



# *Einführung in die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*

**mit Fallbeispielen, Übungsaufgaben und Lösungen**

Von

**Prof. Dr. Volker Breithecker**

Steuerberater, Universität Duisburg-Essen  
(Campus Duisburg) – Mercator School of Management

und

**Prof. Dr. Ralf Klapdor**

Steuerberater, Hochschule Rhein-Waal,  
Lehrbeauftragter an der Universität Duisburg-Essen  
(Campus Duisburg) – Mercator School of Management

4., völlig neu bearbeitete Auflage

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

[ESV.info/978 3 503 15784 6](http://ESV.info/9783503157846)

1. Auflage 1999
2. Auflage 2002
3. Auflage 2011
4. Auflage 2016

ISBN 978 3 503 15784 6

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2016  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Difo-Druck, Bamberg

---

## Vorwort zur 4. Auflage

Die Neuauflage der „Internationalen“ fällt in eine Zeit, in der die Steuerpolitik internationalen Besteuerungsfragen eine große Beachtung schenkt. Die öffentliche Diskussion über internationale Konzerne, die teilweise weniger als fünf Prozent Steuern (als Ausweis in Ihrer Konzernsteuerquote) auf den Gewinnzahlen, führte zu dem OECD Projekt „BEPS“, base erosion and profit shifting. In der Folge wurden insgesamt 15 Arbeitsfelder breit diskutiert und nun im Oktober 2015 die Abschlussberichte veröffentlicht. Es wird jedoch abzuwarten sein, inwieweit sich nun tatsächlich konkrete Rechtsänderungen aus den Arbeitsfeldern ergeben werden. Dem Charakter eines einführenden Lehrbuchs folgend haben wir darauf verzichtet, BEPS ein eigenes Kapitel zu widmen, nur so war es möglich, den Gesamtumfang des Buches moderat zu erhöhen.

Aber auch so gab es genügend konkrete Rechtsänderungen zu berücksichtigen. Neben der Neuregelung der Betriebsstättengewinnaufteilung und der Steuerpflicht für Streubesitzdividenden (§ 8b Abs. 4 KStG) soll hier insbesondere die Anpassung des Anrechnungshöchstbetrags gem. § 34c EStG erwähnt werden.

Das Manuskript wurde im Oktober 2015 abgeschlossen. Entsprechend haben wir bereits alle Beispiele und Lösungen mit dem Einkommensteuertarif 2016 auf der Grundlage des am 22.7.2015 verkündeten Gesetzes zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags gerechnet. Das Steueränderungsgesetz 2015 ist auf Grundlage der Zustimmung des Bundesrates vom 16.10.2015 ebenfalls berücksichtigt. Noch nicht abgeschlossen ist zum derzeitigen Zeitpunkt die Ratifizierung der mehrseitigen Vereinbarung zum Informationsaustausch. Wir gehen damit insgesamt davon aus, den ab 2016 geltenden Rechtsstand in diesem Buch zutreffend wiederzugeben.

Überarbeitungen von Lehrbüchern funktionieren auch weiterhin nur mit umfassenden Hilfen. Unterstützung haben wir erfahren beim Überarbeiten von Kapiteln, Korrekturlesen, Erstellen von Abbildungen sowie Rechnen von Aufgaben und Kontrollieren von Lösungen. Unser herzlicher Dank geht dafür an unsere Mitarbeiter an der Universität Duisburg-Essen und der Hochschule Rhein-Waal, namentlich Dipl.-Finanzwirt M.I. Tax Marcel Herbot, Dipl.-Kfm. Uwe Haseleu, Gerd Feldmann und Anh Vu Nguyen. Wir alle freuen uns, mit dem Erich Schmidt Verlag und insbesondere mit seiner steuerlichen Lektorin, Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz, Partner zu haben, die uns losgelöst von äußeren Stresseinflüssen stets ein harmonisches Miteinander ermöglichen.

Sollten in diesem Lehrbuch trotz umfassender gegenteiliger Versuche Fehler, Ungenauigkeiten, didaktische Ungeschicklichkeiten oder Ähnliches verblieben sein, liegt die Verantwortung alleine bei uns und wir bitten um entsprechende Informationen hierüber unter [volker.breithecker@uni-due.de](mailto:volker.breithecker@uni-due.de) oder unter [ralf@klapdor.de](mailto:ralf@klapdor.de).

Duisburg und Kleve im November 2015

Volker Breithecker

Ralf Klapdor

## Vorwort zur 1. Auflage

Die Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist eine der jüngeren Teildisziplinen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre; sie gewinnt allerdings angesichts der zunehmenden Internationalisierung der Wirtschaft verstärkt an Bedeutung. War es in der Vergangenheit noch ein Wettbewerbs-Prä, über internationale Besteuerungskennntnisse zu verfügen, so werden die Grundlagen heute zunehmend von Arbeitgebern (und Mandanten oder Kunden) – ähnlich wie Fremdsprachenkennntnisse – vorausgesetzt.

Grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten berühren mindestens zwei (nationale) Steuersysteme und u.U. ein zwischen diesen Staaten abgeschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen. Zudem gibt es u.a. internationale Steuergefälle, differierende Rechtsformqualifikationen, Finanzierungsbesonderheiten oder unterschiedliche Gewinnermittlungstechniken sowie vielfältige Probleme in der Gewinnabgrenzung international tätiger Unternehmen. Die subjektiven Schwierigkeiten mit dem deutschen Steuersystem und der Übertragung auf betriebswirtschaftliche Fragestellungen vor Augen können die Leserinnen und Leser die internationalen Besteuerungsprobleme und deren Umsetzung in den betrieblichen Alltag selbst gut einschätzen und würdigen. Zur Aufhellung dieser Probleme soll das nunmehr vorliegende einführende Lehr- und Lernbuch Hilfestellung leisten.

Der aus der „Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ und der „Kostenrechnung I“ bekannte und bewährte Aufbau des Lehrbuches in einen farblich differierenden Text- sowie einen umfangreichen Übungsaufgaben- und Lösungsteil ist auch hier beibehalten worden. Diese Technik vergrößert zwar augenscheinlich das Seitenvolumen, trägt aber erfahrungsgemäß in einem wesentlich höheren Maße zum Lernerfolg der Leserinnen und Leser bei.

Dieses Werk hat eine sehr lange Entstehungs- und Veränderungshistorie durchlaufen, die in den Anfängen auf meine Zeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei meinem hochverehrten, viel zu früh verstorbenen akademischen Lehrer Prof. Dr. Lothar Haberstock zurückgeht, meine eigene Promotionsphase und spätere Schwerpunkte in meiner universitären Lehre umfasst. Darüber hinaus hat dieses Buch als 470 Seiten umfassendes Skript den Studierenden der Gerhard-Mercator-Universität – Duisburg – seit 1997 (in zwei Vorlesungsdurchgängen) als Lernmaterial vorgelegen. Maßgeblich zur Er- und Fertigstellung hat mein Wissenschaftlicher Mitarbeiter Dipl.-Kfm. Ralf Klapdor, Steuerberater, beigetragen. Ohne sein Engagement, seine Neigungen und sein Promotionsvorhaben würde dieses Lehrbuch nicht heute und nicht in dieser Form

vorliegen. Hierfür danke ich ihm sehr. Unser Dank geht auch an Herrn Dipl.-Kfm. Thorsten Seidel, der die durch seine Diplomarbeit erworbenen Kenntnisse in das Kapitel über Holdinggesellschaften hat einfließen lassen, sowie an Ilka Grundmann für die gründliche Überarbeitung des umfangreichen Aufgaben- und Lösungsteils.

Weiterhin gebührt unser Dank – neben den namentlich nicht genannten aber zahlreichen kritischen Studierenden – den unermüdlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern im Fachgebiet Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Gerhard-Mercator-Universität in Duisburg, im Einzelnen: Bernd Boland, Sandra Kreuzkam, Heike Küpper, Holger Lahtz, Dipl.-Kfm. Norbert Niedenhof, sowie Thorsten Schauf für wertvolle Formal-, Verbal- und Detailkorrekturen.

Unser Dank geht auch an den Erich Schmidt Verlag, Berlin/Bielefeld, hier insbesondere an die steuerliche Lektorin Frau Dr. Claudia Teuchert-Pankatz. Unsere Projekte treffen immer auf offene Ohren, und didaktische Notwendigkeiten, wie die farbliche Absetzung der Übungsaufgaben und Lösungen vom reinen Text, werden stärker gewichtet als damit einher gehende höhere Produktionskosten des Buches.

Allen Lesern und Leserinnen wünschen wir viel Spaß und Erfolg bei der Durcharbeitung des Textes und des Übungsteils. Beim Lesen auffallende materielle oder formelle Fehler, die erfahrungsgemäß im Text verblieben sind, bitten wir uns mitzuteilen ([steuern@uni-duisburg.de](mailto:steuern@uni-duisburg.de)). Für entsprechende Informationen sind wir weiterhin nicht nur dankbar, sondern wir fordern hierzu nachdrücklich auf; nur solche Diskussionen über tatsächliche oder vermeintliche Fehler (die dann aber zumindest didaktisches Ungeschick unsererseits offenbaren) können dieses Lehrbuch nachhaltig verbessern!

