

# **Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**

mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen

Von

Univ.-Prof. Dr. Volker Breithecker  
Steuerberater

unter Mitarbeit von

Dr. Ralf Klapdor  
Steuerberater

Gerhard-Mercator-Universität Duisburg

2., neu bearbeitete Auflage

---

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

## **Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

1. Auflage 1999

2., neu bearbeitete Auflage 2002

**ISBN 3 503 06324 2**

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Bielefeld 2002

[www.erich-schmidt-verlag.de](http://www.erich-schmidt-verlag.de)

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706

Druck und Bindung: Difo-druck, Bamberg

## Vorwort zur 2. Auflage

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist eine Materie, deren Betrachtungsgegenstand, die betriebswirtschaftlichen Entscheidungen unter Steuereinfluss, ex definitione abhängt von den Aktivitäten des Steuergesetzgebers. Die Öffnung der Wirtschaftsgrenzen, die Globalisierung, die Selbstverständlichkeit, mit der wir die Europäische Union - jetzt auch über die Währung - akzeptieren, all das schreitet voran und die steuerlichen Konsequenzen internationaler Aktivitäten geraten immer mehr in den Fokus der Politik.

Das Körperschaftsteuergesetz wurde zum 1. Januar 2001 novelliert, da es - nach Ansicht der Politik - nicht europatauglich war. Zum 1. Januar 2002 sind umfassende Änderungen im Außensteuergesetz in Kraft getreten, die insbesondere den Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung betreffen. Diese Änderungen und zahlreiche weitere durch die Unternehmenssteuerreform hervorgerufene Neuerungen sind alle in der vorliegenden Neuauflage dieser Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre verarbeitet.

Keine Verarbeitung hat mehr das Flutopfersolidaritätsgesetz gefunden, das die zweite Stufe der Steuerreform aus dem Steuersenkungsgesetz um ein Jahr auf den Beginn des Jahres 2004 verschiebt sowie den KSt-Satz für das Jahr 2003 auf 26,5 % anhebt. Die konkreten Einflüsse dieser gesetzlichen Modifikationen auf den Inhalt des Buches sind ohnehin sehr gering. Darüber hinaus ist es eine politische Einschätzung, inwieweit die Ankündigung politischer Parteien, zwar für das Flutopfersolidaritätsgesetz zu stimmen, aber bei einem Regierungswechsel in Berlin die Verschiebung der Steuerreform wieder rückgängig zu machen, durch Wahlergebnisse und anschließendes tatsächliches Handeln umgesetzt wird. An dieser Einschätzung wollen wir uns nicht beteiligen.

Solche Überarbeitungen von Lehrbüchern funktionieren nur mit umfassenden Hilfen. Die Lokomotive vorne weg war mein Wissenschaftlicher Assistent StB Dr. Ralf Klapdor. Zugbegleiter durch Korrekturlesen, Erstellen von Abbildungen, Rechnen von Aufgaben und Kontrollen von Lösungen waren Dipl.-Kff. Olga Askanova, Dipl.-Kfm. Lars Koernig-Kron, Heike Küpper, cand. rer. pol. Markus Langhoff, Evelyn Schliesing und cand. rer. pol. Mike Speerschneider. Ihnen allen gilt mein großer Dank! Wir alle freuen uns, mit dem Erich Schmidt Verlag und insbesondere seiner steuerlichen Lektorin, Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz, Partner zu haben, die uns losgelöst von äußeren Stresseinflüssen stets ein harmonisches Miteinander ermöglichen.

Sollten in diesem Lehrbuch Fehler, Ungenauigkeiten, didaktische Ungeschicklichkeiten oder Ähnliches verblieben sein, liegt die Verantwortung alleine bei mir und ich hätte gerne entsprechende Informationen hierüber unter [volker.breithecker@uni-duisburg.de](mailto:volker.breithecker@uni-duisburg.de).

Duisburg, im September 2002

Volker Breithecker

## Vorwort zur 1. Auflage

Die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist eine der jüngeren Teildisziplinen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; sie gewinnt allerdings angesichts der zunehmenden Internationalisierung der Wirtschaft verstärkt an Bedeutung. War es in der Vergangenheit noch ein Wettbewerbs-Prä, über internationale Besteuerungskennnisse zu verfügen, so werden die Grundlagen heute zunehmend von Arbeitgebern (und Mandanten oder Kunden) - ähnlich wie Fremdsprachenkennnisse - vorausgesetzt.

Grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten berühren mindestens zwei (nationale) Steuersysteme und u.U. ein zwischen diesen Staaten abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen. Zudem gibt es u.a. internationale Steuerfälle, differierende Rechtsformqualifikationen, Finanzierungsbesonderheiten oder unterschiedliche Gewinnermittlungstechniken sowie vielfältige Probleme in der Gewinnabgrenzung international tätiger Unternehmen. Die subjektiven Schwierigkeiten mit dem deutschen Steuersystem und der Übertragung auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen vor Augen können die Leserinnen und Leser die internationalen Besteuerungsprobleme und deren Umsetzung in den betrieblichen Alltag selbst gut einschätzen und würdigen. Zur Aufhellung dieser Probleme soll das nunmehr vorliegende einführende Lehr- und Lernbuch Hilfestellung leisten.

Der aus der „Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ und der „Kostenrechnung I“ bekannte und bewährte Aufbau des Lehrbuches in einen farblich differierenden Text- sowie einen umfangreichen Übungsaufgaben- und Lösungsteil ist auch hier beibehalten worden. Diese Technik vergrößert zwar augenscheinlich das Seitenvolumen, trägt aber erfahrungsgemäß in einem wesentlich höheren Maße zum Lernerfolg der Leserinnen und Leser bei.

Dieses Werk hat eine sehr lange Entstehungs- und Veränderungshistorie durchlaufen, die in den Anfängen auf meine Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei meinem hochverehrten, viel zu früh verstorbenen akademischen Lehrer Prof. Dr. Lothar Haberstock zurückgeht, meine eigene Promotionsphase und spätere Schwerpunkte in meiner universitären Lehre umfasst. Darüber hinaus hat dieses Buch als 470 Seiten umfassendes Skript den Studierenden der Gerhard-Mercator-Universität - Duisburg - seit 1997 (in zwei Vorlesungsdurchgängen) als Lernmaterial vorgelegen. Maßgeblich zur Er- und Fertigstellung hat mein Wissenschaftlicher Mitarbeiter Dipl.-Kfm. Ralf Klapdor, Steuerberater, beigetragen. Ohne sein Engagement, seine Neigungen und sein Promotionsvorhaben würde dieses Lehrbuch nicht heute und nicht in dieser Form

vorliegen. Hierfür danke ich ihm sehr. Unser Dank geht auch an Herrn Dipl.-Kfm. Thorsten Seidel, der die durch seine Diplomarbeit erworbenen Kenntnisse in das Kapitel über Holdinggesellschaften hat einfließen lassen, sowie an Ilka Grundmann für die gründliche Überarbeitung des umfangreichen Aufgaben- und Lösungsteils.

Weiterhin gebührt unser Dank - neben den namentlich nicht genannten aber zahlreichen kritischen Studierenden - den unermüdlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern im Fachgebiet Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Gerhard-Mercator-Universität in Duisburg, im Einzelnen: Bernd Boland, Sandra Kreuzkam, Heike Küpper, Holger Lahtz, Dipl.-Kfm. Norbert Niedenhof, sowie Thorsten Schauf für wertvolle Formal-, Verbal- und Detailkorrekturen.

Unser Dank geht auch an den Erich Schmidt Verlag, Berlin/Bielefeld, hier insbesondere an die steuerliche Lektorin Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz. Unsere Projekte treffen immer auf offene Ohren, und didaktische Notwendigkeiten, wie die farbliche Absetzung der Übungsaufgaben und Lösungen vom reinen Text, werden stärker gewichtet als damit einher gehende höhere Produktionskosten des Buches.

Allen Lesern und Leserinnen wünschen wir viel Spaß und Erfolg bei der Durcharbeitung des Textes und des Übungsteils. Beim Lesen auffallende materielle oder formelle Fehler, die erfahrungsgemäß im Text verblieben sind, bitten wir uns mitzuteilen ([steuern@uni-duisburg.de](mailto:steuern@uni-duisburg.de)). Für entsprechende Informationen sind wir weiterhin nicht nur dankbar, sondern wir fordern hierzu nachdrücklich auf; nur solche Diskussionen über tatsächliche oder vermeintliche Fehler (die dann aber zumindest didaktisches Ungeschick unsererseits offenbaren) können dieses Lehrbuch nachhaltig verbessern!

