

FREIBURGER STEUERFORUM

Herausgegeben von Wolfgang Kessler

Band 9



PETER LANG

Frankfurt am Main • Berlin • Bern • Bruxelles • New York • Oxford -Wien

Michael A. Müller

Die GmbH & Co. KG als Europa-Holding



PETER LANG

Europäischer Verlag der Wissenschaften

Inhaltsübersicht

1. Teil: Grundlagen.....	25
A. Einführung in die Problemstellung.....	25
B. Untersuchungsablauf.....	39
2. Teil: Steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KG.....	45
A. Steuersubjektivität und Abkommensberechtigung.....	45
B. Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen der KG und den Gesellschaftern..	57
C. Umfang des deutschen Besteuerungsrechts.....	64
D. Zuordnung der Beteiligungen.....	82
E. Quellensteuerermäßigung bei ausländischen Dividenden.....	99
F. Steuerfreistellung von Holdingserträgen.....	106
G. Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern.....	118
3. Teil: Besteuerung holdingtypischer Erträge und Aufwendungen in Deutschland.....	127
A. Besteuerung von Beteiligungserträgen aus Tochtergesellschaften.....	127
B. Steuerliche Behandlung von Verlusten der Tochtergesellschaften.....	142
C. Besteuerung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen.....	147
D. Steuerliche Behandlung von Verlusten aus Anteilsveräußerungen.....	153
E. Steuerliche Behandlung bei Veräußerung der KG-Anteile.....	157
F. Abzug von Finanzierungskosten.....	161
4. Teil: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters.....	185
A. Besteuerung im Nicht-DBA-Fall.....	185
B. Besteuerung im DBA-Fall.....	189
5. Teil: Gestaltungen zur Steueroptimierung.....	223
A. Steuroptimale Beteiligungsstrukturen.....	223
B. Steuroptimale Finanzierungsstrukturen.....	233
C. Modelle doppelter Nichtbesteuerung.....	238
D. Double-Dip-Modelle.....	249
6. Teil: Eignung der GmbH & Co. KG als Europa-Holding.....	277
A. Realisierung von Holdingzielen.....	277
B. Umsetzung von Steuerstrategien.....	281
C. Einsatz von holdingspezifischen Gestaltungsmitteln.....	285
D. Schlussfolgerungen für den Einsatz der GmbH & Co. KG.....	289

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht.....	7
Abbildungsverzeichnis.....	17
Tabellenverzeichnis.....	19
Abkürzungsverzeichnis.....	21
1. Teil: Grundlagen.....	25
A. Einführung in die Problemstellung.....	25
I. Untersuchungsgegenstand.....	25
II. Praktische Bedeutung und Aktualität des Themas.....	27
1. Neue Rahmenbedingungen durch die Unternehmenssteuerreform.....	27
2. Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform.....	33
III. Stand der Forschung.....	37
B. Untersuchungsablauf.....	39
I. Untersuchungsziel.....	39
II. Untersuchungsprämissen.....	39
III. Untersuchungsplan.....	42
2. Teil: Steuerliche Behandlung der GmbH & Co. KG.....	45
A. Steuersubjektivität und Abkommensberechtigung.....	45
I. Nationales Recht.....	45
1. Zivilrecht.....	45
2. Steuerrecht.....	45
II. DBA-Recht.....	48
1. Personengesellschaften im OECD-MA.....	48
2. Abkommensberechtigung der GmbH & Co. KG.....	50
3. Das Saint-Gobain-Urteil des EuGH.....	52
4. Sonderregelungen zur Abkommensberechtigung in deutschen DBA.....	54
B. Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen der KG und den Gesellschaftern ..	57
I. Nationales Recht.....	57
1. Zivilrecht.....	57
2. Steuerrecht.....	57

II.	DBA-Recht.....	60
1.	Anwendung der Betriebsstättengrundsätze.....	60
2.	Uneingeschränkte Selbständigkeit.....	61
C.	Umfang des deutschen Besteuerungsrechts.....	64
I.	Nationales Recht.....	64
1.	Inländische Betriebsstätte.....	64
2.	Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen.....	65
3.	Entnahmen.....	67
II.	DBA-Recht.....	68
1.	Unternehmensgewinne.....	68
2.	Andere Einkunftsarten.....	70
3.	Sondervergütungen.....	74
4.	Entnahmen.....	77
5.	Gewinne aus der Veräußerung der KG-Anteile.....	77
III.	Zusammenfassende Übersicht zum deutschen Besteuerungsumfang.....	79
D.	Zuordnung der Beteiligungen.....	82
I.	Nationales Recht.....	82
1.	Beteiligung im Gesamthandsvermögen.....	82
2.	Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen.....	83
a.	Gesellschaftsanteile als Sonderbetriebsvermögen.....	83
b.	Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen.....	84
c.	Zuordnung zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen.....	88
II.	DBA-Recht.....	89
1.	Beteiligung im Gesamthandsvermögen.....	89
a.	Bedeutung der abkommensrechtlichen Zuordnung.....	89
b.	Zuordnung zur GmbH & Co. KG nach BFH-Rechtsprechung.....	90
c.	Kritik an der BFH-Rechtsprechung und eigene Meinung.....	95
2.	Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen.....	97
E.	Quellensteuerermäßigung bei ausländischen Dividenden.....	99
I.	EG-Recht.....	99
1.	Mutter-/Tochterrichtlinie.....	99
2.	Klarstellung der Mutter-/Tochterrichtlinie.....	101
II.	DBA-Recht.....	102
1.	Quellensteuerermäßigung nach OECD-MA.....	102

