

Vahlen's Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften

Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre

von
Prof. Dr. Wolfram Scheffler

3., vollständig überarbeitete Auflage

Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Scheffler

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Rechnungs-, Prüfungswesen, Bilanzierung – Volkswirtschaftslehre

Verlag Franz Vahlen München 2009

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 3614 3

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abbildungsverzeichnis	XVII
Tabellenverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXV
1. Zusammenhang zwischen betriebswirtschaftlichen Überlegungen und steuerrechtlichen Normen	1
2. Internationale Unternehmensbesteuerung aus betriebswirtschaftlicher Sicht	7
2.1 Doppelbesteuerung	7
2.1.1 Begriff der Doppelbesteuerung	7
2.1.2 Ursachen und Konsequenzen von Doppelbesteuerungen	9
2.1.3 Anrechnungsmethode und Freistellungsmethode als Grundformen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen	14
2.1.3.1 Grundsätzliche Wirkungen im Gewinnfall	15
2.1.3.2 Grundsätzliche Wirkungen im Verlustfall	19
2.1.3.3 Einfluss von progressiven Steuertarifen	25
2.1.4 Vor- und Nachteile der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode	30
2.1.4.1 Bestehen eines Anrechnungshöchstbetrags als Grundproblem der Anrechnungsmethode	31
2.1.4.2 Rechtfertigung der Zweiteilung in inländische und in ausländische Einkünfte als Grundproblem der Freistellungsmethode	40
2.1.4.2.1 Versuch einer methodischen Begründung für eine kapitalimportneutrale Besteuerung	40
2.1.4.2.2 Rechtfertigung der Freistellungsmethode mit Hilfe von Plausibilitätsüberlegungen	42
2.1.4.2.3 Beurteilung der pragmatischen Argumente zugunsten der Freistellungsmethode	44
2.1.4.3 Fehlende grenzüberschreitende Verlustverrechnung als weiteres Problem der Freistellungsmethode	47
2.1.4.4 Schwierigkeiten der Integration von ausländischen Tochterkapitalgesellschaften	50
2.1.4.5 Probleme aus dem Nebeneinander von Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer	57
2.1.4.6 Ergebnisse der Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Freistellungsmethode	62
2.1.5 Abzugs- und Pauschalierungsmethode als ergänzende Maßnahmen	68
2.2 Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung	75
2.2.1 Bedeutung der zwischenstaatlichen Erfolgszuordnung für die Unternehmen und die Staaten	75
2.2.2 Veranlassungsprinzip als Ausgangspunkt für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung	82
2.2.2.1 Bedeutung des Veranlassungsprinzips	82

2.2.2.2 Indirekte Methode: Aufteilung durch Schlüsselung des Gesamtgewinns	83
2.2.2.3 Direkte Methode: Aufteilung mit Hilfe von Verrechnungspreisen	87
2.2.2.4 Vor- und Nachteile der beiden Ansätze für die zwischenstaatliche Erfolgszuordnung	90
2.3 Minderbesteuerung	94
2.3.1 Begriff, Ursachen und Konsequenzen von Minderbesteuerungen	94
2.3.2 Maßnahmen zur Vermeidung von Minderbesteuerungen	100
2.4 Umsatzsteuer	108
2.4.1 Ursprungsland- und Bestimmungslandprinzip als Grundformen zur umsatzsteuerlichen Erfassung des grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs	108
2.4.2 Konflikt zwischen dem Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer und dem Binnenmarktgedanken	109
3. Internationale Unternehmensbesteuerung aus rechtlicher Sicht	113
3.1 Begriff und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts	113
3.2 Recht der Europäischen Union	114
3.2.1 Vertragliche Grundlagen und Organe	114
3.2.2 Primäres Unionsrecht	117
3.2.3 Sekundäres Unionsrecht	121
3.2.3.1 Formen und deren Bedeutung	121
3.2.3.2 Richtlinien mit steuerlichem Bezug	123
3.2.3.3 Weitere Regelungen mit steuerlichem Bezug	137
3.2.4 Rechtsschutz durch den EuGH	144
3.2.5 Zusammenhang zwischen den Grundfragen der internationalen Unternehmensbesteuerung und dem Recht der Europäischen Union ..	152
3.3 Innerstaatliches Außensteuerrecht	154
3.3.1 Einkommen- und Körperschaftsteuer	155
3.3.1.1 Steuerpflicht	155
3.3.1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	155
3.3.1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht	158
3.3.1.1.3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht	169
3.3.1.1.4 Besondere beschränkte Steuerpflicht	170
3.3.1.1.5 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	171
3.3.1.2 Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen	173
3.3.1.2.1 Überblick	173
3.3.1.2.2 Anrechnungsmethode	174
3.3.1.2.3 Abzugsmethode	183
3.3.1.2.4 Pauschalierungserlass	188
3.3.1.2.5 Auslandstätigkeitserlass	190
3.3.2 Gewerbesteuer	190
3.3.3 Erbschaft- und Schenkungsteuer	194
3.3.3.1 Steuerpflicht	194
3.3.3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht	194
3.3.3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht	195
3.3.3.1.3 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht ..	196
3.3.3.2 Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen	196
3.4 Doppelbesteuerungsabkommen	197
3.4.1 Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen	197
3.4.1.1 Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen	198

