

Deutsches Steuerberaterinstitut e.V.

**Steuerberater
Handbuch
2019**

STOTax
Stollfuß Medien



Außensteuerrecht/Internationales Steuerrecht

von Prof. Dr. Stefan Köhler/

Dr. Joachim Kühn

unter Mitarbeit bei den **Länderübersichten** von:

Stephan Janssens, Tax Advisor, Jill Van Vaeck (Belgien);

Verena Hildebrand, M.Sc. (Deutschland);

Aurelie Klieber, Rechtsanwältin, Steuerberaterin (Frankreich);

Katerina Vagia, Rechtsanwältin/Dikigoros, Steuerberaterin, LL.M. (Griechenland);

Dirk Nolte, Jan Dyllick (Großbritannien & Irland);

Georg Augustin, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Mailand (Italien);

Roger Krapf, lic. oec. HSG, eidg. dipl. Steuerexperte (CH), dipl. Treuhandexperte (FL), Kristina Trajkovic
(Liechtenstein);

Andreas Pax, Giuseppe Tuzze, Rechnungsprüfer („Experts-Comptables“), Diplom-Kaufmann (Luxemburg);

Marc Stiebing, Avelien Schouten, Belastingadviseurs (Niederlande);

Dr. Christian Ludwig, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Stefanie Schinnerl, M.Sc. (Österreich);

Markus Thaler, autorisierter Steuerberater (Schweden);

Thomas Semadeni, Dr. iur., Rechtsanwalt, eidg. dipl. Steuerexperte, Livio Bucher, MLaw, LL.M. (Schweiz);

Frank Müller, Rechtsanwalt und Abogado (Rechtsanwalt Spanien), Fachanwalt für Steuerrecht, Fachan-
walt für Handels- und Gesellschaftsrecht (Spanien);

Thomas Day, CPA, JD, LLM, (USA).

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung	322
II.	Grundlagen des Internationalen Steuerrechts	323–367
1.	Begriff des Internationalen Steuerrechts	323
2.	Umfang der Steuerpflicht	324–330
a)	Unbeschränkte Steuerpflicht – Welteinkommensbesteuerung	325–329
aa)	Natürliche Personen	326–327
bb)	Juristische Personen	328–329
b)	Beschränkte Steuerpflicht – Quellenbesteuerung	330
3.	Entstehung einer internationalen Doppelbesteuerung	331–332
a)	Merkmale einer internationalen Doppelbesteuerung	331
b)	Ursachen einer internationalen Doppelbesteuerung	332
4.	Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	333–337
a)	Steueranrechnung	333.1–334
aa)	Inhalt und Voraussetzungen der Steueranrechnung nach §§ 34c EStG, 26 KStG	333.1
bb)	Berechnung des Höchstbetrags	334
b)	Steuerabzug	335

c)	Steuerpauschalierung	336
d)	Steuererlass	337
5.	Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung	338–367
a)	Doppelbesteuerungsabkommen	338–357
aa)	Definitionen	338–339
bb)	Aufbau und Systematik von DBA	340
cc)	Besteuerung im Quellenstaat/Zuordnungsnormen	341–345
(1)	Quellenbesteuerung ohne Begrenzung	342–343
(2)	Begrenzung des Besteuerungsrechts (der Steuersätze)	344
(3)	Keine Quellenstaatsbesteuerung	345
dd)	Besteuerung im Wohnsitzstaat	346–348
(1)	Freistellungsmethode	347
(2)	Steueranrechnungsmethode	348
ee)	Weitere Regelungen im DBA	349
ff)	Nationale Beschränkung der Anwendung von DBA	350–357
(1)	Beschränkung gem. § 50d Abs. 3 EStG	351
(2)	§ 50d Abs. 8 EStG	352
(3)	§ 50d Abs. 9 EStG	353
(4)	§ 50d Abs. 10 EStG	354
(5)	§ 50d Abs. 12 EStG	355
(6)	§ 2 Abs. 3 AO	356
(7)	Vermeidung von „Cum/Cum Treaty Shopping“ gem. § 50j EStG	357
b)	EU-Richtlinien	358–367
aa)	Mutter-Tochter-Richtlinie	359–361
(1)	Inhalt der Richtlinie	360
(2)	Umsetzung der Richtlinie in Deutschland	361
bb)	Fusionsrichtlinie	362–364
(1)	Inhalt der Richtlinie	363
(2)	Umsetzung der Richtlinie in Deutschland	364
cc)	Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie	365–367
(1)	Inhalt der Richtlinie	366
(2)	Umsetzung der Richtlinie in Deutschland	367
III.	Besteuerung der Auslandsengagements von Steuerinländern	368–420
1.	Besteuerung der Auslandsengagements natürlicher Personen und Personengesellschaften (soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind)	368–375
a)	Vorbemerkung	368

b)	Investitionen in ausländische Kapitalgesellschaften	369-370
aa)	Nationales Steuerrecht	369
bb)	Abkommensrecht	370
c)	Investitionen in Betriebsstätten und Personengesellschaften	371-373
aa)	Nationales Steuerrecht	372
bb)	Abkommensrecht	373
d)	Andere Investitionen	374-375
aa)	Nationales Steuerrecht	374
bb)	Abkommensrecht	375
2.	Besteuerung der Auslandsengagements von Kapitalgesellschaften	376-383
a)	Vorbemerkung	376
b)	Investitionen in ausländische Kapitalgesellschaften	377-378
aa)	Nationales Steuerrecht	377
bb)	Abkommensrecht	378
c)	Investitionen in Betriebsstätten und Personengesellschaften	379-381
aa)	Nationales Steuerrecht	380
bb)	Abkommensrecht	381
d)	Andere Investitionen	382-383
aa)	Nationales Steuerrecht	382
bb)	Abkommensrecht	383
3.	Ausländische Einkünfte im Gewerbesteuerrecht	384
4.	Auslandsvermögen im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz	385
5.	Berücksichtigung von ausländischen Verlusten	386-403
a)	Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG	386-401
aa)	Gesetzeszweck	386
bb)	Persönlicher Geltungsbereich	387
cc)	Sachlicher Anwendungsbereich	388-395
(1)	Verluste aus ausländischer Land- und Forstwirtschaft	389
(2)	Verluste aus gewerblichen Auslandsbetriebsstätten	390
(3)	Verluste aus Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungen von Auslandsbeteiligungen	391
(4)	Veräußerungsverluste i.S.d. § 17 EStG	392
(5)	Verluste aus ausländischen stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen	393
(6)	Verluste aus der Vermietung ausländischer Grundstücke, Sachinbegriffe und von Schiffen	394
(7)	Verluste aus Teilwertabschreibungen oder Veräußerungen inländischer Beteiligungen	395

dd)	Rechtsfolgen	396
ee)	Ausnahmen von den Einschränkungen gem. § 2a Abs. 1 Nr. 2, 3 und 4 EStG	397
ff)	Verhältnis zu anderen Vorschriften	398–401
	(1) Verhältnis zu § 15a EStG	398
	(2) Verhältnis zu § 32b EStG	399
	(3) Verhältnis zu § 34c EStG, § 26 Abs. 1 und 6 KStG	400
	(4) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	401
b)	Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste	402
c)	Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochterkapitalgesellschaften	403
6.	Geschäftsbeziehungen zu „nicht kooperierenden Jurisdiktionen“	404
7.	Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (BEPS)/Schwarze Liste der EU/ATAD/ EU-Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	405–420
a)	BEPS	405
b)	Schwarze Liste der EU	406
c)	ATAD/ATAD II	407–412
	aa) Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen	408
	bb) Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung	409
	cc) Allgemeine Missbrauchsklausel	410
	dd) Erfassung niedrig-besteuerter Einkünfte von Tochtergesellschaften	411
	ee) Hybride Gestaltungen	412
d)	EU-Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen	413–420
	aa) Definition der Anzeigepflicht	414
	bb) Intermediär	415
	cc) Grenzüberschreitende Gestaltung	416
	dd) Anzeigepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung	417
	ee) Erfüllung der Anzeigepflicht	418
	ff) Inhalt der Meldung	419
	gg) Inkrafttreten und nationale Umsetzung	420
IV.	Gewinnberichtigung und Einkünfteabgrenzung	421–439
1.	Nationales Recht	421–425
	a) Verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)	422
	b) Verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; § 6 Abs. 6 EStG)	423
	c) Berichtigung von Einkünften/Funktionsverlagerungen (§ 1 AStG)	424
	d) Beschränkung des Abzugs von Lizenzaufwendungen („Lizenzschranke“)	425
2.	DBA-Gewinn-Korrekturklausel und Dokumentationspflichten	426–429
	a) Allgemeines	426
	b) Verhältnis zum nationalen Recht	427
	c) Dokumentationsanforderungen	428–429

aa)	Verrechnungspreis-Dokumentation	428
bb)	Country-by-Country-Reporting	429
3.	Schiedskonvention	430
4.	EU-Streitbeilegungsverfahren	431
5.	Maßstab des Fremdvergleichs	432-439
a)	Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden	433-435
aa)	Preisvergleichsmethode	433
bb)	Wiederverkaufspreismethode	434
cc)	Kostenaufschlagsmethode	435
b)	Andere Verrechnungspreismethoden	436-438
aa)	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)	436
bb)	Gewinnaufteilungsmethode	437
cc)	Gewinnvergleichsmethode	438
c)	Anwendbarkeit der Verrechnungspreismethoden	439
V.	Betriebsstättengewinnermittlung	440-448
1.	Gewinnabgrenzung nach DBA und nationalem Recht	440-444
a)	Notwendigkeit der Gewinnabgrenzung	440
b)	DBA-Regelungen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung	441-442
aa)	Bisherige Abkommenspraxis	441
bb)	Neue bzw. künftige Abkommenspraxis	442
c)	Nationale Regelungen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung	443-444
aa)	Bisherige Rechtslage	443
bb)	Neue Rechtslage	444
2.	Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Kapitalausstattung	445-447
a)	Zuordnung von Wirtschaftsgütern	446
b)	Kapitalausstattung	447
3.	Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte	448
VI.	Behandlung einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel ins Ausland – § 6 AStG „Wegzugsbesteuerung“	449
VII.	Inländische Steuerpflichten bei Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften	450-468
1.	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	451
2.	Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit	452
3.	Hinzurechnungsquote	453
4.	Einkünfte von Zwischengesellschaften	454-464
5.	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	465

6.	Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	466
7.	Ermittlungs- und Verfahrensfragen	467
8.	Aktivitätsvorbehalt für ausländische Betriebsstätten	468
VIII.	Familienstiftungen	469–471
1.	Grundlagen	469
2.	Familienstiftungen innerhalb der EU bzw. des EWR	470
3.	Familienstiftungen in Drittlandsfällen	471
IX.	Besteuerung von Auslandseinkünften	472–496
1.	Vorbemerkung	472–474
a)	Bestehende DBA (Länderübersicht)	473
b)	Einkommensteuertarife 2019 (Länderübersicht)	474
2.	Nichtselbständige Arbeit und Ruhegehälter (Art. 15 und Art. 18 OECD-MA)	475–476
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	475
b)	Länderübersicht	476
3.	Unternehmensgewinne und Betriebsstätte im Ausland	477–480
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	477
b)	Länderübersicht	478
c)	Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen	479
d)	Länderübersicht	480
4.	Freiberufliche Tätigkeit	481–482
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	481
b)	Länderübersicht	482
5.	Dividendeneinkünfte	483–486
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	483
b)	Länderübersicht	484
c)	Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen	485
d)	Länderübersicht	486
6.	Zinseinkünfte	487–490
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	487
b)	Länderübersicht	488
c)	Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen	489
d)	Länderübersicht	490
7.	Grundvermögen/unbewegliches Vermögen	491–494
a)	DBA-rechtliche Konsequenzen	491
b)	Länderübersicht	492
c)	Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen	493
d)	Länderübersicht	494
8.	Formularhinweis	495–496

a)	Lohnsteuer	495
b)	Dividenden und Zinsen	496
X.	Quellensteuersätze	497

I. Einleitung

322

Entscheidungen über wirtschaftliche Aktivitäten in einem anderen Staat sind immer auch Entscheidungen über den Rahmen und die Form, in der die wirtschaftliche Betätigung erfolgen soll. Dabei haben die Entscheidungsträger des Unternehmens und ihre (steuerlichen) Berater alle relevanten Rechtsnormen, insbesondere das „Heimat“-Steuerrecht und das Steuerrecht des Zielstaats, natürlich aber auch die Sachziele des Unternehmens und das Gesellschaftsrecht als Entscheidungsdeterminanten einzubeziehen.

In der Bundesrepublik Deutschland reichen die Möglichkeiten zur gewerblichen Betätigung ausländischer Unternehmen von einfacher Export- bzw. Importtätigkeit (sog. Direktgeschäfte) über die Unterhaltung von Betriebsstätten bis hin zur Beteiligung an inländischen Personen- oder Kapitalgesellschaften. Deutsche Unternehmen nutzen entsprechend gleichermaßen die verschiedenen Varianten für eine Betätigung im Ausland.

Die Entscheidung für oder gegen eine bestimmte Betätigungsform wird u.a. von Sachzielen des Unternehmens beeinflusst: Ein Produktionsunternehmen wird Auslandsmärkte häufig zunächst über eine reine Exporttätigkeit zu erschließen suchen und erst bei entsprechenden Erfolgen die Tätigkeit im Ausland ggf. mittels einer Betriebsstätte oder durch Gründung, Beteiligung an bzw. Erwerb einer Tochtergesellschaft auszuweiten; Dienstleistungsunternehmen wie Banken oder Versicherungen werden häufiger zeitnah in der Rechtsform von Betriebsstätten oder Tochterkapitalgesellschaften tätig.

Die Entscheidung, in welchem Staat man in welcher Form wirtschaftlich tätig wird, wird insbesondere auch von dem jeweiligen nationalen Steuersystem beeinflusst. Denn Zahl und Ausgestaltung der Steuerarten, inhaltliche Definitionen der Bemessungsgrundlagen, Aufbau und Niveau der Steuertarife sowie Maßnahmen zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerungen unterscheiden sich im internationalen Vergleich erheblich.^[1] Des Weiteren müssen auch diejenigen Personen, denen die Leitungsmacht der Unternehmungen oder andere wichtige Aufgaben „vor Ort“ obliegen, u.U. mit ihren Familien in den entsprechenden Ländern positioniert werden, was für die Betroffenen selbst, aber auch für die sie entsendenden Gesellschaften nicht zuletzt auch steuerlich einschneidende Konsequenzen haben kann. Aus unterschiedlichsten Motiven versuchen Staaten, ihnen attraktiv erscheinende Investitionen durch steuerliche Anreize anzulocken, nicht zuletzt auch durch Einräumung einer Vorzugsbesteuerung des potentiellen Führungspersonals gegenüber den eigenen Landsleuten. Es drängt sich daher zuweilen der Eindruck auf, dass Staaten mit ihrem Steuersystem zu den anderen Staaten in Konkurrenz treten wollen. Zugleich soll allerdings gegen Präferenzregime anderer Staaten und sog. aggressive Steuerplanung vorgegangen werden (vgl. dazu die Abschlussberichte der OECD zu Base Erosion und Profit Shifting).^[2]

Schließlich sind von steuerlichen Bestimmungen, die transnationale Lebenssachverhalte regeln, z.B. auch Privatpersonen betroffen, die – etwa nach der Veräußerung ihres Unternehmens – ihren Lebensabend im Ausland verbringen und die „steuerlichen Brücken“ zu Deutschland abbrechen wollen.

1 Vgl. z.B. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 855 ff.

2 Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Abschlussberichte v. 5.10.2015, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

Nachstehend werden die in der Bundesrepublik Deutschland derzeit geltenden steuerlichen Bestimmungen systematisch dargestellt, soweit sie grenzüberschreitende Aktivitäten von in Deutschland und im Ausland ansässigen Personen in das jeweils andere Land betreffen. Die jeweiligen Fußnoten verweisen entweder auf vertiefende und weiterführende Literatur oder auf Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen.

Schließlich enthält dieser Beitrag – aus der Sicht einer im Inland ansässigen natürlichen Person – eine Darstellung der steuerlichen Konsequenzen von nichtselbständiger Arbeit, freiberuflicher Tätigkeit sowie von Investitionen in einen Staat, mit dem Deutschland kein DBA, resp. ein dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA) entsprechendes DBA, abgeschlossen hat.^[3] Dem schließt sich eine Länderübersicht betreffend ausgewählte EU-Staaten, die Schweiz und die USA an, beschränkt auf Privatinvestitionen in Grundvermögen, Dividendenwerten und Obligationen sowie eine Kurzübersicht über die Steuerverfahren selbständiger wie nichtselbständiger Arbeit und die Besteuerung gewerblicher Gewinne. Neben den ertragsteuerlichen Konsequenzen werden auch die Verkehr-, Substanz-, Erb- und Schenkungsteuerfolgen dargestellt sowie Hinweise auf die entsprechenden Vordrucke gegeben. Die Darstellung des ausländischen Steuerrechts wurde von Kollegen aus den jeweiligen Ländern besorgt, denen hierfür besonderer Dank gebührt.

³ Instruktiv und weiterführend Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Einf. OECD-MA, Rz. 1 ff.

II. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

1. Begriff des Internationalen Steuerrechts

323

Nach der heute überwiegend verwendeten Definition versteht man unter dem Begriff des Internationalen Steuerrechts im weiteren Sinne die Gesamtheit der Steuerrechtsnormen, die nach ihrem Regelungsinhalt grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen.^[1]

Kernstück des Internationalen Steuerrechts sind die völkerrechtlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen – DBA) einerseits und den leider wesentlich selteneren Erbschaft- und Schenkungssteuerabkommen andererseits. Auf Grund der sog. BEPS-Initiative der OECD/G20-Staaten dürften die DBA in Zukunft auch einen weiteren Schwerpunkt in der Sicherung einer sog. Einmalbesteuerung und der Bekämpfung von Abkommensmissbrauch finden. Vgl. hierzu auch Aktionspunkt 15 sowie die sich in Abstimmung/Umsetzung befindlichen MLI (→ 4 Rz. 339 am Ende).

Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung finden sich aber auch im Europarecht (insbes. Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sowie Schiedskonvention) sowie im nationalen Recht. Hier unterscheidet man zwischen kollisionsbegründenden Normen (unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht), Bestimmungen zur Vermeidung von Einkünfteverlagerungen (Berichtigung von Einkünften, Wegzugsbesteuerung, erweiterte beschränkte Steuerpflicht, Hinzurechnungsbesteuerung, Besteuerung von ausländischen Familienstiftungen, Steuerumgehung, ATAD I und II, EU-Anzeigespflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen), Regelungen zur Vermeidung oder Milderung der Doppelbesteuerung (z.B. § 34c EStG/§ 26 KStG – Anrechnung ausländischer Steuern) sowie grenzüberschreitende wirtschaftslenkende Normen (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.; Auslandsinvestitionsgesetz – diese Regelungen sind nicht mehr in Kraft). Für diese unilateralen Maßnahmen wird die Bezeichnung „Außensteuerrecht“ oder „deutsches internationales Steuerrecht“ verwendet.

2. Umfang der Steuerpflicht

324

Auf Grund des Souveränitätsprinzips besitzt jeder Staat auf seinem Gebiet die ausschließliche Steuer Gewalt und kann über die Gestaltung seines Steuerrechts sowie über die Abgrenzung seiner Steueransprüche gegenüber den Ansprüchen anderer Staaten selbständig entscheiden. Die Ausgestaltung des Steuerrechts, insbesondere die Festlegung von Grundprinzipien, mittels denen ein Staat seine Steueransprüche gegenüber den Ansprüchen anderer Staaten abgrenzt, steht als unmittelbare Konsequenz des Souveränitätsprinzips im Ermessen des einzelnen Staates. Im Bereich der Ertragsteuern wird i.d.R. an die Person des Stpfl. sowie an das Steuergut für die Festsetzung von Steueransprüchen angeknüpft. Durch diese beiden Kategorien lässt sich das Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht erklären. Während die unbeschränkte Steuerpflicht auf dem persönlichen Bezug eines Steuersubjektes zu dem zu betrachtenden (Ansässigkeits-)Staat basiert, wird die beschränkte Steuerpflicht durch einen nur sachlichen Bezug (Einkünfte bzw. Einkunftsquelle im betreffenden Staat belegen) zu dem Staat begründet. Im Hinblick auf die Notwendigkeit, Unterschiede der Besteuerung in der

1 Vgl. hierzu Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 1.1; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 10 ff.

EU insbes. auf Grund unterschiedlicher Ansässigkeit im Gemeinschaftsgebiet zu vermeiden, wird die Differenzierung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht insoweit zurückgedrängt.

a) Unbeschränkte Steuerpflicht – Welteinkommensbesteuerung

325

Für die Bestimmung des Kreises der unbeschränkt steuerpflichtigen Subjekte sind Merkmale, die in der Person des Stpfl. begründet sind, ausschlaggebend. Häufig wird hierzu auf die Ansässigkeit (z.B. Deutschland) oder Nationalität (z.B. USA) abgestellt. Ist bei einem Stpfl. ein derartiger Bezug zu einem bestimmten Staat gegeben, so handelt es sich um einen „Steuerinländer“.

Die Mehrzahl der Staaten, darunter auch Deutschland, wenden das Ansässigkeitsprinzip an, das auch als Wohnsitzstaatsprinzip bezeichnet wird. Hiernach hängt die unbeschränkte Steuerpflicht davon ab, ob der Stpfl. zum jeweiligen Staat eine territoriale Beziehung unterhält. Bei natürlichen Personen ist dies im Rahmen des Grundtatbestands der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG dann der Fall, wenn im Inland ein Wohnsitz gem. § 8 AO oder der gewöhnliche Aufenthalt gem. § 9 AO vorliegt. Der Grundtatbestand der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht wird ergänzt durch Sonderregelungen in § 1 Abs. 2 EStG (sog. erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht), § 1 Abs. 3 EStG (sog. unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auf Antrag) sowie § 1a EStG (sog. fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht für EU- und EWR-Familienangehörige in Ergänzung/Erweiterung zu § 1 Abs. 3 EStG). Für juristische Personen ist zur Feststellung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 KStG zu untersuchen, ob sich deren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder deren Sitz (§ 11 AO) im Inland befinden.

Bei einigen Staaten, z.B. den USA, basiert die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht für natürliche Personen nicht nur auf dem Ansässigkeitsprinzip, sondern auch auf dem Nationalitätsprinzip, d.h., es wird auch auf die Staatsangehörigkeit des Stpfl. abgestellt (unabhängig von deren Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt).

Neben Kriterien zur Festlegung der persönlichen Steuerpflicht bestimmt der Staat kraft seiner Souveränität auch die Merkmale, anhand derer die Steuerbemessungsgrundlage abgegrenzt wird, d.h., welche Einkommensbestandteile des Stpfl. der Besteuerung zu unterwerfen sind. Diese Abgrenzung erfolgt bei Vorliegen der unbeschränkten Einkommen- resp. Körperschaftsteuerpflicht in Deutschland nach Maßgabe des Universalitäts- bzw. Welteinkommensprinzips. Hiernach sind sowohl in- als auch ausländische Besteuerungsgüter für die Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Entsprechend erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich auf alle inländischen und ausländischen Einkünfte des Stpfl.

aa) Natürliche Personen

326

Die im Gesetz definierten persönlichen Anknüpfungspunkte für das Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen in Deutschland sind in §§ 8 und 9 AO bestimmt. Hierbei reicht es aus, wenn eines der beiden Merkmale zur Definition der Ansässigkeit erfüllt ist. Im Einzelnen gilt Folgendes:

§ 8 AO normiert für das Steuerrecht einen eigenständigen Wohnsitzbegriff, in dem allein auf die tatsächlichen Verhältnisse und nicht – wie für die übrige Rechtsordnung – auf subjektive Umstände rekurriert wird.^[2] Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter solchen Umständen

² BFH v. 10.11.1978, VI R 127/76, BStBl II 1979, 335.

innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Grundsätzlich hat die bloße Absicht, einen Wohnsitz zu begründen oder aufzugeben, bzw. die An- und Abmeldung bei der Ordnungsbehörde allein keine unmittelbare steuerliche Wirkung; es sind aber Indizien dafür, dass der Stpfl. seinen Wohnsitz unter der von ihm angegebenen Anschrift begründet bzw. aufgegeben hat.^[3] Der Begriff „Wohnung“ ist weit auszulegen in dem Sinne, dass damit alle Räumlichkeiten gemeint sind, die sich zum Wohnen eignen; es muss sich weder um ein Gebäude oder um einen abgeschlossenen Gebäudeteil noch um eine angemessene oder standesgemäße Unterkunft handeln. Nach Verwaltungsauffassung^[4] „sind stationäre Räumlichkeiten gemeint, die – mindestens im Sinne einer bescheidenen Bleibe – für den Steuerpflichtigen auf Dauer zum Wohnen geeignet sind“. Es genüge hierbei, dass die Wohnung mit einfachsten Mitteln ausgestattet sei. Nicht erforderlich sei eine abgeschlossene Wohnung mit Küche und separater Waschegelegenheit. Als Wohnsitz kommen neben Haus oder Wohnung z.B. auch in Betracht: ein möbliertes Zimmer, eine Unterkunft in einer Gemeinschaftsbaracke, eine Zweitwohnung, ein Sommer-, Ferien- oder Jagdhaus, eine Baracke, ein Hotelzimmer bei Dauernutzung, ein Wohnwagen oder Wohnmobil bei Dauermiete auf einem Campingplatz.^[5]

Ferner verlangt der Wohnsitzbegriff ein Innehaben der Wohnung, d.h., die Wohnung muss in objektiver Hinsicht dem Stpfl. jederzeit (wann immer er es wünscht), als Bleibe zur Verfügung stehen.^[6] Ohne Belang für die Annahme eines Wohnsitzes ist die Innehabung des Mittelpunkts des Lebensinteresses im Inland; ein inländischer Wohnsitz führt auch dann zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich im Ausland befindet.^[7]

Die Nutzung der Wohnung muss ferner zu Wohnzwecken erfolgen. Diese muss jedoch weder regelmäßig noch über eine längere Zeit erfolgen, jedoch ist eine Nutzung, die über bloße Besuche, kurzfristige Ferientaufenthalte bzw. unregelmäßige kurze Aufenthalte zu Erholungszwecken oder zu Verwaltungszwecken hinausgeht, erforderlich.^[8] Wer eine Wohnung von vornherein in der Absicht nimmt, sie nur vorübergehend (weniger als sechs Monate) beizubehalten und zu benutzen, begründet dort keinen Wohnsitz.^[9] Als zeitlicher Anhaltspunkt für die Innehabung einer Wohnung kann auf den in § 9 Satz 2 AO normierten Sechsmonatszeitraum zurückgegriffen werden.^[10] Dieser Sechsmonatszeitraum kann auch jahresübergreifend sein. Nach BFH-Auffassung genügt jedoch, dass die Wohnung z.B. über Jahre hinweg jährlich regelmäßig zweimal zu bestimmten Zeiten über einige Wochen benutzt wird.^[11] In

3 BFH v. 14.11.1969, III R 95/68, BStBl II 1970, 153.

4 Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, geändert durch BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, zu § 8 AO, Tz. 2.

5 Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 8 AO Rz. 5 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung.

6 Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, geändert durch BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, zu § 8 AO, Tz. 3.

7 BFH v. 24.1.2001, I R 100/99, HFR 2001, 952.

8 Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, geändert durch BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, zu § 8 AO, Tz. 3.

9 BFH v. 30.8.1989, I R 215/85, BStBl II 1989, 956; v. 24.4.1964, v. 236/62 U, BStBl III 1964, 462; v. 6.3.1968, I 38/65, BStBl II 1968, 439; v. 23.11.1988, II R 139/87, BStBl II 1989, 182; tatsächliche Verfügungsmacht über eine inländische Wohnung kann durch darin wohnende Familienangehörige vermittelt werden, vgl. FG Baden-Württemberg v. 4.3.1993, 10 K 121/89, EFG 1993, 422; Krüger/Habert, KFR, Fach 2, § 8 AO, 59 ff.

10 Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, geändert durch BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, zu § 8 AO, Tz. 4.2.1.

11 BFH v. 23.11.1988, II R 139/87, BStBl II 1989, 182.

Einzelfällen reicht auch das reine Vorhalten der Wohnung aus.^[12] Die vom Gesetz geforderte Innehabung ist jedoch dann zu verneinen, wenn sich jemand lediglich zu Besuchszwecken bei Verwandten oder fremden Dritten oder in einem Hotel aufhält oder gelegentlich auf einem inländischen Betriebsgelände oder in einem Büro übernachtet.^[13] Ebenso begründet eine sog. „Standby-Wohnung“, auf die mehrere Personen im zeitlichen Wechsel je nach Bedarf gemeinsam zugreifen, keinen Wohnsitz, da eine Nutzung der Wohnung nur in Betracht kommt, wenn die Kapazität von den anderen Personen noch nicht ausgeschöpft ist, und es somit an der uneingeschränkten zeitlichen und räumlichen Verfügungsmöglichkeit mangelt.^[14]

Der AEAO enthält weitergehende Ausführungen zum Wohnsitz im Falle des Auslandsaufenthalts eines Arbeitnehmers sowie eines Kindes.^[15]

327

Das für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht natürlicher Personen alternative Tatbestandsmerkmal „gewöhnlicher Aufenthalt“ regelt § 9 AO, in dem gleichfalls an äußere Merkmale angeknüpft wird (ein Stpfl. hat dort einen gewöhnlichen Aufenthalt, wo er sich unter Bedingungen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt). Der Begriff „gewöhnlich“ ist gleichbedeutend mit „dauernd“ bzw. „nicht nur vorübergehend“.^[16] Bei Unterbrechungen der Anwesenheit kommt es darauf an, ob noch ein einheitlicher Aufenthalt oder mehrere getrennte Aufenthalte anzunehmen sind. Ein einheitlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn der Aufenthalt nach den Verhältnissen fortgesetzt werden sollte und die Unterbrechung nur kurzfristig ist. Als kurzfristige Unterbrechung kommen in Betracht Familienheimfahrten, Jahresurlaub, längerer Heimaturlaub, Kur und Erholung, aber auch geschäftliche Reisen.^[17] Der Tatbestand des gewöhnlichen Aufenthalts kann bei einem weniger als sechs Monate dauernden Aufenthalt ebenso verwirklicht werden wie bei einem Zwangsaufenthalt, etwa im Gefängnis^[18] oder im Krankenhaus.^[19] § 9 Satz 2 AO enthält die Bestimmung, dass als gewöhnlicher Aufenthalt im Inland stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen ist (typisierende Vermutung, bei Wegzählern können auch kürzere Inlandsaufenthalte qualifizieren, falls noch relevante Bindungen zum Inland sowie ein Wille zur späteren Rückkehr bestehen).^[20] Kurzfristige Auslandsaufenthalte bei fortdauerndem Schwerpunktaufenthalt im Inland führen nicht zur Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland, sind mithin unbeachtlich. § 9 Satz 3 AO enthält eine Sondervorschrift, wonach dann kein gewöhnlicher Aufenthalt anzunehmen ist, wenn dieser ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken erfolgt und nicht länger als ein Jahr dauert.

Die Grenzen zwischen vorübergehendem und nicht vorübergehendem Aufenthalt sind fließend und können nicht genau bestimmt werden. Bei Abweichung von den obigen Grundsätzen kann die FinVerw. daher u.U. einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland annehmen, insbesondere wenn aufeinanderfolgende (häufige und kurzzeitige) Aufenthalte im Inland stets demselben Zweck dienen (z.B. der

12 Z. B. in das Ausland versetzte Arbeitnehmer, BFH v. 17.5.1995, I R 8/94, BStBl II 1996, 2.

13 BFH v. 6.2.1985, I R 23/82, BStBl II 1985, 331.

14 BFH v. 13.11.2013, I R 38/13, BFH/NV 2014, 1046; v. 10.4.2013, I R 50/12, BFH/NV 2013, 1909.

15 BMF v. 7.8.2017, IV A 3-S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257 (Änderung des AEAO).

16 BFH v. 30.8.1989, I R 215/85, BStBl II 1989, 956.

17 Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, zu § 9 AO, Tz. 1.

18 BFH v. 14.11.1986, VI B 97/86, BFH/NV 1987, 262.

19 BFH v. 23.7.1971, III R 60/70, BStBl II 1971, 758.

20 BFH v. 27.7.1962, VI 156/59 U, BStBl III 1962, 429.

Geschäftsführung eines Unternehmens oder Moderation von Fernsehsendungen^[21]) und daher sachlich miteinander verbunden sind und der Stpfl. von vornherein beabsichtigt, nicht nur vorübergehend im Inland zu verweilen.^[22] Die einzelnen Aufenthalte würden sodann zu einem einheitlichen Aufenthalt zusammengefasst. Hierzu empfiehlt sich zum einen das Führen eines (nicht-elektronischen) Kalenders/Tagebuchs, in dem taggenau insbesondere Auslandsaufenthalte aber auch etwaige Inlandsaufenthalte und Grenzübertritte zeitnah und mit Angabe des Aufenthaltszwecks dokumentiert werden. Zum anderen sollten diese Eintragungen durch die Aufbewahrung von Hotelrechnungen, Reisekostenabrechnungen, Mietverträgen für Pkws, Flugtickets etc. nachvollziehbar und glaubhaft gemacht werden. Insbesondere bei immer wiederkehrenden Hotelzimmerbuchungen in wechselnden Hotels muss glaubhaft dargelegt werden, dass die Aufenthalte stets von kurzer Dauer waren. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die FinVerw. die Anzahl der Aufenthalte im Inland i.d.R. anhand von Kreditkartenabrechnungen, Mobilfunkabrechnungen (Roaming) etc. leicht nachprüfen kann.

bb) Juristische Personen

328

Die beiden Anknüpfungsmerkmale für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht regeln die §§ 10, 11 AO.

Das Anknüpfungsmerkmal „Sitz der juristischen Person“ (§ 11 AO) ist der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen, d.h. durch einen Rechtsakt, bestimmt ist.^[23] Man bezeichnet dies auch als sog. statutarischen Sitz, da dieser nicht anhand faktischer oder wirtschaftlicher Gegebenheiten, sondern ausschließlich auf der Basis von rechtlichen Bestimmungen ermittelt wird. Somit ist eine Kapitalgesellschaft bereits dann als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig einzuordnen, wenn sie in ihrer Satzung lediglich einen inländischen Sitz aufweist, aber im Übrigen keinerlei Beziehung zum Inland aufweist.

329

Der Ort der Geschäftsleitung wird in § 10 AO definiert als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.^[24]

Die unbeschränkte Steuerpflicht der juristischen Person wird bereits durch das Vorliegen eines der beiden Merkmale ausgelöst. Durch das Vorliegen des Orts der Geschäftsleitung im Inland können daher auch ausländische Kapitalgesellschaften im Inland unbeschränkt steuerpflichtig werden.

Der Ort der Geschäftsleitung befindet sich regelmäßig an dem Ort, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugte Person die ihr obliegende geschäftsführende Tätigkeit entfaltet.^[25] Es kommt also nicht darauf an, wo die abgegebenen Willenserklärungen wirksam werden oder die angeordneten Maßnahmen auszuführen sind, sondern alleine darauf, wo alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden. Dies ist bei einer GmbH/AG im Allgemeinen der Ort, wo sich das Büro ihres Geschäftsführers/Vorstandes, ggf. dessen Wohnsitz befindet.^[26] Es ist

²¹ Vgl. BFH v. 22.6.2011, I R 26/10, BFH/NV 2011, 2001.

²² Vgl. AEAO v. 31.1.2014, BStBl I 2014, 290, zu § 9 AO, Tz. 1.

²³ Vgl. BFH v. 28.2.1990, I R 120/86, BStBl II 1990, 553.

²⁴ Vgl. grundlegend Köhler/Goebel/Körner (Hrsg.), Handbuch der steueroptimalen Unternehmensfinanzierung, 1. Aufl. 2013.

²⁵ BFH v. 23.1.1991, I R 22/90, BStBl II 1991, 554; v. 5.10.1994, I R 67/93, BStBl II 1995, 95; v. 7.12.1994, I K 1/93, BStBl II 1995, 175.

²⁶ Vgl. Drüen in Tipke/Kruse, § 10 AO Rz. 2; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 7.2 bis 7.3; BFH v. 26.5.1970, II 29/65, BStBl II 1970, 759 f.

zu unterscheiden, ob die Einflussnahme auf Gesellschafter-Befugnissen beruht und den damit verbundenen üblichen Rahmen nicht übersteigt (Kontrolle, Überwachung, unternehmensstrategische Ausrichtung, fallweise Beeinflussung der Geschäftsabläufe etc.) oder über ein lediglich fallweises Eingreifen hinausgeht und sich auf das Tagesgeschäft erstreckt (Abwicklung des Geldverkehrs, Ein- und/oder Verkauf, Geschäftsführer vor Ort hat für seine Aufgaben jeweils Zustimmung einzuholen etc.). Tätigkeiten, die zur geschäftlichen Oberleitung und somit im Falle der Ausübung im Inland zu der Annahme eines Ortes der Geschäftsleitung im Inland führen, sind u.U. die Erledigung der Finanzgeschäfte, Erstellung des Jahresabschlusses, Buchführung, dauerndes Hineinreden in den gewöhnlichen Geschäftsverkehr, ferner, wenn die für die Betätigung im Ausland sachverständigen und maßgebenden Personen ohnehin im Inland tätig sind (Auslandsvertretung „vor Ort“ durch Sachkundige) oder wenn das ‚letzte Wort‘ für alle Geschäftsvorfälle aus dem Inland erfolgt. Sofern im Einzelfall mehrere Orte als Ort der Geschäftsleitung auf Grund mehrerer Geschäftsführer an verschiedenen Orten mit gleichwertigen Aufgaben in Betracht kommen, ist laut BFH-Rechtsprechung grundsätzlich eine Gewichtung der Tätigkeiten vorzunehmen und danach der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen.^[27]

b) Beschränkte Steuerpflicht – Quellenbesteuerung

330

Weist eine natürliche bzw. juristische Person keinen persönlichen Bezug zu einem bestimmten Staat auf, so ist in dieser Person auf der Basis des Ansässigkeitsprinzips keine völkerrechtliche Legitimation für eine Besteuerung der erzielten Einkünfte begründet. Die Einbeziehung dieser Person in eine Steuerpflicht lässt sich in diesem Fall nur rechtfertigen, wenn die Person zumindest einen sachlichen Bezug zu dem jeweiligen Staat aufweist. Dieser sachliche Bezug ist gegeben, wenn sich Steuergüter dieser Person in dem Staat befinden, d.h., die Person entfaltet dort eine wirtschaftliche Betätigung mit Einkünfteerzielung. In diesem Fall tritt i.d.R. eine beschränkte Steuerpflicht des Steuerausländers hinsichtlich der inländischen Steuergegenstände ein. Dieser limitierten Steuerpflicht liegt als gesetzgeberische Konzeption das Prinzip der Territorialität zu Grunde, d.h., die Steuerpflicht wird auf das Inland begrenzt.

Entsprechend besteht bei natürlichen Personen eine beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG, wenn diese im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt aufweisen, jedoch inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG beziehen und die Voraussetzungen (Sonderfälle) des § 1 Abs. 2 und 3 EStG sowie des § 1a EStG nicht erfüllt sind. Der Einkünftekatalog des § 49 EStG erfasst bestimmte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte, z.B. Spekulationsgeschäfte mit Grundstücken und Know-how-Verträgen.^[28] Der Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ist (z.T. erheblich) enger gefasst als der Katalog der §§ 13 ff. EStG im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht. Infolgedessen gibt es Konstellationen, in denen inländische steuerpflichtige Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht vorliegen, auf Grund des engeren Kataloges des § 49 EStG diese aber nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (z.B. Zinsen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

²⁷ Vgl. BFH v. 5.11.2014, IV R 30/11, BStBl II 2015, 601.

²⁸ Vgl. hierzu ausführlich Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.259 ff.

Bei juristischen Personen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, liegt entsprechend des Prinzips der Territorialität gleichfalls eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht insoweit vor, wie sie wiederum inländische Einkünfte i. S. v. § 49 EStG erzielen (§ 2 Nr. 1 KStG).

3. Entstehung einer internationalen Doppelbesteuerung

a) Merkmale einer internationalen Doppelbesteuerung

331

Auf Grund des Souveränitätsprinzips ist jeder Staat berechtigt, sein Steuersystem nach seinem Ermessen zu gestalten. Demnach kann bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eines Stpfl. die Situation eintreten, dass ein Sachverhalt in zwei oder mehr Staaten steuerlich erfasst wird. Hieraus resultiert eine internationale Doppelbesteuerung. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden zwischen juristischer und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung. Eine juristische Doppelbesteuerung durch verschiedene Staaten ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Es handelt sich um dasselbe Steuersubjekt, welches in verschiedenen Steuerhoheiten der Besteuerung unterliegt (*Steuersubjektidentität*);
- es wird dasselbe Steuerobjekt der Besteuerung unterworfen (*Steuerobjektidentität*),
- die Besteuerung erfolgt in beiden Steuerhoheiten in demselben Besteuerungszeitraum (*Identität des Besteuerungszeitraums*) und
- die erhobenen Steuern sind gleichartig (*Gleichartigkeit der Steuern*).

In Abgrenzung zur rechtlichen Doppelbesteuerung ist eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung dadurch gekennzeichnet, dass keine Steuersubjektidentität gegeben ist. Das heißt, es wird zwar dasselbe Steuerobjekt, also dieselben Einkünfte, in zwei verschiedenen Staaten, jedoch bei zwei unterschiedlichen Steuersubjekten erfasst. Dies ist z.B. denkbar im Falle einer ausländischen Personengesellschaft, deren Einkünfte auf Grund eines Qualifikationskonflikts im ausländischen Staat auf Ebene der Gesellschaft besteuert werden (Erhebung von Körperschaftsteuer), während Deutschland auf der Basis des Transparenzprinzips entsprechend § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Einkünfte auf der Ebene des inländischen Gesellschafters nach Maßgabe seiner Beteiligungsquote besteuert. Ebenso löst die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Ergebnis eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung aus, da der erzielte Gewinn der Kapitalgesellschaft zunächst im Ausland der Körperschaftsteuer unterliegt und dann der resultierende Nettogewinn im Rahmen der Ausschüttung als Dividende in Deutschland beim Gesellschafter grundsätzlich ein zweites Mal in die steuerliche Bemessungsgrundlage einzu beziehen ist (die bezogene Dividende gilt zwar steuerlich wieder als Einkommen, ist aber wirtschaftlich lediglich die Gewinnverwendung bzgl. des auf Ebene der ausländischen Kapitalgesellschaft erzielten Markteinkommens; Letzteres unterliegt damit wirtschaftlich zweimal der Besteuerung).^[29]

Vor diesem Hintergrund – also zwecks Vermeidung einer (vollen/wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung – werden Dividenden (anteilig) bei dem Empfänger freigestellt (§ 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG).

b) Ursachen einer internationalen Doppelbesteuerung

332

Die bedeutendste Ursache der internationalen Doppelbesteuerung bildet die von den einzelnen Staaten auf Basis ihrer Souveränität festgesetzte und sich überlappende Abgrenzung der Besteuerungs-

²⁹ Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2. Aufl. 2002, 9.

grundlagen. So führt die von vielen Staaten vorgesehene parallele Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht einerseits und der beschränkten Steuerpflicht andererseits bei grenzüberschreitenden Sachverhalten regelmäßig zu einer Doppelbesteuerung.^[30] Hierdurch kann bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eines Stpfl. ein Zusammentreffen von Welteinkommensprinzip im Ansässigkeitsstaat und Territorialitätsprinzip im Quellenstaat entstehen, woraus eine juristische Doppelbesteuerung resultiert. Neben dieser Hauptursache einer internationalen Doppelbesteuerung sind weiterhin folgende Konstellationen denkbar:

- Es besteht in zwei oder mehreren Staaten unbeschränkte Steuerpflicht. Dies kann z.B. natürliche Personen betreffen, die in mehr als einem Staat einen Wohnsitz aufweisen. Bei einer Kapitalgesellschaft tritt dies ein, sofern sich deren Sitz in einem Staat, der Ort ihrer Geschäftsleitung sich jedoch in einem anderen Staat befindet.
- Es liegt in zwei Staaten hinsichtlich einer bestimmten Einkunftsquelle beschränkte Steuerpflicht vor. Dies ist z.B. denkbar im Falle einer ausländischen Betriebsstätte, die Dividenden aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat bezieht.
- Es bestehen Überschneidungen im Rahmen der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. In diesem Fall bezieht ein Staat Gewinne bzw. andere Einkünfte in die Bemessungsgrundlage ein, die auch ein anderer Staat bei der Besteuerung berücksichtigt. Ein bedeutendes Beispiel hierfür sind z.B. die Annahme einer Betriebsstätte im anderen Staat aufgrund abweichender Definitionen bzgl. des Vorliegens einer Betriebsstätte oder Gewinnkorrekturen bei konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen (Verrechnungspreise), die aus unterschiedlichen Gewinnabgrenzungsprinzipien der Staaten bezüglich des als angemessen zu betrachtenden Verrechnungspreises resultieren können.

4. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

333

Das deutsche, unilaterale Recht kennt verschiedene Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die primär zur Anwendung gelangende Methode ist die sog. Steueranrechnung. In diesem Fall wird grundsätzlich die im Ausland gezahlte Steuer unter bestimmten Voraussetzungen und bis zu einer gewissen Höhe (Höchstbetragsrechnung) auf die inländische Steuer angerechnet. Mit anderen Worten: die im Ausland gezahlte Steuer fungiert quasi als „Vorauszahlung“ auf die zu entrichtende deutsche Steuer und verkürzt letztere.

Im Rahmen der sog. „Per-Country-Limitation“ sind die Anrechnungshöchstbeträge je Land zu berechnen.

Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterfallen, unterliegen einem eigenständigen Anrechnungssystem gem. § 32d EStG.

Als nachrangige Methode zur Anrechnung kennt das deutsche Steuerrecht daneben den Steuerabzug. Dieser ist in der Regel nachteilig, da die im Ausland entrichtete Steuer nur die inländische Bemessungsgrundlage kürzt, nicht aber die Steuerlast selbst. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung gelingt damit in der Regel nur in weit geringerem Umfang.

³⁰ Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Band I, vor Art. 6–22 MA Rz. 14.

Für den Sonderfall bezogener Dividenden gelten auch grenzüberschreitend die gleichen Regelungen wie im inlandsfall, durch die eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung gem. § 3 Nr. 40 EStG/§ 3c Abs. 2 EStG (natürliche Person, Teileinkünfteverfahren) bzw. § 8b Abs. 1, 5 KStG (Kapitalgesellschaften) ganz oder anteilig vermieden wird.

a) Steueranrechnung

aa) Inhalt und Voraussetzungen der Steueranrechnung nach §§ 34c EStG, 26 KStG

333.1

Im Rahmen der Steueranrechnungsmethode wird (soweit die Methode greift) das ausländische Einkommen des unbeschränkt Stpfl. in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen. Eine etwaige bestehende Doppelbesteuerung wird gem. § 34c Abs. 1 EStG (bei Einkommensteuersubjekten) bzw. § 26 Abs. 1 KStG (bei Körperschaftsteuersubjekten) durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuerschuld (Einkommen- resp. Körperschaftsteuer und senkt damit auch die Bemessungsgrundlage für den SolZ) unter Beachtung einer Reihe von Voraussetzungen und Beschränkungen beseitigt bzw. gemildert. Die Anrechnung ausländischer Steuern ist gem. § 34c Abs. 1 EStG von Amts wegen durchzuführen. Im Gegensatz dazu kennt die Gewerbesteuer keine Anrechnungsmethode, sondern nur die Kürzungen (Freistellung) gem. § 9 GewStG (die jedoch nicht mit § 34c EStG gleichlaufen, sondern getrennten Voraussetzungen folgen).

Folgende Voraussetzungen sind kumulativ für die Anwendung der unilateralen Anrechnungsmethode zu erfüllen:

- mit dem ausländischen Staat besteht kein DBA,^[31]
- der unbeschränkt Stpfl. unterliegt im Ausland selbst der Besteuerung (Steuersubjektidentität),
- es liegen ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG vor,
- die ausländische Steuer entspricht der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer (vgl. hierzu Anlage 6 der EStR 2012),
- die Steuererhebung erfolgt durch den Staat, aus dem die Einkünfte stammen, und
- die ausländische Steuer ist festgesetzt, gezahlt und wurde um bestehende Ermäßigungsansprüche (z.B. gem. DBA) gekürzt. Für Kapitalgesellschaften sind in diesem Zusammenhang z.B. auch die Ermäßigungsansprüche unter den EU-Richtlinien auszuschöpfen.

In Bezug auf die Rechtsfolge ergeben sich z.T. weitere Einschränkungen durch die restriktive Bemessung der Anrechnungshöchstbeträge.

Besteht mit dem relevanten ausländischen Staat ein DBA, so haben dessen Regelungen zur Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung gem. § 2 AO Vorrang (§ 34c Abs. 6 EStG). Sieht das DBA die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer vor, so gelangen die Vorschriften zur Durchführung der Anrechnung (§ 34c Abs. 1 Satz 2 bis 5 EStG) auf die nach dem DBA anzurechnende Steuer gem. § 34c Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG, § 26 Abs. 1 KStG entsprechend zur Anwendung. Handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, die in den Anwen-

³¹ Soweit ein DBA besteht, gelten weite Teile der Vorschrift allerdings entsprechend, soweit das DBA wiederum die Anrechnungsmethode vorsieht (§ 34c Abs. 6 EStG).

dungsbereich der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 und 3 bis 6 EStG) fallen, gelten ausschließlich die spezielleren Anrechnungsregelungen des § 32d Abs. 5 EStG.

Bei dem Steuersubjekt muss es sich um eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person handeln, die selbst im Ausland zu einer Steuer herangezogen wird (Identität des Abgabepflichtigen).^[32] Der Nachweis der Subjektidentität kann insbesondere bei Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften mit Schwierigkeiten verbunden sein, wenn, wie z.B. in zahlreichen romanischen Ländern, Stpfl. die Personengesellschaft selbst und nicht der einzelne Gesellschafter ist.^[33] Die Subjektidentität gilt dabei so lange als gewährleistet, wie der unbeschränkt Stpfl. als Mitunternehmer der ausländischen Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG angesehen werden kann.

Was als ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 bis 5 EStG gilt, wird in § 34d EStG abschließend definiert. Die Qualifizierung und Ermittlung von ausländischen Einkünften sowie die Auslegung von damit in Zusammenhang stehenden bestimmten Rechtsbegriffen ist ausschließlich nach den Bestimmungen des deutschen Steuerrechts, d.h. unabhängig von der Einkünfteermittlung im Ausland, vorzunehmen. Dabei sind alle Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (R 34c Abs. 3 EStR 2012 sowie H 34c Abs. 3 EStR 2012). Zu den ausländischen Einkünften gehören demnach insbesondere die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 34d Nr. 1 EStG), aus Gewerbebetrieb (§ 34d Nr. 2 EStG), aus selbständiger Tätigkeit (§ 34d Nr. 3 EStG), aus Veräußerungsgeschäften (§ 34d Nr. 4 EStG), aus nichtselbständiger Arbeit (§ 34d Nr. 5 EStG), aus Kapitalvermögen (§ 34d Nr. 6 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 34d Nr. 7 EStG) sowie die sonstigen Einkünfte, die ihrerseits wiederkehrende Bezüge, private Veräußerungsgeschäfte und bestimmte Einkünfte aus Leistungen umfassen (§ 34d Nr. 8 EStG).

Anrechenbar ist nur eine der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer entsprechende, d.h. in ihrem Grundsystem ähnliche, das Einkommen belastende ausländische Steuer.^[34] Ferner muss die ausländische Steuer in dem Staat erhoben worden sein, aus dem die Einkünfte stammen, d.h., es darf keine sog. „Drittstaatensteuer“ gegeben sein (mit anderen Worten: die ausländische Steuer muss durch den „Quellenstaat“ der ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG erhoben worden sein und nicht durch einen anderen ausländischen Staat).

Sofern die ausländische Steuer nicht der deutschen Einkommen- resp. Körperschaftsteuer entspricht oder nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen, oder keine ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG vorliegen, scheidet die Anrechnung gem. § 34c Abs. 1 EStG, § 26 Abs. 1 KStG aus und es kommt ausschließlich der i.d.R. nachteiligere Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 3 EStG, § 26 Abs. 1 KStG in Betracht.

Eine Anrechnung ist nur insoweit möglich, als die ausländische Steuer festgesetzt und gezahlt ist und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt wurde (auch in Bezug auf DBA und EU-Richtlinien). Der Stpfl. hat den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuern gem. § 68b EStDV durch Vorlage entsprechender Urkunden (z.B. Steuerbescheid, Quittung über die Zahlung) zu führen. Sind diese Urkunden in einer fremden Sprache abgefasst, so kann eine beglaubigte Übersetzung in die deutsche Sprache verlangt werden.

³² Vgl. hierzu Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 17.29 ff. und 18.52 ff.

³³ Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258 inkl. die Gegenüberstellung in der Anlage zu dem BMF-Schreiben; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.52.

³⁴ Eine Liste mit der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuern enthält Anlage 6 zu den EStR 2012.

Entsprechend der Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 1 und 3 sowie Abs. 6 Satz 2 EStG werden ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen, aus dem Anwendungsbereich der allgemeinen Anrechnungs- und Abzugsmethode des § 34c EStG ausgenommen. Für diese Einkünfte enthält § 32d Abs. 5 EStG eine eigenständige Anrechnungsvorschrift, die statt der Anwendung der Per-country-limitation weitergehend eine Limitierung auf den einzelnen Kapitalertrag regelt. Soweit unbeschränkt Stpfl. mit ausländischen Kapitalerträgen in dem Staat, aus dem die Kapitalerträge stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist gem. § 32d Abs. 5 EStG die auf die ausländischen Kapitalerträge festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen, maximal jedoch i.H.v. 25 % auf den einzelnen Kapitalertrag. Dies gilt auch, sofern in einem DBA die Anrechnung der ausländischen Steuer, einschließlich einer fiktiven Steuer, vorgesehen ist.

bb) Berechnung des Höchstbetrags

334

Auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer wird nicht (in jedem Fall) die gesamte auf die Einkünfte aus einem ausländischen Staat festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer angerechnet. Vielmehr erfolgt im Rahmen der Höchstbetragsrechnung ggf. eine Beschränkung der grundsätzlich anrechenbaren ausländischen Steuer auf den Teil der Einkommen- resp. Körperschaftsteuer, welche anteilig auf die relevanten ausländischen Einkünfte aus dem betreffenden Staat entfällt. Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, so sind die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden einzelnen ausländischen Staat gesondert zu berechnen (sog. „Per-country-limitation“). Dabei sind jedoch alle Einkünfte – vorbehaltlich der Regelung in § 2a Abs. 1, 2 EStG^[35] soweit einer Steuerbelastung im Ausland unterlegen (§ 34c Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2) – aus einem Staat zusammenzufassen. Die Zusammenfassung aller ausländischen Einkünfte und Steuern aus mehreren Staaten ist für deutsche Stpfl. dagegen unzulässig. Eine solche „overall-limitation“ würde dazu führen, dass durch eine hohe Steuerbelastung in einem Herkunftsstaat ausländischer Einkünfte eine niedrigere Steuerbelastung in einem anderen Herkunftsstaat ausgeglichen („nivelliert“) werden könnte. Im Ergebnis würde dadurch eine „zu hohe“ Steuerbelastung aus dem einen Herkunftsstaat möglicherweise vollständig angerechnet werden können. Durch die „Per-country-limitation“ und die restriktive Höchstbetragsrechnung wird im Ergebnis häufig nur eine begrenzte Anrechnung erreicht. Für einen Überschuss der ausländischen Steuern, der nicht zur Anrechnung kommt („Anrechnungsüberhang“), ist nach h.M. eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO nicht gerechtfertigt.^[36] Deutschland kennt für diese Beträge (unzutreffenderweise) auch keinen Vor- oder Rücktrag. In diesem Fall bleibt nur zu prüfen, ob der Abzug der ausländischen Steuer gem. § 34c Abs. 2 EStG zu einem günstigeren Ergebnis führt (→ 4 Rz. 335).

Bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags sind solche nicht zu berücksichtigen, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nicht besteuert werden (§ 34c Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG). Als im anderen Staat nicht besteuerte Einkünfte gelten dabei auch solche Einkünfte, die auf Grund eines DBA im anderen Staat nicht besteuert werden können (§ 34c Abs. 6 Satz 3 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG). Die Einschränkungen gelten auch für Fälle der Steueranrechnung im DBA-Fall sowie im Falle der fiktiven Steueranrechnung (§ 34c Abs. 6 EStG).

³⁵ Siehe zu Details R 34c Abs. 2 EStR 2012.

³⁶ Vgl. BFH v. 26.10.1972, I R 125/70, BStBl II 1973, 271; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.108 ff.

Bei der Ermittlung des Höchstbetrags nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG bleiben ausländische Einkünfte, die nach § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuert werden, und die Pauschsteuer außer Betracht. Weiterhin sind die Einkünfte, die der Abgeltungsteuer i.S.v. § 32d EStG unterliegen, bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, der Summe der Einkünfte und der ausländischen Einkünfte auch für Zwecke der Höchstbetragsberechnung nicht zu berücksichtigen.

Die Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG sieht bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte i.S.v. § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8c EStG eines inländischen Betriebs zusätzlich vor, dass im Rahmen der Höchstbetragsberechnung solche Betriebsausgaben und Vermögensminderungen abzuziehen sind, die mit den zu Grunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Auf Grund dieser Rechtslage können sich im Einzelfall erhebliche Minderungen des Anrechnungshöchstbetrags ergeben. So sind auf Basis dieser Regelung bei der Ermittlung ausländischer Einkünfte gem. § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 sowie 8c EStG eines inländischen Betriebs alle Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen zu berücksichtigen, die in „wirtschaftlichem Zusammenhang“ mit den ausländischen Einkünften stehen. Ein „unmittelbarer“ Zusammenhang ist nicht erforderlich. Die Formulierung des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ findet sich z.B. gleichermaßen in § 3c Abs. 2 EStG. Es besteht allerdings insoweit ein wichtiger Unterschied, als § 3c Abs. 2 EStG weitergehend normiert, dass der Zusammenhang auch unabhängig davon als vorliegend gilt, in welchem Veranlagungszeitraum Einnahmen erzielt werden. Dieses intertemporale Element enthält die Vorschrift des § 34c Abs. 1 EStG dagegen nicht und limitiert entsprechend in zeitlicher Hinsicht den Zusammenhang.

Die praktische Wirkung der Einschränkung hängt entscheidend davon ab, wie weitreichend der Begriff „wirtschaftlicher Zusammenhang“ ausgelegt wird. Nach der BFH-Rechtsprechung bestimmt sich der Begriff des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG.^[37] Ob und inwieweit Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hänge danach von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt.^[38] Maßgebend sei „die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen ‚auslösenden Moments‘“. Hieraus leitet der BFH ab, dass Aufwendungen grds. aufzuteilen seien, falls die Aufwendungen sowohl mit ausländischen Einkünften i.S.d. § 34d EStG als auch mit inländischen Einkünften oder mit mehreren Arten von ausländischen Einkünften im Zusammenhang stehen. Sofern eine anteilige Zuordnung nicht möglich ist, soll auf Basis des vorrangigen Veranlassungszusammenhangs eine Zuordnung der Aufwendungen zu der Einkunftsart erfolgen, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Der BFH hat im Urteil vom 18.4.2018 betont, dass die dargelegten Zurechnungskriterien nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und auch nicht gegen das Unionsrecht verstießen.^[39]

Diese Rechtsprechung sollte u.E. die These stützen, dass eine rein quotale Zuordnung von Aufwand ohne hinreichenden direkten Bezug zu den betreffenden ausländischen Einkünften ausscheidet (kausale oder finale Verknüpfung bleibt erforderlich).^[40] So stehen z.B. allgemeine Verwaltungs- oder Marketingkosten, Personalkosten etc. in aller Regel in keinem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit spezifischen ausländischen Einkünften. Zuordenbar i.S.d. Vorschrift sind nur solche

³⁷ Vgl. BFH v. 6.4.2016, I R 61/14, BStBl II 2017, 48.

³⁸ Vgl. BFH v. 18.4.2018, I R 37/16, BStBl II 2019, 73.

³⁹ Vgl. BFH v. 18.4.2018, I R 37/16, BStBl II 2019, 73.

⁴⁰ Vgl. auch BFH v. 9.6.2010, I R 94/09, BStBl II 2011, 860 zur Frage, ob eine fiktive brasilianische Quellensteuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen ist und welcher Aufwand in diesem Zusammenhang von Relevanz ist.

Aufwendungen, die zielgerichtet zur Erlangung der betreffenden ausländischen Einkünfte getätigt wurden (wirtschaftlicher Zusammenhang verlangt Wissen und Wollen bzgl. der Einkunftserzielungsabsicht aus einer bestimmten ausländischen Quelle). Weiterhin kann eine Zuordnung von Aufwand nur insoweit erfolgen, wie relevante ausländische Einkünfte im gleichen Veranlagungszeitraum erzielt werden.

Beispiel:

Ein deutscher Autofabrikant entwickelt ein Automodell, am Ende des Produktlebenszyklus wird das Automodell an einen ausländischen Hersteller lizenziert, die Entwicklungsaufwendungen liegen Jahre zurück; diese Entwicklungsaufwendungen können nicht mehr auf Grund des „wirtschaftlichen Zusammenhangs“ mindernd gegen die ausländischer Quellensteuer unterliegenden Lizenzzahlungen i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG gegengerechnet werden, es fehlt ein zeitlicher Zusammenhang.

Die Ermittlung des anrechenbaren Höchstbetrags erfolgt gem. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG nach Maßgabe des durchschnittlichen Steuersatzes, welcher sich im Rahmen der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens – einschließlich der ausländischen Einkünfte – nach den allgemeinen Tarifvorschriften der §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b EStG ergibt. Somit wird der Steuersatz zur Steueranrechnung im Rahmen der Einkommensteuer angewendet, dem die betreffenden ausländischen Einkünfte im Rahmen des zu versteuernden Einkommens tatsächlich unterliegen.

Für Zwecke der Körperschaftsteuer ermittelt sich der Anrechnungshöchstbetrag gem. § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG in der Weise, dass die deutsche Körperschaftsteuer auf das zu versteuernde Einkommen im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Ob dieses Vorgehen mit der EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache *Beker*^[41] vereinbar ist, erscheint fraglich, da in der Summe der Einkünfte ein etwaiger Abzug von Spenden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) sowie ein Verlustabzug i.S.d. § 10d EStG nicht berücksichtigt sind. Der EuGH hat im Fall *Beker* zu der Regelung des § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG in der bis VZ 2014 geltenden Fassung, welche eine Aufteilung nach Maßgabe der Summe der Einkünfte – und somit ohne Berücksichtigung von u.a. Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen – vorsah, einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit festgestellt. Auch im Fall von Körperschaften ist in derartigen Fällen der resultierende Anrechnungshöchstbetrag niedriger als in Fällen ohne entsprechende Abzugspositionen, da der zu bildende Quotient im Nenner auf die höhere Summe der Einkünfte abstellt, während die tarifliche Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen ermittelt wird, in dem diese Positionen abgezogen wurden (also sich ein geringerer Quotient ergäbe).

Auf Grund der Begrenzung der Anrechnung ausländischer Steuern auf die hierauf anteilig entfallende deutsche Einkommen- resp. Körperschaftsteuer nach Maßgabe der „per-country-limitation“ führt die Anrechnungsmethode nicht immer zu einer völligen Vermeidung der Doppelbesteuerung. Sie führt nur so lange zu einem befriedigenden Ergebnis, wie die im Ausland festgesetzte und gezahlte Steuer niedriger bzw. maximal gleich hoch wie die anteilige deutsche Steuer auf die ausländischen Einkünfte ist; teilweise steuerfreie Einkünfte können nachteilige Folgen haben. Für Körperschaften verschärfte die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % diesen Befund (eine ausländische Steuer von 15 % oder mehr führt generell zu Anrechnungsüberhängen), da es bei der GewSt jedenfalls nach den unilateralen Regelungen keine Anrechnungsmöglichkeit gibt. Zugleich führt dies allerdings dazu, dass es insoweit häufiger als in der Vergangenheit auch bei fehlender Freistellungsmethode zu keiner tatsächli-

⁴¹ EuGH v. 28.2.2013, C-168/11, BStBl II 2015, 431; hierauf aufbauend BFH v. 18.12.2013, I R 71/10, DStR 2014, 693.

chen zusätzlichen Steuerbelastung im Inland kommt (insbes. dann, wenn die Einkünfte keiner Gewerbesteuer unterliegen, § 9 Nr. 2 und 3 GewStG) und damit zu einer „faktischen Freistellung“.

Noch differenzierter ist das Bild für Personenunternehmen. Durch die sog. Thesaurierungsbegünstigung in § 34a EStG besteht für Personengesellschaften und Einzelunternehmen die Möglichkeit, nicht entnommene Gewinne an Stelle des Progressionstarifs auf Antrag ganz oder teilweise mit einem linearen Satz von 28,25 % der Einkommensteuer zu unterwerfen. Soweit für im zu versteuernden Einkommen enthaltene ausländische Einkünfte in diesem Kontext die Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 34c Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden soll, führt die Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung zu einem verminderten Anrechnungshöchstbetrag nach Maßgabe der „per country limitation“ auf den Thesaurierungssatz i.H.v. 28,25 %. Dies resultiert aus dem Wortlaut von § 34c Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach der für den Anrechnungshöchstbetrag relevante durchschnittliche Steuersatz nach Maßgabe der §§ 32a, 32b, 34, 34a und 34b EStG zu ermitteln ist. Es wird somit die nach Maßgabe der Thesaurierungsbegünstigung reduzierte Einkommensteuer auf die betreffenden ausländischen und die übrigen Einkünfte aufgeteilt, was den Anrechnungshöchstbetrag entsprechend vermindert, so dass bei einem übersteigenden ausländischen Steuerbetrag die Anrechnung teilweise ins Leere läuft. Eine „Nachsteuer“ i.H.v. 25 % gem. § 34a Abs. 4 EStG in späteren Jahren dürfte dagegen nicht zu einer nachträglichen Erhöhung des Anrechnungsvolumens führen.

b) Steuerabzug

335

Alternativ zum Anrechnungsverfahren gestattet § 34c Abs. 2 i.V.m. § 2 Abs. 3 EStG auf Antrag den Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte. Diese Option kann insbesondere in Verlustjahren bzw. Jahren mit nur sehr geringen Steuerzahlungen (z.B. minimaler Gewinn, Verlustverrechnung etc.) vorteilhaft sein, da ein Vor- oder Rücktrag anrechenbarer ausländischer Steuer nicht möglich ist. Durch den Steuerabzug wird sichergestellt, dass sich die ausländische Steuer zumindest über einen Verlustabzug im Rahmen der Bestimmungen des § 10d EStG dann intertemporal auswirken kann.

Darüber hinaus gewährt § 34c Abs. 3 EStG (für Körperschaften i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG) unter den weiteren dort genannten Voraussetzungen den Steuerabzug von Amts wegen in den Fällen, in denen es sich bei der ausländischen Steuer um eine Steuer handelt, die nicht der deutschen ESt resp. KSt entspricht, in denen die ausländische Steuer nicht von einem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (Steuern eines Drittstaats), oder die Einkünfte nach Maßgabe der Bestimmungen des § 34d EStG nicht als ausländische Einkünfte qualifiziert, sie jedoch gleichwohl mit einer ausländischen Steuer belegt sind. Dies gilt z.B. für die sog. Liefergewinnbesteuerung (z.B. im Bereich des internationalen Anlagenbaus in Entwicklungsländern). Hierbei setzt die Norm des § 34c Abs. 3 EStG die Identität des zur deutschen und zur ausländischen Steuer herangezogenen Steuersubjekts voraus. Werden dem Stpfl. Gewinnausschüttungen einer inländischen Enkel-GmbH, die über eine in rechtsmissbräuchlicher Weise zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft bezogen wurden, gem. § 42 AO a.F. dem Inländer direkt zugerechnet (also unter Negierung der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft), dann kann der Inländer eine von der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft auf die Weiterausschüttung gezahlte ausländische Steuer ausnahmsweise nicht gem. § 34c Abs. 3 EStG n.F. abziehen (fehlende ausländische Einkünfte, die von dieser Gesellschaft bezogen wurden). Denn der Inländer bezog steuerrechtlich auf Grund § 42 AO a.F. keine Einkünfte von der zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft, sondern unmittelbar von der nachgelagerten inlän-

dischen Gesellschaft. Entsprechend war stattdessen die inländische Kapitalertragsteuer der Einzelgesellschaft (die sich eigentlich auf die Ausschüttung an die zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft bezog), aber nicht die ausländische Quellensteuer der steuerlich negierten ausländischen zwischengeschalteten Holdinggesellschaft auf die Weiterausschüttung an den ultimativ beteiligten Steuerinländer anrechenbar.^[42]

c) Steuerpauschalierung

336

Ist die Anwendung des § 34c Abs. 1 EStG mit besonderen Schwierigkeiten verbunden oder erweist sich ein ausländisches Investitionsvorhaben aus volkswirtschaftlichen Gründen als besonders zweckmäßig, so können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer gem. § 34c Abs. 5 EStG auf Antrag ganz oder z.T. erlassen oder mit einem Pauschbetrag festsetzen.^[43] Der Pauschsteuersatz beträgt i.d.R. 25 %. Die Einzelheiten der Pauschalbesteuerung gem. § 34c Abs. 5 EStG regelt das BMF-Schreiben vom 10.4.1984 betreffend die Pauschalierung der ESt und KSt für ausländische Einkünfte.^[44] Der Erlass ist nicht anwendbar, wenn mit dem Staat, aus dem die ausländischen Einkünfte stammen, ein DBA besteht. Wird die Einkommensteuer auf ausländische Einkünfte mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % erhoben, scheidet die Anwendung der Bestimmungen des § 34c Abs. 1 bis 3 EStG aus. Für Kapitalgesellschaften ist die Pauschalierungsmöglichkeit mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % indes auf Grund des Körperschaftsteuersatzes i.H.v. 15 % wirtschaftlich bedeutungslos geworden und wurde daher für Kapitalgesellschaften ab 2004 aufgehoben.^[45]

d) Steuererlass

337

Neben der Steuerpauschalierung sieht § 34c Abs. 5 EStG auch die Möglichkeit des Steuererlasses vor. Dementsprechend ist vor dem Hintergrund dieser Ermächtigung das BMF-Schreiben vom 31.10.1983 betreffend die steuerliche Behandlung bei Auslandstätigkeiten – Auslandstätigkeitserlass^[46] – ergangen, nach dem unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag von der Besteuerung ausländischer Arbeitseinkünfte von im Übrigen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern abgesehen werden kann. Die Anwendung des Auslandstätigkeitserlasses setzt im Wesentlichen das Vorhandensein eines inländischen Arbeitgebers gem. R 19.1 LStR 2015 sowie das Tätigwerden für einen inländischen Auftragnehmer im Zusammenhang mit einer Montagetätigkeit oder anderen bestimmten Entsendungen auf Zeit im weiteren Sinne voraus. Die Tätigkeit muss dabei mindestens drei Monate in einem Staat ausgeübt werden, mit dem kein allgemeines DBA besteht.^[47] In der EuGH-Entscheidung vom 28.2.2013 hat der EuGH den Auslandstätigkeitserlass auf Grund des Erfordernisses eines inländischen

42 Vgl. BFH v. 2.3.2016, I R 73/14, BStBl II 2016, 887.

43 Zum Begriff der „Zweckmäßigkeit“ vgl. Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 34c EStG Anm. 562 ff.

44 Vgl. BMF v. 10.4.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl I 1984, 252; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.136.

45 BMF v. 24.11.2003, IV B 4 – S 2293 – 46/03, BStBl I 2003, 747.

46 Vgl. BMF v. 31.10.1983, IV B 6 – S 2293 – 50/83, BStBl I 1983, 470; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 18.132.

47 Zum Arbeitgeberbegriff im Doppelbesteuerungsrecht vgl. Achter, IStR 2003, 410 ff.; Runge, IStR 2002, 37 ff.

Arbeitgebers als nicht mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) vereinbar angesehen.^[48] Auf dieser Basis sollte die Begünstigung des Auslandstätigkeitserlasses – bei Erfüllung der sonstigen Anforderungen – auch bei Tätigkeit für einen Arbeitgeber im EU-/EWR-Raum zu gewähren sein.

5. Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

a) Doppelbesteuerungsabkommen

aa) Definitionen

338

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.^[49]

Einen Überblick über den Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1.1.2019 gibt das BMF-Schreiben vom 17.1.2019.^[50]

Durch die DBA werden den Vertragsstaaten hinsichtlich ihrer „steuerlichen Rechtsschöpfungsfreiheit“ Schranken auferlegt, die gegen ihr nationales Steuerrecht zur Wirkung kommen (müssten).^[51] Die nationale Besteuerung wird dem Gegenstand oder der Höhe nach durch die Abkommen begrenzt. Es gilt der Grundsatz, dass die DBA weder Steueransprüche begründen noch bestehende Steueransprüche erweitern (non self executing). Sie regeln, in welchem gegenständlichen Umfang und in welchem Ausmaß bestehende Steueransprüche nach dem jeweiligen nationalen Recht durchgesetzt werden dürfen oder nicht („Zuordnungsnormen“). Fehlt es dagegen nach nationalem Recht an einem Steueranspruch, so begründet auch das DBA – soweit dieses das Besteuerungsrecht zuweist – dennoch keine sachliche Steuerpflicht gemäß dem jeweiligen nationalen Recht.

Beispiel:

Inländischer Grundbesitz wird durch eine natürliche Person seit mehr als zehn Jahren im Privatvermögen gehalten. Obwohl die DBA das Besteuerungsrecht hier regelmäßig Deutschland als Belegenheitsstaat zuerkennen, leitet sich hieraus bei Veräußerung außerhalb der Zehn-Jahres-Frist (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG) dennoch keine Besteuerung in Deutschland ab.

339

In der Vergangenheit war umstritten, ob Verständigungsvereinbarungen i.S.d. Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zum Zwecke der Auslegung oder Anwendung des DBA mit der jeweiligen Finanzbehörde des ausländi-

⁴⁸ Vgl. EuGH v. 28.2.2013, C-544/11, BStBl II 2013, 847.

⁴⁹ Vgl. hierzu grundlegend mit umfassender Literaturübersicht Lehner in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Einl. Rz. 30 ff.

⁵⁰ BMF v. 17.1.2019, IV B 2 - S 1301/07/10017-10, BStBl I 2019, 31.

⁵¹ So bestimmt – mehr irreführend denn hilfreich – § 2 AO, dass die Bestimmungen der DBA den sonstigen inländischen Steuergesetzen vorgehen, was – verfassungsrechtlich – unzutreffend ist, da ebenfalls Bundesrecht (§ 2 AO) keine Rangfolge zwischen anderen einfachen Bundesgesetzen festlegen kann (Steuergesetz versus völkerrechtliche Verträge, die durch Transformation i.S.d. Art. 59 Abs. 2 GG innerstaatliches Recht geworden sind); vgl. hierzu Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 110 ff.

schen DBA-Vertragsstaats innerstaatliche Bindungswirkung entfalten.^[52] Zu diesem Zweck normiert § 2 Abs. 2 AO daher nunmehr eine entsprechende Verordnungsermächtigung, um die innerstaatliche Wirksamkeit einer solchen Vereinbarung mit dem anderen Vertragsstaat nach Maßgabe der verfassungsrechtlichen Vorgaben zu gewährleisten. Durch § 2 Abs. 2 AO wird das BMF ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats die näheren Einzelheiten der Durchführung eines DBA im Einvernehmen mit den zuständigen Behörden des jeweils anderen Vertragsstaats zu regeln.

Ob diese Ermächtigung tatsächlich (in jedem Fall) wirksam ist, wird durch den BFH, bezweifelt bzw. verneint.^[53]

Ergänzend sei auf das im Zusammenhang mit BEPS-Aktionspunkt 15 mittlerweile unterzeichnete „Multilaterale Instrument“ hingewiesen, wodurch zahlreiche Empfehlungen des BEPS-Projekts in Bezug auf DBA-Regelungen für 85 Staaten (Stand: 21.12.2018)^[54] unmittelbar in die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen implementiert werden sollen.^[55] Deutschland hat das Multilaterale Instrument am 7.6.2017 unterzeichnet.^[56] Eine Matrix, welche Regelungen die jeweiligen Länder anwenden, resp. welche Vorbehalte der Länder jeweils bestehen, ist auf der Homepage der OECD abrufbar.^[57]

bb) Aufbau und Systematik von DBA

340

Nachfolgend wird Aufbau und Systematik eines DBA im Überblick erläutert. Dabei wird dem MA der OECD gefolgt, welches in der deutschen Abkommenspraxis i.d.R. zu Grunde gelegt wird. Weiterhin hat das BMF zwischenzeitlich eine sog. „Verhandlungsgrundlage“ für DBA veröffentlicht, die im Grundaufbau auch dem OECD-MA entspricht.^[58]

Die ersten Artikel eines DBA regeln den sachlichen Geltungsbereich (gebietliche Erstreckung und betroffene Steuern – stets nur direkte Steuern) und den persönlichen Geltungsbereich (wer als natürliche oder juristische Person unter den Abkommenschutz fällt). Personengesellschaften sind i.d.R. nicht erfasst, sondern ggf. nur deren Gesellschafter bei Ansässigkeit in einem betreffenden Staat.

Der Abkommenschutz greift bei Personen, die in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Dieser Vertragsstaat wird als „Wohnsitzstaat“, der andere Vertragsstaat aus dem das Einkommen stammt, wird als „Quellenstaat“ bezeichnet.

52 Vgl. BFH v. 2.9.2009, I R 111/08, BStBl II 2010, 387 m.w.N.

53 BFH v. 10.6.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326.

54 Die unterzeichnenden Staaten sind gelistet auf <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

55 Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Stand 16.5.2017, Quelle: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-Mehrseitiges-Uebereinkommen-z-Umsetzung-steuerabkommensbezogener-Massnahmen-z-Verhinderung-d-Gewinnverkuerzung-u-Gewinnverlagerung.pdf>.

56 Vgl. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2017/06/2017-06-06-PM17-beps.html>.

57 Vgl. <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>.

58 BMF, Verhandlungsgrundlage für DBA v. 17.4.2013, IV B 2 – S 1301/10/10022 – 32, IStR-Beihefter 10/2013, 46; IStR 2013, 440.

Mit diesem Regelungssystem sprechen die Abkommen die Vertragsstaaten in wechselseitiger Rolle an. Das heißt, jeder ist Wohnsitzstaat für die in seinem Gebiet ansässigen Stpfl. und gleichzeitig „Quellenstaat“ für die im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen (soweit entsprechendes Einkommen bezogen wird). Drittstaateneinkünfte sind grundsätzlich nicht Regelungsgegenstand. Für diese behält grundsätzlich der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht. Es ist insoweit jedoch weiterhin zu prüfen, ob aus dem DBA des Wohnsitzstaats mit dem betreffenden Drittstaat eine abweichende Zuordnung des Besteuerungsrechts resultiert.

Der Wohnsitzstaat ist sowohl für die Zuordnung der subjektiven Schutzberechtigung als auch für die Steuerberechtigungszuordnung wichtiger Bezugspunkt. Es ist daher von zentraler Bedeutung, den Wohnsitzstaat als solchen zu identifizieren.

Entsprechend regeln die dem OECD-MA nachgebildeten DBA in Art. 4 explizit, wer als eine im Vertragsstaat ansässige Person gilt. Art. 4 Abs. 2 enthält i.d.R. Bestimmungen für den Fall des Doppelwohnsitzes, welcher der beiden Staaten in diesem Fall als Ansässigkeitsstaat gilt.

Davon ausgehend setzen die weiteren Abkommensregeln in Anlehnung an das OECD-MA bei der Steuerberechtigung des Wohnsitzstaats an und grenzen davon aus, was der andere Staat als Quellenstaat noch besteuern darf.^[59]

Des Weiteren regeln die DBA Anwendungszeitraum, Verständigungsverfahren, Meistbegünstigungsklauseln etc. Ferner enthalten einzelne DBA spezifische Sonderregelungen, z.B. für sog. Grenzgänger oder erweiterte Besteuerungsrechte in Wegzugsfällen.

cc) Besteuerung im Quellenstaat/Zuordnungsnormen

341

Mittelpunkt der DBA-Regelungen ist die Zuordnung resp. Eingrenzung der Besteuerung im Quellenstaat. Für diese bestehen folgende Möglichkeiten:

(1) Quellenbesteuerung ohne Begrenzung

342

Die auch als „Belegenheitsprinzip“ gekennzeichnete Respektierung der Besteuerung des Quellenstaats erfolgt z.B. bzgl. unbeweglichen Vermögens und seiner Erträge. Das Besteuerungsrecht wird dem Staat zugewiesen, in dem das Vermögen liegt. Dies kommt durch die Formulierung in Art. 6 OECD-MA zum Ausdruck: „Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen können (nur) in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt“. Insoweit ergeben sich keinerlei Beschränkungen für den Quellenstaat.

343

Dies gilt grundsätzlich in gleicher Weise im Rahmen des Art. 7 OECD-MA, „Unternehmensgewinne“. Auch hier kann der Quellenstaat ohne Beschränkung besteuern, soweit in seinem Gebiet eine Betriebsstätte (Art. 5 OECD-MA) unterhalten wird und die Erträge dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind. Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass der Betriebsstättenbegriff eine zentrale Rolle für die Unternehmensbesteuerung spielt, und dass die Definition der Betriebsstätte nach DBA nicht mit der des § 12 AO identisch ist.^[60] Die Definition nach § 12 AO ist weiter gefasst, die nach DBA ist eingeschränkt (vgl. Warenlager, Einkaufsstellen, Bauausführungen, Forschungs- und Entwicklungseinrichtun-

⁵⁹ Zu den Strukturprinzipien eines DBA vgl. Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Einf. OECD-MA Rz. 1 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 106 m.w.N.

⁶⁰ Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl II 2017, 230.

gen, umfasst aber andererseits auch den abhängigen Vertreter mit Abschlussvollmacht – Hinweis auf § 13 AO). Wird eine Betriebsstätte im Quellenstaat bejaht, so liegt das volle Besteuerungsrecht für die Gewinne, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, bei dem Quellenstaat.^[61] Gemäß BEPS-Aktionspunkt 7 vom 5.10.2015 sowie dem auf BEPS-Aktionspunkt 15 beruhenden Multilateralen Instrument vom 7.6.2017 soll in bestimmten Fällen eine Ausweitung der betriebsstättenbegründenden Tatbestände erfolgen.

Zu beachten ist, dass der Katalog der Einkunftsarten in den DBA sich von dem Einkunftsartenkatalog des innerstaatlichen Rechts unterscheidet und dass nach der Rechtsprechung des BFH^[62] die nationalen Einkunftsarten gegenüber den „DBA-Einkunftsarten“ (diese werden auch als Verteilungsnormen bezeichnet) zurücktreten. Die spezielleren Artikel der DBA (insbesondere Zinsen, Lizenzen und Dividenden) gehen – so sich aus den DBA nichts anderes ergibt – den allgemeineren Artikeln (z.B. Betriebsstättengewinne) vor. Etwas anderes soll nur dann gelten, wenn derartige Erträge und deren zu Grunde liegende Vermögenswerte tatsächlich – also entweder funktional oder nach anderen Kriterien (vgl. § 7 BsGaV) – (nicht zivilrechtlich!) der ausländischen Betriebsstätte (oder Personengesellschaft) zuzuordnen sind. Die zivilrechtliche Zuordnung besitzt für die Besteuerung häufig keine entscheidende Bedeutung. Diese Abweichung von der Einheit der Rechtsordnung soll selbst dann gelten, wenn sich der Vermögensgegenstand im Gesamthandsvermögen einer ausländischen Personengesellschaft befindet. Die Zuordnung erfolgt nach Maßgabe der Regelung des § 1 Abs. 5 AStG, wonach die Betriebsstätte für steuerliche Zwecke grundsätzlich weitestgehend wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen unter entsprechender Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes behandelt wird (vgl. hierzu → 4 Rz. 446 ff. sowie die BsGaV und das BMF-Schreiben vom 22.12.2016^[63]).

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gilt als Grundsatz das „Arbeitsortprinzip“, wonach das Besteuerungsrecht dem Staat zusteht, in dem die Arbeit ausgeübt wird.^[64] Von diesem Grundsatz macht Art. 15 OECD-MA allerdings einige Ausnahmen, die zu beachten sind (insbesondere: wenn die Vergütung nicht gegen die lokale Bemessungsgrundlage im Ausübungsstaat des zahlenden Unternehmens abgezogen wird, „springt“ das Besteuerungsrecht auf den Ausübungsstaat grundsätzlich nur bei einer Verweildauer von mehr als 183 Tagen über).

(2) Begrenzung des Besteuerungsrechts (der Steuersätze)

344

Eine Begrenzung der Steuererhebung im Quellenstaat der Höhe nach soll grundsätzlich dann erfolgen, wenn im Quellenstaat keine nachhaltige wirtschaftliche Verankerung durch die dort erzielten Einkünfte vorliegt.

Steuersatzbegrenzungen treten entsprechend insbesondere bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf. So ist nach dem OECD-MA vorgesehen, dass Dividenden im Quellenstaat gewöhnlich nur noch bis 15 %, Zinsen nur bis 10 % des Bruttobetragtes besteuert werden. In der Anlage zu dieser Darstellung → 4 Rz. 497 findet sich eine Übersicht über die in der Praxis besonders relevanten Quellensteuern. Soweit allerdings eine stärkere Verknüpfung mit der lokalen Einkunftsquelle angenommen wird, spiegelt sich dies häufig auch in höheren zulässigen Abzugssätzen bzw. gar keiner Begrenzung. Von praktischer Relevanz sind z.B. hybride Finanzierungsformen, die zwar grundsätzlich Fremdkapitalcha-

⁶¹ Vgl. Betriebsstättengewinnermittlung und den neu gefassten § 1 AStG; → 4 Rz. 440 ff.

⁶² Vgl. BFH v. 30.8.1995, I R 112/94, BStBl II 1996, 563.

⁶³ BMF v. 22.12.2016, IV B 5 – S 1341/12/10001-03, BStBl I 2017, 182.

⁶⁴ Vgl. Kamphaus/Büscher in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 15 OECD-MA Rz. 61 ff.

rakter haben (also die Vergütung zivilrechtlich als Zins gilt), die jedoch auf Grund ihrer insbesondere gewinnabhängigen Ausgestaltung einem stärker „verwurzelten“ Eigenkapitalinstrument angenähert sind (z.B. typisch stille Gesellschaften, Genussscheine etc.).

Nach dem OECD-MA sollen Lizenzen grundsätzlich gar keiner Quellenbesteuerung unterliegen und gehören insofern unter die nachfolgende Fallgruppe. In der Realität bestehen allerdings viele DBA, die ein Quellenbesteuerungsrecht vorsehen.

Weitgehende Absenkungen können sich insbes. auf Grund von EU-Richtlinien (Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie; vgl. hierzu → 4 Rz. 359 ff. und 365 ff.) sowie auf Grund der EuGH-Rechtsprechung (Fall Gerritse) ergeben.^[65]

(3) Keine Quellenstaatsbesteuerung

345

Nach dem OECD-MA sollen z.B. Veräußerungsgewinne aus Anteilen – soweit keine Grundstücksge-
sellschaft – (Art. 13), Gewinne aus Seeschiffen und Luftfahrt (Art. 8), Ruhegelder und einige andere
Arten von Einkünften von der Besteuerung im Quellenstaat ganz freigestellt werden. Hier kommt
wieder das Prinzip der wirtschaftlichen Verbundenheit zum Ausdruck – je schwächer die Verknüpfung
des Einkommensbezugs zum Quellenstaat, desto eher soll auch keine Quellenstaatsbesteuerung erfol-
gen.

dd) Besteuerung im Wohnsitzstaat

346

Das zweite Kernstück der DBA neben den zuvor skizzierten Zuordnungsnormen (bzw. Verteilungsnor-
men) – inklusive Regelungen zur Begrenzung der Besteuerung im Quellenstaat – bilden die Vorschrif-
ten darüber, wie der Wohnsitzstaat die Doppelbesteuerung vermeidet („Methodenartikel“).

Dies ist immer dann von besonderer Bedeutung, wenn die Quellenstaatsbesteuerung durch das DBA
nicht oder nicht vollständig beseitigt wurde. Die in diesen Fällen erforderliche Minderung bzw. Vermei-
dung der Doppelbesteuerung wird dabei durch zwei unterschiedliche Prinzipien erreicht. Zum einen
kann die einzelne Verteilungsnorm bereits zugleich das Besteuerungsrecht abschließend zuordnen.
Dies geschieht durch die Formulierung „können nur [in dem einen (regelmäßig Quellen-)Staat besteu-
ert werden]“. Der andere Staat verliert damit sein Besteuerungsrecht, er muss diese Einkünfte freistel-
len. Spricht die Verteilungsnorm dagegen lediglich von „können“, dann besteht grundsätzlich ein
konkurrierendes Besteuerungsrecht. In diesem Fall muss zusätzlich eine Regelung zur Vermeidung der
Doppelbesteuerung im Methodenartikel erfolgen („Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteue-
rung“ – Art. 23 DBA OECD-MA).

Hiernach hat der Wohnsitzstaat zwei Methoden zur Wahl:

- die Steuerbefreiungsmethode („Freistellungsmethode“) und
- die Steueranrechnungsmethode,

wobei die deutschen DBA – nach Einkünften differenzierend – beide Methoden vorsehen. Allerdings
variiert Art und Umfang der Anwendung der Freistellungsmethode des Weiteren stark nach dem
betreffenden Staat, mit dem das DBA abgeschlossen wurde, und dem Alter des DBA (Tendenz: Anwen-
dung der Freistellungsmethode in jüngeren DBA als klar überwiegende Methode rückläufig).

⁶⁵ EuGH v. 12.6.2003, C-234/01, BStBI II 2003, 859.

(1) Freistellungsmethode

347

Die Einkünfte, die im Belegenheits-/Quellenstaat voll besteuert werden können, sind in Deutschland grundsätzlich von der Steuer befreit.

Die Freistellung von Einkünften wird jedoch je nach DBA häufig an zusätzliche Voraussetzungen geknüpft, mit denen insbesondere verhindert werden soll, dass infolge der Anwendung des DBA eine sehr niedrige Besteuerung oder eine Nichtbesteuerung von Einkünften erfolgt.^[66] So gewähren viele DBA – je nach DBA einkunftsbezogen oder für sämtliche freizustellenden Einkunftsarten – die Anwendung der Freistellungsmethode gem. einer sog. „Subject-to-tax“-Klausel nur, soweit im anderen Vertragsstaat eine Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt (vgl. z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-GB). Manche DBA mit „Niedrigsteuerstaaten“ sehen generell keine Freistellung vor.^[67]

Ferner enthalten einige DBA sog. „Remittance-Base-Klauseln“. Diese Klausel basiert darauf, dass einige Staaten (z.B. Großbritannien) nach dem nationalen Steuerrecht bei Vorliegen spezifischer Voraussetzungen eine Besteuerung von Einkünften nur dann

vornehmen, wenn die Einkünfte auch tatsächlich in den betreffenden Staat überwiesen werden (sog. „Remittance-Besteuerung“). Entsprechend wird in den solche Staaten betreffenden DBA die Freistellung oder eine Steuerermäßigung durch einen Vertragsstaat nur dann gewährt, wenn die Einkünfte in den anderen Vertragsstaat überwiesen und dort der Besteuerung unterworfen werden (vgl. z.B. Art. 24 DBA-GB).

Im Ergebnis sehen derartige Klauseln die Versagung der Freistellungsmethode vor, falls Einkünfte nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht eines Vertragsstaates unbesteuert bleiben würden. In Abgrenzung hiervon enthalten einige DBA des Weiteren sog. „Switch-Over-Klauseln“, die den Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vorsehen, falls ungeachtet des DBA eine Doppel- oder Nichtbesteuerung von Einkünften vorliegt, die ihre Ursache in Qualifikations- oder Zurechnungskonflikten bei der Anwendung der Verteilungsnormen durch die beiden Vertragsstaaten hat (vgl. z.B. Art. 28 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich).

Daneben sind in vielen DBA sog. „Aktivitätsklauseln“ für Betriebsstätten und Kapitalgesellschaften beachtlich (häufig nur in Protokollen geregelt, die jedoch gleichwohl uneingeschränkt als Teil des DBA Wirkung entfalten und insoweit Gegenteiliges zum eigentlichen Methodenartikel regeln), die gleichfalls die Freistellung versagen und stattdessen die Anwendung der Anrechnungsmethode vorsehen, falls – je nach Wortlaut der Klausel – in der Betriebsstätte resp. Kapitalgesellschaft keine sog. aktive Tätigkeit ausgeübt wird bzw. Einkünfte erzielt werden.

Die Freistellung kann darüber hinaus auch nach dem nationalen deutschen Steuerrecht im Wege des „treaty override“ eingeschränkt werden. Hier sind insbesondere die Subject-to-tax-Klauseln in § 50d Abs. 8 und Abs. 9 Nr. 2 EStG, sowie die Switch-Over-Klausel in § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG zu nennen (→ 4 Rz. 351 ff.). Auch aus dem Aktivitätsvorbehalt des § 20 Abs. 2 AStG kann ggf. ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode im Fall von niedrig besteuerten, passiven Einkünften ausländischer Betriebsstätten oder Personengesellschaften resultieren.

Darüber hinaus ist für natürliche Personen der Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu beachten, wodurch – vorbehaltlich des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG für positive und negative Einkünfte

⁶⁶ Vgl. im Einzelnen BMF v. 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl I 2013, 980.

⁶⁷ Vgl. DBA Deutschland – Vereinigte Arabische Emirate.

aus bestimmten innerhalb der EU bzw. des EWR verwirklichten Tatbeständen (→ 4 Rz. 399) – die nach DBA steuerbefreiten Einkunftsteile bei der Ermittlung des Steuersatzes mit in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Steuern einfließen.^[68]

Obwohl Dividenden grundsätzlich nicht zu den freizustellenden Einkünften zählen, sehen viele deutsche DBA dennoch für sog. Schachteldividenden (Bezug durch deutsche Kapitalgesellschaft, Erfüllung von Mindestbeteiligungsquoten) eine Befreiung vor (da auch hierauf § 8b Abs. 5 KStG anwendbar ist, reduziert sich die effektive Befreiung auf 95 %). Darüber hinaus ist zu beachten, dass Dividenden auf Grund § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 und 4 KStG bei Erfüllung der Mindestbeteiligung von 10 % gleichfalls unilateral körperschaftsteuerbefreit (zu effektiv 95 %) sind, ohne dass es noch auf die Regelungen in einem DBA ankäme. Anders dagegen ist es u.U. für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 8 Nr. 5 GewStG). Da die Beteiligungsgrenze für die gewerbesteuerliche Freistellung von Dividendenerträgen seit dem Erhebungszeitraum 2008 von 10 % auf 15 % (mit Ausnahme von Dividenden aus EU-Beteiligungen) erhöht wurde, kommt einer im Vergleich dazu niedrigeren abkommensrechtlichen Beteiligungsgrenze für Zwecke des Schachtelprivilegs seitdem eine größere Bedeutung zu (die Beteiligungsgrenze des § 9 Nr. 8 GewStG wurde gleichfalls auf 15 % erhöht). Die effektive Wirkung der DBA-Schachtelprivilegien ist damit im Ergebnis auf Sonderfälle bei der Gewerbesteuer und zum anderen auf Abweichungen bei der Dividendendefinition reduziert (so qualifizieren sich in einigen Fällen unter den DBA bestimmte hybride Instrumente als Dividende, die aber nicht zugleich von § 8b Abs. 1 KStG erfasst werden).

(2) Steueranrechnungsmethode

348

Das Einkommen und Vermögen, das nach Maßgabe der Verteilungs- bzw. Zuordnungsnormen der Höhe nach begrenzt im Quellenstaat besteuert werden darf, wird nach allgemeinen Grundsätzen im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterworfen. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird die im Quellenstaat erhobene Steuer jedoch unter bestimmten Voraussetzungen auf die im Wohnsitzstaat auf die vom Einkommen oder Vermögen erhobene Steuer angerechnet. Vgl. dazu die Ausführungen zu „unilaterale Maßnahmen“ (§ 34c EStG und § 26 KStG) (→ 4 Rz. 333). Der Quellenstaat kann insofern nur in bestimmten Umfang sein Besteuerungsrecht durchsetzen, während der Wohnsitzstaat grundsätzlich das „volle“ Besteuerungsrecht besitzt. Da dieser aber die Anrechnung der gem. DBA zulässigen ausländischen Vorbelastung zulassen muss, ist sein effektives Besteuerungsrecht – zumindest der Höhe nach – gleichfalls eingeschränkt.

ee) Weitere Regelungen im DBA

349

Neben der Definition über Abkommensberechtigung, Zuordnungsnormen sowie Methodenwahl zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthält das DBA in weiteren Artikeln das Rechtsklärungsverfahren, wozu auch das Verständigungsverfahren gehört, sowie weiterhin Bestimmungen über zwischenstaatliche Amts- und Rechtshilfe sowie Regelungen zum steuerlichen Diskriminierungsverbot.

Für die Praxis besonders bedeutsam sind nicht zuletzt die Regelungen über die zwischenstaatliche Amts- und Rechtshilfe. In jüngerer Zeit hat der BFH aber auch in eindrucksvoller Weise die Diskrimi-

⁶⁸ Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes werden die steuerfreien ausländischen Einkünfte dem zu versteuernden Einkommen zur Ermittlung des Steuersatzeinkommens hinzugerechnet/bei Verlusten abgezogen, wobei die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind, § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG.

nierungsverbote zur Geltung gebracht.^[69] In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf das in 2011 ergangene BFH-Urteil zur gewerbesteuerlichen Organschaft zwischen einem in Großbritannien ansässigen Organträger und einer inländischen Organgesellschaft hingewiesen (→ 4 Rz. 403).^[70] Unter Umständen können auch andere Vereinbarungen auf die Besteuerung in ähnlicher Weise ausstrahlen. Dies wird z.B. bzgl. des US-Deutschen Freundschaftsabkommens diskutiert.^[71]

Ferner sei in diesem Zusammenhang auf das EuGH-Urteil zu dem zwischen der Schweiz und der Europäischen Union (EU) und ihren Mitgliedsstaaten abgeschlossenen Freizügigkeitsabkommen hingewiesen.^[72] Dem Urteil liegt der Sachverhalt der im DBA Deutschland-Schweiz in Art. 4 Abs. 4 normierten sog. „überdachenden Besteuerung“ im Falle des Wegzugs eines in Deutschland unbeschränkt Stpfl. in die Schweiz zugrunde. Der EuGH sieht in dieser Regelung keine Diskriminierung auf Grund der Staatsangehörigkeit sowie keinen Verstoß gegen die Bestimmungen über die Arbeitnehmer- und Personenfreizügigkeit, da der betreffende Stpfl. im Vergleich zu in Deutschland ansässigen Stpfl. keinen steuerlichen Nachteil erleidet, und ferner die unterschiedliche Behandlung des Stpfl. lediglich die Folge der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Parteien des DBA Deutschland-Schweiz sei.

Der Bedarf nach zwischenstaatlichem Auskunftsaustausch ergibt sich u.a. aus der Tatsache, dass die Hoheitsgewalt eines Staates sich nur auf sein Gebiet beschränkt und er somit Steuerbelange im Ausland nicht erforschen oder durchsetzen kann. Zum anderen ergibt sich die Notwendigkeit aus dem Regelungsinhalt der DBA selbst, da die von den Vertragsstaaten zu gewährenden Steuererleichterungen z.T. von den Gegebenheiten im jeweils anderen Staat abhängen. Auf Grund der ständig enger werdenden internationalen Wirtschaftsbeziehungen sollen unter dem Blickwinkel der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit durch internationale Zusammenarbeit gleichmäßige Steuerbedingungen geschaffen werden sowie die Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile aus „grenzüberschreitenden“ Beziehungen verhindert werden. Zweck des Auskunftsaustausches ist die Verwirklichung des internationalen Steuervertragsrechts und des innerstaatlichen Steuerrechts. Die deutschen DBA enthalten dabei die sog. „kleine Auskunftsklausel“ (insbes. Dritte Welt, aber auch DBA-Japan) oder die sog. „große Auskunftsklausel“.^[73]

So stehen nach dem OECD-MA an erster Stelle des Auskunftszwecks die Durchführung des Abkommens und an zweiter Stelle die Durchführung des innerstaatlichen Rechts.

Die „große Auskunftsklausel“ umfasst beide Zwecke. Innerhalb eines bestimmten Rahmens deckt der Auskunftsaustausch alle Tatsachen ab, die nach dem Recht des auskunftsinteressierten Staates für die Entstehung und Höhe der Steuerschuld maßgebend sind. Die „kleine Auskunftsklausel“ beschränkt sich auf Tatsachen und Verhältnisse, die auf die Abkommensverwirklichung abstellen.

Auf Grund der „kleinen Auskunftsklausel“ kann ein Vertragsstaat als Quellenstaat hinsichtlich der Regelungen über die Aufhebung, Einschränkung oder Steuersatzbegrenzung Auskunft verlangen, ob z.B. die die Abkommenserleichterung beanspruchende Person im anderen Staat ansässig ist, also über-

69 BFH v. 10.3.2005, II R 51/03, BFH/NV 2005, 1500; v. 17.11.2004, I R 20/04, BFH/NV 2005, 892.

70 Vgl. BFH v. 9.2.2011, I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106.

71 Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29.10.1954, BGBl. II 1956, 487, ratifiziert am 7.5.1956, BGBl. II 1956, 487.

72 Vgl. EuGH v. 19.11.2015, C-241/14, BStBl II 2017, 238.

73 Zum Umfang zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs vgl. Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rz. 633 ff. m.w.N.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 418 ff.; Jacobs in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 26 OECD-MA Rz. 100 ff.

haupt abkommensberechtigt ist. Im Gegensatz dazu ist der Wohnsitzstaat auf Grund der kleinen Auskunfts Klausel nicht berechtigt, im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt die Höhe der Auslandseinkünfte zu erfragen. Diese sind für die Bemessung des Steuersatzes für das übrige Einkommen von Bedeutung. Die Ermittlung des Steuersatzes wird jedoch nicht vom Abkommen auferlegt, sondern folgt dem innerstaatlichen Recht des Wohnsitzstaats.^[74]

Weiterhin wurden mit einer großen Anzahl von Staaten als Folge des „Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes“^[75] Auskunftsabkommen bzgl. des Informationsaustausches in Steuersachen abgeschlossen, so z.B. mit dem Fürstentum Liechtenstein, mit dem weiterhin zwischenzeitlich auch ein DBA abgeschlossen wurde.

Neben den Vereinbarungen in den DBA sei zusätzlich auf die Regelungen über zwischenstaatliche Amtshilfe (§ 117 AO), EU-Amtshilfegesetz und EG-Beitreibungsgesetz^[76] hingewiesen, die u.a. einen weitergehenden Auskunftsaustausch als bestimmte DBA-Regelungen zulassen. So sieht insbesondere die Ergänzung des EU-Amtshilfegesetzes mit Wirkung ab 1.1.2017 einen automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende Tax Rulings innerhalb der Europäischen Union vor. Dies umfasst zum einen grenzüberschreitende Steuervorbescheide, wobei es sich laut Gesetzesbegründung insbesondere um verbindliche Auskünfte i.S.d. § 89 Abs. 2 AO, verbindliche Zusagen i.S.d. § 204 AO und unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise i.S.d. § 178a Abs. 1 AO handelt. Zum anderen erfasst der Austausch Vorabverständigungen über Verrechnungspreise. Die Neuregelung setzt die geänderte EU-Amtshilferichtlinie vom 8.12.2015 um. In Kürze wird ferner eine nationale Umsetzung der in der erweiterten EU-Amtshilferichtlinie^[77] geregelten EU-Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen erwartet.

ff) Nationale Beschränkung der Anwendung von DBA

350

Zur Vermeidung von Missbrauchstatbeständen sieht der deutsche Gesetzgeber in verschiedenen Vorschriften des deutschen nationalen Rechts eine Einschränkung resp. Versagung der Begünstigungen eines DBA vor (sog. „treaty override“). In diesem Zusammenhang kommt insbesondere der Norm des § 50d Abs. 3 EStG in Bezug auf die Entlastung von Quellensteuer Bedeutung zu, deren Anwendungsreichweite aufgrund jüngerer EuGH-Rechtsprechung aber zum Teil stark zurückgedrängt wurde.^[78] Weiterhin sei in diesem Zusammenhang auf § 50d Abs. 8, 9, 10, 12 EStG, § 2 Abs. 3 AO sowie auf § 50j EStG hingewiesen, die gleichfalls die Wirkungen der DBA in Fällen einschränken sollen, die nach den Wertungen des Gesetzgebers zu „überschießenden“ Befreiungstatbeständen führen würden.

⁷⁴ Näheres zum Amtshilfeverkehr enthält das BMF v. 25.5.2012, IV B 6 – S 1320/07/10004:006, BStBl I 2012, 599.

⁷⁵ Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2302.

⁷⁶ Vgl. hierzu auch BMF v. 23.1.2014, IV B 6 – S 1320/07/10011:011, BStBl I 2012, 188, zur zwischenstaatlichen Amtshilfe bei der Steuererhebung (Beitreibung).

⁷⁷ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl.EU 2018 Nr. L 139, 1.

⁷⁸ Vgl. EuGH v. 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, HFR 2018, 245, sowie EuGH v. 14.6.2018, C-440/17, DStR 2018, 1479.

