



Fachseminare
von Fürstenberg

Ein Unternehmen der
Verlagsgruppe

ols Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Auszüge aus den Originalunterlagen

„Fachberater für Internationales Steuerrecht“

Bitte beachten Sie: Wir haben uns bemüht, typische und für die Gesamtunterlage repräsentative Auszüge aus den Lehrgangunterlagen auszuwählen. Sie stellen aber natürlich nur einen verschwindend kleinen Teil der Unterrichtsmaterialien dar und sind nicht fortlaufend.



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 1

Vortrag

Dr. Jochen Bahns und Dr. Markus Keuthen

Fachberater für Internationales Steuerrecht 2014 - IStR 1

Grundzüge des deutschen Internationalen Steuerrechts - **Grundlagen der Doppelbesteuerungsabkommen** - Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Köln, 3. und 4. April 2014

Dr. Jochen Bahns

Dr. Markus Keuthen

Gliederung

A. Einleitung

B. Begriff des Internationalen Steuerrechts

C. Grundzüge des Außensteuerrechts

D. Grundzüge des Doppelbesteuerungsrechts

E. Zusammenfassende Hinweise

A. Einleitung

- Globalisierung und Internationalisierung der wirtschaftlichen Tätigkeiten von Unternehmen und Privatpersonen
- Grenzüberschreitende Aktivitäten von Deutschland ins Ausland („outbound“) sowie aus dem Ausland nach Deutschland („inbound“)
- Wettstreit der Steuersysteme in Europa und weltweit
- Zielsetzung der Finanzverwaltungen:
 - Sicherstellung des Besteuerungsaufkommens
 - Verhinderung ungerechtfertigter Steuerentlastungen
- Zielsetzung der Steuerpflichtigen:
 - Optimierung der Steuerbelastung („Konzernsteuerquote“)
 - Vermeidung der Doppelbesteuerung
- Vorschriften des Internationalen Steuerrechts besitzen zunehmende Bedeutung in der täglichen Praxis der steuerberatenden Berufe

B. Begriff des Internationalen Steuerrechts

- Der Begriff des **Internationalen Steuerrechts** ist nicht legal definiert
- Gesamtheit der Rechtsvorschriften, die sich auf Auslandssachverhalte, insbesondere grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen (*Schaumburg*, IntStR, 3. Aufl. 2011, Rn. 1.5)
- Weitergehende Unterscheidung in:
 - **Doppelbesteuerungsrecht** = alle Rechtsnormen, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen
 - **Außensteuerrecht** = alle übrige Rechtsnormen
- Ein Teilbereich des Internationalen Steuerrechts ist das insbesondere auf primärem und sekundären Unionsrecht aufbauende sog. Europäische Steuerrecht
- Jeder Staat hat sein eigenes Internationales Steuerrecht

C.I. Einkommensteuer

Übersicht:

1. Anknüpfungspunkte für die Besteuerung
2. Unbeschränkte Steuerpflicht

Inhalt: Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Inland, Sonderregelungen, erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG), fingierte unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG), fingierte unbeschränkte Steuerpflicht von EU- und EWR-Familienangehörigen (§ 1a EStG), Besteuerung des Welteinkommens

3. Beschränkte Steuerpflicht

Inhalt: Qualifizierung von inländischen Einkünften, Einkunftsarten (§ 49 Abs. 1 EStG), Veranlagung und Steuerabzug

4. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht
5. Spezialregelung: Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG)

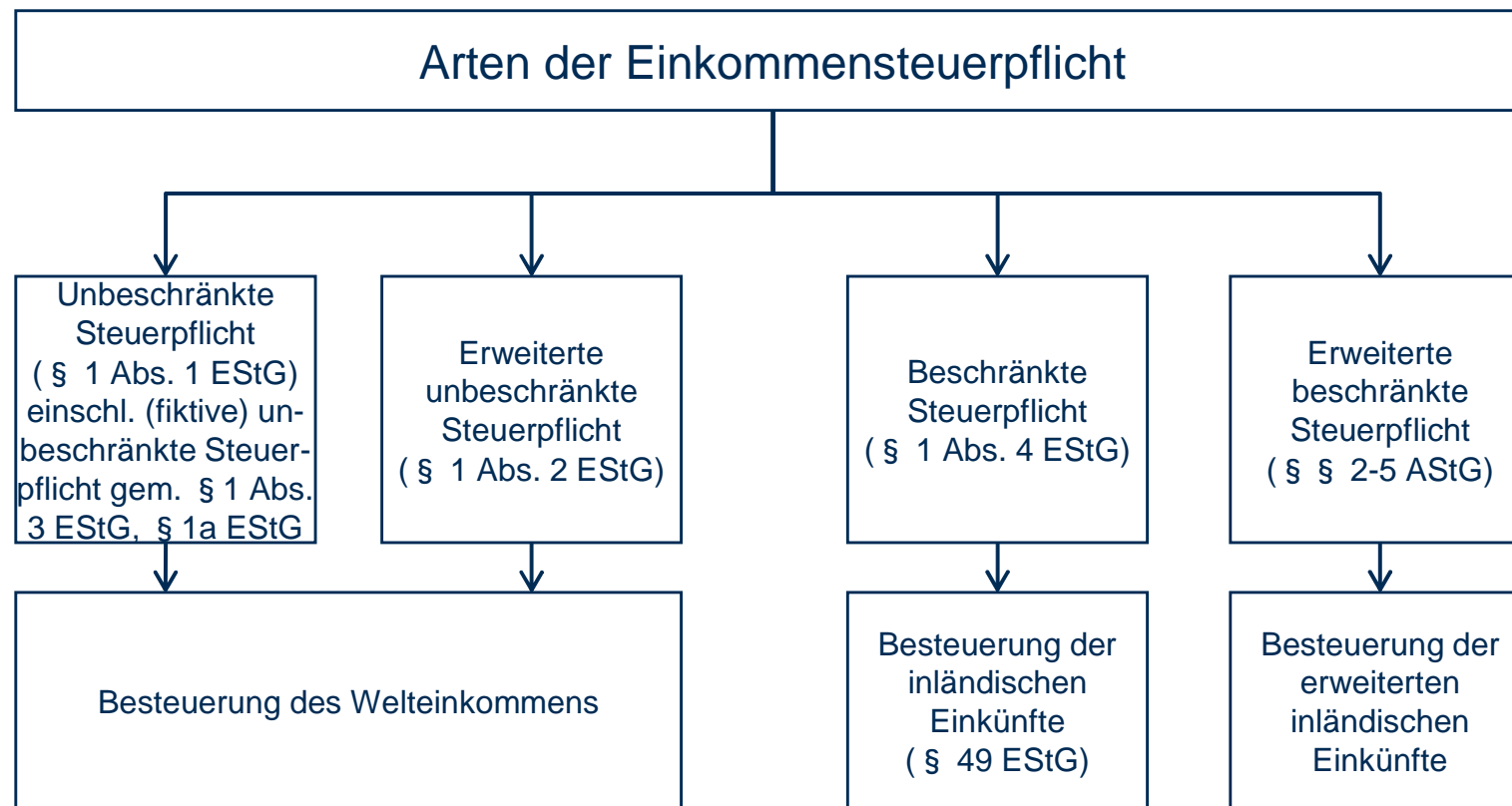
C.I. Einkommensteuer

1. Anknüpfungspunkte für die Besteuerung

- Es gehört zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts, dass jeder Staat eine Steuerpflicht aufgrund seiner Steuergesetze nur begründen darf, wenn es hierfür persönliche oder räumliche Anknüpfungspunkte gibt (vgl. Schaumburg, IntStR, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.1)
- Für den Bereich der Steuern vom Einkommen gelten als Anknüpfungspunkte im Grundsatz die
 - persönliche Beziehung zum steuernden Staat für **unbeschränkte Steuerpflicht**
 - Wohnsitz-/Ansässigkeitsprinzip (Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt)
 - ausnahmsweise Staatsangehörigkeit (Nationalitätsprinzip)
 - räumliche Beziehung zum steuernden Staat für **beschränkte Steuerpflicht**
 - Quellenprinzip (Territorialitätsprinzip)
- **Ausgangsüberlegung** jeder steuerlichen Beurteilung im Internationalen Steuerrecht ist die Klärung der **Art der Steuerpflicht**

C.I. Einkommensteuer

1. Anknüpfungspunkte für die Besteuerung



C.I. Einkommensteuer

2.8 Besteuerung des Welteinkommens

- Durchbrechung durch **Verlustausgleichsbeschränkung** (§ 2a Abs. 1 und 2 EStG)
 - Grds. ergibt sich aus Welteinkommensprinzip die Berücksichtigung positiver **und negativer** Einkünfte (objektives Nettoprinzip)
 - Aber Durchbrechung des Welteinkommens- und Nettoprinzips durch § 2a Abs. 1 und 2 EStG: Versagung des Verlustausgleichs zwischen positiven inländischen Einkünften und **negativen ausländischen Einkünften** bspw. aus
 - einer in einem Drittstaat belegenen **land- und forstwirtschaftlichen** Betriebsstätte (Nr. 1)
 - einer in einem Drittstaat belegenen **gewerblichen** Betriebsstätte (Nr. 2).
 - **Ausnahme:** Betriebsstätte mit (fast) ausschließlich **aktiven Einkünften** (§ 2a Abs. 2 Satz 1 EStG)
 - dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, Veräußerung oder Entnahme von zu einem BV gehörenden Anteil an einer Drittstaaten-Körperschaft (Nr. 3) bzw. im PV gehaltenen Beteiligung i.S.v. § 17 EStG (Nr. 4)
 - **Ausnahme:** Körperschaft erzielt (seit Gründung bzw. während der letzten 5 Jahre) aktive **Einkünfte** (§ 2a Abs. 2 Satz 2 EStG)

C.I. Einkommensteuer

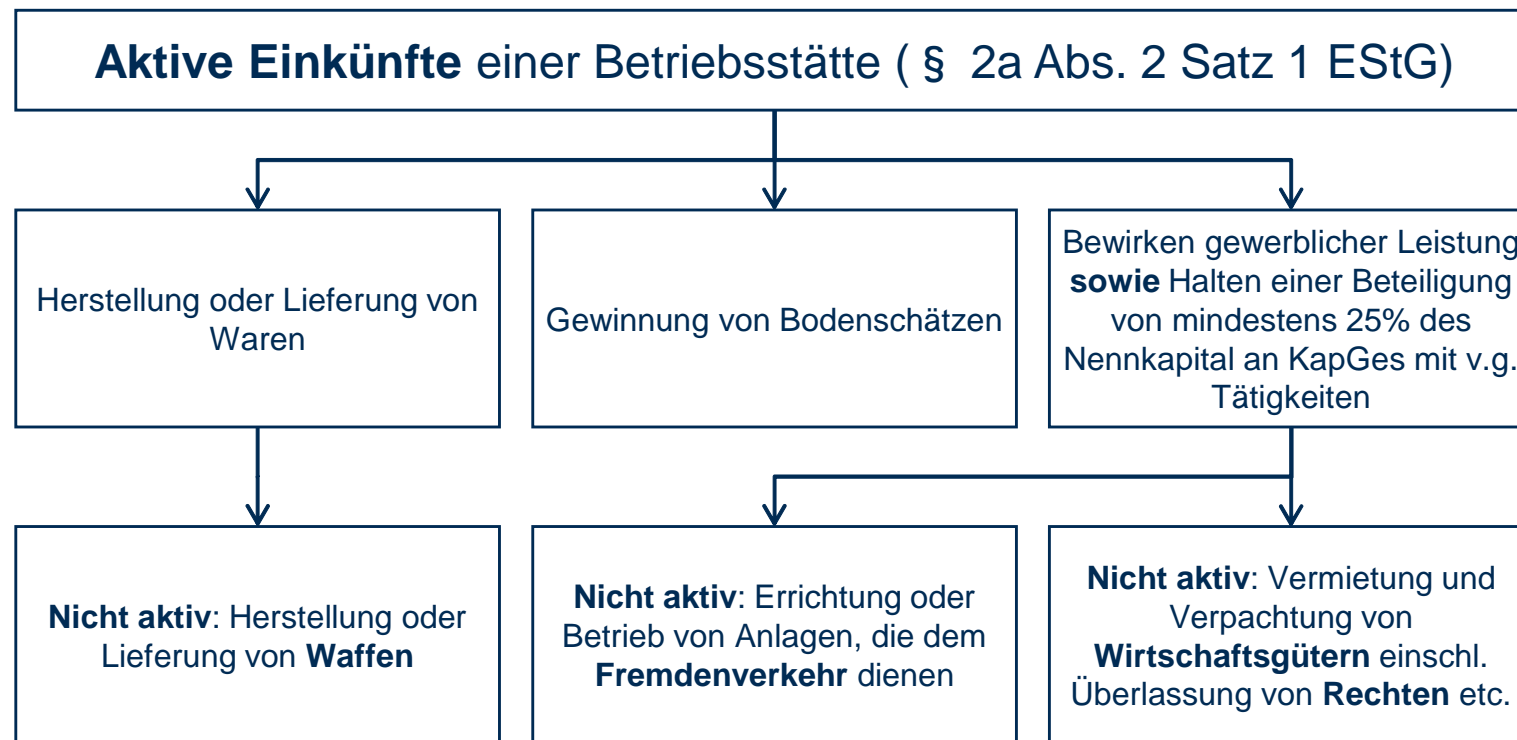
2.8 Besteuerung des Welteinkommens

- Durchbrechung durch Verlustausgleichsbeschränkung (§ 2a Abs. 1 und 2 EStG)
 - Ferner negative Einkünfte (Gewinnminderungen) bspw. aus
 - der Beteiligung als **stiller Gesellschafter** und aus **partiarischem Darlehen**, wenn Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat (Nr. 5)
 - der **Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens** oder Sachinbegriffen, wenn in einem Drittstaat belegen (Nr. 6a)
 - der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich im Ausland eingesetzt werden (Nr. 6 b)
 - der Teilwertabschreibung oder Übertragung von in Drittstaaten belegenem unbeweglichen Vermögen oder der o.g. Schiffe (Nr. 6 c)
 - dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme von zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteil bzw. einem Anteil i.S. des § 17 EStG an einer Körperschaft, die nicht in einem Drittstaat ansässig ist, soweit die negativen Einkünfte auf einem der Tatbestände in Nr. 1 bis 6 zurückzuführen ist (Nr. 7)
 - Vermeidung von Umgehungsgestaltungen z.B. Investment einer natürlichen Person über eine inländische Kapitalgesellschaft zur Nutzung des § 3c Abs. 2 EStG

C.I. Einkommensteuer

2.8 Besteuerung des Welteinkommens

- Durchbrechung durch Verlustausgleichsbeschränkung (§ 2a Abs. 1 und 2 EStG)



C.I. Einkommensteuer

2.8 Besteuerung des Welteinkommens

- Durchbrechung durch Verlustausgleichsbeschränkung (§ 2a Abs. 1 und 2 EStG)
 - Definitionen
 - Drittstaat = Staat, der nicht Mitglied der EU (§ 2 Abs. 2a Nr. 1 EStG) bzw. des EWR (§ 2a Abs. 2a Satz 2 EStG) ist
 - Drittstaaten-Körperschaft und Drittstaat-Kapitalgesellschaft haben weder Geschäftsleitung noch in EU-/EWR-Staat (§ 2a Abs. 2 Nr. 2, Satz 2 EStG)
 - **Rechtsfolge:** Derartige negative Einkünfte dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art (fallen in die gleiche Nummer des § 2a EStG) und aus demselben Staat ausgeglichen werden (*per country limitation*)
 - Soweit kein Ausgleich möglich, dürfen in den folgenden VZ die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. aus demselben Staat erzielt, um die negativen Einkünfte gemindert werden (§ 2a Abs. 1 Satz 3 EStG)
 - Soweit Deutschland im DBA-Fall die Einkünfte freistellt, gilt § 2a EStG für den negativen Progressionsvorbehalt (vgl. § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG)
- **Fallbeispiel 5**

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.3 Ausgewählte Vorschriften – Auslegung von DBA (Art. 3 OECD-MA)

■ DBA als Regelungskomplex eigener Art

- Regelungshomogenität von DBA (einheitliche Auslegung des DBA)
- DBA ist Regelungskomplex eigener Art mit eigenen Begrifflichkeiten

■ Allgemeine Auslegungsrichtlinien in Art. 3 OECD-MA

- Begriffsdefinition des Abkommens (z.B. in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA)
- Abkommen enthalten unabhängige und selbständige Definitionen
- Grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegung
- Völkerrechtliche Auslegungsregeln des WÜRV (vgl. Art. 31 WÜRV)
- Berücksichtigung von Briefwechseln, Protokollen und anderen verbindlichen Abreden
- OECD-MA und OECD-Kommentar (zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses) als Hilfsmittel

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.3 Ausgewählte Vorschriften – Auslegung von DBA (Art. 3 OECD-MA)

■ Allgemeine Auslegungsrichtlinien in Art. 3 OECD-MA (Forts.)

