Diskussionsbeiträge

7/2008

Prof. Dr. Clemens Wangler
Dipl.-Bw. (BA) Thomas Gantert

Laufende Besteuerung von Direktinvestitionen inländischer Kapitalgesellschaften in der Schweiz

- Steuerbelastungsvergleich zwischen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften -

Prof. Dr. Clemens Wangler
Dipl.-Bw. (BA) Sebastian Roters

Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Geleitwort zu den Diskussionsbeiträgen 7/2008

Seit dem Jahr 1996 bietet die Berufsakademie Villingen-Schwenningen im Studiengang Steuern und Prüfungswesen das Profilfach Internationales Steuerrecht an. Diese Spezialisierung ist an die Ausbildungspartner bzw. Studierenden gerichtet, die einen Schwerpunkt in der steuerlichen Begleitung grenzüberschreitender Geschäfte setzen wollen. Die Studierenden machen dabei regelmäßig davon Gebrauch, in der halbjährigen Praxisphase im 4. und 5. Semester ein Auslandspraktikum einzulegen. Dabei sammeln die Studierenden wertvolle Erfahrungen für ihr späteres Berufsleben.

Die vorliegende Ausgabe der seit 2005 erscheinenden wissenschaftlichen Diskussionsbeiträge beinhaltet zwei Diplomarbeiten, die zu Themen des Internationalen Steuerrechts im Diplomjahrgang 2007 verfasst wurden. Herr Dipl.-Bw. (BA) Thomas Gantert (Ausbildungsbetrieb: Spitznagel & Kollegen, Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Singen) hat das Thema „Laufende Besteuerung von Direktinvestitionen inländischer Kapitalgesellschaften in der Schweiz: Steuerbelastungsvergleich zwischen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften“ ebenso umfassend, kompetent und praxisnah behandelt wie Herr Dipl.-Bw. (BA) Sebastian Roters (Ausbildungsbetrieb: Maier & Kiefer GbR, Steuerberater, Waldshut-Tiengen) das Thema „Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen“.

Prof. Dr. Clemens Wangler
Steuerberater

Leiter des Studiengangs Steuern und Prüfungswesen
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
Friedrich-Ebert-Str. 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 (0) 77 20 39 06 141
Telefax: +49 (0) 77 20 39 06 149
E-mail: wangler@ba-vs.de

IMPRESSUM

Herausgeber
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
Berufsakademie Villingen-Schwenningen
Staatliche Studienakademie
Friedrich-Ebert-Strasse 30
D-78054 Villingen-Schwenningen
Telefon: +49 – (0) 77 20 39 06 140
Telefax: +49 – (0) 77 20 39 06 149
E-mail: hirschberger@ba-vs.de
Internet: www.ba-vs.de/steuern-pruefungswesen

Redaktion
Prof. Dr. Wolfgang Hirschberger

Druck
Dokument-Center, Villingen-Schwenningen

ISSN 1614-0613

© 2008, Prof. Dr. Clemens Wangler / Thomas Gantert (Teil I)
bzw. Prof. Dr. Clemens Wangler / Sebastian Roters (Teil II)
Die Zeitschrift und alle in ihr enthaltenen Beiträge sind urheberrechtlich geschützt.
Mit Ausnahme der gesetzlich zulässigen Fälle ist eine Verwertung ohne
Einwilligung der Verfasser unzulässig.

Diskussionsbeiträge

7/2008

Prof. Dr. Clemens Wangler
Dipl.-Bw. (BA) Thomas Gantert

Laufende Besteuerung von Direktinvestitionen inländischer Kapitalgesellschaften in der Schweiz

- Steuerbelastungsvergleich zwischen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften -

