

Gewinn- und Vermögensverlagerungen in Niedrigsteuerländer und ihre steuerliche Überprüfung

von

Dr. Günter Dreßler

3., erneut überarbeitete
und wesentlich erweiterte Auflage

Luchterhand

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungen	XV
Einleitung	1
A. Analysierende Darstellungen	15
I. Eingrenzung des Themas	15
1. Begriffsumschreibungen	20
a) Auslandsbeziehungen	20
b) Grenzüberschreitende Rechts- und Geschäftsbeziehungen	22
c) Gewinnverlagerungen	23
d) Steueroasenländer und Niedrigsteuergelände	26
e) Elektronische Medien als Transaktionsmittler mit Steueroasen-Effekten	28
2. Ausnutzung von Steuervergünstigungen	30
3. Ziel dieser Ausarbeitung	35
II. Niedrigsteuergelände und Steueroasengelände in Einzelbetrachtung	38
1. Allgemeines	38
2. Typische Standortfaktoren für die Auswahl von Niedrigsteuergeländen oder Steueroasengeländen	40
3. Hauptsächlich genutzte Niedrigsteuergelände und Oasengelände	44
a) Europäische Länder	46
aa) Schweiz	47
bb) Fürstentum Liechtenstein	63
cc) Großherzogtum Luxemburg	82
dd) Belgien	99
ee) Britische Kanalinseln (Jersey, Guernsey, Sark, Alderney)	104
ff) Fürstentum Monaco (Monte Carlo)	109
gg) Fürstentum Andorra	112
hh) Isle of Man (Manx)	114
ii) Inselrepublik Malta	116
jj) Republik Irland	121
kk) Großbritannien (nur non-resident-companies)	131

Inhaltsverzeichnis

1l) Königreich der Niederlande (vorrangig sog. »Ruling-Gesellschaften«, »Durchlaufgesellschaften«, »Finanzierungsgesellschaften«, das »Dutch-Swiss-Sandwich-Modell« und das »Holland-Fonds-Modell«)	135
b) Anglo-amerikanischer Rechtskreis	145
aa) Bahamas-Inlands	146
bb) Bermuda-Inlands	149
cc) Cayman-Inlands	151
dd) Niederländische Antillen	154
ee) Britische Jungferninseln (British Virgin Islands)	157
ff) Republik Panama	158
gg) Barbados, Antigua und Anguilla	161
hh) Der Staat Delaware an der Ostküste der USA	164
c) Pazifische Niedrigsteuerrländer	164
aa) Vanuatu (vor dem 29.7.1980: »Neue Hebriden«)	164
bb) Nauru	166
cc) Hongkong (seit 1. Juli 1997 »Sonderverwaltungszone« in der Volksrepublik China)	167
dd) Republik Singapur	171
ee) Vietnam	177
ff) Provinz Labuan (Ost-Malaysia)	178
d) Steueroasen im Nahen Osten und im Afrikanischen Bereich	180
aa) Libanon	180
bb) Vereinigte Arabische Emirate und angrenzende Golfstaaten	182
cc) Republik Liberia	184
dd) Insel Mauritius	186
4. Zwischenergebnis zum Überblick über die Niedrigsteuerrländer und Ausblick	190
III. Typische Gestaltungen und steuerliche Planungen über die Grenzen	198
1. Allgemeines zu Gestaltungen	198
2. Auswahl der geeigneten Gesellschaftsform im Ausland und des steuergünstigen Niedrigsteuerlandes	209
3. Gründung und Ausgestaltung von sogenannten »Basisunternehmen«	211
a) Definition eines Basisunternehmens	217
b) Formen von Basisunternehmen	219
c) Einsatz von Basisunternehmen	221
d) Rechtliche Voraussetzungen	223
e) Kapitalausstattung	224
f) Standortfragen für ausländische Gesellschaften	225

