

Studienwissen kompakt

LEHRBUCH

Thomas Egner

Internationale Steuerlehre



Springer Gabler

Studienwissen kompakt

LEHRBUCH

Thomas Egner

Internationale Steuerlehre



Springer Gabler

Studienwissen kompakt

Mit dem Springer-Lehrbuchprogramm „Studienwissen kompakt“ werden kurze Lerneinheiten geschaffen, die als Einstieg in ein Fach bzw. in eine Teildisziplin konzipiert sind, einen ersten Überblick vermitteln und Orientierungswissen darstellen.

Thomas Egener

Internationale Steuerlehre



Springer Gabler

Thomas Egner

Otto-Friedrich-Universität Bamberg
Bamberg, Deutschland

ISBN 978-3-658-07350-3 ISBN 978-3-658-07351-0 (eBook)
DOI 10.1007/978-3-658-07351-0

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Planung und Lektorat: Anna Pietras/Margit Schlomski

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media

Vorwort

Rahmenbedingungen

Aus dem nationalen Kontext ist bekannt, dass jedes wirtschaftliche Tun, sei es erwerbs- oder konsumbezogen, steuerliche Folgen auslöst. Bei grenzüberschreitenden Handlungen sind die steuerlichen Folgen dementsprechend größer, da die Steuergesetzgebung zweier Staaten zu beachten ist. Diese Steuererisiken sind auch nicht neu, da die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels in Form von Zöllen eine der ersten Formen der Besteuerung und damit des Internationalen Steuerrechts darstellte.

Durch die Globalisierung der Wirtschaft entstehen fast zwangsläufig regelmäßig steuerrelevante Kontakte ins Ausland. Darunter fällt bereits das Downloaden einer Datei gegen Entgelt von einem ausländischen Server mit der Frage nach dem anzuwendenden Umsatzsteuersatz. Das globale Denken führt dazu, dass nicht nur Einkommensquellen weltweit verlagert werden, sondern dass die Steuerpolitik neben Aspekten der Infrastruktur, des Arbeitsplatzangebots oder des Sozialen Klimas einen Standortfaktor für die Wahl des Wohn- und Unternehmenssitzes darstellt.

Betroffen ist nicht mehr nur ein kleiner Kreis von „Exoten“ sondern eine Vielzahl von Steuerpflichtigen: Studenten mit Auslandspraktikum, ins Ausland entsandte Mitarbeiter, Kapitalanlagen im Ausland oder grenzüberschreitende Erbfälle sind inzwischen alltägliche Sachverhalte, die steuerliche Folgen in mehreren Ländern auslösen.

Noch größere Bedeutung erlangt die Besteuerung grenzüberschreitender Handlungen bei Unternehmen: Warenlieferungen, Dienstleistungen, Dividenden- und Zinszahlungen über die Grenze gelten als normale Geschäftsvorfälle. Besonders betroffen sind Konzerne, da ein großer Teil des ständig wachsenden Welthandels konzernintern erfolgt. Den globalen Konzernstrukturen stehen dabei eine Vielzahl nationaler Steuersysteme gegenüber, die es zu beachten gilt. Nicht wenige Unternehmen haben sich in diesem internationalen „Steuerchaos“ bereits verfangen.

Für Unternehmen und Bürger bergen diese grenzüberschreitenden Transaktionen die Gefahr der Doppelbesteuerung. Aus Sicht der Finanzverwaltung drohen demgegenüber Steuererisiken durch Gestaltungen, mit denen Steuerstrat in niedrig besteuerte Länder (Steuroasen) verlagert werden soll. Vor

allem während der Finanzkrise haben derartige Gestaltungen in der Öffentlichkeit Empörung hervorgerufen und sogar das Konsumverhalten beeinflusst.

Dies zeigt, wie wichtig es ist, sich bei grenzüberschreitenden Transaktionen Gedanken über die steuerlichen Folgen zu machen. Die internationale Steuerlehre beschäftigt sich mit allen steuerlichen Fragestellungen, die sich aus grenzüberschreitenden Handlungen ergeben, so dass zwei oder mehrere Staaten einen Steuerzugriff ausüben können. Gegenstand der Betrachtung sind neben dem jeweiligen nationalen Steuerrecht auch bi- oder multilaterale Vereinbarungen zwischen den beteiligten Ländern, die geschlossen werden, um eine Benachteiligung grenzüberschreitender Handlungen zu verhindern. Gerade innerhalb der Europäischen Union mit der Zielsetzung eines einheitlichen Binnenmarkts führt dies zu erheblichen Einflüssen auf die nationale Steuergesetzgebung.

