

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

	<u>Seite</u>
<b>Abkürzungaverzeichnis</b>	XVII
<b>Symbolverzeichnis</b>	XIX

<b>E I N L E I T U N G</b>	1
----------------------------	---

<b>0.1 Problemstellung</b>	1
<b>0.2 Methode und Aufbau der Arbeit</b>	4
<b>0.3 Abgrenzungen</b>	5
<b>0.4 Stand bisheriger Forschung</b>	6

## K A P I T E L I

<b>THEORETISCHE GRUNDLAGEN</b>	8
--------------------------------	---

<b>1. BEGRIFFSINHALT UND URSACHEN INTERNATIONALER DOPPELBESTEUERUNG</b>	8
<b>1.1 Zum Begriff der internationalen Doppelbesteuerung</b>	8
11.1    Problemstellung	8
11.2    Begriffsvielfalt in der Literatur	9
11.3    Die einzelnen Begriffsmerkmale	11
113.1    Besteuerungskonkurrenz von Steuergewalten aus dem Bereich verschiedener ursprünglicher Abgabenhöhen	11
113.2    Identität des Steuerobjekts	12
113.3    Identität des Steuersons	15

1133.1	Steuersubjektdentität im Rechtssinne	15
1133.2	Steuersubjektdentität 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
<b>1.2</b>	<b><u>Ursachen internationaler Doppelbesteuerung</u></b>	<b>21</b>
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
<b>2.</b>	<b>AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEUERUNG</b>	<b>27</b>
<b>2.1</b>	<b><u>Die Begriffe Ausschaltung und Ausgleichung</u></b>	<b>27</b>
<b>2.2</b>	<b><u>Die Notwendigkeit der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung</u></b>	<b>28</b>
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
<b>2.3 Möglichkeiten der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung</b>	<b>46</b>
23.1 Maßnahmen auf nationaler und internationaler Ebene	46
231.1 Bi- oder multilaterale Verträge	46
231.2 Unilaterale Maßnahmen	47
2312.1 Änderung der nationalen Hauptsteuersysteme	47
2312.1.1 Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip	47
2312.1.2 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

<b>KRITISCHE WÜRDIGUNG DER GESETZLICHEN VORSCHRIFTEN IM DEUTSCHEN ERTRAGSTEUERRECHT: § 34c EStG UND § 26 KStG</b>	<b>72</b>
---	-----------

<b>1. UBERBLICK ÜBER DIE IM DEUTSCHEN EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT VERTRETENEN METHODEN</b>	<b>72</b>
1.1 Die der Methodenwahl zugrundeliegenden Prinzipien	72
1.2 Die Methoden	73
1.3 Die mit den Methoden zu realisierenden Ziele	76
<b>2. DARSTELLUNG UND KRITIK DER EINZELNEN METHODEN</b>	<b>80</b>
2.1 Die direkte Anrechnung	80
21.1 Historische Entwicklung	80
21.2 Darstellung und Wirkungsweise der direk- ten Anrechnung gemäß § 34c Abs.1 EStG und § 26 Abs.1 KStG	82
21.3 Beeinträchtigung der Kapitalexportneu- tralität durch die Ausgestaltung der Anrechnungsmethode <i>de lege lata</i>	84

	Seite
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 Steuerermäßigung	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 Kreditversteuerung	102
213132.3 Wettbewerbsbehinderung bei Lizenzvergabe	106
213132.4 Höchstbetragsermittlung auf Einnahmenbasis?	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 Steuersubjekt-identität	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

<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 und Abzug	161
22.2    Darstellung und Wirkungsweise des Steuerabzugs nach geltendem Recht	164
222.1    Der wahlweise Steuerabzug des § 34c Abs.2 EStG	164
222.2    Der Steuerabzug in den Fällen des § 34c Abs.3 EStG	166
222.3    Wirkungsweise des Steuerabzugs	168
22.3    Das Verhältnis Anrechnung zu Abzug	169
223.1    Vorteilhaftigkeitsvergleich im Einländerfall	169
2231.1    Der Gewinnfall	169
2231.2    Der Verlustfall	173
2231.3    Allgemeine Entscheidungskriterien	178
223.2    Vorteilhaftigkeitsvergleich im Mehrländerfall	179
22.4    Kritik des Steuerabzugs nach geltendem Recht	181
224.1    Der Abzug zur Ergänzung der Anrechnungsmethode	181
224.2    Der Abzug und die Gewerbesteuer	184
224.3    Der ausschließliche Abzug des § 34c Abs.3 EStG	187
22.5    Zusammenfassung	189
<b>Exkurs: Unilaterale Berücksichtigung ausländischer Steuern und Doppelbesteuerungsabkommen</b>	<b>191</b>

	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 <i>de lege lata</i>	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

24.3	<b>Vorteilhaftigkeitsvergleich Anrechnung-Abzug-Pauschalierung</b>	232
24.4	<b>Zusammenfassung</b>	237

### K A P I T E L III

#### DIE METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPEL-BESTEUERUNG UND DAS KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ 1977 239

1.	<b>PROBLEMSTELLUNG</b>	239
----	------------------------	-----

2.	<b>WIRKUNGSWEISE DER METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEUERUNG UNTER DEM KSTG 1977</b>	241
----	--	-----

2.1	<b>Ausländische Einkünfte und körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren</b>	241
-----	---	-----

21.1	<b>Das Anrechnungsverfahren</b>	241
------	---------------------------------	-----

21.2	<b>Ausländische Einkünfte im Anrechnungs- verfahren</b>	242
------	---	-----

2.2	<b>Gesamtbelaetzung ausländischer Einkünfte mit in- und ausländischer Körperschaftsteuer nach Anwendung der unilateralen Methoden</b>	243
-----	---	-----

22.1	<b>Der Thesaurierungsfall</b>	243
------	-------------------------------	-----

22.2	<b>Der Ausschüttungsfall</b>	245
------	------------------------------	-----

2.3	<b>Vergleich der Renditeentwicklung von Auslands- und Inlandsinvestitionen</b>	251
-----	--	-----

<b>3. WURDIGUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS BEZÜGLICH SEINER AUSWIRKUNG AUF DIE EFFIZIENZ DER METHODEN ZUR AUSSCHALTUNG INTERNATIONALER DOPPELBESTEUBERUNG</b>	<b>255</b>
<b>3.1 Wirtschaftliche Bedenken</b>	<b>255</b>
31.1 Wettbewerbsnachteile von Kapitalgesell- schaften 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 Ausschüttungsbe- lastung	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 verfassungs- rechtlich 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>

<b>4. LÖSUNGSMÖGLICHKEITEN</b>	<b>286</b>
<b>4.1 Grundlegende Änderung des Körperschaftsteuerrechts</b>	<b>286</b>
<b>4.2 Modifizierung des geltenden Körperschaftsteuerrechts</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 Schachtelekreises	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
<b>ZUSAMMENFASSENDE BETRACHTUNG</b>	<b>326</b>
<b>Literaturverzeichnis</b>	<b>329</b>
<b>Quellenverzeichnis</b>	<b>371</b>
<b>Anhang</b>	<b>374</b>