

Nicole Höhn
Johannes Höring

Das Steuerrecht international agierender Unternehmen

Grenzüberschreitende Steuerplanung



GABLER

Inhaltsübersicht

| | |
|--|-----------|
| Vorwort | 5 |
| Abkürzungsverzeichnis | 16 |
| Literaturverzeichnis | 20 |
| §1 Einleitung | 25 |
| § 2 Grundsätze der Besteuerung international tätiger Unternehmen | 27 |
| A. Verfahrensrechtliche Grundsätze | 27 |
| B. Doppel- und Minderbesteuerungen und wirtschaftliche Auswirkungen | 28 |
| I. Definitionen | 28 |
| 1. Doppelbesteuerung | 29 |
| 2. Minderbesteuerung | 32 |
| II. Besteuerungsprinzipien | 34 |
| 1. Einkommensteuer | 35 |
| 2. Körperschaftsteuer | 36 |
| 3. Umsatzsteuer | 39 |
| 4. Grunderwerbsteuer | 40 |
| 5. Gewerbesteuer | 41 |
| 6. Erbschaft- und Schenkungsteuer | 41 |
| III. Zusammenfassende Übersicht | 42 |
| IV. Wirtschaftliche Auswirkungen | 43 |
| 1. Doppelbesteuerung | 43 |
| 2. Minderbesteuerung | 44 |
| 3. Fazit | 44 |
| C. Vermeidung der Doppelbesteuerung | 45 |
| I. Einleitung | 45 |
| II. Gründe zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | 45 |
| III. Rechtsgrundlagen für die Vermeidung der Doppelbesteuerung | 47 |
| IV. Formen und Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | 48 |
| D. Konkrete Ausgestaltungen | 51 |
| I. Einleitung | 51 |
| II. Unilaterale Ausgestaltungen | 51 |
| 1. Einkommensteuer | 51 |
| 2. Körperschaftsteuer | 52 |
| 3. Gewerbesteuer und Erbschaftsteuer | 52 |
| III. Bilaterale Ausgestaltungen | 53 |
| 1. DBA für Steuern vom Einkommen sowie Vermögen | 53 |
| 2. DBA für Steuern von Erbschaften (Schenkungen) und Nachlässen | 55 |
| IV. Multilaterale Ausgestaltungen | 55 |
| E. Vermeidung der Minderbesteuerung/Nichtbesteuerung | 55 |
| I. Einleitung | 55 |
| II. Unilaterale Maßnahmen | 56 |
| 1. Außensteuergesetz (AStG) | 56 |
| 2. Sonstige Regelungen | 62 |
| III. Bilaterale Maßnahmen | 63 |

| | | |
|------------|--|-----------|
| | F. Einfluss der EU Integration: Steuerharmonisierungen und Reformvorhaben sowie aktuelle OECD Vorhaben | 64 |
| | I. Einleitung | 64 |
| | II. Einfluss der EU Integration: Steuerharmonisierungen und Reformvorhaben | 65 |
| | III. Aktuelle OECD Vorhaben | 69 |
| § 3 | Grundsätze der Besteuerung von Inbound-Investitionen | 76 |
| | A. Einleitung | 76 |
| | I. Definitionen | 76 |
| | II. Aktuelle Zahlen zu ausländischen Investoren im Inland | 77 |
| | III. Anknüpfungspunkt der Besteuerung | 77 |
| | IV. Durchführung der Besteuerung | 79 |
| | V. Besonderheiten beim Steuerabzugsverfahren § 50d Abs. 1 - 3 EStG | 81 |
| | VI. Sondervergütungen - ein Fall des § 50d Abs. 10 EStG | 82 |
| | VII. Zusammenfassende (vereinfachte) Darstellung zur beschränkten Steuerpflicht | 84 |
| | B. Besteuerung grenzüberschreitender Direktgeschäfte ausländischer Investoren | 85 |
| | I. Definition | 85 |
| | II. Steuerrechtliche Aspekte | 85 |
| | C. Besteuerung inländischer Betriebsstätten ausländischer Investoren | 86 |
| | I. Definition | 86 |
| | II. Betriebswirtschaftliche Aspekte | 87 |
| | III. Steuerrechtliche Aspekte | 88 |
| | 1. Grundsätze | 88 |
| | 2. DBA-Staaten | 88 |
| | 3. Nicht-DBA-Staaten | 89 |
| | 4. Gewinnermittlung | 89 |
| | 5. Zuordnung und Übertragung von Wirtschaftsgütern | 90 |
| | 6. Dotationskapital | 91 |
| | 7. Auflösung der Betriebsstätte | 92 |
| | 8. Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft | 93 |
| | 9. Anwendung nationaler Vorschriften | 93 |
| | D. Besteuerung inländischer Personengesellschaften ausländischer Investoren | 94 |
| | I. Betriebswirtschaftliche Aspekte | 94 |
| | II. Steuerrechtliche Aspekte | 94 |
| | E. Besteuerung inländischer Kapitalgesellschaften ausländischer Investoren | 95 |
| | I. Betriebswirtschaftliche Aspekte | 95 |
| | II. Grundsätze der Besteuerung inländischer Kapitalgesellschaften | 96 |
| | III. Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften bei ausländischen natürlichen Personen und Personengesellschaften | 98 |
| | 1. DBA-Staaten | 98 |
| | a) Besteuerung von Dividenden | 98 |
| | b) Besteuerung von Veräußerungsgewinnen | 99 |
| | 2. Nicht-DBA-Staaten | 99 |
| | a) Besteuerung von Dividenden | 99 |

