Olaf Thießen

Dreiecksverhältnisse im Internationalen Steuerrecht unter Beteiligung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften

PETER LANG
Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

VORWORT VII

§ 1 EINFÜHRUNG 1

A. Problemstellung 1

B. Zielsetzung 2

C. Gang der Untersuchung 2

§ 2 DIE ENTSTEHUNG DOPPELT ANSÄSSIGER KAPITALGESELLSCHAFTEN ... 4

A. Einleitung 4

B. Doppelte Ansässigkeit aufgrund eines Auseinanderfallens von Sitz und Verwaltungssitz (Geschäftsleitung) 4
I. Die zivilrechtliche Entstehung doppelt ansässiger Gesellschaften 4
1. Begriffsbestimmungen 5
a) Der Begriff der Kapitalgesellschaft im Zivilrecht 5
b) Internationales Gesellschaftsrecht 5
c) Der „Sitz"-Begriff im Zivilrecht 6
aa) Der Satzungssitz 6
bb) Der Verwaltungssitz 7
d) Die zivilrechtliche Ansässigkeit 9
2. Gründe für die Entstehung einer zivilrechtlich doppelt ansässigen Gesellschaft 9
3. Darstellung der Theorien zur Bestimmung des Gesellschaftsstatuts 10
a) Gründungstheorie 11
b) Sitztheorie 13
4. Vereinbarkeit der Sitztheorie mit der Niederlassungsfreiheit der Art. 43, 48 EG 14
5. Änderung des deutschen Gesellschaftsrechts durch das MoMiG 17
6. Ergebnis des Unterabschnitts 18
II. Die steuerrechtliche Entstehung doppelt ansässiger Gesellschaften 18
1. Einleitung 18
2. Begriffsbestimmungen 19
a) Kapitalgesellschaften 19
b) Sitz gemäß § 11 AO 19
c) Geschäftsleitung gemäß § 10 AO 19
d) Doppelte Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften 21
3. Das Verhältnis von deutschem Steuerrecht zu deutschem Zivilrecht 22
4. Die Körperschaftsteuersubjektfähigkeit gemäß § 1 Abs. 1 KStG 23
a) Die Behandlung rein ausländischer Gesellschaften 23
b) Die Behandlung von Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland 25
c) Die Behandlung von internationalen Gesellschaften 26
5. Gründe für die Entstehung einer steuerrechtlich doppelt ansässigen Gesellschaft 27
6. Steuerrechtliche Folgen der Entstehung doppelt ansässiger Gesellschaften 29
a) Steuerrechtliche Folgen des Zuzugs nach Deutschland 29

b) Steuerrechtliche Folgen des Wegzugs aus Deutschland 30
7. Ergebnis des Unterabschnitts 30
III. Doppelansässigkeit in zwei ausländischen Staaten 31
1. Die zivilrechtliche Behandlung ausländischer Gesellschaften 31
2. Die steuerrechtliche Behandlung ausländischer Gesellschaften 32

C. Entstehung aufgrund anderer Anknüpfungspunkte für die unbeschränkte Steuerpflicht 33

§ 3 DIE DOPPELT ANSÄSSIGE KAPITALGESELLSCHAFT IM DEUTSCHEN NATIONALEN STEUERRECHT 35

A. Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften besonders betreffende Vorschriften 35
I. Umqualifizierung von Einkünften gemäß § 8 Abs. 2 KStG 35
II. Steuerfreistellung für Beteiligungserträge gemäß § 8b KStG 36
III. Die körperschaftsteuerliche Organschaft gemäß § 14 KStG 37
IV. Besteuerung von Anteilsveräußerungen 38
V. Ergebnis 40

B. Vorteile doppelter Ansässigkeit im nationalen Steuerrecht 40
I. Doppelter Verlustabzug („Double Dipping") 41
II. Nettobesteuerung anstelle von Bruttobesteuerung 42
III. Innerstaatliche Steuererleichterungen bei Dividendeneinkünften (Schachtelprivileg) 43
IV. Vermeidung von erweiterter Quellenbesteuerung 44

