

Ordnungsvielfalt und Wildwuchs im Internationalen Steuerrecht

A. Überblick

Wer ein gerades Bäumchen pflanzt und später wild wucherndes Gestrüpp vorfindet, wird dies vermutlich nicht als ökologische Artenvielfalt begrüßen. Er wird darin vielmehr eine Fehlentwicklung sehen und die Gartenschere hervorholen.

Vergleichbar ist die Lage im nationalen deutschen Steuerrecht: Nicht artgemäße Differenzierung bestimmt die Vielfalt, sondern eine ursprünglich halbwegs gerade Saat führte zu einer jährlich krummer werdenden Ernte. Mit diesen krummen Früchten hatte das Internationale Steuerrecht weiter zu arbeiten, und auch diese Weiterverarbeitung ist nicht immer auf geraden Furchen erfolgt. Es nimmt daher nicht wunder, daß das Internationale Steuerrecht gegenwärtig quantenkryptographische Züge aufweist, mehr einem undurchsichtigen Labyrinth gleicht als einem sachgerecht geordneten Rechtssystem. Eine Rodung und Begradigung ist seit langem überfällig.

Die Zielvorgaben für eine sachgerechte internationale Steuerrechtsordnung lassen sich demgegenüber kurz und einfach formulieren. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sind die steuerpflichtigen Personen im Verhältnis zueinander gerecht zu belasten, zugleich sind die steuerberechtigten Staaten im Verhältnis zueinander gerecht zu beteiligen.¹ Es ist mithin erforderlich, internationale Belastungsgerechtigkeit zwischen den beteiligten Personen und internationale Verteilungsgerechtigkeit zwischen den beteiligten Staaten zu gewährleisten. Im Mittelpunkt steht dabei die Vermeidung internationaler Mehrfachbesteuerung und internationaler Minderbesteuerung als wesentliche Voraussetzung internationaler Steuergerechtigkeit.²

¹ K. Tipke, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1981, S. 120.

² O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 7f., 11.

B. Internationale Mehrfachbesteuerung und internationale Minderbesteuerung

I. Internationale Mehrfachbesteuerung

1. Entstehung und Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

a) Entstehung internationaler Doppelbesteuerung

Die internationale Doppelbesteuerung stellt weder ein steuerrechtliches Naturereignis noch eine althergebrachte Steuerrechtstradition dar. Sie ist vielmehr eine fiskalische Erfindung der Neuzeit. Bis in das 19. Jahrhundert hinein beschränkten sich die Staaten darauf, nur Sachverhalte innerhalb ihres eigenen Territoriums zu regeln. Es bestand ein völkergewohnheitsrechtliches Verbot, außergebietliche Sachverhalte zum Gegenstand staatlicher Regelungen zu machen.³ Die Staaten besteuerten nach dem allgemein geltenden Territorialitäts- und Quellenprinzip. Da jeder Staat nur die innergebietlichen Einkünfte, nicht aber außergebietliche Steuergüter erfaßte, kam es nicht zu internationalen Doppelbesteuerungen. Eine kluge fiskalische Selbstbeschränkung sorgte für klare, international angemessene Besteuerungsregeln.

In der Folgezeit haben die Staaten ganz überwiegend ihre Regelungsbefugnisse ausgedehnt und auch eine gebietsüberschreitende Besteuerung für zulässig erachtet. Neben das streng quellenbezogene Besteuerungskonzept ist eine personenbezogene Steueranknüpfung getreten.⁴ Diese sieht vor, daß im Staatsgebiet ansässige Personen mit ihrem Welteinkommen besteuert werden können. Ausreichend ist nunmehr die territoriale Zugehörigkeit einer Person, die Verbundenheit des Steuergutes selbst mit dem Territorium ist nicht entscheidend.

Diese Erweiterung des staatlichen Besteuerungsraumes ist eines der Grundübel des Internationalen Steuerrechts. Da bei grenzüberschreitendem Wirtschaftsverkehr dieselben Einkünfte sowohl vom Quellenstaat als auch vom Wohnsitzstaat der berechtigten Person besteuert werden, kommt es zu internationaler Doppelbesteuerung.⁵ Diese führt zu steuerlicher Überbelastung der betroffenen Personen, zu wirtschaftlicher Wettbewerbsverzerrung für die Unternehmen und längerfristig zu finanziellem Aufkommensverlust bei den Staaten.

b) Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung

Mehr zur finanzwirtschaftlichen Schadensbegrenzung als einer rechtlichen Überzeugung folgend, haben die Staaten seit Beginn des 20. Jahrhunderts Maßnahmen ergriffen, um die Auswirkungen ihrer internationalen Übermaßbesteuerung einzudämmen.

³ R. Weber-Fas, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, 1982, S. 36 f.

⁴ H. Debatin, Probleme der internationalen Doppelbesteuerung, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. 1982, Bd. IV, S. 269, 273 ff.

⁵ V. Kluge, Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl. 1992, S. 9 ff.

