

# Internationales Steuerrecht

von

Dr. Gerrit Frotscher

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

2., völlig überarbeitete Auflage



Verlag C.H. Beck München 2005

## Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XIX

### 1. Teil. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

§ 1 Das Internationale Steuerrecht als Schnittpunkt der Besteuerungsansprüche der Staaten .....	1
§ 2 Uni- und bilaterale Rechtsquellen .....	21
§ 3 Insbesondere: Europäisches Recht .....	30
§ 4 Struktur der Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten .....	49
§ 5 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	85
§ 6 Strukturprinzipien der Doppelbesteuerungsabkommen .....	101
§ 7 Verhinderung von Missbräuchen .....	120

### 2. Teil. Organisationsformen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit

§ 8 Betriebsstätte (Ständiger Vertreter) .....	129
§ 9 Personengesellschaften .....	170
§ 10 Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften .....	196
§ 11 Holdingstrukturen .....	210
§ 12 Konzernstrukturen .....	216
§ 13 Unternehmenskauf und Umstrukturierungen .....	218

### 3. Teil. Grenzüberschreitender Lieferungs- und Leistungsverkehr

§ 14 Besteuerung der einzelnen grenzüberschreitenden Aktivitäten .....	235
§ 15 Lieferungs- und Leistungsverkehr bei verbundenen Unternehmen (Verrechnungspreise) .....	277
§ 16 Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligungen an Zwischengesellschaften .....	336

### 4. Teil. Verfahrensrechtliche Regelungen

§ 17 Anzeige-, Mitwirkungs- und Steuererklärungsspflichten .....	354
§ 18 Internationaler Auskunftsverkehr .....	358
§ 19 Verständigungs- und Schiedsverfahren .....	367
§ 20 Zusagen, Auskünfte und Advance Pricing Agreements .....	373
§ 21 Außenprüfung bei internationalen Sachverhalten .....	375
Sachverzeichnis .....	377

## Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Literaturverzeichnis .....	XIX

### 1. Teil. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts

<b>§ 1 Das Internationale Steuerrecht als Schnittpunkt der Besteuerungsansprüche der Staaten .....</b>	<b>1</b>
I. Grundprobleme und Zielkonflikte .....	1
1. Einführung .....	1
2. Doppelbesteuerung als Folge der Kollision der staatlichen Besteuerungsansprüche .....	3
a) Begriff der Doppelbesteuerung .....	3
b) Ursachen der Doppelbesteuerung .....	7
3. Zielkonflikte: Wirtschaftsförderung vs. Steuervermeidung ...	7
4. Das Problem des „schädlichen Steuerwettbewerbs“ .....	8
II. Struktur des Internationalen Steuerrechts .....	12
1. Der „internationale“ Charakter des Internationalen Steuerrechts .....	12
2. Internationales Steuerrecht und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit .....	13
3. Internationales Steuerrecht und Völkerrecht .....	18
a) Reichweite der Besteuerungsansprüche der Staaten .....	18
b) Doppelbesteuerung als völkerrechtliches Problem .....	19
<b>§ 2 Uni- und bilaterale Rechtsquellen .....</b>	<b>21</b>
I. Übersicht .....	21
II. Deutsche unilaterale Regelungen .....	21
III. Doppelbesteuerungsabkommen .....	22
1. Charakter der Doppelbesteuerungsabkommen .....	22
2. Zustandekommen der Doppelbesteuerungsabkommen .....	23
3. Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen als innerstaatliches Recht .....	25
4. Rang der Doppelbesteuerungsabkommen und „Treaty Overriding“ .....	25
5. Geltungszeitraum der Doppelbesteuerungsabkommen .....	27