(1) Beschränkung gem. § 50d Abs. 3 EStG

351

Die Norm des § 50d Abs. 3 EStG konkretisiert den (insbesondere im Rahmen von BEPS verstärkt hervorgehobenen) völkerrechtlichen Grundsatz, dass bilaterale Abkommen unter einem Umgehungsverbehalt stehen.^[79] Zweck dieser Regelung ist es, den rechtsmissbräuchlichen Einsatz von ausländischen Gesellschaften zur Ausnutzung von DBA oder EU-Richtlinien einzudämmen. Nach der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG wird einer ausländischen Gesellschaft im Grundsatz eine Entlastung nach Maßgabe eines DBA oder einer EU-Richtlinie versagt, soweit nach der gesetzlichen Vermutung in Bezug auf die ausländische Gesellschaft eine missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Ein Missbrauch wird hiernach grundsätzlich unterstellt, soweit die Gesellschaft hauptsächlich zu dem Zweck eingesetzt wird, den Gesellschaftern Vorteile (Erstattung oder Freistellung von Abzugssteuern) zu vermitteln, die diesen bei unmittelbarer Erzielung der betreffenden Einkünfte nicht zustünden. In derartigen Konstellationen ist die Gewährung einer Entlastung davon abhängig, dass die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge aus deren eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Bei Einkünften, die aus eigener Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft stammen, wird die Entlastung gem. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ohne weitere Voraussetzung gewährt. Soweit dagegen für die betreffenden Bruttoerträge keine eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft gegeben ist, wird die Entlastung zusätzlich an die Voraussetzungen geknüpft, dass

- in Bezug auf diese Erträge wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft nachgewiesen werden können, und
- die ausländische Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe sowie des Geschäftsbetriebs obliegt gem. § 50d Abs. 3 EStG der ausländischen Gesellschaft.^[80]

Der EuGH hat allerdings die bis 2011 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG als nicht mit der Niederlassungsfreiheit und der Mutter-Tochter-Richtlinie als vereinbar angesehen.^[81] Nach Auffassung des EuGH rechtfertigt alleine der Umstand, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, für sich noch nicht die Annahme, dass eine rein künstliche Konstruktion vorliege, da nicht auf einer wirtschaftlichen Realität beruhend.

In Reaktion auf dieses Urteil hat das BMF im Erlass vom 4.4.2018 festgelegt, dass die bis 2011 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG bei Gewinnausschüttungen, für die die Mutter-Tochter-Richtlinie greift, nicht mehr anzuwenden sei.^[82] Zu der ab 2012 geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG regelt das BMF, dass bei Gewinnausschüttungen, für die die Mutter-Tochter-Richtlinie greift, § 50d Abs. 3 EStG mit der Maßgabe anzuwenden sei, dass § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG keine Anwendung findet. Gleichwohl nimmt das BMF das Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe i.S.v. § 50d

⁷⁹ Vgl. auch die Präambel zum Multilateralen Instrument gem. BEPS-Aktionspunkt 15 („Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“).

⁸⁰ Vgl. hierzu auch BMF v. 24.1.2012, IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl I 2012, 171.

⁸¹ Vgl. EuGH v. 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, HFR 2018, 245.

⁸² Vgl. BMF v. 4.4.2018, IV B 3 – S 2411/07/10016–14, BStBl I 2018, 589.

Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG an, wenn sich aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil bezweckt wird. Ferner sei § 50d Abs. 3 EStG resp. der dazu ergangene Erlass^[83] mit der Maßgabe anzuwenden, dass

- eine Gesellschaft auch insoweit i.S.v. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, als sie ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt; dies gelte im Fall einer passiven Beteiligungsverwaltung nur dann, wenn die Gesellschaft ihre Rechte als Gesellschafterin tatsächlich ausübt;
- für den Geschäftszweck der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ein i.S.v. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb nicht zwingend voraussetzt, dass die Gesellschaft im Ansässigkeitsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt;
- die § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG betreffenden Ausführungen zur Nichtbeachtung organisatorischer, wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Merkmale nahestehender Unternehmen keine Anwendung finden.

In der Entscheidung vom 14.6.2018 hat der EuGH nunmehr auch die aktuelle, seit 2012 geltende Fassung des § 50d Abs. 3 EStG als europarechtswidrig eingeordnet.^[84] Dies begründet der EuGH damit, dass § 50d Abs. 3 EStG in der ab 2012 geltenden Fassung nicht speziell bezwecke, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Konstruktionen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet wären. Vielmehr erfasse die Regelung generell Situationen, in denen zum einen Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt sind, denen die betreffende Befreiung nicht zustände, wenn sie die Dividenden unmittelbar bezogen hätten, und in denen zum anderen die von dieser Muttergesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Der Umstand, dass die Wirtschaftstätigkeit der gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht, oder dass ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, könne nach Auffassung des EuGH für sich allein nicht bedeuten, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliege. Zudem enthalte die Regelung eine allgemeine Hinterziehungs- oder Missbrauchsvermutung und beeinträchtige damit das mit der Mutter-Tochter-Richtlinie verfolgte Ziel der Beseitigung einer Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen. Hinzu komme, dass die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 keine Möglichkeit des Gegenbeweises vorsehe. Die Feststellung einer rein künstlichen Konstruktion verlange vielmehr, dass in jedem Einzelfall eine umfassende Prüfung der betreffenden Situation vorgenommen werde.

Die EuGH-Entscheidung zu § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung ab 2012 zeigt, dass die zuvor dargestellten Modifikationen des BMF im Erlass vom 4.4.2018 wohl nicht ausreichen sollten, um eine unionsrechtskonforme Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG zu ermöglichen. Eine neuerliche Reaktion der FinVerw. oder des Gesetzgebers bleibt indes abzuwarten. Beachtlich ist jedoch auch, dass die FinVerw. die Modifikationen im Erlass vom 4.4.2018 nur in Bezug auf Gewinnausschüttungen unter der Mutter-Tochter-Richtlinie vorsieht, nicht jedoch z.B. in DBA-Fällen. Dies ist vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit wohl nicht als zulässig anzusehen (vgl. z.B. zur Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit

⁸³ BMF v. 24.1.2012, IV B 3 - S 2411/07/100016, BStBl I 2012, 171.

⁸⁴ Vgl. EuGH v. 14.6.2018, C-440/17, DStR 2018, 1479.

das Urteil des EuGH v. 20.09.2018 zu Drittstaaten-Fällen im Anwendungsbereich des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs).^[85]

(2) § 50d Abs. 8 EStG

352

Nach der Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG wird für Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit die im DBA vorgesehene Freistellung nur gewährt, soweit der Stpfl. nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat, oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Treaty-Override-Regelung wurde vom BVerfG bestätigt. So hätten völkerrechtliche Verträge nach Auffassung des BVerfG i.d.R. den Rang einfacher Bundesgesetze und können daher durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden.^[86] Unter Bezugnahme auf dieses Urteil sieht der BFH die Anwendung von § 50d Abs. 8 EStG auch dann als vorrangig gegeben an, wenn ein DBA zeitlich nach Inkrafttreten der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG abgeschlossen wurde.^[87] So habe der Gesetzgeber mit der Norm des § 50d Abs. 8 EStG seinen Willen zum Treaty Override eindeutig zum Ausdruck gebracht. Entsprechend bestünden weder hinsichtlich des Rangs, der Zeitfolge noch der Spezialität der Regelung Zweifel am Vorrang des § 50d Abs. 8 EStG vor inhaltlich abweichenden DBA-Regelungen.

(3) § 50d Abs. 9 EStG

353

Gemäß § 50d Abs. 9 EStG sind Einkünfte eines unbeschränkt Stpfl. trotz Befreiung durch ein DBA dennoch zu besteuern, soweit

1. keine „volle“ Besteuerung im anderen Staat erfolgt und damit ganz oder anteilig eine „Doppelfreistellung“ erfolgen würde (d.h., der andere Staat wendet die Bestimmungen des Abkommens so an, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können) oder
2. eine „Vorzugsbesteuerung“ für Nichtansässige gewährt wird (d.h., die Einkünfte sind in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsführung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist).

Nr. 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, wie z.B. § 50d Abs. 8 EStG oder § 20 Abs. 2 AStG, bleiben unberührt.

Entsprechend der Verwendung des Wortes „soweit“ im Gesetzeswortlaut wird in Reaktion auf ein BFH-Urteil^[88] die Freistellung nunmehr auch anteilig versagt, wenn der andere Vertragsstaat das ihm

⁸⁵ Vgl. EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, BStBl II 2019, 111.

⁸⁶ BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = HFR 2016, 405.

⁸⁷ Vgl. BFH v. 25.5.2016, I R 64/13, BStBl II 2017, 1185.

⁸⁸ Vgl. zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG BFH v. 21.1.2016, I R 49/14, BStBl II 2017, 107; zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG BFH v. 20.5.2015, I R 68/14, BStBl II 2016, 90, und v. 20.5.2015, I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395.

zugewiesene Besteuerungsrecht nur für einen Teil der Einkünfte ausübt. Ferner sieht § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG vor, dass Subject-to-tax-Klauseln im DBA auch auf Teile von Einkünften anzuwenden sind, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen DBA-Klausel hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind. Somit entfällt durch die Neuregelung die Anwendung der Freistellungsmethode auch insoweit, als nur ein Teil der Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht besteuert wird, sei es, weil der andere Vertragsstaat für einen Teil der Einkünfte eine andere Abkommensbestimmung anwendet, sei es, dass er das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt.

Der BFH hatte die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG als sog. „treaty override“ für nicht verfassungskonform eingeordnet und deshalb das BVerfG angerufen.^[89] Auf Grund der zwischenzeitlich ergangenen Entscheidung^[90] des BVerfG zu § 50d Abs. 8 EStG ist gleichwohl zu vermuten, dass das BVerfG auch die Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 EStG bestätigt.

(4) § 50d Abs. 10 EStG

354

Im Hinblick auf die abkommensrechtliche Einordnung von Sondervergütungen einer Personengesellschaft ist die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG relevant. Die Regelung wurde mit dem AmtshilfeRL-UmsG vom 26.6.2013 mit Wirkung für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen neu gefasst.^[91] Gemäß der Neufassung gelten Sondervergütungen abkommensrechtlich als Unternehmensgewinne, wenn das jeweilige DBA keine ausdrückliche Regelung für deren abkommensrechtliche Einordnung (z.B. DBA Schweiz oder Österreich) enthält. Hierbei ist die Vergütung ungeachtet der abkommensrechtlichen Zuordnung von Vermögenswerten derjenigen Betriebsstätte zuzurechnen, der der Aufwand für die der Vergütung zu Grunde liegende Leistung zuzuordnen ist. Sofern der andere Staat die Sondervergütung ebenfalls besteuert, da er keine Zuordnung zu den Unternehmensgewinnen vornimmt, sieht § 50d Abs. 10 Satz 5 EStG eine Anrechnung der auf die Sondervergütung anteilig entfallenden ausländischen Steuer vor.

Das Ziel der Regelung ist es somit, sowohl Sondervergütungen eines inländischen als auch eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft im Inland der Besteuerung zu unterwerfen. Diese Auffassung vertritt auch das BMF im Erlass zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften.^[92] Im Falle eines ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft lässt die FinVerw. den Abzug von Refinanzierungszinsen, die im Zusammenhang mit der Gewährung eines Darlehens durch den Gesellschafter an die Personengesellschaft stehen, jedoch nur unter Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG zu, sofern auch das Darlehen an die Personengesellschaft verzinslich ist. Bei einer teilentgeltlichen Darlehensüberlassung an die Personengesellschaften wird der Abzug etwaiger Refinanzierungszinsen entsprechend nur für den entgeltlichen Teil zugelassen.^[93]

Die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG erfasst zwar grundsätzlich gleichermaßen auch Sondervergütungen des im Inland ansässigen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft, so dass diese Sondervergütungen abkommensrechtlich den Unternehmensgewinnen zugeordnet werden. Es ist hier

⁸⁹ Vgl. BFH v. 20.8.2014, I R 86/13, BStBl II 2015, 18, Az. des BVerfG: 2 BvL 21/14.

⁹⁰ BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

⁹¹ Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

⁹² Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5.1.1.

⁹³ Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5.1.1 sowie Tz. 5.1.2, Beispiel 2.

jedoch zusätzlich die Regelung des § 50d Abs. 9 EStG zu beachten, die regelmäßig zur Versagung der Freistellung führt, falls der ausländische Staat diese Einkünfte auf Grund dessen innerstaatlicher Abkommensauslegung nicht oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz besteuert.^[94]

Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG im AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 erfolgte in Reaktion auf ein Urteil des BFH zur Vorgängerregelung im JStG 2009, die bereits eine abkommensrechtliche Zuordnung von Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen vorsah. Nach Auffassung des BFH habe Deutschland ungeachtet der in § 50d Abs. 10 EStG angeordneten Einordnung als Unternehmensgewinne kein Besteuerungsrecht, wenn die Sondervergütungen nach den abkommensrechtlichen Zuordnungskriterien keiner deutschen Betriebsstätte zuzuordnen sind.^[95] Denn die für die Zurechnung maßgeblichen Verursachungs- und Veranlassungskriterien orientieren sich nach Auffassung des BFH an dem wirtschaftlich Verwirklichten und stimmen insoweit mit den Zurechnungsmaßstäben der Betriebsstättenvorbehalte in den anderen Verteilungsnormen überein. Somit verbleibe es ungeachtet § 50d Abs. 10 EStG bei den allgemeinen Zurechnungserfordernissen des jeweiligen DBA und es beantworte sich die Zurechnungsfrage allein unter autonomer Abkommensauslegung. Es erscheint daher womöglich immer noch zumindest als fraglich, ob die gegenwärtige Fassung des § 50d Abs. 10 EStG auf Basis des AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 an dieser Rechtsfolge etwas ändert. So sieht die gegenwärtige Fassung des § 50d Abs. 10 EStG zwar nun weitergehend eine Zuordnung der Vergütung zur jeweiligen Betriebsstätte vor, jedoch kann sich dies auf die abkommensrechtliche Zuordnung der zu Grunde liegenden Vermögenswerte nicht auswirken. Die abkommensrechtliche Zuordnung von Vermögenswerten bestimmt sich allein nach der tatsächlich-funktionalen Sichtweise, welche erfordert, dass der Vermögenswert aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bildet.

Der BFH hatte die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009 sowie i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG als sog. „treaty override“ für nicht verfassungskonform eingeordnet und deshalb eine Entscheidung des BVerfG beantragt.^[96] Auf Grund der zwischenzeitlich ergangenen Entscheidung^[97] des BVerfG zu § 50d Abs. 8 EStG ist gleichwohl zu vermuten, dass das BVerfG auch die Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 10 EStG bestätigt.

(5) § 50d Abs. 12 EStG

355

Nach der Regelung des § 50d Abs. 12 EStG gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der DBA-Anwendung als für frühere Tätigkeit geleistetes Entgelt. Dies gilt nur dann nicht, wenn das DBA für Abfindungszahlungen in einer gesonderten Vorschrift ausdrücklich eine abweichende Regelung trifft. Die Regelung resultiert aus der Rechtsprechung des BFH,^[98] in der ein Besteuerungsrecht Deutschlands für Abfindungszahlungen nach Maßgabe von Art. 15 OECD-MA als nicht mehr gegeben angesehen wird, wenn der Empfänger im Zeitpunkt der Auszahlung der Abfindung nicht mehr in Deutschland ansässig ist. Sofern aus der Anwendung der Regelung „weiße Einkünfte“ resultieren (d.h., kein Staat übt ein Besteuerungsrecht aus), bleibt die Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG und damit die Besteuerung in Deutschland gleichwohl unberührt.

⁹⁴ Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5.1.2, Beispiel 4 sowie Tz. 5.1.3.2.

⁹⁵ Vgl. BFH v. 8.9.2010, I R 74/09, BStBl II 2010, 788.

⁹⁶ Vgl. BFH v. 11.12.2013, I R 4/13, BStBl II 2014, 791, Az. des BVerfG: 2 BvL 15/14.

⁹⁷ BVerfG v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = HFR 2016, 405.

⁹⁸ Vgl. BFH v. 10.6.2015, I R 79/13, BStBl II 2016, 326.

(6) § 2 Abs. 3 AO

356

Mit der Regelung des § 2 Abs. 3 AO wird das BMF ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates für bestimmte Sachverhalte einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vorzusehen, ohne dass hierfür eine Änderung des DBA erforderlich ist. Hierdurch soll nach der Gesetzesbegründung kurzfristig und zielgenau eine ungerechtfertigte Steuerbegünstigung beseitigt werden, die durch eine Nichtbesteuerung oder eine niedrige Besteuerung bestimmter Einkünfte oder Vermögen bei Anwendung der Freistellungsmethode eintreten würde.

(7) Vermeidung von „Cum/Cum Treaty Shopping“ gem. § 50j EStG

357

Die Regelung des § 50j EStG wirkt dem sog. Cum/Cum Treaty Shopping entgegen, indem die Entlastung von Kapitalertragsteuer in derartigen Fällen nach § 50d Abs. 1 EStG versagt wird. Beim Cum/Cum Treaty Shopping handelt es sich um eine Gestaltung, bei der sich ein Anteilseigner einer deutschen Kapitalgesellschaft durch bestimmte Strukturierungen einen niedrigeren DBA-Quellensteuersatz im Vergleich zu einer Beteiligung ohne diese Gestaltung verschafft. Die Norm des § 50j EStG ist hierbei vergleichbar zu der Norm des § 36a EStG aufgebaut, welche die Anrechnung von Kapitalertragsteuer in derartigen Fällen einschränkt.

Gemäß § 50j Abs. 1 EStG wird einem Anteilseigner eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 EStG auf den im DBA vorgesehenen Steuersatz nur dann gewährt, wenn er

- während der Mindesthaltedauer von 45 Tagen ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der zu Grunde liegenden Anteile oder Genussscheine ist und
- während dieser Dauer ununterbrochen das Risiko aus einem sinkenden Wert der Anteile oder Genussscheine im Umfang von mindestens 70 % trägt (sog. Mindestwertänderungsrisiko) und
- nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Die Mindesthaltedauer von 45 Tagen muss hierbei innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge erreicht werden.

Die Regelung findet gem. § 50j Abs. 4 EStG nur Anwendung, wenn

- die Quellensteuer nach dem relevanten DBA weniger als 15 % beträgt,
- eine Streubesitzdividende vorliegt, d.h., die Beteiligung am Nennkapital beträgt weniger als 10 %, und
- der Gläubiger der Kapitalerträge im Zeitpunkt ihres Zuflusses weniger als ein Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile war.

b) EU-Richtlinien

358

Neben den bilateralen DBA regeln innerhalb der EU zusätzlich Richtlinien in bestimmten Fällen die Vermeidung/Minderung der Doppelbesteuerung. Grundsätzlich sind die Regelungen in das nationale Recht der Mitgliedstaaten zu transformieren und insoweit nicht unmittelbar anwendbares Recht.

Soweit dies allerdings nicht termingerecht erfolgt und die Richtlinie insoweit eindeutig und für den Stpfl. nur vorteilhaft ist, kann sich der Stpfl. auch direkt auf die Anwendbarkeit berufen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind EU-Richtlinien in den Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes Recht und haben Vorrang vor dem nationalen Recht, falls

- der Zeitraum für die Umsetzung der Richtlinie abgelaufen ist,
- die fragliche Vorschrift in der Richtlinie unbedingt und hinreichend genau ist und keinen Raum für eine Entscheidung des Mitgliedstaats lässt,
- der Zweck der Vorschrift genügend klar und präzise ist sowie
- die Richtlinienvorschrift für den einzelnen Bürger Rechte und keine Verpflichtungen begründet.^[99]

In Bezug auf die direkten Steuern der Unternehmen sind im Kontext der Vermeidung resp. Minderung der Doppelbesteuerung die drei nachfolgenden Richtlinien relevant.

aa) Mutter-Tochter-Richtlinie

359

Mit der Mutter-Tochter-Richtlinie^[100] vom 23.7.1990, zuletzt geändert am 27.1.2015, sollen Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zur Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse in der Europäischen Gemeinschaft ermöglicht werden. Dazu sollen steuerliche Mehrfachbelastungen im internationalen Unternehmensverbund beseitigt werden.

(1) Inhalt der Richtlinie

360

Der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst die Europäische Gesellschaft (SE) und die Europäische Genossenschaft (SCE) sowie diejenigen Kapitalgesellschaften in den Rechtsformen der einzelnen Mitgliedstaaten, die in einem separaten Anhang zur Richtlinie aufgeführt sind und der Körperschaftsbesteuerung unterliegen. In Deutschland werden die AG, KGaA, GmbH, der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen, erfasst. Weiterhin ist für deren Anwendung erforderlich, dass eine unmittelbare Beteiligung der Mutter- am Kapital der Tochtergesellschaft i.H.v. mindestens 10 % vorliegt. Schließlich müssen Mutter- und Tochtergesellschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten steuerlich ansässig sein und dürfen nicht auf Grund eines mit einem Drittstaat geschlossenen DBA als außerhalb der Union ansässig gelten.

Das Recht des Ansässigkeitsstaats, den Gewinn der Tochtergesellschaft der Besteuerung zu unterwerfen, wird von der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht berührt. Eine darüber hinausgehende Besteuerung von Gewinnausschüttungen an die Muttergesellschaft soll jedoch dem Grunde nach unterbleiben. Dies wird dadurch umgesetzt, dass die Einbehaltung einer Quellensteuer auf Dividenden, die an Muttergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten gezahlt werden, nicht zulässig ist. Gleichzeitig obliegt es dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, die bezogenen Gewinnausschüttungen von der Besteue-

⁹⁹ EuGH v. 15.7.1964, 6/64, EuGHE 1964, 1251; v. 6.10.1970, 9/70, EuGHE 1970, 825; v. 9.3.1978, 106/77, EuGHE 1978, 629; v. 26.2.1986, 152/84, EuGHE 1986, 723.

¹⁰⁰ Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl.EU 2011 Nr. L 345, 8, zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015, ABl. Nr. L 21, 1.

zung freizustellen, soweit bei der Tochtergesellschaft kein Abzug des Gewinns erfolgt.^[101] Eine Besteuerung der Gewinnausschüttung kann jedoch bei der Muttergesellschaft erfolgen, soweit bei der Tochtergesellschaft ein Abzug des Gewinns erfolgt. Alternativ zur Freistellung kann der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine indirekte Steueranrechnung hinsichtlich der von der Tochtergesellschaft oder jeglicher Enkelgesellschaft auf diesen Gewinn entrichteten Steuer gewähren. Es wird den Mitgliedstaaten jedoch gestattet, den Abzug der Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft vom steuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft zu verwehren. Sofern für die Verwaltungskosten eine Pauschale angenommen wird, lässt die Mutter-Tochter-Richtlinie einen Betrag i.H.v. maximal 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu.

Zur Vermeidung von Missbrauchsfällen (und in Zusammenhang mit BEPS Aktionspunkt 2 – Hybride Gestaltungen) sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie eine Missbrauchsklausel vor. Hiernach gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile der Richtlinie nicht, wenn unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vorliegt, deren wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie zuwiderläuft. Eine unangemessene Gestaltung liegt dann vor, wenn die Gestaltung nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Die Missbrauchsklausel wurde für notwendig erachtet, da die Steuergesetze einiger Mitgliedstaaten bislang keine Regelung zur Verhinderung von Missbrauchsfällen enthalten (z.B. Bekämpfung von Strukturen, bei denen Leistungen beim Zahlenden als abzugsfähig qualifiziert, aber dennoch bei dem Empfänger als Dividende begünstigt würden – § 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG). Darüber hinaus soll mit der Klausel eine größere Kohärenz bei der Anwendung der Richtlinie in den verschiedenen Mitgliedstaaten sichergestellt werden.^[102]

Mit der Schweiz wurde ein Abkommen umgesetzt, das unter etwas weitergehenden Voraussetzungen gleichfalls eine Absenkung der Kapitalertragsteuer auf null vorsieht.^[103] Auf dieser Grundlage sieht Art. 10 Abs. 3 DBA Deutschland-Schweiz in der seit 2012 gültigen Fassung den Verzicht auf die Erhebung einer Quellensteuer auf Dividenden vor, wenn der Empfänger der Dividende eine Kapitalgesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwölf Monaten unmittelbar mit mindestens 10 % am Kapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

(2) Umsetzung der Richtlinie in Deutschland

361

Die Mutter-Tochter-Richtlinie wurde in allen Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt. So sieht auch das deutsche körperschaftsteuerliche Beteiligungsprivileg des § 8b Abs. 1 und 5 KStG eine im Ergebnis generelle 95 %-Steuerfreistellung von Dividenden in- und ausländischer Tochtergesellschaften vor. Die Freistellung wird hierbei bei der KSt unabhängig von einer Mindesthaltedauer gewährt, setzt jedoch eine Mindestbeteiligungshöhe von unmittelbar 10 % am Grund- oder Stammkapital der

¹⁰¹ Vgl. die Ergänzung der Mutter-Tochter-Richtlinie gem. Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8.7.2014, ABl.EU Nr. L 219, 40, Art. 1 Abs. 1 Buchst. a.

¹⁰² Vgl. hierzu auch die Regelungen zu hybriden Gestaltungen in der Anti Tax Avoidance Directive I und II (EU-Richtlinie 2016/1164).

¹⁰³ Vgl. Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rats im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABl.EU 2004 Nr. L 385, 30, Art. 15; vgl. hierzu im Detail Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff.

ausschüttenden Gesellschaft zu Beginn des Kalenderjahres voraus. Auf Grund des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bleiben von ausländischen Kapitalgesellschaften erhaltene Bezüge (Dividenden) bei der Ermittlung des Einkommens indes nur dann bei der Körperschaftsteuer außer Ansatz, wenn sie (im Ausland) das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (d.h., wenn sie nicht von der Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft abgezogen worden sind). Im Einzelnen hierzu sowie zu § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG → 4 Rz. 377.

Bei der GewSt (§ 9 Nr. 7 GewStG) ist für Zwecke der Freistellung von Dividenden von EU-Tochterkapitalgesellschaften gleichermaßen eine Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums i.H.v. mindestens 10 % erforderlich.

Die Richtlinie verlangt dagegen nicht eine Beteiligung bereits zu Beginn des Jahres.

§ 43b EStG sieht entsprechend im Fall einer Mindestbeteiligung von 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft die Befreiung von der Kapitalertragsteuer vor, wobei jedoch die Einschränkungen bzw. Anforderungen des § 50d Abs. 1, 2 und 3 EStG zu beachten sind (zu möglichen Verstößen gegen das EU-Recht → 4 Rz. 351).

Für den Fall der Beteiligung einer ausländischen EU-/EWR-Kapitalgesellschaft an einer inländischen Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligungshöhe am Grund- oder Stammkapital von weniger als 10 % (sog. Streubesitz-Beteiligung) hat der EuGH im Urteil vom 20.10.2011 die Kapitalertragsteuerbelastung von Streubesitz-Dividenden als gemeinschaftsrechtswidrig eingestuft.^[104] Dies wurde damit begründet, dass im Falle einer inländischen Kapitalgesellschaft, die Streubesitz-Dividenden bezieht, auf Grund der nach früherer Rechtslage ohne Mindestbeteiligungshöhe gewährten Steuerfreistellung des § 8b Abs. 1 KStG und der Anrechnungs- bzw. Erstattungsfähigkeit der auf die Streubesitzdividenden erhobenen Kapitalertragsteuer im Ergebnis keine wirtschaftliche Belastung durch die Kapitalertragsteuer eintritt. Im Falle einer EU-/EWR-Kapitalgesellschaft als Anteilseigner wurde demgegenüber keine Kapitalertragsteuerentlastung gewährt, was vom EuGH als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gewertet wurde. Aus diesem Grund unterliegen Streubesitzdividenden nach erfolgter Änderung des § 8b KStG der Besteuerung. Als Folge hieraus wird die in § 8b Abs. 1 KStG vorgesehene Freistellung gem. § 8b Abs. 4 KStG erst ab einer unmittelbaren Beteiligungshöhe von 10 % am Grund- oder Stammkapital zu Beginn des Kalenderjahres gewährt. Eine gleichermaßen diskutierte Mindestbeteiligungshöhe für die Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen in § 8b Abs. 2 KStG wurde gleichfalls diskutiert, jedoch nicht umgesetzt.

bb) Fusionsrichtlinie

362

Ziel der Fusionsrichtlinie^[105] ist es, den Unternehmen im europäischen Binnenmarkt eine steuerneutrale Umstrukturierung zu ermöglichen. Anders als die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht die Fusionsrichtlinie jedoch grundsätzlich keinen endgültigen Steuerverzicht, sondern lediglich einen Steueraufschub hinsichtlich der durch die Umstrukturierung aufgedeckten stillen Reserven vor. Die Regelungen erfassen sowohl die Gesellschafts- als auch die Gesellschafterebene. Die Fusionsrichtlinie erfasst

¹⁰⁴ EuGH v. 20.10.2011, C-284/09, HFR 2011, 1387.

¹⁰⁵ Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABLEU 2009 Nr. L 310, 34, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/13/EU v. 13.5.2013, ABLEU 2013 Nr. L 141, 30.

analog zur Mutter-Tochter-Richtlinie ausschließlich Gesellschaften, die der Körperschaftsteuer unterliegen und im Anhang zur Richtlinie separat aufgeführt sind.

(1) Inhalt der Richtlinie

363

Durch die Fusionsrichtlinie können folgende sechs Umstrukturierungen grundsätzlich steuerneutral durchgeführt werden, sofern daran Kapitalgesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind:

- Die Fusion, bei der eine Gesellschaft ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung auf eine bereits bestehende oder gegründete Gesellschaft überträgt.
- Die Spaltung, durch die das gesamte Aktiv- und Passivvermögen einer Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neugegründete Gesellschaften übertragen wird.
- Die Abspaltung eines oder mehrerer Teilbetriebe einer Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft.
- Die Einbringung von Unternehmensteilen, bei der eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital überträgt.
- Den Austausch von Anteilen, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine mehrheitsvermittelnde oder mehrheitsverstärkende Beteiligung erwirbt und als Gegenleistung eigene Anteile hingibt.
- Die steuerneutrale Verlegung des Sitzes einer Europäischen Aktiengesellschaft (SE) oder einer Europäischen Genossenschaft (SCE) von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

(2) Umsetzung der Richtlinie in Deutschland

364

Die Umsetzung der Fusionsrichtlinie ist insbesondere im Rahmen des SEStEG^[106] erfolgt. Die wichtigsten Eckpunkte können wie folgt dargestellt werden:

- Grenzüberschreitende Sitzverlegungen sowie Umwandlungen innerhalb der EU werden grundsätzlich zu Buchwerten zugelassen. Kernvoraussetzung hierfür ist allerdings das generelle Zurückbleiben der im Inland gebildeten stillen Reserven. Jede Verbringung von Wirtschaftsgütern über die Grenze in das Ausland führt grundsätzlich zur sofortigen Entstrickungsbesteuerung (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, § 16 Abs. 3a EStG, § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG bzw. §§ 11, 20, 22 UmwStG). Für die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine EU-/EWR-Betriebsstätte sowie bei Verlegung des Betriebs in einen EU-/EWR-Mitgliedstaat ist jedoch in § 4g EStG resp. § 36 Abs. 5 EStG unter jeweils spezifischen Voraussetzungen und Ausprägungen eine Streckung der Besteuerung auf fünf Jahre vorgesehen (→ 4 Rz. 448).
- Weiterhin wurde insbesondere das Konzept bezüglich sogenannter „einbringungsgeborener Anteile“ – nunmehr sperrfristbehaftete Anteile – verändert. Im Rahmen einer Einbringung

¹⁰⁶ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

gewährte Anteile sind nicht mehr für sieben Jahre im vollen Umfang steuerpflichtig. Vielmehr wird der Betrag der steuerpflichtigen (stillen) Reserven bei Einbringung grundsätzlich der Besteuerung unterworfen (weitere Wertveränderungen – Steigerung oder Wertverfall – bleiben hingegen unbeachtlich). Sofern das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, kann auf Antrag ein Ansatz der Buchwerte erfolgen. Eine nachfolgende Veräußerung oder ein anderer schädlicher Vorgang bzgl. der erhaltenen Anteile binnen sieben Jahren führt zur rückwirkenden Besteuerung der eingebrachten stillen Reserven (sog. Einbringungsgewinn I), wobei der anfänglich steuerpflichtige Betrag für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel abschmilzt (vgl. §§ 20 ff. UmwStG). Der Anteilsverkauf selbst unterliegt dagegen nur der regulären Besteuerung.

- Verlustvorträge gehen bei Verschmelzung nicht über. Auch ein Zinsvortrag i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG sowie ein EBITDA-Vortrag i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG gehen nicht über.
- Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

Es sei darauf hingewiesen, dass jedenfalls die Regelungen zur „Sofort-Entstrickung“ gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG sowie §§ 11, 20 UmwStG mit den EU-Grundfreiheiten wohl nicht vereinbar sind. Diese Zweifel erhärten sich dergestalt, dass zumindest die grundsätzlich relevante Ausnahme zu dieser Regelung (§ 4g EStG) auf Umwandlungsfälle keine Anwendung findet.^[107] Ob die Norm des § 16 Abs. 3a i.V.m. § 36 Abs. 5 EStG auf Umwandlungsfälle (umfassende) Anwendung findet, ist mindestens unklar. Die bestehenden Zweifel resultieren auch aus dem EuGH-Urteil *National Grid Indus.*^[108] So hält der EuGH zwar die Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse im Vermögen einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, für grundsätzlich zulässig, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Die sofortige Einziehung der Steuer auf diese Vermögenszuwächse im Zeitpunkt der Sitzverlegung sei jedoch unverhältnismäßig und mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar, vielmehr sei diese wohl (u.U. verzinslich) zu stunden. Auch in der jüngsten Entscheidung zu § 6b EStG hat der BFH eine Stundung der Steuer sowie den Stundungszeitraum über fünf Jahre als mit europarechtlichen Vorgaben im Einklang stehend befunden, wogegen eine sofortige Erhebung der Steuer unverhältnismäßig wäre (vgl. hierzu ausführlich → 4 Rz. 448).^[109]

cc) Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

365

Durch die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie^[110] soll sichergestellt werden, dass bestimmte Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, die im selben Mitgliedstaat ansässig sind, benachteiligt werden. Eine resultierende Doppelbesteuerung kann mit Hilfe der bestehenden nationalen Vorschriften sowie der bilateralen und multinationalen Übereinkünfte nicht immer beseitigt

¹⁰⁷ Vgl. auch Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl. 2013, Einführung Rz. 98.

¹⁰⁸ EuGH v. 29.11.2011, C-371/10, HFR 2012, 226.

¹⁰⁹ Vgl. BFH v. 22.6.2017, VI R 84/14, BStBl II 2018, 171.

¹¹⁰ Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABI.EU 2003 Nr. L 157, 49, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/13/EU v. 13.5.2013, ABI.EU 2013 Nr. L 141, 30.

werden. Darüber hinaus ist deren Anwendung für die Unternehmen häufig mit hohem Verwaltungsaufwand und Cashflow-Effekten verbunden. Zur Vertiefung des europäischen Binnenmarkts als Ganzem sollen daher Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten durch steuerrechtliche Bestimmungen wirtschaftlich nicht schlechter gestellt werden als vergleichbare innerstaatliche Zahlungen. Dies soll durch eine Einmalbesteuerung im Mitgliedstaat des Zahlungsempfängers erreicht werden.

(1) Inhalt der Richtlinie

366

Bei den Voraussetzungen für die Anwendbarkeit wurden (zu) weitgehende Tatbestandsvoraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie adaptiert, die u.E. teilweise zu nicht zielführenden Einschränkungen bzgl. der Anwendungsreichweite führen (diese resultieren daraus, dass man sich – wenig sinnvoll – an den Eckpunkten der Altfassung der Mutter-Tochter-Richtlinie orientierte). So werden nur diejenigen Rechtsformen von der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie erfasst, die in der Anlage zur Richtlinie explizit aufgeführt sind (in Deutschland z.B. die AG, KGaA sowie die GmbH, nicht aber Personengesellschaften). Weiterhin werden nur solche Unternehmen erfasst, die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in diesem Mitgliedstaat niedergelassen sind und nicht auf Grund eines DBA in einem Drittstaat als niedergelassen gelten. Ferner ist es erforderlich, dass das Unternehmen der Körperschaftsteuer eines Mitgliedstaats unterliegt. Insbes. alle Personenunternehmen sind damit nicht begünstigt. Weiterhin ist die Begünstigung an das Vorliegen der Zahlung an ein verbundenes Unternehmen geknüpft bzw. daran, dass die Zahlung von einer Betriebsstätte eines verbundenen Unternehmens geleistet bzw. empfangen wird. Ob die betreffenden Steuern im Ursprungsstaat an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden, ist für die Befreiung irrelevant. Ein verbundenes Unternehmen ist gem. Art. 3 der Richtlinie nur ab einer direkten Mindestbeteiligungsquote am Kapital (oder nach Wahl der Mitgliedstaaten alternativ an den Stimmrechten) von 25 % gegeben. Zusätzlich werden auch Zins- und Lizenzzahlungen unter Schwestergesellschaften vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasst, sofern ein drittes Unternehmen an beiden zu mindestens 25 % beteiligt ist. Andere Beteiligungsverhältnisse (auch im Konzern über mehrere Stufen) qualifizieren dagegen nicht! Zur Vermeidung des Missbrauchs sieht Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie vor, dass im Falle unangemessen hoher Zinsen bzw. Lizenzgebühren nur der angemessene Teil nach Maßgabe des Fremdvergleichs in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt. Darüber hinaus werden einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht von der Richtlinie berührt.

Mit der Schweiz wurde ein Abkommen umgesetzt, das unter etwas weitergehenden Voraussetzungen gleichfalls eine Absenkung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren auf Null vorsieht.^[111]

(2) Umsetzung der Richtlinie in Deutschland

367

Zur Umsetzung der materiellen Bestimmungen der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie in innerstaatliches Recht dient § 50g EStG (daneben führen häufig auch die DBA zwischen den relevanten Staaten zu einer vollständigen Entlastung, dabei auch in solchen Fällen, in denen die Richtlinie selbst auf Grund ihrer engen Voraussetzungen gar nicht greift). Die Vorschrift sieht – unter Beachtung der Einschrän-

¹¹¹ Vgl. Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rats im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, ABl.EU 2004 Nr. L 385, 30, Art. 15; vgl. hierzu im Detail Kessler/Eicker/Obser, IStR 2005, 658 ff.

kungen bzw. Anforderungen des § 50d Abs. 1, 2 und 3 EStG – bei Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen eine vollständige Steuerbefreiung vor, wenn das zahlende Unternehmen in Deutschland und das nutzungsberechtigte Unternehmen im EU-Ausland ansässig ist. Die Befreiung lt. der Richtlinie gilt wohl für die Besteuerung im Wege des Abzugs an der Quelle oder im Wege der Veranlagung gleichermaßen. Die deutsche gesetzliche Regelung des § 50g EStG erfasst nur die Abzugssteuern, jedoch keine „Veranlagungssteuern“, die sich z.B. bei dem Schuldner der Vergütung aus § 8 Nr. 1 GewStG ergeben können. Indes ist die teilweise Hinzurechnung von Zinsaufwand im Rahmen der Gewerbesteuer gem. § 8 Nr. 1 GewStG vom EuGH im Urteil zum Fall *Scheuten Solar Technology* als mit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie vereinbar eingeordnet worden.^[112]

Während der Begriff der Lizenzgebühren in Einklang mit der Richtlinie definiert wird, ist der Kreis der von § 50g EStG erfassten Zinsen enger gefasst, als in Art. 2 Buchst. a der Richtlinie. So werden, abweichend von der Richtlinienempfehlung, Zinsen auf Forderungen, die mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, nicht aufgeführt. Ein Verstoß gegen die Richtlinie ist hierin jedoch nicht anzunehmen, da Art. 4 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie den Mitgliedstaaten insoweit explizit ein Wahlrecht einräumt. Daher werden Zinsen aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen sowie Einnahmen aus typischer stiller Beteiligung oder Genussrechten, die eine im EU-Ausland ansässige Kapitalgesellschaft von einem verbundenen Unternehmen in Deutschland bezieht, von der Quellensteuerbefreiung des § 50g EStG nicht erfasst. Entsprechend deutscher Rechtswertung werden ebenso auch Zinsen auf Wandelanleihen nicht in den Anwendungsbereich von § 50g EStG einbezogen.^[113]

¹¹² Vgl. EuGH v. 21.7.2011, C-397/09, BStBl II 2012, 528.

¹¹³ BT-Drucks. 15/3679, 20 f.

III. Besteuerung der Auslandsengagements von Steuerinländern

1. Besteuerung der Auslandsengagements natürlicher Personen und Personengesellschaften (soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind)

a) Vorbemerkung

368

Auslandsengagements von natürlichen Personen und von Personengesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter können vielfältiger Natur sein und sich als grenzüberschreitende Direktgeschäfte, Investitionen in ausländische Betriebsstätten, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften darstellen. Je nach Art des Auslandsengagements resultieren sowohl nach deutschem Steuerrecht als auch nach dem ausländischen Steuerrecht unterschiedliche steuerliche Konsequenzen. Soweit mit dem ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, sind weiterhin dessen Regelungen in die Würdigung mit einzubeziehen.

Für den Fall, dass die Aktivitäten in einer ausländischen Kapitalgesellschaft ausgeübt werden, ergeben sich die deutschen steuerlichen Folgen bei Beteiligungen im BV von natürlichen Personen resp. Personengesellschaften (soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind) nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens, bzw. bei Beteiligungen im Privatvermögen grds. auf Basis der Abgeltungsteuer (→ 4 Rz. 369 ff.). Soweit der Investorenkreis sein Engagement anders strukturiert, etwa über eine ausländische Betriebsstätte oder Personengesellschaft, gilt nach unilateralem Recht die in § 34c EStG normierte Anrechnungsmethode, die grundsätzlich eine Anhebung (soweit die im Ausland erhobene Steuer geringer ist) auf das deutsche Einkommensteuerniveau zur Folge hat. Greift ein DBA mit Freistellungsmethode, lassen sich solche ausländischen Gewinne/Überschüsse unter Beachtung des Progressionsvorbehalts bis zur Ebene der im Inland domizilierenden natürlichen Person durchleiten, ohne deutsche Zusatzbelastung, was häufig im Hinblick auf die Gesamtbelastung die „steuerbilligste“ Investitionsstruktur darstellen dürfte. Bei einer solchen Konfiguration ist zu beachten, dass i.d.R. auch im Ausland die Steuersätze für Kapitalgesellschaften häufig deutlich unter den für natürliche Personen liegen. Um diesen geringeren Steuersatz für Kapitalgesellschaften zu realisieren, könnte daher ggf. eine in Deutschland domizilierende Kapitalgesellschaft als Holding fungieren, die die Auslandsbetriebsstätte betreibt oder die Beteiligung an der Personengesellschaft hält. Im Ausland kann so der Körperschaftsteuersatz reklamiert werden, während in Deutschland die Kapitalgesellschaft im Falle einer Organschaft gem. § 15 Nr. 2 Satz 2 KStG als Organtochter steuerlich „transparent“ anzusehen ist. Dadurch kann im Ausland eine Besteuerung nach den häufig günstigeren KSt-Sätzen erfolgen und dennoch grundsätzlich eine DBA-Befreiung unter den Regelungen für Personenunternehmen erreicht werden, wodurch die Steuervorteile bis auf Ebene der natürlichen Personen „durchgeleitet“ werden. Allerdings wirkt auch auf diese Einkünfte in den nicht von § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG erfassten Fällen (→ 4 Rz. 399) der Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1a EStG).

b) Investitionen in ausländische Kapitalgesellschaften

aa) Nationales Steuerrecht

369

Für die Beurteilung der steuerlichen Folgen einer Investition in eine ausländische Gesellschaft ist es entscheidend, ob sie nach deutschem Verständnis einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) i.S.d. § 15 EStG entspricht oder die Züge einer Körperschaft i.S.d. § 1 KStG trägt. Hierzu ist es nach ständiger Rechtsprechung des BFH, die auf ein Urteil des RFH zur venezolanischen KG zurückgeht, erforderlich, einen Rechtstypenvergleich zur Einordnung eines ausländischen Rechtsgebildes nach deutschen steuerlichen Gesichtspunkten vorzunehmen.^[1] Im Rahmen dieses Rechtstypenvergleichs wird untersucht, mit welcher deutschen Rechtsform das ausländische Rechtsgebilde vergleichbar ist.^[2] Hierbei ist die zivilrechtliche und steuerrechtliche Qualifikation des Rechtsgebildes in dessen Ansässigkeitsstaat irrelevant. Die Durchführung des Rechtstypenvergleichs erfolgt im Rahmen einer zweistufigen Prüfung. Auf der ersten Stufe ist eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur vorzunehmen, um die Vergleichbarkeit der betreffenden ausländischen Gesellschaft mit den Organisationsformen des deutschen Zivilrechts zu überprüfen. Auf der zweiten Stufe erfolgt sodann eine Zuordnung zu dem relevanten deutschen steuerrechtlichen Typus (Einzelunternehmen, Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft oder Körperschaftsteuersubjekt). Im Einzelfall kann der Rechtstypenvergleich dazu führen, dass z.B. ausländische Personengesellschaften nach deutschem Steuerrecht als Kapitalgesellschaften zu behandeln sind oder umgekehrt. Zur Vereinfachung der Einordnung einiger häufig anzutreffenden ausländischen Rechtsformen enthält der sog. „Betriebsstättenerlass“ im Anhang (Tabelle 1) eine Übersicht über ausgewählte ausländische Rechtsformen und deren Zuordnung (nach Auffassung der FinVerw.) zur Personen- bzw. Kapitalgesellschaft nach deutschen Grundsätzen.^[3] Ferner lassen sich dem BMF-Schreiben zur Einordnung der US-amerikanischen Rechtsform LLC wesentliche Merkmale für die Einordnung ausländischer Rechtsgebilde im Rahmen des Rechtstypenvergleichs entnehmen.^[4]

Den folgenden Ausführungen liegt die Prämisse zu Grunde, dass es sich nach Maßgabe des Rechtstypenvergleichs bei der ausländischen Gesellschaft, in die investiert wird, um eine Kapitalgesellschaft/Körperschaft handelt. Die Einkünfte sind daher der Gesellschaft zuzurechnen. Die inländischen Gesellschafter unterliegen damit grundsätzlich nur mit den Gewinnausschüttungen der deutschen Besteuerung (sog. Trennungsprinzip). Ausnahmen davon können sich v.a. durch Anwendung von § 42 AO oder §§ 7 ff. AStG ergeben.

Die steuerlichen Folgen bezüglich Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen unterscheiden sich danach, ob die Beteiligung im Betriebs- oder Privatvermögen gehalten wird.

Werden die Anteile im Betriebsvermögen natürlicher Personen resp. Personengesellschaften (soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind) gehalten, sind Dividenden und Veräußerungsgewinne aus Anteilen gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % von der Steuer freigestellt (sog. „Teileinkünfteverfahren“).

1 Vgl. BFH v. 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972 m.w.N.; sowie ausführlich zum Rechtstypenvergleich Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 392 ff.

2 Vgl. RFH v. 12.2.1930, VI A 899/27, RStBl 1930, 444 f.; BFH v. 17.7.1968, I 121/64, BStBl II 1968, 695; v. 6.11.1980, IV R 182/77, BStBl II 1981, 220; v. 3.2.1988, I R 134/84, BStBl II 1988, 588; v. 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972.

3 Vgl. BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076.

4 Vgl. BMF v. 19.3.2004, IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl I 2004, 411.

Somit sind diese Einkünfte zu 60 % steuerpflichtig und unterliegen insoweit dem persönlichen Einkommensteuertarif des Anteilseigners. Korrespondierend dazu können in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwendungen gem. § 3c Abs. 2 EStG zu 60 % steuermindernd berücksichtigt werden. Die Steuerbefreiung i.H.v. 40 % gilt gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG jedoch nur, soweit die Bezüge (Dividenden) das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben.^[5] Hierbei werden alle an der Quelle abzugsfähigen Leistungen erfasst, also insbesondere auch Zahlungen auf hybride Finanzinstrumente, die im Ausland bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden können, während im Inland eine Qualifikation als (offene) Gewinnausschüttung erfolgt (z.B. die brasilianische Eigenkapitalverzinsung „Interest on Net Equity“ oder bestimmte Fälle von Zahlungen aus eigenkapitalähnlichen Genussrechten^[6]). Der Wegfall der Steuerfreiheit i.H.v. 40 % greift jedoch nicht, soweit durch die abzugsfähige Leistung das Einkommen einer dem Stpfl. nahe stehenden Person erhöht wurde und der diesbezügliche Steuerbescheid nicht im Rahmen des § 32a KStG n.F. erlassen, aufgehoben oder geändert wurde.^[7]

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich gem. § 32d Abs. 1 EStG einheitlich einem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Annexsteuern (siehe diesbezüglich auch § 32d Abs. 1 Satz 3 EStG im Hinblick auf die Berücksichtigung der Kirchensteuer). Dies erfasst somit u.a. auch die dem Anleger zugeflossenen Dividenden einer Kapitalgesellschaft, als auch Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren, unabhängig von einer Haltefrist, sofern diese nach dem 1.1.2009 angeschafft wurden. Demgegenüber gilt für Wertpapiere, die im Privatvermögen vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden, weiterhin die einjährige Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Nach Ablauf der Frist bleibt die Veräußerung der Anteile grundsätzlich nicht steuerbar. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen, die auf Grund des Erreichens bzw. Überschreitens der Beteiligungsgrenze von 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre in den Anwendungsbereich des § 17 EStG fallen, werden unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens der Besteuerung unterworfen (da diese im Rahmen des § 17 EStG als gewerbliche Einkünfte gelten, § 20 Abs. 8 EStG).

Im Rahmen der Abgeltungsteuer ist der Abzug der tatsächlich angefallenen Werbungskosten gem. § 20 Abs. 9 EStG grundsätzlich ausgeschlossen. Stattdessen kann bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Sparer-Pauschbetrag von 801 € (bzw. 1 602 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) abgezogen werden. Bei Veräußerungsgeschäften ist der Gewinn, d.h. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten sowie den Aufwendungen im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit der Veräußerung, im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen. Soweit im Ausland auf Dividenden Quellensteuer einbehalten wurde, kann diese gem. § 32d Abs. 5 EStG in der Weise auf die Abgeltungsteuer angerechnet werden, dass die auf die ausländischen Kapitalerträge festgesetzte und gezahlte und um bestehende Ermäßigungsansprüche gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist, maximal jedoch i.H.v. 25 % auf den einzelnen Kapitalertrag. Insoweit kommt die sog. „Per-country-limitation“ (wie in § 34c Abs. 1 EStG geregelt) im Rahmen des § 32d Abs. 5 EStG nicht zur Anwendung.^[8]

5 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

6 Vgl. dazu z.B. Köhler in Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, 265, 299.

7 Vgl. auch das Beispiel in BT-Drucks. 16/3368, 16.

8 Vgl. die klarstellende Neuregelung im Rahmen des JStG 2009, BR-Drucks. 545/08, 77.

Die Abgeltungsteuer findet gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG hinsichtlich Dividenden auf Antrag des Stpfl. keine Anwendung, wenn der Stpfl. unmittelbar oder mittelbar

- zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und für diese beruflich tätig ist.

Übt der Stpfl. diese Option aus, werden die Dividenden wie bei einer Beteiligung im Betriebsvermögen dem persönlichen Einkommensteuertarif unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens unterworfen und es damit dem Stpfl. ermöglicht, nach Maßgabe von § 3c Abs. 2 EStG korrespondierende Werbungskosten, z.B. Fremdfinanzierungsaufwendungen, i.H.v. 60 % bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Der Antrag gilt für die jeweilige Beteiligung für den betreffenden Veranlagungszeitraum und – solange er nicht widerrufen wird – für die nachfolgenden vier Veranlagungszeiträume.

Sofern der persönliche Einkommensteuersatz des Privatanlegers unter 25 % liegt, kann gem. § 32d Abs. 6 EStG ebenfalls eine Veranlagung beantragt werden. Der Werbungskostenabzug sowie die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens sind in diesem Fall jedoch ausgeschlossen, so dass allein der Sparer-Pauschbetrag zum Abzug gebracht werden kann. Der Antrag zur Veranlagung kann für den jeweiligen Veranlagungszeitraum nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge gestellt werden.

Bezüge einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie aus Ausschüttungen einer Körperschaft stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten. Hierbei sieht die Norm des § 27 Abs. 1 KStG grundsätzlich nur für inländische Kapitalgesellschaften die Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos vor. Ergänzend hierzu können auf Antrag und unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 27 Abs. 8 KStG auch EU-Kapitalgesellschaften eine Einlagenrückgewähr erbringen. Für sog. Drittstaaten-Kapitalgesellschaften sieht das Gesetz keine eigene Regelung bzgl. der steuerneutralen Einlagenrückgewähr vor, so dass nach Ansicht der FinVerw. entsprechende Bezüge als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtig wären. Ungeachtet dessen lässt der BFH unter Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung^[9] eine Einlagenrückgewähr auch von einer in einem Drittstaat ansässigen Kapitalgesellschaft zu, für die kein steuerliches Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG geführt wird.^[10] Der BFH begründet dies damit, dass der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG lediglich „sinngemäß“ auf die Regelung des § 27 KStG verweise, und die Regelung des § 27 KStG selbst eine Einlagenrückgewähr bei einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft nicht ausdrücklich ausschließe. Ferner gebiete es auch der allgemeine Gleichheitssatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG, sowie die auch für Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 AEUV, in Drittstaaten ansässige Kapitalgesellschaften in den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 27 KStG einzubeziehen. Daher sei es geboten, dass eine Einlagenrückgewähr auch von einer Kapitalgesellschaft getätigt werden kann, die in einem Drittstaat ansässig ist. Dies gelte auch dann, wenn für die Drittstaaten-Kapitalgesellschaft kein steuerliches Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 bzw. Abs. 8 KStG formell festgestellt wurde.

bb) Abkommensrecht

370

Damit sowohl die ausländische Gesellschaft als auch die inländischen Gesellschafter die Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen können, müssen sie jeweils abkommensberech-

⁹ BFH v. 20.10.2010, I R 117/08, BFHE 232, 15.

¹⁰ BFH v. 13.7.2016, VIII R 47/13, BFHE 254, 390; v. 13.7.2016, VIII R 73/13, BFHE 254, 404.

tigte Personen i.S.d. jeweiligen DBA sein. Dies sind gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a i.V.m. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA sowohl natürliche Personen als auch Gesellschaften, die in einem Vertragsstaat ansässig sind, d.h. dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Gesellschaften sind hierbei gem. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA juristische Personen und solche Personen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Nach überwiegender, aber umstrittener Meinung, kommt es für die Anerkennung als juristische Person i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA auf die Steuersubjekt-eigenschaft nach dem Recht des Anwenderstaats an.^[11] Wird sowohl nach Maßgabe des (deutschen) Rechtstypenvergleichs als auch nach ausländischem Recht das ausländische Rechtsgebilde als eigen-ständiges Steuersubjekt qualifiziert, so ist es aus Sicht beider Vertragsstaaten abkommensberechtigt. Im Falle abweichender Einordnungen kann es jedoch zu sog. Qualifikationskonflikten kommen.

Im vorliegenden Abschnitt wird angenommen, dass es sich aus Sicht beider Abkommensstaaten bei dem ausländischen Rechtsgebilde, in das investiert wird, um eine Kapitalgesellschaft handelt, die juris-tische Person ist und somit eine abkommensberechtigte Person i.S.d. DBA (= Gesellschaft i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA) vorliegt.

Hinsichtlich der hier betrachteten Auslandsengagements natürlicher Personen und Personengesell-schaften (soweit deren Gesellschafter natürliche Personen sind) ist festzuhalten, dass Personengesell-schaften aus deutscher Sicht i.d.R. nicht abkommensberechtigt sind, da es ihnen an der (vollständigen) Steuersubjektivität mangelt.^[12] Abkommensberechtigt sind in diesen Fällen daher nur die Gesellschaf-ter, die in einem der Vertragsstaaten ansässige Personen i.S.d. Art. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA sind.^[13] Dies ist bei natürlichen Personen mit Ansässigkeit in Deutschland stets gegeben. Abweichendes ergibt sich nur, sofern das jeweilige DBA Personengesellschaften ausdrücklich als abkommensberechtigte Personen behandelt.^[14]

Die Gewinnausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaft fallen unter den Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA), sofern sie von Gesellschaften i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA stammen.^[15] Art. 10 Abs. 3 OECD-MA enthält eine dreigliedrige Dividenden-Definition. Dividenden sind demnach Einkünfte aus

- Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen,
- aus anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie
- aus sonstigen Gesellschaftsanteilen, soweit die Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaats den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Während im ersten und zweiten Teil eine abkommensautonome Definition vorliegt, verweist der dritte Teil auf das Recht des Quellenstaats, welches insoweit auch für den Ansässigkeitsstaat (hier: Deutsch-land) verbindlich ist.

Liegen Dividenden i.S.d. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA vor, können diese gem. Art. 10 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers besteuert werden. Gemäß Art. 10

11 Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 3 MA Rz. 18; a.A.: Dürrschmidt in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 13.

12 Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 3 MA Rz. 20; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 3 Rz. 25 ff. für eine Übersicht der Behandlung von Personengesellschaften in deutschen DBA.

13 So auch OECD-MK zu Art. 1, Tz. 4.

14 So z.B. Art. 3 Abs. 1 Nr. 4 DBA Belgien.

15 Vgl. Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 10 Rz. 188.

Abs. 2 OECD-MA wird dem Quellenstaat allerdings ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt. Dieses Besteuerungsrecht wird gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA auf 15 % begrenzt. Die deutsche Abkommenspraxis sieht Quellensteuersätze von i.d.R. 10–20 % vor. Das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA, das einen niedrigeren Quellensteuersatz von häufig 5 % und manchmal 0 % vorsieht, wird nur Gesellschaften i.S.d. Abkommens (jedoch nicht Personengesellschaften) gewährt und ist somit vorliegend nicht einschlägig.^[16] Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht die deutsche Abkommenspraxis bei natürlichen Personen als Empfänger ausschließlich die Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer auf die eigene Steuer des Dividendenempfängers vor. Eine Freistellung der Dividende wird dagegen generell nicht gewährt (wie dargestellt, wirkt allerdings nach nationalem Recht das Teileinkünfteverfahren bzw. die Abgeltungsteuer). Eine Anrechnung der von der ausländischen Kapitalgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer (sog. indirekte Anrechnung) ist generell nicht möglich (es sei denn, es kommt zu einer Hinzurechnungsbesteuerung – diese führt bei Option gem. § 12 AStG faktisch zu diesem Ergebnis).

c) Investitionen in Betriebsstätten und Personengesellschaften

371

Eine Betriebsstätte (z.B. in Form einer Zweigniederlassung oder Filiale) stellt einen Unternehmensteil dar, der mehr oder weniger wirtschaftlich, aber nicht rechtlich selbständig ist. Eine Betriebsstätte kann, muss aber nicht zugleich einem Teilbetrieb entsprechen. Die Begriffsbestimmung richtet sich nach den nationalen Vorschriften der beteiligten Staaten und im DBA-Fall nach abkommensrechtlichen Vorschriften. Bei Errichtung einer ausländischen Betriebsstätte führt dies entsprechend den steuerlichen Vorschriften im Betriebsstättenstaat i.d.R. zu einer lokalen beschränkten Steuerpflicht. Auf Grund des in Deutschland geltenden Welteinkommensprinzips resultieren entsprechend auch in Deutschland steuerliche Folgen sowohl hinsichtlich der etwaigen Überführung von Wirtschaftsgütern in die Betriebsstätte als auch hinsichtlich der laufenden Besteuerung von Einkünften der ausländischen Betriebsstätte.

Beteiligen sich inländische natürliche Personen bzw. Personengesellschaften, deren Gesellschafter natürliche Personen sind, an einer ausländischen Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft, hängt die Besteuerung Letzterer im Quellenstaat maßgeblich davon ab, ob die ausländische Steuerrechtsordnung dem Mitunternehmerkonzept (Transparenzprinzip) oder dem Kapitalgesellschaftskonzept (Trennungsprinzip) folgt (letzteres z.B. in Spanien, z.T. auch in Frankreich oder den Niederlanden). Für die deutsche Besteuerung der im Inland ansässigen Gesellschafter ist es entscheidend, ob die ausländische Personengesellschaft auf Basis des sog. Rechtstypenvergleichs aus deutscher Sicht als Mitunternehmerschaft oder als Körperschaft einzuordnen ist. Bei Bestehen eines DBA ist zudem von Bedeutung, ob die ausländische Personengesellschaft selbst oder aber ihre Gesellschafter abkommensberechtigt sind und wie die mittels der ausländischen Personengesellschaft erzielten Einkünfte auf Abkommensebene zu qualifizieren sind. Nach deutschem Rechtsverständnis betreibt jeder Mitunternehmer einer

¹⁶ Vgl. Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 10 Rz. 72 für Ausnahmen unter den deutschen DBA.

ausländischen Personengesellschaft (jeweils) eine Betriebsstätte in dem anderen Staat (bzw. in allen Staaten, in denen eine gewerbliche Personengesellschaft wiederum Betriebsstätten unterhält).^[17]

aa) Nationales Steuerrecht

372

Liegt nach ausländischem Steuerrecht im betreffenden Staat eine Betriebsstätte vor, so wird der inländische Investor mit dem dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Erfolg und Vermögen im Ausland beschränkt steuerpflichtig.^[18] Neben einer Betriebsstätte mit fester Geschäftseinrichtung kann u.U. auch ein sog. ständiger Vertreter eine beschränkte Steuerpflicht im betreffenden Staat begründen.

Im Rahmen der Besteuerung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts ist das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO oder eines ständigen Vertreters i.S.d. § 13 AO im Ausland gem. § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG im Rahmen der gewerblichen Einkünfte für die Anwendbarkeit der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung nach § 34c EStG entscheidend (→ 4 Rz. 333 ff.; für die Besteuerung im Inland im Verlustfall → 4 Rz. 386 ff.). Als Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO gilt hiernach jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Soweit ein DBA eine von § 12 AO abweichende Betriebsstättendefinition enthält, ist diese grds. nur im jeweiligen DBA anwendbar. Demgegenüber erfolgt die Auslegung des Begriffs der „Betriebsstätte“ für Zwecke der nationalen Steuergesetze (insbesondere EStG und GewStG) grds. nach Maßgabe der innerstaatlichen Regelung des § 12 AO.^[19]

Ein ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Soweit im Quellenstaat einerseits und dem Wohnsitzstaat andererseits unterschiedliche Ausprägungen des Betriebsstättenbegriffs bestehen, kann hieraus eine Doppel- bzw. Minderbesteuerung resultieren.

Bei Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft hängt deren Besteuerung in ihrem Domicilstaat davon ab, ob sie im ausländischen Steuerrecht als Steuersubjekt anerkannt wird (Trennungsprinzip) oder ob die Gesellschafter Steuersubjekt sind und die Gesellschaft selbst folglich als transparent behandelt wird (Transparenzprinzip).

Für die (deutsche) Besteuerung der inländischen Gesellschafter ist zunächst entscheidend, ob die ausländische Personengesellschaft nach Maßgabe des Rechtstypenvergleichs als Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft oder als Kapitalgesellschaft einzuordnen ist. Vorliegend wird angenommen, dass es sich aus deutscher steuerrechtlicher Sicht bei der ausländischen Gesellschaft, in die investiert wird, um eine Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt. Daher ist der für die ausländische Personengesellschaft ermittelte Gewinn den (inländischen) Gesellschaftern zuzurechnen. Etwaige Gewinnausschüttungen sind steuerlich irrelevante Entnahmen.

¹⁷ Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.2. Zu weiteren Sondereffekten vgl. die z.T. nicht unumstrittene Auffassung der FinVerw. in BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, Tz. 1.2.3, und v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.1 und Tz. 5.1, zu Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften (Sonderevergütungen).

¹⁸ Die Einordnung der Rechtsform des inländischen Investors aus ausländischer Sicht entscheidet über Art und Umfang der Besteuerung der Betriebsstätte im Ausland: Einkommen- vs. Körperschaftsteuerpflicht.

¹⁹ Vgl. BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, Tz. 3; vgl. auch BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl II 2017, 230.

Die Einkünfte eines Mitunternehmers setzen sich gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus seinem Gewinnanteil und den Sondervergütungen zusammen. Die Einkünfteermittlung erfolgt auch bei ausländischen Personengesellschaften nach deutschen steuerrechtlichen Grundsätzen. Hierbei sind die jeweiligen Gewinnanteile unter Berücksichtigung der ausländischen Buchführungsunterlagen und unter Anpassung an die inländischen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln, § 146 Abs. 2 AO. Sofern das ausländische Steuerrecht kein dem deutschen Steuerrecht vergleichbares Mitunternehmerkonzept kennt, sondern etwa dem Trennungsprinzip folgt, sind die Sonderbilanzen gesondert nach deutschem Steuerrecht aufzustellen und zu ermitteln. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist auch auf Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften anzuwenden.^[20]

Der Abzug von Aufwendungen eines Mitunternehmers als Sonderausgaben wird nach der Regelung des § 4i EStG versagt, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Eine Ausnahme hiervon gilt jedoch dann, soweit diese Aufwendungen Erträge desselben Stpfl. mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat (also insbesondere Fälle der Steueranrechnung und nicht Freistellung im anderen Staat). Diese Regelung steht entsprechend der Gesetzesbegründung im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt der OECD/G20, welche den Zweck der Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen verfolgen. Die Regelung wurde jedoch als Sofortmaßnahme unabhängig von der Umsetzung der OECD-Empfehlungen gesetzlich normiert (und war auch gar nicht Gegenstand des Berichts zu hybriden Strukturen). Das Ziel der Regelung besteht darin, den Abzug von Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben zu beschränken, soweit diese Aufwendungen in einem anderen Staat ebenfalls von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Hierbei ist es ausweislich der Gesetzesbegründung irrelevant, ob der Abzug im Ausland zeitlich übereinstimmend erfolgt, oder ob die Aufwendungen in einem vorhergehenden oder einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum, Steuerjahr, Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr abgezogen werden. Nur soweit die Aufwendungen tatsächlich besteuerte Erträge desselben Stpfl. im anderen Staat mindern, die auch in Deutschland der Besteuerung unterliegen, fehlt es an einer Rechtfertigung für eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs. Hierbei muss es sich nicht um mit den Ausgaben korrespondierende Erträge handeln, vielmehr ist allein die Besteuerung von Erträgen in Deutschland und im anderen Staat maßgebend, von denen die Aufwendungen abgezogen werden.^[21]

bb) Abkommensrecht

373

Das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA entscheidet über die Zuteilung des Besteuerungsrechts zum Quellen- oder Wohnsitzstaat. Die Doppelbesteuerungspraxis ist durch das sog. Betriebsstättenprinzip geprägt, Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Dieser Grundsatz besagt, dass Gewinn- und Vermögensteile und damit das Besteuerungsrecht hinsichtlich eines in einem Staat ansässigen Unternehmens insoweit, wie dieses Unternehmen seine gewerbliche Tätigkeit in einem anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt, gem. Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 OECD-MA dem anderen Staat zugewiesen wird, jedoch auch zugleich auf die in der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne

20 Vgl. BFH v. 19.5.1993, I R 60/92, BStBl II 1993, 714 m.w.N.

21 Vgl. BR-Drucks. 406/16, 3 ff.

begrenzt ist. Zur Vermeidung einer hierdurch resultierenden Doppelbesteuerung wird häufig in Deutschland die Freistellung des Betriebsstättenerfolgs unter Progressionsvorbehalt gewährt.^[22] Zur Betriebsstättengewinnabgrenzung vgl. die Ausführungen in → 4 Rz. 440 ff.

Im Falle der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft stellt sich das Problem der Abkommensberechtigung. Wird die ausländische Personengesellschaft steuerrechtlich im Inland und Ausland als transparent behandelt, dann gilt der Abkommenschutz wegen der fehlenden Subjekti-
genenschaft i.d.R. nicht für die Gesellschaft selbst, sondern nur für die Gesellschafter. Abweichendes ergibt sich nur, sofern das jeweilige DBA Personengesellschaften ausdrücklich als abkommensberech-
tigte Personen behandelt.^[23] Über die Anwendung des Abkommens entscheidet somit meist die Ansäs-
sigkeit der einzelnen Mitunternehmer (vgl. ausführlicher unter → 4 Rz. 370). Gleiches gilt auch für die
Abkommensberechtigung der inländischen Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter. Eine Über-
sicht über die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften für ausgewählte DBA sowie
Hinweise zu einzelnen ausländischen Gesellschaftsformen enthält die Anlage zum BMF-Schreiben zur
Anwendung der DBA auf Personengesellschaften vom 26.9.2014^[24].

Sofern aus Sicht beider Vertragsstaaten die Gesellschafter der ausländischen Personengesellschaft
abkommensberechtigt sind und nicht die Gesellschaft selbst, erzielen die Gesellschafter Unterneh-
mengewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA. Abkommensrechtlich stellt die Betriebsstätte der ausländischen
Personengesellschaft eine Betriebsstätte des in Deutschland ansässigen Mitunternehmers dar.^[25]
Demnach wird die Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 i.V.m. 23 A OECD-MA
in der deutschen Abkommenspraxis häufig durch Freistellung der Betriebsstättengewinne unter
Progressionsvorbehalt vermieden. Dies gilt auch, wenn sich eine inländische Personengesellschaft an
einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt; die Betriebsstätte der ausländischen Personenge-
sellschaft gilt als anteilige Betriebsstätte der Gesellschafter der inländischen Personengesellschaft.^[26]
Die Freistellung der Betriebsstättengewinne in Deutschland steht jedoch u.a. unter dem Vorbehalt des
§ 50d Abs. 9 EStG, sofern die Gesellschafter auf Grund bestimmter lokaler Steuerrechtsregeln ihren
Betriebsstättengewinn im Ausland nicht (voll) versteuern müssen.

Entsprechend der Regelung des § 1 AStG gilt als Stpfl. im Sinne dieser Vorschrift auch eine Personen-
gesellschaft, ebenso kann diese eine nahestehende Person darstellen. Somit greift bei Leistungsbezie-
hungen zu einer ausländischen Personengesellschaft vollumfänglich der in § 1 AStG normierte Fremd-
vergleichsgrundsatz. Demgegenüber erfolgt zwar auch im Hinblick auf Betriebsstätten gem. § 1 AStG
eine Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, jedoch kommt dieser nur gem. den in § 1 Abs. 5
AStG geregelten spezifischen Grundsätzen zur Behandlung der Betriebsstätte wie ein eigenständiges
und unabhängiges Unternehmen zur Anwendung. Als Folge hieraus resultieren u.U. größere Unter-

22 Zu beachten sind etwaige Aktivitätsklauseln sowie Subject-to-tax-Klauseln in einigen deutschen DBA
sowie die Regelungen des § 50d Abs. 9 EStG und § 20 Abs. 2 AStG; vgl. hierzu BMF v. 20.6.2013, IV B 2
– S 1300/09/10006, BStBl I 2013, 980.

23 Die unterschiedliche Behandlung von Personengesellschaften nach dem Trennungs- oder Transpa-
renzprinzip kann zu sog. subjektiven Qualifikationskonflikten führen. S. hierzu ausführlich: Jacobs,
Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 532 ff.

24 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Anlage.

25 Vgl. BFH v. 26.2.1992, I R 85/91, BStBl II 1992, 937; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler,
AStG/DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 34.

26 Vgl. BFH v. 16.10.2002, I R 17/01, BStBl II 2003, 631; Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler,
AStG/DBA, Art. 7 OECD-MA, Rz. 34.

schiede in der Gewinnhöhe zwischen einer „echten“ Betriebsstätte und einer durch eine ausländische Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte.

Werden in der ausländischen Betriebsstätte oder Personengesellschaft nicht ausschließlich originär gewerbliche Tätigkeiten i.S.d. Art. 5, 7 OECD-MA ausgeübt, so richtet sich das Besteuerungsrecht für die weiteren Einkünfte grundsätzlich nach den für diese anderen Einkünfte einschlägigen Artikeln des jeweiligen DBA. Dieses sog. Spezialitätsprinzip des Art. 7 Abs. 7 OECD-MA kommt auch bei Sondervergütungen zur Anwendung, die der Gesellschafter von der ausländischen Personengesellschaft erhält, soweit einzelne DBA keine gegenteilige Sonderregelung enthalten (z.B. DBA Schweiz oder Österreich). Daher ist je nach Art der Sondervergütung primär die Anwendbarkeit z.B. der Art. 11, 12 oder 15 OECD-MA zu prüfen.^[27] Das Spezialitätsprinzip wird jedoch durchbrochen, soweit die gem. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA vorrangig anzuwendenden Artikel auf Art. 7 OECD-MA zurückverweisen (sog. Betriebsstättenvorbehalt).^[28] Maßgeblich für die anzuwendende Norm ist hierzu, ob die zu Grunde liegenden Vermögenswerte tatsächlich, d.h. funktional der ausländischen Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft zuzuordnen sind.^[29]

Die FinVerw. erfasst die Sondervergütungen demgegenüber mit dem Hinweis auf § 50d Abs. 10 EStG generell im Rahmen der Unternehmensgewinne, unabhängig davon, ob es sich um Sondervergütungen des inländischen Gesellschafters einer ausländischen Personengesellschaft oder um Sondervergütungen des ausländischen Gesellschafters einer inländischen Personengesellschaft handelt.^[30] Eine Ausnahme bestehe nur für den Fall, dass es sich bei den Sondervergütungen um Zinsaufwendungen zur Refinanzierung eines an die Personengesellschaft unverzinslich vergebenen Darlehens handelt. In diesem Fall sei die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG nicht anwendbar. Ferner sei die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG nicht anwendbar, soweit die Personengesellschaft keine Unternehmensgewinne erziele (→ 4 Rz. 354).

Behandelt der andere Vertragsstaat die ausländische Personengesellschaft nach dem Trennungsprinzip, d.h. als eigenständiges Steuersubjekt und betrachtet daher die Gesellschaft als abkommensberechtigigt, so wendet er auf die Gewinnanteile der Gesellschafter regelmäßig den Dividendenartikel Art. 10 OECD-MA an und erhebt eine entsprechende Quellensteuer. Aus deutscher Sicht unterfallen die Gewinne jedoch entsprechend dem Transparenzprinzip grundsätzlich Art. 7 OECD-MA, wonach die ausgeschütteten Gewinne als nicht steuerbare Entnahmen zu beurteilen wären.^[31] Ausländische Quellensteuern werden daher nicht angerechnet. § 50d Abs. 9 EStG versagt in derartigen Fällen eine Gewährung der abkommensrechtlich vorgesehenen Freistellung. Im Hinblick auf Sondervergütungen ist weiterhin § 50d Abs. 10 EStG zu beachten, der generell auf ein deutsches Besteuerungsrecht zielt (→ 4 Rz. 354).

Die Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft wird aus deutscher Sicht abkommensrechtlich grundsätzlich als Veräußerung von Betriebsstättenvermögen gem. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA qualifiziert. Entsprechend erfolgt die vorrangige Zuweisung des Besteuerungsrechts zum Betriebsstättenstaat, während Deutschland gem. Art. 23 A OECD-MA den Gewinn i.d.R. – je nach Abkommen

27 Vgl. BFH v. 27.2.1991, I R 15/89, BStBl II 1991, 444; Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rz. 108 ff. m.w.N.

28 Vgl. Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3, 13 Abs. 2, 21 Abs. 2 OECD-MA.

29 Vgl. zur „tatsächlichen Zugehörigkeit“ u.a. BFH v. 13.2.2008, I R 63/06, BStBl II 2009, 414; v. 17.10.2007, I R 5/06, BStBl II 2009, 356; v. 21.7.1999, I R 110/98, BStBl II 1999, 812.

30 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 5.1.1.

31 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 4.1.4.1.

ggf. unter Aktivitätsvorbehalt – freistellt. Bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens entscheidet die abkommensrechtliche Zugehörigkeit dieser Wirtschaftsgüter zu dem Vermögen der ausländischen Betriebsstätte über die Anwendbarkeit des Art. 13 OECD-MA. In diesem Kontext ist jedoch auch die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG einschlägig, die ggf. ein deutsches Besteuerungsrecht vorsieht.

d) Andere Investitionen

aa) Nationales Steuerrecht

374

Sofern natürliche Personen bzw. Personengesellschaften, deren Gesellschafter natürliche Personen sind, andere Investitionen tätigen, als die zuvor betrachteten, steht die Regelung des § 34c EStG im Mittelpunkt, sofern die Auslandseinkünfte nicht auf Grund eines DBA freigestellt werden. In Betracht kommt wahlweise die Anrechnung ausländischer Steuern oder der Abzug ausländischer Steuern von der inländischen Steuerbemessungsgrundlage. Zu Einzelheiten → 4 Rz. 333 ff.

bb) Abkommensrecht

375

Natürliche Personen können grundsätzlich alle in einem DBA geregelten „Einkunftsarten“ erzielen. Dies gilt auch für inländische Personengesellschaften, die sich im Ausland betätigen, sofern die Gesellschaft selbst nicht abkommensberechtigt ist und daher die Abkommensberechtigung auf die Gesellschafter (= natürliche Personen) durchschlägt. Ist die Personengesellschaft hingegen selbst abkommensberechtigt, ist der Katalog der erzielbaren abkommensrechtlichen Einkunftsarten naturgemäß beschränkt (z.B. kann sie wohl keine Einkünfte aus unselbständiger Arbeit oder Ruhegehältern beziehen).

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts erfolgt differenziert je Einkunftsart. Während z.B. für Zinsen und Lizenzgebühren dem Quellenstaat i.d.R. ein – wenn überhaupt – der Höhe nach nur begrenztes Besteuerungsrecht zu Gunsten eines vorrangigen Besteuerungsrechts für den Wohnsitzstaat zugestanden wird, bestimmt sich die Besteuerung anderer Einkünfte nach abweichenden Prinzipien: so z.B. nach dem Belegenheitsprinzip bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen oder nach dem Arbeitsortprinzip bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt im Rahmen von DBA entweder durch Freistellung der betreffenden Einkünfte von der Besteuerung in einem der beiden Staaten oder durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer. Die deutschen DBA beschränken sich weder auf die eine noch auf die andere Methode; vielmehr kommt je nach abkommensrechtlicher Einkunftsart eine der Methoden zur Anwendung. Die Anrechnungsmethode betrifft i.d.R. Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (soweit der andere Staat aber z.B. auf Lizenzen oder Zinsen auch keinen begrenzten Quellensteuersatz einbehalten darf, führt dies letztlich auch zu einer Freistellung in einem Staat, obwohl man dennoch in diesen Fällen von der Anwendung der Anrechnungsmethode – durch den Ansässigkeitsstaat – spricht). Für andere Einkünfte, wie z.B. solche aus nichtselbständiger Arbeit oder aus unbeweglichem Vermögen, gilt meist – aber bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit mit markanten Ausnahmen unter der sog. „183-Tage-Regelung“ sowie einer etwaigen „Grenzgänger-Regelung“ im jeweiligen DBA – die Freistellungsmethode durch den Ansässigkeitsstaat zu Gunsten des Ausübungs- bzw. Belegenheitsstaat. Bei Anwendung der Freistellungsmethode auf deutscher Seite

sind die allgemeine „Subject-to-tax-Regelung“ des § 50d Abs. 8, 9 und 12 EStG zu beachten^[32] (→ 4 Rz. 352 ff.).

Für Einzelheiten zur abkommensrechtlichen Behandlung ausgewählter Einkunftsarten in der deutschen Abkommenspraxis siehe (→ 4 Rz. 472 ff.).

2. Besteuerung der Auslandsengagements von Kapitalgesellschaften

a) Vorbemerkung

376

Kapitalgesellschaften i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland unterliegen mit ihrem gesamten Welteinkommen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, § 1 Abs. 1 und 2 KStG. Soweit eine Kapitalgesellschaft im Ausland Einkünfte erzielt, resultiert im jeweiligen Staat entsprechend des nationalen Steuerrechts in aller Regel eine beschränkte Steuerpflicht. Daher sind auch im KStG einseitige Regelungen zur Milderung oder Beseitigung einer internationalen Doppelbesteuerung vorgesehen. § 26 Abs. 1 KStG ermöglicht i.V.m. § 34c Abs. 1 und 2 EStG die Anrechnung bzw. den Abzug ausländischer Steuern (→ 4 Rz. 333 ff.). Die Anrechnungs- bzw. Abzugsmethode stellt hierbei den Regelfall zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung dar. Bei Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften (mit Ausnahme sog. „Streubesitzdividenden“ i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG) und bei Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften kommt sie jedoch nicht zur Anwendung, da diese Einkünfte gem. § 8b Abs. 1 bzw. 2 KStG zu effektiv 95 % von der Besteuerung im Inland freigestellt sind (auf Grund von § 8b Abs. 5 bzw. 3 KStG sind diese zu 5 % effektiv steuerpflichtig^[33]). Im Fall von sog. „Streubesitzdividenden“, die gem. § 8b Abs. 4 KStG vorliegen, sofern zu Beginn des Kalenderjahres eine unmittelbare Beteiligung von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital besteht, kommt auf Grund der vollen Körperschaftsteuerpflicht der Dividenden demgegenüber die Anrechnung bzw. der Abzug einer im Ausland einbehaltenen Quellensteuer zur Anwendung. Für GewSt-Zwecke gilt die Steuerfreiheit von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften grundsätzlich ebenfalls, wobei für Dividenden ebenfalls eine Mindestbeteiligungshöhe von 10 % bzw. 15 % sowie ggf. die zusätzliche Erfüllung eines Aktivitätsvorbehalts zu beachten ist. Infolge der vom EuGH befundenen Europarechtswidrigkeit des Aktivitätsvorbehalts für Drittstaaten-Dividenden^[34] gem. § 9 Nr. 7 GewStG (Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, → 4 Rz. 384) haben die obersten Finanzbehörden der Länder im Einvernehmen mit dem BMF im koordinierten Ländererlass vom 25.1.2019^[35] die Voraussetzungen für die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG in Bezug auf Drittstaaten-Dividenden in allen offenen Fällen und bis zur Anwendung einer gesetzlichen Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG reduziert. So ist es künftig ausreichend, die Beteiligungsquote von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums zu erfüllen. Ferner müssen die Voraussetzungen für die von der Tochtergesellschaft erzielten Erträge (sog. Aktivitätsklausel sowie die Einordnung als Landes- oder Funktionsholding) gem. § 9 Nr. 7 Satz 1 1. Halbsatz GewStG, ebenso wie die Voraussetzungen für Enkelgesell-

³² Vgl. hierzu BMF v. 20.6.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006, BStBl I 2013, 980.

³³ Zur Anwendung der Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf den von einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erzielten Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft siehe Rz. 397.

³⁴ Vgl. EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, BStBl II 2019, 111.

³⁵ Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur unionsrechtskonformen Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG – Folgen aus dem Urteil des EuGH vom 20.9.2018 in der Rechtssache C-685/16 (EV), BStBl I 2019, 91.

schaften (§ 9 Nr. 7 Satz 4 bis 7 GewStG) und die Nachweissvorschriften des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG nicht mehr erfüllt sein.

Betätigt sich eine inländische Kapitalgesellschaft in einem ausländischen Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung je nach Einkunftsart durch die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode (Art. 23B und 23A OECD-MA). Die Anrechnungsmethode findet meist Anwendung, wenn das Besteuerungsrecht des Quellenstaats der Höhe nach durch das DBA begrenzt ist, so etwa bei Zinsen oder Lizenzen. Die Durchführung der Anrechnung im Wohnsitzstaat bestimmt sich anhand der nationalen Regelungen (vgl. § 26 KStG i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG). Die Freistellungsmethode findet meist in den Fällen Anwendung, in denen das Besteuerungsrecht des ausländischen Staates durch das DBA nicht eingeschränkt wird. Die entsprechenden Einkünfte sind sodann entsprechend der jeweiligen Regelung im Methodenartikel des DBA mit dem ausländischen Staat von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen. Es gelten die gleichen Grundsätze wie vorstehend zu natürlichen Personen ausgeführt. Abweichungen ergeben sich nur in Bezug auf qualifizierenden Anteilsbesitz durch Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften (sog. „internationales Schachtelprivileg“). Hier kommt es – anders als bei natürlichen Personen – zur Freistellung des Dividendenbezugs trotz regelmäßig nur beschränktem Besteuerungsrecht des Quellenstaats (zugleich greift i.d.R. auch die Befreiung gem. § 8b Abs. 1, 5 KStG).

b) Investitionen in ausländische Kapitalgesellschaften

aa) Nationales Steuerrecht

377

Nach der unilateralen Regelung des § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 und 5 KStG bleiben im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Einkommensermittlung 95 % der Dividende effektiv außer Ansatz, sofern zu Beginn des Kalenderjahres eine unmittelbare Beteiligung am Grund- oder Stammkapital von mindestens 10 % besteht. Die Regelung gilt über § 7 GewStG i.V.m. § 8 Nr. 5 GewStG grundsätzlich auch für die GewSt, jedoch sind hier weitergehende Anforderungen im Hinblick auf die Beteiligungshöhe und ggf. Aktivitätserfordernisse (§ 9 Nr. 7, 8 GewStG) der ausschüttenden Kapitalgesellschaft zu beachten (→ 4 Rz. 384). Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG setzt darüber hinaus aber weder eine Mindestbeteiligungsdauer, noch eine aktive Tätigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft voraus. Es fehlt ebenso das Erfordernis einer Mindestvorbelastung mit ausländischer Steuer (hier können u.U. die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung greifen). Weiterhin besteht keine Beschränkung auf einen Bezug durch inländische Körperschaften, da die Beteiligungsertragsbefreiung in gleicher Weise auch für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gilt.^[36] Die Regelung des § 8b KStG ist jedoch nur dann anzuwenden, wenn es sich bei der ausländischen Gesellschaft, in die das Investment erfolgt, nach Maßgabe des sog. Rechtstypenvergleichs um eine Kapitalgesellschaft respektive Körperschaft handelt (→ 4 Rz. 369).

Auf Grund des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bleiben von ausländischen Kapitalgesellschaften erhaltene Bezüge (Dividenden) bei der Ermittlung des Einkommens indes nur dann außer Ansatz, wenn sie (im Ausland) das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (d.h., wenn sie nicht von der Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft abgezogen worden sind).^[37] Hierbei werden

³⁶ Vgl. BMF v. 28.4.2003, IV A 2 – S 2750a – 7/03, BStBl I 2003, 292, Tz. 4, wonach „alle Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. §§ 1 und 2 KStG als Empfänger“ erfasst werden.

³⁷ Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

alle an der Quelle abzugsfähigen Leistungen erfasst, also insbesondere auch Zahlungen auf hybride Finanzinstrumente, die im Ausland bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden können, während im Inland eine Qualifikation als (offene) Gewinnausschüttung erfolgt (z.B. die brasilianische Eigenkapitalverzinsung „Interest on Net Equity“ oder bestimmte Fälle von Zahlungen aus eigenkapitalähnlichen Genussrechten^[38]). Keine Aufhebung der Freistellung erfolgt, soweit durch eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Stpfl. nahe stehenden Person erhöht wurde und der diesbezügliche Steuerbescheid nicht im Rahmen des § 32a KStG n.F. erlassen, aufgehoben oder geändert wurde (§ 8b Abs. 1 Satz 4 KStG).

Korrespondierend zur Freistellung von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen sieht § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vor, dass Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil stehen, bei der Ermittlung des Einkommens der Muttergesellschaft nicht zu berücksichtigen sind. Hierunter sind insbesondere Teilwertabschreibungen auf die Anteile zu erfassen. Diese Regelung basiert auf dem Gedanken, Gewinne und Verluste im Rahmen der Gewinnermittlung symmetrisch zu behandeln, wenngleich dies in der Literatur z.T. scharf kritisiert und als nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip für vereinbar gehalten wird.^[39]

Auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung werden gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG nicht zum Abzug zugelassen, wenn der darlehensgewährende Gesellschafter zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar am Grund- bzw. Stammkapital der darlehensempfangenden Gesellschaft beteiligt ist oder war. Diese Regelung erfasst insbesondere Teilwertabschreibungen auf eine Darlehensforderung, einen vollen Ausfall der Darlehensforderung, einen Forderungsverzicht, aber auch Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten und Bürgschaften sowie anderen Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind (z.B. Abschreibungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder auf Mietforderungen). Gleiches gilt für entsprechende Gewinnminderungen von diesem Gesellschafter nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sowie für Gewinnminderungen aus dem Rückgriff eines Dritten auf den zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter. Die steuerliche Nichtberücksichtigung greift nur dann nicht, wenn der Nachweis erbracht werden kann, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen unter sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Hierbei sind nur die eigenen Sicherungsmittel der darlehensempfangenden Gesellschaft zu berücksichtigen. Soweit in den Folgejahren eine gewinnwirksame Wertaufholung der Darlehensforderung erfolgt, bleibt dieser Gewinn für die Besteuerung außer Ansatz.

Der Betriebsausgabenabzug bei Dividenden aus Anteilen an einer Gesellschaft ist in § 8b Abs. 5 KStG pauschalierend mit einer Art „Abgeltungswirkung – aber auf der Einnahmenseite“ – geregelt. Danach sind von der Körperschaftsteuer befreite Dividenden ab einer Mindestbeteiligungshöhe von 10 % am Grund- oder Stammkapital zwar formal zu 100 % steuerbefreit, 5 % sind jedoch fiktiv und unwiderleglich („gelten“) als Betriebsausgaben anzusehen, die mit den Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Diese pauschalierende Regelung gilt generell für Dividenden, unabhängig davon, ob sie von einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft bezogen werden. Die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG findet gem. § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG keine Anwendung. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, können daher – soweit z.B. nicht § 8b Abs. 3 KStG greift – vollständig als Betriebsausgaben abgezogen werden. Unterstellt man eine Ertragsteuerbelastung (KSt,

³⁸ Vgl. dazu z.B. Köhler in Steuerberater-Jahrbuch 2012/2013, Korrespondenzprinzip bei vGA und vE, 265, 299.

³⁹ Vgl. u.a. Bareis, BB 2003, 2316 f.; Spengel/Schaden, DStR 2003, 2196.

SolZ und GewSt) bei Körperschaften i.H.v. rd. 29 %, dann bedeutet dies, dass die Inkaufnahme einer deutschen Steuerlast von ca. 1,5 % (bezogen auf Auslandsdividenden) die Möglichkeit eröffnet, grundsätzlich sonstigen Aufwand im Zusammenhang mit der Beteiligung geltend zu machen. Fehlt es allerdings an einem entsprechenden Aufwand, so führt die pauschalierende Regelung zu einer Überbesteuerung. Im Falle von sog. Streubesitzdividenden, die auf eine Beteiligung von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital gezahlt werden, findet die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG auf Grund der Steuerpflicht der Dividende keine Anwendung.

Auch Veräußerungsgewinne von Körperschaften, die Bezüge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9, 10a EStG vermitteln, bleiben bei der Einkommensermittlung von Körperschaften zu effektiv 95 % außer Ansatz (gleiche „Mechanik“ wie bei den Dividenden durch das Zusammenspiel von § 8b Abs. 2 und 3 KStG). Der Verkäufer kann wie das Transaktionsobjekt „Inländer“ oder „Ausländer“ sein. Grundsätzlich sind auch keine Haltefristen oder eine Mindestbeteiligungshöhe zu beachten. Generell nicht befreit sind vorangegangene „steuerwirksame“ Teilwertabschreibungen, die noch nicht dem Aufholungsgebot unterlegen haben.

Die Regelungen des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (für Veräußerungsgewinne) und § 8b Abs. 5 KStG (für Dividenden), wonach jeweils typisierend 5 % der Bezüge als nichtabziehbare Betriebsausgaben gelten und ein Nachweis niedrigerer Betriebsausgaben nicht gestattet ist, wurde vom BVerfG als verfassungskonform beurteilt.^[40] Begründet wird dies damit, dass die typisierende und pauschalierende Regelung in verfassungskonformer Weise der Vereinfachung diene. Zudem seien durch den pauschalierten Ansatz nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben steuerliche Missbrauchsmöglichkeiten im Hinblick auf die zeitliche Steuerung von Dividendenausschüttungen (Ballooning-Gestaltungen) beseitigt worden, die vor Inkrafttreten der Regelungen bestanden. Eine Begrenzung der Hinzurechnung auf die tatsächliche Höhe der angefallenen Betriebsausgaben lehnt das BVerfG ab, da hierdurch wieder Gestaltungen zur Umgehung der Vorschrift ermöglicht würden.

Die Anwendung der Fiktion von 5 % nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach Maßgabe von § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auf den von einer beschränkt steuerpflichtigen (d.h. ausländischen) Körperschaft erzielten Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft wurde vom BFH abgelehnt, sofern die ausländische Körperschaft im Inland über keine Betriebsstätte und keinen ständigen Vertreter verfügt. Der BFH begründet dies damit, dass § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG betrieblichen Aufwand fingiere, der jedoch nur dann zu einer Erhöhung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen könne, wenn er dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus unterliegen würde. Ohne eine im Inland belegene Betriebsstätte resp. einen inländischen ständigen Vertreter sei ein solcher tatsächlicher Zugriff jedoch nicht möglich, so dass die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG in diesem Fall ins Leere laufe.^[41]

Die 95 %ige Dividenden- und Veräußerungsgewinnfreiheit gilt auch dann, wenn zwischen den ausländischen operativen Gesellschaften und einer deutschen oder auch ausländischen Mutterkapitalgesellschaft eine Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft geschaltet ist. Die Auslandsbeteiligungen müssen lediglich zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören (§ 8b Abs. 6 KStG i.V.m. § 7 Satz 4 GewStG). Zu beachten ist allerdings, dass Quellensteuerreduktionen nach den entsprechenden DBAs ggf. nur dann gewährt werden, falls Bezieherin der Dividenden unmittelbar eine Körperschaft

⁴⁰ Vgl. BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = HFR 2011, 91.

⁴¹ BFH v. 31.5.2017, I R 37/15, BStBl II 2018, 144.

ist; die Einschaltung einer Mitunternehmerschaft führt also u.U. zu höheren Quellensteuersätzen im Ausland.

Für die Behandlung von Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften für Zwecke der GewSt → 4 Rz. 384. Zur Einlagenrückgewähr von Kapitalgesellschaften, insbesondere im Hinblick auf die BFH-Rechtsprechung zu Drittstaaten-Kapitalgesellschaften, vgl. → 4 Rz. 369.

bb) Abkommensrecht

378

Damit sowohl die ausländische Gesellschaft als auch die inländischen Gesellschafter die Vorteile des Doppelbesteuerungsabkommens in Anspruch nehmen können, müssen sie abkommensberechtigte Personen i.S.d. jeweiligen DBA sein (→ 4 Rz. 370). Im vorliegenden Abschnitt wird angenommen, dass es sich aus Sicht beider Abkommensstaaten bei dem ausländischen Rechtsgebilde, in das investiert wird, und bei dem inländischen Investor um eine Kapitalgesellschaft handelt, die juristische Person ist, so dass jeweils abkommensberechtigte Personen i.S.d. DBA (= Gesellschaft i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA) vorliegen.

Die Gewinnausschüttungen der ausländischen Kapitalgesellschaft fallen unter den Dividendenartikel (Art. 10 OECD-MA), sofern sie von Gesellschaften i.S.d. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA stammen.^[42] Art. 10 Abs. 3 OECD-MA enthält eine dreigliedrige Dividenden-Definition. Dividenden sind demnach Einkünfte aus

- Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen;
- aus anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie
- aus sonstigen Gesellschaftsanteilen, soweit die Einkünfte nach dem Recht des Quellenstaats den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Während im ersten und zweiten Teil eine abkommensautonome Definition vorliegt, verweist der dritte Teil auf das Recht des Quellenstaats, welches insoweit auch für den Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) verbindlich ist.

Liegen Dividenden i.S.d. Art. 10 Abs. 3 OECD-MA vor, können diese gem. Art. 10 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich nur im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers besteuert werden. Gemäß Art. 10 Abs. 2 OECD-MA wird dem Quellenstaat indes ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht eingeräumt. Dieses Besteuerungsrecht wird gem. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA auf 15 % begrenzt. Die deutsche Abkommenspraxis sieht Quellensteuersätze von i.d.R. 10–20 % vor. Das sog. abkommensrechtliche Schachtelprivileg des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) OECD-MA sieht einen reduzierten Quellensteuersatz von 5 % sowie in wenigen Fällen 0% vor, sofern der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens 25 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft verfügt. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht Art. 23a Abs. 2 OECD-MA im Falle von Streubesitzdividenden die Anrechnung der im Ausland einbehaltenen Quellensteuer auf die eigene Steuer des Dividendenempfängers vor. Bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung sind die Dividenden vorbehaltlich etwaiger Aktivitätsvorbehalte von der deutschen Bemessungsgrundlage auszunehmen (Art. 23a OECD-MA – sog. internationales Schachtelprivileg). Ungeachtet der abkommensrechtlichen Regelungen wird der Quellensteuersatz im Geltungsbereich der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen auf Null reduziert (→ 4 Rz. 359 ff).

⁴² Vgl. Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 10 Rz. 188.

Durch die Regelung des § 50d Abs. 9 EStG wird die abkommensrechtlich gebotene Freistellung von Dividenden eingeschränkt, sofern der Quellenstaat durch eine (abweichende) Abkommensauslegung die Dividenden nicht oder nur der Höhe nach begrenzt besteuert (sog. Qualifikationskonflikt) oder die Dividenden bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft abgezogen worden sind und der Empfänger der Dividenden (hier: die inländische Kapitalgesellschaft) diese im Quellenstaat mangels einer unbeschränkten Steuerpflicht nicht versteuern muss (ungeachtet dessen verbleibt in diesem Fall ggf. die nationale Freistellung von Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG bzw. das Teileinkünfteverfahren des § 3 Nr. 40 EStG, sofern die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind, vgl. hierzu nachfolgend). Ferner wird die abkommensrechtliche Freistellung von Dividenden gem. § 50d Abs. 11 EStG nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen ist – anderenfalls werden sie bei der anderen Person nur dann freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach dem DBA ebenfalls freigestellt würden (diese Regelung zielt auf Sonderfälle wie z.B. eine KGaA oder eine atypisch stille Gesellschaft als Dividendenempfänger). Weiterhin ist ggf. auch die Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG für abkommensrechtlich freigestellte Gewinnausschüttungen (die i.d.R. unter den Dividendenartikel fallen) zu beachten, sofern diese im Ausland von der Bemessungsgrundlage der leistenden Gesellschaft abgezogen wurden.

Das internationale (abkommensrechtliche) Schachtelprivileg überschneidet sich mit der Regelung des § 8b Abs. 1 KStG, die eine (weitgehend) vorbehaltlose Freistellung von Dividendenzahlungen auf Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft vorsieht, sofern eine Mindestbeteiligung zu Beginn des Kalenderjahres von unmittelbar 10 % besteht und dieser Bezug auf Ebene der leistenden Gesellschaft nicht abzugsfähig war. Die Bedeutung der abkommensrechtlichen Regelung ist insoweit auf Randbereiche beschränkt. So werden z.B. Vergütungen aus typisch stillen Beteiligungen in zahlreichen deutschen DBA in den Dividendenbegriff einbezogen (hier ist allerdings ergänzend z.B. § 50d Abs. 9 EStG zu prüfen).^[43]

c) Investitionen in Betriebsstätten und Personengesellschaften

379

Im Hinblick auf ausländische Betriebsstätten inländischer Kapitalgesellschaften gelten grds. die gleichen Prinzipien, wie im Falle von natürlichen Personen, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten. Dies gilt gleichermaßen auch für die Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer ausländischen Personengesellschaft und die damit verbundene Frage der Qualifikation der ausländischen Personengesellschaft für deutsche steuerliche Zwecke. Es sei daher grds. auf die Ausführungen unter → 4 Rz. 371 verwiesen.

aa) Nationales Steuerrecht

380

Liegt nach ausländischem Steuerrecht im betreffenden Staat eine (Vertreter-)Betriebsstätte vor, so wird die inländische Kapitalgesellschaft im Ausland mit dem dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Erfolg und Vermögen nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts beschränkt (körperschaft-)steuerpflichtig. Es gelten insoweit grds. die gleichen Prinzipien wie im Falle von natürlichen Personen, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten, so dass für die diesbezüglichen deutschen Besteuerungsfolgen auf die Darstellung unter → 4 Rz. 372 verwiesen werden kann.

⁴³ Vgl. z.B. Nr. 11 des Schlussprotokolls zum DBA-Luxemburg.

bb) Abkommensrecht

381

Das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA entscheidet über die Zuteilung des Besteuerungsrechts zum Quellen- oder Wohnsitzstaat. Die Doppelbesteuerungspraxis ist durch das sog. Betriebsstättenprinzip geprägt, Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Zur Erläuterung des Betriebsstättenprinzips und zur Aufteilung des Unternehmensgewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte → 4 Rz. 440 ff.

Im Falle der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft gelten die unter → 4 Rz. 373 getroffenen Aussagen zur unterschiedlichen abkommensrechtlichen Behandlung von Personengesellschaften (Steuersubjektqualifikation), zur abkommensrechtlichen Einordnung der Einkünfte (Steuerobjektqualifikation) und zu den sich hieraus ergebenden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechend.

d) Andere Investitionen

aa) Nationales Steuerrecht

382

Tätigt eine Kapitalgesellschaft andere Investitionen als die zuvor betrachteten, steht die Regelung des § 26 KStG i.V.m. § 34c EStG im Mittelpunkt, sofern die Auslandseinkünfte nicht auf Grund eines DBA freigestellt werden. In Betracht kommt wahlweise die Anrechnung ausländischer Steuern oder der Abzug ausländischer Steuern von der inländischen Steuerbemessungsgrundlage. Zu Einzelheiten → 4 Rz. 333 ff.

bb) Abkommensrecht

383

Für Kapitalgesellschaften sind im Gegensatz zu natürlichen Personen nur ausgewählte abkommensrechtliche Einkunftsarten von Bedeutung. Neben den oben bereits erörterten Unternehmensgewinnen und Dividendeneinkünften sind v.a. Zins- und Lizenzeneinkünfte sowie Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen relevant.

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts erfolgt je nach Einkunftsart nach unterschiedlichen Prinzipien. Während z.B. für Zinsen und Lizenzgebühren eine Aufteilung des Besteuerungsrechts erfolgt und dem Quellenstaat i.d.R. ein der Höhe nach begrenztes Besteuerungsrecht zugestanden wird, bestimmt sich die Besteuerung anderer Einkünfte nach abweichenden Prinzipien, so z.B. nach dem Belegenheitsprinzip bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt im Rahmen von DBA entweder durch Freistellung der betreffenden Einkünfte von der Besteuerung des Ansässigkeitsstaats oder durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer. Die deutschen DBA beschränken sich weder auf die eine noch auf die andere Methode; vielmehr kommt je nach abkommensrechtlicher Einkunftsart eine der Methoden zur Anwendung. Die Anrechnungsmethode betrifft i.d.R. bestimmte Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Bei Dividenden, die auf eine Beteiligung von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital gezahlt werden, läuft die Anrechnung allerdings im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 1, 5 KStG wiederum leer, da durch die unilaterale Freistellung kein Raum für die Anrechnung ausländischer Steuer bleibt (soweit diese allerdings steuerpflichtig sind – § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 sowie im Falle von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG – kann auch eine Anrechnung der Quellensteuer

erfolgen – § 26 Abs. 1, 6 KStG). Für andere Einkünfte wie z.B. aus unbeweglichem Vermögen gilt i.d.R. die Freistellungsmethode. Bei Anwendung der Freistellungsmethode ist die allgemeine Subject-to-tax-Regelung des § 50d Abs. 9 EStG zu beachten. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Regelung durch das BVerfG^[44] → 4 Rz. 353.

Für Einzelheiten zur abkommensrechtlichen Behandlung ausgewählter Einkunftsarten in der deutschen Abkommenspraxis → 4 Rz. 472 ff.

3. Ausländische Einkünfte im Gewerbesteuergesetz

384

Nur die Gewerbebetriebe unterliegen der Gewerbesteuerpflicht, die im Inland gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG eine Betriebsstätte (stehender Gewerbebetrieb) unterhalten. Durch die Gewerbesteuer werden also, entsprechend ihrem Charakter als Realsteuer, grundsätzlich nur Tatbestände erfasst, die im Inland verwirklicht sind (stehender Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, § 2 Abs. 1 GewStG). Entsprechend diesem Konzept unterscheidet die Gewerbesteuer nicht in „beschränkte“ oder „unbeschränkte“ Steuerpflicht.

Die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte scheiden nach Maßgabe des § 9 Nr. 3 GewStG ausdrücklich aus der Gewerbesteuer aus. Hierbei bestimmt sich die Definition der Betriebsstätte nach der BFH-Rechtsprechung nicht nach der Definition des jeweils einschlägigen DBA, sondern nach dem nationalen Betriebsstätten-Begriff in § 12 AO.^[45] Die FinVerw. hat sich dieser Auffassung, die von ihrer früheren Auffassung abweicht, in der neuen Fassung des AEAO vom 7.8.2017 angeschlossen.^[46]

Auch die Gewinnanteile aus der Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften, die zugleich auch als Mitunternehmenschaften qualifizieren, sind nach § 9 Nr. 2 GewStG für Zwecke der Gewerbesteuer aus dem Gewerbeertrag zu kürzen. Bzgl. Gegenausnahmen bei bestimmten passiven und niedrig besteuerten Einkünfte siehe die Darstellung unter → 4 Rz. 384 am Ende.

Demgegenüber können sich bei Beteiligungserträgen Probleme bzgl. einer Freistellung ergeben (§ 8 Nr. 5 sowie § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG). Die unilaterale Befreiung durch § 8b KStG führt zwar über die Bestimmung des § 7 GewStG grundsätzlich auch zur Gewerbesteuerfreistellung, und zwar effektiv wiederum zu 95 %. Ergänzend muss allerdings für Dividenden im Rahmen der GewSt § 8 Nr. 5 GewStG beachtet werden. Hiernach sind alle befreiten Dividenden wieder hinzuzurechnen, sofern keine Schachtelbeteiligung i.S.d. Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a, 7 GewStG vorliegt. Ist dagegen eine Schachtelbeteiligung gegeben, unterbleibt die gewerbesteuerliche Hinzurechnung. Eine Schachtelbeteiligung hinsichtlich ausländischer Dividenden kann sich aus einem DBA i.V.m. der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 8 GewStG ergeben oder gem. § 9 Nr. 7 GewStG. Letztere Vorschrift setzt bei ausländischen Kapitalgesellschaften, die nicht in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, in der bisher geltenden Fassung eine seit Beginn des Erhebungszeitraums bestehende ununterbrochene Beteiligung am Nennkapital von mindestens 15 % (künftig: eine zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehende Beteiligung am Nennkapital von mindestens 15 %, vgl. nachfolgend) voraus, anderenfalls (EU-Gesellschaften i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie) wird nur eine 10 %-Beteiligung vorausgesetzt. Die bislang zusätzlich bestehende Voraussetzung, wonach die ausschüttende Kapitalgesellschaft bestimmte Aktivitätserfordernisse erfüllen musste, ist künftig nicht mehr anzuwenden (vgl. nachfolgend). Das in § 9 Nr. 7 GewStG normierte Aktivitätserfordernis für Kapitalgesellschaften außerhalb

⁴⁴ Az. des BVerfG: 2 BvL 21/14.

