

Internationale Unternehmensbesteuerung

Deutsche Investitionen im Ausland
Ausländische Investitionen im Inland

Herausgegeben von
OTTO H. JACOBS

Bearbeitet von

PROF. DR. DR. h. c. mult.
OTTO H. JACOBS

DR. DIETER ENDRES

ord. Professor für Betriebswirtschaftslehre
und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre
an der Universität Mannheim,
Steuerberater

Dipl.-Kfm., Partner einer internationalen
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Steuerberater, Frankfurt

DR. CHRISTOPH SPENGLER

Dipl.-Kfm., Hochschulassistent,
Universität Mannheim

unter Mitarbeit von

KATJA MÜLLER

Dipl.-Kffr., Universität Mannheim

4., neubearbeitete und erweiterte Auflage



C. H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG
MÜNCHEN 1999

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis XXXV

Einleitung: Problemstellung, Zielsetzung und Aufbau der Untersuchung 1

Erster Teil

Grundtatbestände der internationalen Unternehmensbesteuerung

1. Kapitel. Doppel- und Minderbesteuerungen und damit verbundene betriebs- und volkswirtschaftliche Konsequenzen	5
2. Kapitel. Ursachen der Doppel- und Minderbesteuerungen	8
A. Personensteuern	8
B. Objektsteuern	11
3. Kapitel. Möglichkeiten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	12
A. Anrechnungs- und Freistellungsmethode	13
I. Ergebnisse ohne Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	14
II. Ergebnis bei Anwendung der Anrechnungs- und Freistellungsmethoden im Gewinnfall	15
1. Die Anrechnungsmethoden	15
a) Uneingeschränkte Anrechnung	15
b) Begrenzte Anrechnung	15
2. Die Freistellungsmethoden	16
a) Uneingeschränkte Befreiung	16
b) Befreiung mit Progressionsvorbehalt	16
III. Ergebnis bei Anwendung der Anrechnungs- und Freistellungsmethoden im Verlustfall	17
1. Die Anrechnungsmethoden	18
2. Die Freistellungsmethoden	18
a) Uneingeschränkte Befreiung	18
b) Befreiung mit Progressionsvorbehalt	19
B. Wettbewerbspolitische Konsequenzen der Methoden: Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	21
I. Zum Begriff der Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	21
II. Vor- und Nachteile von Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	22
III. Die Ausgestaltung der Anrechnungs- und Freistellungsmethode als Verfahren zur Verwirklichung von Kapitalexport- und Kapitalimportneutralität	25
IV. Schlußfolgerungen zur Anwendbarkeit der Methoden	29

4. Kapitel. Konkrete Ausgestaltung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen und Doppelbesteuerungsabkommen	32
A. Vor- und Nachteile von unilateralen Maßnahmen und von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)	33
B. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch unilaterale Maßnahmen	35
I. Einkommensteuer	36
1. Anrechnungsmethode	36
a) Darstellung der Anrechnungsmethode	36
(1) Unbeschränkte Steuerpflicht	36
(2) Subjektidentität	37
(3) Gleichartige Auslandssteuer	37
(4) Identität des Abgabenszeitraums	38
(5) Ausländische Einkünfte	38
(6) Anrechnungshöchstbetrag	42
b) Kritikpunkte und Reformansätze	46
(1) Anwendungsvoraussetzungen des § 34 c Abs.1 EStG	46
(2) Anrechnungshöchstbetrag	48
2. Abzugsmethode	51
a) Darstellung der Abzugsmethode	51
b) Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Anrechnungs- und Abzugsmethode	53
3. Pauschalierungs- und Erlaßmethode	55
II. Körperschaftsteuer	57
1. Direkte Anrechnungsmethode	57
2. Abzugsmethode	57
3. Pauschalierungsmethode	58
4. Indirekte Anrechnungsmethode	58
a) Darstellung der indirekten Anrechnung	58
(1) Die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs.2 KStG	61
(2) Die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs.2 a KStG	63
(3) Die fiktive Steueranrechnung nach § 26 Abs.3 KStG	64
(4) Die indirekte Steueranrechnung nach § 26 Abs.5 KStG	64
b) Das Verhältnis zwischen direkter und indirekter Steueranrechnung	66
C. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen im Abkommensrecht	67
I. Die Umgrenzung der Quellenbesteuerung	68
1. DBA zwischen Industrieländern (OECD-Modell)	68
2. DBA mit Entwicklungsländern	71
II. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat	75
1. Einkommensteuer	77
a) Anrechnungs- und Abzugsmethode	77
(1) Die Anrechnungsmethode	77
(a) Anrechnung der tatsächlich gezahlten Steuer	78
(b) Behandlung eines Steuerüberhanges	78
(c) Länder- und einkunftsbezogene Begrenzung der Anrechnung	78

(2) Die fiktive Steueranrechnung	79
(3) Wahlrecht Anrechnungs-/Abzugsmethode	81
(4) Ausschließlicher Abzug	82
b) Freistellungsmethode	83
2. Körperschaftsteuer	85
D. Das Verhältnis der unilateralen Maßnahmen zu den Regelungen des Abkommensrechts	86
E. Die Behandlung ausländischer Einkünfte im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren	88
I. Ausgangsproblem	88
II. Erfassung der Zugänge zum verwendbaren Eigenkapital in Abhängigkeit von den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	89
1. Anrechnungsmethode	89
2. Freistellungsmethode	93
3. Abzugsmethode	93
III. Weiterausschüttung an unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Anteilseigner	93
1. Konsequenzen auf Gesellschaftsebene	93
2. Konsequenzen auf Gesellschafterebene	94
IV. Zusammenfassende Betrachtung	95
V. Besonderheiten bei Konzernsachverhalten	100
5. Kapitel. Maßnahmen zur Vermeidung von Minderbesteuerungen	101
A. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Minderbesteuerungen	101
I. Außensteuergesetz	101
II. Sonstiges Recht	102
B. DBA als Maßnahmen zur Vermeidung von Minderbesteuerungen	103
6. Kapitel. Objektsteuern	104