Duisburg, im September 1999

Volker Breithecker

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 4. Auflage .....	V
Vorwort zur 1. Auflage .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abbildungsverzeichnis .....	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XV
Symbolverzeichnis.....	XXI
<b>1 Einführung.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Bedeutung internationaler Wirtschaftsbeziehungen und deren         Besteuerung.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Begriff und Aufgaben der „Internationalen         Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ .....</b>	<b>8</b>
<b>1.3 Begriffe des „Internationalen Steuerrechts“ und der         „Internationalen Steuerordnung“ .....</b>	<b>15</b>
<b>2 Grundlagen der Internationalen Steuerordnung .....</b>	<b>19</b>
<b>2.1 Grundlagen des Internationalen Steuerrechts .....</b>	<b>19</b>
2.1.1 Prinzipien des Internationalen Steuerrechts.....	19
2.1.1.1 Souveränitätsprinzip.....	19
2.1.1.2 Anknüpfungsmerkmale der Besteuerung .....	21
2.1.1.3 Umfang der Besteuerung .....	23
2.1.1.4 Vor- und Nachteile der Prinzipien.....	26
2.1.2 Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts.....	28
2.1.2.1 Nationales Außensteuerrecht.....	28
2.1.2.2 Völkerrecht und supranationales Recht.....	30
2.1.2.3 Recht der Doppelbesteuerungsabkommen .....	31
2.1.2.4 Hierarchie der Rechtsquellen .....	34
<b>2.2 Grundüberlegungen zur Internationalen Steuerordnung .....</b>	<b>37</b>
2.2.1 Doppel- und Minderbesteuerung .....	37
2.2.1.1 Begriff der Doppelbesteuerung .....	37
2.2.1.2 Abgrenzung der Doppelbesteuerung von verwandten Erscheinungen.....	43
2.2.1.3 Internationale Besteuerungsprinzipien als Ursache der Doppelbesteuerung.....	45
2.2.2 Internationale Steuerneutralität.....	50
2.2.3 Methoden zur Ausschaltung oder Minderung der Doppelbesteuerung.....	56
2.2.3.1 Vorbemerkungen.....	56
2.2.3.2 Anrechnungsmethoden .....	61



2.2.3.3	Freistellungsmethoden .....	78
2.2.3.4	Abzugsmethode .....	88
2.2.3.5	Pauschalierung und Erlass.....	91
2.2.3.6	Zusammenfassung.....	97
<b>2.3</b>	<b>Ansätze zu einer europäischen Steuerordnung .....</b>	<b>102</b>
2.3.1	Bedeutung des Europäischen Gemeinschaftsrechts.....	102
2.3.2	Rechtliche Grundlagen.....	104
2.3.3	Einfluss durch sekundäres Gemeinschaftsrecht .....	110
2.3.4	Einfluss durch primäres Gemeinschaftsrecht .....	122
2.3.5	Ausblick auf die weiteren Entwicklungen im europäischen Steuerrecht .....	131
<b>3</b>	<b>Grundlagen des Deutschen Internationalen Steuerrechts .....</b>	<b>137</b>
<b>3.1</b>	<b>Überblick .....</b>	<b>137</b>
3.1.1	Rechtsquellen .....	137
3.1.1.1	Allgemeines Außensteuerrecht .....	137
3.1.1.2	Spezielles Außensteuerrecht .....	138
3.1.1.3	Doppelbesteuerungsabkommen mit deutscher Beteiligung .....	141
3.1.2	Steuerpflichten .....	142
3.1.2.1	Überblick.....	142
3.1.2.2	Unbeschränkte Steuerpflichten .....	142
3.1.2.3	Beschränkte Steuerpflichten .....	145
<b>3.2</b>	<b>Unbeschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht.....</b>	<b>148</b>
3.2.1	Umfang der Einkünfte .....	148
3.2.2	Methoden zur Minderung der Doppelbesteuerung .....	151
3.2.2.1	Anrechnungsmethode.....	151
3.2.2.2	Abzugsmethode .....	156
3.2.2.3	Pauschalierung und Erlass .....	159
3.2.3	Freistellungen im deutschen Steuerrecht.....	162
<b>3.3</b>	<b>Unbeschränkte Steuerpflichten und Doppelbesteuerungsabkommen .....</b>	<b>169</b>
3.3.1	Überblick über das Musterabkommen der OECD und seine Wirkungsweise .....	169
3.3.2	Unternehmensgewinne und Bedeutung der Betriebsstätten .....	174
3.3.3	Dividenden und Quellensteuerbegrenzung .....	178
3.3.4	Unselbständige Arbeit und die Ausgleichsnormen zur Doppelbesteuerung.....	182
3.3.5	Öffentlicher Dienst als exemplarischer Sondertatbestand.....	187
<b>3.4</b>	<b>Beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht.....</b>	<b>190</b>
3.4.1	Besteuerungsumfang bei der beschränkten Steuerpflicht .....	190
3.4.2	Abgeltungsbesteuerung .....	194