⁴⁵ Vgl. BFH v. 20.7.2016, I R 50/15, BStBl II 2017, 230.

⁴⁶ Vgl. BMF v. 7.8.2017, IV A 3 – S 0062/17/10001, BStBl I 2017, 1257, Tz. 3.

des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie war erfüllt, sofern die ausschüttende Gesellschaft ihre Bruttoerträge in dem Wirtschaftsjahr, für das sie eine Gewinnausschüttung vorgenommen hat, ausschließlich oder fast ausschließlich aus eigenen aktiven Tätigkeiten bezogen hat. Die als aktiv geltenden Tätigkeiten waren unter Bezugnahme auf den Aktiv-Katalog des die Hinzurechnungsbesteuerung betreffenden § 8 Abs. 1 AStG definiert. Als aktiv i.S.d. gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs galten jedoch explizit nur die Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG. Es handelt sich hierbei um

- die Land- und Forstwirtschaft,
- die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Sachen, Erzeugung von Energie sowie Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen;
- den Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen, die für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten (mit Ausnahmen);
- den Handel (mit Ausnahmen),
- Dienstleistungen (mit Ausnahmen),
- die Vermietung und Verpachtung (mit Ausnahmen).

Für die Formulierung „fast ausschließlich“ ist im Gesetz keine Definition enthalten. In Übereinstimmung mit der h.M. ist von einer Mindestgrenze von 90 % auszugehen. Da der Verweis in § 9 Nr. 7 GewStG die in § 8 Abs. 1 Nr. 8, 9 und 10 AStG normierten Gewinnausschüttungen und Gewinne aus der Veräußerung bzw. Umwandlung und Auflösung von Beteiligungen explizit ausklammert, soll die Ausübung einer Holdingfunktion durch die ausländische Tochtergesellschaft – anders als es für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung der Fall ist – grundsätzlich nicht als aktive Tätigkeit i.S.d. gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs gelten. Jedoch galten Einkünfte der ausländischen Tochtergesellschaft aus Beteiligungen unter bestimmten Bedingungen dennoch als unschädlich. Hierzu war vorausgesetzt, dass die Tochtergesellschaft an den Untergesellschaften mindestens zu 25 % unmittelbar beteiligt ist und die Beteiligungen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres bestehen. Weiterhin musste die ausländische Tochtergesellschaft entweder als sog. Landesholding oder sog. Funktionsholding qualifizieren. Im Falle einer Landesholding ist es erforderlich, dass sich Geschäftsleitung und Sitz der Untergesellschaften im Staat der Tochtergesellschaft befinden und diese ihrerseits ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 %, aus aktiven Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG beziehen. Eine Funktionsholding ist dadurch gekennzeichnet, dass die Tochtergesellschaft selbst aktiv i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG tätig ist und die Beteiligungen an den Untergesellschaften hierzu in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Eine bestimmte Relation der aktiven zu den passiven Tätigkeiten der Tochtergesellschaft wird nicht festgeschrieben, wogegen eine reine Holdingtätigkeit der Tochtergesellschaft, anders als bei der Landesholding, nicht zulässig ist. Erforderlich ist auch im Falle der Funktionsholding, dass die Untergesellschaften ihrerseits ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG beziehen.

Ferner konnte für Fälle der „Durchschüttung“ von einer zu mindestens 15 % gehaltenen, fast ausschließlich aktiven Enkelgesellschaft durch eine ausländische Tochtergesellschaft hindurch in einem Wirtschaftsjahr bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg in Anspruch genommen werden (§ 9 Nr. 7 Satz 2 bis 5 GewStG). Auf die „eigene Aktivität“ der ausländischen Tochter kommt es insoweit nicht an (§ 9 Nr. 7 Satz 3 GewStG). Die ausschüttende

Enkelgesellschaft konnte wiederum eine Landesholding sein (§ 9 Nr. 7 Satz 6 Nr. 1 GewStG). Sowohl bei der ausländischen Tochter als auch der ausländischen Enkelgesellschaft konnte es sich gleichermaßen um EU-Kapitalgesellschaften wie auch um Drittstaaten-Kapitalgesellschaften handeln.

Im Hinblick auf die Aktivitätserfordernisse bei Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften aus Drittstaaten hat der EuGH mit Urteil vom 20.9.2018 entschieden, dass die Regelung des § 9 Nr. 7 GewStG nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei.^[47] Dies liege darin begründet, dass § 9 Nr. 7 GewStG die Kürzung für Drittstaaten-Dividenden an strengere Bedingungen knüpft, als die entsprechende Vorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG zur Kürzung für Inlands-Dividenden. Ferner komme auch die sog. „stand-still“-Klausel nicht zur Anwendung, welche die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf Drittstaaten von der Kapitalverkehrsfreiheit ausnimmt, die am 31.12.1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Dies begründet der EuGH damit, dass die Regelung des § 9 Nr. 7 GewStG aufgrund der seit dem 31.12.1993 eingetretenen gesetzgeberischen Änderungen nicht als im Wesentlichen unverändert angesehen werden könne.^[48] Die obersten Finanzbehörden der Länder haben im Einvernehmen mit dem BMF im koordinierten Ländererlass vom 25.1.2019^[49] als Reaktion auf das EuGH-Urteil die Voraussetzungen für die gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG in Bezug auf Drittstaaten-Dividenden in allen offenen Fällen und bis zur Anwendung einer gesetzlichen Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG reduziert. So ist es künftig ausreichend, die Beteiligungsquote von mindestens 15 % zu Beginn des Erhebungszeitraums zu erfüllen. Ferner müssen die eingangs beschriebenen Aktivitätserfordernisse für die von der Tochtergesellschaft erzielten Erträge (Tätigkeiten i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG sowie die Einordnung als Landes- oder Funktionsholding) gem. § 9 Nr. 7 Satz 1 1. Halbsatz GewStG, ebenso wie die Voraussetzungen für Enkelgesellschaften (§ 9 Nr. 7 Satz 4 bis 7 GewStG) und die Nachweisvorschriften des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG nicht mehr erfüllt sein.

Abweichend von den vorstehend genannten Grundsätzen gilt für EU-Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben, eine 10 %-Beteiligungsgrenze, die nur zu Beginn des Erhebungszeitraums bestanden haben muss. Die qualifizierenden ausländischen Gesellschaften werden in Anlage 2 zum EStG aufgeführt. Das bislang für die Drittstaatenfälle vorgesehene Aktivitätserfordernis des § 9 Nr. 7 GewStG entfaltet bei einer solchen EU-Kapitalgesellschaft keine Relevanz, so dass das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg für diese Dividenden ohne „Aktivitätstest“ greift. Weiterhin sind auch Gewinnanteile von EU-Kapitalgesellschaften, die auf Grund einer Herabsetzung des Kapitals oder nach Auflösung der Gesellschaft anfallen, unter den übrigen Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Der von der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehene Anwendungsbereich wird in § 9 Nr. 7 GewStG indes insoweit erweitert, als nicht nur inländische Kapitalgesellschaften als Anteilseigner, sondern alle gewerblichen Unternehmen, die Anteile an einer EU-Kapitalgesellschaft halten, von der Regelung begünstigt werden.

47 Vgl. EuGH v. 20.9.2018, C-685/16, BStBl II 2019, 111.

48 Vgl. dazu weiterführend Köhler, ISR 2018, 387 ff.

49 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur unionsrechtskonformen Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG – Folgen aus dem Urteil des EuGH vom 20.9.2018 in der Rechtssache C-685/16 (EV), BStBl II 2019, 91.

Durch die Regelung des § 7 Satz 7 GewStG unterliegt auch der Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG per gesetzlicher Definition als Teil des Gewerbeertrags einer inländischen Betriebsstätte der Gewerbesteuer. Auf Grund der fehlenden Anwendungsvorschrift ist davon auszugehen, dass die FinVerw. die Regelung in allen offenen Fällen anwenden wird (u.E. unzutreffend).^[50]

Ferner unterliegt gem. § 7 Satz 8 GewStG auch der Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte sowie einer ausländischen Personengesellschaft (vgl. § 9 Nr. 2 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG) der Gewerbesteuer, sofern gem. § 20 Abs. 2 AStG auf Grund niedrig besteuerten, passiver Einkünfte ein „Switch-Over“ von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode erfolgt. Dies gilt ferner auch dann, wenn die betreffenden Betriebsätteneinkünfte nicht von einem DBA erfasst werden, oder wenn das DBA selbst die Steueranrechnung anordnet. Nur soweit für die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG nachgewiesen werden kann, entfällt die Gewerbesteuerpflicht (→ 4 Rz. 468).

4. Auslandsvermögen im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz

385

§ 21 ErbStG sieht die Anrechnung festgesetzter und gezahlter ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer vor, soweit sie auf Auslandsvermögen i.S.d. § 121 BewG entfällt. Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuer ist dabei der korrespondierende deutsche Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbetrag, der auf eben dieses Auslandsvermögen entfällt.^[51]

Während eine Anrechnung ausländischer Ertrag- und Vermögensteuern von Amts wegen erfolgen muss bzw. musste, erfolgt die Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuern nur auf Antrag.^[52]

Im Verhältnis zu einer kleineren Anzahl von Staaten bestehen DBA zur Erbschaftsteuer. Schenkungen sind bis auf wenige Fälle jedoch nicht von den DBA erfasst.

Sofern mit dem betreffenden Staat kein Erbschaftsteuer-DBA besteht, und die Voraussetzungen der unilateralen Vorschrift des § 21 ErbStG (insbes. das Vorliegen von Auslandsvermögen) nicht erfüllt sind, kommt eine Anrechnung einer im Ausland erhobenen Erbschaftsteuer nicht in Betracht. Dies hat der BFH in jüngerer Rechtsprechung bestätigt.^[53]

5. Berücksichtigung von ausländischen Verlusten

a) Verlustausgleichsbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 und 2 EStG

aa) Gesetzeszweck

386

Grundsätzlich sind positive und negative Einkünfte eines Stpfl. im gleichen VZ auszugleichen. Verbleibende Verluste werden im Rahmen des § 10d EStG (allerdings nur begrenzt) zurück- oder unbegrenzt

⁵⁰ Vgl. hierzu jedoch FG Köln v. 8.11.2018, 13 K 552/17, www.stotax-first.de.

⁵¹ Vgl. Jülicher, ZEV 1996, 295; Schaumburg, RIW 2001, 161 ff.

⁵² Vgl. hierzu RE 21 ErbStR 2011; Baumgartner/Gassner/Schick, DStR 1989, 619 ff.; v. Oertzen, ZEV 1995, 167; Dautzenberger/Brüggemann, BB 1997, 123; Ostendorf/Lechner, DB 1996, 799; Schindhelm, ZEV 1997, 8; Boochs, DvR 1987, 178 ff.; Claussen/Krüger, RWS-Skript 242, 1992, 27 ff.

⁵³ Vgl. BFH v. 19.6.2013, II R 10/12, BStBl II 2013, 746.

vorgetragen, wobei die in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden weiteren Beschränkungen des § 10d EStG zu beachten sind (insbes. sog. Mindestbesteuerung). Die Regelung des § 2a Abs. 1 EStG ordnet für bestimmte in Drittstaaten erlittene Verluste zusätzlich an, dass diese nur im Rahmen derselben Einkunftsart und nur im Rahmen der Einkünfte aus dem jeweiligen Quellenstaat berücksichtigt werden können. Dieser die ausländischen Einkünfte diskriminierende Verlustverrechnungsausschluss wird unter bestimmten Voraussetzungen durch die Bestimmung des § 2a Abs. 2 EStG wieder rückgängig gemacht („aktive“ ausländische Betriebsstätte oder „aktive“ wesentliche Beteiligung i.S.d. § 2a Abs. 2 EStG; → 4 Rz. 397).

bb) Persönlicher Geltungsbereich

387

Da nur ausländische Verluste unter § 2a EStG fallen und diese regelmäßig bei unbeschränkt Stpfl. auf Grund des Welteinkommensprinzips berücksichtigt werden (es sei denn, ein DBA greift), sind von der Regelung in erster Linie unbeschränkt Stpfl. betroffen, und zwar auch im Bereich der KSt. Bei beschränkter Steuerpflicht kommt § 2a EStG hingegen nur in Randfällen zur Anwendung, in denen die in § 2a Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG genannten Verluste i. R. eines inländischen Betriebs anfallen. Da Personengesellschaften nicht als solche steuerpflichtig sind, ist auf deren Gesellschafter abzustellen. Die Regelung wirkt generell nicht auf die Gewerbesteuer, da es sich nicht um eine Gewinnermittlungsnorm handelt.

cc) Sachlicher Anwendungsbereich

388

Die Ermittlung der Höhe der ggf. vom Abzug ausgeschlossenen bzw. beschränkten Auslandsverluste richtet sich nach deutschem Steuerrecht.

Von der Regelung des § 2a Abs. 1 EStG sind nur die dort genannten Verluste betroffen. Unabhängig von den Einkunftsarten i.S.d. § 2 EStG und Arten von Einkünften i.S.d. isolierenden Betrachtungsweise kommt es auf die in den einzelnen Nummern des § 2a Abs. 1 EStG genannten Kategorien von Einkünften an (gleichgültig, welcher Einkunftsart oder welcher Art von Einkünften sie angehören). So kann z.B. eine Kapitalgesellschaft bzgl. Verlusten aus der Vermietung einer Immobilie in einem Drittstaat – sofern keine Betriebsstätte vorliegt – dem § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG unterfallen.

Der Anwendungsbereich des § 2a EStG ist auf Drittstaatenfälle beschränkt. Als Drittstaaten sind gem. § 2a Abs. 2a EStG die Staaten anzusehen, die weder Mitgliedstaaten der EU sind, noch in den Anwendungsbereich des Abkommens über den EWR fallen. Hinsichtlich EWR-Staaten wird jedoch weiterhin vorausgesetzt, dass die Erteilung von Auskünften zur Durchführung der Besteuerung auf Grund des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem ausländischen Staat möglich ist.

Für die Tatbestände innerhalb der EU bzw. des EWR entfällt in Teilbereichen des § 2a EStG die Anwendbarkeit des (negativen) Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Für negative Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 und 2 EStG, die auf Basis der bisherigen Fassung des § 2a EStG (vor Inkrafttreten des JStG 2009) nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG bestandskräftig festgestellt wurden, ist § 2a Abs. 1 Satz 3–5 EStG in der bisherigen Fassung weiter anzuwenden. Somit können die bislang in Bezug auf EU-/EWR-Staaten bestandskräftig festgestellten Verluste weiterhin mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat verrechnet werden.

(1) Verluste aus ausländischer Land- und Forstwirtschaft

389

Betroffen von der Verlustausgleichsbeschränkung sind gem. § 2a Abs. 1 Nr. 1 EStG zunächst in Drittstaaten gelegene land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Betriebsstätten. Die Bedeutung dieser Vorschrift ist jedoch, abgesehen von den Auswirkungen auf den Progressionsvorbehalt, gering, da Verluste ausländischer Land- und Forstwirtschaft i. R. der nach den DBA dafür regelmäßig angewendeten Freistellungsmethode grundsätzlich außer Betracht bleiben soweit ein solches besteht. Auswirkungen ergeben sich aber z.B. auf Investitionen in Entwicklungsländern, mit denen kein DBA besteht oder mit denen in einem DBA statt der Freistellung die Anrechnungsmethode vereinbart worden ist.

(2) Verluste aus gewerblichen Auslandsbetriebsstätten

390

Bei in Drittstaaten belegenen gewerblichen Betriebsstätten (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG) wird, von der Zielsetzung des Gesetzes her gesehen, zwischen förderungswürdigen (vgl. § 2a Abs. 2 EStG: spezieller Aktivitätskatalog → 4 Rz. 397) und nicht förderungswürdigen Tätigkeiten unterschieden. Zu den betroffenen Verlusten gehören sowohl laufende Verluste als auch Anlauf- und Veräußerungsverluste. Die Verluste müssen in einer Betriebsstätte erwirtschaftet worden sein, wobei – nach strittiger Ansicht – entweder auf die Betriebsstättendefinition des § 12 AO zurückzugreifen sei oder auf die Regelungen der DBA. Gewerblich sind Betriebsstätten, in denen nach deutschem Recht eine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (§ 15 Abs. 2 EStG).

(3) Verluste aus Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungen von Auslandsbeteiligungen

391

Die Regelung des § 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst Verluste aus Teilwertabschreibungen auf einen zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteil an einer Drittstaaten-Körperschaft^[54] sowie entsprechende Veräußerungs- oder Entnahmeverluste und Verluste aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der Drittstaaten-Körperschaft. Wie für die gewerblichen Betriebsstätten gilt auch hier, dass diese Beschränkung der Verlustverrechnung nur dann zum Tragen kommt, wenn die ausländischen Aktivitäten passiver Natur sind.

Sofern die Drittstaaten-Körperschaft die in § 2a Abs. 2 EStG genannten aktiven Tätigkeiten ausübt, ist § 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht anzuwenden, vorausgesetzt, der Stpfl. weist nach, dass diese aktiven Tätigkeiten seit Gründung der Körperschaft oder zumindest während der letzten fünf Jahre vor und in dem VZ vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden. Weiterhin ist zu beachten, dass die relevante Beteiligungskette nicht „zu lang“ ist (§ 2a Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG).

⁵⁴ Eine Drittstaaten-Körperschaft wird in § 2a Abs. 2a Nr. 2 EStG definiert als Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR hat. Hinsichtlich EWR-Staaten wird weiterhin vorausgesetzt, dass die Erteilung von Auskünften zur Durchführung der Besteuerung auf Grund der EG-Amtshilfe-Richtlinie oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem ausländischen Staat möglich ist.

(4) Veräußerungsverluste i.S.d. § 17 EStG

392

Ebenfalls Gegenstand des Katalogs des § 2a Abs. 1 EStG sind negative Einkünfte i.S.d. § 17 EStG, die mit einem Anteil an einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft^[55] in Zusammenhang stehen. Neben dem Veräußerungsverlust betrifft die Regelung in § 2a Abs. 1 Nr. 4 EStG Liquidationsverluste und Verluste aus einer Kapitalherabsetzung. Auch hier gilt wie bei § 2a Abs. 1 Nr. 3 EStG, dass die Einschränkung nicht zum Tragen kommt, wenn die Drittstaaten-Kapitalgesellschaft aktive Tätigkeiten i.S.d. § 2a Abs. 2 EStG bewirkt.

(5) Verluste aus ausländischen stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen

393

Unter den Verlusten aus Kapitalvermögen hat sich der Gesetzgeber in § 2a EStG auf diejenigen beschränkt, die in besonderem Maße missbrauchsanfällig erscheinen bzw. „einfach“ eine Verlustzuweisung erlauben. Entsprechend werden in § 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG Verluste aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen erfasst, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat. Ob die Verluste aus der stillen Beteiligung oder dem partiarischen Darlehen selbst herrühren oder durch eigene Werbungskosten oder Betriebsausgaben verursacht werden, ist gleichgültig. Im Gegensatz zu den sonstigen Vorschriften des § 2a Abs. 1 EStG wirkt sich § 2a Abs. 1 Nr. 5 EStG auch im DBA-Fall aus, da Einkünfte aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen nach den DBA in aller Regel nicht von der deutschen Steuer freigestellt sind.

(6) Verluste aus der Vermietung ausländischer Grundstücke, Sachinbegriffe und von Schiffen

394

§ 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG schließt nur Verluste aus der Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen (Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile etc.) und Sachinbegriffen aus, wenn diese in einem Drittstaat belegen sind. Nicht ausgeschlossen werden Verluste aus der Überlassung von beweglichen Sachen (vgl. dazu § 22 Nr. 3 Satz 3 EStG) und Rechten. Hiervon betroffen sind insbesondere ausländische Bauherrenmodelle und bestimmte steuersparende Leasingmodelle.

Verluste aus der betrieblichen Vermietung einzelner Sachen im Ausland bleiben, sofern nicht eine Betriebsstätte vorliegt, von den Regelungen des § 2a Abs. 1 EStG unberührt.

Gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b EStG dürfen Verluste aus der Vermietung und Verpachtung von Schiffen, wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen, nicht mehr mit inländischen Einkünften verrechnet werden.

Die Beschränkung der Verlustverrechnung erfasst gem. § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c EStG auch Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste von Wirtschaftsgütern eines Betriebsvermögens, die zur Erzielung von Einkünften i.S.d. § 2a Abs. 1 Nr. 6a und b EStG genutzt werden.

⁵⁵ Zum Begriff der „Drittstaaten-Kapitalgesellschaft“ vgl. die analoge Definition einer Drittstaaten-Körperschaft.

(7) Verluste aus Teilwertabschreibungen oder Veräußerungen inländischer Beteiligungen

395

Während § 2a Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG ausschließlich Drittstaaten-Beteiligungen betrifft, wird die Einschränkung der Verlustverrechnung in § 2a Abs. 1 Nr. 7 EStG auch auf Beteiligungen an einer inländischen Körperschaft sowie an einer EU-/EWR-Körperschaft ausgedehnt, sofern die Teilwertabschreibung, der Veräußerungsverlust oder der Liquidationsverlust auf die in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände unter Bezugnahme auf Drittstaaten zurückzuführen ist. Durch § 2a Abs. 1 Nr. 7 EStG wird folglich nicht nur der Stpfl. benachteiligt, der die negativen Einkünfte erzielt, sondern auch derjenige, der an einer solchen Kapitalgesellschaft beteiligt ist und einen Vermögensverlust erleidet, wobei dieser durch ausländische Einkünfte i.S.d. § 2a Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG in Bezug auf Drittstaaten bedingt ist.

dd) Rechtsfolgen

396

Während positive Einkünfte der in § 2a Abs. 1 EStG bezeichneten Art ohne Besonderheiten in der Summe der Einkünfte erfasst werden, sind negative Einkünfte dieser Art vom normaler Verlustausgleich nach § 2 Abs. 3 EStG und vom Verlustabzug nach § 10d EStG ausgeschlossen. Die Verluste bleiben jedoch nicht vollständig unberücksichtigt, sie können mit ausländischen Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden.^[56] Soweit ein Verlustausgleich nicht möglich ist, mindern diese Verluste die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt. Die Verlustverrechnung ist somit geographisch und nach Einkunftsarten beschränkt.

Die Begrenzung auf denselben Staat beruht auf der Erwägung, dass auch im Falle einer DBA-Freistellung der freigestellte Verlust nicht mit Einkünften aus anderen Staaten ausgeglichen bzw. verrechnet werden kann.

Die Begrenzung der Verrechnung auf ausländische Einkünfte der jeweils selben Art bedeutet einerseits, dass nicht mit allen Einkünften aus einem Staat verrechnet werden darf, andererseits aber, dass die Verrechnung nicht auf Einkünfte aus ein und demselben Objekt wie beispielsweise nach § 15a EStG begrenzt ist. Eine Verrechnung kann nur innerhalb der im Einzelnen in § 2a Abs. 1 EStG genannten Einkunftsarten vorgenommen werden.

ee) Ausnahmen von den Einschränkungen gem. § 2a Abs. 1 Nr. 2, 3 und 4 EStG

397

Es erfolgt keine Beschränkung, wenn die in einem Drittstaat belegene Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich die in § 2a Abs. 2 EStG aufgeführten Tätigkeiten zum Gegenstand hat (Rückausnahme). Die Tätigkeitsvoraussetzungen müssen entweder von dem ausländischen Betrieb bzw. der Betriebsstätte oder der ausländischen Personengesellschaft erfüllt werden. Die Ausnahme gilt auch in den Fällen des § 2a Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG hinsichtlich einer ausländischen Körperschaft, wenn der Stpfl. nachweist, dass die erforderlichen Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer

⁵⁶ Nur für die Verluste aus der Überlassung von Schiffen nach § 2a Abs. 1 Nr. 6b EStG wird von der Voraussetzung abgesehen, dass sie aus demselben Staat stammen müssen.

Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

Als förderungswürdig werden drei Gruppen von Tätigkeiten aufgezählt:

- Herstellung oder Lieferung von Waren,
- Gewinnung von Bodenschätzen,
- sonstige gewerbliche Leistungen.

Von diesen Tätigkeiten wiederum als schädlich ausgenommen sind die Herstellung oder Lieferung von Waffen, die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen sowie die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten und dergleichen.

Die Gesellschaft, der Betrieb oder die Betriebsstätte hat die begünstigte Tätigkeit ausschließlich oder fast ausschließlich zum Gegenstand, wenn ihr Ergebnis zu mindestens 90 % auf diese Tätigkeiten zurückzuführen und das Betriebsvermögen zu mindestens 90 % diesen Tätigkeiten gewidmet ist.

Die Herstellung oder Lieferung von Waren ist grundsätzlich aktiv. Unter Waren sind alle Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens zu verstehen, die zum Umsatz bestimmt sind. Es muss sich um körperliche Gegenstände handeln. Daher werden hierdurch nicht erfasst immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. Filme und Software, sowie der Kauf und Verkauf von Grundstücken.

Die Gewinnung von Bodenschätzen ist ausdrücklich als förderungswürdig erwähnt.

Ob förderungswürdige gewerbliche Leistungen vorliegen, ist isoliert von der Rechtsform des jeweiligen Unternehmens zu beurteilen. Gewerbebetriebe kraft Rechtsform sind daher nur begünstigt, wenn sie der Art nach gewerbliche Leistungen erbringen. Als Beispiele seien genannt handwerkliche, technische und kaufmännische Leistungen, Transportleistungen, der Betrieb von Handelsschiffen und Luftfahrzeugen. Nicht begünstigt ist die Vermögensverwaltung und das Halten von Beteiligungen (siehe aber zur Gegen Ausnahme den nächsten Absatz), darüber hinaus die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen (Bungalowanlagen, Campingplatz, Hotel etc.), sowie die gewerbliche Vermietung und Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter jeder Art, einschließlich der Übertragung von Know-how und ähnlichen Nutzungsrechten.

Als gewerbliche Leistung wird auch das unmittelbare Halten einer wesentlichen Beteiligung (mindestens 25 %) an einer ausländischen Kapitalgesellschaft über die ausländische Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) oder – für § 2a Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG – der Kapitalgesellschaft angesehen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten aktiven Tätigkeiten zum Gegenstand hat. Die steuerliche Unschädlichkeit gilt auch für die mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung. Durch § 2a Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG ist auch ein zweistöckiger Gesellschaftsaufbau mit „aktiver“ Tochter bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 25 % noch begünstigt.

ff) Verhältnis zu anderen Vorschriften^[57]

(1) Verhältnis zu § 15a EStG

398

Nach § 15a EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Der Verlust kann lediglich mit nachfolgenden Gewinnen aus der Beteiligung verrechnet werden. § 15a EStG sieht teils engere und teils weitere Verrechnungsmöglichkeiten als § 2a Abs. 1 und 2 EStG vor. Die Verrechnungsmöglichkeiten sind enger insoweit, als nach § 15a EStG nur mit Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnet werden darf, während § 2a EStG die Verrechnung mit Einkünften jeweils der gleichen Art erlaubt. Die Regelung des § 2a EStG erfasst jedoch nur Drittstaaten-Sachverhalte, während § 15a EStG keine derartige Einschränkung kennt. Nach der herrschenden Auffassung ist die jeweils engere Vorschrift anzuwenden.

(2) Verhältnis zu § 32b EStG

399

In Bezug auf die Regelung zum Progressionsvorbehalt ist beachtlich, dass nach einem DBA unter Progressionsvorbehalt freigestellte Verluste aus Drittstaaten i.S.d. § 2a Abs. 1 und 2 EStG auch nicht im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sind. Zwar bestimmt § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG, dass Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, zur Berechnung des Tarifs für die übrigen Einkünfte anzusetzen sind. Dies gilt jedoch nur für solche Einkünfte bzw. Verluste, die nicht bereits nach nationalem deutschem Recht (d.h. vorliegend durch § 2a EStG) von der Berücksichtigung ausgeschlossen sind.

Im Zusammenhang mit der gemeinschaftsrechtlich erforderlichen Änderung des § 2a EStG wurde auch die Behandlung unter dem Progressionsvorbehalt angepasst. Hiernach wird sowohl der positive als auch der negative Progressionsvorbehalt bei bestimmten, in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG aufgezählten Einkünften aus einem anderen EU- oder EWR-Staat, die nach einem DBA von der Besteuerung freigestellt sind, ausgeschlossen. Die insoweit in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG aufgeführten Tatbestände korrespondieren zu bestimmten Tatbeständen des § 2a Abs. 1 EStG, z.B. Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte mit passiver Tätigkeit i.S.d. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG oder aus Vermietung und Verpachtung von Immobilien. In diesen Fällen werden somit in Bezug auf diese aus EU-/EWR-Staaten stammende Gewinne und erlittene Verluste bei der Ermittlung des Progressionssteuersatzes nicht berücksichtigt. Der Gesetzgeber geht hierbei ausweislich der Gesetzesbegründung^[58] davon aus, dass abkommensrechtlich freigestellte Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch abkommensrechtlich freigestellte positive Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden.

(3) Verhältnis zu § 34c EStG, § 26 Abs. 1 und 6 KStG

400

§ 2a EStG verändert den Höchstbetrag der Anrechnung nach den §§ 34c EStG und 26 KStG. Werden Verluste i.S.d. § 2a EStG in einem VZ nicht berücksichtigt, so ist der Höchstbetrag der Anrechnung

⁵⁷ Grundlegend m.w.N. Heinicke in Schmidt, 37. Aufl. 2018, § 2a EStG Rz. 10.

⁵⁸ Vgl. BR-Drucks. 545/08, 77.

entsprechend höher. Werden diese Verluste in Folgejahren abgezogen, so ist der Höchstbetrag entsprechend niedriger. Die Berücksichtigung einer ausländischen Steuer auf Einkünfte, die nach deutschem Steuerrecht zu einem Verlust i.S.d. § 2a Abs. 1 und 2 EStG geführt haben, erfolgt nach Auffassung der FinVerw. durch Anrechnung im Rahmen des Höchstbetrags gem. § 34c Abs. 1 EStG, oder alternativ auf Antrag im Wege des Abzugs gem. § 34c Abs. 2 EStG. Im Falle des Abzugs erhöhen sich die im jeweiligen VZ gem. § 2a EStG nicht ausgleichsfähigen negativen ausländischen Einkünfte.^[59]

(4) Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen

401

Besteht mit dem Staat, aus dem die Verluste i.S.d. § 2a EStG stammen, ein DBA, das für die betreffenden Einkünfte die Freistellungsmethode vorsieht, so sind die Verluste auf Grund der im DBA vorgesehenen Freistellungsmethode grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, denn die Freistellung gilt nach der Rechtsprechung des BFH auch für negative Einkünfte.^[60] Bezüglich Ausnahmen auf Grund von EU-rechtlichen Erwägungen sei auf die EuGH-Entscheidung in Sachen *LIDL Belgium* sowie auf die hiernach ergangene BFH-Rspr. sowie die weitere Rechtsentwicklung im nächsten Kapitel → 4 Rz. 402 verwiesen.

Sieht ein DBA die Anrechnungsmethode vor, so sind die ausländischen Verluste nach allgemeinen Grundsätzen in die inländische Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen. Hier wären in Drittstaaten-Fällen die Regelungen des § 2a EStG zu berücksichtigen, womit der Verlustausgleich eingeschränkt werden kann, was sich auf den Höchstbetrag der Steueranrechnung auswirkt. Die Möglichkeit, statt der Anrechnung der Steuern den Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu beantragen, bleibt jedem Stpfl. unbenommen.

b) Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste

402

Verluste aus ausländischen Betriebsstätten, deren Einkünfte nach einem DBA freigestellt sind, können entsprechend der BFH-Rechtsprechung im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens grundsätzlich nicht abgezogen werden. In Betracht kommt vielmehr lediglich bei natürlichen Personen eine Berücksichtigung i. R. des negativen Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG, wobei hier in Drittstaatenfällen zusätzlich § 2a EStG (→ 4 Rz. 386 ff.) und in EU-/EWR-Fällen für bestimmte Sachverhalte der Ausschluss des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG (→ 4 Rz. 399) zu beachten ist. Der BFH begründet dies damit, dass die in den DBA vereinbarte Freistellungsmethode entsprechend der sog. „Symmetriethese“ sowohl bei ausländischen Gewinnen, als auch Verlusten greift.^[61] Dies leitet der BFH entsprechend der Auslegung nach dem Recht des Anwenderstaats aus dem Begriff der „Einkünfte“ im Methodenartikel des Abkommens ab und erfasst unter diesem Begriff sowohl Beträge mit positivem als auch mit negativem Vorzeichen.

⁵⁹ Vgl. R 34c Abs. 2 EStR 2012; R 26 Abs. 3 Satz 6 KStR 2015.

⁶⁰ BFH v. 13.11.2002, I R 13/02, BStBl II 2003, 795; v. 6.10.1993, I R 32/93, BStBl II 1994, 113; v. 5.6.1986, IV R 268/82, BStBl II 1986, 659; v. 28.3.1973, I R 59/71, BStBl II 1973, 531; v. 23.3.1972, I R 128/70, BStBl II 1972, 948; v. 11.3.1970, I B 50/68, I B 3/69, BStBl II 1970, 569.

⁶¹ BFH v. 13.11.2002, I R 13/02, BStBl II 2003, 795; v. 6.10.1993, I R 32/93, BStBl II 1994, 113; v. 5.6.1986, IV R 268/82, BStBl II 1986, 659; v. 28.3.1973, I R 59/71, BStBl II 1973, 531; v. 23.3.1972, I R 128/70, BStBl II 1972, 948; v. 11.3.1970, I B 50/68, I B 3/69, BStBl II 1970, 569.

Da die „Symmetriethese“ des BFH in der Vergangenheit höchst umstritten war,^[62] wurden von der deutschen Finanzgerichtsbarkeit entsprechende Fragen dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.^[63]

Für Betriebsstätten innerhalb der EU kam der EuGH unter dem Blickwinkel der Niederlassungsfreiheit^[64] des Art. 43 EG in der Rechtsprechung im Fall *LIDL Belgium* zu einer differenzierten Entscheidung. In diesem Urteil hatte der EuGH in der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung einer inländischen Betriebsstätte und einer Betriebsstätte in einem EU-Mitgliedsstaat eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angenommen.^[65] Unter Verweis auf sein Urteil im Fall *Marks & Spencer* (→ 4 Rz. 403) kam der EuGH im Fall *LIDL Belgium* zum Ergebnis, dass es nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße, wenn Verluste einer ausländischen Betriebsstätte dann nicht im Staat des Stammhauses zum Abzug zugelassen werden, wenn die Einkünfte nach einem DBA im Betriebsstättenstaat besteuert werden und diese Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.^[66] Der EuGH verweist jedoch auf die Möglichkeit der Verrechnung der Verluste, sofern im Ausland alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten vollständig in Anspruch genommen wurden.

Unter Bezugnahme auf diese EuGH-Rechtsprechung wurde vom BFH in der Vergangenheit eine Verrechnung von Verlusten aus EU-Mitgliedstaaten bei bestehender DBA-Freistellung sehr restriktiv nur dann zugelassen, sofern und soweit die Verluste im Betriebsstättenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (sog. „finale“ Verluste).^[67] Entsprechend war ein Abzug von Verlusten nach der BFH-Rechtsprechung dann nicht möglich, sofern die Verwertbarkeit der Verluste im Betriebsstättenstaat aus rechtlichen Gründen, d.h. auf Basis des jeweiligen nationalen Steuerrechts ausgeschlossen ist. Aus dem EuGH-Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*^[68] leitete der BFH insofern ab, dass der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses nicht verpflichtet sei, hieraus resultierende, endgültig unberücksichtigt bleibende Verluste durch deren Abzug auszugleichen. Eine „Finalität“ der Verluste lag nach Auffassung des BFH jedoch vor, wenn die Betriebsstättenverluste aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können. Der BFH verwies hierzu beispielhaft auf die Fälle der Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, auf deren

⁶² Vgl. u.a. Kessler/Schmitt/Janson, IStR 2001, 729 und IStR 2003, 307; Cordewener, DStR 2004, 1634; Vogel, IStR 2002, 91; Wassermeyer, IStR 2001, 755; Kühn, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Produktionsverlagerung, 102 ff.

⁶³ Vgl. BFH-Vorlagebeschluss v. 13.11.2002, *Ritter Coulais*, I R 13/02, BStBl II 2003, 795; BFH-Vorlagebeschluss v. 28.6.2006, *LIDL Belgium*, I R 84/04, BStBl II 2006, 861; BFH-Vorlagebeschluss v. 22.8.2006, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*, I R 116/04, BStBl II 2006, 864; BFH-Vorlagebeschluss v. 29.11.2006, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, I R 45/05, BStBl II 2007, 398.

⁶⁴ Eine in der Vorlagefrage beantragte zusätzliche Prüfung auf Basis der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) lehnte der EuGH auf Grund der Einschlägigkeit der Niederlassungsfreiheit ab und verwies darauf, dass eine vorliegend möglicherweise gegebene beschränkende Wirkung auf die Freiheit des Kapitalverkehrs eine zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sei, so dass dies keine Prüfung dieser Steuerregelung anhand der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigen würde; vgl. EuGH v. 15.5.2008, C-414/06, BStBl II 2009, 692, Rz. 15 f.; zur vorrangigen Anwendung der Niederlassungsfreiheit im Hinblick auf ausländische Betriebsstättenverluste bei DBA-Freistellung vgl. EuGH v. 6.11.2007, *Stahlwerk Ergste Westig GmbH*, C-415/06, IStR 2008, 107.

⁶⁵ Vgl. EuGH v. 15.5.2008, C-414/06, BStBl II 2009, 692, Rz. 23 ff.

⁶⁶ Vgl. EuGH v. 15.5.2008, C-414/06, BStBl II 2009, 692, Rz. 54.

⁶⁷ Vgl. BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BStBl II 2009, 692; v. 9.6.2010, I R 100/09, BStBl II 2010, 1065.

⁶⁸ Vgl. EuGH v. 23.10.2008, C-157/07, BStBl II 2009, 566; vgl. hierzu auch BFH v. 3.2.2010, I R 23/09, BStBl II 2010, 599.

entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder auf deren endgültige Aufgabe. In diesen Fällen sei eine Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses als „Ultima Ratio“ geboten, da die Verluste unbeschadet der rechtlichen Rahmenbedingungen im Betriebsstättenstaat definitiv keiner anderweitigen Berücksichtigung mehr zugänglich seien.^[69]

Die bisherige Sichtweise des EuGH hatte zunächst mit dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Timac Agro* insoweit eine Wendung genommen, als der EuGH nunmehr den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit grundsätzlich nicht mehr als eröffnet ansah. So führt der EuGH in diesem Urteil aus, dass sich Betriebsstätten, die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegen sind, in Bezug auf Maßnahmen dieses Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich nicht in einer mit der Situation gebietsansässiger Betriebsstätten vergleichbaren Situation befinden.^[70] Entsprechend könnte diese Entscheidung des EuGH wohl dahingehend verstanden werden, dass die Symmetriethese des BFH, die auf der im DBA vereinbarten Freistellungsmethode basiert, zu keiner Beschränkung der EU-Grundfreiheiten führt und damit auch „finale Verluste“ nicht mehr im Inland abgezogen werden könnten.

Unter Bezugnahme auf dieses EuGH-Urteil hat der BFH daher mit Urteil vom 22.2.2017 die an einen Erwerber geleistete Ausgleichszahlung nicht (mehr) zum Abzug als finalen Betriebsstättenverlust zugelassen.^[71] Der BFH betont insoweit, dass sich ein Anspruch auch nicht aus der unionsrechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit ergäbe. Die Möglichkeit der Berücksichtigung von „finalen Verlusten“ sieht der BFH auf der Basis der geänderten EuGH-Rechtsprechung im Fall *Timac Agro* als nicht mehr gegeben an, da nunmehr schon tatbestandlich eine Vergleichbarkeit der DBA-Freistellung ausländischer Betriebsätteneinkünfte mit der Behandlung reiner Inlandsfälle abzulehnen sei.

Mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Bevola Trock* hat die als beendet geglaubte Thematik der Berücksichtigung von finalen Betriebsstättenverlusten indes eine erneute Wendung genommen.^[72] In diesem Urteil räumt der EuGH einem Unternehmen eines Mitgliedstaates die Möglichkeit ein, Verluste einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat im Rahmen der Ermittlung des Einkommens abzuziehen. In Abgrenzung zu seiner Entscheidung *Timac Agro* liege nach Auffassung des EuGH bei finalen Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte eine vergleichbare Situation zu einer inländischen Betriebsstätte vor. Für die Finalität und das Vorliegen einer vergleichbaren Situation sei es insoweit jedoch erforderlich, dass das Unternehmen im anderen Mitgliedstaat alle Möglichkeiten der Verlustnutzung ausgeschöpft hat, und die Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr bestehe, die Verluste in diesem Mitgliedstaat zu berücksichtigen.

Es ist daher empfehlenswert, entsprechende Bescheide offen zu halten. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass gegenwärtig beim BFH drei Revisionsverfahren zur grenzüberschreitenden Verrechnung von Betriebsstättenverlusten anhängig sind.^[73]

⁶⁹ Vgl. insoweit auch BFH v. 5.2.2014, I R 48/11, HFR 2014, 583; EuGH v. 21.2.2013, C-123/11, HFR 2013, 366; v. 7.11.2013, C-322/11, HFR 2013, 1168.

⁷⁰ Vgl. EuGH v. 17.12.2015, *Timac Agro*, C-388/14, BStBl II 2016, 362.

⁷¹ Vgl. BFH v. 22.2.2017, I R 2/15, BStBl II 2017, 709.

⁷² Vgl. EuGH v. 12.6.2018, C-650/16, IStR 2018, 502

⁷³ Vgl. FG Münster v. 28.3.2017, 12 K 3541/14 G, F, EFG 2017, 1740 (Rev., Az. des BFH: I R 49/17), FG Münster v. 28.3.2017, 12 K 3545/14 G, F, EFG 2017, 1740 (Rev., Az. des BFH: I R 48/17) sowie Hessisches FG v. 4.9.2018, 4 K 385/17, EFG 2018, 1876 (Rev., Az. des BFH: I R 32/18).

c) Berücksichtigung der Verluste ausländischer Tochterkapitalgesellschaften

403

Auf Grund des Trennungsprinzips, das der Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu Grunde liegt, finden Verluste einer Tochterkapitalgesellschaft bei der Muttergesellschaft grundsätzlich keine Berücksichtigung. Eine Durchbrechung dieses Grundsatzes erfolgt lediglich bei Bestehen einer körperschaft- und gewerbesteuerlichen Organschaft, da in diesem Falle Verluste der Tochtergesellschaft mit Gewinnen der Muttergesellschaft verrechnet werden können. Als Organgesellschaft kommen ausschließlich Kapitalgesellschaften mit Ort der Geschäftsleitung im Inland in Betracht. Das bislang zusätzlich in § 14 Abs. 1 Satz 1 bzw. § 17 Satz 1 KStG a.F. normierte Tatbestandsmerkmal des inländischen Sitzes der Organgesellschaft wird gem. der Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 17 Satz 1 KStG nicht mehr angewendet; vielmehr kann sich nunmehr der Sitz der Tochtergesellschaft auch in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat befinden. Diese Regelung, die vorgängig bereits von der FinVerw. im Erlasswege^[74] angewendet wurde, erfolgte in Reaktion auf ein zuvor von der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitetes Vertragsverletzungsverfahren.^[75] Somit besteht zumindest die (theoretische) Möglichkeit, eine im EU/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland unter den übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG in eine steuerliche Organschaft einzubeziehen, und deren Einkommen – soweit es auf im Inland steuerpflichtigen (positiven und negativen) Einkünften beruht – dem Organträger zuzurechnen (es bleibt allerdings unklar, wie die Voraussetzung eines Ergebnisabführungsvertrags erfüllt werden soll). Weiterhin ist es gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG ausreichend, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO des Organträgers zugeordnet ist. Damit ist es nicht mehr erforderlich, dass Sitz und Ort der Geschäftsleitung des Organträgers im Inland sind. Diese Regelung soll einen von der BFH-Rechtsprechung^[76] festgestellten Verstoß gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot beseitigen. Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten bleiben gem. der Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG allerdings negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Diese Regelung verstößt u.U. gegen EU-Recht.^[77]

Demgegenüber ist es weiterhin – jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut – nicht möglich, eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland in eine (grenzüberschreitende) inländische Organschaft einzubeziehen. Die generelle Versagung der Verlustberücksichtigung ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft muss auf Grund der im Einzelnen differenzierenden und nachfolgend cursorisch dargestellten EuGH-Rechtsprechung^[78] im Fall *Marks & Spencer* als europarechtlich tendenziell unzulässig gewertet werden. So stellt der EuGH zwar fest, dass es grundsätzlich mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sei, einer Muttergesellschaft den Abzug von Verlusten ihrer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften zu verwehren. Jedoch verstoße eine derartige Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Muttergesellschaft nach-

⁷⁴ Vgl. BMF v. 28.3.2011, IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl I 2011, 300.

⁷⁵ Az. der EU-Kommission: 2008/4909.

⁷⁶ Vgl. BFH v. 9.2.2011, I R 54, 55/10, BStBl II 2012, 106.

⁷⁷ Vgl. EuGH v. 6.9.2012, *Philips Electronics UK Ltd*, C-18/11, IStR 2012, 847.

⁷⁸ EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, HFR 2006, 409 = Stbg 2006, 50.

weist, dass die entsprechenden Verluste im Staat des Sitzes der Tochtergesellschaften nicht berücksichtigt worden sind und nicht berücksichtigt werden können.

Das EuGH-Urteil Marks & Spencer bezieht sich auf den britischen „Group Relief“. Auf Grund der Inlandsbeschränkung des „Group Relief“ war es der britischen Warenhauskette *Marks & Spencer* verwehrt, Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaften in Belgien, Deutschland und Frankreich mit den eigenen Inlandsgewinnen zu verrechnen. So sehe der „Group Relief“ zwar grundsätzlich die Möglichkeit der Verlustverrechnung in der Gruppe vor, jedoch setze dies voraus, dass die verlustbringende Gesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig bzw. dort zumindest über eine Zweigniederlassung tätig ist. Da die verlustbringenden Gesellschaften diese Voraussetzung nicht erfüllten, wurde der Antrag von *Marks & Spencer* auf Berücksichtigung der Verluste im Rahmen des „Group Reliefs“ abgelehnt. Demgegenüber kam jedoch auch eine Verlustnutzung in den Sitzstaaten der betreffenden Gesellschaften nicht in Betracht, da diese liquidiert bzw. veräußert wurden. Die Verluste entfalteten damit effektiv gar keine steuerliche Wirkung.

Der EuGH erkennt in der britischen Regelung über den Konzernabzug eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 43 und 48 EG. Dies sei darauf zurückzuführen, dass der „Group Relief“ eine Steuervergünstigung darstelle, deren Anwendung im Hinblick auf Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschlossen sei. Diese Regelung sei daher geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten würde.

Im Rahmen der Prüfung der Zulässigkeit einer derartigen Beschränkung kommt der EuGH jedoch zum Ergebnis, dass die britische Regelung ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolge und zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspreche. So sei anzuerkennen, dass Gewinne und Verluste steuerrechtlich gesehen zwei Seiten derselben Medaille darstellen, die spiegelbildlich zu behandeln seien, um die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu beeinträchtigen. Weiterhin seien die Mitgliedstaaten berechtigt, die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung zu vermeiden. Zudem sei anzuerkennen, dass Praktiken der Steuerflucht, die durch das Bestehen deutlicher Unterschiede in den Steuersätzen der verschiedenen Mitgliedstaaten veranlasst sein können, zu verhindern sind. Eine Beschränkung des grenzüberschreitenden Verlustabzugs ist nach Auffassung des EuGH daher grundsätzlich gerechtfertigt.

Die britische Regelung verstößt nach Ansicht des EuGH jedoch insoweit gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wie diese über das Maß hinausgehe, was erforderlich sei, um die verfolgten Ziele zu erreichen. Damit sind z.B. Fälle angesprochen, in denen die gebietsfremde Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat sämtliche Möglichkeiten zur Verlustverrechnung in früheren bzw. künftigen Zeiträumen ausgeschöpft hat und zudem nicht die Möglichkeit besteht, die Verluste durch Übertragung auf einen Dritten oder im Wege der Übertragung der Tochtergesellschaft auf einen Dritten zu nutzen. Sofern die Muttergesellschaft dies nachweist, verstoße es gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG und Art. 48 EG, wenn ihr verwehrt wird, die Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaften von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abzuziehen, während vergleichbare Inlandsverluste Berücksichtigung finden würden.

Das Urteil überrascht insoweit, als dass der EuGH eine Verlustberücksichtigung bei der Muttergesellschaft erst dann anordnet, wenn diese Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht berücksichtigt worden sind und nicht berücksichtigt werden können. Dies erstaunt insoweit, als der EuGH in

bisheriger Rechtsprechung^[79] bereits einen resultierenden Liquiditätsnachteil als ausreichend für eine Beeinträchtigung der europarechtlich geschützten Grundfreiheiten angesehen hat. In dieser Sichtweise wäre es daher konsequenter gewesen, den Verlust zunächst im Sitzstaat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen und dort eine Nachversteuerung der vorher verrechneten Verluste vorzunehmen, sobald im Sitzstaat der Tochtergesellschaft eine Verlustnutzung erfolgt.^[80] Diese weniger belastende Methode, die bereits von der EU-Kommission in 1991 als Richtlinienvorschlag^[81] vorgesehen war, wurde vom EuGH im Urteil *Marks & Spencer* erwähnt. Eine abschließende Entscheidung über die Anwendung dieser Methode wurde jedoch nicht getroffen.^[82]

Die im Anschluss an das EuGH-Urteil *Marks & Spencer* eingeführten britischen Steuervorschriften wurden vom EuGH als mit der Niederlassungsfreiheit im Einklang stehend befunden.^[83] Diese Vorschriften sehen u.a. vor, dass die Feststellung, ob Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft als final anzusehen sind, „unmittelbar nach Ende“ des Steuerzeitraums, in dem die Verluste entstanden sind, zu treffen ist. Wenngleich die Regelung auf Grund ihrer restriktiven Wirkung faktisch bedingt, dass die Tochtergesellschaft ein Liquidationsverfahren vor dem Ende des betreffenden Besteuerungszeitraums einleitet, sieht der EuGH die Regelung als zulässig an. Dies begründet der EuGH damit, dass eine – wenn auch minimale – Erzielung von Einnahmen durch die Tochtergesellschaft noch die Möglichkeit zur Verrechnung der Verluste mit künftigen Gewinnen durch die Tochtergesellschaft eröffnen würde. Dies würde gleichfalls die Annahme „finaler Verluste“ ausschließen.

Der vom EuGH im Urteil *Marks & Spencer* gewählte Ansatz zur grundsätzlichen Möglichkeit der Verlustberücksichtigung bei der Muttergesellschaft bewirkt u.U. den Anreiz, von einer Sanierung verlustbringender ausländischer Tochtergesellschaften abzusehen, um nach deren Liquidation eine Verlustnutzung im eigenen Sitzstaat zu beantragen. Als Gegenreaktion könnten Mitgliedstaaten geneigt sein, die im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Gruppenbesteuerungssysteme einzuschränken oder komplett aufzuheben, um die aus dem EuGH-Urteil drohenden Steuerausfälle zu vermeiden. So bleibt insbesondere auch abzuwarten, wie der deutsche Gesetzgeber hinsichtlich der Regelungen zur Organschaft in §§ 14 ff. KStG reagiert. Die Auswirkungen des EuGH-Urteils beschränken sich zwar unmittelbar auf den entschiedenen Fall des mit der Organschaft nicht unmittelbar vergleichbaren britischen „Group Reliefs“. Jedoch entsprechen sich der „Group Relief“ und die deutsche Organschaft insoweit, als beide Regelungskreise einen Verlusttransfer einer ausländischen Tochtergesellschaft zur inländischen Muttergesellschaft unterbinden, während dies im Falle einer inländischen Tochtergesellschaft zulässig wäre. Analog zum britischen „Group Relief“ ist somit auch im Falle der Organschaft eine Schlechterstellung grenzüberschreitender Mutter-Tochter-Beziehungen gegeben. Daher ist davon auszugehen, dass die Rechtsgedanken des EuGH-Urteils zumindest grundsätzlich auf die deutsche Organschaft übertragbar sind.^[84]

79 EuGH v. 8.3.2001, C-397/98, C-410/98, HFR 2001, 628.

80 Vgl. Kühn, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Produktionsverlagerung, 249 ff.; Herzig/Wagner, DStR 2006, 8.

81 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM90, 595, ABl. EG 1990 Nr. C 53, 30.

82 Vgl. Jahn, PIStB 2006, 4.

83 Vgl. EuGH v. 3.2.2015, C-172/13, DStR 2015, 337.

84 Vgl. Scheunemann, IStR 2005, 303; Dörr, IStR 2004, 265; Kühn, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Produktionsverlagerung, 2009, 252 ff.

Entsprechend kommen zwei deutsche Finanzgerichte zum Ergebnis, dass im Hinblick auf die deutsche Organschaftsregelung i.S.d. §§ 14 ff. KStG eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 43 i.V.m. Art. 48 EGV nicht auszuschließen sei. So führt das Niedersächsische FG aus, dass ungeachtet der unterschiedlichen Anforderungen und Wirkungsweisen von Organschaft einerseits und britischer Gruppenbesteuerung andererseits im Hinblick auf Verluste von Tochtergesellschaften die gleiche steuerliche Wirkung resultiere.^[85] Das in grenzüberschreitenden Fällen vielfach wohl nicht zu erfüllende Merkmal des Gewinnabführungsvertrags i.S.d. § 291 Abs. 1 AktG als Voraussetzung einer Organschaft gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG führe zu einer versteckten Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte, da hierdurch jegliche Verlustberücksichtigung ausländischer Tochtergesellschaften ausgeschlossen würde. Auf Grund des Erfordernisses eines auf die Dauer von mindestens fünf Jahren abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrags sei es in grenzüberschreitenden Sachverhalten neben der Erfüllung der in § 14 Abs. 1 KStG normierten Beteiligungsverhältnisse erforderlich, dass sich die Muttergesellschaft vor Beginn der „grenzüberschreitenden Organschaft“ rechtsverbindlich für eine Dauer von mindestens fünf Jahren zur Übernahme der Verluste ihrer Tochtergesellschaft verpflichtet hat. Weiterhin sei es erforderlich, dass die Muttergesellschaft Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft zeitnah durch die Zufuhr von Eigenkapital ausgleicht. Das FG Rheinland-Pfalz beurteilt die Gemeinschaftsrechtslage differenzierter und kommt im Rahmen der Gesamtschau der EuGH-Entscheidungen *Marks & Spencer*,^[86] *OyAA*,^[87] *X-Holding BV*^[88] und *LIDL Belgium*^[89] zum Ergebnis, dass sich keineswegs ein „gemeinschaftsrechtlich begründetes, quasi übergeordnetes Gebot zur Ermöglichung EU-grenzüberschreitender Verlustverrechnungen feststellen“^[90] ließe. Gleichwohl räumt das FG Rheinland-Pfalz ein, dass eine Muttergesellschaft von der Gründung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat Abstand nehmen könnte, da bei gebietsfremden Tochtergesellschaften auf Ebene der Muttergesellschaft keine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten erfolgen kann. Für das Merkmal des formalen Gewinnabführungsvertrags sei es jedoch als Mindestvoraussetzung zu gewährleisten, dass eine verbindliche Vereinbarung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft besteht, die die Verpflichtung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft beinhaltet.

Im Revisionsbeschluss zum Urteil des Niedersächsischen FG lässt der BFH die eigentliche Streitfrage nach der Abzugsfähigkeit der Verluste als solche offen. In Anlehnung an sein Urteil v. 9.6.2010 könnten die Verluste nach Auffassung des BFH im Falle ihrer prinzipiellen Abzugsfähigkeit im Inland auf Grund unterstellter „faktischer“ Organschaftsverhältnisse jedoch frühestens in den jeweiligen „Finalitätsjahren“ – also frühestens nach Beendigung ihrer Geschäftstätigkeit oder ggf. einer Liquidation – berücksichtigt werden.^[91]

Die beiden Urteile deutscher Finanzgerichte und der Revisionsbeschluss des BFH stellen eine Bewegung in der Thematik der grenzüberschreitenden Verrechnung von finalen Verlusten ausländischer EU-Kapitalgesellschaften im Rahmen der deutschen Organschaftsregelung dar. Die Forderung nach einer rechtsverbindlichen Verpflichtung der Muttergesellschaft zum Ausgleich der Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft über einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren unter zeitnaher

85 Vgl. Niedersächsisches FG v. 11.2.2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815, bestätigt durch BFH v. 9.11.2010, I R 16/10, HFR 2011, 332.

86 EuGH v. 13.12.2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, HFR 2006, 409 = Stbg 2006, 63.

87 EuGH v. 18.7.2007, *OyAA*, C-231/05, HFR 2007, 1053.

88 EuGH v. 25.2.2010, *X-Holding BV*, C-337/08, HFR 2010, 540.

89 EuGH v. 15.5.2008, *LIDL Belgium*, C-414/06, BStBl II 2009, 692.

90 FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010, 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, rkr.

91 Vgl. BFH v. 9.11.2010, I R 16/10, HFR 2011, 332.

Zufuhr von Eigenkapital ist jedoch differenziert zu beurteilen. So steht zunächst die Frage im Raum, ob die als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehende Tatbestandsvoraussetzung eines Gewinnabführungsvertrags gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG in gemeinschaftsrechtlich konformer und normerhaltender Weise zu reduzieren ist, oder ob dieses Tatbestandsmerkmal auf Grund der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit vielmehr insgesamt insoweit unbeachtlich bleibt.

Sofern eine gemeinschaftsrechtlich konforme Reduktion des Tatbestandsmerkmals des Gewinnabführungsvertrags gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG erfolgen soll, kann weiterhin entgegen gehalten werden, dass die Forderung nach einer rechtsverbindlichen Verpflichtung zur Verlustübernahme über die Entscheidung des EuGH im Fall *Marks & Spencer* und die dort für erforderlich erachteten Voraussetzungen hinaus geht. Es ist insofern jedoch zu beachten, dass die EuGH-Entscheidung *Marks & Spencer* zu der Regelung des britischen Konzernabzugs erging, die das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags nicht kennt. Soweit daher die Sichtweise des EuGH im Fall *Marks & Spencer* auf die deutsche Organschaft übertragen werden kann, ist zu vergegenwärtigen, dass eine europarechtlich bedenkliche Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts nur dann gegeben sein kann, wenn grundsätzlich vergleichbare Voraussetzungen wie im rein nationalen Sachverhalt gegeben sind. Im Hinblick auf die Verlustverrechnung ist insofern zutreffend, dass die Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG nur dann eine Verrechnung der Verluste einer Tochtergesellschaft mit den Gewinnen der Muttergesellschaft zulässt, wenn die Muttergesellschaft im Rahmen des Ergebnisabführungsvertrags zur Verlustübernahme verpflichtet und somit durch die Verluste auch wirtschaftlich belastet ist. Hiergegen kann zu Recht eingewandt werden, dass der Ergebnisabführungsvertrag nicht nur eine Verlustzurechnung, sondern insbesondere auch eine Gewinnzurechnung vorsieht und insoweit eine andere Zielsetzung im Vergleich zur reinen Verlustübernahmeverpflichtung vorliegt. Es ist jedoch zu bedenken, dass im vorliegenden Fall explizit und ausschließlich – unter Durchbrechung des Territorialitätsprinzips – eine Verlustberücksichtigung der ausländischen Tochtergesellschaft im Inland erfolgen soll, obwohl entsprechende Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft stets und ausschließlich in deren Sitzstaat zu versteuern sind. Soweit daher eine Berücksichtigung finaler Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Inland nach Maßgabe des EuGH-Urteils *Marks & Spencer* erfolgen soll, erscheint es berechtigt – in Bezug auf die gegebene Verlustsituation – die gleichen Voraussetzungen ökonomisch abzubilden, die im rein nationalen Sachverhalt zu erfüllen sind. Die Forderung nach einer im Voraus abgeschlossenen rechtsverbindlichen Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Verlustübernahme im Wege der zeitnahen Zufuhr von Eigenkapital ist daher nicht gänzlich abzulehnen.

Auf Basis des Revisionsbeschlusses des BFH zum Urteil des Niedersächsischen FG sowie der zurückgenommenen Revision zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz bleibt die eigentlich relevante Frage nach der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen einer grenzüberschreitenden Organschaft zunächst höchstrichterlich unbeantwortet. Gegenwärtig sind zu dieser Frage auch keine neuerlichen anhängigen Verfahren bei deutschen Finanzgerichten oder dem BFH bekannt.

Demgegenüber deutet auch das EuGH-Urteil in der Rechtsache *Steria* zur französischen Dividendenbesteuerung zumindest darauf hin, dass die deutschen Regelungen zur ertragsteuerlichen Organschaft nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sein könnten.^[92] So sind in Frankreich Dividenden von Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft steuerfrei, vorbehaltlich eines Anteils von 5 %, welcher pauschal Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung abbildet (entsprechend § 8b Abs. 5 KStG). Sofern die Tochtergesellschaft einem sog. Steuerkonzern („Gruppen-

⁹² Vgl. EuGH v. 2.9.2015, *Steria*, C-386/14, DStR 2015, 2125.

besteuerung-Organschaft“) angehört, kann jedoch auch der Anteil für Ausgaben und Aufwendungen vom Gewinn abgezogen werden, so dass die Dividende effektiv zu 100 % steuerfrei ist. Indes können nur Tochtergesellschaften mit Sitz in Frankreich in einen Steuerkonzern einbezogen werden. Hierin sieht der EuGH einen nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.^[93] Wenngleich sich dieses Urteil zwar nicht unmittelbar auf die deutschen Organschaftsregelung übertragen lässt, da diese eine Ergebniszurechnung vorsieht, ist insofern eine Parallele gegeben, dass infolge einer deutschen Organschaft gleichfalls nur im Inlandsfall die Berücksichtigung von 5 % nicht-abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG auf Grund der Ergebniszurechnung entfällt, während EU-Tochtergesellschaften grundsätzlich nicht in eine Organschaft einbezogen werden können, so dass keine Möglichkeit besteht, die Berücksichtigung von 5 % nicht-abzugsfähiger Betriebsausgaben zu vermeiden.

Auf Grund der insofern weiterhin als ungeklärt anzusehenden Rechtslage ist es erwägenswert, durch Einsprüche bzw. Änderungsanträge und in den zu erstellenden Steuererklärungen eine etwaige Verlustberücksichtigung ausländischer EU-/EWR-Tochtergesellschaften im Veranlagungszeitraum, in dem die „Finalität“ vorliegt, geltend zu machen. Nach Maßgabe der Grundsätze des Niedersächsischen FG sowie des FG Rheinland-Pfalz sollte weiterhin erwogen werden, die Anforderung an eine im Voraus über mindestens fünf Jahre rechtsverbindlich abgeschlossene Verlustübernahmeverpflichtung unter Zufuhr von Eigenkapital zu erfüllen, um hierdurch darzulegen, dass eine Organschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG über die Grenze beabsichtigt war. Weiterhin sollte ggf. gegen die „5 %-Schachtelstrafe“ gem. § 8b Abs. 5 KStG vorgegangen werden.

6. Geschäftsbeziehungen zu „nicht kooperierenden Jurisdiktionen“

404

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die FinVerw. auf Grund eingeschränkter eigener hoheitlicher Befugnisse auf die Mitwirkungs- und Nachweispflichten des Stpfl. angewiesen (vgl. insoweit auch § 90 Abs. 2 und 3 AO). Darüber hinaus besteht grundsätzlich die Möglichkeit, ausländische Finanzbehörden gem. § 117 AO um Amtshilfe zu bitten, woraus sich indes keine Verpflichtung der ausländischen Behörde ergibt, dieser Bitte zu entsprechen. Vielmehr erfolgt die Gewährung von Amtshilfe durch ausländische Finanzbehörden nur auf Grund einer völkerrechtlichen Vereinbarung (insbes. DBA, aber auch z.B. Verträge über Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen) oder auf Grund Europäischen Gemeinschaftsrechts (z.B. EU-Amtshilferichtlinie^[94]). Es waren bislang nicht alle Staaten bereit, entsprechende völkerrechtliche Vereinbarungen zur effektiven Amtshilfe abzuschließen, was eine Sachverhaltsaufklärung durch die deutschen Finanzbehörden erheblich erschwerte bzw. in Einzelfällen unmöglich machte. Dieses Defizit bezüglich der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzbehörden wurde mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz^[95] und der hierzu beschlossenen Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (StHintBekVO)^[96] abgebaut.

Neben Regelungen zur Aufbewahrungspflicht von Aufzeichnungen und Unterlagen für Stpfl., deren positive Überschusseinkünfte mehr als 500 000 € im Kalenderjahr betragen (§ 147a AO), sowie zur

⁹³ Auf Grund dieser EuGH-Entscheidung wurden die französischen Vorschriften geändert.

⁹⁴ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl.EU v. 11.3.2011 Nr. L 64, 1.

⁹⁵ Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz) v. 29.7.2009, BGBl. I 2009, 2302 ff.

⁹⁶ Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (StHintBekVO) v. 18.9.2009, BGBl. I 2009, 3046.

Zulässigkeit von Außenprüfungen für diese Stpfl. (§ 193 Abs. 1 AO) sieht das Gesetz in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f EStG und § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG i.V.m. der StHintBekVO unter bestimmten, jeweils näher konkretisierten Voraussetzungen die Versagung der folgenden steuerlich günstigen Vorschriften vor:

- Ausschluss des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs, sofern besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten nicht erfüllt werden (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz. 1 Doppelbuchst. aa EStG i.V.m. § 1 StHintBekVO);
- Versagung der Entlastung von Kapitalertragsteuer oder Abzugsteuer für ausländische Gesellschaften i.S.d. § 50d Abs. 1 und 2 oder § 44a Abs. 9 EStG, sofern die Gesellschaft Namen und Ansässigkeit der natürlichen Personen nicht offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 10 % beteiligt sind (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. bb EStG i.V.m. § 2 StHintBekVO);
- Versagung der Abgeltungsteuer und des Teileinkünfteverfahrens, sofern im Falle von Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Kreditinstituten der Stpfl. die Finanzbehörde nach Aufforderung nicht bevollmächtigt, im Namen des Stpfl. mögliche Auskunftsansprüche gegenüber den von der Finanzbehörde benannten Kreditinstituten geltend zu machen (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 Doppelbuchst. cc EStG i.V.m. § 3 StHintBekVO);
- Ausschluss der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne im Körperschaftsteuerrecht, sofern besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten nicht erfüllt werden (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG i.V.m. § 4 StHintBekVO).

Als zentrale Voraussetzung für den Ausschluss dieser steuerlich günstigen Vorschriften tritt gem. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG hinzu, dass die Beteiligten in einem sog. „unkooperativen“ Staat oder Gebiet ansässig sind. Als „unkooperativ“ gelten hiernach Staaten oder Gebiete,

- mit denen kein DBA besteht, in dem die Erteilung von Auskünften entsprechend Art. 26 OECD-MA 2005 (sog. „große Auskunfts-klausel“) vorgesehen ist,
- die keine Auskünfte in einem vergleichbaren Umfang erteilen und
- bei denen keine Bereitschaft zu einer entsprechenden Auskunftserteilung besteht.

In der Begründung zum Regierungsentwurf der StHintBekVO wird hierzu ausgeführt, dass die insoweit als „unkooperativ“ anzusehenden Staaten und Gebiete zur Gewährung von Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in einem BMF-Schreiben benannt werden sollen. Nach einem Entwurf dieses Schreibens bestehen wohl gegenwärtig keine solchen „unkooperativen“ Staaten und Gebiete, da alle hierfür in der Vergangenheit in Betracht kommenden Jurisdiktionen ihre Bereitschaft zur Erteilung von Auskünften signalisiert haben bzw. entsprechende Abkommen unterzeichnet wurden (u.a. Kanalinseln, Liechtenstein, Schweiz). Dies entspricht der Zielsetzung des Gesetzgebers, der mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz den Anreiz für die in Betracht kommenden Staaten erhöhen wollte, mit Deutschland einen effektiven Auskunfts-austausch nach den Standards der OECD zu vereinbaren. Die praktische Bedeutung der Regelungen zum Ausschluss steuerlich günstiger Vorschriften im Fall einer „unkooperativen“ Jurisdiktion ist damit zum gegenwärtigen Zeitpunkt sehr gering, da zwischenzeitlich mit vielen Staaten erstmals DBA bzw. Auskunftsabkommen abgeschlossen wurden. Die EU führt seit Dezember 2017 jedoch gleichfalls eine sog. „schwarze Liste“, auf der nicht-kooperative Staaten aufgeführt werden (→ 4 Rz. 406).

7. Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (BEPS)/Schwarze Liste der EU/ATAD/EU-Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

a) BEPS

405

Zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung liegt der Fokus der Steuergesetzgebung im internationalen Kontext verstärkt auf der Zielsetzung, eine Besteuerung in jenem Staat sicherzustellen, in dem Unternehmen Gewinne erwirtschaftet resp. eine Wertschöpfung generiert haben. Zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen in andere, „steuergünstigere“ Staaten hatte die OECD in der Vergangenheit im Rahmen der Diskussion zu „Base Erosion und Profit Shifting/BEPS“ konkrete Handlungsempfehlungen erarbeitet.^[97] Die einzelnen Maßnahmen der BEPS-Abschlussberichte werden von den Staaten in unterschiedlicher Weise in nationales resp. bilaterales Recht (DBA) umgesetzt.

b) Schwarze Liste der EU

406

Die EU-Finanzminister haben sich im November 2016 auf drei Kriterien verständigt, die Drittstaaten erfüllen sollten, um nicht auf eine neue, EU-weite „schwarze Liste“ gesetzt zu werden. So verlangt die EU von den Staaten

- das Einhalten von Transparenzstandards (insbesondere Informationsaustausch),
- den Verzicht auf unfaire Steuerpraktiken sowie
- die Umsetzung von Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung (Anti-BEPS).

Auf der Basis dieser Kriterien sind gegenwärtig die folgenden fünf Staaten (Stand: 1.1.2019) resp. Jurisdiktionen auf die „schwarze Liste“ gesetzt: die Amerikanischen Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Guam, Samoa und Trinidad und Tobago. Konkrete Sanktionen sind mit dieser Liste zunächst nicht verbunden, jedoch soll die Nennung auf der Liste in den betroffenen Staaten zu einer Veränderung im Hinblick auf Kooperation und Bekämpfung von Steuervermeidung führen.

c) ATAD/ATAD II

407

Auf der Basis eines Vorschlags der EU-Kommission hat der Rat der Europäischen Union für besonders relevante Aspekte in der EU-Richtlinie 2016/1164 (sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“ bzw. „Anti Tax Avoidance Directive“/„ATAD“) Mindest-Standards festgelegt, die innerhalb der EU gelten sollen.^[98] Diese Regelungen sind von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2018 in Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften umzusetzen und ab 1.1.2019 anzuwenden. Von den Regelungen der ATAD werden ausdrücklich nur Unternehmen erfasst, die in einem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegen.

⁹⁷ Vgl. OECD: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Abschlussberichte v. 5.10.2015, <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

⁹⁸ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABI.EU 2016 Nr. L 193, 1.

Die EU-Richtlinie 2016/1164 wurde im Jahr 2017 um umfassende Regelungen ergänzt, die sich auf hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit den Steuersystemen von Drittstaaten beziehen („Anti Tax Avoidance Directive II“/„ATAD II“).^[99] Während Inkongruenzen innerhalb der EU bereits durch die am 12.7.2016 erlassene Richtlinie erfasst wurden, zielt die Ergänzung spezifisch darauf ab, auch für hybride Gestaltungen im Verhältnis zu Drittstaaten einen Rahmen zu gewährleisten, der mit dem BEPS-Bericht der OECD im Einklang steht.

Da es sich bei den Vorschriften der ATAD um Mindeststandards handelt, ist es den Mitgliedstaaten gem. Art. 3 gestattet, nationale oder vertragliche Bestimmungen anzuwenden, die ein höheres Maß an Schutz der inländischen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage wahren. Die einzelnen Maßnahmen der ATAD zur Bekämpfung der Steuervermeidung werden nachfolgend skizziert und den jeweiligen nationalen Regelungen gegenübergestellt.

aa) Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen

408

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen wird gem. Art. 4 auf 30 % des steuerlichen EBITDA begrenzt. Hierbei wird es den Mitgliedstaaten gestattet, eine Gruppe von Unternehmen nach Maßgabe des nationalen Steuerrechts als einen Stpfl. zu behandeln. Ferner ist eine Freigrenze von 3 Mio. € vorgesehen, bis zu deren Höhe überschüssige Fremdkapitalkosten ungeachtet der Begrenzung auf 30 % des EBITDA abgezogen werden können.

Für nicht abziehbare Zinsen und nicht genutztes EBITDA sieht die ATAD alternativ folgende Möglichkeiten vor:

- einen zeitlich unbegrenzten Vortrag der nicht abzugsfähigen Zinsen,
- einen zeitlich unbegrenzten Vortrag sowie einen auf drei Jahre begrenzten Rücktrag der nicht abzugsfähigen Zinsen oder
- einen zeitlich unbegrenzten Vortrag der nicht abzugsfähigen Zinsen sowie einen auf höchstens fünf Jahre begrenzten Vortrag des nicht genutzten EBITDA.

Für die bereits geltende nationale Regelung des § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG („Zinsschranke“) sollte im Grundsatz kein besonderer Anpassungsbedarf resultieren, da sich Art. 4 der ATAD weitgehend an diesen Regelungen orientiert.

bb) Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung

409

Sofern ein Unternehmen Vermögenswerte auf eine ausländische Betriebsstätte überträgt und der Mitgliedstaat des Hauptsitzes des Unternehmens hiernach das Besteuerungsrecht an den übertragenen Vermögenswerten verliert, sieht Art. 5 im Grundsatz eine Besteuerung auf Basis des Marktwerts der betroffenen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs, abzüglich des steuerlichen Buchwerts vor. Das Gleiche gilt, wenn ein Unternehmen seinen Steuersitz in einen anderen Staat verlegt, soweit Vermögenswerte nicht einer Betriebsstätte im bisherigen Mitgliedstaat zuzurechnen sind. In EU-/EWR-Fällen ist eine Verteilung der resultierenden Steuer auf fünf Jahre vorgesehen. Ferner ist vorgesehen, dass der aufnehmende EU-Mitgliedstaat den Marktwert der betroffenen Vermögenswerte anerkennt.

⁹⁹ Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABI.EU 2017, Nr. L 144, 1.

Auf Grund der bereits bestehenden nationalen Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG und § 12 Abs. 1 KStG i.V.m. der „Aufschubbesteuerung“ des § 4g EStG sollte insoweit für den deutschen Gesetzgeber kein (dringender) Anpassungsbedarf aus der ATAD resultieren (außer in Fällen der Sitzverlegung).

cc) Allgemeine Missbrauchsklausel

410

Gemäß Art. 6 berücksichtigen die Mitgliedstaaten eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen nicht, deren wesentlicher Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Eine Gestaltung gilt hierbei als unangemessen, soweit sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

Die Regelung entspricht in Ihrer Zielsetzung der Norm des § 42 AO, so dass insoweit wohl voraussichtlich kein relevanter nationaler Anpassungsbedarf bestehen sollte.

dd) Erfassung niedrig-beststeuerter Einkünfte von Tochtergesellschaften

411

Die Regelungen in Art. 7 und Art. 8 bezwecken, dass bestimmte Einkünfte einer niedrig besteuerten, beherrschten ausländischen Tochtergesellschaft (resp. Betriebsstätte) ihrer Muttergesellschaft zugerechnet werden. Als beherrschte Tochtergesellschaft gilt hierbei ein Unternehmen, an dem die Muttergesellschaft alleine oder mit verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder des Gewinnanteils hält. Eine niedrige Besteuerung liegt dann vor, wenn die von der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer beträgt, die im Staat der Muttergesellschaft zu entrichten wäre.

Die bei der Muttergesellschaft einzubeziehenden passiven Einkünfte sind die folgenden Einkünfte passiver Natur, soweit sie nicht ausgeschüttet sind:

- Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen,
- Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum,
- Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen,
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing,
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten,
- Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

Eine Erfassung der Einkünfte soll dabei unterbleiben, wenn die Tochtergesellschaft, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Im Falle von Tochtergesellschaften außerhalb der EU oder des EWR müssen die Mitgliedstaaten diesen Gegenbeweis nicht vorsehen.

Ferner können die Mitgliedstaaten von einer Erfassung der passiven, niedrig besteuerten Einkünfte absehen, wenn ein Drittel der Einkünfte oder weniger passiver Natur sind.

Alternativ zur Anwendung des Katalogs passiver Einkünfte können die Mitgliedstaaten nicht ausgeschüttete Einkünfte der Tochtergesellschaft resp. Betriebsstätte erfassen, die aus unangemessenen Gestaltungen resultieren, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Auch in diesem Fall sind betragsliche Nichtaufgriffsgrenzen vorgesehen.

Auf der Basis dieser Regelungen ist davon auszugehen, dass die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7 ff. AStG in zum Teil erheblichem Umfang der Modifikation unterliegen werden. Dies betrifft insbesondere den gegenwärtig in § 8 Abs. 1 AStG normierten Katalog aktiver Tätigkeiten, sowie die Definition der niedrigen Besteuerung in § 8 Abs. 3 AStG. Ungeachtet des gegebenen Erfordernisses der nationalen Umsetzung der ATAD bis 31.12.2018 liegt gegenwärtig (Stand: 1.1.2019) jedoch noch kein entsprechender Gesetzesentwurf vor.

ee) Hybride Gestaltungen

412

Im Rahmen der Ergänzung der EU-Richtlinie 2016/1164 gemäß dem Vorschlag des Rates der Europäischen Union („Anti Tax Avoidance Directive II“/„ATAD II“) wurde die Definition hybrider Gestaltungen in Art. 2 Abs. 9 erweitert. Hiernach werden folgende hybride Gestaltungen erfasst:

- Zahlungen im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments,
- Zahlungen an ein hybrides Unternehmen,
- Zuordnungsunterschiede bei Zahlungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte oder zwischen zwei oder mehr Betriebsstätten,
- Zahlungen an eine unberücksichtigte (hybride) Betriebsstätte,
- Zahlungen eines hybriden Unternehmens,
- fiktive (hybride) Zahlung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte oder zwischen Betriebsstätten,
- doppelter Abzug von Zahlungen eines hybriden Unternehmens oder einer hybriden Betriebsstätte.

Für diese Formen hybrider Gestaltungen soll ein Abzugsverbot im Staat des Zahlenden, hilfsweise ein Einbezugsverbot in die Bemessungsgrundlage beim Zahlungsempfänger in Höhe der Inkongruenz Anwendung finden (Art. 9).

Im Falle einer hybriden Übertragung, d.h. einer mehrfachen Erfassung eines Ertrags aus einem Finanzinstrument, soll eine Kürzung der Quellensteueranrechnung erfolgen.

Ergänzend sind Regelungen zu umgekehrt hybriden Gestaltungen (Art. 9a) sowie zu Fällen der Doppelansässigkeit (Art. 9b) enthalten.

Die Umsetzung der Neuregelungen der ATAD II-Richtlinie durch die Mitgliedstaaten in nationale Rechtsvorschriften ist bis zum 31.12.2019, resp. bzgl. Art. 9a der ATAD II bis zum 31.12.2021 vorzunehmen. Entsprechend soll die Anwendung ab dem 1.1.2020, resp. bzgl. Art. 9a der ATAD II ab dem 1.1.2022 erfolgen.

d) EU-Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

413

Vor dem Hintergrund der Diskussion um potentiell aggressive Steuerplanungsgestaltungen, die regelmäßig die Hoheitsgebiete mehrerer Staaten betreffen, hat der Rat der Europäischen Union am 25.5.2018 eine Richtlinie zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen beschlossen.^[100] Die Richtlinie, die die Amtshilferichtlinie (AHiRL)^[101] ändert, sieht vorrangig für sog. Intermediäre, also z.B. auch Steuerberater (soweit keine Schweigepflicht greift), und nachrangig für Stpfl. die Verpflichtung vor, bestimmte Gestaltungen an die Finanzbehörden zu melden. Das erklärte Ziel der Richtlinie ist es, dass die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten aufgrund der erhaltenen Informationen zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorgehen können, und Schlupflöcher durch den Erlass von Rechtsvorschriften oder durch die Durchführung geeigneter Risikoabschätzungen sowie durch Steuerprüfungen schließen können.

Die Richtlinie ist verpflichtend vom deutschen Gesetzgeber bis 31.12.2019 in nationales Recht umzusetzen und erfasst rückwirkend alle Gestaltungen, deren erster Schritt nach dem 25.6.2018 umgesetzt wird. Dies bedeutet, dass die Meldepflicht bereits gilt, lediglich sind die Fälle seit 25.6.2018 erst in 2020 zu melden.

aa) Definition der Anzeigepflicht

414

Der neu gefasste Art. 8ab AHiRL sieht vor, dass Intermediäre ihnen bekannte, in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befindliche Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen bei den zuständigen Steuerbehörden innerhalb von 30 Tagen anzeigen müssen.

Sofern der Intermediär über eine marktfähige Gestaltung verfügt, besteht zusätzlich alle drei Monate eine Meldepflicht in Form eines regelmäßigen Berichts mit einer Aktualisierung der Informationen. Eine marktfähige Gestaltung liegt hierbei vor, wenn eine grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert wird, vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst werden muss.

bb) Intermediär

415

Als Intermediär gilt gemäß der Richtlinie jede Person, die eine meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung konzipiert, vermarktet, organisiert oder zur Umsetzung bereitstellt oder die die Umsetzung einer solchen Gestaltung verwaltet. Ferner ist es erforderlich, dass diese Person einen Bezug zu einem Mitgliedstaat aufweist, was der Fall ist, wenn sie

- in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig, oder
- eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat hat, durch die die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Gestaltung erbracht werden, oder

¹⁰⁰ Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates v. 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABI.EU 2018 Nr. L 139, 1.

¹⁰¹ Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABI.EU 2011 Nr. L 64, 1.

- nach dem Recht eines Mitgliedstaats eingetragen ist oder dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegt, oder
- in einem Mitgliedstaat Mitglied in einer Organisation für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen ist.

cc) Grenzüberschreitende Gestaltung

416

Der Begriff der Gestaltung wird in der Richtlinie nicht definiert, so dass davon auszugehen ist, dass grundsätzlich jede Art von Strukturierungsmaßnahme relevant ist, ohne dass diese z.B. explizit aggressiv sein muss.

Um eine Anzeigepflicht auszulösen, muss die Gestaltung grenzüberschreitenden Charakter haben. Dies ist gegeben, wenn die Gestaltung entweder mehr als einen EU-Mitgliedstaat oder einen EU-Mitgliedstaat und ein Drittland betrifft. Ergänzend muss mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- nicht alle an der Gestaltung Beteiligten sind im selben Hoheitsgebiet steuerlich ansässig,
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten ist/sind gleichzeitig in mehreren Hoheitsgebieten steuerlich ansässig,
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet über eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit aus, und die Gestaltung stellt teilweise oder ganz die durch die Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit dar,
- einer oder mehrere der an der Gestaltung Beteiligten übt/üben in einem anderen Hoheitsgebiet eine Tätigkeit aus, ohne dort steuerlich ansässig zu sein oder eine Betriebsstätte zu begründen,
- eine solche Gestaltung hat möglicherweise Auswirkungen auf den automatischen Informationsaustausch oder die Identifizierung der wirtschaftlichen Eigentümer.

Bei der grenzüberschreitenden Gestaltung kann es sich auch um eine Reihe von Gestaltungen handeln, so dass eine Gestaltung mehr als einen Schritt oder Teil umfassen kann.

dd) Anzeigepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung

417

Eine anzeigepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung liegt vor, wenn die grenzüberschreitende Gestaltung mindestens eines der im Anhang IV zur AHiRL aufgeführten Kennzeichen („Hallmark“) aufweist. Es handelt sich hierbei um Sachverhalte, bei denen ein potentielles Risiko der Steuervermeidung vermutet wird.

Bei einigen Hallmarks muss für eine Anzeigepflicht zusätzlich der sog. „Main benefit“-Test erfüllt sein. Der „Main benefit“-Test gilt als erfüllt, wenn festgestellt werden kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile, den eine Person unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände vernünftigerweise von einer Gestaltung erwarten kann, die Erlangung eines Steuervorteils ist. Die hiernach zu prüfenden Hallmarks beziehen sich u.a. auf Gestaltungen mit Verlustgesellschaften und der Umwandlung von Einkünften sowie zirkuläre Transaktionen.

Bei einem anderen Teil der Hallmarks besteht dagegen generell eine Anzeigepflicht, ohne das zusätzliche Erfordernis der Prüfung nach Maßgabe des „Main benefit“-Tests. Hierbei handelt es sich u.a. um Verrechnungspreisgestaltungen.

Für eine detaillierte Aufstellung der Hallmarks sei auf Anhang IV der AHiRL verwiesen.

ee) Erfüllung der Anzeigepflicht

418

Die Richtlinie sieht grds. die Erfüllung der Anzeigepflichtpflicht bei den zuständigen Steuerbehörden durch den Intermediär vor. Im Falle einer Befreiung des Intermediärs von der Meldepflicht aufgrund gesetzlicher Verschwiegenheitspflicht sowie in Fällen, in denen kein Intermediär existiert, ist die Anzeigepflicht durch einen anderen involvierten Intermediär, oder, falls kein solcher existiert (d.h. der Stpfl. eine Maßnahme alleine durchführt), durch den relevanten Stpfl. vorzunehmen.

Die Meldefrist beträgt grundsätzlich 30 Tage beginnend an dem Tag, nach dem

- dem Stpfl. die meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird oder
- sie zur Umsetzung durch den relevanten Stpfl. bereit ist oder
- wenn der erste Schritt dessen Umsetzung im Zusammenhang mit dem relevanten Stpfl. gemacht wurde, je nachdem, was früher eintritt.

Erstmalig hat eine Meldung bzgl. aller seit dem 25.6.2018 relevanten Fälle per 1.7.2020 bis 31.8.2020 zu erfolgen.

ff) Inhalt der Meldung

419

Gemäß Art. 8ab Abs. 14 AHiRL sind folgende Informationen zu übermitteln:

- die Angaben zu den Intermediären und relevanten Stpfl., einschließlich des Namens, des Geburtsdatums und -orts (bei natürlichen Personen), der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des relevanten Stpfl. gelten;
- Einzelheiten zu den in Anhang IV der AHiRL aufgeführten Kennzeichen („Hallmarks“), die bewirken, dass die grenzüberschreitende Gestaltung meldepflichtig ist;
- eine Zusammenfassung des Inhalts der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung, soweit vorhanden einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der sie allgemein bekannt ist, und einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Gestaltungen, die nicht zur Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde;
- das Datum, an dem der erste Schritt der Umsetzung der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung gemacht wurde oder gemacht werden wird;
- Einzelheiten zu den nationalen Vorschriften, die die Grundlage der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung bilden;

- den Wert der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung;
- die Angabe des Mitgliedstaats des/der relevanten Stpfl. und aller anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind;
- Angaben zu allen anderen Personen in einem Mitgliedstaat, die wahrscheinlich von der meldepflichtigen grenzüberschreitenden Gestaltung betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten sie in Beziehung stehen.

gg) Inkrafttreten und nationale Umsetzung

420

Die Richtlinie zur Einführung einer Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen wurde am 5.6.2018 im Amtsblatt der EU veröffentlicht und ist somit zum 25.6.2018 in Kraft getreten. Die Anwendung der Richtlinie erfolgt ab dem 1.7.2020. In diesem Zusammenhang ist die rückwirkende Nachmeldung von relevanten grenzüberschreitender Gestaltungen zu beachten, deren erster Umsetzungsschritt nach dem Datum des Inkrafttretens (25.6.2018) der Richtlinie erfolgt ist. Diese meldepflichtigen Gestaltungen sind ab dem 1.7.2020 und bis zum 31.8.2020 nachzumelden.

Die EU-Mitgliedstaaten müssen die Richtlinie bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umsetzen. Es liegt gegenwärtig ein Referentenentwurf des BMF für ein „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von Steuergestaltungen“ vom 30.1.2019 vor. Der Entwurf geht deutlich über die in die EU-Amtshilferichtlinie aufgenommene EU-Anzeigepflicht hinaus. So sieht der Referentenentwurf insbesondere auch eine Meldepflicht für bestimmte, rein innerstaatliche Gestaltungen vor. Das weitere Gesetzgebungsverfahren, das voraussichtlich bis September 2019 andauern soll, bleibt abzuwarten.

IV. Gewinnberichtigung und Einkünfteabgrenzung

1. Nationales Recht

421

Um Gewinnverlagerungen zu vermeiden, wird bei Stpfl. mit Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden geprüft, ob ihre Einkünfte in zutreffender Höhe erfasst sind, d.h. gegenüber dem Ausland nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs^[1] zutreffend abgegrenzt sind.

Die für die Einkünfteabgrenzung maßgebenden Regelungen werden nachfolgend kursorisch dargestellt.

a) Verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

422

Für die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft ist es gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Daher dürfen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auch verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zu Gunsten einer nahe stehenden Person erfolgt.^[2]

Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter wird eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis i.d.R. auch bereits dann angenommen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.^[3] Ohne eine klare und eindeutige Vereinbarung wird eine Gegenleistung nicht als schuldrechtlich begründet angesehen. Das gilt selbst dann, wenn ein Vergütungsanspruch auf Grund gesetzlicher Regelung bestehen sollte, wie z.B. bei einer Arbeitsleistung (§ 612 BGB) oder einer Darlehensgewährung nach Handelsrecht (§§ 352, 354 HGB).^[4] Art. 9 DBA OECD-MA entfaltet allerdings eine Sperrwirkung gegen eine solche Regelung.^[5]

b) Verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG; § 6 Abs. 6 EStG)

423

Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögens-

1 Vgl. Gosch, DStZ 1997, 1 ff.; Kuckhoff/Schreiber, IStR 1999, 513 ff.

2 Vgl. R 8.5 Abs. 1 KStR 2015; vgl. auch Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.138 ff.

3 Vgl. R 8.5 Abs. 2 KStR 2015; vgl. auch BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218, Tz. 1.4.1; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, Anhang zu § 8 Rz. 102 ff., 116 ff.

4 Vgl. H 8.5 KStH 2015 „Beherrschender Gesellschafter“; vgl. auch BFH v. 2.3.1988, I R 63/82, BStBl II 1988, 590.

5 BFH v. 11.10.2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046.

vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (R 8.9 Abs. 1 KStR 2015). Eine verdeckte Einlage erhöht das Einkommen gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG grundsätzlich nicht und ist daher – soweit der Steuerbilanzgewinn durch sie erhöht wurde – außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. Eine Gegen Ausnahme dazu regelt § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG für den Fall, dass die verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung^[6] ist in der Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts keine Einlage zu sehen. Ebenso ist der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinslos nutzen zu können, kein steuerlich einlagefähiges Wirtschaftsgut.^[7] Hier kann in grenzüberschreitenden Sachverhalten allerdings § 1 AStG greifen.

c) Berichtigung von Einkünften/Funktionsverlagerungen (§ 1 AStG)

424

Die Vorschrift des § 1 AStG sieht eine Berichtigung von Einkünften vor, soweit Einkünfte eines Stpfl. aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert werden, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zu Grunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Dadurch werden insbes. auch die Nutzungsüberlassungen an nahe stehende Personen im Ausland erfasst, die nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein können.

Zur Durchführung der Einkünftekorrektur sind die Einkünfte des Stpfl. unbeschadet anderer Vorschriften in derjenigen Höhe anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Die Berichtigung der Einkünfte erfolgt außerhalb der Bilanz und führt daher – anders als im Falle der verdeckten Einlage – nicht zu einer Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung. Unter Umständen kann eine Korrektur nach § 1 AStG an der Sperrwirkung eines DBA scheitern.^[8]

Eine nahe stehende Person i.S.d. § 1 AStG wird in § 1 Abs. 2 AStG definiert anhand folgender alternativ anwendbarer Kriterien:

- Vorliegen einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung zu mindestens 25 % des Stpfl. an der betreffenden Person oder umgekehrt oder durch einen Dritten an beiden,
- Vorliegen eines unmittelbaren oder mittelbaren beherrschenden Einflusses des Stpfl. auf die betreffende Person oder umgekehrt oder durch einen Dritten auf beide,

⁶ Nachweise in H 8.9 KStH 2015 „Nutzungsvorteile“; weitere Nachweise bei Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.151 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 338 f.

⁷ BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl II 1988, 348; vgl. Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rz. 761 f.

⁸ Vgl. hierzu zuletzt BFH v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261; v. 24.6.2015, I R 29/14, BStBl II 2016, 258; vgl. jedoch Nichtanwendungserlass v. 30.3.2016, IV B 5 – S 1341/11/10004–07, BStBl I 2016, 455.

- Verflechtung durch besondere Einflussmöglichkeiten des Stpfl. auf die betreffende Person oder umgekehrt,
- Verflechtung durch Interessenidentität hinsichtlich der Erzielung der Einkünfte des anderen.

Als Stpfl. gilt gem. § 1 Abs. 1 AStG auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft.^[9] Ebenso gelten Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften unter den zuvor beschriebenen Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG auch als nahestehende Personen. Durch diese Regelung wird die bereits zuvor von der FinVerw. vertretene Auffassung einer umfassenden Anwendung des § 1 AStG auf Personengesellschaften resp. Mitunternehmerschaften gesetzlich normiert.^[10] Die Regelung findet sowohl auf Mitunternehmerschaften Anwendung, die Einkünfte nach § 13, § 15 oder § 18 EStG erzielen, als auch auf Personengesellschaften, die keine Mitunternehmerschaften sind (Vermögensverwaltung), weil sie z.B. ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG erzielen.

§ 1 AStG stellt im Grundsatz ebenso wie Art. 9 OECD-MA auf das Prinzip des dealing at arm's length (Fremdvergleichsgrundsatz) ab. Dieser Grundsatz besagt im Kern, dass steuerlich anzuerkennende Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen so ausgestaltet sein müssen wie Geschäfte unter sonst gleichen oder ähnlichen Bedingungen zu fremden Dritten. Damit findet der im nationalen Steuerrecht im Übrigen nicht gesetzlich verankerte Fremdvergleichsgrundsatz für die Regelung des § 1 AStG einerseits Eingang in dessen Tatbestandsvoraussetzungen; andererseits bemessen sich hiernach auch die Rechtsfolgen einer Einkünftekorrektur.

Der Anwendungsbereich des § 1 AStG erfasst gem. § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG als Geschäftsbeziehungen einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge zwischen dem Stpfl. und einer nahestehenden Person, die Teil einer Tätigkeit des Stpfl. oder der nahestehenden Person im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung sind bzw. im Inlandsfalle wären. Hiervon ausgenommen sind nur wirtschaftliche Vorgänge, denen eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zu Grunde liegt. Als gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist hierbei eine Vereinbarung anzusehen, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt. Entsprechend stellt die Überlassung von Eigenkapital keine Geschäftsbeziehung dar, da diese nicht auf Grund einer schuldrechtlichen Verpflichtung, sondern auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung erfolgt.^[11]

Weiterhin werden gem. § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG als Geschäftsbeziehung auch „Geschäftsvorfälle“ zwischen einem Unternehmen eines Stpfl. und seiner in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte erfasst (sog. „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“). Diese Regelung dient der angestrebten

9 Vgl. die Neuregelung des § 1 AStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

10 Vgl. BMF v. 23.2.1983, IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl I 1983, 218, Tz. 1.3.2.1 und 1.3.2.2.

11 Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl I 2004, 3, Tz. 1.4.2.

Einbeziehung der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in den Anwendungsbereich des § 1 AStG (→ 4 Rz. 444 ff.).^[12]

Sofern einer Geschäftsbeziehung keine schuldrechtlichen Vereinbarungen zu Grunde liegen, normiert § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG die widerlegbare Fiktion, dass voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eine schuldrechtliche Vereinbarung getroffen hätten oder eine bestehende Rechtsposition geltend machen würden, die der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Eine Ausnahme besteht dann, wenn der Stpfl. im Einzelfall etwas anderes glaubhaft macht.

Das BMF hat im Schreiben vom 29.3.2011 zur Anwendung des § 1 AStG bei Teilwertabschreibungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen und in vergleichbaren Fällen Stellung genommen.^[13] Hierbei nimmt das BMF auf das BFH-Urteil^[14] betreffend Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen im Kontext des § 8b Abs. 3 KStG vor der Neufassung dieser Regelung durch das JStG 2008 ab dem VZ 2008 Bezug. Das BMF-Schreiben besitzt entsprechend insbesondere für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2007 Relevanz. Das BMF führt aus, dass eine Darlehensgewährung auch dann eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 5 AStG darstelle, wenn im Zeitpunkt der Darlehenshingabe offensichtlich keine tatsächliche Rückzahlungsverpflichtung auf Grund der wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers besteht. Im Hinblick auf die Frage der fremdvergleichskonformen Ausgestaltung der Darlehensbeziehung kommt das BMF unter Verweis auf die BFH-Rspr. zum Ergebnis, dass auch eine Darlehensgewährung ohne Vereinbarung einer tatsächlichen Sicherheit und ohne Risikozuschlag auf den Zinssatz als fremdvergleichskonform anzusehen sei, sofern die Konzernzugehörigkeit (sog. „Rückhalt im Konzern“) als ausreichende Sicherheit anzusehen ist. Dies sei der Fall, wenn der beherrschende Gesellschafter die Zahlungsfähigkeit der Tochtergesellschaft gegenüber fremden Dritten tatsächlich sicherstellt bzw. solange die Tochtergesellschaft ihre Zahlungsverpflichtungen gegenüber fremden Dritten erfüllt. Sodann legt das BMF für spezifische Fälle dar, unter welchen Voraussetzungen eine Berichtigung einer Teilwertabschreibung auf konzerninterne Darlehen nach Maßgabe der Regelung des § 1 AStG zu erfolgen hat. Hierbei stellt das BMF insbesondere auf den Rückhalt im Konzern ab, so dass eine bilanzsteuerrechtlich ggf. zulässige Teilwertabschreibung nach Auffassung des BMF unter bestimmten Voraussetzungen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche und daher nach § 1 AStG zu korrigieren sei, sofern der Darlehensnehmer seine Verpflichtungen im Außenverhältnis erfüllt. Die hierzu im Einzelnen relevanten Kriterien werden vom BMF für die betreffenden Fallkonstellationen spezifisch abgegrenzt. Nach den BFH-Urteilen vom 17.12.2014^[15] sowie vom 24.6.2015,^[16] in denen der BFH auf das Verhältnis von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zu § 1 AStG abstellt, dürfte die diesbezügliche Auffassung des BMF indes nicht mehr haltbar sein. So hält der BFH die Korrektur einer Teilwertabschreibung auf konzerninterne Darlehen, welche auf der fehlenden Besicherung des Darlehens basiert, für nicht mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vereinbar, da

12 S. auch die Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603, sowie BMF v. 22.12.2016, IV B 5 – S 1341/12/10001–03, Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa), BStBl I 2017, 182.

13 Vgl. BMF v. 29.3.2011, IV B 5 – S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 277.

14 BFH v. 14.1.2009, I R 52/08, BStBl II 2009, 674.

15 BFH v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261.

16 BFH v. 24.6.2015, I R 29/14, BStBl II 2016, 258.

sich diese Korrektur nicht auf die Zinshöhe bezieht. Demgegenüber erlaube Art. 9 OECD-MA nur solche Gewinnkorrekturen bei Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen, die sich auf die Angemessenheit der Höhe nach beziehen. Auf Grund der Sperrwirkung eines DBA für ggf. weitergehende Korrekturmöglichkeiten im innerstaatlichen Recht komme eine Korrektur der Teilwertabschreibung mithin nach § 1 AStG nicht in Betracht. Die FinVerw. hat auf die Urteile mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.^[17]

Ferner hat das BMF im Schreiben vom 7.4.2017 zur Namensnutzung und der Überlassung von Markenrechten im grenzüberschreitenden Konzern Stellung genommen.^[18] Das BMF grenzt darin unter Bezug auf die Rechtsprechung des BFH^[19] eine „bloße“ Namensnutzung einerseits von einer mit einer Namensnutzung ggf. unmittelbar verbundenen Überlassung von Markenrechten und anderen immateriellen Werten (z. B. Know-how) andererseits ab. So liege eine bloße, für § 1 AStG nicht relevante Namensnutzung nur dann vor, wenn sich allein aus der Namensnutzung keine wirtschaftlichen Vorteile ergeben, für die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz der die Nutzung Gestattende ein Entgelt verlangen würde und für die der Nutzende bereit wäre, ein Entgelt zu bezahlen. Dies richte sich danach, ob ein ausschließliches Recht zur Namensnutzung besteht. Eine Vergütungspflicht für einen immateriellen Wert bestehe daher dann, wenn einem fremden, dritten Unternehmen eine solche Nutzung des Namens versagt werden kann. Doch auch wenn diese Voraussetzung gegeben ist, resultiere eine tatsächliche Vergütungspflicht nur dann, wenn der jeweilige Name einen Wert hat, der über Marktpreise zu realisieren ist und unter voneinander unabhängigen Dritten vergütet würde.

Das Verhältnis von § 1 AStG zu den Rechtsinstituten der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage ist, soweit sich die jeweiligen Anwendungsbereiche z.T. überschneiden können, entsprechend der Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG i. S. einer sog. Idealkonkurrenz normiert. Soweit daher die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen führt als die der anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

Im Verhältnis von § 1 AStG zum Rechtsinstitut der verdeckten Einlage ergeben sich hieraus z.B. folgende Konsequenzen für den Stpfl.:

- Gewährt ein inländischer Stpfl. einer ausländischen Tochtergesellschaft Nutzungen oder Dienstleistungen ohne ein angemessenes Entgelt, ist das Rechtsinstitut der verdeckten Einlage mangels eines einlagefähigen Vermögensvorteils nicht anwendbar.^[20] In diesem Fall erfolgt die Berichtigung ausschließlich auf Grund § 1 AStG.^[21]
- Veräußert ein inländischer Stpfl. ein Wirtschaftsgut zu einem Preis unterhalb des Teilwerts an eine ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft, sieht das Rechtsinstitut der verdeckten Einlage eine Korrektur i. H. der Differenz zum Teilwert des Wirtschaftsgutes vor. Im Rahmen der Bewertung zum Teilwert gelten als Obergrenze die Wiederbeschaffungskosten, die im Wesentlichen den Herstellungskosten entsprechen und keinen Gewinnaufschlag enthalten.^[22] Darüber hinausge-

17 Nichtanwendungserlass v. 30.3.2016, IV B 5 – S 1341/11/10004–07, BStBl I 2016, 455.

18 Vgl. BMF v. 7.4.2017, IV B 5 – S 1341/16/10003, BStBl I 2017, 701.

19 Vgl. BFH v. 21.1.2016, I R 22/14, BStBl II 2017, 336.

20 Vgl. BFH v. 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl II 1988, 348.

21 Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I 2004, 3, Tz. 1.1.2.

22 Vgl. BFH v. 19.5.1998, I R 54/97, BStBl II 1999, 277; vgl. auch Wassermeyer, IStR 2001, 637; Kulosa in Schmidt, EStG, 37. Aufl., § 6 Rz. 242.

hend ist auf Basis der Theorie der Idealkonkurrenz eine Korrektur nach § 1 AStG i. H. des fremdüblichen Gewinnaufschlags geboten, soweit der Fremdvergleichspreis einen unter fremden Dritten üblichen Gewinnaufschlag auf die Wiederbeschaffungskosten enthält.^[23]

Die vorstehend beschriebenen Beispielfälle zeigen, dass bestimmte Geschäftsbeziehungen eines Stpfl. zu nahe stehenden Personen im Ausland ungünstiger behandelt werden als entsprechende rein inländische Geschäftsbeziehungen. Unter Bezugnahme auf die im zweiten Sachverhalt aufgezeigte Gewinnkorrektur hat der BFH daher in der Vergangenheit ernsthafte Zweifel geäußert, ob § 1 AStG mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) sowie der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) vereinbar ist. Der BFH führt hierzu explizit aus, dass „*derjenige Stpfl., der Geschäfte mit einem nahe stehenden Geschäftspartner in einem anderen EU-Mitgliedsstaat tätigt, steuerlich ungünstiger behandelt wird als ein solcher Stpfl., der entsprechende Geschäfte im Inland betreibt. Dem einen wird ein fiktives Entgelt als Gewinnaufschlag hinzugerechnet, dem anderen hingegen nicht.*“^[24] Einen Verweis auf die Befürchtung, einander nahestehende Unternehmen könnten veranlasst sein, ein „Steuergefälle“ zu ihren Gunsten auszunützen, lässt der BFH nicht zu. Vielmehr seien die Mitgliedsstaaten verpflichtet, die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.

Der EuGH hat in der Rechtsache *Hornbach Baumarkt AG* für die Regelung des § 1 AStG nur eine bedingte Europarechtskonformität im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit festgestellt. So hält der EuGH die Regelung des § 1 AStG zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten grundsätzlich für gerechtfertigt.^[25] Dies begründet der EuGH damit, dass die Regelung verhindern soll, dass in dem betreffenden Mitgliedstaat erzielte Gewinne im Wege von Geschäften, die nicht auf Marktbedingungen beruhen, unversteuert aus dem Steuerhoheitsgebiet dieses Staates hinaus transferiert werden. Die Regelung müsse dem gebietsansässigen Steuerpflichtigen jedoch die Möglichkeit des Nachweises einräumen, dass die Bedingungen aus wirtschaftlichen Gründen vereinbart wurden, die sich aus seiner Stellung als Gesellschafter der gebietsfremden Gesellschaft ergeben. Nur für diesen Fall sieht der EuGH eine Europarechtskonformität für gegeben an. Hintergrund des Urteils war der Fall der Abgabe einer Patronatserklärung durch eine inländische Muttergesellschaft an eine Bank für die Zuführung von Kapital in eine ausländische Tochtergesellschaft zur Erweiterung von deren Geschäftsbetrieb, da diese über nicht ausreichendes Eigenkapital verfügte. Für diesen Fall hält der EuGH es für denkbar, dass wirtschaftliche Gründe die Überlassung von Kapital unter nicht fremdüblichen Bedingungen rechtfertigen könnten.

