

Die internationale Dimension des Steuerrechts

A. Einführung und Anleitung zum Arbeiten mit diesem Buch

I. Aufbau und Methodik des Klausurenkurses

Dieser Klausurenkurs ist ein Arbeitsmittel, um das Verständnis des Lesers auf dem Gebiet des deutschen Internationalen Steuerrechts zu schulen und Kenntnisse, die anhand von Lehrdarstellungen erworben worden sind, am konkreten Fall anzuwenden und zu vertiefen. Der Band nimmt inhaltlich und hinsichtlich der Technik der Darstellung insbesondere die Schwerpunkte-Bände *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, *Streinz*, Europarecht, *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht sowie den Klausurenkurs im Steuerrecht von *Birk/Desens/Tappe* in Bezug. Er richtet sich vornehmlich an **Studierende der Rechtswissenschaften**, die den **Schwerpunkt- bzw. Wahlpflichtbereich Steuerrecht** gewählt haben. Darüber hinaus dient dieser Klausurenkurs auch Studierenden anderer Fakultäten, wie etwa der **Betriebswirtschaftslehre**, als Hilfsmittel beim verständigen Lernen des Internationalen Steuerrechts. Die ausformulierten Falllösungen können schließlich auch von **Praktikern** bei der täglichen Arbeit als Formulierungshilfen oder -beispiele mit Gewinn herangezogen werden. 1

Die meisten am Internationalen und Europäischen Steuerrecht Interessierten dürften von rechtswissenschaftlichen bzw. betriebswirtschaftlichen Fakultäten kommen. Unabhängig von der unterschiedlichen Ausrichtung des Studiums werden die Prüfungsleistungen in beiden Fakultäten häufig durch das schriftliche Lösen eines feststehenden Sachverhalts im Rahmen einer Klausur abgenommen. Daneben kommen auch Hausarbeiten, Seminararbeiten, Referate und mündliche Prüfungen in Betracht. Ob bei steuerlichen Klausuraufgaben die schriftliche Lösung mehr die Darstellung des materiellen Steuerrechts erfordert oder lediglich bzw. auch eine rechnerische Lösung verlangt, ist von Hochschule und Aufgabensteller abhängig und kann nicht schematisch beantwortet werden. Wir haben in diesem Klausurenkurs den Schwerpunkt der Falllösungen auf die **Darstellung des materiellen Steuerrechts** gelegt, um den Studierenden Aufbau- und Formulierungshilfen geben zu können. Gerade im Bereich des Internationalen Steuerrechts mangelt es ihnen sowohl im Grundstudium als auch kurz vor den Abschlussprüfungen nach unserer Erfahrung an solchen ausformulierten Lösungen. 2

Ein „scheues Reh“¹ ist Sinnbild des Kapitals, welches – gleichsam von dem Steuerwettbewerb zwischen einzelnen (Industrie-)Nationen angelockt – nach paradiesischen Verhältnissen sucht, die sich durch eine möglichst geringe Steuerbelastung auszeichnen. Ausgehend von dieser Motivation – nämlich der Steuerplanung im Internationalen 3

1 Siehe auch *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 1, 4 und 5.

Steuerrecht – werden in diesem Buch anhand von Fallbeispielen die Konsequenzen grenzüberschreitender Sachverhalte in steuerrechtlicher Hinsicht in ihren Grundlagen aufgezeigt. Sie enthalten die Grundprinzipien und Strukturen des deutschen Internationalen Steuerrechts bzw. (im letzten Fall „*Der weitblickende Richter*“) des Europäischen Steuerrechts.

- 4 Der **Aufbau und die Gliederung dieses Klausurenkurses** sowie die thematische Schwerpunktsetzung der Fälle orientieren sich an dem Lehrbuch *Internationales und Europäisches Steuerrecht* von Florian Haase². Vor jedem Klausurfall finden sich Angaben zu dem im Schwerpunkt behandelten Gebiet des Steuerrechts. Hierdurch wird die Verzahnung zwischen Klausurenkurs und Lehrbuch unterstützt und dem Leser das Auffinden der jeweiligen Kapitel in dem Grundlagenwerk erleichtert.