- Rückgriff auf Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts, **sog. lex-foi-Klausel** (subsidiär)
 - Begriff nach dem Verständnis des Anwenderstaates auszulegen, Verständnis des Anwenderstaates geht vor; Folge sind **ggf. Qualifikationskonflikte**
 - Rückgriff auf nationales Recht i.S.e. dynamischen Verweisung (vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
- **Ausnahme:** Sinnzusammenhang des Abkommens fordert anderes Auslegungsergebnis (vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.3 Ausgewählte Vorschriften – Auslegung von DBA (Art. 3 OECD-MA)

■ Zusammenfassung zur Auslegung von DBA

- Begriffsdefinition der Abkommen
 - Abkommensnormen enthalten unabhängige und selbständige Definitionen (Art. 3 Abs. 1 OECD-MA); DBA stellen einen eigenständigen Regelungskreis dar
- Sinnzusammenhang der Abkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
 - Gilt für alle Normen des DBA
 - Allgemeine Auslegungsmethoden (grammatische, systematische, historische und teleologische Auslegung)
- Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts, **sog. lex-foi-Klausel** (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)
 - Rückgriff auf nationales Recht als letztes Mittel (dynamische Verweisung)

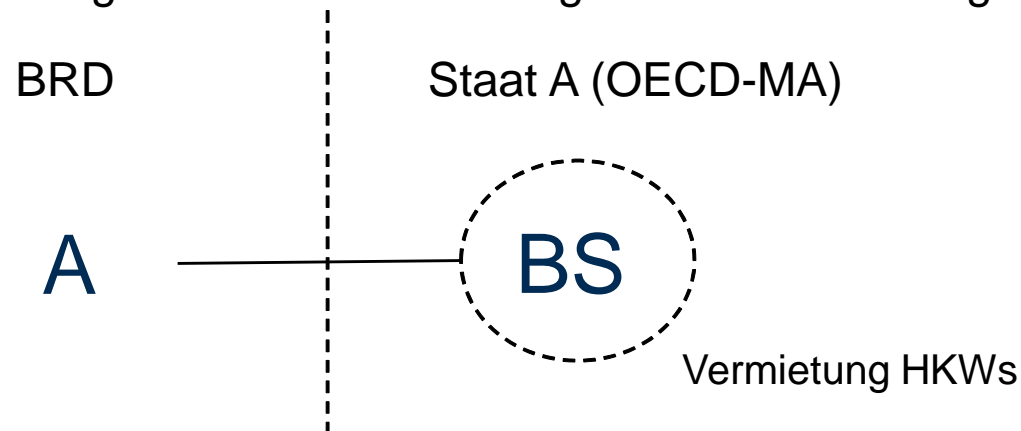
■ Fallbeispiel 29

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.3 Ausgewählte Vorschriften – Auslegung von DBA (Art. 3 OECD-MA)

■ Beispiel zum objektiven Qualifikationskonflikt

- Der Inländer A vermietet gewerblich mobile Heizkraftwerke. Hierzu hat er im Staat A eine Betriebsstätte errichtet. Außer der entgeltlichen Überlassung erbringt A keine weiteren Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung.



■ Anwendung des DBA:

- BRD wendet Art. 7 OECD-MA iVm. Art 5 OECD-MA an und stellt die Vermietungseinkünfte frei
- Staat A wendet Art. 21 OECD-MA an, da aus dessen Sicht keine gewerbliche Tätigkeit vorliegt
- Rückfallklausel?

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.3 Ausgewählte Vorschriften – Auslegung von DBA (Art. 3 OECD-MA)

- **Auflösung von Auslegungskonflikten (Qualifikationskonflikte), die zu Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung führen, z.T. durch**
 - **Bilaterale Maßnahmen**
 - Normspezifische „switch-over“-Klauseln, d.h. Wechsel von Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (vgl. z.B. Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA, Art. 23 Abs. 2 e) aa) DBA Russland, Prot. Nr. 10 DBA Norwegen)
 - Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA)
 - **Multilaterale Maßnahmen** (z.B. EU-Schiedskonvention)
 - **Unilaterale „subject-to-tax“-Klauseln** (z.B. § 50d Abs. 8 EStG, § 50d Abs. 9 EStG)

D.IV. Bilaterale Maßnahmen

6.4 Ausgewählte Vorschriften – Überblick über Verteilung von Besteuerungsrechten

Besteuerungsrecht des Quellenstaates	Relevante Einkunftsarten	Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat
Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung	<ul style="list-style-type: none"> - Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Belegenheitsprinzip) - Einkünfte aus See- und Binnenschifffahrt und Luftfahrt (Art. 8) - Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen (Art. 16) - Einkünfte von Künstlern und Sportlern (Art. 17) - Vergütungen für Tätigkeit im öffentlichen Dienst (Art. 19, Kassenstaatsprinzip) - Zahlungen an Studenten (Art. 20) - Unternehmensgewinne bei Vorliegen einer Betriebsstätte (Art. 7, Betriebsstättenprinzip) - Veräußerungsgewinne bei unbeweglichem Vermögen, Betriebsstättenvermögen oder Vermögen einer festen Einrichtung (Art. 13 Abs. 1, 2 und 4) - Einkünfte aus unselbständiger Arbeit bei Ausübung der Tätigkeit im Quellenstaat (Art. 15, Arbeitsortprinzip, 183-Tage-Regel) 	<ul style="list-style-type: none"> - Freistellungsmethode (Art. 23 A) bzw. Anrechnungsmethode (Art. 23 B) - Deutsche DBA-Praxis: Freistellung unter Progressionsvorbehalt
Begrenzung des Steuersatzes	<ul style="list-style-type: none"> - Dividendeneinkünfte (Art. 10) - Zinseinkünfte (Art. 11) 	<ul style="list-style-type: none"> - Anrechnungsmethode (Art. 23 B) - Ausnahme: Ggf. Freistellung für Dividendeneinkünfte bei Schachtelprivileg
Aufhebung der Quellenbesteuerung	<ul style="list-style-type: none"> - Veräußerungsgewinne bei Vermögen, welches nicht unter Art. 13 Abs. 1, 2 und 4 fällt (Art. 13 Abs. 3 und 5) - Einkünfte aus Lizenzgebühren (Art. 12) - Ruhegehälter (Art. 18) - Andere Einkünfte (Art. 21) 	Grds. keine Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich, da Quellenstaat nicht besteuert



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 1

Vortrag

Prof. Dr. Michael Hendricks, Rechtsanwalt/Steuerberater

Lehrgang zum
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Köln, 10. Mai 2014

Prof. Dr. Michael Hendricks
Rechtsanwalt/Steuerberater



Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

A. Einführung und Grundlagen

B. Behördliche Sachaufklärung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

C. Grenzüberschreitende Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten

D. Grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerverwaltungsakten

E. Verfahrensrechtliche Instrumente zur Bereinigung entstandener Konflikte

F. Präventive verfahrensrechtliche Instrumente zur Vermeidung von Konflikten

G. Schlussbetrachtung

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – Kurzübersicht

A. Einführung und Grundlagen

- I. Begriff des Internationalen Steuerverfahrensrechts
- II. Gesetzliche Grundlagen
- III. Abschnitte des behördlichen Steuerverfahrens
- IV. Steuerverfahrensrecht als Eingriffsrecht
- V. Notwendigkeit besonderer Regelungen

B. Behördliche Sachaufklärung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

- I. Legalitätsprinzip und Verfahrensermessen
- II. Völkerrechtlich bedingte Divergenz von Verwaltungsauftrag und Verwaltungskönnen
- III. Sonderinstrumentarium bei der Sachaufklärung im Überblick
 1. Mitwirkungsrelevante Einzelinstrumente
 2. Mitwirkungsunabhängige Beweismittel
- IV. Allgemeine Grundsätze des Ermittlungsverfahrens
 1. Aufgabenverteilung bei der Sachverhaltsermittlung
 2. Beweismittel im Steuerverfahren
 3. Beweislast und Schätzungsbefugnis
 4. Sphärenorientierte Beweislastverteilung bei Auslandssachverhalten
 5. Vergleich der allgemeinen mit den erweiterten Mitwirkungspflichten

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – Kurzübersicht

- V. Anzeigepflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
- VI. Besondere Pflichten in Bezug auf Buchführung und Aufzeichnung
 - 1. Überblick
 - 2. Ort der Buchführung und der Aufzeichnungen
 - 3. Verzögerungsgeld als Sanktion
- VII. Besondere Deklarationspflichten
- VIII. Auskunfts- und Vorlagepflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten
 - 1. Systematik
 - 2. Prüfung der Rechtmäßigkeit von Auskunfts- und Vorlageverlangen
 - 3. Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern (§ 160 AO)
- IX. Folgen der Verletzung von Mitwirkungsrechten
 - 1. Generelle Folgen
 - 2. Folgen bei der Verletzung besonderer Pflichten
 - 3. Sonderfolgen im Bereich der Verrechnungspreise

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – Kurzübersicht

- X. Sachverhaltsaufklärung mittels Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Informationshilfe
 1. Grundlagen der zwischenstaatlichen Informationshilfe
 2. Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Informationshilfe durch die deutsche Finanzverwaltung
 3. Exkurs: Gewährung zwischenstaatlicher Informationshilfe durch die deutsche Finanzverwaltung
- XI. Weitere Erkenntnismittel deutscher Behörden
- C. Grenzüberschreitende Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten**
 - I. Grundlagen
 - II. Praktische Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der einfachen Bekanntgabe von Verwaltungsakten (Grundzüge)
 - III. Praktische Möglichkeiten der Finanzverwaltung bei der Zustellung von Verwaltungsakten (Grundzüge)
 - IV. Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten (§ 123 AO)

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – Kurzübersicht

D. Grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerverwaltungsakten

- I. Grundlagen
- II. Rechtsgrundlagen
- III. Voraussetzungen für ein deutsches Vollstreckungsersuchen

E. Verfahrensrechtliche Instrumente zur Bereinigung entstandener Konflikte

- I. Grundlagen
- II. Grundlagen des Verständigungsverfahrens im engeren Sinne
- III. Grundlagen des Schiedsverfahrens
- IV. Konfliktbereinigung nach der EG-Schiedsverfahrenskonvention
- V. Vergleich der Instrumente

F. Präventive verfahrensrechtliche Instrumente zur Vermeidung von Konflikten

- I. Grundlagen
- II. Grundzüge des APA-Verfahrens

G. Schlussbetrachtung

B. Behördliche Sachaufklärung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Fall 8

P stammt aus Paraguay. Er lebt und arbeitet seit nunmehr 15 Jahren in München für eine paraguayische Zeitung. Vor 10 Jahren hat er die Deutsche E geheiratet und lebt mit ihr in der Münchener Innenstadt. Mit Ausnahme der Weihnachtsferien, die der P in seinem Heimatort in Paraguay verbringt, halten sich P und E ausschließlich in München auf.

Nachdem P zunächst über (eher geringe) Einkünfte aus der journalistischen Tätigkeit verfügte, erklärt er in seiner Steuererklärung 2010 erstmals erhebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung.

Dem für seine Veranlagung zuständigen Beamten fallen die veränderten Einkommens- und Vermögensverhältnisse sofort auf. Ausgehend von den Einkünften schätzt er das Vermögen des P auf mindestens 10 Mio. €. Vor einiger Zeit hatte der Beamte in der Zeitung gelesen, dass ein in München lebender Paraguayer in seiner Heimat einen erheblichen Lottogewinn erzielt hat.

Da dem Beamten kein deutsches Abkommen mit Paraguay bekannt ist, geht er davon aus, dass in Deutschland auch Einkünfte aus paraguayischen Quellen steuerpflichtig sind. Er beabsichtigt, an die Steuerbehörden in Paraguay ein Auskunftersuchen zu richten, um abzuklären, ob P dort einen Lottogewinn erzielt hat und wie hoch dieser genau ist. P teilt er mit, dass er in Kürze das Ersuchen auf den Weg bringen möchte.

- a) Ist die Steuerverwaltung in Paraguay zur Hilfeleistung verpflichtet?
- b) Ist das vom Beamten geplante Ersuchen rechtmäßig?
- c) Welche Maßnahmen kann P ergreifen, um sich zu wehren?

D. Grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerverwaltungsakten

Überblick zur Wiederholung: Grundformen zwischenst. Rechts- und Amtshilfe:





Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 2

Skript

Dr. Markus Greinert, Steuerberater

Verrechnungspreise

Köln, 8. Mai 2014

Diplom-Kaufmann
Dr. Markus Greinert
Steuerberater

- A. Einleitung
 - I. Begriff und Funktionen von Verrechnungspreisen
 - II. Rechtsgrundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung
 - 1. Verdeckte Gewinnausschüttung/verdeckte Einlage
 - 2. Entnahme/Einlage
 - 3. § 1 AStG
 - 4. Art. 9 OECD-MA
 - 5. Konkurrenzverhältnis
 - III. Elemente des Fremdvergleichs
 - IV. Methoden der Verrechnungspreisermittlung
 - 1. Standardmethoden
 - a. Preisvergleichsmethode
 - b. Wiederverkaufspreismethode
 - c. Kostenaufschlagsmethode
 - 2. Gewinnorientierte Methoden
 - a. Profit Split
 - b. TNMM
 - c. Globale Gewinnvergleichsmethode
- B. Verrechnungspreisermittlung durch tatsächlichen Fremdvergleich vs. hypothetischen Fremdvergleich
 - I. Tatsächlicher Fremdvergleich
 - 1. Uneingeschränkte Vergleichbarkeit
 - 2. Eingeschränkte Vergleichbarkeit
 - 3. Datenbankanalysen
 - 4. Einengung von Bandbreiten
 - II. Hypothetischer Fremdvergleich
 - 1. Ableitung von Einigungsbereichen
 - 2. Transparenzklausel
- C. Verrechnungspreisermittlung für ausgewählte Liefer- und Leistungsbeziehungen
 - I. Lieferung von Produkten
 - 1. Vertrieb
 - a. Verrechnungspreise gegenüber Eigenhändlern
 - b. Verrechnungspreise gegenüber anderen Vertreibern
 - c. Anlaufverluste
 - d. Mindestgewinn
 - 2. Produktion
 - a. Lohnfertiger
 - b. Eigenproduzent
 - II. Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter
 - 1. Arten immaterieller Wirtschaftsgüter
 - 2. Arten der Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter
 - 3. Standardmethoden
 - 4. Gewinnorientierte Methoden
 - a. Knoppe-Formel
 - b. Incremental Cash-flow
 - c. Residualgewinnmethode
 - III. Umlagen
 - 1. Arten von Umlagen
 - 2. Kostenumlagen

- IV. Erbringung von Dienstleistungen
 - 1. Verrechnung dem Grunde nach
 - 2. Verrechnung der Höhe nach
- V. Gewährung von Darlehen
 - 1. Verrechnung dem Grunde nach
 - 2. Verrechnung der Höhe nach
 - a. Sollzins – Habenzins
 - b. Sicherheiten
 - 3. Patronatserklärung
- VI. Arbeitnehmerentsendung
 - 1. Zuordnung des Interesses
 - 2. Zu verrechnendes Entgelt
 - 3. Know-how Transfer
- D. Funktionsverlagerung
 - I. Begriffe
 - 1. Funktionsverlagerung
 - 2. Transferpaket
 - II. Arten der Funktionsverlagerung
 - III. Bewertung einer Funktionsverlagerung
 - 1. Methoden
 - 2. Isolierung Gewinne
 - 3. Nutzungsdauer
 - 4. Kapitalisierungszinssatz
 - 5. Verlagerung Verlustbetrieb
 - 6. Internationale Regelungen
 - IV. Gesamtbewertung vs. Einzelbewertung
 - 1. Grundsatz
 - 2. Escape-Klausel
 - V. Sofortbesteuerung vs. Lizenzierung
 - VI. Anpassungsklausel
 - 1. Grundsatz
 - 2. Widerlegbare Vermutung
 - 3. Ausgestaltung einer Anpassungsklausel
- E. Dokumentationspflichten
 - I. Rechtsgrundlagen
 - II. Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation
 - 1. Vorteile einer ordnungsmäßigen Verrechnungspreisdokumentation
 - 2. Inhalt der Aufzeichnungen
 - 3. Umfang der Angemessenheitsdokumentation
 - 4. Formale Grundsätze
 - 5. Zeitliche Grundsätze
 - 6. Erleichterungen für kleinere Unternehmen
 - III. Sanktionen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten
 - 1. Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung
 - 2. Beweislastverteilung
 - 3. Zuschlag (Penalties)
 - IV. Internationale Anforderungen
 - V. Interne Verrechnungspreisrichtlinie

Wesentliche Verordnungen und BMF-Schreiben (I)

- **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung** - GAufzV v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, S. 2296 (*Beck: 800b*);
- **Funktionsverlagerungsverordnung** - FVerlV v. 12.8.2008, BGBl. I 2008, S. 1680 (*Beck: 725a*);
- Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (**Verwaltungsgrundsätze**) vom 23.2.1983 (BStBl. I 1983, S. 218) (*Beck: 725 § 1/1*);
- **Verwaltungsgrundsätze-Verfahren** vom 12.4.2005 (BStBl. I 2005, S. 570) (*Beck: 725 § 1/5*);
- Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch **Umlageverträge** zwischen international verbundenen Unternehmen vom 30.12.1999 (BStBl. I 1999, S. 1122) (*Beck: 725 § 1/3*);
- Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der **Arbeitnehmerentsendung** (Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung) vom 9.11.2001 (BStBl. I 2001, S. 796) (*Beck: 725 § 1/4*);

Wesentliche Verordnungen und BMF-Schreiben (II)

- Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden **Funktionsverlagerungen** (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) vom 13.10.2010 (BStBl. I 2010, S. 774) (*Beck: 725 § 1/7*).
- Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei **Betriebsstätten** international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24.12.1999 (BStBl. I 1999, S. 1076) (*Beck: 800 § 12/1*).