Unter Bezugnahme auf diese EuGH-Entscheidung hat die FinVerw. im Erlass vom 6.12.2018 eine entsprechende Nachweismöglichkeit geregelt.^[26] So soll eine Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG unterbleiben, soweit der Stpfl. sachbezogene, wirtschaftliche Gründe nachweisen könne, die eine vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichende Vereinbarung erfordern, um die sonst bedrohte wirtschaftliche Existenz der Unternehmensgruppe als solcher oder der dem Stpfl. nahestehenden Person zu sichern (sanierungsbedingte Maßnahme). Als sanierungsbedingte Maßnahme erfasst die FinVerw. den Fall, dass die Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit vermieden und der Fortbestand der nahestehenden Person bzw. der Unternehmensgruppe gesichert werden soll. Das Erfordernis einer sanierungsbedingten Maßnahme, insbesondere Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit der nahestehenden Person oder der Unternehmensgruppe, seien vom Stpfl. nachzuweisen. Da der EuGH sein

²³ Vgl. BFH v. 21.6.2001, I B 141/00, HFR 2001, 949.

²⁴ BFH v. 21.6.2001, I B 141/00, HFR 2001, 949.

²⁵ Vgl. EuGH v. 31.5.2018, C-382/16, HFR 2018, 580.

²⁶ Vgl. BMF v. 6.12.2018, IV B 5 - S 1341/11/10004-09, BStBl I 2018, 1305

Urteil auf die Niederlassungsfreiheit bezogen hat, nimmt die FinVerw. Drittstaaten-Fälle vom Nachweis wirtschaftlicher Gründe aus.

Ob das BMF-Schreiben den Gehalt der EuGH-Entscheidung in Sachen *Hornbach Baumarkt AG* damit voll aufgenommen hat, mag bezweifelt werden. Insbesondere die Möglichkeit zum Gegenbeweis gegen den typisierenden § 1 AStG auch in anderen Fällen als der Sanierung dürfte fehlen.

In § 1 Abs. 3 AStG werden zum einen grundsätzlich Regelungen bzgl. Methoden und Wertfindung sowie Korrekturregeln bei unzutreffenden Werten definiert sowie weitergehend Sonderbestimmungen für Fälle der Funktionsverlagerung normiert. Nachfolgend werden zunächst die generell geltenden Grundsätze dargestellt, danach die Sonderregelungen für Funktionsverlagerungen.

Bei Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufsmethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind. Mehrere solche Werte bilden eine Bandbreite. Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu Grunde zu legen. Sind mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte feststellbar, ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen. Liegt der vom Stpfl. für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert in den Fällen einer uneingeschränkten Vergleichbarkeit außerhalb der Bandbreite oder in den Fällen der eingeschränkten Vergleichbarkeit außerhalb der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. Können auch keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Stpfl. für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG durchzuführen. Dazu hat er auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (sog. Einigungsbereich). Der Einigungsbereich wird von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. Es ist der Preis im Einigungsbereich der Einkünfteermittlung zu Grunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Dabei gilt, dass, wenn kein anderer Wert glaubhaft gemacht wird, der Mittelwert des Einigungsbereichs zu Grunde zu legen ist. Ist der vom Stpfl. zu Grunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend und muss deshalb von einem anderen Einigungsbereich ausgegangen werden, kann auf eine Einkünfteberichtigung verzichtet werden, wenn der vom Stpfl. zu Grunde gelegte Wert innerhalb des anderen Einigungsbereichs liegt.

Für Fälle der sog. Funktionsverlagerung gelten folgende Bestimmungen. Eine Funktionsverlagerung wird in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG definiert als die Verlagerung einer „Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile“. Die Rechtsverordnung^[27] zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (FVerIV)^[28] definiert eine Funktion in § 1 Abs. 1 FVerIV als „eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerli-

²⁷ Vgl. die Ermächtigung in § 1 Abs. 6 AStG.

²⁸ Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) – Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzübergreifender Funktionsverlagerungen v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, 1680 ff.

chen Sinn vorliegen muss.“ Eine Funktionsverlagerung liegt nach § 1 Abs. 2 FVerIV vor, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird. Dies trifft auch zu, wenn das übernehmende Unternehmen die Funktion nur zeitweise übernimmt. Da die vollständige Durchführung einer Funktionsverlagerung in der Praxis häufig einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen kann, ordnet § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerIV eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung an. Geschäftsvorfälle, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden, sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung wirtschaftlich erfüllt sind, als einheitliche Funktionsverlagerung zusammenzufassen.

Eine Funktionsverlagerung kann auch dann vorliegen, wenn die Funktion eines Unternehmens nur für eine zeitlich begrenzte Dauer auf das übernehmende Unternehmen übergeht. Nach § 1 Abs. 7 FVerIV liegt dagegen ausdrücklich keine Funktionsverlagerung vor, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden, es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind Teil einer Funktionsverlagerung. Entsprechendes gilt, wenn Personal im Konzern entsandt wird, ohne dass eine Funktion mit übergeht, oder wenn der Vorgang zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würde.

Auch in Fällen einer Funktionsverdoppelung ist grundsätzlich keine Funktionsverlagerung gegeben. So stellt § 1 Abs. 6 FVerIV klar, dass eine Funktionsverlagerung nicht vorliegt, wenn es trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen kommt. Kommt es innerhalb dieser Frist dagegen zu einer solchen Einschränkung, liegt zum Zeitpunkt, in dem die Einschränkung eintritt, insgesamt eine einheitliche Funktionsverlagerung vor, es sei denn, der Stpfl. macht glaubhaft, dass diese Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht.

Bei Vorliegen einer Funktionsverlagerung, für die weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte – siehe dazu die voranstehenden Ausführungen – z.B. anhand von Vergleichsfällen der Vergangenheit, z.B. Management-Buyouts, Verkäufe von Funktionen an fremde Dritte, Einbringungen oder Joint-Ventures ermittelt werden können, hat der Stpfl. gem. § 1 Abs. 3 Satz 9 i.V.m. Satz 5 AStG das Entgelt nach Maßgabe eines hypothetischen Fremdvergleichs zu bestimmen (zu den Einzelheiten der Ermittlung von Verrechnungspreisen → 4 Rz. 432 ff.). Bewertungsmaßstab hierfür ist eine Verlagerung der Funktion als Ganzes (sog. Transferpaket). Ein Transferpaket besteht aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Für die Bewertung sind funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze zu berücksichtigen. Hierbei ist nach dem Leitbild zweier ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ein Einigungsbereich zu ermitteln, der den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers berücksichtigt. Der Einigungsbereich soll von den jeweiligen Gewinnerwartungen, d.h. den Gewinnpotenzialen, bestimmt werden. Innerhalb dieses Ein-

gungsbereichs ist der Preis maßgebend, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zu Grunde zu legen. Dies steht klar im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH, wonach innerhalb der letztlich maßgebenden Bandbreite jeder Preis dem Fremdvergleich entspricht.^[29]

Für die Bestimmung des maßgeblichen Verrechnungspreises im Falle einer Funktionsverlagerung sind somit grundsätzlich nicht die Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter relevant, die übertragen werden. Vielmehr hat eine zusammengefasste Bewertung der gesamten Funktion nach Maßgabe eines Transferpakets zu erfolgen. Damit umfasst das Transferpaket neben den verlagerten Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen auch Teile des Goodwills. Als Ausnahme von dieser zusammengefassten Bewertung des gesamten Transferpakets gestattet der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG eine Ermittlung von Verrechnungspreisen für die einzelnen übertragenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen. Hierzu muss der Stpfl. jedoch glaubhaft machen, dass

- mit der Funktion entweder keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übergegangen sind oder zur Nutzung überlassen wurden, oder
- das Gesamtergebnis der Einzelpreisbestimmungen der übergebenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, gemessen an der Preisbestimmung für das Transferpaket als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Inwieweit diese „Escapeklausel“ für den Stpfl. im Falle des Übergangs von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen tatsächlich zu einer Vereinfachung führt, ist hingegen fraglich. So kann der Stpfl. in diesem Fall den geforderten Nachweis nur durch eine Bewertung des gesamten Transferpakets erbringen, was insofern keine Erleichterung, sondern einen doppelten Aufwand verursachen würde.

Werden im Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen, unterstellt der Gesetzgeber, dass voneinander unabhängige Dritte bestehenden Unsicherheiten bei der Bewertung (z.B. hinsichtlich zukünftiger Umsätze oder der Gewinnerwartung) durch die Vereinbarung von „Preisanpassungsklauseln“ Rechnung tragen würden. Weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zu Grunde lag, unterstellt der Gesetzgeber entsprechend in § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG widerlegbar, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung von den ursprünglichen Plangrößen ein, erfolgt einmalig eine Korrektur in Form eines angemessenen Anpassungsbetrags auf den ursprünglichen Verrechnungspreis. Diese einmalige Korrektur ist im Rahmen der Besteuerung des Wirtschaftsjahres vorzunehmen, das dem Jahr folgt, in dem die Abweichung eingetreten ist. Da der Gesetzeswortlaut nur eine einmalige Korrektur vorsieht, sollten weitere wesentliche Abweichungen innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums nicht mehr Gegenstand einer Anpassung sein. Dem Stpfl. wird jedoch auf Grund des widerlegbaren Charakters der Vermutung die Möglichkeit eingeräumt, nachzuweisen, dass fremde Dritte in der gleichen Situation keine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten.

²⁹ Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171.

Das BMF hat in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung^[30] zur Anwendung der Regelung des § 1 Abs. 3 AStG und zur FVerIV Stellung genommen und geht hierbei von einer weiten Auslegung der Regelungen aus.

d) Beschränkung des Abzugs von Lizenzaufwendungen („Lizenzschränke“)

425

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017 wurde in § 4j EStG eine neue Regelung eingefügt, welche die steuerliche Abzugsfähigkeit von Lizenzzahlungen an ausländische nahestehende Personen unter bestimmten Voraussetzungen einschränkt (sog. „Lizenzschränke“). Die Regelung gilt gleichermaßen im Bereich der Gewinneinkünfte als auch gem. § 9 Abs. 5 EStG im Bereich der Überschusseinkünfte und kommt im Wege des „Treaty Override“ ausdrücklich ungeachtet bestehender Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen zur Anwendung.

Die Regelung kommt gem. § 4j Abs. 1 EStG für Aufwendungen für Rechteüberlassungen zur Anwendung, wenn der Gläubiger eine nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG ist und die Einnahmen bei ihm auf Grund einer Präferenzregelung, die von der Regelbesteuerung abweicht, einer niedrigen Besteuerung unterliegt.

Eine niedrige Besteuerung ist gem. § 4j Abs. 2 EStG gegeben, wenn die Einnahmen einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25% unterliegen. Hierbei sind sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen. Damit werden insbesondere solche Fälle erfasst, in denen auf Lizenzzahlungen sog. Präferenzregime (Lizenz-, Patent- oder IP-Boxen) Anwendung finden und demgegenüber andere Einkünfte höher besteuert werden. Es werden entsprechend wohl keine (Niedrigsteuer-)Staaten erfasst, in denen für alle Einkünfte gleichermaßen ein effektiver Steuersatz von weniger als 25 % gilt. Ferner werden gem. § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG nur solche Staaten erfasst, deren Präferenzregelung nicht dem sog. „Nexus-Ansatz“ gem. Kapitel 4 des „BEPS“-OECD/G20-Abschlussberichts zu Aktionspunkt 5 vom 5.10.2015 entspricht. Hiernach werden solche Präferenzregime von der OECD/G20 nicht als schädlich erachtet, die tatsächliche Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten im jeweiligen Staat begünstigen, sofern für diese Aktivitäten effektiv Ausgaben getätigt wurden. Das BMF plant, in einem BMF-Schreiben die von der OECD am 16.10.2017 veröffentlichten Ergebnisse des Peer-Reviews von Präferenzregelungen für die Anwendung des § 4j EStG zu übernehmen.

Sofern die Lizenzschränke nach § 4j EStG greift, wird der Betriebsausgabenabzug für die Aufwendungen beim inländischen Schuldner proportional gem. § 4j Abs. 3 EStG in dem Verhältnis versagt, in dem die tatsächliche effektive Besteuerung die 25 %-Schwelle unterschreitet. Das Gesetz sieht dies mit der Formel

$$\frac{25\% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in \%}}{25\%}$$

vor. Entsprechend wird der Betriebsausgabenabzug vollständig versagt, sofern die Lizenzzahlungen einer effektiven Belastung durch Ertragsteuern von 0 % unterliegen.

³⁰ BMF v. 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl I 2010, 774.

Die Anwendung der Lizenzschranke unterbleibt gem. § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG, soweit es sich beim Gläubiger der Einnahmen um eine Zwischengesellschaft i.S.d. § 7 AStG handelt, so dass die Einnahmen gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden.

Die Regelung des § 4j EStG ist gem. § 52 Abs. 8a, 16a EStG erstmals für Aufwendungen anwendbar, die nach dem 31.12.2017 entstehen.

2. DBA-Gewinn-Korrekturklausel und Dokumentationspflichten

a) Allgemeines

426

In nahezu allen DBA findet sich eine Gewinnkorrekturklausel (Art. 9 OECD-MA), wonach Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zu Bedingungen des freien Marktes (Arm's-length-Prinzip) abgewickelt werden müssen; die Verifizierung der Geschäftsbeziehungen obliegt den nationalen FinVerw., die entsprechend den nationalen Regelungen (Beweislast, Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten) die Außenprüfungen durchführen.

Nach Art. 9 OECD-MA liegen verbundene Unternehmen unter folgenden Bedingungen vor:

- Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des ausländischen Unternehmens.
- Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle des inländischen wie auch des ausländischen Unternehmens (Schwesterfirmen).

Die Bestimmung des Art. 9 OECD-MA dient der zutreffenden (Betriebsstätten)-Gewinnermittlung und soll unberechtigte Gewinnverschiebungen verhindern. Danach ist ein Gewinn zu korrigieren, wenn ein Unternehmen auf Grund der Verflechtung Bedingungen akzeptiert, die ein fremdes unabhängiges Unternehmen nicht angenommen hätte. Die Gewinnminderung muss infolge dieser Bedingung eingetreten sein.^[31]

Für die Einkunftsabgrenzung halten die DBA somit am Fremdvergleich fest. Unabhängig davon gilt die Tatsache, dass die DBA keine Besteuerungsmöglichkeiten begründen, sondern nur einschränken oder bestätigen.^[32] Daraus folgt, dass die Gewinnkorrekturklausel für sich allein keine selbständige Rechtsgrundlage für eine Erhöhung der inländischen Einkünfte abgeben kann.^[33] Als rechtliche Grundlage für Gewinnkorrekturen bei international verbundenen Unternehmen kommen somit nur die Regelungen des innerstaatlichen Rechts in Betracht, nämlich die über die verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage und § 1 AStG.

³¹ Woerner, BB 1983, 845, 849 f.; vgl. ausführlich Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.1 ff. m.w.N.

³² BFH v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261; v. 12.3.1980, I R 186/76, BStBl II 1980, 531; v. 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517.

³³ BFH v. 21.1.1981, I R 153/77, BStBl II 1981, 517; grundlegend Eigelshoven in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 9 Rz. 18 ff.

b) Verhältnis zum nationalen Recht

427

Zweifelhaft ist, welche Auswirkungen die dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensnormen auf das innerstaatliche Recht der Einkunftskorrekturen, besonders im Hinblick auf international verbundene Unternehmen, haben.^[34]

Wurden die Geschäfte zwischen international verbundenen Unternehmen unter Bedingungen des freien Markts abgewickelt, so ist für eine Gewinnberichtigung nach Art. 9 OECD-MA kein Raum. Ungeachtet dessen bestimmt Tz. 1.2.1 der Verwaltungsgrundsätze, dass die Abgrenzungsregeln des nationalen deutschen Steuerrechts (insbesondere § 1 AStG) auch in den Fällen der Interessenverflechtung anwendbar bleiben, die in den Abgrenzungsklauseln der DBA nicht genannt sind. Es entspräche nicht dem Sinn und Zweck der DBA, die Berichtigung von Einkünften, die sachlich geboten ist, für bestimmte Fälle zu verbieten. Bei Überschneidungen zu Lasten des Stpfl., besonders im Hinblick auf korrespondierende Anpassungsmaßnahmen, bestehe die Möglichkeit, ein Verständigungsverfahren einzuleiten.

Hierbei ist jedoch zu beachten, dass Sinn und Zweck eines DBA darin bestehen, das innerstaatliche Recht zu beschränken. So kann ein materieller deutscher Steueranspruch zwar innerhalb der Schranken des DBA auf Basis des nationalen deutschen Steuerrechts begründet und durchgesetzt werden. Soweit die vorgegebenen Grenzen des DBA überschritten werden, kann sich der Stpfl. jedoch auf die Vorschrift des Art. 9 OECD-MA als Sperrnorm berufen.^[35]

Entsprechend hat der BFH entschieden, dass der im DBA normierte Grundsatz des „dealing at arm's length“ nach Maßgabe des Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung gegenüber formalen Sondervorschriften des nationalen Steuerrechts entfaltet, die bei verbundenen Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur für die Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung gelten.^[36] So lege das DBA den Rahmen und die abkommensrechtlichen Bedingungen einer Gewinnkorrektur fest und entfalte insoweit eine Schrankenwirkung. Der abkommensrechtliche „dealing at arm's length“-Grundsatz kenne jedoch nur eine Gewinnkorrektur, die sich auf die Angemessenheit, d.h. die Höhe des Vereinbarten beschränkt. Eine darüber hinausgehende Korrektur im Hinblick auf den Grund des Vereinbarten, d.h. Üblichkeit und Ernsthaftigkeit, sei diesem Vergleichsmaßstab fremd. Entsprechend ist u.a. auch das von der FinVerw. postulierte Erfordernis einer wirksamen vorherigen (schriftlichen) Vereinbarung für beherrschende Gesellschafter mit dem abkommensrechtlichen „dealing at arm's length“-Grundsatz nicht vereinbar. Für eine Gewinnkorrektur ist abkommensrechtlich daher bei Fehlen einer solchen Vereinbarung kein Raum, solange die vereinbarten Vergütungen der Höhe nach als fremdüblich anzusehen sind. Gleichermaßen ist abkommensrechtlich eine auf § 1 AStG beruhende Korrektur einer Teilwertabschreibung auf eine konzerninterne Darlehensforderung, welche auf Grund fehlender Besicherung erfolgt ist, nicht zulässig. Vielmehr könne in diesem Fall die fehlende Besicherung nur dann berücksichtigt werden, wenn sie Einfluss auf die Höhe des Zinssatzes hat und dieser insoweit als nicht fremdvergleichskonform anzusehen ist.^[37]

³⁴ Vgl. hierzu Eigelshoven in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 9 Rz. 18 ff.; Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 9 OECD-MA Rz. 10 ff.

³⁵ Vgl. u.a. Pohl in Blümich, AStG, § 1 Rz. 12 m.w.N.

³⁶ Vgl. BFH v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261; v. 24.6.2015, I R 29/14, BStBl II 2016, 258; v. 11.10.2012, I R 75/11, BStBl II 2013, 1046.

³⁷ Vgl. BFH v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl II 2016, 261.

Die FinVerw. hat auf die vorgenannte BFH-Rechtsprechung mit einem Nichtanwendungserlass reagiert.^[38] Von der Bundesregierung war im Gesetzentwurf zum Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen eine Ergänzung in § 1 Abs. 1 AStG vorgesehen, wonach sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes in den DBA nach den Regelungen des AStG bestimmen soll. Diese Ergänzung hat jedoch in die finale Fassung des Gesetzes keinen Eingang gefunden.

c) Dokumentationsanforderungen

aa) Verrechnungspreis-Dokumentation

428

Die Rechtsprechung des BFH stellt für die steuerliche Anerkennung von Geschäftsbeziehungen innerhalb internationaler Konzerne zusätzliche Kriterien auf. Es werden hier verschärfte Grundsätze auf Kapitalgesellschaften und ihre beherrschenden Gesellschafter bzgl. der steuerlichen Anerkennung ihrer Rechtsgeschäfte angewandt. Sie müssen, um nicht in vGA umqualifiziert zu werden, im Voraus klar und eindeutig vereinbart und durchgeführt worden sein. Es werden in diesem Zusammenhang kritische Stimmen laut, die diesbezüglich von einer Verletzung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen sprechen.^[39]

Die Überprüfung solcher Verhältnisse ist für die FinVerw. nur möglich, wenn Stpfl. zur Erstellung von Aufzeichnungen über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen verpflichtet sind. § 90 Abs. 3 AO verlangt in der Neufassung mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, die Erfüllung umfassender Dokumentationspflichten. So umfasst die Aufzeichnungspflicht gem. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO künftig folgende Elemente, die in der Gesetzesbegründung als „Local File“ bezeichnet werden:

- die Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation),
- die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie
- Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungsmethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation).

Ferner müssen Unternehmen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind, auch einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung geben. Diese Dokumentationsverpflichtung, die in der Gesetzesbegründung als „Master File“ bezeichnet wird, entfällt nur dann, wenn das Unternehmen im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz von weniger als 100 Mio. € erzielt hat, wobei hierunter auch Umsätze mit nahestehenden Personen fallen. Eine multinationale Unternehmensgruppe ist bereits bei einem in einem anderen Staat gegebenen nahestehenden Unternehmen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat gegeben. Näheres regelt gemäß der Ermächtigung in § 90 Abs. 3 Satz 11 AO die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV).^[40] Des Weiteren hat das BMF mittels der Grundsätze für die Prüfung der

38 BMF v. 30.3.2016, IV B 5 – S 1341/11/10004–07, BStBl I 2016, 455.

39 Vgl. hierzu Becker in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, Art. 9 OECD-MA Rz. 66 ff.

40 Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV) v. 12.7.2017, BGBl. I 2017, 2367.

Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren^[41] die Anforderungen bestimmt, die aus Sicht der Verwaltung zu erfüllen sind.

bb) Country-by-Country-Reporting

429

Unter Bezugnahme auf den BEPS-Aktionspunkt 13 ist gem. § 138a AO künftig auch ein sog. „Country-by-Country-Reporting“ zu erstellen und an das BZSt zu übermitteln. Die Verpflichtung betrifft inländische Konzernobergesellschaften, die einen Konzernabschluss aufstellen, wenn deren Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst, und die im Konzernabschluss ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. € betragen. Das Country-by-Country-Reporting soll eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht abbilden, wie sich die Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt. Hierzu sind ausgehend vom Konzernabschluss gem. § 138a Abs. 2 AO die nachfolgenden Daten auszuweisen:

- Umsatzerlöse und sonstige Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen,
- Umsatzerlöse und sonstige Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen,
- die Summe aus den Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen gemäß den beiden obigen Positionen,
- die im Wirtschaftsjahr gezahlten Ertragsteuern,
- die im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragsteuern,
- das Jahresergebnis vor Ertragsteuern,
- das Eigenkapital,
- der einbehaltene Gewinn,
- die Zahl der Beschäftigten, und
- die materiellen Vermögenswerte.

Ferner sind alle Unternehmen und Betriebsstätten auszulisten und deren wichtigste Geschäftstätigkeit anzugeben.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Country-by-Country-Reportings besteht für eine inländische Konzernobergesellschaft nicht, wenn diese in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird. Hiervon bestehen jedoch zwei Ausnahmen:

- Sofern ein inländisches Unternehmen von seiner ausländischen Konzernobergesellschaft beauftragt wird, ein Country-by-Country-Reporting abzugeben, ist dieses gem. § 138a Abs. 3 AO verpflichtet, den Bericht dem BZSt zu übermitteln.
- Ferner regelt § 138a Abs. 4 AO, dass eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines ausländischen Konzerns ein Country-by-Country-Reporting an das BZSt übermitteln muss, wenn die ausländische Konzernmutter kein Country-by-Country-Reporting übermittelt hat. Sofern die inländische Konzerngesellschaft die Übermittlung innerhalb eines Jahres nicht sicherstellen kann,

41 BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570.

insbesondere weil sie das Country-by-Country-Reporting weder beschaffen noch erstellen kann, hat sie dies dem BZSt innerhalb eines Jahres anzuzeigen. Hierbei sind alle oben aufgelisteten Informationen zu übermitteln, über die sie verfügt und die sie beschaffen kann.

In der Steuererklärung ist gem. § 138a Abs. 5 AO anzugeben, ob ein inländisches Unternehmen selbst Konzernobergesellschaft, eine beauftragte Gesellschaft oder eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines ausländischen Konzerns ist.

Das Country-by-Country-Reporting ist gem. § 138a Abs. 6 AO spätestens ein Jahr nach Ablauf des relevanten Wirtschaftsjahrs an das BZSt zu übermitteln. Die erstmalige Erstellung eines Country-by-Country-Reportings ist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, verpflichtend. Als Ausnahme hiervon gilt in den Fällen des § 138a Abs. 4 und 5 AO für inländische Konzerngesellschaften ausländischer Konzerne eine erstmalige Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Sofern ein Country-by-Country-Reporting nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt wird, sieht § 379 Abs. 2 Nr. 1c i.V.m. Abs. 4 AO eine Ordnungswidrigkeit vor, die mit einer Geldbuße von 10 000 € geahndet werden kann.

Das BZSt stellt das Country-by-Country-Reporting gem. § 138a Abs. 7 AO den jeweils zuständigen inländischen Finanzbehörden zur Verfügung. Ferner übermittelt das BZSt das Country-by-Country-Reporting an die Vertragsstaaten der am 27.1.2016 unterzeichneten völkerrechtlichen Vereinbarung^[42] im Wege des automatischen Informationsaustauschs. Die Übermittlung erfolgt gem. § 117c Abs. 1, Abs. 4 AO ohne Anhörung der Beteiligten. Gleichmaßen nimmt das Bundeszentralamt das Country-by-Country-Reporting ausländischer Konzernobergesellschaften von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten entgegen und übermittelt dieses an die jeweils zuständige inländische Finanzbehörde, sofern im jeweiligen Country-by-Country-Reporting inländische Sachverhalte enthalten sind. Das BZSt kann das Country-by-Country-Reporting auswerten, um z.B. dessen Mitwirkung an einer Betriebsprüfung sicherzustellen. Ab dem Zeitpunkt der Übermittlung wird das Country-by-Country-Reporting für 15 Jahre gespeichert. Dies soll es ermöglichen, im Zeitablauf einen Vergleich zwischen den Veranlagungszeiträumen vorzunehmen und Veränderungen nachzuvollziehen.

Im BMF-Schreiben vom 11.7.2017 hat die FinVerw. die Anforderungen an die Inhalte und die Übermittlung des Country-by-Country-Reporting detailliert dargelegt.^[43]

3. Schiedskonvention

430

Das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen („EU-Schiedskonvention“)^[44] stellt einen multilateralen Vertrag der EU-Mitgliedstaaten dar, mit dem sichergestellt werden soll, dass aus abweichenden zwischenstaatlichen Erfolgszuordnungen keine Doppelbelastung resultiert. Nach diesem Übereinkommen können sowohl Einkommensteuer- als auch Körperschaftsteuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen ein Verständigungs- und Schlichtungsverfahren im Falle von Einkunfts Korrekturen bei der Besteuerung von Betriebsstätten oder verbundenen Unternehmen einfordern. Der Vorteil dieses Verfahrens

42 Mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte, siehe BR-Drucks. 241/16. Mit Stand 30.6.2016 haben neben Deutschland weitere 43 Staaten die mehrseitige Vereinbarung unterzeichnet.

43 Vgl. BMF v. 11.7.2017, IV B 5 – S 1300/16/10010:002, BStBl I 2017, 974.

44 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen v. 23.7.1990, 90/436/EWG, BGBl. II 1993, 1308.

gegenüber dem abkommensrechtlichen Verständigungsverfahren ist, dass der Stpfl. einen Rechtsanspruch auf dessen Durchführung hat, während die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Ermessen der Finanzbehörden liegt.^[45] Darüber hinaus weist das Schiedsverfahren den Vorteil auf, dass es zu einer für alle Seiten verbindlichen Lösung führt.

4. EU-Streitbeilegungsverfahren

431

Für Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union ab v. 2018 kommt das nachfolgend beschriebene Streitbeilegungsverfahren zur Anwendung. Voraussetzung ist, dass verschiedene EU-Mitgliedstaaten die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen oder der EU-Schiedskonvention unterschiedlich auslegen oder anwenden und hierdurch eine Doppelbesteuerung verbleibt.^[46] In diesem Fall kann der Stpfl. eine Beschwerde über die Streitfrage bei jeder der zuständigen Behörden jedes der betroffenen Mitgliedstaaten einreichen, um um deren Lösung zu ersuchen. Sofern die Streitfrage nicht binnen sechs Monaten nach deren Eingang von einer der beiden Behörden einseitig gelöst wurde, müssen sich die Behörden darum bemühen, die Streitfrage im Verständigungsverfahren innerhalb von zwei Jahren – ggf. verlängert um bis zu ein weiteres Jahr – zu lösen. Gelingt dies nicht, sind die zuständigen Behörden auf Antrag des Stpfl. dazu verpflichtet, einen Ausschuss einzusetzen, der eine Stellungnahme zu der Frage abgibt, wie die Streitfrage zu lösen ist. Diese Stellungnahme ist bindend, sofern die zuständigen Behörden keine von der Stellungnahme abweichende Entscheidung zur Lösung der Streitfrage treffen. Die Entscheidung ist entweder vollständig oder in einer Zusammenfassung zu veröffentlichen, welche mindestens eine Beschreibung des Sachverhalts, des Streitgegenstands, das Datum, die betroffenen Steuerzeiträume, die Rechtsgrundlage, den Wirtschaftsbereich sowie eine Kurzbeschreibung des Endergebnisses zu enthalten hat. Damit wird auch für deutsche Steuerzwecke insoweit erstmals „Case Law“ geschaffen, auf das sich andere Stpfl. ggf. im Verhältnis zur FinVerw. berufen können bzw. eine (erste) verbesserte Einschätzung in schwierigen und/oder strittigen Fällen erlaubt.

Das EU-Streitbeilegungsverfahren ist bis zum 30.6.2019 in nationales Recht umzusetzen. Die Anwendung erfolgt auf Beschwerden, die nach dem 1.7.2019 eingereicht werden und die Streitigkeiten in ab dem 1.1.2018 beginnenden Veranlagungszeiträumen betreffen.

5. Maßstab des Fremdvergleichs

432

Sowohl die DBA-Gewinn-Korrekturklausel, die vGA als auch die Einkunftsabgrenzung nach § 1 AStG beruhen auf dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Die verdeckte Einlage stellt auf den Teilwert ab (§ 6 Abs. 6 EStG).

Als wichtigste Anhaltspunkte für die Bemessung von Gewinnberichtigungen nach Maßgabe des Fremdvergleichs haben sich dabei die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode (Standardmethoden) entwickelt (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG). Weitere im internationalen Kontext bekannte Methoden sind die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM), die Gewinnaufteilungsmethode sowie die Gewinnvergleichsmethode.

⁴⁵ Zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vgl. BMF-Merkblatt v. 9.10.2018, IV B 2 - S 1304/17/10001, BStBl I 2018, 1122.

⁴⁶ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl.EU 2017 Nr. L 265, 1.

Art und Umfang des Einsatzes der Methoden sowie deren Interpretation und Umsetzung mag sich in den nächsten Jahren auf Grund der BEPS Aktionspunkte 8–10 weiterentwickeln.

a) Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden

aa) Preisvergleichsmethode

433

Sie orientiert sich allein an vergleichbaren Fremdverkäufen möglichst gleichartiger Geschäfte. Fremdverkäufe sind Transaktionen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen. Als Anhaltspunkte kommen dafür v.a. in Betracht:

- Börsenpreise, branchenübliche Preise, die auf dem maßgeblichen Markt ermittelt sind (Marktpreise), sowie sonstige Informationen über den Markt;
- Preise, die der Stpfl., der ihm Nahestehende oder Dritte tatsächlich für entsprechende Lieferungen oder Leistungen auf dem maßgeblichen Markt vereinbart haben;
- Gewinnaufschläge, Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten).

Es ist zwischen einem inneren und einem äußeren Preisvergleich zu unterscheiden. Während der innere Preisvergleich einen Vergleich mit marktentstandenen Preisen vornimmt, die der Stpfl. oder ein Nahestehender mit fremden Dritten vereinbart hat, liegen beim äußeren Preisvergleich Börsennotierungen, branchenübliche Preise oder Preise unter unabhängigen Dritten zu Grunde.

bb) Wiederverkaufspreismethode

434

Bei dieser Methode (auch Absatzpreismethode genannt) wird von dem Preis ausgegangen, zu dem eine bei einem Nahestehenden gekaufte Ware an einen unabhängigen Abnehmer weiter veräußert wird (Marktpreis). Hiervon ist ein Abschlag i. H. der Handelsspanne vorzunehmen, um so zu einem angemessenen Einkaufspreis zu kommen, der Maßstab für evtl. Berichtigungen des Einkaufspreises ist, der von der nahe stehenden Person berechnet wurde (Tz. 2.2.3. der Verwaltungsgrundsätze^[47]). Diese Methode wird i.d.R. bei konzernangehörigen Vertriebsunternehmen angewendet.

cc) Kostenaufschlagsmethode

435

Die Kostenaufschlagsmethode als dritte Standardmethode kommt regelmäßig in Betracht, wenn Halbfertigerzeugnisse, Sonderanfertigungen oder auch einfache Grundprodukte für die Weiterverarbeitung geliefert werden. Es wird von den Vollkosten einer Lieferung oder Leistung der nahe stehenden Person ausgegangen, die diese gegenüber dem inländischen Stpfl. erbracht hat. Der ermittelte arm's-length-Preis setzt sich in diesen Fällen aus den Kosten einer Leistung/Lieferung zuzüglich einer angemessenen Gewinnspanne zusammen (Tz. 2.2.4. der Verwaltungsgrundsätze^[48]).

47 BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218.

48 BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218.

b) Andere Verrechnungspreismethoden

aa) Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

436

Der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode liegt die Annahme zu Grunde, dass die Nettogewinnspanne, die der Stpfl. aus einer konzerninternen Transaktion erzielt, im Idealfall mit derjenigen Nettogewinnspanne übereinstimmen muss, die unter fremdvergleichskonformen Bedingungen erzielt wird. Um eine Vergleichbarkeit zu gewährleisten, ist der Nettogewinn aus einzelnen Arten von konzerninternen Geschäftsvorfällen oder aus zulässigerweise zusammengefassten konzerninternen Geschäftsvorfällen in das Verhältnis zu einer geeigneten Basis (z.B. eingesetztes Kapital, eingesetzte Wirtschaftsgüter, operative Kosten, Umsatz etc.) zu setzen. Die hieraus resultierende Nettomarge wird sodann mit der Nettomarge verglichen, die das betreffende Unternehmen mit einem fremden Dritten erzielt hat, oder die fremde Dritte untereinander erzielen.

bb) Gewinnaufteilungsmethode

437

Die Gewinnaufteilungsmethode basiert auf der Überlegung, den Gesamtgewinn aus einem konzerninternen Geschäft anhand eines fremdvergleichskonformen Maßstabs auf die beteiligten Konzernunternehmen aufzuteilen. Hierzu ist zunächst der aus den betrachteten Geschäften der verbundenen Unternehmen resultierende Gewinn zu ermitteln. Die Gewinne, die die Konzernunternehmen außerhalb der betrachteten Transaktion erzielen, bleiben entsprechend der Transaktionsbezogenheit der Methode außer Betracht. Der sich hiernach aus der Transaktion ergebende Gewinn ist auf die beteiligten Konzernunternehmen nach einem Maßstab aufzuteilen, den unabhängige Unternehmen in einer entsprechenden Vereinbarung gewählt hätten. Zur Durchführung der Aufteilung kommt zum einen eine Aufteilung des Gesamtgewinns anhand der Beiträge der einzelnen Unternehmen nach Maßgabe einer Funktions- und Risikoanalyse bezüglich der Unternehmen in Betracht. Alternativ ist es auch denkbar, nur denjenigen Gewinn aufzuteilen, der nicht sofort einer der Parteien zugerechnet werden kann. Hierzu verweist die OECD auf Gewinne, die auf hochwertige, oft einzigartige Wirtschaftsgüter zurückzuführen sind.^[49]

cc) Gewinnvergleichsmethode

438

Im Rahmen der Gewinnvergleichsmethode wird der aus Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen resultierende Gewinn mit demjenigen Gewinn verglichen, den unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen erzielen. Hierzu erfolgt eine Bildung von Renditekennziffern für die in Betracht kommenden Vergleichsunternehmen, indem das Betriebsergebnis in das Verhältnis zu einer geeigneten Basis (z.B. Umsätze oder Eigenkapital) gesetzt wird. Sodann wird die gebildete Renditekennziffer mit der entsprechenden Basis des zu prüfenden Konzernunternehmens multipliziert. Hierdurch resultiert das Betriebsergebnis in derjenigen Höhe, die bestehen würde, wenn die Renditekennziffer des Konzernunternehmens mit der des Vergleichsunternehmens übereinstimmen würde.

⁴⁹ Vgl. OECD-Verrechnungsgrundsätze 1995, Tz. 3.5.

c) Anwendbarkeit der Verrechnungspreismethoden

439

Die Verwaltungsgrundsätze^[50] treffen in Tz. 2.4.1 die Feststellung, dass es eine für alle Fallgruppen zutreffende Rangfolge in der Anwendung der Standardmethoden nicht gibt. Es gilt vielmehr, dass sich die anzuwendende Methode an der verkehrüblichen Sorgfalt des gewissenhaften Geschäftsleiters zu orientieren hat, der seinerseits derjenigen Methode den Vorzug einräumen wird, die den Verhältnissen am nächsten kommt, unter denen sich auf wirtschaftlich vergleichbaren Märkten die Fremdpreise bilden.

Während die Anwendbarkeit der Verrechnungspreismethoden in der Vergangenheit ausschließlich in den Verwaltungsgrundsätzen^[51] sowie ergänzend in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren^[52] geregelt war, enthält § 1 Abs. 3 AStG nunmehr eine gesetzliche Kodifizierung der Präzisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Sofern für eine konzerninterne Transaktion uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, sind zur Bemessung des fremdvergleichskonformen Preises gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG vorrangig die Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode) anzuwenden. Werden hierbei mehrere Fremdvergleichswerte ermittelt, bilden diese eine Bandbreite.

Können nach dieser Vorgehensweise dagegen keine Fremdvergleichswerte ermittelt werden, sind eingeschränkt vergleichbare Werte heranzuziehen, wozu eine geeignete Verrechnungspreismethode unter Vornahme sachgerechter Anpassungen zu Grunde zu legen ist. Für diesen Fall schreibt der Gesetzgeber keine explizite Verrechnungspreismethode vor, so dass neben den Standardmethoden wohl auch andere Verrechnungspreismethoden – insbesondere die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode – herangezogen werden können. Dies steht im Einklang mit den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren,^[53] in der auch die FinVerw. unter bestimmten weiteren Voraussetzungen die Anwendung dieser Methode gestattet, sofern die Standardmethoden auf Grund des Fehlens oder der Mängel von Fremdvergleichsdaten nicht angewandt werden können. Ebenso wird von der FinVerw. in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren auch die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode gestattet, sofern sich die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwenden lassen.^[54] Dagegen wird die Anwendung der Gewinnvergleichsmethode von der FinVerw. nicht zugelassen. Dies wird damit begründet, dass die Methode keinen geschäftsvorfallbezogenen Ansatz verfolgt und Nettogewinne heranzieht, die sich für eine Vergleichbarkeitsprüfung nicht eignen.^[55]

Eine im Falle nur eingeschränkt vergleichbarer Werte resultierende Bandbreite von Fremdvergleichswerten ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG einzuengen. Entsprechend der Gesetzesbegründung ist hierzu die in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren beschriebene Interquartilsmethode anzuwenden, wonach das obere und untere Viertel der Bandbreite für Zwecke der Verrechnungspreisbildung nicht berücksichtigt wird.^[56]

50 BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218.

51 BMF v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I 1983, 218; vgl. hierzu Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.159 ff.; zu Einkunftsabgrenzung und Berichtigungsmaßstab vgl. Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Aufl. 1996, Rz. 690 ff.

52 BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff., Tz. 3.4.2010.3. Buchst. b.

53 BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff., Tz. 3.4.2010.3. Buchst. b.

54 Vgl. BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff., Tz. 3.4.2010.3. Buchst. b.

55 Vgl. BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff., Tz. 3.4.2010.3. Buchst. b.

56 Vgl. BMF v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570 ff., Tz. 3.4.2012.5.

Liegt der vom Stpfl. verwendete Preis außerhalb der Bandbreite uneingeschränkt vergleichbarer Werte – bzw. bei eingeschränkter Vergleichbarkeit außerhalb der eingeengten Bandbreite – so erfolgt die Einkünftekorrektur gem. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG auf den Median der Bandbreite. Dies steht im klaren Widerspruch zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, wonach innerhalb der letztlich maßgebenden Bandbreite jeder Preis dem Fremdvergleich entspricht, so dass der für den Stpfl. günstigste Wert maßgeblich ist.^[57] Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, wieso im Falle einer Bandbreite von fremdvergleichskonformen Vergleichswerten der Median „besonders fremdvergleichskonform“ sein soll, obwohl innerhalb dieser Bandbreite bereits jeder Preis einen fremdvergleichskonformen Wert abbildet.

Können auch keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden, ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen. Hierzu ist auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen der Mindestpreis des Leistenden und der Höchstpreis des Leistungsempfängers unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu ermitteln. Es wird somit auf das Verhalten von zwei ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern abgestellt, die entsprechend der in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG normierten Prämisse der vollständigen Information alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und entsprechend ihrer Gewinnerwartungen einen Einigungsbereich für den Preis festlegen. Innerhalb dieses Einigungsbereichs ist der Preis der Einkünfteermittlung zu Grunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs maßgeblich, was der Vermutung entspricht, dass sich die beiden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auf den Mittelwert einigen würden. Sofern der vom Stpfl. zu Grunde gelegte Einigungsbereich unzutreffend ermittelt wurde, kann auf eine Einkünfteberichtigung im Ermessen der Finanzbehörden verzichtet werden, wenn der vom Stpfl. zu Grunde gelegte Wert innerhalb des tatsächlich zutreffenden Einigungsbereichs liegt.

Sind wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung, ist wie im Falle der Einkünftekorrektur bei Funktionsverlagerungen eine sog. „Preisanpassungsklausel“ zu beachten (vgl. zu den Einzelheiten → 4 Rz. 424). Es handelt sich jedoch auch hier um eine widerlegbare Vermutung, so dass der Stpfl. nachweisen kann, dass fremde Dritte in der gleichen Situation keine Anpassungsregelung vereinbart hätten.

⁵⁷ Vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171.

V. Betriebsstättengewinnermittlung

1. Gewinnabgrenzung nach DBA und nationalem Recht

a) Notwendigkeit der Gewinnabgrenzung

440

Betriebsstätten sind keine selbständigen Rechtsgebilde. Träger von Rechten und Pflichten ist immer nur das Gesamtunternehmen (Stammhaus). Die Zweigniederlassung, durch die das Gesamtunternehmen tätig wird, ist deren unselbständiger Teil.

Für Zwecke der Besteuerung muss jedoch der Teil des Gewinns, der auf eine inländische Betriebsstätte entfällt, zutreffend ermittelt werden. Unterhält ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte im Inland, so unterliegen die gewerblichen Einkünfte (Teilgewinn) aus dieser Betriebsstätte der inländischen Besteuerung. Rechtsgrundlage dafür sind – im DBA-Fall – die Zuordnungsregelung des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA und die Vorschriften des EStG über die beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, § 2 Abs. 1 GewStG).^[1]

Inländische Unternehmen, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten, werden nach dem Welteinkommensprinzip im Inland grundsätzlich auch mit dem Teil des Gewinns besteuert, der auf die ausländische Betriebsstätte entfällt. Besteht mit dem betreffenden ausländischen Staat kein DBA bzw. kein DBA, welches in dem betreffenden Fall die Anwendung der Freistellungsmethode vorsieht, ist die ausländische Einkommen-/Körperschaftsteuer nach § 34c EStG auf die inländische Steuer anzurechnen. Dabei verlangen sowohl § 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d Nr. 2a EStG für Zwecke der Steueranrechnung als auch § 34c Abs. 5 EStG, § 26 Abs. 1 KStG für die Pauschalierung eine gesonderte Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte. Gemäß § 9 Nr. 3 GewStG unterliegt der in der ausländischen Betriebsstätte erzielte Gewinn nicht der GewSt.

Ist hingegen ein DBA vorhanden und sieht dieses insoweit die Anwendung der Freistellungsmethode vor, so unterliegt der ausländische Betriebsstättengewinn insoweit auf Grund der Freistellungsmethode nicht der inländischen Besteuerung; freilich greift bei der Einkommensteuer – vorbehaltlich der Regelung des § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG – der Progressionsvorbehalt.

In jedem Fall, ob es sich um eine in- oder ausländische Betriebsstätte handelt oder ob ein DBA besteht oder nicht, muss der Betriebsstättengewinn ermittelt werden, z.B. auch, um eine zutreffende Abgrenzung bzgl. der Gewerbesteuer zu erzielen (§ 9 Nr. 3 GewStG befreit Gewinne ausländischer Betriebsstätten generell von der deutschen Gewerbesteuer). Dies hat nach den deutschen Gewinnermittlungsvorschriften unter Berücksichtigung der Regelungen des jeweiligen DBA – soweit ein solches existiert – zu erfolgen.

1 Zu den Grundsätzen der Betriebsstättenbesteuerung vgl. Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 7 OECD-MA Rz. 175 ff.; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, 466 ff.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 21.16 ff.; Kroppen in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, Art. 7 OECD-MA Rz. 42 ff.; Fischer in Lüdicke, Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, Bd. 25, 2003, 163 ff.

b) DBA-Regelungen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung

aa) Bisherige Abkommenspraxis

441

In der bisherigen Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland finden in Übereinstimmung mit dem OECD-MA 2008 regelmäßig zwei Methoden der Gewinnermittlung Anwendung, die direkte und die indirekte Methode.

Bei der direkten Methode wird das Ergebnis der Betriebsstätte auf Grund einer eigenständigen Betriebsstättenbuchhaltung ermittelt. Die Methode basiert im Grundsatz auf der Annahme, dass die Betriebsstätte eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausüben würde und hierbei vom inländischen Stammhaus völlig unabhängig ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008). Dabei sind im Rahmen der Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses gem. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA 2008 diejenigen Aufwendungen abzuziehen, die mit der Betriebsstätte im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, unabhängig davon, ob sie im Betriebsstättenstaat oder anderswo entstanden sind. Die direkte Methode berücksichtigt aber auch und zugleich die rechtliche Unselbständigkeit der Betriebsstätte. Dies hat zur Folge, dass sich der steuerliche Gewinn einer Betriebsstätte zwar um Entgelte für Kaufpreise, Zinsen und Lizenzgebühren mindert, wenn sie der Betriebsstätte von außenstehenden Dritten in Rechnung gestellt werden (sog. Außenaufwand). Eine abweichende Behandlung gilt jedoch in diesen Fällen für Verrechnungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte:

- Bei Warenlieferungen können die handelsüblichen Preise inklusive eines Gewinnbestandteils (vgl. auch Rz. 17.3 des Kommentars zu Art. 7 des OECD-MA) angesetzt werden. Insoweit gilt die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte.
- Für Zinsen und Lizenzgebühren, also Nutzungsüberlassungen, die das Stammhaus der Betriebsstätte in Rechnung stellt, gilt dagegen der Grundsatz, dass diese Entgelte nicht abzugsfähig sind (Rz. 12.2 sowie Rz. 17.1 ff. des Kommentars zu Art. 7 OECD-MA) soweit im Stammhaus kein korrespondierender Aufwand vorliegt.
- Auch Zinsen sind dementsprechend nur dann abzugsfähig, wenn das Stammhaus die Kredite bei Dritten (oder anderen Konzerngesellschaften) aufgenommen hat und diese an die Betriebsstätte weiterleitet (d.h. soweit wiederum Zins als Außenaufwand tatsächlich entstanden ist). Ferner sind die Zinsen, die ein Bankunternehmen im laufenden Geschäftsverkehr seiner Betriebsstätte berechnet, zum Abzug zugelassen (im Bankenbereich gilt insoweit eine Selbstständigkeitsfiktion, da es sich hier um die laufenden Leistungsbeziehungen handelt).

Bei der indirekten Methode erfolgt demgegenüber keine eigenständige Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses. Stattdessen wird bei dieser Methode der Gesamtgewinn des Unternehmens anhand eines geeigneten Aufteilungsschlüssels auf das Stammhaus und die Betriebsstätte verteilt.

bb) Neue bzw. künftige Abkommenspraxis

442

Die OECD hat entsprechend dem Diskussionspapier „*The Attribution of Profits to Permanent Establishments*“ den Art. 7 OECD-MA betreffend Unternehmensgewinne im Rahmen des OECD-MA 2010 vollständig neu gefasst („Authorized OECD Approach“). Im Rahmen dieser Änderung wurde die Betriebs-

stätten-Gewinnabgrenzung nach Maßgabe eines „Functionally separate entity approach“ an die Einkünfteabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen angeglichen. Hierzu wird die Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen angesehen, das die Geschäftsbeziehungen (sog. „dealings“) mit dem Stammhaus und anderen Unternehmensteilen grundsätzlich umfassend nach dem Fremdvergleichsgrundsatz abrechnet.

Die Gewinnabgrenzung erfolgt im Rahmen des OECD-Ansatzes in zwei Stufen. Zunächst sollen die von der Betriebsstätte übernommenen Funktionen, die zuzuordnenden Wirtschaftsgüter sowie die von ihr getragenen Risiken bestimmt werden. In einem zweiten Schritt soll hierauf aufbauend der Gewinn, der der Betriebsstätte zuzuweisen ist, in fremdvergleichskonformer Höhe ermittelt werden, indem die Vergütung für die identifizierten „dealings“ unter Anwendung der in den „Transfer Pricing Guidelines“ der OECD vorgesehenen Verrechnungspreismethoden ermittelt wird. In Betracht kommen hierbei sowohl die sog. Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) als auch hilfsweise transaktionsbezogene Gewinnmethoden.

Im Ergebnis sollen auf der Basis des neuen OECD-Ansatzes grundsätzlich sämtliche Formen von internen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte für steuerliche Zwecke als existent fingiert und mit dem Fremdvergleichspreis abgerechnet werden. Dies geht einher mit der Abschaffung der bisher in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2008 vorgesehenen indirekten Methode zur Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung.

Es ist zu erwarten, dass neu verhandelte DBA dem neuen OECD-Ansatz zur Betriebsstättengewinnabgrenzung folgen werden. So beinhalten die mit Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden verhandelten DBA diesen neuen Ansatz.

Zum Verhältnis des neuen OECD-Ansatzes zu den von der Bundesrepublik Deutschland zuvor abgeschlossenen DBA (d.h. auf Basis des OECD-MA 2008 oder älter) unter Berücksichtigung der nationalen Regelung des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG vgl. im Einzelnen → 4 Rz. 444.

c) Nationale Regelungen zur Betriebsstättengewinnabgrenzung

aa) Bisherige Rechtslage

443

Entsprechend dem (alten) OECD-MA 2008 ist auch nach nationalem Steuerrecht und in Übereinstimmung mit den bisher ausgehandelten DBA sowohl die direkte als auch die indirekte Methode der Gewinnermittlung zulässig. Da die direkte Methode durch die buchhalterische Erfassung aller Vorgänge exakter ist und der Teilgewinn der gewerblich tätigen Betriebsstätte prinzipiell durch „Teil-Betriebsvermögensvergleich“ zu ermitteln ist, ist der direkten Methode nach herrschender Meinung und ständiger BFH-Rechtsprechung der Vorrang zu geben.

bb) Neue Rechtslage

444

Mit dem AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013 wurde der von der OECD vorgesehene „Functionally separate entity approach“ im Rahmen einer Ergänzung des § 1 AStG sowie der BsGaV im deutschen Steuerrecht gesetzlich normiert.^[2] Hiernach wird die Betriebsstätte für steuerliche Zwecke grundsätzlich überwiegend – aber mit wichtigen Gegenausnahmen – wie ein eigenständiges und unabhängiges

² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

Unternehmen unter entsprechender Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes behandelt. Die in § 1 Abs. 5 AStG geregelte Vorgehensweise entspricht dem oben dargestellten zweistufigen Ansatz der OECD (→ 4 Rz. 442). Die Regelung gilt gleichermaßen für unbeschränkt Stpfl. mit einer ausländischen Betriebsstätte (sowohl DBA-Fall als auch Nicht-DBA-Fall), als auch für beschränkt Stpfl. mit einer inländischen Betriebsstätte, allerdings – jedenfalls nach dem allgemeinen Wortlaut der Norm – nur dann, wenn es zu einer Minderung der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte käme (§ 1 AStG stellt keine allgemeine Verrechnungspreisnorm dar, sondern ist mehr im Sinne einer „Mindereinnahmenverhinderungsnorm“ konzipiert und kann daher grundsätzlich auch nicht mehr leisten).

Zur Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sind der Betriebsstätte in einem ersten Schritt die Funktionen des Gesamtunternehmens zuzuordnen, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen, § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG). Weiterhin sind der Betriebsstätte die Vermögenswerte des Gesamtunternehmens zuzuordnen, die zur Ausübung der zugeordneten Funktionen benötigt werden (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG). Hierauf aufbauend sind weiterhin die Chancen und Risiken des Gesamtunternehmens zuzuordnen, die von der Betriebsstätte auf Grund der zugeordneten Funktionen und Vermögenswerte übernommen werden (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AStG). Abschließend ist der Betriebsstätte ein angemessenes Eigenkapital (sog. Dotationskapital) zuzuordnen (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG).

Hieraus resultiert das Chancen- und Risiko-Profil der ausländischen Betriebsstätte, vergleichbar demjenigen einer ausländischen Tochtergesellschaft. Auf dieser Basis sind in einem zweiten Schritt Art und Umfang der Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu bestimmen. Für diese anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG sind sodann die Verrechnungspreise unter Heranziehung der in § 1 Abs. 3 AStG normierten Methoden zu bestimmen, d.h. vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode.

Ungeachtet der nun geltenden Rechtslage erfolgt nicht in jedem Fall eine Behandlung der Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen. So sieht § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG explizit eine Ausnahme vor, falls sich auf Grund der Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Gesamtunternehmen eine andere Behandlung ergibt. Diese Ausnahme soll der Tatsache Rechnung tragen, dass die Betriebsstätte nur einen rechtlich unselbständigen Teil des Unternehmens darstellt. Dies könne für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht vollständig negiert werden. Entsprechend besäße somit die Betriebsstätte z.B. stets das gleiche Kreditrating wie das Gesamtunternehmen. Weiterhin wird mit der Betriebsstätte ein Darlehensverhältnis für steuerliche Zwecke nur unter Einschränkungen oder ggf. auch gar nicht als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung erfasst.

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes soll gem. § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG nur dann nicht greifen, soweit ansonsten auf Grund eines bestehenden DBA ein Besteuerungskonflikt (Doppelbesteuerung) entsteht. Dies betrifft u.a. den Fall, dass das DBA mit dem betreffenden Staat die Betriebsstätengewinnabgrenzung anhand des alten OECD-MA 2008 (oder noch älter) normiert und somit (noch) nicht dem neuen OECD-Ansatz einer fiktiven rechtlichen Selbständigkeit der Betriebsstätte folgt. In diesem Fall würde Deutschland unter Anwendung der neuen Grundsätze des § 1 Abs. 5 AStG u.U. sein Besteuerungsrecht einseitig ausweiten und hiermit gegen das bestehende DBA verstoßen. Daher soll das DBA in entsprechenden Konstellationen zur Vermeidung eines Besteuerungskonflikts und einer damit resultierenden Doppelbesteuerung vorrangig zur Anwendung kommen, wobei allerdings der Stpfl. den Nachweis zu erbringen hat, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem DBA ausübt und dies zu einer Doppelbesteuerung führt. Weitet der andere Staat dagegen sein Besteuerungsrecht unter Verstoß gegen das bestehende DBA aus, kommt die Ausnahmeregelung des

§ 1 Abs. 5 Satz 8 AStG insoweit nicht zur Anwendung, da derartige Fälle durch Verständigungs-, resp. Schiedsverfahren, zu lösen sind.

Einzelheiten zur Bestimmung der anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen und der Bestimmung der Verrechnungspreise werden in der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) konkretisiert, vgl. § 1 Abs. 6 AStG.^[3] Ferner konkretisiert die FinVerw. in den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung ihre Sichtweise zur Zuordnung von Personalfunktionen und Wirtschaftsgütern sowie zur Bemessung des Dotationskapitals. Zudem enthält das BMF-Schreiben Übergangsregelungen sowie Regelungen zur Anwendung von DBA, die noch nicht dem neuen OECD-Ansatz einer fiktiven rechtlichen Selbständigkeit der Betriebsstätte folgen.^[4]

2. Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Kapitalausstattung

445

Zur Durchführung der Betriebsstättengewinnabgrenzung ist eine Zuordnung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Aktiv- und Passivvermögens zur Betriebsstätte notwendig, die zur Ausübung ihrer Funktionen benötigt werden (vgl. § 1 Abs. 5 AStG sowie die diesbezügliche Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) gem. § 1 Abs. 6 AStG).^[5]

a) Zuordnung von Wirtschaftsgütern

446

Der Betriebsstätte werden prinzipiell die Wirtschaftsgüter zugerechnet, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt (vgl. § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG). Entsprechend konkretisiert § 5 Abs. 1 BsGaV, dass für die Zuordnung eines materiellen Wirtschaftsguts zu einer Betriebsstätte dessen Nutzung das maßgebliche Kriterium ist. Wird ein materielles Wirtschaftsgut von mehreren Betriebsstätten genutzt, so ist es der Betriebsstätte zuzuordnen, für deren Geschäftstätigkeit es überwiegend genutzt wird.

Immaterielle Werte sind demgegenüber nach der Personalfunktion dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zuzuordnen, die für deren Schaffung oder deren Erwerb verantwortlich ist (vgl. § 6 Abs. 1 BsGaV). Werden Personalfunktionen, durch deren Ausübung ein immaterieller Wert geschaffen oder erworben wird, gleichzeitig in verschiedenen Betriebsstätten ausgeübt, so ist der immaterielle Wert der Betriebsstätte zuzuordnen, deren Personalfunktion die größte Bedeutung für den immateriellen Wert zukommt.

Beteiligungen, Finanzanlagen und ähnlichen Vermögenswerten sind gem. § 7 Abs. 1 BsGaV anhand der Nutzung zu Stammhaus oder Betriebsstätte zuzuordnen. Die Nutzung ergibt sich aus dem funktionalen Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte. Besteht der funktionale Zusammenhang

³ Vgl. Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603.

⁴ Vgl. BMF v. 22.12.2016, IV B 5 – S 1341/12/10001–03, Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa), BStBl I 2017, 182.

⁵ Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603.

gleichzeitig zur Geschäftstätigkeit verschiedener Betriebsstätten, so ist der Vermögenswert der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der der überwiegende funktionale Zusammenhang besteht.

b) Kapitalausstattung

447

Im Rahmen der Durchführung der Betriebsstättengewinnabgrenzung ist der Betriebsstätte steuerlich ein Anteil am (Eigen-)Kapital des Gesamtunternehmens zuzuordnen (Dotationskapital).

Eine Konkretisierung der Bestimmung des Dotationskapitals erfolgt im Rahmen der gesetzlichen Normierung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten gem. § 1 Abs. 5 AStG sowie der BsGaV gem. § 1 Abs. 6 AStG. Hierbei wird zwischen

- inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen und
- ausländischen Betriebsstätten inländischer Unternehmen

unterschieden.

Im Fall der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens ist ein umfassendes Dotationskapital nach Maßgabe der Kapitalaufteilungsmethode zu ermitteln (vgl. § 12 BsGaV). Hierzu ist der Betriebsstätte zum Beginn eines Wirtschaftsjahres derjenige Anteil am Eigenkapital des Unternehmens zuzuordnen, der ihrem Anteil an den Vermögenswerten sowie den Chancen und Risiken im Verhältnis zum übrigen Unternehmen entspricht. Die Ermittlung hat hierbei grundsätzlich nach deutschem Steuerrecht zu erfolgen, jedoch können hilfsweise die ausländischen Eigenkapitalpositionen übernommen werden, sofern nachgewiesen wird, dass dieses Eigenkapital nicht erheblich von dem nach deutschem Steuerrecht anzusetzenden Eigenkapital abweicht, oder dass Abweichungen durch Anpassungen ausgeglichen werden.

Demgegenüber erfolgt die Ermittlung des Dotationskapitals im Fall der ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens nach Maßgabe der sog. Mindestkapitalausstattungsmethode (vgl. § 13 BsGaV). Hierzu ist vom inländischen Unternehmen der Nachweis zu erbringen, dass das zugewiesene Dotationskapital in der jeweiligen Höhe überhaupt betriebswirtschaftlich erforderlich ist. Einer ausländischen Betriebsstätte kann jedoch ein höheres Dotationskapital zugeordnet werden, soweit die höhere Dotation im Einzelfall zu einem Ergebnis der Betriebsstätte führt, das dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Das Dotationskapital darf in diesem Fall jedoch den Betrag nicht übersteigen, der sich entsprechend § 12 Abs. 1–3 BsGaV nach der Kapitalaufteilungsmethode ergibt.

Die unterschiedliche Vorgehensweise für in- und ausländische Betriebsstätten impliziert, dass die fiskalische Zielsetzung letztlich darin besteht, in beiden Konstellationen möglichst wenig Fremdkapitalzinsen im Inland zum Abzug zuzulassen, was mit der abkommensrechtlich normierten – und auf Grund der Schrankenwirkung des DBA grundsätzlich vorrangigen – Betriebsstättengewinnabgrenzung in dieser Form wohl nicht zu vereinbaren ist. Weiterhin ist dies auch kein international harmonisiertes bzw. kompatibles Vorgehen. Doch genau darauf zielte eigentlich die Rechtsänderung ab.

3. Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte

448

Werden Wirtschaftsgüter vom inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte überführt, kann dies nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen keine Gewinnrealisierung auslösen, da auf Grund

der rechtlichen Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte aus Sicht des Gesamtunternehmens kein Umsatzakt am Markt vorliegt. Ungeachtet dessen soll dieser Vorgang gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG als Entnahme für betriebsfremde Zwecke erfasst werden, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Für Kapitalgesellschaften ist der Vorgang analog gem. § 12 Abs. 1 KStG als fiktive Veräußerung zum gemeinen Wert zu behandeln. Als Folge hieraus tritt im Zeitpunkt der Überführung grundsätzlich eine sofortige Gewinnrealisation ein. Lediglich unter den engen Voraussetzungen des § 4g EStG ist es bei Überführung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in eine EU-/EWR-Betriebsstätte zulässig, die stillen Reserven mittels Bildung und ratierlicher Auflösung eines Ausgleichspostens über fünf Jahre zu verteilen.^[6] Ebenso stellt § 16 Abs. 3a EStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Aufgabe des Gewerbebetriebs gleich, wobei in diesem Fall bei natürlichen Personen eine Progressionsmilderung nach Maßgabe der sog. „Fünftelungsregelung“ gem. § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG resp. unter zusätzlichen Voraussetzungen mittels einem ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 EStG erfolgt. Auf Antrag des Stpfl. kann die festgesetzte Steuer bei Verlegung des Betriebs oder Teilbetriebs in einen EU-/EWR-Staat auch in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden (§ 36 Abs. 5 EStG).

Die Regelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, § 16 Abs. 3a EStG und § 12 Abs. 1 KStG i.d.F. SEStEG basieren auf der Auffassung der FinVerw., die bereits vor Inkrafttreten dieser Regelungen für diesen Sachverhalt in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen^[7] v. 24.12.1999 unter Tz. 2 im Fall einer DBA-Betriebsstätte ohne Rechtsgrundlage – und auf Grund der abkommensrechtlich gebotenen Gewinnabgrenzung auch ohne Notwendigkeit^[8] – eine Realisation der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven nach Maßgabe des Fremdvergleichspreises gefordert hatte.

Vor Inkrafttreten von § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, resp. § 12 Abs. 1 KStG war es umstritten, ob sich die von der FinVerw. geforderte Entstrickung auf eine Rechtsgrundlage stützt. Die h.M. in der Literatur ging indes davon aus, dass keine Rechtsgrundlage bestand.^[9] Zwar vertrat der BFH in früherer Rechtsprechung die Theorie einer Gewinnverwirklichung durch Steuerentstrickung, wonach eine Entnahme bereits dann anzunehmen sei, wenn ein Wirtschaftsgut auf einen anderen Betrieb oder eine andere

6 Zur Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG vgl. im Detail nachfolgend.

7 BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl I 1999, 1076, zuletzt geändert durch BMF v. 22.12.2016, IV B 5-S 1341/12/10001-03, BStBl I 2017, 182.

8 So ist zwar zutreffend, dass das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der Gewinne der Betriebsstätte abkommensrechtlich dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen ist. Tatsächlich umfasst dieses Besteuerungsrecht entsprechend der abkommensrechtlich gebotenen Gewinnabgrenzung anhand des Fremdvergleichsprinzips in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA nur diejenigen stillen Reserven, die sich während der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zur ausländischen Betriebsstätte gebildet haben. Soweit die stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Überführung bestanden haben, wird das Besteuerungsrecht Deutschlands auf Grund des DBA nach jüngerer Meinung nicht eingeschränkt. Entsprechend braucht Deutschland im Falle einer späteren Aufdeckung der stillen Reserven durch Veräußerung des Wirtschaftsguts nur hinsichtlich der im Betriebsstättenstaat gebildeten stillen Reserven die Freistellung von der inländischen Besteuerung zu gewähren, so dass das Besteuerungsrecht Deutschlands bezüglich der im Inland gebildeten stillen Reserven des Wirtschaftsguts bestehen bleibt; vgl. Kühn, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Produktionsverlagerung, 2009, 75 ff.; Kaminski, DStR 1996, 1796 f.; Kroppen in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, Art. 7 OECD-MA Rz. 149/1 f.; siehe hierzu auch BFH v. 17.7.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

9 Vgl. eingehend Kühn, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Produktionsverlagerung, 2009, 81 ff.

Betriebsstätte überführt wird und die im Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven endgültig der Besteuerung entgehen würden (sog. finale Entnahmelehre).^[10] Diese Auffassung wurde jedoch von der h.M. in der Literatur abgelehnt und darüber hinaus z.T. angenommen, dass der BFH die finale Entnahmelehre zwischenzeitlich aufgegeben hatte.^[11] Dies bestätigte sich sodann im BFH-Urteil vom 17.7.2008, das insoweit eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung darstellte.^[12] Hiernach führe die Überführung eines Einzelwirtschaftsguts aus einem inländischen Stammhaus in eine ausländische Betriebsstätte auch dann nicht zur sofortigen Gewinnrealisation, wenn die ausländischen Betriebsstättengewinne auf Grund eines DBA von der Besteuerung im Inland freigestellt sind. Der BFH begründet dies damit, dass seine bisherige Rechtsprechung zur sog. finalen Entnahmelehre im Gesetz – jedenfalls i.d.F. vor dem sog. SEStEG – keine hinreichende Grundlage findet. Weiterhin basiere sie auf einer unzutreffenden Beurteilung der Abgrenzung zwischen den inländischen und den ausländischen Einkünften und der Wirkungen der abkommensrechtlichen Freistellung. So werde abkommensrechtlich die (spätere) Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven durch eine Freistellung der ausländischen Betriebsstättengewinne nicht beeinträchtigt. Der BFH stellt damit klar fest, dass vor Inkrafttreten des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des SEStEG sowohl eine Rechtsgrundlage als auch ein Bedürfnis dafür fehle, die Überführung von Wirtschaftsgütern eines inländischen Unternehmens in dessen ausländische Betriebsstätte als Gewinnrealisierungstatbestand anzusehen.

Im Urteil v. 28.10.2009 bestätigt der BFH die Aufgabe der finalen Entnahmelehre und erklärt darüber hinaus, dass er auch an der in der Vergangenheit vertretenen Theorie der „finalen Betriebsaufgabe“ nicht mehr festhalte.^[13] Nach dieser Rechtsprechung wurde vom BFH in der Vergangenheit eine Betriebsverlegung vom Inland in das Ausland als Betriebsaufgabe angesehen, wenn der Gewinn aus dem in das Ausland verlegten Gewerbebetrieb auf Grund eines DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegt. Analog zur Aufgabe der finalen Entnahmelehre betont der BFH auch für diesen Fall, dass es für die Annahme eines Realisationstatbestands bei Verlegung eines Betriebs ins Ausland im Streitjahr sowohl an einer gesetzlichen Grundlage als auch an einem Bedürfnis für eine Gewinnrealisation fehle. So sei die in der Vergangenheit getroffene Annahme, dass die während der Ausübung der Tätigkeit im Inland entstandenen stillen Reserven abkommensrechtlich der Besteuerung durch den deutschen Fiskus entzogen seien, unzutreffend. Vielmehr seien weiterhin der inländischen Besteuerung unterliegende Einkünfte gegeben, soweit ein späterer Veräußerungsgewinn auf der Realisierung der vormals im Inland erwirtschafteten stillen Reserven beruht. Der BFH betont hierbei ausdrücklich, dass er dies sowohl für den Fall einer im Inland bestehen bleibenden unbeschränkten Steuerpflicht als gegeben ansieht, als auch für den im Urteilsfall gegebenen Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht auf Grund der Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland. In diesem Fall blieben die stillen Reserven im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Inland steuerverhaftet, so dass auch in dieser Konstellation ein deutsches Besteuerungsrecht nicht verloren ginge. Weiterhin sieht der BFH eine spätere Besteuerung der im Inland entstandenen stillen Reserven im Falle einer Realisierung auch nicht auf Grund abkommensrechtlicher Bestimmungen als ausgeschlossen an. Dies begründet der BFH mit der Anwendung der Grundsätze über die abkommensrechtliche Abgrenzung von Betriebsstätteneinkünften auf Basis des Veranlassungsprinzips, so dass Deutschland auch nach der Betriebsverlagerung ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht verbleibe. Möglichen faktischen Schwierigkeiten der FinVerw.

¹⁰ Vgl. u.a. BFH v. 16.7.1969, I 266/65, BStBl II 1970, 175; v. 30.5.1972, VIII R 111/69, BStBl II 1972, 760.

¹¹ Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, 21.54; Reith, Internationales Steuerrecht, 446 f.

¹² Vgl. BFH v. 17.7.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

¹³ Vgl. BFH v. 28.10.2009, I R 99/08, BStBl II 2011, 1019.

beim Vollzug des späteren Besteuerungszugriffes begegnet der BFH mit dem Hinweis, dass der Gesetzgeber insoweit besondere Mitwirkungspflichten statuieren könne.

Mit Inkrafttreten des SEStEG und der Ergänzung im JStG 2010 sollte die bisherige Verwaltungsauffassung bzgl. der finalen Entnahmetheorie gesetzlich normiert und zugleich verschärft werden.^[14] So steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke bzw. im Falle von Kapitalgesellschaften gem. § 12 Abs. 1 KStG einer Veräußerung gleich. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt gem. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG resp. § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Diese fiktive Entnahme bzw. Veräußerung ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG, § 12 Abs. 1 KStG). Eine Stundung der entstehenden Steuer (entsprechend § 6 AStG) ist grundsätzlich nicht vorgesehen. Die Regelung gilt auch uneingeschränkt innerhalb der EU/EWR und ist insofern als höchst bedenklich anzusehen.

Gemäß der Auffassung des BMF im Schreiben vom 26.10.2018 setzt der Tatbestand des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland i.S.d § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG keine Handlung des Stpfl. voraus.^[15] Entsprechend sei auch eine sog. „passive Entstrickung“ möglich, z.B. als Folge der erstmaligen Anwendung eines neuen oder geänderten DBA mit einer nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechenden Regelung der Zuweisung des Besteuerungsrechts.

Als Ausnahme von der in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG vorgesehenen Sofortbesteuerung kann bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die in eine Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedstaat überführt werden, der unbeschränkt Stpfl. auf Antrag gem. § 4g EStG einen Ausgleichsposten in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven bilden, was auch für Körperschaften gem. § 12 Abs. 1 KStG explizit zulässig ist (für Fälle der Betriebsaufgabe auf Grund Verlagerung in das Ausland gem. § 16 Abs. 3a i.V.m. § 36 Abs. 5 EStG vgl. nachfolgend). Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. Die Möglichkeit der Bildung eines Ausgleichspostens bleibt auch nach der gesetzlichen Neuregelung der Betriebsstättengewinnabgrenzung in § 1 Abs. 5 AStG auf Basis des neuen OECD-Ansatzes zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten erhalten, vgl. § 1 Abs. 5 Satz 6 AStG.

Scheidet das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Stpfl. oder aus der Besteuerungshoheit der EU-Mitgliedstaaten aus, tritt eine vollumfängliche gewinnerhöhende Auflösung ein. Gleiches gilt, wenn die stillen Reserven des Wirtschaftsguts im Ausland aufgedeckt werden oder in entsprechender Anwendung des deutschen Steuerrechts hätten aufgedeckt werden müssen (§ 4g Abs. 2 EStG i.d.F. des SEStEG). Indes ist fraglich, ob die gesetzlich vorgesehene Auflösung des Korrekturpostens vor Realisierung der hierin erfassten stillen Reserven durch eine Markttransaktion zulässig ist. Insofern ist zu bedenken, dass hierdurch eine an der Leistungsfähigkeit gemessene Überbesteuerung droht. In diesem Kontext ist weiterhin auf einen potentiellen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit hinzuweisen,

¹⁴ Vgl. hierzu auch BMF v. 18.11.2011, IV C 6 – S 2134/10/10004, BStBl I 2011, 1278.

¹⁵ Vgl. BMF v. 26.10.2018, IV B 5 – S 1348/07/10002–01, BStBl I 2018, 1104.

denn bei der Verbringung in eine andere inländische Betriebsstätte käme es keinesfalls zu einer „Entstrickungsbesteuerung“.^[16]

In diesem Zusammenhang ist weiterhin beachtlich, dass die erstmalige gesetzliche Regelung des Entstrickungstatbestands in Zusammenhang mit der „Aufschubbesteuerung“ des § 4g EStG insbesondere im EU-Raum deshalb als stark bedenklich anzusehen ist, da die Regelung

- nicht für Übertragungen auf Personengesellschaften Anwendung findet,
- nur für Anlagevermögen gilt,
- nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter für ein gesamtes Jahr Anwendung finden soll,
- die Anwendung von weitgehenden Dokumentations- und Nachweispflichten abhängen soll,
- nicht für den Wegzug von Unternehmen (Sitzverlegung etc.) gilt,
- nicht für Umwandlungsfälle (z.B. Verschmelzung oder Spaltung über die Grenze etc.) Anwendung findet, und
- für die Regelung auch keine Notwendigkeit besteht, da das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der stillen Reserven des überführten Wirtschaftsgutes auf Grund der abkommensrechtlich gebotenen Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ungeachtet der im DBA vorgesehenen Freistellungsmethode u.U. auch nach Inkrafttreten der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 12 Abs. 1 KStG nicht eingeschränkt wird.^[17]

Die Regelung bleibt auch hinter dem zurück, was bereits der oben dargestellte Betriebsstättenerlass i.d.F. vor der gesetzlichen Neuregelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zuließ: sowohl in zeitlicher Dimension (nur fünf Jahre gegenüber zehn Jahren) als auch in der Anwendungsreichweite (bislang keine Limitierung auf den EU-Bereich bzw. Anlagevermögen). Insoweit sei auch auf das Urteil des EuGH im Fall *National Grid Indus* hingewiesen.^[18] In diesem Urteil zum Steuerrecht der Niederlande hält der EuGH zwar die Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse im Vermögen einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, für grundsätzlich zulässig, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Die sofortige Einziehung der Steuer auf diese Vermögenszuwächse im Zeitpunkt der Sitzverlegung sei jedoch unverhältnismäßig und mit der Niederlassungsfreiheit nicht vereinbar. Diese Auffassung hat der EuGH im Urteil v. 6.9.2012 zum Steuerrecht Portugals bestätigt. Hiernach sei die sofortige Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse im Falle des Wegzugs einer portugiesischen Gesellschaft in einen anderen EU-Mitgliedstaat, sowie im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern von einer portugiesischen Betriebsstätte in einen anderen EU-Mitgliedstaat als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zu werten.^[19] Es erscheint daher fraglich, ob die Entstrickungsbesteuerung der § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 Abs. 1 KStG, § 16 Abs. 3a EStG i.V.m. dem gewährten Aufschub der Besteuerung durch Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG den europarechtlichen Vorgaben gerecht wird, oder ob insoweit womöglich ebenfalls ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit anzunehmen ist.

Demgegenüber hat der EuGH im Fall *DMC* bezüglich der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft, die in der früheren Fassung des UmwStG nur im reinen Inlandsfall zu Buch-

16 Vgl. EuGH v. 11.3.2004, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, HFR 2004, 587.

17 Vgl. BFH v. 17.7.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464 m.w.N.

18 EuGH v. 29.11.2011, C-371/10, HFR 2012, 226.

19 Vgl. EuGH v. 6.9.2012, C-38/10, IStR 2012, 763.

werten hätte erfolgen können (§ 20 UmwStG a.F.), entschieden, dass eine Entstrickungsbesteuerung mit gestaffelter Steuerzahlung als unionsrechtskonform anzusehen ist, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht verliert.^[20] Im zugrunde liegenden Urteilsfall war die Einbringung nicht zu Buchwerten möglich, da der Einbringende nicht in Deutschland ansässig war und unter Zugrundelegung des einschlägigen DBA nach der Einbringung das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der erhaltenen Kapitalgesellschaftsanteile ausgeschlossen wurde. Der EuGH führt hierzu aus, dass die Aufdeckung stiller Reserven im Falle der Einbringung durch einen Gebietsfremden auf Grund des eintretenden Liquiditätsnachteils zwar zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) führe. Unter Heranziehung des vom EuGH anerkannten Ziels der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sei ein Mitgliedstaat jedoch nicht dazu verpflichtet, auf sein Recht zu verzichten, einen in seinem Hoheitsgebiet entstandenen und unter seine Steuerhoheit fallenden Wertzuwachs zu besteuern, weil dieser nicht tatsächlich realisiert wurde. Aus diesem Blickwinkel könne nach Auffassung des EuGH eine Entstrickungsbesteuerung nicht generell als unionsrechtswidrige Maßnahme angesehen werden. Zur Frage einer etwaigen Sofortbesteuerung bei Entstrickung führt der EuGH jedoch aus, dass dem Stpfl. grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen sofortiger Steuerzahlung und (ggf. verzinslicher) Stundung einzuräumen sei. Eine auf fünf Jahre gestaffelte Erhebung der gestundeten Steuer hält der EuGH auf Grund des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung für eine angemessene und verhältnismäßige Maßnahme. Auch eine Sicherheitsleistung könne als unionsrechtskonform anzusehen sein, wenn sich diese am konkreten Nichteinbringungsrisiko orientiert.

Es war zunächst unklar, ob das EuGH-Urteil auch Relevanz entfaltet für den Sachverhalt der Realisierung stiller Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine EU-Betriebsstätte (§ 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, § 12 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG) sowie bei Verlagerung eines Betriebs in das EU-/EWR-Ausland (§ 16 Abs. 3a EStG) und die hierbei jeweils eingeräumte Möglichkeit der gestaffelten Steuerzahlung gem. § 4g EStG resp. § 36 Abs. 5 EStG. Der EuGH sieht diese Relevanz im Urteil *Verder LabTec* zur früheren Regelung in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, welche eine zeitliche Streckung der Besteuerung der stillen Reserven über zehn Jahre vorsah, als gegeben an. Entsprechend urteilt der EuGH, dass eine Steuerregelung der Niederlassungsfreiheit nicht entgegenstünde, welche die Entstrickung im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern i.V.m. einer auf zehn Jahre gestaffelten Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven vorsähe.^[21] Hierzu führt der EuGH aus, dass eine Regelung, welche die sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern im EU-Sachverhalt normiert, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle. Diese Beschränkung hält der EuGH jedoch für eine geeignete Maßnahme, um die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungshoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Ferner hält der EuGH die Regelung für verhältnismäßig, da eine zeitliche Streckung der Steuerlast über zehn Jahre erfolgt. Der EuGH nimmt hierzu Bezug auf das Urteil im Fall *DMC* und führt aus, dass bereits eine auf fünf Jahre gestaffelte Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven als eine verhältnismäßige Maßnahme angesehen worden ist. Hieraus leitet der EuGH ab, dass eine auf zehn Jahre gestaffelte Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven daher zwangsläufig als eine verhältnismäßige Maßnahme anzusehen sei.

²⁰ Vgl. EuGH v. 23.1.2014, *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, C-164/12, HFR 2014, 271, sowie das Folgeurteil des FG Hamburg v. 15.4.2015, 2 K 66/14, EFG 2015, 1404.

²¹ Vgl. EuGH v. 21.5.2015, *Verder LabTec*, C-657/13, HFR 2015, 809.

Ungeachtet des vorliegenden EuGH-Urteils bleibt jedoch ungeklärt, ob die angeordnete Aufdeckung der stillen Reserven i.V.m. einer etwaigen Streckung der Steuerzahlung über fünf Jahre überhaupt mit dem Unionsrecht vereinbar ist, da der EuGH eine solche Maßnahme gemäß den obigen Urteilen *Verder LabTec* und *DMC* nur dann als unionsrechtskonform ansieht, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht verliert. Auch der BFH betont im Schlussurteil *DMC* unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils, dass eine Aufdeckung der stillen Reserven nur dann zu erfolgen habe, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der dem Einbringenden gewährten Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist.^[22] Im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische DBA-Betriebsstätte wird jedoch die (spätere) Besteuerung der zuvor im Inland entstandenen stillen Reserven durch eine Freistellung der späteren ausländischen Betriebsstättengewinne nicht beeinträchtigt, was der BFH^[23] mit Aufgabe der sog. „finalen Entnahmelehre“ explizit entschieden hat. Hiernach bestünde somit für eine Aufdeckung stiller Reserven – unabhängig von der Frage, ob diese ggf. über fünf Jahre zeitlich gestreckt wird – wohl grundsätzlich weder eine Notwendigkeit noch eine europarechtliche Rechtfertigung.

Im Zusammenhang mit der Aufgabe der BFH-Rechtsprechung zur sog. „finalen Betriebsaufgabe“ wurde in § 16 Abs. 3a EStG die frühere Verwaltungsauffassung zur Entstrickung gesetzlich normiert.^[24] Nach dieser Regelung steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung sämtlicher Wirtschaftsgüter eines Betriebs oder Teilbetriebs infolge der Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte einer Aufgabe des Gewerbebetriebs gleich. Als Folge hieraus tritt grundsätzlich auch hier eine umfassende Besteuerung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven ein. Zur Abmilderung kann jedoch in EU-/EWR-Fällen auf Antrag des Stpfl. gem. § 36 Abs. 5 EStG eine Verteilung der auf den Aufgabegewinn festgesetzten Steuer in fünf gleichen Jahresraten erfolgen. Eine Verzinsung wird nicht vorgenommen. Sofern der Betrieb oder Teilbetrieb während des Fünf-Jahres-Zeitraums eingestellt, veräußert oder in einen Staat außerhalb der EU resp. des EWR verlegt wird, wird die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach diesem Zeitpunkt fällig.

Die aktuelle Fassung des Betriebsstättenerlasses^[25] spiegelt die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG unter Hinweis auf die Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG wider.^[26]

Ferner sieht die Regelung des § 6b EStG, welche die Übertragung von stillen Reserven u.a. aus Grund und Boden und Gebäuden unter bestimmten Voraussetzungen auf im laufenden oder vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafften Grund und Boden resp. Gebäude ermöglicht, steuerliche Begünstigungen im Fall der Reinvestitionen in entsprechende Wirtschaftsgüter in einem EU- oder EWR-Staat vor. So gestattet § 6b Abs. 2a EStG auf Antrag eine Verteilung der festgesetzten Steuer auf den Gewinn aus der Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsguts auf fünf gleiche Jahresraten, sofern im Wirtschaftsjahr der Veräußerung des betreffenden Wirtschaftsgutes oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren in die in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG normierten Wirtschaftsgüter in einer EU-/EWR-Betriebsstätte reinvestiert wird. Die Verteilung erfolgt hierbei in Orientierung an der Regelung des § 36 Abs. 5 EStG. Der BFH hat in einer Entscheidung zu dieser Regelung die Stundung der Steuer sowie

²² Vgl. BFH v. 30.9.2015, I B 66/15, BFH/NV 2015, 1708.

²³ Vgl. BFH v. 17.7.2008, I R 77/06, BStBl II 2009, 464.

²⁴ Vgl. hierzu auch BMF v. 18.11.2011, IV C 6 – S 2134/10/10004, BStBl I 2011, 1278.

²⁵ Vgl. BMF v. 25.8.2009, IV B 5 – S 1341/07/10004, BStBl I 2009, 888, Tz. 2.6.1.

²⁶ Vgl. insoweit auch Art. 5 der ATAD (→ 4 Rz. 409).

den Stundungszeitraum über fünf Jahre als mit europarechtlichen Vorgaben im Einklang stehend befunden. Lediglich eine sofortige Erhebung der Steuer wäre unverhältnismäßig. Eine Übertragung der Rücklage auf in einer EU-Betriebsstätte angeschaffte Wirtschaftsgüter hat der BFH jedoch abgelehnt, da die Übertragung gem. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG voraussetze, dass die angeschafften oder hergestellten Ersatzwirtschaftsgüter zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. gehören.^[27]

Im Zusammenhang mit der Entstrickung im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern und der auf fünf Jahre gestreckten Stundung sei auch auf die in der EU-Richtlinie 2016/1164 (sog. „Anti-BEPS-Richtlinie“ bzw. „Anti Tax Avoidance Directive“, „ATAD“) festgelegten Mindest-Standards hingewiesen, die im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern auf eine in einem anderen Staat belegene Betriebsstätte ebenfalls eine Besteuerung unter Zugrundelegung des Marktwerts der betroffenen Wirtschaftsgüter vorsieht, wobei in EU-/EWR-Fällen eine Verteilung der resultierenden Steuer auf fünf Jahre vorgesehen wird.

²⁷ Vgl. BFH v. 22.6.2017, VI R 84/14, BStBl II 2018, 171.

VI. Behandlung einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel ins Ausland – § 6 AStG „Wegzugsbesteuerung“

449

Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft von mindestens 1 %, die zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre bestand, unterliegt bei unbeschränkt Stpfl. nach § 17 EStG der Einkommensteuer fiktiv als gewerblicher Gewinn. Dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft besteht.

Zieht der Stpfl. ins Ausland, so wäre der deutsche Steueranspruch betreffend den Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung für den deutschen Fiskus dann nicht mehr zu realisieren, wenn ein DBA die Besteuerungskompetenz dem (neuen) Ansässigkeitsstaat zuweist. Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der inländischen Beteiligung unterliegt zwar der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2e EStG). Entsprechend Art. 13 OECD-MA wird dem Quellenstaat aber kein Besteuerungsrecht gewährt.

Um diesen Steuerausfall zu verhindern, sieht § 6 AStG vor, dass eine Person, die im Inland mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig war und eine Beteiligung i.S.d. § 17 EStG an einer Kapitalgesellschaft hält, bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts einen fiktiven Veräußerungsgewinn zu versteuern hat. Die Regelung gilt gleichermaßen für die Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und an ausländischen Kapitalgesellschaften.

Die nachfolgenden Ersatztatbestände in § 6 Abs. 1 Satz 2 AStG lösen ebenfalls einen fiktiven Veräußerungsgewinn aus:

- Es erfolgt eine Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Tod auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen;
- der Stpfl. gilt nach Wohnsitzwechsel ins Ausland auf Grund der Bestimmungen des betreffenden DBA als in dem ausländischen Staat ansässig;
- die Anteile werden in einen ausländischen Betrieb bzw. eine ausländische Betriebsstätte eingelegt;
- auf Grund anderer Ereignisse wird das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Anteile ausgeschlossen.

Gemäß der Auffassung des BMF im Schreiben vom 26.10.2018 setzt der Tatbestand des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland i.S.d § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG keine Handlung des Stpfl. voraus.^[1] Entsprechend sei auch eine sog. „passive Entstrickung“ möglich, z.B. als Folge der erstmaligen Anwendung eines neuen oder geänderten DBA mit einer nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechenden Regelung der Zuweisung des Besteuerungsrechts.

Die Regelung des § 6 AStG findet gemäß der Rechtsprechung des BFH nur im Falle eines Vermögenszuwachses Anwendung.^[2] Dies resultiere aus der Auslegung des Gesetzeswortlauts der Regelung sowie u.a. auch aus der einleitenden Überschrift zu § 6 AStG, die „Besteuerung des Vermögenszuwachses“ lautet. Eine Berücksichtigung von (fiktiven) Veräußerungsverlusten im Falle eines Wegzugs

1 Vgl. BMF v. 26.10.2018, IV B 5 – S 1348/07/10002-01, BStBl I 2018, 1104.

2 Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 27/15, BStBl II 2017, 1194.

nach § 6 AStG komme daher nicht in Betracht. Auf Grund der anteilsbezogenen Betrachtung des § 17 EStG komme auch eine Saldierung eines fiktiven Veräußerungsgewinns aus einer Beteiligung mit einer zum Wegzugszeitpunkt zu verzeichnenden Wertminderung aus einer anderen Beteiligung nicht in Betracht.

Entsprechend der Regelung in § 6 Abs. 5 AStG wird die nach § 6 Abs. 1 AStG geschuldete Steuer zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet, wenn der Stpfl. ein Staatsangehöriger der EU bzw. eines EWR-Staates ist und in einem EU-/EWR-Zuzugsstaat einer der deutschen unbeschränkten Einkommensteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Dies setzt jedoch voraus, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Zuzugsstaat gewährleistet sind. Die Stundung ist jedoch zu widerrufen,

- soweit eine Veräußerung oder verdeckte Einlage der Anteile erfolgt oder einer der Tatbestände des § 17 Abs. 4 EStG (Auflösung der Kapitalgesellschaft, Kapitalherabsetzung oder Einlagenrückgewähr) erfüllt wird,
- soweit Anteile auf eine Person übergehen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist und auch nicht in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat einer vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt,
- soweit in Bezug auf die Anteile eine Entnahme oder ein anderer Vorgang verwirklicht wird, der nach inländischem Recht zum Ansatz des Teilwerts oder des gemeinen Werts führt, oder
- wenn für den Stpfl. im betreffenden Mitgliedstaat keine der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht vergleichbare Steuerpflicht mehr besteht.

Die Regelungen zur zinslosen Stundung der geschuldeten Steuer sowie zum Widerruf der Stundung gelten für die oben genannten Ersatztatbestände in EU-/EWR-Fällen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 AStG entsprechend.

Die bislang sofort greifende Steuererhebung im Falle des Wegzugs in die Schweiz hat der EuGH im Urteil vom 26.2.2019 als nicht mit dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der EU und der Schweiz vereinbar angesehen.^[3] Der EuGH sieht in der sofort greifenden Steuererhebung eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von Stpfl., die in die Schweiz wegziehen, im Vergleich zu Stpfl., die ihren Wohnsitz in Deutschland behalten und daher Steuern auf latente Wertsteigerungen erst bei Veräußerung ihrer Beteiligung zahlen müssen. Diese Ungleichbehandlung stelle einen Liquiditätsnachteil für einen deutschen Staatsangehörigen dar und sei geeignet, ihn davon abzuhalten, von seinem Niederlassungsrecht gemäß dem Freizügigkeitsabkommen tatsächlich Gebrauch zu machen. Die in § 6 Abs. 4 AStG vorgesehene Streckung der Zahlung der Steuer über fünf Jahre, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Stpfl. verbunden wäre, sieht der EuGH hierbei nicht als geeignetes Mittel an, den gegebenen Liquiditätsnachteil aufzuheben.

Der fiktive Veräußerungsgewinn ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und den Anschaffungskosten. Es gilt das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40c EStG). Für die Anwendung des § 6 AStG ist es unerheblich, ob die Person in ein Hoch- oder Niedrigsteuerland zieht, oder ob sie in ein Land zieht, mit dem ein DBA besteht oder nicht. § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG sieht jedoch eine Kürzung des späteren tatsächlichen Veräußerungsgewinns, der gem. § 49 EStG immer noch der Besteuerung unterliegt, um den Teil vor, der bereits der „Wegzugs“-Besteuerung unterlegen hat.^[4]

³ Vgl. EuGH v. 26.2.2019, Wächtler, C-581/17, DStR 2019, 425.

⁴ Vgl. hierzu Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 6.406 ff.

Eine vorübergehende Abwesenheit löst diese Steuerpflicht nicht aus. Kehrt der Stpfl. von seinem Wohnsitz innerhalb von fünf Jahren (mit Verlängerungsmöglichkeit von weiteren fünf Jahren unter bestimmten Umständen) nach Beendigung seiner unbeschränkten Steuerpflicht wieder in die Bundesrepublik Deutschland zurück, so entfällt die Wegzugsbesteuerung (vgl. § 6 Abs. 3 AStG).

In der Vergangenheit wurde eine Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG (häufig im Einvernehmen mit der FinVerw.) u.U. auch dadurch vermieden, dass die Beteiligung i.S.d. § 17 EStG vor dem Wegzug in eine gewerblich infizierte oder gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG eingebracht wurde. Auf Grund der (unterstellten) Zurechnung der Anteile zu einer inländischen Betriebsstätte galten die Anteile, und damit die stillen Reserven, auch nach dem Wegzug des Stpfl. im Inland als steuerverstrickt. Diese Steuerverstrickung bestand nach früherer Auffassung der FinVerw. auch für Zwecke des jeweiligen DBA, da die FinVerw. davon ausging, dass auch eine nur gewerblich infizierte oder gewerblich geprägte Personengesellschaft eine Betriebsstätte sowie Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA vermittelt, für welche der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zustehe.^[5] Diese Auffassung wurde zwischenzeitlich zunächst vom BFH^[6] widerlegt, und im Anschluss hieran auch von der FinVerw.^[7] aufgegeben. Um in derartigen Fällen gleichwohl das bisher angenommene Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland aufrechtzuerhalten, sieht die Regelung des § 50i EStG rückwirkend und im Wege des Treaty Overridings ein fiktives Besteuerungsrecht vor.

Da die bisherige Fassung des § 50i EStG – gemessen an dem Sinn und Zweck der Vorschrift – zu weitreichende Wirkungen erzielte und insbesondere nach dem Wortlaut auch auf reine Inlandssachverhalte anzuwenden wäre, wurde die Regelung im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (CbCR-Umsetzungsgesetz) teilweise neu gefasst.^[8] Ein zuvor ergangenes BMF-Schreiben zu § 50i Abs. 2 EStG hat bereits in bestimmten Fällen auf Grund sachlicher Unbilligkeit die Nichtanwendung der Vorschrift bezweckt,^[9] jedoch wurde dies vom Gesetzgeber aus Gründen der Rechtssicherheit auf Dauer als nicht akzeptabel angesehen. Die Anwendung der Vorschrift des § 50i EStG wurde hierbei auf diejenigen Fälle beschränkt, die vor dem 1.1.2017 eingetreten sind, da spätere Vorgänge unter den allgemeinen Entstrickungsvorschriften (u.a. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) erfasst werden. In diesem Zusammenhang wurde auch die Regelung des § 6 Abs. 3 EStG ergänzt, wonach die steuerneutrale Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb sowie die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen zu Buchwerten nur möglich ist, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

In der nun geltenden Fassung regelt § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG, dass eine Besteuerung des Gewinns aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erfolgen kann, wenn

5 Vgl. BMF v. 16.4.2010, IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, Tz. 2.2.1.

6 Vgl. BFH v. 28.4.2010, I R 81/09, BStBl II 2010, 754.

7 Vgl. BMF v. 26.9.2014, IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.1.

8 Vgl. zu der bisherigen Regelung des § 50i EStG und deren überschießender Wirkung weiterführend Köhler, ISR 2014, 317 sowie ISR 2016, 73.

9 Vgl. BMF-Schreiben zur Anwendung von § 50i Abs. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266), BMF v. 21.12.2015, IV B 5 – S 1300/14/10007, BStBl I 2016, 7; kritisch dazu Köhler, ISR 2016, 73. Das vorgenannte BMF-Schreiben wurde per BMF-Schreiben v. 5.1.2017, IV B 5 – S 1300/14/10007, BStBl I 2017, 32 aufgehoben.

- Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder Anteile i.S.d. § 17 vor dem 29.6.2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt worden sind,
- eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben ist und
- das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile ungeachtet der Anwendung dieser Regelung vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt worden ist.

Diese Besteuerung erfolgt ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des DBA. Ferner regelt § 50i Abs. 1 Satz 2 EStG Sachverhalte, die einer Übertragung oder Überführung von Anteilen i.S.d. § 17 EStG in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gleichgestellt sind. Darüber hinaus werden gem. § 50i Abs. 1 Satz 3 EStG auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft ungeachtet entgegenstehender DBA-Vorschriften der inländischen Besteuerung unterworfen.

Zur Vermeidung von Umgehungen sieht § 50i Abs. 2 EStG vor, dass bei Einbringungen nach § 20 UmwStG die von § 50i Abs. 1 EStG erfassten Wirtschaftsgüter und Anteile stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, sofern das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist. Die aktuelle Regelung tritt rückwirkend an die Stelle des § 50i Abs. 2 EStG a.F., so dass die alte Erstfassung zu keinem Zeitpunkt anwendbar ist.

VII. Inländische Steuerpflichten bei Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften

450

Die §§ 7 bis 14 AStG i.V.m. § 20 AStG enthalten in Form einer sog. Zugriffs- bzw. Hinzurechnungsbesteuerung eine Regelung für die Besteuerung von Basisgesellschaften, die im Gesetz als Zwischengesellschaften (§ 8 Abs. 1 AStG) bezeichnet werden. Mit ihr will der Gesetzgeber ungerechtfertigten Steuervorteilen entgegenzutreten, die Inländer unter Ausnutzung des Steuergefälles und ohne dass die Zwischengesellschaften (nach den Wertungen des Gesetzgebers hinreichende) aktive, werbende Tätigkeiten ausüben, erzielen. Die systematische Rechtfertigung und Konzeption einer Hinzurechnung diskriminierter Einkünfte hat sich grundlegend geändert: Bis 2000 sollte durch eine Ausschüttungsfiktion eine Steuerstundung verhindert werden. Das Steuersenkungsgesetz sah ab 2001 eine Herstellung der Vorbelastung für das Halbeinkünfteverfahren als vordringlich an, was nicht nur finanzverfassungsrechtlichen Bedenken begegnete, sondern auch wegen des Steuerstrafcharakters der definitiven „Außensteuer“ i.H.v. 38 % als Verstoß gegen tragende Verfassungsprinzipien angesehen wurde.^[1]

Im Rahmen der eigentlich bis zum 31.12.2018 erforderlich gewesenem Umsetzung von Art. 7 und 8 der Anti-BEPS-Richtlinie (ATAD) in nationales Steuerrecht wird eine umfassende Reform der Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung erwartet. Bislang wurde jedoch noch kein Gesetzesentwurf vorgelegt.^[2]

Die gegenwärtig geltende Rechtslage mit Inkrafttreten des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes geht konzeptionell von einer missbräuchlichen Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft und damit von der Fiktion aus, dass die missbilligten Einkünfte der Tochter im Inland erzielt werden.^[3]

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung wird die Besteuerung der missbilligten Einkünfte somit auf einen Zeitpunkt vor der Ausschüttung vorgezogen, bzw. erfolgt die Besteuerung unabhängig von einer Ausschüttung. Der Hinzurechnungsbetrag ist vollumfänglich steuerpflichtig und ist dem Einkommen der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter zuzurechnen (wie bisher Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Verlustausgleich/-abzug ist in bestimmten Fällen möglich; die nachfolgende Dividende ist grundsätzlich steuerfrei (§ 3 Nr. 41 EStG bei Erfüllung von Nachweispflichten und Ausschüttung binnen sieben Jahren; dies gilt gem. R 8.1 Abs. 1 KStR 2015 auch für Körperschaften, wobei für Körperschaften auch § 8b Abs. 1 KStG greift), aber u.U. Friktionen im Einzelfall, z.B. § 8b Abs. 5 KStG, § 8 Nr. 5 GewStG. Doppelbelastungen können jedoch z.B. eintreten, soweit die Siebenjahres-Frist des § 3 Nr. 41 EStG abgelaufen ist bzw. die relevanten Nachweise nicht erbracht werden können.

Der Inhalt dieses Regelungsbereiches lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- § 7 AStG ist die Grundnorm, in der die einzelnen Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung aufgeführt sind, einschließlich der Definition von Kapitalanlageeinkünften.

1 Vgl. Hahn, IStR 1999, 609; Wassermeyer, IStR 2000, 114, 118, 193 ff.; Köhler, DStR 2000, 613, 616 ff.

2 Stand: 1.1.2019.

3 A.A. Rättig/Protzen, IStR 2001, 601, 605, die den Normzweck lediglich in der Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme des § 8b KStG sehen.

- § 8 AStG regelt die Fragen, für welche Einkünfte die ausländische Zwischengesellschaft ist, d.h. welche Einkünfte sachlich erfasst werden sollen und was das Gesetz unter Niedrigbesteuerung versteht.
- § 9 AStG bestimmt eine Freigrenze für gemischte Einkünfte.
- § 10 AStG regelt die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags und die Rechtsfolge.
- § 11 AStG regelt Milderungen auf bestimmte Veräußerungsgewinne.
- § 12 AStG bestimmt die Anrechenbarkeit ausländischer Ertragsteuer.
- § 14 AStG erfasst die Zurechnung passiver Einkünfte nachgeschalteter Zwischengesellschaften.
- § 20 AStG hebt den anderenfalls u.U. gegebenen DBA-Schutz bei ausländischen Betriebsstätten bzw. Anteilen an Personengesellschaften auf („treaty override“).
- § 7 Satz 7 ff. GewStG regelt die mögliche Gewerbesteuerpflicht vorstehender Einkünfte.

1. Persönliche und sachliche Voraussetzungen

451

Voraussetzung für die Hinzurechnungsbesteuerung ist die mehrheitliche Beteiligung von unbeschränkt Stpfl. an einer ausländischen Zwischengesellschaft^[4] (dies gilt nicht für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter) und die Ansässigkeit der ausländischen Gesellschaft in einem niedrig besteuerten Land, d.h. in einem Land, in dem sie mit ihren Zwischeneinkünften einer Ertragsbesteuerung von weniger als 25 % unterliegt (vgl. § 7 Abs. 1 AStG). Ausländische Zwischengesellschaft kann jede Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse sein, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat. Für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter oder REIT gelten Beteiligungsgrenzen von 1 % oder weniger (§ 7 Abs. 6, 6a, 8 AStG) (→ 4 Rz. 466). In Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung *Cadbury Schweppes* wurde in § 8 Abs. 2 AStG eine Gegenbeweismöglichkeit eingeführt, wonach passive, niedrig-besteuerte Einkünfte von ausländischen Gesellschaften nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, wenn eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit im ausländischen EU/EWR-Staat nachgewiesen werden kann.

Mehrheitliche Beteiligung setzt voraus, dass einer oder mehreren unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Personen, allein oder zusammen (oder ggf. zusammen mit Personen i.S.d. § 2 AStG) mehr als 50 % der Anteile, der Stimmrechte oder des Vermögens der ausländischen Gesellschaft am Ende ihres Wirtschaftsjahres zustehen (die verschiedenen beteiligten Personen müssen untereinander in keiner Weise verbunden sein: „Sippenhaft“ aller deutschen Beteiligten). Mittelbar oder über andere ausländische Gesellschaften gehaltene Beteiligungen sind anteilmäßig zu berücksichtigen. Beteiligungen, die über Personengesellschaften gehalten werden, sind gem. § 7 Abs. 3 AStG wie mittelbare Beteiligungen zu behandeln.

Eine niedrige Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG ist dann gegeben, wenn die ausländische Ertragsteuerbelastung auf die Zwischeneinkünfte weniger als 25 % beträgt. Hierbei werden alle Steuern der Gesellschaft, deren Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, bei der Feststellung der niedrigen Besteuerung berücksichtigt, also nicht nur die Steuern im Sitz- und Geschäftsleitungsstaat, sondern z.B. auch Steuern in einem Betriebsstättenstaat und die Quellensteuern nachgeschalteter

4 Für die mehrheitliche Beherrschung werden Personen i.S.d. § 2 AStG (Definition s. § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG) mitgezählt.

Kapitalgesellschaften. Als unschädlich werden Verlustverrechnungen, die nach Landesrecht erfolgen, angesehen, wenn andernfalls eine Steuer von mindestens 25 % entstanden wäre. (Bisher) Keine Berücksichtigung finden Hinzurechnungsbesteuerung in anderen Ländern und Quellensteuern auf Ausschüttungen, soweit die Zwischengesellschaft ausschüttet. Auf diese Weise werden nicht nur Zwischeneinkünfte in den eigentlichen Niedrigsteuerländern, sondern auch Zwischeneinkünfte in Hochsteuerländern erfasst, in denen im Einzelfall Steuerprivilegien gewährt werden.^[5] Der niedrige Steuersatz ist dabei immer für die sog. Zwischeneinkünfte selbst maßgeblich. Bezieht eine ausländische Gesellschaft auch höher besteuerte Einkünfte, so bleiben diese für die Hinzurechnungsbesteuerung außer Betracht. In Reaktion auf ein Urteil des BFH,^[6] wonach die niedrige Besteuerung auf Basis des bisherigen Gesetzeswortlauts nicht anhand der tatsächlich gezahlten Steuer, sondern auf Basis der einschlägigen Rechtsvorschriften des ausländischen Staates zu beurteilen sei, wurde § 8 Abs. 3 AStG entsprechend modifiziert. Demnach liegt auch dann eine niedrige Besteuerung vor, wenn Ertragsteuern von mindestens 25 % zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.