Es finden sich *drei Kategorien* von Klausurfällen:

1. Im **Teil 1 A II und III** (3a, 3b) wird anhand von drei isoliert stehenden grenzüberschreitenden Fällen der **juristische Gutachtenstil ausführlich behandelt** und im Rahmen zweier Musterlösungen auch stringent durchgehalten (grenzüberschreitende „Outbound“-Vermietung bzw. grenzüberschreitende gewerbliche Tätigkeiten mit Anknüpfungspunkten in mehreren Staaten). So werden dem Leser zunächst die Grundlagen des Internationalen Steuerrechts vermittelt. Dafür werden die **Prinzipien** nicht an einem bunten Strauß von verschiedenen Aufgaben erläutert, sondern an *einem „einfachen“ Fall*. Die gutachterliche Darstellung gibt insbesondere den Lesern ohne juristischen Hintergrund vollständige und mustergültige Beispiele zur Ausarbeitung derartiger Lösungen an die Hand. Dies kann in den nachfolgenden Klausurfällen nicht uneingeschränkt durchgehalten werden, weil das den Rahmen des Bandes sprengen würde. Eine vollständige juristische Prüfungsleistung beinhaltet bei Verwendung des Gutachtenstils die Untersuchung aller Vorschriften, die auf den feststehenden Sachverhalt Anwendung finden können und subsumiert die Tatbestandsvoraussetzungen der Norm unter den Sachverhalt, um dann ggf. die Rechtsfolge eintreten zu lassen. Derartig komplexe Lösungen entwerfen die Studierenden der Rechtswissenschaften vornehmlich in Haus- und Seminararbeiten. In der steuerrechtlichen Praxis werden hingegen nicht alle denkbaren Möglichkeiten untersucht, sondern nur die (für den Mandanten) zielführenden.

2. Wie in vielen Rechtsgebieten können auch im Internationalen Steuerrecht die **Grundlagen Fragestellungen** aufwerfen (vergleichbar etwa mit solchen aus dem Allgemeinen Teil des BGB oder des StGB), die es rechtfertigen, quasi „vor die Klammer gezogen“ in eigenen Fällen abgehandelt zu werden. Das bildet aus unserer Sicht die **zweite Kategorie: die Grundlagenfälle in Teil 1 B**, deren wesentliches Merkmal es ist, dass sich die Darstellung etwas von der stringenten Gutachtenform löst, wobei die Lösungen weiterhin vollständig ausformuliert sind und einen gesetzssystematischen Aufbau nach Prüfung des Tatbestandes der Rechtsnorm und ggf. der Rechtsfolge aufweisen.

3. In den §§ 2 bis 6 des Klausurenkurses finden sich als dritte Kategorie die **eigentlichen Klausurfälle** zu einzelnen Gebieten aus dem Internationalen und Europäischen Steuerrecht. Hier sind die Falllösungen nur noch an den Gutachtenstil **angelehnt**, um ua

² Derzeit erschienen in 4. Auflage 2014.

auch weiterhin gesetzssystematische Falllösungen und Formulierungsbeispiele geben zu können. Es handelt sich zum Teil um **Originalklausuren**, die an Hochschulen gestellt wurden. Andere Fälle hingegen sind speziell für diesen Klausurenband entworfen worden (zB Fall 8 „*Funktionen sind wertvoll*“) und dienen mehr dem „praktischen Verständnis“ als dem Abfragen des erlernten Wissens. Die Lösungen können sich bisweilen überschneiden, Themen sich wiederholen. Hier wird durch modifizierte Formulierungen in den Musterlösungen der Lerneffekt verstärkt.