3.4.1.2 Vorteile von Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber unilateralen Regelungen	201
3.4.1.3 Aufbau von Doppelbesteuerungsabkommen	202
3.4.2 Abkommensrechtliche Maßnahmen zur Vermeidung von internationalen Doppelbesteuerungen	205
3.4.2.1 Prinzipien zur Aufteilung der Besteuerungsrechte	205
3.4.2.2 Einschränkung der Quellenbesteuerung	206
3.4.2.3 Entlastungen bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	215
3.4.2.4 Weitere Maßnahmen in Doppelbesteuerungsabkommen	220
3.4.2.5 Besonderheiten des UN-Musterabkommens	225
3.4.3 Vergleich zwischen nationalem Recht und Abkommensrecht	228
3.4.4 Grundzüge der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer	231
3.5 Weitere Quellen des internationalen Steuerrechts	232
3.6 Konsequenzen des Rechts der Europäischen Union und der Doppelbesteuerungsabkommen auf die Steuerpolitik in Deutschland	233
3.6.1 Grenzen einer nationalstaatlich ausgerichteten Steuerpolitik	233
3.6.2 Höhe der Steuerbelastung für Unternehmen	234
3.6.3 Körperschaftsteuersystem	239
3.6.4 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften ..	242
3.6.5 Weitere Einflüsse auf das deutsche Steuerrecht	243
4. Ertragsbesteuerung inländischer Unternehmen mit grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit	245
4.1 Einflussfaktoren auf die Wahl der Organisationsform und deren Bedeutung für die Steuerplanung	245
4.2 Besteuerung von Direktgeschäften	248
4.2.1 Formen und steuerliche Hauptfragen	248
4.2.2 Warenlieferungen, gewerbliche Dienstleistungen sowie kurzfristige Bau- und Montagetätigkeiten	250
4.2.2.1 Besteuerung von Gewinnen	250
4.2.2.1.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	250
4.2.2.1.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	252
4.2.2.2 Behandlung von Verlusten	253
4.2.3 Überlassung von Kapital, beweglichen Wirtschaftsgütern und immateriellen Wirtschaftsgütern	253
4.2.3.1 Besteuerung von Gewinnen	253
4.2.3.1.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	253
4.2.3.1.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	256
4.2.3.2 Behandlung von Verlusten	258
4.2.4 Überlassung von Grundstücken	259
4.2.4.1 Besteuerung von Gewinnen	259
4.2.4.1.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	259
4.2.4.1.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	260
4.2.4.2 Behandlung von Verlusten	261
4.3 Besteuerung von Direktinvestitionen in Form einer rechtlich unselbständigen Niederlassung (Betriebsstätte)	262
4.3.1 Steuerliche Hauptfragen eines internationalen Einheitsunternehmens	262
4.3.2 Begriff der Betriebsstätte	264
4.3.2.1 Betriebsstättenbegriff im nationalen Recht	264
4.3.2.2 Betriebsstättenbegriff nach Abkommensrecht	267
4.3.2.3 Betriebsstättensondertatbestände	270