In die Belastungsberechnung werden gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG auch Ansprüche des unbeschränkt Stpfl. oder einer ausländischen Gesellschaft gegenüber dem ausländischen Staat auf Erstattung oder Anrechnung der Ertragsteuern anlässlich einer Ausschüttung einbezogen, die von der ausländischen Gesellschaft gezahlt wurden. Mit dieser Regelung sollen ausweislich der Gesetzesbegründung Modelle erfasst werden, die eine formale Hochbesteuerung der ausländischen Gesellschaft i.V.m. einer anschließenden Steuerentlastung auf Ebene des Gesellschafters vorsehen. Damit hat der Gesetzgeber wohl insbesondere die Beteiligung deutscher Stpfl. an Kapitalgesellschaften in Malta im Auge. So beträgt der Körperschaftsteuersatz auf Malta zwar 35 % und liegt somit klar oberhalb der Grenze der niedrigen Besteuerung i.H.v. 25 % gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG. Im Falle der Dividendenausschüttung sieht das Steuerrecht Maltas allerdings eine Steuervergütung i.H.v. $\frac{5}{7}$ resp. $\frac{6}{7}$ an die Anteilseigner vor (d.h. bis zu 30 % der 35 %-Belastung). Dies stellt entsprechend der Gesetzesbegründung trotz der formalen „Normalbesteuerung“ der Gesellschaft wirtschaftlich betrachtet eine niedrige Besteuerung dar. Daher werden für Wirtschaftsjahre der ausländischen Gesellschaft, die nach dem 31.12.2010 beginnen, Ansprüche auf Steuerentlastung, die der Staat oder das Gebiet, in dem die ausländische Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung hat, den Gesellschaftern im Hinblick auf deren Beteiligung gewährt, in die Belastungsberechnung einbezogen werden. Ungeachtet dessen entfällt auch weiterhin unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG bei Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft in derartigen Fällen die Hinzurechnungsbesteuerung.^[7]

Da der Körperschaftsteuersatz durch die Unternehmenssteuerreform 2008 auf 15 % gesenkt wurde, erscheint das Festhalten an der 25 %-Grenze für die Definition einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG wohl als nicht mehr gerechtfertigt, zumal nach dieser Regelung zwischenzeitlich auch klassische „Hochsteuerländer“ wie Großbritannien, Schweden oder die Niederlande für reguläre Einkünfte als niedrig besteuert gelten.^[8] Auch im Inland ergeben sich bei niedrigen Gewerbesteuer-Sätzen Gesamtbelastungen von unter 25 %. Es wird gegenwärtig im Rahmen der Umsetzung von Art. 7 der ATAD in nationales Steuerrecht diskutiert, die Grenze für das Vorliegen einer niedrigen Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf 20 % oder womöglich 15 % zu senken.

5 Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.153 ff. m.w.N.

6 BFH v. 9.7.2003, I R 82/01, BStBl II 2004, 4.

7 Vgl. hierzu die nachfolgenden Ausführungen.

8 Vgl. insoweit auch Wassermeyer/Schönfeld, IStR 2008, 499.

Während es für die Frage, ob eine tatbestandsmäßige Beteiligung vorliegt, alternativ auf die Beteiligung oder die Stimmrechte durch Steuerinländer ankommt („Beteiligungsquote“ als Tatbestandsvoraussetzung),^[9] richtet sich die Frage, wie viel dem einzelnen Stpfl. zuzurechnen ist, ausschließlich nach seiner quotalen Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft („Hinzurechnungsquote“ im Rahmen der Rechtsfolge).

2. Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit

452

Vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit sowie der Kapitalverkehrsfreiheit war die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht bislang fraglich. Eine EuGH-Vorlage der diskriminierungsverdächtigen deutschen Regelungen war zwar bislang nicht erfolgt. Indes hat der EuGH in der Entscheidung zur Rechtssache *Cadbury Schweppes v. 12.9.2006* die Vereinbarkeit der britischen CFC-Regelungen (Controlled Foreign Company Legislation), dem britischen Pendant zur deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, mit den europäischen Grundfreiheiten abgelehnt, soweit eine ausländische Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.^[10] Der EuGH führt in seinem Urteil sehr klar aus, dass die britischen CFC-Regelungen nur dann gemeinschaftsrechtskonform seien, falls die hierdurch vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen ist, wenn die Gründung der ausländischen Gesellschaft ungeachtet steuerlicher Motive mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt. Die Gründung müsse auf einer tatsächlichen Ansiedlung basieren, deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen. Diese Feststellung müsse auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen. Als Kriterien nennt der EuGH hierzu u.a. das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen.^[11] Insoweit muss der Muttergesellschaft die Möglichkeit gegeben werden, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und deren tatsächliche Betätigung vorzulegen.^[12]

Wenngleich die britischen Regelungen materielle Unterschiede zu den Vorschriften der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung aufweisen, ließ die Argumentation des EuGH in der Urteilsbegründung sehr deutliche Rückschlüsse auf die fehlende Europarechtskonformität der Hinzurechnungsbesteuerung zu. Entsprechend wurde in Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung zunächst in einem BMF-Schreiben und sodann in § 8 Abs. 2 AStG eine Gegenbeweismöglichkeit kodifiziert. Sofern der Stpfl. nachweist, dass die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in ihrem Sitzstaat nachgeht, unterliegen deren passive, niedrig-besteuerte Einkünfte nicht der Hinzurechnungsbesteuerung.

Im Hinblick auf den Umfang der im ausländischen Staat vorzuhaltenden Substanzmerkmale verweist der BFH auf die Rechtsprechung des EuGH und betont, dass auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte nachzuweisen sei, dass die ausländische Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.^[13] Der BFH betont hierbei explizit, dass die Nutzung von steuerlichen Vorteilen des ausländi-

9 Neben § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist auch § 7 Abs. 4 AStG (weisungsgebundene Person) zu beachten.

10 Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, HFR 2006, 1164.

11 Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, HFR 2006, 1164, Tz. 66 f.

12 Vgl. EuGH v. 12.9.2006, C-196/04, HFR 2006, 1164, Tz. 70.

13 Vgl. BFH v. 13.6.2018, I R 94/15, BFHE 262, 79.

schen Staats unschädlich sei. Ein Mindestmaß an Substanz wird vom BFH nicht vorgegeben. Im Urteils-sachverhalt wurde indes für eine administrative Tätigkeit (Einholung von Lizenzen an Urheberrechten und Vergabe von Unterlizenzen zu Gunsten anderer Konzerngesellschaften) das Vorhandensein von Geschäftsräumen sowie eines Geschäftsführers mit betriebswirtschaftlicher Ausbildung als ausreichend angesehen.

Ergänzend weist der BFH darauf hin, dass zusätzlich zum Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit auch der Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sei. So setze die Hinzurechnungsbesteuerung des § 7 Abs. 1 AStG zwar eine „Inländerbeherrschung“ voraus, ziehe die Rechtsfolge aber unabhängig von der konkreten Beteiligungshöhe bei jedem unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligten. Aufgrund des Sachverhalts konnte der BFH jedoch offen lassen, ob im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit andere (z.B. nicht „ortsgebundene“) Nachweisanforderungen gelten würden.^[14]

Der Gegenbeweis gilt jedoch ausschließlich für Gesellschaften, die in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäftsleitung haben. Weiterhin wird vorausgesetzt, dass die Erteilung von Auskünften zur Durchführung der Besteuerung auf Grund der Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung möglich ist. Die Gegenbeweismöglichkeit gilt jedoch nicht für die der ausländischen Zwischengesellschaft gem. § 14 AStG zuzurechnenden passiven, niedrig-besteuerten Einkünfte einer nachgeschalteten Gesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihren Ort der Geschäftsleitung in einem EU-/EWR-Staat hat. Ebenfalls ist kein Gegenbeweis zulässig für Einkünfte, die einer nicht innerhalb der EU/des EWR belegenen Betriebsstätte der ausländischen Zwischengesellschaft zuzurechnen sind.^[15]

Der Gesetzgeber nimmt im Falle des Gegenbeweises darüber hinaus nur solche Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft von der Hinzurechnungsbesteuerung aus, die durch die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit erzielt werden. Verfügt die ausländische Zwischengesellschaft somit über eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit, unterliegen Einkünfte, die nicht durch diese Tätigkeit erzielt werden, weiterhin der Hinzurechnungsbesteuerung. Darüber hinaus ist der Gegenbeweis nur insoweit möglich, als der Fremdvergleichsgrundsatz des § 1 AStG beachtet worden ist. Dies korrespondiert mit dem bereits im BMF-Schreiben erfolgten Hinweis, wonach der Beachtung der Vorschriften über die Gewinnabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen besondere Bedeutung zukommt.

Der Gegenbeweis kann sowohl bei Beteiligungen i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG als auch bei Beteiligungen i.S.d. § 7 Abs. 6 AStG erfolgen. Somit wird der Gegenbeweis auch für deutsche Gesellschafter von ausländischen Gesellschaften zugelassen, die nicht i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG mehrheitlich von deutschen Stpfl. beherrscht sind. Inhaltlich erfasst dies damit die Fallgruppe der Gesellschaften, die sog. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6 AStG erzielen. Damit reagierte der Gesetzgeber wohl auf die Feststellung des BFH^[16] im Kontext des EuGH-Urteils „Cadbury Schweppes“, wonach der Gegenbeweis in § 8 Abs. 2 AStG „ggf. nach wie vor unter unzulänglichen Voraussetzungen“ im Gesetz normiert wurde, da zuvor vom Gesetzgeber ein Ausschluss von Minderheitsbeteiligungen erfolgt ist.

Unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 13.11.2012 wäre indes wohl auch in Drittstaatenfällen ein EU-Schutz geboten.^[17] Nach diesem Urteil könne sich auch eine EU-Gesellschaft, die eine Beteili-

14 Vgl. dazu weiterführend Köhler, ISR 2018, 453 ff.

15 Vgl. zu § 8 Abs. 2 AStG eingehend Köhler/Haun, Ubg 2008, 73 ff.

16 Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl II 2010, 774.

17 EuGH v. 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, HFR 2013, 88.

gung an einer Drittstaaten-Gesellschaft hält, welche ihr einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft verschafft, grundsätzlich auf die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) berufen, sofern eine Regelung des Mitgliedstaats auch Situationen erfasst, in denen eine Gesellschaft keinen entscheidenden Einfluss auf eine andere Gesellschaft ausübt. Der EuGH sieht damit den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatenfällen unabhängig von der tatsächlichen Höhe der Beteiligung für eröffnet, sofern die betreffende Regelung keinen entscheidenden Einfluss auf die betreffende Gesellschaft erfordert. Im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung, deren Anwendung u.E. keine Kontrollbeteiligung voraussetzt, impliziert dies, dass die europarechtliche Vereinbarkeit wohl auch unter dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen ist. Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch Drittstaatenfälle erfasst, sollte damit unabhängig von der Beteiligungshöhe auch in Drittstaatenfällen ein EU-Schutz gewährt werden.^[18] Dieser könnte zwar womöglich durch die sog. „Standstill-Klausel“ des Art. 64 AEUV einzuschränken sein. Nach dieser Klausel stellen Regelungen, die am 31.12.1993 bestanden haben, in Bezug auf Direktinvestitionen in Drittstaaten keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar.^[19] Entsprechend könnte eingewendet werden, dass die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung am 31.12.1993 bereits bestanden haben, so dass es nicht möglich wäre, in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit zu gelangen. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung seit 1993 mehrfach modifiziert wurden, insbesondere durch die vollständige Neufassung i.R.d. StSenkG vom 3.10.2000, welche bereits vor deren Inkrafttreten durch eine entschärfte Neufassung i.R.d. UntStFG 20.12.2001 ersetzt wurde. Damit einher ging eine grundlegende Änderung der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung im Wege der Umstellung auf eine Definitivbesteuerung mit anschließender Steuerbefreiung etwaiger Gewinnausschüttungen unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 41 EStG. Ferner wurde seit 31.12.1993 zunächst für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, und später generell für sämtliche der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünfte der DBA-Schutz aufgehoben.

Der EuGH kommt in seinem Urteil zum Fall *X-GmbH* insoweit zu keinem eindeutigen Ergebnis.^[20] Dem Streitfall lag die Frage der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter in Drittstaatsverhältnissen mit der EU-Kapitalverkehrsfreiheit zugrunde, und insoweit die Reichweite der Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV. Der EuGH betont zunächst, dass die Standstill-Klausel in Art. 64 AEUV es den Mitgliedstaaten erlaube, Beschränkungen, die in den sachlichen Geltungsbereich dieser Klausel fallen, ohne zeitliche Begrenzung weiter anzuwenden, sofern diese Beschränkungen in ihrem Wesen erhalten bleiben. Der Begriff „am 31.12.1993 bestehende Beschränkung“ des Art. 64 AEUV setze jedoch nach ständiger Rechtsprechung des EuGH voraus, dass der rechtliche Rahmen, in den sich die betreffende Beschränkung einfügt, seit diesem Datum ununterbrochen Teil der nationalen Rechtsordnung war. Insoweit komme es nach Auffassung des EuGH darauf an, ob die zum 31.12.1993 bestehende Regelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch eine Neuregelung abgelöst wurde, die nicht mehr mit den Grundgedanken der früheren Regelung übereinstimmt, so dass insoweit kein Bestandsschutz mehr bestanden hätte. Der EuGH stellt insoweit darauf ab, ob die durch das StSenkG 2000 in Kraft gesetzten Bestimmungen nie anwendbar waren

¹⁸ Vgl. BFH v. 12.10.2016, I R 80/14, BStBl II 2017, 615 (EuGH-Vorlage). Der BFH hält in diesem Beschluss die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter in Drittstaatsverhältnissen mit der EU-Kapitalverkehrsfreiheit für zweifelhaft.

¹⁹ Für in Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31.12.1999. Für in Kroatien nach innerstaatlichem Recht bestehende Beschränkungen ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31.12.2002.

²⁰ Vgl. EuGH v. 26.2.2019, C-135/17, X GmbH, DStR 2019, 489.

und daher die beschränkenden Altregelungen ohne Unterbrechung fortbestanden hätten. Diese Frage sei nach Auffassung des EuGH durch den BFH zu klären. Waren die Vorschriften des StSenkG 2000 schon bei ihrem Inkrafttreten anwendbar, wäre nach Auffassung des EuGH davon auszugehen, dass der Erlass dieses Gesetzes den fortwährenden Bestand der im Ausgangsverfahren fraglichen Beschränkung unterbrach, so dass die Anwendung der Standstill-Klausel von Art. 64 AEUV ausgeschlossen wäre. Waren dagegen die durch das StSenkG 2000 bewirkten Änderungen der steuerlichen Regelung für Zwischengesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat vom 1.1.2001 bis 25.12.2001, d.h. dem Tag, an dem das UntStFG 2001 in Kraft trat, nicht anwendbar, geht der EuGH davon aus, dass die Beschränkung des Kapitalverkehrs seit dem 31.12.1993 im Sinne der Standstill-Klausel ohne Unterbrechung aufrechterhalten wurde.

Entscheidend dürfte damit die Fragestellung sein, ob die durch das StSenkG 2000 bewirkten Änderungen im Hinblick auf die zahlungswirksame Belastung nie Wirkung entfalteten, oder aber ob die Tatsache der „technischen Streckung“ der Steuererhebung in das Folgejahr gleichwohl nicht zugleich bedeutete, dass die Norm nicht dennoch im Jahr 2001 bereits eine beschränkende Wirkung entfaltete, da die Stpfl. von der Anwendbarkeit der Norm ausgehen mussten und dementsprechend ihr Verhalten und Handeln danach bereits ausrichteten. Da der Hinzurechnungsbesteuerung erkennbar und vorrangig auch eine „Abschreckungswirkung“ zukommt, sollte es u.E. für die Frage der Anwendbarkeit der Regelungen auf die Steuererhebung als solche nicht ankommen. Vielmehr sollte es u.E. ausreichen, dass die Stpfl. davon ausgehen mussten, dass die entsprechenden Regelungen sie hätten treffen können. Die Regelungen haben folglich bereits dann ihre Wirkung gezeigt (d.h. waren „wirksam“), als sie Einfluss auf die Disposition des Stpfl. genommen haben.

Ergänzend weist der EuGH darauf hin, dass auch im Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit Maßnahmen zur Vermeidung von Steuerausfällen bei rein künstlichen Gestaltungen grundsätzlich gerechtfertigt seien. Der Nachweis, dass keine künstliche Gestaltung vorläge, könne nach Auffassung des EuGH womöglich zwar auch nach den im Rahmen der EuGH-Entscheidung *Cadbury-Schwepes* entwickelten Substanzkriterien erfolgen, aber darüber hinaus und daneben könnten aufgrund der Andersartigkeit des Schutzbereichs der Kapitalverkehrsfreiheit auch andere Kriterien durch den Stpfl. herangezogen werden. Letztlich seien im Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit als künstliche Gestaltung alle Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats zu werten, die darauf abzielen, erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren.

Darüber hinaus ist nach der Auffassung des EuGH allerdings erforderlich, dass sich der ausländische Sitzstaat gegenüber Deutschland zum Informationsaustausch verpflichtet hat. So sei ein Mitgliedstaat nach Auffassung des EuGH nicht verpflichtet, Auskünfte zu den Tätigkeiten einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft, an der ein Stpfl. beteiligt ist, zu akzeptieren, ohne ggf. die Richtigkeit dieser Auskünfte (aufgrund eines Auskunftsabkommens oder DBA) überprüfen zu können.

Im Ergebnis belegt damit des EuGH-Urteil *X-GmbH*, dass der Nachweis des Vorliegens einer „rein künstlichen Gestaltung“ im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit weit weniger einfach greifbar ist, als die vergleichbare Prüfung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit. Entsprechend wird nachzuweisen sein, dass das Hauptziel oder eines der Hauptziele nicht in der künstlichen Gewinnverlagerung bestand, und andererseits wirtschaftliche Gründe für die Beteiligung an der Gesellschaft oder eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit der betreffenden Gesellschaft belegt werden können. Insofern ist zu unterstellen, dass Personal- und Ausrüstungsgegenstände, und somit die Frage, ob und wie viel Personal die Gesellschaft an einem bestimmten Ort vorhält, kein Prüfpunkt im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit sein kann.

3. Hinzurechnungsquote

453

§ 7 Abs. 1 AStG bestimmt, dass grundsätzlich die Beteiligung am Nennkapital der Zwischengesellschaft auch maßgeblich für die quotale Hinzurechnung der entsprechenden Einkünfte bei dem bzw. den Stpfl. ist. Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital entscheidend und sieht etwa der Gesellschaftsvertrag einen anderen Maßstab vor, dann ist dieser Maßstab und nicht das Nennkapital entscheidend für die Hinzurechnungsquote. Die von § 7 Abs. 1 AStG abweichende Regelung des Abs. 5 ist daneben noch von Bedeutung, wenn eine „planmäßige“, zielgerichtete verdeckte Gewinnausschüttung der Zwischengesellschaft vorliegt. „Zufällige“ verdeckte Gewinnausschüttungen sollten dagegen nicht einbezogen werden. § 7 Abs. 5 AStG gilt auch für Körperschaften, die – wie eine Anstalt liechtensteinischen Rechts, eine Stiftung oder ein Trust – kein Nennkapital haben, auf die aber gleichwohl §§ 7 ff. AStG Anwendung finden (anderenfalls ist § 15 AStG zu prüfen).

4. Einkünfte von Zwischengesellschaften

454

§ 8 Abs. 1 AStG führt abschließend und im Einzelnen die Einkünfte auf, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist.^[21] Gesetzestechisch ist die Bestimmung so aufgebaut, dass nicht die passiven Einkünfte, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen (= passiver Erwerb), definiert werden, sondern die, die ihr nicht unterliegen (= aktive Tätigkeit). Der Rechtsanwender hat also aus dem Katalog der aktiven bzw. „guten“ Einkünfte immer den Umkehrschluss zu ziehen: Können die in Frage stehenden Einkünfte nicht unter eine der in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 AStG aufgeführten „aktiven“ Einkunftsarten bzw. Tätigkeiten subsumiert werden, dann gelten diese als passiv, eine Hinzurechnungsbesteuerung droht. Die „Einkunftsarten“ des § 8 Abs. 1 AStG haben mit denen des Einkommensteuerrechts (vgl. § 2 Abs. 1 EStG) nur bedingt etwas zu tun. Der Aktivitätskatalog, jedenfalls die Mitwirkungstatbestände sind nach einhelliger Meinung antiquiert und vom Gesetzgeber überarbeitungsbedürftig. Auf Grund der Anti-BEPS-Richtlinie (ATAD) der EU (→ 4 Rz. 404), die in Art. 7 Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen enthält und unter den dort definierten Voraussetzungen einen Einbezug bestimmter nicht-ausgeschütteter Einkünfte in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft ermöglicht,^[22] sollte in naher Zukunft eine Anpassung des Aktivitätskatalogs erfolgen. Hierbei bleibt abzuwarten, ob der Aktivitätskatalog und die Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung damit insgesamt praktikabler oder komplizierter werden. Ungeachtet des gegebenen Erfordernisses der nationalen Umsetzung der ATAD bis 31.12.2018 liegt gegenwärtig^[23] noch kein entsprechender Gesetzesentwurf vor.

Entsprechend der sog. „funktionalen Betrachtungsweise“ sind unter die aktiven Tätigkeiten auch originäre Einkünfte aus passivem Erwerb zu subsumieren, wenn sie mit aktiven Tätigkeiten in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.^[24] Ausschlaggebend für die Qualifikation der Einkünfte ist die Tätigkeit,

21 Zu diesem Tätigkeitskatalog vgl. Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 8 AStG Rz. 11 ff.

22 Vgl. Art. 7 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl.EU 2016 Nr. L 193, 1.

23 Stand: 1.1.2019.

24 Vgl. BMF v. 14.5.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BStBl I Sondernr. 1/2004, 3, Tz. 8.0.2.

der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht zukommt.^[25] Hiernach gelten betriebliche Nebenerträge einer aktiven Tätigkeit auch dann als aktive Einkünfte i.S.d. Hinzurechnungsbesteuerung, wenn diese Nebenerträge ihrer Natur nach eigentlich als passiv einzuordnen wären. Die FinVerw. nennt hier beispielhaft Einkünfte aus Finanzmitteln, die für die aktive Tätigkeit notwendig sind, sowie Einkünfte aus der Vermietung von Werkwohnungen oder der Verpachtung von Vorratsgelände eines ausgeübten Gewerbebetriebs. Die Einkünfte gelten allerdings ungeachtet einer Mitverursachung durch eine aktive Tätigkeit dann als passiv, wenn sie nach der Verkehrsauffassung einen Bereich mit eigenständigem wirtschaftlichen Schwergewicht darstellen. Zu dieser Thematik ist gegenwärtig beim BFH ein Verfahren anhängig, in dem die Frage zu klären ist, ob eine Finanzierungstätigkeit eine aktive Dienstleistungstätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG darstellt oder als Finanzierungstätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG einzuordnen ist, die bei Nichterfüllung der dort genannten Voraussetzungen als passive Einkünfte zu qualifizieren sind.^[26] Das FG München hat insoweit entschieden, dass die Finanzierungstätigkeit ihrem Schwerpunkt nach eindeutig die Aufnahme und Vergabe von Kapital i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG darstelle. Eine Zuordnung zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG komme nicht in Betracht, da die von der ausländischen Gesellschaft zusätzlich erbrachten zentralen Dienstleistungen auf Grund der Dienstleistungsverträge keine mit den Darlehensvergaben auf Grund der Darlehensverträge zusammengehörenden Tätigkeiten darstellten. Entsprechend handele es sich um unterschiedlich zu beurteilende Tätigkeiten.

455

Gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 AStG sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ohne jede Einschränkung aktive Einkünfte. Betreibt also eine ausländische Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG eine Landwirtschaft, dann können die Erträge aus dieser Landwirtschaft nicht in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden.

456

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG sind die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, die Erzeugung von Energie sowie das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen aktive Tätigkeiten; die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten unterliegen also nicht der Hinzurechnungsbesteuerung. Problematisch an der Bestimmung ist der Inhalt der Rechtsbegriffe „Be- oder Verarbeitung“. Beide Merkmale setzen voraus, dass ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entsteht. Ein Konfektionieren, Umpacken, bloßes Umfüllen oder das Zusammenstellen von Gegenständen zu Sachgesamtheiten reicht nicht aus.

457

§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG klassifiziert den Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen, die für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten, grundsätzlich als aktiv. Die gute Tätigkeit verwandelt sich aber dann in passiven Erwerb, wenn die Geschäfte überwiegend mit unbeschränkt Stpfl. betrieben werden, die nach § 7 AStG an eben dieser ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, oder mit solchen Stpfl., die als nahe stehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG anzusehen sind.

458

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG besagt, dass Einkünfte aus einer Handelstätigkeit grundsätzlich keine hinzurechnungspflichtigen Einkünfte sind. Diese guten Einkünfte verwandeln sich aber dann in passiven Erwerb, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht an Waren oder Gütern von einem inländischen Gesellschafter oder einer nahe stehenden Person, die im Inland hiermit steuerpflichtig ist, an die ausländi-

²⁵ Vgl. BFH v.16.5.1990, I R 16/88, BStBl II 1990, 1049, Tz. II. 4.

²⁶ Vgl. FG München v. 27.4.2015, 7 K 2819/12, EFG 2015, 1344, rkr.

sche Gesellschaft erfolgt oder umgekehrt die ausländische Gesellschaft der vorgenannten Personen-
gruppe die Verfügungsmacht an den Waren oder Gütern verschafft. Die passive „Infektion“ wird aber
geheilt, soweit die ausländische Gesellschaft die Handelsgeschäfte im Rahmen eines qualifizierten
Geschäftsbetriebs durchführt, und bei diesen Handelsgeschäften keine schädlichen Mitwirkungen
eines Inlandsbeteiligten oder einer nahe stehenden Person vorliegen; dann qualifizieren sich die aus
diesem Handel resultierenden Einkünfte wiederum als aktive Einkünfte. Die Beweislast für die
Ausnahmeregelung trägt der Stpfl.^[27]

459

Aus § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b AStG ergibt sich, dass Einkünfte aus Dienstleistungen grundsätzlich
aktive Tätigkeiten sind. Diese Tätigkeiten werden dann zu passiven Tätigkeiten, wenn die ausländische
Gesellschaft gegenüber Dritten Dienstleistungen erbringt und sich dafür eines Inlandsbeteiligten oder
einer diesem nahe stehenden Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG bedient. Die Tätigkeit qualifiziert sich eben-
falls als passive Tätigkeit, wenn die ausländische Gesellschaft die Dienstleistung gegenüber einem
Inlandsbeteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erbringt. Das Gesetz
sieht auch hier eine Ausnahmeregelung vor und bestimmt, dass die passive Tätigkeit wieder als eine
aktive anzusehen ist, wenn der Stpfl. beweist, dass die Leistung i. R. eines qualifizierten Geschäftsbe-
triebs (unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) erbracht worden ist und der
Inlandsbeteiligte oder die nahe stehende Person nicht mitgewirkt haben.^[28] Der Gegenbeweis ist nicht
bei dem „Bedienens-Tatbestand“ möglich (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG).

460

§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG qualifiziert auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich als
aktive Einkünfte, reduziert dann aber durch Ausnahmeregelungen den Anwendungsbereich bei
Patentverwertungsgesellschaften u. Ä., Leasing-Gesellschaften u. Ä. auf ein Minimum (wiederum
Erfordernis des „aktiven, selbständigen“ Erbringens ohne schädliche Mitwirkung, bzw. bei Grund-
stücksgesellschaften das Erfordernis, dass bei direktem Halten des Grundstücks die Einkünfte nach
einem DBA befreit wären).^[29]

461

§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG bestimmt, dass die Kapitalaufnahme und die Kapitalausleihe nur dann eine aktive
Tätigkeit ist, wenn die ausländische Gesellschaft das Kapital nachweislich und ausschließlich auf
ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen und als Darlehen einem im Ausland belegenen Betrieb
oder einer ausländischen Betriebsstätte unmittelbar zugeführt hat. Dabei ist erforderlich, dass der
ausländische Betrieb oder die ausländische Betriebsstätte ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast
ausschließlich aus aktivem Erwerb i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG bezieht.^[30] Darüber hinaus gilt auch
die darlehensweise Vergabe von Fremdmitteln an inländische Betriebe/Betriebsstätten als aktiv.

462

Weiterhin sind auch Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG) und
bestimmte Veräußerungsgewinne sowie gleichgestellte Tatbestände von Anteilen an einer anderen

²⁷ Vgl. Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 8 AStG Rz. 85; Schaumburg, Internationales
Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.92 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 399 f.; zur
Neuregelung vgl. Kaminski/Strunk, Stbg 2003, 253, 256; Lüdicke, IStR 2003, 433, 437 f.

²⁸ Zu diesem Tätigkeitskatalog vgl. Vogt in Blümich, § 8 AStG Rz. 50 ff.; Schaumburg, Internationales Steu-
errecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 13.100 ff.; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 400 f.

²⁹ Vgl. Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 8 AStG Rz. 113 ff.; Mössner in Brezing u.a., § 8
AStG Rz. 66.

³⁰ Vgl. Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 8 AStG Rz. 153 ff.; Frotscher, Internationales
Steuerrecht, 4. Aufl., 402 f.

Gesellschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG) grundsätzlich aktiv: Dividenden und Veräußerungsgewinne werden von der Hinzurechnungsbesteuerung insoweit als aktive Einkünfte nicht mehr erfasst. Zu den Gewinnausschüttungen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst nur die zu Grunde liegenden passiven Einkünfte im Wege der übertragenden Zurechnung nach § 14 AStG.

463

Weitgehend entsprechend der Regelung für Gewinnausschüttungen gelten Gewinne, die die ausländische Gesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Gesellschaft erzielt, grundsätzlich ebenfalls als aktiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG). Veräußerungsgewinne sind nach dem Wortlaut der Regelung aktiv und damit insoweit „steuerfrei“, als der Stpfl. nachweist, dass der Veräußerungsgewinn auf Wirtschaftsgüter der anderen Gesellschaft entfällt, die anderen als den in § 7 Abs. 6a AStG bezeichneten Tätigkeiten (Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter) dienen (→ 4 Rz. 466) bzw. nicht auf eine Gesellschaft i.S.d. § 16 REIT-Gesetz entfallen. Der Wortlaut der Bestimmung ist gründlich misslungen! Gewinne entfallen niemals auf Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift ist aber einer Interpretation vom Zweck her zugänglich. Die Vorschrift will mutmaßlich verhindern, dass solche stillen Reserven, die in Wirtschaftsgütern der veräußerten Gesellschaft stecken und Kapitalanlagecharakter haben, bei einem Verkauf der Anteile über eine Veräußerungsgewinnbesteuerung mittelbar realisiert werden. Gemeint sind also etwa solche Fälle, in denen bzgl. einer Zwischengesellschaft zulässigerweise gem. § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG eine Gewinnermittlung entsprechend den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 EStG gewählt wurde, etwa Zero Bonds angeschafft wurden und dann diese Zwischengesellschaft steuerfrei kurz vor Zufluss der Zinsen veräußert wird. Auf Fälle dieser Art ist die Vorschrift im Wege der teleologischen Reduktion auszulegen. Bei Minderheitsbeteiligungen ist die geforderte Nachweispflicht von einem Stpfl. nicht zu erbringen; damit zielt die Vorschrift auf eine Mitwirkungspflicht hin, die insoweit nicht zu erbringen ist. Darüber hinaus ist die Bestimmung auch diskriminierend, da sie nur bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften, nicht aber bei direkt veräußerten Zwischengesellschaften gem. § 8b Abs. 2 KStG gilt.

464

Der Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG erfasst in § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG weiterhin Einkünfte aus bestimmten Umwandlungsvorgängen. Nach dieser Regelung gilt ein Umwandlungsgewinn als aktiv, wenn diese Umwandlung nach den Vorschriften des UmwStG ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 UmwStG (d.h. keine Begrenzung auf EU-/EWR-Sachverhalte) zu Buchwerten und damit steuerneutral hätte vollzogen werden können. Hiervon ausgenommen liegen jedoch passive Einkünfte vor, soweit eine Umwandlung den Anteil an einer Kapitalgesellschaft erfasst, dessen Veräußerung nicht die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG erfüllen würde, d.h. soweit wiederum schädliche Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen, die analog der vorgenannten Regelung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG im Rahmen einer Umwandlung einer zukünftigen steuerlichen Erfassung im Inland entgehen könnten.

[31]

5. Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

465

In den §§ 10 bis 14 AStG finden sich die Bestimmungen, nach denen der bei dem Stpfl. anzusetzende Hinzurechnungsbetrag zu ermitteln ist. Zunächst sind bei ausländischen Zwischengesellschaften die Einkünfte aus passivem Erwerb in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 AStG). Adressat dieser Bestimmung ist der inländische Stpfl., nicht die

³¹ Vgl. hierzu z.B. Grotherr, IWB 2007, 179 ff.

ausländische Zwischengesellschaft; der inländische Stpfl. kann (und muss regelmäßig) auf dem Rechenwerk der Zwischengesellschaft seine Gewinnermittlung aufbauen. Ihm steht es frei – wie sich aus § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG ergibt –, die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) oder durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5 EStG) vorzunehmen. Mehrere Beteiligte können dieses Wahlrecht freilich nur einheitlich ausüben (§ 10 Abs. 3 Satz 3 AStG). Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer Betriebsstätte anknüpfen und die Vorschriften des § 4h, 4j EStG sowie der §§ 8a, 8b Abs. 1 und 2 KStG bleiben gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG unberücksichtigt. Die Vorschriften des UmwStG finden gem. § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG keine Anwendung, soweit Einkünfte aus einer Umwandlung nach § 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG hinzuzurechnen sind.

Verluste, die bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d EStG, soweit sie die nach § 9 AStG außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden. Die FinVerw. fordert hierbei auf Ebene der Zwischengesellschaft eine Anwendung der Vorschrift des § 8c KStG sowohl auf einen laufenden Verlust als auch auf einen festgestellten verbleibenden Verlustvortrag i.S.d. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG.^[32] Da in § 10 Abs. 3 AStG auf die Anwendung der Einkünftermittlungsvorschriften des deutschen Steuerrechts Bezug genommen wird, während es sich bei § 8c KStG um eine Einkommensermittlungsvorschrift handelt, erscheint die Anwendung dieser Vorschrift nicht systemgerecht. Dies zeigt sich auch daran, dass in § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG die ergänzende Anwendung der Einkommensermittlungsvorschrift des § 10d EStG ausdrücklich gesetzlich normiert ist, während für § 8c KStG keine entsprechende gesetzliche Normierung existiert.

Soweit bei Geschäftsbeziehungen der ausländischen Gesellschaft mit dem Gesellschafter nicht fremdübliche – d.h. durch das Gesellschaftsverhältnis bestimmte – Bedingungen vereinbart wurden, sind die hierdurch veranlassten Einkünfterminderungen und verhinderten Einkünfterhöhungen, ebenso wie die Zuführungen zum Gesellschaftsvermögen, durch den Ansatz von vGA und verdeckten Einlagen zu korrigieren (§ 8 Abs. 3 Satz 2 bzw. Satz 3 KStG).^[33]

Sind die Einkünfte ermittelt, so sind sie nach § 10 Abs. 1 AStG, nach Abzug der für sie im Ausland gezahlten Steuern, auf die inländischen Stpfl. entsprechend deren Hinzurechnungsquote hinzuzurechnen. Der sog. Hinzurechnungsbetrag gehört gem. § 10 Abs. 2 AStG bei den Stpfl. entweder zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen oder – so die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen gehören – erhöht den nach dem EStG oder KStG ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wirtschaftsjahr, das nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft endet.

Nach dem aktuellen Stand der Gesetzgebung unterliegt der Hinzurechnungsbetrag i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG gem. § 7 Satz 7 GewStG der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuerpflicht war in der Vergangenheit jedoch höchst umstritten und wurde vom BFH mit Urteil vom 11.3.2015 abgelehnt.^[34] Der BFH begründete dies damit, dass der Hinzurechnungsbetrag zwar gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, sofern die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen gehören. Allerdings stelle der Hinzurechnungsbetrag einen Teil des Gewerbeer-

³² Vgl. Runderlass der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin v. 6.1.2016, III A – S 2745a – 3/2013, DStR 2016, 173.

³³ Vgl. BFH v. 13.6.2018, I R 94/15, BFHE 262, 79.

³⁴ Vgl. BFH v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl II 2015, 1049.

trags dar, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Entsprechend sei der Gewinn des inländischen Unternehmens um diesen Betrag nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG zu kürzen. Die FinVerw. lehnte die Auffassung des BFH jedoch gem. koordiniertem Ländererlass vom 14.12.2015 ab und begründete dies damit, dass es sich beim Hinzurechnungsbetrag nicht um ausländische, sondern um inländische Einkünfte handle.^[35] Mit der Regelung in § 7 Satz 7 GewStG wird diese Auffassung gesetzlich normiert, wonach Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG per gesetzlicher Definition Einkünfte darstellen, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.^[36] Eine spezifische Regelung zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung ist im GewStG nicht enthalten, was impliziert, dass die Neuregelung womöglich in allen noch offenen Fällen angewendet werden soll (u.E. fraglich). Auf den Hinzurechnungsbetrag sind § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d, § 32d EStG und § 8b Abs. 1 KStG gem. § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG nicht anwendbar. § 3c Abs. 2 EStG soll dennoch entsprechend gelten.

Gewinnausschüttungen und bestimmte Veräußerungsgewinne in Bezug auf die ausländische Gesellschaft bleiben dagegen zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen steuerfrei (§ 3 Nr. 41 EStG). Sofern die Anteile von einer inländischen Kapitalgesellschaft gehalten werden, kommt das in § 8b Abs. 5 KStG geregelte pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot i.H.v. 5 % der Gewinnausschüttung auch im Falle der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG zur Anwendung.^[37] Der BFH begründet dies damit, dass die Regelung des § 8b Abs. 5 KStG auf Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG verweist, „die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben“, ohne weitergehend festzulegen, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben sind.

Hält die ausländische Zwischengesellschaft ihrerseits weitere Tochtergesellschaften, so ist die Regelung des § 14 AStG zu beachten.^[38] Nach dieser Bestimmung sind dem Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich auch die Zwischeneinkünfte aller nachgeschalteten Zwischengesellschaften abzüglich der jeweils abziehbaren Steuern zuzurechnen. Gewinne der ausländischen Zwischengesellschaft aus der Veräußerung nachgeschalteter Gesellschaften i.S.d. § 14 AStG sind vom Hinzurechnungsbetrag gem. § 11 AStG auszunehmen, soweit diese Gewinne als Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter bereits als Hinzurechnungsbetrag der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben.

Der Hinzurechnungsbetrag ist beim inländischen Stpfl. ungeachtet eines mit dem ausländischen Staat bestehenden DBA zu erfassen. Auch ein im DBA ggf. vorgesehenes Schachtelprivileg findet auf den Hinzurechnungsbetrag keine Anwendung.

6. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

466

Während die „Einkunftsgruppe“ der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter in der Vergangenheit v.a. Bedeutung wegen der Versagung des Abkommensschutzes gem. § 10 Abs. 5 AStG hatte, besitzt die in § 7 Abs. 6 AStG normierte Regelung heute insbes. auf Grund der anderen Beteiligungsvoraussetzungen eine eigenständige Bedeutung.

³⁵ Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 14.12.2015 zu Folgen aus dem BFH-Urteil v. 11.3.2015, I R 10/14, Bayern 33-G-1425-1/11.

³⁶ Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (CbCR-Umsetzungsgesetz).

³⁷ Vgl. BFH v. 26.4.2017, I R 84/15, BStBl II 2018, 492.

³⁸ Im StVergAbG ist – als Folgeänderung der Streichung des § 10 Abs. 5 AStG – § 14 Abs. 4 AStG (Anwendung der DBA-Schachtelprivilegien in den Fällen der übertragenden Hinzurechnung) gestrichen worden.

Unter Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter versteht § 7 Abs. 6a AStG Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Wert-
erhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermö-
genswerten stammen. Definitionen, was etwa die Begriffe „Werterhaltung“, „Werterhöhung“ oder
„ähnliche Vermögenswerte“ bedeuten sollen, fehlen.^[39]

Der Gesetzgeber stellt bei einer solchen Gesellschaft auch nicht auf eine Tätigkeit derselben ab,
sondern verlangt, dass ein unbeschränkt Stpfl. an ihr mindestens zu 1 % beteiligt ist (§ 7 Abs. 6 Satz 1
AStG). Es gilt jedoch eine Freigrenze (§ 7 Abs. 6 Satz 2 AStG), wonach in diesem Fall eine Hinzurech-
nungsbesteuerung nur erfolgt, wenn die den Zwischeneinkünften zu Grunde liegenden Bruttoerträge
mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge der ausländischen Zwischengesellschaften betragen und
die bei einer Zwischengesellschaft oder bei einem Stpfl. hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge
insgesamt 80 000 € nicht übersteigen. Nach § 7 Abs. 6 Satz 3 AStG wird auf eine Beteiligungsgrenze
ganz verzichtet, wenn eine Zwischengesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Einkünfte mit
Kapitalanlagecharakter erzielt. Der Wegfall jeglicher Beteiligungsgrenze ist in diesen Fällen zur
Verhinderung marktgängiger Sammelgestaltung zum Zwecke von Kapitalanlagen in Niedrigsteuerlän-
dern eingeführt worden. Wegen nahe liegender Praktikabilitätsgründe ist die Fallvariante des § 7
Abs. 6 Satz 3 AStG dann nicht anzuwenden, wenn mit den Aktien der ausländischen Gesellschaft ein
wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

7. Ermittlungs- und Verfahrensfragen

467

Zur Anwendung der Vorschriften u.a. bzgl. der Hinzurechnungsbesteuerung und anderer Regelungen
des AStG in den §§ 5, 7 bis 15 AStG sind die Stpfl. gem. § 17 AStG verpflichtet, für sich selbst und im
Zusammenwirken mit anderen die dafür notwendigen Auskünfte zu erteilen. Hierzu sieht § 17 Abs. 2
Nr. 2 AStG insbesondere die Vorlage von sachdienlichen Unterlagen einschließlich der Bilanzen und
der Erfolgsrechnungen vor. Auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftslei-
tung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten
Wirtschaftsprüfungsstelle oder vergleichbaren Stelle vorzulegen.

Können oder werden die erforderlichen Auskünfte nicht erteilt, so dass die hinzuzurechnenden
Einkünfte von Zwischengesellschaften nicht zutreffend ermittelt werden können, so ist die FinVerw.
berechtigt, gem. § 17 Abs. 2 AStG i.V.m. § 162 AO eine Schätzung der hinzuzurechnenden Einkünfte
vorzunehmen. Hierzu ist gem. § 17 Abs. 2 AStG mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte von einer
Rendite von 20 % bezogen auf den gemeinen Wert der von den unbeschränkt Stpfl. gehaltenen Anteile
auszugehen. Hierbei sind Zinsen und Nutzungsentgelte, die die Gesellschaft für überlassene Wirt-
schaftsgüter an die unbeschränkt Stpfl. zahlt, abzuziehen.

§ 17 AStG macht damit deutlich, dass den Stpfl. im Rahmen ihrer Auslandsbeziehungen erhöhte
Mitwirkungspflichten auferlegt sind, die ihre Stütze in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und
des BFH finden.^[40] Ergänzend sei auf die Mitwirkungspflichten gem. § 16 AStG hingewiesen.

Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG werden gem. § 18 AStG in einem
einheitlichen und gesonderten Verfahren festgestellt. Die erteilten Feststellungsbescheide sind
Grundlagenbescheide für die Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide.

³⁹ Vgl. hier Kommentierung Lehfeldt in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 7 AStG Rz. 185 ff.

⁴⁰ Umfassender Quellennachweis bei Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 22.7 ff.;
vgl. auch Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 411 ff.

Für das gesonderte Feststellungsverfahren ist gem. § 18 Abs. 2 AStG dasjenige FA zuständig, das bei dem unbeschränkt Stpfl. für die Ermittlung der aus der Beteiligung bezogenen Einkünfte zuständig ist. Ist die gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorzunehmen, so ist das FA zuständig, in dessen Zuständigkeitsbereich derjenige Beteiligte ansässig ist, dem die höchste Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen ist. Lässt sich das zuständige FA dessen ungeachtet nicht feststellen, so ist das FA zuständig, das zuerst mit der Sache befasst wird.

Jeder der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl. und erweitert beschränkt Stpfl. hat gem. § 18 Abs. 3 AStG eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben. Diese Verpflichtung kann durch die Abgabe einer gemeinsamen Erklärung erfüllt werden. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung gilt selbst dann, wenn keine Hinzurechnungsbesteuerung im Falle einer EU-/EWR-Gesellschaft auf Grund nachgewiesener tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit erfolgt (§ 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 AStG i.V.m. § 8 Abs. 2 AStG).

8. Aktivitätsvorbehalt für ausländische Betriebsstätten

468

Sind Gewinne einer im Ausland belegenen Betriebsstätte auf Grund eines DBA von der Besteuerung freigestellt, sieht die Regelung des § 20 Abs. 2 AStG im Wege des sog. „Treaty-Overridings“ gem. § 20 Abs. 1 Halbsatz 2 AStG⁴¹ entgegen dem Abkommen den Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor, soweit die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, wenn es sich bei der Betriebsstätte um eine Kapitalgesellschaft handeln würde. Als Folge hieraus erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung der Betriebsstättengewinne, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern. Die Regelung erfasst hierbei alle Einkünfte der Betriebsstätte, die keine aktiven Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG darstellen und zugleich einer niedrigen Besteuerung i.S.d. § 8 Abs. 3 AStG unterliegen.

Für diese Fallgruppe wird nach dem Willen des Gesetzgebers gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG, ungeachtet der Regelung des § 8 Abs. 2 AStG (Aufnahme der europarechtlichen Gegenbeweismöglichkeit als Ausfluss der *Cadbury-Schwepes*-Entscheidung), keine Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in den entsprechenden Betriebsstättenfällen ermöglicht. Folglich kommt es damit nach der gesetzlichen Regelung auch dann zu einem Treaty-Overriding (Wechsel zur Anrechnungsmethode), wenn die Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat belegen ist und eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Nach der Regelung in § 7 Satz 8 GewStG gelten Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt und unterliegen nach dem Willen des Gesetzgebers ab dem Erhebungszeitraum 2017 der Gewerbesteuer. Mit dieser Regelung will der Gesetzgeber (für Zwecke der Gewerbesteuer) eine Gleichbehandlung mit Zwischeneinkünften ausländischer Kapitalgesellschaften erreichen, welche entsprechend der Ergänzung in § 7 Satz 7 GewStG ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen. Die Fiktion gewerbesteuerpflichtiger Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte soll in Fällen des § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG sogar dann gelten, wenn sie nicht von einem DBA erfasst werden, oder wenn das DBA selbst die Steueranrechnung anordnet. Nur soweit für die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG nachgewiesen werden kann, entfällt die Gewerbesteuerpflicht. Der Wechsel zur Anrechnungsmethode für Zwecke der Einkommen- resp. Körperschaftsteuer bleibt in diesem Fall gleichwohl bestehen (im Falle einer ausländischen Kapitalgesellschaft entfielen dagegen eine Hinzurechnungsbesteuerung vollständig).

41 Vgl. eingehend Prokopf in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 20 AStG Rz. 30 f. sowie 50 ff.

Gemäß der Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG werden indes Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte vom Wechsel zur Anrechnungsmethode – und damit auch von einer möglichen Gewerbesteuerpflicht – ausgenommen, die nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären. Diese Norm erfasst den Fall der Erbringung von Dienstleistungen durch eine ausländische Betriebsstätte unter Mitwirkung des inländischen Stpfl. Eine Anwendung der Regelung des § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a AStG im Kontext des § 20 Abs. 2 AStG hätte zur Folge, dass die Anrechnungsmethode auch für Betriebsstätten selbständig freiberuflich oder gewerblich tätiger Personen eintreten würde, da diese Personen regelmäßig mitarbeiten und den Mitwirkungstatbestand erfüllen. Entsprechend soll gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG für unbeschränkt Stpfl., die ihre selbständig freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistung) durch eine Betriebsstätte in einem DBA-Staat ausüben, die im DBA vorgesehene Freistellungsmethode zur Anwendung kommen.

Der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gem. § 20 Abs. 2 AStG wurde vom EuGH im Fall *Columbus Container Services B.V.B.A. & Co.* entsprechend der Vorlagefrage im Vorabentscheidungsersuchen des FG Münster^[42] als mit den europäischen Grundfreiheiten in Einklang stehend befunden. Der EuGH begründet seine Auffassung damit, dass die Regelung des § 20 Abs. 2 AStG die erfassten Einkünfte der ausländische Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft durch die Anwendung der Anrechnungsmethode in Deutschland lediglich demselben Steuersatz unterwirft wie vergleichbare Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft.^[43] Somit würden ausländische Betriebsstätten bzw. Personengesellschaften gegenüber inländischen Betriebsstätten bzw. Personengesellschaften steuerlich nicht benachteiligt. Entsprechend sei keine Diskriminierung auf Grund einer Ungleichbehandlung festzustellen.

Die hiernach fortgeführte Klage wurde vom FG Münster auf Basis dieser EuGH-Entscheidung als unbegründet abgewiesen.^[44] Indes hat der BFH im hierzu erfolgten Revisionsverfahren entschieden, dass die Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG (i.d.F. vor 2007) insofern europarechtswidrig sei, als es sich um eine typisierende Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung handelt und die Möglichkeit eines Gegenbeweises nicht vorhanden ist.^[45] Das Fehlen der Möglichkeit eines Gegenbeweises („Motivtest“) im Einzelfall (vor Aufnahme von § 8 Abs. 2 AStG n.F. i. R. des JStG 2008), die die in §§ 7 ff. AStG normierte Hinzurechnungsbesteuerung im Licht der EuGH- Rechtsprechung *Cadbury Schweppes* als gemeinschaftsrechtswidrig erscheinen lässt, wirke sich auch auf die Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG aus. Dies begründet der BFH damit, dass der Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gem. § 20 Abs. 2 AStG eine fiktive Steuerpflicht der Betriebsstatteneinkünfte nach §§ 7 ff. AStG für den Fall voraussetzt, dass die Einkünfte durch eine ausländische Kapitalgesellschaft erzielt worden wären. Daher seien die Vorschriften der §§ 7 ff. AStG gemeinschaftskonform und im Einklang mit den regelungsimmanenten Wertungen dahin zu interpretieren, dass dem Stpfl. der gemeinschaftsrechtlich gebotene „Motivtest“ über seine tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten im Einzelfall zu gewähren ist. Sofern dieser Motivtest bestanden und eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, dürfen die §§ 7 ff. AStG nach Auffassung des BFH im Falle einer ausländischen Kapitalgesellschaft nicht eingreifen. Als Folge hieraus dürfe nach Auffassung des BFH im Falle einer ausländischen Betriebsstätte auch die Anwendung der Switch-Over-Klausel des § 20 Abs. 2 AStG

42 Vgl. FG Münster v. 5.7.2005, 15 K 1114/99 F, EFG 2005, 1512.

43 Vgl. EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, HFR 2008, 188.

44 Vgl. FG Münster v. 11.11.2008, 15 K 1114/99, EFG 2009, 309.

45 Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl II 2010, 774.

mangels Erfüllung des darin normierten Tatbestands („Rechtsgrundverweisung“ des § 20 Abs. 2 AStG auf §§ 7 ff. AStG) nicht erfolgen.

Auf Basis dieses BFH-Urteils, das die Rechtslage von §§ 7 ff. AStG und § 20 Abs. 2 AStG vor der EuGH-Entscheidung *Cadbury Schweppes* betrifft, stellt sich u.U. auch die gegenwärtige Regelung des § 20 Abs. 2 AStG i.d.F. des JStG 2008 als europarechtswidrig dar. So hat der Gesetzgeber als Folge der EuGH-Rechtsprechung *Cadbury Schweppes* für ausländische Kapitalgesellschaften mit § 8 Abs. 2 AStG zwar die Möglichkeit des Gegenbeweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit geschaffen, wengleich der BFH im obigen Urteil dessen Voraussetzungen sogar als ggf. unzulänglich ansieht.^[46] Der Gegenbeweis wurde vom Gesetzgeber für ausländische Betriebsstätten gem. § 20 Abs. 2 AStG i.d.F. des JStG 2008 indes explizit ausgeschlossen. Dies dürfte entsprechend dem obigen BFH-Urteil einer europarechtlichen Überprüfung nicht standhalten. Gestützt wird diese Annahme auch durch die Aussage des BFH, dass die Rechtsfolge dieser Vorschrift „entgegen dem nunmehr in § 20 Abs. 2 AStG n.F. enthaltenen Anwendungsausschluss von § 8 Abs. 2 AStG n.F.“ im Falle des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nicht eintritt.^[47]

⁴⁶ Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl II 2010, 774, Tz. 26.

⁴⁷ Vgl. BFH v. 21.10.2009, I R 114/08, BStBl II 2010, 774, Tz. 29.

VIII. Familienstiftungen

1. Grundlagen

469

Familienstiftungen i.S.d. § 15 AStG sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind. In der Anwendungsbereichweite des § 15 AStG erfolgt eine direkte Einkommenszurechnung an den inländischen Stifter resp. die inländischen Bezugs- oder Anfallsberechtigten, so dass eine Abschirmwirkung der ausländischen Stiftung insoweit entfällt.

Hintergrund für die Regelung ist, dass Familienstiftungen oder vergleichbare Rechtsträger in einigen Staaten praktisch überhaupt nicht oder äußerst günstig besteuert werden und damit häufig die Ablehnung zwischenstaatlicher Amtshilfe für Besteuerungszwecke einhergeht.^[1] Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hält es der Gesetzgeber daher für gerechtfertigt, dem inländischen Stifter oder Begünstigten ausländischer Familienstiftungen in Drittlandsfällen die Einkünfte der Stiftung zuzurechnen.

2. Familienstiftungen innerhalb der EU bzw. des EWR

470

Bei Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens erfolgt keine Zurechnung, wenn der Nachweis erbracht wird, dass dem Stifter bzw. den Bezugs- oder Anfallsberechtigten die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen rechtlich und tatsächlich entzogen ist. Die Nachweismöglichkeit setzt jedoch voraus, dass für die Finanzbehörde eine Nachprüfungsmöglichkeit durch zwischenstaatliche Amtshilfe mittels Auskunftsaustausch durch die EU-Amtshilfe-Richtlinie^[2] oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung besteht.

Hiervon ausgenommen sind Fälle der Zurechnung von Zwischeneinkünften einer nachgeschalteten Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung i.S.d. §§ 7–14 AStG (vgl. § 15 Abs. 9 AStG). Ebenso ausgenommen ist eine etwaige Zurechnung von Vermögen und Einkommen einer anderen (nachgelagerten) ausländischen Stiftung, die nicht die EU-/EWR-Voraussetzungen erfüllt (vgl. § 15 Abs. 10 AStG).

3. Familienstiftungen in Drittlandsfällen

471

Bei ausländischen Familienstiftungen, die weder Sitz, noch Ort der Geschäftsleitung innerhalb von EU/EWR aufweisen, werden das Vermögen und die Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 AStG dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet. Dabei ist es unerheblich, ob die Stiftung dem genannten Personenkreis tatsächlich Einkommen zugewendet hat oder nicht.

Die Hinzurechnung ist zunächst bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, und erst in zweiter Linie, wenn kein unbeschränkt steuerpflichtiger Stifter vorhanden ist, bei unbeschränkt steuerpflichti-

1 Vgl. BR-Drucks. 545/08, 122.

2 Amtshilferichtlinie gem. § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes.

gen Bezugs- oder Anfallsberechtigten vorzunehmen. Damit ist es denkbar, dass ein Stifter (Errichter) i.S.d. § 15 AStG weder bezugsberechtigt noch anfallsberechtigt ist und ihm dennoch entsprechend dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG zugerechnet wird. Die Besteuerung nach § 15 AStG kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Stifter seinen Wohnsitz in ein niedrig besteuertes Land verlegt, oder wenn er nach seiner Auswanderung sein Einkommen und Vermögen auf eine Familienstiftung überträgt (vgl. § 15 Abs. 5 AStG), da in diesen Fällen die Besteuerung bei den unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten erfolgt.

Auf Grund der in § 15 AStG normierten Zurechnung der einzelnen, von der Stiftung erzielten Einkünfte bleiben steuerliche Vergünstigungen oder Steuerbefreiungen für Körperschaften unberücksichtigt. Dies soll dem Zweck des § 15 AStG Rechnung tragen, die gesamten Einkünfte der Familienstiftung im Rahmen der inländischen Besteuerung zu erfassen. Es erfolgt somit eine Zurechnung der Einkünfte der Familienstiftung zu dem Stifter resp. den bezugs- oder anfallsberechtigten Personen, welche sodann auf deren Ebene nach den individuell zutreffenden Besteuerungsregeln besteuert werden.

Die Zurechnung von Vermögen und Einkünften einer Familienstiftung gilt für den Bereich der Einkommens- und Vermögensbesteuerung, nicht jedoch für die Erbschaftsbesteuerung. Für Zwecke der Erbschaftsbesteuerung kann daher die Errichtung einer ausländischen Familienstiftung ggf. generell vorteilhaft sein.^[3] Es sind insoweit jedoch die erbschaft-/schenkungsteuerlichen Folgen im Zeitpunkt der Errichtung aus § 3 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG (Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung) bzw. aus § 7 Abs. 1 Nr. 8 ErbStG (Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts unter Lebenden) zu beachten.

Sofern eine Zurechnung nach § 15 AStG erfolgt, sind die Einkünfte der Stiftung gem. § 15 Abs. 7 AStG in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Hierbei greift die gleiche Systematik der Ermittlung der Einkünfte wie im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. § 10 Abs. 3 AStG), so dass z.B. die Steuerbefreiungen gem. § 8b Abs. 1 und 2 KStG nicht zur Anwendung gelangen. Ein sich ggf. ergebender negativer Betrag ist gem. § 15 Abs. 7 Satz 3 AStG nicht hinzuzurechnen, sondern es entfällt insoweit die Zurechnung.

Im Rahmen der Zurechnung der Einkünfte an den Stifter resp. die bezugs- oder anfallsberechtigten Personen kommen gem. § 15 Abs. 8 AStG bei natürlichen Personen die Regelungen des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG sowie § 32d EStG, und bei Körperschaften die Regelung des § 8b Abs. 1 und 2 KStG zur Anwendung, soweit diese Regelungen auch bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte anwendbar wären. Dies resultiert aus der Zielsetzung, die Einkünfte der Familienstiftung auf Ebene des Stifters resp. der bezugs- oder anfallsberechtigten Personen auf die gleiche Weise zu besteuern, wie sie bei unmittelbarem Bezug dieser Einkünfte erfolgt wäre.

Sofern die Familienstiftung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, auf die die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG Anwendung finden würden, sind der Familienstiftung die Zwischeneinkünfte der Kapitalgesellschaft entsprechend der Höhe ihrer Beteiligung gem. § 15 Abs. 9 AStG zuzurechnen. Gleichermaßen werden der Familienstiftung nach Maßgabe von § 15 Abs. 10 AStG das Vermögen und die Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung zugerechnet, für

³ Vgl. Hof in Seifart, Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl. 2009, 338 f.; Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 15 AStG Anm. 38 und 40; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 14.1 ff.

die die Familienstiftung bezugs- oder anfallsberechtigt ist. Beide Regelungen dienen der Vermeidung von Umgehungstatbeständen.

Erfolgen Zuwendungen der Familienstiftung, unterliegen diese gem. § 15 Abs. 11 AStG beim Stifter resp. den bezugs- oder anfallsberechtigten Personen nicht der Besteuerung, soweit die zu Grunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits zugerechnet worden sind (Vermeidung der Doppelbesteuerung).

IX. Besteuerung von Auslandseinkünften

1. Vorbemerkung

472

Die nachfolgende, im Wesentlichen tabellarisch aufgebaute Kurzdarstellung ausländischer Steuerrechtsordnungen will dem Berater einen Überblick geben über ausgewählte, typische Fragestellungen betreffend Investitionen bzw. Tätigkeiten natürlicher, im Inland ansässiger Personen in ausgewählten Ländern. Den Ausführungen liegt der Rechtsstand des VZ 2019 zu Grunde. Die Darstellung kann und will nur informieren und Problembewusstsein schaffen, um die „richtigen“ Fragen zu stellen; sie kann und will keinesfalls die Einschaltung eines ausländischen Kollegen ersetzen. Vor einer solchen Unterlassung sei schon deshalb gewarnt, weil die Anwendung ausländischen Rechts durch einen inländischen Berater nicht durch die Haftpflichtversicherung gedeckt ist.

a) Bestehende DBA (Länderübersicht)

473

	DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) beinhaltet auch die			DBA für Erbschaft- und Schenkungsteuern
	Vermögenssteuer	Grundsteuer	Gewerbesteuer	
Belgien	ja	ja	ja	nein
Frankreich	ja	ja	ja	ja
Griechenland	ja	nein	ja	ja
Großbritannien ^[1]	ja	nein	ja	nein
Irland ^[2]	ja	nein	ja	nein
Italien	ja	ja	ja	nein
Liechtenstein	ja	ja	ja	nein
Luxemburg	ja	nein ^[3]	ja	nein

1 Deutschland hat mit Großbritannien am 17.3.2014 ein Änderungsprotokoll unterzeichnet, welches das deutsch-britische DBA vom 30.3.2010 an Art. 7 (Unternehmensgewinne) des aktuellen OECD-Musterabkommens anpasst und das Besteuerungsrecht für sog. Ortskräfte neu regelt. Das Änderungsprotokoll ist am 29.12.2015 in Kraft getreten und gilt mit Wirkung ab 1.1.2016 in Deutschland und ab 1.4.2016 (Körperschaftsteuer)/6.4.2016 (Einkommensteuer und Kapitalertragsteuer) in Großbritannien.

2 Ein Änderungsprotokoll (Umsetzung Authorized OECD Approach, Anpassung der Territorialklausel) zum DBA für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.3.2011 wurde am 3.12.2014 unterzeichnet, ist am 30.12.2015 in Kraft getreten und gilt mit Wirkung ab 1.1.2016.

3 Das Abkommen erstreckt sich allerdings auf die Vermögensteuer.

	DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) beinhaltet auch die			DBA für Erbschaft- und Schenkungsteuern
	Vermögenssteuer	Grundsteuer	Gewerbesteuer	
Niederlande ^[4]	ja	nein	ja	nein ^[5]
Österreich	nein ^[6]	ja	ja ^[7]	nein
Schweden	ja ^[8]	ja	ja	ja ^[9]
Schweiz	ja	ja	ja	<ul style="list-style-type: none"> - Nur Erbschaft und Schenkung von Todes wegen. - Im Falle einer Doppelbesteuerung von Schenkungen unter Lebenden sieht das DBA das Verständigungsverfahren vor. - Bei Schenkungen von Geschäftsbetrieben unter Lebenden ist das DBA auf Grund einer Verständigungsregelung entsprechend anzuwenden.
Spanien	ja	ja	ja	nein
USA	ja	ja	ja	ja

⁴ Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (ESt) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.

⁵ Deutschland führt mit den Niederlanden Verhandlungen über den Abschluss OECD-konformer DBA für Erbschaft- und Schenkungsteuerzwecke.

⁶ Die Vermögensteuer wurde 1993 in Österreich abgeschafft.

⁷ Grundsätzlich nur in Deutschland

⁸ Zum 1.1.2007 wurde die Vermögensteuer indessen abgeschafft.

⁹ Zum 17.12.2004 wurde die schwedische Erbschaft- und Schenkungsteuer jedoch abgeschafft.

b) Einkommensteuertarife 2019 (Länderübersicht)^[10]

474

Land	Eingangsteuersätze ^[11] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangsteu- ersatz ^[21] bis	Spitzensteuersätze ^[31] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteu- ersatz ^[41] ab
Belgien ^[51]	Staat + Gemeinden (durchschnitt- lich) 8 % × 25 % Insgesamt	25 % 2 % 27 %	13 250 € Nullzone im Tarif bis 8 860 €	Staat ^[52] + Gemeinden (durchschnitt- lich) 8 % × 50 % Insgesamt	50 % 4 % 54 %	40 480,01 €
Frankreich ^[53]	Staat	14 %	27 519 € Nullzone im Tarif bis 9 964 €	Staat	45 % zzgl. 3 % bzw. 4 % bei einem Jahresein- kommen von 250 000 €/ 500 000 € bzw. 500 000 €/ 1 Mio. € für verhei- ratete oder über PACS verbun- dene Paare	156 244 €
Griechen- land	Est für in Grie- chenland	Aus unselb- ständiger	20 000 €	Est für in Grie- chenland	45 %	40 001 €

10 Angegeben sind die Steuersätze, die im Regelfall zur Anwendung kommen; auf Grund der tabellari-
schen Übersicht konnten nicht sämtliche Ausnahmefälle berücksichtigt werden, so dass diese Darstel-
lung eine detaillierte Überprüfung des konkreten Einzelfalls nicht ersetzen kann.

11 **Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand
gibt.**

21 **Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.**

31 **Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand
gibt.**

41 **Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.**

51 Die genannten Steuersätze gelten für die Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2018.

52 Die 30 %-Einkommensteuerklasse wurde für Einkommen ab 2018 abgeschafft.

53 Die genannten Steuersätze/Steuerstufen finden für die Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2018
Anwendung.

Land	Eingangsteuersätze ^[12] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangsteu- ersatz ^[22] bis	Spitzensteuersätze ^[32] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteu- ersatz ^[42] ab
	ansässige Personen	Arbeit, Ruhege- hältern, gewerbli- chen Einkünf- ten: 22 %		ansässige Personen		Eine beson- dere Solidari- tätsabgabe von 2,2 %- 10 % wird auf das Einkom- men von natürlichen Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, erhoben.
Großbri- tannien ^[54]	Staat	20 % ^[55]	46 350 £ ^[56] (52 120 €)	Staat	45 %	150 000 £ ^[57] (168 674 €)
Irland	Staat + Sozialversi- cherungssteuer (PRSI)	20 % 4 % 0,5 % =	35 300 €	Staat	40 % ^[60] 4 % 8%	35 301 €

12 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

22 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

32 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

42 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

54 Die Währungsumrechnung von britischen Pfund in Euro erfolgte mit dem Umrechnungskurs zum 1.11.2018.

55 Das schottische Parlament hat mit Wirkung zum 6.4.2018 abweichende Einkommensteuersätze eingeführt. So beträgt der Eingangsteuersatz 20% für Einkünfte bis 24 000 £ ([26 987 €], der mittlere Steuersatz 21% für Einkünfte bis 43 430 £ ([48 836 €], der höhere Steuersatz 41% für Einkünfte bis 150 000 £ ([168 674 €] und der Spitzensteuersatz 46% für Einkünfte ab 150 001 £ ([168 675 €].

56 Die ersten 11 850 £ ([13 325 €]) sind von der Einkommensteuer befreit. Des Weiteren unterliegt das Einkommen der Sozialversicherung (National Insurance Contributions).

57 Die ersten 11 850 £ ([13 325 €]) sind von der Einkommensteuer befreit. Des Weiteren unterliegt das Einkommen der Sozialversicherung (National Insurance Contributions).

60 Für qualifizierte ausländische Arbeitskräfte bestehen im Rahmen des „Special Assignee Relief Program (SARP)“ bestimmte Vergünstigungen. Bei Zuzug nach Irland zwischen 2012 und 2020 werden 30 % des Einkommens zwischen 75 000 € und 500 000 € freigestellt ((Einkommen - 75 000 €) x 30 %).

Land	Eingangsteuersätze ^[13] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangsteu- ersatz ^[23] bis	Spitzensteuersätze ^[33] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteu- ersatz ^[43] ab
	+ Sozialabgabe (Universal Social Charge) ^[58] Insgesamt	24,5 %		+ Sozialversi- cherungssteuer (PRSI) ^[59] + Sozialabgabe (Universal Social Charge) Insgesamt	= 52 %	
Italien ^[61]	Staat + Regionale ESt-Zuschläge + Gemeinde- ESt-Zuschläge	23 %	15 000 €	Staat + Regionale ESt-Zuschläge + Gemeinde- ESt-Zuschläge + Solidaritäts- beitrag	43 %	75 000 €
Liechten- stein	Staat + Gemeinde (Multiplikator der Gemeinde Vaduz für 2018 = 150 %) Insgesamt	1,00 % 1,50 % 2,50 %	20 000 CHF (ca.17 552€) Grundfreibe- trag 15 000 CHF (ca. 13 165 €)	Staat + Gemeinde (Multiplikator der Gemeinde Vaduz für 2018 = 150 %) Insgesamt	8,00 % 12 % 20 %	200 000 CHF (ca. 175 525 €)

13 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

23 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

33 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

43 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

58 0,5 % auf Einkommen bis 12 012 €, 2 % auf Einkommen zwischen 12 013 € und 19 372 €, 4,75 % auf Einkommen zwischen 19 373 € und 70 044 €, 8 % über 70 044 € und für „self-employer“ über 100 000 € 11 %.

59 PRSI – ab 1.1.2011 4 %, bis 31.12.2010 4 % auf Einkommen bis 75 036 €.

61 Stand 2018. Der Gemeindegzuschlag ist in vielen Gemeinden bei 0 %, bei einem Großteil 0,2 % und kann seit 2007 bis zu 0,8 % auf Grund von Gemeindebeschluss angehoben werden. Der Regionalzuschlag ist von Region zu Region unterschiedlich (20 Regionen). In den meisten Regionen beträgt dieser 1,23 % auf die Steuerbemessungsgrundlage.

Land	Eingangssteuersätze ^[14] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangssteu- ersatz ^[24] bis	Spitzensteuersätze ^[34] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteu- ersatz ^[44] ab
Luxem- burg	Staat + Zuschlag (7 % des Steuerbe- trags für Beschäfti- gungsfonds) ^[62] Insgesamt	8 % 0,56 % 8,56 %	13 137 € Nullzone im Tarif bis 11 265 €	Staat + Zuschlag (9 % des Steuerbe- trags für Beschäfti- gungsfonds) Insgesamt	42 % ^[63] 3,78 % 45,78 %	200 004 €
Nieder- lande	Staat	9,0 %	20 384 € Keine Null- zone, sondern eine Steuer- kürzung	Staat	51,75 %	68 507 € ^[64]
Österreich	Bund	0 % 25 % 35 % 42 % 48 % 50 %	Nullzone im Tarif bis 11 000 € 11 000- 18 000 € 18 000- 31 000 € 31 000- 60 000 € 60 000- 90 000 € über 90 000 €	Bund	55 % befristet auf 5 Jahre (2016- 2020)	Einkommen über 1 Mio. €

14 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

24 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

34 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

44 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

62 Für Körperschaften gilt ab dem Jahr 2013 der Zuschlag von 7 % des Steuerbetrags.

63 Ab dem 1.1.2017 hat sich der Spitzensteuersatz für Einkünfte, die 200 004 € übersteigen, auf 42 % erhöht.

64 Es ist Vorhaben der niederländischen Regierung, die Tarifklassen ab 1.1.2021 auf zwei Tarife zu reduzieren: 37,05 % bis zu einem Einkommen von 68 507 € und 49,5 % für Einkommen über 68 507 €.

Land	Eingangsteuersätze ^[15] für Erwerbseinkünfte 2019	Eingangsteuersatz ^[25] bis	Spitzensteuersätze ^[35] für Erwerbseinkünfte 2019	Spitzensteuersatz ^[45] ab
Schweden ^[65]	Gemeinden 29,19–35,15 %	Gemeindesteuer ist auf das gesamte Einkommen zu zahlen; Grundfreibetrag 13 400–34 900 SEK (ca. 1 288–3 355 €) Ältere ab 65 Jahren erhalten einen erhöhten Grundfreibetrag von 32 600–79 900 SEK (ca. 3 134–7 680€). Arbeitnehmer erhalten Steuerreduktion bis zu 26 381 SEK (ca. 2 679 €).	Gemeinden + Staat Insgesamt 49,19–60,15 %	675 700 SEK (ca. 68 614 €, Betrag nach Beachtung des Grundfreibetrags) Erwerbseinkünfte 2018

15 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

25 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

35 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

45 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

65 Ist der Steuerzahler kein Mitglied der schwedischen Kirche (oder einer anderen Glaubensgemeinschaft), so reduziert sich der Steuersatz um ca. 1 %.

Land	Eingangsteuersätze ^[16] für Erwerbseinkünfte 2019	Eingangsteuersatz ^[26] bis	Spitzensteuersätze ^[36] für Erwerbseinkünfte 2019	Spitzensteuersatz ^[46] ab	
			20 % staatliche Steuer für den Teil des Jahreseinkommens, der 438 900 SEK (ca. 42 186 €) übersteigt. 5 % zusätzliche staatliche Steuer für den Teil des Jahreseinkommens, der 638 500 SEK (ca. 61 371 €) übersteigt.		
Schweiz ^[62]	Bundessteuer + Kantonsteuer (variierend je Kanton) + Gemeindesteuer	0,77 % ^[67] 0,68 % ^[68] 0,14 % ^[69]	31 600 CHF (ca. 27 147 €) Nullzone im Tarif bis 14 500 CHF (ca. 12 457 €)	Bundessteuer + Kantonsteuer (variierend je Kanton) + Gemeindesteuer	11,5 % ^[70] 22,30 % ^[71] 755 200 CHF (ca. 648 797 €) für Bundessteuer. Unter-

16 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

26 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

36 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

46 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

66 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende ohne Religionszugehörigkeit, wobei als „günstigste“ Gemeinde diejenige mit dem tiefsten Höchstsatz und als „teuerste“ Gemeinde diejenige mit dem obersten Höchstsatz gilt. Die Schweizer Steuerlast besteht aus drei Stufen – der Direkten Bundessteuer, der Kantons- und der Gemeindesteuer. Die Schweizer Steuern sind progressiv ausgestaltet und die Besteuerung erfolgt nach Tarifen für Verheiratete, Alleinstehende und Eltern jeweils mit oder ohne Kirchensteuer. Die Kirchensteuer variiert zwischen den Gemeinden und Kirchen.

67 Das für den Eingangsteuersatz maßgebliche Einkommen für die direkte Bundessteuer liegt zwischen 14 500 CHF (ca. 12 457 €) und 31 600 CHF (ca. 27 148 €) für alleinstehende Stpfl.

68 Bund/Kanton/Gemeinde für die günstigste Gemeinde: Baar (Kanton Zug) – Bundessteuer 0 %, Kantons- und Gemeindesteuer min. 0,68 % (Sätze 2019).

69 Bund/Kanton/Gemeinde für die teuerste Gemeinde: Avully (Kanton Genf) – Bundessteuer 0 %, Kantons- und Gemeindesteuer (inkl. Kopfsteuer von 25 CHF (ca. 21 €) min. 0,14 % (Sätze 2018).

70 Der Spitzensteuersatz beträgt 13,2 % (direkte Bundessteuer/alleinstehende Stpfl.) für denjenigen Teil des Einkommens, welcher in der Bandbreite zwischen 176 000 CHF (ca. 151 203 €) und 755 200 CHF (ca. 648 797 €) liegt.

71 Bund/Kanton/Gemeinde für die günstigste Gemeinde: Baar (Kanton Zug) – Bundessteuer max. 11,5 %, Kantons- und Gemeindesteuer max. 10,80 % (Sätze 2018).

Land	Eingangsteuersätze ^[17] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangsteuersatz ^[27] bis	Spitzensteuersätze ^[37] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteuersatz ^[47] ab
	ohne Kirchensteuer Insgesamt: Tiefstsatz „günstigste“ Gemeinde Tiefstsatz „teuerste“ Gemeinde		Steuerbeträge unter 25 CHF (ca. 21 €) nicht erhoben werden. Unterschiedliche Grenzen für Kantons- und Gemeindesteuer.	ohne Kirchensteuer Insgesamt: Höchstsatz „günstigste“ Gemeinde Höchstsatz „teuerste“ Gemeinde	45,79 % ^[72]	schiedliche Grenzen für Kanton- und Gemeindesteuer.
Spanien	Staat + Autonome Regionen (KiSt o. soziale Dienste 0,7 % der tariflichen ESt. Dies stellt jedoch keine zusätzl. Steuerlast dar, da dieser Betrag vom Staat getragen wird) Insgesamt Einkommen aus Anlagenkapital unterliegen einem Pauschalsteuersatz von	9,5 % 9,5 % 19 % ^[69] 19 % 21 %	Keine Nullzone im Tarif. Stattdessen wird ein Grundfreibetrag i.H.v. mind. 5 550 € bei der Ermittlung der tariflichen ESt vom zu versteuernden Einkommen abgezogen. Der Grundfreibetrag ist variabel und von der persönlichen Situation des Stpfl. abhängig. Zuschläge für Kinder, bei	Staat + Autonome Regionen (KiSt o. soziale Dienste 0,7 % der tariflichen ESt. Dies stellt jedoch keine zusätzl. Steuerlast dar, da dieser Betrag vom Staat getragen wird) Insgesamt	22,5 % 22,5 % ^[75] 45 % 23 %	60 000 € Abhängig von der autonomen Region Ab 50 000 €

68 Bund/Kanton/Gemeinde für die teuerste Gemeinde: Avully (Kanton Genf) – Bundessteuer max. 11,5 %, Kantons- und Gemeindesteuer max. 34,29 % (Sätze 2018).

17 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

26 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

35 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

44 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

69 Abschaffung der 1 500 €-Steuerbefreiung auf Dividendenerträge. Für nicht laufende Einnahmen, d.h. solche, die über mehr als zwei Jahre hinweg generiert werden, gilt innerhalb gewisser Grenzen ein Nachlass von 30 %. Auf die leistungsabhängigen Bezüge von Managern sowie Vorstands- oder Aufsichtsratsmitgliedern erfolgt 2016 ein Einbehalt von 35 %.

Land	Einkangsteuersätze ^[18] für Erwerbseinkünfte 2019	Eingangsteu- ersatz ^[28] bis	Spitzensteuersätze ^[38] für Erwerbseinkünfte 2019	Spitzensteu- ersatz ^[48] ab
		dem Stpfl. lebende Eltern mit geringem Einkommen oder bestimmte Familienange- hörige mit Behinderun- gen können diesen Betrag deutlich erhö- hen. Eine Erhöhung von 1 150 € erfolgt, wenn der Stpfl. älter als 65 Jahre ist, und 1 400 €, wenn der Stpfl. älter als 75 Jahre ist. ^[74]		
71	Abänderbar gemäß Regulierung der Besteu- erung im Rahmen von 21–25,5 %; dies mit Ausnahme von Navarra und dem Baskenland, wo die Einkommen- steuer insgesamt von der autonomen Region erhoben werden kann. Dort variiert der Höchststeuer- satz zwischen 49 und 52 %.	Die vom Arbeitgeber getragenen (privaten) Krankenversi- cherungsbei- träge sind nunmehr bis zur Höhe von maximal 1 500 € steu-		

18 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

28 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

38 Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

48 Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

74 Andere Absetzungsmöglichkeiten bei Investition in Hauptwohnsitz, Investition in Unternehmensneugründungen, Unternehmensgründungskonto und wirtschaftliche Aktivitäten, Spenden, Zuwendungen an politische Parteien, Miete des Hauptwohnsitzes sowie Maßnahmen zur Wohnraumaufwertung.

Land	Eingangsteuersätze ^[19] für Erwerbseinkünfte 2019		Eingangsteu- ersatz ^[29] bis	Spitzensteuersätze ^[39] für Erwerbseinkünfte 2019		Spitzensteu- ersatz ^[49] ab
			erfrei, sofern es sich beim Versicherten um einen Menschen mit Behinderung handelt. Bis 6 000 € Bis 50 000 €			
USA ^[72]	Bundesebene (Federal) Die meisten Bundesstaaten (states) besteuern Erwerbseinkünfte. Die Steuersätze variieren dabei in den einzelnen Bundesstaaten.	10 %	9 700 US\$ (ca. 8 471 €) ^[73]	Bundesebene (Federal) Die meisten Bundesstaaten (states) besteuern Erwerbseinkünfte. Die Steuersätze variieren dabei in den einzelnen Bundesstaaten.	37 %	510 300 US\$ (ca. 445 677 €)

2. Nichtselbständige Arbeit und Ruhegehälter (Art. 15 und Art. 18 OECD-MA)

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

475

Anmerkung: Regelungen, welche Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen, Künstler und Sportler, Zahlungen aus öffentlichen Kassen sowie Studenten (Art. 16, 17, 19 und 20 OECD-MA) betreffen, wurden nicht berücksichtigt.

Entgelte aus nichtselbständiger Arbeit sind sämtliche Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen aus einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis mit einem privaten Arbeitgeber. Dazu zählen neben regelmä-

¹⁹ Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

²⁸ Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

³⁷ Angabe des Grundtarifs für Alleinstehende, sofern es verschiedene Tarife nach dem Familienstand gibt.

⁴⁶ Umrechnung der Landeswährung mittels Umsatzsteuer-Umrechnungskurse November 2017.

⁷² Die Angaben gelten ausschließlich für natürliche Personen, die einer Einzelveranlagung unterliegen.

⁷³ Im Folgenden wird für Währungsumrechnungen €/US\$ der EZB-Referenzkurs zum 31.12.2018 von 1,1450 €/US\$ angewendet.

ßigen Zahlungen (z.B. Urlaubsgeld) auch einmalige Leistungen wie etwa Sachbezüge, Konkursausfallgeld oder Jubiläumszuwendungen, die ein Arbeitnehmer aus dem Dienst- oder Arbeitsverhältnis bezieht. Die Arbeitsleistung selbst kann aus einem Tun oder einem Unterlassen einer Tätigkeit bestehen.^[74]

Für die Frage, wann Entgelte aus unselbständiger Arbeit vorliegen, ist der Zusammenhang zwischen der Arbeitsleistung und der Vergütung zu prüfen. Liegt bei dem Arbeitgeber ein wirtschaftliches und nicht nur persönliches Interesse an der Leistung vor, so wird i.d.R. ein Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis gegeben sein.^[75]

Auch vom Arbeitgeber getragene Sozialleistungen einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Obgleich diese häufig nach innerstaatlichem Recht steuerfrei sind (z.B. Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers nach § 3 Nr. 62 EStG).^[76]

Für die Anwendung des DBA kommt es nicht darauf an, zu welchem Zeitpunkt und an welchem Ort die Vergütung entrichtet wurde, sondern nur darauf, ob sie dem Arbeitnehmer für den Zeitraum der Auslandstätigkeit zufließt (OECD-MK zu Art. 15, Tz. 2.2). Der Ort der Arbeitsausübung befindet sich grds. an jener Stelle, an der sich der Arbeitnehmer persönlich zur Ausführung seiner Tätigkeit aufhält.^[77]

DBA sehen für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit die Besteuerung im Tätigkeitsstaat vor („Arbeitsortprinzip“).^[78]

Unter folgenden Voraussetzungen wird das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugestanden:^[79]

1. Der Arbeitnehmer hält sich im Ausland nicht länger als 183 Tage (bezogen auf einen Zeitraum von zwölf Monaten) auf;
2. Die Entrichtung der Vergütung erfolgt von oder für einen Arbeitgeber, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist;
3. Die Vergütung wird nicht von einer im Tätigkeitsstaat belegenen Betriebsstätte oder festen Einrichtung des Arbeitgebers getragen.

Die Voraussetzungen 1., 2. und 3. sind kumulativ zu erfüllen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in Deutschland regelmäßig durch die Freistellungs-
methode mit Progressionsvorbehalt.^[80]

⁷⁴ Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 15 MA Rz. 54 f., 64; Kamphaus/Büscher in Strunk/Kaminski/
Köhler, Art. 15 OECD-MA Rz. 48 f.

⁷⁵ Vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 15 f.

⁷⁶ Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 MA Rz. 18a.

⁷⁷ BMF v. 14.9.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 27.

⁷⁸ Vgl. auch BMF v. 14.9.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 26.

⁷⁹ Art. 15 Abs. 2 OECD-MA; vgl. auch BMF v. 14.9.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532,
Tz. 28 ff.

⁸⁰ Vgl. BMF v. 14.9.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 14.

Das Besteuerungsrecht von Entgelten aus unselbständiger Arbeit an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr oder an Bord eines Binnenschiffs wird in aller Regel jenem Staat zugestanden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.^[81]

Für die Unterscheidung, ob eine nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Tätigkeitsvergütung dem Art. 15 OECD-MA oder als Ruhegehalt dem Art. 18 OECD-MA unterliegt, ist nicht der Zeitpunkt, sondern der Grund der Zahlung heranzuziehen.^[82] Ein Ruhegehalt liegt dann vor, wenn der Zahlung Versorgungscharakter zukommt.^[83]

Nach Art. 18 OECD-MA können Ruhegehälter aus einem privaten Arbeitsverhältnis nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden. Dies gilt auch für Witwen- und Waisenpensionen sowie für ähnliche Zahlungen (z.B. Renten auf Grund früherer Arbeitsverhältnisse).^[84]

b) Länderübersicht

476

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
Belgien Art. 15 DBA Art. 18 DBA	– Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen erfolgt nur im internationalen Verkehr in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.	– Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Bezüge, die auf Grund der Sozialgesetzgebung eines Vertragsstaats aus dessen öffentlicher Kasse geleistet werden. (Art. 18 i.V.m. Art. 19 Abs. 3).	– Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind neben Arbeitsentgelten, Gratifikationen, Sachbezügen und Ähnlichem auch Versorgungsbezüge jeder Art wie z.B. Altersbezüge und zeitlich begrenzte Renten.

⁸¹ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 8 Rz. 11; BMF v. 14.9.2006, IV B 6 – S 1300 – 367/06, BStBl I 2006, 532, Tz. 153 f.

⁸² Prokisch in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 9; Strunk-zur Heide in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 18 OECD-MA Rz. 18 (Nov. 2015).

⁸³ Strunk-zur Heide in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 18 OECD-MA Rz. 16 (Nov. 2015); Prokisch in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 15 Rz. 9.

⁸⁴ OECD-MK Art. 18 Nr. 1 und 3; Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 18 MA Rz. 1 ff., 28 f.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
			<ul style="list-style-type: none"> - Abzugsfähige Werbungskosten sind z.B. Arbeitnehmerbeiträge zu den sozialen Pflichtversicherungen, Fahrten zur Arbeitsstätte etc.; ohne Nachweis gilt ein Pauschbetrag von max. 4 810 €. Mit Nachweis können für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte 0,15 €/km (mit dem eigenen Auto) oder 0,24 €/km ([elektrisches] Fahrrad oder Transportmittel) angesetzt werden. - Steuererhebung erfolgt durch ein Lohnsteuerabzugsverfahren.
<p>Frankreich Art. 13 DBA Art. 14 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Subject-to-tax-Klausel zur Vermeidung weißer Einkünfte aus Schiffen bzw. Luftfahrzeugen. - Grenzgängerregelung:^[85] Besteuerungsrecht steht dem Wohnsitzstaat zu, sofern die Tätigkeit innerhalb der Grenzzone (20 km für deutsche Grenzgänger) ausgeübt wird; eine Nichtrückkehr des Arbeitnehmers an 20 % 	<ul style="list-style-type: none"> - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Leistungen, die aus der gesetzlichen Sozialversicherung eines Vertragsstaats geleistet werden.^[86] - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Schadenersatzleistungen, die von einem Vertragsstaat 	<ul style="list-style-type: none"> - Löhne, Gehälter, Renten- und Versorgungsbezüge einschließlich Sachleistungen bilden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. - Abzugsfähig ist für Werbungskosten eine Pauschale von 10 % (min. 437 €, max. 12 502 € für 2019)

⁸⁵ Das Zusatzabkommen v. 31.3.2015 sieht einen Fiskalausgleich in Bezug auf die Grenzgängerregelung des DBA vor. Frankreich wird zum Ausgleich von dadurch resultierenden Steuernehreinnahmen im Ergebnis einen Fiskalausgleich an Deutschland leisten. Damit wird den unterschiedlichen Grenzgängerströmen Rechnung getragen.

⁸⁶ Das Zusatzabkommen v. 31.3.2015 sieht vor, dass Rentenzahlungen aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung an in Frankreich ansässige Bezieher ausschließlich in Frankreich besteuert werden. Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall. Die aus der Neuregelung jeweils resultierenden Steuermindereinnahmen werden durch entsprechende Ausgleichszahlungen kompensiert.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>bestand, maximal jedoch an 45 Tagen pro Kalenderjahr, ist dabei unschädlich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Leiharbeitnehmer können unabhängig von der gewerblichen Eigenschaft des Arbeitnehmerverleihers sowohl im Tätigkeits- als auch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Anrechnungsmethode Art. 20 [1c]). - Leiharbeitnehmer, die innerhalb der Grenzzone wohnen und arbeiten, werden wie Grenzgänger besteuert. 	<p>für die Folgen von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung gezahlt werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Steuererhebung erfolgt monatlich direkt durch einen Lohnsteuereinbehalt vom Arbeitgeber ab 1.1.2019. Die Veranlagung zur ESt bleibt immer noch erforderlich. - Französische Einkünfte von Stpfl. mit Wohnsitz im Ausland unterliegen folgender monatlicher Quellensteuer (Zahlen für die Monatsgehälter 2019 bei Vollzeittätigkeit):

			<ul style="list-style-type: none"> - 0 % Quellensteuer bis zu einem Monatsgehalt von 1 237 € - 12 % Quellensteuer bei einem Monatsgehalt von 1 237 € bis 3 587 €, - 20 % Quellensteuer bei einem Monatsgehalt von über 3 587 €. - Die Quellensteuer auf die Einkünfte bis 3 587 € pro Monat hat für Ansässige von DBA-Ländern befreiende Wirkung.
<p>Griechenland Art. XI DBA Art. XII DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der 183-Tage-Frist bezieht sich auf einen Zeitraum von 12 Monaten innerhalb des betreffenden Steuerjahrs. - Vergütungen von Dienstleistungen, die an Bord eines Seeschiffes im internationalen Verkehr erbracht werden, können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Registerhafen des Schiffes befindet. 	<ul style="list-style-type: none"> - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Schadenersatzleistungen, die von einem Vertragsstaat für die Folgen von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung gezahlt werden. - Ruhegehälter und Renten, die aus öffentlichen Kassen des Staates, der Länder oder der 	<ul style="list-style-type: none"> - Es gilt das Wohnsitzprinzip. - Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit sind u.a. Löhne, Gehälter, Renten, Pensionen und sonstige Vergütungen aus zukünftigen, gegenwärtigen oder früheren Arbeitsverhältnissen, die auf schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen basieren. Sie unterliegen der ESt mit

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konse- quenzen und Besonderhei- ten des nationalen Rechts
-------------	---	---	--

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<ul style="list-style-type: none"> - Vergütungen von Dienstleistungen, die an Bord eines Luftfahrzeuges im internationalen Verkehr erbracht werden, können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, das die betreffende Person beschäftigt. 	<p>Gebietskörperschaften gezahlt werden, oder welche die Deutsche Bundesbank, die Deutsche Bundesbahn und die Deutsche Bundespost sowie die entsprechenden Organisationen Griechenlands zahlen, können nur im Quellenstaat versteuert werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> einem progressiven Tarif von 22 %-45 %. Entschädigungen wie Abfindungen werden progressiv bis maximal 30 % besteuert (Nullzone im Tarif bis 60 000 €). - Nur bestimmte Werbungskosten sind abzugsfähig und dies nur per Einzelnachweis, keine Pauschale. - Steuerausländer sind nicht steuerermäßigungsberechtigt (Ausnahme: u.a. für EU-Bürger, deren in Griechenland erzielte Einkünfte mehr als 90 % ihres Welteinkommens betragen). - Steuererhebung durch Lohnsteuerabzugsverfahren.
<p>Großbritannien Art. 14 DBA Art. 17 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der 183-Tage-Frist bezieht sich auf einen Zeitraum von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahrs beginnt oder endet. Das Steuerjahr in Großbritannien beginnt am 6.4. und endet am 5.4. des Folgejahrs. - Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besteuerung von Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen entspricht grds. der Regelung im OECD-MA, somit Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Renten, welche gesondert definiert werden, werden wie Ruhegehälter und ähnliche 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Employment Income) sind Löhne, Gehälter und vom Arbeitgeber gewährte geldwerte Vorteile. Bezüge aus früheren Arbeitsverhältnissen und Sozialversicherungsrenten werden steuerlich als „Pension income“ erfasst.^[87]

⁸⁷ Ab dem 6.4.2018 beträgt die sog. „Lifetime Allowance“ 1 030 000 £ (1 158 230 €).

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>Verkehr erfolgt in dem Vertragsstaat, in dem die Person ansässig ist.</p>	<p>Vergütungen besteuert. Hiervon abweichend weisen Abs. 2 und 4 das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung und für Vergütungen (Entschädigungen) für politisch Verfolgte oder Personen mit Kriegsschäden ausschließlich dem Quellenstaat zu.</p> <p>- Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, ähnliche Vergütungen und Renten, welche während der Ansparphase länger als 15 Jahre steuerlich bevorzugt behandelt worden sind, wird dem Quellenstaat zugewiesen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Werbungskostenabzug (Business expenses) ist nur in definierten Fällen zulässig. - Steuererhebung durch Lohnsteuerabzugsverfahren („pay as you earn“ – PAYE).
<p>Irland Art. 14 DBA Art. 17 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ermittlung der 183-Tage-Frist bezieht sich auf einen Zeitraum von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet. Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr erfolgt in dem 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besteuerung von Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen entspricht grds. der Regelung im OECD-MA, somit Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Empfängers. Renten, welche gesondert definiert werden, 	<ul style="list-style-type: none"> - Neben den von Arbeitgebern gezahlten Löhnen und Gehältern sind auch an Beschäftigte (einschließlich Geschäftsführer) geleistete Sachbezüge (insbesondere Arbeitgeberdarlehen sowie privat genutzte Firmwagen) steuerpflichtig.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>Vertragsstaat, in dem die Person ansässig ist.</p>	<p>werden wie Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen besteuert. Hiervon abweichend weisen Abs. 2 und 4 das Besteuerungsrecht für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung und für Vergütungen (Entschädigungen) für politisch Verfolgte oder Personen mit Kriegsschäden ausschließlich dem Quellenstaat zu.</p> <p>- Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, ähnliche Vergütungen und Renten, welche während der Ansparphase länger als 12 Jahre steuerlich bevorzugt behandelt worden sind, wird dem Quellenstaat zugewiesen.</p>	<p>- Werbungskosten sind nur unter restriktiven Bedingungen zulässig. Renten, Pensionen und ähnliche Bezüge werden mit Abschlägen, die sich nach dem Verhältnis der Bezüge zum letzten Arbeitslohn richten, besteuert.</p> <p>- Steuerhebung durch Lohnsteuerabzugsverfahren („pay as you earn“ – PAYE).</p>
<p>Italien Art. 15 DBA Art. 18 DBA</p>	<p>- Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen erfolgt nur im internationalen Verkehr in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäfts-</p>	<p>- Entspricht inhaltlich dem OECD-MA.</p>	<p>- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Löhne, Gehälter, Einkünfte aus geregelter und fortwährender Zusammenarbeit, Renten und Pensionen u. Ä.</p>

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>leitung des Unternehmens befindet.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Leiharbeitnehmer können <ul style="list-style-type: none"> - unabhängig von der gewerblichen Eigenschaft des Arbeitnehmersverleihers - sowohl im Tätigkeits- als auch im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (Anrechnungsmethode Art. 24 Prot. Nr. 13). - Entspricht OECD-MA. 		<ul style="list-style-type: none"> - Einzelne Werbungskosten sind - abgesehen von betrieblich verursachten Reisekosten - nicht zulässig; bestimmte Pauschalabzüge sind für niedrige Einkommenskategorien vorgesehen. - Beiträge zu gesetzlich vorgesehenen Pensions-, Krankheits-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie bestimmte Sozial- und Naturalleistungen der Arbeitgeber an Arbeitnehmer, zählen nicht zu den steuerbaren Einkünften. - Steuererhebung durch Lohnsteuerabzugsverfahren.
<p>Liechtenstein Art. 14 DBA Art. 17 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht inhaltlich dem OECD-MA. 	<p>Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung dürfen nur im Kassenstaat besteuert werden.</p> <p>Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Vergütungen, die von einem Vertragsstaat als Entschädigung für die Folgen von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung oder auf Grund des Wehr- oder Zivildienstes, eines</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (und Ersatzeinkünfte) unterliegen grds. der Lohnsteuer. Vorbehalten bleiben Regelungen in DBA. - Vergütungsgläubiger, welche unbeschränkt steuerpflichtig sind, haben in ihrer Steuererklärung den dem Steuerabzug unterliegenden Erwerb zu

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
		Verbrechens, einer Impfung oder ähnlicher Vorkommnisse gezahlt werden.	deklarieren. Die Steuerabzugsbeträge werden auf die geschuldete Landes- und Gemeindesteuer angerechnet.
Luxemburg Art. 14 DBA Art. 17 DBA Art. 18 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Die 183-Tage-Regel findet keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung (z.B. Zeitarbeitsfirmen). Solche Vergütungen bleiben folglich in dem Staat in dem die tatsächliche Tätigkeit ausgeübt wird, steuerpflichtig. - Keine Grenzgängerregelung, jedoch Verständigungsvereinbarungen. - Subject-to-tax-Klausel zur Vermeidung weißer Einkünfte aus unselbständiger Arbeit an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen. - Das DBA legt genau fest, dass es sich um Seeschiffe oder Schiffe handelt, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie Luftfahrzeuge, die im internatio- 	<ul style="list-style-type: none"> - Bezüge, die aus der gesetzlichen Sozialversicherung stammen im Quellenstaat besteuert - Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen (einschließlich pauschaler Zahlungen), die aus Luxemburg stammen, werden nicht in Deutschland besteuert, wenn diese Zahlungen sich aus Beiträgen, Zuweisungen und Versicherungsprämien ergeben, die von dem oder für den in Deutschland ansässigen Empfänger an ein Zusatzpensionsregime gezahlt wurden. - Ruhegehälter, ähnliche Vergütungen oder Renten, die ganz oder teilweise 	<ul style="list-style-type: none"> - Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit werden auch Einkünfte aus Renten und Pensionen in einer gesonderten Einkunftsart erfasst. Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind nachgewiesene Werbungskosten oder eine Pauschale von 540 € für Werbungskosten abzugsfähig, sowie ein Pauschalabzug für Fahrtkosten.^[88] Bei Einkünften aus Renten und Pensionen beträgt der Pauschalbetrag 300 €. In beiden Einkunftsarten wird eine Steuergutschrift für Lohn- und für Rentenempfänger von 300 € sowie für Alleinerziehende von 750 € gewährt. Ab dem 1.1.2017 können bis zu 1 500 € gewährt werden, in Abhängig-

⁸⁸ Der Pauschalabzug beträgt von 99 € pro Entfernungseinheit zwischen Wohn- und Arbeitsort ab dem 5. km bis zum 30. km (bis zu einem Maximalbetrag von 2 574 €).

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>nalen Verkehr benutzt werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zahlungen, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet werden, sind im Quellenstaat zu versteuern, insoweit die Dienste im Quellenstaat geleistet werden, der Empfänger in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist oder nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten. - BMF betreffend steuerliche Behandlung von Berufskraftfahrern nach dem deutsch-luxemburgischen DBA v. 7.9.2011. - Zur Auslegung: Verständigungsvereinbarungen zum deutsch-luxemburgischen DBA vom 26.5.2011 betreffend die Besteuerung der Arbeitslöhne von Grenzpendlern und vom 7.9.2011 betreffend die Besteuerung der Löhne von Berufskraft- 		<p>keit der Höhe der Einkünfte des alleinerziehenden Stpfl.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ein Lohnsteuerjahresausgleich ist für beschränkt Stpfl. nur möglich, sofern sie durchgehend im Steuerjahr neun Monate im Inland beschäftigt waren oder das Bruttojahreseinkommen zu mindestens 75 % inländischen Ursprungs ist. - Steuerzahler, die nur einen Teil des Jahres in Luxemburg ansässig sind, können optieren, wie ein Steuerzahler, der das gesamte Jahr in Luxemburg ansässig ist, besteuert zu werden. - Neben Ehegatten sind auf gemeinsamen Antrag auch (nach in- und ausländischem Recht) anders- und gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften zur Zusammenveranlagung berechtigt. - Nach Umsetzung des EuGH-Urteils „Lakebrink“ (C-182/06) können für nicht ansässige Stpfl., die mit 90 %

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>fahren, Lokomotivführern und Begleitpersonal und von Abfindungszahlungen, Abfindungen und Entschädigungen in Folge einer Kündigung und/oder eines Sozialplans sowie Arbeitslosengeld.</p>	<p>auf Beiträgen beruhen, die in Deutschland länger als zwölf Jahre</p> <p>a) nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehörten oder</p> <p>b) steuerlich abziehbar waren oder</p> <p>c) in anderer Weise begünstigt wurden,</p> <p>werden nur in Deutschland besteuert. Diese Einkünfte sind jedoch nicht in Deutschland zu versteuern, wenn Deutschland die Ruhegehälter, die ähnlichen Vergütungen oder die Renten tatsächlich nicht besteuert, wenn die Steuervergünstigung aus irgendeinem Grund zurückgefordert wurde oder wenn die Frist von zwölf Jahren in beiden Vertragsstaaten erfüllt ist.</p>	<p>ihrer in- und ausländischen Einkünfte in Luxemburg steuerpflichtig sind, ausländische Verluste bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt werden.</p> <p>- Seit dem 1.1.2018 wurde in Luxemburg eine neue Steuerreform implementiert, die Auswirkungen auf die Steuerklasse für nichtansässige verheiratete Stpfl. hat. Die bis dato anwendbare Steuerklasse 2 ist nicht mehr unter den gleichen Bedingungen anwendbar. Alle nichtansässigen verheirateten Stpfl. werden automatisch in Steuerklasse 1 eingestuft. Es gibt allerdings die Option, Steuerklasse 2 zu wählen. Um Steuerklasse 2 anfragen zu können, müssen folgende Bedingungen erfüllt sein:</p> <p>- 90 %^[89] der privaten Einkünfte und des Erwerbseinkommens eines Ehepartners sind in Luxemburg steuerpflichtig.</p>

⁸⁹ Falls der Stpfl. Arbeitstage außerhalb Luxemburgs hat, werden, um den Grenzwert festzusetzen, die ersten 50 Tage, die außerhalb Luxemburgs gearbeitet werden, so behandelt, als wäre der Stpfl. in Luxemburg tätig gewesen.

