

# I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

|                              | <u>Seite</u> |
|------------------------------|--------------|
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b> | XVII         |
| <b>Symbolverzeichnis</b>     | XIX          |

|                                   |          |
|-----------------------------------|----------|
| <b>E I N L E I T U N G</b>        | <b>1</b> |
| 0.1 Problemstellung               | 1        |
| 0.2 Methode und Aufbau der Arbeit | 4        |
| 0.3 Abgrenzungen                  | 5        |
| 0.4 Stand bisheriger Forschung    | 6        |

## K A P I T E L I

|  |          |
|--|----------|
| <b>THEORETISCHE GRUNDLAGEN</b>   | <b>8</b> |
| <b>1. BEGRIFFSINHALT UND URSACHEN INTERNATIONALER DOPPELBESTEUERUNG</b>  | <b>8</b> |
| <b><u>1.1 Zum Begriff der internationalen Doppelbesteuerung</u></b>  | <b>8</b> |
| 11.1 Problemstellung   | 8        |
| 11.2 Begriffsvielfalt in der Literatur   | 9        |
| 11.3 Die einzelnen Begriffsmerkmale  | 11       |
| 113.1 Besteuerungskonkurrenz von Steuerge-<br>walten aus dem Bereich verschiedener<br>ursprünglicher Abgabenhochheiten | 11       |
| 113.2 Identität des Steuerobjekts  | 12       |
| 113.3 Identität des Steuersubjekts   | 15       |

|        |   |    |
|--------|---|----|
| 1133.1 | Steuersubjektidentität im Rechtssinne                                       | 15 |
| 1133.2 | Steuersubjektidentität im wirtschaftlichen Sinne                            | 16 |
| 113.4  | Effektive steuerliche Mehrbelastung   | 17 |
| 1134.1 | Notwendigkeit einer finalen Begriffsbestimmung                              | 17 |
| 1134.2 | Auswahl eines Vergleichsmaßstabes   | 19 |
| 11.4   | Die wirtschaftlich-quantitativ orientierte Definition                       | 20 |
| 1.2    | <u>Ursachen internationaler Doppelbesteuerung</u>                           | 21 |
| 12.1   | Prinzipien des internationalen Steuerrechts                                 | 21 |
| 121.1  | Das Souveränitätsprinzip  | 21 |
| 121.2  | Ansässigkeits- und Ursprungsprinzip   | 22 |
| 121.3  | Universal- und Territorialprinzip   | 24 |
| 12.2   | Die theoretischen Grundfälle der Kollision verschiedener Steuersysteme      | 25 |
| 2.     | AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEuerung                              | 27 |
| 2.1    | <u>Die Begriffe Ausschaltung und Ausgleichung</u>                           | 27 |
| 2.2    | <u>Die Notwendigkeit der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung</u> | 28 |
| 22.1   | Unzulässigkeit der internationalen Doppelbesteuerung                        | 28 |
| 221.1  | Unzulässigkeit nach Völkerrecht   | 28 |
| 221.2  | Unzulässigkeit nach nationalem Recht  | 29 |
| 221.3  | Unzulässigkeit nach EG-Recht  | 30 |
| 22.2   | Internationale Rücksichtnahme   | 32 |

|  | <u>Seite</u> |
|--|--------------|
| 22.3      Wirtschaftliche Erfordernisse  | 34           |
| 223.1    Betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte  | 34           |
| 223.2    Volkswirtschaftliche Gesichtspunkte   | 36           |
| 223.3    Kapitalexport- versus Kapitalimportneutralität  | 38           |
| 2233.1   Vor- und Nachteile  | 38           |
| 2233.2   Kompromißlösung   | 42           |
| 22.4      Zusammenfassung  | 45           |
| <br>2.3 <u>Möglichkeiten der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung</u>                                | <br>46       |
| <br>23.1      Maßnahmen auf nationaler und internationaler Ebene   | <br>46       |
| 231.1    Bi- oder multilaterale Verträge   | 46           |
| 231.2    Unilaterale Maßnahmen   | 47           |
| 2312.1   Änderung der nationalen Hauptsteuersysteme  | 47           |
| 23121.1   Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip   | 47           |
| 23121.2   Effizienz der Territorialbesteuerung als Maßnahme zur Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung | 52           |
| 2312.2   Maßnahmen bei geltendem Steuersystem  | 54           |
| 2312.3   Die Bedeutung unilateraler Maßnahmen  | 55           |
| 23.2      Die Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung                                  | 58           |
| 232.1    Prinzipien und Methoden   | 58           |
| 2321.1   Das Verhältnis Methoden zu Prinzipien   | 58           |
| 2321.2   Zwei unterschiedliche Untersuchungsebenen   | 60           |
| 232.2    Methoden zur Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung  | 61           |

|  | Seite |
|--|-------|
| 2322.1 Die Anrechnungsmethode                                  | 61    |
| 2322.2 Die Freistellungsmethode                                | 64    |
| 232.3 Methoden zur Milderung internationaler Doppelbesteuerung | 67    |
| 2323.1 Der Steuerabzug   | 67    |
| 2323.2 Die Steuerpauschalierung                                | 69    |
| 2323.3 Sonstige Methoden                                       | 70    |