II. Gutachtenstil

Alle Aufgaben verfügen über vollständig ausgearbeitete und formulierte Musterlösungen. Diese sind an die Form eines juristischen Gutachtens (zumindest) angelehnt. Deswegen sollten gerade Studierende der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und Praktiker, die keinen rechtswissenschaftlichen Hintergrund haben, diesen Klausurenkurs vermehrt zur Hand nehmen. Es ist im (Internationalen) Steuerrecht allerdings in besonderem Maße erforderlich, Grundsätze und Systematiken **auch** aus einem **ausbildungsfremden Blickwinkel** zu betrachten. So können den ausgearbeiteten Lösungen Arbeitshilfen für die (spätere) Praxistätigkeit entnommen werden – ein Nutzen für den Praktiker bei der Bearbeitung komplexer Rechtsfragen im Rahmen der Gestaltungs- und Abwehrberatung, insbesondere beim Abfassen von Einsprüchen und Klageschriften³. Die Anlehnung an den juristischen Gutachtenstil ruft darüber hinaus den Studierenden der Rechtswissenschaft die „allgemeine Prüfungstechnik“ beim Abfassen schriftlicher Klausurlösungen in Erinnerung und unterstützt deren Weiterentwicklung bis hin zur erfolgreichen Bewältigung von Examensklausuren im Steuerrecht. 5

Ein juristisches Gutachten ist strukturell durch einen breiten gedanklichen Ansatz gekennzeichnet. Berücksichtigt wird zunächst jede rechtliche Möglichkeit, die zur Lösung des feststehenden Sachverhalts beitragen kann. Bei der Untersuchung der Tatbestandsmerkmale und der Rechtsfolge der Norm wird mit Pro- und Contra-Argumenten gewürdigt, ob der Tatbestand der Norm erfüllt ist und die Rechtsfolge der Norm eintritt. Erst am Ende wird das Votum für eine oder mehrere Lösungsvarianten abgegeben⁴ und eventuell auf bestehende Konkurrenzen zwischen den anwendbaren Rechtsvorschriften eingegangen. 6

Die Lösung eines Rechtsproblems im (juristischen) Gutachtenstil folgt stets diesen vier „Programmpunkten“:

1. **Obersatz:** Er bestimmt und formuliert den zu prüfenden Gegenstand und steht immer im Konjunktiv.
2. **Auffinden der gesetzlichen Regelung:** Die Norm, die das im Obersatz formulierte, hypothetische Ergebnis tragen könnte, ist zu benennen.

³ Zu Letzteren ist wissenswert, dass auch Steuerberater zur Vertretung in der Finanzgerichtsbarkeit gem. § 62 Abs. 2 FGO befugt sind.

⁴ Instruktiv zur Gutachtentechnik: *Birk/Desens/Tappe*, Klausurenkurs im Steuerrecht, Rn 47 ff.

3. **Subsumtion:** Sie ist das Herzstück des Gutachtens; der konkrete Fallsachverhalt wird unter die Vorschrift und deren Voraussetzungen subsumiert.
4. **Ergebnis:** Den Abschluss bildet das (im Indikativ stehende) Ergebnis, das die Antwort auf die Frage im Obersatz gibt.

Dieser Aufbau wird an folgendem Beispiel illustriert.

- 7 Der dänische Erfinder und Unternehmer Mads Jorgensen ist im Bereich der „renewable energy“ durch Windkraft tätig und gehört auf diesem Gebiet zu den Protagonisten. Er betreibt seine Windkraftanlagen westlich der nordfriesischen Insel Pellworm in der Nordsee kurz hinter der Zwölfseemeilengrenze zum Küstenmeer. In dieser Zone beträgt die Wassertiefe zwischen zehn und zwanzig Meter.

Fallfrage: Stehen die Windkraftanlagen im steuerrechtlichen Inland?