			<ul style="list-style-type: none"> - Das ausländische Einkommen liegt unter 13 000 €.
<p>Niederlande^[90] Art. 14 DBA Art. 17 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht inhaltlich dem OECD-MA. - Sonderregelung bei Vergütungen für nicht-selbständige Arbeit, die von einer in einem grenzüberschreitenden Gewerbegebiet befindlichen festen Geschäftseinrichtung getragen werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen können grds. nur im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert werden (Art. 17 Abs. 1). Eine Besteuerung im Staat, aus dem die Ruhegehälter bezogen werden, kann erfolgen, wenn <ul style="list-style-type: none"> - der gesamte Bruttobetrag in einem Kalenderjahr die Summe von 15 000 € übersteigt (Art. 17 Abs. 2), oder - das Ruhegehalt nicht wiederkehrender Art ist (Art. 17 Abs. 3). 	<ul style="list-style-type: none"> - Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen alle Gegenleistungen in Geld oder Geldeswert eines Arbeitgebers an einen Arbeitnehmer. Tatsächliche Werbungskosten sind nicht abzugsfähig (für den Arbeitgeber besteht weiterhin die Möglichkeit der steuerfreien Erstattung). - Fahrten von und zur Arbeitsstätte sind nur für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln pauschaliert abzugsfähig. - Die private Nutzung eines Firmenwagens zu 4-22 % des Listenpreises ist Einkunftsbestandteil (Herabsetzung des Prozentsatzes abhängig vom CO₂-Ausstoß). Es ist allerdings kein Bestandteil des Einkommens, soweit die Privatnutzung nachweisbar (Fahrtenbuch) weniger als

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konse- quenzen und Besonderhei- ten des nationalen Rechts
-------------	---	---	--

⁹⁰ Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013, Bonn.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konse- quenzen und Besonderhei- ten des nationalen Rechts
			<p>500 km/Jahr (2019) beträgt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Renten, Pensionen und ähnliche Bezüge fallen je nach ihrem Ursprung unter die Einkünfte aus Arbeit. - Arbeitnehmer mit besonderen, auf dem niederländischen Arbeitsmarkt nicht oder nicht in einem ausreichenden Maße vorhandenen Kenntnissen, die aus einem anderen Land kommen, können unter bestimmten Voraussetzungen 30 % ihres Grundgehalts, welches speziell ermittelt wird, steuerfrei beziehen. - Steuererhebung durch Lohnsteuerabzugsverfahren; Veranlagung zur ESt findet nur unter

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
			bestimmten Voraussetzungen statt.
Österreich Art. 15 DBA Art. 18 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Grenzgängerregelung: Für Grenzgänger von privaten Arbeitgebern, die täglich in den Wohnsitzstaat zurückkehren, hat der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht (Grenzzone 30 km). Der Arbeitnehmer kann je Kalenderjahr max. 45 Tage außerhalb der Grenzzone unschädlich tätig werden. - Die Berechnung der 183-Tage-Klausel ist kalenderjahrbezogen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht OECD-MA. - Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung dürfen nur im Kassenstaat besteuert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind Löhne, Gehälter, Renten, Pensionen und Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sowie Sachbezüge und geldwerte Vorteile wie z.B. die Gestellung von Wohnung, Telefon oder Auto. - Arbeitnehmerbeiträge zur sozialen Pflichtversicherung sind als Werbungskosten abzugsfähig.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
		<p>sogar auf 10 %, wobei die sich daraus ergebenden Steuern, welche bereits in Deutschland gezahlt wurden, in Spanien angerechnet werden.</p>	<p>anwendbar wenn der Katasterwert in den 10 vorherigen Jahren überprüft wurde.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Überlassung von schadstoffärmeren Fahrzeugen verringert um 30% den Wert (i.H.v. 20 %) der dem Mitarbeiter angerechnet wird. - Abziehbare Ausgaben sind nur betrieblich bzw. beruflich veranlasste Ausgaben, z.B. Mitgliedschaftsbeiträge für berufliche Organisationen oder Gewerkschaften und Beiträge zur Sozialversicherung. - Steuerfreie Einkünfte umfassen Abfindungen für physische oder geistige Schäden bis zur vom Gericht bestimmten Höhe.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<ul style="list-style-type: none"> - Bei der Überlassung von Arbeitnehmern (Arbeitskräftegestellung) kommt es nicht darauf an, wer die Vergütungen zahlt bzw. wer tatsächlich Arbeitgeber ist, wenn sich der Arbeitnehmer im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält. - Art. 15 DBA enthält nunmehr eine Subject-to-tax-Klausel. - Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen erfolgt im internationalen Verkehr nur in dem Vertragsstaat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung des Unternehmens befindet. 		<ul style="list-style-type: none"> - Werden keine höheren Werbungskosten nachgewiesen, wird für Arbeitnehmer eine Werbungskostenpauschale i.H.v. 132 €/p. a. gewährt. Die Kosten des Arbeitswegs werden für Arbeitnehmer mit einem „Verkehrsabsetzbetrag“ von 400 € p.a. pauschaliert. Bei Entfernungen über 20 km und Zumutbarkeit der Benutzung eines Massenbeförderungsmittels werden zusätzliche Pauschbeträge gewährt. Wird ein zusätzlicher Pauschalbetrag gewährt, kann sich der Verkehrsabsetzbetrag auf bis zu 690 € erhöhen, wenn das Einkommen 12 200 € p.a. nicht übersteigt. - Sonstige Bezüge von Arbeitnehmern sind bis zu 620 € p. a. steuerfrei.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
			<ul style="list-style-type: none"> - Die Steuererhebung erfolgt durch Lohnsteuerabzug. - Andere Einkünfte, die 730 € p.a. nicht übersteigen, sind steuerfrei.
<p>Schweden Art. 15 DBA Art. 18 DBA Art. 42 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Arbeitseinkünfte werden im Wohnsitzstaat besteuert, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Staat ausgeübt. In diesem Falle können die Einkünfte auch im Tätigkeitsstaat besteuert werden. - Die Ausnahme, dass unter gewissen Voraussetzungen die Arbeitseinkünfte nur im Wohnsitzstaat besteuert werden (Art. 15.2), gelten nicht für Leiharbeitnehmer eines gewerbsmäßigen Arbeitnehmersverleihs (Art. 15.4). - Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr kann ungeachtet Art. 15.1 und 15.2 in dem Vertragsstaat, in dem das Unternehmen ansässig ist, geschehen. - Besteuerung des Bordpersonals des Luftfahrtkonsortiums SAS erfolgt nur in Schweden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Leistungen, die aus der gesetzlichen Sozialversicherung eines Vertragsstaats geleistet werden, wenn der Leistungsempfänger nicht Staatsangehöriger des anderen Staates ist, außer er ist zugleich auch Staatsangehöriger des einen Staates. - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Schadenersatzleistungen, die von einem Vertragsstaat für die Folgen von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung gezahlt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen insbesondere Löhne, Gehälter, Honorare, Vergütungen für Dienstreisen, Sachbezüge und andere geldwerte Vorteile, Kranken- und Pflegegeld, Arbeitslosenunterstützung, Renten (ausgenommen der Volksrente) und Pensionen. - Eine spezielle Steuerreduktion/Abzug von bis zu 26 381 SEK (ca. 2 679 €) gilt für Arbeitseinkünfte. - Werbungskosten sind bei Einzelnachweis und soweit sie 5 000 SEK (ca. 507,722 €) übersteigen zulässig. - Als Werbungskosten sind Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zulässig, soweit sie 10 000 SEK (ca. 1 015 €) übersteigen.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
			<ul style="list-style-type: none"> - Experten, Forscher und andere Schlüsselfiguren können unter gewissen Voraussetzungen nach Antrag 25 % der Arbeitseinkünfte steuerfrei empfangen. Dies gilt nur für eine Periode von 3 Jahren. Personen mit einem Monatsgehalt von mindestens 88 800 SEK (ca. 9 017 €) sind immer qualifiziert für die Ermäßigung. In anderen Fällen muss die Fachkenntnis nachgewiesen werden. - Steuererhebung erfolgt durch Lohnsteuerabzug.
<p>Schweiz Art. 15 DBA Art. 15a DBA Art. 18 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Vergütungen von im Handelsregister eingetragenen, leitenden Angestellten einer Kapitalgesellschaft werden grds. im Sitzstaat der Gesellschaft besteuert; besteuert dieser Staat nicht, kann der Ansässigkeitsstaat des Angestellten besteuern (Subject-to-tax-Klausel). Grenzgängerregelung: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat als Grundprinzip; max. 60 Arbeitstage 	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht grds. dem OECD-MA, wobei die Berechnung der 183-Tage-Frist innerhalb eines Steuerjahres und nicht, wie im OECD-MA vorgesehen, innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten zu erfolgen hat.^[92] 	<ul style="list-style-type: none"> - Ausländische Arbeitnehmer (Ausnahme: u.a. Ausländer mit C-Bewilligung) unterliegen mit ihrem Arbeitslohn (einschließlich der Ersatzeinkünfte) einer Quellensteuer, deren Höhe sich aus den kantonalen Quellensteuertarifen ergibt. Betragen die dem Steuerabzug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte im Kalender-

⁹² OECD-Musterkommentar, Ziff. 19 zu Art. 15 OECD-MA; vgl. Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, Wien 2013, 64.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
	<p>Grenzgängereigenschaft unschädlich;^[91] Tätigkeitsstaat kann eine Steuer bis zu 4,5 % des Bruttobetrags der Vergütung einbehalten.</p> <p>- Subject-to-tax-Klausel zur Vermeidung weißer Einkünfte auf Schiffen bzw. Luftfahrzeugen.</p>		<p>jahr mehr als 120 000 CHF (ca. 103 093 €), wird eine nachträgliche Veranlagung im ordentlichen Verfahren für das gesamte Einkommen durchgeführt. Die ordentliche Veranlagung wird auch beibehalten, wenn diese Grenze vorübergehend oder dauernd wieder unterschritten wird. In den übrigen Fällen ist die Quellensteuer definitiv.</p> <p>- Im Rahmen des ordentlichen Verfahrens können die Berufskosten (Gewinnungskosten) vom Nettolohn in Abzug gebracht werden. In Quellensteuerverfahren sind die Berufskosten bereits in den Tarifen berücksichtigt.</p>

⁹¹ Am 12. Oktober 2018 hat die Schweiz und Deutschland eine neue Konsultationsvereinbarung über die Zumutbarkeit der Rückkehr an den Wohnsitz von Grenzgängern abgeschlossen. Gemäss der Konsultationsvereinbarung liegt eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung namentlich dann vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs ist eine Rückkehr der unselbstständig erwerbstätigen Person nach Arbeitsende an ihren Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die kürzeste Straßenentfernung für die einfache Wegstrecke über 100 Kilometer beträgt. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist eine Rückkehr nach Arbeitsende an den Wohnsitz insbesondere nicht zumutbar, wenn die schnellste Verbindung und den allgemeinüblichen Pendelzeiten für die einfache Wegstrecke länger als 1,5 Stunden beträgt. Von einem Nichtrückkehrtag ist bei vorliegender Unzumutbarkeit der Rückkehr nur auszugehen, wenn die unselbstständig erwerbstätige Person glaubhaft macht, dass sie tatsächlich nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist. Die Konsultationsvereinbarung soll auf Sachverhalte ab 1. Januar 2019 Anwendung finden.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten des nationalen Rechts
			<ul style="list-style-type: none"> - Ein höchstrichterliches Urteil zur Grenzländerbesteuerung von Arbeitnehmern unter dem Freizügigkeitsabkommen gesteht Arbeitnehmern aus EU-Staaten in der Schweiz dieselben Abzüge zu, die auch ordentlich besteuerten Arbeitnehmern zustehen, sofern mindestens 90 % des Einkommens in der Schweiz erzielt werden. [93] - Pensionen, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aus schweizerischen Quellen (berufliche Vorsorge, sowie Pensionen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis) von Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz unterliegen einer vom Bund erhobenen Quellensteuer i.H.v. 1 % mit Abgel-

⁹³ Der Bundesgerichtsentscheid v. 10.1.2010 (BGE 136 II 241) hat in der Schweiz eine Debatte über die Ungleichbehandlung von quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen ausgelöst, welche in eine umfassende Gesetzesrevision im Bereich der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens mündete. Die Gesetzesrevision wird auch eine Reihe von formellen Anpassungen auf Verordnungsebene zur Folge haben. Die Änderungen treten auf den 1. Januar 2021 in Kraft. Die Reform baut Ungleichbehandlungen ab. Ansässige wie auch „quasi-ansässige“ Quellensteuerpflichtige können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) verlangen. Quasi-Ansässige sind Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz, die ihr Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehen, die sie in der Schweiz ausüben. Für quellensteuerpflichtige Personen mit Wohnsitz in der Schweiz ist die NOV ab einem jährlichen Bruttoeinkommen von 120 000 CHF (ca. 103 093 €) aus unselbständiger Erwerbstätigkeit obligatorisch.

Land	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Nichtselbständige Arbeit“	Besonderheiten im DBA zum Artikel „Ruhegehälter“	Ertragsteuerliche Konse- quenzen und Besonderhei- ten des nationalen Rechts
			<p>tungswirkung. Zusätzlich unterliegen die Einkünfte der Quellensteuer der Kantone und Gemeinden. Bei Kapitaleistungen wird die Quellensteuer i.H.v. 1/5 des ordentlichen EST-Tarifs erhoben. Zusätzlich unterliegen Kapitaleistungen der Quellensteuer der Kantone und Gemeinden.</p>
<p>Spanien Art. 14 DBA Art. 17 DBA</p>	<p>- Die Besteuerung der Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen kann in dem Vertragsstaat erfolgen, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.</p>	<p>- Auch nach dem neuen DBA werden die Rentenbezüge in Spanien versteuert, allerdings hat Deutschland die Möglichkeit, diese Bezüge ebenfalls mit bis zu 5 % zu besteuern, wenn es sich dabei um Pensionen handelt, die ab dem 1.1.2015 von der deutschen Sozialversicherung oder bestimmten anderen Rentenversicherungen, in die mehr als 12 Jahre eingezahlt wurde, gezahlt werden. Für Pensionsansprüche ab 1.1.2030 steigt dieser Steuersatz</p>	<p>- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind insbesondere Löhne, Gehälter und ähnliche Vergütungen, die eine Person aus unselbständiger Arbeit bezieht. Sachbezüge und andere geldwerte Vorteile werden mit dem Teilwert angesetzt. Ab dem 1.1.2013 entspricht der Wert der Überlassung einer Wohnung den Mietkosten, die der Arbeitgeber übernimmt (dieser Wert kann nicht geringer sein als 5 % bzw. 10 % - je nach dem Fall - des Katasterwerts). Diese Regel wurde ab 2015 erneuert, d.h., der 5 %-Satz ist nur</p>

- Abfindungen wegen der Beendigung des Dienstverhältnisses sind bis zur max. gesetzlich festgelegten Höhe von 180 000 € steuerfrei.
- Unter bestimmten Voraussetzungen können ansässige Stpfl. gem. Art. 93 des spanischen EStG für eine Behandlung zu Steuerzwecken als Nichtansässige optieren: Das Welteinkommen dieser fiktiv nichtansässigen Arbeitnehmer in Spanien ist in voller Höhe steuerbar. Es gibt keine abzugsfähigen Ausgaben. Der Steuersatz beträgt 24 % bei bis zu 600 000 €. Ab diesem Betrag werden die Löhne i.H.v. 45 % besteuert. Ein deutscher Wohnsitz kann diesen als „LEX-Beckham“ bekannten Sonderstatus aufgrund Konflikten mit dem DBA gefährden.
- Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nicht abzugsfähig.
- Steuererhebung erfolgt durch Lohnsteuerabzug; jeder Arbeitnehmer ist verpflichtet, bis zum 30.6. des Folgejahrs eine ESt-Erklä-

			<p>rung abzugeben. Ausnahme: Der Arbeitnehmer bezieht unter anderem ein Einkommen von weniger als 22 000 € (12 000 €, wenn die Einnahmen von zwei oder mehr Arbeitgebern stammen).</p> <p>- Seit 1.1.2014 gilt die Steuerpflicht für diejenigen, die Ihre Einkommen von Investmentfonds erhalten.</p>
<p>USA Art. 15 DBA Art. 18 DBA Art. 18A DBA Art. 19 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besteuerung der regulären Bordbesatzung von Seeschiffen und Luftfahrzeugen nur im internationalen Verkehr erfolgt in dem Ansässigkeitsstaat. - Sonderregelung für US-Staatsbürger (saving clause nach Art. 1 Abs. 4) und „green card“-Inhaber (Einschränkung nach Protokoll Abschn. 2). 	<ul style="list-style-type: none"> - Das Wohnsitzprinzip gilt nicht für Schadenersatzleistungen, die von einem Vertragsstaat für die Folgen von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung gezahlt werden. - Nichtabzugsfähige Unterhaltsleistungen sowie regelmäßige Zahlungen für den Unterhalt eines minderjährigen Kindes können nur im Ansässigkeitsstaat des Leistenden besteuert werden. - Erleichterung bei grenzüberschreitender Entsendung von Arbeitnehmern, 	<ul style="list-style-type: none"> - Eine besondere Einkunftsart existiert für Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit nicht. - Für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten gelten ähnliche Grundsätze wie für die Betriebsausgaben (z.B. Notwendigkeit und Angemessenheit), sie werden jedoch bei sog. „employee business expenses“ erheblich eingeschränkt. Begrenzt sind Werbungskosten bei Ausgaben für Mahlzeiten, Reisen und Wohnung während auswärtiger Tätigkeit, Umzugskosten u.a. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung

		indem Beträge zu bestehenden betrieblichen Altersvorsorgesystemen auch dann steuerbegünstigt geleistet werden können, wenn der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in dem Vertragsstaat ausübt, in dem sich die Vorsorgeeinrichtung nicht befindet (Art. 18A).	und Arbeitsstätte sind nicht abzugsfähig. – Steuererhebung erfolgt durch Lohnsteuerabzug. – Renten des öffentlichen Dienstes werden grds. im Quellenstaat besteuert, es sei denn, der Rentenbezieher besitzt die deutsche Staatsbürgerschaft (Art. 19, dann Anrechnungsmethode). – Bezüge aus der Sozialversicherung werden im Wohnsitzstaat des Empfängers genauso besteuert, als ob sie aus der Sozialversicherung des Wohnsitzstaats stammen würden.
--	--	---	--

3. Unternehmensgewinne und Betriebsstätte im Ausland

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

477

Anmerkung: Die Regelungen der Art. 8 (Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt u. Luftfahrt) sowie Art. 9 (Verbundene Unternehmen) des OECD-MA blieben bei der nachfolgenden Betrachtung unberücksichtigt.

Im Rahmen der „Gewerblichen Tätigkeit“ steht die Frage im Mittelpunkt, wie von einem in Deutschland ansässigen Unternehmen eine im Ausland ausgeübte gewerbliche Tätigkeit zu berücksichtigen ist.

Der Unternehmer hat mehrere Möglichkeiten, im Ausland tätig zu werden. Die Besteuerung von lockeren wirtschaftlichen Beziehungen zum Ausland (z.B. grenzüberschreitende Lieferung) erfolgt regelmäßig im Sitzstaat des Unternehmens.

Das Besteuerungsrecht fällt erst dann dem Ausland zu, wenn das Unternehmen im Ausland eine Betriebsstätte errichtet bzw. seine Tätigkeit im Ausland als Betriebsstätte qualifiziert (Art. 7 OECD-MA).

Das OECD-MA nennt in Art. 5 folgende Punkte für das Vorliegen einer Betriebsstätte:

1. Eine Betriebsstätte ist eine feste Geschäftseinrichtung, durch welche die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

2. Als beispielhafte Aufzählung für betriebsstättenbegründende Einrichtungen sind insbesondere ein Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte oder Stätten zur Ausbeutung von Bodenschätzen zu nennen.
3. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.
4. Nicht als Betriebsstätten gelten:
 - a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens genutzt werden;
 - b) Güter- und Warenbestände der Unternehmen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c) Güter- und Warenbestände, welche nur zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
 - d) feste Geschäftseinrichtung, welche nur dazu unterhalten wird, für das Unternehmen Waren oder Güter einzukaufen bzw. Informationen zu beschaffen;
 - e) feste Geschäftseinrichtung, welche nur zu dem Zweck unterhalten wird, um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten mit vorbereitender Natur durchzuführen.
5. Ein abhängiger Vertreter eines Unternehmens begründet eine Betriebsstätte, sofern er eine Abschlussvollmacht für Verträge besitzt und diese Vollmacht auch ausübt.
6. Die Tätigkeit eines unabhängigen Vertreters (z.B. Makler, Kommissionär) begründet keine Betriebsstätte für das von ihm zu vertretene Unternehmen, sofern er im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.
7. Die „Anti-Organ-Klausel“ bestimmt, dass eine Tochtergesellschaft als solche keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft darstellt.

Der Begriff der Betriebsstätte ist im Abkommen definiert, d.h., bei seiner Auslegung kann grds. nicht auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden.^[94]

Art. 7 Abs. 1 OECD-MA bestimmt, dass Gewinne einer Betriebsstätte nur insoweit der Besteuerung im Belegenheitsstaat unterworfen werden, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Dieses Prinzip wird durch das „Diskriminierungsverbot für Betriebsstätten“ nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA ergänzt, wonach Betriebsstätten von Unternehmen des anderen Vertragsstaats gegenüber gleichartigen eigenen Unternehmen steuerlich nicht schlechter gestellt werden dürfen.^[95]

Was Gewinne sind und wie sie berechnet werden, ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht des entsprechenden Vertragsstaats. Da die Gewinnermittlungsvorschriften von Vertragsstaat zu Vertragsstaat sehr verschieden sein können, sind unterschiedliche Ergebnisse grds. möglich.^[96]

Die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung erfolgt abkommensrechtlich gemäß der Neuregelung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA künftig nach Maßgabe des „Functionally separate entity approach“. Hierzu wird die Betriebsstätte als eigenständiges und unabhängiges Unternehmen angesehen, das die Geschäftsbeziehungen (sog. „dealings“) mit dem Stammhaus und anderen Unternehmensteilen mit

⁹⁴ Görl in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rz. 8.

⁹⁵ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rz. 17.

⁹⁶ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rz. 21.

dem Fremdvergleichsgrundsatz abrechnet. Die Gewinnabgrenzung erfolgt hierbei in zwei Stufen. Zunächst sollen die von der Betriebsstätte übernommenen Funktionen, die zuzuordnenden Wirtschaftsgüter sowie die von ihr getragenen Risiken bestimmt werden. In einem zweiten Schritt soll hierauf aufbauend der Gewinn, der der Betriebsstätte zuzuweisen ist, in fremdvergleichskonformer Höhe ermittelt werden, indem die Vergütung für die identifizierten „dealings“ unter Anwendung der in den „Transfer Pricing Guidelines“^[97] der OECD vorgesehenen Verrechnungspreismethoden ermittelt wird. In Betracht kommen hierbei sowohl die sog. Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) als auch hilfsweise transaktionsbezogene Gewinnmethoden. Im Ergebnis sollen somit sämtliche Formen von internen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte für steuerliche Zwecke anerkannt und mit dem Fremdvergleichspreis abgerechnet werden. Dies geht einher mit der Abschaffung der bisher in Art. 7 Abs. 4 OECD-MA vorgesehenen indirekten Methode zur Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung.

Zu Einzelheiten der Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung vgl. die Ausführungen in → 4 Rz. 463 ff.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland erfolgt grds. durch Freistellung, ggf. mit Progressionsvorbehalt.

⁹⁷ OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

b) Länderübersicht

478

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
<p>Belgien^[98] Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Bauausführungen und Montagen werden bereits ab neun Monaten Dauer als Betriebsstätte qualifiziert. - Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert. - Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht eine Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt. - Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Zuordnung von Aufwand zu einer Betriebsstätte ist hilfsweise mit den im Fremdvergleich ermittelten üblichen Gewinnen möglich. - Regelung zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns durch eine in einem der Vertragsstaaten übliche Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens fehlt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Betriebsstätten in Belgien werden zum Gewinn veranlagt. - Abschreibungsfähig sind bewegliche und unbewegliche Anlagegüter sowie Rechte und andere immaterielle Vermögensgegenstände, einschließlich Goodwill und Klientel; allgemein verbindliche AfA-Richtlinien existieren nicht; die AfA-Sätze liegen zwischen 5 % (Industriegebäude) und 20 % (EDV); die Verwendung einer degressiven Methode muss beim FA beantragt werden. [100] - Steuerliche Investitionsvergünstigungen für neue bewegliche, unbewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter.

⁹⁸ Belgien hat das Multilaterale Instrument unterzeichnet, das Abkommen jedoch noch nicht ratifiziert. Das parlamentarische Verfahren zur Ratifizierung hat erst im Oktober 2018 begonnen.

¹⁰⁰ Ab dem 1. Januar 2020 getätigte Vermögenserwerbe können für Körperschaftsteuerzwecke nicht mehr degressiv abgeschrieben werden.

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<p>dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Tätigkeit eines Versicherungsvertreters, der eine Vollmacht des Unternehmens besitzt, gilt als Betriebsstätte.^[99] 		
<p>Frankreich Art. 2 DBA Art. 4 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert. - Gleiches gilt für die Benutzung von Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von dem Unternehmen 	<ul style="list-style-type: none"> - Der Begriff „Gewinne des Unternehmens“ umfasst Einkünfte aus jeder Art der Nutzung eines gewerblichen Unternehmens zzgl. der Veräußerungsgewinne.^[101] - Betriebsstättenprinzip gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften (BGB-Gesellschaften, OHG, KG, société de fait, association en participation, société civile).^[102] - Grundsätzlich Gewinnermittlung nach der direkten Methode; 	<ul style="list-style-type: none"> - Das frz. Steuerrecht unterwirft alle Gewinne ausländischer Unternehmen in Frankreich der frz. KSt, egal ob der Gewinn durch eine Betriebsstätte, d.h. jede Einrichtung, die über eine gewisse Dauer und eine gewisse Entscheidungsfreiheit verfügt, ohne eine eigenständige Gesellschaft zu sein, von einem abhängigen Vertreter des ausländischen Unternehmens oder durch einen vollständigen Produktionsablauf erfolgt. DBA-Vorschriften sind jedoch vorrangig. - Neben Abschreibungen auf abnutzbares Anlagevermögen sind in begründeten

⁹⁹ Görl in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 5 Rz. 150 ff.

¹⁰¹ Gemäß dem Zusatzabkommen vom 31.3.2015 wird die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von einem überarbeiteten Art. 7 des DBA geregelt.

¹⁰² Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 7 Rz. 36 ff.

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<p>Waren, das Halten eines Bestands ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von dem Unternehmen gehörenden Waren oder ausschließlich zur Bearbeitung oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen sowie das Unterhalten einer festen Geschäftseinrichtung ausschließlich zum Einkauf von Waren oder zur Beschaffung von Informationen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht eine Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt. 		<p>Fällen auch Wertberichtigungen auf nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter auf dem Wege der Rückstellungen möglich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sog. „kurzfristige Veräußerungsgewinne“ und -verluste eines Wirtschaftsjahrs im betrieblichen Bereich werden zunächst untereinander verrechnet und im Falle eines Überschusses zum normalen Steuersatz besteuert. Der normale Steuersatz beträgt für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 %^[103] (28 % auf Gewinne bis zu 500 000 €), für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre wird er 28 % betragen, für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5 % und für die ab dem 1.1.2022 beginnenden Geschäftsjahre 25 %. Für besondere KMU findet ein reduzierter Steuersatz i.H.v. 15 % auf Gewinne bis 38 120 € Anwendung. - Sogenannte „langfristige“ Veräußerungsgewinne und -verluste derselben Natur eines Wirtschaftsjahrs werden miteinander verrechnet.

¹⁰³ Ein Gesetzentwurf v. 6.3.2019 sieht vor, dass die Senkung des KSt-Satzes (von 33 1/3 % auf 31 %) für im Jahre 2019 eröffnete Geschäftsjahre nicht für Unternehmen anwendbar ist, deren Umsatz mehr als 250 Mio. € beträgt. Unter besonderen Bedingungen existiert weiterhin ein Zuschlag auf die KSt.

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<ul style="list-style-type: none"> - Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt. - Empfängt ein Versicherungsvertreter Prämien im anderen Vertragsstaat oder versichert er dort gelegene Risiken, so qualifiziert dies als Betriebsstätte. 	<ul style="list-style-type: none"> indirekte Methode in Ausnahmefällen möglich; Sonderregelung für Versicherungsunternehmen. - Regelung zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns durch eine in einem der Vertragsstaaten übliche Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens fehlt. - Subsidiarität nur für Einkünfte aus Dividenden sowie unbeweglichem Vermögen. - Anwendung der Regelungen auch für gewerbekapitalsteuerliche Zwecke. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die langfristigen Veräußerungsgewinne aus Patentkonzessionen unterliegen einem Steuersatz von 10 %. [104] - Langfristige Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Gesellschaftsbeteiligungen sind unter Vorbehalt einer Quote i.H.v. 12 % der positiven Netto-Veräußerungsgewinne, die dem normalen Steuersatz unterliegen, freigestellt (dies gilt jedoch nicht für Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Anteilen an „sociétés à prépondérance immobilière“, d.h. Gesellschaften, deren Vermögen vorwiegend aus Immobilien und Immobilienrechten besteht).
<p>Griechenland Art. II DBA Art. III DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht 	<ul style="list-style-type: none"> - Engerer Gewinnbegriff: „Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“. - Entspricht inhaltlich grds. dem OECD-MA vor der Neufassung in 2010, d.h. ohne Berücksichtigung des sog. Authorized OECD Approach im Hinblick auf die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung und ohne eine 	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht ausgeglichene Verluste aus Geschäftstätigkeiten sind fünf Jahre vortragsfähig außer die Beteiligung oder die Stimmrechte ändern sich innerhalb eines Steuerjahres direkt oder indirekt um mehr als 33 % und die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft ändert sich innerhalb desselben oder des folgenden Steuerjahres um mehr als 50 % des Umsatzes im Vergleich zum Steuerjahr vor der

¹⁰⁴ Das Haushaltsgesetz für 2019 legt die Anwendbarkeit dieser Regelung auf Patentrechte fest, die durch die in Frankreich durchgeführten F&E-Aktivitäten entwickelt wurden.

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<p>als Betriebsstätte qualifiziert.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht eine Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt. - Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens – mit Ausnahme der eines unabhängigen Vertreters – besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt. 	<p>Vorschrift zur Gegenberichtigung der Gewinne, jedoch mit folgenden Besonderheiten: Regelung zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns durch eine in einem der Vertragsstaaten übliche Aufteilung des Gesamtgewinns des Unternehmens fehlt; indirekte Gewinnermittlungsmethode wird im DBA nicht erwähnt, ist jedoch i.R.d. Fremdvergleichs grds. möglich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Anwendung der Regelungen auch für gewerbekapitalsteuerliche Zwecke. - Der Begriff „gewerbliche Gewinne“ umfasst auch die Mieten und Lizenzgebühren für kinematographische Filme. 	<p>Änderung der Beteiligung oder der Stimmrechte; Verlustrückträge sind nicht möglich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abschreibungspflicht für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens; steuerlich nur lineare AfA möglich; steuerliche AfA-Sätze sind verbindlich vorgeschrieben.
<p>Großbritannien Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (entspricht OECD-MA). 	<ul style="list-style-type: none"> - Einschränkung auf „gewerbliche Gewinne“ ist im neuen DBA entfallen; hier wird nunmehr analog zum OECD-MA auf „Unternehmensgewinne“ abgestellt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gewerbliche Verluste können ein Jahr zurück- und unbegrenzt vorgetragen werden.^[105] - Umfangreiche Regelungen zum Betriebsausgabenabzug. - Abschreibungen für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert

¹⁰⁵ Einkommensquellenübergreifende Verlustverrechnung grds. möglich; Mindestbesteuerung (50 % über 5 Mio. £ [5,622 Mio. €]).

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<ul style="list-style-type: none"> - Katalog der nicht zu einer Betriebsstätte führenden Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten (Art 5. Abs. 4) entspricht OECD-MA - Die kumulative Ausübung von verschiedenen Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten führt ebenfalls nicht zur Begründung einer Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 Buchst. f) - Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf 1. Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 4 beschränkt oder 2. sie diese Tätigkeiten als unabhängiger Vertreter ausübt (entspricht beides 		<ul style="list-style-type: none"> sind nicht mehr abzugsfähig (Berücksichtigung bei Veräußerungsgewinnermittlung). - Abschreibungssätze für andere betriebliche Wirtschaftsgüter entweder 8 % oder 18 %. - Jährliche Sofortabschreibung (AIA, Annual Investment Allowance) i.H.v. 200 000 £ (224 899 €) für Investitionen in Maschinen und Anlagen (ausgenommen Pkw). - Abschreibungssätze für Pkw abhängig von CO₂-Emission (8 % – 100 %) Voller Betriebsausgabenabzug (Abschreibungssatz von 100 % im Anschaffungsjahr) für bestimmte energieeinsparende Wirtschaftsgüter (energy saving assets), - Immaterielle Wirtschaftsgüter, wie Patente und Erfahrungen im gewerblichen Bereich, sind grds. abschreibungsfähig; „Patentbox“ ^[106] mit Steuersatz i.H.v. 10 %. - Keine pauschale Wertberichtigung auf Forderungen möglich. - Bei Nichtansässigen werden die im Rahmen einer britischen Betriebsstätte anfallenden Veräußerungsgewinne steuerlich erfasst.

106 Entspr. OECD BEPS Modified Nexus Approach.

Land	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Betriebsstätten“	DBA – Besonderheiten zum Artikel „Unternehmensgewinne“	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten von im Ausland belegenen Betriebsstätten
	<p>Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung analog zum OECD-MA (Fiktion der rechtlichen und wirtschaftlichen Unabhängigkeit). - Durch das Änderungsprotokoll vom 17.3.2014 wird das deutsch-britische DBA vom 30.3.2010 an Art. 7 des aktuellen OECD-MA angepasst. Hierdurch wird insbesondere der sogenannte Authorized OECD Approach (kurz: AOA) übernommen. Hierdurch soll eine vollständige fiktive Unselbständigkeit der Betriebsstätte erreicht werden. - Verursachungsge- rechte Zuordnung von Aufwendungen ungeachtet des Staates, in dem die Aufwendungen angefallen sind (dieser explizite Passus entfällt durch das Änderungsprotokoll vom 17.3.2014). - Indirekte Methode zur Abgrenzung des Betriebsstättenge- 	<ul style="list-style-type: none"> - Diverted Profits Tax (DPT): 25%^[107] - Der aktuelle Körperschaftsteuersatz beträgt 19 %. Dieser soll zum 1.4.2020 auf 17 % reduziert werden. - Gewinnschwelle für quartalsweise Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen liegt bei 1 500 000 £ (1 686 740 €). - Natürlichen Personen wird ein Steuerfreibetrag i.H.v. 11 700 £ (13 156 €) jährlich für Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern gewährt. - Verpflichtende Offenlegung der „Tax Strategy“ für große Unternehmen.

¹⁰⁷ Die Steuer findet Anwendung auf „avoided permanent establishments“ und „transactions lacking economic substance“. Besteuert werden wegen „contrived arrangements“ anderweitig in Großbritannien nicht steuerpflichtige Gewinne. Es besteht eine Meldepflicht für durch das Gesetz erfasste Strukturen.

<p>Begründung einer Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 Buchst. f). Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf 1. Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 4 beschränkt oder 2. sie diese Tätigkeiten als unabhängiger Vertreter ausübt (entspricht beides Art. 5 Abs. 4 und 6 OECD-MA).</p>		<p>steuerliche Zwecke in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz abgeschrieben werden. Alternativ kann für steuerliche Zwecke eine Abschreibung über 15 Jahren erfolgen.</p> <ul style="list-style-type: none">- Pauschalwertberichtigungen bei Forderungen sind grds. unzulässig; Einzelwertberichtigungen sind bei entsprechenden Nachweisen möglich.- Umfangreiche Investitionsvergünstigungen.- Für beschränkt Stpfl. besteht eine Veräußerungsgewinnbesteuerung von 33 % für Betriebsstätten im Inland.
---	--	--

<p>Italien Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none">- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert.- Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht eine Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt.- Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt.	<ul style="list-style-type: none">- Der Begriff „Gewinne des Unternehmens“ umfasst Einkünfte aus jeder Art der Nutzung eines gewerblichen Unternehmens zzgl. der Veräußerungsgewinne.- Grundsätzlich Gewinnermittlung nach der direkten Methode; indirekte Methode in Ausnahmefällen möglich.- Betriebsstättenprinzip auch für Beteiligungen an Personengesellschaften (Besonderheiten nach nationalem italienischem Recht sind zu beachten).	<ul style="list-style-type: none">- Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens von in Italien befindlichen Betriebsstätten erfolgt durch Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Aufwendungen bzw. Abzug von nicht steuerpflichtigen Erträgen zum Ergebnis, das sich aus einer für steuerliche Zwecke erstellten zivilrechtlichen G+V-Rechnung (sowie Bilanz) der Betriebsstätte ergibt.- „Separate-entity-approach“ sowie „arm’s length principle“ für Vorgänge mit Stammhaus für Betriebsstätten vorgesehen.- KSt-Satz wie bei Kapitalgesellschaften 24 %^[108]- Vereinfachte Gewinnermittlung durch Pauschalermittlung für Kleinbetriebe möglich.- Betriebsausgaben müssen betrieblich veranlasst sein und dem erwerbswirtschaftlichen Zweck des Unternehmens dienen.- Nur beschränkter Betriebsausgabenansatz für betrieblich und privat genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter (Aufwendungen inkl. Abschreibung von bestimmten betrieblich genutzten Pkw sind nur eingeschränkt abzugsfähig).
---	--	---	--

¹⁰⁸ Eine 10,5 %-Erhöhung betrifft Gesellschaften, die einer Mindestbesteuerung unterliegen (sog. società di comodo), sowie Gesellschaften mit systematischen Verlusten. Bei Banken und Versicherungen Erhöhung KSt-Satz um 3,5%.

		<p>im Anwenderstaat üblich ist (dieser explizite Passus entfällt durch das Änderungsprotokoll vom 17.3.2014).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Betriebsstättenprinzip auch für Beteiligungen an Personengesellschaften. - Betriebsstättenvorbehalte für Zinsen, Lizenzen, Dividenden und andere Einkünfte. 	
<p>Irland Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (entspricht OECD-MA). Katalog der nicht zu einer Betriebsstätte führenden Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4) entspricht OECD-MA. Die kumulative Ausübung von verschiedenen Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten führt ebenfalls nicht zur 		<ul style="list-style-type: none"> - Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem operativen Betrieb („trade“), Aufwendung für die Unterhaltung („Entertainment“) von Geschäftspartnern und Kunden nicht abzugsfähig, eingeschränkter Abzug für Kfz-Kosten. - Lineare und degressive AfA möglich; AfA-Sätze von 4 % (für gewerbliche Gebäude) bis 12,5 % (Maschinen und technische Anlagen); Sofortabschreibungen von 100 % für energieeffiziente Anlagegüter möglich. - 25 % F&E credits für bestimmte Aufwendungen. - Nach dem 7.5.2009 angeschaffte immaterielle Vermögensgegenstände können für

- Lineare Abschreibung nach vorgegebenen AfA-Tabellen (z.B. 10 %-20 % für Maschinen, 3 %-10 % für Gebäude); Teilwertabschreibungen und Abschreibungen von Grund und Boden sind unzulässig.
- Bis zu 5 % des Anschaffungswerts des Anlagevermögens sind als Instandhaltungs- u. Reparaturkosten abzugsfähig (darüber liegender Betrag jeweils 1/5 in 5 Folgejahren).
- Bestimmte immaterielle Wirtschaftsgüter sind zu 50 %, Markenzeichen und erworbene Firmenwerte über 18, in bestimmten Fällen über 5/10 Jahre zu konstanten Jahresanteilen steuerlich abschreibbar.
- Eingeschränkte pauschale Wertberichtigung auf Forderungen zulässig, falls auch bilanziell erfasst.
- Gewerbliche Veräußerungsgewinne können unter bestimmten Bedingungen in gleiche Teilbeträge steuerlich auf max. 5 Jahre verteilt werden.
- Gewerbliche Veräußerungsgewinne aus Beteiligungsverkauf sind bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen 95 % steuerbefreit.

<p>Liechtenstein Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht inhaltlich OECD-MA, wobei zusätzlich auch Gewinnanteile eines Gesellschafters aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft (die einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können) berücksichtigt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkunftsermittlung erfolgt anhand von Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung unter Berücksichtigung steuerlicher Korrekturen (z.B. Zinsabzug auf dem Eigenkapital). - Nicht betrieblich begründete Ausgaben wie überhöhte Abschreibungen oder überhöhte Geschäftsführergehälter sind nicht als Betriebsausgaben zulässig. - Degressive und lineare AfA zulässig. - Lineare AfA-Sätze betragen zwischen 2,5 % für gewerbliche Gebäude und 25 % für EDV-Hard- und Software; degressive AfA-Sätze betragen zwischen 5 % und 50 %.
<p>Luxemburg Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Unter dem DBA 2012 ist eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. - Bei Unstimmigkeiten über die Zurechnung der Einkünfte soll ein Verständigungsverfahren stattfinden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Neben den durch eine Betriebsstätte erzielten Einkünften aus der Nutzung des Unternehmens werden auch Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, und Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, vom Betriebsstättenprinzip erfasst. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Grundsätze der steuerlichen Gewinnermittlung entsprechen im Wesentlichen denen der Bundesrepublik Deutschland. Ein am 1.10.2008 veröffentlichter Gesetzesentwurf, der eine steuerlich neutrale Umstellung auf die internationale IFRS-Rechnungslegung ermöglichen sollte, u.a. zur steuerlich neutralen Behandlung von erfolgswirksamen Neubewertungen von Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert („fair value“), der über dem Anschaffungswert liegt, wurde nicht angenommen.

- Das Betriebsstättenprinzip gilt auch für die Gewerbesteuer und für die Vermögensteuer.
- Einkünfte aus atypisch stillen Beteiligungen werden grds. als Einkünfte aus Unternehmensgewinn eingestuft.

Am 17.12.2010 wurde ein Gesetz veröffentlicht, das luxemburgischen Gesellschaften die Möglichkeit gibt, ihre Konten nach IFRS zu erstellen.

- Nettoeinkünfte aus der Nutzungsüberlassung und Veräußerung von Urheberrechten an Computerprogrammen, Patenten, Marken, Domain-Namen, Mustern oder Modellen sind zu 80 % steuerfrei, sofern sie nach dem 31.12.2007 erworben oder begründet wurden. Für selbst genutzte Patente, die selbst begründet sind, wird ein fiktiver Steuerabzug von 80 % des Nutzungsentgelts oder des Veräußerungsgewinns unter Anwendung des Drittvergleichs gewährt. Dieses Urheberrechtsregime wurde zum 1.7.2016 abgeschafft. Wie von der OECD vorgeschlagen, ist eine fünfjährige Übergangsfrist bis zum 30.6.2021 vorgesehen. Am 7.8.2017 ist dem Parlament der Gesetzesentwurf für das neue Urheberrechtsregime vorgelegt worden. Auch hier ist ein Steuerabzug i.H.v. 80 % der Nettoeinkünfte vorgesehen. Das neue Regime entspricht dem Nexus-Ansatz der OECD. Die neue Regelung soll ab dem Jahr 2018 Anwendung finden.

- AfA kann linear oder degressiv bemessen werden. Neben dieser Abschreibung besteht die Möglichkeit zu erhöhter Abschreibung (bei außergewöhnlichem Werteverzehr), zu vorgezogener Abschreibung (bei geringwertigen Wirtschaftsgütern), zu beschleunigter Abschreibung (bei neuen bebauten Grundstücken und energieeffizienter Sanierung von Altbauten) und zu Sonderabschreibung (bei besonderen Investitionen). Ab dem 1.1.2017 besteht unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit einer Verzögerung der Abschreibung bis spätestens zum Ende der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts.
- Rückstellungen können zur Deckung von Verlusten oder Verbindlichkeiten sowie für dem Wirtschaftsjahr oder einem früheren Wirtschaftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebucht werden, die ihrer Eigenart nach genau bestimmt sind und die am Bilanzstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.
- Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unterliegen der normalen Besteuerung des Betriebsergebnisses; jedoch

ist in bestimmten Fällen (bei Veräußerungen von Grundstücken oder nicht abschreibbaren Anlagegütern) die Übertragung der Mehrwerte auf ein während desselben Wirtschaftsjahrs (oder während der zwei nachfolgenden Jahre) neu angeschafftes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens möglich. Ab Juni 2014 können die neu angeschafften Wirtschaftsgüter unter bestimmten Bedingungen von einer Betriebsstätte des Europäischen Wirtschaftsraumes gehalten werden.

- Fällt bei Veräußerung oder Aufgabe einer Betriebsstätte ein auf ein Grundstück realisierter Mehrwert an, so kann dieser auf Antrag in bestimmten Grenzen steuerfrei belassen werden.
- Gewinne von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen bei Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs werden um einen Steuerfreibetrag von 10 000 € gekürzt. Enthält der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn einen auf ein bebautes Grundstück realisierten Mehrwert, so erhöht sich der Freibetrag auf 25 000 €.
- Dividendeneinkünfte, Veräußerungs- und Liquidationsgewinne von bestimmten

körperschaftsteuerpflichtigen Personen und inländischen Betriebsstätten sind steuerbefreit bei Ausschüttung, Veräußerung/Liquidation von bestimmten Beteiligungen mit einem Mindestkapitalanteil von 10 % oder mit einem Anschaffungspreis von 6 Mio. € (bei Veräußerung) bzw. 1,2 Mio. € (bei Dividenden und Liquidation), die während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwölf Monaten gehalten wurden, oder bei entsprechender Verpflichtung hierzu.

- Zum 1.1.2016 wurde die geänderte EU-Mutter-Tochter-Richtlinie in nationales Gesetz umgesetzt (Einführung der Anti-Hybrid-Regelung in nationales Recht): Dividendeneinkünfte nach dem oben genannten Schachtelprivileg sind nur dann steuerfrei, wenn diese auf Ebene der EU-Tochtergesellschaft nicht abzugsfähig sind.
- Für ab dem 1.1.2019 beginnende Wirtschaftsjahre wurde die Betriebsstättendefinition nach luxemburgischem Recht geändert. Hierbei wird auf die Betriebsstättendefinition im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen verwiesen. Zudem muss die Betriebsstätte eine selbständige Betätigung vorweisen, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirt-

<p>Niederlande^{109]} Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht grds. dem OECD-MA. - Besonderheiten in Bezug auf Unternehmen, die im Küstenmeer und in Gebieten außerhalb des Küstenmeers tätig sind. 	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht inhaltlich dem OECD-MA unter Berücksichtigung des „Functional separate entity approach“ im Hinblick auf die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung. 	<p>schaftlichen Verkehr darstellt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nichtansässige unterliegen der beschränkten Steuerpflicht mit Gewinnen aus gewerblicher Tätigkeit, die in den Niederlanden über eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter ausgeübt wird. - Zur Gewinnermittlung gibt es keine allgemeinen steuerlichen Vorschriften; Unternehmen können die Art der Gewinnermittlung und Buchführungsart grds. selbst wählen; bei kleineren Unternehmen ist die Gewinnermittlung anhand einer Einnahmen-Überschussrechnung zulässig. - Betriebsausgaben sind in vollem Umfang abzugsfähig, sofern sie für betriebliche Zwecke getätigt wurden (z.B. Geschenke an Beschäftigte und bestimmte Spenden an soziale Einrichtungen). - Für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bestehen einige Sonderregelungen: - Betriebsausgaben für Personalkosten sind innerhalb eines bestimmten Rahmens (in Abhängigkeit von den gesamten Lohn- und Gehaltsaufwendungen) abzugsfähig. - Ausgaben für zu Repräsentationszwecken gehaltene Schiffe, von einem Gericht
--	---	--	--

¹⁰⁹ Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013.

auferlegte Bußgelder oder Zahlungen im Wege eines Vergleichs zur Vermeidung einer Anklageerhebung sind nicht abzugsfähig. Nur teilweise abzugsfähig sind Ausgaben mit Privatcharakter (Essen, Getränke, Repräsentationszwecke, Konferenzen u. Ä.).

- Lineare und degressive AfA-Methode sowie Bewertungen zum niedrigeren Teilwert sind zulässig. Die steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten bestimmter Wirtschaftsgüter sind gesetzlich festgelegt.
- Auf Immobilien darf zu einem „Mindestwert“ abgeschrieben werden. Die Abschreibung auf ein Gebäude endet, wenn der steuerliche Buchwert des Gebäudes unter den Mindestwert sinkt. Der Mindestwert von als Kapitalanlage gehaltenen Immobilien (dies sind Gebäude, die an Dritte vermietet werden) wird auf den WOZ-Wert (Bemessungsgrundlage der kommunalen Grundsteuer) angesetzt. Der Mindestwert von zur Eigennutzung bestimmten Gebäuden wird auf 50 % (Einkommensteuer)/100 % (Körperschaftsteuer) des WOZ-Werts angesetzt. Die Bewertung eines Gebäudes mit dem niedrigeren Zeitwert ist

			<p>noch immer möglich, ebenso die Absetzung der Instandhaltungskosten von Gebäuden.</p> <ul style="list-style-type: none">- Investitionsvergünstigungen werden gewährt. Für Energie- und Umweltinvestitionen gibt es zusätzliche Vergünstigungen.- Die Schaffung einer Ausgleichsrücklage zur genauen Kostenumlage auf mehrere Jahre ist zulässig. Diese Rücklage wird im Allgemeinen für Erhaltungsaufwendungen gebildet.- Für Buchgewinne bei der Veräußerung von Betriebsmitteln kann eine Reinvestitionsrücklage gebildet werden.- Des Weiteren kann eine Rückstellung für Haftungsverhältnisse gebildet werden, wenn zum Ende des Wirtschaftsjahrs die Kosten dafür absehbar sind. Dabei müssen sich die Kosten auf Tatsachen und Umstände, die vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs entstanden sind, beziehen.- Für bestimmte Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ist eine Lohnsteuerabzugsminderung zulässig. Für Einkünfte aus Forschungs- und Entwicklung gibt es u.U. einen Steuersatz von 7 % (2019, Innovationsbox).
--	--	--	---

<p>Österreich Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none">- Der Betriebsstättenbegriff entspricht nunmehr dem OECD-MA.- Einrichtungen mit bloßem Hilfscharakter führen nicht mehr zu einer Betriebsstätte.- Bauausführungen bzw. Montagen führen nur dann zu Betriebsstätten, wenn ihre Dauer tatsächlich 12 Monate überschreitet.- Abhängige Vertreter mit Abschlussvollmacht begründen eine Betriebsstätte, wenn sie die Vollmacht in Österreich gewöhnlich ausüben.	<ul style="list-style-type: none">- Entspricht grds. dem OECD-MA.- Grundsatz der „Besteuerung im Wohnsitzstaat“ ist nunmehr im DBA enthalten.- Betriebsstättenprinzip auch für Beteiligungen an Personengesellschaften (Mitunternehmer).- Grundsätzlich Gewinnabgrenzung nach der direkten Methode; indirekte Methode in besonderen Fällen zulässig; Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen (Verbot von unternehmensinternen Zinsen und Lizenzgebühren); eine bloße Einkaufsstelle begründet keine Betriebsstätte. Aus bloßer Einkaufstätigkeit darf einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet werden.- Andere Verteilungsnormen des DBA gehen Art. 7 vor.	<ul style="list-style-type: none">- Besonderheiten bzgl. der Ermittlung der Betriebsausgaben:<ul style="list-style-type: none">- Bei einem Vorjahresumsatz von nicht mehr als 220 000 € kann ein Teil der Betriebsausgaben pauschal mit 6 % (z.B. kaufmännische/technische Beratung, Vermögensverwaltung, u.a.) bzw. 12 % des Umsatzes ermittelt werden.- AfA ist zulässig, es gibt jedoch keine verbindlichen AfA-Richtlinien; für allgemein verwendbare Anlagegüter werden AfA-Sätze zwischen 10 % und 25 % anerkannt. Die AfA bei Betriebsgebäuden beträgt für Gewerbetreibende 2,5 %.- Ein ab 1989 entgeltlich erworbener Firmenwert wird auf 15 Jahre abgeschrieben.- Eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen ist nicht möglich.
--	---	---	--

			<ul style="list-style-type: none"> - Est für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (z.B. Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung sowie bei Einkünften aus der Gestellung von Arbeitskräften), ist mit dem Steuerabzug abgegolten, es sei denn, es erfolgt eine Veranlagung. Der Steuerabzug beträgt 20 % der vollen Einnahme und 27,5 % bei Kapitalvermögen aus Immobilieninvestmentfonds und Einkünften aus der stillen Beteiligung eines inländischen Unternehmens. 25 %, wenn Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht werden. - Betriebsstättenverluste deutscher Unternehmen in Österreich sind nunmehr auf künftige Gewinne dieser österreichischen Betriebsstätten vortragsfähig (Betriebsstättendiskriminierungsverbot).
<p>Schweden Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Alle Unternehmen sind buchführungspflichtig. Ab 1.11.2010 besteht keine Prüfungspflicht für „Aktiebolag“ mit <ol style="list-style-type: none"> 1. maximal 3 Angestellten, 2. einer Rechnungsbilanz von maximal 1 500 000 SEK (ca. 50 772 €), 3. einem Jahresumsatz von maximal 3 000 000 SEK (ca. 304 633 €).

			<p>Mindestens zwei der Bedingungen müssen erfüllt sein.</p> <ul style="list-style-type: none">- Betriebsausgaben, insbesondere für Pacht und Miete, Rohwaren, Verbrauch und Verkauf, Löhne und Gehälter u.a., sind grds. abzugsfähig. Spenden sind nur insoweit abzugsfähig, als sie für wissenschaftliche Zwecke bestimmt sind.- Lineare und degressive AfA ist zulässig (auch für immaterielle Wirtschaftsgüter); Betriebsgebäude und -anlagen werden mit 2 % bis 5 % abgeschrieben; ein entgeltlich erworbener Firmenwert kann über fünf Jahre abgeschrieben werden.- Bildung von Reinvestitionsrücklagen möglich.- Betriebsstätten in Schweden werden wie schwedische Aktiengesellschaften („aktiebolag“) besteuert, Steuersatz 21,4 % (2019).- Verlustrücktrag ist nicht möglich.- Zinsen sind in der Betriebsstätte abzugsfähig, wenn sie der Betriebsstätte zuzuordnen sind.
--	--	--	--

<p>Schweiz Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert. - Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht als Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt. - Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Betriebsstättenprinzip auch für Beteiligungen an Personengesellschaften (Mitunternehmer), wobei Sondervergütungen zusätzlich berücksichtigt werden.^[110] - Die Schweiz signalisiert in den DBA-Verhandlungen ihre Bereitschaft, den Authorised OECD Approach (AOA) gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (ab Fassung 2010) zu übernehmen.^[111] Eine Übernahme des AOA ist in Bezug auf das DBA mit Deutschland noch nicht erfolgt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind alle Einkünfte aus Handel-, Industrie- und Gewerbebetrieb, freien Berufen, Einkünfte eines Teilhabers einer Personengesellschaft sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. - Geschäfts- oder berufsmäßig begründete Kosten sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Nicht abzugsfähig sind insbesondere Bußgelder und Bestechungsgelder an Amtsträger. - Lineare und degressive AfA zulässig; für die Bundessteuer geltende AfA-Sätze (in % des Buchwerts) sind u.a. für Bürogebäude 3 %–4 %, Fabrikgebäude 7 %–8 %, EDV 40 %, immaterielle Werte wie Firmen-, Patent-, Lizenzrechte u. Ä. sowie derivativer Goodwill 40 %. Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert halbieren sich diese Sätze. Abweichungen von diesen Sätzen sind möglich, jedoch zu begründen und zu belegen. Die Mehrheit der Kantone wendet die für die Bundessteuer geltenden Bestimmungen und Abschreibungsätze an, wobei jedoch Abweichungen möglich sind.
<p>Spanien Art. 5 DBA</p>	<p>- Eine feste Geschäftseinrichtung</p>	<p>- Entspricht dem OECD-MA.</p>	<p>- Grundlage der gewerblichen Gewinnermittlung ist die</p>

¹¹⁰ Hamminger in Wassermeyer, DBA-Schweiz Art. 7 Rz. 351 f.

¹¹¹ Vgl. Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, 2013, 62 f.

Art. 7 DBA	<p>tung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert.</p> <ul style="list-style-type: none">- Die Möglichkeit der kumulativen Ausübung der aufgeführten, nicht eine Betriebsstätte qualifizierenden Tätigkeiten wird nicht erwähnt.- Die Tätigkeit einer Person, die eine Vollmacht eines Unternehmens besitzt, wird nur dann nicht als Betriebsstätte qualifiziert, wenn sich ihre Tätigkeit auf den Einkauf von Gütern oder Waren beschränkt. Das Kriterium der Abschlussvollmacht ist nicht formalrechtlich, sondern wirtschaftlich zu betrachten. Es darf keine Umgehung dadurch erfolgen,	<p>Handelsbilanz, welche maßgeblich ist für die Steuerbilanz. Das Nettoeinkommen besteht aus dem Umsatz abzgl. der betrieblich verursachten Ausgaben. Zum 1.1.2008 sind die span. Bilanzierungsvorschriften den IFRS-Standards angepasst worden.</p> <ul style="list-style-type: none">- Zweifelhafte Forderungen können bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen ganz oder teilweise abgeschrieben werden.- Abzugsfähige Betriebsausgaben müssen mit den Einnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Nicht abzugsfähig sind insbesondere Gewinnausschüttungen, nicht betrieblich veranlasste Zuwendungen sowie Geldstrafen. Die Betriebsausgaben auf Grund von Entlassungsentschädigungen sind nur bis zu 1 Mio. € abzugsfähig.^[112] oder bis zu dem Maximalbetrag des spanischen Arbeitnehmerstatuts.- Üblich ist die lineare AfA; für bestimmte Wirtschaftsgüter, auch Immobilien.- Abschreibungsfreiheit (begrenzt auf 25 000 €) gilt für neues Anlagevermögen, wenn sein Wert nicht mehr als 300 € ist.).- Die Besteuerung von Betriebsstätten in Spanien
------------	---	--

¹¹² Die Entlassungsabfindungen von dem Spanischen Arbeitnehmerstatut bis maximal 180 000 € sind steuerfrei für den Mitarbeiter. Der Rest des Betrags wird progressiv besteuert.

	<p>dass der Vertreter die Vertragsverhandlungen zu einem Ergebnis führt und lediglich nur den Vertragsvollzug dem Unternehmen vorbehält. Der Sachverhalt der Abschlussvollmacht und andere durch OECD-MA geregelte Kriterien werden nach eigenen Kriterien ausgelegt.</p>		<p>erfolgt grds. nach den allgemeinen Richtlinien des KStG (Steuersatz 25 %). Für neu gegründete Unternehmen wurde ab 1.1.2013 unter bestimmten Umständen der Steuersatz auf 15 % beschränkt (wenn eine positive Bemessungsgrundlage vorliegt (dieser Steuersatz gilt auch für das folgende Jahr).</p>
<p>USA Art. 5 DBA Art. 7 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen zu werben, Informationen zu erteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben, wird ausdrücklich nicht als Betriebsstätte qualifiziert. - Personen, die Konzerte, Theater oder sonstige künstlerische Veranstaltungen aufführen, jedoch nicht unter Art. 17 fallen, werden nicht als Inhaber einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung ange- 	<ul style="list-style-type: none"> - Engerer Gewinnbegriff: „Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens“. - Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Sachen sowie Lizenzgebühren im Fall von Filmen und Tonträgern gehören ausdrücklich zu den „gewerblichen Gewinnen“ (vgl. Art. 12). - Prot. Nr. 4 DBA USA schreibt die Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Ermittlung von Gewinnen einer Betriebsstätte vor, unter Einbeziehung der unterschiedlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten eines Einheitsunternehmens. Grundsätzlich können alle in den OECD-Richtlinien anerkannten 	<ul style="list-style-type: none"> - Ein steuergesetzlich vorgeschriebenes Buchführungssystem besteht nicht. Prinzipiell sind alle Methoden erlaubt, die stetig sind und das Einkommen eindeutig erkennen lassen. Übliche Methoden sind die Zurechnungsmethode, Methode der anteiligen Gewinnermittlung oder die Gewinnermittlung bei Auftragserfüllung. Methodenwechsel sind nur mit behördlicher Genehmigung zulässig. - Betriebsausgaben, die mit der Unternehmenstätigkeit zusammenhängen, sind voll abzugsfähig. Nicht abzugsfähig sind z.B. Ausgaben mit dem Ziel, die Öffentlichkeit für oder gegen bestimmte Gesetzesvorhaben zu beeinflussen, Schmier- und Bestechungsgelder, 50 % der Bewirtungs- und Repräsentationskosten u.a.

<p>sehen, falls ihre Aufenthaltsdauer im betreffenden Kalenderjahr insgesamt 183 Tage nicht übersteigt (Protokoll Abschn. 3).</p>	<p>Methoden verwendet werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sondervorschriften über nachträgliche Betriebsstättengewinne sowie „Entstrickung“ (Protokoll Nr. 5 und 6). 	<ul style="list-style-type: none"> - Lineare und degressive Abschreibungen sind nach vorgegebenen Abschreibungs-klassen zulässig. Der erworbene Firmenwert und immaterielle Wirtschaftsgüter sind über 15 Jahre abzuschreiben, Patente und ähnliche Rechte u.U. über die restliche Nutzungsdauer, nicht dagegen der selbst geschaffene Firmenwert. Gebäude sind grds. linear abzuschreiben. - Rückstellungen sowie die Pauschalwertberichtigung von Forderungen sind praktisch ausgeschlossen. Forderungsausfälle können erst dann berücksichtigt werden, wenn eine Forderung nachweislich ganz oder teilweise ausfällt. - Ausländische Personengesellschaften mit einer US-Tätigkeit und US-Personengesellschaften mit nichtansässigen Gesellschaftern müssen eine Quellensteuer i.H.v. 35 % auf den Teil ihres Gewinns einbehalten, der mit ihrer US-Geschäftstätigkeit in Zusammenhang steht und ausländischen Gesellschaftern zuzurechnen ist.
---	--	---

c) Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen

479

Im Mittelpunkt dieser Betrachtung steht eine im Inland ansässige Person (Erblasser bzw. Schenkender), die eine im Ausland belegene Betriebsstätte an eine im Inland ansässige Person (Erbe bzw. Beschenkten) vererbt bzw. verschenkt.

Das OECD-MA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen durchbricht in Art. 6 OECD-MA den Grundsatz des ausschließlichen Besteuerungsrechts des Wohnsitzstaats des Erblassers oder Schenkenden dahingehend, indem das Besteuerungsrecht für das bewegliche Vermögen einer Betriebsstätte dem Belegenheitsstaat zugewiesen wird.

Unbewegliches Vermögen einer Betriebsstätte fällt nicht unter die Betriebsstättenregelung des Art. 6 OECD-MA. Das Besteuerungsrecht für unbewegliches Vermögen wird dem Belegenheitsstaat in der separaten Regelung des Art. 5 OECD-MA zugestanden.

Ist unbewegliches Vermögen in einem Vertragsstaat gelegen, in dem der Erblasser oder Schenkende nicht seinen Wohnsitz hat, so kann das unbewegliche Vermögen ohne Rücksicht auf seine Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte im Belegenheitsstaat besteuert werden.^[113]

Die Definition des Begriffs „Betriebsstätte“ ist im OECD-MA zur ESt sowie im OECD-MA zur Erbschaft- und Schenkungsteuer insoweit gleich lautend;^[114] es kann somit auf die Ausführungen zu (→ 4 Rz. 515) verwiesen werden.

d) Länderübersicht

480

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Belgien	<ul style="list-style-type: none"> Keine Gewerbesteuer; keine Vermögensteuer; Kirchensteuer wird nicht erhoben.^[115] 	<ul style="list-style-type: none"> Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich nach dem Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkenden. Liegt der Wohnsitz des Erblassers nicht in Belgien, so unterliegt nur das inländische Grundvermögen der Erbanfallsteuer. Schulden, die im Zusammenhang mit Grundbesitz bestehen, sind steuerlich abziehbar. Jedoch sind die Konditionen hierfür von Region zu Region unterschiedlich. Bewegliches Vermögen wird bei einer Schenkung nur dann besteuert, wenn diese notariell beurkundet ist. Da unbewegliches Vermögen eingetragen sein muss, unterliegt dieses bei Schenkung stets einer Besteuerung. Die Höhe der Steuer variiert und ist von der jeweiligen Region abhängig.

¹¹³ Jülicher in Wassermeyer, Art. 5 ErbSt-MA Rz. 1 f.

¹¹⁴ Jülicher in Wassermeyer, Art. 6 ErbSt-MA Rz. 16.

¹¹⁵ Straka in Wassermeyer, DBA-Belgien, Anh. Rz. 30 ff.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
<p>Frankreich</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Gewerbesteuer ist durch eine „territoriale Wirtschaftsabgabe“ („Contribution Economique Territoriale“, kurz „CET“) ersetzt worden. Der „CET“ unterliegen in Frankreich ausgeübte einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflichtige gewerbliche Tätigkeiten. Diese Abgabe setzt sich aus 2 Bestandteilen zusammen: <ul style="list-style-type: none"> - zum einen die „Grundabgabe der Unternehmen“ („Cotisation Foncière des Entreprises, kurz „CFE“), die einen Prozentsatz des Mietwerts der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden grundsteuerpflichtigen Wirtschaftsgüter darstellt (d.h. bewegliche Wirtschaftsgüter werden nicht berücksichtigt), - zum anderen eine „Wertschöpfungsabgabe der Unternehmen“ („Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises“, kurz „CVAE“), die auf der Wertschöpfung basiert und in Abhängigkeit vom erzielten Umsatz zu einem progressiven Satz berechnet wird. - Die „CET“ ist auf 3 % der Wertschöpfung begrenzt. - Arbeitgeber mit Betrieben in Frankreich, die mit weniger als 90 % ihrer Umsätze der MwSt unterliegen, haben auf den Betrag der von ihnen an ihre Arbeitnehmer gezahlten Bruttolöhne und -gehälter (Lohnsumme des Vorjahres) sowie auf gewisse andere Beträge (z.B. Gewinnbeteiligung) eine „Lohnsum- 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Unterzeichnung des DBA auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuer am 12.10.2006 in Paris beendet endgültig die Doppelbesteuerung bei deutsch-französischen Erbschaften oder Schenkungen zu Gunsten der in Deutschland ansässigen Personen, einschließlich der großen Gemeinschaft der in Deutschland lebenden Franzosen. Das Abkommen ist zum 3.4.2009 in Kraft getreten. - Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich grds. nach dem Wohnsitz des Erblassers und des Schenkenden sowie danach, wo sich das übertragene Vermögen befindet. - Hatte der Erblasser zum Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in Frankreich, so unterliegt grds. das gesamte übertragene Vermögen der frz. ErbSt. - Liegt weder der Wohnsitz des Erblassers noch der Wohnsitz des Erbenden in Frankreich, unterliegt nur das inländische Vermögen der frz. ErbSt. - Befindet sich der Wohnsitz des Erbenden zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers in Frankreich und war der Erbende während der letzten 10 Jahre mindestens 6 Jahre in Frankreich ansässig, unterliegt das von ihm geerbte Vermögen der frz. ErbSt. - Die oben beschriebenen Regeln sind anwendbar unter Vorbehalt des DBA Erbschafts-/Schenkungssteuer.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>mensteuer“ von 4,25 % bis 13,60 % zu entrichten (gilt auch für die von der MwSt befreiten Freiberufler).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unternehmen unterliegen einer „Lehrlingssteuer“ i.H.v. 0,68 % (0,44 % in Elsass-Moselle). Unternehmen von 250 oder mehr Arbeitnehmern unterliegen unter gewissen Umständen einer „contribution supplémentaire à l'apprentissage“, die von 0,05 % (0,026 % in Elsass-Moselle) bis 0,6 % (0,312 % in Elsass-Moselle) der Lohnsumme des Vorjahrs beträgt. Eigene Ausbildungsaufwendungen sind anrechenbar. - Unternehmen mit mindestens 20 Arbeitnehmern müssen auf die Lohnsumme des Vorjahrs eine Wohnungsbauabgabe i.H.v. 0,45 % entrichten. - Unternehmen mit mindestens 11 Arbeitnehmern müssen auf die Lohnsumme des Vorjahrs eine Berufsbildungsabgabe i.H.v. 1 % entrichten. Für Unternehmen mit weniger als 11 Arbeitnehmern beträgt die Berufsbildungsabgabe 0,55 %. - Kapitalgesellschaften unterliegen nicht der Vermögensteuer auf Immobilien 	<ul style="list-style-type: none"> - Der progressive Erbschaft- und Schenkungsteuertarif liegt je nach Verwandtheitsgrad zwischen 5 % und 60 % (diverse Steuerermäßigungen und sonstige Grundfreibeträge sind jedoch anwendbar). - Schenkungen unter Lebenden werden, bis auf substantielle Ausnahmen zur Erleichterung des Generationswechsels im Mittelstand und der Privatvermögensübertragung, auf die Nachfahren nach den gleichen Grundsätzen besteuert wie der Erwerb von Todes wegen und vorherige Erwerbe werden grds. mit dem letzten Erwerb addiert, wobei sich die Freibeträge jedoch alle 6/10/15 Jahre^[116] erneuern. Die Steuer wird unter Berücksichtigung der Progression des Steuertarifs, die sich nach Zusammenrechnung sämtlicher Erwerbe ergibt, ermittelt. - Besteuerungsgrundlage im Rahmen der ErbSt ist regelmäßig der Nettowert des zugefallenen Vermögens zum Marktwert am Todestag. - Die Erbschaft- oder Schenkungsteuererklärung ist spätestens 6 Monate (12 Monate bei Todesfall außerhalb Frankreichs) nach dem Tod des Erblassers im Falle des ausländischen Wohnsitzes beim „Service des Impôts des Non-Résidents“ in Noisy-le-Grand abzugeben (für in Frankreich Ansässige beim zuständigen lokalen „Service des Impôts“). - Übertragungen von Todes wegen zwischen Ehegatten oder über

116 10 Jahre ab dem 31.7.2011/15 Jahre ab dem 17.8.2012.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>PACS verbundenen Personen (Vertrag, der das gemeinsame Zusammenleben zivilrechtlich regelt) sind erbschaftsteuerbefreit. Dies gilt jedoch nicht für die Schenkungsteuer (hier gilt ein Freibetrag von 80 724 € für 2019). Die Freibeträge bei Schenkungen oder Erbschaft in direkter Linie (Eltern/ Kinder) betragen seit dem 17.8.2012 100 000 €. Bei Übertragung zwischen Geschwistern beträgt der Freibetrag 15 932 € für 2019. Für Schenkungen an Neffen und Nichten besteht ein Freibetrag von 7 967 € für 2019. Bei Geldschenkungen an Kinder, Enkel, Urenkel, bzw., falls keine Nachkommen vorhanden sind, Neffen und Nichten kann unter gewissen Bedingungen ein Freibetrag i.H.v. 31 865 € für 2019 Anwendung finden. Es bestehen weitere Sonderregelungen.</p>

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
<p>Griechenland DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Vermögensteuer - Keine Gewerbesteuer 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: nur für bewegliches Vermögen und nur für die Erbschaftsteuer anwendbar. - Die Erbschaft und die Zuwendungen unter Lebenden werden für Ehegatten, eingetragene Lebenspartner, Kinder, leibliche Enkel und leibliche Eltern („Kategorie A“) progressiv bis 10 % besteuert (Freibetrag i.H.v. 150 000 €). Großkel, Großeltern, anerkannte Kinder des eigenen Kindes, Kinder des anerkannten Kindes, Geschwister, Stiefgeschwister, Stiefeltern, Onkel/Tanten, Neffen/Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern und Kinder aus früheren Ehen des Ehegatten („Kategorie B“) werden progressiv bis 20 % besteuert (Freibetrag i.H.v. 30 000 €), in anderen Fällen („Kategorie C“) zwischen 20 %-40 % mit einem Freibetrag i.H.v. 6 000 €. Der Steuersatz für Zuwendungen unter Lebenden in Form von Bargeld liegt bei 10 % für Beschenkte der Kategorie A, 20 % für Beschenkte der Kategorie B und 40 % für Beschenkte der Kategorie C, jeweils ohne Freibetrag. - Der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterliegen u.a. die Erwerber von Inlandsvermögen jeglicher Art, unabhängig von der Staatsangehörigkeit oder dem Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkenden und des Erwerbers. - Zur Bewertung des Unternehmenswerts nicht börsennotierter Unternehmen werden grds. alle wertbeeinflussenden Faktoren wie

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		Gewinnaussichten, Firmenwert, Zeitrenten u.a. berücksichtigt.
Großbritannien	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Gewerbesteuer - Keine Vermögensteuer 	<ul style="list-style-type: none"> - Liegt das „domicile“ oder „deemed domicile“ des Erblassers (letzteres wird angenommen bei Wohnsitz in Großbritannien über einen Zeitraum von 15 Steuerjahren innerhalb des vorangegangenen 20-Jahres-Zeitraums oder innerhalb der letzten drei Jahre vor Übertragung) nicht in Großbritannien, so wird nur das in Großbritannien belegene Vermögen erfasst. Dieses wird zu Verkehrswerten im Zeitpunkt der Übertragung bewertet. - Zuwendungen unter Lebenden gelten grds. zunächst als schenkungsteuerfrei (aber evtl. Kapitalgewinnbesteuerung); die Steuerbefreiung fällt nachträglich in Abhängigkeit von der Lebensdauer ganz oder teilweise weg (Taper Relief), sofern der Zuwendende innerhalb von sieben Jahren verstirbt (keine Steuerermäßigung bei Versterben innerhalb der vorherigen letzten drei Jahre, Steuersatz von 32 % bei Versterben zwischen 3–4 Jahren, Steuersatz von 24 % bei Versterben zwischen 4–5 Jahren, Steuersatz von 16 % bei Versterben zwischen 5–6 Jahren, Steuersatz von 8 % bei Versterben zwischen 6–7 Jahren). - Der Erbschaft- und Schenkungsteuertarif besteht aus einer Nullzone (bis 325 000 £ [365 461 €]) im Steuerjahr 2018/2019 und einem

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>Proportionalersatz (40 %). Zweitversterbende Ehegatten und eingetragene Lebenspartner können den nicht verbrauchten Freibetrag des erstverstorbenen Partners nutzen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unternehmensübergänge sind grds. steuerbefreit, soweit echtes Produktivvermögen übertragen wird (Business Relief).
Irland	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Gewerbesteuer - Keine Kirchensteuer - Eine Vermögensteuer wird in Irland seit 1978 nicht mehr erhoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Erbschaft- u. Schenkungsteuertarif (Capital Acquisition Tax – CAT) beträgt 33 %. Steuerbefreiungen werden gewährt i.H.v. 320 000 € für Kinder, i.H.v. 32 500 € für Eltern, Geschwister und Nichten/Neffen sowie i.H.v. 16 250 € für alle übrigen Empfänger.
Italien	<ul style="list-style-type: none"> - Erhebung einer regionalen Steuer auf produktive Tätigkeiten (imposta regionale sulle attività produttive, IRAP); Steuerobjekt ist die im Inland anfallende Wertschöpfung (Betriebserfolg) einer nachhaltig ausgeübten Tätigkeit (z.B. bei Einzelunternehmen, Freiberuflern, Gesellschaften und Betriebsstätten); der Steuertarif beträgt i.d.R. 3,9 % (4,65 % bei Banken und 5,9 % bei Versicherungen – kann von den Regionen erhöht oder vermindert werden) der Wertschöpfung (Forderungswertberichtigung sowie Zinsen und außerordentliche Aufwendungen sind nicht abzugsfähig; Dividenden, sonstige Finanzerträge und außerordentliche Erträge sind nicht steuerpflichtig). 	<ul style="list-style-type: none"> - Mit Gesetz Nr. 286/2006 wurde in Italien die 2001 abgeschaffte Schenkungs- und ErbSt wieder eingeführt. Bei Erbschaften und Schenkungen direkter Linie bzw. zu Gunsten des Ehepartners beträgt diese 4 % auf Beträge, die 1 Mio. € für den jeweiligen Erben/Begünstigten übersteigen. Bei Geschwistern und anderen Verwandten bis zum 4. Grad, bei Verschwägerten direkter Linie sowie bei Verschwägerten der Seitenlinie bis zum 3. Grad beträgt die ErbSt 6 % (für Geschwister auf Beträge, die 100 000 € für den jeweiligen Begünstigten übersteigen), in allen anderen Fällen beträgt die ErbSt 8 %. - Bei Übertragung von in Italien belegenen Immobilien ist des Weiteren Kataster- und Hypothekarsteuer (je 1 % und 2 %) zu entrichten. Es

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>bestanden erhebliche Indizien, dass die Register- und Katasterabgaben nach § 21d ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer anrechenbar wären. Dem ist die deutsche FinVerw entgegengetreten und vertritt nunmehr eine Nichtvergleichbarkeit und damit Nichtanrechnungsfähigkeit der italienischen Steuern (vgl. BayFinMin v. 8.1.2004)^[117] und die Gegenseitigkeitserklärung des italienischen und deutschen BMF wurde lt. Verlautbarung der OFD Düsseldorf und Münster vom 27.2.2004^[118] gekündigt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei Übertragung von Betrieben bzw. Gesellschaftsanteilen durch Erbschaft/Schenkung auf Nachfahren und Ehepartner fällt keine Erbschaft-/Schenkungssteuer an, sofern die Nachfahren oder Ehepartner direkt den Betrieb fortführen bzw. fünf Jahre die Mehrheitsanteile halten.
Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> - Gründungsabgabe bzw. Emissionsabgabe von max. 1 % des Kapitals, Freibetrag von 1 Mio. CHF Kapital (ca. 879 730 €). - Umsatzabgabe auf dem Handel von Wertschriften von Effekthändlern von 0,15 bzw. 0,3 v. T. - Natürliche Personen, die in Liechtenstein eine Betriebsstätte unterhalten, werden beschränkt vermögensteuerpflichtig. Die Vermögensteuer beträgt max. 0.8 % des steuerpflichtigen Vermögens (Nettoaktiven) und wird über die Erwerbsteuer erhoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erbschafts- und Schenkungssteuer. - Erbschaften, Schenkungen sowie Zuwendungen von in- und ausländischen Vermögensstrukturen sind jedoch in der Steuererklärung anzugeben.

¹¹⁷ Vgl. BayFinMin v. 8.1.2004, 34 – S 3812 – 040 – 46918/03, IStR 2004, 174.

¹¹⁸ OFD Köln v. 27.2.2004, S 3812 – 16 – St 231-D; S 3812 – 18 – St 23-35, RIW 2004, 480.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
<p>Luxemburg</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Gewerbesteuerpflichtig ist jeder im Inland betriebene Handels-, Industrie- und Handwerksbetrieb. Personengesellschaften, die ein gewerbliches Unternehmen i. S. des EStG betreiben oder die gewerblich geprägt sind sowie Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind gewerbesteuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (Ermittlung ähnlich der deutschen Gewerbesteuer, jedoch mit weniger umfangreichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften). - Die Steuerermittlung erfolgt für Gewerbesteuerzwecke durch Anwendung eines Grundtarifs (3 %) multipliziert mit einem Hebesatz (225 % bis 400 %) auf den Gewerbeertrag (der zuvor auf volle 50 € abgerundet und um einen Freibetrag von 17 500 € bei KSt-Pflichtigen bzw. 40 000 € bei allen anderen Stpfl. gekürzt wird). - Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen mit ihrem Inlandsvermögen der Vermögensteuer von 0,5 %. Auf Antrag kann eine Vermögensteuerermäßigung für ein bestimmtes Steuerjahr gewährt werden: Zu diesem Zweck haben sich die Stpfl. zu verpflichten, bei der Verwendung des Steuerjahresgewinns den fünffachen Betrag der beantragten Vermögensteuerermäßigung in einen Rücklagepos- 	<ul style="list-style-type: none"> - Bei Vererbung durch einen in Deutschland ehemals ansässigen Erblasser einer in Luxemburg belegenen Betriebsstätte kann gegebenenfalls Nachlasssteuer anfallen, falls über die Betriebsstätte luxemburgisches Grundvermögen gehalten und das Eigentum an diesem Grundvermögen im Rahmen der Vererbung auf einen neuen Eigentümer übertragen wird. Es wird unterschieden zwischen der „droit de mutation par décès“ als Nachlasssteuer bei beschränkter Steuerpflicht (d.h. Wohnsitz des Erblassers befand sich nicht in Luxemburg) und der „droit de succession“ als ErbSt bei unbeschränkter Steuerpflicht (d.h. Wohnsitz des Erblassers befand sich in Luxemburg). Diese Erbanfallsteuern werden unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der Erben erhoben. Der Grundtarif der Nachlass- und der ErbSt liegt je nach Verwandtschaftsgrad zwischen 0 % (in gerader Linie) und 15 % Der Grundtarif erhöht sich um einen Steigerungstarif bis zu einem Nachlass- bzw. ErbSt-Satz von max. 48 %. Der Nachlass bei Erbschaften in gerader Linie für den gesetzlichen Erbteil und bei Erbschaften zwischen Ehegatten bzw. (anders- oder gleichgeschlechtlichen) eingetragenen Lebenspartnern mit gemeinsamen Kindern oder Enkelkindern ist – wie bei der ErbSt – von der Nachlasssteuer befreit. Ab

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>ten einzustellen und diese Rücklage während der 5 nachfolgenden Jahren beizubehalten¹¹⁹. Die Ermäßigung ist jedoch beschränkt auf die für das vorangegangene Steuerjahr – vor möglichen Anrechnungen – anfallende KSt, jedoch erhöht um den Zuschlag zum Beschäftigungsfonds.</p> <p>Die Vermögensteuergesetzgebung wurde zum 1.1.2016 überarbeitet. Vermögen bis zu einem Wert von 500 Mio. € soll weiterhin einer Vermögensteuer von 0,5 % unterliegen. Der Teil des Vermögens, der 500 Mio. € übersteigt, soll nur noch mit 0,05 % besteuert werden. Zudem ist die pauschale Mindestvermögensteuer ab dem 1.1.2017 für Unternehmen, deren Finanzanlagen (z.B. Beteiligungen und Wertpapiere), Sicherheiten und Bankguthaben 90 % des Aktivvermögens und 350 000 € übersteigen, von 3 210 € auf 4 815 € angehoben worden. Sofern die o.g. Finanzanlagen 90 % des Aktivvermögens oder den Betrag von 350 000 € nicht überschreiten, kommt eine gestaffelte Mindestvermögensteuer (basierend auf der Bilanzsumme) zur Anwendung mit einem max. Betrag von 32 100 €. Die zu zahlende Mindestvermögensteuer kann um die zu zahlende Körperschaftsteuer des Vorjahres reduziert werden.</p> <p>Seit dem 1.1.2009 sind Urheberrechte an Computerprogrammen,</p>	<p>2018 gilt die Befreiung auch für Ehegatten bzw. eingetragene Lebenspartner ohne gemeinsame Kinder. Besteuerungsgrundlage der Nachlasssteuer ausschließlich der Verkaufswert des in Luxemburg belegenen Grundvermögens (mit Abzug von Schulden).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unabhängig von der steuerlichen Ansässigkeit der Parteien unterliegen Schenkungen unter Lebenden, die in Luxemburg notariell beurkundet worden sind (ausgenommen Immobilien, die im Ausland belegen sind) oder in Luxemburg vollzogen werden, der Schenkungsteuer. Der Steuersatz liegt je nach Verwandtschaftsgrad und je nach Art der Schenkung zwischen 1,8 % und 14,4 %.

¹¹⁹ Der EuGH hat mit Urteil v. 6.9.2012, C-380/11, ABI.EU 2012 Nr. C 355, 7 festgestellt, dass die Voraussetzung, dass der Steuerschuldner der Vermögensteuer unterliegt, falls er den Gesellschaftssitz während der fünf folgenden Steuerjahre innerhalb der EU verlegt, aber dennoch die Vermögensteuer-rücklage während der Fünf-Jahres-Periode im Verlegungssitzstaat beibehält, gegen die Niederlas-sungsfreiheit nach Art. 49 AEUV verstößt.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>Patenten, Patentanmeldungen, Marken, Domain-Namen, Muster und Modelle vermögensteuerfrei gestellt, sofern im Vorjahr die Voraussetzungen des betreffenden KSt-Privilegs erfüllt worden sind (→ 4 Rz. 478). Dieses Urheberrechtsregime für vermögensteuerliche Zwecke wurde zum 1.1.2017 abgeschafft. Wie von der OECD vorgeschlagen, ist eine fünfjährige Übergangsfrist vorgesehen (d.h. bis zum 1.1.2021 inbegriffen). Ab dem Jahr 2018 findet das neue Urheberrechtsregime Anwendung. Qualifizierende Beteiligungen gem. dem luxemburgischen Schachtelprivileg sind von der Vermögensteuer befreit.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Personengesellschaften sind nicht vermögensteuerpflichtig. Jedoch sind die Körperschaften als Mitunternehmer mit ihrem Anteil am Betriebsvermögen der Personengesellschaft vermögensteuerpflichtig. - Natürliche Personen sind seit dem 1.1.2006 von der Vermögensteuer befreit. 	
Niederlande	<ul style="list-style-type: none"> - Eine Gewerbesteuer oder ähnliche Steuer wird nicht erhoben. - Kirchensteuer existiert nicht. 	<ul style="list-style-type: none"> - Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen unterliegen der Erbschaft- oder Schenkungsteuer, wenn der Erblasser oder Spender in den Niederlanden wohnhaft war. Bewertet wird mit dem Marktwert im Zeitpunkt des Vermögensübergangs; für Wohnungen ist der WOZ-Wert (Bemessungsgrundlage der kommunalen Grundsteuer) anzusetzen.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
<p>Österreich DBA/ErbSt gekündigt per 31.12.2007</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der Gemeindeabgabe „Kommunalsteuer“ i.H.v. 3 % unterliegen die Bruttolöhne, die in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland belegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gezahlt worden sind. Steuerpflichtig sind Gewerbebetriebe, Freiberufler, Vermieter und Verpächter sowie Land- u. Forstwirte. - Eine Gewerbesteuer wird nicht mehr erhoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde zum 1.8.2008 abgeschafft. Die Schenkungsteuer wurde durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 ersetzt. § 121a BAO sieht zwingende Meldung von Schenkungen vor und dient als Kontrolle von Vermögensverschiebungen. - Das DBA/ErbSt wurde per 31.12.2007 von Deutschland aufgekündigt.
<p>Schweden DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Vermögensteuer ist mit Wirkung zum Jahr 2007 abgeschafft worden. - Gewerbesteuer wird nicht erhoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer in Schweden ist ab 17.12.2004 abgeschafft worden. - DBA/ErbSt: Bewegliches Betriebsstättenvermögen kann im Belegenheitsstaat besteuert werden. - DBA/ErbSt: Anwendung der Anrechnungsmethode.
<p>Schweiz DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Eine Gewerbesteuer wird einzig in den Gemeinden des Kantons Genf erhoben. (sogenannte „Taxe professionnelle“). Ihr unterliegen natürliche und juristische Personen, die auf ihrem Gebiet eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, einen Handels-, Gewerbe- oder Industriebetrieb, eine Betriebsstätte oder eine Filiale führen. Die Steuer wird i.d.R. anhand von Koeffizienten berechnet, die mit dem jährlichen Umsatz, den jährlichen Mietkosten für betriebliche Lokalitäten und der Anzahl Beschäftigter eines Betriebs verknüpft sind. Der beschränkten, kantonalen Vermögensteuerpflicht unterliegen 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Besteuerungsrecht von beweglichem und unbeweglichem Betriebsstättenvermögen für Belegenheitsstaat; ebenso für Beteiligungen an Personengesellschaften. [120] - DBA/ErbSt D: grds. Anwendung der Anrechnungsmethode (Freistellung für unbewegliches Vermögen, wenn Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war). CH: Freistellung mit Progressionsvorbehalt. - Die ErbSt für direkte Nachkommen ist in der Mehrzahl der Kantone abgeschafft worden.

¹²⁰ Bellstedt/Meyer in Becker u.a. (Hrsg.), Teil 4 II DBA-Schweiz/ErbSt, Art. 6 Rz. 1, 20, Art. 5 Rz. 1; Weigell in Wassermeyer, E-DBA-Schweiz, Art. 5 Rz. 1, Art. 6 Rz. 1.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>Personen mit ihrem Reinvermögen (abzüglich Schulden), die zu einem bestimmten Steuergebiet (Kanton, Gemeinde) nur eine wirtschaftliche Beziehung, wie z.B. der Unterhalt von Betriebsstätten, haben. Das Geschäftsvermögen wird i.d.R. zu dem Wert angesetzt, welcher sich unter Berücksichtigung der steuerlich zulässigen Abschreibungen und Rückstellungen ergibt (Ausnahme: unbewegliches Vermögen und Wertschriften werden zum Verkehrswert bewertet).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Kantone Schwyz und Obwalden erheben als einzige Kantone der Schweiz keine Erbschaft- und Schenkungsteuern. - Der Kanton Luzern erhebt grds. keine Schenkungsteuer, jedoch werden Schenkungen innerhalb von fünf Jahren vor dem Tod einer Person mit der ErbSt belegt. - Je nach Kanton und Verwandtschaftsgrad bestehen große Steuer-satzunterschiede. Die Tarife sind zumeist progressiv ausgestaltet. Bewertungsmaßstab ist der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Todes- oder Schenkungstags. Gegebenenfalls wird auf die Werte zurückgegriffen, welche den einzelnen Vermögensgegenständen zu Zwecken der Vermögensteuer zukommen.
<p>Spanien</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Steueranfall Vermögensteuer: 31. 12. Freibetrag von 700 000 €, es sei denn, die autonome Region („comunidad autónoma“) bestimmt einen anderen Freibetrag. Für die autonome Region La Rioja wird z.B. die Vermögensteuer zu 50 %, für Madrid zu 100 % erlassen. - Die Ausübung gewerblicher Tätigkeiten natürlicher und juristischer Personen unterliegt einer jährlichen 	<ul style="list-style-type: none"> - Kein DBA für Erbschaften und Schenkungen, allerdings Anrechnung im nationalen Recht. - Nicht in Spanien ansässige Personen sind nur mit den in Spanien belegenen Vermögensteilen steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht, sog. „obligación real“ gegenüber der „obligación personal“, unbeschränkte Steuerpflicht).

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>Gewerbsteuer. Sie ist ein fester Nominalbetrag, der aus einer umfangreichen Tabelle für jeden Wirtschaftszweig gelistet ist. Hier auf können die Gemeinde und der Kreis einen Zuschlag erheben. Freiberufler unterliegen nicht der Gewerbesteuerpflicht, ebenso nicht Gesellschaften, die einen Jahresumsatz von unter 1 Mio. € haben. Ebenso sind Unternehmen in den ersten zwei Jahren ihrer Geschäftstätigkeit freigestellt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Informationspflicht Auslandsvermögen: Ab 2013 müssen alle in Spanien unbeschränkt Stpfl. bzw. steuerlich ansässig werdende im Folgejahr des Eintritts ihrer Ansässigkeit bis spätestens 31.3. eines jeden Jahres ihre im Ausland belegenen Vermögensgüter wie Immobilien, Gelddepots, Wertpapiere und -anlagen, Konten und sonstige diesbezügliche Rechte beim spanischen Finanzamt mittels Abgabe des Steuerformulars 720 anzeigen. Befreiung von der Meldepflicht gilt für Bankdepots, -konten und ähnliche Werte unter den nachfolgenden Bedingungen: <ul style="list-style-type: none"> - Es handelt sich um öffentliche Gelder und Mittel. - Es handelt sich um exakt bilanziertes Gesellschaftsvermögen oder Vermögen eines Kaufmannes (hier ist der Nachweis einer Buchführung nach spanischen Maßstäben erforderlich). 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist abhängig von der Höhe des zugewendeten Erbes, vom Verwandtschaftsgrad sowie vom Vorvermögen des Erben. Der staatliche Steuersatz i.H.v. grds. 7,65 %-34 % ist ein Mischsteuersatz nach Anwendung verschiedener Sätze abhängig aufeinander aufbauender Wertbeträge. Auf das Ergebnis finden entsprechend verschiedene Multiplikatoren Anwendung. - Freibeträge und Vergünstigungen bei Erbschaft bzw. Schenkungen variieren ggf. - Die autonomen Regionen („comunidades autónomas“) können jedoch im Rahmen ihrer Gesetzgebungsgewalt bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschiedene, vom Verwandtschaftsverhältnis abhängige Freibeträge, Reduktionen und Steuersätze festlegen. - Bewertungsmaßstab ist grds. der Verkehrswert. Bei dessen Fehlen gelten die Bewertungsrichtlinien zur Vermögensteuer. - Der EuGH hat am 3.9.2014 entschieden, dass Nicht-Ansässige nicht mehr gegenüber den Ansässigen in den jeweiligen Autonomen Regionen in Bezug zur Erbschaftsteuer diskriminiert werden dürfen. Dies hat zur Folge, dass in anderen EU-Staaten steuerlich Ansässige für die Anwendbarkeit der Normen der jeweiligen autonomen Region der Belegenheit oder für die staatliche Norm optieren können.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="526 247 928 352">- Es handelt sich um Vermögenswerte auf Konten einer ausländischen Bank mit Sitz in Spanien.<li data-bbox="526 380 928 995">- Bankkonten mit einem durchschnittlichen und abschließenden Jahressaldo von insgesamt maximal 50 000 €. Wird diese Gesamtsumme überschritten, müssen alle Konten offengelegt werden, auch wenn die einzelnen Bankkonten weniger als 50 000 € Bestand aufweisen. Ab dem Folgejahr der ersten Abgabe der Erklärung ist lediglich eine informatorische Mitteilung an das Finanzamt abzugeben, sofern eine Erhöhung des Jahressaldos um 20 000 € stattgefunden hat.<li data-bbox="526 1014 928 1119">- Die Nichterfüllung der Abgabepflicht der Erklärung ist strafbewehrt.<li data-bbox="526 1138 928 1365">- Seit 1.1.2013 fällt die in Spanien vorgesehene Sonderabgabe auf Immobilien von nichtansässigen Körperschaften nur für in Steuerparadiesen ansässige Körperschaften an.	<p data-bbox="987 239 1390 659">Die am 1.1.2015 in Kraft getretene neue Normierung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer regelt künftige Fälle, die Regulierung von Altfällen wird aber bewusst offen gelassen. Unbeschadet dessen besteht mit der Entscheidung des EuGH die Möglichkeit, Rückerstattung unrechtmäßig gezahlter Erbschaft- und Schenkungsteuern geltend zu machen.</p>

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
<p>USA DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Auf Bundesebene gibt es keine Gewerbesteuer oder eine der Gewerbesteuer vergleichbare andere Steuer. In den meisten Einzelstaaten und in den größeren Städten existieren Abgaben mit gewerbesteuerähnlichen Elementen. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: alleiniges Besteuerungsrecht (Anrechnungsmethode im Wohnsitzstaat) von beweglichem und unbeweglichem Betriebsstättenvermögen im Belegenheitsstaat; ebenso für Beteiligungen an Personengesellschaften.^[121] - DBA/ErbSt: Besitzt der Erblasser/Schenker die US-Staatsangehörigkeit, so erstreckt sich das US-Besteuerungsrecht auf den Gesamtnachlass. Hat der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz in den USA und der Erwerber in Deutschland, so gilt für das deutsche Besteuerungsrecht die unbeschränkte Inländerbesteuerung. Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt jeweils durch die Anrechnungsmethode.^[122] - Steuerausländer unterliegen beim Bund der beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuer. Steuerobjekt ist jeweils das in den USA belegene Vermögen. - Der Höchststeuersatz für Erbschaft- und Schenkungsteuer ist 40 %. - Der bisherig geltende Freibetrag für die Nachlasssteuer, der grds. 60 000 US\$ (52 402 €) für Steuerausländer beträgt, gilt nach wie vor. Unter Anwendung des DBA/ErbSt und Protokoll kann der Freibetrag auf den anteiligen Freibetrag für Steuerinländer (für 2019) von ca. 11,4 Mio. US\$ (ca. 9,96 Mio. €) erhöht werden (im Verhältnis US-zu Weltvermögen des Erblassers). Höhere Freibeträge werden auch

¹²¹ Wurm/Bödecker in Becker u.a. (Hrsg.), Teil 4 II DBA-USA/ErbSt Art. 6 Rz. 1, Art. 8 Rz. 1.

¹²² Wurm/Bödecker in Becker u.a., Teil 4 II DBA-USA/ErbSt Art. 11 Rz. 5 ff.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>für Übertragungen an den überlebenden Ehegatten gewährt.</p> <ul style="list-style-type: none">- Das Nachlassvermögen wird im Allgemeinen mit dem Verkehrswert am Todestag bewertet.- Die Schenkung von US-inländischem Vermögen (z.B. Immobilien) unterliegt der US-Schenkungssteuer.- Bemessungsgrundlage für die Steuer ist der Verkehrswert des übertragenen Vermögens, vermindert um bestimmte Abzüge. Pro Beschenktem wird ein jährlicher Freibetrag (für 2019) von 15 000 US\$ (ca. 12 900 €) gewährt, der sich auf 155 000 US\$ (ca. 135 371 €) erhöht, wenn es sich um Schenkungen an den Nicht-US-Staatsbürger-Ehepartner handelt. Keiner Schenkungssteuer unterliegen hingegen Übertragungen an Ehepartner, die die US-Staatsbürgerschaft besitzen.- Einzelstaaten haben eigene Erbschaft- und Schenkungsteuern. Zumeist wird die Bemessungsgrundlage der Bundessteuer mit einigen Abänderungen erfasst. Die Steuern der Einzelstaaten sind begrenzt anrechenbar auf die Bundessteuer, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen bzw. zu mindern.

4. Freiberufliche Tätigkeit

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

481

Anmerkung: Die selbständige Tätigkeit von Künstlern und Sportlern (OECD-MA Art. 17) wurde nicht berücksichtigt.^[123]

Bei der Beurteilung der „freiberuflichen Tätigkeit“ werden die sog. „freien Berufe“ sowie die „sonstigen selbständigen Tätigkeiten“ betrachtet (vgl. Art. 14 OECD-MA a.F.). Gewerbliche Tätigkeiten sowie Dienstleistungen, welche Angehörige der freien Berufe im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringen (z.B. angestellte Steuerberater einer Steuerberatungsgesellschaft), sind somit ausgeschlossen.

Das Besteuerungsrecht von Einkünften aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Arbeit liegt beim Wohnsitzstaat; dies gilt auch, wenn die Einkünfte durch eine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat erwirtschaftet wurden. Steht dem Freiberufler oder Selbständigen für seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung, besteuert vorrangig der Staat des Tätigkeitsortes als Quellenstaat jene Einkünfte, welche der festen Einrichtung zugerechnet werden können.^[124]

Der Begriff der „sonstigen selbständigen Arbeit“ ist aus dem Zusammenhang des Abkommens auszulegen, wobei es sich um eine Dienstleistung handeln muss, bei der der Einsatz von Kapital eine untergeordnete Rolle spielt (im Gegensatz zur industriellen oder handwerklichen Tätigkeit).^[125]

Entsprechend der Geschäftseinrichtung einer Betriebsstätte ist unter einer „festen Einrichtung“ die Gesamtheit der Sachen zu verstehen, die der freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit nach den berufstypischen Erfordernissen des konkreten Berufs dienen.^[126] Die Einrichtung muss auf längere Dauer angelegt (nicht nur vorübergehend) sein, wobei ein fixer Mindestzeitraum (etwa sechs oder mehr als zwölf Monate) nach h.M. nicht vorgesehen ist.^[127] Neben dem Besitz der Verfügungsgewalt muss dem Selbständigen die feste Einrichtung auch „gewöhnlich“ zur Verfügung stehen, wobei eine kontinuierliche Nutzung nicht nötig ist.

Für die Aufteilung der Einkünfte zwischen dem Wohnsitzstaat und dem Staat der festen Einrichtung gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Aufteilung des Gewinns zwischen Stammhaus und Betriebsstätte eines gewerblichen Unternehmens.

Typische freiberufliche Tätigkeiten sind selbständig ausgeübte, wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische und unterrichtende Tätigkeiten sowie die selbständigen Tätigkeiten der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten, Zahnärzte und Buchsachverständigen. Einer selbständigen Tätigkeit darf keinesfalls ein Dienstvertrag oder sonstiges Arbeitsverhältnis zu Grunde liegen.

¹²³ Hierzu etwa Mody in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 17 OECD-MA Rz. 1 ff. (Oktober 2017).

¹²⁴ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 14 Rz. 5 ff.

¹²⁵ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 14 Rz. 12 ff.

¹²⁶ Hemmelrath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 14 Rz. 22.

¹²⁷ Strunk-zur Heide in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 14 OECD-MA Rz. 51 f. (März 2015).

Zur Auslegung des Begriffs der „freiberuflichen Tätigkeit“ sowie im Fall einer Nichtregelung im DBA muss auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden.

Die Doppelbesteuerung wird durch die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt vermieden.

b) Länderübersicht

482

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[128]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
Belgien Art. 14 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem früheren Art. 14 OECD-MA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zur Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten im Wesentlichen dieselben Vorschriften wie für die gewerbliche Gewinnermittlung. Ohne Erbringung eines Nachweises kann für Gewinne aus Gewerbebetrieb ein Pauschbetrag von max. 2 540 € und für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von max. 4 230 € angesetzt werden.
Frankreich Art. 12 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus freiberuflicher Arbeit und alle übrigen Einkünfte aus Arbeit, die nicht in den Art. 13, 13b und 14 aufgeführt sind, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die persönliche Tätigkeit, aus der die Einkünfte herrühren, ausgeübt wird. - Die Tätigkeit muss unter Benutzung einer „ständigen Einrichtung“ ausgeübt werden. Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler (wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker), Sportler oder Model aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden können (Art. 13b des DBA). 	<ul style="list-style-type: none"> - Gewinnermittlung erfolgt durch Gegenüberstellung der Einnahmen und der Betriebsausgaben für Gewerbetreibende, auch durch Bilanzvergleich. - Übersteigen die jährlichen Einnahmen nicht 70 000 € (für 2018), kann der Gewinn mittels einer vereinfachten Steuererklärung durch die Steuerverwaltung geschätzt werden. - Nichtansässige natürliche Personen unterliegen mit ihrem frz. Einkommen (gesetzliche Liste, die insbesondere Freie Berufe und Dienstleistungen jeder Art umfasst) der frz. Quellensteuer von i.d.R. 33, 1/3 %. Auf Grund von DBA (insb. auch dem DBA Deutschland-Frankreich) kommt der Quellensteuersatz i.H.v. 33 1/3 % bei Dienstleis-

¹²⁸ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbstständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[129]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Betriebsvermögen. - Keine Definition der Begriffe „freiberufliche Tätigkeit“ und „selbständige Arbeit“. 	<p>tungen allerdings selten zum Tragen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Das Jahresergebnis wird in jedem Fall nach den frz. Regeln für die jeweilige Einkommenskategorie ermittelt.
<p>Griechenland Art. XI DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem früheren Art. 14 OECD-MA. - Keine Aufzählung typischer „freier Berufe“ 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Einkünfte werden nach besonderen Regeln ermittelt. Die freiberuflichen Einkünfte gelten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die betrieblich veranlassten Aufwendungen sind unter bestimmten Bedingungen steuerlich abzugsfähig; Ausnahmen bestehen für die Aufwendungen, die gesetzlich ausdrücklich als nicht abzugsfähig bezeichnet werden. Die Bedingungen für die Abzugsfähigkeit lauten wie folgt: <ul style="list-style-type: none"> - Die Aufwendungen wurden im Interesse der Gesellschaft oder im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs getätigt. - Die Aufwendungen sind einer tatsächlichen Transaktion zuordenbar, deren Wert dem Marktwert entspricht, basierend auf Daten, die den Steuerbehörden zur Verfügung stehen. - Die Aufwendungen sind in dem Geschäftsjahr, in dem sie entstanden sind, in den Büchern der Gesellschaft aufgeführt und ordnungsgemäß dokumentiert.

¹²⁹ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[130]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Eine besondere Solidaritätsabgabe von 2,2 %-10 % wird auf das Einkommen von natürlichen Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, erhoben.
Großbritannien Art. 7 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Im neuen DBA mit Großbritannien fallen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 7 (Unternehmensgewinne). 	<ul style="list-style-type: none"> - Für die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten ähnliche Vorschriften wie für gewerbliche Gewinne.
Irland Art. 7 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Im neuen DBA mit Irland fallen die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 7 (Unternehmensgewinne). 	<ul style="list-style-type: none"> - Für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten ähnliche Regelungen wie für gewerbliche Einkünfte.
Italien Art. 14 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem früheren Art. 14 OECD-MA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Neben freiberuflichen und künstlerischen Einkünften werden auch Einkünfte aus der nichtgewerblichen Überlassung von Rechten durch den Urheber, Erfinder etc. selbst erfasst. Nach DBA werden Letztere allerdings den Lizenzgebühren zugeordnet. - Die Einnahmen sind nach dem Zuflussprinzip zu versteuern und werden durch Einnahmen-Ausgaben-Vergleich ermittelt. Für den Abzug von Betriebsausgaben wie Bewirtungskosten und Repräsentationskosten etc. sowie für Abschreibungen gelten einige Ausnahmen.

¹³⁰ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[131]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus selbständiger Arbeit von Nichtansässigen unterliegen einer Quellensteuer mit Abgeltungscharakter von 30 %. Bei Anwendung des DBA Italien ist unter bestimmten Voraussetzungen Freistellung möglich.
<p>Liechtenstein Art. 3 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ schließt auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein. 	<ul style="list-style-type: none"> - Vgl. Bemerkungen zu Betriebsstätten → 4 Rz. 477. - In Liechtenstein gilt eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet, als Betriebsstätte. - Natürliche Personen, die in Liechtenstein eine Betriebsstätte unterhalten, werden beschränkt vermögenssteuerpflichtig. Die Vermögensteuer beträgt max. 0,8 % des steuerpflichtigen Vermögens (Nettoaktiven) und wird über die Erwerbsteuer erhoben.
<p>Luxemburg Art. 7 DBA Art. 14 DBA Art. 15 DBA Art. 16 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallen in die Kategorie der Unternehmensgewinne unter den Art. 7, d.h. Besteuerung im Wohnsitzstaat außer bei Ausübung der Tätigkeit vom Selbständigen oder Freiberufler mittels einer gewöhnlichen festen Einrichtung im anderen Vertragsstaat. - Regelung der Einkünfte für Künstler und Sportler in Art. 16 DBA. Gemäß Art. 19 DBA gilt die Befreiung der Vergütungen der Einkünfte 	<ul style="list-style-type: none"> - Zum Gewinn aus der Ausübung eines freien Berufs zählen auch Gewinne, die bei einer Veräußerung oder Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit erzielt werden. - Sofern Angehörige von freien Berufen nicht zur Buchführung verpflichtet sind oder tatsächlich ordnungsgemäß Bücher führen, kann der Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Vergleich unter Berücksichtigung der Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt werden.

¹³¹ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[132]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<p>der Gastprofessoren und Lehrer im Tätigkeitsstaat bei nur höchstens zweijähriger Ausübung der Gastvortragstätigkeit und gleichzeitiger Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat, vorausgesetzt, dass diese Vergütungen von außerhalb des Tätigkeitsstaats bezogen werden.</p> <p>– Besteuerung der Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen gem. Art. 15 DBA im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft.^[132]</p>	
<p>Niederlande^[133] Art. 3 DBA</p>	<p>– Der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ schließt auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein. Entsprechend kommt die Regelung zu Unternehmensgewinnen in Art. 7 DBA zur Anwendung.</p>	<p>– Eine nicht ansässige Person unterliegt der ESt, die auf das auf Grund des DBA in den Niederlanden zu versteuernde Einkommen erhoben wird. Das steuerpflichtige Einkommen wird in 3 Kategorien (Box 1, 2 und 3) unterteilt. Unter die Kategorie 1 fallen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Wohngebäuden. Darunter fallen unter anderem gewerbliche Einkommen, Einkommen aus gegenwärtiger und vergangener nichtselbständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte. Ist eine Einteilung in gewerbliches Einkommen oder Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit nicht möglich, fällt das Einkommen u.U. unter</p>

¹³² Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

¹³³ Ab dem Jahr 2018 sind Personen, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erhalten, dazu verpflichtet Bücher zu führen und können nicht mehr die vereinfachte Methode anwenden. Diese Regelung, die sowohl für ansässige als auch für nichtansässige Personen Anwendung findet, gilt allerdings nur dann, wenn die selbstständigen Einkünfte den Betrag von EUR 100.000 überschreiten.

¹³⁴ Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[133]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>sonstige Einkünfte. Folgende Einkommensmerkmale gelten dann:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. das Einkommen wird aus Tätigkeiten mit Dritten erzielt, 2. es gilt nicht als gewerbliches Einkommen oder Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit, 3. der Stpfl. übt seine Tätigkeiten mit der Absicht auf Gewinnerzielung aus. Daneben gelten einige Missbrauchsvorschriften. Wenn beispielsweise die Ehegattin eines Anteilseigners ein Gebäude an die Gesellschaft vermietet, in welcher ihr Gatte (oder Partner oder Blutsverwandte oder angeheiratete Verwandte ersten Grades) eine wesentliche Beteiligung hält, fällt das Einkommen daraus unter sonstige Einkünfte. Für die sonstigen Einkünfte gelten dann die Vorschriften für gewerbliche Gewinne. Folglich unterliegen Gewinne bei der Veräußerung von Betriebsmitteln, womit die sonstigen Einkünfte erwirtschaftet werden, der Besteuerung. Für Einzelpersonen mit sonstigen Einkünften gelten nicht die Erleichterungen wie für Unternehmer. Sonstige Einkünfte werden progressiv mit bis zu 51,75 % besteuert.
<p>Österreich Art. 14 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Das Besteuerungsrecht aus freiberuflicher oder sonstiger selbständiger Tätigkeit hat prinzipiell der Wohnsitzstaat. 	<ul style="list-style-type: none"> - Besonderheiten bezüglich der Ermittlung der Betriebsausgaben: <ul style="list-style-type: none"> - Bei einem Jahresumsatz von nicht mehr als 220 000 € kann

¹³³ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[134]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Steht der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung, dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, soweit sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. 	<ul style="list-style-type: none"> ein Teil der Betriebsausgaben pauschal mit 6 % (z.B. kaufmännische/technische Beratung, Vermögensverwaltung u.a.) bzw. 12 % des Umsatzes ermittelt werden. - AfA ist zulässig, es gibt jedoch keine verbindlichen AfA-Richtlinien; für allgemein verwendbare Anlagegüter werden AfA-Sätze zwischen 10 % und 25 % anerkannt. Die AfA für Betriebsgebäude beträgt für freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeiten 2,5 %. Ein ab 1989 entgeltlich erworbener Firmenwert wird über 15 Jahre abgeschrieben. - ESt für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (z.B. Einkünfte aus im Inland ausgeübter selbständiger Arbeit als Schriftsteller, vortragender Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen) ist mit dem Steuerabzug abgegolten, es sei denn, es erfolgt eine Veranlagung. Der Steuerabzug beträgt 20 % der vollen Einnahme, 27,5 % bei Immobilien eines Immobilienfonds oder bei Einkünften aus einer stillen Beteiligung an einem inländischen Unternehmen bzw. 25 %, wenn Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht werden.