Zweiter Teil

Der Einfluß der Europäischen Integration auf die internationale Unternehmensbesteuerung

1. Kapitel. Rechtsgrundlagen: Steuerrechtliche Vorschriften im Europäischen Vertragswerk und ihre Umsetzung	107
A. Zielsetzungen des Europäischen Vertragswerks und Implikationen für die Harmonisierung des europäischen Steuerrechts	107
B. Organisationsstruktur, Rechtsquellen, Rechtssetzungsverfahren und Gerichtsbarkeit in der Gemeinschaft	112
2. Kapitel. Überblick über die Unternehmensbesteuerung in den Mitgliedstaaten	116
A. Grundlagen	116
B. Einkommen- und Körperschaftsteuer	118
I. Bemessungsgrundlage (Gewinnermittlungsvorschriften)	118
II. Einkommen- und Körperschaftsteuersätze	123
III. Körperschaftsteuersysteme	125

C. Sonstige Unternehmenssteuern	133
D. Steuerliche Investitions- und Innovationsförderung	135
E. Folgerungen	142
3. Kapitel. Stand der Steuerharmonisierung in der Gemeinschaft	143
A. Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern	143
I. Umsatzsteuer	143
II. Besondere Verbrauchsteuern	147
B. Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern	148
I. Bereits umgesetzte Richtlinien	148
1. Die Mutter-Tochterrichtlinie	149
2. Die Fusionsrichtlinie	154
II. Richtlinienvorschläge	161
1. Änderungsvorschläge zur Mutter-Tochterrichtlinie und zur Fusionsrichtlinie	162
2. Verlustausgleich über die Grenze	163
3. Innerstaatlicher Verlustausgleich	165
4. Abschaffung der Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren bei verbundenen Unternehmen	165
C. Neuschöpfung eigenständiger europäischer Rechtsformen	166
I. Die Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	167
II. Die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea – SE)	172
D. Internationales Zusammenwirken im Besteuerungsverfahren	175
E. Einfluß des EG-Rechts auf die direkten Steuern in den Mitgliedstaaten durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	178
I. Vorbemerkungen	178
II. Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung	179
1. Grundfreiheiten	179
2. Richtlinien zu den direkten Steuern	196
3. Bilanzrichtlinie	198
III. Rückwirkungen auf die Unternehmensbesteuerung	200
1. Einkommensteuer	200
2. Körperschaftsteuer	207
a) Körperschaftsteuersysteme	207
b) Körperschaftsteuersätze	215
c) Gewinnermittlung	216
3. Sonstige Unternehmenssteuern	218
4. Außensteuergesetz und Doppelbesteuerungsabkommen	219
a) Außensteuergesetz	219
b) Doppelbesteuerungsabkommen	223
IV. Fazit	228
F. Weitere Maßnahmen der Gemeinschaft auf dem Gebiet der direkten Steuern	228
I. Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung (1990)	228
II. Bericht der Ruding-Kommission (1992)	229
III. Monti-Bericht (1996)	232
IV. Maßnahmen zur Bekämpfung des Steuerwettbewerbs (1997)	233
V. Steuerwettbewerb oder Steuerkoordination	235

4. Kapitel. Reformüberlegungen	239
A. Einkommen- und Körperschaftsteuer	239
I. Ausgangsproblem	239
II. Wohnsitzlandprinzip und Reform der Körperschaftsteuer	241
1. Körperschaftsteuersystem	241
2. Einkommen- und Körperschaftsteuersätze	244
3. Gewinnermittlungsvorschriften	245
4. Fiskalausgleich	247
5. Kritische Würdigung	248
III. Quellenlandprinzip und Cash-flow-Steuer bzw. zinskorrigierte Besteuerung	255
1. Körperschaftsteuersystem, Einkommen- und Körperschaftsteuersätze sowie Gewinnermittlungsvorschriften	255
2. Kritische Würdigung	263
IV. Dual Income Tax	270
1. Körperschaftsteuersystem, Einkommen- und Körperschaftsteuersätze sowie Gewinnermittlungsvorschriften	270
2. Kritische Würdigung	273
B. Sonstige Unternehmenssteuern	277

Dritter Teil

Laufende Besteuerung unternehmerischer Gestaltungsalternativen ausländischer Investoren in Deutschland (Inbound-Investitionen)

1. Kapitel. Besteuerung von grenzüberschreitenden Direktgeschäften ausländischer Investoren	280
A. Qualifikationsproblematik bei Direktgeschäften	280
I. Nationales Recht	281
1. Der Umfang der Quellenbesteuerung	281
2. Die isolierende Betrachtungsweise	284
a) Inhalt und Reichweite des § 49 Abs.2 EStG	284
b) Anwendbarkeit bei der Betriebsaufspaltung über die Grenze	286
II. Abkommensrecht	288
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	292
I. Nationales Recht	292
II. Abkommensrecht	298
2. Kapitel. Besteuerung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Investoren	303
A. Qualifikationsproblematik bei inländischen Betriebsstätten	303
I. Betriebsstättengrundtatbestände	304
1. Der Betriebsstättenbegriff im nationalen Recht	304
a) Grundmerkmale der allgemeinen Betriebsstättendefinition (Basisbereich)	304
(1) Geschäftseinrichtung (oder Anlage)	304
(2) Nachhaltigkeit (Zeitelement)	306
(3) Verfügungsmacht	306
(4) Tätigkeit eines Unternehmens	308