Das Gebiet westlich von Pellworm, in dem die Windkrafträder betrieben werden, könnte zum steuerrechtlichen Inland gehören (Obersatz 1). Zum Inland im Sinne des EStG gehört gem. § 1 Abs. 1 S. 2 EStG auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient (Normbenennung 1). Die Windkraftanlagen müssten auf dem Festlandsockel stehen (Obersatz 2). Gem. Art. 1 der Genfer Konvention über den Festlandsockel vom 29.4.1958 (dort „continental shelf“) umfasst dieser einerseits den Meeresgrund und den Meeresuntergrund der an der Küste grenzenden Unterwasserzonen außerhalb des Küstenmeeres bis zu zweihundert Meter Tiefe oder darüber hinaus, soweit die Wassertiefe die Ausbeutung der Naturschätze dieser Zonen gestattet, andererseits den entsprechenden Meeresgrund und -untergrund der an die Küste von Inseln grenzenden Unterwasserzonen (Normbenennung 2).⁵ Die Windkrafträder stehen auf dem Meeresgrund in einer Tiefe zwischen zehn und zwanzig Meter (Subsumtion 2). Somit stehen die Windkrafträder auf dem Festlandsockel (Ergebnis 2). Der Festlandsockel müsste des Weiteren der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dienen (Obersatz 3) Gem. § 3 EEG sind im Sinne dieses Gesetzes „Erneuerbare Energien“ Wasserkraft einschließlich der Wellen-, Gezeiten-, Salzgradienten- und Strömungsenergie, Windenergie, solare Strahlungsenergie, Geothermie, Energie aus Biomasse einschließlich Biogas, Deponiegas und Klärgas sowie aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen aus Haushalten und Industrie (Normbenennung 3). Windkrafträder erzeugen Strom unter Nutzung von Windenergie (Subsumtion 3). Mithin dient der Festlandsockel auch der Stromgewinnung unter Nutzung erneuerbarer Energien (Ergebnis 3). Die Windkrafträder von Mads Jorgensen stehen also im steuerrechtlichen Inland (Ergebnis 1).⁶

5 Die Bundesrepublik Deutschland hat die Genfer Seerechtskonvention zwar nicht ratifiziert, aber in der Proklamation v. 20.1.1964 (BGBl. II 1964, 104) anerkannt. Mit Dänemark ist der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel durch Vertrag v. 28.1.1971 (BGBl. II 1972, 881) abgegrenzt.

6 Die Bedeutung des Inlandsbegriffs ist – bezogen auf den Festlandsockel – für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht von untergeordneter Bedeutung; hingegen für die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen nach § 1 Abs. 4 iVm § 49 EStG und juristischer Personen nach §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG und § 49 EStG von erheblicher Bedeutung, da jeder mit seinen Einkünften aus den genannten Tätigkeiten auf dem der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Festlandsockel inländische Einkünfte iSd § 49 EStG erzielt.

III. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

1. Überblick über die Einordnung

Die Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte verfügt über die Raffinesse, dass mindestens zwei Rechtsordnungen bzw. Rechtskreise der beteiligten Staaten berührt werden. Ausgehend von der Anwendung des deutschen Steuerrechts wird zwischen einer Outbound-Investition und einer Inbound-Investition unterschieden. Während bei ersterer ein steuerrechtlicher Inländer⁷ Einkünfte aus einer Investition im Ausland erzielt, hat bei letzterer ein steuerrechtlicher Ausländer⁸ inländische Einkünfte gem. § 49 EStG, was zur beschränkten Steuerpflicht führt. Spiegelbildlich stellt sich die Situation in dem anderen (ausländischen) Staat dar. Somit wird deutlich, dass und wie sich die Rechtsordnungen im Grundsatz gegenüberstehen. Erfüllt der Investor mit seinen Einkünften nun in beiden Staaten den Tatbestand einer Steuerrechtsnorm, werden im Grundsatz auch beide Fiskal die Besteuerung der Einkünfte anstreben. Daraus resultiert eine Doppelbesteuerung.⁹ Zur Vermeidung einer solchen bzw. zur Milderung der steuerrechtlichen Konsequenzen in Bezug auf die Höhe der tatsächlichen Steuerzahllast sind teilweise im nationalen Recht Normen verankert (zB § 34c EStG, § 26 Abs. 1 KStG). Den Staaten steht es aber auch frei, sog. DBA zu vereinbaren, denen dann die Aufgabe zukommt, durch die Aufteilung oder Zuweisung des Besteuerungsrechts (nur) an einen der beteiligten Staaten, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. die Konsequenzen zu mildern.¹⁰ Eine mögliche Doppelbesteuerung setzt natürlich nicht voraus, dass in einem Staat die unbeschränkte Steuerpflicht besteht und in dem anderen Staat nur eine beschränkte Steuerpflicht. Denkbar ist zB auch, dass eine steuerpflichtige Person in zwei Staaten unbeschränkt steuerpflichtig ist, so dass auch beide Staaten – wenn in den Rechtsordnungen wie in Deutschland das Universalitätsprinzip gilt – das Welteinkommen der Person besteuern möchten.¹¹

