

Philipp Seidel

Ertragsbesteuerung periodischer Auslandseinkünfte aus Direktinvestitionen

PETER LANG

**INTERNATIONALE STEUERLEHRE,
STEUERRECHT UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG**

Rainer Heurung / Gerd Morgenthaler / Andreas Dutzi

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

XXIII

1. Teil: Grundlagen der Untersuchung	1
Kapitel 1: Problemstellung sowie Ziel und Gang der Untersuchung	1
A. Problemstellung	1
B. Untersuchungsziel im Rahmen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und Gang der Untersuchung	4
I. Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre	4
II. Untersuchungsziel und Gang der Untersuchung	7
Kapitel 2: Investitionen im Ausland aus Perspektive der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre	8
A. Konstitutive Entscheidungen bei Investitionen	8
B. Entscheidung über den Standort der Investition ohne Einbezug der Besteuerung	9
C. Entscheidung über die Rechtsform der Investition ohne Einbezug der Besteuerung	11
Kapitel 3: Vorgaben für die Besteuerung von Einkünften aus Investitionen im Ausland	12
A. Entscheidungsneutralität	12
I. Begriffsverständnis	12
II. Begründungsansätze	15
1. Gesamtwirtschaftliche Effizienz	15
2. Steuerplanungskosten und Zielerreichung steuerlicher Lenkungsnormen	15
B. Welteinkommensprinzip und Einmalbesteuerung bei der Körperschaftsteuer	16
C. Inlandsprinzip bei der Gewerbesteuer	18
D. Bestimmtheit, Einfachheit, Systemhaftigkeit und Transparenz	19

XII

Kapitel 4: Anknüpfungspunkt und Umfang der Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte	20
A. Ursachen von Doppelbesteuerung	20
B. Vorzugswürdigkeit von Wohnsitz- oder Quellenprinzip	22
I. Status Quo: Kontroverse	22
II. Zum Quellenprinzip	24
III. Zum Wohnsitzprinzip	26
 2. Teil: Ausländische Einkünfte aus Kapitalgesellschaftsanteilen und Betriebsstätten	 28
Kapitel 1: Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften	28
A. Anteile i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	28
I. Anteile an Kapitalgesellschaften	28
1. Begriffsabgrenzung	28
2. Ausländische Kapitalgesellschaften	29
II. Genussrechte an Kapitalgesellschaften	30
B. Von § 9 Nr. 7 und 8 GewStG erfasste Anteile	33
I. Anteile i.S.v. § 9 Nr. 7 GewStG	33
II. Anteile i.S.v. § 9 Nr. 8 GewStG	33
C. Anteile an ausländischen Investmentvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 2 InvStG	34
D. Anteile i.S.v. Art. 10 DBA	36
I. Auslegung von DBA als Vorfrage	36
II. Gesellschaftsanteil i.S.v. Art. 10 DBA	38
1. Überblick	38
2. Aktien und Genussrechte	39
3. Andere Rechte mit Gewinnbeteiligung	40
4. Sonstige Gesellschaftsanteile	40
5. Erweiterter Dividendenbegriff in deutschen DBA	41
51. Begriffserweiterungen in deutscher DBA-Praxis	41
511. Erweiterung der Dividendendefinition um Zinsen	41
512. Bindungsrichtung der Begriffserweiterung	42
52. Typisch stille Beteiligungen und partiarische Darlehen	44

XIII

53. Gewinnobligationen, Wandelanleihen und Anteile an ausländischen Investmentvermögen	46
6. Qualifikationsverketzung	47
E. Anteile i.S.v. Art. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie	49

Kapitel 2: Ausländische Betriebsstätten **50**

A. Unilateraler Betriebsstättenbegriff	50
I. Begriffsabgrenzung	50
II. Betriebsstätten i.S.v. § 12 AO	51
1. Geschäftseinrichtung oder Anlage	51
2. Tatbestandsmerkmal „fest“	51
21. Örtliche und zeitliche Kriterien	51
22. Rechtliche Kriterien	53
3. Der Unternehmenstätigkeit „dienend“	54
4. Betriebsstättenbeispiele	55
B. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff	55
I. Einordnung und Überblick	55
II. Grundtatbestand des Art. 5 Abs. 1 MA	57
III. Positivkatalog des Art. 5 Abs. 2 und 3 MA	58
IV. Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 MA	59
V. Vertreterbetriebsstätte und Anti-Organ-Klausel	60

Kapitel 3: Einkünfte aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten **61**

A. Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften	61
I. Positive Einkünfte	61
1. Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG	61
2. Gewinne i.S.d. § 9 Nr. 7 und 8 GewStG	64
3. Erträge aus Investmentvermögen	66
4. Abkommensrechtliche Dividendeneinkünfte	67
5. Gewinne i.S.v. Art. 4 Mutter-Tochter-Richtlinie	69
II. Negative Einkünfte	70
B. Betriebsstätteneinkünfte	72