§ 4 DIE DOPPELT ANSÄSSIGE KAPITALGESELLSCHAFT IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT 45

A. Die Abkommensberechtigung der doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft 45
I. Der Personenbegriff des Abkommens 46
1. Gesellschaft gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. b MA 46
2. Andere Personenvereinigung gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a MA 47
3. Abkommensrechte aufgrund der Personeneigenschaft im Sinne des Abkommens 48
II. Ansässigkeit im Sinne des Abkommens 48
1. „Ort der Geschäftsleitung" 49
2. „Anderes ähnliches Merkmal" 50
a) Der Satzungssitz als anderes ähnliches Merkmal 50
b) Der Ort der Errichtung als anderes ähnliches Merkmal 51
III. Exkurs: Doppelte Ansässigkeit einer Gesellschaft bei fehlender Steuersubjekteigenschaft in einem Vertragsstaat? 51
1. Das Problem 52
2. Diskutierte Lösungsansätze 54
a) Ansichten in der Literatur 54
b) Die Ansicht der OECD 55
aa) Gleiche Behandlung von Personengesellschaften in den beteiligten Staaten 56
bb) Ungleiche Behandlung von Personengesellschaften in den beteiligten Staaten 56
(1) Nur zwei Staaten sind beteiligt 56
(2) Drei Staaten sind beteiligt 57
(3) Die Personengesellschaft als Leistender 58
3. Ergebnis der Untersuchung 59

IV. Abkommensberechtigung trotz nachrangiger Ansässigkeit gemäß Art. 4 Abs. 3 MA?.59

B. Die Ansässigkeitsfiktion des Art. 4 Abs. 3 MA 63
I. Zweck des Art. 4 Abs. 3 MA 63
II. Die Regelung des Art. 4 Abs. 3 MA 64
III. Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung 66
IV. Anwendung des Art. 4 Abs. 3 MA auf andere Personen als den Steuerpflichtigen....67
V. Anwendung des Art. 4 Abs. 3 MA auf zwei verschiedene Steuerpflichtige? 69

C. Gründe für eine doppelte Ansässigkeit im Internationalen Steuerrecht 70

D. Die verschiedenen Einkunftsarten des Musterabkommens....72
I. Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gemäß Art. 6 MA....72
II. Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 MA....73
III. Dividendeneinkünfte gemäß Art. 10 MA....74
1. Die Regelung des Art. 10 Abs. 5 MA....76
2. Bedeutung des Art. 10 Abs. 5 MA für die Besteuerung doppelt ansässiger Gesellschaften....77
3. Erfordernis von Einkünften aus dem Staat der nachrangigen Ansässigkeit....78
a) Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift....79
b) Analyse des Wortlauts des Art. 10 Abs. 5 MA....79
c) Sinn und Zweck des Art. 10 Abs. 5 MA....80
4. Erfordernis eines bestimmten Grundes der Steuererhebung durch den anderen Staat.80
5. Erfordernis einer Abkommensberechtigung des Dividendenempfängers....82
a) Gerichtsurteile zur Abkommensberechtigung....83
b) Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift....83
aa) Schutzzweck der Norm....84
bb) Die Auffassung des Musterkommentars der OECD....85
cc) Andere mögliche Bedeutungsinhalte der Norm....87
dd) Ergebnis....87
c) Alternativ: Abkommensschutz trotz fehlender Abkommensberechtigung....87
d) Gerechte Verteilung des Steueraufkommens....88
e) Ergebnis....88
IV. Zinseinkünfte gemäß Art. 11 MA....89
V. Lizenzgebühren gemäß Art. 12 MA....90
VI. Andere Einkünfte gemäß Art. 21 MA....92

E. Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung....93

F. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung....94
I. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger....94
1. Deutschland als Ansässigkeitsstaat....94
a) Berücksichtigung der im Quellenstaat erhobenen Steuern....95
aa) Anrechnung gemäß § 26 Abs. 1 KStG....95
(1) Subjektidentität der Steuersubjekte in beiden besteuernden Staaten....95
(2) Ausländische Einkünfte der Gesellschaft....96
(3) Erhebung einer der deutschen ESt / KSt entsprechenden Steuer....97
(4) Definitive Belastung mit der ausländischen Steuer....97
(5) Ermittlung des Anrechnungsvolumens....97
(6) Erfordernis einer Identität des Abgabengegenstandes....98

