



AXER PARTNERSCHAFT

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Köln • Düsseldorf

Dürener Straße 295
50935 Köln

Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
info@axis.de

Gruner Str. 33
40239 Düsseldorf

Fon 0211 / 43 83 56 0
Fax 0211 / 43 83 56 11
info@axis.de

Eine Einheit der axis-Beratungsgruppe

Besteuerung bei grenzüberschreitenden Vorgängen

Stand: 14.05.2007

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	3
2. Grundsätze	3
Vorschriften der Abgabenordnung	3
Die unbeschränkte Steuerpflicht	3
Unterjähriger Wechsel der Steuerpflicht	4
3. Die Regelung eines DBA	5
Anrechnung oder Freistellung	5
Der Aufbau eines DBA	5
Anrechnung der ausländischen Steuer	6
Die Freistellung ausländischer Einkünfte	6
Progressionsvorbehalt	7
Negative ausländische Einkünfte	7
Teilwert-AfA auf Auslandsbeteiligungen	9
Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007	10
Steuerentlastung nach § 50d EStG	10
Ausnahme von der DBA-Freistellung	11
4. Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften	12
5. Informationsaustausch	12



6. Kapitaleinkünfte 13
 Grundsätze 13
 Anrechnung fiktiver Steuern 13
7. Einkünfte aus Immobilien 14
8. DBA-Quellensteuerhöchstsätze 14
9. Länderübersicht zu unbeweglichem Vermögen 17



Besteuerung bei grenzüberschreitenden Vorgängen

1. Einführung

Die Deutschen werden immer mobiler, grenzüberschreitende Sachverhalte nehmen verstärkt zu. Das gilt für die Geldanlage im Ausland genauso wie für die Finca auf Mallorca oder eine Arbeitsstelle in Österreich oder der Schweiz. Diese Internationalisierung hat auch Einfluss auf das Steuerrecht.

Nachfolgend erfolgt eine ausführliche Erläuterung, wie grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich zu behandeln sind. Schwerpunkte sind hierbei die Systematik der DBA, Kapitaleinkünfte, Immobilien sowie negativen Einkünfte gemäß § 2a EStG.

Hinweis: Zu den Themenbereichen EU-Zinsrichtlinie, Quellensteuer bei Zinsen und Dividenden, Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer sowie ausländische Immobilienfonds gibt es jeweils spezielle Beiträge.

2. Grundsätze

Bei Sachverhalten, die auch Bezug auf das Ausland haben, sind einige steuerliche Vorschriften zu beachten:

Vorschriften der Abgabenordnung

- § 2: Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen
- § 90: Erhöhte Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten
- § 117: Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen
- § 138: Anzeigepflicht bei Gründung und Erwerb ausländischer Betriebe, Betriebsstätten und Beteiligungen
- § 146: Buchführung ausländischer Betriebsstätten
- § 160: Benennung von Gläubigern und Zahlungsempfängern
- § 165: Vorläufige Steuerfestsetzung bei Ungewissheit über ein DBA
- § 180: Feststellung ausländischer Einkünfte

Die unbeschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen mit allen in- und ausländischen Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Es kommt hierbei nicht darauf an, ob der inländische Wohnsitz den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.



Erweitert unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind deutsche Staatsangehörige, die

- im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben,
- zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und
- dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen.

Der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen auch die zu dem Haushalt der genannten Personen gehörenden Angehörigen, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind.

Voraussetzung für die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht ist jedoch stets, dass die Personen im Ausland lediglich in einem der deutschen beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

Nach § 1 Abs. 3 EStG werden Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, soweit sie inländische Einkünfte i.S. des § 49 EStG erzielen. Voraussetzung dafür ist, dass ihre gesamten in- und ausländischen Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 6.136 EUR im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Bei der Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht werden personen- und familienbezogene Steuervergünstigungen im Rahmen einer Einzelveranlagung gewährt. Die personen- und familienbezogenen Entlastungen wie etwa Realsplitting, Ehegattenveranlagung oder Haushaltsfreibetrag, deren Anwendung durch zusätzliche Voraussetzungen auf inländische Sachverhalte beschränkt ist, bleiben grundsätzlich unberücksichtigt.

Unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG können EU- oder EWR-Staatsangehörige oder ins Ausland entsandte Angehörige des öffentlichen Dienstes weitere personen- und familienbezogene Entlastungen erhalten.