4.3.2.4 Betriebsstättenproblematik beim Electronic Commerce	272
4.3.3 Besteuerung von Gewinnen	275
4.3.3.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	275
4.3.3.1.1 Besteuerung im Ausland	275
4.3.3.1.2 Besteuerung im Inland	276
4.3.3.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	279
4.3.3.2.1 Besteuerung im Ausland	279
4.3.3.2.2 Besteuerung im Inland	280
4.3.4 Behandlung von Verlusten	281
4.3.4.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	281
4.3.4.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	283
4.4 Besteuerung von Direktinvestitionen in Form einer Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft	286
4.4.1 Steuerliche Hauptfragen eines internationalen Konzerns	286
4.4.2 Voraussetzungen für die vollständige Beachtung des Trennungs- prinzips	290
4.4.2.1 Prüfkriterien	290
4.4.2.2 Anerkennung als Kapitalgesellschaft	291
4.4.2.3 Anerkennung als ausländische Kapitalgesellschaft	292
4.4.2.4 Anerkennung als eigenständige Kapitalgesellschaft (keine Durchgriffsbesteuerung)	294
4.4.2.4.1 Voraussetzungen	294
4.4.2.4.2 Rechtsfolgen bei Vorliegen einer Basisgesellschaft	296
4.4.2.5 Anerkennung der Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft (keine Hinzurechnungsbesteuerung)	297
4.4.2.5.1 Voraussetzungen	297
4.4.2.5.2 Rechtsfolgen einer Hinzurechnungsbesteuerung	302
4.4.3 Besteuerung von Gewinnen	306
4.4.3.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	306
4.4.3.1.1 Besteuerung im Ausland	306
4.4.3.1.2 Besteuerung im Inland	307
4.4.3.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	315
4.4.3.2.1 Besteuerung im Ausland	315
4.4.3.2.2 Besteuerung im Inland	317
4.4.4 Behandlung von Verlusten	321
4.4.4.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	321
4.4.4.1.1 Besteuerung im Ausland	321
4.4.4.1.2 Besteuerung im Inland	321
4.4.4.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	323
4.4.5 Besteuerung von schuldrechtlichen Lieferungs- und Leistungs- beziehungen zwischen der Tochterkapitalgesellschaft und dem Mutterunternehmen	325
4.4.5.1 Grundsätzliche Einordnung	325
4.4.5.2 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	326
4.4.5.2.1 Besteuerung im Ausland	326
4.4.5.2.2 Besteuerung im Inland	326
4.4.5.3 Abkommensrecht (DBA-Fall)	327
4.4.5.3.1 Besteuerung im Ausland	327
4.4.5.3.2 Besteuerung im Inland	327
4.5 Besteuerung von Direktinvestitionen in Form einer Tochterpersonen- gesellschaft	328