## K A P I T E L II

|  |    |
|--|----|
| KRITISCHE WÜRDIGUNG DER GESETZLICHEN VORSCHRIFTEN<br>IM DEUTSCHEN ERTRAGSTEUERRECHT:<br>§ 34c EStG UND § 26 KStG   | 72 |
| 1. ÜBERBLICK ÜBER DIE IM DEUTSCHEN EINKOMMEN- UND<br>KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT VERTRETENEN METHODEN                  | 72 |
| 1.1 Die der Methodenwahl zugrundeliegenden Prinzipien  | 72 |
| 1.2 Die Methoden   | 73 |
| 1.3 Die mit den Methoden zu realisierenden Ziele   | 76 |
| 2. DARSTELLUNG UND KRITIK DER EINZELNEN METHODEN   | 80 |
| 2.1 Die direkte Anrechnung   | 80 |
| 21.1 Historische Entwicklung   | 80 |
| 21.2 Darstellung und Wirkungsweise der direkten<br>Anrechnung gemäß § 34c Abs.1 EStG und<br>§ 26 Abs.1 KStG        | 82 |
| 21.3 Beeinträchtigung der Kapitalexporthneutralität durch die Ausgestaltung der<br>Anrechnungsmethode de lege lata | 84 |

|  | <u>Seite</u> |
|--|--------------|
| 213.1 Die Höchstbetragsregelung  | 84           |
| 2131.1 Der Höchstbetrag der Anrechnung   | 84           |
| 21311.1 Die Ermittlung   | 84           |
| 213111.1 Die tarifliche Steuer   | 84           |
| 213111.2 Die ausländischen Einkünfte   | 86           |
| 213111.3 Der Gesamtbetrag der Einkünfte  | 90           |
| 21311.2 Das Verhältnis zu anderen Vorschriften   | 93           |
| 213112.1 Steueranrechnung und andere Steuerermäßigungen  | 93           |
| 213112.2 Steueranrechnung und § 2a EStG  | 95           |
| 2131.2 Anrechnungsbegrenzung oder full credit?   | 97           |
| 2131.3 Ursachen und Auswirkungen nichtanrechenbarer Auslandssteuerüberhänge  | 99           |
| 21313.1 Hohe ausländische Steuersätze  | 99           |
| 21313.2 Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen  | 101          |
| 213132.1 Ursachen  | 101          |
| 213132.2 Exportbehinderung durch Kreditverteuerung   | 102          |
| 213132.3 Wettbewerbsbehinderung bei Lizenzvergabe  | 106          |
| 213132.4 Höchstbetragsermittlung auf Einnahmefaktorisierungsbasis?   | 108          |
| 21313.3 Verluste im In- und Ausland  | 113          |
| 2131.4 Verbesserte Berücksichtigung von Auslandssteuerüberhängen zur Milderung internationaler Doppelbesteuerung de lege ferenda | 117          |
| 21314.1 Die overall-limitation   | 117          |
| 213141.1 Wirkungsweise   | 117          |
| 213141.2 Wahlrecht overall-limitation und per-country-limitation?  | 121          |
| 213141.3 Vor- und Nachteile  | 123          |

|  | Seite |
|--|-------|
| 21314.2 Der Anrechnungsvortrag oder -rücktrag                                      | 127   |
| 213142.1 Wirkungsweise in Kombination mit der overall-limitation                   | 127   |
| 213142.2 Vor- und Nachteile  | 129   |
| 213.2 Ausländische Einkünfte und ausländische Steuern                              | 132   |
| 2132.1 Begriff und Umfang der ausländischen Einkünfte                              | 132   |
| 21321.1 Reichweite des Einkünftekatalogs in § 34d EStG                             | 132   |
| 21321.2 Abgrenzung der ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb                  | 137   |
| 213212.1 Die Probleme  | 137   |
| 213212.2 Die isolierende Betrachtungsweise   | 139   |
| 213212.3 Tatbestandserweiterung um technische und kaufmännische Beratung           | 142   |
| 213212.4 Die Problematik der Liefergewinnbesteuerung                               | 143   |
| 2132.2 Anrechnungsfähigkeit der ausländischen Steuern                              | 148   |
| 21322.1 Der deutschen Steuer entsprechende Steuer                                  | 148   |
| 21322.2 Ersatzsteuern  | 150   |
| 21.4 Die Anrechenbarkeit ausländischer Steuern bei Qualifikationskonflikten        | 153   |
| 214.1 Qualifikationskonflikt und Steuersubjektidentität                            | 153   |
| 214.2 Lex fori-Qualifikation   | 154   |
| 214.3 Ausländische Kapitalgesellschaft - nach deutschem Recht Mitunternehmerschaft | 155   |
| 214.4 Ausländische Mitunternehmerschaft - nach deutschem Recht Kapitalgesellschaft | 157   |
| 21.5 Zusammenfassung   | 158   |