2.	Das Saint-Gobain-Urteil des EuGH.....	104
3.	Sonderregelungen zur Quellensteuerermäßigung in deutschen DBA.....	105
F.	Steuerfreistellung von Holdingertträgen.....	106
I.	Nationales Recht.....	106
1.	Inanspruchnahme von § 8b KStG.....	106
2.	Einschränkung der Steuerfreistellungen durch § 8b Abs. 7 KStG.....	109
a.	Qualifizierung der GmbH & Co. KG als Finanzunternehmen.....	109
b.	Von § 8b Abs. 7 KStG erfasste Anteile.....	111
II.	DBA-Recht.....	114
1.	Schachtelprivileg nach OECD-MA.....	114
2.	Das Saint-Gobain-Urteil des EuGH.....	115
3.	Sonderregelungen zum DBA-Schachtelprivileg in deutschen DBA.....	117
G.	Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern.....	118
I.	Nationale Gewinn- und Verlustverrechnung.....	118
1.	Voraussetzungen einer Organschaft.....	118
2.	Wirkungen einer Organschaft.....	121
a.	Körperschaftsteuer.....	121
b.	Gewerbesteuer.....	122
II.	Grenzüberschreitende Gewinn- und Verlustverrechnung.....	124
3. Teil:	Besteuerung holdingtypischer Erträge und Aufwendungen in Deutschland.....	127
A.	Besteuerung von Beteiligungserträgen aus Tochtergesellschaften.....	127
I.	Steuerfreistellung von Beteiligungserträgen.....	127
1.	Körperschaftsteuer.....	127
2.	Gewerbesteuer.....	129
II.	Inländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	133
1.	Ohne Organschaft.....	133
2.	Mit Organschaft.....	134
III.	Ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	136
1.	Besteuerung im Ausland.....	136
2.	Besteuerung im Inland.....	138
B.	Steuerliche Behandlung von Verlusten der Tochtergesellschaften.....	142
I.	Inländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	143
1.	Ohne Organschaft.....	143

2.	Mit Organschaft.....	143
II.	Ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	146
1.	Besteuerung im Ausland.....	146
2.	Besteuerung im Inland.....	146
C.	Besteuerung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen.....	147
I.	Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen.....	147
1.	Körperschaftsteuer.....	147
2.	Gewerbsteuer.....	150
II.	Inländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	150
III.	Ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	151
1.	Besteuerung im Ausland.....	151
2.	Besteuerung im Inland.....	152
D.	Steuerliche Behandlung von Verlusten aus Anteilsveräußerungen.....	153
I.	Abzugsverbot für Gewinnminderungen.....	153
1.	Körperschaftsteuer.....	153
2.	Gewerbsteuer.....	155
II.	Inländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	155
III.	Ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft.....	156
1.	Besteuerung im Ausland.....	156
2.	Besteuerung im Inland.....	156
E.	Steuerliche Behandlung bei Veräußerung der KG-Anteile.....	157
I.	Steuerfreistellung und Abzugsverbot.....	157
1.	Körperschaftsteuer.....	157
2.	Gewerbsteuer.....	158
II.	Veräußerungsgewinn.....	159
III.	Veräußerungsverlust.....	160
F.	Abzug von Finanzierungskosten.....	161
I.	Veranlassungsprinzip und Finanzierungsfreiheit.....	161
II.	Betriebsausgabenabzugsverbote.....	162
1.	Körperschaftsteuer.....	162
a.	Ohne Organschaft.....	162
b.	Mit Organschaft.....	167
2.	Gewerbsteuer.....	169
a.	Ohne Organschaft.....	169

b. Mit Organschaft.....	170
III. Gesellschafterfremdfinanzierung.....	171
IV. Dotationskapital.....	174
1. Dotationskapital von Betriebsstätten.....	174
2. Dotationskapital von Personengesellschaften.....	177
V. Überentnahmeregelung für Schuldzinsen.....	179
VI. Dauerschuldentgelte.....	182
4. Teil: Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters.....	185
A. Besteuerung im Nicht-DB A-Fall.....	185
I. Qualifikation der GmbH & Co. KG und deren Einkünfte.....	185
II. Transparenzprinzip.....	186
1. Gewinnsituation.....	186
2. Verlustsituation.....	186
3. Sondervergütungen.....	187
4. Veräußerung von KG-Anteilen.....	187
III. Intransparenzprinzip.....	187
1. Gewinnsituation.....	187
2. Verlustsituation.....	188
3. Sondervergütungen.....	188
4. Veräußerung von KG-Anteilen.....	188
IV. Unilaterale Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	188
B. Besteuerung im DBA-Fall.....	189
I. Bilaterale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	189
1. Abkommensberechtigung.....	189
2. Anwendung des Methodenartikels.....	190
a. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.....	190
b. Voraussetzungen für die Anwendung des Methodenartikels.....	191
3. Freistellungsmethode.....	194
a. Gewinnsituation.....	194
b. Verlustsituation.....	195
4. Anrechnungsmethode.....	197
a. Gewinnsituation.....	197
b. Verlustsituation.....	201

