

Marko Wilken

**Analyse der deutschen Maßnahmen zur
Vermeidung der wirtschaftlichen
Doppelbesteuerung bei ausländischen
Verrechnungspreiskorrekturen
verbundener Unternehmen**

Diplomarbeit

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

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

Dieses Werk sowie alle darin enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsschutz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen, Auswertungen durch Datenbanken und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronische Systeme. Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie) sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.

Copyright © 1998 Diplom.de
ISBN: 9783832411084

**Analyse der deutschen Maßnahmen zur Vermeidung
der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei ausländi-
schen Verrechnungspreiskorrekturen verbundener
Unternehmen**

Marko Wilken

Analyse der deutschen Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei ausländischen Verrechnungspreiskorrekturen verbundener Unternehmen

Diplomarbeit
an der Universität der Bundeswehr Hamburg
November 1998 Abgabe



Diplomarbeiten Agentur
Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey
Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke
und Guido Meyer GbR

Hermannstal 119 k
22119 Hamburg

agentur@diplom.de
www.diplom.de

ID 1108

Wilken, Marko: Analyse der deutschen Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei ausländischen Verrechnungspreiskorrekturen verbundener Unternehmen / Marko Wilken · Hamburg: Diplomarbeiten Agentur, 1998
Zugl.: Hamburg, Universität der Bundeswehr, Diplom, 1998

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, daß solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey, Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke & Guido Meyer GbR
Diplomarbeiten Agentur, <http://www.diplom.de>, Hamburg
Printed in Germany



Diplomarbeiten Agentur

Wissensquellen gewinnbringend nutzen

Qualität, Praxisrelevanz und Aktualität zeichnen unsere Studien aus. Wir bieten Ihnen im Auftrag unserer Autorinnen und Autoren Wirtschaftsstudien und wissenschaftliche Abschlussarbeiten – Dissertationen, Diplomarbeiten, Magisterarbeiten, Staatsexamensarbeiten und Studienarbeiten zum Kauf. Sie wurden an deutschen Universitäten, Fachhochschulen, Akademien oder vergleichbaren Institutionen der Europäischen Union geschrieben. Der Notendurchschnitt liegt bei 1,5.

Wettbewerbsvorteile verschaffen – Vergleichen Sie den Preis unserer Studien mit den Honoraren externer Berater. Um dieses Wissen selbst zusammenzutragen, müssten Sie viel Zeit und Geld aufbringen.

<http://www.diplom.de> bietet Ihnen unser vollständiges Lieferprogramm mit mehreren tausend Studien im Internet. Neben dem Online-Katalog und der Online-Suchmaschine für Ihre Recherche steht Ihnen auch eine Online-Bestellfunktion zur Verfügung. Inhaltliche Zusammenfassungen und Inhaltsverzeichnisse zu jeder Studie sind im Internet einsehbar.

Individueller Service – Gerne senden wir Ihnen auch unseren Papierkatalog zu. Bitte fordern Sie Ihr individuelles Exemplar bei uns an. Für Fragen, Anregungen und individuelle Anfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit

Ihr Team der Diplomarbeiten Agentur

Dipl. Kfm. Dipl. Hdl. Björn Bedey –
Dipl. Wi.-Ing. Martin Haschke —
und Guido Meyer GbR —