(7) Identität des Abgabengegenstandes bei Dividendeneinkünften 99
bb) Steuerabzug gemäß § 26 Abs. 6 S. 1 KStG, § 34c Abs. 2 EStG 100
cc) Steuerabzug gemäß § 26 Abs. 6 S. 1 KStG, § 34c Abs. 3 EStG 101
b) Berücksichtigung der im anderen Ansässigkeitsstaat erhobenen Steuern 102
aa) Anrechnung gemäß § 26 Abs. 1 KStG 102
bb) Abzug gemäß § 26 Abs. 6 S. 1, 3 KStG, § 34c Abs. 2 EStG 102
cc) Abzug gemäß § 26 Abs. 6 S. 1 KStG, § 34c Abs. 3 EStG 102
2. Deutschland als Quellenstaat 103
II. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 105
1. Deutschland als Ansässigkeitsstaat 105
2. Deutschland als Empfängerstaat 108
a) Die Herkunft der Einkünfte gemäß § 34d EStG 108
aa) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen 108
bb) Dividendeneinkünfte oder Zinseinkünfte 109
cc) Lizenzgebühren 110
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung 110
III. Unilaterale Maßnahmen bei Bestehen von DBA 111
1. Wann stammen Einkünfte aus einem anderen Staat im Sinne des § 34c Abs. 6 EStG 112
2. Ausschluss der § 34c Abs. 1 – 3 EStG auch im Fall einer Besteuerung durch Drittstaaten 114
3. Anwendbarkeit der § 34c Abs. 1, 2 EStG neben einem DBA 115
4. Sonderfall der Anwendbarkeit der § 34c Abs. 1, 2 EStG 116
5. Anwendbarkeit des § 34c Abs. 3 EStG neben einem DBA 117
IV. Ergebnis 117

G. Die doppelt ansässige Gesellschaft im bilateralen Verhältnis 118
I. Zwischen den Ansässigkeitsstaaten besteht kein DBA 118
1. Besteuerung der Gesellschaft 118
2. Besteuerung des Empfängers von Leistungen der Gesellschaft 118
II. Zwischen den Ansässigkeitsstaaten besteht ein DBA 119
1. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger 120
a) Der Leistende ist im nachrangigen Ansässigkeitsstaat ansässig 120
aa) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen 120
bb) Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren 121
b) Der Leistende ist ebenfalls im vorrangigen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ansässig 121
c) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung neben dem DBA 122
2. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 123
a) Der Empfänger ist im nachrangigen Ansässigkeitsstaat ansässig 123
aa) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen 123
bb) Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren 124
b) Der Empfänger ist ebenfalls im vorrangigen Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft ansässig 124
c) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung neben dem DBA 125
aa) Deutschland ist der Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte 125
bb) Deutschland ist der Nichtansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte 127

§ 5 DREIECKSVERHÄLTNIS UNTER BETEILIGUNG EINER DOPPELT ANSÄSSIGEN KAPITALGESELLSCHAFT 128

A. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger 129
I. Zwischen den drei Staaten bestehen keine DBA 129
II. Es besteht ein DBA des Quellenstaats mit *einem* Ansässigkeitsstaat 130
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 130
2. Unilaterale Maßnahmen in Deutschland 131
III. Nur zwischen den Ansässigkeitsstaaten besteht ein DBA 132
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 132
2. Unilaterale Maßnahmen in Deutschland 133
IV. Es bestehen DBA des Quellenstaats mit *einem* Ansässigkeitsstaat sowie zwischen den Ansässigkeitsstaaten 134
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 134
2. Unilaterale Maßnahmen in Deutschland 135
a) Das DBA besteht mit dem vorrangigen Ansässigkeitsstaat 135
b) Das DBA besteht mit dem nachrangigen Ansässigkeitsstaat 136
V. Es bestehen DBA zwischen allen beteiligten Staaten 137
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 137
a) Probleme aus der gleichzeitigen Anwendbarkeit der DBA des Quellenstaats mit beiden Ansässigkeitsstaaten 137
b) Wahlrecht bei gleichzeitiger Anwendbarkeit mehrerer DBA? 138
c) Kritik an den dargestellten Auffassungen 138
d) Ergebnis des Meinungsstreits 140
2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 141
VI. Es bestehen nur DBA des Quellenstaats mit beiden Ansässigkeitsstaaten 141
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 141
2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 143

B. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 144
I. Zwischen den drei Staaten bestehen keine DBA 144
II. Es besteht ein DBA des Empfängerstaats mit *einem* Ansässigkeitsstaat 145
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 145
2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 146
III. Zwischen den Ansässigkeitsstaaten besteht ein DBA 147
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 147
a) Einkünfte des Empfängers aus unbeweglichem Vermögen gemäß Art. 6 Abs. 1 MA 147
b) Zahlung einer Dividende gemäß Art. 10 MA durch die doppelt ansässige Gesellschaft 148
c) Zahlung von Zinsen gemäß Art. 11 MA oder Lizenzgebühren gemäß Art. 12 MA durch die doppelt ansässige Gesellschaft 149
2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 149
IV. Es bestehen DBA des Empfängerstaats mit *einem* Ansässigkeitsstaat sowie zwischen den Ansässigkeitsstaaten 150
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 150
a) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen 151
b) Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren 152
2. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 153