b) Betriebsstättenbeispiele (Positivkatalog)	309
(1) Stätte der Geschäftsleitung (Ort der Leitung)	310
(2) Zweigniederlassung	310
(3) Geschäftsstelle	310
(4) Fabrikations- oder Werkstätte	311
(5) Warenlager	311
(6) Ein- oder Verkaufsstelle	311
(7) Bergwerke, Steinbrüche oder andere Stätten der Gewinn- nung von Bodenschätzen	312
2. Der Betriebsstättenbegriff im Abkommensrecht	312
a) Die Einschränkung der Grundmerkmale (Basisbereich) im Abkommensrecht (Negativkatalog)	313
(1) Abkommen mit Industrieländern (OECD-Modell)	313
(2) Abkommen mit Entwicklungsländern (UN-Modell)	317
b) Betriebsstättenbeispiele (Positivkatalog)	318
(1) Kontroll- oder Koordinierungsstellen	318
(2) Verbindungsbüros	319
(3) Büros für technische Hilfeleistungen	319
3. Das Verhältnis zwischen dem nationalen und dem abkom- mensrechtlichen Betriebsstättenbegriff	320
II. Betriebsstättensondertatbestände	321
1. Bauausführungen und Montagen	321
2. Kaufmännische und technische Dienstleistungen	329
3. Vertreter	329
a) Betriebsstätte und Vertreter	330
b) Zum Inhalt des Vertreterbegriffes	331
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	336
I. Nationales Recht	336
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	338
a) Die Besteuerung im Gewinnfall	338
b) Die Besteuerung im Verlustfall	340
2. Gewerbesteuer	341
II. Abkommensrecht	341
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	341
a) Die Besteuerung im Gewinnfall	341
b) Die Besteuerung im Verlustfall	343
2. Gewerbesteuer	343
3. Kapitel. Besteuerung von inländischen Kapitalgesellschaften ausländi- scher Investoren	344
A. Qualifikationsproblematik bei inländischen Kapitalgesellschaften	344
I. Nationales Recht	344
II. Abkommensrecht	346
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	347
I. Nationales Recht	347
1. Besteuerung der Gesellschaft	347
a) Körperschaftsteuer	347
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	347
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	350
b) Gewerbesteuer	350

2. Besteuerung der Gesellschafter	351
a) Die Besteuerung im Gewinnfall	351
b) Die Besteuerung im Verlustfall	353
II. Abkommensrecht	353
1. Besteuerung der Gesellschaft	353
2. Besteuerung der Gesellschafter	354
a) Grundsätzliche Besteuerungsfolgen	354
b) Besonderheiten bei Mutterkapitalgesellschaften mit Sitz in EU-Mitgliedstaaten	355
c) Besonderheiten bei Zwischenschaltung ausländischer Rechtsträger	356
4. Kapitel. Besteuerung von inländischen Personengesellschaften aus- ländischer Investoren	359
A. Qualifikationsproblematik bei inländischen Personengesellschaften	359
I. Nationales Recht	359
II. Abkommensrecht	364
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	365
I. Nationales Recht	365
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	365
a) Die Besteuerung im Gewinnfall	367
(1) Gewinnanteil	368
(2) Sondervergütungen	369
b) Die Besteuerung im Verlustfall	370
(1) Inner- und interperiodischer Verlustausgleich	370
(2) Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15 a EStG	370
(3) Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2 a EStG	371
2. Gewerbesteuer	372
II. Abkommensrecht	373
1. Einkommen- und Körperschaftsteuer	373
a) Die Besteuerung im Gewinnfall	373
(1) Gewinnanteil	373
(2) Sondervergütungen	375
b) Die Besteuerung im Verlustfall	377
2. Gewerbesteuer	378

Vierter Teil

Laufende Besteuerung unternehmerischer Gestaltungsalternativen deutscher Investoren im Ausland (Outbound-Investitionen)

1. Kapitel. Besteuerung von grenzüberschreitenden Direktgeschäften inländischer Investoren	379
A. Qualifikationsproblematik bei Direktgeschäften	379
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	381
I. Quellenbesteuerung	381
1. Nationales Recht	381
2. Abkommensrecht	382

II. Wohnsitzbesteuerung	382
1. Nationales Recht	382
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	382
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	382
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	384
b) Gewerbesteuer	389
2. Abkommensrecht	391
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	391
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	391
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	392
b) Gewerbesteuer	393
III. Tabellarische Übersicht über die Ergebnisse	394
2. Kapitel. Besteuerung von ausländischen Betriebsstätten inländischer Investoren	396
A. Qualifikationsproblematik bei ausländischen Betriebsstätten	396
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	399
I. Domizilstaat der Betriebsstätte (Quellenbesteuerung)	399
1. Nationales Recht	399
2. Abkommensrecht	402
II. Inlandsbesteuerung des Stammhauses (Wohnsitzbesteuerung)	404
1. Nationales Recht	404
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	404
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	404
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	407
b) Gewerbesteuer	409
2. Abkommensrecht	410
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	410
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	410
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	412
b) Gewerbesteuer	416
III. Tabellarische Übersicht über die Ergebnisse	416
3. Kapitel. Besteuerung von ausländischen Kapitalgesellschaften inländischer Investoren	419
A. Qualifikationsproblematik bei ausländischen Kapitalgesellschaften	420
I. Nationales Recht	420
1. Zur Methodik der Steuerrechtsqualifikation (Rechtstypenvergleich)	420
2. Besonderheiten bei Basisgesellschaften	426
a) Wesen und Zielsetzung von Basisgesellschaften	426
b) Durchgriffsbesteuerung	427
(1) Ausländische Kapitalgesellschaft als Scheingesellschaft (§ 41 Abs.2 AO)	427
(2) Ausländische Kapitalgesellschaft als Treuhänder (§ 39 AO)	428
(3) Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei Einschaltung von Basisgesellschaften (§ 42 AO)	429