| | | |
|------------|---|------------|
| | b) Besteuerung von Veräußerungsgewinnen | 100 |
| IV. | Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften bei ausländischen Kapitalgesellschaften | 100 |
| | 1. DBA-Staaten | 101 |
| | a) Besteuerung von Dividenden | 101 |
| | b) Besteuerung von Veräußerungsgewinnen | 102 |
| | 2. Nicht-DBA-Staaten | 103 |
| | a) Besteuerung von Dividenden | 103 |
| | b) Besteuerung von Veräußerungsgewinnen | 104 |
| § 4 | Grundsätze der Besteuerung von Outbound-Investitionen | 105 |
| A. | Einleitung | 105 |
| | I. Definitionen | 105 |
| | II. Betriebswirtschaftliche Aspekte | 105 |
| | III. Anknüpfungspunkt der Besteuerung | 106 |
| | IV. Durchführung der Besteuerung | 108 |
| | V. Besonderheit: „weiße“ Einkünfte | 112 |
| B. | Besteuerung grenzüberschreitender Direktgeschäfte inländischer Investoren | 112 |
| | I. Definition | 112 |
| | II. Betriebswirtschaftliche Aspekte | 112 |
| | III. Steuerrechtliche Aspekte | 113 |
| | IV. Verlustnutzung | 113 |
| C. | Besteuerung ausländischer Betriebsstätten inländischer Investoren | 114 |
| | I. Definition | 114 |
| | II. Steuerrechtliche Aspekte | 114 |
| | 1. Allgemeines | 114 |
| | 2. Nicht-DBA-Staaten | 114 |
| | 3. DBA-Staaten | 115 |
| | 4. Aktuelle Rechtsprechung und Entwicklung zur Nutzung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten | 116 |
| | 5. Zusammenfassende Beispiele zu § 2a EStG und § 32b EStG i.d.F. des JStG 2009 | 118 |
| | 6. Checkliste zur Prüfung des Verlustabzuges nach § 2a EStG und des Progressionsvorbehaltes nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG | > 119 |
| | 7. Besonderheiten bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in die ausländische Betriebsstätte | 120 |
| | III. Verlustnutzung | 122 |
| | 1. Nicht-DBA-Fall bzw. DBA mit Anrechnungsmethode [^] | 122 |
| | 2. DBA mit Freistellungsmethode | 123 |
| | 3. Hebung stiller Reserven | 123 |
| | IV. Hinzurechnungsbesteuerung nach § 20 Abs. 2 AStG | 124 |
| D. | Qualifizierung ausländischer Gesellschaften | 125 |
| E. | Besteuerung ausländischer Personengesellschaften inländischer Investoren | 126 |
| | I. Betriebswirtschaftliche Aspekte und Qualifizierung | 126 |
| | • II. Grundsätze der Besteuerung ausländischer Personengesellschaften | 126 |
| | III. Qualifikationskonflikte | 127 |
| | 1. Qualifikationskonflikt 1: Unterschiedliche Beurteilung | 127 |
| | 2. Qualifikationskonflikt 2: Sondervergütungen | 128 |

