

Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen

von
ORR Dr. Astrid Wiesemann

1. Auflage

Nomos Baden-Baden 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 8487 1261 8

Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung
Tax Law and Public Finance

2

Astrid Wiesemann

Entstehung und Vermeidung systembedingter
doppelter Nicht- und Minderbesteuerung
in Outbound-Konstellationen



Nomos

**Recht der Steuern und der öffentlichen Finanzordnung /
Tax Law and Public Finance**

herausgegeben von

VRiBFH Prof. Dr. Dietmar Gosch, Christian-Albrechts-
Universität zu Kiel / Bundesfinanzhof, München

Prof. Dr. Ulrich Hufeld, Helmut-Schmidt-Universität,
Universität der Bundeswehr Hamburg

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M., Universität Augsburg

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Wirtschaftsuniversität Wien

Prof. Dr. Ralf Peter Schenke,

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

Prof. Dr. Arndt Schmehl, Universität Hamburg,

(geschäftsführend für die Reihe)

Prof. Dr. Henning Tappe, Universität Osnabrück

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Bucerius Law School, Hamburg

Band 2

Dr. Astrid Wiesemann

Entstehung und Vermeidung systembedingter
doppelter Nicht- und Minderbesteuerung
in Outbound-Konstellationen



Nomos

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

Zugl.: Hamburg, Bucerius Law School – Hochschule für Rechtswissenschaften, Diss., 2013

ISBN 978-3-8487-1261-8

1. Auflage 2014

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2014. Printed in Germany. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	25
A. Phänomen der doppelten Nicht- bzw. Minderbesteuerung	26
B. Gang der Untersuchung	28
1. Kapitel: Grundlagen	33
A. Die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung als Ausgangspunkt	33
I. Doppelbesteuerung: Begriff und Entstehung	33
1. Juristische Doppelbesteuerung	33
2. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung	34
3. Bedeutung für das Phänomen der doppelten Nicht- bzw. Minderbesteuerung	35
II. Die Anwendung von DBA	36
B. Methodik der Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	38
I. Die Freistellungsmethode	38
1. Grundsätzliches	38
2. Fehlende Verlustberücksichtigung	40
3. Progressionsvorbehalt	40
4. Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung	41
5. Deutsche Abkommenspraxis	42
6. Exkurs: Internationales Schachtelprivileg	43
II. Die Anrechnungsmethode	44
1. Grundsätzliches	44
2. Fiktive Anrechnung	45
3. Anrechnungshöchstbetrag	46
4. Steuerabzug als Alternative	47
5. Deutsche Abkommenspraxis	47
5.1. Anrechnung nach Art. 23 A Abs. 2 OECD-MA	48
5.2. Einkünftebezogene Fallgruppe	48
5.3. Aktivitätsklauseln	49
5.4. Switch over- und Subject to tax-Klauseln	50
III. Zwischenergebnis	50

Inhaltsverzeichnis

IV. Verbindung zu weiteren Prinzipien des internationalen Steuerrechts	51
1. Universalitäts- und Territorialitätsprinzip	51
2. Ökonomische Betrachtung: Kapitalimport- bzw. -exportneutralität	52
V. Vorgaben durch das höherrangige Recht?	53
1. Verfassungsrecht	53
1.1. Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips	53
1.2. Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips: Präferenz für eine der beiden Methoden?	54
1.2.1. Anrechnungsmethode als Konkretisierung des Welteinkommensprinzips	54
1.2.2. Freistellungsmethode als Konkretisierung des Territorialitätsprinzips	55
2. Europarecht	56
3. Zwischenergebnis	58
VI. Vor- und Nachteile der Methoden	58
1. Wettbewerbsorientierte Abwägung	59
2. Gegenseitige Akzeptanz der Steuersouveränität/ intrastaatliche Steuergerechtigkeit	61
3. Optimale Kapitalallokation: Frage der Effizienz einer Investition	62
4. Verwaltungsaufwand	64
5. Vermeidung von Minderbesteuerung, schädlichem Steuerwettbewerb und Steuerflucht	64
6. Bewertung	66
C. Phänomen der doppelten Nicht- bzw. Minderbesteuerung	67
I. Ursachen	67
1. Abkommensmissbrauch und sonstige missbräuchliche Steuergestaltungen	67
1.1. Missbrauchs begriff	67
1.2. Rezeption der Missbrauchsvermeidung durch die OECD	69
1.3. Rezeption der Missbrauchsvermeidung durch den EuGH	69
2. Systembedingte Minderbesteuerung	70
3. Zwischenergebnis	72
II. Begriffe	72
1. Doppelte Nichtbesteuerung	73
2. Doppelte Freistellung	76
3. (Internationale) Minderbesteuerung	77
4. Weiße/graue Einkünfte	79