c) Hinzurechnungsbesteuerung	432
(1) Reguläre Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs.1 AStG)	432
(2) Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischen- einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 Satz 1 AStG)	437
3. Zusammenfassendes Prüfschema	439
II. Abkommensrecht	439
1. Die Qualifikation der Auslandsgesellschaft als abkommensbe- rechtigte Person	439
2. Besonderheiten bei Basisgesellschaften	440
a) Durchgriffsbesteuerung und DBA	440
b) Hinzurechnungsbesteuerung und DBA	441
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	444
I. Domizilstaat der Kapitalgesellschaft	444
1. Nationales Recht	444
a) Besteuerung der Gesellschaft	444
b) Besteuerung der Gesellschafter	445
2. Abkommensrecht	448
a) Besteuerung der Gesellschaft	448
b) Besteuerung der Gesellschafter	449
II. Inlandsbesteuerung der Gesellschafter	453
1. Nationales Recht	453
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	453
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	453
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	456
(3) Besteuerungswirkungen bei Basisgesellschaften	458
(a) Durchgriffsbesteuerung	458
(b) Hinzurechnungsbesteuerung	459
b) Gewerbesteuer	463
2. Abkommensrecht	465
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	465
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	465
(a) Beteiligungen unter 10%	466
(b) Beteiligungen von 10% und darüber (Schachtelbe- teiligungen)	467
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	472
(3) Besteuerungswirkungen bei Basisgesellschaften	474
(a) Durchgriffsbesteuerung	474
(b) Hinzurechnungsbesteuerung	474
b) Gewerbesteuer	476
III. Tabellarische Übersicht über die Ergebnisse	480
4. Kapitel. Besteuerung von ausländischen Personengesellschaften in- ländischer Investoren	481
A. Qualifikationsproblematik bei ausländischen Personengesellschaften	481
I. Die Qualifikation der Gesellschaft (Steuersubjektqualifikation)	481
1. Nationales Recht	482
a) Zur Methodik der Qualifikation (Rechtstypenvergleich)	482
(1) Einordnung als Personen- oder Kapitalgesellschaft	482
(2) Überprüfung der Gewerbebetriebseigenschaft von Per- sonengesellschaften	483

b) Beispiele zur Qualifikation ausländischer Gesellschaftsformen	484
2. Abkommensrecht	486
a) Vertragsstaaten mit Mitunternehmerkonzept	487
b) Vertragsstaaten mit Kapitalgesellschaftskonzept	489
(1) Lösung subjektiver Qualifikationskonflikte auf Basis spezieller Abkommensvereinbarungen	489
(2) Lösung subjektiver Qualifikationskonflikte auf Basis des OECD-Modells	489
II. Die Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafters (Steuerobjektqualifikation)	492
1. Nationales Recht	492
a) Zur Maßgeblichkeit inländischer Gewinnermittlungsvorschriften	492
b) Inhalt und Struktur der Steuerbemessungsgrundlage eines Mitunternehmers	494
(1) Gewinnanteil	494
(2) Verlustanteil (§ 15 a EStG)	494
(3) Sondervergütungen	495
2. Abkommensrecht	496
a) Gewinnanteil	497
b) Sondervergütungen	499
B. Durchführung der laufenden Besteuerung	503
I. Sitzstaat der Personengesellschaft	503
1. Nationales Recht	503
a) Staaten mit Mitunternehmerkonzept	503
(1) Besteuerung von Gewinnanteilen und Sondervergütungen	503
(2) Die Behandlung von Drittstaatseinkünften	505
b) Staaten mit Kapitalgesellschaftskonzept	506
2. Abkommensrecht	507
a) Staaten mit Mitunternehmerkonzept	507
(1) Anwendbarkeit und Inhalt des Betriebsstättenprinzips bei Mitunternehmerschaften	507
(2) Die Behandlung von Drittstaatseinkünften	508
b) Staaten mit Kapitalgesellschaftskonzept	509
II. Inlandsbesteuerung der Mitunternehmer	509
1. Nationales Recht	510
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	510
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	510
(a) Die Behandlung von im Domizilstaat der Personengesellschaft erhobenen Quellensteuern	510
(b) Die Behandlung von in Drittstaaten erhobenen Quellensteuern	512
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	513
(a) Der Verlustanteil nach § 15 a EStG	514
(b) Die Wirkung des § 15 a EStG im Rahmen der Anrechnungs- und Abzugsmethode	519
(c) Das Verhältnis von § 15 a EStG zu § 2 a EStG	522
b) Gewerbesteuer	523

2. Abkommensrecht	524
a) Einkommen- und Körperschaftsteuer	524
(1) Die Besteuerung im Gewinnfall	524
(a) Besteuerung bei übereinstimmender Subjektqualifikation	524
(b) Besteuerung bei abweichender Subjektqualifikation	530
(2) Die Besteuerung im Verlustfall	532
(a) Allgemeines	532
(b) Der negative Progressionsvorbehalt	532
(c) Der Verlustabzug nach § 2 a Abs.3 EStG	533
b) Gewerbesteuer	536
III. Tabellarische Übersicht über die Ergebnisse	536