| | | |
|-----|---|-----|
| | IV. § 50d Abs. 9 EStG - Unilaterale Regelung zur Behebung der Qualifikationskonflikte | 128 |
| | V. Veräußerungsgewinne | 129 |
| | VI. Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) | 130 |
| | VII. Vermögensverwaltende Personengesellschaften | 130 |
| | VIII. Verlustnutzung | 131 |
| | IX. Zusammenfassendes Beispiel | 131 |
| | F. Besteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften inländischer Investoren | 131 |
| | I. Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften bei inländischen natürlichen Personen und Einzelunternehmen/Personen gesellscharten | 132 |
| | 1. Abgeltungsteuer versus Halb-/Teileinkünfteverfahren | 132 |
| | a) Dividendeneinkünfte | 132 |
| | b) Veräußerungsgewinne | 133 |
| | 2. Nicht-DBA Land | 134 |
| | 3. DBA-Land | 135 |
| | II. Besteuerung von Einkünften aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften bei inländischen Kapitalgesellschaften | 135 |
| | 1. Nicht-DBA Land | 135 |
| | 2. DBA-Land | 136 |
| | III. Verlustnutzung bei ausländischen Kapitalgesellschaften | 137 |
| | IV. Zinsschranke § 8a KStG | 137 |
| | V. Verlustabzug § 8c KStG | 138 |
| | G. Strategie Evaluation | 138 |
| § 5 | Grenzüberschreitende Steuerplanung an Beispielen | 140 |
| | A. Einleitung | 140 |
| | B. Internationale Steuerplanung - legitim? | 145 |
| | I. Internationalisierung | 145 |
| | II. Legitimität | 146 |
| § 6 | Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Luxemburg | 150 |
| | A. Einleitung | 150 |
| | I. Länderhintergrund | 150 |
| | II. Wachstum basierend auf dem Finanzsektor | 151 |
| | III. Der Finanzsektor und das Bankgeheimnis | 152 |
| | IV. Der Holdingstandort | 153 |
| | V. Die Börse | 154 |
| | VI. Multinationale Unternehmen in Luxemburg | 154 |
| | B. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen | 155 |
| | I. Gesellschaftsrecht | 155 |
| | 1. Übersicht | 155 |
| | 2. Flexibles Handels- und Gesellschaftsrecht | 155 |
| | 3. Regulierung | 156 |
| | II. Überblick über die verschiedenen Gesellschaftsstrukturen | 156 |
| | III. Gründungen der Gesellschaften | 161 |
| | 1. Firma | 161 |
| | 2. Gründungsdokumente | 161 |

| | |
|---|-------|
| 3. Registrierung der Gesellschaft | 162 |
| 4. Zeithorizont | 162 |
| 5. Kosten und regelmäßige Publikationen | 162 |
| C. Grundlagen des Luxemburgischen Steuerrechts | 163 |
| I. Überblick | 163 |
| 1. Übersicht | 163 |
| 2. Luxemburgs Steuergesetze | 163 |
| 3. Steuererklärungen und grds. Verfahrensweisen | 165 |
| 4. Zusammenfassung | 167 |
| II. Grundlagen der Besteuerung von Gesellschaften | 167 |
| 1. Direkte Besteuerung von Gesellschaften | 167 |
| 2. Indirekte Besteuerung von Gesellschaften | 171 |
| III. Internationale Aspekte der Besteuerung von Gesellschaften | 171 |
| 1. Übersicht DBA | 171 |
| 2. Übersicht Europäische Richtlinien | 173 |
| 3. Übersicht nationale Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung | 174 |
| 4. Steuerliche Ansässigkeit in Luxemburg | 174 |
| D. Holdinggesellschaften und -Strukturen | 176 |
| I. Übersicht | 176 |
| 1. Einleitung | 176 |
| 2. Definitionen | 176 |
| II. Die „Holding 1929“ | 177 |
| 1. Übersicht | 177 |
| 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 177 |
| 3. ^Steuerrechtliche Faktoren | 178 |
| III. Die soparfi | 180 |
| 1. Übersicht | 180 |
| 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 180 |
| 3. Steuerrechtliche Faktoren | 182 |
| IV. Die spf | 191 |
| 1. Übersicht | ,191 |
| 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | / 191 |
| 3. Steuerrechtliche Faktoren | . 192 |
| E. Spezielle Investmentvehikel und sonstige Strukturen | 193 |
| I. Übersicht | 193 |
| 1. Einleitung | x 193 |
| 2. Definitionen | 193 |
| II. Die sicar | 194 |
| 1. Übersicht | 194 |
| 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 195 |
| 3. Steuerrechtliche Faktoren | 197 |
| III. Die Verbriefungsgesellschaft | 198 |
| 1. Übersicht | 198 |
| 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 199 |
| 3. Steuerrechtliche Faktoren | 201 |
| IV. Die Ihvestmentvermögen | 203 |
| 1. Übersicht | 203 |