Dabei handelt es sich um nachträgliche Steuerverzichte der Staaten, die in Umfang und Ausgestaltung voneinander abweichen; die grundsätzliche Möglichkeit extraterritorialer Besteuerung wird davon nicht berührt. Es wird nachträglich am Symptom kuriert, nicht jedoch wird das Übel von Anfang an vermieden.

Erscheint eine nachträgliche Beseitigung der Doppelbesteuerung bereits vom Ansatz her problematisch,⁶ so ergeben sich weitere Bedenken gegen die Art und Weise ihrer Verwirklichung. Gegenwärtig bestehen einseitige nationale Ausgleichsmaßnahmen neben zweiseitigen völkerrechtlichen Steuerverträgen. Im nationalen wie auch im völkerrechtlichen Bereich werden unterschiedliche Ausgleichsmethoden angewandt, die jeweils unterschiedliche Steuerfolgen nach sich ziehen. Während bei den nationalen Ausgleichsmaßnahmen die Anrechnungsmethode im Vordergrund steht, verwenden die völkerrechtlichen Abkommen vorrangig die Befreiungsmethode.⁷

aa) Die Anrechnungsmethode beruht darauf, daß die im Ausland entrichtete Quellensteuer auf die inländische Wohnsitzsteuer angerechnet wird. Damit wird eine Aufrechterhaltung des inländischen Steuerniveaus angestrebt. Die inländischen und ausländischen Einkünfte eines Steuerinländers werden steuerlich gleich behandelt; dies vermeidet einerseits steuerliche Einflußnahmen auf die wirtschaftliche Entscheidungsfreiheit zwischen inländischer und ausländischer Wirtschaftstätigkeit, andererseits bleiben ausländische Steuersubventionen und ein geringeres ausländisches Steuerniveau ohne Wirkung beim Steuerinländer.⁸ Steuerpolitische Zielvorgabe ist die Gewährleistung von Kapitalexporthneutralität, d.h. Wettbewerbsneutralität gegenüber Inlandsaktivitäten.

bb) Demgegenüber läßt die Befreiungsmethode bereits die ausländischen Einkünfte bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt. Die Auslandseinkünfte werden aus der inländischen Bemessungsgrundlage ausgeklammert, sie unterliegen nur der ausländischen Besteuerung. Damit wird das ausländische Steuerniveau maßgeblich. Es erfolgt eine Ungleichbehandlung der inländischen und ausländischen Einkünfte. Der Steuerinländer unterliegt mit seiner Auslandstätigkeit dem geringeren oder höheren Steuerniveau des ausländischen Tätigkeitsortes; er befindet sich dadurch in gleicher steuerlicher Lage wie die anderen am ausländischen Standort Tätigen und in ungleicher Lage gegenüber den im Inland Tätigen.⁹ Steuerpolitisches Ziel ist die Sicherung von Kapitalimportneutralität, d.h. Wettbewerbsneutralität gegenüber Auslandsaktivitäten.

cc) Die neben der Anrechnungs- und Befreiungsmethode vorgesehenen Entlastungsmaßnahmen des Steuerabzuges, der Steuerermäßigung, der Steuerpauschalierung etc. führen regelmäßig nur zu einer Milderung der Doppelbesteuerung.¹⁰ Es handelt sich dabei um Verfahren mit Billigkeits- und Subventionscharakter, nicht jedoch um Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

⁶ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 61 f.

⁷ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 12 ff., 30 ff.

⁸ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 67 ff., 101 ff.

⁹ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 67 ff., 71 ff.

¹⁰ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 446 ff.

dd) Für die Befreiungsmethode als Instrument der Kapitalimportneutralität und für die Anrechnungsmethode als Mittel der Kapitalexportneutralität lassen sich gleichermaßen plausible Gründe vorbringen.¹¹ Im Hinblick auf eine internationale Steuererechtigkeit erscheint jedoch die uneinheitliche Verwendung der Anrechnungs- und der Befreiungsmethode im Verhältnis von nationalem Außensteuerrecht und Abkommensrecht der einzelnen Staaten problematisch.¹² Gleiches gilt für die unterschiedliche Anwendung der Ausgleichsmethoden innerhalb der jeweiligen nationalen Außensteuerrechtsordnungen¹³ und im Verhältnis der nationalen Außensteuerrechtsordnungen zueinander.¹⁴

Als einheitliche Lösungsmöglichkeit bietet sich die Steuerbefreiung an, denn sie stellt für die internationale Steuerabgrenzung auf den Erwirtschaftungsort ab und anerkennt damit die Zugehörigkeit der Steuerquelle zu einem bestimmten Wirtschafts- und Ordnungsverbund auch als international-steuerliches Belastungs- und Verteilungskriterium. Die Befreiungsmethode bestätigt im Ergebnis die im vorigen Jahrhundert geltende Territorialbesteuerung.

