



**Betrieb und Steuer**  
Grundlagen zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre  
Band 5

Band 1  
**Ertragsteuern**  
Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer

Band 2  
**Umsatzsteuer**  
mit Grunderwerbsteuer und kleineren Verkehrsteuern

Band 3  
**Erbschaftsteuer**  
mit Schenkungsteuer und Bewertungsrecht

Band 4  
**Abgabenordnung**  
mit Finanzgerichtsordnung

Band 5  
**Internationales Steuerrecht**  
Doppelbesteuerung, Minderbesteuerung, Europarecht

# Internationales Steuerrecht

**Doppelbesteuerung  
Minderbesteuerung  
Europarecht**

Begründet von

**Prof. Dr. Dr. h. c. Gerd Rose**

Universität zu Köln  
Steuerberater

fortgeführt von

**Prof. Dr. Christoph Watrin**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster  
Steuerberater

unter Mitwirkung von

**Fabian Riegler**

Westfälische Wilhelms-Universität Münster  
Steuerberater

7., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im  
Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
[ESV.info/978 3 503 17100 2](http://ESV.info/978_3_503_17100_2)

### Leserservice

Leser dieses Buches können vergrößerte Vorlagen der 66 Abbildungen im pdf-Format über das Internet beziehen. Dozenten können die Vorlagen in Lehrveranstaltungen einsetzen. Studierenden dienen die Abbildungen zur schnellen Wiederholung des Stoffes im Rahmen der Prüfungsvorbereitung.

1. Auflage  
unter dem Titel „Grundzüge des Außensteuerrechts“ 1982  
2.-5. Auflage  
unter dem Titel „Grundzüge des Internationalen Steuerrechts“  
2. Auflage 1991, Nachdruck 1992  
3. Auflage 1995  
4. Auflage 1999  
5. Auflage 2000  
1.-5. Auflage erschienen im Gabler-Verlag, Wiesbaden  
6. Auflage 2004  
7. Auflage 2016

ISBN 978 3 503 17100 2

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2016  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen  
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das Buch  
bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht  
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso  
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706

Satz: Tozman Satz & Grafik, Berlin  
Druck und Bindung: Hubert & Co, Göttingen

## Vorwort zur 7. Auflage

Der Ankauf von Steuer-CDs in der Schweiz und Liechtenstein, die Aufdeckung von *tax rulings* zugunsten internationaler Konzerne in Luxemburg (LuxLeaks) sowie die Veröffentlichung von Briefkastenfirmen Prominenter in Panama (Panama Papers) haben dazu geführt, dass das Internationale Steuerrecht wie kein anderes Steuergebiet im Fokus von Medien und Öffentlichkeit steht. Im Rahmen des OECD-Aktionsplans „Base Erosion and Profit Shifting“ befassen sich nicht nur die Finanzminister, sondern auch die Staats- und Regierungschefs der wichtigsten Länder der Welt mit internationalen Steuerfragen. In Deutschland liegt die letzte große nationale Ertragsteuerreform nun schon acht Jahre zurück. Das Internationale Steuerrecht entwickelt sich demgegenüber dynamisch und ein Ende der Neuerungen ist nicht absehbar.

Im Rahmen des Lehrwerkes „Betrieb und Steuer“ war eine Neuauflage des fünften Bandes damit überfällig. Die vielen Änderungen haben eine Überarbeitung aber auch aufwendig gemacht und den Umfang des Bandes erheblich ausgedehnt. Anders als die Voraufgabe konzentriert sich die Neubearbeitung auf das internationale Ertragsteuerrecht. Ziel des Bandes ist es, Studierenden, Kandidaten für das Steuerberaterexamen und allen anderen Interessierten die Grundlagen des Internationalen Steuerrechts und des Außensteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland zu vermitteln. Behandelt werden die Vermeidung von Doppelbesteuerung, die deutschen gesetzlichen Vorschriften gegen Steuergestaltungen, die der Gesetzgeber als unangemessen erachtet, sowie die europarechtlichen Regelungen und EuGH-Urteile zum Ertragsteuerrecht. Abschließend werden Unternehmensstrukturen internationaler Konzerne dargestellt.

