

Schwerpunkte Klausurenkurs

Haase / Hofacker

Klausurenkurs im Internationalen und Europäischen Steuerrecht

2. Auflage



Klausurenkurs im Internationalen und Europäischen Steuerrecht

von

Dr. jur. Florian Haase, M.I.Tax

Professor für Steuerrecht an der Hamburg School of Business Administration
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in Hamburg

und

Dipl.-Finanzwirt (FH) Matthias Hofacker, M.I.Tax

Rechtsanwalt und Steuerberater in Bremen

2., neu bearbeitete Auflage



C.F. Müller

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

ISBN 978-3-8114-9153-3

E-Mail: E-Mail: kundenservice@cfmueller.de
Telefon: +49 89 2183 7923
Telefax: +49 89 2183 7620

© 2015 C.F. Müller GmbH, Waldhofer Straße 100, 69123 Heidelberg

www.cfmueller.de
www.cfmueller-campus.de

Hinweis des Verlages zum Urheberrecht und Digitalen RechteManagement (DRM)

Der Verlag räumt Ihnen mit dem Kauf des ebooks das Recht ein, die Inhalte im Rahmen des geltenden Urheberrechts zu nutzen. Dieses Werk, einschließlich aller seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Der Verlag schützt seine ebooks vor Missbrauch des Urheberrechts durch ein digitales RechteManagement. Bei Kauf im Webshop des Verlages werden die ebooks mit einem nicht sichtbaren digitalen Wasserzeichen individuell pro Nutzer signiert. Bei Kauf in anderen ebook-Webshops erfolgt die Signatur durch die Shopbetreiber. Angaben zu diesem DRM finden Sie auf den Seiten der jeweiligen Anbieter.

Vorwort

Diese Klausuren- und Fallsammlung ergänzt das in der Schwerpunkte-Reihe bereits in 4. Auflage erscheinende Lehrbuch „Internationales und Europäisches Steuerrecht“ von *Florian Haase*. Sie geht auf Anregungen von Studierenden an Hochschulen v.a. in Hamburg und Bremen zurück, die über die in diesem Lehrbuch enthaltenen kleinen Fälle hinaus ihr Wissen „am großen Fall“ testen möchten und zudem nach einer ausführlicheren, methodisch fundierten Lösung verlangten. Wir hoffen, diesem Anspruch gerecht geworden zu sein.

Die Klausuren- und Fallsammlung kann aber auch separat von dem genannten Lehrbuch mit Gewinn durchgearbeitet werden. Es handelt sich um eine Einführung in die Fallbearbeitung im Internationalen und Europäischen Steuerrecht, die neben der materiell-rechtlichen Lösung auch methodische Hinweise enthält.

Für Anregungen und Kritik sind wir dankbar. Bitte richten Sie diese an florian_haase@t-online.de.

Wir danken der Geschäftsführung und den Mitarbeitern des C.F. Müller-Verlags, allen voran Frau *Alexandra Burrer*, Frau *Stefanie Kleinschroth* und Herrn *Michael Schmidt*, für die reibungslose Betreuung des Projekts.

Die Fallsammlung ist auf dem Rechtsstand von September 2015.

Hamburg/Bremen, im Juli 2015

Florian Haase
Matthias Hofacker

Inhaltsverzeichnis

	Rn	Seite
<i>Vorwort</i>		V
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>		XIII
<i>Verzeichnis der häufig zitierten Literatur</i>		XVII
<i>Nützliche Links zum Internationalen und Europäischen Steuerrecht im Internet</i>		XVIII

Teil 1

Die internationale Dimension des Steuerrechts

A. Einführung und Anleitung zum Arbeiten mit diesem Buch	1	1
I. Aufbau und Methodik des Klausurenkurses	1	1
II. Gutachtenstil	5	3
III. Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	8	5
B. Grundlagen des Internationalen Steuerrechts in Fallform	69	32
Grundlagenfall 1		
Unüberlegte Kapitalanlage	69	32
<i>Schwerpunkte:</i> Ursachen der Doppelbesteuerung und Darstellung der Notwendigkeit von Regelungen im nationalen Steuerrecht zur Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte und genuine link (LB § 1 Rn 12–45)		
Grundlagenfall 2		
Der schlecht beratene Mandant	98	45
<i>Schwerpunkte:</i> Erläuterung des Territorialitätsprinzips im Internationalen Steuerrecht anhand der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland durch eine Betriebsstätte (LB § 1 Rn 12–45, § 3 Rn 366–372)		
Grundlagenfall 3		
Schwierige Entscheidung	124	57
<i>Schwerpunkte:</i> Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung in Form der juristischen, wirtschaftlichen oder virtuellen Doppelbesteuerung (LB § 1 Rn 24–40)		