2. Entstehung und Vermeidung internationaler Doppelbelastung

a) Entstehung internationaler Doppelbelastung

Von der internationalen Doppelbesteuerung ist die internationale Doppelbelastung abzugrenzen. Bei der internationalen Doppelbesteuerung werden grenzüberschreitende Einkünfte ein- und derselben Person sowohl im Inland als auch im Ausland besteuert. Demgegenüber entsteht die Doppelbelastung insbesondere bei internationalen Kapitalgesellschaftskonzernen. Hier stehen sich trotz wirtschaftlicher Zusammengehörigkeit rechtlich selbständige Konzerngesellschaften gegenüber. Dies kann zu einer Doppelbelastung desselben Gewinnes bei verschiedenen Personen führen. Wird der Gewinn einer ausländischen Konzernuntergesellschaft im Ausland besteuert und anschließend an die inländische Konzernobergesellschaft ausgeschüttet, so unterliegt dieser ausgeschüttete Gewinn im Inland einer nochmaligen Besteuerung.¹⁵ Der ausgeschüttete Gewinn wird auf jeder Konzernstufe erneut besteuert.

b) Vermeidung internationaler Doppelbelastung

Die internationale Doppelbelastung wird von den Staaten durch einseitige nationale Regeln und durch zweiseitige völkerrechtliche Vereinbarungen beseitigt oder gemildert. Als Ausgleichsmethoden werden vorrangig die indirekte Steueranrechnung und die Steuerfreistellung verwendet.¹⁶

¹¹ O. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 3. Aufl. 1995, S. 21 ff.

¹² §§ 34 c EStG, 26 KStG (Vorrang der Anrechnungsmethode); Art. 6–8, 13–22 i. V. 23 A OECD-MA 1992 (Vorrang der Befreiungsmethode).

¹³ Insbes. nationale Schachtelbefreiung vs Streubesitzanrechnung.

¹⁴ Territorial-befreiende Ausrichtung (romanischer Rechtskreis) vs universal-anrechnende Ausrichtung (angloamerikanischer Rechtskreis).

¹⁵ O. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 3. Aufl. 1995, S. 6.

¹⁶ O. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 3. Aufl. 1995, S. 63 ff.

aa) Bei der indirekten Steueranrechnung kann die inländische Muttergesellschaft im Rahmen ihrer eigenen inländischen Dividendenbesteuerung die entsprechende ausländische Gewinnsteuer ihrer Auslandstochter anrechnen. Trotz rechtlicher Trennung werden die ausländische Tochter und die inländische Mutter für steuerliche Zwecke wie eine Einheit behandelt. In diese Einheitsbetrachtung werden auch ausländische Einzelgesellschaften einbezogen mit der Folge einer Anrechnung der ausländischen Einzelgesellschaftsteuer auf die inländische Muttergesellschaftsteuer bei Durchleitung der Gewinnausschüttung.¹⁷ Die Durchbrechung des Grundsatzes rechtlicher Subjektbesteuerung zugunsten einer wirtschaftlichen Subjektbesteuerung ist vom Ansatz und vom Ergebnis her sachgerecht, denn Steuerrecht ist ökonomisch bestimmtes Recht und eine Einmalbesteuerung von Konzerngewinnen entspricht einer Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Problematisch sind jedoch die vielfältigen Einschränkungen bei der indirekten Steueranrechnung.¹⁸ Da Ausgangspunkt für die indirekte Steueranrechnung eine wirtschaftliche Einheitsbetrachtung aller Konzerngesellschaften ist, erscheint eine Beschränkung der Steueranrechnung auf zwei- oder dreigliedrige Konzerne und ein Anrechnungsausschluß für nachfolgende Konzernuntergesellschaften als systemwidrig.

Anders als die direkte Steueranrechnung steht die indirekte Steueranrechnung regelmäßig nur inländischen Kapitalgesellschaften offen; inländische Gesellschafter in Form einer Personengesellschaft oder natürliche Person sind in diskriminierender Weise nicht anrechnungsberechtigt. Desgleichen werden ausländische Muttergesellschaften von der indirekten Steueranrechnung ausgeschlossen und bleiben damit doppelt belastet. Sind die Dividenden einer inländischen Betriebstätte zuzurechnen, so kann die damit beschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft nur ihre eigene ausländische Kapitalertragsteuer anrechnen, nicht aber ist die ausländische Steuer ihrer Tochtergesellschaft anrechenbar.¹⁹

Als zusätzliche Anrechnungsbegrenzung wirken darüber hinaus auch einengende Anrechnungskriterien, insbesondere das Erfordernis einer Mindesthöhe und einer Mindestbesitzzeit für die Konzernbeteiligungen, einer aktiven Tätigkeit der Auslandsgesellschaften sowie die Festlegung von Anrechnungshöchstbeträgen. Diese Begrenzungen finden in unterschiedlichen Ausgestaltungen Anwendung; sie erscheinen jedoch insgesamt problematisch, da die entsprechenden Auslandsdividenden uneingeschränkt der inländischen Steuerbelastung unterliegen, während kehrseitig inländische Steuerentlastungen nur eingeschränkt gewährt werden.

bb) Neben der indirekten Steueranrechnung verwenden die Staaten zur Vermeidung internationaler Doppelbelastung auch die Methode der Steuerbefreiung.²⁰ Danach wird der Gewinn bei der ausländischen Tochtergesellschaft besteuert und nach Ausschüttung bei der inländischen Muttergesellschaft freigestellt, so daß es bei einer Ein-

¹⁷ § 26 II V KStG.