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis III
Anhangverzeichnis V
1 Vorbemerkungen 1
2 Steuerliche Folgen von Direktinvestitionen in Form von Betriebsstätten 2
2.1 Allgemeines 2
2.2 Begriff der Betriebsstätte 3
2.2.1 Grundsätze 3
2.2.2 Abkommensrechtliche Definition 4
2.3 Grundsätzliches Besteuerungsrecht 6
2.4 Zwischenstaatliche Erfolgszuordnungen und Gewinnabgrenzungen 8
2.4.1 Allgemeine Gewinnermittlung 8
2.4.2 Direkte Methode 11
2.4.3 Indirekte Methode 12
2.4.4 Umrechnung des Betriebsstättenergebnisses 13
2.5 Zwischenstaatliche Vermögens- und Kapitalzuordnungen 14
2.5.1 Grundsätze 14
2.5.2 Problemfälle 15
2.6 Vermeidung der Doppelbesteuerung 16
2.6.1 Freistellungsmethode 16
2.6.2 Anrechnungmethode 17
2.6.3 Abzugsmethode, Pauschalierung und Erlass 19
2.7 Besteuerung von Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten 21
2.7.1 Behandlung von Gewinnen in der Schweiz 21
2.7.2 Behandlung von Gewinnen in Deutschland 23
2.8 Behandlung von Verlusten schweizerischer Betriebsstätten 24
2.8.1 Behandlung von Verlusten in der Schweiz 24
2.8.2 Behandlung von Verlusten in Deutschland 24
2.9 Diskriminierungsverbot von Betriebsstätten 26
2.10 Mitwirkungspflichten 27
2.11 Gewinntransfer zwischen Betriebsstätte und Stammhaus 29

3 Steuerliche Folgen von Direktinvestitionen in Form von Beteiligungen an einer Tochterkapitalgesellschaft ... 29
3.1 Allgemeines ... 29
3.2 Besteuerung von Gewinnen der schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft ... 30
3.3 Behandlung von Verlusten der schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft ... 31
3.4 Gewinntransfer zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft ... 32
3.4.1 Allgemeines ... 32
3.4.2 Gewinntransfer anhand von Gewinnausschüttungen ... 33
3.4.2.1 Unbeschränktes Besteuerungsrecht von Deutschland ... 33
3.4.2.2 Beschränktes Besteuerungsrecht der Schweiz ... 36
3.4.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung ... 38
3.4.3 Gewinntransfer anhand von Zinszahlungen ... 41
4 Fallstudie ... 44
5 Abschließende Betrachtungen ... 47
Anhang ... 51
Verwaltungsanweisungen ... 60
Rechtsprechungsverzeichnis ... 61
Literaturverzeichnis ... 62

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	= Absatz
AG	= Aktiengesellschaft
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
AStG	= Außensteuergesetz
BB	= Betriebs-Berater
Bd.	= Band
BMF	= Bundesministerium der Finanzen
BMG	= Bemessungsgrundlage
BStBl.	= Bundessteuerblatt
bzw.	= beziehungsweise
ca.	= circa
CH	= Schweiz
CHF	= Schweizer Franken
D	= Deutschland
DB	= Der Betrieb
DBA	= Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	= (schweizerisches) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DStR	= Deutsches Steuerrecht
EFG	= Entscheidungen des Finanzgerichts
EG	= Europäische Gemeinschaft
EStDV	= Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	= Einkommensteuergesetz
EU	= Europäische Union
EuGH	= Europäischer Gerichtshof
evtl.	= eventuell
FR	= Finanzrundschau
gem.	= gemäß
GewSt	= Gewerbesteuer
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
ggf.	= gegebenenfalls
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	= Der GmbH-Steuerberater

Gr.	= Gruppe
HGB	= Handelsgesetzbuch
Hrsg.	= Herausgeber
IBOFD	= International Bureau of Fiscal Documentation
i. H. v.	= in Höhe von
i. S. d.	= im Sinne des
IStR	= Internationales Steuerrecht
i. V. m.	= in Verbindung mit
IWB	= Internationale Wirtschaftsbriefe
Jg.	= Jahrgang
KSt	= Körperschaftsteuer
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
MA	= OECD-Musterabkommen
Nr.	= Nummer
OECD	= Organization for Economic Cooperation and Development
RFH	= Reichsfinanzhof
RStBl.	= Reichssteuerblatt
Rz.	= Randziffer
S.	= Seite
SteuerStud.	= Steuer und Studium
StGB	= (schweizerisches) Strafgesetzbuch
StHG	= (schweizerisches) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990
Tz.	= Textziffer
U.	= Urteil
u. a.	= unter anderem
USA	= United Staates of Amerika
USt	= Umsatzsteuer
v.	= vom
vgl.	= vergleiche
vs.	= versus
VStG	= Verrechnungssteuergesetz
z. B.	= zum Beispiel