5. Aggressive Steuerplanung/Hybrid Mismatch Arrangements	80
6. Zusammenfassung	80
D. Übersicht über die Fallgruppen der doppelten Nicht- bzw. Minderbesteuerung	81
I. Doppelte Steuerbefreiung/fehlende Steuerbarkeit nach innerstaatlichem Recht	81
1. Entstehung	81
2. Vermeidung	82
2.1. Vermeidungsinstrumente	82
2.2. Notwendigkeit der Vermeidung	82
II. Doppelte Steuerbefreiung nach Abkommensrecht	83
1. Entstehung	83
2. Vermeidung	84
III. Minderbesteuerung als Folge des Zusammenwirkens von abkommensrechtlicher Freistellung und innerstaatlicher Befreiung	84
1. Ursache der Entstehung	85
1.1. Nichtbesteuerung aus sachlichen Gründen	85
1.2. Nichtbesteuerung aus persönlichen Gründen	86
1.3. Nichtbesteuerung aus verfahrensrechtlichen Gründen	86
1.4. Nichtbesteuerung aufgrund pflichtwidrigen Verhaltens des Steuerpflichtigen	86
2. Vermeidung	86
2.1. Vermeidungsinstrumente	86
2.2. Notwendigkeit einer Vermeidung	87
IV. Minderbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten	89
1. Begriff des Qualifikationskonflikts	90
2. Fallgruppen	92
2.1. "Klassischer" Qualifikationskonflikt	92
2.1.1. Entstehung	92
2.1.2. Vermeidung	93
2.2. Auslegungs- und Sachverhaltsdivergenzen	93
2.2.1. Entstehung	93
2.2.2. Abgrenzung zum klassischen Qualifikationskonflikt	95
2.2.3. Vermeidung	96
2.3. Zurechnungskonflikte/Hybride Gestaltungen	97
2.3.1. Entstehung	97
2.3.2. Vermeidung	99
3. Notwendigkeit der Vermeidung	100
V. Zwischenergebnis	102

Inhaltsverzeichnis

2. Kapitel: Abkommensauslegung und doppelte Nicht-/ Minderbesteuerung	103
A. Grundsätze der Abkommensauslegung	103
I. Auslegungsgrundsätze und -methodik des Völkerrechts	103
II. Besonderheiten bei der Auslegung von DBA	105
1. Art. 3 OECD-MA	105
1.1. Definition im DBA	106
1.2. Keine Definition im DBA	106
1.2.1. Auslegung "aus dem Zusammenhang"	106
1.2.2. Auslegung unter Rückgriff auf das nationale Recht	107
1.2.3. Vorrangigkeit einer der Methoden?	108
2. Bedeutung des OECD-MA und des OECD-MK	114
2.1. Bedeutung des OECD-MA	114
2.2. Bedeutung des OECD-MK	115
2.2.1. Dynamische Auslegung	116
2.2.2. Statische Auslegung	117
2.2.3. Bewertung	117
III. Zwischenergebnis	119
B. Abkommensauslegung als Vermeidungsinstrument	119
I. Ergebnisorientierte Auslegung: Vermeidung doppelter Nicht- bzw. Minderbesteuerung als Auslegungszweck?	120
1. Vermeidung doppelter Nicht- bzw. Minderbesteuerung als Auslegungsmaxime	120
1.1. Auffassung der OECD im Partnership Report	120
1.2. Bewertung	121
2. Vermittelnder Ansatz des BFH	123
II. Gewährleistung der Parallelität des Auslegungsvorgangs / Auslegungssymmetrie: Neuauslegung des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	128
1. Qualifikationsverkettung nach Déry/Ward und Avery Jones	129
2. OECD-Ansatz	130
2.1. Neuauslegung des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	130
2.2. Aufnahme von Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA	132
2.3. Rezeption in der Literatur	134
2.4. Rezeption in der Rechtsprechung	136
2.5. Bewertung des OECD-Ansatzes	137
2.5.1. Wortlaut des Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	137
2.5.2. Systematik der Verweisdefinitionen	138
2.5.3. Sinn und Zweck der DBA	139
2.5.4. Steuersouveränität	140