¹⁸ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 505 ff., 519 ff.

¹⁹ Fehlende Subjektidentität gem. §§ 26 V KStG, 50 VI EStG.

²⁰ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 74 ff.

malbesteuerung verbleibt. Die Steuerbefreiung ist nicht einheitlich ausgestaltet, sie unterliegt jedoch ähnlichen Einschränkungen wie die indirekte Steueranrechnung.

Darüber hinaus ergeben sich Probleme, sobald eine Weiterausschüttung erfolgt und der Gewinn aus dem Konzern hinaus an einen inländischen Gesellschafter in Form einer natürlichen Person gelangt. In diesem Fall tritt eine Nachbelastung der freigestellten Dividenden ein, da der inländische Gesellschafter voll besteuert wird.²¹

Zusätzliche Schwierigkeiten entstehen, wenn Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerbefreiten Dividendeneinnahmen anfallen.²² Werden Auslandsbeteiligungen mit steuerfreien Gewinnausschüttungen über Darlehensaufnahme fremdfinanziert, so sind die entsprechenden Schuldzinsen regelmäßig nicht oder nur eingeschränkt abzugsfähig; auch dadurch entsteht im Ergebnis eine Nachbelastung der steuerfreien Einnahmen.

Diesen Nachteil vermeidet das Verfahren der fiktiven Steueranrechnung. Dieses sieht zwar keine inländische Steuerbefreiung vor, fingiert jedoch eine Auslandsbesteuerung in Höhe der Inlandssteuer und kommt so im Anrechnungswege gleichermaßen zu einer inländischen Nichtbesteuerung. Ausländische Steuerermäßigungen bleiben dem Steuerpflichtigen bei diesem Verfahren erhalten. Die fiktive Steueranrechnung unterliegt ähnlichen Einschränkungen wie die direkte bzw. indirekte Anrechnung.²³

c) Sonderfall: Internationale Gewinnberichtigung

Zu internationaler Doppelbelastung kommt es im weiteren bei Gewinnberichtigungen innerhalb eines Konzernverbundes. Vereinbart eine inländische Konzerngesellschaft mit einer ausländischen Konzerngesellschaft im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen unangemessene Bedingungen, so erfolgt eine Korrektur auf der Grundlage eines Fremdvergleiches. Da keine verbindlichen Angemessenheitskriterien vorliegen und jeder der beiden Staaten eine eigene Wertung vornimmt, besteht die Gefahr abweichender Korrekturergebnisse.

Werden die Gewinne der inländischen Konzerngesellschaft erhöht, unterbleibt jedoch eine korrespondierende Verminderung der Gewinne der ausländischen Konzerngesellschaft, so kommt es zu einer Doppelbelastung im Unternehmensverbund.²⁴ An dieser Situation ändern korrespondierende Berichtigungsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen wenig, da sie keine beiderseits verbindlichen Wertansätze vorschreiben.²⁵ Desgleichen geben abkommensrechtliche Verständigungsverfahren keinen Anspruch auf eine vollständige Entlastung.²⁶

Innerhalb der Europäischen Union sieht die Schiedsverfahrenskonvention zwar ein dreistufiges Verfahren mit abschließender Einigungspflicht der Staaten vor; dieses

²¹ O. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 1995, S. 203.

²² § 3 c EStG.

²³ § 26 III KStG.

²⁴ H. Debatin, *Probleme der internationalen Doppelbesteuerung*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 3. Aufl. 1982, Bd. IV, S. 280 f.

²⁵ Art. 9 II OECD-MA 1992.

²⁶ Art. 25 OECD-MA 1992.

kann sich jedoch über mehrere Jahre hinziehen und hohen Zeit- und Kostenaufwand verursachen.²⁷

II. Internationale Minderbesteuerung

1. Begriff der internationalen Minderbesteuerung

Das Internationale Steuerrecht ist seinen Strukturen und Wirkungen nach eine zweischneidige Rechtsmaterie. So nimmt es nicht wunder, daß der internationalen Mehrfachbesteuerung kehrseitig die internationale Minderbesteuerung gegenübersteht. Als internationale Minderbesteuerung lassen sich unangemessene Steuervorteile bezeichnen, die ihre Ursache in den Unterschieden der staatlichen Steuerrechtsordnungen haben. Darunter fallen einerseits systembedingte, im allgemeinen Wirtschaftsverkehr auftretende Rechts- und Wertungskonflikte zwischen den Staaten; andererseits zählen dazu gestaltungsbedingte, durch spezielle Verlagerungshandlungen der Steuerpflichtigen entstehende Belastungsdivergenzen.²⁸

Wie die internationale Mehrfachbelastung, so zieht auch die internationale Minderbesteuerung negative Folgen nach sich. Aus rechtlicher Sicht kommt es zu einer Ungleichbehandlung der national wie international angemessen besteuerten und der minderbesteuerten Erwerbstätigkeiten. Betriebswirtschaftlich führen die Steuervorteile zu einer Wettbewerbsverzerrung und damit zu einer Beeinflussung der internationalen Entscheidungs- und Wirtschaftsfreiheit. Volkswirtschaftlich bewirkt die Steuerentlastung eine Anziehung von Kapital und Arbeit verbunden mit einer Umverteilung der Steuerquellen. Anders als die internationale Mehrfachbesteuerung läßt sich die internationale Minderbesteuerung wegen ihrer Vielgestaltigkeit nur für Einzelfälle oder spezielle Sachverhaltsgruppen vermeiden.