Anhangverzeichnis

Anhang Seite

Nr. 1 Interkantonaler Steuerbelastungsvergleich…….…….…….. 51

Nr. 2 Internationaler Steuerbelastungsvergleich……..……..…….. 52

Nr. 3 Inländische Berücksichtigung schweizerischer Betriebsstättenverluste... 53

Nr. 4 Vergleich Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung…….…….…… 54

Nr. 5 Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochterkapitalgesellschaft (Beteiligung 100%)……...….. 55

Nr. 6 Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochterkapitalgesellschaft (Beteiligung zwischen 15% und 20%)……. 56

Nr. 7 Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochterkapitalgesellschaft (Beteiligung unter 15%)……..…….…..... 57

Nr. 8 Vergleich Steuerbelastung bei Gewinntransfer anhand von Zinszahlungen……...…….…… 58

1 Vorbemerkungen

Entschließt sich eine deutsche Kapitalgesellschaft ihre unternehmerische Tätigkeit auf die benachbarte Schweiz auszudehnen, stehen für das Auslandsengagement in der Regel eine Vielzahl an Alternativen zur Verfügung. Die verschiedenen Möglichkeiten, zwischen denen es sich zu entscheiden gilt, können in drei Grundformen eingeteilt werden.[1]

Die einfachste und am flexibelsten durchzuführende Auslandsaktivität ist sicherlich der Außenhandel, den man steuerlich als Direktgeschäft bezeichnet. Dabei wird die Auslandstätigkeit unmittelbar von Deutschland aus ausgeübt, ohne in der Schweiz eine Niederlassung zu errichten.

Sobald das Auslandsengagement einen gewissen Umfang überschreitet wird das deutsche Unternehmen in Erwägung ziehen, die Geschäfte in der Schweiz über eine dort belegene Grundeinheit weiterzuführen. Dies erfordert eine Investition in der Schweiz, eine so genannte Direktinvestition. Diese kann zum einen durch die Errichtung einer rechtlich unselbstständigen Betriebsstätte vorgenommen werden. Zum anderen besteht die Möglichkeit der Gründung oder Beteiligung an einer rechtlich selbstständigen Tochtergesellschaft. Als rechtlich selbstständige Grundeinheit besteht grundsätzlich die Wahl zwischen der Beteiligung an einer Tochterpersonengesellschaft oder der Gründung einer juristischen Person, einer schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft.

Unter der Annahme, dass eine deutsche Kapitalgesellschaft die Direktinvestition alleine vornimmt, scheidet die Alternative einer Tochterpersonengesellschaft aus. Deutsche Kapitalgesellschaften, die eine Direktinvestition in der Schweiz in Erwägung ziehen, stehen somit vor der Frage, ob sie ihr Auslandsengagement in Form einer Betriebsstätte oder einer Tochterkapitalgesellschaft vornehmen wollen.

Bei vielen deutschen Unternehmen spielt die auf Steuerminimierung ausgerichtete Steuerpolitik hierbei eine tragende Rolle. Ziel dieser Arbeit ist es deshalb, bezüglich der Steuerbelastung zwischen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften eine eventuelle Vorteilhaftigkeit herzuleiten und steuerliche Konsequenzen und Unterschiede der beiden Alternativen aufzuzeigen.

[1] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 155.

Dabei wird ausschließlich die laufende Besteuerung[2] in die Betrachtungen einbezogen. Steuerliche Folgen bei Aufnahme oder Beendigung der Auslandstätigkeit werden nicht erörtert. Des Weiteren bleiben die Vorschriften des AStG bei den Untersuchungen außen vor. Auch Verrechnungspreis- oder USt-Probleme sind nicht Inhalt dieser Arbeit. Die Ausführungen werden immer aus der Sicht der deutschen Kapitalgesellschaft vorgenommen.