3.4.3	Veranlagungsbesteuerung .....	199
3.4.4	Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht .....	201
3.4.5	Fallstudie zur beschränkten Einkommensteuerpflicht .....	204
<b>4</b>	<b>Spezialfragen des Deutschen Internationalen Steuerrechts .....</b>	<b>209</b>
<b>4.1</b>	<b>Besonderheiten bei ausländischen Verlusten.....</b>	<b>209</b>
4.1.1	Grundsätzliche Überlegungen.....	209
4.1.2	Einschränkung durch § 2a EStG .....	211
4.1.3	Besonderheiten bei Tochterkapitalgesellschaften .....	215
<b>4.2</b>	<b>Besonderheiten im Zusammenhang mit internationalen Unternehmensbeteiligungen .....</b>	<b>217</b>
4.2.1	Überblick über mögliche Körperschaftsteuersysteme .....	217
4.2.2	Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht .....	221
4.2.3	Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht .....	225
4.2.4	Kapitalgesellschaftsbeteiligungen bei beschränkter Steuerpflicht .....	227
<b>4.3</b>	<b>Erfolgsabgrenzung zwischen Spitzen- und Grundeinheit.....</b>	<b>231</b>
4.3.1	Erfolgsverlagerung und „dealing-at-arm´s-length-Prinzip“ .....	231
4.3.2	Erfolgsabgrenzung im Konzern.....	233
4.3.3	Betriebsstättengewinnabgrenzung nach dem AOA.....	241
<b>4.4</b>	<b>Weitere Steuerarten mit Bedeutung bei internationalen Sachverhalten .....</b>	<b>248</b>
4.4.1	Erbschaft- und Schenkungsteuer .....	248
4.4.2	Gewerbsteuer .....	252
4.4.3	Solidaritätszuschlag .....	255
<b>5</b>	<b>Internationale Steuergestaltung .....</b>	<b>259</b>
<b>5.1</b>	<b>Planung internationaler Geschäftstätigkeit und Planungssicherheit.....</b>	<b>259</b>
5.1.1	Grundlagen der internationalen Steuerplanung.....	259
5.1.2	Steuerplanung mit Abkommensrecht (treaty shopping).....	261
5.1.3	Abkommensrecht als sichere Planungsgrundlage? .....	269
5.1.4	Steuerplanung und Steuerverfahrensrecht .....	274
<b>5.2</b>	<b>Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf zweistufige Organisationsentscheidungen .....</b>	<b>285</b>
5.2.1	Vorbemerkungen zu den Organisationsmöglichkeiten internationaler Geschäftstätigkeit.....	285
5.2.2	Besteuerung von Betriebsstätten .....	289
5.2.3	Besteuerung von Tochterkapitalgesellschaften.....	293

5.2.4 Vergleich der Alternativen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft.....	296
<b>5.3 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf drei- und mehrstufige Unternehmensstrukturen .....</b>	<b>299</b>
5.3.1 Überblick.....	299
5.3.2 Steuerliche Vorteile von Konzernstrukturen .....	303
5.3.2.1 Skizze der steuerlichen Folgen dreistufiger Konzerne .....	303
5.3.2.2 Steuerstrategien mit Zwischenholdinggesellschaften.....	307
5.3.2.3 Steuerstrategien mit konzerninternen Dienstleistungsgesellschaften .....	312
5.3.3 Steuerliche Nachteile von Konzernstrukturen aufgrund von Missbrauchsverhinderungsmaßnahmen .....	316
5.3.3.1 Allgemeine Normen .....	316
5.3.3.2 Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG .....	319
5.3.3.3 Normen in Doppelbesteuerungsabkommen.....	326
<b>5.4 Einfluss des Internationalen Steuerrechts auf Finanzierungsentscheidungen .....</b>	<b>329</b>
5.4.1 Grundüberlegungen zur Finanzierung internationaler Unternehmenstätigkeit .....	329
5.4.2 Thin-capitalisation und internationale Gegenmaßnahmen .....	330
5.4.3 Finanzierung des Auslandsengagements einer deutschen Spitzeneinheit.....	333
Anhang: OECD Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen .....	
Übungsaufgaben .....	361
Lösungen der Übungsaufgaben .....	401
Literaturverzeichnis .....	491
Entscheidungsregister .....	521
Verzeichnis sonstiger Quellen .....	525
Sachverzeichnis .....	529