| | | |
|-----------|--|-----|
| | 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 203 |
| | 3. Steuerrechtliche Faktoren | 204 |
| V. | Die Versicherungen | 206 |
| | 1. Übersicht | 206 |
| | 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 207 |
| | 3. Steuerrechtliche Faktoren | 207 |
| § 7 | Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Malta | 208 |
| A. | Einleitung | 208 |
| | I. Länderhintergrund | 208 |
| | II. Wirtschaft | 209 |
| B. | Gesellschaftsrechtliche Grundlagen | 210 |
| | I. Gesellschaftsrecht | 210 |
| | 1. Übersicht | 210 |
| | 2. Flexibles Handels-und Gesellschaftsrecht | 210 |
| | 3. Regulierung | 211 |
| | II. Überblick über die verschiedenen Gesellschaftsstrukturen | 211 |
| | III. Gründungen der Gesellschaften | 211 |
| | 1. Firma | 211 |
| | 2. Gründungsdokumente | 212 |
| | 3. Registrierung der Gesellschaft | 212 |
| | 4. Zeithorizont | 212 |
| | 5. Kosten und regelmäßige Publikationen | 213 |
| C. | Grundlagen des Maltesischen Steuerrechts | 213 |
| | I. Überblick | 213 |
| | 1. Übersicht | 213 |
| | 2. Maltas Steuergesetze | 214 |
| | 3. Steuererklärungen und grds. Verfahrensweisen | 215 |
| | 4. Zusammenfassung | 215 |
| | II. Grundlagen der Besteuerung von Gesellschaften | 216 |
| | 1. Direkte Besteuerung von Gesellschaften | 216 |
| | 2. Indirekte Besteuerung von Gesellschaften | 218 |
| | III. Internationale Aspekte der Besteuerung von Gesellschaften | 218 |
| | 1. Übersicht DBA | 218 |
| | 2. Übersicht Europäische Richtlinien | 220 |
| | 3. Übersicht nationale Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung | 220 |
| | 4. Steuerliche Ansässigkeit in Malta | 221 |
| D. | Holdingsgesellschaften und -Strukturen | 222 |
| | I. Übersicht | 222 |
| | 1. Einleitung | 222 |
| | 2. Definitionen | 222 |
| | II. Die „ITC“ | 222 |
| | III. Die „Participating Holding“ | 223 |
| | 1. Übersicht | 223 |
| | 2. Rechtliche und regulatorische Faktoren | 224 |
| | 3. Steuerrechtliche Faktoren | 224 |
| | IV. Sonstige | 228 |

| | | |
|-------------|--|------------|
| § 8 | Grenzüberschreitende Steuerplanung am Beispiel Spanien | 229 |
| A. | Einleitung | 229 |
| I. | Länderhintergrund | 229 |
| II. | Wirtschaftliche Aspekte | 229 |
| B. | Gesellschaftsrechtliche Grundlagen | 230 |
| C. | Grundlagen des Spanischen Steuerrecht | 232 |
| I. | Steuersubjekte | 232 |
| II. | Unbeschränkte Steuerpflicht | 232 |
| III. | Beschränkte Steuerpflicht | 233 |
| IV. | „Gewerbsteuer“ | 233 |
| V. | Umsatzsteuer | 234 |
| VI. | Grundlagen zum DBA Deutschland - Spanien | 235 |
| D. | Besteuerung in Spanien belegener Betriebsstätten deutscher Unternehmen | 235 |
| I. | Zuweisung des Besteuerungsrechts | 235 |
| II. | Definition der Betriebsstätte | 235 |
| III. | Besteuerung nach spanischem Recht | 236 |
| IV. | Besteuerung nach deutschem Recht | 236 |
| V. | Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG | 237 |
| VI. | Auflösung/Aufgabe der in Spanien belegenen Betriebsstätte | 237 |
| VII. | Verluste | 238 |
| E. | Besteuerung in Spanien belegener Tochter-Personengesellschaften deutscher Unternehmen | 238 |
| I. | Qualifikation spanischer Gesellschaftsformen | 238 |
| II. | Besteuerung laufender Einkünfte | 239 |
| | 1. Zuweisung des Besteuerungsrechtes | 239 |
| | 2. Besteuerung laufender Einkünfte nach spanischem Recht | 239 |
| | 3. Besteuerung laufender Einkünfte nach deutschem Recht | 240 |
| III. | Besteuerung Sondervergütungen nach spanischem Recht | 241 |
| | 1. Zuweisung des Besteuerungsrechtes | 241 |
| | 2. Besteuerung Sondervergütungen nach spanischem Recht | 241 |
| | 3. Besteuerung Sondervergütungen nach deutschem Recht | 242 |
| IV. | Besteuerung Veräußerungsgewinne | 243 |
| | 1. Zuweisung des Besteuerungsrechtes | 243 |
| | 2. Besteuerung Veräußerungsgewinne nach spanischem Recht | 245 |
| | 3. Besteuerung Veräußerungsgewinne nach deutschem Recht | 245 |
| F. | Besteuerung in Spanien belegener Tochter-Kapitalgesellschaften deutscher Unternehmen | 246 |
| I. | Grundsätze der Besteuerung von Kapitalgesellschaften in Spanien | 246 |
| | 1. Steuersubjekte | 246 |
| | 2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht | 246 |
| | 3. Besteuerung nicht ansässiger Körperschaften | 246 |
| | 4. Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens | 247 |
| | 5. Verrechnungspreise | 248 |
| | 6. Hinzurechnungsbesteuerung | 248 |
| | 7. Gesellschafterfremdfinanzierung | 249 |
| | 8. Besteuerung von Dividendeneinkünften | 249 |
| | 9. Steuersätze | 250 |