Fünfter Teil

Erfolgs- und Vermögensabgrenzung

1. Kapitel. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Direktgeschäften	543
2. Kapitel. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Betriebsstätten	548
A. Notwendigkeit und Maßstab der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	548
B. Methoden zur Ermittlung des Betriebsstättenerfolgs und des Betriebsstättenvermögens	549
I. Die indirekte Methode	549
1. Vorgehensweise und Problematik der indirekten Methode	549
2. Anwendungsbereiche der indirekten Methode	551
II. Die direkte Methode	553
1. Vorgehensweise bei der direkten Methode	553
2. Abgrenzungsprinzipien bei Anwendung der direkten Methode	553
a) Verursachungsgerechte Erfolgslokalisation	554
b) Vermeidung des Ausweises unrealisierter Erträge	557
3. Abrechnungsgrundsätze im Außen- und Innenverkehr der Betriebsstätte	559
a) Außenverkehr (Fremdbeziehungen)	559
b) Innenverkehr (Stammhaus/Betriebsstätte)	560
(1) Rohstoff-, Halb- und Fertigfabrikatslieferungen	560
(2) Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	563
(3) Überführung von Wirtschaftsgütern aus der inländischen Betriebsstätte in das ausländische Stammhaus	564
(4) Anteilige Nutzung von Wirtschaftsgütern	565
(5) Dienstleistungsverkehr	566
(6) Kapitalausstattung der Betriebsstätte	568
4. Einzelfragen der arm's-length-Buchführung	572
a) Zur Buchführungspflicht der Betriebsstätte	572
b) Zum Inhalt der Betriebsstättenbilanz	574
(1) Aktiva	574
(2) Passiva	576
(3) Abrechnungsgrundsätze zwischen mehreren Betriebsstätten	576

5. Währungsumrechnung des Betriebsstättenergebnisses	577
a) Methoden der Währungsumrechnung	577
b) Umrechnungsbedingte Währungserfolge als inländische oder ausländische Einkünfte	585
C. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Vertre- ter	586
3. Kapitel. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Kapitalgesellschaf- ten	588
A. Ermittlung des Welteinkommens bzw. Weltvermögens der einzelnen Konzernmitglieder nach der direkten Methode	589
B. Rechtsgrundlagen für Ergebniskorrekturen im internationalen Kon- zern	591
I. Nationales Recht	591
1. Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)	592
2. Verdeckte Kapitaleinlage (vKE)	597
3. Gewinnberichtigung nach § 1 AStG	600
a) Anwendungsvoraussetzungen	600
b) Verhältnis des § 1 AStG zur verdeckten Gewinnausschüt- tung (vGA) und zur verdeckten Kapitaleinlage (vKE)	602
c) Probleme bei der technischen Durchführung des § 1 AStG	603
d) Vorteilsausgleich bei § 1 AStG	604
4. Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8 a KStG	605
II. Abkommensrecht	607
III. Verhältnis zwischen den nationalen und den abkommensrechtli- chen Korrekturvorschriften	609
C. Präzisierung des arm's-length-Entgelts	614
4. Kapitel. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung bei Personengesellschaf- ten	614
A. Umfang des Betriebsvermögens der Personengesellschaft	615
I. Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen)	615
II. Sonderbetriebsvermögen	615
B. Lieferungs- und Leistungsverkehr der Personengesellschaft	617
I. Lieferungs- und Leistungsverkehr mit Dritten	617
II. Lieferungs- und Leistungsverkehr mit Unterbetriebsstätten	618
III. Übertragungsfälle zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	618
1. Entgeltliche Übertragungen	618
2. Unentgeltliche Übertragungen	621
a) Zwischen der Personengesellschaft und einem Betriebsver- mögen des Gesellschafters	621
b) Zwischen der Personengesellschaft und dem Privatvermö- gen des Gesellschafters	622
3. Übertragungen gegen Gesellschaftsrechte	623
a) Zwischen der Personengesellschaft und einem Betriebsver- mögen des Gesellschafters	623
b) Zwischen der Personengesellschaft und dem Privatvermö- gen des Gesellschafters	624
IV. Übertragungsfälle zwischen den Gesellschaftern	624

V. Zusammenfassung der Lösungsansätze	625
1. Gewinnrealisierungskonzept innerhalb der wirtschaftlichen Einheit	626
2. Gewinnrealisierungskonzept beim Lieferungs- und Leistungsverkehr sowie bei unentgeltlichen Übertragungen	627

Sechster Teil

Grenzüberschreitende Steuerplanung

1. Kapitel. Anknüpfungsmerkmale, Instrumente und Legitimität der internationalen Steuerplanung	631
2. Kapitel. Steuerstrategien für ausländische Investoren in Deutschland (Inbound-Investitionen)	636
A. Steueroptimale Rechtsform im Inland	636
I. Gestaltungsalternativen in Deutschland	636
II. Einflußfaktoren auf die Steuerbelastung des Inlandsengagements	637
III. Durchführung des Belastungsvergleichs zwischen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft in Deutschland	638
1. Erläuterung der Ausgangsdaten	638
2. Gewinnfall	639
a) Ausländische Spitzeneinheit in der Rechtsform eines Personenunternehmens	639
(1) Nicht-DBA-Fall	639
(2) DBA-Fall	641
b) Ausländische Spitzeneinheit in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft	643
(1) Nicht-DBA-Fall	643
(a) Ebene der Gesellschaft	643
(b) Ebene der Gesellschafter	644
(2) DBA-Fall	646
(a) Ebene der Gesellschaft	646
(b) Ebene der Gesellschafter	647
3. Verlustfall	649
4. Zusammenfassung	650
B. Der Einfluß der Finanzierung auf die Höhe der Steuerbelastung	654
I. Grundsätze internationaler Unternehmensfinanzierung	654
II. Finanzierung von Inbound-Investitionen	656
1. Betriebsstätten	656
2. Kapitalgesellschaften	657
a) Belastungsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung	657
b) Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Deutschland	659
(1) Regelungsinhalte	659
(2) Problematik des § 8a KStG	665
(3) Gestaltungsmöglichkeiten	666
c) Angemessenheit der Vergütung	670
3. Personengesellschaften	672
III. Finanzierung als Sanierungsmaßnahme	673