4. Funktionen und Aktivitäten von Basisunternehmen im Ausland	228
a) Reine Vermögensverwaltungstätigkeiten	230
b) Wirtschaftsträger für Geschäfte zu Drittländern	232
c) Eigene geschäftliche Aktivitäten	234
d) Holdingfunktionen durch Basisunternehmen im Ausland	237
e) Domizilgesellschaften	241
f) Briefkastengesellschaften	243
g) Unangemessene Gegenleistungen	246
5. Transaktionen im betrieblichen Bereich des inländischen Unternehmens	250
a) Aufwandserhöhungen	251
aa) Im Bereich des Anlagevermögens	254
bb) Im Bereich des Umlaufvermögens wie der Gewinn- und Verlustrechnung	256
b) Ertragsminderungen	260
aa) Im Bereich des Anlagevermögens	262
bb) Im Bereich des Umlaufvermögens wie der Gewinn- und Verlustrechnung	263
c) Zwischenergebnis der Darstellungen und Beweisvorsorge	264
6. Einnahmensenkung im privaten Bereich eines Steuerinländers	268
7. Nichtangabe ausländischer Einkunftsquellen	270
8. Ausnutzung von steuerbegünstigenden DBA-Regelungen	271
9. Zwischenschalten von dritten Personen oder Quellen	277
a) Vermittler und Vertreter	278
b) Treuhänder und Treuhandunternehmen	280
c) Werbende Anzeigen in der Presse und in sonstigen Publikationen	283
10. Gestaltungen über Drittländer (sog. Stepping stone-Strategie)	286
11. Electronic Commerce via Internet/Intranet	291
12. Zwischenergebnis	292
B. Steuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender Rechts- und Geschäftsbeziehungen im Inland	297
I. Allgemeines	297
II. Rechtliche Grundlagen	306
1. Scheingeschäfte und Scheingestaltungen	308
a) Rechtliche Voraussetzungen	309
b) Rechtliche Auswirkungen	312
2. Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Gesellschaften im Inland	313

Inhaltsverzeichnis

3. Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach deutschem Steuerrecht	314
a) Allgemeines zum Rechtsmißbrauch im inländischen Steuerrecht	315
b) Besonderheiten beim Zwischenschalten von ausländischen Basisgesellschaften	317
c) Prüfung der Voraussetzungen eines Rechtsmißbrauchs im Einzelfall	319
aa) Interpretierende Einzelbetrachtungen zum steuerlichen Rechtsmißbrauch	322
bb) Besonderheiten beim Zwischenschalten von Basisunternehmen in Niedrigsteuerländern	329
cc) Analyse der Rechtsprechung zum Rechtsmißbrauch	330
dd) Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Mißbrauchsbekämpfung	334
ee) Steuerliche Auswirkungen bei Annahme eines Rechtsmißbrauchs	341
4. Zurechnung von Wirtschaftsgütern auf Steuerinländer	343
5. Betriebliche Veranlassung von Zahlungen ins Ausland und Benennung von Zahlungsempfängern (§ 160 AO 1977)	344
6. Unangemessene Gestaltungen über die Grenze unter verbundenen Unternehmen	348
a) Allgemeines zur Unangemessenheit von Entgelten	350
b) Inländische gesetzliche Gegenmaßnahmen	353
c) Überblick über anzuwendende Prüfungsmethoden	356
d) Voraussetzungen für Gewinnkorrekturen nach § 1 AStG	363
e) Leitlinien der OECD und der deutschen Finanzverwaltung	367
f) Verhältnis von § 1 AStG zu den bilateralen DBA-Vorschriften	368
g) Auswirkungen von steuerlichen Berichtigungen nach § 1 AStG	368
7. »Zwischengesellschaften« in Niedrigsteuerländern (sog. Hinzurechnungsbesteuerung)	370
a) Anwendungsvoraussetzungen für die §§ 7-14 AStG	373
aa) Allgemeiner Überblick	373
bb) Rechtliche Voraussetzungen im allgemeinen	376
b) Auswirkungen einer Hinzurechnungsbesteuerung	379
aa) Wesen der Hinzurechnungsbesteuerung	379
bb) Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 mit § 10 Abs. 6 AStG)	382
c) Gesonderte Feststellung des Gewinns einer Zwischengesellschaft	383

