

# Inhaltsverzeichnis

<b>VORWORT</b> .....	<b>VII</b>
<b>§ 1 EINFÜHRUNG</b> .....	<b>1</b>
A. Problemstellung.....	1
B. Zielsetzung .....	2
C. Gang der Untersuchung.....	2
<b>§ 2 DIE ENTSTEHUNG DOPPELT ANSÄSSIGER KAPITALGESELLSCHAFTEN</b> ...	<b>4</b>
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
 <b>§ 3 DIE DOPPELT ANSÄSSIGE KAPITALGESELLSCHAFT IM DEUTSCHEN NATIONALEN STEUERRECHT .....</b>	 <b>35</b>
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
 <b>§ 4 DIE DOPPELT ANSÄSSIGE KAPITALGESELLSCHAFT IM INTERNATIONA- LEN STEUERRECHT .....</b>	 <b>45</b>
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 besteuernenden 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 Abgabegenstandes 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

<b>§ 5 DREIECKSVERHÄLTNIS UNTER BETEILIGUNG EINER DOPPELT ANSÄSSIGEN KAPITALGESELLSCHAFT .....</b>	<b>128</b>
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 <i>einem</i> 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 <i>einem</i> 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 <i>einem</i> 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 <i>einem</i> 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 Abkommenschutzes.....	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