

Alexander Linn

Missbrauchs- verhinderungsnormen und Standortwahl

Eine rechtsvergleichende und
modelltheoretische Analyse des
Einflusses von CFC-Regeln und
Unterkapitalisierungsregeln

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Dr. Manuel R. Theisen

Deutscher Universitäts-Verlag

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XVII
Tabellenverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis.....	XXI
Symbolverzeichnis.....	XXVII

A. Steuerliche Missbrauchsverhinderungsnormen als

Untersuchungsgegenstand	1
I. Problemstellung, Zielsetzung und Abgrenzung.....	1
II. Einordnung in das Wissenschaftsprogramm	5
III. Vorgehensweise und Gang der Untersuchung.....	9

B. Grundlagen und Begriffsklärung

I. Wettbewerb zwischen den Staaten	11
1. Abgrenzung zum Wettbewerbsmarkt.....	11
2. Der Begriff des Steuerwettbewerbs	13
II. Initiativen gegen schädlichen Steuerwettbewerb.....	14
1. Beschreibung der Initiativen	15
a) OECD-Projekt.....	15
b) EU-Maßnahmenpaket.....	16
2. Schädliche Steuerpraktiken	17
a) Die OECD-Kriterien	17
b) Verhaltenskodex und Leitlinien in der EU	19
3. Empfehlungen an die Staaten	22
III. Missbrauch und Steuerumgehung.....	26
1. Möglichkeiten zur Verhinderung unerwünschter Steuervermeidungen ...	27
a) Extensive Auslegung und Rechtsfortbildung	28
b) Allgemeine steuerliche Umgehungsnormen.....	28
c) Spezialnormen gegen Steuerumgehungen.....	29
2. Enges und weites Begriffsverständnis	30
a) Steuerumgehung im engeren und im weiteren Sinne	30
b) Gesetzgebungsgeschichte des § 8a KStG.....	35
3. Missbrauch oder Steuerumgehung.....	36
4. Abgrenzung zu verwandten Sachverhalten.....	37
a) Scheingeschäfte	37
b) Steuerhinterziehung	39
5. Europarechtlicher Missbrauchs begriff	40

C. Darstellung steuerlicher Missbrauchsverhinderungsnormen.....	47
I. Allgemeine Umgehungsvermeidungsregeln.....	47
1. Systematisierung der Umgehungsdoktrinen	49
a) Fraus legis und Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten	50
b) Business purpose-Test, economic substance und substance over form.....	52
c) Gesamtplan und step transaction-Doktrin	53
2. Die Regelung des § 42 AO und § 22 BAO	54
a) Methodologische Einordnung.....	55
b) Tatbestandsvoraussetzungen	57
c) Rechtsfolgen	61
3. Allgemeine Umgehungsregeln und DBA	63
II. Unilaterale spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsnormen	65
1. Regeln gegen beherrschte ausländische Gesellschaften	66
a) Abschirmwirkung einer Kapitalgesellschaft	67
b) Überblick über bestehende Regelungen	68
ba) Beherrschung.....	69
bb) Art der Einkünfte.....	70
bc) Ausländischer Steuersatz	72
bd) Technik der Zurechnung	73
c) Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland	75
ca) Funktionsweise und Zielsetzung.....	76
cb) Anwendungsvoraussetzungen	77
cc) Aktivitätskatalog	81
cd) Rechtsfolgen.....	85
d) Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	89
da) Mögliche Kollision mit Doppelbesteuerungsabkommen.....	89
db) Vorliegen eines treaty override.....	93
dc) Zulässigkeit eines treaty override	97
2. Regeln gegen niedrige Eigenkapitalausstattung	98
a) Anwendungsvoraussetzungen	100
b) Rechtsfolgen	101
c) Gesellschafter-Fremdfinanzierung in Deutschland	102
d) Unterkapitalisierungsregeln und Doppelbesteuerung.....	105
III. Tabellarische Übersicht und Zwischenfazit.....	108
D. Ökonomische Analyse steuerlicher Missbrauchsverhinderungsnormen.....	111
I. Modellentwicklung.....	111
1. Steuerwettbewerb	111
a) Existenz des Steuerwettbewerbs.....	111
b) Wirkung des Steuerwettbewerbs	113
ba) Das Tiebout-Modell	113
bb) Das neoklassische Standardmodell	114
bc) Fiskalische Externalitäten und Allokationseffizienz	116