C. Gestaltung einer Inbound-Akquisition	675
I. Steuerplanerische Ausgangsüberlegungen beim Unternehmens- kauf	675
II. Erwerb einer Betriebsstätte oder von Mitunternehmeranteilen . .	678
III. Steuerstrategien zum Erwerb von Kapitalgesellschaften	681
1. Erwerb des Betriebsvermögens (asset deal) oder Kauf der An- teile (share deal)	681
2. Komplexere Akquisitionsmodelle	687
a) Kombinationsmodell	687
b) Umwandlungsmodell (Formwechselmodell)	689
c) Verschmelzungsmodell (Double-Dip-Personengesellschafts- modell)	692
d) Verschmelzungsmodell mit vorgeschalteter Kapitalgesell- schaft	694
e) Mitunternehmermodell	696
f) Einfaches Holdingmodell	697
g) Holding- und Umwandlungsmodell	698
3. Steuerausländer und Minderheitsgesellschafter als Veräußerer: Einschränkungen durch § 50 c EStG	699
IV. Zusammenfassende Empfehlungen zur Auswahl des Akquisitions- konzepts	702
3. Kapitel. Steuerstrategien für Auslandsinvestitionen von Steuerinlän- dern (Outbound-Investitionen)	706
A. Steueroptimale Rechtsform im Ausland	706
I. Gestaltungsalternativen für das Auslandsengagement	706
II. Determinanten der Steuerbelastung von Outbound-Investitio- nen	707
III. Grundsätzliche Belastungsunterschiede bei der Besteuerung der Gestaltungsalternativen	707
1. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen	709
a) Buchführungspflicht	709
b) Erfolgs- und Vermögensabgrenzung	710
2. Besteuerung von Gewinnen	711
a) Gewinnbesteuerung im Ausland	711
b) Gewinnbesteuerung im Inland	712
3. Möglichkeiten zur Verlustkompensation	713
4. Substanzbesteuerung	714
IV. Durchführung des Belastungsvergleichs zwischen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft im Ausland	714
1. Erläuterung der Ausgangsdaten	714
2. Gewinnfall	716
a) Inländische Spitzeneinheit in der Rechtsform eines Perso- nenunternehmens	716
(1) Nicht-DBA-Fall	716
(2) DBA-Fall	718
b) Inländische Spitzeneinheit in der Rechtsform einer Kapital- gesellschaft	719
(1) Nicht-DBA-Fall	719
(a) Ebene der Gesellschaft	719
(b) Ebene der Gesellschafter	721

(2) DBA-Fall	724
(a) Ebene der Gesellschaft	724
(b) Ebene der Gesellschafter	725
3. Verlustfall	727
a) Nicht-DBA-Fall	727
b) DBA-Fall	728
4. Zusammenfassung	728
B. Der Einfluß der Finanzierung auf die Höhe der Steuerbelastung . . .	731
I. Gestaltungsbedarf durch mangelnde Finanzierungsneutralität der Besteuerung	731
II. Finanzierung von Outbound-Investitionen	733
1. Betriebsstätten	733
2. Kapitalgesellschaften	735
a) Belastungsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung	735
b) Begrenzung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Ausland	744
(1) Unterkapitalisierungsregelungen im Ländervergleich	744
(2) Thin capitalization in Großbritannien	745
(3) Thin capitalization in den USA	747
c) Die Abzugsfähigkeit von Kosten für Auslandsbeteiligungen	749
3. Personengesellschaften	752
III. Ansatzpunkte für komplexere Finanzierungsgestaltungen	754
C. Gestaltung einer Outbound-Akquisition	756
I. Steuerplanerische Ausgangsüberlegungen beim Unternehmenskauf	756
II. Die Gestaltung der Transaktion	758
1. Rechtsformspezifische Erwerbsstrategien	758
a) Erwerb einer Auslandsbetriebsstätte	758
b) Erwerb ausländischer Kapitalgesellschaftsanteile	760
c) Erwerb einer ausländischen Personengesellschaft	761
2. Post akquisitorische Integrationsmaßnahmen	762
III. Ein Beispielfall: Unternehmenskauf in den USA	763
4. Kapitel. Weitere Kernbereiche unternehmerischer Steuerplanung . .	768
A. Strukturentscheidungen	768
I. Ziele und Gestaltungsmittel	768
II. Einsatz von Holdinggesellschaften	770
1. Begriff und Erscheinungsformen der Holdinggesellschaft	770
2. Typische Beispiele für die Steuerplanung mit Holdinggesellschaften	774
a) Reduzierung von Quellensteuern	774
b) Nutzung von DBA-Schachtelprivilegien	777
c) Konsolidierung von positiven und negativen Ergebnissen	778
d) Steuerwirksame Finanzierung des Beteiligungsportfolios	781
e) Minimierung der Steuerpflicht auf Veräußerungsgewinne in Hochsteuerländern	783
f) Nutzung von Steuergutschriften	784
g) Vermeidung von Anrechnungsüberhängen	785
h) Umformung von Einkünften	787
i) Vermeidung ausländischer Erbschaftsteuern	787

