



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Internationales Steuerrecht

Doppelbesteuerungsabkommen

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Einführung	1
2	DBA im Überblick	6
2.1	Rechtsnatur und Zielsetzung	6
2.1.1	Rechtsnatur	6
2.1.2	Grundlegender Aufbau des OECD-Musterabkommens	8
2.1.3	Hinweise zur Definition und Auslegung von Begrifflichkeiten	9
2.2	Geltungsbereiche des Abkommens	10
2.2.1	Räumlicher Geltungsbereich	10
2.2.2	Persönlicher Geltungsbereich (Abkommensberechtigung)	10
2.2.3	Sachlicher Geltungsbereich	13
2.2.4	Zeitlicher Geltungsbereich	13
2.3	Verteilungsnormen	13
2.4	Vermeidung der Doppelbesteuerung	14
2.4.1	Freistellungsmethode gem. Art. 23A	15
2.4.1.1	Einschränkende Klauseln in DBA	15
2.4.1.2	Progressionsvorbehalt	17
2.4.1.2.1	Einschränkung für EU-/EWR-Fälle	17
2.4.1.2.2	Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht	18
2.4.1.3	Treaty Override im innerstaatlichen Recht	18
2.4.2	Anrechnungsmethode gem. Art. 23A Abs. 2	19
2.5	Erstattungs- und Freistellungsverfahren gem. § 50c Abs. 1 bis 3 EStG	20
4	Prüfungsreihenfolge	22
5	Ausgewählte Verteilungsnormen	23
5.1	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6	23
5.2	Unternehmensgewinne gem. Art. 7	24
5.2.1	Allgemeines	24
5.2.2	Betriebsstätte gem. Art. 5	25
5.2.3	Ermittlung von Betriebsstättengewinnen	26
5.2.4	Überführung von Wirtschaftsgütern	30
5.2.4.1	Fiktion einer Entnahme zum gemeinen Wert	30
5.2.4.2	Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG	31
5.2.4.3	Überführung eines gesamten Betriebs ins Ausland	32

5.2.4.4	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland.....	32
5.2.4.5	Körperschaften.....	33
5.3	Dividenden gem. Art. 10	33
5.3.1	Allgemeines	33
5.3.2	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	33
5.3.2.1	Natürliche Person als Dividendenempfänger	33
5.3.2.2	Kapitalgesellschaft als Dividendenempfänger	34
5.3.3	Beschränkte Steuerpflicht	35
5.3.3.1	Natürliche Person als Dividendenempfänger	35
5.3.3.2	Kapitalgesellschaft als Dividendenempfänger	36
5.4	Zinsen gem. Art. 11.....	37
5.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	37
5.4.2	Beschränkte Steuerpflicht	38
5.5	Lizenzen gem. Art. 12.....	38
5.6	Betriebsstättenvorbehalt	39
5.7	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen gem. Art. 13	40
5.8	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gem. Art. 15	41
5.8.1	Allgemeines	41
5.8.2	Treaty Override gem. § 50d Abs. 8 EStG.....	42
5.8.3	Grenzgänger-Regelungen.....	42

1 Einführung



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

5 Videos

4 praktische Übungen

1 Ein zentrales Ziel des internationalen Steuerrechts ist die Vermeidung der juristischen und wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, damit sich der internationale Wirtschaftsverkehr möglichst frei von steuerlichen Hemmnissen entfalten kann. Eine **juristische Doppelbesteuerung**¹ liegt vor, wenn

**Juristische
Doppelbesteuerung**

- ▶ derselbe Steuerpflichtige (Identität des Steuersubjekts)
- ▶ für denselben Steuergegenstand (Identität des Steuerobjekts)
- ▶ in demselben Zeitraum (Identität des Besteuerungszeitraums)
- ▶ mit vergleichbaren Steuern (Identität der Steuer)
- ▶ in zwei oder mehr Staaten²

mehrfach besteuert wird.³ In der Praxis werden die genannten Merkmale selten in Reinform vorliegen. Die **Identität des Steuerobjekts** liegt häufig im zwischenstaatlichen Verhältnis nicht vor, es reicht daher, wenn das im Wesentlichen gleiche Steuergut (Steuersubstrat) mehrfach erfasst wird.

2 Von einer **wirtschaftlichen Doppelbesteuerung** hingegen spricht man, wenn keine Steuersubjektidentität im juristischen – sondern nur im wirtschaftlichen – Sinn besteht. Idealtypus dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist die steuerliche Erfassung **desselben wirtschaftlichen Substrats** im Verhältnis von Mutter- und Tochterkapitalgesellschaften.