A. Einleitung

Begriff und Funktionen von Verrechnungspreisen

Rechtsgrundlagen der internationalen Gewinnabgrenzung

Elemente des Fremdvergleichs

Methoden der Verrechnungspreisermittlung

Übersicht der Gewinnabgrenzungsnormen

Norm	Bewertungsmaßstab	Berichtigungsobjekt
vGA	Fremdvergleichspreis (H 36 III Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis KStR i.V.m. BFH)	Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung
Entnahme	Teilwert/Selbstkosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 1.HS EStG)	Wirtschaftsgüter, Nutzungen und Leistungen
fiktive Entnahme	gemeiner Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2.HS EStG)	Wirtschaftsgüter, Nutzungen und Leistungen
vE	Teilwert (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; R 40 Abs. 4 KStR)	Wirtschaftsgüter
Einlage	Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG)	Wirtschaftsgüter
fiktive Einlage	gemeiner Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG)	Wirtschaftsgüter
AStG	Fremdvergleichspreis (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AStG)	Wirtschaftsgüter, Nutzungen und Leistungen (Transferpaket)

Konkurrenzverhältnis der Gewinnabgrenzungsnormen

- Bekannte Formulierung in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG: „unbeschadet anderer Vorschriften“.
 - Die Korrektornorm des § 1 AStG ist subsidiär zu anderen Korrektornormen.
§ 1 AStG tritt also zurück, zumindest wenn die anderen Korrektornormen eine Gewinnkorrektur vorsehen, die § 1 AStG entspricht.
- § 1 Abs. 1 AStG wird um Satz 4 mit Bezug auf das Konkurrenzverhältnis der Korrektornormen ergänzt: „Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.“
 - „Meistbegünstigung“ zu Gunsten der Finanzverwaltung
- Anwendungsfälle (Bsp.):
 - Unterschiede Teilwert vs. Fremdvergleichspreis
 - Unterschiede Fremdvergleichspreis gemäß vGA vs. Fremdvergleichspreis gemäß § 1 AStG

Konkurrenzverhältnis der Gewinnabgrenzungsnormen

- Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA gegenüber rein nationalen Vorschriften
 - FG Köln v. 22.8.2007, EFG 2008, S. 161; vgl. hierzu *Baumhoff/Greinert*, IStR 2008, S. 353 ff.
 - Erneute Bestätigung durch FG Hamburg v. 31.10.2011, IStR 2012, S. 190
 - Nunmehr auch Bestätigung durch BFH v. 11.10.2012 - I R 75/11, IStR 2013, S. 109.
- Art. 9 OECD-MA begrenzt die aus nationalem Recht resultierende Berechtigung der Vertragsstaaten zu einer Gewinnhinzurechnung.
- Sperrwirkung insbesondere relevant im Hinblick auf die Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung (bei Fehlen einer klaren, im Voraus getroffenen Vereinbarung, die zivilrechtlich wirksam ist und auch tatsächlich durchgeführt wird).
- „Die Lösung des Konkurrenzverhältnisses wird auch dem Zweck der Vorschrift gerecht. Durch die Beschränkung des nationalen Steueranspruchs soll nach ... Art. 9 OECD-MA eine doppelte Berücksichtigung desselben Aufwands oder Ertrags vermieden werden.“

Auswahl des Verrechnungspreises bei Vorliegen einer Preis-Bandbreite – Korrektur des Verrechnungspreises

- Gemäß Tz. 3.4.12.5 Buchst. d) VWG-Verfahren 2005 „kann die Einengung durch mathematische Verfahren vorgenommen werden“.
- Mathematische Verfahren: Einengung unter Verwendung der Varianz bzw. Standardabweichung (geben an, in welchem Ausmaß bei einer Verteilung Abweichungen vom arithmetischen Mittelwert vorliegen).
- Bei Normalverteilung würden durch die folgenden Intervalle erfasst:
 - 68,26 % aller Werte bei einem Intervall von Mittelwert $- 1 * \text{Standardabweichung}$ bis Mittelwert $+ 1 * \text{Standardabweichung}$;
 - 95,44 % aller Werte bei einem Intervall von Mittelwert $- 2 * \text{Standardabweichung}$ bis Mittelwert $+ 2 * \text{Standardabweichung}$;
- Mit dieser Vorgehensweise würden jedenfalls beobachtete Extremwerte ausgesondert und damit die Bandbreite eingengt.

Möglichkeiten zum Nachweis „ernsthaften Bemühens“

- Verwendung von **Fremdvergleichsdaten** als einfachste und sicherste Methode, „ernsthaftes Bemühen“ zu zeigen.
- Als Fremdvergleichsdaten kommen z.B. in Betracht:
 - Preise vergleichbarer Lieferungen/Leistungen an fremde Dritte;
 - Margen bei vergleichbaren Geschäften mit fremden Dritten (z.B. bei Auftragsproduktion oder Produktvertrieb sowohl für verbundene Unternehmen als auch für fremde Dritte);
 - Informationen zu fremden Unternehmen aus Datenbanken (Brutto- und Nettomargen; Kostenaufschläge etc.).
- Bei fehlenden Fremdvergleichsdaten kann durch Verwendung **innerbetrieblicher Plandaten** bei der Verrechnungspreisfestlegung ernsthaftes Bemühen gezeigt werden.



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 1

Vortrag

Dr. Vassil Tcherveniachki

Besteuerung von Betriebsstätten Betriebsstättengewinnermittlung

Dr. Vassil Tcherveniachki, Steuerberater

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
- B. Definition der Betriebsstätte
- C. Grundlagen der Betriebsstättengewinnermittlung
- D. Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätte
- E. Überführung von Wirtschaftsgütern
- F. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern
- G. Erbringung von Dienstleistungen
- H. Funktionsverlagerungen
- I. Nutzung ausländischer Betriebsstättenverluste
- J. Behandlung von Gründungsaufwendungen
- K. Währungsumrechnung
- L. Dokumentationspflichten

Arten der Steuerpflicht (ESt und KSt)



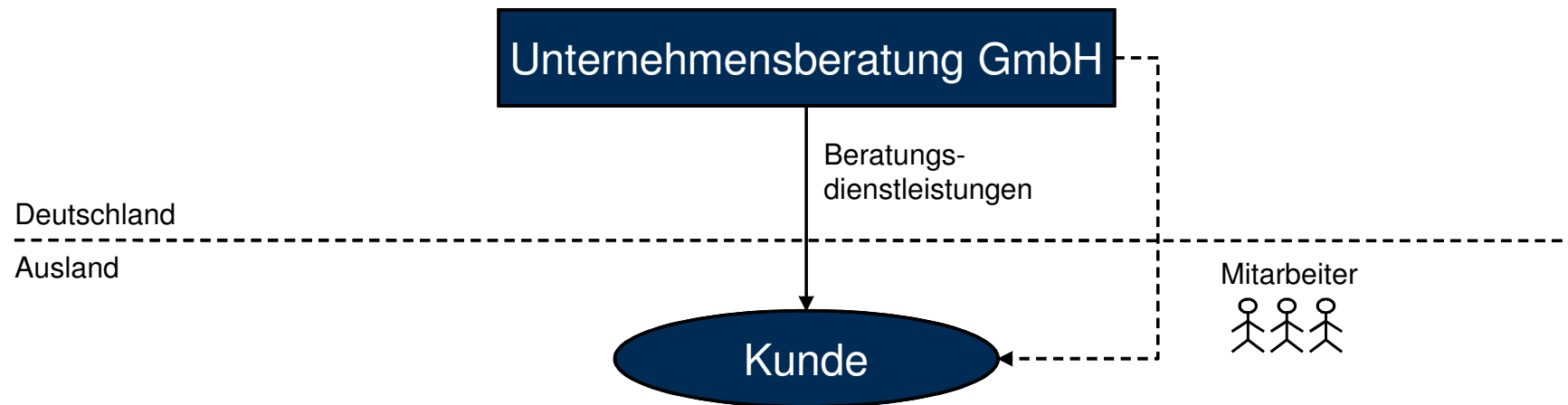
Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen

- Nebeneinander von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht führt zu Risiko der **internationalen Doppelbesteuerung**.
 - ➔ Vermeidung durch **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA)
- DBA sind **völkerrechtliche Verträge**, die zwischen zwei Staaten (z.B. BRD und USA) abgeschlossen werden. DBA beziehen sich in der Regel nur auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer (nicht auf die Umsatzsteuer und Lohnsteuer).
- **Wirkung** von DBA
 - **Beschränkung der Quellenbesteuerung** (d.h. der beschränkten Steuerpflicht) (z.B. bei Betriebsstätten).
 - Methoden zur **Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung** im Ansässigkeitsstaat (Anrechnungs- und Freistellungsmethode).
 - Vermeidung der **doppelten Nichtbesteuerung**.
 - Keine Begründung, sondern nur **Einschränkung** der nationalen Steuerpflicht.

Verfüugungsmacht über eine Geschäftseinrichtung (1)

- Wesentliche Änderungen des OECD-MK beziehen sich auf die Definition der „**Verfüugungsmacht**“ („at the disposal of“) über eine feste Geschäftseinrichtung, welche eine grundlegende Voraussetzung der Betriebsstätte darstellt.
- Eine Verfügungsmacht liegt nach Auffassung der WP unzweifelhaft vor, wenn der Unternehmer über ein **exklusives Recht zur Nutzung der Geschäftseinrichtung** verfügt (z.B. auf Basis eines Miet- oder Pachtvertrages).
- Die Verfügungsmacht über eine Betriebsstätte liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer auf Basis einer **andauernden und regelmäßigen Basis** über einen **längeren Zeitraum** Räumlichkeiten eines anderen Unternehmens nutzt oder diese Räumlichkeiten von **mehreren Unternehmen zusammen** genutzt werden.
- Die Verfügungsmacht liegt allerdings **nicht** vor, wenn der Unternehmer in solchen Räumen nur **unregelmäßig** oder nur **gelegentlich anwesend** ist.
- Hat ein Unternehmer **keine Berechtigung**, Räumlichkeiten zu nutzen und ist er in diesen auch **nicht anwesend**, stellt die OECD klar, dass insoweit **keine Verfügungsmacht** vorliege (vgl. Tz. 4.2 OECD-MK in der Entwurfsfassung v. 19.10.2012).

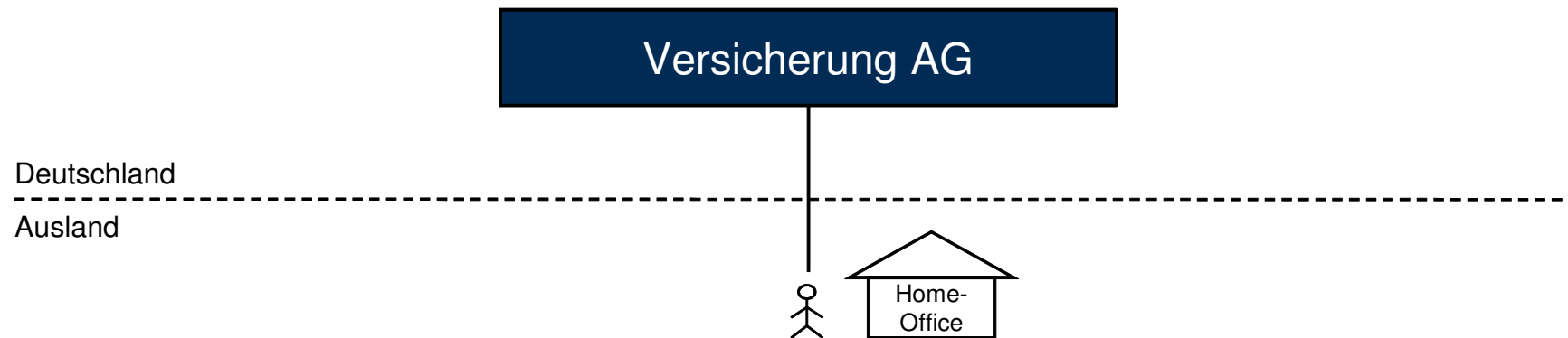
Verfüugungsmacht über eine Geschäftseinrichtung (2)



Die **Unternehmensberater** der U-GmbH beraten über **20 Monate** einen Kunden im Ausland. Die Beratung erfolgt in der Zentrale des Kunden, wobei der Unternehmensberatung verschiedene **Besprechungs- und Arbeitsräume** zur Verfügung gestellt werden. Die Unternehmensberater verfügen über eine sog. „security card“, mit der sie **uneingeschränkt Zugang** in das Gebäude haben.

➔ **Betriebsstätte!**

Verfügbungsmacht über eine Geschäftseinrichtung (3)



Die Begründung einer Betriebsstätte durch ein **Home-Office** hängt nach Auffassung der WP von dem **Einzelfall** ab. So soll die zeitweise oder gelegentliche Nutzung von eigenen Räumlichkeiten durch einen Mitarbeiter **keine Betriebsstätte** begründen (Tz. 4.8 OECD-MK in der Entwurfsfassung v. 12.10.2011).

Wird das Home-Office hingegen **regelmäßig und dauerhaft** im Hinblick auf eine Unternehmenstätigkeit genutzt und erfolgt die Heimarbeit nach **Vorgabe des Unternehmens**, kann ein Home-Office **eine Betriebsstätte** begründen. Dies soll insbesondere bei einem Unternehmensberater gelten, der seine Unternehmensberatungstätigkeit vornehmlich von zu Hause ausübt. Es ist allerdings in jedem Fall zu prüfen, ob die von dem Mitarbeiter zu Hause ausgeübten Tätigkeiten unter **Art. 5 Abs. 4 OECD-MA** (insbesondere vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten) fallen.