2.5.5. Gefahr der Ausdehnung des Besteuerungsanspruchs durch den Quellenstaat	141
2.5.6. Praktikabilität der Neuauslegung	142
2.6. Zusammenfassung	146
III. Abschließende Bewertung der auslegungsbasierten Instrumente	146
3. Kapitel: Fallkonstellationen in Outbound-Konstellationen	149
A. Minderbesteuerung bei Personengesellschaften	149
I. Ursachen der Auslegungsdifferenzen	149
1. Weltweites Nebeneinander von Transparenz- und Trennungsprinzip	149
2. Personengesellschaften als "Stiefkinder" des OECD-MA	152
3. Komplexität des nationalen Rechts	152
II. Fallgruppen	153
1. Vorfrage: Subjektqualifikation bei Personengesellschaften	154
1.1. Einordnung nach nationalem Recht: Typenvergleich	156
1.2. Einordnung nach Abkommensrecht	158
1.2.1. Personengesellschaft als "Person" i.S.d. Art. 3 Abs. 1 OECD-MA	158
1.2.2. Ansässigkeit i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA	160
2. Minderbesteuerung aufgrund divergierender Objektqualifikation	160
2.1. Objekt-/ Einkünftequalifikation nach nationalem Recht	160
2.1.1. Einkünfte aus einer ausländischen Mitunternehmerschaft	160
2.1.2. Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft	161
2.2. Abkommensrechtliche Zuordnung der laufenden Einkünfte	162
2.2.1. Beteiligung an einer übereinstimmend als transparent beurteilten ausländischen Personengesellschaft	163
2.2.2. Beteiligung an einer übereinstimmend als intransparent beurteilten Personengesellschaft	164
2.2.3. Beteiligung an einer ausländischen hybriden Gesellschaft	165
2.2.4. Beteiligung an einer umgekehrt hybriden Gesellschaft	176
2.3. Abkommensrechtliche Zuordnung der Veräußerungsgewinne	181
2.3.1. Beteiligung an einer übereinstimmend als	

Inhaltsverzeichnis

transparent beurteilten Personengesellschaft	181
2.3.2. Beteiligung an einer übereinstimmend als intransparent beurteilten Personengesellschaft	182
2.3.3. Beteiligung an einer hybriden Personengesellschaft	183
2.3.4. Beteiligung an einer umgekehrt hybriden Personengesellschaft	188
2.3.5. Zwischenergebnis	188
3. Minderbesteuerung wegen abweichender Interpretation des Unternehmensbegriffs des Art. 7 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 lit. c) OECD-MA	189
3.1. Schwierigkeiten bei der Auslegung des Unternehmensbegriffs	189
3.2. Sondervergütungen	191
3.2.1. Rechtslage vor Einführung des § 50d Abs. 10 EStG (bis 31.12.2008)	192
3.2.2. Rechtslage nach Einführung des § 50d Abs. 10 EStG	198
3.3. Gewerblich geprägte Personengesellschaft	204
3.3.1. Gewinnanteile	205
3.3.2. Sondervergütungen.	210
3.3.3. Ergebnis	210
3.4. Gewerblich infizierte Personengesellschaft und Betriebsaufspaltung	211
3.5 Atypisch stille Gesellschaft	212
4. Sonderfall der KGaA	214
III. Zwischenergebnis	215
B. Minderbesteuerung bei hybriden Finanzinstrumenten und in Beteiligungsfällen	217
I. Ausgangslage	217
II. Fallgruppen	218
1. Hybride Finanzinstrumente	218
1.1. Stille Gesellschaft	220
1.1.1. Einordnung nach nationalem Recht	220
1.1.2. Einordnung nach Abkommensrecht	221
1.1.3. Einbeziehung der Gewinnanteile in das Schachtelprivileg	222
1.2. Genussrechte	227
2. Eigenkapitalverzinsung	229
2.1. Entscheidung des BFH v. 6. Juni 2012	230
2.1.1. Qualifikation nach nationalem Recht	230
2.1.2. Qualifikation nach Abkommensrecht	232