Für die Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte folgt daraus, dass neben den Normen des nationalen Steuerrechts der beteiligten Staaten auch noch die Regelungen des DBA anzuwenden sind. Nach deutschem Verständnis sind zwar alle vereinbarten DBA durch Transformation in das nationale Steuerrecht auch Teil dieses nationalen Rechts. Gleichwohl soll nach hM (deklaratorisch über § 2 AO) die Anwendung der Regelungen des DBA der Anwendung der Normen des nationalen Steuerrechts vorgehen.

7 Als solcher wird stets eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche oder juristische Person bezeichnet, die mit ihrem Welteinkommen der Besteuerung in Deutschland unterliegt. Grundlegend zur unbeschränkten Steuerpflicht: *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 107 ff. Einen fundierten Überblick über die Outbound-Investitionen gibt *Karten*, in: *Strahl* (Hrsg.), Problemfelder Ertragsteuern, Outbound-Investitionen.

8 Grundlegend zur beschränkten Steuerpflicht: *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 339 ff.; *Karten*, in: *Strahl* (Hrsg.), Problemfelder Ertragsteuern, Inbound-Investitionen gibt auch hier einen instruktiven Überblick.

9 Zu den Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung vgl. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 30 ff.

10 Zum Ganzen: *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 24 ff.

11 Weiterführend: *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 25.

2. Prüfungsschema zur Lösung internationaler Sachverhalte

9 Die Prüfungsreihenfolge ergibt sich ausgehend vom deutschen Recht wie folgt:¹²

I. Nationales deutsches Steuerrecht

1. Persönliche Steuerpflicht
 - a) Unbeschränkte Steuerpflicht (und Modifikationen)
 - b) Beschränkte Steuerpflicht (und Modifikationen)
2. Sachliche Steuerpflicht
Umfang der Besteuerung (Welteinkommen/inländische Einkünfte)
3. Steuersatz
4. Ergebnis der nationalen Prüfung
 - a) Keine deutsche Steuerpflicht: keine weitere Prüfung notwendig
 - b) Wenn kein DBA: Unilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

II. Europarecht

1. Ggf. unmittelbare Anwendung von Sekundärrechtsakten
2. Gemeinschaftswidrigkeit nationaler steuerlicher Normen

III. Abkommensrecht

1. Sachlicher/räumlicher/zeitlicher/persönlicher Anwendungsbereich des Abkommens
2. Anwendbarer Einkunftsartikel
3. Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
4. Ggf. sonstiges Völkerrecht (insbesondere Abkommen)

Das Prüfungsschema soll anhand der folgenden Sachverhalte verdeutlicht werden:

3. Ausführlich gelöste Beispielsachverhalte

a) Sachverhalt zu grenzüberschreitender (outbound) Vermietung

10 *Sachverhalt*

Karl Müller mit einzigem Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in Aachen hat vor langer Zeit ein in Metz belegenes Einfamilienhaus auf eigenem Grund und Boden geerbt. Nach französischem Zivil- und Steuerrecht stellen bebaute Grundstücke unbewegliches Vermögen dar. Da Karl Müller seiner westfälischen Heimat sehr verbunden ist, kam für ihn eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu keiner Zeit in Betracht. Daher vermietet er seinen französischen Grundbesitz seit Jahr und Tag an die Familie Rozier. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten beträgt nach deutschem und französischem Steuerrecht monatlich € 1400,00. Mit den Einkünften aus dem franzö-

¹² So schon: *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 98 ff. mit weiterführenden Erläuterungen und Hinweisen; *ders.*, in: *Haase* (Hrsg.), AStG/DBA, Einleitung II Rn 81 ff.