Unterjähriger Wechsel der Steuerpflicht

Bei einem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt ist nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG für den gesamten Veranlagungszeitraum nur eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführen. Dabei sind die Einkünfte aus dem Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 EStG zu ermitteln und in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen.

Die während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht erzielten und nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte sind im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.



3. Die Regelung eines DBA

Anrechnung oder Freistellung

Bei der Auslandsanlage stößt man immer wieder auf den Begriff des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), das die internationale Besteuerung regelt. Ein DBA ist ein Vertrag zwischen zwei Staaten, der die Besteuerung von Sachverhalten für die Steuern von Einkommen und Vermögen regelt, die beide Staaten betrifft. Dabei soll vermieden werden, dass ein Ertrag in zwei Ländern besteuert wird.

Nach den nationalen Steuergesetzen ist der Steuerinländer nämlich zur Versteuerung seines Welteinkommens im Inland verpflichtet. Weiterhin unterliegt er als beschränkt Steuerpflichtiger der Besteuerung des Landes, aus dem der Ertrag stammt. Die Regelungen des DBA gehen den nationalen Steuergesetzen vor. Mit den wichtigsten Staaten hat Deutschland ein DBA abgeschlossen, etwa mit allen europäischen Staaten, den USA, Japan und Australien. Zu dieser Liste gehören aber auch weniger bedeutende Länder wie Trinidad und Tobago oder Mauritius.

Inhalt eines DBA ist beispielsweise die Festlegung, ob der Ertrag im Entstehungs- oder im Wohnsitzstaat zu besteuern ist. Für Kapitalerträge wird die Besteuerung in fast allen Abkommen gleich geregelt. Motto: Die Einnahmen werden im Wohnsitzstaat besteuert, das auszahlende Land behält eine pauschale Quellensteuer ein, wenn ausländische Anleger dort Kapitalerträge kassieren. Ein Freistellungsauftrag verhindert diese Abgabe nicht.

Grundsätzlich kommen im Rahmen eines DBA zwei verschiedene Methoden in Betracht:

- **Anrechnungsmethode.** Hier erfolgt die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Dieses Verfahren wird angewendet, wenn kein DBA besteht oder das DBA die Anrechnung vorsieht. Bei dieser Methode werden die positiven oder negativen ausländischen Einkünfte in die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer einbezogen. Hierbei sind jedoch die Einschränkungen des § 2 a EStG zu beachten. Im Gegenzug zu der inländischen Besteuerung kann dann die im ausländischen Staat erhobene Steuer entweder angerechnet oder auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden, § 34 c Abs. 1 und 2 EStG.
- **Freistellungsmethode.** Die ausländischen Einkünfte bleiben im Inland steuerfrei. Dieses Verfahren ist nur anzuwenden, soweit dies in einem DBA vorgesehen ist. In diesem Fall kommt die Anrechnung ausländischer Steuern nicht in Betracht. Bei der Freistellungsmethode werden die ausländischen Einkünfte als steuerfrei behandelt, jedoch bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32 b Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt. Möglich ist hierbei sowohl der positive als auch der negative Progressionsvorbehalt. Auch hier sind die Einschränkungen des § 2 a EStG zu beachten.

Der Aufbau eines DBA

In den meisten DBA grenzen die einleitenden Bestimmungen den Geltungsbereich des Abkommens ab und enthalten die für seine Anwendung wichtigen Definitionen. Hier wird etwa geklärt, was Ansässigkeit oder Betriebsstätte bedeutet. Die nachfolgenden Artikel legen den Rahmen fest, innerhalb dessen der Quellenstaat Einkünfte besteuern darf.



Ein weiterer Artikel bestimmt, wie der Ansässigkeitsstaat bei den Einkünften die Doppelbesteuerung vermeidet, die auch der Quellenstaat besteuern darf. Abschließend wird dann noch der Schutz vor steuerlicher Diskriminierung sowie die Durchführung des Informationsaustauschs zwischen den Vertragsstaaten geregelt.

Hinweis: Amerikanische Staatsangehörige, die in Deutschland ansässig sind, unterliegen sowohl in Deutschland als auch auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit in den USA der unbeschränkten Steuerpflicht. Die dadurch entstehende Doppelbesteuerung wird regelmäßig durch die Anrechnung der deutschen Einkommensteuer in den USA ausgeglichen.

Anrechnung der ausländischen Steuer

Die Anrechnungsmethode wird in den DBA in der Regel für Dividenden, Zinsen sowie Lizenzgebühren gewählt. Hinzu kommt sie bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen in der Schweiz oder Spanien. Die ausländischen Einkünfte werden im Inland bei der Ermittlung der Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart einbezogen.