**Wirtschaftliche
Doppelbesteuerung**

Beispiel: Die M-AG mit Sitz und Geschäftsleitung im Staat A gründet eine T-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Staat B. Die T-GmbH ist somit im Staat B unbeschränkt steuerpflichtig. Die M-AG ist im Staat A unbeschränkt steuerpflichtig. Die M-AG verkauft nun einen PKW (gemeiner Wert 1 €) für 10.000 € an die T GmbH. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird nun bei der T GmbH eine vGA in Höhe von 9.999 € festgesetzt. Der Staat A hingegen sieht die Voraussetzungen der vGA nicht als erfüllt an und besteuert nach wie vor die Betriebseinnahmen in Höhe von 10.000 €.



Nach der Korrektur werden 9.999 € als Betriebseinnahmen im Staat A besteuert und im Staat B können diese 9.999 € nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Beispiel: V, wohnhaft in Augsburg, hat in Kitzbühel (Österreich) ein Mietwohnhaus geerbt. Ohne Doppelbesteuerungsabkommen unterliegen die Mieteinnahmen in Österreich der beschränkten und in Deutschland (Welteinkommensprinzip) der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Da bei V (= dieselbe Person) dieselben Einkünfte (= Mieteinnahmen) in zwei Staaten versteuert werden sollen, würde eine (juristische) Doppelbesteuerung eintreten.



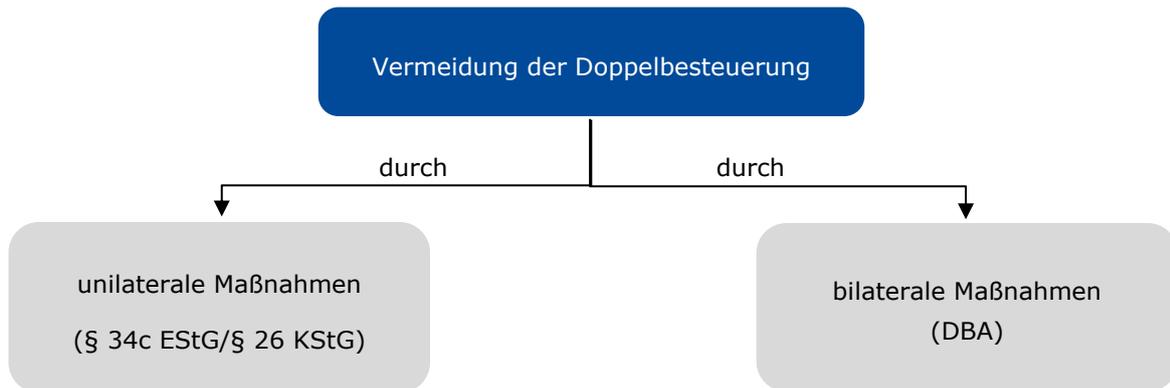
¹ Sie wird auch als echte Doppelbesteuerung bezeichnet.

² Wird dasselbe wirtschaftliche Substrat im selben Staat von zwei Steuerarten erfasst, wie Gewinne von Kapitalgesellschaften und die korrespondierenden Gewinnausschüttungen mit KSt und ESt, spricht man von Doppelbelastung.

³ Siehe hierzu das Online-Training „IntStR I – Einführung und beschränkte Steuerpflicht“.

Dieses Nebeneinander von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ist die Hauptursache der juristischen Doppelbesteuerung. Denkbar sind aber auch ein Nebeneinander von zweifacher unbeschränkter oder doppelter beschränkter Steuerpflicht.⁴

- 3 Das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung kann durch **unilaterale Maßnahmen** (d. h. rein innerstaatliche Vorschriften)⁵, durch **bilaterale Maßnahmen** (d. h. Verträge mit anderen Staaten) oder multilateraler Maßnahmen (z. B. EU-Recht, das multilaterale Instrument vom 07.06.2017 zur Umsetzung des BEPS Projektes) erreicht werden:



- 4 Hinsichtlich der Vermeidungsmethoden ist grundsätzlich zwischen den nachfolgenden drei zu unterscheiden:

► **Anrechnungsmethode**

Im ersten Schritt werden die in- und ausländischen Einkünfte zu einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage zusammengefasst, positive und negative Einkünfte werden dabei grundsätzlich (vorbehaltlich § 2a EStG) verrechnet (Welteinkommensprinzip). Auf diese saldierte Bemessungsgrundlage wird dann im zweiten Schritt der inländische Steuersatz angewendet und auf die so ermittelte Steuer im dritten Schritt die ausländische Steuer – vollständig oder teilweise – angerechnet. Die Anrechnungsmethode hat zur Folge, dass ausländische Verluste automatisch – über die Saldierung der Bemessungsgrundlagen – mit inländischen Gewinnen verrechnet werden und die ausländischen Einkünfte – im Gewinnfall – mindestens dem inländischen Steuerniveau unterliegen (Kapitalexportneutralität). Da die Anrechnung nach § 34c EStG, § 32d Abs. 5 EStG, § 26 KStG⁶ maximal auf die Höhe der anteiligen inländischen (ESt-/KSt-)Steuer begrenzt ist, entsteht bei einem höheren ausländischen Steuerniveau ein sogenannter Anrechnungsüberhang, der nach deutschem Recht nicht vortragbar ist und daher verfällt. Dies ist z. B. bei der Körperschaftsteuer der Regelfall, weil der KSt-Satz mit 15 % vergleichsweise niedrig und eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer nach deutschem Recht nicht vorgesehen ist.