<b>§ 3 Insbesondere: Europäisches Recht</b> .....	30
I. Primäres Gemeinschaftsrecht .....	30
II. Sekundäres Gemeinschaftsrecht .....	31
III. Die Bedeutung der Grundfreiheiten .....	34
IV. Rechtsschutz der Unionsbürger .....	47
<b>§ 4 Struktur der Steuerpflicht bei grenzüberschreitenden Sachverhalten</b> .....	49
I. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....	49
1. Begriff der Steuerpflicht im Internationalen Steuerrecht .....	49
2. Anknüpfungstatbestände der Steuerpflicht .....	49
3. Begriff des Inlands .....	52
II. Die unbeschränkte Steuerpflicht .....	52
1. Voraussetzungen und Wirkungen .....	52
2. Erweiterungsformen .....	55
a) Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht .....	56
b) Grenzpendler („fingierte unbeschränkte Steuerpflicht“) ...	57
c) Staatsangehörige der EU- und EWR-Staaten .....	58
III. Die beschränkte Steuerpflicht .....	60
1. Voraussetzungen und Wirkungen .....	60
2. Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen .....	62
a) Einschränkung von Steuerermäßigungen .....	62
b) Sonderregelung für Arbeitnehmer .....	67
3. Quellensteuerabzug .....	68
a) Übersicht .....	68
b) Tatbestände des Quellensteuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige .....	69
c) Bemessungsgrundlage und Abgeltungswirkung .....	72
d) Erstattungs- und Freistellungsverfahren .....	75
4. Erlass und Pauschalierung .....	77
5. Erweiterungsformen der beschränkten Steuerpflicht .....	77
IV. Wechsel von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ....	83
<b>§ 5 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b> .....	85
I. Freistellung von der inländischen Steuer .....	85
1. Bedeutung und Wirkungsweise der Freistellung .....	85
2. Progressionsvorbehalt .....	88
II. Anrechnung ausländischer Steuern .....	91
1. Bedeutung und Wirkungsweise der Anrechnung .....	91
2. Direkte Steueranrechnung.....	93
3. Fiktive Steueranrechnung .....	98
III. Abzug von der Bemessungsgrundlage .....	99
IV. Pauschalierung und Erlass .....	100

<b>§ 6 Strukturprinzipien der Doppelbesteuerungsabkommen</b> .....	101
I. Allgemeine Prinzipien .....	101
1. Systematik der Doppelbesteuerungsabkommen .....	101
2. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen .....	106
II. Persönlicher, räumlicher und sachlicher Geltungsbereich .....	110
III. Diskriminierungsverbot .....	113
IV. Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung .....	115
1. Freistellungs- und Anrechnungsmethode .....	115
2. Besondere Klauseln im Zusammenhang mit Freistellung und Anrechnung .....	116
 <b>§ 7 Verhinderung von Missbräuchen</b> .....	 120
I. Begriff und Erscheinungsformen .....	120
II. Nationale Missbrauchsregeln .....	121
1. Die allgemeine Missbrauchsregelung des § 42 AO .....	121
2. Besondere nationale Missbrauchsregelungen .....	124
III. Missbrauchs Klauseln in DBA .....	127

## 2. Teil. Organisationsformen der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit

<b>§ 8 Betriebsstätte (Ständiger Vertreter)</b> .....	129
I. Bedeutung der Betriebsstätte bzw. des Ständigen Vertreters .....	129
II. Begriff der Betriebsstätte .....	131
III. Ständiger Vertreter .....	140
IV. Gewinnermittlung der Betriebsstätte .....	143
1. Problematik der Gewinnermittlung .....	143
2. Technik der Gewinnzuordnung .....	146
a) Direkte Methode .....	147
b) Indirekte Methode .....	148
3. Abgrenzung von Vermögen und Gewinn der Betriebsstätte .	149
a) Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	149
b) Zuordnung von Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen .	150
c) Kapitalausstattung der Betriebsstätte (Dotationskapital) ...	153
d) Überführung von Wirtschaftsgütern .....	156
e) Leistungsverkehr zwischen Stammhaus und Betriebsstätte .	159
f) Währungskursdifferenzen .....	160
g) Gewinnzuordnung bei Ständigem Vertreter (Vertreterbe- triebsstätte) .....	161
4. Betriebsstättenbuchführung .....	162
V. Besteuerung der Betriebsstätte .....	164
VI. Diskriminierungsverbot bei Betriebsstätten .....	168