In der Anlage AUS sind die Einkünfte und die hierauf entfallenden ausländischen Steuern pro Staat und Investmentfonds gesondert einzutragen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen den Einkünften aus Kapitalvermögen und anderen Einkunftsarten. Diese steuerpflichtigen Einkünfte müssen auch noch zusätzlich in den entsprechenden Anlagen GSE, KAP, L, SO oder V enthalten sein.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten wird für die Ermittlung des Höchstbetrags eine einheitliche Summe der Einkünfte gebildet. Haben zusammenveranlagte Ehegatten ausländische Einkünfte aus demselben ausländischen Staat bezogen, so sind für die Höchstbetragsberechnung die Einkünfte und die anrechenbaren Steuern der Ehegatten aus diesem Staat zusammenzurechnen. Der Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 EStG sind die ausländischen Einkünfte zugrunde zu legen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden.

Hinweis: Der Antrag auf Abzug ausländischer Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34 c Abs. 2 EStG muss sämtliche Einkünfte aus einem Staat und für alle nach dem jeweiligen DBA anrechenbaren Steuern einheitlich ausgeübt werden. Zusammenveranlagte Ehegatten können das Antragsrecht bei Einkünften aus demselben Staat unterschiedlich ausüben.

Die Freistellung ausländischer Einkünfte

Die Freistellungsmethode gilt regelmäßig bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit sowie unbeweglichem Vermögen. Die Einkünfte werden als steuerfrei behandelt, jedoch bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG berücksichtigt.

Um generell unbesteuerbare Einkünfte in beiden Staaten zu vermeiden, ist in einigen Abkommen geregelt, dass Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann als aus dem anderen Vertragsstaat



stammend gelten, wenn sie dort besteuert werden. Ist dies nicht der Fall, fällt das Besteuerungsrecht an Deutschland zurück; die Einkünfte werden dann nicht von der deutschen Steuer freigestellt. Eine solche Rückfallklausel ist beispielsweise im DBA mit Österreich oder Italien enthalten.

Progressionsvorbehalt

Art und Höhe der ausländischen Einkünfte werden auch für Zwecke des Progressionsvorbehalts nach deutschem Steuerrecht ermittelt. Betriebsausgaben und Werbungskosten sind daher bei der Berechnung der im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden Einkünfte abzuziehen. Diese Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dürfen die inländischen Einkünfte aber nicht mindern (§ 3c Abs. 1 EStG).

Enthalten die steuerfreien ausländischen Einkünfte außerordentliche Einkünfte i.S. der §§ 34, 34b EStG, so sind diese Einkünfte bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts mit einem Fünftel zu berücksichtigen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG). Zu den außerordentlichen Einkünften gehören neben Veräußerungsgewinnen auch Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit im Ausland.

In den Fällen des § 2a Abs. 1 EStG ist der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Negative ausländische Einkünfte

§ 2a Abs. 1 EStG schränkt für bestimmte negative Einkünfte aus ausländischen Quellen den Verlustausgleich und den Verlustabzug ein. Hiervon ausgenommen sind nach § 2a Abs. 2 EStG negative Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Ausland sowie bestimmte negative Einkünfte aus Anteilen an einer aktiven gewerblichen ausländischen Körperschaft. Un-erheblich ist, aus welchen Gründen die Verluste im Ausland entstanden sind. Bei Verlusten, die in § 2a Abs. 1 EStG nicht ausdrücklich genannt sind, z.B. aus selbstständiger Tätigkeit, ist ein Verlustausgleich mit allen inländischen Einkünften möglich.

§ 2a Abs. 1 und 2 EStG gilt für folgende Verluste aus

- einer im Ausland belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG),
- einer im Ausland belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht aktiv tätig i.S. von § 2a Abs. 2 EStG ist (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG),
- Teilwertabschreibungen auf Anteile an ausländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG),
- der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an ausländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, einschl. der Gewinnminderungen aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung der ausländischen Körperschaft (§ 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG),
- der Veräußerung von Beteiligungen i.S. des § 17 EStG an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG),