► **Freistellungsmethode**

Die Freistellungsmethode setzt bereits bei der Ermittlung der inländischen Bemessungsgrundlage an (Territorialitätsprinzip). Die freigestellten ausländischen Einkünfte bleiben

⁴ Durch Doppelwohnsitz bzw. durch Drittstaateneinkünfte bei beschränkter Steuerpflicht.

⁵ Siehe hierzu das Modul „IntStR II – Unbeschränkte Steuerpflicht“. Und bei beschränkter Steuerpflicht über § 50 Abs. 3 EStG. Über § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 KStG gilt diese Vorschrift auch für das Körperschaftsteuerrecht.

⁶ Siehe hierzu das Modul „IntStR II – Unbeschränkte Steuerpflicht“.

dabei außer Ansatz; die Auslandseinkünfte unterliegen damit „nur“ dem Steuerniveau des Quellenstaats (Kapitalimportneutralität). Betriebsausgaben und Werbungskosten, die mit den ausländischen Einkünften zusammenhängen, sind nach § 3c Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig. Auslandsverluste gehen bei dieser Methode daher nach h. M. erst gar nicht in die inländische Bemessungsgrundlage ein. Die von der inländischen Besteuerung freigestellten Einkünfte werden aber nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG bei der Ermittlung des Steuersatzes für die inländischen Einkünfte einbezogen (Progressionsvorbehalt), was im Verlustfall (außer in den Fällen des § 2a EStG) auch zu einer Verminderung des Steuersatzes für die inländischen Einkünfte ggf. auf null führen kann (negativer Progressionsvorbehalt). Für bestimmte Aktivitäten, z. B. für passiv tätige EU-/EWR-Betriebsstätten, ist der aktive und passive Progressionsvorbehalt allerdings gesetzlich ausgeschlossen.⁷

► **Abzugsmethode**

Die Abzugsmethode knüpft an die Anrechnungsmethode an. Allerdings wird die ausländische Steuer nicht auf die inländische Steuer angerechnet, sondern von der inländischen Bemessungsgrundlage subtrahiert. Der steuerliche Effekt ist damit viel geringer, weil nicht die Steuerschuld, sondern nur die Bemessungsgrundlage gemindert wird. Die Abzugsmethode ist daher auch nur eine gesetzliche Auffanglösung, wenn die Anrechnung rechtlich ausgeschlossen ist, weil die dafür erforderlichen Voraussetzungen nicht vorliegen (§ 34c Abs. 3 EStG) oder ein Wahlrecht (§ 34c Abs. 2 EStG), wenn die Anrechnung ökonomisch ungünstiger ist, z. B. weil gar keine inländische Steuer anfällt (Verlustsituation). Der Steuerabzug mindert allerdings über § 7 GewStG grundsätzlich auch den Gewerbebeitrag, soweit eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 12 GewStG nicht erfolgt.

► **Ökonomische Wirkungen**

Die Freistellungsmethode ist technisch einfach und fördert Auslandsinvestitionen. Sie wird daher von exportorientierten Staaten bevorzugt. In den deutschen DBA wird die Freistellungsmethode daher häufig verwendet, in jüngster Zeit aber regelmäßig mit sogenannten Rückfallklauseln verknüpft.

Die Anrechnungsmethode ist technisch aufwändiger und wird von binnenmarktorientierten Volkswirtschaften, wie den USA, aber auch von UK gerne angewendet. Der Idee nach sollen Auslandsinvestitionen bei Steueranrechnung nicht günstiger behandelt werden als Inlandsinvestitionen; in der Realität wird bzw. wurde diese Methode von den USA allerdings nicht flächendeckend angewendet, weshalb hohe thesaurierte Auslandsgewinne angesammelt wurden (bspw. Apple, Google, Microsoft).

Beispiel: Wirkung eines DBA

Bodo Bock wohnt in Borna (Deutschland). Im Inland erzielt er Einkünfte in Höhe von 90.000 €. Er besitzt in Andorra (kein DBA) gewerbliche Einkünfte in Höhe von 10.000 €. Diese wurden mit 1.000 € Quellensteuer belastet. Neben diesen Einkünften wurden keine weiteren Einkünfte erwirtschaftet. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind abzugsfähig in Höhe von 10.000 €. Der durchschnittliche dt. Einkommensteuersatz beträgt 40 %.



⁷ Siehe hierzu Kap. 2.4.1.2.1.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.