Grundlagenfall 4		
Das doppelte Lottchen bei der Anrechnung	147	67
<i>Schwerpunkte:</i> Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung ohne DBA und Abgrenzung zur Abzugsmethode (LB § 1 Rn 40–44)		
Grundlagenfall 5		
Janusköpfigkeit	162	76
<i>Schwerpunkte:</i> System der Verstrickung und Entstrickung als Beispiel zur Begründung und zum Ausschluss/Beschränkung des Besteuerungsrechts (LB § 1 Rn 50–58)		
Teil 2		
Die unbeschränkte Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht		
A. Persönliche Steuerpflicht	182	85
I. Einkommensteuer	182	85
Fall 1		
Der fleißige Belgier und sein deutscher Arbeitgeber	182	85
<i>Schwerpunkte:</i> Unbeschränkte Steuerpflicht auf Antrag, § 1 Abs. 3 EStG und Ergänzungstatbestand für EU-Familienangehörige, § 1a EStG (LB § 2 Rn 107–148)		
Fall 2		
Die abgefundene Vorstandsvorsitzende	208	97
<i>Schwerpunkte:</i> Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht, Wohnung und gewöhnlicher Aufenthalt (§§ 8 und 9 AO), nachträgliche Einkünfte, § 24 Nr. 1 EStG, inländische Einkünfte, § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. d EStG (LB § 2 Rn 339–340; 361–385)		
II. Körperschaftsteuer	229	106
Fall 3		
Die inländische Ltd.	229	106
<i>Schwerpunkte:</i> Unbeschränkte Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft aufgrund inländischer Geschäftsleitung, Rechtstypenvergleich (LB § 2 Rn 153–176)		

B. Sachliche Steuerpflicht	247	113
Fall 4		
Was kostet die Welt	247	113
<i>Schwerpunkte:</i> Welteinkommensprinzip, Negative ausländische Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten, § 2a EStG (LB § 2 Rn 183–184; 225–250)		
Teil 3		
Die beschränkte Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht		
Fall 5		
Der Investitionsstandort Deutschland	266	123
<i>Schwerpunkte:</i> Inländische Einkünfte nach § 49 EStG, isolierende Betrachtungsweise (LB § 3 Rn 388–395)		
Fall 6		
Liebe macht blind	284	132
<i>Schwerpunkte:</i> Erweitert beschränkte Steuerpflicht, § 2 AStG (LB § 3 Rn 343–355)		
Teil 4		
Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen		
A. Einkünfteberichtigung bei verbundenen Unternehmen	305	143
Fall 7		
Die Rechnung ohne den Wirt gemacht	305	143
<i>Schwerpunkte:</i> § 1 AStG Fremdvergleichsgrundsatz, Verrechnungspreise, Abgrenzung zu anderen Korrektornormen (LB § 4 Rn 429–454)		
Fall 8		
Funktionen sind wertvoll	320	151
<i>Schwerpunkte:</i> Funktionsverlagerung, hypothetischer Fremdvergleich Transferpaket (LB § 4 Rn 427–492)		

B. Die sog. Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) 331 158

Fall 9

Der ehrbare Kaufmann 331 158

Schwerpunkte: Grundlagen der Hinzurechnungsbesteuerung anhand des Handels in § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG (LB § 4 Rn 498–559)

Fall 10

Lizenzverwertung auf Europäisch 351 169

Schwerpunkte: Hinzurechnungsbesteuerung und Motivtest gem. § 8 Abs. 2 AStG (LB § 4 Rn 498–548)

Fall 11

Der vermeintlich schlaue Professor 371 179

Schwerpunkte: Hinzurechnungsbesteuerung, „switch over“, § 20 Abs. 2 AStG (LB § 4 Rn 498–548)

Teil 5

Das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen

A. Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens 392 191

Fall 12

Durchsichtig wie Glas 392 191

Schwerpunkte: Anwendungsbereich eines DBA, Anwendbarkeit auf Personengesellschaften (LB § 5 Rn 595–610)

B. Zuweisung des Besteuerungsrechts 411 202

Fall 13

Globalisierung gelebt 411 202

Schwerpunkte: Outbound-Investitionen einer GmbH Betriebsstättenvorbehalt, Anwendung von Art. 23A OECD-MA (LB § 5 Rn 626–646, 712–716)