Der erste Teil dieser Abhandlung beschäftigt sich mit schweizerischen Betriebsstätten inländischer Kapitalgesellschaften. Dabei werden die Besteuerungsgrundsätze beider Staaten bezüglich der Betriebsstättengewinne beleuchtet und speziell auf die Vorschriften des DBA-D-CH eingegangen.

Im zweiten Teil der Arbeit wird die Alternative einer schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft betrachtet. Ein Schwerpunkt wird hierbei der Gewinntransfer zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft bilden. Ebenfalls werden die steuerlichen und abkommensrechtlichen Bestimmungen dargestellt.

Durch eine Fallstudie im dritten Teil wird unter verschiedenen Gesichtspunkten ein rechnerischer Steuerbelastungsvergleich zwischen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft durchgeführt.

2 Steuerliche Folgen von Direktinvestitionen in Form von Betriebsstätten

2.1 Allgemeines

Nachfolgend werden die steuerlichen Folgen bei Direktinvestitionen in der Schweiz in Form von Betriebsstätten erörtert. Allgemein lässt sich eine Betriebsstätte als eine auf Dauer angelegte feste Geschäftseinrichtung definieren, die wirtschaftlich mehr oder weniger verselbstständigt ist, aber keine rechtliche Selbstständigkeit besitzt. Beispiele für Betriebsstätten sind beispielsweise Zweigniederlassungen, Filialen oder sonstige Geschäftsstellen.

Eine Betriebsstätte ist immer ein Teil des Gesamtunternehmens. Das inländische Stammhaus als Spitzeneinheit und die schweizerische Betriebsstätte als Grundein-

[2] Es wird der Rechtsstand nach Unternehmenssteuerreform ab Veranlagungszeitraum 2008 berücksichtigt.

heit bilden ein Unternehmen. Man spricht hier von einem internationalen Einheitsunternehmen.[3]

Betriebsstätten als rechtlich unselbstständige Zweigniederlassung werden von deutschen Unternehmen in der Schweiz eher selten gegründet. Dies liegt vor allem daran, dass die Haftung nicht auf die Betriebsstätte begrenzt ist, sondern das deutsche Stammhaus für Aktivitäten ihrer Niederlassung in voller Höhe haftet.[4]

2.2 Begriff der Betriebsstätte

2.2.1 Grundsätze

Es ist vorab zu klären, welche Geschäftseinrichtungen unter den Betriebsstättenbegriff fallen und welche weiteren Niederlassungen eine Betriebsstätte in der Schweiz begründen.

Der Begriff der Betriebsstätte ist sowohl im Art. 5 DBA-D-CH, als auch in § 12 AO definiert. Beide Begriffsbestimmungen sind sich inhaltlich und vom Wortlaut her sehr ähnlich. Die abkommensrechtlichen Voraussetzungen an eine Betriebsstätte sind enger gefasst als die des nationalen Rechts.[5] Dies liegt am unterschiedlichen Zweck, den die jeweiligen Gesetze verfolgen.

Über den Betriebsstättenbegriff des § 12 AO wird das Entstehen und der Umfang der beschränkten Steuerpflicht eines ausländischen Unternehmens in Deutschland bestimmt. Je weiter die Begriffsbestimmungen in diesem Fall gefasst sind, desto mehr Tätigkeiten werden grundsätzlich betriebsstättenbegründend angesehen und desto weiter reicht der Umfang der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.[6]

Auch im schweizerischen Steuerrecht ist der Begriff der Betriebsstätte definiert. Der Definition nach schweizerischem Recht kommt die gleiche Funktion zu wie der inländischen Begriffsbestimmung nach § 12 AO. Sie ist zentraler Anknüpfungspunkt der beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Als Betriebsstätte nach schweizerischem Recht gilt nach Art. 4 Abs. 2 DBG eine feste Geschäftseinrichtung, in welcher die

[3] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 173.
[4] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Unternehmensgründung in der Schweiz, S. 45.
[5] Beispielsweise muss gem. Art. 5 DBA-D-CH durch die feste Geschäftseinrichtung die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden, während es nach § 12 AO ausreicht, wenn sie der Tätigkeit des Unternehmens dient.
[6] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 175.

Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird.[7]

Die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition dient der Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Deutschland und der Schweiz. Im Zuge dessen ist bei der Beurteilung von Direktinvestitionen deutscher Kapitalgesellschaften in der Schweiz der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff der Definition des § 12 AO vorzuziehen. Auch gem. § 2 AO gehen die Regelungen des DBA dem innerstaatlichen Recht vor.[8]

Aus diesen Gesichtspunkten heraus wird nachfolgend die abkommensrechtliche Definition des Betriebsstättenbegriffes genauer erläutert.

2.2.2 Abkommensrechtliche Definition

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-D-CH liegt eine Betriebsstätte vor, wenn ein inländischer Investor in der Schweiz eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, in welcher die Tätigkeit seines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Die Voraussetzungen an eine feste Geschäftseinrichtung sind sehr gering. Bereits der RFH[9] hat entschieden, dass schon geringfügige Einrichtungen zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichen.[10] Selbst ein Gebäude oder ein Raum ist zur Annahme einer festen Geschäftseinrichtung nicht zwingend erforderlich.[11]

Eine feste Geschäftseinrichtung alleine reicht zur Begründung einer Betriebsstätte nicht aus.[12] Vielmehr ist es erforderlich, dass in der Geschäftseinrichtung betriebliche Handlungen zugunsten des gesamten Betriebes ablaufen. Solange die Tätigkeiten zum unternehmerischen Zweck des Gesamtunternehmens beitragen, spielt es keine Rolle in welchem Umfang die Geschäftseinrichtung für den Gewerbebetrieb in Anspruch genommen wird.[13]

---

[7] Vgl. Puls, Betriebsstätte im Abgaben- und Abkommensrecht, S. 154-158.
[8] Vgl. Gersch, in: Klein, AO-Kommentar, § 12 Rz. 19.
[9] Weil das Merkmal „feste Geschäftseinrichtung“ sowohl abkommensrechtlich, als auch im innerstaatlichen Recht Anwendung findet, kann zu dessen Auslegung auf die deutsche Rechtssprechung zurückgegriffen werden.
[10] RFH v. 09.06.1939, RStBl. 1939, S. 788.
[11] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 5 MA Rz. 32.
[12] RFH v. 27.05.1941, RStBl. 1941, S. 393.
[13] Vgl. Ortenburg, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 5 Rz. 23.

Zur Veranschaulichung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffes enthält Art. 5 Abs. 2 DBA-D-CH eine beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung fester Geschäftseinrichtungen. Demnach umfasst der Betriebsstättenbegriff einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung nach § 13 HGB, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte, eine Werkstätte, ein Bergwerk oder Steinbruch und Bauausführungen oder Montagen, deren Dauer zwölf Monate überschreiten. Die aufgezählten Beispielsfälle begründen nur dann eine Betriebsstätte, wenn die einzelnen Geschäftseinrichtungen bereits die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 DBA-D-CH erfüllen.[14]

In der Praxis führt insbesondere der Tatbestand der Bauausführungen und Montagen zu Problemen in der Anwendung. Dies liegt daran, weil Bauausführungs- und Montagebetriebsstätten nicht zwingend eine feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 DBA-D-CH erfordern. In solchen Spezialfällen reicht alleine das Überschreiten der Dauer von zwölf Monaten zur Begründung einer Betriebsstätte in der Schweiz aus.[15]

Art. 5 Abs. 3 DBA-D-CH beinhaltet eine nicht abschließende Aufzählung von Ausnahmen. Diese erfüllen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 des Art. 5 DBA-D-CH, begründen aber im gegenseitigen Wirtschaftsinteresse der beiden Staaten Deutschland und Schweiz keine Betriebsstätte. Alle in Abs. 3 erwähnten Geschäftseinrichtungen sind von ihrer eigentlichen Bestimmung her ähnlich. So liegen bei festen Geschäftseinrichtungen, welche nur vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfsumsätze für das eigentliche Unternehmen ausüben, keine Betriebsstätten vor. Art. 5 Abs. 3 Buchstabe e DBA-D-CH fasst diesen Grundsatz zusammen.[16]

Art. 5 Abs. 4 DBA-D-CH erweitert den Betriebsstättenbegriff um abhängige Vertreter. Unter bestimmten Voraussetzungen können abhängige Vertreter einer inländischen Kapitalgesellschaft eine Betriebsstätte in der Schweiz begründen, auch wenn sie dort keine feste Geschäftseinrichtung unterhalten. Hierzu müssen die Vertreter eine Vollmacht besitzen, im Namen des Unternehmens Verträge abschließen zu können, und diese auch gewöhnlich ausüben. Soweit sich die Tätigkeit des abhängigen Vertreters auf den Einkauf von Gütern und Waren beschränkt, liegt keine Betriebsstätte vor.

