

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 Auseinanders fallens 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 Gesellschaftsstatus | 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 INTERNATIONA-LEN 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 besteuern den 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 Abgabegenstandes | 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 <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..... | |
| 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 ungerechtfertiger 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..... | |
| LITERATURVERZEICHNIS..... | |