Fall 14

Kunst ist Geschmacksache 427 210

Schwerpunkte: Art. 17 OECD-MA, beschränkte Steuerpflicht, § 49 Abs. 1 EStG (LB § 5 Rn 371, 701–702)

Fall 15

Der Dritte im Bunde 444 217

Schwerpunkte: Ansässigkeit und Dreiecksabverhalt, Art. 21 OECD-MA
(LB § 5 Rn 595–605, 708–710)

Teil 6

Europäisches Steuerrecht

Fall 16

Der weitblickende Richter 460 225

Schwerpunkte: Vorlage zum EUGH, Grundfreiheiten
(LB § 6 Rn 780–786, 802–805)

Sachverzeichnis 231

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht, am Anfang
aaO	am angegebenen Ort
Abl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften (Jahr, Nummer und Seite)
Abs.	Absatz
aE	am Ende
aF	alte Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft (Jahr und Seite), Aktiengesellschaft
allg.	allgemein(e)
amtl.	amtlich(e)
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BB	Der Betriebsberater (Jahr und Seite)
Bd.	Band
bearb.	bearbeitet
Begr.	Begründung
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt (Jahr und Seite)
BGH	Bundesgerichtshof
Bl.	Blatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl.	Bundessteuerblatt
bspw.	beispielsweise
BT	Besonderer Teil, Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Band und Seite)
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Jahr und Seite)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dh	das heißt
dies.	dieselbe, dieselben
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Jahr und Seite)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Jahr und Seite)
DZWiR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Jahr und Seite)

e.c.	e contrario
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFTA	European Free Trade Association
EG	(Vertrag zur Gründung der) Europäische(n) Gemeinschaft(en)
Einl.	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ErbSt-MA	Musterabkommen der OECD für die Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStR	Erbschaftsteuerrichtlinien
ESiDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des EuGH
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FA	Finanzamt
f./ff.	folgende/fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn	Fußnote
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Jahr und Seite)
grds.	grundsätzlich
GrErwStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iE	im Ergebnis
INF	Die Information (Jahr und Seite)
InvG	Investmentgesetz
InvStG	Investmentsteuergesetz
iSd	im Sinne des, im Sinne der
iSv	im Sinne von

IStR	Internationales Steuerrecht (Jahr und Seite)
iVm	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
IZA	Informationszentrale für Auslandsbeziehungen
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
Ltd.	Limited
m.a.W.	mit anderen Worten
mE	meines Erachtens
Mio.	Millionen
mwN	mit weiteren Nachweisen
nF	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Jahr und Seite)
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OFD	Oberfinanzdirektion
oHG	offene Handelsgesellschaft
RegE	Regierungsentwurf
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Jahr und Seite)
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rspr	Rechtsprechung
S.	Seite
s.a.	siehe auch
SE	Societas Europaea
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt(e/er)
Stbg	Die Steuerberatung (Jahr und Seite)
str.	strittig
stRspr	ständige Rechtsprechung
s.u.	siehe unten
Tz.	Textziffer
ua	unter anderem
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz

UR	Umsatzsteuerrundschau (Jahr und Seite)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
uU	unter Umständen
v.a.	vor allem
Verf.	Verfasser
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
zB	zum Beispiel
ZIV	Zinsinformationsverordnung
ZK	Zollkodex
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
zT	zum Teil

Verzeichnis der häufig zitierten Literatur

- Beermann, Albert/
Gosch, Ditmar* Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 1. Auflage, Bonn 1995, Loseblatt, Stand: 115. EL., September 2015
- Birk, Dieter/Desens, Marc/
Tappe, Henning* Klausurenkurs im Steuerrecht, 4. Auflage, Heidelberg 2015
- Blümich, Walter* EStG/KStG/GewStG, Kommentar, München, Loseblatt, 126. EL., November 2014
- Debatin, Helmut/
Wassermeyer, Franz* Doppelbesteuerung, Kommentar, Loseblatt, München, Stand: 129. EL., Januar 2015
- Flick, Hans/Wassermeyer,
Franz/Baumhoff, Hubertus* Außensteuerrecht, Kommentar, 1. Auflage, Köln 1973, Loseblatt, 74. EL., Dezember 2014
- Haase, Florian* Internationales und Europäisches Steuerrecht, 4. Auflage, Heidelberg 2014
- Herrmann, Carl/Heuer,
Gerhard/Raupach, Arndt* Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, 21. Auflage, Köln 2006, Loseblatt, Stand: 269. EL., Mai 2015
- Hübschmann, Walter/Hepp,
Ernst/Spitaler, Armin* Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 9. Auflage, Köln 1993, Loseblatt, Stand 232. EL., Mai 2015
- Kirchhof, Paul* Kompaktkommentar zum EStG, 11. Auflage, Köln 2012
- Lenski, Edgar/Steinberg,
Wilhelm* Kommentar zum Gewerbesteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1995, Loseblatt, Stand: 101. EL., August 2011
- Schaumburg, Harald* Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Köln 2011
- Schmidt, Ludwig* Einkommensteuergesetz, 34. Auflage, München 2015