Steuerliche Überlegungen sind in zwei Richtungen relevant: Zum einen sind im Inland ansässige Bürger und Unternehmen betroffen, die im Ausland steuerrelevante Handlungen vollziehen, sogenannte Outbound-Sachverhalte. Dem stehen zum anderen Inbound-Sachverhalte gegenüber, wenn Steuerausländer im Inland aktiv werden.

Vor diesem Hintergrund ist eine aktive internationale Steuerplanung von Bedeutung, um eine Mehrfachbelastung desselben Sachverhalts zu vermeiden. Im Rahmen der Steuerplanung ist neben dem materiellen Steuerrecht auch die Höhe der Steuerbelastung relevant. Verschiedene Studien zeigen (siehe ■ Tab.), dass dabei nicht nur die Tariffhöhe und die Bemessungsgrundlage ausschlaggebend sind, sondern auch formelle Rahmenbedingungen zu beachten sind.

Es gilt hervorzuheben, dass internationale Steuergestaltung kein Verbrechen oder auch nur moralisch anrühlich ist. Die Rechtsprechung hat anerkannt, dass jeder Steuerpflichtige das Recht hat, seine Angelegenheiten so zu gestalten, dass eine möglichst niedrige Steuerzahlung resultiert. Dementsprechend stellen steuerplanerische Überlegungen ein Instrument betriebswirtschaftlicher Vernunft dar. Allerdings setzt der Gesetzgeber der internationalen Steuergestaltung dort berechnete Grenzen, wo die rechtlichen Gestaltungen nicht mehr mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmen.

Die Frage der gerechten Aufteilung von Steuersubstrat zwischen den Ländern ist derzeit Thema der Politik. Dabei können zwei Trends identifiziert werden, die die Bedeutung der internationalen Steuerlehre noch einmal unterstreichen.

■ Tab. Steuerlastanalyse

Tax type	Total Tax Rate (%)	Time to comply (hours)	Number of payments
Profit taxes	16,1	71	3,3
Labour taxes & contributions	16,3	96	10,4
Other/Consumption taxes	10,7	101	13,0
Total	43,1	268	26,7
Lowest	8,2	12	3,0
Highest	283,2	2600	71,0

Quelle: PWC, Paying Taxes analysis 2014
 (► <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/>)

Zum einen soll der Informationsaustausch zwischen den Ländern verstärkt werden, damit Steuerhinterziehung durch Vermögens- und Einkommensverlagerungen eingegrenzt werden kann, zum anderen soll gerade im Unternehmensbereich die Wertschöpfung stärker für die Verteilung des Steuersubstrats herangezogen werden.

Konzeption

Im Rahmen dieses Lehrbuchs sollen Grundkenntnisse der internationalen Steuerlehre vermittelt werden, um die Relevanz von Steuerwirkungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten besser beurteilen zu können. Zum besseren Verständnis findet neben einer systematisch-theoretischen eine sachverhaltsorientierte Vorgehensweise Anwendung. Dabei erfolgt eine Unterscheidung nach natürlichen Personen und Unternehmen.

Ausgehend von den Grundbegriffen der internationalen Steuerlehre wird zunächst die Konzeption von Steuerbelastungsvergleichen diskutiert, um für die jeweiligen Sachverhalte methodisch adäquat die zu berücksichtigenden Steuerkomponenten bestimmen zu können. Anschließend wird die steuerliche Behandlung ausgewählter Outbound- und Inbound-Sachverhalte dargestellt. Schwerpunktmäßig werden dabei ertragsteuerliche Fragestellungen aufgegriffen. Abschließend wird exemplarisch ein Überblick über die Methoden der Steuergestaltung gegeben sowie Regelungen zur Missbrauchsbekämpfung aufgezeigt.