4.5.1 Einordnung der Personengesellschaft in das System der internationalen Besteuerung	328
4.5.2 Besteuerung bei übereinstimmender Steuersubjektqualifikation	332
4.5.2.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	332
4.5.2.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	334
4.5.3 Besteuerung bei Abweichungen hinsichtlich der Steuersubjektqualifikation	336
4.5.3.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	336
4.5.3.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	337
5. Empfehlungen zur Rechtsform und Finanzierung einer Auslandsinvestition	339
5.1 Zielsetzung und Daten der Fallstudien	339
5.2 Finanzierung der Auslandsinvestition mit Eigenkapital	343
5.2.1 Nationales Recht (Nicht-DBA-Fall)	343
5.2.1.1 Inländische Spitzeneinheit: Einzelunternehmen oder Personengesellschaft	343
5.2.1.2 Inländische Spitzeneinheit: Kapitalgesellschaft	349
5.2.1.3 Vergleich in Abhängigkeit von der Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit	354
5.2.2 Abkommensrecht (DBA-Fall)	356
5.2.2.1 Inländische Spitzeneinheit: Einzelunternehmen oder Personengesellschaft	356
5.2.2.2 Inländische Spitzeneinheit: Kapitalgesellschaft	361
5.2.2.3 Vergleich in Abhängigkeit von der Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit	365
5.2.3 Besonderheiten bei Direktinvestitionen in einem anderen EU-Staat ...	368
5.2.4 Einfluss der Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach §34a EStG	372
5.2.5 Weiterleitung der Gewinne an die Inhaber der Spitzeneinheit	373
5.2.5.1 Mutterkapitalgesellschaft im Vergleich mit Mutterpersonenunternehmen (Regelbesteuerung)	374
5.2.5.2 Mutterkapitalgesellschaft im Vergleich mit Mutterpersonenunternehmen (Thesaurierungsbegünstigung)	378
5.2.6 Steuerplanung durch Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft (inländische Auslandsholding)	382
5.2.6.1 Entscheidungssituation	382
5.2.6.2 Thesaurierung im Unternehmensbereich	384
5.2.6.3 Weiterleitung an die Inhaber der Spitzeneinheit	385
5.3 Finanzierung der Auslandsinvestition mit Fremdkapital	390
5.3.1 Daten der Fallstudie	390
5.3.2 Inländische Spitzeneinheit: Einzelunternehmen oder Personengesellschaft	392
5.3.3 Inländische Spitzeneinheit: Kapitalgesellschaft	399
5.3.4 Vergleich in Abhängigkeit von der Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit	403
5.3.5 Einschaltung einer inländischen Auslandsholding durch ein Mutterpersonenunternehmen	405
5.4 Im Ausland Verluste	407
5.4.1 Fallunterscheidungen	407
5.4.2 Ausländische Betriebsstätte	407
5.4.3 Ausländische Tochterkapitalgesellschaft	409

5.5 Steuerplanung einer Mutterkapitalgesellschaft durch Errichtung einer Holdinggesellschaft mit Sitz im Ausland	410
5.5.1 Reduzierung von ausländischen Quellensteuern	411
5.5.2 Schaffung der Möglichkeit zur Verrechnung von Verlusten bei der Veräußerung einer Tochterkapitalgesellschaft	412
5.5.3 Minderung der Ertragsteuern durch Veränderung der Einkunftsart ..	413
5.5.4 Konsolidierung von positiven und negativen Ergebnissen im Ausland (Landesholding)	415
6. Zwischenstaatliche Erfolgszuordnung im international tätigen Unternehmen	417
6.1 Gemeinsame Betrachtung von Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften	418
6.1.1 Nebeneinander von zwei Trennlinien: Staatsgrenze und Trennungsprinzip	418
6.1.2 Vorrang der direkten Methode in der Besteuerungspraxis (Bedeutung der Trennlinie „Staatsgrenze“)	419
6.1.3 Einfluss der Rechtsfähigkeit der Grundeinheit (Bedeutung der Trennlinie „Trennungsprinzip“)	422
6.2 Rechtsgrundlagen	424
6.2.1 Betriebsstätten: Vorrang der direkten Methode	425
6.2.2 Korrektur von Verrechnungspreisen	428
6.2.2.1 Verdeckte Gewinnausschüttung	428
6.2.2.2 Verdeckte Einlage	431
6.2.2.3 Gewinnberichtigung nach § 1 AStG	434
6.2.2.4. Abkommensrecht (Art. 9 OECD-MA)	438
6.2.3 Erfassung stiller Reserven (Entstrickung, Wegzugsbesteuerung)	441
6.2.4 Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten	444
6.2.5 Schiedsverfahrenskonvention	448
6.3 Merkmale des Fremdvergleichs	452
6.3.1 Notwendigkeit eines angemessenen Verrechnungspreises	452
6.3.2 Tatsächlicher Fremdvergleich	455
6.3.3 Hypothetischer Fremdvergleich	462
6.4 Verrechnungspreismethoden	466
6.4.1. Einfluss der Art der Leistungsbeziehung auf die Auswahl der Verrechnungspreismethode	466
6.4.2 Standardmethoden	470
6.4.2.1 Preisvergleichsmethode	471
6.4.2.2 Wiederverkaufspreismethode	474
6.4.2.3 Kostenaufschlagsmethode	475
6.4.2.4 Vergleich der transaktionsbezogenen Methoden	477
6.4.3 Gewinnerorientierte Methoden	478
6.4.3.1 Geschäftsfallbezogene Methoden	479
6.4.3.2 Schätzmethoden	481
6.4.4 Kostenverteilung (Kostenumlageverträge)	482
6.5 Erfassung von Wechselkursänderungen	486
6.6 Anwendungsfälle	489
6.6.1 Bedeutung der beiden Trennlinien „Staatsgrenze“ und „Trennungsprinzip“ im tabellarischen Überblick	489
6.6.2 Leistungsaustausch mit Außenstehenden	492
6.6.3 Materielle Wirtschaftsgüter	495
6.6.3.1 Lieferung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens	495