5. Steuerwirkungen in Gewinn- und Verlustsituation.....	201
II. DBA-Qualifikationskonflikte.....	203
1. Autonome Abkommensauslegung versus Qualifikationsverkettung.....	203
2. Begriff und Ursachen von Qualifikationskonflikten.....	204
3. Vorschläge der OECD zur Lösung von Qualifikationskonflikten.....	207
4. Kritische Würdigung der OECD-Vorschläge und eigener Lösungsansatz.....	211
III. Mögliche Qualifikationskonflikte bei einzelnen Einkunftsarten.....	214
1. Gewinnanteile.....	214
2. Gewinnentnahmen.....	215
3. Sondervergütungen.....	216
4. Veräußerung von KG-Anteilen.....	218
5. Einkunftsqualifikation nach nationalem Steuerrecht.....	220
5. Teil: Gestaltungen zur Steueroptimierung.....	223
A. Steueroptimale Beteiligungsstrukturen.....	223
I. Beteiligungsstruktur bei inländischen Beteiligungen.....	223
1. Vermeidung mehrstufiger Beteiligungsstrukturen.....	223
2. Begründung steuerlicher Organschaften.....	223
II. Beteiligungsstruktur bei ausländischen Beteiligungen.....	226
1. Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft.....	226
a. Gründe.....	226
b. Voraussetzungen.....	227
c. Grenzen.....	229
2. Bündelung von Streubesitzbeteiligungen in ausländischer Zwischenholding....	232
B. Steueroptimale Finanzierungsstrukturen.....	233
I. Eigenkapital versus Fremdkapital.....	233
II. Vermeidung von § 3c Abs. 1 EStG bzw. § 8b Abs. 5 KStG.....	235
III. Vermeidung von § 8a KStG.....	236
C. Modelle doppelter Nichtbesteuerung.....	238
I. Qualifikationskonflikte als Instrument der Steuerplanung.....	238
II. Doppelte Nichtbesteuerung.....	239
III. Abkommensrechtliche Grenzen.....	241
1. Abkommensmissbrauch.....	241
2. Verständigungsverfahren.....	241

3. DBA-Klauseln zur Vermeidung nicht besteufter Einkünfte.....	242
4. Switch-over-Methode.....	243
IV. Ländermodelle.....	243
1. Grundmodell Gesellschafterdarlehen.....	243
2. Dänemark.....	244
3. Luxemburg.....	245
4. Niederlande.....	246
5. Österreich.....	249
D. Double-Dip-Modelle.....	249
I. Grundgedanke.....	249
II. Berücksichtigung von Gesellschafteraufwendungen im Inland.....	251
1. Nationales Recht.....	251
2. DBA-Recht.....	253
III. Berücksichtigung von Gesellschafteraufwendungen im Ausland.....	254
1. Nationales Recht.....	254
2. DBA-Recht.....	255
IV. Gleichzeitige Berücksichtigung im In- und Ausland.....	256
V. Grenzen.....	258
1. Abkommensrechtliche Schranken.....	258
a. Abkommensmissbrauch.....	258
b. Verständigungsverfahren.....	258
c. Auskunftsaustausch.....	259
2. Nationale Schranken.....	259
a. Schrankenregelungen im deutschen und ausländischen Steuerrecht.....	259
b. Verlustverrechnungsbeschränkung für Organträger.....	260
c. Gestaltungsmissbrauch.....	264
3. Neue Lösungsansätze.....	267
VI. Zins-Double-Dip.....	269
1. Grundmodell: Refinanzierung Beteiligung.....	269
2. Inland.....	270
3. Ausland.....	273
a. Frankreich.....	274
b. USA.....	275

6. Teil: Eignung der GmbH & Co. KG als Europa-Holding.....	277
A. Realisierung von Holdingzielen.....	277
I. Steuerliche Holdingziele.....	277
II. Zielverwirklichung.....	278
B. Umsetzung von Steuerstrategien.....	281
I. Repatriierungsstrategien.....	282
II. Allokationsstrategien.....	284
C. Einsatz von holdingspezifischen Gestaltungsmitteln.....	285
D. Schlussfolgerungen für den Einsatz der GmbH & Co. KG.....	289
Literaturverzeichnis.....	293
Rechtsprechungsverzeichnis.....	335
Quellenverzeichnis.....	341