<b>§ 9 Personengesellschaften</b> .....	170
I. Begriff und Problemstellung .....	170
II. Qualifikation als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft ..	171
III. Besteuerung bei Fehlen eines DBA .....	172
1. Grundsätze .....	172
2. Inländische Personengesellschaft .....	172
3. Ausländische Personengesellschaft .....	175
IV. Besteuerung bei Bestehen eines DBA .....	177
1. Abkommensberechtigung der Personengesellschaft .....	177
2. Einkünfte der Personengesellschaft .....	181
3. Besteuerung bei Anwendung der Freistellungsmethode .....	182
4. Besteuerung bei Anwendung der Anrechnungsmethode (einschl. Quellensteuerabzug) .....	183
5. Besteuerung der Gesellschafter .....	186
V. Sondervergütungen .....	186
VI. Mehrstaatenprobleme .....	190
 <b>§ 10 Kapitalgesellschaften und andere Körperschaften</b> .....	 196
I. Begriff und Bedeutung .....	196
II. Anknüpfungstatbestände .....	201
III. Besteuerung der Beziehung zwischen Körperschaft und Ge- sellschafter .....	202
1. Gewinnausschüttungen .....	202
a) Allgemeines .....	202
b) Körperschaft als Anteilseigner .....	203
c) Natürliche Person als Anteilseigner .....	206
d) Erhebung der Kapitalertragsteuer .....	207
2. Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung .....	207
3. Besteuerung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Gesellschafter .....	208
4. Diskriminierungsverbot .....	209
 <b>§ 11 Holdingstrukturen</b> .....	 210
I. Begriff und Bedeutung .....	210
II. Besteuerung der Holdingstrukturen .....	212
 <b>§ 12 Konzernstrukturen</b> .....	 216
 <b>§ 13 Unternehmenskauf und Umstrukturierungen</b> .....	 218
I. Unternehmenskauf .....	218
II. Umwandlungen .....	221
1. Handelsrechtliche und steuerrechtliche Umwandlungsrege- lungen .....	221
2. Umwandlungen mit Auslandsbezug .....	223
3. Einbringungen .....	226

### 3. Teil. Grenzüberschreitender Lieferungs- und Leistungsverkehr

<b>§ 14 Besteuerung der einzelnen grenzüberschreitenden Aktivitäten</b> .....	235
I. Systematik der Besteuerung .....	235
II. Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte .....	239
III. Zuordnungskriterien bei den einzelnen Einkunftsarten .....	240
1. Land- und Forstwirtschaft .....	240
2. Gewerbebetrieb .....	241
3. Selbständige Arbeit .....	242
4. Nichtselbständige Arbeit .....	244
5. Kapitalvermögen .....	249
a) Allgemeines .....	249
b) Zinsen .....	250
c) Dividenden .....	255
6. Vermietung und Verpachtung .....	256
7. Sonstige Einkünfte .....	257
IV. Sonderregelungen für bestimmte Einkünfte .....	258
1. Warenverkehr .....	258
2. Montagen .....	259
3. Veräußerung von Vermögen .....	260
4. Schiff- und Luftfahrt .....	262
5. Einkünfte aus Schutzrechten und Know How (Lizenz- 262künfte) .....	264
6. Künstler und Sportler .....	267
7. Studenten, Auszubildende .....	270
V. Behandlung von Verlusten .....	270
 <b>§ 15 Lieferungs- und Leistungsverkehr bei verbundenen Unter- nehmen (Verrechnungspreise)</b> .....	 277
I. Begriff und Bedeutung der Verrechnungspreise .....	277
1. Verrechnungspreise als Mittel der Gewinnplanung .....	277
2. Abwehrstrategien der Finanzverwaltung .....	279
II. Rechtsgrundlagen .....	280
III. Abgrenzungsmethoden .....	288
1. Begriff und Bedeutung des Arm's-length-Grundsatzes .....	288
2. Standardmethoden .....	290
a) Drittvergleichspreismethode (Comparable Uncontrolled Price Method) .....	290
b) Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus-Method) .....	292
c) Wiederverkaufspreismethode (Resale-Price-Method) .....	292
3. Gewinnorientierte Methoden .....	293
a) Profit-Split-Method .....	293
b) Transaktionsbezogene Nettomargen-Methode (Trans- actional Net Margin Method – TNMM) .....	294