Duisburg, im September 1999

Volker Breithecker

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort zur 2. Auflage</b> .....	<b>V</b>
<b>Vorwort zur 1. Auflage</b> .....	<b>VII</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>IX</b>
<b>1 Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bedeutung internationaler Wirtschaftsbeziehungen und deren Besteuerung .....	1
1.2 Begriff und Aufgaben der „Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ .....	8
1.3 Begriffe des „Internationalen Steuerrechts“ und der „internationalen Steuerordnung“ .....	15
<b>2 Grundlagen der Internationalen Steuerordnung</b> .....	<b>19</b>
2.1 Grundlagen des Internationalen Steuerrechts.....	19
2.1.1 Prinzipien des Internationalen Steuerrechts.....	19
2.1.1.1 Souveränitätsprinzip .....	19
2.1.1.2 Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung .....	21
2.1.1.3 Umfang der Besteuerung .....	23
2.1.1.4 Vor- und Nachteile der Prinzipien.....	26
2.1.2 Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts.....	28
2.1.2.1 Nationales Außensteuerrecht.....	28
2.1.2.2 Völkerrecht und supranationales Recht .....	30
2.1.2.3 Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.....	32
2.1.2.4 Hierarchie der Rechtsquellen .....	35
2.2 Grundüberlegungen zur Internationalen Steuerordnung.....	37
2.2.1 Doppel- und Minderbesteuerung .....	37
2.2.1.1 Begriff der Doppelbesteuerung .....	37
2.2.1.2 Abgrenzung der Doppelbesteuerung von verwandten Erscheinungen .....	43
2.2.1.3 Internationale Besteuerungsprinzipien als Ursache der Doppelbesteuerung .....	46
2.2.2 Internationale Steuerneutralität .....	50
2.2.3 Methoden zur Ausschaltung oder Minderung der Doppelbesteuerung .....	57
2.2.3.1 Vorbemerkungen .....	57
2.2.3.2 Anrechnungsmethoden .....	62
2.2.3.3 Freistellungsmethoden .....	79
2.2.3.4 Abzugsmethode .....	89

2.2.3.5 Pauschalierung und Erlass .....	92
2.2.3.6 Zusammenfassung .....	98
2.3 Ansätze zu einer europäischen Steuerordnung .....	103
2.3.1 Bedeutung des Europäischen Gemeinschaftsrechts .....	103
2.3.2 Rechtliche Grundlagen .....	105
2.3.3 Einfluss durch sekundäres Gemeinschaftsrecht .....	110
2.3.4 Einfluss durch primäres Gemeinschaftsrecht .....	119
2.3.5 Ausblick auf die weiteren Entwicklungen im europäischen Steuerrecht .....	126
<b>3 Deutsches Internationales Steuerrecht .....</b>	<b>133</b>
3.1 Rechtsnormen .....	133
3.1.1 Allgemeines Außensteuerrecht .....	133
3.1.2 Spezielles Außensteuerrecht.....	134
3.1.3 Doppelbesteuerungsabkommen mit deutscher Beteiligung .....	137
3.2 Steuerpflichten im deutschen Steuerrecht .....	139
3.2.1 Überblick.....	139
3.2.2 Unbeschränkte Steuerpflichten .....	139
3.2.2.1 „Normale“ unbeschränkte Steuerpflichten.....	139
3.2.2.2 Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.....	141
3.2.2.3 Erweiterte unbeschränkte Steuerpflichten.....	144
3.2.3 Beschränkte Steuerpflichten.....	145
3.2.3.1 „Normale“ beschränkte Steuerpflichten.....	145
3.2.3.2 Erweiterte beschränkte Steuerpflichten.....	146
3.3 Unbeschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht .....	148
3.3.1 Umfang der Einkünfte .....	148
3.3.2 Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung .....	151
3.3.2.1 Anrechnungsmethode .....	151
3.3.2.2 Abzugsmethode .....	155
3.3.2.3 Pauschalierung und Erlass.....	158
3.3.3 Freistellungen im deutschen Steuerrecht.....	161
3.3.4 Besonderheiten bei ausländischen Verlusten .....	169
3.4 Beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht .....	177
3.4.1 Besteuerungsumfang bei der beschränkten Steuerpflicht.....	177
3.4.2 Abgeltungsbesteuerung.....	181
3.4.3 Veranlagungsbesteuerung .....	186
3.4.4 Fallstudie zur beschränkten Einkommensteuerpflicht .....	189