XIV

I.	Unilaterale Rechtslage	72
II.	Besonderheiten im DBA-Fall	74
1.	Selbstständigkeits- und Unabhängigkeitsfiktion	74
2.	Reichweite der Verselbstständigung	75
21.	Uneingeschränkte oder eingeschränkte Verselbstständigung	75
22.	Separate-Entity-Approach oder Relevant-Business-Activity-Approach auf OECD-Ebene	76
23.	Self-Executing-Wirkung des Art. 7 Abs. 2 MA	77
III.	Technik der Gewinnzurechnung	78
IV.	Zuordnung von Wirtschaftsgütern	79
1.	Anteilige Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Kapitalstruktur der Betriebsstätte	79
2.	Beteiligungen im Betriebsvermögen von Betriebsstätten	80
3.	Holdingbetriebsstätten	81
4.	Beteiligungen an Drittstaatengesellschaften	83
3. Teil:	Ertragsbesteuerung ausländischer Einkünfte	84
Kapitel 1:	Besteuerung mit Körperschaftsteuer im Nicht-DBA-Fall	84
A.	Umsetzung des Welteinkommensprinzips	84
I.	Positive Auslandseinkünfte	84
II.	Verlustverrechnung im Allgemeinen	84
III.	Einschränkungen bei negativen Auslandseinkünften	85
1.	Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten (§ 2a EStG)	85
11.	Betriebsstätteneinkünfte	85
12.	Anteile an Kapitalgesellschaften	87
13.	Typisch stille Beteiligungen und partiarische Darlehen	88
2.	Verluste aus stillen Beteiligungen (§ 15 Abs. 4 S. 6-8 EStG)	88
3.	Negatives Beteiligungskonto (§ 15a EStG)	89
4.	Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Anteilen (§ 8b Abs. 3 KStG)	90
41.	Teilwertabschreibungen auf Anteile	90
42.	Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen	92
5.	Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG	93

6. Negative Erträge aus Investmentanteilen (§ 3 Abs. 4 InvStG)	94
B. Anrechnungs- und Abzugsmethode	95
I. Behandlung ausländischer Steuern	95
II. Grundsatz der Steueranrechnung (§ 34c Abs. 1 EStG)	95
1. Tatbestandsvoraussetzungen	95
2. Steuerpflicht, Steuersubjektidentität, Auslandssteuer	95
3. Ausländische Einkünfte	96
4. Anrechnungshöchstbetrag	98
5. Identität des Veranlagungszeitraums	99
III. Wahlweiser Steuerabzug (§ 34c Abs. 2 EStG)	99
IV. Obligatorischer Steuerabzug (§ 34c Abs. 3 EStG)	100
V. Indirekte Anrechnungsmethode	100
C. Erlass oder Pauschalierung der deutschen Körperschaftsteuer (§ 34c Abs. 5 EStG)	101
D. Freistellungsmethode	102
I. Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG	102
II. Ausnahme und Rückausnahme für Banken, Finanzdienstleistungs- und Versicherungsunternehmen	103
1. Ziel und Zweck	103
2. Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 und 8 KStG	105
3. Rückausnahme nach § 8b Abs. 9 KStG	106
III. Korrespondenzprinzip (Abzugsverbot)	106
IV. Fiktion nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG	107
V. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz	108
E. Eingeschränktes Transparenzprinzip bei ausländischen Investmentvermögen	108
F. Ausschüttungsfiktion und Durchgriffsbesteuerung bei ausländischen Kapitalgesellschaften	110
I. Ausschüttungsfiktion der Hinzurechnungsbesteuerung	110
1. Ziel und Zweck	110
2. Tatbestandsvoraussetzungen	111
3. Aktivitätskatalog	113
4. Niedrige Besteuerung	114