Hermannstal 119 k —
22119 Hamburg —

Fon: 040 / 655 99 20 —
Fax: 040 / 655 99 222 —

agentur@diplom.de —
www.diplom.de —

Inhaltsverzeichnis

1 EINLEITUNG	2
1.1 PROBLEMATISIERUNG DES SACHVERHALTES	3
1.2 BEGRIFFLICHE GRUNDLAGEN ZUR DOPPELBESTEuerung.....	5
1.2.1 Charakterisierung und Darlegung der Ursachen der Doppelbesteuerung.....	5
1.2.2 Abgrenzung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung	7
1.2.3 Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Gegenberichtigung.....	8
2 RECHTSANSPRUCH DES STEUERPF LICHTIGEN AUF VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEuerung	9
2.1 RECHTSANSPRUCH AUS DOPPELBESTEuerungSABKOMMEN	10
2.1.1 Die Bedeutung des Artikel 9 Absatz 2 OECD-MA	10
2.1.2 Kollisionsverhältnis zu anderen Vorschriften	12
2.1.3 Voraussetzungen für eine Gegenberichtigung	16
2.1.4 Umsetzung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in deutsche DoppelbesteuerungSabkommen.....	21
2.1.5 Notwendigkeit der Durchführung einer Sekundärberichtigung	22
2.1.6 Resümee und Stellungnahme.....	24
2.2 RECHTSANSPRUCH AUS EUROPÄISCHEN VORSCHRIFTEN	25
2.2.1 Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Recht.....	25
2.2.2 Auswirkungen des Artikel 220 EG-Vertrag.....	27
2.2.3 Das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.....	30
2.2.4 Resümee und Stellungnahme.....	32
3 TAUGLICHKEITS- UND PRAKTIKABILITÄTSANALYSE DER DEUTSCHEN GEWINNBERICHTIGUNGSMABNAHMEN IM FALLE AUSLÄNDISCHER VERRECHNUNGSPREISKORREKTUREN	35
3.1 VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG UND VERDECKTE EINLAGE BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN AKTIVITÄTEN IM VERBUNDENEN UNTERNEHMEN	35
3.1.1 Doppelbesteuerung und Gegenberichtigung bei Leistungsbeziehungen im einstufigen internationalen Konzern	37
3.1.2 Doppelbesteuerung und Gegenberichtigung bei Leistungsbeziehungen im mehrstufigen internationalen Konzern	51
3.2 GEFAHREN DER DOPPELBESTEuerung DURCH DEN BESCHLUß DES GROßEN SENATES VOM 26.10.1987.....	64
3.2.1 Folgerungen durch die „Ertrags-/Aufwandlösung“	64
3.2.2 Probleme der Anwendbarkeit des § 3c EStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	66
3.3 DIE EIGNUNG DES NORMENGehALTES DES § 1 ASTG FÜR DIE GEGENBERICHTIGUNG	68
3.3.1 Einordnung des § 1 AStG in innerstaatliche Korrektornormen.....	68
3.3.2 § 1 AStG - Fehlende Rechtsgrundlage zur korrespondierenden Gewinnberichtigung	70
3.3.3 Ausblick und Lösungsmöglichkeiten	73
3.4 MÖGLICHKEITEN DER FINANZVERWALTUNG.....	75
3.5 RESÜMEE UND STELLUNGNAHME	78
4 AUSBLICK AUF UNGELÖSTE PROBLEME	81

1 Einleitung

Vor dem Hintergrund der Globalisierung der Märkte, dem Wegfall der wirtschaftlichen Grenzen zwischen den Staaten gewinnt die grenzüberschreitende Betätigung und internationale Ausrichtung der Unternehmensstrukturen immer mehr an Bedeutung.

Die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU), insbesondere der Rat der EU richten ihre Aktivitäten zielgerichtet an der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes aus.

Diesen existenten Gegebenheiten müssen sich sowohl die Betriebswirtschaften als auch die Gesetzgebungen der Domizilstaaten anpassen, aktiv wirken, positive Tendenzen fördern und maßvoll (!) lenkende Restriktionen schaffen.

Das internationale Steuerrecht hat sich dadurch verändert, Regelungsbereiche wurden entweder geschaffen oder erweitert. Der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellen sich neue Aufgaben¹ bezüglich der Steuerplanung und der Lösung unternehmensrelevanter Probleme.

Zur Durchführung der Auslandsaktivitäten steht den Betriebswirtschaften eine Vielzahl von Formen (beispielsweise Direktgeschäfte, Betriebsstättenerrichtung oder Beteiligungen an rechtlich selbständigen Organisationseinheiten) zur Verfügung. Gesellschaftsrechtliche Verbindungen zwischen einem nationalen Unternehmen und mindestens einem im Ausland domizilierenden und rechtlich selbständigen Beteiligungsunternehmen (bzw. vice versa) werden als *internationaler Konzern* bezeichnet.² Der wirtschaftlichen Einheit Konzern steht die steuerrechtliche Eigenständigkeit der einzelnen Konzernunternehmen gegenüber. Ergebnis dieses Trennungsprinzipes ist die Anerkennung schuldrechtlicher Kontrakte innerhalb des Verbundes, d. h. Leistungsbeziehungen und rechtsgeschäftlicher Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Schwestern ist dem Grunde nach möglich. Dies birgt Potential zur

¹ Neue Aufgaben in diesem Sinne bedeutet keinesfalls die Abkehr von der umfassenden Funktion der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nach Kleineidam. Vgl. hierzu Kleineidam, Hans-Jochen, Zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB, 40. Jg., 1970, S. 112 f. Es kommt hier auf die Betonung der Notwendigkeit einer flexiblen Anpassung mit Blick auf Veränderungen politischer und steuerrechtlicher Natur an.

² Eine umfassende Charakterisierung des Begriffes findet sich in: Kuebert, Jan, Verrechnungspreise im internationalen Lizenzgeschäft: Grundlagen der Ermittlung steuerlich angemessener Lizenzgebühren bei Verträgen zwischen international verbundenen Unternehmen und Entwicklung eines ganzheitlichen Preisermittlungsmodells, Bielefeld 1995, S. 59 ff.

Realisierung von Transaktionen zu unangemessenen Bedingungen (mögliches Ziel: Ergebnisschichtung).

Ein steuerliches Zentralproblem im internationalen Konzern stellt nunmehr die korrekte Preisgestaltung im grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen dar. Im Ergebnis geht es um die Anerkennung der Aktivitäten der Höhe nach.