- einer Beteiligung als stiller Gesellschafter an einem Handelsgewerbe oder aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland hat (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG),
- der Vermietung und Verpachtung von im Ausland belegenem unbeweglichen Vermögen oder Sachinbegriffen (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a EStG),
- der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind,
- Teilwertabschreibungen oder aus der Übertragung (= Veräußerung oder Entnahme) eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts i.S. der § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a und b EStG (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c EStG),
- Teilwertabschreibungen sowie aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an inländischen Körperschaften, die zu einem Betriebsvermögen gehören, soweit diese Gewinnminderungen auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG),
- der Auflösung oder Kapitalherabsetzung von inländischen Körperschaften, soweit die Verluste auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b EStG),
- der Veräußerung von Beteiligungen i.S. des § 17 EStG an inländischen Kapitalgesellschaften, soweit die Verluste auf einen schädlichen Tatbestand i.S. des § 2 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zurückzuführen sind (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG).

Der eingeschränkte Verlustausgleich bedeutet, dass die negativen Einkünfte nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgleichsfähig sind. Sie dürfen nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Soweit ein Verlustausgleich nicht möglich ist, mindern die Verluste die positiven ausländischen Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat erzielt.

Die Regelungen in § 2a Abs. 1 und 2 EStG wirken:

- unmittelbar auf die Besteuerungsgrundlage, wenn die negativen Einkünfte laut DBA auf Grund der Anrechnungsmethode nicht von der inländischen Besteuerung freigestellt sind
- bei der Freistellungsmethode, hier ist der negative Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Hinweis: Dass negative Auslandseinkünfte gem. § 2a Abs.1 EStG nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus dem gleichen Staat verrechnet und auch nicht als negativer Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden, verstößt laut EuGH (21.2.2006, C-152/03, DStR 2006, 362), BFH (28.6.2006, I R 84/04, BStBl II 2006, 861; 22.8.2006, I R 116/04, BStBl II 2006, 864 und 29.11.2006, I R 45/05, DStR 2007, 615, beim EuGH unter C-414/06, 415/06 und 157/07 anhängig) und FG München (22.9.2006, 8 K 1299/06, Revision unter I R 85/06) gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, wenn sich ausländische negative Einkünfte nicht mindernd auswirken, positive hingegen zu höherer Progression führen. Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsprechung zum negativen Progressionsvorbehalt grundsätzlich nicht an, Betroffene müssen diesen Abzug selbst durchfechten (BMF 24.11.2006, IV B 3 - S 2118 a - 63/06; BStBl I 2006, 763).



Teilwert-AfA auf Auslandsbeteiligungen

Der EuGH hatte mit Urteil vom 29.3.2007 (Rs. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, DB 2007, 776) entschieden, dass § 2a Abs. 1 Nr. 3a EStG nicht mit der Niederlassungsfreiheit in Einklang steht. Nach dieser Vorschrift ist die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten eingeschränkt, wenn deutsche Unternehmen Anteile an ausländischen Körperschaften halten. Erwirtschaften die ausländischen Beteiligungen dauerhaft Verluste und wird deshalb eine Teilwertabschreibung vorgenommen, ist dieser Verlust nur abzugsfähig, wenn die Tochtergesellschaften später positive Einkünfte der jeweils selben Art erzielen oder eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Auf der anderen Seite darf die deutsche Muttergesellschaft Verluste aus Abschreibungen auf inländische Beteiligungswerte abziehen.

Diese Regelung stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar:

- Sie behandelt Muttergesellschaften steuerlich unterschiedlich, je nachdem, ob ihre Verluste aus Abschreibungen auf Beteiligungswerte an einer gebietsansässigen oder an einer gebietsfremden Tochtergesellschaft stammen.
- Sie hält Unternehmen daher davon ab, Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu gründen.
- Eine solche unterschiedliche steuerliche Behandlung von Tochtergesellschaften im Ausland kann nicht allein damit gerechtfertigt werden, dass sie sich dafür entschieden haben, wirtschaftliche Tätigkeiten in einem anderen Staat auszuüben.

Zudem weist der EuGH das Vorbringen der deutschen Regierung zur Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der im Ausland erlittenen Verluste zurück. Da die Verluste der Muttergesellschaft entstanden sind, werden sie nur bei ihr berücksichtigt, so dass die getrennte Berücksichtigung dieser Verluste der Muttergesellschaft und der von den ausländischen Tochtergesellschaften erlittenen Verluste keinesfalls als doppelte Berücksichtigung derselben Verluste qualifiziert werden kann.

Eine solche deutsche Regelung, die allgemein jede Situation erfasst, in der die Tochtergesellschaften außerhalb Deutschlands niedergelassen sind, kann auch nicht durch die Gefahr der Steuerumgehung gerechtfertigt sein.