8. »Zwischengeschaltete« ausländische Gesellschaften	385
9. Besteuerung des Vermögenszuwachses - fiktive Aufdeckung von stillen Reserven (§ 6 AStG)	386
10. Stiftungen und Familienstiftungen in Niedrigsteuerrändern	387
11. Teilzusammenfassung	390
III. Sachverhaltsaufklärung zu grenzüberschreitenden Gestaltungen	393
1. Aufklärungspflichten der inländischen Finanzverwaltung	395
a) Untersuchungsmaxime	396
b) Umfang und grundsätzliches Vorgehen bei der Sachaufklärung	396
c) Einschränkungen bei der Sachverhaltsermittlung	398
d) Zulässige Vermutungen der ermittelnden Finanzbehörde	400
e) Ausschöpfung aller Mittel im In- und Ausland	403
2. Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen	406
a) Grundsätzliches zu den Mitwirkungspflichten	406
b) Besonderheiten bei Auslandsbeziehungen	407
c) Verhältnismäßigkeit der Mittel	408
d) Zumutbarkeit von Auskunftsverlangen durch die Finanzbehörde	409
e) Ausmaß der erhöhten Mitwirkungspflicht	410
aa) Erklärungspflichten des Steuerinländers	414
bb) Vorlagepflichtige Unterlagen über Auslands- beziehungen	416
cc) Folgen unterlassener, unvollständiger oder nicht wahrheitsgemäßer Mitwirkung	419
f) Übersetzung fremdsprachiger Texte ins Deutsche	420
g) Unbeachtlichkeit ausländischer Auskunftsverbote im Steuerrecht	421
3. Inanspruchnahme Dritter im In- und Ausland	423
a) Grundsätzliches zur Inanspruchnahme Dritter	423
b) Rechtliche Aspekte zur Inanspruchnahme Dritter	425
4. Informationshilfen der inländischen Finanzverwaltung	426
a) Einführungs- und Anwendungserlasse zum Außen- steuergesetz und zur Abgabenordnung	426
b) Informationssammlungen zu Auslandsbeziehungen	427
aa) Materialsammlung zur Prüfung von Auslands- beziehungen	428
bb) Verwaltungsgrundsätze zu Außensteuerrechtsfragen	428
cc) Zentrale Sammlung von Informationen zu Auslands- beziehungen durch das Bundesamt für Finanzen	430
dd) Auskünfte von Zolldienststellen	432
ee) Erkenntnisse nach dem Außenwirtschaftsrecht	434

Inhaltsverzeichnis

ff)	Auskünfte durch das »Deutsche Patentamt« oder das »Europäische Patentamt«	435
gg)	Sonstige Informationsmöglichkeiten der Finanzbehörden	436
c)	Zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe	436
aa)	Allgemeines zur Rechts- und Amtshilfe	437
bb)	Ausmaß der Inanspruchnahme ausländischer Rechts- und Amtshilfe	438
cc)	Rechtsgrundlagen zur Inanspruchnahme und Gewährung von Rechts- und Amtshilfe über die Grenze	441
dd)	Formen der Inanspruchnahme von Rechts- und Amtshilfe	443
ee)	Zuständigkeiten und Verfahren	446
ff)	Verwertbarkeit von ausländischen Informationen und Wahrung des internationalen Steuergeheimnisses	447
5.	Prüferische Analyse von schriftlichen Vereinbarungen (Verträgen) mit Partnern im Ausland	450
a)	Allgemeingültiges zu prüferischen Einzelanalysen	450
b)	Besondere Aspekte je Leistungs- und Vertragsart	452
aa)	Kredit- und Darlehensverträge mit ausländischen Geldgebern	453
bb)	Lizenzvereinbarungen zur Nutzung geschützter Urheberrechte	455
cc)	Unternehmensberatungen durch ausländische Anbieter	460
dd)	Erstellung von unternehmensspezifischen Gutachten durch Anbieter im Ausland	462
ee)	Vermittlungen von Geschäften aller Art im Ausland	463
ff)	Miet-, Pacht- und Leasingverträge mit ausländischen Eigentümern	465
gg)	Factoringgeschäfte durch ausländische Unternehmen	467
IV.	Steuerliche Folgerungen aus aufgedeckten Auslandssachverhalten	468
1.	Allgemeinrechtliches	469
2.	Einzelbetrachtungsmaxime	470
3.	Schätzungen der Besteuerungsgrundlagen	471
C.	Schlußbetrachtung und Ausblick	473