4. Globale Aufteilungsmethoden .....	294
a) Gewinnvergleichsmethode (Comparable Profit Method – CPM) .....	295
b) Globale Gewinnaufteilung .....	295
c) Methoden nach § 1 AStG .....	295
5. Wahl der Methode auf Grund einer Funktionsanalyse .....	296
IV. Verrechnungspreise bei den einzelnen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen .....	298
1. Produktion und Warenverkehr .....	298
a) Faktoren der Verrechnungspreisfindung .....	298
b) Herstellen der Vergleichbarkeit .....	300
c) Eigenhändler, Kommissionär, Handelsvertreter .....	300
d) Markterschließung, Werbung .....	303
e) Vertriebsverluste .....	304
f) Auftragsfertigung (verlängerte Werkbank) .....	306
g) Konzept der „Principal Trading Company“ .....	307
2. Dienstleistungen .....	307
a) Faktoren der Verrechnungspreisfindung .....	307
b) Kontroll- und Koordinierungszentren .....	310
3. Immaterielle Wirtschaftsgüter .....	311
a) Faktoren der Verrechnungspreisfindung .....	311
b) Patentverwertungsgesellschaften .....	313
4. Finanzierung .....	314
a) Grundsatz der Finanzierungsfreiheit .....	314
b) Faktoren der Verrechnungspreisfindung .....	316
c) Einschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung .....	318
5. Kostenumlageverträge .....	325
a) Begriff des Kostenumlagevertrages .....	325
b) Grundfragen der Verrechnungspreisbildung bei Umlageverträgen .....	329
c) Umlagefähige Kosten und Gewinnaufschlag .....	331
d) Umlageschlüssel .....	333
e) Formelle Anforderungen .....	334
6. Dokumentation der Verrechnungspreise .....	334
<b>§ 16 Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligungen an Zwischengesellschaften .....</b>	<b>336</b>
I. Systematische Einordnung der Hinzurechnungsbesteuerung .....	336
II. Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung .....	338
III. Die Zwischengesellschaft als Zurechnungssubjekt .....	341
IV. Passive Einkünfte .....	342
1. Systematischer Zusammenhang .....	342
2. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft .....	343
3. Einkünfte aus Produktionstätigkeit .....	343
4. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen .....	343

5. Handel .....	344
6. Dienstleistungen .....	345
7. Vermietung und Verpachtung .....	346
8. Vergabe von Darlehen .....	348
9. Einkünfte aus Beteiligungen .....	349
V. Methodik der Hinzurechnungsbesteuerung .....	349

#### 4. Teil. Verfahrensrechtliche Regelungen

<b>§ 17 Anzeige-, Mitwirkungs- und Steuererklärungspflichten .....</b>	<b>354</b>
I. Problematik der Ermittlung von Auslandssachverhalten .....	354
II. Anzeige der Auslandstätigkeit und Steuererklärung .....	355
III. Beweis- und Beweislastregeln .....	356
<b>§ 18 Internationaler Auskunftsverkehr .....</b>	<b>358</b>
I. Rechtsgrundlagen .....	358
II. Grundprobleme des internationalen Auskunftsverkehrs .....	359
III. Unilaterale Regelungen: § 117 III AO .....	360
IV. Auskunfts klauseln nach den DBA .....	362
V. EG-Amtshilfegesetz .....	363
VI. Verfahren und Rechtsschutz .....	365
<b>§ 19 Verständigungs- und Schiedsverfahren .....</b>	<b>367</b>
I. Grundprobleme .....	367
II. Verständigungs- und Konsultationsverfahren nach den DBA .....	367
III. Schiedsverfahren nach der EG-Schiedskonvention .....	370
<b>§ 20 Zusagen, Auskünfte und Advance Pricing Agreements .....</b>	<b>373</b>
<b>§ 21 Außenprüfung bei internationalen Sachverhalten .....</b>	<b>375</b>
Sachverzeichnis .....	377