In der deutschen Regelung zwischen der Möglichkeit für die Muttergesellschaft,

- die Verluste aus Abschreibungen auf Beteiligungswerte an Tochtergesellschaften auszugleichen
- die Steuerbefreiung der von den ausländischen Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden in Deutschland aufgrund von DBA zu nutzen

gibt es keine Verbindung. Daher kann der Notwendigkeit zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz für eine Rechtfertigung der Beschränkung nicht gefolgt werden. Daher ist sie als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht gerechtfertigt.

In einer ersten Reaktion des BMF wird auf die Intention der nunmehr EU-widrigen Regelung verwiesen. Sie soll die Geltendmachung von Teilwertabschreibungen beschränken, wenn die ausländische Gesellschaft Einkünfte fast ausschließlich aus passiven Tätigkeiten erzielt. Da-



durch wollte der Gesetzgeber verhindern, dass inländisches Kapital in unerwünschte Verlustzuweisungsmodelle investiert wird, die der Volkswirtschaft keinen erkennbaren Nutzen bringen.

Mögliche Konsequenzen aus dem Urteil und der gesetzgeberische Handlungsbedarf werden zusammen mit den Ländern eingehend geprüft. Welche fiskalischen Auswirkungen das Urteil für die Bundesrepublik Deutschland haben wird, kann frühestens nach genauer Analyse des Urteils beurteilt werden.

Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2007

Steuerentlastung nach § 50d EStG

Der BFH hatte mit Urteil vom 31.5.2005 (I R 74, 88/04, BStBl 2006 II S. 118) entschieden, dass einer niederländischen Kapitalgesellschaft, die innerhalb eines ebenfalls in den Niederlanden ansässigen aktiv tätigen Konzerns auf Dauer als Holdinggesellschaft ausgegliedert wird, die Steuerentlastung gemäß § 50d Abs. 1 EStG auch dann nicht nach § 50d Abs. 1a EStG 1990/1994 zu versagen ist, wenn an ihr Personen beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Das Urteil hat die Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet (BMF 30.1.2006, IV B 1 - S 2411 - 4/06, BStBl 2006 I S. 166).

Vor dem Hintergrund kommt es nun rechtsprechungsbrechend zu einer gesetzlichen Klarstellung in § 50d Abs. 3 EStG zur Konkretisierung dieser Vorschrift als Missbrauchsregelung, wonach die Kapitalertragsteuererstattung an zwischengeschaltete ausländische Konzern-Kapitalgesellschaften verhindert ist, wenn die hinter ihnen stehenden Personen selbst nicht erstattungsberechtigt wären. Die Erstattung ist ausgeschlossen, wenn die

- Zwischenschaltung ohne wirtschaftlichen Hintergrund erfolgt
- zwischengeschaltete Gesellschaft keine eigene Wirtschaftstätigkeit von mehr als 10 Prozent der Gesamtbruttoerträge entfaltet oder
- ausländische Gesellschaft nicht mit einer dem Geschäftszweck angemessenen Geschäftsausstattung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Damit sollen Steuerplanungstechniken begegnet werden, mit denen die Besteuerung von Dividendenausschüttungen beim Endempfänger durch die gezielte Zwischenschaltung von speziell ausgestalteten ausländischen Gesellschaften umgangen werden soll.

- Ein wirtschaftlicher Grund fehlt insbesondere dann, wenn die ausländische Gesellschaft überwiegend der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient, für eine künftige Erbregelung oder für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll.
- In Anlehnung an § 9 AStG (Freigrenze bei gemischten Einkünften) wird eine Zehn-Prozent-Grenze eingefügt,
- um Gesellschaften ohne eine ins Gewicht fallende aktive Wirtschaftstätigkeit von der Entlastung nach § 50d Abs. 1 oder 2 EStG auszuschließen.
- Ausgeschlossen von der Entlastungsmöglichkeit sollen Einkünfte sein, die letztlich nicht „am Markt“ erzielt werden, also nicht aus der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Es handelt sich regelmäßig um Einkünfte aus der Vermögensverwaltung bzw. der Ver-



waltung von Wirtschaftsgütern. Als Verwaltung von Wirtschaftsgütern ist auch das Halten von Anteilen an einer oder mehreren Gesellschaften zu sehen. Nicht um Vermögensverwaltung, sondern um eigene Wirtschaftstätigkeit handelt es sich, soweit geschäftsleitende Funktionen im Zusammenhang mit den jeweiligen Beteiligungen ausgeübt werden.