2. Ordnungsbedingte internationale Minderbesteuerung

a) Internationale Qualifikationskonflikte

Im Mittelpunkt der systembedingten Minderbesteuerung stehen die internationalen Qualifikationskonflikte.²⁹ Diese beruhen darauf, daß der ausländische und der inländische Staat eine unterschiedliche steuerrechtliche Bewertung eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes vornehmen. Zum einen steht die Qualifikation einer ausländischen Gesellschaft als steuerlich unselbständiges Gebilde oder als steuerlich selbständige Person im Inland in Frage, d. h. die Subjektqualifikation. Zum anderen ist die Qualifikation der ausländischen Einkünfte im Inland betroffen, d. h. die Objektqualifikation.

²⁷ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 119 f.

²⁸ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 6 ff., 779 ff.

²⁹ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik III, RdNr. 138 ff.

aa) Subjektiver Qualifikationskonflikt

Zu subjektiven Qualifikationskonflikten kommt es typischerweise, wenn sich inländische Gesellschafter an einer ausländischen Gesellschaft beteiligen und die Gesellschaft unterschiedlich beurteilt wird.³⁰ Hierbei kann der ausländische Sitzstaat die Gesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt behandeln, während der inländische Wohnsitzstaat die Gesellschaft als unselbständige Mitunternehmerschaft wertet und auf die Gesellschafter als Steuersubjekte zurückgreift.

Stellt der ausländische Staat auf die Einheit der Gesellschaft ab, so erfolgt eine Besteuerung nach dem Kapitalgesellschaftskonzept.³¹ Der Gewinn und Verlust wird bei der ausländischen Gesellschaft selbst als eigenes körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmensergebnis erfasst. Eine ausländische Quellenbesteuerung der inländischen Gesellschafter kommt erst im Falle einer Gewinnausschüttung in Betracht.

Rückt der inländische Staat die Vielheit und die steuerrechtliche Subjektstellung der Gesellschafter in den Vordergrund, so legt er seiner Besteuerung das Personengesellschaftskonzept zugrunde.³² Danach sind Gewinne und Verluste der ausländischen Gesellschaft unmittelbar bei den inländischen Gesellschaftern als einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Mitunternehmergebnisse zu erfassen. Zu diesen Mitunternehmergebnissen zählen neben den Gewinn- und Verlustanteilen aus der allgemeinen Gesellschaftstätigkeit grundsätzlich auch Einnahmen und Ausgaben der Gesellschafter aus besonderen Leistungsbeziehungen mit der Gesellschaft.

bb) Objektiver Qualifikationskonflikt

Mit dem subjektiven Qualifikationskonflikt verbunden ist deshalb auch ein objektiver Qualifikationskonflikt. Verwendet der ausländische Staat das Kapitalgesellschaftskonzept, so bezieht der inländische Gesellschafter bei Gewinnausschüttung Dividenden und aufgrund von Sonderleistungen Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte. Schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind steuerlich anzuerkennen, da sich zwei eigenständige Steuersubjekte gegenüber stehen. Bei der Gesellschaft entstehen durch die Gesellschafterentgelte abzugsfähige Aufwendungen.³³

Nach dem Personengesellschaftskonzept des inländischen Staates bilden hingegen die Gesellschaftsgewinne und Gesellschaftervergütungen einheitlich gewerbliche Einkünfte der inländischen Gesellschafter.³⁴

Besteht zwischen dem inländischen und dem ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen, so werden die grenzüberschreitenden Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte im ausländischen Quellenstaat in der Regel ermäßigt oder nicht besteuert.³⁵ Im inländischen Wohnsitzstaat der Gesellschafter

³⁰ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 434 ff.

³¹ Vgl. §§ 1 KStG, 49 I 5 a EStG; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 790.

³² § 15 I 2 a EStG; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 790.

³³ Vgl. § 4 IV EStG; O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 447 ff.

³⁴ § 15 I 2 a EStG.

³⁵ Vgl. Art. 10 II, 11 II OECD-MA 1992.

stellen die Dividenden nicht steuerbare Gewinnentnahmen dar,³⁶ die Sondervergütungen sind als Gewerbeeinkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte steuerbefreit.³⁷

Die Abzugsfähigkeit der Gesellschaftervergütungen bei der ausländischen Gesellschaft und deren verminderte bzw. fehlende Quellenbesteuerung im Ausland bei gleichzeitiger Steuerbefreiung im Inland führen insgesamt zu einer internationalen Minder- bzw. Nichtbesteuerung dieser Einkünfte.

