

TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

IntStR III – Doppelbesteuerungs- abkommen

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



Inhalt

1	Einführung	1
2	DBA im Überblick.....	4
2.1	Rechtsnatur und Zielsetzung	4
2.1.1	Rechtsnatur.....	4
2.1.2	Grundlegender Aufbau des OECD-Musterabkommens	6
2.1.3	Hinweise zur Definition und Auslegung von Begrifflichkeiten	6
2.2	Geltungsbereiche des Abkommens	7
2.2.1	Persönlicher Geltungsbereich (Abkommensberechtigung).....	7
2.2.2	Sachlicher Geltungsbereich.....	10
2.2.3	Zeitlicher Geltungsbereich.....	10
2.3	Verteilungsnormen	10
2.4	Vermeidung der Doppelbesteuerung	11
2.4.1	Freistellungsmethode gem. Art. 23A.....	11
2.4.1.1	Einschränkende Klauseln in DBA	12
2.4.1.2	Progressionsvorbehalt.....	13
2.4.1.2.1	Einschränkung für EU-/EWR-Fälle	14
2.4.1.2.2	Progressionsvorbehalt bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht.....	14
2.4.1.3	Treaty Override im innerstaatlichen Recht.....	15
2.4.2	Anrechnungsmethode gem. Art. 23B	15
2.5	Erstattungs- und Freistellungsverfahren gem. § 50d Abs. 1, 2 EStG.....	16
3	Prüfungsreihenfolge	18
4	Ausgewählte Verteilungsnormen	19
4.1	Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gem. Art. 6	19
4.2	Unternehmensgewinne gem. Art. 7	20
4.2.1	Allgemeines	20
4.2.2	Betriebsstätte gem. Art. 5	20
4.2.3	Ermittlung von Betriebsstättengewinnen	22
4.2.4	Überführung von Wirtschaftsgütern	23
4.2.4.1	Fiktion einer Entnahme zum gemeinen Wert	23
4.2.4.2	Bildung eines Ausgleichspostens gem. § 4g EStG	24
4.2.4.3	Überführung eines gesamten Betriebs ins Ausland.....	24
4.2.4.4	Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland	25

4.2.4.5	Körperschaften.....	25
4.3	Dividenden gem. Art. 10	25
4.3.1	Allgemeines	25
4.3.2	Unbeschränkte Steuerpflicht	26
4.3.2.1	Natürliche Person als Dividendenempfänger	26
4.3.2.2	Kapitalgesellschaft als Dividendenempfänger	27
4.3.3	Beschränkte Steuerpflicht	28
4.3.3.1	Natürliche Person als Dividendenempfänger	28
4.3.3.2	Kapitalgesellschaft als Dividendenempfänger	28
4.4	Zinsen gem. Art. 11.....	29
4.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	29
4.4.2	Beschränkte Steuerpflicht	30
4.5	Lizenzen gem. Art. 12	30
4.6	Betriebsstättenvorbehalt	31
4.7	Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen gem. Art. 13.....	32
4.8	Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gem. Art. 15.....	33
4.8.1	Allgemeines	33
4.8.2	Treaty Override gem. § 50d Abs. 8 EStG	34
4.8.3	Grenzgänger-Regelungen.....	34
Haftungsausschluss.....		III
Copyright		III

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** liegt vor, wenn

**Juristische
Doppelbesteuerung**

- ▶ derselbe Steuerpflichtige (Steuersubjekt)
- ▶ für denselben Steuergegenstand (Steuerobjekt)
- ▶ in demselben Zeitraum
- ▶ mit vergleichbaren Steuern
- ▶ in zwei oder mehr Staaten¹

mehrfach besteuert wird.² 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.



Sofern die T-GmbH im Staat B ihre versteuerten Gewinne an die M-AG im Staat A ausschüttet, werden die bereits versteuerten Gewinne der T-GmbH nochmals Teil eines zu versteuernden Einkommens bei der M-AG.³

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.



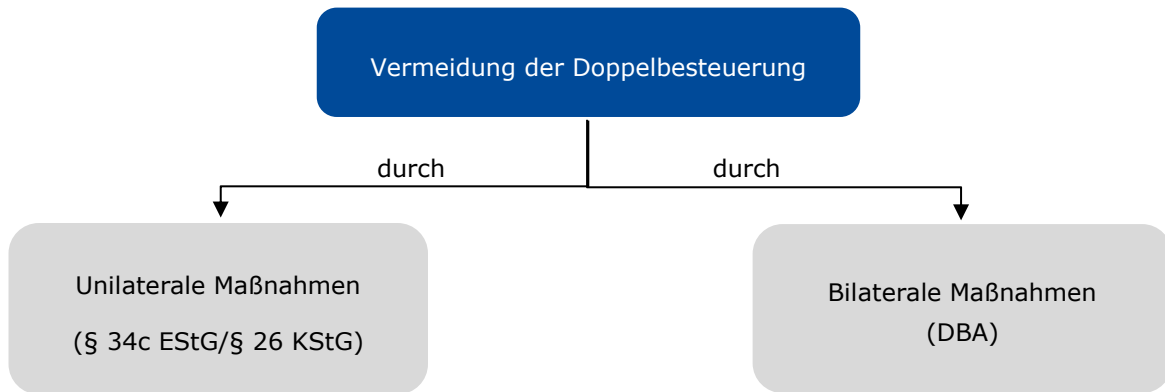
¹ Wird dasselbe wirtschaftliche Substrat im selben Staat von zwei Steuerarten erfasst, wie Gewinne von Kapitalgesellschaften und die korrespondierenden Gewinnausschüttungen mit KSt und ESt, spricht man von Doppelbelastung.

² Siehe hierzu das Modul „IntStR I – Einführung und beschränkte Steuerpflicht.“

³ Das Beispiel soll lediglich den Effekt der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufzeigen. Die Vorschriften der DBA bezüglich Freistellung sowie nationale Rechtsnormen wie § 8b KStG etc. bleiben außer Betracht.

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 oder durch **bilaterale Maßnahmen** (d. h. Verträge mit anderen Staaten) 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, § 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 dabei außer Ansatz; die Auslandseinkünfte unterliegen damit „nur“ dem Steuerniveau des Quellenstaats (Kapitalimportneutralität). Betriebsausgaben und Werbungskosten,

⁴ Durch Doppelwohnsitz bzw. durch Drittstaateneinkünfte bei beschränkter Steuerpflicht.

⁵ Siehe hierzu das Modul „IntStR II – Unbeschränkte Steuerpflicht.“

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

Haftungsausschluss

- ▶ 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.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH

www.tax-academy.de