Zielsetzung dieses Lehrbuchs ist es, einen Überblick über die internationalen steuerlichen Zusammenhänge zu geben, damit im Rahmen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen steuerliche Fragestellungen bewusst angegangen werden können und die Steuerbelastung nicht als scheinbar unbeeinflussbare Größe betrachtet werden muss oder gar unberücksichtigt bleibt.

Mein Dank gilt allen, die zum Gelingen dieses Buches beigetragen haben. Vor allem bedanke ich mich bei den Mitarbeitern des Lehrstuhls, Frau M. Sc. Jessica Wölfert, Herrn M. Sc. Patrick Geißler, Herrn Dr. Roland Quinten und Herrn Dr. Florian Schiefer für Ihre wertvolle Unterstützung.

Inhaltsverzeichnis

1	Grundfragen	1
	<i>Thomas Egner</i>	
1.1	Ansatzpunkte der Besteuerung	3
1.1.1	Subjektbezogene Ansatzpunkte	3
1.1.2	Objektbezogene Ansatzpunkte	7
1.2	Problem der Doppelbesteuerung	10
1.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung	12
1.3.1	Überblick	12
1.3.2	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	12
1.3.3	Unilaterale Maßnahmen	18
1.3.4	Doppelbesteuerungsabkommen	21
1.4	Steuerharmonisierung in der Europäischen Union	30
1.4.1	Überblick	30
1.4.2	Unionsrecht	30
1.4.3	Harmonisierung indirekter Steuern	32
1.4.4	Harmonisierung direkter Steuern	39
1.4.5	Verfahrensrecht	48
1.5	Lern-Kontrolle	49
	Literatur	51
2	Internationale Steuersysteme und Steuerbelastung	53
	<i>Thomas Egner</i>	
2.1	Internationaler Steuer- und Standortwettbewerb	54
2.2	Heterogenität von Steuersystemen	58
2.2.1	Überblick	58
2.2.2	Vielfalt der Steuerarten	59
2.2.3	Unternehmenssteuersysteme	62
2.3	Messung der Steuerbelastung	64
2.3.1	Qualitative Methoden	65
2.3.2	Quantitative Methoden	66
2.3.3	Grenzen von Steuerbelastungsvergleichen	80
2.4	Lern-Kontrolle	82
	Literatur	83

3	Outbound-Sachverhalte	85
	<i>Thomas Egner</i>	
3.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	87
3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht in der Einkommensteuer	87
3.1.2	Unbeschränkte Steuerpflicht in der Körperschaftsteuer	89
3.2	Wegzugsbesteuerung	89
3.2.1	Natürliche Person	89
3.2.2	Juristische Person	92
3.2.3	Funktionsverlagerung	93
3.3	Vermeidung der Doppelbesteuerung	97
3.3.1	Anrechnungsmethode	97
3.3.2	Freistellungsmethode	99
3.4	Unternehmerische Betätigung im Ausland	100
3.4.1	Direktgeschäfte	100
3.4.2	Betriebsstätten	101
3.4.3	Rechtsförmliche Investitionen	106
3.5	Grenzüberschreitende Arbeitnehmertätigkeit	114
3.5.1	Grenzpendler	115
3.5.2	Expatriates	116
3.6	Ausländische Kapitalanlagen im Privatvermögen	118
3.7	Auslandsverluste	119
3.7.1	Einschränkung der Verlustberücksichtigung durch § 2a EStG	120
3.7.2	Finale Verluste	123
3.8	Lern-Kontrolle	125
	Literatur	127
4	Inbound	129
	<i>Thomas Egner</i>	
4.1	Beschränkte Steuerpflicht	131
4.1.1	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	131
4.1.2	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	135
4.2	Steuerfolgen des Zuzugs	135
4.2.1	Natürliche Person	135
4.2.2	Juristische Person	137
4.3	Steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 49 EStG	139
4.3.1	Tatbestände des § 49 EStG	139
4.3.2	Besondere Vorschriften der Einkommens- und Steuerermittlung	141