Bei der Neuauflage hat mich Herr Steuerberater Fabian Riegler, M. Sc., sehr umfassend unterstützt. Ihm bin ich für den unermüdlichen Einsatz, seine vielen Anregungen und Beiträge, ohne die das Buch immer noch nicht fertiggestellt wäre, sehr dankbar.

Bedanken muss ich mich auch bei dem Verlag und seiner Lektorin Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz für die große Geduld mit mir. Die Manuskriptablieferung hat sich durch vielfältige andere Verpflichtungen immer wieder verzögert. Ich hoffe, dass das Endergebnis das Warten rechtfertigt. Wie immer hat mich Frau Dr. Teuchert-Pankatz bei der Umsetzung des Manuskripts in das Druckwerk sehr unterstützt.

Münster, im Juni 2016

Christoph Watrin

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort zur 7. Auflage</b> .....	5
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	13
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	15
<b>I. Einführung: Inhaltsübersicht und Darstellungsplan</b> .....	21
<b>II. Begriffe, Rechtsquellen und Grundprinzipien des Internationalen Steuerrechts</b> .....	23
<b>A. Begriff des Internationalen Steuerrechts und Abgrenzung         zum Außensteuerrecht</b> .....	23
<b>B. Rechtsquellen</b> .....	23
1. Recht aus Doppelbesteuerungsabkommen .....	23
2. Nationales Außensteuerrecht .....	24
3. Steuerrechtliche Regelungen innerhalb der Europäischen Union .....	25
4. Sonstige Rechtsquellen .....	25
<b>C. Grundprinzipien</b> .....	26
1. Souveränitätsprinzip .....	26
2. Prinzipien zur grundsätzlichen Abgrenzung der Steuerhoheit ...	27
3. Prinzipien zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppel- besteuerung .....	27
<b>D. Wichtige Einzelbegriffe</b> .....	29
1. Wohnsitz .....	29
2. Gewöhnlicher Aufenthalt .....	31
3. Sitz .....	32
4. Geschäftsleitung .....	33
5. Betriebsstätte .....	33
6. Aktive (unschädliche) und passive (schädliche) Betätigungen ..	35
<b>E. Anknüpfungspunkte des deutschen Außensteuerrechts</b> .....	36
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer .....	36
2. Gewerbesteuer .....	43
<b>III. Grundprobleme und Grundziele des Internationalen Steuerrechts</b> .....	47
<b>A. Überblick</b> .....	47
<b>B. Das Doppelbesteuerungsproblem</b> .....	47
1. Begriff der Doppelbesteuerung .....	47
2. Ursachen der Doppelbesteuerung .....	49

## *Inhaltsverzeichnis*

3. Ökonomische Wirkungen der Doppelbesteuerung .....	50
4. Wettbewerbspolitische Ansätze zur Vermeidung der Doppel- besteuerung .....	52
<b>C. Das Minderbesteuerungsproblem .....</b>	<b>52</b>
1. Begriff der Minderbesteuerung .....	52
2. Ursachen der Minderbesteuerung .....	53
3. Ökonomische Wirkungen der Minderbesteuerung .....	54
<b>D. Steuerliche Hemmnisse im Binnenmarkt .....</b>	<b>56</b>
<b>E. Überblick über die Grundziele .....</b>	<b>57</b>
<b>IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>59</b>
<b>A. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>59</b>
1. Überblick .....	59
2. Freistellungsmethode .....	59
3. Anrechnungsmethode .....	61
4. Pauschalierungsmethode .....	65
5. Abzugsmethode .....	65
<b>B. Überblick über die Instrumente zur Vermeidung bzw. Milderung der Doppelbesteuerung .....</b>	<b>66</b>
<b>C. Unilaterale Maßnahmen .....</b>	<b>67</b>
1. Einkommensteuer .....	67
2. Körperschaftsteuer .....	69
3. Gewerbesteuer .....	71
<b>D. Bilaterale Maßnahmen .....</b>	<b>72</b>
1. Übersicht .....	72
2. Doppelbesteuerungsabkommen für Steuern vom Einkommen und Vermögen nach dem OECD-Musterabkommen .....	73
3. Besonderheiten bei Doppelbesteuerungsabkommen für Steuern vom Einkommen und Vermögen mit Entwicklungsländern .....	80
4. Besondere Vorschriften (Art. 24–28 OECD-MA) .....	81
5. Nationale Regelungen zu Doppelbesteuerungsabkommen .....	83
<b>E. Methoden zur Abgrenzung der Bemessungsgrundlagen .....</b>	<b>101</b>
1. Notwendigkeit und Problematik der Abgrenzung .....	101
2. Indirekte Methode .....	103
3. Direkte Methode .....	105
4. Rechtliche Grundlagen der Erfolgsabgrenzung .....	107
5. Methoden der Ermittlung der Verrechnungspreise .....	112
6. Advance Pricing Agreements .....	132
7. Dokumentationsvorschriften und Ausblick .....	135