- Die Missbrauchsregelung des § 50d Abs. 3 EStG ist nicht anwendbar, wenn die ausländische Gesellschaft nach dem Vorbild des § 7 Abs. 6 Satz 3 zweiter Halbsatz AStG an einer in- oder ausländischen Börse notiert ist.

Ausnahme von der DBA-Freistellung

Über einen neuen § 50d Abs. 9 EStG wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des DBA nicht gewährt, wenn der andere Staat

- die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
- die Einkünfte nur deshalb nicht besteuert, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist. Dies gilt nicht für Dividenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Ausnahme: Die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. Bestimmungen eines DBA, die eine Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie §§ 50d Abs. 8, 20 Abs. 2 EStG bleiben unberührt.

Nunmehr wird lediglich auf Qualifikationskonflikte abgestellt, wenn die Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zuordnen, weil sie

- von unterschiedlichen Sachverhalten ausgehen,
- die Abkommensbestimmungen unterschiedlich auslegen oder
- auf Grund von Vorschriften, die Artikel dem OECD-Musterabkommens entsprechen, Abkommensbegriffe nach ihrem nationalen Recht auslegen.

In diesen Fällen läuft die Grundfunktion der Freistellungsmethode ins Leere. Damit besteht insoweit für den Wohnsitzstaat keine Verpflichtung, die Einkünfte freizustellen.

Zu einer dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden Nichtbesteuerung kann es ebenso kommen, wenn das DBA dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, dieser Staat sich jedoch an der Besteuerung der Einkünfte gehindert sieht, weil sein innerstaatliches Recht die Besteuerung nicht zulässt.

§ 50d Abs. 9 EStG greift weder in die dem jeweiligen Staat zugewiesenen Besteuerungsrechte ein, noch können sich dadurch Doppelbesteuerungen ergeben. Die Vorschrift berührt dagegen nicht Einkünfte, die nach dem Recht des anderen Staates allgemein von der Besteuerung ausgenommen sind.



4. Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften

Gehören die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag den Gewinn der jeweiligen Einkunftsart der §§ 13, 15 oder 18 EStG (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Auf den Hinzurechnungsbetrag ist das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) nicht anzuwenden (§ 10 Abs. 2 Satz 3 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG ist bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzusetzen.

Um bei natürlichen Personen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sind nach § 3 Nr. 41 EStG Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne aus Anteilen an der Zwischengesellschaft steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr, in dem sie bezogen werden oder für die vorangegangenen sieben Jahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge i.S. des § 10 Abs. 2 AStG der Einkommensteuer unterlegen haben.

Aufwendungen, die mit der Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen nur zur Hälfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

5. Informationsaustausch

Dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) obliegt die zentrale Sammlung und Auswertung von Unterlagen über steuerliche Auslandsbeziehungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 FVG). Hierzu erfasst der Arbeitsbereich Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) alle sachdienlichen Informationen, die für die Tätigkeit der Steuerverwaltungen von Bund und Ländern von Bedeutung sein können (siehe hierzu BMF vom 29.4.1997, BStBl 1997 I S. 541).

Die von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten auch Regelungen über den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten. Es ist im Allgemeinen zwischen dem großen und dem kleinen Auskunftsaustausch zu unterscheiden:

- Im Rahmen des **großen Auskunftsaustauschs** können alle Auskünfte übermittelt werden, die zur Anwendung des DBA oder des innerstaatlichen Rechts eines Vertragsstaats über die unter das DBA fallenden Steuern erforderlich sind. Das sind zum Beispiel Anforderung von Auskünften über die Richtigkeit von Tatsachenbehauptungen oder zur steuerlichen Beurteilung erforderliche Beweismittel.
- Im Rahmen des **kleinen Auskunftsaustauschs** können nur Auskünfte erbeten oder übermittelt werden, die zur Durchführung der DBA selbst notwendig sind.

Hinweis: Informationen zum Auskunftsaustausch sind im BMF-Schreiben vom 3.2.1999, BStBl 1999 I S. 228 enthalten.



6. Kapitaleinkünfte

Grundsätze

Ausländische Dividenden- oder Zinseinkünfte, die unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen erzielen, unterliegen mit ihrem Bruttobetrag der deutschen Besteuerung (Welteinkommensprinzip). Werden die Einkünfte im Ausland ebenfalls besteuert, kann die ausländische Steuer nach Maßgabe des § 34c EStG angerechnet oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Eine Freistellung derartiger Einkünfte von der inländischen Besteuerung ist in den bestehenden DBA zumeist nicht vorgesehen.