¹³⁴ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA ^[135]	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
Schweden Art. 14 DBA	- Entspricht dem früheren Art. 14 OECD-MA	- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zählen zu den Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit; es kann insoweit auf → 4 Rz. 515 verwiesen werden.
Schweiz Art. 14 DBA	- Entspricht im Wesentlichen dem zwischenzeitlich gestrichenen Art. 14 OECD-MA, wobei die Schweiz diesen Artikel nach wie vor in die DBA aufnimmt, da durch den Begriff „selbständig“ klargestellt wird, dass nur natürliche Personen in den Genuss der Abkommensvorteile gelangen können. ^[137]	- Keine Unterscheidung zwischen selbständiger Tätigkeit und übriger selbständiger Erwerbstätigkeit. - Selbständig Erwerbstätige, die nicht buchführungspflichtig sind, unterliegen einer „Aufzeichnungspflicht“, d.h. sie müssen ihrer Steuererklärung Aufstellungen über Aktiva und Passiva, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und -einlagen beilegen.
Spanien Art. 20 DBA	- Mit Eintritt des neuen DBA im Jahre 2011 wurde Art. 14 „Selbständige Arbeit“ gestrichen. Einkünfte aus sonst nicht im DBA geregelten Tätigkeiten sind jetzt in Art. 20 enthalten.	- Im Falle einer Betriebsstätte des Freiberuflers erfolgt die Gewinnermittlung entsprechend den Regelungen zur Körperschaftsteuer.
USA Art. 14 DBA	- Art. 14 wurde gestrichen. Einkünfte aus einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit sind jetzt in Art. 7 Abs. 7 geregelt.	

5. Dividendeneinkünfte

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

483

Nach Art. 10 OECD-MA erfolgt eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Quellenstaat und Wohnsitzstaat, wobei die Besteuerung im Quellenstaat für natürliche Personen als Dividendenemp-

¹³⁵ Art. 14 wurde am 29.4.2000 aus dem MA gestrichen; der Begriff Betriebsstätte in Art. 7 MA unterscheidet sich nicht von fester Einrichtung in Art. 14; auf Abgrenzung wird künftig verzichtet. Selbständige Arbeit wird unter Art. 7 Unternehmensgewinne gefasst; vgl. hierzu Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 14 MA Rz. 0, 8.

¹³⁸ Vgl. Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, 2013, 64.

fänger (unabhängig von der Beteiligungsquote) auf einen Höchststeuersatz von 15 % der Bruttodividende begrenzt wird.

Die Bemessungsgrundlage der Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) ist die Ausschüttung ohne Abzug irgendwelcher Aufwendungen und ohne Berücksichtigung persönlicher Umstände des Stpfl. Daneben werden die Dividenden im Wohnsitzstaat Deutschland im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des Empfängers (in Deutschland: Einkünfte aus Kapitalvermögen) besteuert.

Gewinnanteile von Personengesellschaften sind keine Dividenden i. S. des DBA; es sei denn, die Personengesellschaften werden in dem Staat, in dem der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung liegt, steuerlich im Wesentlichen ähnlich behandelt wie Aktiengesellschaften.

Keine Dividenden i. S. des mit dem OECD-MA übereinstimmenden deutschen DBA sind Einkünfte aus einer Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter, da eine Beteiligung in dieser Form keinen „Gesellschaftsanteil“ darstellt.^[139]

Der Dividendenbegriff des Musterabkommens umfasst Einkünfte aus Aktien, Genussrechten, Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Recht des Quellenstaats den Aktien steuerlich gleichgestellt sind.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in Deutschland mittels der Anrechnungsmethode. Dies hat zur Folge, dass die ausländische Kapitalertragsteuer im Rahmen der Anwendungsvoraussetzungen der Anrechnungsmethode gem. § 32d Abs. 5 EStG (→ 4 Rz. 362 ff.) mit der inländischen ESt des Gesellschafters verrechnet werden kann.

b) Länderübersicht

484

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
Belgien Art. 10 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Die Regelungen zur Begrenzung der Besteuerungsbefugnis des Quellenstaats weichen teilweise ab. Einkünfte (auch Zinsen) von Personengesellschaften und Einkünfte, die ein „stiller Gesellschafter“ aus seiner Beteiligung bezieht, werden wie Dividenden behandelt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Der Quellensteuersatz nach nationalem Recht beträgt 30 %, wobei das DBA zusätzliche Steuerermäßigungen oder -befreiungen vorsieht. - Steuerliche Behandlung der Dividenden in Belgien für Privatpersonen: <ul style="list-style-type: none"> - Die Kapitalertragsteuer beträgt 30 % auf Dividenden. - Gewinne aus der Veräußerung von privaten wesentlichen (mindestens 25 %) Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften unterliegen einem gesonderten proportionalen

¹³⁹ Tischbirek in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 10 Rz. 210.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		<p>Steuersatz von 16,5 %, soweit der Käufer nicht innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist. Spekulationsgewinne sind einkommensteuerpflichtig, ohne, dass bestimmte Besitzzeiträume maßgeblich sind. In allen anderen Fällen sind Veräußerungsgewinne steuerfrei.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Steuerliche Behandlung der Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung in Belgien für Körperschaften: <ul style="list-style-type: none"> - Unter Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie besteht die Möglichkeit zur Steuerbefreiung von Dividendenausschüttungen zwischen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften (Voraussetzungen: 10 % Mindestbeteiligung (oder 2,5 Mio. €), 1 Jahr Haltedauer, die ausschüttende Gesellschaft ist Subjekt der Normalbesteuerung). - Veräußerungsgewinne von Kapitalgesellschaftsanteilen sind steuerfrei, sofern die selbigen oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Sofern nur die Beteiligungsvoraussetzung nicht erfüllt ist, beträgt der Steuersatz 25% (+ 2% Krisenzuschlag).^[140]
<p>Frankreich Art. 9 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Quellensteuer ist grds. durch das DBA auf 15 % beschränkt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Der Quellensteuersatz nach nationalem Recht beträgt 30 %, wobei durch DBA Steuerermäßigungen

¹⁴⁰ Ab dem Veranlagungsjahr 2021 (Einkommen 2020) wird der normale Körperschaftssteuersatz 25% betragen und der Krisenzuschlag von 2% abgeschafft.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Das DBA bestimmt für deutsche Schachteldividenden eine Quellensteuerermäßigung auf 5 %, wenn eine Mindestbeteiligung i.H.v. 10 % am Kapital der deutschen Gesellschaft besteht. - Besteht eine Mindestbeteiligung i.H.v. 10 % am Kapital einer frz. Gesellschaft, so kann auf frz. Schachteldividenden keine Quellensteuer erhoben werden. - Das DBA beinhaltet einen erweiterten Dividendenbegriff. Für Einkünfte aus deutscher Quelle gelten auch Einkünfte aus stiller Beteiligung, partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen, ähnlichen gewinnabhängigen Vergütungen sowie Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen als Dividenden. - Vom Quellensteuerabzug erfasst werden können auch Zahlungen, die nach frz. Steuerrecht wie Ausschüttungen behandelt werden. 	<p>oder -befreiungen vorgesehen werden. Es besteht die Möglichkeit zur Steuerbefreiung unter Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie (Dividendenausschüttung zwischen körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften, 10 % Mindestbeteiligung, 2 Jahre Haltedauer).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Steuerliche Behandlung der Dividenden in Frankreich: <ul style="list-style-type: none"> - Ausschüttung an eine Gesellschaft (durch frz. oder ausländische Tochtergesellschaft): Befreiung mit Ausnahme nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben i.H.v. 5 %^[141] (Mindestbeteiligung 5 %, Mindesthaltefrist 2 Jahre), sonst körperschaftsteuerpflichtig. - Ausschüttung an eine natürliche Person: Dividenden unterliegen automatisch einer Abgeltungssteuer („PFU“) in Höhe von 12,8 % zuzüglich Sozialversicherungsbeiträge von 17,2 %, d.h. einer Gesamtsteuer von 30%. Die Steuerzahler haben die Möglichkeit, sich für progressive Einkommenssteuersätze zu entscheiden. Im Falle einer Option für die progressiven Einkommenssteuersätze ist gegebenenfalls ein 40 %iger Abschlag anwendbar. Diese Option ist global und betrifft alle Einkünfte des Steuerzahlers aus beweglichem Kapital und Kapitalgewinnen. Sie wird zum Zeitpunkt der

¹⁴¹ 1 % in besonderen Fällen (insbesondere bei Ausschüttungen innerhalb eines Organkreises).

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		Abgabe der Steuererklärung ausgeübt.
Griechenland Art. VI DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Für die deutsche Seite gelten auch Ausschüttungen auf Anteilsscheine von Kapitalanlagegesellschaften und Einkünfte aus einer stillen Beteiligung als Dividenden. - Begrenzung des Quellensteuersatzes auf 25 %. - Kein Abstellen auf den Nutzungsberechtigten der Dividenden für die Beurteilung der Abkommensberechtigung. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gewinnausschüttungen ansässiger juristischer Personen unterliegen einer Quellensteuer von 10 %. Die Steuerpflicht ist hierdurch abgegolten, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist, die nicht im Inland ein Gewerbe betreibt, dem diese Gewinnausschüttungen zuzurechnen sind, sowie wenn der Empfänger eine nichtansässige juristische Person ist, die nicht im Inland eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinnausschüttungen zuzurechnen sind. - Ist der Empfänger eine ansässige juristische Person oder eine nicht-ansässige juristische Person, die in Griechenland eine Betriebsstätte unterhält, der die Gewinnausschüttungen zuzurechnen sind, unterliegen diese der KSt i.H.v. 28 % (KSt-Satz für Steuerjahr 2019) unter Anrechnung der Quellensteuer, außer die Voraussetzungen des griechischen Schachtelprivilegs für Gewinnausschüttungen sind erfüllt (für das Steuerjahr 2020 ist ein KSt-Satz von 27 % anwendbar, für das Steuerjahr 2021 26 %, ab Steuerjahr 2022 25 %; abweichend von vorstehenden KSt-Sätzen gilt für Kreditinstitute ein KSt-Satz von 29 %).

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Ist der Empfänger eine natürliche Person, die im Inland ein Gewerbe betreibt, dem die Gewinnausschüttungen zuzurechnen sind, unterliegen diese der ESt mit einem progressiven Tarif von 22 %–45 % unter Anrechnung der Quellensteuer. - Auf Dividendenausschüttungen griechischer Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung an EU- oder griechische Muttergesellschaften (unter den Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. ähnlichen Voraussetzungen im Hinblick auf Ausschüttungen an ansässige Gesellschaften) wird keine griechische Quellensteuer erhoben. - Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften an ansässige juristische Personen sowie an nichtansässige juristische Personen, die in Griechenland eine Betriebsstätte unterhalten, der die Gewinnausschüttungen zuzurechnen sind, unterliegen einer KSt von 28 % (KSt-Satz für Steuerjahr 2019) außer die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie sind erfüllt (für das Steuerjahr 2020 ist ein KSt-Satz von 27 % anwendbar, für das Steuerjahr 2021 26 %, ab Steuerjahr 2022 25 %; abweichend von vorstehenden KSt-Sätzen gilt für Kreditinstitute ein KSt-Satz von 29 %). - Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften an ansässige natürliche Personen unterliegen einer ESt i.H.v. 10 % bzw., wenn die natürliche

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		<p>Person im Inland ein Gewerbe betreibt, dem die Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, mit einem progressiven Tarif von 22 %–45 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gewinne, die ansässige juristische Personen aus der Veräußerung von Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Gesellschaften erzielen, unterliegen der KSt i.H.v. 28 % (KSt-Satz für Steuerjahr 2019 für das Steuerjahr 2020 ist ein KSt-Satz von 27 % anwendbar, für das Steuerjahr 2021 26 %, ab Steuerjahr 2022 25 %; abweichend von vorstehenden KSt-Sätzen gilt für Kreditinstitute ein KSt-Satz von 29 %). Gleiches gilt für nichtansässige juristische Personen, die in Griechenland eine Betriebsstätte unterhalten, der die veräußerte Beteiligung zuzurechnen ist. - Gewinne, die ansässige natürliche Personen aus der Veräußerung von Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Gesellschaften erzielen, unterliegen der ESt i.H.v. 15 % bzw., wenn die natürliche Person im Inland ein Gewerbe betreibt, dem die veräußerte Beteiligung zuzurechnen ist, mit einem progressiven Tarif von 22 %–45 %. Gleiches gilt für die Veräußerung von Beteiligungen an griechischen Gesellschaften durch natürliche Personen, die in einem Staat ansässig sind, mit dem Griechenland kein DBA abgeschlossen hat. - Das Einkommen natürlicher Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, einschließlich der Einkünfte, für die eine Quellen-

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		steuer als Abgeltungsteuer gilt, unterliegt einer besonderen Solidaritätsabgabe von 2,2 %-10 %.
Großbritannien Art. 10 DBA	- Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA.	<ul style="list-style-type: none"> - Der Freibetrag für erhaltene Dividendenausschüttungen beträgt 2 000 £ (2 248 €). Soweit die erhaltenen Dividenden den Freibetrag übersteigen, wird der Mehrbetrag mit einem Steuersatz von 7,5 % (Basic rate taxpayer) bzw. 32,5 % (Higher rate taxpayers) bzw. 38,1 % (Additional rate taxpayers) besteuert. - Dividendenzahlungen von britischen Kapitalgesellschaften unterliegen keinem Quellensteuerabzug.
Irland Art. 10 DBA	- Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA.	- Dividenden und vergleichbare Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften unterliegen grds. in Irland einem Quellensteuerabzug i.H.v. 20 %. Für Anteilseigner irischer Gesellschaften mit Sitz in einem DBA-Staat oder EU-Mitgliedstaat kann die irische Quellensteuer auf 0 % reduziert werden.
Italien Art. 10 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Bei Rechten und Forderungen mit Gewinnbeteiligung bleibt die Quellenbesteuerung uneingeschränkt vorbehalten, sofern die Zahlungen den steuerpflichtigen Gewinn mindern. - Vergütung des KSt-Erhöhebetrags. - Alle Einkünfte, die im Quellenstaat den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind, gelten als Dividenden. 	- Dividenden unterliegen bei Nichtansässigen einer Quellenbesteuerung mit Abgeltungscharakter von 26 % bzw. von 1,2 % bei EU- oder EWR-Raum (beschränkt auf White-List-Staaten) ansässigen Gesellschaften. Eine Herabsetzung der Quellensteuer auf 15 % bzw. in bestimmten Fällen auf 10 % ist nach DBA Italien möglich. Bei Anwendung der in Italien eingeführten EU-Mutter-Tochter-Richtlinie kann diese Steuer auf 0 % herabgesetzt werden.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Gewinne aus der Veräußerung von privaten wesentlichen Beteiligungen (d.h. mehr als 2 % der in Gesellschafterversammlung ausübbarer Stimmrechte oder mehr als 5 % des Gesellschaftskapitals bei börsennotierten Gesellschaften bzw. mehr als 20 % der in Gesellschafterversammlung ausübbarer Stimmrechte oder mehr als 25 % des Gesellschaftskapitals bei anderen Gesellschaften) sind zu einem Anteil von 41,86 % steuerbefreit. Die restlichen 58,14 % sind dem Gesamteinkommen zuzurechnen und unterliegen der progressiven ESt. Bei Veräußerung von nicht qualifizierten Beteiligungen erfolgt Anwendung eines reduzierten Steuersatzes von 26 % auf den gesamten Veräußerungsgewinn (Abgeltungsteuer), ab 2018 gilt dies auch für qualifizierte Beteiligungen; bei Veräußerung seitens Nichtansässiger von börsennotierten nicht wesentlichen Beteiligungen ist Freistellung jedenfalls vorgesehen und bei Veräußerung von sonstigen nicht wesentlichen Beteiligungen ist eine Freistellung in bestimmten Fällen möglich.
<p>Liechtenstein Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Vollständige Befreiung von den Quellensteuern, wenn der Empfänger der Dividende eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über eine Beteiligung von 	<ul style="list-style-type: none"> - Keine liechtensteinische Quellensteuer auf Dividenden.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<p>mindestens 10 % an der die Dividende zahlenden Gesellschaft verfügt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Der Quellensteuersatz darf 5 % nicht übersteigen, wenn der Empfänger der Dividende eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die über eine Beteiligung von mindestens 10 % an der die Dividende zahlenden Gesellschaft verfügt und die vollständige Reduktion nicht anzuwenden ist. - Der Quellensteuersatz bei Streubesitzdividenden darf 15 % nicht übersteigen. - Im Fall von Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT AG), einem deutschen Investmentfonds, einer deutschen Investmentaktiengesellschaft, einem liechtensteinischen OGAW oder einem liechtensteinischen Investmentunternehmen gezahlt werden, darf die Quellensteuer 15 % des Bruttoertrages der Dividenden nicht übersteigen. Diese Bestimmung berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden. Unter den Begriff Dividenden fallen auch Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen (in der Bundesrepublik Deutschland) und Ausschüttungen auf Anteile an einem OGAW oder einem Investmentunternehmen (im Fürstentum Liechtenstein). 	

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
<p>Luxemburg Art. 10 und Protokoll vom 23.4.2012 zum DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Verbot der extraterritorialen Besteuerung von ausgeschütteten und nichtausgeschütteten Dividenden nach Art. 10 Abs. 5 DBA. - Definition von Dividenden entspricht Art. 10 Abs. 4 OECD-MA. Einkünfte aus typisch stillen Beteiligungen (vgl. Art. 97 Abs. 1 Nr. 2 LIR) und Einkünfte aus Obligationen, die neben einer festen Verzinsung auch eine Zusatzverzinsung enthalten, die sich nach der Höhe der Gewinnausschüttung richtet, werden als Dividenden behandelt. - Anwendung des Art. 7 DBA bei Vorliegen einer Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft. - Ermäßigter Quellensteuersatz von höchstens 5 % des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft oder keine Investmentgesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 % des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt. - Quellensteuersatz von höchstens 15 % des Bruttobetrags der Dividenden, wenn die ausschüttende Gesellschaft eine Immobilieninvestmentgesellschaft ist, deren Gewinne vollständig oder teilweise von der Steuer befreit sind oder die die Ausschüttungen bei der Ermittlung ihrer Gewinne abziehen kann. - Quellensteuersatz von höchstens 15 % für Dividenden, die an Investmentvermögen (für Luxemburg - 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus Kapitalvermögen sind bei natürlichen unbeschränkt Stpfl. bis 1 500 € bzw. bei Zusammenveranlagung bis 3 000 € steuerfrei. Weiterhin wird für Werbungskosten ein Pauschalbetrag von 25 € bzw. von 50 € bei Zusammenveranlagung gewährt. - Inländische Kapitalerträge aus Beteiligungen unterliegen grds. einer Quellensteuer i.H.v. 15 % des Bruttoertrags. Unter bestimmten Voraussetzungen wird zwischen Kapitalgesellschaften keine Quellensteuer erhoben (im Wesentlichen unter Anwendung der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie). - Weiterhin gilt die Steuerbefreiung unter dem Schachtelprivileg für Einkünfte aus Beteiligungen mit einem Mindestkapitalanteil von 10 % oder mit einem Anschaffungspreis von 1,2 Mio. €, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von zwölf Monaten gehalten werden oder bei entsprechender Verpflichtung hierzu. Falls die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung unter dem Schachtelprivileg nicht erfüllt sind, kann eine 50 %ige Steuerbefreiung erfolgen bei Dividendenausschüttung von ansässigen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, von ausländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, die in einem Land ansässig sind, mit dem ein DBA besteht, und von ausländischen Gesellschaften, die unter die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<p>„Fond commun de placement“ und für Deutschland – Kapitalanlagegesellschaft verwaltetes Sondervermögen i.S.d. Investmentgesetzes) und Investmentgesellschaften (für Deutschland – Investmentaktiengesellschaft und für Luxemburg – SICAR, SICAV, SICAF) gezahlt werden (gem. Abs. 1. des Protokolls vom 23.4.2012 zum DBA).</p> <p>- Ungeachtet der Bestimmungen des Art. 10 und Art. 11 (Dividenden- und Zinsartikel) ist das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die aus „Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung, einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder der Einkünfte aus partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen“ beruhen, Deutschland zuzuweisen, sofern die entsprechenden Aufwendungen in Deutschland bei der Gewinnermittlung des Schuldners steuerlich abzugsfähig sind (gem. Abs. 1. Nr. 2 des Protokolls v. 23.4.2012 zum DBA).</p>	<p>fallen, an unbeschränkt steuerpflichtige Personen.</p> <p>Zum 1.1.2016 wurde die geänderte EU-Mutter-Tochter-Richtlinie in nationales Gesetz umgesetzt (Einführung der Anti-Hybrid-Regelung in nationales Recht): Dividendeneinkünfte nach dem oben genannten Schachtelprivileg sind nur dann steuerfrei, wenn diese auf Ebene der EU-Tochtergesellschaft nicht abzugsfähig sind.</p> <p>- Private Veräußerungsgewinne von mehr als 500 € pro Jahr aus Wertpapieren sind bei natürlichen unbeschränkt Stpfl. steuerpflichtig, sofern die Frist von sechs Monaten zwischen Kauf und Verkauf unterschritten wird (Spekulationsgewinn) oder wenn eine wesentliche Beteiligung vorliegt (d.h. zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten 5 Jahre mittelbare oder unmittelbare Beteiligung zu mehr als 10 % am Gesellschaftskapital). Die Gewinne können im letzten Fall (d.h. bei wesentlicher Beteiligung) um einen Freibetrag von 50 000 € (100 000 € bei Zusammenveranlagung) gemindert werden, ohne dass sich daraus jedoch ein Verlust ergeben kann und unterliegen der Besteuerung nach dem Halbeinkünfteverfahren.</p>
<p>Niederlande^[142] Art. 10 DBA</p>	<p>- Grundsätzlich Besteuerungsrecht des Vertragsstaats, in dem die Person ansässig ist, die die Dividende erzielt.</p>	<p>- Eine Kapitalertragsteuer wird in Form eines Quellenabzugs von 15 % auf Gewinnausschüttungen (Dividenden, Gewinnanteilscheine,</p>

¹⁴² Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013, Bonn.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Quellenbesteuerungsrecht im Ausschüttungsstaat: <ul style="list-style-type: none"> - Quellensteuersatz von höchstens 5 %, wenn der Empfänger eine Kapitalgesellschaft ist, die unmittelbar zu mindestens 10 % am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, - Quellensteuersatz von höchstens 10 %, wenn der Empfänger ein in den Niederlanden ansässiger qualifizierender Pensionsfonds ist, - Quellensteuersatz von höchstens 15 % in allen anderen Fällen. - Die Dividendendefinition entspricht dem OECD-MA. - Sonderregelung für die Besteuerung von Ausschüttungen auf Gewinnobligationen an natürliche Personen im Fall von deren Wegzug (Art. 10 Abs. 6 DBA) 	<p>Gewinnbeteiligungsobligationen) durch die ausschüttende Gesellschaft einbehalten. Bei Nichtansässigen kann sie im Veranlagungsfall u.U. mit niederländischer ESt verrechnet werden, ansonsten bleibt sie definitiv. Entsprechend einem das „Dividendenstripping“ regelnden Gesetz, erfolgt für den Quellensteuerabzug u.U. bei Dividenden keine Herabsetzung, wenn der Dividendenempfänger nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Schüttet eine ansässige Gesellschaft Dividenden an eine andere ansässige Gesellschaft aus,^[143] die ihrerseits eine wesentliche Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft hält, so erfolgt keine Quellenbesteuerung.^[144]
<p>Österreich Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Der Beteiligungsumfang für begünstigte Schachteldividenden ist mit 10 % festgesetzt. - Der Quellenstaat hat ein Besteuerungsrecht unabhängig von der Erhebungsform, allerdings beschränkt auf die im DBA festgesetzten Prozentsätze vom Bruttobetrag der Dividende. 	<ul style="list-style-type: none"> - Inländische Dividenden unterliegen der Kapitalertragsteuer. Diese hat Abgeltungswirkung für die ESt des Anteiligners. Ergibt die Besteuerung nach dem ESt-Tarif eine niedrigere ESt, kann ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt werden. - Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer ist die Dividende; Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind nicht abzugsfähig; Steuersatz 27,5 %

¹⁴³ Eine Muttergesellschaft, die in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig ist, hat bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen.

¹⁴⁴ Anmerkung: Es gilt das Schachtelprivileg (5 %) im Verhältnis zwischen dem Dividendenempfänger und der ausschüttenden Gesellschaft.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Die Quellensteuersätze betragen 5 % bei unmittelbarer Beteiligung an der Dividenden zahlenden Gesellschaft von mindestens 10 % und 15 % in allen anderen Fällen (jeweils vom Bruttobetrag der Dividende). - Nach Art. 23 DBA sind Dividenden, für die der Quellensteuer-Satz 5 % beträgt (unmittelbare Beteiligung am Stammkapital von mind. 10 %), von der Besteuerung ausgenommen (abkommensrechtliches Schachtelprivileg). - Der Dividendenbegriff umfasst auch Einkünfte aus stillen Gesellschaften, partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnlichen Vergütungen, wenn sie im Quellenstaat bei der Ermittlung des Gewinns des Schuldners nicht abzugsfähig sind. Weiter zählen zu den Dividenden Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem Investmentvermögen. 	<ul style="list-style-type: none"> - § 94 Nr. 2 EStG sieht auf Grund der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie für die meisten Konzerndividenden eine gänzliche Befreiung von der Quellensteuer in Österreich vor.
<p>Schweden Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Das Schachtelprivileg greift, wenn die gehaltene Beteiligung mindestens 10 % des Kapitals ausmacht. - Die Dividendendefinition lehnt sich zwar an das OECD-MA an, umfasst aber auch für die deutschen Einkünfte die Einkünfte eines stillen Gesellschafters, Einkünfte aus partiarischen Darlehen, Gewinnobligationen und ähnlichen gewinnabhängigen Vergütungen sowie 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus Kapitalvermögen bilden die Einkunftsart „Einkommen aus Kapital“. Dazu zählen Zinsen auf Bankkonten, Obligationen und andere Forderungen, Dividenden auf Aktien und andere Wertpapiere, Gewinne aus Optionen u. Ä. Freibeträge sind nicht vorgesehen. Der Steuersatz beträgt einheitlich 30 %, welche teilweise als Quellensteuer erhoben werden. - Private Veräußerungsgewinne von Wertpapieren sind im Rahmen der

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<p>Ausschüttungen auf Anteilsscheine an einem Investmentvermögen.</p> <ul style="list-style-type: none">- Sonderregelung für hybride Finanzierungsformen.	<p>beschränkten Steuerpflicht von Nichtansässigen nicht steuerbar.</p> <ul style="list-style-type: none">- Dividenden unterliegen bei Nichtansässigen einer Quellensteuer von 30 % Quellensteuern werden nicht erhoben, falls der Empfänger als ausländische Gesellschaft qualifiziert und der Empfang der Dividende nicht steuerpflichtig wäre, für den Fall, dass eine schwedische „aktiebolag“ der Empfänger ist.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
<p>Schweiz Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Das DBA stellt allgemein nicht auf die Person des Nutzungsberechtigten, sondern auf den Empfänger der Dividenden ab. Ungeachtet dessen macht die Eidgenössische Steuerverwaltung die Entlastung von der schweizerischen Verrechnungssteuer vom Vorliegen der Nutzungsberechtigung abhängig. - Schachtelprivileg: vollständige Befreiung von Quellensteuern, wenn der Empfänger der Dividende eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft ist, die während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten unmittelbar über eine Beteiligung von mindestens 10 % des Kapitals an der die Dividende zahlenden Gesellschaft verfügt.^[145] - Diverse Sonderregelungen, wie beispielsweise für Grenzkraftwerke am Rhein oder für Dividenden, die von einer deutschen Immobilien-Aktiengesellschaft mit börsennotierten Anteilen (REIT-AG), einem deutschen Investmentfonds oder einer deutschen Investmentaktiengesellschaft gezahlt werden.^[146] - Dividenden sind auch Einnahmen aus Genussrechten, Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Beteiligungen an einem 	<ul style="list-style-type: none"> - Für im Ausland wohnhafte Leistungsempfänger wird auf den Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen (wie Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen oder Genussscheinen) und ähnlichen Erträgen eine Verrechnungssteuer (Quellensteuer) mit Abgeltungswirkung i.H.v. 35 % erhoben. - Private Veräußerungsgewinne von beweglichem Privatvermögen werden beim Bund und bei den Kantonen nicht besteuert. - Die nationalen und weitestgehend an objektiven Kriterien ausgerichteten Missbrauchsbestimmungen (BRB 1962, KS 1999, KS 2010) finden u.a. Anwendung auf abkommensbegünstigte Dividendeneinkünfte.^[147] Gemäß KS 2010 gehen die meist an subjektiven Begriffsinhalten ausgerichteten bilateralen Missbrauchsbestimmungen eines DBA als <i>leges speciales</i> vor. Falls offenkundige Missbrauchsfälle nicht von einem DBA und auch nicht von den unilateralen Missbrauchsbestimmungen erfasst werden, gilt ein implizites, ungeschriebenes Missbrauchsverbot,

¹⁴⁵ Gemäß Änderungsprotokoll v. 27.10.2010, in Kraft seit 21.12.2011.

¹⁴⁶ Gemäß Änderungsprotokoll v. 27.10.2010, in Kraft seit 21.12.2011.

¹⁴⁷ Einer der beiden Missbrauchstatbestände wurde mit Beschluss des Bundesrats auf den 1.7.2017 aufgehoben. Beim aufzuhebenden Tatbestand handelt sich um die offensichtlich unrechtmäßige Inanspruchnahme einer Steuerentlastung. Seine Streichung hat zur Folge, dass künftig die in einem DBA enthaltenen Voraussetzungen für eine steuerliche Entlastung auf Einkünfte nur noch vom Quellenstaat zu prüfen sind. Die Schweizer Steuerbehörden, namentlich die ESTV, sind nicht mehr verpflichtet, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des DBA, insbesondere das Recht zur Nutzung, zusätzlich aus ihrem Blickwinkel zu prüfen, wenn der Empfänger der entsprechenden Einkünfte sich in der Schweiz befindet.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<p>von Kapitalanlagegesellschaften (Investmentfonds).</p>	<p>das nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung jedem DBA implizit zu Grunde liegt.^[148]</p>
<p>Spanien Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Suspensionsklausel für Schachteldividenden, die die deutsche Kapitalertragsteuer regelt. - Als Dividenden gelten auch die Einkünfte eines stillen Gesellschafters, Gewinnanteile von Personengesellschaften, und die Einkünfte aus Ausschüttungen auf Anteielscheine einer Kapitalgesellschaft. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ab 2016 unterliegen Dividendenzahlungen an einen Nichtansässigen einer Quellensteuer i.H.v. 19 %, es sei denn, es handelt sich um Dividendenzahlungen der Tochtergesellschaft an die in der EU ansässige Mutter; in diesem Fall ist die Dividendenzahlung von der Steuer befreit. Ab dem 1. 1. 2011 muss die Muttergesellschaft eine direkte oder indirekte Beteiligung an der Tochtergesellschaft i.H.v. mindestens 5% (10% in 2009 und 2010) halten. Ab 2015 ist die Mutter-Tochter-Richtlinie auch anzuwenden, wenn eine Beteiligung i.H.v. 20 Mio. € gehalten wird, obwohl die Voraussetzung der 5 %-Beteiligung nicht erfüllt ist Ab dem 28.7.2014 wurde eine neue Klausel in der Mutter-Tochter-Richtlinie eingeführt, wonach die Freistellung von Dividenden bezüglich hybrider Finanzprodukte eingeschränkt wird. - Veräußerungsgewinne von Kapitalvermögen, die nicht Teil eines Betriebstättengewinns sind, werden, sofern sie von einem Stpfl. mit Wohnsitz in einem EU-Mitgliedstaat bezogen werden, unter bestimmten Voraussetzungen (Art. 14c IRNR – EinKStG beschränkt Stpfl. Spanien) von der Steuer freigestellt. Ist der Veräuße-

¹⁴⁸ Sog. Dänemark-Entscheidung des schweizerischen Bundesgerichts vom 28.11.2005 (2A. 239/2005); Giraudi/Matteotti/Roth, Schweizerische DBA-Politik, in Lang/Schuch/Staringer, Die österreichische DBA-Politik – Das „österreichische Musterabkommen“, Wien 2013, 69 ff. (m.w. Hinw.).

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
		<p>rer nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig, beträgt die Quellensteuer grds. 19 %.</p> <p>- Exit Tax: Bei einer natürlichen Person, die in Spanien während mindestens fünf Jahren ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, kann der „erstgenannte Staat“ den Vermögenszuwachs, den diese Person während ihrer Ansässigkeit im erstgenannten Staat aus Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, grds. nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften besteuern, vorausgesetzt, die Veräußerung der Anteile erfolgt innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Wegzugs der natürlichen Person aus dem erstgenannten Staat. Spanische Wegzugsbesteuerung kann für die auf den Wegzug folgenden vier Steuerjahre greifen. Dann müsste es sich aber beim Zuzugsland zum einen um ein Steuerparadies handeln. Dies ist bei Ländern mit Doppelbesteuerungsabkommen nicht der Fall (vgl. Art. 8.2 LIRPF, Real Decreto 1080/1991). Darüber hinaus knüpft die Norm an die spanische Nationalität an. Des Weiteren sind Beteiligungen und Aktien in entsprechender Höhe (Art. 95.Bis LIRPF) Voraussetzung.</p>
<p>USA Art. 10 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA. - Quellensteuerbegrenzung bei Schachteldividenden auf 5 % ab einer Mindestbeteiligung von 10 % 	<ul style="list-style-type: none"> - Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit periodisch wiederkehrenden Einkünften wie Dividenden, die nicht mit einer US-Geschäftstätigkeit (trade or business) des Zahlungsempfängers in Verbindung stehen, unterliegen mit

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen und Besonderheiten im Ausland
	<p>der stimmberechtigten Anteile der ausschüttenden Gesellschaft.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dividenden sind bei Einkünften aus deutscher Quelle auch Einkünfte aus einer stillen Gesellschaft, aus partiarischen Darlehen oder Gewinnobligationen sowie Ausschüttungen auf Anteilsscheine an Kapitalanlagegesellschaften. - Für Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Gesellschaft zahlt, entfällt, unter bestimmten Voraussetzungen, das Besteuerungsrecht des Quellenstaats, wenn die empfangende Gesellschaft mindestens 80 % der Stimmrechte an der ausschüttenden Gesellschaft hält. Die besonderen Voraussetzungen betreffend Limitation on Benefits (Art. 28) sind zu beachten. - Unter bestimmten Voraussetzungen werden Dividendenzahlungen an qualifizierte Pensionsfonds nicht besteuert, soweit die Anteile der ausschüttenden Gesellschaft nicht im Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit des Pensionsfonds stehen. - Sonderbehandlung von Ausschüttungen einer Kapitalanlagegesellschaft (USA: REIT/RIC). 	<p>diesen Einkünften einer Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) von 30 %; diese wird grds. auf 15 % reduziert (DBA Art. 10 [2]). Erhöhte Dokumentationspflichten für die Inanspruchnahme der DBA-Vergünstigungen bestehen seit Einführung der Regelung für sog. „qualified intermediaries“.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Veräußerungsgewinne (capital gains) nichtansässiger Ausländer sind nur dann in den USA steuerpflichtig, wenn sie mit einer US-Geschäftstätigkeit in Verbindung stehen, wenn es sich dabei um Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit überwiegend US-Immobilien handelt oder wenn sie als regelmäßig wiederkehrende Einkünfte gelten. Erst ab einer Verweildauer des Veräußerers von mindestens 183 Tagen im Jahr werden Veräußerungsgewinne nichtansässiger Ausländer in den USA grds. steuerpflichtig. - Reduzierter Steuersatz für-Dividenden, Veräußerungsgewinne: 20 %. - Zusatzsteuer von 3,8 % auf „net investment income“ für US-Stpfl. oder US-Staatsbürger. Ermittlung des „net investment income“ nach komplexen Richtlinien – umfasst Zinsen, Dividenden, Vermietungs- und Lizenzeinkünfte (aber nicht in jedem Kontext), dazu bestimmte Veräußerungsgewinne und unter bestimmten Umständen auch gewerbliche Einkünfte (trade or business income).

c) Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen

485

Gemäß Art. 7 OECD-MA/ErbSt kann Vermögen, das Teil des Nachlasses oder einer Schenkung einer Person mit Wohnsitz in einem Vertragsstaat ist und in Art. 5 und 6 nicht behandelt wurde, ohne Rücksicht auf seine Belegenheit nur in diesem Staat besteuert werden.

Das ausschließliche Besteuerungsrecht durch den Wohnsitzstaat des Erblassers oder des Schenkenden bezieht sich neben Vermögensteilen, die in Art. 5 und 6 nicht erwähnt wurden, auch auf unbewegliches Vermögen, das sich im Wohnsitzstaat oder in einem dritten Staat befindet, und auf bewegliches Vermögen, das nicht einer Betriebsstätte zugerechnet werden kann, die im anderen Staat gelegen ist.
[149]

Die Besteuerung von Forderungen und Wertpapieren (wie Aktien, Gesellschaftsanteile, Schuldverschreibungen, öffentlichen Anleihen usw.) eines Nachlasses oder einer Schenkung erfolgt regelmäßig in dem Staat, in dem sich der Wohnsitz des Erblassers oder des Schenkenden befindet.^[150]

Im Mittelpunkt dieser Betrachtung steht eine im Inland ansässige Person (Erblasser bzw. Schenkender), die eine Beteiligung einer im Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft an eine im Inland ansässige Person (Erbe bzw. Beschenkten) vererbt bzw. verschenkt.

d) Länderübersicht

486

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Belgien		<ul style="list-style-type: none"> - Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich nach dem Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkenden. Liegt der Wohnsitz des Erblassers nicht in Belgien, unterliegt nur das inländische Grundvermögen der Erbanfallsteuer. - Schulden, die im Zusammenhang mit Grundbesitz bestehen, sind steuerlich abziehbar. Jedoch sind die Konditionen hierfür von Region zu Region unterschiedlich.
Frankreich	<ul style="list-style-type: none"> - Veräußerungen von Immobilien, Goodwill und Anteilen lösen eine Verkehrsteuer aus. Der Satz liegt bei 5,09%/5,80% (je nach Département) für Immobilien und 5% für Anteile an „sociétés à prépondérance immobilière“, d.h. Gesell- 	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn der Erblasser bzw. Schenker in Frankreich ansässig ist, unterliegt das gesamte übertragene Vermögen der frz. Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer.

149 OECD-MK/ErbSt Art. 7 Nr. 4.

150 Bellstedt in Becker u.a., Teil 4 I OECD-MA/ErbSt Art. 7.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>schaften, deren Vermögen vorwiegend aus Immobilien und Immobilienrechten besteht. Bei der Veräußerung von sog. „fonds de commerce“ (Firmenwert, Kundenstamm, ...) fallen auf den Veräußerungspreis zwischen 23 000 € und 200 000 € 3 % an, darüber hinaus 5 %. Bei Anteilen an Personengesellschaften und SARL beträgt die Verkehrsteuer 3 %. Sie wird auf den Veräußerungsbetrag nach Abzug eines pauschalen Abschlags von 23 000 € multipliziert mit dem Verhältnis (Anzahl der veräußerten Anteile/Gesamtzahl der Anteile) berechnet. Bei Kapitalgesellschaften (SA, SAS) beträgt die Verkehrsteuer 0,1 %. Insbesondere bei den Übertragungen von Anteilen oder Aktien innerhalb einer Unternehmensgruppe i.S.d. Art. 233-3 des Code de Commerce kann unter gewissen Bedingungen eine Befreiung von der Verkehrssteuer bewirkt werden.</p> <p>- In Frankreich existiert eine Vermögensteuer auf Immobilien („Impôt sur la fortune immobilière“, IFI), die einzig auf dem Wert des Immobilienvermögens basiert. Beruflich genutztes Immobilienvermögen ist davon unter gewissen Bedingungen befreit. Darüber hinaus sieht das DBA eine fünfjährige Befreiung für in Frankreich ansässig werdende deutsche Staatsangehörige (die nicht gleichzeitig die frz. Staatsangehörigkeit besitzen) für außerhalb Frankreichs belegene Güter vor. Die Vermögensteuer auf Immobilien findet ab einem Nettovermögen von 1,3 Mio. € Anwendung und wird</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Wenn weder der Erblasser oder Schenker noch der Erbe oder Beschenkte seinen steuerlichen Wohnsitz in Frankreich hatte, so beschränkt sich die Steuerpflicht auf die in Frankreich belegenen Vermögensgegenstände. Forderungen und Wertpapiere werden als frz. angesehen, sofern sich Wohnsitz oder Niederlassung des Schuldners bzw. der Sitz der Gesellschaft in Frankreich befinden. Als frz. gelten auch Aktien und Anteile von ausländischen Grundstücksgesellschaften, deren Grundvermögen in Frankreich belegen ist. - Wenn der Erblasser bzw. Schenker nicht in Frankreich ansässig ist, jedoch der Erbende bzw. Beschenkte, so unterliegt der Erbteil dieses Erbenden/Beschenkten der frz. Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Diese Regelung gilt aber nur, wenn der Erbende/Beschenkte zum Zeitpunkt der Übertragung in Frankreich ansässig ist und im Laufe der letzten 10 Jahre dort mindestens 6 Jahre ansässig war. - Die oben beschriebenen Regeln sind anwendbar unter Vorbehalt des DBA Erbschaft-/Schenkungssteuer. - Progressiver Erbschaft- und Schenkungssteuertarif von 5 % bis 60 % (Steuerbegünstigungen bei Schenkungen).

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>auf das Vermögen ab einem Wert von 800 000 € zu einem progressiven Steuersatz von 0,5 % - 1,5 % berechnet. Das Gesetz sieht eine Deckelung der Gesamtsteuerlast (IFI und ESt sowie Sozialabgaben etc.) i.H.v. 75 % der Einkünfte des Vorjahres vor.</p>	
<p>Griechenland DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Als Verkehrsteuer wird eine Kapitalverkehrsteuer auf den Kaufwert von an der Athener Börse notierten Aktien mit 2 v. T. erhoben und belastet den Verkäufer. Diese Steuer findet auf Verkäufe, die an der Athener Börse getätigt werden, Anwendung sowie auf außerbörsliche Transaktionen und auf Transaktionen, die über ein multilaterales Handelssystem (MTF) stattfinden. - Die Steuer ist auch anwendbar auf Verkäufe von an ausländischen Börsen notierten Aktien durch ansässige natürliche oder juristische Personen sowie durch nichtansässige juristische Personen, die eine griechische Betriebsstätte unterhalten. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: nur für bewegliches Vermögen und nur für die Erbschaftsteuer anwendbar. - Die Übertragung von Todes wegen und die Zuwendung unter Lebenden von Aktien und Gesellschaftsrechten jeglicher Art an Gesellschaften mit Sitz in Griechenland unterliegen grds. der griechischen Erbschaft- und Schenkungssteuer. - Gemäß dem DBA/ErbSt unterliegt jedoch das in Griechenland befindliche bewegliche Vermögen eines Deutschen, der zur Zeit seines Todes weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Griechenland hatte, der griechischen Erbschaftsteuer nur dann, wenn der Erbe zur Zeit des Erbfalls seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Griechenland hatte. - Die Steuersätze sind verwandtschaftsgradabhängig und sind progressiv (→ 4 Rz. 480).
<p>Großbritannien</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der Veräußerungsgewinn aus der Übertragung von Anteilen, Wertpapieren oder ähnlichen Beteiligungen unterliegt der sog. „capital gains tax“ (Steuersätze zwischen 10 % 	<ul style="list-style-type: none"> - Zuwendungen unter Lebenden gelten grds. zunächst als schenkungsteuerfrei (aber evtl. Kapitalgewinnbesteuerung); die Steuerbefreiung fällt nachträglich in Abhän-

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>und 28 % abhängig von Besteuerungsgegenstand und Einkommensteuerklasse). Ein Veräußerungsgewinn unterhalb 11 700 £ (13 156 €) ist steuerfrei.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Übertragungen von Anteilen, Wertpapieren oder ähnlichen Beteiligungen und Rechten können einer Stempelsteuer (stamp duty / stamp duty reserve tax) von 0,5 % unterliegen (u.U. Steuerbefreiung oder in Sonderfällen Belastung mit 1,5 %); fällt nur bei einem Transfer von Anteilen an, nicht jedoch bei der Ausgabe neuer Anteile). 	<p>gigkeit von der weiteren Lebensdauer ganz oder teilweise weg, sofern der Zuwendende innerhalb von 7 Jahren verstirbt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Liegt das „domicile“ oder „deemed domicile“ des Erblassers nicht in Großbritannien, so wird nur das in Großbritannien belegene Vermögen erfasst. Dieses wird zu Verkehrswerten im Zeitpunkt der Übertragung bewertet. - Der Erbschaft- und Schenkungsteuertarif besteht im Steuerjahr 2018/2019 aus einer Nullzone (bis 325 000 £ [365 461 €] und einem Proportionalatz [40 %]).
<p>Irland</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Übertragungen von Anteilen, ähnlichen Beteiligungen an Gesellschaften oder bestimmten Dokumenten unterliegen einer Stempelsteuer (stamp duty) von bis zu 1 %. 	<ul style="list-style-type: none"> - Erbschaft- und Schenkungsteuer (Capital Acquisitions Tax [CAT]) kann in den folgenden Fällen erhoben werden: <ul style="list-style-type: none"> - Der Erblasser oder der Erbe bzw. der Schenker oder der Beschenkte ist steuerlich in Irland ansässig („ordinary resident“). - Es handelt sich um irisches Vermögen (z.B. Grund und Boden). - Der Erbschafts- und Schenkungsteuertarif für Erbschaften und Schenkungen beträgt 33 %, wobei in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrads verschiedene Freibeträge gewährt werden, z.B. für <ul style="list-style-type: none"> - Kinder 320 000 €, - Eltern, Geschwister und Nichten/Neffen 32 500 €. - Alle Übrigen 16 250 €.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Italien	<ul style="list-style-type: none"> - Börsenumsatzsteuer wurde ab 2008 abgeschafft. Finanztransaktionssteuer (sog. Tobin tax) auf Übertragung von Aktien italienischer Gesellschaften vorgesehen; Steuersätze 0,20 %/ 0,10 %. Übertragungen von Aktien durch Erbschaft/Schenkung sind von dieser Steuer befreit. GmbH-Anteile sind ebenso von dieser Steuer befreit. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mit Gesetz Nr. 286/2006 wurde in Italien die 2001 abgeschaffte Erbschaft- und Schenkungsteuer wiedereingeführt. Bei Erbschaften und Schenkungen direkter Linie bzw. zu Gunsten des Ehepartners beträgt diese 4 % auf Beträge, die 1 Mio. € für den jeweiligen Erben/Begünstigten übersteigen. Bei Geschwistern und anderen Verwandten bis zum 4. Grad, bei Verschwägerten direkter Linie sowie bei Verschwägerten der Seitenlinie bis zum 3. Grad beträgt die ErbSt 6 % (für Geschwister auf Beträge, die 100 000 € für den jeweiligen Begünstigten übersteigen), in allen anderen Fällen beträgt die ErbSt 8 % - Bei Übertragung von in Italien belegenen Immobilien ist des Weiteren Kataster- und Hypothekarsteuer (je 1 % und 2 %) zu entrichten. Es bestanden erhebliche Indizien, dass die Register- und Katasterabgaben nach § 21d ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer anrechenbar wären. Dem ist die deutsche FinVerw. entgegengetreten und vertritt nunmehr eine Nichtvergleichbarkeit und damit Nichtanrechnungsfähigkeit der italienischen Steuern^[151] und die Gegenseitigkeitserklärung des italienischen und deutschen BMF wurde lt. Verlautbarung der OFD Düsseldorf und Münster v. 27.2.2004^[152] gekündigt. - Bei Übertragung von Betrieben bzw. Gesellschaftsanteilen durch

¹⁵¹ Vgl. BayFinMin v. 8.1.2004, 34 – S 3812 – 040 – 46918/03, IStR 2004, 174.

¹⁵² OFD Köln v. 27.2.2004, S 3812 – 16 – St 231-D; S 3812 – 18 – St 23-35, RIW 2004, 480.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>Erbschaft/Schenkung auf Nachfahren oder Ehepartner fällt keine Erbschaft-/Schenkungssteuer an, sofern die Nachfahren oder Ehepartner direkt den Betrieb fortführen bzw. 5 Jahre die Mehrheitsanteile halten.</p>
Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> - Kein DBA bzgl. der Erbschafts- und Schenkungssteuer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erbschafts- und Schenkungssteuer. - Erbschaften, Schenkungen sowie Zuwendungen von in- und ausländischen Vermögensstrukturen sind jedoch in der Steuererklärung anzugeben.
Luxemburg	<ul style="list-style-type: none"> - Inländische Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Gesamtvermögen der Vermögensteuer von 0,5 %. Zur Vermögensteuerermäßigung und -befreiung → 4 Rz. 518 (Befreiungen von Schachteldividenden und qualifizierenden Urheberrechten). - Wertpapierumsätze an der Börse sind von der Stempelsteuer befreit. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bei Vererbung durch einen ehemals in Deutschland ansässigen Erblasser von Anteilen an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft an einen in Deutschland ansässigen Erben fallen in Luxemburg weder ErbSt noch Nachlasssteuer an. - Bei Schenkung unter Lebenden eines Anteils an einer luxemburgischen Kapitalgesellschaft durch einen in Deutschland ansässigen Schenker an in Deutschland ansässige Beschenkte fällt keine Schenkungssteuer in Luxemburg an, sofern die Schenkung notariell in Deutschland beurkundet worden ist und die schenkungsweise Übertragung vollumfänglich dort vollzogen worden ist.
Niederlande	<ul style="list-style-type: none"> - Börsenumsatzsteuer wurde aufgehoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besitzwechselsteuer in der Erbschaft und Schenkungssteuer ist ab 1.1.2010 gestrichen.
Österreich DBA/ErbSt gekündigt per 31.12.2007	<ul style="list-style-type: none"> - Die Börsenumsatzsteuer ist seit 1.10.2000 nicht mehr in Kraft. 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungssteuer wurde zum 1.8.2008 abgeschafft. Die Schenkungssteuer wurde durch das Schenkungsmelde-

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<ul style="list-style-type: none"> - Die Gesellschaftsteuer ist seit 1.1.2016 nicht mehr in Kraft. 	<p>gesetz (SchenkMG) 2008 ersetzt. Das SchenkMG 2008 sieht zwingende Meldung von Schenkungen vor (vgl. § 121a BAO) und dient als Kontrolle von Vermögensverschiebungen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Das DBA/ErbSt wurde per 31.12.2007 von Deutschland aufgekündigt.
<p>Schweden DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Vermögensteuer ist mit Wirkung zum Jahr 2007 abgeschafft worden. - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ab 17.12.2004 abgeschafft worden. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: alleiniges Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats des Erblassers.
<p>Schweiz DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Der Bund erhebt bei entgeltlichen Übertragungen von Aktien, GmbH-Anteilen, Genussscheinen u. Ä., an denen mindestens ein inländischer Effekthändler (i.S.d. Bundesgesetzes über die Stempelabgaben) beteiligt war, auf dem Entgelt eine Umsatzabgabe (Stempelsteuer) i.H.v. 1,5 v.T. bei inländischen Urkunden bzw. 3 v.T. bei ausländischen Urkunden. Das Gesetz sieht diverse Befreiungstatbestände vor. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Besteuerungsrecht D (falls D Wohnsitzstaat des Erblassers oder falls Erwerber ständige Wohnstätte oder gewöhnlichen Aufenthalt in D hat und Erblasser und Erwerber nicht CH-Staatsbürger sind). CH: Freistellung mit Progressionsvorbehalt. - DBA/ErbSt: grds. Anwendung der Anrechnungsmethode aus Sicht D. [153]
<p>Spanien</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Vermögensteuer: Steueranfall 31. 12. Freibetrag von 700 000 €, es sei denn, die autonome Region („comunidad autónoma“) bestimmt einen anderen Freibetrag. Für die autonome Region La Rioja wird z.B. die Vermögensteuer zu 50 %, für Madrid zu 100 % erlassen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht in Spanien ansässige Personen sind nur mit den in Spanien belegenen Vermögensteilen steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht). - Erbschaft- und Schenkungsteuertarif ist abhängig vom Verwandtschaftsgrad sowie vom Vorvermögen des Erben und von der Höhe des zugewendeten Erbes. - Die autonomen Regionen („comunidades autónomas“) können darüber

153 Bellstedt/Meyer in Becker u.a., Teil 4 II vor DBA-Schweiz Rz. 11.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>hinaus im Rahmen ihrer Gesetzgebungsgewalt bezüglich der Erbschaft- und Schenkungsteuer verschiedene, vom Verwandtschaftsverhältnis abhängige Freibeträge, Reduktionen und Steuersätze festlegen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bewertungsmaßstab ist grds. der Verkehrswert. Bei dessen Fehlen gelten die Bewertungsrichtlinien zur Vermögensteuer. - Der EuGH hat am 3.9.2014 entschieden, dass Nicht-Ansässige nicht mehr gegenüber den Ansässigen in den jeweiligen Autonomen Regionen in Bezug zur Erbschaftsteuer diskriminiert werden dürfen. - Im Einzelnen → 4 Rz. 480
<p>USA DBA/ErbSt</p>		<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Besteuerungsrecht für Wohnsitzstaat des Erblassers. - DBA/ErbSt: Besitzt der Erblasser/Schenker die US-Staatsangehörigkeit, so erstreckt sich das US-Besteuerungsrecht auf den Gesamtnachlass. Hat der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz in den USA und der Erwerber in Deutschland, so gilt für das deutsche Besteuerungsrecht die unbeschränkte Inländerbesteuerung. Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt jeweils durch die Anrechnungsmethode.^[154]

6. Zinseinkünfte

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

487

Im Mittelpunkt der Betrachtung stehen Zinsen, welche eine in Deutschland ansässige natürliche Person aus dem Ausland bezieht. Zinsen aus Drittstaaten sowie Zinsen aus einem anderen Vertrags-

¹⁵⁴ Wurm/Bödecker in Becker u.a., Teil 4 II DBA-USA/ErbSt Art. 11 Rz. 5 ff.

staat, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, welche ein Unternehmen dieses Staates im anderen Vertragsstaat hat, bleiben bei der Darstellung unberücksichtigt.^[155]

Das Besteuerungsrecht wird nach Art. 11 des OECD-MA zwischen dem Quellen- und dem Wohnsitzstaat aufgeteilt, wobei die Besteuerung im Quellenstaat der Höhe nach auf den nationalen Kapitalertragsteuersatz begrenzt ist und der Wohnsitzstaat die Quellensteuer auf die ESt-Schuld des Stpfl. anrechnet.

Der große Teil der deutschen Abkommen im Verhältnis zu Industriestaaten schließt jedoch für Zinsen die Quellenbesteuerung aus und teilt das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Wohnsitzstaat zu (→ 4 Rz. 522).^[156]

Zinsen i. S. der DBA sind Einkünfte aus Forderungen jeglicher Art, auch wenn sie durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattet sind. Der Begriff „Forderung jeder Art“ umfasst neben Zinsen aus Gewinnobligationen, in bestimmten Fällen Zinsen aus Wandelanleihen (bis zum Zeitpunkt der Wandelung), auch Zinsen aus (öffentlichen) Anleihen und (Gewinn-) Obligationen.

Zinsen aus Finanzderivaten (z.B. Zinssatzswaps) fallen grds. nicht unter den Abkommenschutz, es sei denn, dass nach Regelungen, die den wirtschaftlichen Gehalt über die formale Gestaltung stellen („Substance-over-form“-Regelungen), das Bestehen eines Darlehens anzunehmen ist.^[157]

Der Anwendungsbereich der Bestimmungen über die Besteuerung von Zinsen wird eingeschränkt, sofern auf Grund besonderer Beziehungen zwischen dem Schuldner und dem Zinsgläubiger die gezahlten Zinsen jenen angemessenen Betrag übersteigen, welcher ansonsten ohne diese Beziehung vereinbart worden wäre (verdeckte Gewinnausschüttung).^[158]

Unter dem Begriff der Zinsen sind keinesfalls Renten sowie Ruhegehälter zu subsumieren; da diese zumeist für frühere unselbständige Arbeit gewährt werden, unterliegen sie einer gesonderten Bestimmung im OECD-MA (Art. 18 „Ruhegehälter“).^[159]

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in Deutschland i.d.R. mit der Anrechnungsmethode. Dies hat zur Folge, dass die ausländische Kapitalertragsteuer im Rahmen der Anwendungsvoraussetzungen der Anrechnungsmethode gem. § 32d Abs. 5 EStG (→ 4 Rz. 362) mit der inländischen ESt des Gesellschafters verrechnet werden kann.

155 Pöllath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rz. 5 ff.; Drittstaateneinkünfte stehen grds. dem Wohnsitzstaat (Ansässigkeitsstaat) zu.

156 Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 11 MA Rz. 3.

157 OECD-MK Art. 11 Nr. 21.1; Geurts in Strunk/Kaminski/Köhler, Art. 11 OECD-MA Rz. 76 (Okt. 2011); Pöllath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rz. 74 f.

158 OECD-MK Art. 11 Nr. 32; Pöllath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rz. 118 ff.

159 OECD-MK Art. 11 Nr. 23; Wassermeyer in Wassermeyer, Art. 11 MA Rz. 11.

b) Länderübersicht

488

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
Belgien Art. 11 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Quellensteuersatz 15 %; Ausnahmen für Zinsen an Unternehmen (Abs. 3). - Ergänzender Verweis auf das nationale Steuerrecht des Quellenstaats zur Definition des Zinsbegriffs (Abs. 4). - Anwendung der Dividendenbesteuerung bei unangemessen hohen Zinsen (Abs. 7). 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen aus verbrieften und anderen Forderungsrechten unterliegen im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen einer Quellensteuer und einer Kapitalertragsteuer von 30 % für Privatpersonen. - Private Zinsen von beschränkt Stpfl. unterliegen keiner Quellensteuer.
Frankreich Art. 10 DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Ausschließlich Wohnsitzstaat besteuert. - Keine Regelung für unangemessene Zinsen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Auf Zinszahlungen an Bezugsberechtigte außerhalb Frankreichs findet keine Quellensteuer mehr Anwendung (ohne, dass hierzu besondere Formvorschriften einzuhalten wären), es sei denn, die Zinsen werden an einen Bezugsberechtigten in einem nicht kooperierenden Staat oder Gebiet bezahlt. - Natürliche Personen: Ab der Veranlagung der Einkünfte des Jahres 2018 unterliegen Zinsen einer einzigen Quellensteuer von 30 % (12,80 % für die Einkommensteuer und 17,20 % für die Sozialversicherungsbeiträge). Die Regelung sieht jedoch vor, dass Haushalte, die davon profitieren würden – weil sie wenig oder gar nicht besteuert werden – sich für die progressiven Einkommensteuersätze entscheiden können, aber für ihr gesamtes Einkommen.
Griechenland Art. VII DBA	<ul style="list-style-type: none"> - Die Zinsdefinition entspricht weitgehend dem OECD-MA (Art. 11 Abs. 2 DBA) und erfasst somit auch 	<ul style="list-style-type: none"> - Auf Zinsen wird Quellensteuer erhoben, wenn die Zahlung durch zum Quellensteuereinbehalt

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<p>grundpfandrechtlich gesicherte Schuldverschreibungen sowie mit einer Gewinnbeteiligung ausgestattete Schuldverschreibungen.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kein Abstellen auf den Nutzungsberechtigten der Zinsen für die Beurteilung der Abkommensberechtigung. 	<p>verpflichtete Personen erfolgt (d.h. durch ansässige juristische Personen, inländische Betriebsstätten nicht-ansässiger juristischer Personen, oder natürliche Person im Rahmen eines durch sie im Inland ausgeübten Gewerbebetriebs). Der Quellensteuersatz beträgt 15 %, vorbehaltlich eines anwendbaren DBA, wenn die Zinszahlung an nichtansässige Personen erfolgt (in Bezug auf Deutschland: Begrenzung des Quellensteuersatzes durch das DBA auf 10 %).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mit dieser Quellensteuer ist die auf die Zinsen anfallende ESt für ansässige natürliche Personen abgegolten, es sei denn, die natürliche Person übt in Griechenland ein Gewerbe aus, dem die Zinsen zuzurechnen sind. - Gemäß der Umsetzung der Zinsen- und Lizenzgebührenrichtlinie, deren Anwendung national-rechtlich auch auf rein inländische Zahlungen ausgedehnt wurde, kommt es zu keinem Quellensteuer einbehalt, wenn Zinsen an eine Gesellschaft gezahlt werden, die eine der in der Richtlinie aufgeführten Rechtsformen aufweist und eine mindestens 25 %-Beteiligung 1. der empfangenden an der zahlenden Gesellschaft, 2. der zahlenden Person an der empfangenden Gesellschaft oder 3. einer dritten Person sowohl an der zahlenden Person als auch der empfangenden Gesellschaft besteht. Die 25 %-Beteiligung muss seit mindestens zwei Jahren gehalten worden sein;

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>alternativ muss bis zur Erreichung der Zwei-Jahres-Frist eine Garantie in Höhe der sonst anfallenden Steuer zu Gunsten des griechischen Staates gewährt werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Das Einkommen natürlicher Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, einschließlich der Einkünfte, für die eine Quellensteuer als Abgeltungsteuer gilt, unterliegt einer besonderen Solidaritätsabgabe von 2,2 %-10 %. - Bei der Berechnung des steuerbaren Ergebnisses für die griechische KSt sind unterschiedliche Vorschriften, die zur Einschränkung des Zinsabzuges führen können, zu berücksichtigen.
<p>Großbritannien Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Alleiniges Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats bis zu dem Betrag, welcher der angemessenen Gegenleistung entspricht; 0 % Quellensteuer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen (sog. Savings Income) können u.U. bis max. 5 000 £ (5 622 €) steuerfrei bleiben, falls das steuerbare Gesamteinkommen des Stpfl. im Steuerjahr 2018/2019 16 849 £ (18 946 €) nicht übersteigt; dieser Freibetrag verringert sich um den Betrag, um den der Grundfreibetrag insgesamt von anderen Einkünften überschritten wird. Darüber hinaus wird das Savings Income bei Überschreitung von Freibeträgen (Personal Savings Allowance – bis zu einem Gesamteinkommen von 46 350 £ (52 120 €) i.H.v. 1 000 £, bis 150 000 £ (168 674 €) i.H.v. 500 £ zum allgemeinen Einkommensteuersatz versteuert. - Kapitalertragsteuerabzug i.H.v. 20 % auf bestimmte Zinszahlungen. Im DBA-Fall kann bei bestimmten Zahlungen an Nichtan-

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>sässige auf Antrag vom Quellensteuerabzug abgesehen werden. Für bestimmte börsengehandelte Wertpapiere gilt eine vollständige Quellensteuerbefreiung (sog. Quoted Eurobond Exemption); Kreditinstitute und Bausparkassen behalten nicht mehr automatisch 20 % der Kapitalerträge als Est-Vorauszahlungen ein, soweit es sich um Non-ISA Savings handelt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Zinsschranke mit 30 % EBITDA, d.h. bei negativem Zinssaldo beschränkt sich die Abzugsfähigkeit des Zinssaldos auf 30 % des steuerlichen EBITDA. Die Zinsabzugsbeschränkung gilt nicht, wenn der Nettozinsaufwand weniger als 2 000 000 £ beträgt. - Umfassende Anti-Hybrid-Regelungen zur Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltungen (BEPS Aktionspunkt 2).
<p>Irland Art. 11 DBA</p>	<p>- Alleiniges Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaats nur bis zu dem Betrag, welcher der angemessenen Gegenleistung entspricht.^[160]</p>	<p>- Stpfl. Einkünfte aus Kapitalvermögen sind Zinsen aus Sparguthaben aller Art, Anleihen etc. sowie Einkünfte aus bestimmten Investmentfonds. Die Steuer (sog. Deposit interest retention tax [DIRT]) wird als Quellensteuer mit Abgeltungswirkung durch Steuerabzug mit einem Satz von 37 % erhoben.^[161] Zinserträge von Nichtansässigen aus Konten bei irischen Kreditinstituten sind auf Antrag quellensteuerfrei.</p>

¹⁶⁰ Pöllath in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 11 Rz. 119.

¹⁶¹ Es ist beabsichtigt, den DIRT-Steuersatz in 2019 auf 35% und in 2020 auf 33% zu senken.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
<p>Italien Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Quellensteuersatz 10 %; keine Begrenzung der Quellensteuer für gewinnabhängige Zinsen. - Ergänzender Verweis auf das nationale Steuerrecht des Quellenstaats zur Definition des Zinsbegriffs. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen aus Darlehen unterliegen bei Nichtansässigen einer Quellenbesteuerung mit Abgeltungscharakter von 26 %. - Zinsen auf ausländische Bankdarlehen unterliegen keiner Quellensteuer. - Zinsen aus Obligationen der öffentlichen Hand und ähnlichen Wertpapieren sind vollständig steuerbefreit, sofern das DBA mit dem Staat des Nichtansässigen der italienischen FinVerw. ein Informationsrecht einräumt, der Zinsempfänger nicht in einem „black list“-Staat wohnt und die Wertpapiere bei einer inländischen Bank hinterlegt sind. - Bei Anwendung der in Italien umgesetzten Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie kann die Steuer bei Erfüllen bestimmter Voraussetzungen auf 0 % herabgesetzt werden.
<p>Liechtenstein Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besteuerung von Zinsen aus einem Vertragsstaat erfolgt ausschließlich durch den Wohnsitzstaat. - Einkünfte aus Rechten oder Forderungen mit Gewinnbeteiligung einschließlich der Einkünfte eines stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen und Gewinnobligationen können jedoch auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Grundsätzlich keine Quellensteuern auf Zinseinkünfte. Steuerrückbehalt von 35 % (alternativ freiwillige Meldung an den EU-Wohnsitzstaat des Zinsempfängers) auf jene Zinserträge, die von liechtensteinischen Zahlstellen an natürliche Personen mit Wohnsitz in einem EU-Mitgliedsstaat geleistet werden.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Unter den Begriff „Zinsen“ fallen insbesondere auch Einkünfte aus stillen Beteiligungen. 	
<p>Luxemburg Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besteuerung von Zinsen aus einem Vertragsstaat erfolgt unbeschränkt und grds. ausschließlich durch den Wohnsitzstaat des Empfängers. Zinsdefinition des Art. 11 Abs. 2 entspricht weitgehend dem OECD-MA; er wird jedoch um den Hinweis ergänzt, dass der Ausdruck „Zinsen“ nicht die in Art. 10 behandelten Einkünfte umfasst (außer dass Einkünfte aus Obligationen, die mit Gewinnbeteiligungen ausgestattet sind, nicht in die Zinsdefinition aufgenommen wurden). Korrekturvorschrift des Art. 11 Abs. 4 DBA im Falle besonderer Beziehungen und nicht fremdvergleichskonformer Zinsen. Beschränkung des Zinsartikels im Falle fremdüblicher Zinsen auf deren angemessenen Teil. - Sonderregelung für Investmentvermögen (für Luxemburg – Fond commune placement) und Abkommensberechtigung der Investmentgesellschaften (für Deutschland Investmentaktiengesellschaft und für Luxemburg SICAR, SICAV, SICAF) gem. Protokoll vom 23.4.2012 zum DBA. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen von luxemburgischen Staatsanleihen sind steuerfrei. - Zinszahlungen unterliegen keiner Quellensteuer, soweit sie nicht aus Gewinnobligationen, die neben der festen Verzinsung eine gewinnabhängige Zusatzverzinsung aufweisen, stammen, nicht als vGA qualifiziert werden oder nicht Einkünfte eines typisch stillen Gesellschafters darstellen. - Einkünfte natürlicher Personen aus Kapitalvermögen sind bis 1 500 € bzw. bis 3 000 € bei Zusammenveranlagung steuerfrei. Als Werbungskosten wird ein Pauschalbetrag von 25 € bzw. von 50 € bei Zusammenveranlagung gewährt. - Bestimmte Zinseinkünfte von mehr als 250 € unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen von inländischen Zahlstellen unterliegen ab dem 1.1.2017 einer Quellensteuer mit Abgeltungswirkung von 20 % (zuvor 10 %). Die Quellensteuer findet keine Anwendung auf Zinszahlungen von Giro- und Kontokorrentkonten, wenn deren jährlicher Zinssatz 0,75 % nicht übersteigt. Nach dem 1.1.2008 erzielte Zinseinkünfte von ausländischen Zahlstellen (EU- und EWG-Staaten) können auf Antrag einer Quellenbesteuerung von 20 % (zuvor 10 %) mit Abgeltungswirkung unterworfen werden. Hierzu muss der Gläubiger bis spätestens

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>31.3. des folgenden Jahres eine Erklärung einreichen und selbst den Steuerabzug vornehmen; andernfalls werden die ausländischen Zins-einkünfte als Teil des zu versteuern-den Einkommens besteuert.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einführung der Zinsschranke i.H.v. 30 % des steuerlichen EBITDA für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2019 beginnen. Die Zins-schranke findet für einen Nettozins-aufwand bis zu einer Höhe von 3 Mio. € keine Anwendung. Darle-hen, welche vor dem 17.6.2016 aufgenommen wurden, bleiben von dieser Änderung unberücksichtigt.
<p>Niederlande^[162] Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen können ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert werden, d.h. abweichend vom OECD-MA besteht kein Quellenbesteuerungs-recht. - Die Zinsdefinition entspricht dem OECD-MA (Art. 11 Abs. 2 DBA) und erfasst somit auch grundpfand-rechtlich gesicherte Forderungen sowie Forderungen, die mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuld-ners ausgestattet sind. - Entsprechend dem OECD-MA ist im neuen DBA auch eine Regelung für unangemessene Zinsen enthalten (Art. 11 Abs. 4 DBA). 	<ul style="list-style-type: none"> - In den Niederlanden existiert bislang keine Quellensteuer auf Zinszahlungen. - Bei der Berechnung des steuerba-ren Ergebnisses für die niederländi-sche KSt sind unterschiedliche Vorschriften, die zur Einschränkung des Zinsabzuges führen können, zu berücksichtigen. Am 1.1.2019 sind <i>Earnings stripping</i>-Vorschriften (Einschränkung der Abzüge bis auf 30 % des EBITDA auf Basis der EU Anti-Tax Avoidance Richtlinie) in Kraft getreten.
<p>Österreich Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert. - Grundpfandrechtlich gesicherte Forderungen sind im Zinsenbegriff enthalten. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsen aus Bankforderungen und Obligationen unterliegen der Kapi-tal'ertragsteuer. In bestimmten Fällen hat diese Abgeltungswirkung für die ESt des Gläubigers (Endbe-

¹⁶² Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in Deutschland durch die Anrechnungsmethode. 	<p>steuerung). Die Zinserträge werden nicht mehr im betrieblichen Gewinn erfasst (dies gilt nicht bei Kapitalgesellschaften!). Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sind die Zinsen. Der Steuersatz beträgt grds. 27,5 % (für Geldeinlagen und nicht verbrieft sonstige Forderungen bei Kreditinstituten beträgt der Steuersatz 25 %). Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sind nicht abzugsfähig; sie können aber im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden, wenn keine Abgeltungswirkung (Endbesteuerung) besteht.</p>
<p>Schweden Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ausschließlich im Wohnsitzstaat besteuert. - Im Fall einer unangemessen hohen Verzinsung kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen des DBA besteuert werden. - Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt in Deutschland durch die Freistellungsmethode. 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus Kapitalvermögen bilden die Einkunftsart „Einkommen aus Kapital“. Dazu zählen Zinsen auf Bankkonten, Obligationen und andere Forderungen, Dividenden auf Aktien und andere Wertpapiere, Gewinne aus Optionen u. Ä. Freibeträge sind nicht vorgesehen. Der Steuersatz für unbeschränkt steuerpflichtige Personen beträgt einheitlich 30 %, welche als Quellensteuer erhoben werden. - Beschränkt steuerpflichtige Personen unterliegen in Schweden nicht der Steuerpflicht für Zinseinkünfte aus Schweden, d.h., es werden keine Quellensteuern in Schweden erhoben.
<p>Schweiz Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Quellensteuern auf Zinseinkünfte 	<ul style="list-style-type: none"> - Bei im Ausland wohnhaften Leistungsempfängern unterliegen Zinsen, Gewinnanteile und sonstige Erträge aus Obligationen, Serien-

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>schuldbriefen, Schuldbuchguthaben sowie Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen u. Ä. einer Verrechnungssteuer (Quellensteuer) mit Abgeltungswirkung i.H.v. 35 %. Für Renten beträgt die Verrechnungssteuer 15 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Erträge aus grund- und faustpfandgesicherten Forderungen unterliegen einer Quellensteuer von 3 % (Bund) zuzüglich Quellensteuern der Kantone und Gemeinden (Zürich 14 %). Gemäß DBA Besteuerung in CH ausgeschlossen, sofern Wohnsitz des Gläubigers in D. - Private Veräußerungsgewinne von beweglichem Privatvermögen werden beim Bund und bei den Kantonen nicht besteuert.
<p>Spanien Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Ergänzt den Verweis auf das nationale Steuerrecht des Quellenstaats zur Definition des Zinsbegriffs. - Nach dem neuen Abkommen können Zinsen nur im Wohnsitzstaat besteuert werden. - Das DBA sieht eine Regelung zur Vermeidung der exzessiven Ausnutzung der Norm vor. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zinsgläubiger aus dem EU-Ausland sind von der spanischen Quellensteuer auf Zinserträge befreit.
<p>USA Art. 11 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Grundsätzlich besteuert nur Wohnsitzstaat; jedoch unbegrenztes Besteuerungsrecht für Quellenstaat bei gewinnabhängigen Zinsen, die im Quellenstaat abzugsfähig sind (Art. 11 Abs. 2 i.V.m. Art. 10 Abs. 6). - Ergänzt den Verweis auf das nationale Steuerrecht des Quellenstaats zur Definition des Zinsbegriffs. 	<ul style="list-style-type: none"> - Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit periodisch wiederkehrenden Einkünften wie Zinsen, die nicht mit einer US-Geschäftstätigkeit des Zahlungsempfängers in Verbindung stehen, unterliegen mit diesen Einkünften einer Quellensteuer von 30 % (grds. 0 %, gem. DBA). Erhöhte Dokumentationspflichten für die Inanspruch-

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<ul style="list-style-type: none"> - Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen i.S.d. Abkommens. 	<ul style="list-style-type: none"> - nahme von DBA-Vergünstigungen bestehen seit Einführung der „qualified intermediary“-Regelung (s. US Formblatt W-8BEN, W-9). - Zinsen aus Wertpapieren im Streubesitz (sog. „Portfolio interest“) sowie Bankzinsen unterliegen i.d.R. keiner Quellensteuer. - Veräußerungsgewinne (capital gains) nichtansässiger Ausländer sind nur dann in den USA steuerpflichtig, wenn sie mit einer US-Geschäftstätigkeit in Verbindung stehen (einschließlich durch eine Personengesellschaft), wenn es sich dabei um Gewinne aus der Veräußerung von US-Immobilien handelt oder wenn sie als regelmäßig wiederkehrende Einkünfte gelten. Erst ab einer Verweildauer des Veräußerers von mindestens 183 Tagen im Jahr werden grds. Veräußerungsgewinne nichtansässiger Ausländer in den USA steuerpflichtig.

c) Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen

489

Das alleinige Besteuerungsrecht von Einkünften aus Forderungen wird nach Art. 7 des OECD-MA/ ErbSt dem Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. des Schenkenden zugewiesen. Im Übrigen gelten die gleichen DBA-rechtlichen Konsequenzen wie für die Ertragsteuern (→ 4 Rz. 525).

d) Länderübersicht

490

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Belgien		<ul style="list-style-type: none"> - Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich nach dem Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkenden. Liegt der Wohnsitz des Erblassers nicht in Belgien, so unterliegt nur das

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>inländische Grundvermögen der Erbanfallsteuer. Schulden, die im Zusammenhang mit Grundbesitz bestehen, sind steuerlich abziehbar. Jedoch sind die Konditionen hierfür von Region zu Region unterschiedlich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bewegliches Vermögen wird bei einer Schenkung nur dann besteuert, wenn diese in Belgien notariell beurkundet ist. Da unbewegliches Vermögen eingetragen sein muss, unterliegt dieses bei Schenkung stets einer Besteuerung. - Die Höhe der Steuer variiert und ist vom Verwandtschaftsverhältnis sowie von der jeweiligen Region abhängig.
Frankreich		<ul style="list-style-type: none"> - Wenn der Erblasser bzw. Schenker in Frankreich ansässig ist, unterliegt das gesamte übertragene Vermögen der frz. Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. - Wenn weder der Erblasser oder Schenker noch der Erbe oder Beschenkte seinen steuerlichen Wohnsitz in Frankreich hatte, so beschränkt sich die Steuerpflicht auf die in Frankreich belegenen Vermögensgegenstände. Forderungen und Wertpapiere werden als frz. angesehen, sofern sich Wohnsitz oder Niederlassung des Schuldners bzw. der Sitz der Gesellschaft in Frankreich befindet. Als frz. gelten auch Aktien und Anteile von ausländischen Grundstücksgesellschaften, deren Grundvermögen in Frankreich belegen ist.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<ul style="list-style-type: none"> - Wenn der Erblasser bzw. Schenker nicht in Frankreich ansässig ist, jedoch der Erbende bzw. Beschenkte, so unterliegt der Erbteil dieses Erbenden/Beschenkten der frz. Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer. Diese Regelung gilt aber nur, wenn der Erbende/Beschenkte zum Zeitpunkt der Übertragung in Frankreich ansässig ist und im Laufe der letzten zehn Jahre dort mindestens sechs Jahre ansässig war. - Die oben beschriebenen Regeln sind anwendbar unter Vorbehalt des DBA Erbschaft-/Schenkungssteuer. - Progressiver Erbschaft- und Schenkungssteuertarif von 5 % bis 60 %.
<p>Griechenland DBA/ErbSt</p>		<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: nur für bewegliches Vermögen und nur für die ErbSt anwendbar. - Die Übertragung von Todes wegen und die Zuwendung unter Lebenden von Forderungen unterliegt grds. der griechischen Erbschaft- und Schenkungssteuer, wenn die Forderungen in Griechenland befindliches bewegliches Vermögen darstellen oder wenn der Erblasser/Schenkende griechischer Staatsbürger ist, oder im Fall der Schenkung, wenn der Beschenkte griechischer Staatsbürger oder ausländischer Staatsbürger, der zum Zeitpunkt der Schenkung seinen Wohnsitz in Griechenland hatte, ist. Forderungen gelten als in Griechenland befindliches bewegliches Vermögen, wenn der Erblasser/Schenkende zum Zeitpunkt des Todes/der

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>Schenkung seinen Wohnsitz in Griechenland hatte, sowie wenn die Forderungen im Inland einforderbar sind oder durch inländisches Grundvermögen oder durch im Inland registrierte Schiffe oder Flugzeuge abgesichert sind.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Steuersätze sind verwandtschaftsgradabhängig und sind progressiv (→ 4 Rz. 480). - Gemäß dem DBA/ErbSt unterliegt das in Griechenland befindliche bewegliche Vermögen eines Deutschen, der zur Zeit seines Todes weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Griechenland hatte, der griechischen Erbschaftsteuer nur dann, wenn der Erbe zur Zeit des Erbfalls seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Griechenland hatte.
<p>Großbritannien</p>		<ul style="list-style-type: none"> - Liegt das „domicile“ oder „deemed domicile“ des Erblassers bzw. Schenkenden nicht in Großbritannien, wird nur das in Großbritannien belegene Vermögen erfasst. Dieses wird zu Verkehrswerten im Zeitpunkt der Übertragung bewertet. - Zuwendungen unter Lebenden gelten zunächst als schenkungsteuerfrei (aber evtl. Kapitalgewinnbesteuerung); die Steuerbefreiung fällt nachträglich in Abhängigkeit von der Lebensdauer ganz oder teilweise weg, sofern der Zuwendende innerhalb von sieben Jahren verstirbt. - Der Erbschaft- und Schenkungsteuertarif besteht aus einer Nullzone (bis 325 000 £ [365 461 €] im Steu-

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>erjahr 2018/2019) und einem Proportionalatz (40 %). Zweitversterbende Ehegatten und eingetragene Lebenspartner können den nicht verbrauchten Freibetrag des erstverstorbenen Partners nutzen.</p>
Irland		<ul style="list-style-type: none"> - Erbschaft- und Schenkungsteuer kann in den folgenden Fällen erhoben werden: <ul style="list-style-type: none"> - Der Erblasser oder der Erbe bzw. der Schenker oder der Beschenkte ist steuerlich in Irland ansässig („ordinary resident“). - Es handelt sich um irisches Vermögen (z.B. Grund und Boden). - Der Erbschafts- und Schenkungsteuertarif beträgt 33 %, wobei in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrades verschiedene Freibeträge gewährt werden, z.B. für <ul style="list-style-type: none"> - Kinder 320 000 €; - Eltern, Geschwister und Nichten/Neffen 32 500 €. - Alle Übrigen 16 250 €.
Italien		<ul style="list-style-type: none"> - Mit Gesetz Nr. 286/2006 wurde in Italien die 2001 abgeschaffte Erbschaft- und Schenkungsteuer wieder eingeführt. Bei Erbschaften und Schenkungen direkter Linie bzw. zu Gunsten des Ehepartners beträgt diese 4 % auf Beträge, die 1 Mio. € für den jeweiligen Erben/Begünstigten übersteigen. Bei Geschwistern und anderen Verwandten bis zum 4. Grad, bei Verschwägerten direkter Linie sowie bei Verschwägerten der

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>Seitenlinie bis zum 3. Grad beträgt die ErbSt 6 % (für Geschwister auf Beträge, die 100 000 € für den jeweiligen Begünstigten übersteigen), in allen anderen Fällen beträgt die ErbSt 8 %</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei Übertragung von in Italien belegenen Immobilien ist des Weiteren Kataster- und Hypotheksteuer (je 1 % und 2 %) zu entrichten. Es bestanden erhebliche Indizien, dass die Register- und Katasterabgaben nach § 21d ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer anrechenbar wären. Dem ist die deutsche FinVerw. entgegengetreten und vertritt nunmehr eine Nichtvergleichbarkeit und damit Nichtanrechnungsfähigkeit der italienischen Steuern¹⁶³ und die Gegenseitigkeitserklärung des italienischen und deutschen BMF wurde lt. Verlautbarung der OFD Düsseldorf und Münster v. 27.2.2004¹⁶⁴ gekündigt. - Bei Übertragung von Betrieben bzw. Gesellschaftsanteilen durch Erbschaft/Schenkung auf Nachfahren oder Ehepartner fällt keine Erbschaft-/Schenkungssteuer an, sofern die Nachfahren oder Ehepartner direkt den Betrieb fortführen bzw. fünf Jahre die Mehrheitsanteile halten.
Liechtenstein		<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erbschafts- und Schenkungssteuer.
Luxemburg		<ul style="list-style-type: none"> - Bei Vererbung von beweglichem Vermögen durch einen ehemals in Deutschland ansässigen Erblasser

¹⁶³ Vgl. BayFinMin v. 8.1.2004, 34 – S 3812 – 040 – 46918/03, IStR 2004, 174.

¹⁶⁴ OFD Köln v. 27.2.2004, S 3812 – 16 – St 231-D; S 3812 – 18 – St 23-35, RIW 2004, 480.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>fällt keine ErbSt (droit de succession) in Luxemburg an. ErbSt wird nur dann fällig, wenn der Erblasser seinen Wohnsitz in Luxemburg hatte.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei Vererbung von beweglichem Vermögen fällt keine Nachlasssteuer (droit de mutation par décès) an (→ 4 Rz. 480). - Bei beweglichem Vermögen wird die Schenkungsteuer (zwischen 1,8 %-14,4 %) auf in Luxemburg notariell beurkundete Schenkungen unter Lebenden oder auf Schenkungen unter Lebenden, die in Luxemburg vollzogen werden, erhoben (→ 4 Rz. 480).
Niederlande		<ul style="list-style-type: none"> - Die Besitzwechselsteuer in der Erbschaft und Schenkungsteuer ist ab 1.1.2010 gestrichen.
Österreich DBA/ErbSt gekündigt per 31.12.2007		<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde zum 1.8.2008 abgeschafft. Die Schenkungssteuer wurde durch das Schenkungsmeldegesezt (SchenkMG) 2008 ersetzt. Das SchenkMG 2008 sieht zwingende Meldung von Schenkungen vor und dient als Kontrolle von Vermögensverschiebungen. - Das DBA/ErbSt wurde per 31.12.2007 von Deutschland aufgekündigt.
Schweden DBA/ErbSt		<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: alleiniges Besteuerungsrecht für Wohnsitzstaat des Erblassers. Die Erbschaft- und

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		Schenkungssteuer ist ab 17.12.2004 abgeschafft worden.
Schweiz DBA/ErbSt		<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: alleiniges Besteuerungsrecht für Wohnsitzstaat des Erblassers (Ausnahme: ständige Wohnstätte/gewöhnlicher Aufenthalt des Erwerbers in D maßgebend, sofern Erblasser und Erwerber nicht CH-Staatsbürger). - DBA-ErbSt: D: grds. Anwendung der Anrechnungsmethode. CH: Freistellung mit Progressionsvorbehalt.
Spanien	<ul style="list-style-type: none"> - Steueranfall Vermögensteuer: Freibetrag von 700 000 €, es sei denn, die autonome Region („comunidad autónoma“) bestimmt einen anderen Freibetrag. Für die autonome Region La Rioja wird z.B. die Vermögensteuer zu 50 %, für Madrid zu 100 % erlassen. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nicht in Spanien ansässige Personen sind nur mit den in Spanien belegenen Vermögensteilen sowie für Güter und Rechte, die in Spanien ausgeübt oder erfüllt werden können, steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht). Beschränkte Steuerpflicht kann z.B. aus Erträgen von Bankkonten, Depots oder begebenen Darlehen folgen. - Erbschaft- und Schenkungsteuertarif ist abhängig von der Höhe des Erbes, vom Verwandtschaftsgrad sowie Vorvermögen des Erben, die Sätze können je nach Gebietsautonomie erheblich abweichen. - Im Falle von Erbschaften werden verschiedene, vom Verwandtschaftsverhältnis abhängige Freibeträge gewährt, die von den einzelnen „comunidades autónomas“ – vergleichbar Bundesland – festgelegt werden können. - Im Einzelnen → 4 Rz. 480.
USA		DBA/ErbSt:

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
DBA/ErbSt		<ul style="list-style-type: none">- Besteuerungsrecht für Wohnsitzstaat des Erblassers.- Besitzt der Erblasser/Schenker die US-Staatsangehörigkeit, so erstreckt sich das US-Besteuerungsrecht auf den Gesamtnachlass. Hat der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz in den USA und der Erwerber in Deutschland, so gilt für das deutsche Besteuerungsrecht die unbeschränkte Inländerbesteuerung. Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt jeweils durch die Anrechnungsmethode. [165]

7. Grundvermögen/unbewegliches Vermögen

a) DBA-rechtliche Konsequenzen

491

Der Begriff des „unbeweglichen Vermögens“ nach Art. 6 des OECD-MA umfasst stets das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte aus veränderlichen oder festen Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf die Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen. Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.^[166]

Die Abkommensanwendung erstreckt sich auch auf bewegliche körperliche Sachen, die zur dauernden Verwendung mit dem unbeweglichen Vermögen verbunden sind, so dass sie i. S. des Rechts des Staates, in dem das unbewegliche Vermögen liegt, als Zubehör gelten.^[167]

Der Begriff des „Veräußerungsgewinns“ bleibt i. R. der DBA regelmäßig undefiniert. Nach international übereinstimmendem Verständnis beinhaltet ein Veräußerungsgewinn in jedem Fall Gewinne aus dem Verkauf, der Teilveräußerung oder dem Tausch von Vermögenswerten, der Enteignung, der Einbringung in eine Gesellschaft sowie dem Verkauf von Rechten. Darüber hinausgehende Inhalte des Begriffes „Veräußerungsgewinn“ bestimmen sich nach innerstaatlichem Recht.^[168]

Die Besteuerung der Einkünfte (Art. 6 OECD-MA) sowie die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung (Art. 13 OECD-MA) von im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen erfolgen jeweils in dem Staat, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet („Belegenheitsprinzip“). Die Besteuerung am Ort der Belegenheit hat Vorrang vor allen anderen Verteilungsnormen.

¹⁶⁵ Wurm/Bödecker in Becker u.a., Teil 4 II DBA-USA/ErbSt Art. 11 Rz. 5 ff.

¹⁶⁶ Reimer in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 6 Rz. 113.

¹⁶⁷ Reimer in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 6 Rz. 78 ff.

¹⁶⁸ Reimer in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rz. 10 ff.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland erfolgt in beiden Fällen durch die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt (→ 4 Rz. 378).

Für die Ermittlung der Einkünfte sowie Veräußerungsgewinne von im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen ist auf das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaats zu verweisen. Bei Verlusten aus in einem Drittstaat belegenem unbeweglichem Vermögen ist die Regelung des § 2a Abs. 1 Nr. 6 EStG zu beachten (→ 4 Rz. 437).

b) Länderübersicht

492

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
Belgien Art. 6 DBA Art. 13 DBA	- Entspricht dem OECD-MA.	<ul style="list-style-type: none"> - Amtliche Feststellung und jährliche Fortschreibung des Katastereinkommens (Nutzungswert), welches die Bemessungsgrundlage der Grundertragsteuer (1,25 %–2,5 % der Landesregierung zzgl. 20 %–30 % der Gebietskörperschaften) bildet; die Erhebung der Grundertragsteuer ist unabhängig von der Objektnutzung. - Für Privatpersonen: <ul style="list-style-type: none"> - Spekulationsgewinne sind unabhängig von Besitzzeiten einkommensteuerpflichtig und unterliegen einem proportionalen Steuersatz von 33 % zzgl. eines kommunalen Zuschlags - Veräußerungsgewinne von unbebauten Grundstücken sind bei einer Mindestbesitzzeit von acht Jahren steuerfrei; sie unterliegen einem Steuersatz von 33 % bei einer Besitzzeit bis 5 Jahren (bzw. 16,5 % bei einer Besitzzeit zwischen fünf und acht Jahren). - Veräußerungsgewinne von Gebäuden (mit Ausnahme des eigenen Wohnhauses) unterliegen einem Steuersatz von 16,5 %, soweit die Veräußerung

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb erfolgt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Für Körperschaften: <ul style="list-style-type: none"> - Vermietungseinkünfte sind steuerbar - Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem Vermögen können von der Körperschaftsteuer befreit sein, sofern die erzielten Erträge innerhalb von 3 Jahren in abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens reinvestiert werden (bzw. unter bestimmten Voraussetzungen auch später als 3 Jahre) und sofern gewisse andere Voraussetzungen erfüllt sind. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns wird über die Abschreibungszeit des neuangeschafften Wirtschaftsguts gestundet.
<p>Frankreich Art. 3 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Anteile an steuerlich voll transparenten Immobiliengesellschaften zählen zum unbeweglichen Vermögen.^[169] - Art. 3 Abs. 5 auch bei unbeweglichem Vermögen anwendbar, das Bestandteil von gewerblichem oder freiberuflichem Betriebsvermögen ist. 	<ul style="list-style-type: none"> - Erlöse aus der Vermietung von unmöblierten, nicht ausgestatteten, unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Gelände, Gebäude, Räume) unterliegen im Prinzip der steuerlichen Behandlung der Vermietung und Verpachtung, die sich durch eingeschränkte Verlustübertragungs- und Abschreibungsmöglichkeiten auszeichnet. - Einkünfte aus der Vermietung i. R. des. Gewerbegeäfts oder von möblierten oder ausgestatteten Räumen oder Gebäuden sind im Allgemeinen als gewerbliche Einkünfte qualifiziert.

¹⁶⁹ Kramer in Wassermeyer, DBA-Frankreich, Art. 3 Rz. 11.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		- Vermietungen ausgestatteter Gebäude oder Gelände unterliegen im Prinzip der MwSt („TVA“), Ausnahme u.a.: Vermietung möblierter Wohnungen. Vermietun- gen nicht ausgestatteter Gebäude oder Gelände unterliegen bis auf Ausnahmen nicht der MwSt.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>– Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Immobilien: Nichtansässige natürliche Privatpersonen unterliegen einer sofortigen befreienden Quellenbesteuerung i.H.v. 33 1/3 % bzw. 19 % für die in Europa ansässigen Personen und 75 % für Personen, die in einem nicht kooperierenden Staat oder Gebiet ansässig sind. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Veräußerungsgewinne aus frz. Immobilien ausländischer Stpfl. (natürliche Personen) unterliegen zusätzlich zur ESt auch den allgemeinen Sozialabgaben von 15,5 %. Eine zusätzliche Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus der Veräußerung von Immobilien, die 50 000 € überschreiten, ist auch anwendbar. Der Steuersatz dieser Zusatzsteuer ist von 2 % bis 6 % gestaffelt und hängt von der Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns ab. Es besteht eine stufenweise Steuerbefreiung (Abschlag von 6 % pro Haltejahr vom 6. bis zum 21. Haltejahr und Abschlag von 4 % für das 22. Haltejahr, d.h. Steuerbefreiung von 100 % nach Ablauf von 22 Haltejahren). Was die Sozialabgaben auf den Veräußerungsgewinn anbelangt, so ist ein eigener Befreiungsmechanismus vorgesehen, der nach Ablauf von einer Haltedauer von 30 Jahren zu einer vollständigen Steuerbefreiung führt.</p>
<p>Griechenland Art. XIII DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Entspricht Art. 6 und Art. 13 Abs. 1 OECD-MA. – Art. XIII regelt ausdrücklich Anwendbarkeit auch für Einkünfte 	<ul style="list-style-type: none"> – Laufende Einkünfte aus bebautem und unbebautem Grundbesitz (Vermietung und Verpachtung von Gebäuden, Mietwert der eigenen

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
	<p>aus unbeweglichem Vermögen land- und forstwirtschaftlicher Unternehmen sowie für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.</p>	<p>Wohnung u.a.) unterliegen für natürliche Personen der ESt mit einem besonderen Steuersatz i.H.v. 15 % für die ersten 12 000 €, 35 % für Einkünfte i.H.v. 12 001–35 000 € und für darüberhinausgehende Einkünfte 45 %. Werden diese Einkünfte oder Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit erzielt, unterliegen sie der ESt mit einem progressiven Steuersatz von 22 %–45 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Für von nicht gewerbetreibenden natürlichen Personen erzielte Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen oder von Anteilen an Gesellschaften, deren Wert zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf unbewegliches Vermögen zurückzuführen ist, ist die Auferlegung von ESt mit einem besonderen Steuersatz von 15 % vorgesehen; jedoch ist die Anwendung der betreffenden Vorschrift bis zum 31.12.2019 suspendiert, und es ist nicht ausgeschlossen, dass eine weitere Suspendierung gewährt wird. – Eine besondere Solidaritätsabgabe von 2,2 %–10 % wird auf das Einkommen von natürlichen Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, erhoben. – Für juristische Personen unterliegen laufende Einkünfte sowie Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen der KSt zum regulären Steuersatz von 28 % (KSt-Satz für Steuerjahr 2019; für

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>das Steuerjahr 2020 ist ein KSt-Satz von 27 % anwendbar, für das Steuerjahr 2021 26 %, ab Steuerjahr 2022 25 %; abweichend von vorstehenden KSt-Sätzen gilt für Kreditinstitute ein KSt-Satz von 29 %).</p>
<p>Großbritannien Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<p>- Entspricht dem OECD-MA.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Steuerpflichtig ist der Einnahmeüberschuss über die Werbungskosten. Werbungskosten sind praktisch nur die laufenden Kosten, da Abschreibungen für Wohnbauten (wie bei den Betriebsausgaben) nicht abzugsfähig sind. Mieteinnahmen ausländischer Vermieter unterliegen einem Steuerabzug in Höhe der Basic Rate (2018/2019) 20 %; non-resident landlords scheme: Die Steuer wird durch den Vermietungsagenten (letting agent) einbehalten und an die britischen Steuerbehörden abgeführt. Sie kann auf ggf. veranlagte britische ESt angerechnet werden. Auf Antrag kann unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug abgesehen werden. Ab dem 6.4.2017 steht ausländischen Vermietern ein jährlicher Freibetrag von 1 000 £ pro Objekt (1 124 €) zu. - Veräußerungsgewinne sind auch bei natürlichen Personen unter gewissen Voraussetzungen steuerpflichtig (z.B. Verkauf von Grundbesitz, welcher nicht den Hauptwohnsitz darstellt). Bis zu einem Freibetrag von 11 700 £ (13 156 €) ist der Veräußerungsgewinn steuerfrei. Für Nichtansässige entspricht der Veräußerungsgewinn dem Verkaufspreis abzüglich der Anschaffungskosten bzw. des

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>Grundstückswerts zum 5.4.2015 nebst Veräußerungskosten und wird mit einem Steuersatz von 20 % (non-resident CGT) oder 28 % (ATED-related CGT, s.u.) besteuert.</p> <p>– Bei nicht in Großbritannien ansässigen juristischen Personen (non-natural, non-UK residents) besteht neben der laufenden Besteuerung auf bestimmten in Großbritannien belegenen Grundbesitz für Grundbesitz im Wert von über 500 000 £ (562 247 €) eine Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne sowie eine Zusatzbesteuerung (annual tax on enveloped dwellings [ATED]). Der Steuersatz auf Veräußerungsgewinne beträgt 20 %. Bei einem Grundbesitzwert von über 500 000 £ (562 247 €) bis 1 Mio. £ (1 124 490 €) werden als ATED jährlich 3 600 £ (4 048 €) erhoben, bei einem Wert von mehr als 1 Mio. £ (1 124 490 €) bis 2 Mio. £ (2 248 990 €) jährlich 7 250 £ (8 152 €), bei einem Wert von mehr als 2 Mio. £ (2 248 990 €) bis 5 Mio. £ (5 622 470 €) jährlich 24 250 £ (27 269 €), bei einem Wert von mehr als 5 Mio. £ (5 622 470 €) bis 10 Mio. £ (11 244 900 €) 56 550 £ (63 590 €), bei einem Wert von mehr als 10 Mio. £ (11 244 900 €) bis 20 Mio. £ (22 489 900 €) jährlich 113 400 £ (127 518 €) und bei einem Wert von mehr als 20 Mio. £ (22 489 900 €) beträgt die jährliche Steuer 226 950 £ (255 204 €).</p>
<p>Irland Art. 6 DBA</p>	<p>– Entspricht dem OECD-MA.</p>	<p>– Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können Aufwendun-</p>

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
Art. 13 DBA		<p>gen im Zusammenhang mit den Einnahmen abgezogen werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei Zahlungen an nichtansässige Vermieter (non-resident landlord) ist eine Quellensteuer von 20 % abzuführen; diese hat keine Abgeltungswirkung, sie wird vielmehr mit der veranlagten Steuer des beschränkt Stpfl. verrechnet (aus Vereinfachungsgründen wird i.d.R. auf die Veranlagung verzichtet). - Für beschränkt Stpfl. besteht eine Veräußerungsgewinnbesteuerung von 33 % für inländisches Grundvermögen (Freibetrag 1 270 €). - Veräußerungsgewinne von eigengenutzten Einfamilienhäusern sind steuerfrei.
<p>Italien Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Sonderregelung für Wegzugsbesteuerung. 	<ul style="list-style-type: none"> - Private Veräußerungsgewinne von Grundstücken und Gebäuden sind steuerpflichtig, sofern die Besitzdauer unter 5 Jahren liegt (gilt nicht für Bauland); steuerfrei bleiben Veräußerungsgewinne von geerbten Immobilien. - Besteuerung der Einkünfte aus Grundstücken und Gebäuden erfolgt nach periodisch aktualisierten Katasterwerten (rendita catastale = durchschnittl. Schätzwerte der Grundstücks- u. Gebäudeerträge); diese gelten sowohl für Eigen- als auch für Fremdnutzung. - Falls die Mieteinnahmen, vermindert um einen Pauschalabzug von 5 % höher als der Katasterertrag ausfallen, sind die Mieteinnahmen (95 %) als steuerpflichtige Einkünfte zu erklären. Eine Einzelperson kann bei Vermietung einer Wohnung für

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		Wohnzwecke die Mieteinnahmen wahlweise mit einer Ersatzsteuer von 21 % (in bestimmten Fällen reduziert auf 15 %) besteuern.
Liechtenstein Art. 13 DBA	<ul style="list-style-type: none">- Entspricht im Wesentlichen dem OECD-MA.- Sonderregelung für Wegzugsbe- steuerung.	<ul style="list-style-type: none">- Eigentum von Grundstücken durch Personen im Ausland ist bewilli- gungspflichtig und streng begrenzt.- Veräußerungsgewinne von in Liech- tenstein gelegenen Grundvermö- gen und Vorgänge, die wirtschaft- lich einer Veräußerung eines Grundstücks gleichgestellt sind, werden in Liechtenstein besteuert.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
<p>Luxemburg Art. 6 DBA Art. 13 Abs. 2 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Für den Begriff des unbeweglichen Vermögens auf das Recht des Belegenheitsstaats verwiesen. Der Ausdruck umfasst u.a. das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, und Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen natürlichen Ressourcen. - Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen. - Anwendung des Art. 6 auch auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens. - Art. 13 Abs. 2 DBA 2012 – Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobiliengesellschaften (entspricht Art. 13 Abs. 4 OECD-MA): Hiernach können Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten an einer Gesellschaft bezieht, deren Wert zu mehr als 50 % mittelbar oder unmittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat (Belegenheitsstaat) besteuert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Private Veräußerungsgewinne bei Immobilien werden bei unbeschränkt und beschränkt Stpfl. als „Sonstige Einkünfte“ besteuert: Erfolgt die Veräußerung innerhalb einer Zwei-Jahres-Frist, so wird dieser Spekulationsgewinn (oder Wertzuwachs) mit dem normalen progressiven Steuersatz versteuert, es sei denn, es handelt sich um die Hauptwohnung des Stpfl. oder der Gewinn beträgt weniger als 500 €. Entsprechend der Höhe des jeweiligen steuerpflichtigen Jahreseinkommens des Stpfl. und seiner familiären Situation beträgt der Steuersatz max. 45,78 % (ab 2017, einschließlich der Solidaritätssteuer).^[170] Überschreitet die Besitzzeit zwei Jahre, so fließt der Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung eines Inflationsausgleichs in die Besteuerung ein, es sei denn, es handelt sich um die Hauptwohnung des Stpfl. Die Einkünfte werden in diesem Fall unter bestimmten Voraussetzungen um einen Freibetrag von 50 000 € (100 000 € bei Zusammenveranlagung) gemindert und mit einem Vorzugsteuersatz (halber Durchschnittsteuersatz bis höchstens 22,89 %) besteuert. Für den Zeitraum zwischen 1.7.2016 und 31.12.2018 sind langfristige Veräußerungsgewinne (Besitzzeit von mehr als zwei Jahre) mit dem Viertel-Durchschnittsteuersatz besteuert, d.h. eine Besteuerung von

¹⁷⁰ Ab dem 1.1.2017 erhöht sich der maximale Steuersatz auf 45,78 %, inklusive Solidaritätszuschlag von 9 % für zu versteuernde Einkünfte, die 150 000 € (für die Steuerklassen 1 und 1a) oder 300 000 € (für die Steuerklasse 2) übersteigen.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>höchstens 11,45 %). Bei in gerader Linie vererbtem, selbst genutzten Elternwohnhaus kommt ein Freibetrag von 75 000 € hinzu. Dieser wird dem Stpfl. oder jedem der Ehegatten nur für eine einzige, unter den vorerwähnten Bedingungen ererbte Hauptwohnung gewährt.</p> <p>Eine Wohnung, die im Eigentum des Stpfl. ist, gilt grds. dann als sein Hauptwohnsitz, wenn diese Wohnung seit ihrer Anschaffung oder Fertigstellung der gewöhnliche Aufenthaltsort des Stpfl. ist oder es mindestens 5 Jahre lang vor der Veräußerung war. Diese 5 Jahre Frist kann in verschiedenen Fällen nicht anwendbar sein (z.B. aus familiären oder beruflichen Gründen).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus Vermietung sind neben der Vermietung und Verpachtung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen auch der Nutzungswert der durch den Eigentümer benutzten Wohnung („valeur locative“). Der Nutzungswert wird pauschal ermittelt, indem ein bestimmter Prozentsatz auf den Einheitswert angewandt wird. Dieser Wert wurde seit dem 1. Januar 2017 auf 0 % reduziert. - Daraus resultierend können jedoch Ausgaben im Zusammenhang mit dem selbstgenutzten Wohnobjekt geltend gemacht werden. Die Höhe der abzugsfähigen Ausgaben ist gestaffelt und bestimmt sich nach der Dauer der Nutzung.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
<p>Niederlande^[171] Art. 6 DBA, Art. 13 Abs. 1 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht grds. dem OECD-MA. - Ergänzend enthält Art. 13 Abs. 2 DBA eine Sonderregelung bzgl. Immobiliengesellschaften: Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Aktien einer Gesellschaft oder von vergleichbaren, nicht an einer anerkannten Börse notierten Anteilen erzielt, deren Aktivvermögen zu mehr als 75 % mittelbar oder unmittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, ausgenommen unbewegliches Vermögen, in dem diese Gesellschaft oder die Inhaber dieser Anteile ihre im anderen Vertragsstaat gelegene Geschäftstätigkeit ausüben, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Diese Gewinne können jedoch nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn <ul style="list-style-type: none"> a) der ansässigen Person vor der ersten Veräußerung weniger als 50 % der Aktien oder anderen vergleichbaren Anteile gehörten; oder b) die Gewinne im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung, -fusion, -spaltung oder ähnlichen Transaktion erzielt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Eine nichtansässige natürliche Person unterliegt der ESt, die auf das auf Grund des DBA in den Niederlanden zu versteuernde Einkommen erhoben wird. Das steuerpflichtige Einkommen wird in 3 Kategorien (Box 1, 2 und 3) unterteilt. Unter die Kategorie 1 fallen unter anderem gewerbliches Einkommen, Einkommen aus gegenwärtiger und vergangener nichtselbständiger Arbeit sowie sonstige Einkünfte. Unter die Kategorie 2 fallen Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen,^[172] Kategorie 3 umfasst Kapitaleinkünfte. Wird das unbewegliche Vermögen durch den Stpfl. gewerblich genutzt, werden daraus entstehende Gewinne und Verluste als gewerbliche Einkünfte behandelt. Diese Einkünfte werden progressiv mit bis zu 51,75 % besteuert. Ist der Stpfl. nicht gewerblich tätig, fällt das unbewegliche Vermögen u.U. unter sonstige Einkünfte. In diesem Fall gelten folgende Kriterien: 1. Das Einkommen wird aus Tätigkeiten mit Dritten erzielt, 2. es gilt nicht als gewerbliches Einkommen oder Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit, 3. der Stpfl. übt seine Tätigkeiten mit der Absicht auf Gewinnerzielung aus. Trifft dies zu, werden sonstige Einkünfte progressiv mit bis zu 51,75 % besteuert. Übt der

¹⁷¹ Deutschland hat mit den Niederlanden am 12.4.2012 ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Zum bisherigen DBA v. 16.6.1959 vgl. die Ausführungen im Steuerberater Handbuch 2013, 21. Aufl. 2013.