V. Es bestehen DBA zwischen allen beteiligten Staaten 154
1. Abkommensrechtliche Besteuerungsbeschränkungen 154
2. Verbleibende Doppelbesteuerung trotz der DBA 156
3. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung 157
a) Deutschland als Empfängerstaat 157
b) Deutschland als Ansässigkeitsstaat 159
VI. Es bestehen nur DBA des Empfängerstaats mit beiden Ansässigkeitsstaaten 159

C. Möglichkeiten zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung 160
I. Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung auf Abkommensebene 160
1. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger 160
2. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 161
a) Verbleibende Doppelbesteuerung 161
b) Möglichkeiten zur Vermeidung der verbleibenden Doppelbesteuerung 161
II. Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung durch unilaterale Regelungen 162
1. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger 162
2. Die doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 163

§ 6 VERHINDERUNG VON STEUERUMGEHUNGEN IM DREIECKS-VERHÄLTNIS 166

A. Nichtansässigkeitsfiktionen 167
I. Nichtansässigkeitsfiktionen in DBA zur Versagung von Vorteilen aus DBA 168
1. Generelle Versagung der Abkommensberechtigung im Fall einer Doppelansässigkeit 168
2. Generelle Versagung der Abkommensberechtigung außer gegenüber dem anderen Ansässigkeitsstaat 169
a) Versagung auch im Fall des Anwenderstaates als vorrangiger Ansässigkeitsstaat 169
b) Versagung nur im Fall des Anwenderstaates als nachrangiger Ansässigkeitsstaat 170
aa) Die Gesellschaft als Leistungsempfänger 170
bb) Die Gesellschaft als Leistender 171
cc) Ergebnis der Untersuchung 171
II. Nichtansässigkeitsfiktionen zur Versagung von Vorteilen des nationalen Rechts 172
1. Missbrauchsverhinderung über Nichtansässigkeitsfiktion in DBA 172
a) Generelle Versagung der Abkommensberechtigung 173
b) Versagung der Abkommensberechtigung nur bei nachrangiger Ansässigkeit 173
2. Missbrauchsverhinderung über Nichtansässigkeitsfiktion im nationalen Recht 174
a) Nichtansässigkeitsfiktion und Abkommensberechtigung 174
b) Nichtansässigkeitsfiktion und Liquidationsbesteuerung 175
c) Nichtansässigkeitsfiktion und Entstrickungsbesteuerung 176
d) Ergebnis der Untersuchung 177
III. Ergebnis 177

B. Andere Missbrauchsvorschriften des Abkommensrechts 178
I. Fehlen einer „Tie-Breaker"-Regelung (Art. 4 Abs. 3 MA) 178
II. Einschränkung des Abkommensschutzes 179
III. „Subject to Tax"-Klauseln 180
1. Mögliche Auswirkungen einer „Subject to Tax"-Klausel 180
2. Der Anwendungsbereich von „Subject to Tax"-Klauseln 180

a) Auswirkungen im Fall doppelt ansässige Gesellschaft als Leistender 180
b) Auswirkungen im Fall doppelt ansässige Gesellschaft als Leistungsempfänger 182
c) Ergebnis 182
IV. Aktivitätsklauseln 182
V. „Beneficiary"-Klauseln 184

C. Andere Missbrauchsvorschriften im nationalen Steuerrecht 184
I. Partielle Nichtansässigkeitsfiktion 184
II. Generalklausel zur Versagung ungerechtfertigter Vorteile 185
1. Der Vorschlag von Großmann 185
2. Änderungen durch das SEStEG 186
III. Einzelfallregelung für missbrauchsanfällige Vorschriften 187
IV. Verhinderung ungerechtfertigter Steuererstattungen und Anrechnungen 188
V. Verhinderung eines doppelten Verlustabzugs 189
VI. § 50d Abs. 3 EStG 190
1. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für Einschaltung 190
2. Eigene Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft 191
3. Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb 191
4. Verhältnis zu § 42 AO 192
VII. Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG 192

§ 7 SCHLUSSBEMERKUNG 194

LITERATURVERZEICHNIS XXI