Zeitliche Voraussetzungen (1)

- Der Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ impliziert auch eine **Mindestdauer**, über welche hinweg eine unternehmerische Tätigkeit im Quellenstaat ausgeübt werden muss. **Art. 5 Abs. 1 OECD-MA** enthält indessen **keine Konkretisierung** dieser zeitlichen Voraussetzung.
 - Die WP sieht in der **12-Monats-Frist** des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA bei Bau- und Montagebetriebsstätten eine **Grundregel**.
 - Demgegenüber wird in Tz. 6 OECD-MK 2010 klargestellt, dass auch eine unternehmerische Tätigkeit über eine „sehr kurze Zeit“ eine Betriebsstätte begründen kann. In diesem Zusammenhang wird eine „**Daumenregel**“ der OECD-Mitgliedstaaten von **6 Monaten** genannt.
- Die WP stellt klar, dass auch **wiederkehrende Tätigkeiten** von sehr kurzer Dauer **insgesamt zu einer nachhaltigen Tätigkeit** führen und damit eine feste Geschäftseinrichtung begründen können (Tz. 6.1 OECD-MK in der Entwurfsfassung v. 19.10.2012).
 - **Beispiel:** Ein Unternehmen führt Bohrungen nach Bodenschätzungen – abhängig von der Jahreszeit – an jeweils ca. 3 Monaten in einem Jahr durch. Es wird erwartet, dass die Tätigkeiten 5 Jahre andauern. Auf Grund des wiederkehrenden Charakters der Tätigkeiten begründet das Unternehmen eine Betriebsstätte, obwohl kein länger andauernder Aufenthalt (von 6 Monaten) im Jahr erfolgt.

Indirekte Gewinnermittlungsmethode (Beispiel) (4)

Anwendung der Kostenschlüsselmethode

Schritt 1: Sämtliche anlässlich der Leistungserbringung bzw. Auftragsdurchführung entstandenen **Kosten** werden so exakt wie möglich zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt.

Schritt 2: Der auf die Betriebsstätte entfallende **Kostenblock** wird den **Gesamtkosten** gegenübergestellt (**Prozentsatz**).

Schritt 3: Prozentsatz aus Schritt 2 wird auf das **Auftragsergebnis** angewandt, um Betriebsstättengewinnanteil zu ermitteln.

Wirtschaftlicher Grundgedanke:

Anfall von Kosten hat entsprechende Gewinne zur Folge!

Indirekte Gewinnermittlungsmethode (Beispiel) (5)

Auftragsergebnis: 1.000.000 €

Anteil Betriebsstätte China: 17,4 %

Betriebsstättengewinn: 174.000 €

- a) Engineering
 - b) Lieferungen 100 % = 120
 - Montageland (3 %)
 - Inland und sonstiges Ausland (97 %)
 - c) Montage und Montageüberwachung
 - d) Fertigungs- und Konstruktionsüberwachung im Betriebsstättenland
 - e) Schulung Kundenpersonal im Stammhaus
 - f) Open Package Inspection (Kisteninspektion)
 - g) Oberbauleitung
 - h) Federführung
 - i) ...
 - j) ...
 - k) ...
- Summe**

Kosten	Ausland = Betriebsstättenland	
	%	Betrag
20	0	0
3,6	100	3,6
116,4	10	11,6
5	90	4,5
5	90	4,5
4	0	0
2	100	2
2	100	2
4	0	0
162		28,2

Verhältnis Selbstkosten Betriebsstättenland zu gesamten Selbstkosten

17,4 %



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 3

Dr. Torsten Engers, Rechtsanwalt / Steuerberater

Lehrgang zum Fachberater für Internationales Steuerrecht

Besteuerung von Steuerausländern in Deutschland (beschränkte Steuerpflicht) – 25./26. Juni 2014

Dr. Torsten Engers

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Besteuerung von Steuerausländern in Deutschland (beschränkte Steuerpflicht)

- A. Beschränkt Steuerpflichtige**
- B. Isolierende Betrachtungsweise**
- C. Inländische Einkünfte**
- D. Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung**
- E. Besonderheiten bei der Steuererhebung**
- F. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht**

Besteuerung von Steuerausländern in Deutschland (beschränkte Steuerpflicht)

C. Inländische Einkünfte

- I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- III. Einkünfte aus selbständiger Arbeit
- IV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- V. Einkünfte aus Kapitalvermögen
- VI. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG)
- VII. Sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

Prüfungsschema

I. Nationales Recht

- unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, § § 8, 9 AO)
- beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 49 EStG)
- erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)
- Einkünfteermittlung und Erhebungsart

II. EU – Recht

- Mutter-Tochter-Richtlinie
- Zins- und Lizenzrichtlinie

A. Beschränkt Steuerpflichtige

Wohnsitz im Inland (§ 8 AO)

- Wohnsitz kann bei Wohngemeinschaft zu verneinen sein, wenn sehr geringe Wohnungsgröße nur gemeinsames Übernachten gestattet (BFH v. 10.04.2013, BFH/NV 2013, 1909)
- Wohnsitz bleibt auch bei kurzfristiger Untervermietung
- Kein Wohnsitz bei gelegentlichem Übernachten bei Angehörigen oder Bekannten
- Gesonderte Prüfung von Ehegatten, aber Vermutung für gleichen Wohnsitz von nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten
- Vermutung: Wohnsitz eines Kindes dort wo Schulbesuch; siehe auch Aufgabe Wohnsitz im Inland bei 6jährigem Schulbesuch im Ausland (BFH v. 27.12.2011, BFH/NV 2012, 555).
- Keine Wirkung von behördlichen An- und Abmeldungen, aber Indiz

Vgl. zu § 8 AEO

A. Beschränkt Steuerpflichtige

Checkliste Wegzug

- Abmeldung von Mobil- und Festnetzanschlüssen
- Ummeldung Kfz
- Aufgabe von Mitgliedschaften oder Aktivenstatus in Vereinen, Mitgliedschaften in Vereinen im neuen Wohnort
- Aufgabe inländischer Bankverbindung
- Neue Krankenversicherung

A. Beschränkt Steuerpflichtige

Gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO)

- Bei Aufenthalt unter Umständen, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt.
- Immer und von Beginn an gegeben bei zeitlich zusammenhängendem Aufenthalt von mehr als 6 Monaten, kurzzeitige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt (kurzfristig: Familienheimfahrt, Erholungsurlaub, Jahresurlaub, Kur, Geschäftsreisen); irrelevant, ob 6 Monate in einem Kalenderjahr liegen (vgl. BFH v. 22.06.2011, BFH/NV 2011, 2001 bzgl. einer Moderatorin mit Wohnsitz in der Schweiz, die sich regelmäßig für die TV-Produktionen in D aufhält.)
- Vermutungsregelung gilt nicht, wenn Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Kur-, Erholungs- oder ähnlichen privaten Zwecken dient.
- Kein gewöhnlicher Aufenthalt von Grenzpendlern am Arbeitsplatz
- Grds. Aufgabe des gewöhnlichen Aufenthalts bei Aufenthalt von mehr als 6 Monaten im Ausland

Vgl. zu § 9 AEAO

G. Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen

IV. Unternehmensgewinne (Art. 7 DBA)

- Problem: Zuordnung von Gewinnen soweit sie vor Überführung eines WG in die Betriebsstätte entstanden sind.
 - BFH vom 17.7.2008, FR 2008, 1149 (Aufgabe der finalen Entnahmetheorie): Nur die Gewinne, die während der Zugehörigkeit des WG zu der Betriebsstätte entstanden sind, können von dem Betriebsstättenstaat besteuert werden.
 - Parallele Entscheidungen zur finalen Betriebsaufgabe: BFH v. 28.10.2009, DStR 2010, 40; BFH v. 28.10.2009, IStR 2010, 103.
 - Nichtanwendungserlass v. 20.05.2009, FR 2009, 639; Einfügung von § 4 Abs. 1 Satz 4 durch Jahressteuergesetz 2010.
 - Ausgleichsposten nach 4g EStG nur für unbeschränkt Steuerpflichtige



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 3

Dr. Carsten Schlotter, Rechtsanwalt / Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

IStR 3: Grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung

Inhalt des Vortrages

A. Allgemeines und Grundlagen

- I. Umfang der Steuerpflichten einer natürlichen Person in Deutschland
 1. Unbeschränkte Steuerpflicht
 2. Beschränkte Steuerpflicht
 3. Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht
 4. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht
 5. Erweitert beschränkte Steuerpflicht
 6. Erhebungsformen der Steuer
- II. Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen
 1. Doppelbesteuerung
 2. Beseitigung einer möglichen Doppelbesteuerung
 3. Bestimmung der Ansässigkeit (Art. 4 OECD-MA)
 4. Besteuerungsrechte des Quellenstaates (Art. 6 – 21 OECD-MA)
 5. Vermeidung der Doppelbesteuerung (Art. 23 OECD-MA)
 6. Entlastung beim Steuerabzugsverfahren
 7. Erstattungsmöglichkeit nach § 50d Abs. 1 EStG

Inhalt des Vortrages

B. Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Inland

- I. Unbeschränkte Steuerpflicht
- II. Beschränkte Steuerpflicht

C. Einkünfte aus unselbständiger Arbeit im Abkommensrecht

- I. Besteuerung im Tätigkeitsstaat – Art. 15 Abs. 1 OECD-MA
- II. Besteuerung im Ansässigkeitsstaat – Art. 15 Abs. 2 OECD-MA
 1. Aufenthalt bis zu 183 Tagen
 2. Zahlung durch einen im Tätigkeitsstaat ansässigen ArbG
 3. Zahlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des ArbG im Tätigkeitsstaat

Inhalt des Vortrages

- III. Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns
- IV. Geschäftsführergehälter
- V. Grenzgängerregelungen
- VI. Personal auf Schiffen und Flugzeugen
- VII. Künstler und Sportler
- VIII. Ruhegehälter
- IX. Kassenstaatsprinzip

D. Freistellung der Einkünfte in Deutschland als Ansässigkeitsstaat

- I. Anwendung der Freistellungsmethode in Deutschland
- II. Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG
- III. „Subject-to-tax“-Klausel und Rückfall-Klausel
- IV. „Remittance-base“-Klausel
- V. Progressionsvorbehalt
- VI. Verständigungsverfahren

A. Allgemeines und Grundlagen

2. Beseitigung einer *möglichen* Doppelbesteuerung

➤ Beseitigung durch Doppelbesteuerungsabkommen

Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge gemäß Art 59 Abs. 2 GG zwischen zwei Staaten, in denen die nationale Besteuerungshoheit in der Sache und der Höhe begrenzt wird

Einführung in das nationale Recht durch Bundesgesetz (Zustimmungsgesetz), DBA haben als *lex specialis* Vorrang vor den nationalen Regelungen (vgl. auch § 2 AO)

Aufgrund des Charakters als Bundesgesetz hat der nationale Gesetzgeber die Möglichkeit, nationale Gesetze zu schaffen, die wiederum DBA-Regeln vorgehen (sog. Treaty Override)

A. Allgemeines und Grundlagen

aktuelle Probleme:

- Fehlende Transformation von Konsultations- und Verständigungsvereinbarungen in nationales Recht (siehe dazu BFH v. 02.09.2009 - I R 111/08 und BMF v. 13.04.2010)

Verfahren, in dem sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, Auslegungszweifel zu beseitigen, wird als Konsultationsverfahren bezeichnet; erzielte „Auslegungsvereinbarung“ heißt Konsultations- oder Verständigungsvereinbarung (vgl. Art 25 OECD-MA)

Berücksichtigung des deutschen Verfassungsrechts: „Abkommensänderung“ ist nur durch gleichrangiges Gesetz möglich, nicht durch ein reines zwischenstaatliches Verwaltungsabkommen (Grund: fehlende Transformation in nationales Recht). Gesetzgeberische Reaktion: Einfügung eines § 2 Abs. 2 AO im Rahmen des JStG 2010 => Verordnungsermächtigung; darauf beruhend hat BMF Verordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen erlassen (insb. Schweiz, Frankreich, Belgien, Niederlande, UK, USA, Österreich, Luxemburg)

Verfassungsmäßigkeit ? Ist gesetzesverdrängende Wirkung in § 2 Abs. 2 AO als Ermächtigungsgrundlage ausreichend angelegt ? Sonst Vorrang des Gesetzes

vgl. dazu aktuell: FG Hessen vom 08.10.2013 – 10 K 2176/11 (BFH I R 79/13): Regelung der Konsultationsvereinbarung steht im Widerspruch zum DBA; Verstoß gegen Vorrang des Gesetzes.

D. Freistellung der Einkünfte in Deutschland als Ansässigkeitsstaat

III. „Subject-to-tax“-Klausel und Rückfall-Klausel

- Beim Nachweis der Besteuerung ist § 90 Abs. 2 AO zu berücksichtigen. In Fällen, in denen ein Lohnsteuerabzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat vorgenommen wird und keine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgt, kann die tatsächliche Besteuerung durch Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung über den Steuerabzug geführt werden. Dabei ist die ausländische Steuerbehörde unter Angabe der dortigen Steuernummer zu benennen, an die die Steuer abgeführt wurde.
- Erfolgt die Besteuerung im Ausland nach Erlass des deutschen Steuerbescheides, ist dieser nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO nach Führung des Nachweises zu ändern.
- Eine ausländische Besteuerung ist auch anzunehmen, wenn die ausländische Steuer auf Grund von Freibeträgen, Verlustausgleichs oder Verlustabzugs entfällt oder wenn die betreffenden Vergütungen im Ergebnis zu negativen Einkünften bei der ausländischen Besteuerung führen

D. Freistellung der Einkünfte in Deutschland als Ansässigkeitsstaat

IV. „Remittance-base“-Klausel

- Nach dem innerstaatlichen Recht einiger Staaten können ausländische Vergütungen von dort ansässigen Personen nur dann der dortigen Besteuerung unterworfen werden, wenn sie vom Ausland dorthin überwiesen („remitted“) oder dort bezogen worden sind („**remittance-basis-Besteuerung**“)
- Die DBA mit **Großbritannien** (Art. 24), **Irland** (Art. II Abs. 2), **Israel**, (Art. 2 Abs. 2), **Jamaika** (Art. 3 Abs. 3), **Malaysia** (Protokoll zum DBA, Ziffer 2), **Singapur** (Art. 21), **Trinidad und Tobago** (Protokoll zum DBA Ziffer 1 Buchst. a) sowie mit **Zypern** (Protokoll zum DBA Ziffer 2) sehen nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, dass der Tätigkeitsstaat eine Freistellung nur gewährt, soweit die Vergütungen in den Ansässigkeitsstaat überwiesen oder dort bezogen worden sind und damit der dortigen Besteuerung unterliegen (teilweise sehr strittig!!)

J. Besonderheiten bei Berufskraftfahrern

- Bei **unselbständig tätigen Berufskraftfahrer** (BKF) bestimmt sich der Ort der Arbeitsausübung nach dem jeweiligen Aufenthalts- oder Fortbewegungsort des Fahrzeugs
- Übt der im Inland ansässige BKF seine Tätigkeit im Ausland aus, ist anhand der **183-Tage-Klausel** zu prüfen, wem das Besteuerungsrecht für die auf das Ausland entfallenden Einkünfte zusteht
- Die 183-Tage-Frist ist dabei für jeden Staat gesondert zu berechnen. Anwesenheitstage der Durchreise in einem Staat sind bei der Ermittlung der 183-Tage-Frist als volle Tage in diesem Staat zu berücksichtigen. **Durchquert der BKF an einem Tag mehrere Staaten**, so zählt dieser Tag für Zwecke der Ermittlung der 183-Tage-Frist in jedem dieser Staaten als voller Anwesenheitstag



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 4

Dr. Thomas Schänzle

Besteuerung inländischer Steuerpflichtiger im Ausland, insbesondere Strukturierung von Auslandsinvestitionen

*Block IStR 4
Januar 2014
Dr. Thomas Schänzle*



Inhaltsübersicht

- A. Besteuerung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit inländischer Unternehmen**
 - I. Einführung (nationales Recht und Abkommensrecht)
 - II. Grenzüberschreitende Direktgeschäfte
 - III. Direktinvestition in ausl. Betriebsstätte
 - IV. Direktinvestition in ausl. Personengesellschaft
 - V. Direktinvestition in ausl. Kapitalgesellschaft

Inhaltsübersicht

B. Grenzüberschreitende Steuerplanung

- I. Steuerplanung (Ziele, Instrumente, Grenzen)
- II. Konzernsteuerquote
- III. Steueroptimierte Rechtsformwahl
- IV. Steueroptimierte Finanzierung
- V. Einsatz von Holding-/Zwischengesellschaften
- VI. Typische Steuergestaltungen/Nutzung von Qualifikationskonflikten

A. I. Einführung

1. Internationales Steuerrecht

- Es gibt keine allgemeingültige Definition des **Begriffs Internationales Steuerrecht**.
- Häufig wird der Begriff Internationales Steuerrecht als Oberbegriff für nationales Außensteuerrecht, Abkommensrecht und supranationales Recht gesehen.
- **Nationales Außensteuerrecht** sind alle nationalen Rechtsvorschriften (im EStG, KStG, GewStG, AO, UmwStG, AStG, InvStG, AuslInvStG, BewG, ErbStG etc.), die auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar sind.
- Abkommensrecht ist das bilaterale Recht der **Doppelbesteuerungsabkommen**.
- Supranationales Recht ist in erster Linie **EG-Recht**.