Nützliche Links zum Internationalen und Europäischen Steuerrecht im Internet

www.internationales-steuerrecht.de
www.konzern-steuerrecht.de
www.wu.ac.at/taxlaw
www.competence-site.de
www.curia.europa.eu
www.pinkernell.de/us_steuern.htm
www.oecd.org
www.dz-portal.de/
www.bundesfinanzhof.de
www.bundesfinanzministerium.de
www.bzst.bund.de/
www.taxlinks.de/links/index.php
www.forum-steuern.de/index1.htm
www.taxanalysts.com/
www.taxation.de
www.steuerlinks.de
www.steuer-campus.de
www.steuermonitor.de
www.steuerzahler.de
www.lemaitre.de
www.taxtopics.net
www.taxsites.com
www.ibfd.org
www.iww.de/index.cfm
www.taxcut.com/taxtips/tax_terms/glossstoc.html
www.taxresources.com/html/taxsites/articles.html
www.sis-verlag.de
www.steuerrat24.de
www.steuerrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Grundfreiheiten/Rechtsprechung.html
www.swiss-tax.ch/
www.forum-steuern.de/steuern.htm
www.finanztip.de
www.taxation.ch
<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>
<http://eur-lex.europa.eu/de/index.htm>

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 angezogen – 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.

sischen Grundbesitz unterliegt Karl Müller als sog. Non-résident in der Französischen Republik der beschränkten Einkommensteuerpflicht.¹³

Aufgabe

Prüfen Sie die Steuerpflicht Karl Müllers in Deutschland und die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach dem DBA-Frankreich.

Lösung

I. Nationales deutsches Steuerrecht

Karl Müller könnte in Deutschland mit seinem Welteinkommen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein.

1. Persönliche Steuerpflicht

a) Unbeschränkte Steuerpflicht

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Karl Müller ist eine natürliche Person gem. § 1 BGB.¹⁴ Das Gebiet des steuerrechtlichen Inlands ergibt sich aus § 1 Abs. 1 S. 2 EStG. Danach gehört zum Inland (iSd EStG) auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandssockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient. Daraus ergibt sich eine Erweiterung des Inlands über seine völkerrechtliche Festlegung hinaus auch auf den Festlandssockel, wenn er den genannten Tätigkeiten dient.¹⁵ Aachen liegt ohne Zweifel innerhalb der hoheitlichen Grenzen der Bundesrepublik Deutschland und wird somit vom (steuerrechtlichen) Inland erfasst. Der Begriff des steuerlichen Wohnsitzes ist in § 8 AO definiert: Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Karl Müller verfügt nur in Aachen über einen Wohnsitz, der zugleich weltweit sein einziger Wohnsitz ist. Somit ist Karl Müller in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Alternativ zum Wohnsitz führt auch der gewöhnliche Aufenthalt im Inland zur unbeschränkten Steuerpflicht. Nach der Grundregel in § 9 S. 1 AO hat den gewöhnlichen Aufenthalt jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Der Sachverhalt gibt vor, dass Karl Müller auch

11

¹³ Weiterführendes Beispiel zu den Ausführungen in *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 26. Zu der beschränkten Einkommensteuerpflicht in Frankreich vgl. *Duthilleul*, in: *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung, DBA-Frankreich, Anhang Rn 28 ff.

¹⁴ Instruktiv zum Begriff der Personen: *Ellenberger*, in: *Palandt* (Hrsg.), Bürgerliches Gesetzbuch, Überblick vor § 1 Rn 1 ff.

¹⁵ *Heinicke*, in: *Schmidt* (Hrsg.), EStG, § 1 Rn 30; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, Rn 119 ff.