3.5 Besonderheiten im Zusammenhang mit internationalen Unternehmensbeteiligungen.....	194
3.5.1 Überblick über mögliche Körperschaftsteuersysteme .....	194
3.5.2 Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht .....	198
3.5.3 Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht .....	202
3.5.4 Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei beschränkter Steuerpflicht.....	205
3.6 Weitere Steuerarten mit Bedeutung bei internationalen Sachverhalten .....	209
3.6.1 Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	209
3.6.2 Gewerbesteuer .....	213
3.6.3 Solidaritätszuschlag.....	217
3.7 Grundzüge deutscher Doppelbesteuerungsabkommen.....	219
3.7.1 Überblick über das Musterabkommen der OECD und seine Wirkungsweise.....	219
3.7.2 Unternehmensgewinne und Bedeutung der Betriebsstätten.....	224
3.7.3 Dividenden und Quellensteuerbegrenzung .....	228
3.7.4 Unselbständige Arbeit und die Ausgleichsnormen zur Doppelbesteuerung .....	232
3.7.5 Öffentlicher Dienst als exemplarischer Sondertatbestand .....	237
<b>4 Internationale Steuergestaltung.....</b>	<b>241</b>
4.1 Planung internationaler Geschäftstätigkeit und Planungssicherheit .	241
4.1.1 Grundlagen der internationalen Steuerplanung.....	241
4.1.2 Steuerplanung mit Abkommensrecht (treaty shopping) .....	243
4.1.3 Abkommensrecht als sichere Planungsgrundlage? .....	251
4.1.4 Steuerplanung und Steuerverfahrensrecht.....	255
4.2 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf zweistufige Organisationsentscheidungen .....	267
4.2.1 Vorbemerkungen zu den Organisationsmöglichkeiten internationaler Geschäftstätigkeit .....	267
4.2.2 Besteuerung von Betriebsstätten .....	271
4.2.3 Besteuerung von Tochterkapitalgesellschaften.....	276
4.2.4 Vergleich der Alternativen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft .....	279

4.3 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf drei- und mehrstufige Unternehmensstrukturen .....	281
4.3.1 Überblick .....	281
4.3.2 Steuerliche Vorteile von Konzernstrukturen .....	286
4.3.2.1 Skizze der steuerlichen Folgen dreistufiger Konzerne .....	286
4.3.2.2 Steuerstrategien mit Zwischenholdinggesellschaften .....	289
4.3.2.3 Steuerstrategien mit konzerninternen Dienstleistungsgesellschaften .....	295
4.3.3 Steuerliche Nachteile von Konzernstrukturen aufgrund von Missbrauchsverhinderungsmaßnahmen .....	298
4.3.3.1 Allgemeine Normen .....	298
4.3.3.2 Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG .....	302
4.3.3.3 Normen in Doppelbesteuerungsabkommen .....	310
4.4 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf Finanzierungsentscheidungen .....	312
4.4.1 Grundüberlegungen zur Finanzierung internationaler Unternehmenstätigkeit .....	312
4.4.2 Thin-capitalisation und internationale Gegenmaßnahmen .....	313
4.4.3 Finanzierung des Auslandsengagements einer deutschen Spitzeneinheit .....	319
4.5 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf die Erfolgsabgrenzung zwischen Spitzen- und Grundeinheit .....	324
4.5.1 Erfolgsverlagerung und "dealing-at-arm's-length-Prinzip" .....	324
4.5.2 Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten .....	326
4.5.3 Erfolgsabgrenzung im Konzern .....	330
Anhang: OECD Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom	
Einkommen und vom Vermögen .....	339
Übungsaufgaben .....	359
Lösungen der Übungsaufgaben .....	395
Abkürzungsverzeichnis .....	479
Symbolverzeichnis .....	485
Literaturverzeichnis .....	487
Entscheidungsregister .....	517
Verzeichnis sonstiger Quellen .....	521
Sachverzeichnis .....	523