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>V. Maßnahmen gegen die unangemessene Ausnutzung des internationalen Steuergefälles</b> .....	139
<b>A. Übersicht</b> .....	139
<b>B. Maßnahmen bei Gewinnverlagerungen über die Grenze: Berichtigung der Einkünfte</b> .....	140
<b>C. Maßnahmen bei Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Länder: Erweiterte beschränkte Steuerpflicht</b> .....	150
<b>D. Maßnahmen zur Erfassung noch nicht realisierter stiller Reserven: Steuerentstrickung</b> .....	155
1. Überblick .....	155
2. Steuerentstrickung im Bereich des Betriebsvermögens .....	156
3. Steuerentstrickung durch Wegzug bei Kapitalgesellschafts-Beteiligungen im Privatvermögen .....	160
4. Veräußerungsgewinnbesteuerung nach Wegzug in einen DBA-Staat bei Kapitalgesellschafts-Beteiligungen im Betriebsvermögen .....	166
5. Wegzug von Kapitalgesellschaften .....	172
<b>E. Maßnahmen zur Beseitigung der Abschirmwirkung ausländischer juristischer Personen: Hinzurechnungsbesteuerung</b> ...	178
1. Überblick .....	178
2. Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung .....	180
3. Besteuerung der Einkünfte aus Zwischengesellschaften .....	186
<b>F. Maßnahmen gegen die Verrechnung negativer ausländischer Einkünfte mit inländischen Besteuerungsgrundlagen: Eingeschränkter Verlustausgleich</b> .....	190
<b>G. Formell-rechtliche Maßnahmen</b> .....	194
1. Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten .....	194
2. Informationsaustausch .....	201
<b>VI. Vermeidung steuerlicher Hemmnisse im europäischen Binnenmarkt</b>	211
<b>A. Grundlagen</b> .....	211
1. Entwicklung, Ziele und steuerliche Grundlagen der EU .....	211
2. Organisationsstruktur und Rechtsquellen .....	215
<b>B. Stand der Harmonisierung</b> .....	226
1. Übersicht .....	226
2. Indirekte Steuern .....	227
3. Direkte Steuern .....	228
4. Zusammenwirken im Steuerverfahren .....	241