Zur Vermeidung dieser wettbewerbsverzerrenden und gleichheitswidrigen Minderbesteuerung werden verschiedene Lösungswege beschritten.³⁸ Zum einen sehen einzelne Doppelbesteuerungsabkommen eine Qualifikationsverkettung vor, indem sie den inländischen Wohnsitzstaat an die Wertungen des ausländischen Quellenstaates binden.³⁹ Folge davon ist die einheitliche Behandlung der Einkünfte und die Sicherstellung einer Einmalbesteuerung. Zum anderen werden zunehmend Klauseln in die Doppelbesteuerungsabkommen eingefügt, die eine wertungsbedingte Minderbesteuerung vermeiden durch einen Übergang von der Steuerbefreiung zur Steueranrechnung im inländischen Wohnsitzstaat.⁴⁰ International einheitliche Vermeidungsmaßnahmen bestehen derzeit jedoch nicht.

b) Internationale Quantifizierungskonflikte

Neben den Qualifikationskonflikten können auch zwischenstaatliche Quantifizierungskonflikte zu internationaler Minderbesteuerung führen. Fälle international abweichender Erfolgszuordnung ergeben sich insbesondere bei der Aufteilung des unternehmerischen Gesamtergebnisses auf das inländische Stammhaus und die ausländische Betriebsstätte⁴¹ und bei der Abgrenzung des Erfolges der rechtlich selbständigen Unternehmen eines wirtschaftlich einheitlichen Konzerns.⁴²

Im Rahmen der Erfolgsaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte kann es zu Konflikten kommen, wenn beide Staaten keine übereinstimmenden Aufteilungsmethoden verwenden oder Einzelvorgänge in abweichender Weise auf die Unternehmenseinheiten verteilt werden oder unterschiedliche Angemessenheitskriterien vorgesehen sind. Derartige Zuordnungskonflikte führen zu internationalen Steuerlücken, sofern sich die Staaten gegenseitig Steuergüter zuweisen und dadurch in entsprechendem Umfang eine Besteuerung ganz unterbleibt.⁴³ International verbindliche Gewinnabgrenzungsregeln bestehen derzeit nicht.

In vergleichbarer Weise kommt es zu Minderbesteuerung im internationalen Konzern. Bestehen zwischen den rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften Geschäfts-

³⁶ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 790.

³⁷ Vgl. Art. 7, 23 A OECD-MA 1992.

³⁸ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 451 ff., 485 f.

³⁹ Z. B. Art. 3 I 4 DBA Belgien, Art. 4 IV DBA Spanien, Art. 4 I DBA Italien.

⁴⁰ Z. B. Prot. Nr. 21 DBA USA, Prot. Nr. 13 DBA Kanada.

⁴¹ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik IV, RdNr. 82 ff.

⁴² H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik IV, RdNr. 189 ff.

⁴³ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 784.

beziehungen und werden diese durch die wirtschaftliche Konzernzugehörigkeit beeinflusst, so sind Ergebniskorrekturen möglich. Dabei werden grundsätzlich die Bedingungen zwischen unabhängigen, einander fremden Unternehmen als Korrekturmaßstab verwendet. Da aber weder die Gewinnermittlungsvorschriften noch die einzelnen Korrekturkriterien der Staaten übereinstimmen, sind abweichende Korrekturergebnisse nicht ausgeschlossen. Die Annahme einer gewinnmindernden Betriebsausgabe im inländischen Konzernstaat und einer gewinnneutralen Einlage bzw. steuerbefreiten verdeckten Schachteldividende im ausländischen Konzernstaat oder aber gegenläufige Ergebnisberichtigungen der Höhe nach können zu internationaler Minderbesteuerung führen.⁴⁴ Auch hier fehlt eine international verbindliche Vereinbarung über eine korrespondierende Erfolgsberichtigung.

3. Gestaltungsbedingte internationale Minderbesteuerung

a) Verlagerungsmaßnahmen in Niedrigsteuerländer

Der ordnungs- bzw. wertungsbedingten Minderbesteuerung läßt sich eine mehr gestaltungs- bzw. handlungsbedingte Minderbesteuerung gegenüberstellen. Darunter fallen grenzüberschreitende Verlagerungsmaßnahmen, die sich auf eine Verlegung der Ansässigkeit einer Person oder auf eine Verlegung von Einkünften beziehen und dadurch eine Minderbesteuerung der Person oder Einkünfte bewirken. Wesentlich ist hierbei das Bestehen eines internationalen Steuergefälles und seine Nutzung durch Verlagerungsmaßnahmen.⁴⁵

b) Subjektive Ansässigkeitsverlegung

Die Ansässigkeit einer natürlichen oder juristischen Person im Inland hat zur Folge, daß deren weltweites Einkommen der inländischen Hochbesteuerung unterfällt. Erfolgt eine Verlegung der Ansässigkeit in einen niedriger besteuernenden ausländischen Staat, so können im Inland nur noch bestimmte Inlandseinkünfte besteuert werden;⁴⁶ die anderen Einkünfte des Steuerpflichtigen unterliegen der geringeren Auslandssteuer. Hierdurch kann es zu einer Steuerminderung kommen.