c)	Möglicher Einfluss von Missbrauchsverhinderungsnormen	117
ca)	Begriff der Gewinnverlagerung	118
cb)	Empirische Untersuchungen zur Gewinnverlagerung	119
cc)	Gewinnverlagerung im Modell	120
d)	Auswahl des Modelluntersuchungsgegenstandes.....	121
2.	Konzernfinanzierung mit Finanzierungsgesellschaften	122
a)	Einsatzmöglichkeiten und Funktion von Finanzierungsgesellschaften	123
b)	Einschränkungen.....	125
ba)	Ort der Geschäftsleitung	125
bb)	Durchgriffsbesteuerung.....	127
bc)	Vorliegen passiver Einkünfte.....	130
bd)	Gewinnermittlung und Transferpreise	132
be)	Auswirkungen von Unterkapitalisierungsregeln.....	134
II.	Modellbeschreibung.....	135
1.	Modellannahmen.....	135
2.	Exkurs: Folgen der Initiativen gegen schädlichen Steuerwettbewerb	140
a)	Schädliche Steuerpraktiken	140
b)	Informationsaustausch und Transparenz	145
3.	Vorgehensweise	148
III.	Modellanalyse.....	149
1.	Konzernfinanzierungsgesellschaften ohne steuerliche Restriktionen.....	150
a)	Steuerwettbewerb ohne Transferpreisregeln	150
b)	Die Position Deutschlands.....	151
2.	Beschränkungen durch Transferpreisregeln.....	152
a)	Steuerwettbewerb mit Transferpreisregeln.....	153
b)	Die Position Deutschlands.....	155
c)	Zahlenbeispiel: Investition einer belgischen Muttergesellschaft	156
3.	Auswirkungen von Unterkapitalisierungsregeln.....	159
a)	Steuerwettbewerb bei Unterkapitalisierungsregeln.....	160
b)	Die Position Deutschlands.....	162
c)	Zahlenbeispiel: Investition einer belgischen Muttergesellschaft	165
4.	Auswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung de lege lata	168
a)	Steuerwettbewerb bei Hinzurechnungsbesteuerung de lege lata.....	169
b)	Die Position Deutschlands.....	172
c)	Zahlenbeispiel: Investition einer deutschen Muttergesellschaft.....	174
5.	Auswirkungen der gleichzeitigen Anwendbarkeit von Hinzurechnungsbesteuerung und Unterkapitalisierungsregeln.....	177
a)	Steuerwettbewerb mit Hinzurechnungsbesteuerung und Unterkapitalisierungsregeln.....	177
b)	Die Position Deutschlands.....	179
c)	Zahlenbeispiel: Investition einer deutschen Muttergesellschaft.....	182
IV.	Ergebnis	185
1.	Verschiebungen in den Bemessungsgrundlagen	185

2. Determinanten der Steuerzahlungen	188
3. Bedeutung der Missbrauchsverhinderungsnormen für den Steuerwettbewerb	192
E. Einfluss der Grundfreiheiten auf die Missbrauchsverhinderungsnormen ..	199
I. Anwendbare Grundfreiheiten	199
II. Persönlicher Anwendungsbereich	201
III. Konkurrenzverhältnis und Drittstaatenwirkung	202
IV. Beschränkungsprüfung	209
1. Transferpreisregeln.....	211
2. Unterkapitalisierungsregeln	212
3. Regeln gegen beherrschte ausländische Gesellschaften	214
4. Allgemeine Umgehungsnormen.....	215
V. Rechtfertigungsprüfung	218
1. Verhinderung von Steuerumgehungen.....	220
2. Kohärenz	225
3. Rechtfertigungsmöglichkeiten in Drittstaatenfällen	227
VI. Auswirkungen auf das verwendete Modell	229
F. Zusammenfassung.....	233
Anhang.....	237
I. Tabellarische Übersicht über ausgewählte spezielle Missbrauchsverhinderungsnormen	237
1. Regeln gegen beherrschte Auslandsgesellschaften	237
a) Beherrschungsvoraussetzungen.....	237
b) Art der Einkünfte	239
c) Ausländischer Steuersatz	242
d) Technik der Zurechnung.....	244
2. Unterkapitalisierungsregeln	247
a) Anwendungsvoraussetzungen	247
b) Rechtsfolgen	254
II. Herleitung der im Modell verwendeten Formeln	256
1. Nachsteuerergebnisse der Gesellschaften	256
a) Allgemeine teilsteueralische Formeln.....	256
aa) Ermittlung des Werts einer Ausschüttung	256
ab) Zinsabzug bei hälftiger Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen	256
b) Jahresüberschüsse der beteiligten Gesellschaften bei Alternative I	257
c) Jahresüberschüsse der beteiligten Gesellschaften bei Alternative II.....	257
d) Jahresüberschüsse der beteiligten Gesellschaften bei Alternative III	257