¹⁷² Eine wesentliche Beteiligung liegt gewöhnlich dann vor, wenn der Stpfl. allein oder zusammen mit dem Ehegatten oder Partner (oder Blutsverwandte oder angeheiratete Verwandte ersten Grads) direkt oder indirekt mindestens 5 % des ausgegebenen Grundkapitals oder mindestens 5 % einer bestimmten Aktiengattung an einer ansässigen oder nichtansässigen Gesellschaft hält.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>Stpfl. letztgenannte Tätigkeiten nicht aus, erfolgt eine Besteuerung des unbeweglichen Vermögens ggf. nach Kategorie 3. Kategorie 3 regelt die Besteuerung von Kapitaleinkünften. Kategorie 3 ersetzt die gewöhnliche Besteuerung aller Einkunftsarten aus Kapitalvermögen, mit Ausnahme von Einkünften aus Wohngebäuden (Kategorie 1) sowie Dividenden und Veräußerungsgewinnen von wesentlichen Beteiligungen (Kategorie 2). Die Besteuerung in Kategorie 3 erfolgt pauschal^[173] und geht von einer Effektivverzinsung des Nettovermögens am 1.1. aus. Die Effektivverzinsung ist abhängig von dem Volumen des Nettovermögens (3 Stufen). Der Steuersatz beträgt 30 %. Bei Grundvermögen/unbeweglichem Vermögen ist der Wert des Grundvermögens im Nettovermögen am 1.1. enthalten. Veräußerungsgewinne von Immobilien innerhalb Kategorie 3 sind steuerfrei.</p>
<p>Österreich Art. 6 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA (Belegenheitsprinzip). - Verweis für die Qualifikation der grundstücksgleichen Rechte auf das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaats. 	<ul style="list-style-type: none"> - Zu Einkünften aus Grundvermögen zählen insbesondere die Einkünfte aus der außerbetrieblichen Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen. Außerbetrieblich vermietete Gebäude sind mit 1,5 % der Bemessungsgrundlage abzuschreiben. Ein höherer AfA-Satz ist nur zulässig, wenn eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen wird.

¹⁷³ Die niederländische Regierung beabsichtigt, langfristig Kategorie 3 umzugestalten in ein Modell, in dem die reell erzielten Erträge besteuert werden.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Der Nutzungswert von eigengenutztem Wohnraum ist nicht steuerbar. - Veräußerungsgewinne von im Privatbesitz gehaltenem Grundvermögen unterliegen grds. der Immobilienertragsteuer i.H.v. 30 %. Die Bemessungsgrundlage ist der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten, die um Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu korrigieren sind. Nach Art. 13 Abs. 2 werden bei Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichen Vermögen besteht (bemessen auf der Basis der Unternehmensbilanzwerte), in dem Liegenschaftsstaat besteuert.
<p>Schweden Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA. - Die Veräußerung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft wird der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gleichgestellt, wenn der Veräußerer an der Gesellschaft zu irgendeinem Zeitpunkt in den fünf der Veräußerung vorausgehenden Jahren zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt war. Hierbei wird zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode angewandt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mieteinnahmen aus der Vermietung und Untervermietung von Privathäusern, Eigentums- und Mietwohnungen unterliegen als „Einkommen aus Kapital“ einem Steuersatz von 30 %. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, wie Erhaltungsaufwand, ist je Objekt auf 40 000 SEK/ p. a. (4 120 €/p.a.) (2016) begrenzt. Darüber hinaus können bei der Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern 20 % der Mieteinnahmen abgezogen werden. Der Eigengebrauch von Eigentumswohnungen und Häusern ist nicht steuerbar.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> - Private Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundvermögen werden unabhängig von der Besitzdauer nur zu 22/30 mit einem Steuersatz von 30 % belastet. Verluste sind zu 50 % absetzbar. - Möglichkeit eines Aufschubs der Steuerzahlungen, falls der Verkäufer spätestens in dem Jahr nach der Veräußerung neues Grundvermögen erwirbt. Der Betrag ist begrenzt auf 1 450 000 SEK (149 338 €) und unterliegt einer Verzinsung von 0,5 %.
<p>Schweiz Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Entspricht dem OECD-MA (Belegungsprinzip). - D: Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Ausnahme: Freistellung mit Progressionsvorbehalt für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das einer Betriebsstätte oder der Ausübung eines freien Berufs dient, sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens. - CH: Freistellung mit Progressionsvorbehalt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, wie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Nießbrauch oder sonstiger Nutzen sowie der Eigenmietwert von selbstgenutztem Wohneigentum, sind im Rahmen der ESt steuerbar. Hierbei können Kosten für Unterhaltung, Versicherung, Hypotheken u. Ä. separat oder in Form einer Pauschale (i.d.R. bestimmter Prozentsatz der Miete) zum Abzug gebracht werden. - Private Veräußerungsgewinne von beweglichem Privatvermögen werden beim Bund und bei den Kantonen nicht besteuert. Private Veräußerungsgewinne von unbeweglichem Privatvermögen unterliegen beim Bund ebenfalls nicht der Steuer. Dagegen werden solche Gewinne in sämtlichen Kantonen und/oder Gemeinden mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer belegt.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
<p>Spanien Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung. Im Hinblick auf die Vermögensteuer bestimmt Art. 21 DBA: <ul style="list-style-type: none"> - In Spanien belegenes Immobilienvermögen eines in Deutschland steuerlich Ansässigen kann in Spanien besteuert werden. - Vermögen in Deutschland steuerlich Ansässiger im Zusammenhang mit Aktien oder Geschäftsanteilen von Gesellschaften, deren Aktiva mindestens zu 50 % aus in Spanien belegenen Immobilien besteht, kann in Spanien besteuert werden. Die Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft wird der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gleichgestellt, wenn die Aktiva der Gesellschaft zu mindestens 50 % in Immobilien bestehen (Art. 13 DBA). - Nach dem neuen DBA können Nutzungen auf Grund von Anteilen oder anderen Rechten, die den Eigentümer unmittelbar oder mittelbar hinsichtlich des unbeweglichen Vermögens berechtigten, das in einem Vertragsstaat liegt, in diesem Staat besteuert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werden die Einnahmen bei vermieteten Grundstücken in Höhe der Mieten bei nichtansässigen natürlichen Personen mit 19 % pauschal besteuert (ab 2016), ohne dass Kosten in Abzug gebracht werden können, es sei denn, der Stpfl. hat seinen Wohnsitz im EU-Ausland. Verfügt der Nichtansässige nur über eine eigengenutzte Immobilie, zahlt er jährlich eine EST i.H.v. 19 % auf 1,1 % des revidierten Katasterwerts bzw. auf 2 % bei nicht revidiertem Katasterwert. - Ab 2016 werden Veräußerungsgewinne mit 19 % besteuert. Vom Erwerber ist bereits bei Beurkundung Quellensteuer i.H.v. 3 % auf den Kaufpreis einzubehalten und für den beschränkt steuerpflichtigen Verkäufer der Immobilie an den spanischen Staat abzuführen. Diese wird mit den Steuern auf den Veräußerungsgewinn verrechnet. Sollte kein solcher entstanden sein und in den Vorjahren der Einkommensteuerpflicht nachgekommen worden sein, erfolgt eine Rückerstattung. Darüber hinaus wird eine gemeindliche Bodenwertzuwachssteuer zum Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstücks erhoben (Plusvalía municipal), sofern ein Zugewinn entstanden ist. - Nachweisliche erhebliche Aufwendungen in die Immobilie können abgesetzt werden. - Nutzungen von durch spanischen Gesellschaften indirekt gehaltenen Immobilien werden seitens des

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>spanischen Finanzamts wie folgt behandelt:</p> <p>Es sind die Kosten der Immobilie und der Gesellschaft zu kalkulieren. Für die Tage, an denen die Immobilie vermietet ist, wird die Abzugsfähigkeit proportional akzeptiert. An den übrigen, nicht vermieteten Tagen wird eine Mietsumme angenommen, die sich aus der errechneten Differenz zwischen den Kosten der vermieteten und nicht vermieteten Tagen ergibt, zzgl. einem Aufschlag von 10 %.</p> <p>Die Übertragung von Geschäftsanteilen ist in Spanien dann als entgeltliche Übertragung von Immobilien zu versteuern, wenn mittels dieser Übertragung von Wertpapieren die tatsächliche Übertragung von im Gesellschaftseigentum stehenden Immobilien verschleiert wird.</p> <p>Dies wird vermutet, wenn der Erwerber infolge der Anteilsübertragung die Kontrolle einer Gesellschaft erlangt, deren Aktiva zu mehr als 50 % in auf spanischem Hoheitsgebiet belegtem Grundeigentum, welches keiner unternehmerischen oder beruflichen, mithin einer wirtschaftlichen Tätigkeit dient, bestehen; Gleiches gilt im Rahmen einer auf den Erwerb folgenden Kapitalerhöhung.</p> <p>Bei Handelsgesellschaften versteht sich die Erlangung der Kontrolle im Wege unmittelbaren oder auch nur mittelbaren Erwerbs von über 50 % der Anteile am Gesellschaftskapital. Im Falle einer Gruppe (Definition Art. 42 CCom [span. HGB]) sind</p>

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<p>Beteiligungen an anderen Gesellschaften bei der Berechnung zu berücksichtigen.</p> <p>Die Übertragung von Geschäftsanteilen erfolgt steuerfrei, die Grunderwerbsteuer beträgt je nach Gebietsautonomie zwischen 6 % und 11 %.</p>
<p>USA Art. 6 DBA Art. 13 DBA</p>	<p>- Veräußerungen von Anteilen an Immobiliengesellschaften sowie von Rechten an Grundvermögen werden der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen gleichgestellt. [174]</p>	<p>- Miet- und Pächterträge sind i.d.R. mit dem Nettobetrag steuerpflichtig. Bei der Berechnung werden die üblichen Abschreibungen berücksichtigt. Der Nutzungswert von eigengenutztem Wohnraum bleibt unberücksichtigt. Verluste aus der Vermietung sind in einigen Fällen nicht mit anderem positiven Einkommen ausgleichsfähig (sog. „passive losses“).</p> <p>- Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Erträgen aus der Vermietung von Grundvermögen, die nicht mit einer US-Geschäftstätigkeit des Zahlungsempfängers in Verbindung stehen (z.B. Nettomietvertrag), unterliegen mit diesen Brutto-Einkünften einer Quellensteuer von 30 % Der Stpfl. hat die Möglichkeit, zur Nettobesteuerung der Einkünfte zu optieren.</p>

174 Reimer in Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 13 Rz. 171.

Land	Besonderheiten der jeweiligen DBA	Ertragsteuerliche Konsequenzen/ Besonderheiten im Ausland
		<ul style="list-style-type: none"> – Gewinne und Verluste aus Verfügungen über Rechte (z.B. Eigentumsrechte, eigentumsähnliche Rechte etc.) an US-Grundbesitz ausländischer nichtansässiger natürlicher Personen fallen unter die US-Steuerpflicht und werden je nach Einzelfall als „capital gains“ besteuert. Zur Sicherung der Steuerzahlung wird eine Quellensteuer i.H.v. 15 % des Veräußerungserlöses erhoben.

c) Verkehrs-, Substanz-, Erbschaft- und Schenkungsteuerfolgen

493

DBA im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer (DBA/ErbSt) richten sich im Verhältnis zwischen den beiden Vertragsstaaten auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung zwischen einerseits dem Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkenden und dem Belegenheitsstaat, in dem vererbtes oder geschenktes Vermögen liegt, und andererseits zwischen dem Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkenden und dem des Erben oder Beschenkten.

Das Besteuerungsrecht für Grundvermögen teilt Art. 5 OECD-MA zur Erbschaft- und Schenkungsteuer ohne Rücksicht auf die Art der Nutzung dem Belegenheitsstaat zu.^[175]

Zur Bestimmung des Begriffs „unbewegliches Vermögen“ wird – neben ausdrücklichen Hinweisen auf Rechte und Vermögenswerte, die stets als unbewegliches Vermögen gelten – das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaats hinzugezogen.^[176]

Diese Definition ist deckungsgleich zum OECD-MA zur ESt; es kann deshalb auf die obigen Ausführungen (→ 4 Rz. 529) verwiesen werden.

Durch unbewegliches Vermögen gesicherte Forderungen sind wie bewegliches Vermögen zu behandeln. Sie fallen, soweit nicht Art. 6 OECD-MA Anwendung findet, unter die allgemeine Zuteilungsregel des Art. 7 OECD-MA.^[177]

d) Länderübersicht

494

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Belgien	– Keine Grundsteuer; jedoch hat die Besteuerung des Katastereinkom-	– Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich nach dem Wohnsitz des

¹⁷⁵ OECD-MK/ErbSt Art. 5 Nr. 7; Jülicher in Wassermeyer, ErbSt-MA Art. 5 Rz. 26 ff.

¹⁷⁶ OECD-MK/ErbSt Art. 5 Nr. 3; Jülicher in Wassermeyer, ErbSt-MA Art. 5 Rz. 11.

¹⁷⁷ Bellstedt in Becker u.a., Teil 4 II OECD-MA/ErbSt Art. 5, Rz. 6.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>mens im Fall der Eigennutzung einen grundsteuerähnlichen Charakter.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Grunderwerbsteuer i.H.v. 5 %-12,5 % der Gegenleistung. 	<p>Erblässers bzw. Schenkenden. Liegt der Wohnsitz des Erblässers nicht in Belgien, so unterliegt nur das inländische Grundvermögen der Erbanfallsteuer. Schulden, die im Zusammenhang mit Grundbesitz bestehen, sind steuerlich abziehbar. Jedoch sind die Konditionen hierfür von Region zu Region unterschiedlich.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die auf Erbschaften und Schenkungen entsprechend anzuwendenden Steuersätze variieren zwischen 3 % und 30 % für nahe stehende Verwandte bzw. zwischen 20 % und 80 % in allen anderen Fällen. - Die Bewertung erfolgt zu Markt- bzw. Verkaufswerten.
<p>Frankreich</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Grunderwerbsteuer („Droit d'enregistrement“) beträgt 5,09 %/ 5,80 % (je nach Departement). - Umsatzsteuerliche Regelungen (für Geschäftsvorgänge, die von Umsatzsteuerpflichtigen im Rahmen ihrer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit ausgeführt werden): entgeltliche Lieferungen (Veräußerungen, Einbringungen, ...) von Baugrundstücken, seit maximal fünf Jahren fertig gestellten Gebäuden oder gleichgestellten Rechten unterliegen der Umsatzsteuer. Lieferungen von Grundstücken, die nicht als Baugrundstücke zu definieren sind, oder seit mehr als fünf Jahren fertig gestellten Gebäuden können auf Option der Umsatzsteuer unterworfen werden. Je nach Umständen (umsatzsteuerpflichtiger Käufer oder nicht, Anwendung der Umsatzsteuer kraft 	

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>Gesetzes oder auf Option, Eingehen einer Verpflichtung, das Grundstück zu bebauen / die Immobilie weiterzuveräußern oder nicht) unterliegt der Vorgang einer Grunderwerbssteuer i.H.v. 5,09 % oder 0,715 % oder kommt u.U. in den Genuss einer Steuerbefreiung.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Der Wohnsteuer („taxe d'habitation“) unterliegt jede Person, der als Eigentümer oder Mieter eine Wohnung zur Verfügung steht (Bemessungsgrundlage ist das Produkt aus gemeindlichem Hebesatz und katastermäßigem Mietwert). Lokal unterschiedliche Abschläge können Anwendung finden. Es besteht auch ein Mechanismus zur Deckelung der Wohnsteuer für Steuerzahler, deren Einkünfte eine gewisse Grenze nicht überschreiten. Ab 2018 gibt es auch eine Befreiung der Wohnsteuer auf Hauptwohnsitze der Haushalte, deren Einkommen unter einer bestimmten Grenze liegt. - Zur Bemessungsgrundlage der Immobilien Vermögensteuer („impôt sur la fortune immobilière“, kurz „IFI“) zählt Grundvermögen (bei nicht in Frankreich ansässigen Personen wird das in Frankreich belegene Grundvermögen in Betracht genommen). Ab einem Gesamtvermögen von 1,3 Mio. € findet auf das Vermögen ab einem Wert von 800 000 € ein progressiver Vermögensteuersatz von 0,5–1,5 % Anwendung. Die Bewertung der steuerpflichtigen Vermögensgegenstände nach Abzug der Schulden erfolgt nach den für die ErbSt 	

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>maßgeblichen Grundsätzen, wobei stets von den Verkehrswerten auszugehen ist. Es besteht eine Deckelung der Gesamtsteuerlast (IFI und ESt sowie Sozialabgaben etc.) i.H.v. 75 % der Einkünfte des Vorjahres.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Grundsteuer („taxe foncière“) wird auf unbebaute und bebaute Grundstücke erhoben. Bemessungsgrundlage ist das Produkt aus gemeindlichem Hebesatz und 50 % des katastermäßigen Mietwerts für bebaute Grundstücke/80 % des katastermäßigen Mietwerts für unbebaute Grundstücke. Die Grundsteuer ist für den Erstwohnsitz für Steuerzahler, deren Einkünfte eine gewisse Grenze nicht überschreiten, auf 50 % der Einkünfte begrenzt. 	
<p>Griechenland DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Stempelsteuer wird grds. auf Verträge und Transaktionen erhoben, die in Griechenland unterzeichnet oder ausgeführt werden und die nicht der MwSt unterliegen. Hierunter fallen u.a. Mietverträge für gewerbliche Gebäude, die einer Stempelsteuer von 3,6 % unterliegen (mit Ausnahme u.a. der Einkaufszentren, die der MwSt unterliegen), Auswahlmöglichkeit für MwSt. Der Stempelsteuersatz beträgt grds. 3,6 % oder 2,4 % (u.a. für Verträge zwischen Gewerbetreibenden sowie für Verträge, die von griechischen Aktiengesellschaften abgeschlossen werden). - Grunderwerbsteuer i.H.v. 3,09 % für entgeltliche Eigentumsübertragungen. Bemessungsgrundlage ist der „objektive Wert“ des Grundvermögens (dieser wird anhand von Tabel- 	

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>len, die die Verwaltung auf Basis von Faktoren wie z.B. Lage, Stockwerk, Alter des Gebäudes aufstellt, berechnet) oder dessen „Marktwert“ (dieser basiert auf Vergleichswerten und wird für Regionen berechnet, die noch nicht an das System der „objektiven Werte“ angeschlossen sind). Ist die tatsächliche Gegenleistung höher, so bildet diese die Bemessungsgrundlage.</p> <ul style="list-style-type: none">- Die sog. Einheitliche Grundsteuer („ENFIA“) wird natürlichen und juristischen Personen auferlegt, die Eigentum oder sonstige Rechte an inländischem Grundbesitz haben. Die Einheitliche Grundsteuer besteht aus der Haupt- und Ergänzungssteuer. Die Hauptsteuer findet separat für jeden Grundbesitz Anwendung und berechnet sich gemäß der geographischen Lage, der Oberfläche, der Verwendung, dem Alter, dem Stockwerk und der Fassadenanzahl des Gebäudes, basierend auf einer Formel, die von der Art des Grundbesitzes abhängt, z.B. Gebäude, Grundstück innerhalb oder außerhalb des Gebietes der Stadtplanung.- Die Ergänzungssteuer berechnet sich auf den Gesamtwert der Rechte an Grundvermögen eines Stpfl. Die Ergänzungssteuer berechnet sich anhand unterschiedlicher Steuersätze für natürliche und für juristische Personen, während für diese auch unterschiedlichen Ausnahmen von der Ergänzungssteuer gelten. Für juristische Personen beträgt der Steuersatz grds.	

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>0,55 %; Grundvermögen, das für die unternehmerische Tätigkeit eines Stpfl. eigengenutzt wird, unterliegt einer Ergänzungssteuer von 0,1 %.</p> <ul style="list-style-type: none"> - MwSt i.H.v. 24 % auf den Verkaufswert für neue Gebäude, deren Baulizenz nach dem 1.1.2006 ausgegeben wurde. - Jährliche Steuer i.H.v. 15 % auf den „objektiven Wert“ für Gesellschaften, die inländisches Grundvermögen in ihrem Eigentum oder Nießbrauch haben. Jedoch viele Ausnahmen. 	
<p>Großbritannien</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Stempelsteuer (stamp duty land tax) 0 % bis 12 % bei Grundstücks-transaktionen. Die Höhe der stamp duty land tax hängt vom Marktwert des Objekts ab; bei einem Wert bis 125 000 £ (140 562 €) beträgt der Steuersatz 0 %; bei einem Wert bis 250 000 £ (281 124 €) beträgt der Steuersatz 0 % für die ersten 125 000 £ (140 562 €) und 2 % für die folgenden 125 000 £ (140 562 €); für die den 250 000 £ (281 124 €) folgenden 675 000 £ (759 034 €) (Gesamtwert: 250 001 £ [281 125 €] bis 925 000 £ [1 040 160 €]) beträgt der Steuersatz 5 %; die nächsten 575 000 £ (646 585 €) (Gesamtwert: 925 001 £ [1 040 160 €] bis 1,5 Mio. £ [1 686 740 €]) unterliegen einem Steuersatz von 10 %; Werte über 1,5 Mio. £ (1 686 740 €) werden mit einem Steuersatz von 12 % besteuert. - In Schottland wird stattdessen die 	<ul style="list-style-type: none"> - Zuwendungen unter Lebenden gelten grds. zunächst als schenkungsteuerfrei (auch wenn schenkungsteuerbefreit, können andere Steuern auf die Zuwendung unter Lebenden anfallen); die Steuerbefreiung fällt nachträglich zumindest teilweise weg, sofern der Zuwendende innerhalb von sieben Jahren verstirbt. - Der Erbschaft- und Schenkungsteuerarif besteht aus einer Nullzone (bis 325 000 £ [365 461 €]) im Steuerjahr 2018/2019¹⁷⁸ und einem Proportionalatz (40 %). Zweitversterbende Ehegatten und eingetragene Lebenspartner können den nicht verbrauchten Freibetrag des erstverstorbenen Partners nutzen.

¹⁷⁸ Ab dem Steuerjahr 2017/2018 wurde eine zusätzliche Nullzone i.H.v. 100 000 £ [112 449 €] für Grundstücksübertragungen von Todes wegen auf Verwandte in gerader Linie eingeführt. Diese Nullzone wird ab dem Steuerjahr 2018/2019 auf 125 000 £ (140 562 €), ab dem Steuerjahr 2019/2020 auf 150 000 £ (168 674 €) und ab dem Steuerjahr 2020/2021 auf 175 000 £ (196 787 €) erhöht.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>hängt vom Marktwert des Objekts ab; bei einem Wert bis 145 000 £ (163 052 €) beträgt der Steuersatz 0 %; bei einem Wert bis 250 000 £ (281 124 €) beträgt der Steuersatz 0 % für die ersten 145 000 £ (163 052 €) und 2 % für die folgenden 105 000 £ (118 072 €); für die den 250 000 £ (281 124 €) folgenden 75 000 £ (84 337 €) (Gesamtwert: 250 001 £ [281 125 €] bis 325 000 £ [365 461 €]) beträgt der Steuersatz 5 %; die nächsten 425 000 £ (477 910 €) (Gesamtwert: 325 001 £ [365 462 €] bis 750 000 £ [843 371 €]) unterliegen einem Steuersatz von 10 %; Werte über 750 000 £ (843 371 €) werden mit einem Steuersatz von 12 % besteuert.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Im Fall von „lease rents“ (Mietverträge) kann ebenfalls die Stempelsteuer erhoben werden. - Wohnimmobilienigentümer (im Falle der Selbstnutzung) bzw. Mieter unterliegen einer jährlichen Gemeindesteuer (Council Tax), welche sich an dem Marktwert des Grundstücks orientiert. 	<ul style="list-style-type: none"> - Liegt das „domicile“ oder „deemed domicile“ des Erblassers nicht in Großbritannien, so wird nur das in Großbritannien belegene Vermögen erfasst. Dieses wird zu Verkehrswerten im Zeitpunkt der Übertragung bewertet.
Irland	<ul style="list-style-type: none"> - Stempelsteuer (stamp duty) i.H.v. 1 %-2 % bei Grundstücken zu Wohnzwecken (bis 1 000 000 € 1 %, darüber 2 %), bei Grundstücken, welche anderen Zwecken dienen, (sog. non-residential property) beträgt die Stempelsteuer 6 %. - Es wird eine sog. Local Property Tax (LPT) erhoben. Der LPT-Steuersatz für Immobilien bis zu einem Wert von 1 Mio. € beträgt 0,18 %. Wohn- 	<ul style="list-style-type: none"> - Erbschaft- u. Schenkungsteuertarif (Capital Acquisition Tax, CAT) 33 %.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>immobilien im Wert von über 1 Mio. € werden mit 0,18 % besteuert bis 1 Mio. € und mit 0,25 % auf den Wert über 1 Mio. €.</p>	
<p>Italien</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Grunderwerbsteuer („Registersteuer“ imposta di registro) beträgt im Normalsatz 9 %; 15 % bei landwirtschaftlichen Grundstücken. Hinzu kommen Hypothekar- und Katastersteuern von bis zu 3 % (ab 2014 vermindert auf einen Pauschalbetrag von 50 € je Steuer). - Wertzuwachssteuer (INVIM) wurde ab 1.1.2002 endgültig abgeschafft. - Kommunale Grundsteuer (IMU) beträgt i.d.R. 4 v.T.- 7,6 v. T. der hierfür mit einem Faktor (z.B. Privatwohnungen 160, Büros 80, Industriegebäude 60, Geschäfte 55) multiplizierten Katasterertragswerten; (teilweise) Freistellung von IMU für bestimmte Liegenschaften (Wohnung mit Hauptwohnsitz) sind vorgesehen. Des Weiteren wurden die TASI und die TARI (geringe Hebesätze) eingeführt. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mit Gesetz Nr. 286/2006 wurde in Italien die 2001 abgeschaffte Erbschaft- und Schenkungsteuer wiedereingeführt. Bei Erbschaften und Schenkungen direkter Linie bzw. zu Gunsten des Ehepartners beträgt diese 4 % auf Beträge, die 1 Mio. € für den jeweiligen Erben/Begünstigten übersteigen. Bei Geschwistern und anderen Verwandten bis zum 4. Grad, bei Verschwägerten direkter Linie sowie bei Verschwägerten der Seitenlinie bis zum 3. Grad beträgt die ErbSt 6 % (für Geschwister auf Beträge, die 100 000 € für den jeweiligen Begünstigten übersteigen), in allen anderen Fällen beträgt die ErbSt 8 % - Bei Übertragung von in Italien belegenen Immobilien ist des Weiteren Kataster- und Hypothekarsteuer (je 1 % und 2 %) zu entrichten. Es bestanden erhebliche Indizien, dass die Register- und Katasterabgaben nach § 21d ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungsteuer anrechenbar wären. Dem ist die deutsche FinVerw entgegengetreten und vertritt nunmehr eine Nichtvergleichbarkeit und damit Nichtanrechnungsfähigkeit der italienischen Steuern^[179] und die Gegenseitigkeitserklärung des italienischen und deutschen BMF wurde lt. Verlautbarung der OFD

¹⁷⁹ Vgl. BayFinMin v. 8.1.2004, 34 – S 3812 – 040 – 46918/03, IStR 2004, 174.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>Düsseldorf und Münster vom 27.2.2004^[180] gekündigt.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bei Übertragung von Betrieben bzw. Gesellschaftsanteilen durch Erbschaft/Schenkungen auf Nachfahren oder Ehepartner fällt keine Erbschaft/Schenkungssteuer an, sofern die Nachfahren oder Ehepartner direkt den Betrieb fortführen bzw. fünf Jahre die Mehrheitsanteile halten. - Grundstücke werden mit den durchschnittlichen Verkehrswerten vergleichbarer Grundstücke bewertet, als Richtwert gilt mindestens das 90- bzw. 110/120-Fache (vorab erhöht um einen weiteren 25 %- bzw. 5 %-Zuschlag) des für Grundstücke bzw. Gebäude festgesetzten Katasterertragswerts.
Liechtenstein	<ul style="list-style-type: none"> - Eigentümer von in Liechtenstein gelegenen Grundstücken werden beschränkt vermögenssteuerpflichtig. Die Vermögensteuer beträgt max. 0,8 % des steuerpflichtigen Vermögens (Nettoaktiven) und wird über die Erwerbssteuer erhoben. - Keine Grundsteuer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Keine Erbschafts- und Schenkungssteuer. - Erbschaften, Schenkungen sowie Zuwendungen von in- und ausländischen Vermögensstrukturen sind jedoch in der Steuererklärung anzugeben.
Luxemburg	<ul style="list-style-type: none"> - Inländisches Grundvermögen von in- und ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegt der Vermögensteuer von 0,5 %. Zur Vermögensteuerermäßigung und -befreiung → 4 Rz. 480. - Grundsteuer (impôt foncier) wird von den Gemeinden erhoben und beträgt je nach Lage und Art des Grundstücks 1,05 bis 9 % (bei zu 	<ul style="list-style-type: none"> - Bei unbeschränkter Steuerpflicht des Erblassers fällt ErbSt an (→ 4 Rz. 480). - Die Nachlasssteuer (→ 4 Rz. 486) erstreckt sich bei beschränkter Steuerpflicht des Erblassers lediglich auf in Luxemburg belegenes Grundvermögen. - Schenkungen unter Lebenden von in Luxemburg belegendem Grundvermögen unterliegen der Schen-

¹⁸⁰ OFD Köln v. 27.2.2004, S 3812 - 16 - St 231-D; S 3812 - 18 - St 23-35, RIW 2004, 480.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>bebauenden Grundstücken nach drei Jahren bis zu 90 %) des Einheitswerts (valeur unitaire).</p> <ul style="list-style-type: none"> - Beim Erwerb von in Luxemburg belegtem Grundvermögen fällt Grunderwerbsteuer („droit d'enregistrement“) an. Die Grunderwerbsteuer beträgt i.d.R. 6 % (Normalsatz) der Gegenleistung; Immobilienverkäufe in Luxemburg-Stadt, die nicht als Wohngebäude oder Wohngrundstücke klassifiziert werden, unterliegen einem Zuschlag von 50 % der Grunderwerbsteuer (d.h. 9 %). Auch die Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften, die in Luxemburg belegenes Grundvermögen besitzen, unterliegt der Grunderwerbsteuer von 6 % bzw. 9 %. - Übertragungsgebühr bei Erwerb von Grundvermögen („droit de transcription“) von 1 % des Gesamtkaufpreises. - Eintragungsgebühr für Hypotheken (droit d'inscription d'hypothèque) von 0,05 % der Hypothekenforderung. 	<p>kungsteuer (→ 4 Rz. 518) („droit d'enregistrement sur les donations“) und müssen über einen luxemburgischen Notar erfolgen. Falls sich die verschenkte Immobilie im Ausland befindet, fallen nur 12 € Schenkungsteuer an. Die Schenkungsteuer fällt auch an bei im Ausland vollzogenen Schenkungen unter Lebenden von in Luxemburg belegenen Immobilien.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Die Schenkungsteuer wird auf Basis des Verkehrswerts (d.h., Marktwert der Immobilie) am Tag der Schenkung erhoben und der Schenkungsteuersatz variiert je nach Verwandtschaftsverhältnis zwischen 1,8 % und 14,4 %.
<p>Niederlande</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Grunderwerbsteuer i.H.v. 6 % auf (2 % für Wohnungen) den Verkehrswert von Grundstückseigentum, sofern (u.U.) keine Pflicht zur MwSt besteht. - Kommunale Grundsteuer wird gleichzeitig vom rechtlichen Eigentümer und vom Nutzer (Mieter, Pächter, usw.) von bebauten und unbebauten Grundstücken erhoben. Somit werden diese Grundstücke doppelt belastet. Für ein eigen genutztes Grundstück hat der 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Besitzwechselsteuer in der Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ab 1.1.2010 gestrichen.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>Eigentümer die Steuer zweifach zu zahlen. Bemessungsgrundlage ist der festgestellte WOZ-Wert bzw. der Einheitswert; der Tarif ist von jeder Gemeinde autonom bestimmbar. Die Grundsteuer wird nicht vom Nutzer der Wohnungen erhoben.</p>	
<p>Österreich DBA/ErbSt gekündigt per 31.12.2007</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Vermögensteuer wird seit 1.1.1994 nicht mehr erhoben. - Rechtsgeschäftsgebühren von 1 % (Bestandverträge) 2 % (Dienstbarkeiten). - Gerichtsgebühren bei Eintragungen in das Grundbuch. - Grunderwerbsteuer bei unentgeltlichen Erwerben i.H.v. 0,5 % für die ersten 250 000 €, 2 % für die nächsten 150 000 €, darüber hinaus 3,5 % vom Grundstückswert. 3,5 % auf den Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert. Begünstigungen für Umgründungen, Anteilsvereinigungen und Betriebsübergaben. - Die Grundsteuer (in etwa 1 % vom Einheitswert) ergibt sich durch Anwendung eines gemeindeabhängigen Hebesatzes (max. 500 %) auf den Steuermessbetrag. Dieser wird mit einer Steuermesszahl (allgemein 2 v. T.) und dem Einheitswert ermittelt. Unbebaute Grundstücke unterliegen zusätzlich einer Bodenwertabgabe i.H.v. 1 % des Einheitswerts, soweit dieser 14 600 € übersteigt (Freibetrag). 	<ul style="list-style-type: none"> - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer wurde zum 1.8.2008 abgeschafft. Die Schenkungsteuer wurde durch das Schenkungsmeldegesezt (SchenkMG) 2008 ersetzt. Das SchenkMG 2008 sieht zwingende Meldung von Schenkungen vor und dient als Kontrolle von Vermögensverschiebungen. - Das DBA/ErbSt wurde per 31.12.2007 von Deutschland aufgekündigt.
<p>Schweden DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die Vermögensteuer wurde mit Wirkung zum Jahr 2007 abgeschafft. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Grundvermögen darf auch im Belegenheitsstaat besteuert werden.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<ul style="list-style-type: none"> - Grunderwerbsteuer von 1,5 %; Bemessungsgrundlage ist der Anschaffungs- bzw. Einheitswert des Vorjahrs (je nachdem, welcher Wert höher ist). - Stempelsteuer von 2 % auf die Eintragung von Grundpfandrechten; Bemessungsgrundlage ist der Nennwert des Pfandrechts. - Grundsteuer i.H.v. 0,75 % des Einheitswerts, jedoch ist der maximale Steuerbetrag 7 412 SEK (763 €) (2016) für Privathäuser. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Anwendung der Anrechnungsmethode. - Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist ab 17.12.2004 abgeschafft worden.
<p>Schweiz DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die meisten Kantone belasten die Eigentumsübertragung von Grundstücken mit sog. „Handänderungsteuern“. I. d. R. sind die Steuersätze proportional und betragen zwischen 0,5 v. T. bis 33 v. T.^[181] Viele Kantone sehen für die Übertragung an Familienmitglieder sowie für andere privilegierte Sachverhalte reduzierte Steuersätze vor. - Der Bund sieht keine Vermögensteuer für natürliche Personen vor. Kantone und Gemeinden erheben von natürlichen Personen eine allgemeine Vermögensteuer vom Reinvermögen. Der beschränkten, kantonalen Vermögensteuerpflicht unterliegen Personen mit ihrem Reinvermögen (abzüglich Schulden), die zu einem bestimmten Steuergesetz (Kanton, Gemeinde) nur eine wirtschaftliche Beziehung, wie z.B. das Eigentum an Grundstücken, haben. Bei einem steuerbaren Vermögen von 500 000 CHF (429 553 €) beträgt die Steuerbelastung 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: Besteuerung von Grundvermögen im Belegenheitsstaat. - DBA/ErbSt: D: Anwendung der Anrechnungsmethode, Ausnahme: Freistellung mit Progressionsvorbehalt, falls Erblasser CH-Staatsangehöriger. CH: Freistellung mit Progressionsvorbehalt. - Erbschaft- und Schenkungsteuer wird von den Kantonen erhoben. - Die ErbSt direkter Nachkommen und Ehegatten ist in der Mehrzahl der Kantone abgeschafft worden. - Die Kantone Schwyz und Obwalden erheben als einzige Kantone der Schweiz keine Erbschaft- und Schenkungsteuern. - Der Kanton Luzern erhebt grds. keine Schenkungsteuer, jedoch werden Schenkungen innerhalb von 5 Jahren vor dem Tod einer Person mit der ErbSt belegt. - Je nach Kanton und Verwandtschaftsgrad bestehen große Steuer-

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>in den Kantonshauptorten zwischen ca. 0,64 v. T. und ca. 5,24 v. T.^[182]</p> <ul style="list-style-type: none">- Bewertungsmaßstab bildet regelmäßig der Verkehrswert.- Diverse Kantone erheben eine Grundsteuer (Liegenschaftssteuer). Die Belastung beträgt zwischen ca. 0,2 v. T. und 3 v. T. des Steuerwerts. [183]- Einige wenige Kantone erheben ferner kantonale Stempelsteuern auf Urkunden, welche mitunter die Eigentumsübertragung an unbeweglichen Sachen zum Gegenstand haben können.	<p>satzunterschiede. Die Tarife sind zumeist progressiv ausgestaltet. Bewertungsmaßstab ist der Verkehrswert zum Zeitpunkt des Todes- oder Schenkungstages.</p>

¹⁸² Belastung mit Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern eines Verheirateten ohne Kinder (Stand: 19.09.2018).

¹⁸³ Stand: 1.1.2018.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
Spanien	<p>- Spanisches Grundvermögen ist mit dem für Zwecke der Vermögensteuer festgestellten Wert zu bewerten. Dabei werden Immobilien nach dem jeweils höchsten Wert (Kaufpreis, Katasterwert oder behördlich ermittelter Schätzwert) bewertet. Befinden sich diese noch im Bau, sind Wert des Grund und Bodens und die bisherigen Herstellungskosten ausschlaggebend. Eine beschränkte Steuerpflicht besteht für in Spanien belegenes Vermögen oder durchsetzbare Rechte einer natürlichen Person, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt nicht im spanischen Hoheitsgebiet hat (sog. „Nichtresidente“). Diese trifft die sog. Realobligation („obligación real“, im Gegensatz zur „obligación personal“, welche die unbeschränkt Stpfl. trifft), bei welcher nur Abzugsfähigkeit von Belastungen, Steuern und Verpflichtungen besteht, sofern diese den in Spanien belegenen Vermögen zuordenbar ist. Ab dem Eintritt der sog. großen Steuerreform zum 1.1.2015 gilt für beschränkt Stpfl. mit Ansässigkeit in der EU, dass diese die Normierung der Gebietsautonomie anwenden können, in welcher der höchste ihrer in Spanien belegenen Vermögenswerte angesiedelt ist. Der allgemeine Steuerfreibetrag im Rahmen der Vermögensteuer beträgt 700 000 €. Die autonomen Gebietskörperschaften, können auf Grund ihrer diesbezüglichen Kompetenzen einen abweichenden Freibetrag festlegen.</p>	<p>- Erbschaft- und Schenkungsteuertarif ist abhängig vom Verwandtschaftsgrad. Die Sätze können je nach Gebietsautonomie erheblich abweichen.</p> <p>- Im Einzelnen → 4 Rz. 480.</p>

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="492 247 932 1098">- Kommunale Wertzuwachssteuer „plusvalia municipal“ entsteht im Fall des unentgeltlichen und des entgeltlichen Grundstücksübergangs; Bemessungsgrundlage ist der amtlich festgestellte Katasterwert des Grundstücks ohne Berücksichtigung des Gebäudewerts. Mit Urteil vom 11.5.2017 entschied das spanische Verfassungsgericht zur Unzulässigkeit der Erhebung der Wertzuwachssteuer auf Basis von Katasterwerten unter Außerachtlassung tatsächlich real fehlender Wertzuwächse von Immobilien. Damit gilt nun auf dem gesamten spanischen Staatsgebiet der Ansatz von gemeindlicher oder städtischer Wertzuwachssteuer in Fällen, in denen im Rahmen einer Immobilienübertragung kein Gewinn erzielt wird, als rechtswidrig.<li data-bbox="492 1125 932 1545">- Grunderwerbsteuer wird von der jeweiligen „comunidad autónoma“ (Gebietsautonomie) festgelegt und beträgt zwischen 6 % und 11 %. Zu beachten ist, dass in bestimmten Fällen die Umsatzsteuer statt der Grunderwerbsteuer anfallen kann. Hinzu kommt i.d.R. eine Rechtsverkehrsteuer i.H.v. 0,5 % bis 1,5 % je nach Gebietsautonomie.<li data-bbox="492 1572 932 1906">- Art. 108.1 des spanischen Börsengesetzes sah eine grds. Befreiung der Übertragung von Wertpapieren im Rahmen der Umsatzsteuer, Vermögensübertragungsteuer sowie dokumentierte Rechtsgeschäfte (Stempelsteuer) vor. Ausnahmen bestanden nach der Vorschrift des Art. 108.2 LMV aller-	

Land	Sonstige Steuern	Erbchaft- und Schenkungsteuer
	<p>dings für Wertpapierübertragungen und Kapitalerhöhungen, sofern die übertragenen bzw. ausgegebenen Wertpapiere Anteile am Kapital von Körperschaften repräsentierten, deren Aktiva sich zu mindestens 50 % aus in Spanien belegenen Immobilien zusammensetzten, oder deren Aktiva Werte umfassten, welche eine mittelbare Kontrolle über derartige Körperschaften ermöglichten.</p> <p>Mit dem Gesetz gegen den Steuerbetrug wurde dieser Art. 108 LMV Ende 2012 reformiert. Nunmehr ist die Übertragung von Geschäftsanteilen bzw. Aktien einer spanischen Gesellschaft grds. von der Vermögensteuer, der Umsatzsteuer und der Steuer auf dokumentierte Rechtsgeschäfte befreit, solange diese Übertragung nicht die Steuerunterdrückung zur Absicht hat. Dies liegt gemäß der Gesetzesänderung dann vor, wenn mit der Übertragung unmittelbar oder mittelbar die Kontrolle einer Gesellschaft erreicht wird, deren Aktiva zu mehr als 50 % aus in Spanien belegenen Immobilien bestehen und es sich nicht um geschäftliche Aktivitäten handelt. Gleiches gilt nunmehr für die Einbringung als Sacheinlage im Rahmen einer Gesellschaftsgründung.</p> <ul style="list-style-type: none">- Grundsteuer ist abhängig von den in der Gemeindefestsetzung festgelegten Hebesätzen. Bemessungsgrundlage ist der Katasterwert.- Die Regeln für spanische REITs (SOCIMI) sind seit 1.1.2014 in Kraft getreten. Die neuen Regeln betref-	

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
	<p>fen v.a. die Besteuerung, die praktisch vollständig auf die Ebene der Aktionäre zurückgeführt wird, die Haltefristen, den Immobilienmindestbestand, die Ausschüttungspflichten sowie die Fremdfinanzierungsgrenzen. Auch werden spanische REITs die Möglichkeit haben, an nicht regulierten, alternativen Märkten teilnehmen zu können.</p>	
<p>USA DBA/ErbSt</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Die meisten der Einzelstaaten und Gemeinden erheben eine den Grundsteuern ähnliche „property tax“. Bemessungsgrundlage und Steuersätze werden innerhalb der allgemeinen, weit gefassten Grenzen der Verfassungen bzw. anderer allgemeiner Gesetze autonom festgesetzt. Innerhalb des Einzelstaats und der Gemeinden sind deshalb starke Schwankungen möglich. - Die Grunderwerbsteuer wird ebenfalls selbständig von Einzelstaaten und/oder Gemeinden erhoben. - Grundsteuer, Grunderwerbsteuer oder eine allgemeine Vermögensteuer werden auf Bundesebene nicht erhoben. 	<ul style="list-style-type: none"> - DBA/ErbSt: <ul style="list-style-type: none"> - Besteuerungsrecht von Grundvermögen für Belegenheitsstaat (keine Freistellung im Wohnsitzstaat). - Besitzt der Erblasser/Schenker die US-Staatsangehörigkeit, erstreckt sich das US-Besteuerungsrecht auf den Gesamtnachlass. Hat der Erblasser/Schenker seinen Wohnsitz in den USA und der Erwerber in Deutschland, gilt für das deutsche Besteuerungsrecht die unbeschränkte Inländerbesteuerung. Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt jeweils durch die Anrechnungsmethode.^[184] - Steuerausländer unterliegen beim Bund der beschränkten Nachlass- und Schenkungsteuerpflicht. Steuerobjekt ist jeweils das in den USA belegene Vermögen. - Der Höchststeuersatz für Erbschaft- und Schenkungsteuer ist 40 %. Der bisherig geltende Freibetrag für die Nachlasssteuer, der grds. 60 000 US\$ (51 724 €) für Steuer-

184 Wurm/Bödecker in Becker u.a. (Hrsg.), Teil 4 II DBA-USA/ErbSt Art. 11 Rz. 5 ff.

Land	Sonstige Steuern	Erbschaft- und Schenkungsteuer
		<p>ausländer beträgt, gilt nach wie vor. Unter Anwendung des DBA/ErbSt und Protokoll kann der Freibetrag auf den anteiligen Freibetrag für Steuerinländer von (für 2019) 11 400 000 US\$ (9 956 332 €) erhöht werden (im Verhältnis US- zu Weltvermögen des Erblassers). Höhere Freibeträge werden auch für Übertragungen an den überlebenden Ehegatten gewährt. Das Nachlassvermögen wird im Allgemeinen mit dem Verkehrswert am Todestag bewertet. Die Schenkung von US-inländischem Vermögen (z.B. Immobilien) unterliegt der US-Schenkungssteuer. Bemessungsgrundlage für die Steuer ist der Verkehrswert des übertragenen Vermögens, vermindert um bestimmte Abzüge. Pro Beschenktem wird ein jährlicher Freibetrag für 2019 von 15 000 US\$ (12 900 €) gewährt, der sich auf 155 000 US\$ (135 371 €) erhöht, wenn es sich um Schenkungen an den Ehepartner, der nicht US-Staatsbürger ist, handelt. Keiner Schenkungssteuer unterliegen hingegen Übertragungen an Ehepartner, die die US-Staatsbürgerschaft besitzen. Einzelstaaten haben eigene Erbschaft- und Schenkungssteuern. Zumeist wird die Bemessungsgrundlage der Bundessteuer mit einigen Abänderungen erfasst. Die Steuern der Einzelstaaten sind begrenzt anrechenbar auf die Bundessteuer, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen bzw. zu mindern.</p>

8. Formularhinweis

a) Lohnsteuer

495

Formular: Antrag für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer auf Erteilung einer Bescheinigung über die Freistellung des Arbeitslohns vom Steuerabzug auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

b) Dividenden und Zinsen

496

In der Tabelle mit ihrer Bezeichnung aufgeführte Formulare können über das Internetportal des Bundeszentralamtes für Steuern, www.steuerliches-info-center.de, heruntergeladen werden. Nicht aufgeführte Formulare müssen bei der jeweiligen ausländischen Finanzverwaltung angefordert werden. Für den Fall, dass ein anderer Staat im Verhältnis zu Deutschland kein spezielles Formular verwendet, muss der Antrag auf Erstattung der deutschen Abgabesteuern von Kapitalerträgen unter Benutzung des Formulars E-engl. allg. gestellt werden (steht ebenfalls unter der o. g. Internetadresse zum Download zur Verfügung)

	Formulare Dividenden	Formulare Zinsen
Belgien	N/Nr. 276 Div.-Aut. ^[185]	N/Nr. 276 Int.-Aut.
Frankreich	Mehrfachformular Nr. 5000 und 5001: Zahlung der Abzugssteuer auf Dividenden (wenn man bei Dividenden das vereinfachte Verfahren gewählt hat, ist lediglich das Formular Nr. 5000 einzureichen).	Keine Quellensteuer mehr auf Zinsen an Bezugsberechtigte außerhalb Frankreichs (außer bei Zahlung an Bezugsberechtigte in einem nicht kooperierenden Staat oder Gebiet) – ohne besondere Formalitäten.
Griechenland	In Bezug auf Deutschland: das allgemeine Formular für die Anwendung der verminderten Quellensteuersätze nach DBA.	In Bezug auf Deutschland: das allgemeine Formular für die Anwendung der verminderten Quellensteuersätze nach DBA.
Großbritannien	n/a	Form: Double Taxation treaty relief individual (DT Individual) / company (DT Company)
Irland	Composite Non Resident Form V 2A (Individual) / 2B (Company) / 2C (Body of Persons) – für die Befreiung von irischer Quellensteuer.	
Italien	Form R/DE-I 1 für die Anwendung der verminderten Quellensteuersätze auf Dividenden nach DBA Form R/DE-I 2 und Form R/DE-I 2a für die Anwendung der verminderten Quellensteuersätze auf Zinsen nach DBA Form R/DE-I 3 für die Anwendung der verminderten Quellensteuersätze auf Royalties nach DBA	

¹⁸⁵ Dem Antrag ist die betreffende Zins-/Dividendengutschrift beizufügen.

	Formulare Dividenden	Formulare Zinsen
	Am 10.7.2013 haben die italienischen Steuerbehörden neue Vordrucke für die Erstattung und Freistellung von Quellensteuern gem. DBA auf Dividenden (Modello A), auf Zinsen (Modello B), Royalties (Modello C) und sonstige Einkünfte (Modello D) erlassen. Die neuen Vordrucke Modello E und Modello F sind für die Erstattung oder die Freistellung von Quellensteuern auf Dividenden und von Zinsen/Royalties unter Anwendung der EU-Richtlinien bestimmt.	
Luxemburg	Modèle 900 (Steuerabzugserklärung auf Einkünften aus Kapitalvermögen). Modèle 901 bis ^[186] (Antrag auf Ermäßigung/teilweise Erstattung der Quellensteuer auf Dividenden).	Modèle 910 (Erklärung der Quellensteuer im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie). ^[187] Modèle 911 (Bescheinigung zwecks Nichtabzug der Quellensteuer im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen). ^[188] Modèle 913 (Absichtserklärung zur Auskunftserteilung im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie). ^[189] Modèle 930 (Erklärung der Abgeltungsquellensteuer auf bestimmte Zinserträge aus Spareinlagen). Modèle 931 (Erklärung der Abgeltungsquellensteuer auf bestimmten Zinserträgen die außerhalb Luxemburgs getätigt worden sind).
Niederlande	IB 92 (soweit die in das niederländische Steuerrecht umgesetzte Mutter-Tochter-Richtlinie keine Anwendung findet).	-
Österreich	Seit 1.1.2019 erfolgt die Rückerstattung in Österreich über ein eigenes Verfahren, bei dem zwingend eine Vorausmeldung auf elektronischem Wege mittels Web-Formular zu erfolgen hat. Die verschiedenen Anträge sind im Internet zu finden unter https://www.bmf.gv.at/steuern/int-steuerrecht/rueckerstattung/rueckerstattung-oesterreichischer-abzugsteuer.html	

¹⁸⁶ Bei Dividenden und Zinsen auf Gewinnobligationen wird die luxemburgische Quellensteuer innerhalb von zwei Jahren nach Zufluss erstattet.

¹⁸⁷ Die Abschaffung der Quellensteuer zum 1.1.2015 auf Zinserträge im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie zugunsten eines automatischen Informationsaustauschs über solche Erträge bewirkte eine Änderung des Formulars.

¹⁸⁸ Die Abschaffung der Quellensteuer zum 1.1.2015 auf Zinserträge im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie zugunsten eines automatischen Informationsaustauschs über solche Erträge bewirkte eine Änderung des Formulars.

¹⁸⁹ Die Abschaffung der Quellensteuer zum 1.1.2015 auf Zinserträge im Rahmen der EU-Zinsrichtlinie zugunsten eines automatischen Informationsaustauschs über solche Erträge bewirkte eine Änderung des Formulars.

	Formulare Dividenden	Formulare Zinsen
Schwe- den	SRBRD	
Schweiz ^[190]	<p>Formular R-D 1: Antrag auf Erstattung der deutschen Abzugsteuern von Kapitalerträgen (natürliche Personen: Dividenden, Zinsen).</p> <p>Formular R-D 2: Antrag auf Erstattung der deutschen Abzugssteuern von Kapitalerträgen (juristische Personen und Personengesellschaften: Dividenden, Zinsen).</p> <p>Formular R-D 5: Antrag auf (Teil-) von der deutschen Abzugsteuer von Kapitalerträgen; Dividenden, Kapitalgesellschaften mit unmittelbarer Beteiligung von mindestens 10 % Dividenden.</p> <p>Formular 85: Antrag auf Rückerstattung der CH-Verrechnungssteuer auf Dividenden und Zinsen.</p> <p>Form 823 B: Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der CH-Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine ausländische Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält (gestützt auf ein DBA).</p>	
	<p>Formular 823 C: Grundgesuch um Meldung statt Entrichtung der CH-Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen an eine in der EU ansässige Kapitalgesellschaft, welche eine wesentliche Beteiligung hält (gem. Art. 9 Abs. 1 Abkommen über den automatischen Informationsaustausch zwischen der Schweiz und der EU).</p>	
Spanien	<p>EE-RFA Devolución (Erstattung)^[191]</p> <p>EE-RFA-Reducción (Ermäßigung)</p>	
USA	<p>W-8BEN – Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Individuals) bzw. im Fall der Zwischenschaltung bestimmter Banken, Personengesellschaften u.Ä. Form W-8BEN-E – Certificate of Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Entities). Form W-8IMY – Certificate of Foreign Intermediary, Foreign Partnership, or Certain U.S. Branches for United States Tax Withholding. Der Zahlungspflichtige kann bei Erfüllung seiner Dokumentationspflichten (z.B. Vorlage der o.g. Vordrucke) die reduzierte Quellensteuer (nach DBA oder nationalem Recht) bereits bei Auszahlung berücksichtigen. Ein Erstattungsverfahren erübrigt sich damit. Wird ausnahmsweise eine zu hohe Steuer einbehalten und abgeführt, so erfolgt die Erstattung im Wege einer US-Est-Erklärung als beschränkt Stpfl. Der Erklärungsvordruck 1040 NR bzw. 1120 F ist über den Internal Revenue Service (www.irs.gov) erhältlich. US-Staatsbürger und in den USA ansässige Personen müssen das US-Form W-9 einreichen, um ihren Status als in den USA unbeschränkt Stpfl. offen zu legen. Im Rahmen</p>	

190 Einreichfrist für Formulare R-D bis spätestens am 1.10. des vierten auf den Zufluss der Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren folgenden Kalenderjahrs bei der kantonalen Steuerbehörde.

191 Antragsfrist innerhalb von einem Jahr nach Zufluss der Dividenden/Zinsen.

	Formulare Dividenden	Formulare Zinsen
	der Regelung über „qualified intermediaries (QI)“ übernehmen ausländische Depotbanken mit dem QI-Status die o. g. Dokumentationspflichten, um die Reduzierung der US-Quellensteuer im Auftrag ihrer Kunden in Anspruch nehmen zu können.	

X. Quellensteuersätze

497

Angegeben sind die Steuersätze, die im Regelfall zur Anwendung kommen; auf Grund der tabellarischen Übersicht konnten nicht sämtliche Ausnahmefälle berücksichtigt werden, so dass diese Darstellung eine detaillierte Überprüfung des konkreten Einzelfalls nicht ersetzen kann.

an von	Einkommensteuerersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Belgien				Deutschland				Frankreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Belgien	0/50	29,58	5/10/ 15/17/ 20/30	15/30	15/30	-	15/0	15/0	0	ja	15/10/ 0	15/0	0	ja
Deutschland	0/45 zzgl. SolZ und ggf. KiSt	15	15/0	15/0	0	ja	25 zzgl. SolZ, KiSt	25/15 zzgl. SolZ, KiSt	0	-	15/0	0	0	ja
Frankreich	0/45 ^[1]	Für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 % (28 % auf Gewinne bis zu 500 000 €); für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre 28 %; für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5 % und für die	15/10/ 0 ^[3]	0 ^[4]	0	ja	15/0	0	0	ja	0	0	0	-

1 Ohne Besteuerung i.H.v. 3 % bzw. 4 % bei einem Jahreseinkommen von 250 000 €/500 000 € bzw. 500 000 €/1 Mio. € für verheiratete oder über PACS verbundene Paare.

3 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in frz. Recht).

4 Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten, Quellensteuer i.H.v. 45%.

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Belgien				Deutschland				Frankreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
		beginnenden Geschäftsjahre 25 %. ^[2]												
Griechenland	10 ^[5] / 45 ^[6]	28	0 ^[7] / 5/10 ^[8]	0 ^[9] / 5/10	0 ^[10] / 5	ja	0 ^[11] / 10 ^[12]	0 ^[13] / 10	0	ja	0 ^[14] / 10 ^[15]	0 ^[16] / /10	0 ^[17] / /5	ja
Großbritannien	20/45	19	0	0/10	0	ja	0	0	0	ja	15/0	0	0	ja
Irland	20/40	12,5/25	0	0/15	0	ja	0	0	0	ja	0	0	0	ja

- 2 Ohne Zuschlag i.H.v. 3,3 %.
- 5 Für Dividenden 10 %, sofern sie von einer natürlichen Person nicht als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden; für Zinsen 15 % und für Lizenzgebühren 20 % unter den gleichen Voraussetzungen.
- 6 Sofern Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer natürlichen Person als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden, unterliegen sie einem progressiven Einkommensteuersatz zwischen 22 % und 45 %.
- 7 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 8 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 15 % vor.
- 9 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 10 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 11 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 12 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 25 % vor.
- 13 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 14 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 15 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA enthält keine Beschränkung des Quellensteuersatzes.
- 16 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).
- 17 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Belgien				Deutschland				Frankreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Italien ^[18]	23/43	24 ^[19]	15/0	15/0	5/0	ja	15/10/ 0	15/10/ /0	5/0	ja	15/5/0	10/5	5/0	ja
Liechtenstein	2,5 - 20	12,5	0	0	0	nein	0	0	0	ja	0	0	0	nein
Luxemburg ^[20]	0/42	15(16,05)/ 18(19,26) ^[21]	15/10/ 0	0	0	ja	15/5/0	0	0/5	ja	15/5/0	0	0	ja
Niederlande ^[22]	9,0/51, 75	19-25	15/5/0	0	0	ja	15/10/ 5/0	0	0	ja	15/5/0	0	0	ja
Österreich	0/55 (befristet auf 5 Jahre), danach 50	25	15/0	0/15	0/10	ja	15/5/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja
Schweden	0/60,15	21,4	15/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja

18 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen sind Quellensteuerbefreiungen nach EU-Richtlinien für Dividenden-/Zins-/Lizenz-Zahlungen möglich.

19 Eine zusätzliche Steuer von 10,5 % wird bei Gesellschaften, die der Mindestbesteuerung unterliegen, sowie bei Gesellschaften mit systematischen Verlusten angewandt (sog. *società di comodo*). Bei Banken und Versicherungen Erhöhung KSt-Satz um 3,5%.

20 Zum 1.1.2017 hat Luxemburg eine umfassende Steuerreform verabschiedet. Der Einkommensteuersatz liegt 2018 zwischen 0 % und 42 % und der Körperschaftsteuersatz für das Jahr 2018 beträgt 15 % bis 18 % (vor Erhöhung durch den Beitrag zum Beschäftigungsfonds i.H.v. 7%)

21 Erhöht durch den Beitrag zum Beschäftigungsfonds i.H.v. 7%.

22 Deutschland hat am 12.4.2012 mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.

von	an	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Belgien				Deutschland				Frankreich			
				D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Schweiz		ca. 0/46 ^[23]	11/24 ^[24]	15/0 ^[25]	10/0 ^[26]	0	ja	30/15/5/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja
Spanien		0/45 (→ 4 Rz. 474)	15/25	15/0	10	5	ja	15/5	0	0	ja	15/0	0/10	0/5	ja
USA		10/37 (plus state/local)	21 (plus state/local)	0/5/15	0/15	0	ja	0/5/15	0	0	ja	0/5/15	0	0	ja

Abkürzungsverzeichnis: D = Dividenden,
Stand 1.1.2019 Z = Zinsen,
L = Lizenzgebühren,
DBA = Doppelbesteuerungsabkommen.

von	an	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Großbritannien				Italien				Japan			
				D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Belgien		0/50	29,58	15/10/0	10/0	0	ja	15/0	15/0	5	ja	15/5/0	10/0	10	Ja
Deutschland		0/45	15	5/10/15	0	0	ja	15/0	10/0	5/0	ja	15	10/0	10	Ja

- ²³ Bund, Kanton und Gemeinde kombiniert.
- ²⁴ Sätze für die ordentliche Besteuerung (auf Reingewinn vor Steuern). Bei privilegiertem Steuerstatus sind niedrigere Sätze möglich.
- ²⁵ Gemäss Art. 9 des Abkommens zwischen der Schweiz und der EU über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten („AIA-Abkommen Schweiz-EU“) gilt für Dividenden im Konzernverhältnis ein Nullsatz bei einer Beteiligung von mindestens 25 % und einer ununterbrochenen Haltedauer von mindestens zwei Jahren. Alternativ kann sich der Nutzungsberechtigte auch auf die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens berufen. Für Konzerndividenden gilt im Sinne von Art. 10 § 2 lit a) des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Belgien und der Schweiz ein Nullsatz bei einer Beteiligung von mindestens 10 % und einer ununterbrochenen Haltedauer von mindestens einem Jahr.
- ²⁶ Nullsatz im direkten Konzernverhältnis gestützt auf Art. 9 des AIA-Abkommen Schweiz-EU. Für Zinsen gilt gemäss Art. 11 § 3 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und der Schweiz ein Nullsatz u.a. dann, wenn die Zinsen auf Grund eines Darlehens jeglicher Art oder auf Grund eines von einem Unternehmen eines Vertragsstaats einem Unternehmen des anderen Vertragsstaats gewährten Kredits bezahlt werden.

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Großbritannien				Italien				Japan			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DB
Frankreich	0/45 ^[27]	Für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 % (28 % auf Gewinne bis zu 500 000 €); für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre 28 %; für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5 % und für die ab dem 1.1.2022 beginnenden Geschäftsjahre	15/0	0	0	ja	15/5/0 ^[29]	0 ^[30]	5/0	ja	15/5/0	0 ^[31]	0	Ja

27 Ohne Besteuerung i.H.v. 3 % bzw. 4 % bei einem Jahreseinkommen von 250 000 €/500 000 € bzw. 500 000 €/1 Mio. € für verheiratete oder über PACS verbundene Paare.

28 Ohne Zuschlag i.H.v. 3,3 %.

29 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt ins frz. Recht).

30 Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten, Quellensteuer i.H.v. 45%.

31 Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten, Quellensteuer i.H.v. 75%.

an von	Einkom- mensteu- ersatz (von/bis) in %	Körper- schaftsteu- ersatz (von/bis) in %	Großbritannien				Italien				Japan			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DB
Grie- chenland	15 ^[32] / 45 ^[33]	28	0 ^[34] / 10 ^[35]	0	0	ja	0 ^[36] / 10 ^[37]	0 ^[38] / 10	0 ^[39] / /5	ja	10	15	20	Nei
Großbri- tannien	20/45 ^[40]	19 ^[41]	0	20	20	-	0	0/10	8	ja	0	0/10	0	Ja
Irland	20/40	12,5/25	0	0	0	ja	0	0/10	0	ja	0	0/10	0/10	Ja
Italien	23/43	24 ^[42]	15/5/0	10/0	8/0	ja	26/0	26/0	20/0	-	15/10	10/0	10	Ja
Liech- tenstein	2,5 - 20	12,5	0	0	0	ja	0	0	0	nein	0	0	0	Nei
Luxem- burg	0/42	15(16,05)/ 18(19,26)	15/5/0	0	0/5	ja	15/0	0	0/10	ja	15/5	0/10	0/10	Ja
Nieder- lande	9,0/51, 75	19-25	15/10/ 0	0	0	ja	15/10/ 5/0	0	0	ja	15/5/0	0	0	Ja
Öster- reich	0-55 (befristet auf 5 Jahre),	25	15/5/0	0	0/10	ja	15/0	10/0	0/10	ja	0/20/ 10	0/10	0/10	Ja

32 Für Dividenden 10 %, sofern sie von einer natürlichen Person nicht als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden; für Zinsen 15 % und für Lizenzgebühren 20 % unter den gleichen Voraussetzungen.

33 Sofern Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer natürlichen Person als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden, unterliegen sie einem progressiven Einkommensteuersatz zwischen 22 % und 45 %.

34 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt ins griech. Recht).

35 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA enthält keine Beschränkung des Quellensteuersatzes.

36 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt ins griech. Recht).

37 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 15 % vor.

38 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

39 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht). Befreiung von Quellensteuer auch von DBA für bestimmte Arten an Lizenzgebühren vorgesehen.

40 Ab 6.4.2013: 45 % bei Einkommen ab 150 000 £ (177 639 €).

41 Der Körperschaftsteuersatz beträgt 17% ab 2020.

42 Eine zusätzliche Steuer von 10,5 % wird bei Gesellschaften, die der Mindestbesteuerung unterliegen, sowie bei Gesellschaften mit systematischen Verlusten angewandt (sog. società di comodo). Bei Banken und Versicherungen Erhöhung KSt-Satz um 3,5%.

von	an	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Großbritannien				Italien				Japan			
				D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
		danach 50													
Schweden		0/60,15	21,4	5/0	0	0	ja	15/10/0	0	5	ja	15/5/0	0	10	Ja
Schweiz		ca. 0/46 ^[43]	11/24 ^[44]	15/0	0	0	ja	15/0 ^[45]	12,5/0 ^[46]	0	ja	10/5/0	10/0	0	ja
Spanien		0/45 (→ 4 Rz. 410)	15/25	10/15/0	0	0	ja	0/15	0/12	4/8	ja	15/10	10	10	Ja
USA		10/37 (plus state/ local)	21 (plus state/local)	0/5/15	0	0	ja	5/15	0/10/	5/8	ja	0/5/10	0/10	0	Ja

Abkürzungsverzeichnis: D = Dividenden,
Stand 1.1.2019 Z = Zinsen,
L = Lizenzgebühren,
DBA = Doppelbesteuerungsabkommen.

von	an	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Luxemburg				Niederlande ^[47]				Österreich			
				D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Belgien		0/50	29,58	15/10/0	15/0	0	ja	15/5/0	10/0	0	ja	15/0	15/0	0/10	Ja
Deutschland		0/45	15	15/10/0	0	5/0	ja	15/0	0	0	ja	15/5/0	0	0	Ja

- 43 Bund, Kanton und Gemeinde kombiniert.
- 44 Sätze für die ordentliche Besteuerung (auf Reingewinn vor Steuern). Bei privilegiertem Steuerstatus sind niedrigere Sätze möglich.
- 45 Quellensteuersatz nach Art. 9 des AIA-Abkommen Schweiz-EU, der zur Befreiung von CH-Dividenden aus einer direkten Beteiligung von mind. 25 % einer in der EU ansässigen Kapitalgesellschaft führt.
- 46 Nullsatz im direkten Konzernverhältnis gestützt auf Art. 9 des AIA-Abkommen Schweiz-EU.
- 47 **Deutschland hat mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.**

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Luxemburg				Niederlande ^[48]				Österreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Frankreich	0/45 ^[52]	Für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 % (28 % auf Gewinne bis zum 500 000 €); für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre 28 %; für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5 % und für die ab dem 1.1.2022 beginnenden	15/5/0 ^[54]	10/0 ^[55]	31/0	ja	15/5/0	0 ^[56]	0	ja	15/0	0	0	Ja

48 Deutschland hat mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.

52 Ohne Besteuerung i.H.v. 3 % bzw. 4 % bei einem Jahreseinkommen von 250 000 €/500 000 € bzw. 500 000 €/1 Mio. € für verheiratete oder über PACS verbundene Paare.

54 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt ins frz. Recht).

55 Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten, Quellensteuer i.H.v. 75%.

56 Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten, Quellensteuer i.H.v. 75%.

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Luxemburg				Niederlande ^[49]				Österreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
		jahre 25 %. [53]												
Griechenland	10 ^[57] / 45 ^[58]	28	0 ^[59] / 10	0 ^[60] / /8	0 ^[61] / /5/7	ja	0 ^[62] / 10 ^[63]	0 ^[64] / /8/10	0 ^[65] / /5/7	ja	0 ^[66] / 5/10 ^[67]	0 ^[68] / /8	0 ^[69] / /7	Ja
Großbritannien	20/45	19	0	0	5	ja	0	0	0	ja	0	0	0/10	Ja
Irland	20/40	12,5/25	0	0	0	ja	0	0	0	ja	0	0	0/10	Ja

49 **Deutschland hat mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.**

53 Ohne Zuschlag i.H.v. 3,3 %.

57 Für Dividenden 10 %, sofern sie von einer natürlichen Person nicht als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden; für Zinsen 15 % und für Lizenzgebühren 20 % unter den gleichen Voraussetzungen.

58 Sofern Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer natürlichen Person als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden, unterliegen sie einem progressiven Einkommensteuersatz zwischen 22 % und 45 %.

59 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

60 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

61 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

62 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

63 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 35 % vor.

64 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

65 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

66 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

67 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 15 % vor.

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Luxemburg				Niederlande ^[50]				Österreich			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Italien	23/43	24 ^[70]	15/0	10/0	10/0	ja	15/10/ 5/0	10/0	5/0	ja	15/0	10/0	0/10	Ja
Liechtenstein	2,5 – 20	12,5	0	0	0	ja	0	0	0	nein	0 ^[71]	0 ^[72]	0	Ja
Luxemburg	0/42	15(16,05)/ 18(19,26)	15/0	0/10	0	-	15/2,5/0	0	0	ja	15/5/0	0	0/10	ja
Niederlande	9,0/ 51,75	19–25	2,5/15 /0	0	0	ja	15/0	0	0	-	15/5/0	0	0	ja
Österreich	0–55 (befristet auf 5 Jahre), danach 50	25	15/5/0	0	0/10	ja	15/5/0	0	0/10	ja	25/0	25/0	50/0	-
Schweden	0/60,15	21,4	15/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja	10/5/0	0	10/0	ja
Schweiz	69 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen, Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie ca. 0/46 ^[73]	11/24 ^[74]	15/5/0	10/0	0	ja	15/0	0	0	ja	15/0	0	0	ja

70 Eine zusätzliche Steuer von 10,5 % wird bei Gesellschaften, die der Mindestbesteuerung unterliegen, sowie bei Gesellschaften mit systematischen Verlusten angewandt (sog. società di comodo). Bei Banken und Versicherungen Erhöhung KSt-Satz um 3,5%.

50 **Deutschland hat mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.**

71 Das Fürstentum Liechtenstein hat mit der EU ein Abkommen über den automatisierten Austausch von Informationen über Finanzkonten (AIA-Abkommen) abgeschlossen. Das Abgeltungsteuerabkommen mit Österreich ist folglich nur noch für im Zinsbesteuerungsabkommen „ausgenommene Konten“ und sämtliche steuerlich intransparente Vermögensstrukturen anwendbar, wobei das Fürstentum Liechtenstein eine Abgeltungsteuer von 25 % resp. 27,5 % auf bestimmte Zinserträge zu erheben hat.

72 Das Fürstentum Liechtenstein hat mit der EU ein Abkommen über den automatisierten Austausch von Informationen über Finanzkonten (AIA-Abkommen) abgeschlossen. Das Abgeltungsteuerabkommen mit Österreich ist folglich nur noch für im Zinsbesteuerungsabkommen „ausgenommene Konten“ und sämtliche steuerlich intransparente Vermögensstrukturen anwendbar, wobei das Fürstentum Liechtenstein eine Abgeltungsteuer von 25 % resp. 27,5 % auf bestimmte Zinserträge zu erheben hat.

73 Bund, Kanton und Gemeinde kombiniert.

74 Sätze für die ordentliche Besteuerung (auf Reingewinn vor Steuern). Bei privilegiertem Steuerstatus sind niedrigere Sätze möglich.

von	an	Einkommensteuerersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Luxemburg				Niederlande ⁵¹⁾				Österreich			
				D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA
Spanien		0/45 %	15/25 ⁷⁵⁾	15/10/0	10/0	10	ja	15/10	10/0	6/0	ja	15/10/0	5/0	5	ja
USA		10/37 (plus state/local)	21 (plus state/local)	5/15	0	0	ja	0/5/15	0	0	ja	5/15	0	10/0	ja

Abkürzungsverzeichnis:
Stand 1.1.2019

D = Dividenden,
Z = Zinsen,
L = Lizenzgebühren,
DBA = Doppelbesteuerungsabkommen.

⁵¹⁾ Deutschland hat mit den Niederlanden ein neues DBA für Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer) vereinbart. Dieser Vertrag ist am 1.1.2016 in Kraft getreten.

⁷⁵⁾ Körperschaftsteuerpflichtige, die teilweise steuerbefreit sind, sind gem. Art. 9 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes von der Pflicht zur Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen befreit, sofern deren steuerpflichtigen Einkünfte 2.000 € nicht überschreiten sowie dem Steuerabzug unterlegen haben und die Einkünfte insgesamt 75.000 € nicht übersteigen.

an von	Einkommensteuersatz (von/bis) in %	Körperschaftsteuersatz (von/bis) in %	Schweiz				Spanien				USA		
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L
Belgien	0/50	29,58	15/0	10/0	0	ja	15/0	10/0	5	ja	15/5/0	15/0	0
Deutschland	0/45	15	0/5 15/30	0	0	ja	15/5/	0	0	ja	0/5/15	0	0
Frankreich	0/45 ^[76]	Für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 % (28 % auf Gewinne bis zum 500 000 €); für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre 28 %; für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5% und für die	15/0	0	5	ja	15/0	010 ^[78]	05	ja	15/5/0	0	0

76 Ohne Besteuerung i.H.v. 3 % bzw. 4 % bei einem Jahreseinkommen von 250 000 €/500 000 € bzw. 500 000 €/1 Mio. € für verheiratete oder über PACS verbundene Paare.

78 Ab 1.3.2010 keine Quellensteuer mehr auf Zinsen an Bezugsberechtigte außerhalb Frankreichs (Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten).

79 Quellensteuersatz bei Bezahlung an einen Bezugsberechtigten in einem nicht kooperierenden Staat oder Gebiet.

80 Ab 1.3.2010 keine Quellensteuer mehr auf Zinsen an Bezugsberechtigte außerhalb Frankreichs (Ausnahme: Bezugsberechtigte in nicht kooperierenden Staaten oder Gebieten).

81 Quellensteuersatz bei Bezahlung an einen Bezugsberechtigten in einem nicht kooperierenden Staat oder Gebiet.

an von	Einkom- mensteu- ersatz (von/bis) in %	Körper- schaftsteu- ersatz (von/bis) in %	Schweiz				Spanien				USA			
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L	
		jahre 25%. [77]												
Grie- chenland	10 ^[82] / 45 ^[83]	28	0 ^[84] / 5/10 ^[85]	0 ^[86] /7	0 ^[87] / /5	ja	0 ^[88] /5/10	0 ^[89] / /8	0 ^[90] / /6	ja	10 ^[91]	0/15 ^[92]	0	0
Großbri- tannien	20/45	19	0	0	0	ja	0	0	0	ja	0	0	0	0
Irland	20/40	12,5/25	0	0	0	ja	15/0	0	0/5/ 8/10	ja	0	0	0	0
Italien	23/43	24 ^[93]	15/0	12,5/0	5/0	ja	15/15	0/12	4/8	ja	15/5	10/0	8/5/0	0

77

Ohne Zuschlag i.H.v. 3,3 %.

82 Für Dividenden 15 %, sofern sie von einer natürlichen Person nicht als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden; für Zinsen 15 % und für Lizenzgebühren 20 % unter den gleichen Voraussetzungen.

83 Sofern Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren von einer natürlichen Person als Teil gewerblicher Einkünfte bezogen werden, unterliegen sie einem progressiven Einkommensteuersatz zwischen 22 % und 45 %.

84 Gemäß Art. 9 AIA-Abkommen Schweiz-EU gilt für die Dividenden im Konzernverhältnis ein Nullsatz bei einer Beteiligung von mindestens 25% und einer ununterbrochenen Haltedauer von mindestens zwei Jahren.

85 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht eine Beschränkung des Quellensteuersatzes auf 15 % vor.

86 Nullsatz im direkten Konzernverhältnis gestützt auf Art. 9 des AIA-Abkommen Schweiz-EU.

87 Nullsatz im direkten Konzernverhältnis gestützt auf Art. 9 des AIA-Abkommens Schweiz-EU.

88 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Mutter-Tochter-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

89 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

90 Unter Einhaltung gewisser Bedingungen Steuerbefreiung nach Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie möglich (umgesetzt in griech. Recht).

91 Quellensteuersatz nach nationalem Recht; DBA sieht keine Beschränkung des Quellensteuersatzes vor.

92 Quellensteuersatz nach nationalem Recht.

93 Eine zusätzliche Steuer von 10,5 % wird bei Gesellschaften, die der Mindestbesteuerung unterliegen, sowie bei Gesellschaften mit systematischen Verlusten angewandt (sog. società di comodo). Bei Banken und Versicherungen Erhöhung KSt-Satz um 3,5%. Nicht-DBA Länder: Quellensteuer auf Zinsen und Dividenden wurde ab 2014 grds. auf 26 % vereinheitlicht. Quellensteuer vermindert auf 1,2 % auf bestimmte Dividenden an EU-Gesellschaften und EWR-Gesellschaften (soweit nicht in „black-list“-Staat ansässig).

an von	Einkom- mensteu- ersatz (von/bis) in %	Körper- schaftsteu- ersatz (von/bis) in %	Schweiz				Spanien				USA		
			D	Z	L	DBA	D	Z	L	DBA	D	Z	L
Liech- tenstein	2,5 - 20	12,5	15/0 ^[94]	0	0	ja	0	0	0	nein	0	0	0
Luxem- burg	0/42	15(16,05)/ 18(19,26)	15/5/0	0	0	ja	15/10	10	10	Ja	15/5/0	0	0
Nieder- lande	9,0/51, 75	19-25	15/0	0	0	ja	15/5/10/15	10	6	ja	15/5/0 ^[95]	0	0
Öster- reich	0-55 (befristet auf 5 Jahre), danach 50	25	15/0	0	0	ja	15/10/0	5	5	ja	15/5/0	0	10/0
Schwe- den	0/60,33	22	15/0	0	0	ja	15/10	15	10	ja	0/10	0	0
Schweiz	ca. 0/46 ^[96]	11/24 ^[97]	0/35	0/35	0	-	15/0	0	0/5	ja	15/5	0	0
Spanien	0/45	15/25	15/0	0	5/0	ja	19/0	19/0	19	-	15/10	0/10	5/ 8/10
USA	10/37 (plus state/ local	21 (plus state/local	5/15	0	0	ja	15/10	0/10	5/ 8/10	ja	0	0	0

Abkürzungsverzeichnis: D = Dividenden,
Stand 1.1.2019 Z = Zinsen,
L = Lizenzgebühren,
DBA = Doppelbesteuerungsabkommen.

BELGIEN: Zusätzlich 2 %ige Zusatzsteuer auf KSt (auch Steuerausländer); KSt: Reduzierte Steuersätze für kleinere Gesellschaften unter bestimmten Bedingungen; D: Niedrigere Steuersätze bei 10 bzw. 25 %-Mindestbeteiligung (DBA); keine Quellenbesteuerung bei 15 % (1.1.2009: 10 %)-Mindestbeteili-

⁹⁴ Gemäß Art. 10 Abs. 3 lit. a Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweiz gilt für Dividenden im Konzernverhältnis ein Nullsatz bei einer Beteiligung von mindestens 10% und einer ununterbrochenen Haltedauer von mindestens einem Jahr.

⁹⁵ Protokoll seit 1.1.2004.

⁹⁶ Bund, Kanton und Gemeinde kombiniert.

⁹⁷ Sätze für die ordentliche Besteuerung (auf Reingewinn vor Steuern). Bei privilegiertem Steuerstatus sind niedrigere Sätze möglich.

gung und einer Haltedauer = 1 Jahr bei einer EU-Muttergesellschaft; Z/L: Keine Quellenbesteuerung auf bestimmte Zahlungen. Sehr unterschiedliche Abkommen; Seit dem 1.1.2007 sieht Belgien eine Quellensteuerbefreiung für Dividenden vor, die an Länder gezahlt werden, mit denen ein DBA vereinbart ist. Die Befreiung gilt unter den gleichen Bedingungen, wie sie unter der Mutter-Tochter Richtlinie gelten. Voraussetzung ist dabei eine umfassende „exchange of information clause“ (z.B. nicht im DBAs mit einigen Staaten der ehemaligen UdSSR). KSt: Veräußerungsgewinne werden mit dem Regelsteuersatz besteuert. Wenn Aktien aber nicht mindestens ein Jahr lang gehalten wurden, beträgt der Steuersatz 25,50 %. Wenn der „Taxation Test“ nicht bestanden wird oder die Mindestbeteiligung nicht 10 % (oder 2,5 Mio. €) beträgt, wird der Regelsteuersatz fällig.

Zum 1.1.2018 wurden wichtige Aspekte der belgischen Körperschaftssteuer geändert. Die wichtigsten Merkmale dieser Reform sind:

- Der Standardsteuersatz für Unternehmen wurde von 33 % auf 29 % und der Krisenzuschlag von 3 % auf 2 % gesenkt. Zum 1.1.2021 wird der Körperschaftsteuersatz auf 25 % sinken und der Krisenzuschlag wird abgeschafft. Entsprechend wurden die Steuersätze für kleine und mittlere Unternehmen gesenkt.
- Der Steuerabzug für Neuinvestitionen wurde auf 20 % erhöht.
- Der Beteiligungsabzug wird von 95 % auf 100 % erhöht.

Als Ausgleich für diese Maßnahmen wurden einige Abzüge begrenzt. Ab dem 1.1.2018 unterliegt die Kapitalertragsbefreiung den gleichen Bedingungen wie der Beteiligungsabzug (Besteuerungsvoraussetzungen, 10 % Beteiligung (oder 2,5 Mio €) für mindestens ein Jahr).

DEUTSCHLAND: ESt: Grundfreibetrag ab 2019 für Alleinstehende: 9 168 €, für Verheiratete: 18 336; Eingangssteuersatz: 14,0 %, Spitzensteuersatz: 45 %, jeweils zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer; KSt: KSt-Satz: 15 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag; Gewerbesteuer: GewSt-Satz ca. 7 % – 17 % je nach Hebesatz der Gemeinde, GewSt ist für Zwecke der ESt und KSt nicht abzugsfähig, jedoch ggf. auf ESt anrechenbar (§ 35 EStG). D: 25 % Kapitalertragsteuer (zzgl. 5,5 % SolZ = 26,375 %) Z: 25 % Kapitalertragsteuer (zzgl. 5,5 % SolZ = 26,375 %). Jeweils geringere Werte, falls DBA-Begrenzung bzw. EU-Richtlinie Anwendung findet.

FRANKREICH: ESt Progressiver Tarif bis 45 % (für die Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2018 wird eine zusätzliche Steuerstufe von 45 % für Einkünfte von über 156 245 € pro „part fiscale“ eingerichtet); die Steuerstufen werden jährlich an die Inflationsrate angepasst.^[98] In den meisten Fällen Zusatzsteuern (Solidaritätsabgaben) CRDS von 0,5 % und CSG von 9,2 % (auf Kapitalerträge „revenus du capital“ und Einkünfte aus beruflicher Tätigkeit) zzgl. einer Solidaritätsabgabe von 7 % auf Kapitalerträge; grds. schulden nur die steuerlich in Frankreich ansässigen Personen diese Zusatzsteuern (bei Einkünften aus beruflicher Tätigkeit auch nur bei Sozialversicherungspflicht in Frankreich); Einkünfte und Veräußerungsgewinne aus frz. Immobilien ausländischer Stpfl. (natürliche Personen) unterliegen jedoch zusätzlich zur ESt auch den allgemeinen Sozialabgaben von 17,2 % (diese Regelung findet auf ab dem 17.8.2012 erzielte Veräußerungsgewinne und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab dem 1.1.2012 Anwendung). Der Steuersatz für Veräußerungsgewinne beträgt grds. 12,8 % zzgl. einer Zusatzsteuer von 0,5 % (CRDS), 9,2 % (CSG), eine Solidaritätsabgabe von 7,5 % „contributions additi-

⁹⁸ Das Haushaltsgesetz für 2017 hat für die Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2016 und der Folgejahre eine Steuersenkung bis 20 % für Haushalte, deren steuerliches Referenzeinkommen weniger als 20 500 € (für Alleinstehende) / 41 000 € (für Verheiratete oder über PACS verbundene Paare) beträgt, vorgesehen.

onnelles“, d.h. insgesamt 17,2 % ab dem ersten Euro. Es ist jedoch möglich, sich für die Anwendung des progressiven Tarifs der Einkommensteuer zu entscheiden. Die progressive Steueroption ermöglicht es, den Abzug für die Haltedauer gemäß Artikel 150-0 D des Allgemeinen Steuergesetzes beizubehalten (für Veräußerungsgewinne natürlicher Personen aus der Veräußerung von Beteiligungen), wonach erstens ein allgemeiner Abschlag von 50 % zwischen zwei Jahren und acht Jahren Haltedauer und 65 % ab dem achten Haltejahr sowie zweitens – bei Einhaltung gewisser Bedingungen – ein besonderer Abschlag zur Förderung der Unternehmensgründung und Risikoübernahme von 50 % zwischen einem Jahr und vier Jahren Haltedauer, 65 % zwischen vier Jahren und acht Jahren Haltedauer und 85 % ab dem achten Haltejahr zur Anwendung kommen. Ab Besteuerung der Einkünfte des Jahres 2011 findet auf hohe Einkommen (Jahreseinkommen von 250 000 bzw. 500 000 € für einen alleinstehenden Steuerzahler, 500 000 € bzw. 1 000 000 € für verheiratete oder über PACS verbundene Paare) eine Sonderabgabe (Reichensteuer) von 3 % bzw. 4 % Anwendung; die Abgabe soll wieder abgeschafft werden, sobald das Haushaltsdefizit ausgeglichen ist).

KSt: Für die ab dem 1.1.2019 beginnenden Geschäftsjahre 31 % (28 % auf Gewinne bis zum 500 000 €); für die ab dem 1.1.2020 beginnenden Geschäftsjahre 28 %; für die ab dem 1.1.2021 beginnenden Geschäftsjahre 26,5 % und für die ab dem 1.1.2022 beginnenden Geschäftsjahre 25 %. Für besondere KMU findet ein reduzierter Steuersatz i.H.v. 15 % auf Gewinne bis 38 120 € Anwendung. Zuschlag i.H.v. 3,3 % der KSt („contribution sociale“) ab einer KSt-Schuld von 763 000 €, es sei denn (für besondere KMU), der Umsatz liegt unter 7,63 Mio. € und 75 % der Anteile werden direkt oder indirekt von natürlichen Personen gehalten

D: Niedrigere Steuersätze bei Mindestbeteiligungen von 10, 15 oder 25 % (je nach DBA); keine Quellenbesteuerung bei 5 % Mindestbeteiligung und 2 Jahre Haltedauer einer EU-Muttergesellschaft; Z: keine Quellensteuer auf Zinsen, die an Bezugsberechtigte außerhalb Frankreichs bezahlt werden (Ausnahme: nicht kooperierende Staaten und Gebiete, Quellensteuer i.H.v. 75 %). L: 33,33 %, wenn DBA nicht anwendbar oder wenn das Einkommen nicht im Rahmen des DBA als Lizenz- oder Patentgebühren anerkannt ist; keine Quellenbesteuerung bei 25 % Mindestbeteiligung einer EU-Muttergesellschaft und 2 Jahre Haltedauer.

GRIECHENLAND: ESt: Progressiver Tarif zwischen 22 % und 45 %; Steuersatz gilt für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, Ruhegehälter und für gewerbliche Einkünfte (zu diesen zählen auch Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit). KSt: für das Steuerjahr 2019 28 % (zuvor 29 %; für das Steuerjahr 2020 ist ein KSt-Satz von 27 % anwendbar, für das Steuerjahr 2021 26 %, ab Steuerjahr 2022 25 %; abweichend von vorstehenden KSt-Sätzen gilt für Kreditinstitute ein KSt-Satz von 29 %). Griechische Dividendenausschüttungen: 10 %; Z: 15 %; L: 20 %; diese Steuersätze sind definitiv, wenn die Zahlungen an natürliche Personen erfolgen, die nicht im Inland ein Gewerbe betreiben, dem diese Zahlungen zuzuordnen sind, oder wenn die Zahlungen an nichtansässige juristische Personen erfolgen, die nicht im Inland eine Betriebsstätte unterhalten, der diese Zahlungen zuzuordnen sind; Steuersätze gelten vorbehaltlich der Anwendung einer EU-Richtlinie oder eines einschlägigen DBA. Veräußerungsgewinne natürlicher Personen in Bezug auf Beteiligungen: 15 %. Eine besondere Solidaritätsabgabe von 2,2 %–10 % wird auf das Einkommen von natürlichen Personen, das den Betrag von 12 000 € übersteigt, erhoben.

GROSSBRITANNIEN: ESt: Personal Allowance: 11 850 £ (13 325 €), 20 %^[99] bis 46 350 £ (52 120 €), 40 % über 46 350 £ (50 400 €), 45 % über 150 000 £ (168 674 €), Zinsen sind u.U. steuerfrei bis zu einem steuerbaren Gesamteinkommen i.H.v. 16 849 £^[100] (18 946 €); zusätzlich Sozialversicherungsbeiträge von 12 % Arbeitnehmeranteil im Fall einer wöchentlichen Vergütung von 162,01 £–892 £ (182 €–1 003 €). Für den Betrag, der die Grenze von 892 £ (1 003 €) übersteigt, werden zusätzlich 2 % erhoben, 13,8 % Arbeitgeberanteil auf Wochenlöhne > 162,01 £ (182 €); KSt: 19 %^[101] (dieser Steuersatz gilt sowohl für Unternehmensgewinne als auch Veräußerungsgewinne). D: Unterliegen keiner Quellensteuer; für ESt: Dividend Allowance 2 000 £ (2 248 €).^[102] Z: 20 %, ggf. geringerer Wert, falls (u.a.) DBA-Begrenzung/EU-Richtlinie Anwendung findet. L: 20 %, ggf. geringerer Wert, falls DBA-Begrenzung bzw. EU-Richtlinie Anwendung findet.

IRLAND: ESt: 20 % bis 35 300 €, 40 % ab 35 301 €; Sozialabgabe („universal social charge“, 0 €–12 012 €: 0,5 %, 12 013 €–19 372 €: 2 %, 19 373 €–70 044 €: 4,75 %, > 70 044 €: 8 %. 4 % Sozialversicherungssteuer („PRSI“). 33 % auf Veräußerungsgewinne; KSt: 12,5 % auf Gewinne aus Handelstätigkeiten („trading“), 25 % auf nicht gewerbliche Einkünfte; D: 20 %, ggf. geringerer Wert, falls DBA-Begrenzung bzw. EU-Richtlinie Anwendung findet. Z: 20 %, ggf. geringerer Wert, falls DBA-Begrenzung bzw. EU-Richtlinie Anwendung findet; L: 20 %, ggf. geringerer Wert, falls DBA-Begrenzung bzw. EU-Richtlinie Anwendung findet.

ITALIEN: ESt: Zzgl. 1,23 % regionaler Zuschlag; zzgl. regionale Wertschöpfungssteuer (IRAP) von 3,9 % auf Einkünfte aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit (erhöht um Zins- und z.T. Personalaufwand); KSt: 24 % (eine Erhöhung von 10,5 % gilt für Gesellschaften, die der Mindestbesteuerung unterliegen oder die systematische Verluste haben, sog. *Società di comodo*; bei Banken und Versicherungen KSt-Satz um 3,5 % erhöht); Veräußerungsgewinne können einem Steuersatz von 26 % unterliegen oder bei qualifizierten Beteiligungsverkäufen sind 58,14 % des Veräußerungsgewinns mit progressivem ESt-Satz zu versteuern (41,86 % freigestellt), ab 2018 auf 26 % vereinheitlicht. D: Keine Quellenbesteuerung bei 10 %-Direkt-Mindestbeteiligung Kapital (= 1 Jahr) einer EU-Muttergesellschaft (alternativ ist „refund“ möglich). /Z/L: Keine Quellenbesteuerung bei 25 % Mindestbeteiligung Stimmrechte (= 1 Jahr) einer EU-Muttergesellschaft oder Zahlung an EU-Schwestergesellschaft (weitere Bedingungen zu beachten). Auch bei D/Z/L Zahlungen an Nicht-*black list*-EWR-Gesellschaften Befreiung vorgesehen (weitere Bestimmungen sind zu beachten).

LIECHTENSTEIN: Erwerbssteuer für natürliche Personen progressiv ausgestaltet; Gemeindesteuer wird von der betreffenden Gemeinde jährlich festgelegt, Berechnung hier auf Basis des Hauptortes Vaduz für 2018; Gewinnsteuertarif proportional ausgestaltet von 12,5 %.

⁹⁹ Das schottische Parlament hat mit Wirkung zum 6.4.2018 abweichende Einkommensteuersätze eingeführt. So beträgt der Eingangsteuersatz 20% für Einkünfte bis 24 000 £ ([26 987 €], der mittlere Steuersatz 21% für Einkünfte bis 43 430 £ ([48 836 €], der höhere Steuersatz 41% für Einkünfte bis 150 000 £ ([168 674 €] und der Spitzensteuersatz 46% für Einkünfte ab 150 001 £ ([168 675 €]).

¹⁰⁰ Zinsen (sog. Savings Income) können u.U. bis max. 5 000 £ (5 622 €) steuerfrei bleiben, falls das steuerbare Gesamteinkommen des Stpfl. im Steuerjahr 2018/2019 16 849 £ (18 946 €) nicht übersteigt; dieser Freibetrag verringert sich um den Betrag, um den der Grundfreibetrag insgesamt von anderen Einkünften überschritten wird. Darüber hinaus wird das Savings Income bei Überschreitung von Freibeträgen (Personal Savings Allowance – bis zu einem Gesamteinkommen von 46 350 £ [52 120 €] i.H.v. 1 000 £, bis 150 000 £ [168 674 €] i.H.v. 500 £) zum allgemeinen Einkommensteuersatz versteuert.

¹⁰¹ Der Körperschaftsteuersatz beträgt 19 % ab 2017 und 17 % ab 2020.

¹⁰² Altregelung: in GB ansässige natürliche Personen erhalten bis April 2016 grds. einen Anrechnungsbeitrag (tax credit) von 10/90 bezogen auf die Dividende; ab dem 1.7.2009 grds. Freistellung für in GB ansässige Körperschaften.

LUXEMBURG: ESt: Der progressive ESt-Tarif beträgt 8 %–42 % zzgl. 7 %–9 % Beschäftigungsfondszuschlag; KSt: Seit dem 1.1.2013 erhöht sich der Beschäftigungsfondszuschlag auf 7 %. Ferner wurde zum 1.1.2018 der Körperschaftsteuersatz von 19 % auf 18 % gesenkt, so dass sich der effektive Steuersatz einschl. Gewerbesteuer für Luxemburg-Stadt auf 26,01 % beläuft.¹⁰³ D: keine Quellenbesteuerung bei 10 % Mindestbeteiligung mit zwölf Monaten Haltedauer an einer lux. Kapitalgesellschaft durch eine EU- oder EWG-Muttergesellschaft oder deren Betriebstätte sowie durch eine Schweizer Kapitalgesellschaft, die nicht steuerbefreit ist und durch vollsteuerpflichtige Kapitalgesellschaften aus DBA-Staaten oder deren Betriebstätten; Z: 15 % bei Zinsen auf festverzinsliche Obligationen und ähnliche Wertpapiere mit einer an der Gewinnausschüttung des Schuldners ausgerichteten Zusatzverzinsung.

NIEDERLANDE: ESt: Zzgl. 27,65 % Sozialversicherungsbeiträge für Einkommen bis 34 300 € (9,75 % für ältere Personen mit Anspruch auf eine staatliche Rente); besondere Steuersätze für Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen; Veräußerungsgewinne von Kapitalvermögen sind steuerfrei. KSt: 19 % auf den Einkommensteil bis 200 000 €; 25 % auf den darüberhinausgehenden Gewinnanteil; Veräußerungsgewinne werden wie ordentliche Gewinne versteuert. D: 15 %; keine Quellenbesteuerung bei Anwendung NL Schachtelprivileg (5 %) oder bei Vorliegen der EU-Mutter/Tochter-Richtlinie.

ÖSTERREICH: KSt: 25 % (bis 2004 34 %); gilt auch für Veräußerungsgewinne; Mindeststeuern für GmbH 1 750 €, für AG 3 500 €, für Banken und Versicherungen 5 452 €; Z: 27,5 % Quellensteuer bei Bankeinlagen und Obligationen, sonst keine Quellensteuerbelastung; L: 20 % auf Lizenzgebühren; D: 25 % niedrigere Steuersätze bei Mindestbeteiligungen von 10, 25, 50 bzw. 95 % (DBA); keine Quellenbesteuerung bei 10 %-Mindestbeteiligung und 1 Jahr Haltedauer einer EU-Muttergesellschaft oder einer ausländischen Körperschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist; Österreich hat die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Richtlinie zu Abschaffung der Quellensteuer auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren sowie die EU-Quellensteuer Richtlinie (mit entsprechender Übergangsfrist) in nationales Recht umgesetzt.

SCHWEDEN: ESt: 0; 20, 25 % Bundessteuer; 29,19–35,15 % Gemeindesteuer; 20–30 % auf Kapitaleinkünfte; 31,42 % Sozialversicherung; KSt: 21,4 %; D: Niedrigere Steuersätze bei Mindestbeteiligungen von 10, 25, 50 bzw. 51 % (DBA); keine Quellenbesteuerung bei einer 15 % Mindestbeteiligung einer EU-Muttergesellschaft, seit dem 1.7.2003 sind Verkäufe von „business related shares“ steuerfrei (Gesellschaften). Seit dem 1.1.2004 wird keine Quellensteuer erhoben, wenn die Aktien „business related“ sind und der Empfänger keine Steuern hätte zahlen müssen, wäre er eine schwedische Gesellschaft.

SCHWEIZ: ESt/KSt: Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern (Höchstsätze); ESt: 22,46–45,79 % (Einkommensteuersätze für Alleinstehende, tiefere Steuersätze für Verheiratete); KSt: 11–24 % (Gewinnsteuersätze für die ordentliche Besteuerung, tiefere Sätze bei privilegiertem Steuerstatus möglich); D: Niedrigere Steuersätze bei Mindestbeteiligungen von 10, 20, 25 bzw. 50 % (DBA); Z:

¹⁰³ Mit dem Gesetz v. 17.12.2010 (Änderung des Gesetzes v. 4.12.1967) wurde eine Mindestbesteuerung i.H.v. 1 500 € für „Holdinggesellschaften“ (sog. SOPARFI) eingeführt, wenn deren Finanzanlagen (z.B. Beteiligungen und Wertpapiere), Sicherheiten und Bankguthaben 90 % des Aktivvermögens übersteigen. Erhöht durch den Beitrag zum Beschäftigungsfonds führt dies zu einer Mindestbesteuerung i.H.v. 1 575 € für den v. 2012 und i.H.v. 3 210 € ab dem VZ 2013. Mit Wirkung ab dem v. 2013 tritt die generelle Mindestkörperschaftsteuer zwischen 535 € und 21 400 €, abhängig von der Bilanzsumme, für alle der Körperschaftsteuer unterliegenden ansässigen Gesellschaften in Kraft. Die Mindestkörperschaftsteuer ist in Luxemburg zum 1.1.2016 durch die Mindestvermögensteuer ersetzt worden.

Verrechnungssteuer (Quellensteuer) von 35 % wird in der Schweiz grds. nur auf Zinsen von Kundenguthaben bei inländischen Banken oder von Obligationen erhoben; L: Die Schweiz erhebt keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren.

SPANIEN: Infolge der parlamentarischen Mehrheitsverhältnisse war insbesondere 2016 und 2017 die Legislative wenig aktiv; das Jahr 2017 schloss mit der geringsten Gesetzgebungszahl der vergangenen zehn Jahre. In 2018 kam es zu einem Regierungswechsel, welcher aufgrund der erneut nicht ausreichenden Mehrheitsverhältnisse der nun sozialistischen Regierung kaum Neuerungen erwarten lässt und möglicherweise Neuwahlen erforderlich machen wird.

Mit der so genannten großen Steuerreform in 2015 wurden u.a. ESt, KSt und Grundsteuer modifiziert. Änderungen, die so genannte Nicht-Ansässige, mithin beschränkt Stpfl. betreffen, sind:

- Betriebstätten werden mit dem gleichen Steuersatz wie ansässige Gesellschaften besteuert.
- Die Dividenden, Zinsen und Vermögensgewinne, die ohne Betriebstätte erzielt werden, werden i.H.v. 19 % besteuert.
- Nichtansässige werden mit einem generellen Steuersatz i.H.v. 24 % besteuert, alternativ i.H.v. 19 %, wenn ein Austausch der Steuerinformation vorliegt.

Ebenso erfolgte eine Teilreform des Gesetzes der Abgabenordnung (Ley General Tributaria). Diese sucht eine Verbesserung bzgl. der der Finanzbehörde zugänglichen Information, eine Beschleunigung und Verbesserung von Verfahren im Allgemeinen und im Besonderen solcher zur effizienteren Bekämpfung des Steuerbetrugs.

Unter den wesentlichen Neuerungen des Gesetzes verdient die Erweiterung der Befugnisse der FinVerw zur Überprüfung und Nachforschung (Art. 66 ff.) besondere Erwähnung. Diesbezüglich gestattet es das Reformgesetz dem Finanzamt, auch verjährte Steuerpflichten zu überprüfen, wenn dies für die Kontrolle nicht verjährter Steuerpflichten nötig ist. Dadurch werden Steuerschuldner verpflichtet, ihre Steuerunterlagen auf unbestimmte Zeit aufzubewahren. Gleichzeitig hat das Reformgesetz eine Frist von 10 Jahren zur Überprüfung von erfolgten oder noch ausstehenden Verlustvorträgen bzw. von vorgenommenen oder noch vorzunehmenden Abschreibungen festgesetzt.

Von den anderen eingeführten Änderungen ist insbesondere hervorzuheben: die Veröffentlichung der Listen von Personen, deren Steuerschulden höher als 1 Mio. € sind oder die wegen Steuerbetrugs verurteilt sind; sowie die Einführung von Verfahren zur verwaltungsrechtlichen Begleichung von Steuerschulden, selbst wenn es Hinweise auf Steuerstraftaten gibt. Ebenfalls neu ist die Einordnung der steuerlichen Gesetzesumgehung als schweres Steuervergehen, wenn das Finanzamt sie zuvor bereits als missbräuchlich eingestuft hatte; der Beschluss von Maßnahmen, um die Arbeit der Finanzgerichte zu beschleunigen, insbesondere die Nutzung elektronischer Medien in allen Phasen des Verfahrens und die Unterbrechung der Frist zur Einleitung des Strafverfahrens, wenn der Steuerschuldner die Einholung eines gegenteiligen Gutachtens verlangt.

Nach der Körperschaftssteuerreform wird zwischen Personengesellschaften unterschieden, die einer gewerblichen Tätigkeit nachgehen, und solchen, bei denen dies nicht zutrifft. Wird einer gewerblichen Tätigkeit nachgegangen, ist die Personengesellschaft nunmehr körperschaftsteuerpflichtig. Andernfalls findet weiterhin das Transparenzprinzip Anwendung.

In 2018 in Kraft getretene Änderungen sind z.B. die der Allgemeinen Vorschriften über Handlungen und Verfahren der Steuerverwaltung und Steuerprüfung sowie zur Entwicklung gemeinsamer Regeln

für die Verfahren zur Anwendung der Steuern. Hier wurde u.a. im Bereich der steuerlichen Erfassung im Falle der Abmeldung von Unternehmern, Freiberuflern oder zum Quellensteuereinbehalt Verpflichteten, die Pflicht zur Meldung von steuerlichen Nachfolgern, bei natürlichen Personen im Todesfall, bei Unternehmen im Falle ihrer Auflösung aufgenommen.

Ebenso kam es u.a. zu einer Änderung der allgemeinen Vorschriften über das System der Steuerstrafen. Die Haftung für formelle Verstöße aufgrund der Nichtvorlage der Erklärung auf elektronischem oder telematischem Wege wird ausgeschlossen, sofern die Erklärung auf anderem Wege eingereicht wurde und die Erklärung auf elektronischem oder telematischem Wege abgegeben wird, bevor die Steuerverwaltung eine Aufforderung vorgenommen oder ein Sanktionsverfahren eingeleitet hat.

Im Rahmen einer Änderung des Einkommensteuergesetzes für natürliche Personen wird u.a. die freiwillige Behebung von Fehlern bei der Einreichung der (in Spanien mangels Bescheid üblichen) Selbstveranlagung durch den Stpfl. vereinfacht. Im Gegensatz zu dem traditionellen Verfahren zur Einreichung eines Antrags zur Behebung eines Fehlers im Rahmen der eingereichten Selbstveranlagung, der zu einem Schaden des Stpfl. geführt hätte, ist als alternativer Weg die Nutzung des zu diesem Zweck vom Finanzministerium genehmigten Formulars vorgesehen.

USA: ESt: Regelsteuersätze von 10, 12, 22, 24, 32, 35 und 37 % in 2019; ermäßigter Steuersatz von max. 20 % auf bestimmte Dividenden sowie auf Gewinne aus der Veräußerung langfristig (mehr als 1 Jahr) gehaltener Wirtschaftsgüter; KSt: Ab 1.1.2018 beträgt der KSt-Satz 21 %. Deutschland und die USA unterzeichneten 2006 ein Änderungsprotokoll zum DBA-USA mit umfangreichen Änderungen, z.B. Wegfall der US-Quellensteuer bei bestimmten Beteiligungen. Am 14.12.2007 hat der US-Senat das Protokoll zum DBA USA vom 1.6.2006 ratifiziert. Laut einer Pressemitteilung des BMF wurden die Ratifikationsurkunden am 28.12.2007 ausgetauscht. Das Protokoll ist damit am 28.12.2007 in Kraft getreten. Die Regelungen des Protokolls bezüglich Quellensteuern (z.B. auch der Nullbesteuerung von Dividenden) finden insofern rückwirkend zum 1.1.2007 Anwendung, bezüglich der übrigen Steuern grds. ab dem 1.1.2008.