In ähnlicher Weise können sich Steuervorteile ergeben, wenn der Wegzug eines Steuerinländers dazu führt, daß künftig nur noch der neue ausländische Wohnsitzstaat die bereits vorhandenen stillen Reserven im Vermögen des Steuerpflichtigen besteuern kann.⁴⁷

Derartige wegzugsbedingte Steuervorteile werden insbesondere von Staaten mit hohem Steuerniveau durch Steuerfluchtvorschriften bekämpft. Wiewohl diese Regelungen uneinheitlich sind, richten sie sich durchgängig nur gegen Niedrigsteuerländer. Als

⁴⁴ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 411 ff., 426 ff., 790 f.

⁴⁵ V. Kluge, Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl. 1992, S. 15 ff., 131 ff.

⁴⁶ Vgl. § 49 EStG.

⁴⁷ Vgl. § 49 I 2 e EStG i. V. Art. 13 IV, 23 A OECD-MA 1992 (Freistellung von Veräußerungsgewinnen).

Gegenmaßnahmen werden erweiterte Steuerpflichten des Wegziehenden⁴⁸ und vorzeitige Auflösungen vorhandener stiller Reserven verwendet.⁴⁹ Da derartige Steuerfluchtvorschriften regelmäßig nicht unterscheiden zwischen bloßer Steuervermeidung und wirtschaftlich-persönlich begründetem Wegzug, bestehen Bedenken im Hinblick auf die internationale Niederlassungsfreiheit.

c) Objektive Einkünfteverlagerung

Verlagert ein international tätiger Steuerpflichtiger Gewinne auf seine niedriger besteuerte Auslandseinrichtung oder verlagert er kehrseitig Verluste auf seine hoch besteuerte Inlandseinrichtung, so führt dies insgesamt zu einer Steuerminderung. Dieser Ansatzpunkt ist Grundlage für eine Vielfalt steuerlicher Gestaltungen.

aa) Für die Ansammlung und Abschirmung von Gewinnen gegenüber einer inländischen Hochbesteuerung lassen sich insbesondere juristische Personen in niedriger steuernden ausländischen Staaten einsetzen. Gründet ein Steuerinländer im Ausland eine niedrig besteuerte Kapitalgesellschaft und tätigt diese Kapitalgesellschaft an Stelle des hoch besteuerten Steuerinländers gewinnbringende Geschäfte, so tritt für den verlagerten Gewinn eine Steuerentlastung ein.⁵⁰

Die Abwehrmaßnahmen der Staaten gegen derartige Gewinnabschirmungen sind uneinheitlich. Sie richten sich aber regelmäßig nur gegen Kapitalgesellschaften in Niedrigsteuerländern, die von Steuerinländern beherrscht werden und keine aktiven Wirtschaftstätigkeiten wahrnehmen. Verbreitete Gegenmaßnahmen sind zum einen die Nichtanerkennung der ausländischen Kapitalgesellschaft wegen rechtsmißbräuchlicher Gestaltung mit der Folge einer unmittelbaren Besteuerung ihrer Gewinne beim inländischen Anteilseigner.⁵¹ Zum anderen werden unter Anerkennung der ausländischen Kapitalgesellschaft deren Gewinne den beteiligten Steuerinländern im Wege einer ausschüttungsähnlichen Konstruktion zugerechnet und bei diesen versteuert.⁵² Übereinstimmendes Ziel dieser Maßnahmen ist die Durchbrechung der steuerlichen Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft und die Erfassung ihrer niedrig besteuerten Gewinne im hoch steuernden Inland.

bb) Ergänzt werden diese Maßnahmen der Durchgriffsbesteuerung und der Zugriffsbesteuerung durch Aktivitätsklauseln und Vorschriften zum Abkommensmißbrauch. Nach den Aktivitätsklauseln ist Voraussetzung für die Gewährung von Steuervergünstigungen eine aktive Wirtschaftstätigkeit.⁵³ Die Abkommensmißbrauchsregeln versagen bei einer Zwischenschaltung ausländischer Rechtsträger zur bloßen Nutzung vorteilhafter Doppelbesteuerungsabkommen die Vergünstigungen dieser Abkommen.⁵⁴ Diese Abwehrmaßnahmen sind international nicht abgestimmt und weisen vielfältige Ungereimtheiten auf.

⁴⁸ Vgl. § 2 AStG; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 140 ff.

⁴⁹ Vgl. § 6 AStG; H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 165 ff.

⁵⁰ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 340 ff., 667 ff.

⁵¹ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 297 ff.

⁵² H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik II, RdNr. 122 ff.

⁵³ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 42 f.