6.6.3.2 Lieferung von materiellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	498
6.6.3.3 Nutzungsüberlassungen	500
6.6.4 Gewerbliche Dienstleistungen	502
6.6.5 Verwaltungsbezogene Dienstleistungen	503
6.6.5.1 Abgrenzung der verrechenbaren Leistungen	503
6.6.5.2 Verrechnung der Höhe nach	506
6.6.6 Immaterielle Wirtschaftsgüter	508
6.6.7 Funktionsverlagerung	511
6.6.8 Finanzierung	518
6.6.8.1 Betriebsstätte	518
6.6.8.2 Tochterkapitalgesellschaft	523
6.6.8.3 Vergleich	525
6.7 Einfluss der Besteuerung auf die Verteilung von betrieblichen Funktionen im international tätigen Unternehmen	527
6.7.1 Steuerplanerische Zielsetzung bei einer Funktionsverlagerung	527
6.7.2 Auslandsvertrieb: Direktgeschäft, Eigenhändler oder Kommissionär	528
6.7.3 Auslandsproduktion: Eigenhersteller, Lizenzfertigung oder Lohnfertigung	532
6.7.4 Auslandsforschung: Dienstvertrag, Werkvertrag, Kaufvertrag oder Lizenzvertrag	535
6.7.5 Zusätzlicher Einbezug der aperiodischen Besteuerungseffekte einer Funktionsverlagerung	542
6.7.5.1 Einflussgrößen auf die Vorteilhaftigkeit einer Funktionsverlagerung aus steuerlicher Sicht	542
6.7.5.2 Steuersatzvorteil einer Auslandsinvestition im Rahmen der laufenden Besteuerung	543
6.7.5.3 Steuereffekte aufgrund einer Funktionsverlagerung	544
6.7.5.4 Zusammenfassung der laufenden und der aperiodischen Steuereffekte	549
7. Umsatzsteuer bei grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit	555
7.1 Konzepte zur umsatzsteuerlichen Erfassung des grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs	555
7.1.1 Bestimmungslandprinzip	556
7.1.2 Ursprungslandprinzip	557
7.1.3 Vor- und Nachteile der beiden Konzepte	562
7.1.4 Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt	564
7.2 Lieferungen in Drittstaaten	569
7.3 Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat der EU	573
7.3.1 Notwendige Unterteilungen	573
7.3.2 Lieferungen an Unternehmer, die der Regelbesteuerung unterliegen	573
7.3.3 Lieferungen an Privatpersonen (Nichtunternehmer)	576
7.3.4 Lieferungen an Unternehmer, für die die Erwerbsschwelle Anwendung findet („Halbunternehmer“)	577
7.3.5 Besonderheiten bei der Lieferung von neuen Fahrzeugen	578
7.3.6 Besonderheiten bei Beförderung und Versendung („Versandhandelsregelung“)	579
7.3.7 Besonderheiten bei der Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren	581
7.3.8 Weitere Besonderheiten	582
7.3.9 Verfahrensrechtliche Regelungen	582

7.3.10 Kurzbeurteilung	582
7.4 Sonstige Leistungen an einen ausländischen Abnehmer	584
7.4.1 Bedeutung des Orts der sonstigen Leistung	584
7.4.2 Sonstige Leistungen an Unternehmer	586
7.4.3 Sonstige Leistungen an Nichtunternehmer	588
7.5 Besonderheiten bei ausländischen Betriebsstätten	590
7.6 Besonderheiten bei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften	591
Literaturverzeichnis	593
Stichwortverzeichnis	617