A. I.2 Einführung – Nationales Außensteuerrecht

Anrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG):

- **Anrechnungshöchstbetrag:**

- Festgesetzte, gezahlte und um entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer.
- Anrechnung ist begrenzt auf den Betrag der deutschen Steuer, der auf die betreffenden ausländischen Einkünfte (ermittelt nach deutschen Vorschriften, EStR 34c Abs. 3) entfällt:

Ausländ. Einkünfte / Summe der Einkünfte X deutsche ESt

Beachte:

- Ausländische Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, sind nicht zu berücksichtigen (§ 34c Abs. 1 S. 3 EStG).
- Bei Einkünften aus mehreren Staaten ist die Berechnung für jeden Staat getrennt durchzuführen (sog. „per country limitation“ gem. § 68a EStDV; EG-rechtskonform?).
- Anrechnungsüberhänge können weder vor- noch zurückgetragen werden.

A. I.2 Einführung – Nationales Außensteuerrecht

Anrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG):

- **Fall 2 (Anrechnungshöchstbetrag):**

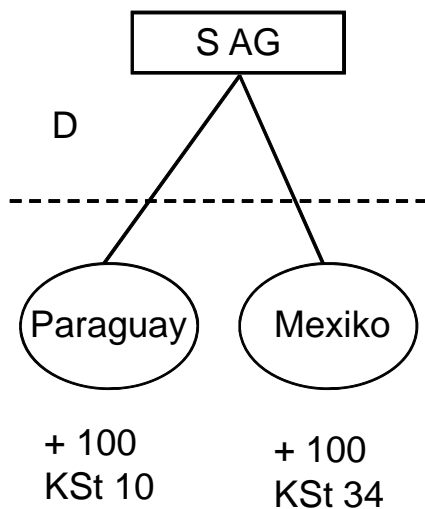
Der inländische Einzelunternehmer U erzielt Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten in Nicht-DBA-Staaten

- im Staat B von 100, die im Staat B einer Steuer von 50 unterlagen und
- im Staat C von 200, von denen im Staat C nur 100 einer Besteuerung i. H. v. 30 unterlagen.

Das Inlandseinkommen von U sei 200 und der für U anzuwendende deutsche ESt-Satz betrage 40 %.

Wie hoch ist der Betrag anrechenbarer ausländischer Steuern?

A. III. Direktinvestition in ausl. Betriebsstätte



- **Fall 9 (Zuordnung der Besteuerungsrechte)**

Die Südamerika AG unterhält je Betriebsstätten (Produktionsbetriebe) in Mexiko (DBA-Staat) und in Paraguay (Nicht-DBA-Staat). Die Betriebsstätten erwirtschaften einen Gewinn von umgerechnet jeweils 100 in 2011, in Mexiko wurden 34 KSt, in Paraguay 10 KSt entrichtet. Die deutsche AG (KSt-Satz 15 %) erwirtschaftet

- a) einen Inlandsgewinn von 200;
 - b) einen Inlandsverlust von 100.
- Abwandlung: Die Tätigkeit der BSt in Mexiko ist passiver Natur. Der Inlandsgewinn beträgt 200.

A. III. Direktinvestition in ausl. Betriebsstätte

- **Lösung zu Fall 9**

- Mit **Mexiko** besteht ein DBA, welches für die aktiven BSt-Einkünfte die **Freistellung** nach Art. 23 DBA vorsieht. Die Freistellung gilt auch für die GewSt.
- Mangels DBA mit **Paraguay** kommt hinsichtlich der BSt-Einkünfte die **Anrechnungsmethode** nach § 26 Abs. 1 KStG iVm. § 34c EStG zur Anwendung.
 - a) **Gewinn der AG:** Der **Anrechnungshöchstbetrag** ist **15** ($100/300 \cdot 45$ dt. Steuer ($300 \cdot 15\%$)). Die KSt von 10 in Paraguay kann somit voll angerechnet werden. In D beträgt die **zusätzliche KSt 5**. Für **GewSt** greift die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG.
 - b) **Verlust der AG:** Die **Anrechnung geht ins Leere**, da das steuerpflichtige Gesamteinkommen Null beträgt. Der **Abzug** nach § 34c Abs. 2 AG ist **vorteilhaft**. Für **GewSt** greift die Kürzungsvorschrift nach § 9 Nr. 3 GewStG.



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 4

Dr. Eike Cornelius

Fachseminare von Fürstenberg

**Fachberaterlehrgang für
Internationales Steuerrecht**

**Internationales Erbschaft- und
Schenkungssteuerrecht**

(IStR 4 / 3. Tag)

25. Januar 2014, Offenbach

Dr. jur. Eike Cornelius

Deutschland erbt *

- Nettovermögen der privaten Haushalte: € 9.434 Mrd. (pro Kopf ca. € 117.000) → davon Erbschaftsvolumen bis 2020: € 2.584 Mrd., etwa ein Viertel
 - davon Geldvermögen: € 4.596 Mrd. → € 1.280 Mrd.
 - davon Immobilien: € 3.761 Mrd. → € 1.004 Mrd.
 - davon Sachvermögen: € 1.077 Mrd. → € 300 Mrd.
- nur wenige erwarten Erbschaften von mehr als € 250.000
- Es werden mehr Immobilien vererbt als vor 30 Jahren → gestiegene Wohneigentumsquote in der heutigen Altersgruppe ab 50 Jahren
- Die „Erbengeneration“ ist statistisch im Alter zwischen 40 und 70 Jahre und in der Regel bereits vermögend (statistisch höheres Durchschnittseinkommen)
- Die **zunehmende Internationalisierung der Lebensverhältnisse** erhöht die Fallzahl von Erb- und Schenkungsfällen mit Auslandsbezug.

* Sonntag-FAZ v. 11.09.2011, Geld&Mehr, S. 46 → Deutsches Institut für Altersvorsorge (Tochtergesellschaft Deutsche Bank AG)

Gliederung

- A. Steuern bei freigebigen Vermögenstransfers**
- B. Internationale Bezüge im Privatrecht**
- C. Ausländisches Zivilrecht im ErbStG**
- D. Checkliste Auslandssachverhalt**
- E. Steuerpflicht in der Erbschaft- und Schenkungsteuer**
- F. Doppelbesteuerung und Anrechnung**
- G. Doppelbesteuerungsabkommen**
- H. Europarecht und ErbStG**

- A1. Beispielfälle**
 - Schweiz
 - Großbritannien
 - USA
- A2. Eckpunkte des deutschen ErbStG**
- A3. Erbrecht für Steuerberater**
- A4. Länderberichte im Überblick**

C. Ausländisches Zivilrecht im ErbStG (4)

→ Streitig ist der Fall bei ausländischer „Zugewinnngemeinschaft“, also wenn ein ausländisches Güterrechtsstatut zur Anwendung kommt, das der deutschen Zugewinnngemeinschaft ähnelt → Gleichbehandlung oder Versagung des Privilegs?

→ Achtung: Güterrechts-Spaltung möglich → d.h. für Teile des Vermögens kommen unterschiedliche güterrechtliche Regelungen zum Einsatz

→ Vorsicht: Anwendbares Güterrecht ist entscheidende Vorfrage:

- Bei Heirat und erstem Wohnsitz im Ausland kommt das deutsche IPR bei binationalen Paaren zur Anwendung: Güterrecht am ersten ehelichen Wohnort (→ Gesamtverweisung). Vorrangige Staatsverträge / Europarecht sind zu beachten.
- Dieses ausländische Güterstatut verändert sich aus deutscher Sicht nicht durch andere tatsächliche Umstände, die später eintreten (Staatsangehörigkeitswechsel, Wohnsitzwechsel) → sog. Versteinerung (Ausnahme: der ausländische Güterstand ist selbst veränderlich).

vgl. zum Ganzen: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rz. 7.15 ff.; *von Oertzen*, ZEV 1994, 93 ff. zu § 5 Abs. 1 ErbStG bei grenzüberschreitendem Sachverhalt.

A4. Anhang: Länderberichte im Überblick (10)

IX. Luxemburg

- Steuerarten: Erbschaftsteuer; lediglich auf formbedürftige Schenkung wird eine Registersteuer erhoben (insbesondere Grundstücksübertragungen).
- unbeschränkte Steuerpflicht: Wohnsitz des Erblassers in Luxemburg (Weltvermögen mit Ausnahme ausländischer Grundstücke)
 - Wohnsitz
 - Aufenthalt > 183 Tage
- beschränkte Steuerpflicht: Nachlasssteuer auf das in Luxemburg befindliche Grundvermögen
- Besonderheiten: Zuschläge bei Schenkung von Immobilien in Luxemburg-Stadt.
- Vermeidung der Doppelbesteuerung: keine DBA; Freistellung (auch) des beweglichen Auslandsvermögens, wenn nachgewiesen wird, dass es ausschließlich aufgrund der Staatsangehörigkeit des Erblassers besteuert worden ist.

A4. Anhang: Länderberichte im Überblick (11)

X. Niederlande (umfassende Reform zum 1.1.2010)

- Steuerarten: Erbschaftsteuer, Schenkungsteuer, Nachfolgesteuer. Überschneidungen mit der Einkommensteuer möglich.
- unbeschränkte Steuerpflicht: Erblasser bzw. Schenker muss in den Niederlanden ansässig sein.
 - Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt
 - Für eigenen Staatsangehörige: für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland
 - Für alle: ein Jahr nach Wegzug bei der Schenkungsteuer
- beschränkte Steuerpflicht bis 31.12.2009: Nachfolgesteuer, wenn Erblasser bzw. Schenker nicht in den Niederlanden ansässig war. Beschränkung auf bestimmtes Inlandsvermögen, u.a.:
 - Grundvermögen und durch Grundvermögen abgesicherte Forderungen
 - Betriebsvermögen und Kapitalgesellschaften, deren Aktivvermögen zu mindestens 70% aus Grundvermögen besteht

➔ Abschaffung der beschränkten Steuerpflicht seit 1.1.2010
- Besonderheiten: Zum Nachlass zählen Schenkungen binnen 180 Tagen vor dem Erbfall.
- Vermeidung der Doppelbesteuerung: Statt Anrechnung Abzug von der Bemessungsgrundlage. DBA mit Schweiz, Schweden, Finnland, USA, Israel, Großbritannien, Frankreich, Österreich und Niederländische Antillen.

A4. Anhang: Länderberichte im Überblick (12)

XI. Schweiz

- Steuerarten: Obliegt den Kantonen. Die meisten regeln eine Erbanfallsteuer sowie eine Schenkungsteuer, wobei Ehegatten und Kinder fast flächendeckend ausgenommen sind. Nachlasssteuer in Graubünden, Neuenburg und Solothurn.
- unbeschränkte Steuerpflicht: Erblasser bzw. Schenker muss im Kanton ansässig sein.
 - Besteuert wird das Weltvermögen ohne ausländisches Grundvermögen (mit Progressionsvorbehalt).
- beschränkte Steuerpflicht: das im Kanton belegene Grundvermögen. Zusätzliches Steuersubstrat in einzelnen der Kantone.
- Besonderheiten: Interkantonale Steuerberechtigungsabgrenzung.
- Vermeidung der Doppelbesteuerung: Die DBA umfassen die Erbschaft- bzw. Nachlasssteuer: Deutschland, Dänemark, Finnland, Norwegen, Österreich, Schweden, USA, Frankreich, Großbritannien, Niederlande.



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 5

Dr. Marcus Mick

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
I. Grundprinzipien des UmwStG	3
II. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen	4
1. Ausgangsproblematik	4
2. Entstrickungs- und Verstrickungsregeln im EStG und KStG	5
a) Allgemeine gesetzliche Regelungen	5
b) Aufgabe der finalen Entnahmetheorie	6
c) Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung auf die aktuelle Gesetzeslage	6
d) Auswirkungen von National Grid Indus BV auf die Entstrickungstatbestände	7
e) Zweifelsfälle einer „Entnahme“	8
f) Sonderfall: Nutzungsexport	9
g) Rechtsfolge	10
h) Verstrickung	10
Erster Teil: Allgemeine Vorschriften	11
A. Sachlicher Anwendungsbereich	11
I. Umwandlung nach UmwG	11
II. Andere „vergleichbare ausländische Vorgänge“	12
1. Vergleichbarkeit der Rechtsträger/Typenvergleich	13
2. Vergleichbarkeit der Umwandlungsvorgangs	14
B. Persönlicher Anwendungsbereich	16
I. Zweiter bis Fünfter Teil	16
II. Sechster bis Achter Teil	17
III. Drittstaatenumwandlungen	19
C. Steuerliche Rückwirkung (§ 2 UmwStG)	23
I. Allgemeines	23
II. Steuerlicher Rückbezug im Inlandsfall	23
III. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Umwandlungen	25
1. Bestimmung des Rückwirkungszeitraumes	25

Zweiter Teil: Vermögensübergang bei Verschmelzung auf eine Personengesellschaft oder nat. Person und Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen (§§ 3- 10 UmwStG) 27

A. Steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft	27
I. Überblick.....	27
II. Grundsätzliche Bewertung in Übertragungsbilanz mit dem gemeinen Wert	28
1. Steuerbilanz	28
2. Keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	29
III. Antragserfordernis für abweichenden Wertansatz (Abs. 2)	30
1. Antragserfordernis	30
2. Materiellrechtliche Voraussetzungen für abweichenden Wertansatz (Abs.2).....	31
3. „Einheitlichkeitsgrundsatz“ bei Antragsausübung	34
4. Übertragungsgewinn und dessen Besteuerung.....	34
B. Besteuerungsfolgen des übernehmenden Rechtsträgers und seiner Gesellschafter	37
I. Überblick.....	37
IV. Behandlung des Vermögensübergangs in der Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz	38
V. Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung	39
VI. Übernahmeergebnis und dessen Besteuerung	39
1. Grundsätzliches zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses	39
2. Besteuerung des Übernahmeergebnisses § 4 Abs. 6, 7 UmwStG	41
3. Besonderheiten des Auslandsvermögens bei Ermittlung des Übernahmeergebnisses	45
VII. Besteuerung der offenen Rücklagen - § 7 UmwStG	45
VIII. Weitere Besonderheiten der §§ 5- 8, 10 UmwStG	47
1. § 5 UmwStG	47
2. Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten § 6 - Vermögensübergang auf einen Rechtsträger ohne Betriebsvermögen § 8 UmwStG	48
3. § 10 UmwStG – Körperschaftsteuererhöhung	48
C. § 9 UmwStG – Formwechsel in eine Personengesellschaft	48
D. Fallübersicht.....	49

1. Inlandsverschmelzungen.....	49
a) Verschmelzung einer inl. Kap-Ges mit inl. AE und inl. BV auf eine inl. Pers-Ges (In-Verschmelzung).....	49
b) Verschmelzung einer inl. Kap-Ges mit inl. AE und ausl. BetrSt auf eine inl. Pers-Ges (In-Verschmelzung).....	49
c) Verschmelzung einer inl. Kap-Ges mit ausl. AE und inl. BV auf eine inl. Pers-Ges.	50
d) Verschmelzung einer inl Kap-Ges mit ausl. AE und ausl. BetrSt auf eine inl Pers-Ges.	50
2. Hinausverschmelzung.....	50
a) Verschmelzung einer inl Kap-Ges mit inl AE und inl BV auf eine ausl. EU-/EWR-Pers-Ges.	50
b) Verschmelzung einer inl Kap-Ges mit inl AE und ausl. BetrSt auf eine ausl. EU-/ EWR-Pers-Ges.....	50
c) Verschmelzung einer inl. Kap-Ges mit ausl. AE und inl. BV auf eine ausl. EU-/EWR-Pers-Ges.	51
d) Verschmelzung einer inl Kap-Ges mit ausl. AE und ausl. BetrSt auf eine ausl. EU-/ EWR-Pers-Ges.....	51
3. Hereinverschmelzung	51
a) Verschmelzung einer ausl. EU-/EWR-Kap-Ges mit inl. AE und ohne inl. BetrSt auf eine inl Pers-Ges.....	51
b) Verschmelzung einer ausl. EU/EWR-Kap-Ges mit inl AE und inl BetrSt auf eine inl Pers-Ges	51
c) Verschmelzung einer ausl. EU-/EWR-Kap-Ges mit ausl. AE und ohne inl BetrSt auf eine inl Pers-Ges.....	52

Einleitung

Den vorläufigen Schlusspunkt der Entwicklung des Umwandlungssteuerrechts bildet das sog. SEStEG (*Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften*) vom 07.12.2006, das das UmwStG insgesamt neu gefasst hat. Ziel des SEStEG war die Anpassung der steuerlichen Vorschriften an die EU-rechtlichen Vorgaben im Zusammenhang mit der Einführung der SE und der Änderung der Fusionsrichtlinie vom 17.2.2005¹ (FRL). Daneben bestand aber auch dringender Änderungsbedarf aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Anerkennung bestimmter grenzüberschreitender Umwandlungsvorgänge und anderer umwandlungsrechtlicher Weiterentwicklungen (z. B. „Sevic Systems“). Durch das SEStEG wurde das UmwStG europäisiert.