Nach § 68b EStDV hat der Steuerpflichtige den Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und über die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Quellensteuern durch Vorlage von Ertragnisaufstellungen in- und ausländischer Banken, ausländische Steuerbescheide zu führen. Aus den Unterlagen muss hervorgehen, um welche Art von Einnahmen es sich handelt, wann diese zugeflossen sind, aus welchem Land sie stammen und in welcher Höhe ausländische Quellensteuern angefallen sind.

Hinweis: Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach der Marktrendite (bei Finanzinnovationen) ist der Unterschied zwischen dem Entgelt für den Erwerb und den Einnahmen aus der Veräußerung, Abtretung oder Einlösung bei Wertpapieren oder Kapitalforderungen in einer ausländischen Währung in dieser Währung zu ermitteln (§ 20 Abs. 2 Satz 2 EStG). Dies bedeutet, dass diese Einkünfte aus Kapitalvermögen zuerst in der ausländischen Währung zu ermitteln sind, und anschließend das Ergebnis zum Kurs im Zeitpunkt der Veräußerung in Euro umzurechnen ist.

Soweit Werbungskosten nicht unmittelbar ausländischen Einkünften zugeordnet werden können, kann eine Aufteilung auf in- und ausländische Einkünfte im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen, beispielsweise im Verhältnis der steuerpflichtigen Einnahmen. Gleiches gilt für eine eventuelle Berücksichtigung des Werbungskosten-Pauschbetrags.

Bei ausländischen Dividenden kommt das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung. Beim Abzug der ausländischen Steuer nach § 34 c Abs. 2 EStG sind die abzuziehenden ausländischen Steuern wie Werbungskosten in voller Höhe zu berücksichtigen.

Anrechnung fiktiver Steuern

Nach einigen DBA (z.B. Griechenland, Indien, Portugal, Türkei) ist eine Anrechnung fiktiver ausländischer Quellensteuern auf Dividenden oder Zinsen bis zu einem bestimmten Höchstbetrag zulässig. Selbst wenn im Ausland keine oder eine niedrigere Quellensteuer einbehalten wird, erfolgt bei der ESt-Veranlagung im Rahmen des § 34 c EStG eine Anrechnung ausländischer Steuern.

Verschiedene DBA knüpfen die Möglichkeit einer Anrechnung fiktiver Steuern an weitere Voraussetzungen. Zum Teil wird gefordert, dass der Verzicht auf die Erhebung von Quellensteuern mit Sondermaßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung des ausländischen Staates in Verbindung steht (z.B. Griechenland, Israel, Kenia, Tunesien, Türkei). Teilweise ist die



Höhe der anrechenbaren fiktiven Quellensteuer auch vom nationalen Steuerrecht im Ausland abhängig (z.B. Israel, Kenia, Malaysia, Türkei).

Ein Abzug fiktiver Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 2 EStG ist nicht möglich.

7. Einkünfte aus Immobilien

Die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen im Privatbereich richtet sich im nationalen Recht bei natürlichen Personen nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen hat auch bei Auslandsgrundstücken stets nach den Vorschriften des EStG zu erfolgen. Bei im Ausland befindlichen Gebäuden kommt nur die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 EStG in Betracht.

Eigengenutzte Wohnungen unterliegen nicht der Besteuerung und sind auch für den Progressionsvorbehalt nicht zu berücksichtigen. Eine Anrechnung bzw. ein Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist nicht zulässig. Die Eigenheimzulage nach dem EigZulG wird nur für im Inland belegene Wohnungen gewährt.

In den von Deutschland abgeschlossenen DBA wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen i.d.R. grundsätzlich dem Belegenheitsstaat zugewiesen. Sie werden dann in Deutschland von der Besteuerung unter Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt freigestellt.

In einigen DBA (z.B. Spanien, Schweiz, Finnland und Brasilien) wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aber sowohl dem Belegenheitsstaat als auch dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Die Doppelbesteuerung wird hier nach der Anrechnungsmethode beseitigt.

Für die Einkünfte aus der Veräußerung von unbeweglichen Vermögen hat der Belegenheitsstaat das Besteuerungsrecht.