XVI

5.	Hinzurechnungsbetrag	115
6.	Tatsächliche Ausschüttung	116
7.	Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	118
8.	Mehrstufige Konzernstrukturen	119
9.	Ausnahme für EU/EWR-Gesellschaften	119
II.	Durchgriffsbesteuerung des § 42 AO	121
1.	Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten	121
2.	Basisrechtsprechung des BFH	122
3.	Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung	123
4.	Anrechnungs- und Abzugsmethode	125
Kapitel 2: Besteuerung mit Körperschaftsteuer im DBA-Fall		127
A.	Verhältnis der DBA zu unilateralen Steuernormen	127
B.	Anrechnungs- und Abzugsmethode im DBA-Fall	129
I.	Anrechnungsmethode	129
1.	Vorrang der Regelungen eines DBA	129
2.	Stammen der Einkünfte	129
3.	Konkretisierung der Steueranrechnung	130
4.	Anrechnung und Abzug im Zusammenhang mit § 8b Abs. 5 KStG	132
5.	Anrechnung fiktiver Steuern	132
II.	Steuerabzug nach § 34c Abs. 2 und 3 EStG	135
III.	Steueranrechnung bei investmentsteuerlichem Transparenzprinzip und bei Hinzurechnungsbesteuerung	135
IV.	Steueranrechnung bei Durchgriffsbesteuerung	135
V.	Indirekte Anrechnungsmethode	136
C.	Freistellungsmethode im DBA-Fall	137
I.	Betriebsstätteneinkünfte	137
1.	Positive Einkünfte	137
11.	Grundsatz der Steuerfreistellung	137
12.	Reichweite des Betriebsstättenvorbehalts	138
13.	Aktivitätsklauseln	139
131.	Deutsche DBA-Praxis	139

XVII

132.	Derivative Aktivitätsklauseln	141
133.	Originäre Aktivitätsklauseln	142
134.	Auslegungsfragen	143
1341.	AStG und Parallelabkommen als mögliche Auslegungshilfen	143
1342.	Bruttoerträge aus fast ausschließlich aktiver Tätigkeit	144
14.	Hypothetische Hinzurechnungsbesteuerung	145
15.	Subject-To-Tax-Klauseln	148
151.	Allgemeines	148
1511.	Doppelte Nichtbesteuerung	148
1512.	Begriffsabgrenzung	149
1513.	Rückfallklauseln	150
152.	Betriebsstättengewinne	152
16.	Switch-Over-Klauseln	152
161.	Allgemeines	152
1611.	Deutsche DBA-Praxis	152
1612.	Switch-Over-Klauseln im engeren Sinne	153
16121.	Überblick	153
16122.	Qualifikationskonflikte	155
161221.	Kategorisierung	155
161222.	Anwendungsbereich	156
1613.	Notifikationsklauseln	157
162.	Betriebsstättengewinne	158
17.	Einheitliche Auslegung und Anwendung von DBA	158
171.	Entscheidungsharmonie	158
172.	Qualifikationsverkettung	159
18.	Unilaterale Switch-Over- und Subject-To-Tax-Klausel (§ 50d Abs. 9 EStG)	162
181.	Allgemeines	162
1811.	Regelungsinhalt	162
1812.	Erfasste Qualifikationskonflikte	163
1813.	Prüfungsreihenfolge	164

XVIII

182. Betriebsstättengewinne	165
2. Negative Einkünfte	166
21. Symmetriewirkung der Freistellung	166
22. Methodenwechsel bei Betriebsstättenverlusten	168
II. Dividendeneinkünfte	170
1. Gewinnausschüttungen	170
11. Internationales Schachtelprivileg	170
12. Mindestbeteiligungsquote	171
13. Reichweite der Freistellung	172
131. Dividendenbegriff des Methodenartikels	172
132. Freizustellende Einkünfte	174
133. Erträge aus Investmentvermögen	175
134. Hinzurechnungsbesteuerung und InvStG	177
14. Aktivitätsklauseln	177
15. Abzugsverbot	178
16. Korrespondenzprinzip (Abzugsverbot)	179
17. Switch-Over-Klauseln, Subject-To-Tax-Klauseln, Qualifikationsverkettung	180
18. Unilaterale Switch-Over- und Subject-To-Tax-Klausel (§ 50d Abs. 9 EStG)	181
181. Dividendeneinkünfte i.S.d. § 50d Abs. 9 S. 2 EStG	181
182. Minderbesteuerung i.S.d. § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 1 EStG	182
19. Fiktiv nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	183
20. Beteiligungsaufwendungen	183
21. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz	184
2. Teilwertabschreibungen	185
D. Pauschalierungs- und Erlassmethode bei DBA	186
Kapitel 3: Besteuerung mit Gewerbesteuer	187
A. Einkünfte aus Anteilen an Kapitalgesellschaften	187
I. Nicht-DBA-Fall	187
1. Freistellung für Schachteldividenden	187
2. Aktivitätsvorbehalte	188