2.2. Bewertung	233
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen	235
III. Zwischenergebnis	235
1. Zusammenfassung	235
2. Ausblick: Einführung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips	236
C. Ergebnis	237
4. Kapitel: Bilaterale Instrumente zur Vermeidung der Minderbesteuerung	239
A. Auslegungskongruenz durch Konsultationsvereinbarungen	239
I. Anwendungsbereich	240
II. Verfahren	241
III. Rechtscharakter und Bindungswirkung	241
1. Bindung der Finanzbehörden	242
2. Bindung der Gerichte.	242
2.1. Auffassung der Rechtsprechung und herrschenden Lehre	242
2.2. Finanzverwaltung	243
2.3. Bewertung	243
2.4. Konsequenz: Einführung des § 2 Abs. 2 AO mit dem JStG 2010	244
2.4.1. Regelungsinhalt	244
2.4.2. Vereinbarkeit mit Art. 80 GG	245
2.4.3. Verbleibender Prüfungsumfang der Rechtsprechung	247
2.5. Zusammenfassung	247
B. Zurechnungsnorm des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2006	248
C. Subject to tax-Klauseln	249
I. Allgemeines	249
1. Struktur der Subject to tax-Klauseln	249
2. Behandlung im OECD-MA und OECD-MK	250
II. Ursache der Nichtbesteuerung im Quellenstaat	251
1. Nichtbestehen einer abstrakten Steuerpflicht	253
2. Nichtbestehen einer konkreten Steuerpflicht	254
2.1. Nichtbesteuerung bei Freibeträgen oder Verlustverrechnung	254
2.1.1. Anhaltspunkte in der Rechtsprechung	254
2.1.2. Finanzverwaltung und herrschende Meinung	256
2.1.3. Kommentar zum OECD-MA	256
2.1.4. Bewertung	256

Inhaltsverzeichnis

3. Nichtbesteuerung wegen Versehens / Verjährung / Nichterklärung	258
4. Nichtbesteuerung wegen Qualifikationskonflikts	261
5. Zwischenergebnis	262
III. Begriff der "Besteuerung" im anderen Staat	263
1. Teilbesteuerung ausreichend?	263
1.1. Entscheidung des BFH v. 27. August 1997	263
1.2. Entscheidung des BFH v. 17. Oktober 2007	264
1.3. Rezeption in Literatur und Finanzverwaltung	265
1.4. Zwischenergebnis	266
2. Korrektur ausreichend?	267
IV. Generelle Subject to tax-Klauseln	268
1. "Rückfallklauseln"	268
1.1. Darstellung der Rechtsprechung	269
1.1.1. Rechtsprechung der neunziger Jahre	269
1.1.2. Entscheidung vom 17. Dezember 2003	270
1.1.3. Entscheidung vom 17. Oktober 2007	271
1.2. Bewertung der Entscheidung	274
1.2.1. Herleitung aus dem Wortlaut der Klauseln	274
1.2.2. Herleitung aus dem Regelungszweck	275
1.2.3. Kein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung	276
1.2.4. Vereinbarkeit mit der Abkommenssystematik	276
1.3. Reichweite der subject to tax-Wirkung	279
1.4. Übertragung der neuen BFH-Auslegung auf bestehende Rückfallklauseln	282
1.4.1. Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981/2001; Art. 23 Abs. 3 DBA- Neuseeland, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen, Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweden; Art. 23 Abs. 2 letzter Satz DBA-USA 1989; Art. 22 Abs. 3 DBA-Südafrika	282
1.4.2. Art. 23 Abs. 3 letzter Satz DBA-USA 2006	282
1.4.3. Schlussprotokoll Nr. 16 lit. d) i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a) DBA-Italien	284
1.5. Zwischenergebnis	285
2. Art. 23 Abs. 4 lit. b), 2. Alt. DBA-USA 2006	285
3. Art. 23 Abs. 1 lit. a) Satz 1 DBA-UK 2010, Art. 22 Abs. 1 lit. 1) DBA-Niederlande 2012, Art. 23 Abs. 2 lit. a) Satz 1 DBA-Irland vom 30. März 2011, Art. 22 Abs. 1 lit. a) Satz 1 DBA-Luxemburg vom 23. April 2012	286
4. Zwischenergebnis	288