D. Praxishilfen und Checklisten

1. Auslandsverlagerungen als steuerliche Schlupflöcher?	483
2. Orientierungsschema für die Prüfung von Auslandssachverhalten	488
3. »Prüfungshinweise« (mit Fragenkatalog) zur steuerlich relevanten Aufklärung und steuerrechtlichen Qualifizierung von Rechts- oder Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Rechtsträgern (häufig sog. Basisgesellschaften).	489
4. Anforderungen an die Ausgestaltung einer im Inland steuerlich anzuerkennenden ausländischen Betriebsstätte	495
5. Neuere BFH-Entscheidungen zum Gestaltungsmissbrauch bei Auslandsbeziehungen - § 42 AO 1977.	500
6. Schema zur Bildung, steuerlichen Beratung wie zur steuerlichen Prüfung von/bei Verrechnungspreisen in national wie grenzüberschreitend tätigen Unternehmens- gruppen (Konzernen).	504
7. Schema zur Bildung und steuerlichen Überprüfung von Kostenumlagen.	507
8. Schaubild zur Veranschaulichung der Abrechenbarkeit eines Leistungsverkehrs zwischen verbundenen Unternehmen	510
9. Merkblatt des BDU e.V. zur Unterscheidung seriöser und unseriöser Unternehmensberatung	511
10. Holdinggesellschaften im In- und Ausland.	517

Anhang

EU-Recht

1. Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.	527
2. Mutter-/Tochter-Richtlinie.	541
3. Steuerliche Regelungen betreffend Verluste von Tochter- gesellschaften und Betriebsstätten im Ausland.	547
4. Übersicht über Zinszahlungen von nichtansässigen Tochter- gesellschaften an ihre Muttergesellschaft	550
5. Fusions-Richtlinie.	552
6. Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer.	560

Rechtsvorschriften

7. Körperschaftsteuergesetz (Auszug).	567
8. Außensteuergesetz.	575

Inhaltsverzeichnis

9. EG-Amtshilfe-Gesetz	591
10. Abgabenordnung (Auszug)	595
11. Betriebsprüfungsordnung	618

BMF-Schreiben

12. Betriebsstättenerlaß	630
13. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen	631
14. Steuerlichen Behandlung spanischer Personengesellschaften .	640
15. Internationales Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen.	642
16. IZA-Erlaß (Altfassung).	652
17. IZA-Erlaß (Neufassung).	659
18. Zuordnung von Betriebsausgaben zu steuerfreien Schachtel- dividenden.	663
19. Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen Steuer und Zoll (Auszug).	665
20. Anwendungserlaß zur AO 1977 (Auszug).	671
21. Übertragung der internationalen Rechts- und Amtshilfe. . . .	672
22. Zwischenstaatliche Amtshilfe durch Auskunftsaustausch in Steuersachen.	673
23. Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung	724

Sonstige Dokumente

24. Internationales Steuerrecht - Schaubild	750
25. Steueroasenerlaß	751
26. Zweiter Oasenerlaß.	754
27. Rundverfügung der OFD Koblenz zur vergleichenden Gegen- überstellung von Rechtsformen ausländischer Gesellschaften .	757
28. Rundverfügung der OFD Köln zur Verlagerung der Buchführung ins Ausland.	763
29. Grundsatzurteil des BFH zur Sachverhaltsaufklärung bei der Prüfung von Auslandssachverhalten.	764
30. Große BT-Anfrage »Internationale Steuerflucht«.	768
31. Muster eines Abkommens zur Vermeidung der Doppel- besteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen - OECD-Musterabkommen.	794
32. Meldungen über Beteiligungen - Formular »Vordruck BfF 2«	809
33. Satzungsstatuten einer gängigen Stiftung in Liechtenstein . . .	813

Literaturverzeichnis	817
Stichwortverzeichnis.	845