|   | Seite      |
|---|------------|
| <b>2.2 Der Steuerabzug</b>  | <b>160</b> |
| 22.1 Historische Entwicklung  | 160        |
| 221.1 Rechtslage bis 1980   | 160        |
| 221.2 Mögliche Kombinationen von Anrechnung<br>und Abzug  | 161        |
| 22.2 Darstellung und Wirkungsweise des Steuer-<br>abzugs nach geltendem Recht                       | 164        |
| 222.1 Der wahlweise Steuerabzug des<br>§ 34c Abs.2 EStG   | 164        |
| 222.2 Der Steuerabzug in den Fällen des<br>§ 34c Abs.3 EStG   | 166        |
| 222.3 Wirkungsweise des Steuerabzugs  | 168        |
| 22.3 Das Verhältnis Anrechnung zu Abzug   | 169        |
| 223.1 Vorteilhaftigkeitsvergleich im Ein-<br>länderfall   | 169        |
| 2231.1 Der Gewinnfall   | 169        |
| 2231.2 Der Verlustfall  | 173        |
| 2231.3 Allgemeine Entscheidungskriterien  | 178        |
| 223.2 Vorteilhaftigkeitsvergleich im Mehr-<br>länderfall  | 179        |
| 22.4 Kritik des Steuerabzugs nach geltendem<br>Recht  | 181        |
| 224.1 Der Abzug zur Ergänzung der Anrechnungs-<br>methode   | 181        |
| 224.2 Der Abzug und die Gewerbesteuer   | 184        |
| 224.3 Der ausschließliche Abzug des<br>§ 34c Abs.3 EStG   | 187        |
| 22.5 Zusammenfassung  | 189        |
| <b>Exkurs:</b> Unilaterale Berücksichtigung ausländischer<br>Steuern und Doppelbesteuerungsabkommen | 191        |

|  | Seite      |
|--|------------|
| <b>2.3 Die indirekte Anrechnung</b>  | <b>195</b> |
| 23.1 Historische Entwicklung   | 195        |
| 23.2 Darstellung und Wirkungsweise der indirekten Anrechnung gemäß § 26 Abs.2 bis 5 KStG | 197        |
| 23.3 Kritik der indirekten Anrechnung  | 201        |
| 233.1 Bedeutung der indirekten Anrechnung  | 201        |
| 233.2 Die Begrenzungsfaktoren de lege lata   | 203        |
| 2332.1 Die Anwendungsvoraussetzungen   | 203        |
| 23321.1 Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer   | 203        |
| 23321.2 "Aktive Tätigkeit" der ausländischen Kapitalgesellschaft                         | 207        |
| 2332.2 Die Höchstbetragsregelung im Rahmen der indirekten Anrechnung                     | 210        |
| 23322.1 Die Verhältnisrechnungen des § 26 Abs.2 Satz 2 KStG                              | 210        |
| 23322.2 Der Aufstockungsbetrag des § 26 Abs.2 Satz 5 KStG                                | 214        |
| 2332.3 Indirekte Anrechnung bei mittelbaren Beteiligungen                                | 216        |
| 23323.1 Die Regelung des § 26 Abs.5 KStG   | 216        |
| 23323.2 Gleichzeitige Anrechnung nach § 26 Abs.2 und § 26 Abs.5 KStG                     | 221        |
| 233.2 Zusammenfassung  | 223        |
| 23.4 Indirekte Anrechnung oder internationales Schachtelprivileg?                        | 225        |
| <b>2.4 Steuererlaß und Steuerpauschalierung</b>  | <b>227</b> |
| 24.1 Der Pauschalierungserlaß  | 227        |
| 24.2 Der Auslandstätigkeitserlaß   | 231        |



|      |  | <u>Seite</u> |
|------|--|--------------|
| 24.3 | Vorteilhaftigkeitsvergleich<br>Anrechnung-Abzug-Pauschalierung | 232          |
| 24.4 | Zusammenfassung  | 237          |