V. Spezielle Subject to tax-Klauseln	289
1. Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich	289
2. Art. XVIII Abs. 2 lit. a) Satz 2, Art. XV und Art. VII Abs. 1 DBA-Großbritannien 1964/1970	292
3. Art. 7 Abs. 2 DBA-Luxemburg 1959 und Art. 7 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959	294
4. Art. 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Luxemburg 1958, Art. 10 Abs. 3 Satz 2 DBA-Niederlande 1959, Art. 15 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz, Art. 20 DBA-Polen sowie die Rückfallklauseln in Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada i1981; Art. 23 Abs. 3 DBA- Neuseeland, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen, Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweden, Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989	294
5. Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DBA-Portugal und diverse Subject to tax-Klauseln im DBA-Südafrika 1973	295
6. Zwischenergebnis	296
VI. Bewertung	296
D. Switch over-Klauseln	297
I. Einleitung	297
II. Tatbestandsvoraussetzungen	299
1. Merkmal der Minderbesteuerung	299
1.1. Bestimmung des Vergleichsmaßstabs	300
1.1.1. Abstellen auf das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaats	301
1.1.2. Abstellen auf den abkommensimmanenten reduzierten Quellensteuersatz	302
1.1.3. Einschlägigkeit bei einer Minderbesteuerung bei Beteiligung an einer hybriden Gesellschaft?	304
1.2. Anwendbarkeit nur bei abkommensimmanenter Minderbesteuerung?	305
1.3. Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgebot	307
2. Vorliegen eines Qualifikations- oder Zurechnungskonflikts	308
2.1. Qualifikationskonflikt	308
2.2. Zurechnungskonflikt	309
3. Keine Übertragbarkeit der Entscheidung des BFH v. 27. August 1997	312
4. Erfolgreiche Durchführung eines Verständigungsverfahrens	313
5. Bewertung	314
III. Notifikationsklauseln	315
1. Einführung	315
2. Ältere Klauseln	316
3. Jüngere Klauseln	317

Inhaltsverzeichnis

4. Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgebot	319
4.1. Umsetzung der Notifizierung durch Gesetz im materiellen Sinne	319
4.2. Abkommensklauseln als hinreichende gesetzliche Grundlage?	320
5. Bewertung	321
E. Ergebnis	321
5. Kapitel: Unilaterale Instrumente	323
A. § 50d Abs. 8 EStG	324
I. Zweck der Regelung	324
II. Tatbestand	325
1. Normadressaten	325
2. Einkünftebegriff des § 50d Abs. 8 EStG	325
3. Voraussetzung für eine Freistellung	326
3.1. Nachweis über die Besteuerung im Quellenstaat	326
3.2. Nachweis über die Freistellung der Einkünfte im Quellenstaat	327
III. Rechtsfolgen	330
1. Rechtsfolgen bei <u>Erbringung</u> des nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG erforderlichen Nachweises	330
2. Rechtsfolgen bei <u>Nichterbringung</u> des nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG erforderlichen Nachweises vor dem Hintergrund des internationalen Auskunftsverkehrs	331
2.1. Rechtsgrundlagen des Auskunftsverkehrs	332
2.1.1. Abkommensrechtlicher Informationsaustausch	332
2.1.2. Informationsaustausch auf EU-Ebene	333
2.2. Instrumente des Informationsaustausches	334
2.2.1. Ersuchensauskunft	334
2.2.2. Spontanauskünfte	335
2.2.3. Zwischenergebnis	338
2.3. Verpflichtung zur Übermittlung einer Spontanauskunft	338
2.3.1 Spontanauskunft gegenüber EU-Mitgliedstaaten	338
2.3.2. Spontanauskunft gegenüber Drittstaaten	338
2.3.3. Zwischenergebnis	342
2.4. BMF-Schreiben vom 21. Juli 2005	342
2.5. Ergebnis	343
3. Bewertung	344
IV. Rechtmäßigkeit des Treaty Override	345
1. Verstoß gegen Völkerrecht	346