Bis zur Einführung des SEStEG erfasste das UmwStG ganz überwiegend nur inländische Umwandlungsvorgänge (Ausnahme § 23 UmwStG a. F.). Aufgrund der Richtlinie zur Änderung der Fusionsrichtlinien, war eine reine nationale Ausrichtung des Umwandlungssteuerrechts mit EU Recht unvereinbar. Entgegen der ursprünglichen ersten internen Entwürfe des BMF erfolgten die Erweiterungen des Anwendungsbereichs des UmwStG nur im Hinblick auf eine Europäisierung und nicht einer Globalisierung des UmwStG (Ausnahme: § 24 UmwStG).

Nur für Drittstaatenverschmelzungen von Kapitalgesellschaften mit Inlandsvermögen bzw. inländischen Anteilseignern wird unter bestimmten Voraussetzungen durch die das UmwStG ergänzende Regelung des § 12 Abs. 2 KStG eine Ertragsteuerverneutralität ermöglicht. Ansonsten helfen einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Regelungen bei Drittstaatenumwandlungen nur in Einzelfällen.

Nicht zuletzt wegen der Europäisierung des UmwStG erfolgten auch bedeutsame Veränderungen der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für inländische Umwandlungsvorgänge. So ist der Übergang von Verlustvorträgen bei Umwandlungen gestrichen worden, was insbesondere damit begründet worden ist, dass ansonsten das deutsche Steuersubstrat durch Hereinverschmelzungen substantiell geschmälert werden könnte.

Das UmwStG i.d.F. des SEStEG ist erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das maßgebliche öffentliche Register nach dem 12.12.2006 erfolgt. Des UmwStG unterliegt seit seiner Einführung ständigen Änderungen und Anpassungen.

Fünf Jahre nach Wirksamwerden des UmwStG in der Fassung des SEStEG hat das Bundesministerium der Finanzen mit dem Umwandlungssteuererlass (Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG))² zu wichtigen Fragen des UmwStG Stellung genommen. Der UmwStE schafft in vielen Zweifelsfällen Rechtssicherheit, insbesondere etwa bei Fragen zum Zeitpunkt der Antragspflicht für das zu wählende Wertansatzwahlrecht oder durch Ausführungen zum Teilbetrieb. Teilweise treten durch den Erlass aber auch Verschärfungen der bislang geltenden Rechtsauffassungen ein. Eine der zentralen Aussagen im UmwStE ist, dass

¹ Richtlinie 2005/19/EG vom 17.02.2005, ABl. EU Nr. L 58, 19.

² BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314.

III. Drittstaatenumwandlungen

Für Drittstaatenumwandlungen finden sich auch außerhalb des UmwStG Regelungen, die sachlich einen der Verschmelzung i.S.v. § 2 UmwStG vergleichbaren ausländischen Vorgang voraussetzen, aber sich nicht auf EU- oder EWR-Rechtsträger beschränken:

- § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG sind bei einer Vermögensübertragung einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft (etc.) auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates durch eine Verschmelzung, die der nach § 2 UmwG vergleichbar ist, die inländischen übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, soweit
 - die übergehenden Wirtschaftsgüter später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen,
 - das Recht der Bundesrepublik hinsichtlich der Besteuerung der übertragenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht beschränkt wird und
 - eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Voraussetzung dieser Vorschrift ist, dass es sich um eine (innerstaatliche) ausländische Verschmelzung (Verschmelzung auf eine andere Körperschaft desselben ausländischen Staates (gemeint ist wohl Ansässigkeit)) handelt. Bei § 12 Abs. 2 KStG ist abweichend von § 11 Abs. 2 UmwStG kein Bewertungswahlrecht gegeben. Vielmehr sind die übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen. Anders als in §§ 4 Abs. 2, 12 Abs. 3 UmwStG findet das Verbot des Übergangs eines Verlustvortrages keine ausdrückliche Regelung in § 12 Abs. 1.³¹

- Finden die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Satz 1 KStG Anwendung, gilt für die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft § 13 UmwStG entsprechend (§ 12 Abs. 2 S. 2 KStG). Abweichend von dem generellen Grundsatz, dass bei der Übertragung der Anteile, diese zum gemeinen Wert veräußert und die an ihre Stelle tretenden Anteile mit diesem Wert als angeschafft gelten, können auf Antrag und unter den weiteren Voraussetzungen des § 13 Abs. 2 UmwStG die Anteile auch mit dem Buchwert angesetzt werden. Der Anteilseigner hat damit ein Wahlrecht zum Buchwertansatz. Für die Anwendung des Satzes 2 kommt es nicht darauf an, ob es sich bei den Körperschaften um beschränkt

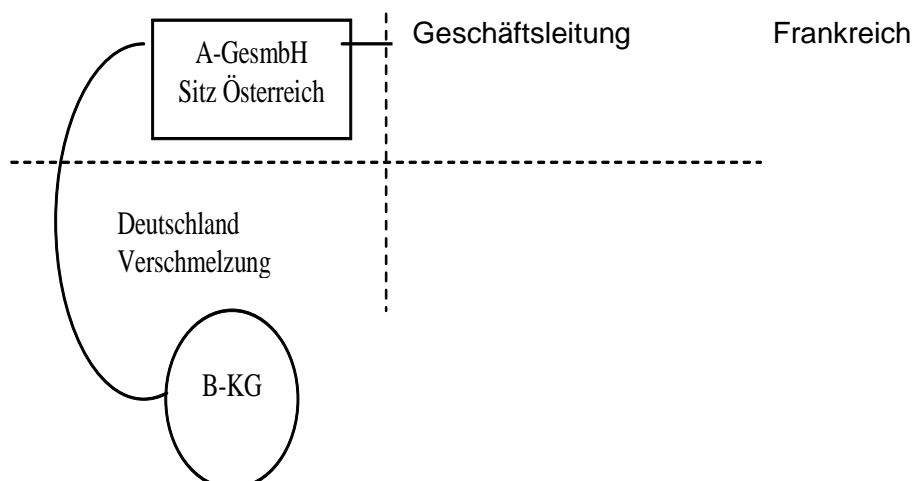
³¹ Gegen den Übergang D/P/P/M § 1 Tz. 185.

Steuerpflichtige handelt. Der Verweis auf den in Satz 1 beschriebenen Vermögensübergang zielt nur auf die Art des Vorgangs, d.h. Verschmelzung von Körperschaften, und nicht auf die für die Besteuerung des Anteilseigners an sich unerhebliche beschränkte Steuerpflicht der beteiligten Körperschaften.³² Ebenso wenig dürfte es erforderlich sein, dass es sich um die Verschmelzung von Körperschaften desselben ausländischen Staates handeln muss.

§ 12 Abs. 2 KStG regelt nur die Steuerneutralität von Drittstaatenverschmelzungen. Auf Drittstaatspaltungen findet § 12 Abs. 2 keine Anwendung, hier gelangt vielmehr die allgemeine Entstrickungsregelung des § 12 Abs. 1 KStG zur Anwendung.

Übungsfall 1:³³

Die österreichische A-GesmbH mit Geschäftsleitung in Frankreich wird auf die deutsche B-KG verschmolzen. Anteilseigner der A-GesmbH erhalten Anteile an der aufnehmenden KG. Ist der sachliche und persönliche Anwendungsbereich des UmwStG eröffnet?



Lösung:

1. Sachlicher Anwendungsbereich

Vermögensübergang einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft im Wege der Verschmelzung ist geregelt in §§ 3 ff., 18 UmwStG und damit im zweiten bis fünften Teil des UmwStG geregelt.

Der sachliche Anwendungsbereich sieht vor, dass der zweite bis fünfte Teil des UmwStG nur für Verschmelzungen i.S.d. § 2 UmwG von Körperschaften oder für vergleichbare ausländische Vorgänge gilt. Das UmwG und auch die Verschmelzungsrichtlinie gilt nur für Verschmelzungen mit Auslandsbezug, soweit es sich um grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften handelt. Das UmwG (§ 122 a UmwG) gilt jedoch nicht bei der Beteiligung von Personengesellschaften. Im Übrigen gelten auch grenzüberschreitende Vorgänge als

³² D/P/P/M § 1 UmwStG Tz. 187.

³³ In Anlehnung an Plewka/Marquardt, Handbuch Umstrukturierung von Unternehmen nach UmwG, UmwStG, SEStEG, S.220..

zunehmend auch stille Reserven in selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter in eine Aufstockung einbezogen. Es besteht nach Inkrafttreten des SEStEG auch keine so genannte diagonale Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Übernahmebilanz für die steuerliche Übertragungsbilanz. Grund hierfür: Keine Abhängigkeit von ggf. ausl. Bilanzierungsansätzen für deutsches Steuerrecht.

Anmerkung: Nach der Rechtsprechung des BFH (v. 5.6.2007 – I R 97/06, GmbHR 2007, 1166) stand jedoch auch nach bisherigem Recht bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften (§§ 11ff UmwStG) der Maßgeblichkeitsgrundsatz einem höheren Wertansatz in der steuerlichen Übertragungsbilanz der Überträgerin nicht entgegen. Der Überträgerin kann abweichend von der Handelsbilanz in der steuerlichen Übertragungsbilanz nach § 11 Abs. 1 UmwStG a.F. höhere Werte ansetzen. Nach OFD Rheinland v. 25.2.2008 (GmbHR 2008, 391) kann dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall angewandt werden. An Tz. 11.01 UmwSt-Erlass a.F. ist somit nicht mehr festzuhalten. Allerdings ist darauf zu achten, dass im alten Recht das Ansatzwahlrecht nur solche Wirtschaftsgüter umfasst, die in der Steuerbil vom Grundsatz her aktiviert werden dürfen (§ 5 Abs. 2 EStG, also nicht „selbstgeschaffenen immaterielle Wg.“, vgl. Tz. 11.19). Nach der OFD Rheinland ergibt sich aus dem BFH-Urteil zudem, dass die Urteilsgrundsätze auch bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft zu übertragen sind.

III. Antragserfordernis für abweichenden Wertansatz (Abs. 2)

Nach § 3 Abs. 2 S. 1 UmwStG können die übergehenden Wirtschaftsgüter auf Antrag einheitlich mit dem Buchwert (§ 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG) oder einem höheren Wert (höchstens dem gemeinen Wert) angesetzt werden, wenn bestimmte materiellrechtliche Voraussetzungen erfüllt sind.

1. Antragserfordernis

Der *Antrag* ist durch die übertragende Körperschaft bei dem für ihre Besteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 3 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Der Antrag bedarf keiner besonderen Form.

Grundsätzlich ist der Antrag bei dem für die Besteuerung der Überträgerin *zuständigen Finanzamt* zu stellen. Bei der Verschmelzung ist für die Besteuerung der untergehenden Körperschaft nach Eintragung der Umwandlung im Handelsregister das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung der Übernehmerin zuständig wird⁴⁶ (aber beachte auch §§ 26, 27 AO). Ist jedoch die Überträgerin im Inland nicht (beschränkt) steuerpflichtig, aber wird die Umwandlung von § 3 UmwStG nur deshalb erfasst, weil z.B. der Anteilseigner im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird nach überwiegender Auffassung das Finanzamt des Anteilseigners als zuständig erachtet.⁴⁷ Auch in diesem Fall muss aber das Wahlrecht von der Überträgerin und nicht von dem Anteilseigner ausgeübt werden.

Der Antrag auf Zwischenwert- oder Buchwertansatz ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz zu stellen. Die Schlussbilanz ist etwas anderes als die „normale Steuerbilanz“. Die Schlussbilanz ist grds. separat zu erstellen und einzureichen. Als Abgabe der Schlussbilanz gilt aber auch die ausdrückliche Erklärung, dass die Steuerbilanz iSd. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll, wenn diese Bilanz der steuerlichen Schlussbilanz entspricht. In dieser Erklärung ist zugleich ein konkludenter Antrag auf Ansatz des Buchwerts zu sehen (UmwStE, Tz. 03.01). Mit dieser Tz. sorgte die FinVerw. für Klarheit welche Qualität die Schlussbilanz haben muss. Insbesondere wird sichergestellt, dass der Steuerpflichtige das Wertansatzwahlrecht nicht dadurch verliert, dass

⁴⁶ So FG Nürnberg, EFG 1985, 273.

⁴⁷ Vgl. D/P/P/M, § 3 UmwStG, Tz. 29a.; UmwSt-E, Rz. 03.27.

Steuererklärungen inkl. Steuerbilanzen erstellt und beim FA abgegeben werden. Denn ohne ausdrückliche Erklärung bzw. ausdrücklichen Antrag sind diese niemals als Schlussbilanz zu werten, so dass eine etwaige Antragsfrist nicht ablaufen kann.

2. Materiellrechtliche Voraussetzungen für abweichenden Wertansatz (Abs.2)
Der Buchwert oder Zwischenwert kann nur insoweit angesetzt werden, als

- die übergehenden Wirtschaftsgüter BV des übernehmenden Rechtsträgers werden und sichergestellt ist, dass sie später der Besteuerung mit (auch evtl. ausländischer) ESt oder KSt unterliegen (Anm: gewerbsteuerliche Erfassung nicht erforderlich: es gibt keinen allgemeinen gewerbsteuerlichen Entstrickungstatbestand!) und
- das deutsche Besteuerungsrecht an den übertragenen Wirtschaftsgütern bei dem übernehmenden Rechtsträger nicht beschränkt oder ausgeschlossen ist und
- eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder nur in Gesellschaftsrechten besteht.

[Im Folgenden werden nur die Voraussetzungen erörtert, soweit diese im Zusammenhang mit dem Ausschluss oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den übertragenden Wirtschaftsgütern stehen].

Eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts ist gegeben, wenn z.B.

- zwar das deutsche Besteuerungsrecht grundsätzlich erhalten bleibt, aber eine ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen ist,
- die Doppelbesteuerung aufgrund eines DBA (z.B. Aktivitätsvorbehalt) oder einer vergleichbaren Regelung (§ 20 Abs. 2 AStG) vor der Umwandlung durch Anrechnung und nach der Umwandlung beim übernehmenden Rechtsträger durch Freistellung vermieden wird.

Die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG entsprechen den gleichlautenden Entstrickungstatbeständen in § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG und § 12 Abs.1 KStG. Danach liegt eine Ausschluss/Beschränkung des Besteuerungsrechts insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 4 Abs.1 S. 4 EStG, § 12 Abs. 1 S.2 KStG).