In der Gewinnverlagerung zwischen den einzelnen in unterschiedlichen Staaten angesiedelten Beteiligungsunternehmen sehen die jeweiligen Steuerhoheiten eine Minimierung ihres Steueraufkommens¹ und wirken dementsprechend in aller Schärfe gegen. Dabei kommt es zu wechselseitigen Konflikten zwischen den einzelnen Fisci und dem Steuerpflichtigen.² Das primäre Ziel der Sitzstaaten (die Sicherung des eigenen Anteils am internationalen Steueraufkommen)¹ kann im Ergebnis eine Doppel- oder Minderbesteuerung beim Unternehmen zur Folge haben. Eine Doppelbesteuerung führt in jedem Fall zu Liquiditäts- und Rentabilitätseinbußen, die sich in wettbewerblichen Nachteilen niederschlagen.

Es gilt im Folgenden zu prüfen, ob und inwieweit das steuerpflichtige verbundene Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Vermeidung bzw. Beseitigung vorhandener Doppelbesteuerung geltend machen kann. Insbesondere soll die Tauglichkeit und Praktikabilität der deutschen Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Falle ausländischer Verrechnungspreiskorrekturen dargestellt und untersucht werden.

Das Augenmerk der vorliegenden Arbeit richtet sich dabei auf die Frage der Gewinnberichtigung im Lieferungs- und Leistungsverkehr zweier oder mehrerer aktiv tätiger juristischer Personen.

1.1 Problematisierung des Sachverhaltes

Im Rahmen eines internationalen Geschäftsvorfalles (Waren- oder Leistungsverkehr) kommen mindestens drei Beteiligte in Frage: die Fisci der jeweiligen Sitzstaaten der Unternehmensglieder und die Entscheidungsobjekte der besteuerten Betriebswirtschaft.

¹ vgl. Ritter, Wolfgang, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, in: BB, 38. Jg., 1983, S. 1677.

² Dabei soll der Streit der Finanzverwaltungen untereinander nicht auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Vgl. Menck, Thomas, Die Prüfung der internationalen Gewinnabgrenzung nach der „Schiedsstellenkonvention“ der EU, in: StBp, 35. Jg., 1995, S. 169.

Ausgestattet mit eigenen Zielstrukturen ist die Wahrscheinlichkeit von Konflikten relativ groß.

Aus Konzernsicht spielen neben betriebswirtschaftlichen² vor allem steuerliche Faktoren eine bedeutende Rolle, haben Verrechnungspreise doch Einfluß auf die Steuerlast, wenn beispielsweise Erträge in Ländern mit niedrigem Steuerniveau anfallen. Den Gestaltungsmöglichkeiten stehen allerdings nationale und in zwischenstaatlichen Abkommen geregelte Gewinnkorrekturnormen entgegen, die das Unternehmen eher be- als entlasten.

Die verschiedenen Rechtsordnungen haben ihr Steueraufkommen durch Anwendung ihrer nationalen Rechtsvorschriften zu sichern, auch über die Grenzen des eigenen Landes hinweg.³

Ein Beispiel soll verdeutlichen welche Konflikte sich aus der Durchsetzung verschiedener Ziele ergeben.

Eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft veräußert materielle Wirtschaftsgüter⁴ gegen einen unangemessen niedrigen Preis von 1000 Geldeinheiten (GE) an ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft, obwohl der erzielbare Verkaufserlös 2000 GE betragen würde. Im Hinblick auf den angemessenen Preis sind die Einkünfte bei der ausländischen Tochter geringer, bei der inländischen Mutter höher ausgefallen. Die Steuerverwaltung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft korrigiert die Einkünfte und erhöht deren Gewinn um 1000 GE.⁵ Eine Reaktion der deutschen Finanzbehörde bleibt aus.

Bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter durch den deutschen Gesellschafter zu 2000 GE wäre ein laufender Gewinn von 1000 GE zu versteuern.

Das Beispiel führt zu einer Doppelbesteuerung, da der ausländische Staat die Unterpreislieferung für steuerliche Zwecke korrigiert und das steuerpflichtige Einkommen erhöht, der deutsche Staat hingegen den Preis für angemessen hält.

¹ Dies drückt sich teilweise in einer extremen Verbissenheit aus. Vgl. Ritter, Wolfgang, Das Prinzip Rücksicht, in: BB, 39. Jg., 1984, S. 1115.

² Outsourcing von Dienstleistungen wie Finanzierung oder Rechtsberatung, Auslagerung von Produktionsbereichen (Durchsetzung von Profit-Center-Konzepten).

³ BFH-Urteil vom 06.04.1977, BStBl II 1977, S. 574. Ausführlich Ritter, Wolfgang, Das Prinzip Rücksicht, ebd., S. 1109.

⁴ Als Eingangsbeispiel soll eine Unterpreislieferung genügen.

⁵ Beispielsweise durch Annahme eines verdeckten Vermögenstransfers von der Tochtergesellschaft in Richtung Muttergesellschaft.