8. DBA-Quellensteuerhöchstsätze

DBA-Staat	Dividenden	Zinsen	Lizenzgebühren
Ägypten	15	15	15 oder 25
Argentinien	15	10 oder 15	15 oder unbegrenzt
Australien	15	10	10
Bangladesch	15	10	10
Belgien	15	15	0
Bolivien	15	15	15
Brasilien	15	15	15 oder 25
Bulgarien	15	0	5
China	10	10	7 oder 10
Côte d'Ivoire	15 oder 18	15	10



Dänemark	15	0	0
Ecuador	15 bzw. unbegrenzt	10 oder 15	15
Estland	15	0 oder 10	5 oder 10
Finnland	15	0	0 oder 5
Frankreich	15	0	0
Griechenland	257	10	0
Indien	10	10	10
Indonesien	15	10	15 oder 109
Iran	20	15	10
Irland	0	0	0
Island	15	0	0
Israel	25	15	0 oder 5
Italien	15	0 oder 10	0 oder 5
Jamaika	15	10 oder 12,5	10
Japan	15	10	10
Jugoslawien	010	0	10
Kanada	15	0 oder 10	0 oder 10
Kasachstan	15	0 oder 10	10
Kenia	15	15	15
Kuwait	15	0	10
Lettland	15	0 oder 10	5 oder 10
Liberia	15		
Litauen	15	0 oder 10	5 oder 10
Luxemburg	15	0	5
Malaysia	0	0 oder 15	0 oder 10 oder
Malta	0	0	0
Marokko	15	10	10
Mauritius	15	0 oder unbegrenzt	15
Mongolei	10	10	10
Namibia	15	0	10
Neuseeland	15	10	10
Niederlande	15	0	0



Norwegen	15	0	0
Österreich	15	0	0
Pakistan	15	10 oder 20	10
Philippinen	15	10 oder 15	10 oder 15
Polen	15	0	0
Portugal	15	10 oder 15	10
Rumänien	15	3	3
Russische Föderation	15	0	0
Sambia	15	10	10
Schweden	15	0	0
Schweiz	15	0	0
Simbabwe	20	10	0
Singapur	15	10	0 oder unbegrenzt
Spanien	15	10	5
Sri Lanka	15	10	10
Südafrika	15	10	0
Thailand	20	10 oder 25	5 oder 15
Trinidad/Tobago	20	15	0 oder 10
Tschechoslowakei	15	0	5
Türkei	20	15 bzw. 028	10
Tunesien	15	10	10 oder 15
UdSSR (GUS)	15	0 oder 5	0
Ukraine	10	2 oder 5	0 oder 5
Ungarn	15	0	0
Uruguay	15	15	10 oder 15
Venezuela	15	5	5
VAE	15	0	0
Ver. Königreichreich	15	0	0
Vereinigte Staaten	15	0	0
Vietnam	15	5	7,5 oder 10
Zypern	15	10	0 oder 5



9. Länderübersicht zu unbeweglichem Vermögen

DBA-Staat	Steuerpflicht mit Anrechnung	Steuerfrei unter Progressionsvorbehalt
Ägypten		X
Argentinien	X	
Australien		X
Bangladesch	X	
Belgien		X
Bolivien		X
Brasilien	X	
Bulgarien		X
China ¹		X
Côte d'Ivoire	X	
Dänemark		X
Ecuador		X
Estland		X
Finnland	X	
Frankreich		X
Griechenland		X
Indien		X
Indonesien		X
Iran		X
Irland		X
Island		X
Israel		X
Italien		X
Jamaika		X
Japan		X
Jugoslawien		X
Kanada		X



Ihre Ansprechpartner bei der Axer Partnerschaft:

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht

Rolfjosef Hamacher
Fon 0221/47 43 440
Fax 0221/47 43 499
hamacher@axis.de

Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Dipl.-Betriebswirt Bernhard Fuchs
Grunerstraße 33 – 40239 Düsseldorf
Fon: 0211/43 83 560
Fax: 0211/43 83 5611
bernhard.fuchs@rafuchs.de
fuchs@axis.de

Die Ausführungen in dieser Publikation sollen einer allgemeinen Information dienen. Ein Anspruch auf Vollständigkeit kann aufgrund der Komplexität der behandelten Themen nicht erhoben werden; ebenso wird eine einzelfallbezogene Beratung hierdurch nicht ersetzt. Die Axer Partnerschaft übernimmt keine Haftung für die Folgen einer Verwendung dieser in der Publikation dargelegten Informationen.