1.1. DBA als völkerrechtlicher Verträge	346
1.2. Bisheriger Meinungsstand: Dualismus von Völkerrecht und innerstaatlichem Recht	348
1.3. Neue Auffassung des BFH sowie von Teilen der Literatur	351
1.3.1. Ansätze in der Literatur	351
1.3.2. Vorlageentscheidung des BFH vom 10. Januar 2012	352
1.4. Zwischenergebnis	372
2. Vereinbarkeit mit Gemeinschaftsrecht	373
2.1. Art. 293 2. Spiegelstrich i.V.m. Art. 10 Abs. 2 EG	373
2.2. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	374
2.2.1. Abstrakter Verstoß durch Treaty Override?	375
2.2.2. Auswirkung des Treaty Override im Einzelfall	375
2.3. Zwischenergebnis	377
3. Ergebnis	377
V. Verhältnis des § 50d Abs. 8 EStG zu anderen Regelungen	377
1. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Subject to tax-Klauseln	377
2. Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass	378
B. § 50d Abs. 9 EStG	379
I. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG	379
1. Normadressaten	379
2. Einkünfte i.S.d. § 50d Abs. 9 EStG	381
2.1. Erfassung negativer Einkünfte	381
2.2. Umfang der positiven Einkünfte: Abkommensrechtlicher oder einkommensteuerlicher Einkünftebegriff?	382
2.3. Steuerfreistellung nach DBA	383
2.4. Keine Erfassung bei Nichterklärung	384
II. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG	384
1. Anwendungsbereich	384
1.1. Durch Qualifikationskonflikt verursachte doppelte Nichtbesteuerung	384
1.1.1. Konstellationen der erfassten Qualifikationskonflikte	384
1.1.2. Erfordernis einer "abkommenskonformen Reduktion" des Tatbestands des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG?	386
1.1.3. Nichterfassung einer doppelten Nichtbesteuerung aufgrund einer Freistellung im nationalen Recht	387

Inhaltsverzeichnis

1.1.4. Keine Einbeziehung von Zurechnungskonflikten	388
1.2. Durch Qualifikationskonflikt verursachte Minderbesteuerung	388
2. Einkünftebegriff des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG	389
2.1. Anwendbarkeit der Einkünfteeinheitsbetrachtung?	389
2.1.1. Befürwortende Ansicht	390
2.1.2. Gegenargumente	390
2.1.3. Zwischenergebnis	393
2.2. Auslegung des Einkünftebegriffs	393
2.2.1. Einkommensteuerrechtlicher oder abkommensrechtlicher Einkünftebegriff?	393
2.2.2. Bewertung	396
2.2.3. Zwischenergebnis	398
2.3. Perspektive der Auslegung des Einkünftebegriffs	398
2.3.1. Relevanz	399
2.3.2. Maßgeblichkeit der Perspektive des Quellenstaates	400
2.3.3. Besonderheiten im Falle von Sondervergütungen	401
2.4. Ergebnis	403
3. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit: Vorliegen einer verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung	403
3.1. Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG?	404
3.1.1. Auffassung des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung	404
3.1.2. Rezeption in Literatur und Rechtsprechung	405
3.1.3. Bewertung	406
3.2. Zwischenergebnis	408
3.3. Rückwirkungsproblematik	409
3.3.1. Vorliegen einer "echten" Rückwirkung	409
3.3.2. Zulässigkeit der "echten Rückwirkung"?	411
3.3.3. Ergebnis	413
III. Abkommens- und steuerpolitische Kritik und Bewertung	413
III. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG	415
1. Fehlende Steuerpflicht im anderen Vertragsstaat	415
1.1. Gezielter Steuervorteil für beschränkt Steuerpflichtige	416
1.2. Besteuerungslücke durch Anwendung des Territorialitätsprinzips	418
1.3. "Nicht [...] unbeschränkt steuerpflichtig"	419
1.4. Reichweite der Klausel	420
2. Einkünftebegriff des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG	421