⁵⁴ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 43 f.

cc) In ähnlicher Weise ergreifen die Staaten Maßnahmen gegen internationale Gewinnverlagerungen als Folge unangemessener Preisgestaltung. Werden zwischen einer inländischen Konzerngesellschaft und einer ausländischen Konzerngesellschaft unangemessene Geschäftsbedingungen vereinbart und mindern sich dadurch die inländischen Gewinne, so sind Ergebniskorrekturen möglich. Unter Anwendung eines Fremdvergleiches ist der Gewinn der inländischen Konzerngesellschaft in angemessenem Umfang zu erhöhen.⁵⁵

Dies kann aufgrund allgemeiner Gewinnberichtigungsvorschriften erfolgen, wie z. B. der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. verdeckten Einlage, oder aufgrund spezieller Steuerfluchtvorschriften oder Abkommensregeln.⁵⁶ Da derzeit keine Vorschriften bestehen, die den ausländischen Staat zu einer entsprechenden Gegenberichtigung verpflichten, kann es zu Doppelbelastungen kommen. Eine internationale Angleichung der Vorschriften ist dringend geboten.

dd) Zu steuermindernder Einkünfteverlagerung kann es auch im Rahmen der internationalen Konzernfinanzierung kommen. Eine Konzerngesellschaft kann wahlweise mit Eigenkapital oder mit Fremdkapital ausgestattet werden. Bei der auszustattenden Konzerngesellschaft führt eine Einlagenfinanzierung zu nicht abziehbaren Gewinnausschüttungen, eine Darlehensfinanzierung hingegen läßt abzugsfähige Zinszahlungen der Gesellschaft entstehen. Da sich die einzelnen Konzerngesellschaften als selbständige Rechts- und Steuersubjekte gegenüberstehen, sind auch Darlehensüberlassungen zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft als Gesellschafterfremdfinanzierung steuerlich anzuerkennen.⁵⁷

Demgemäß werden Konzerngesellschaften in hoch besteuerten Staaten von ihren ausländischen Gesellschaftern vorzugsweise mit Fremdkapital in Form von Gesellschafterdarlehen ausgestattet. Eigenkapital wird durch Fremdkapital ersetzt, an die Stelle von Gewinnausschüttungen treten Zinszahlungen. Dies führt zu erhöhtem Zinsaufwand bei der hoch besteuerten Gesellschaft und zu entsprechend vermindertem Steueraufkommen für den Sitzstaat dieser Gesellschaft. Unterliegen die Zinseinkünfte beim darlehensgebenden Gesellschafter einer geringeren ausländischen Besteuerung, so entstehen dem Konzernverbund insgesamt Steuervorteile.

Die hoch besteuerten Staaten wehren sich gegen derartige Minderungen ihres Steueraufkommens zunehmend mit einer Einschränkung übermäßiger Gesellschafterfremdfinanzierung.⁵⁸ Diese Begrenzungsvorschriften legen in der Regel ein bestimmtes Verhältnis von Eigenkapital und Fremdkapital als Angemessenheitskriterium fest. Darüber hinausgehendes Fremdkapital wird steuerlich in Eigenkapital umqualifiziert oder die damit zusammenhängenden abziehbaren Darlehenszinsen werden als nichtabziehbare verdeckte Gewinnausschüttung gewertet. Da die Gesellschafterfremdfinanzierung in den einzelnen Staaten unterschiedlich und teilweise widersprüchlich behandelt wird und die Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls einen generellen Verweis auf

⁵⁵ H. Debatin, in: Korn/Debatin, Doppelbesteuerung, Systematik II, RdNr. 113 ff.

⁵⁶ H. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, S. 796 ff.

⁵⁷ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 411.

⁵⁸ O. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3. Aufl. 1995, S. 419 ff., 683 ff.

einen Fremdvergleich enthalten, entstehen internationale Steuerkonflikte dem Grunde und der Höhe nach.

C. Zusammenfassung

Im Mittelpunkt des Internationalen Steuerrechts stehen die beiden Grundprobleme der internationalen Mehrfachbesteuerung und der internationalen Minderbesteuerung. Die Staaten haben sich mit beiden Erscheinungen in vielfältiger Weise auseinandergesetzt, denn mit ihnen verbunden sind Störungen der internationalen Steuergerechtigkeit und der internationalen Wirtschaftstätigkeit. Die internationale Mehrfachbesteuerung erweist sich als relativ übersichtlich von ihren Ursachen und Strukturen her. Die internationalen Ansätze zu ihrer Vermeidung sind demgemäß weitgehend übereinstimmend; unterschiedlich ist jedoch ihre Ausgestaltung im einzelnen. Demgegenüber kennzeichnet Vielgestaltigkeit und Uneinheitlichkeit das Erscheinungsbild der internationalen Minderbesteuerung. Daran anknüpfend sind auch die internationalen Maßnahmen zu ihrer Vermeidung vielfältig und zum Teil gegenläufig. Da kaum mit einer baldigen Harmonisierung der Vorschriften zur internationalen Mehrfach- und Minderbesteuerung mit Rücksicht auf einen Wettbewerb der Steuersysteme zu rechnen ist, bedarf es dringend einzelstaatlicher Angleichungsmaßnahmen.