<b>C. Grundfreiheiten und Steuerrecht der Mitgliedstaaten</b> . . . . .	245
1. Überblick . . . . .	245
2. Vereinbarkeit von Regelungen mit den Grundfreiheiten . . . . .	246
<b>D. Beihilferecht und Besteuerung</b> . . . . .	258
<b>VII. Formen grenzüberschreitender Auslandsaktivitäten</b> . . . . .	267
<b>A. Überblick</b> . . . . .	267
<b>B. Export und Import</b> . . . . .	268
<b>C. Betätigung durch unselbständige Niederlassungen im Ausland</b> . . . . .	269
<b>D. Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften</b> . . . . .	270
<b>E. Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften</b> . . . . .	270
<b>VIII. Besteuerung inländischer Unternehmungen mit Aktivitäten im Ausland</b> . . . . .	273
<b>A. Besteuerung des Exports</b> . . . . .	273
<b>B. Besteuerung der Betätigung durch unselbständige Niederlassungen im Ausland: Betriebsstättenbesteuerung</b> . . . . .	274
1. Gründung . . . . .	274
2. Methoden der Gewinn- und Vermögensabgrenzung . . . . .	274
3. Gewinnbesteuerung . . . . .	275
4. Kompensationsmöglichkeiten für Betriebsstättenverluste . . . . .	277
5. Leistungsaustausch zwischen Betriebsstätte und Stammhaus . . . . .	278
6. Veräußerung der ausländischen Betriebsstätte . . . . .	279
7. Aufhebung der ausländischen Betriebsstätte . . . . .	280
<b>C. Besteuerung der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft</b> . . . . .	281
1. Gründung . . . . .	281
2. Methoden der Gewinn- und Vermögensabgrenzung . . . . .	282
3. Gewinnbesteuerung . . . . .	282
4. Kompensationsmöglichkeiten für Verluste aus ausländischen Kapitalgesellschaften . . . . .	286
5. Leistungsaustausch zwischen der ausländischen Kapitalgesellschaft und der inländischen Spitzeneinheit . . . . .	286
6. Veräußerung der ausländischen Beteiligung . . . . .	286
7. Liquidation und Umstrukturierung der ausländischen Kapitalgesellschaft . . . . .	287
<b>D. Besteuerung der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft</b> . . . . .	289

## *Inhaltsverzeichnis*

<b>E. Besteuerung der ausländischen Basisgesellschaft</b> .....	290
1. Begriff und Funktion einer Basisgesellschaft .....	290
2. Steuerrechtliche Würdigung der Basisgesellschaft .....	292
<b>F. Besonderheiten bei Auslandseinkünften inländischer Kapitalgesellschaften</b> .....	292
<b>IX. Besteuerung ausländischer Unternehmungen mit Aktivitäten im Inland</b> .....	295
<b>A. Besteuerung des Imports</b> .....	295
<b>B. Besteuerung der Betätigung durch unselbständige Niederlassungen im Inland: Betriebsstättenbesteuerung</b> .....	297
1. Gründung .....	297
2. Methoden der Gewinn- und Vermögensabgrenzung .....	297
3. Erfolgsbesteuerung .....	298
4. Leistungsaustausch über die Grenze .....	300
5. Veräußerung der inländischen Betriebsstätte .....	301
6. Aufhebung der inländischen Betriebsstätte .....	301
7. Die inländische Betriebsstätte als Organträger .....	302
<b>C. Besteuerung der Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft</b> .....	302
1. Gründung .....	302
2. Methoden der Gewinn- und Vermögensabgrenzung .....	302
3. Erfolgsbesteuerung .....	302
4. Leistungsaustausch über die Grenze .....	305
5. Veräußerung der Beteiligung .....	305
6. Liquidation der inländischen Kapitalgesellschaft .....	306
7. Die inländische Kapitalgesellschaft als Organträger .....	306
<b>D. Besteuerung der Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft</b> .....	307
<b>X. Internationale Unternehmensstrukturen in der Praxis</b> .....	309
<b>A. Holdinggesellschaften</b> .....	309
<b>B. Steuerplanung mit immateriellen Wirtschaftsgütern</b> .....	312
<b>Verzeichnis von Kommentaren</b> .....	319
<b>Sachregister</b> .....	321