4.4	Unternehmerische Betätigung im Inland	142
4.4.1	Direktgeschäfte	145
4.4.2	Betriebsstätten	145
4.4.3	Rechtsförmliche Investitionen	147
4.5	Grenzüberschreitende Arbeitnehmertätigkeit	152
4.5.1	Grenzpendler	152
4.5.2	Impatriates	153
4.6	Inländische Kapitalanlagen im Privatvermögen	154
4.7	Lern-Kontrolle	155
	Literatur	156
5	Steuergestaltung und Missbrauchsbekämpfung	157
	<i>Thomas Egner</i>	
5.1	Zum Stand der Diskussion	158
5.2	Formen der Steuergestaltung	160
5.2.1	Hintergrund und Legitimität von Steuergestaltungen	160
5.2.2	Instrumente der Steuergestaltung	162
5.3	Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung	172
5.3.1	Maßnahmen auf Ebene der OECD	173
5.3.2	Europäische Union	176
5.3.3	Nationalstaatliche Maßnahmen	178
5.4	Verrechnungspreise	187
5.5	Lern-Kontrolle	195
	Literatur	197
	Serviceteil	199
	Tipps fürs Studium und fürs Lernen	200

Grundfragen

Thomas Egner

- 1.1 Ansatzpunkte der Besteuerung – 3**
 - 1.1.1 Subjektbezogene Ansatzpunkte – 3
 - 1.1.2 Objektbezogene Ansatzpunkte – 7

- 1.2 Problem der Doppelbesteuerung – 10**

- 1.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung – 12**
 - 1.3.1 Überblick – 12
 - 1.3.2 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – 12
 - 1.3.3 Unilaterale Maßnahmen – 18
 - 1.3.4 Doppelbesteuerungsabkommen – 21

- 1.4 Steuerharmonisierung in der Europäischen Union – 30**
 - 1.4.1 Überblick – 30
 - 1.4.2 Unionsrecht – 30
 - 1.4.3 Harmonisierung indirekter Steuern – 32
 - 1.4.4 Harmonisierung direkter Steuern – 39
 - 1.4.5 Verfahrensrecht – 48

- 1.5 Lern-Kontrolle – 49**
 - Literatur – 51**

Lern-Agenda

Im Rahmen der Steuererhebung stellt sich immer die grundsätzliche Frage, „Wer muss für was wie viel an Steuern bezahlen?“

- Hinter dem „wer“ steht die Frage nach dem Steuerpflichtigen,
- hinter dem „für was“ steht die Frage nach dem erfüllten Tatbestand, und
- hinter dem „wie viel“ steht die Frage nach der Höhe der Steuer, berechnet aus Bemessungsgrundlage und Tarif.

Bei den hier näher zu betrachtenden internationalen Sachverhalten stellt sich vor allem auch die Frage, welcher Fiskus Steuern erheben darf:

- Wenn Herr X grenzüberschreitend tätig ist und im Land A arbeitet, aber im Land B wohnt,
- wenn die X-GmbH aus dem Land A im Land B eine Dienstleistung erbringt,
- wenn Frau Z ihr im Land A erarbeitetes Geld im Land B anlegt oder
- wenn der in Mailand wohnhafte Herr X ein Grundstück in München seinen Kindern in Kanada und Schweden vererbt.

Derartige Sachverhalte können dazu führen, dass in mehreren Ländern Steuern fällig werden, so dass es zu einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung kommt. Die internationale Staatengemeinschaft ist sich hier weitgehend einig, dass die Zielsetzung in einer Einmalbesteuerung liegt, so dass unilaterale und bilaterale Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschaffen wurden.

Ein besonderes Konstrukt stellt dabei die EU dar, deren Zielsetzung in der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarkts der beteiligten Länder liegt. Soweit steuerliche Regelungen bestehen, die das Funktionieren eines solchen Binnenmarkts behindern, sind diese zu beseitigen.

Struktur des Grundlagenteils

Ansatzpunkte der Besteuerung berechtigten betroffene Länder zur Steuererhebung.

Ansatzpunkte der Besteuerung ► [Abschn. 1.1](#)

Bei unterschiedlich konzipierten Steuern und Steuersystemen können unterschiedliche Personen betroffen sein.

Formen der Doppelbesteuerung ► [Abschn. 1.2](#)

Unilateral und bilateral bestehen mehrere Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Vermeidung der Doppelbesteuerung ► [Abschn. 1.3](#)

Die Schaffung des Europäischen Binnenmarkts wirkt sich auch auf das nationale Steuerrecht aus.

Europäische Union ► [Abschn. 1.4](#)