3. Voraussetzungen für die Eignung eines Landes als Holdingstandort	788
4. Grenzen der Einschaltung von Holdinggesellschaften	793
a) Gesetzliche Grenzen der Steuerplanung	793
b) Maßnahmen zum Schutz der Wohnsitzbesteuerung	795
(1) Ort der Geschäftsleitung	795
(2) Mißbrauchsvorschriften	795
(3) Hinzurechnungsbesteuerung	800
c) Maßnahmen zum Schutz der Quellenbesteuerung	801
d) Schranken durch gegenläufige Steuereffekte	805
III. Joint-Venture-Strategien	807
1. Joint Ventures als Wegbereiter internationaler Geschäftstätigkeit: Definition, Motivation und Vertragsgestaltung	807
2. Formen der Zusammenarbeit	811
a) Schuldrechtliche vs. gesellschaftsrechtliche Joint Ventures	811
b) Vertrags-Joint-Ventures	811
c) Gemeinschaftsunternehmen	813
3. Modelle zur Sicherung von Anrechnungsguthaben	820
4. Kriterienkatalog zur Standort- und Rechtsformwahl	824
a) Vorgaben für die Steuerstrategie	824
b) Steuerliche Zielsetzungen eines Joint-Venture-Partners	826
c) Fallbezogene Vorteilhaftigkeitsaussagen	827
5. Zusammenfassende Betrachtung	833
B. Steuerung der Bemessungsgrundlage	835
I. Ziele und Gestaltungsmittel	835
II. Auslagerung betrieblicher Funktionen auf Auslandsgesellschaften	837
1. Das Erreichen der Abschirmwirkung als Gestaltungsvorgabe	837
2. Typische Grundmuster für die Einschaltung konzerner eigener Dienstleistungsgesellschaften	844
a) Finanzierungsgesellschaften	844
b) Treasury Centers	850
c) Versicherungsgesellschaften (Captives)	853
d) Factoring- und Re invoicing-Gesellschaften	856
e) Managementgesellschaften, Kontroll- und Koordinierungsstellen	858
f) Immobiliengesellschaften	859
g) Übernahme sonstiger Dienstleistungsfunktionen	860
3. Sperren auf dem Weg zu einer niedrigen Konzernsteuerquote	861
III. Steuerplanung mit Verrechnungspreisen und Konzernumlagen	863
1. Der Einfluß der Verrechnungspreispolitik auf die Höhe der Steuerbelastung	863
a) Zur Notwendigkeit eines Wertmaßstabes für Konzernleistungen	863
b) Drittverhalten als Maßstab für die Einkunftsabgrenzung	867
2. Die Bestimmung des arm's-length-Entgelts	872
a) Transaktionsbezogene Standardmethoden	872
(1) Die Preisvergleichsmethode	873
(2) Die Wiederverkaufspreismethode	875
(3) Die Kostenaufschlagsmethode	877

b)	Globale Schätzmethoden	879
	(1) Funktionsorientierte Gewinnzerlegungsmethoden	881
	(2) Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode	886
	(3) Globaler Betriebsvergleich	887
	(4) Global formelhafter Gewinnzuordnungsansatz	888
c)	Berücksichtigung von Sonderkonstellationen	888
	(1) Vorteilsausgleich	889
	(2) Preiszugeständnisse und Geschäftsstrategien	890
	(3) Verrechnungspreise bei staatlichen Eingriffen	891
	(4) Dauerhafte Verlustsituationen	892
	(5) Nachträgliche Preiskorrekturen	893
	(6) Gesamtvereinbarungen über ein Paket von Lieferungen oder Leistungen	894
d)	Bestimmung der verrechenbaren Leistungen	894
	(1) Verrechnungsprinzipien	894
	(2) Kontrollkosten (stewardship expenses)	897
	(3) Verrechenbare Leistungen	898
	(4) Nicht eindeutig zuzuordnende Dienstleistungen (Mischfälle)	900
	(a) Koordinationsleistungen	900
	(b) Kontrolltätigkeiten	902
	(c) Planung	902
	(d) Unterstützungs- und Beratungsleistungen	902
	(e) Reisekosten	903
	(5) Zusammenfassende Übersicht	903
e)	Verrechnungsformen: Einzelabrechnung und Konzernum- lage	905
	(1) Einfluß der Art des innerkonzernlichen Leistungsaus- tauschs	905
	(2) Einfluß der Organisationsstruktur des Konzerns	907
3.	Einzelverrechnung von Lieferungen und Leistungen	908
	a) Warenlieferungen	908
	b) Spezielle Dienstleistungen	909
	c) Zinsen und ähnliche Vergütungen	911
4.	Einzelabrechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern	911
	a) Abgrenzungsprobleme	911
	b) Patente und Know-how-Lizenzen	913
	c) Namens- und Markenlizenzen	918
5.	Dienstleistungsverrechnung durch Kostenumlage	921
	a) Zur steuerlichen Anerkennung von Konzernumlagen	921
	(1) Materielle Voraussetzungen	921
	(2) Formelle Voraussetzungen	923
	b) Verrechnung von verwaltungsbezogenen Dienstleistun- gen	925
	(1) Umfang der abrechenbaren Leistungen	925
	(2) Ermittlung der einzubeziehenden Kosten	926
	(3) Ansatz eines Gewinnaufschlags	927
	(4) Bestimmung des Umlageschlüssels	929
6.	Verrechnung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen	931
	a) Konzerninterne Abrechnungssysteme für Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten	931