XIX

21. Aktivitätsklausel in § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG	188
22. Landes- und Funktionsholdingklausel in § 9 Nr. 7 S. 1 GewStG	189
23. Klausel für aktiv tätige Enkelgesellschaften in § 9 Nr. 7 S. 4 GewStG	190
3. Beteiligungsaufwendungen	192
4. Banken, Finanzdienstleistungs- und Versicherungsunternehmen	194
5. Hinzurechnungsbesteuerung	195
6. Investmentsteuerliches Transparenzprinzip	197
7. Korrespondenzprinzip (Abzugsverbot)	198
8. Durchgriffsbesteuerung	199
9. Teilwertabschreibungen auf Anteile	199
II. DBA-Fall	201
1. Dividendenfreistellung durch Mutter-Tochter-Richtlinie	201
2. Dividendenfreistellung durch DBA	201
21. Absenkung der Mindestbeteiligungsgrenze	201
22. Anwendung der DBA-Freistellung	202
23. Dividendenbegriff	204
3. Steueranrechnung aufgrund DBA	204
B. Einkünfte aus Betriebsstätten	208
4. Teil: Entscheidungswirkungen und Reformüberlegungen	210
Kapitel 1: Zusammenfassende Analyse der Entscheidungswirkungen	210
A. Einflussfaktoren der Rechtsform- und Standortwahl	210
I. Ausgangsüberlegungen	210
II. Ausgewählte Einflussfaktoren der Rechtsformwahl	211
III. Ausgewählte Einflussfaktoren der Standortwahl	213
B. Entscheidungswirkungen der Körperschaftsteuer	214
I. Grundfall	214
1. Rechtsformwahl	214
2. Standortwahl	215
II. Spezialfälle	216

1. Hinzurechnungsbesteuerung	216
11. Rechtsformwahl	216
12. Standortwahl	217
2. Investmentsteuerliches Transparenzprinzip	218
21. Rechtsformwahl	218
22. Standortwahl	220
3. Banken, Finanzdienstleistungs- und Versicherungsunternehmen	220
31. Rechtsformwahl	220
32. Standortwahl	222
4. Durchgriffsbesteuerung	222
C. Entscheidungswirkungen der Gewerbesteuer	223
I. Grundfall	223
1. Rechtsformwahl	223
2. Standortwahl	224
II. Spezialfälle	225
1. Hinzurechnungsbesteuerung	225
11. Rechtsformwahl	225
12. Standortwahl	225
2. Investmentsteuerliches Transparenzprinzip	226
21. Rechtsformwahl	226
22. Standortwahl	227
3. Banken, Finanzdienstleistungs- und Versicherungsunternehmen	227
31. Rechtsformwahl	227
32. Standortwahl	228
Kapitel 2: Reformüberlegungen zur Besteuerung von Auslandseinkünften	228
A. Einordnung der Reformüberlegungen	228
B. Vermeidung von Doppelbesteuerung	229
I. Einheitliche Besteuerung von Auslandsinvestitionen	229
1. Rechtsform der Investition	229

2. Standort der Investition	233
II. Ausgestaltungsfragen der Anrechnungsmethode	234
1. Genereller Übergang zur Steueranrechnung	234
2. Indirekte oder direkte Anrechnung	235
21. Vermeidung von juristischer oder wirtschaftlicher Doppelbesteuerung	235
22. Indirekte Steueranrechnung für aktive Einkünfte und direkte Steueranrechnung für passive Einkünfte	236
3. Höchstbetragsberechnung und Steuerrückerstattung	237
31. Full-Credit	237
32. Overall-Limitation	237
33. Per-Country-Limitation	239
34. Per-Company-Limitation, Per-Item-Limitation, Basket-Limitation	240
4. Anrechnungsüberhänge	240
41. Vor- und Rücktrag von Anrechnungsüberhängen	240
42. Abzug von Anrechnungsüberhängen	241
43. Berücksichtigung von Anrechnungsüberhängen bei der Gewerbesteuer	242
5. Betriebsausgabenabzugsgebot	242
III. Kombination aus Abzugs- und Anrechnungsmethode	242
IV. Anrechnung fiktiver Steuern	244
V. Ausgestaltungsfragen der Freistellungsmethode	245
1. Genereller Übergang zur Freistellungsmethode	245
2. Direkt- und Portfolioinvestitionen sowie Mindestbesitzdauer	245
3. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz	247
C. Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung	248
D. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	250
E. Inlandsprinzip bei der Gewerbesteuer	252
F. Bestimmtheit, Einfachheit, Systemhaftigkeit und Transparenz	253
I. Vereinheitlichung der Begriffsdefinitionen	253
II. Aktivitätsklauseln	254
1. Regelungszweck und Erscheinungsformen	254

2. Wirkungsweise	255
3. Neuausrichtung der Aktivitätskataloge	256
III. Ausnahmen vom Trennungsprinzip	257
5. Teil: Schlussbetrachtung	259
LITERATURVERZEICHNIS	265
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	293
BUNDESVERFASSUNGSGERICHT UND EUROPÄISCHER GERICHTSHOF	293
BUNDESFINANZHOF	293
FINANZGERICHTE	296
VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN	296
BUNDESFINANZMINISTERIUM	296
WEITERE VERWALTUNGSANWEISUNGEN	298
VERZEICHNIS DER DRUCKSACHEN VON BUNDESTAG UND BUNDESRAT	299