Eine Beschränkung setzt immer voraus, dass zunächst (vor der Umwandlung) überhaupt ein deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat. Das ist nicht der Fall, wenn etwa ausländische Betriebsstätteneinkünfte bereits vor der Umwandlung durch ein DBA mit Freistellungsmethode von der deutschen Besteuerung auszunehmen war. Der Regelung des § 3 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG kommt Bedeutung bei den folgenden vier Fallgruppen zu:

1. Fallgruppe: Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 5

Dr. Ingo Stangl

Internationale Bezüge des Umwandlungssteuerrechts - Teil II -

Offenbach, 7.3.2014

Dr. Ingo Stangl
Steuerberater

Inhaltsübersicht

A. Einleitung

B. Allgemeine Grundprinzipien

C. Allgemeine Vorschriften

D. Umwandlung Kapitalgesellschaft in Personenunternehmen

E. Umwandlung zwischen Kapitalgesellschaften

F. Einbringungen und Anteilsaustausch in Kapitalgesellschaft (inkl. Formwechsel Personen- in Kapitalgesellschaft)

G. Einbringung in Personengesellschaft

Allgemeine Grundprinzipien

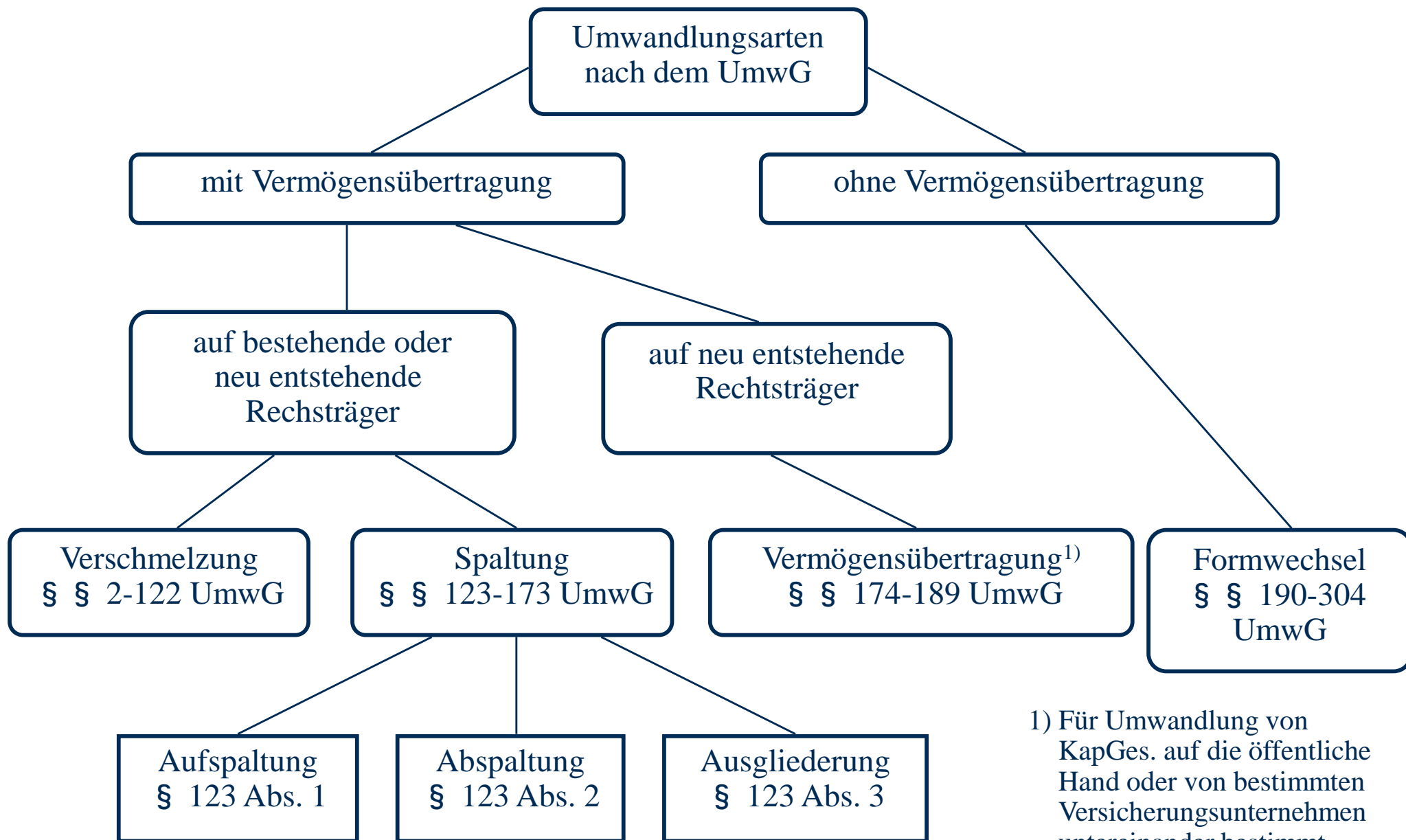
■ Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen

Sitztheorie

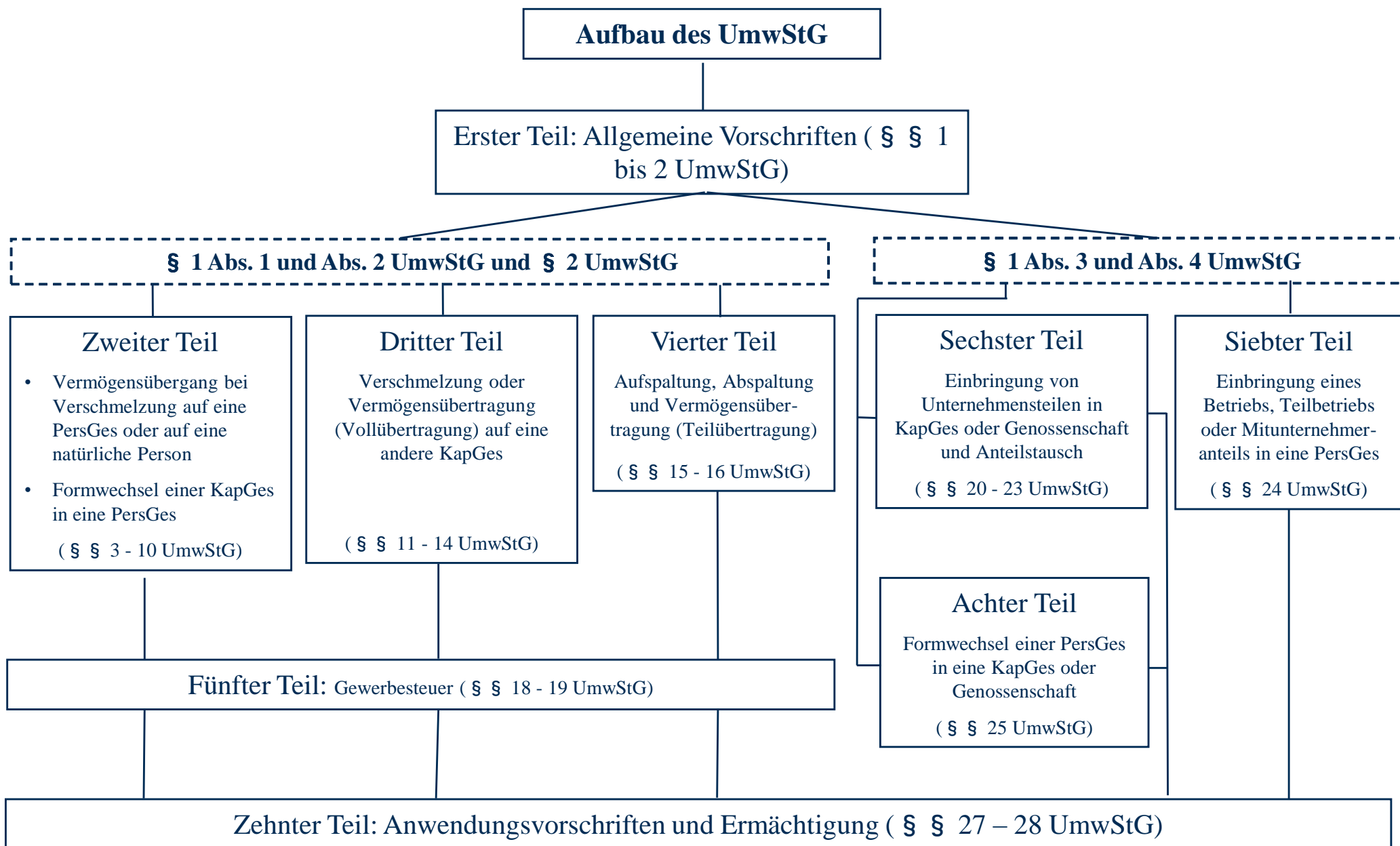
- **Für das Personalstatut ist das Recht des Landes maßgeblich, in dem sich der Verwaltungssitz der Gesellschaft befindet.**
- **Bsp.:** Der Verwaltungssitz einer nach dem Recht des Staates A gegründeten KapGes befindet sich im Staat B.
 - Maßgeblich ist das Gesellschaftsrecht des Staates B.
 - Dieses fordert regelmäßig die Gründung nach dem Recht des Staates B (z.B. dort im Register eingetragen).
 - Mangels formwirksamer Gründung im Staat B entfällt die Rechtsfähigkeit der KapGes!
- **So bisher z.B. Österreich, Deutschland, Frankreich, Belgien, Luxemburg, Griechenland, Portugal.**
- **Verhindert „Export/Import“ von Rechtsformen.**

Gründungstheorie

- **Für das Personalstatut ist das Recht des Landes maßgeblich, in dem sich der statuarische Sitz der Gesellschaft befindet.**
- **Bsp.:** Der Verwaltungssitz einer nach dem Recht des Staates A gegründeten KapGes (statuarischer Sitz in A) befindet sich im Staat B.
 - Maßgeblich ist das Gesellschaftsrecht des Staates A.
 - Dieses fordert regelmäßig die Gründung nach dem Recht des Staates A (z.B. dort im Register eingetragen).
 - Damit formwirksame Gründung im Staat A und somit Rechtsfähigkeit.
- **So z.B. UK, Dänemark, Spanien, Niederlande, USA, Schweiz.**
- **Ermöglicht „Export/Import“ von Rechtsformen**



1) Für Umwandlung von KapGes. auf die öffentliche Hand oder von bestimmten Versicherungsunternehmen untereinander bestimmt



Sechster/Achter Teil: Einbringung in KapGes

■ § 21 UmwStG (Anteilstausch)

■ Beispiel (Randnr. 21.15 UmwStE)

Die deutsche B-GmbH bringt 100 %-Beteiligung an deutscher A-GmbH in tschechische X-s.r.o. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein.

Das DBA Tschechien ordnet zwar hinsichtlich der eingebrachten Anteile an der A-GmbH weiterhin das Besteuerungsrecht Deutschland zu. Allerdings führt das DBA Tschechien auch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Anteile an der X-s.r.o. Der Buchwertansatz ist somit grundsätzlich nach § 21 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz UmwStG ausgeschlossen.

Es greift allerdings die Rückausnahme des § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 UmwStG. Daher ist unter den Voraussetzungen des Art. 8 Fusions-RL ein Buchwertansatz zulässig. Voraussetzung ist somit, dass die übernehmende Gesellschaft und die eingebrachte Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU/EWR ansässig ist und die Zuzahlung 10 % des Nennwerts der ausgegebenen Anteile nicht überschreitet. Im Beispielsfall ist dies erfüllt, womit auf Antrag ein Buchwertansatz möglich ist.



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 5

Skript

Dr. Klaus Sieker

Fachberater für Internationales Steuerrecht IStR 5: Steuerplanungstechniken, insbesondere beim Unternehmenskauf

Frankfurt, März 2014

Dr. Klaus Sieker

Inhaltsübersicht

Steuerplanung beim Internationalen Unternehmenskauf und -verkauf

- Grundlagen
- Ertragsbesteuerung des Verkäufers
- Gestaltungsbedarf beim Verkäufer
- Ansätze zur Verbesserung des Steuerstatus des Verkäufers
- Steuerliche Ziele und Folgen auf Käuferseite
- Gestaltungsbedarf beim Käufer
- Ansätze zur Verbesserung des Steuerstatus des Käufers

5 Fallstudien zum Internationalen Unternehmenskauf und -verkauf

Steuerplanung beim Internationalen Unternehmenskauf und –verkauf (1)

- Grundlagen
- Ertragsbesteuerung des Verkäufers
 - Determinanten
 - Inländischer Verkäufer
 - Natürliche Person/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
 - Kapitalgesellschaft/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
 - Ausländischer Verkäufer
 - Natürliche Person/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
 - Kapitalgesellschaft/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
- Gestaltungsbedarf beim Verkäufer
- Ansätze zur Verbesserung des Steuerstatus des Verkäufers

Steuerplanung beim Internationalen Unternehmenskauf und –verkauf (2)

- Steuerliche Ziele und Folgen auf Käuferseite
 - Inländischer Käufer
 - Natürliche Person/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
 - Kapitalgesellschaft/Inlandsvermögen/Auslandsvermögen
 - Ausländischer Käufer
 - Gestaltungsbedarf beim Käufer
 - Ansätze zur Verbesserung des Steuerstatus eines Käufers
- Fallstudien

Grundlagen (1)

- Steuern beim Unternehmenskauf und –verkauf
 - Feststellung der Rechtsfolgen im Inland und Ausland für alle Steuerarten bei allen Beteiligten (Verkäufer, Käufer, Kaufgegenstand)
 - Tax Due Diligence (Erhebung von mit dem Kaufgegenstand zusammenhängenden Steuerrisiken)
 - Steuerbezogene Regelungen im Kaufvertrag
 - Gewährleistungspflichten des Verkäufers
 - Mitwirkungsrechte des Verkäufers bei Betriebsprüfungen
 - Steuerplanung für Verkäufer und Käufer

Grundlagen (2)

- Terminologie
- Asset deal vs. share deal
 - Kauf/Verkauf von Einzelwirtschaftsgütern, Betriebsteilen, Betrieben, Betriebsstätten, Teil-Mitunternehmeranteilen, Mitunternehmeranteilen
 - Kauf/Verkauf von Anteilen an Kapitalgesellschaften
- MBO/LBO
- Strategischer Investor – Finanzinvestor
- Step up/Cash out

Grundlagen (3)

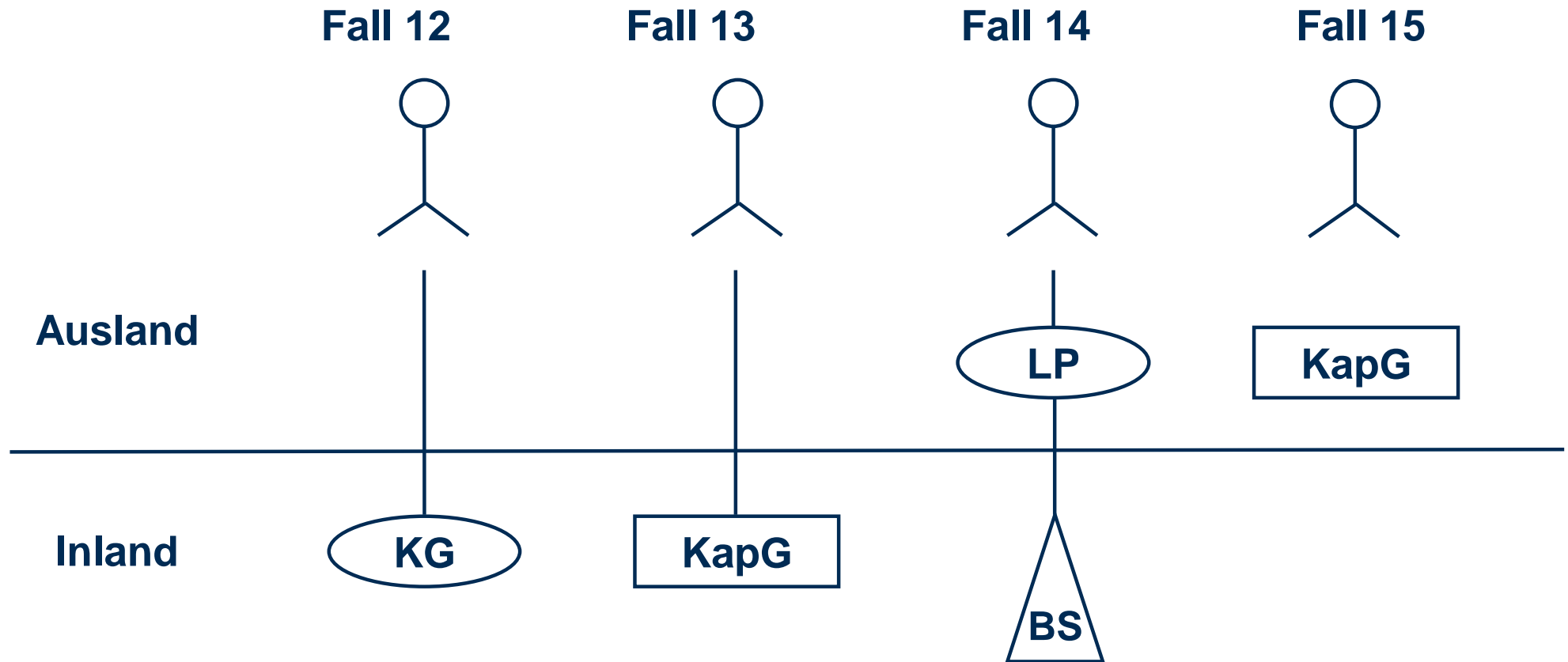
■ Internationaler Unternehmenskauf und –verkauf mit Inlandsbezug