## K A P I T E L III

|  |  |     |
|--|--|-----|
| DIE METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPEL-<br>BESTEuerung UND DAS KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977 |  | 239 |
| 1.   | PROBLEMSTELLUNG  | 239 |
| 2.   | WIRKUNGSWEISE DER METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTER-<br>NATIONALER DOPPELBESTEuerung UNTER DEM KSTG 1977                                       | 241 |
| 2.1  | <u>Ausländische Einkünfte und körperschaftsteuerliches<br/>Anrechnungsverfahren</u>  | 241 |
| 21.1   | Das Anrechnungsverfahren   | 241 |
| 21.2   | Ausländische Einkünfte im Anrechnungs-<br>verfahren  | 242 |
| 2.2  | <u>Gesamtbelastung ausländischer Einkünfte mit in-<br/>und ausländischer Körperschaftsteuer nach Anwendung<br/>der unilateralen Methoden</u> | 243 |
| 22.1   | Der Thesaurierungsfall   | 243 |
| 22.2   | Der Ausschüttungsfall  | 245 |
| 2.3  | <u>Vergleich der Renditeentwicklung von Auslands- und<br/>Inlandsinvestitionen</u>   | 251 |

|  |            |
|--|------------|
| <b>3. WÜRDIGUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS BEZÜGLICH SEINER AUSWIRKUNG AUF DIE EFFIZIENZ DER METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEUERUNG</b> | <b>255</b> |
| <b>3.1 Wirtschaftliche Bedenken</b>  | <b>255</b> |
| 31.1 Wettbewerbsnachteile von Kapitalgesellschaften mit Auslandsbeteiligung  | 255        |
| 31.2 Handlungsmöglichkeiten bei geltendem Recht  | 261        |
| <b>3.2 Rechtliche Bedenken</b>   | <b>264</b> |
| 32.1 Die Problembereiche   | 264        |
| 32.2 Herstellung der Ausschüttungsbelastung und Freistellung nach DBA  | 266        |
| 322.1 Die Rechtsnatur der Ausschüttungsbelastung   | 266        |
| 322.2 Die Bedeutung des § 2 AO   | 270        |
| 32.3 Herstellung der Ausschüttungsbelastung und verfassungsrechtliche Grundsätze   | 273        |
| 323.1 Das Durchschlagen von Steuerbefreiungen auf die Anteilseigner als verfassungsrechtlich unzulässiger Durchgriff?  | 273        |
| 323.2 Der Ausschluß der Anteilseigner von den Steuervorteilen der Kapitalgesellschaft als Verstoß gegen Artikel 3 Abs.1 Grundgesetz?                           | 275        |
| 3232.1 Zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes   | 275        |
| 3232.2 Prüfung der Verfassungsmäßigkeit  | 278        |
| 32.4 Zusammenfassung   | 283        |
| <b>3.3 Ergebnis</b>  | <b>284</b> |

|  | <u>Seite</u> |
|--|--------------|
| <b>4. LÖSUNGSMÖGLICHKEITEN</b>   | <b>286</b>   |
| <b>4.1 <u>Grundlegende Änderung des Körperschaftsteuerrechts</u></b>   | <b>286</b>   |
| <b>4.2 <u>Modifizierung des geltenden Körperschaftsteuerrechts</u></b>   | <b>289</b>   |
| 42.1 Alternative Lösungen im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystems  | 289          |
| 421.1 Die Auswahlkriterien   | 289          |
| 421.2 Auswirkung auf Schachteldividenden   | 291          |
| 421.3 Die Lösungsmöglichkeiten   | 295          |
| 4213.1 Mindest- und Pauschallösungen   | 295          |
| 42131.1 Pauschallösungen   | 295          |
| 42131.2 Differenzierende Ausschüttung  | 296          |
| 42131.3 Weitergabe von Steuerbefreiungen innerhalb des Schachtelkreises  | 297          |
| 4213.2 Problemlösung auf internationaler Ebene   | 299          |
| 42132.1 Anrechnung auf Gegenseitigkeit   | 299          |
| 42132.2 Internationales Kooperationsmodell   | 300          |
| 4213.3 Verknüpfung körperschaftsteuerlicher Anrechnung mit den unilateralen Maßnahmen zur Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung | 302          |
| 42133.1 Anrechnung ausländischer Steuern beim Gesellschafter   | 302          |
| 42133.2 Unbeschränkte Anrechnung auf die Ausschüttungsbelastung  | 303          |
| 42133.3 Beschränkte Anrechnung auf die Ausschüttungsbelastung  | 308          |
| 4213.4 Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung bei Ausschüttung ausländischer Einkünfte   | 316          |
| 42134.1 Anrechnung beim Anteilseigner  | 316          |

|   | <u>Seite</u> |
|---|--------------|
| 42134.2 Steuerfreier Zufluß beim Anteilseigner                            | 319          |
| 42134.3 Steuerfreier EK-0-Zufluß beim Anteilseigner und Wegfall des EK 36 | 320          |
| 421.4 Der Reformvorschlag   | 323          |
| ZUSAMMENFASSENDE BETRACHTUNG  | 326          |
| Literaturverzeichnis  | 329          |
| Quellenverzeichnis  | 371          |
| Anhang  | 374          |