e)	Jahresüberschüsse der beteiligten Gesellschaften bei Alternative IV	257
2.	Ermittlung der dominanten Alternative ohne Missbrauchsregeln	258
a)	Ermittlung des Nachsteuerergebnisses der Muttergesellschaft bei den verschiedenen Alternativen.....	258
b)	Vergleich der Alternativen	259
c)	Ermittlung des Nachsteuerergebnisses der Muttergesellschaft bei Investition im Inland.....	261
d)	Bestimmung der Zinssatzobergrenze bei Alternative III und IV	262
e)	Ermittlung der dominanten Alternative bei Inlandsinvestment.....	262
f)	Vergleich der dominanten Alternative bei Inlands- und bei Auslandsinvestment	263
3.	Existenz von Transferpreisregeln.....	264
a)	Ermittlung der partiellen Ableitung nach s_C	264
b)	Einfluss auf die Position Deutschlands	264
c)	Beispielinvestition einer belgischen Muttergesellschaft	266
4.	Einfluss von Unterkapitalisierungsregeln	269
a)	Modellierung der Unterkapitalisierungsregeln.....	269
b)	Ermittlung der Jahresüberschüsse der Gesellschaften.....	269
c)	Veränderte Restriktionen für α	270
d)	Ermittlung der partiellen Ableitung.....	270
e)	Einfluss auf die Position Deutschlands	271
f)	Beispielinvestition einer belgischen Muttergesellschaft	271
5.	Einfluss von CFC-Regeln	274
a)	Veränderung von Alternative III durch die Hinzurechnungsbesteuerung.....	274
b)	Ermittlung der dominanten Alternative.....	275
c)	Ermittlung der dominanten Alternative bei Inlandsinvestment.....	277
d)	Einfluss auf die Position Deutschlands	277
e)	Beispielinvestition einer deutschen Muttergesellschaft	278
6.	Unterkapitalisierungsregeln und CFC-Regeln	280
a)	Berechnung der Jahresüberschüsse und des Indifferenzsteuersatzes	280
b)	Ermittlung der partiellen Ableitung.....	282
c)	Einfluss auf die Position Deutschlands	282
d)	Beispielinvestition einer deutschen Muttergesellschaft	284
7.	Einfluss auf die Steuerzahlungen	287
a)	Modellvereinfachungen	287
b)	Einfluss auf die Bemessungsgrundlagen.....	287
c)	Einfluss auf die Steuerzahlungen	288

Literaturverzeichnis 289

Rechtsprechungsverzeichnis 335

I.	Rechtsprechung des EuGH	335
II.	Schlussanträge der Generalanwälte vor dem EuGH.....	338

III. Rechtsprechung deutscher Gerichte	339
1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	339
2. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	340
3. Rechtsprechung der Finanzgerichte	343
IV. Rechtsprechung ausländischer Gerichte	344
Quellenverzeichnis	345
I. Deutsche Quellen	345
1. Gesetze	345
2. Verordnungen	346
3. Änderungsgesetze	346
4. Gesetzesentwürfe und Gesetzesbegründungen	346
5. Verwaltungsanweisungen	347
6. Richtlinien	348
II. Europäische Quellen	348
1. Primärrecht	348
2. Richtlinien	348
3. Dokumente der Europäischen Kommission	349
4. Sonstige Dokumente der Europäischen Union	349
III. Ausländische Gesetze	350
IV. Doppelbesteuerungsabkommen	350