2.1. Grundsatz der Einkünfteeinheitsbetrachtung	421
2.2. Konsequenz der Einkünfteeinheitsbetrachtung	423
2.3. Auslegung des Einkünftebegriffs	425
2.3.1. Einkünftebegriff des § 2 Abs. 1 Nr. 1-7, Abs. 2 EStG	425
2.3.2. Einkünfte i.S.d. Art. 6-22 OECD-MA	426
2.3.3. Relevanz der Unterscheidung	427
2.4. Bewertung der Einkünfteeinheitsbetrachtung	428
3. § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG	430
3.1. Tatbestand des § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG	430
3.1.1. Einleitung	430
3.1.2. Anwendungsbereich	431
4. Teleologische Reduktion des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Herstellung der EU-Rechts-Konformität?	435
5. Abkommens- und steuerpolitische Erwägungen	441
5.1. Verstoß gegen den Grundsatz der Vermeidung der virtuellen Doppelbesteuerung	441
5.2. Verstoß gegen Sinn und Zweck der Freistellungsmethode	442
5.3. Verstoß gegen die horizontale Steuergerechtigkeit	443
5.4. Eingriff in die Steuersouveränität des Quellenstaats	444
6. Bewertung	446
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften, § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG	448
1. DBA-Klauseln	448
1.1. Switch over-Klauseln	448
1.2. Subject to tax-Klauseln	449
1.3. Prot. Nr. 6 lit. a) zu Art. 23 DBA-Indien	449
2. § 50d Abs. 8 EStG	451
2.1. Spezialität des § 50d Abs. 8 EStG	452
2.2. Komplementärverhältnis beider Tatbestände	452
2.3. Bewertung	453
2.3.1. § 50d Abs. 8 EStG als lex specialis?	453
2.3.2. Sinngehalt des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG	454
2.3.3. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG als lex posterior	455
2.3.4. Teleologische Auslegung	455
2.3.5. Systematische Auslegung	456
2.3.6. Ergebnis	456
2.3.7. Mögliche Gegenreaktion des Gesetzgebers	457
3. § 20 Abs. 2 AStG	457
C. § 8b Abs. 1 Satz 2-4 KStG	458
I. Tatbestand des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG	460
1. Erfasste Bezüge	461

Inhaltsverzeichnis

2. "Leistende Körperschaft"	461
3. Keine Minderung des Einkommens	461
4. § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG	464
II. Problemfälle	465
1. Doppelbesteuerung bei verhinderter Vermögensmehrung	465
1.1. Einzügige Struktur	465
1.2. Dreieckssachverhalte	467
1.3. Veräußerungsfall	468
1.3.1. Ausgangslage	468
1.3.2. Diskussion in der Literatur	469
1.3.3. Bewertung und Lösungsansatz: Analoge Anwendung des § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG	470
2. Mehrstufige vGA	473
III. § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG	475
IV. Vereinbarkeit mit Europarecht	475
1. Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten	476
1.1. Anwendbare Grundfreiheit	476
1.2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	477
1.3. Rechtfertigung	480
2. Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie	483
V. Abgrenzung zu anderen Vorschriften	484
VI. Bewertung	485
D. § 50d Abs. 11 EStG	486
I. Gesellschaftsrechtliche Behandlung der KGaA	486
II. Steuerrechtliche Behandlung der KGaA	486
1. Grundlagen	486
2. Entstehung einer Minderbesteuerung	487
3. Einführung des § 50d Abs. 11 EStG	489
III. Bewertung	490
Ergebnis	493
Literaturverzeichnis	503