| | |
|---|-----|
| 10. Steuervorauszahlungen, Steuerentrichtung, Veranlagung und Erhebung | 250 |
| 11. Verlustabzug | 251 |
| 12. Konsolidierte Besteuerung | 251 |
| 13. Besondere steuerrechtliche Vorschriften | 252 |
| II. Besteuerung spanischer Dividendeneinkünfte in Deutschland | 252 |
| 1. Zuweisung des Besteuerungsrechtes | 252 |
| 2. Besteuerung nach spanischem Recht | 252 |
| 3. Besteuerung nach deutschem Recht | 254 |
| a) Dividendenempfänger ist eine Kapitalgesellschaft | 254 |
| b) Dividendenempfänger ist eine natürliche Person/Einzelunternehmen oder Personengesellschaft | 254 |
| III. Besteuerung der Veräußerungsgewinne spanischer Kapitalgesellschaftsanteile in Deutschland | 256 |
| 1. Zuweisung des Besteuerungsrechtes | 256 |
| 2. Besteuerung nach spanischem Recht | 256 |
| 3. Besteuerung nach deutschem Recht | 257 |
| G. Steuergestaltung mit der ETVE (der spanischen Holdinggesellschaft) | 258 |
| I. Allgemeines | 258 |
| II. Voraussetzungen für die Implementierung der ETVE | 258 |
| III. Steuerliche Begünstigungen | 259 |
| 1. Dividendenfreistellung | 259 |
| 2. Veräußerungsgewinnbesteuerung | 261 |
| 3. Verluste aus der Veräußerung | 262 |
| 4. Advantage ETVE - Weiterausschüttungen der ETVE | 262 |
| H. ZEC (Zona Especial Canaria) | 262 |
| I. Summary und Strategie Evaluation | 264 |
| I. Summary | 264 |
| II. Steuerbelastungsvergleich spanische Betriebsstätte/Tochterkapitalgesellschaft | 266 |
| III. Strategie Evaluation | 268 |
| IV. Zusammenfassung | 273 |
| § 9 Die SPE (Societas Privata Europaea) - ein Ausblick | 274 |
| A. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen | 274 |
| I. Warum SPE? | 274 |
| II. Gesellschaftsrechtlicher Blick auf die SPE | 275 |
| III. Kurzer Ausblick | 277 |
| B. Steuerrechtliche Behandlung der SPE | 278 |
| I. Besteuerung der SPE | 278 |
| 1. Laufende Besteuerung der SPE | 278 |
| 2. Besteuerung bei der Gründung der SPE | 279 |
| a) Neugründung | 279 |
| b) Gründung durch Umwandlung | 280 |
| II. Steuerrechtliche Besonderheiten | 281 |
| 1. Verlegung des Sitzes innerhalb der EU | 281 |

| | |
|---|------------|
| 2. Verlegung des Sitzes in einen Staat außerhalb der EU | 281 |
| 3. Steuerneutrale Sitzverlegung und verbleibende Betriebsstätte in Deutschland | 282 |
| III. Entstrickung von SPE-Anteilen | 284 |
| IV. Kurzer Ausblick | 284 |
| Stichwortverzeichnis | 285 |