b)	Der Einfluß der Forschungskategorie auf die steuerliche Verrechenbarkeit	932
(1)	Auftragsforschung	933
(2)	Grundlagenforschung	934
(3)	Angewandte Forschung und Entwicklung	935
c)	Typische Vertragsinhalte von Forschungs- und Entwicklungsumlagen	938
(1)	Präambel	939
(2)	Vertragsbeteiligte	939
(3)	Grundsätze über die jährliche Festlegung der Forschungs- und Entwicklungsprojekte und deren Kostenermittlung	939
(4)	Regelungen für Drittlizenzen, Verkäufe von Technologien, Subventionen sowie Auftragsforschung	940
(5)	Jährliche Verteilung der Forschungs- und Entwicklungskosten auf die Partner	941
(6)	Zuordnung von Eigentums- und Nutzungsrechten	941
(7)	Eintritts-/Austrittsregelungen	941
(8)	Nachweis der Umlageberechnung	942
(9)	Laufzeit	942
7.	Dokumentationserfordernisse und Advance Pricing Agreements	942
8.	Die Aufgaben des Steuerplaners	945
a)	Entwicklung eines Verrechnungspreissystems	945
b)	Beweismittelvorsorge	947
c)	Reallokation von Funktionen und Risiken	948
IV.	Nutzung von Qualifikationskonflikten	951
1.	Nicht harmonisierte Bemessungsgrundlagen und divergierende Zurechnungsregeln als Ausgangspunkt für die Steuerplanung	951
2.	Typische Beispielfälle	955
a)	Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften	955
b)	Leasing über die Grenze: Ein Double-Dip-Modell	956
c)	Hybride Finanzierungsinstrumente	959
d)	Hybride Gesellschaften	963
e)	Mangelnde Harmonisierung bei der Abgrenzung zwischen gesellschaftsrechtlicher und betrieblicher Sphäre	965
C.	Vermeidung der Gewinnrealisierung	966
I.	Ziele und Gestaltungsmittel	966
II.	Das Instrumentarium des Steuerplaners	969
1.	Steuerneutrale Umstrukturierung durch Gewinnrealisierungsaufschub	969
a)	Umwandlungssteuergesetz	969
b)	Tauschgutachten	973
c)	Aufschub der Besteuerung stiller Reserven nach § 6b EStG	975
d)	Mitunternehmererlaß, Realteilung und Überführungstatbestände	977
e)	Betriebsaufspaltungsgrundsätze	979
2.	Nutzung von Steuerbefreiungsvorschriften	981
III.	Typische Reorganisationsfälle	985
1.	Inbound-Investitionen	985
a)	Inkorporation einer deutschen Betriebsstätte	985

b)	Einbringung von Beteiligungen in eine deutsche Holding	988
(1)	Deutsche Kapitalgesellschaft als Einbringende	989
(2)	Ausländische Kapitalgesellschaft als Einbringende	990
c)	Inländische Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen mit Auslandsbezug	991
(1)	Umwandlung	991
(2)	Verschmelzung	999
(3)	Spaltung	1000
2.	Outbound-Investitionen	1003
a)	Einbringung einer Betriebsstätte in eine Auslandsgesellschaft	1003
b)	Einbringung von Beteiligungen in eine Auslandsgesellschaft	1008
(1)	Deutsche Kapitalgesellschaft als Einbringende	1009
(2)	Ausländische Kapitalgesellschaft als Einbringende	1011
c)	Ausländische Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen mit Inlandsbezug	1011
(1)	Umwandlung	1012
(2)	Verschmelzung	1014
(3)	Spaltung	1016
3.	Grenzüberschreitende Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft	1017
a)	Sitzverlegung vom Inland ins Ausland	1017
b)	Sitzverlegung vom Ausland ins Inland	1018
c)	Sitzverlegung zwischen zwei ausländischen Staaten	1020

5. Kapitel. Die Kombination von Unternehmens- mit Mitarbeiterzielen: Steuerplanung in Entsendungsfällen	1021
A. Die Notwendigkeit für eine steuerorientierte Entsendungspolitik	1021
B. Einkommensteuerliche Behandlung des Auslandseinsatzes	1023
I. Entsendung in Nicht-DBA-Staaten	1023
1. Aufrechterhaltung des deutschen Wohnsitzes	1023
a) Der Auslandstätigkeitserlaß	1023
b) Das Verfahren zur Erlangung der Steuerfreistellung	1026
2. Aufgabe des inländischen Wohnsitzes	1026
a) Beschränkte Steuerpflicht durch inländische Verwertung der Auslandstätigkeit	1026
b) Form der Steuererhebung	1028
II. Entsendung in DBA-Staaten	1029
1. Aufrechterhaltung des deutschen Wohnsitzes	1029
a) Die Grundregel: Das Arbeitsortprinzip	1029
b) Die 183-Tage-Regelung als Ausnahme vom Arbeitsortprinzip	1031
(1) Die Berechnung der 183-Tage-Frist	1031
(2) Ansässigkeit des Arbeitgebers in einem Drittstaat	1033
(3) Entsendung zur ausländischen Betriebsstätte oder Tochterpersonengesellschaft	1034
(4) Entsendung zur ausländischen Tochterkapitalgesellschaft	1036
(5) Verfahrensfragen	1038
c) Die Grenzgängerregelung als weitere Durchbrechung des Arbeitsortprinzips	1038
2. Aufgabe des inländischen Wohnsitzes	1040

C. Vorteilhafte Gestaltung der Entsendevereinbarungen	1041
I. Die Gewährung steuerfreier oder niedrig besteuerteter Gehaltselemente als Zielsetzung	1041
II. Varianten zur Minimierung der Steuerkosten	1042
1. Fringe Benefits: Personalvergütung in Form freiwilliger Zusatzleistungen	1042
2. Payroll-Split-Modelle: Getrennte Arbeitsverträge im In- und Ausland	1043
3. Mitarbeiterbeteiligungsmodelle (insbesondere Stock Options) im Entsendungsfall	1045
4. Deferred Compensation: arbeitnehmerfinanzierte Pensionszusagen	1049
5. Festlegung der optimalen Entsendungsdauer	1050
III. Die Berücksichtigung des internationalen Steuergefälles in Gehaltsvereinbarungen	1053
D. Weitere Aspekte internationaler Personalentsendung	1056
I. Steuerrisiken im Unternehmensbereich	1056
1. Begründung einer Auslandsbetriebsstätte des inländischen Arbeitgebers	1057
2. Unangemessene konzerninterne Aufteilung der Entsendungskosten	1057
3. Haftungsrisiko bei fehlerhaftem Lohnsteuerabzug	1059
II. Sozialversicherungs- und arbeitsrechtliche Gesichtspunkte	1060

Anlagen

Anlage 1: Muster eines Abkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-Modell)	1063
Anlage 2: Muster eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Industrie- und Entwicklungsländern (UN-Modell)	1077
Literaturverzeichnis und Entscheidungen	1097
Stichwortverzeichnis	1171