Käufer ist ansässig im	Verkäufer ist ansässig im	Kaufgegenstand ist belegen im
1. Inland	Inland	Ausland
2. Inland	Ausland	Inland
3. Inland	Ausland	Ausland
4. Ausland	Ausland	Inland
5. Ausland	Inland	Ausland
6. Ausland	Ausland	Inland
7. Inland	Inland	Inland (mit zugehörigem Auslandsvermögen)
8. Ausland	Ausland	Ausland (mit zugehörigem Inlandsvermögen)

Grundlagen (4)

- Steuerliche Ziele des Verkäufers
 - Minimierung (des Barwerts) der Steuerbelastung von Veräußerungsgewinnen (Anwendung von Steuerbefreiungs-, Ermäßigungs- oder Aufschubvorschriften)
 - Steuerliche (Sofort-) Abzugsfähigkeit von Veräußerungsverlusten
 - Schaffung von kaufpreiserhöhenden Steuervorteilen zugunsten des Erwerbers
 - Minimierung der Steuerbelastung, die durch Verletzung von Behaltensfristen verursacht wird (Erbchaft- und Schenkungsteuer, Grunderwerbsteuer)
- Steuerliche Ziele des Erwerbers
 - Steuerlich wirksame Abschreibung des Kaufpreises
 - Steuerlich wirksame Berücksichtigung von post-akquisitorischen Wertminderungen
 - (Mehrfache) Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwand
 - Erhalt und Nutzbarkeit von steuerlichen Verlustvorträgen der Zielgesellschaft
 - Minimierung von nicht vergütungsfähigen Verkehrs- und Umsatzsteuern
 - Minimierung der lfd. Steuerbelastung der Erträge und der Gewinnrepatriierung
 - Steuerschonender Weiterverkauf

Ertragsbesteuerung des Verkäufers – Verkaufskonstellationen (4)



Gestaltungsansätze zur Verbesserung des Steuerstatus eines Verkäufers Erlangung von DBA-Schutz gegen ausländische Besteuerung (1)

■ Fall

- D GmbH hält alle Anteile an der tschechischen Kapitalgesellschaft Tsro. Gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA-Tschechien darf Tschechien die D GmbH mit einem Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen an der Tsro besteuern. Bei den Anteilen an der Tsro handelt es sich um solche i. S. v. § 8b Abs. 2 KStG. D GmbH möchte die Anteile an Tsro an einen inländischen Erwerber veräußern.
- Problem: Vermeidung tschechischer Steuer auf Veräußerungsgewinn

■ Lösungsansatz

- Im ersten Schritt bringt D GmbH ihre Anteile an Tsro zunächst in eine luxemburgische Kapitalgesellschaft Lux S.A. ein. Sodann veräußert die D GmbH alternativ die Anteile an der Lux S.A. oder die Lux S.A. ihre Anteile an der Tsro.

D. Fallstudie Nr. 4 – Akquisition von Grundbesitz

■ Sachverhalt

- Ausländischer Investor beabsichtigt Grundbesitz in Deutschland zu erwerben.
- Deutsche Steuern sollen minimiert werden.
- Das Wirtschaftsgut soll langfristig gehalten werden.

■ Aufgabe

- Konzeption der aus steuerlicher Sicht effizientesten Struktur

D. Fallstudie Nr. 4 - Gestaltungsziele

- Minimierung der Grunderwerbsteuer beim Erwerb und der Veräußerung
- Vermeidung der Gewerbesteuer
- Gewährleistung des Abzugs von Finanzierungskosten
- Vermeidung deutscher Veräußerungsgewinnbesteuerung

D. Fallstudie Nr. 4 – Lösungsvorschlag (4)

- Komplexere Struktur bietet bei Verkauf Vorteile bzgl. GrErwSt
 - Über Verkauf von 100 % der Anteile an F Co II und 94 % der Anteile an F Co III konnte bis zum 6. Juni 2013 ein einzelner Erwerber (wirtschaftlich) 99,64 % der oHG ohne Anfall von GrErwSt kaufen – seit dem 7. Juni 2013 Anfall von Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3a GrErwStG
 - Setzte voraus, dass Bank mit > 5 % an F Co III bis zum Ablauf von 5 Jahren nach Grundstückserwerb beteiligt bleibt
 - Nach Ablauf von 5 Jahren seit Grundstückserwerb durch oHG kann F Co III aus oHG ausscheiden (→ Anwachsung auf F Co II); GrErwSt fällt nur auf 6 % der Bemessungsgrundlage an (§ 6 Abs. 2, 4 GrEStG)
 - Seit 7. Juni 2013: F Co I verkauft zunächst 100 % der Anteile an F Co II. Frühestens nach Ablauf von 5 Jahren verkauft F Co III ihren Anteil an Luxemburg oHG an F Co II. GrErwSt fällt nur auf 6 % der Bemessungsgrundlage an



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 6

Jaap Zwaan



Fachberater für Internationales Steuerrecht

**IStR 6: Grundzüge des Steuerrechts ausgewählter Staaten
(Niederlande, Luxemburg, Schweiz)**

27 März 2014, Frankfurt

Jaap Zwaan

Loyens & Loeff Schweiz, Zürich

Telefon: +41 43 266 5550

E-Mail: jaap.zwaan@loyensloeff.com

Gliederung

Einführung (A)

- Allgemeine Entwicklungen
- Einfluss der EU, OECD und G20

Länderübersicht Niederlande (B), Luxemburg (C), Schweiz (D)

I. Überblick

II. Einkommensbesteuerung natürlicher Personen und von Personengesellschaften

III. Einkommensbesteuerung von Kapitalgesellschaften

IV. Sonstiges

Schwerpunkte des Kurstages

- **Niederlande:**
 - Boxensystematik in der Einkommensteuer
 - Besonderheiten bei der beschränkten Steuerpflicht
 - Systematik der Vermeidung der Doppelbesteuerung
 - Schachtelprivileg
 - Qualifikation Fremdkapital/Eigenkapital
 - **Luxemburg:**
 - Schachtelprivileg
 - Kapitalertragsteuer
 - **Schweiz:**
 - Schachtelprivileg;
 - Kapitalertragsteuer
 - steuerrechtlichen Sonderbestimmungen
 - Emissionsabgabe
-

B.II Besteuerung natürlicher Personen

Einkünfte-Ermittlung und Verlustverrechnung pro Box:

- Box 1: Betriebsvermögensvergleich bei Unternehmen, sonst Einnahmen-Überschuss
 - Verluste: 3 Jahre zurück, 9 Jahre voraus verrechenbar
 - Box 2: Einnahmen-Überschuss
 - Verluste: 1 Jahr zurück, 9 Jahre voraus verrechenbar
 - Box 3: pauschaliert
 - Keine Verluste möglich
-

B.II Besteuerung natürlicher Personen

- Kapitaleinkünfte (Box 3)
- Pauschale (fiktive) Rendite von 4% auf Netto-Vermögenswert = Verkehrswert des Vermögens $\bar{-}$ Schulden
- Tatsächliche Einkünfte nicht relevant
- Veräußerungsgewinne abgegolten
- Stichtagsbezogen
 - Bisher Durchschnittswert: Stichtage 1.1 und 31.12
 - Ab 2011: nur noch 1.1
 - Zudem: auch bei Anfang der Steuerpflicht nach dem 1.1 bleibt dieses Datum für Box 3 entscheidend



Fachseminare
von Fürstenberg

Intensivlehrgang

Fachberater

für Internationales Steuerrecht

Unterrichtseinheit IStR 6

Dr. Tanja Schienke-Ohletz

Lehrgang Fachberater für Internationales Steuerrecht

Steuerrechtliche Bezüge des Europarechts

Dr. Tanja Schienke-Ohletz

Frankfurt a.M., den 28./29.3.2014

Inhalt

A. Allgemeine Einführung

B. Verfahrensrecht

C. Sekundärrechtliche Regelungen bei den direkten Steuern

D. EU-Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht

A. Allgemeine Einführung

I. Grundzüge des Europarechts (13)

Sekundärrechtliche Instrumente

- Rechtsgrundlage Art. 288 AEUV i.V.m. jeweiliger Einzelvermächtigungsnorm
- **Verordnung:** Vollverbindliches Gesetz für alle Mitgliedsstaaten grds. ohne Umsetzungsakt; allgemeine Geltung und Verbindlichkeit, unmittelbare Geltung, „Durchgriffswirkung“ (Art. 288 Abs. 2 AEUV)
- **Richtlinie:** Ziel und Rahmenvorgaben mit Umsetzungserfordernis durch Mitgliedstaat = zweistufige Gesetzgebung (Art. 288 Abs. 3 AEUV); Richtlinie und nationale Durchführungsbestimmung
- **Beschluss** (früher Entscheidung): Verbindliche Einzelmaßnahme gegenüber Adressaten durch Kommission
- **Stellungnahme und Empfehlung:** Unverbindlich, aber müssen berücksichtigt werden, wenn Aufschluss über Auslegung des Unionsrechts darin enthalten
- **Erlass von Durchführungsvorschriften:** Übertragung von Durchführungsbefugnissen ist Ausnahme, wenn Durchführung verbindlicher Rechtsakte auf Unionsebene besser verwirklicht werden kann (Art. 291 Abs. 1 AEUV)

A. Allgemeine Einführung

II. Verhältnis EU-Recht/nationales Recht (11)

- Ansatz widerspricht Sinn und Zweck des Vorabentscheidungsverfahrens.
 - Wiederholt problematische Reaktionen auf EuGH-Entscheidungen durch die Finanzverwaltung:
 - z.B. Auslandsverluste i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG
 - BMF vom 24.11.2006, BStBl. I 2006, 763 zu EuGH vom 21.02.2006, C-152/03 **Ritter-Coulais**: Keine Auswirkungen auf andere negative Einkünfte (nur Nutzungswertbesteuerung)
 - BMF vom 11.06.2007, BStBl. I 2007, 498 zu EuGH vom 29.03.2007, C-347/04 **REWE Zentralfinanz**: Keine Anwendung der Verlustbeschränkung bei EU/EWR-Staaten (außer Liechtenstein mangels Amtshilfe); sonst Verlustbeschränkung weiterhin, wenn Teilwertabschreibung auf Umständen beruht, die außerhalb EU/EWR liegen
 - EU-Kommission vom 18.10.2007 leitet Vertragsverletzungsverfahren ein
- **BMF vom 30.7.2008 und Jahressteuergesetz 2009**: Verlustbeschränkung nur noch für Drittstaaten.

A. Allgemeine Einführung

IV. Kurzüberblick über den Harmonisierungsstand (1)

1. Indirekte Steuern (Art. 113 AEUV „die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern“)

■ Weitestgehend harmonisiertes MwSt-Recht (außer Tarife)

- seit 1.1.2007: Ablösung der 6. MwSt-RL 77/388/EWG v. 17.5.1977 durch RL 2006/112/EG v. 28.11.2006

■ Ähnlich Verbrauchsteuern (Tabak, Mineralöl, Alkohol)

- Horizontale System-RL 92/12/EWG = 2008/118(EG v. 16.12.2008
- Konkretisierungen: Struktur (92/78/EWG; 92/82/EWG; 92/83 EWG) und Tarife (92//79/EWG; 92/82/EWG; 92/84/EWG); zuletzt Tabaksteuererhöhung durch RL 2010/12/EU
- Energiesteuer-RL 2003/96/EG v. 27.10.2003 hat RL 92/81/EWG und 92/82/EWG für Mineralöl ersetzt; Änderungsvorschlag v. 13.4.2011
- Ähnlich Verbrauchsteuern (Tabak, Mineralöl, Alkohol)

■ KapitalverkSt-RL 69/336/EWG = 2008/7/EG v. 12.2.2008 (Notar- und Handelsregistergebühren)

D. EU-Grundfreiheiten und nationales direktes Steuerrecht

III. Subsidiäre Bestimmungen (8)

■ „Privat“-Freizügigkeit (Art. 21 AEUV)

■ Lösung: EuGH v. 9.11.2006, C-520/04 *Turpeinen*

- Art. 45 AEUV: „nachwirkende“ Arbeitnehmerfreizügigkeit?
 - soll Zugang zu fremdem Arbeitsmarkt, Teilnahme daran und Verbleib in diesem Mitgliedstaat schützen (vgl. Art. 45 Abs. 3 AEUV)
 - aber nicht geschützt: Verlassen des MS der Arbeitsausübung nach Eintritt in Ruhestand ohne Ausübung neuer Arbeit im Zielstaat
- Art. 21 Abs. 1 AEUV: allgemeines Freizügigkeitsrecht
 - drohende Benachteiligung von Inländern allein wegen Ausübung ihres Rechts, sich in einem anderen MS frei zu bewegen und aufzuhalten!
 - keine Rechtfertigung von höherer Steuerbelastung durch Vereinfachung
 - hoher Steuerabzug geht über das zur Sicherung der Steuererhebung bei Ausländern erforderliche Maß hinaus (FIN muss von Amtshilfe-RLen Gebrauch machen: 77/799/EWG und 2001/44/EG; s.o. C.V.1 u. C.V.2)

D. EU-Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht

VIII. Aktuelle Grundfreiheitsprobleme (35)

3. Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsbeziehungen

■ Lösung:

■ Rechtfertigungsgründe:

- Wirksame steuerliche Kontrolle als Rechtfertigungsgrund: Gegenüber einem Drittland könne die schwedische Steuerverwaltung nicht auf die in der Richtlinie 77/799 vorgesehene gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden zurückgreifen. Außerdem enthielten weder das Abkommen noch das Protokoll eine Bestimmung über einen Informationsaustausch, der mit dem vergleichbar sei, den Art. 26 des im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ausgearbeiteten Musterabkommens vorsehe.
- EuGH: grds. nach § 65 Abs. 1 lit. b AEUV anerkannt
- Grundsatz der Verhältnismäßigkeit:
 - Erforderlichkeit: Nachweise/Beweislast des Steuerpflichtigen möglich, um steuerliche Kontrolle zu gewährleisten?

Übungsfälle

■ Fall 3

■ Sachverhalt:

Die Eheleute S sind in Deutschland wohnhaft und haben zwei unterhaltsberechtigende Kinder. Gemäß § 1 EStG sind sie unbeschränkt steuerpflichtig und haben die Zusammenveranlagung gewählt. Herr S ist deutscher Staatsangehöriger und bezieht in den Jahre 01 und 02 Einkünfte als angestellter Rechtsanwalt. Frau S ist Lehrerin und französische Staatsangehörige. Sie arbeitet in Deutschland als Beamtin des französischen Staates als Lehrerin an einer deutsch-französischen Grundschule. In den Jahre 01 und 02 bezog sie vom französischen Staat zu ihrem Gehalt Zulagen, die nach Art. 14 i. V. m. Art. 20 DBA in Deutschland wie ihr Gehalt von der Besteuerung unter Beachtung des Progressionsvorbehalts steuerfrei sind. Dabei handelt es sich um eine Zulage für im Ausland tätige Beamte sowie um eine Familienzulage, die französischen Beamten zusteht. Ihr Gehalt wurde in Frankreich der Besteuerung unterworfen, die Zulagen blieben steuerfrei, weil es sich um steuerfreie Einkünfte handelt.

Übungsfälle

■ Fall 3

■ Lösung:

■ **Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art. 45 AEUV?**

- Frau S ist Arbeitnehmerin, sodass die Arbeitnehmerfreizügigkeit ggf. beeinträchtigt ist.
- Nach Art. 45 AEUV sollen nicht nur offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit, sondern auch alle versteckten Formen verhindert werden, die durch die Anwendung anderer Unterschiede tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen.
- Ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates soll nicht daran gehindert werden, sein Herkunftsland zu verlassen, um in einem anderen Mitgliedstaat tätig zu werden.
- Problemeinstieg: Vergleich zwischen Frau S und einem Inländer, der in Deutschland tätig ist?