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	28
Abbildung 2: Wichtige Einzelbegriffe .....	30
Abbildung 3: Anknüpfungspunkte des deutschen Außensteuerrechts ...	36
Abbildung 4: Isolierende Betrachtungsweise .....	39
Abbildung 5: Abzugsverfahren bei beschränkter Steuerpflicht .....	40
Abbildung 6: Option zur Nettobesteuerung .....	41
Abbildung 7: Doppelbesteuerung .....	48
Abbildung 8: § 50d EStG und die Besonderheiten in Abkommensfällen .	84
Abbildung 9: § 50d Abs. 3 EStG .....	88
Abbildung 10: § 50d Abs. 9 EStG .....	93
Abbildung 11: § 50d Abs. 10 EStG .....	97
Abbildung 12: Treaty override .....	99
Abbildung 13: Erfolgs- und Vermögensabgrenzung .....	102
Abbildung 14: Ziele und Methoden der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung .....	103
Abbildung 15: Authorized OECD Approach .....	104
Abbildung 16: Verrechnungspreise .....	106
Abbildung 17: Vorschriften der Gewinn- und Vermögensabgrenzung ...	107
Abbildung 18: Verrechnungspreismethoden .....	113
Abbildung 19: Preisvergleichsmethode .....	114
Abbildung 20: Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode ...	115
Abbildung 21: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden .....	120
Abbildung 22: Transactional Net Margin Method .....	121
Abbildung 23: Profit Split Method .....	125
Abbildung 24: Globale Gewinnmethoden .....	126
Abbildung 25: Verrechnungspreise aus einer Bandbreite .....	128
Abbildung 26: Hypothetischer Fremdvergleich .....	130
Abbildung 27: Berichtigung von Einkünften .....	140
Abbildung 28: Aufbau § 1 AStG .....	142
Abbildung 29: Rechtsfolgen und Bewertung der Funktionsverlagerung ..	147
Abbildung 30: Voraussetzung und Rechtsfolgen § 2 AStG .....	152
Abbildung 31: Zwischengeschaltete Gesellschaften nach § 5 AStG .....	154
Abbildung 32: Steuerentstrickung und -verstrickung .....	156
Abbildung 33: Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG .....	158
Abbildung 34: Steuerentstrickung bei Körperschaften .....	159
Abbildung 35: Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG .....	161
Abbildung 36: Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 50i EStG .....	167
Abbildung 37: Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften .....	173

## Abbildungsverzeichnis

Abbildung 38: Anteilseigner und Wegzug einer Kapitalgesellschaft . . . . .	175
Abbildung 39: Abschirmwirkung und Hinzurechnungsbesteuerung . . . . .	179
Abbildung 40: Hinzurechnung und tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit .	184
Abbildung 41: Nachgeschaltete Zwischengesellschaften . . . . .	186
Abbildung 42: Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags . . . . .	187
Abbildung 43: Besteuerung der Einkünfte aus Zwischengesellschaften . .	189
Abbildung 44: Überblick eingeschränkter Verlustausgleich . . . . .	191
Abbildung 45: Ausländische Verluste nach § 2a EStG . . . . .	192
Abbildung 46: Rechtsfolgen § 2a EStG . . . . .	193
Abbildung 47: Formell-rechtliche Maßnahmen . . . . .	195
Abbildung 48: Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten . . . . .	196
Abbildung 49: Rechtsgrundlagen des Informationsaustauschs . . . . .	202
Abbildung 50: Zusammensetzung EuGH . . . . .	220
Abbildung 51: Rechtsquellen der EU . . . . .	225
Abbildung 52: Steuerharmonisierung innerhalb der EU . . . . .	227
Abbildung 53: Mutter-Tochter-Richtlinie . . . . .	231
Abbildung 54: Fusionsrichtlinie . . . . .	233
Abbildung 55: Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie . . . . .	236
Abbildung 56: Zinsbesteuerungsrichtlinie . . . . .	240
Abbildung 57: Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie . . . . .	242
Abbildung 58: Prüfschema Verstoß gegen die Grundfreiheiten . . . . .	246
Abbildung 59: Rechtfertigungsgründe . . . . .	253
Abbildung 60: Beihilferecht und Besteuerung . . . . .	259
Abbildung 61: Formen grenzüberschreitender Unternehmensstrukturen . .	268
Abbildung 62: Betriebsstättenverlust . . . . .	277
Abbildung 63: Holdingarten und steuerliche Rahmenbedingungen . . . . .	309
Abbildung 64: Steuerplanung mit immateriellen Werten . . . . .	313
Abbildung 65: Double-Irish-Dutch-Sandwich . . . . .	315
Abbildung 66: Gestaltung E-Commerce . . . . .	317