[14] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 5 Rz. 16.
[15] Vgl. Günkel, in: Becker/ Höppner/ Grotherr/ Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 5 DBA-CH Rz. 2.
[16] Vgl. Ortenburg, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 5 Rz. 53.

Ein Vertreter ist als abhängig anzusehen, wenn ihm kein eigenständiger unternehmerischer Entscheidungsspielraum gegeben und die Nutzung seiner unternehmerischen Chancen nicht erlaubt ist, sowie Unternehmerrisiken nicht gegeben sind.[17] Eine Abschlussvollmacht liegt vor, wenn das vertretene Unternehmen an die Erklärungen des Vertreters im Außenverhältnis gebunden ist.[18] Um Vertreterbetriebsstätten gegenüber solchen mit festen Geschäftseinrichtungen nicht zu bevorzugen, begründet ein abhängiger Vertreter keine Betriebsstätte, wenn er lediglich Hilfsumsätze i. S. d. Art. 5 Abs. 3 Buchstabe e DBA-D-CH ausübt.[19]

Sobald der Vertreter einer deutschen Kapitalgesellschaft in der Schweiz nicht mehr abhängig, sondern beispielsweise als Makler oder Kommissionär unabhängig seine unternehmerischen Entscheidungen trifft, liegt keine Betriebsstätte des inländischen Unternehmens vor. Dies regelt Art. 5 Abs. 5 DBA-D-CH.

Eine schweizerische Tochtergesellschaft hingegen führt grundsätzlich nicht zur Begründung einer Betriebsstätte der inländischen Muttergesellschaft. Diese so genannte Anti-Organ-Klausel enthält Art. 5 Abs. 6 DBA-D-CH. Hierdurch gewährleistet das Abkommensrecht die zivilrechtliche Selbstständigkeit von Kapitalgesellschaften, selbst wenn die deutsche die schweizerische Gesellschaft beherrscht. Diese Regelung schließt nicht aus, dass die Tochtergesellschaft durch vertragliche Vereinbarungen außerhalb der Beherrschung einen abhängigen Vertreter i. S. d. Art. 5 Abs. 4 DBA-D-CH darstellt und dadurch abkommensrechtlich wie eine Betriebsstätte behandelt wird.[20]

2.3 Grundsätzliches Besteuerungsrecht

Gewinne inländischer Kapitalgesellschaften können grundsätzlich nur vom deutschen Staat besteuert werden. Übt die inländische juristische Person eine Tätigkeit in der Schweiz durch eine dort belegene Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 DBA-D-CH (vgl. Erläuterungen Tz. 2.2.2) aus, so können die Unternehmensgewinne auch in der Schweiz besteuert werden. Dies gilt nur soweit die Gewinne der schweizerischen Be-

[17] Vgl. Wassermeyer/ Andresen/ Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Tz. 4.29.
[18] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 5 Rz. 204.
[19] Vgl. Piltz, Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 185.
[20] Vgl. Fresch/ Strunk, in: Strunk/ Kaminski/ Köhler, AStG/ DBA-Kommentar, Art. 5 OECD-MA, Rz. 125-126.

triebsstätte zugerechnet werden können. Art. 7 Abs. 1 DBA-D-CH beinhaltet dieses so genannte Betriebsstättenprinzip.

Das Betriebsstättenprinzip verdeutlicht, von welcher Bedeutung die Qualifizierung einer festen Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte ist. Erst hierdurch erhält die Schweiz ein teilweises Besteuerungsrecht an den Gewinnen deutscher Kapitalgesellschaften.

Die in der Schweiz belegene Betriebsstätte muss dem inländischen Unternehmen zuzuordnen sein. Zwar spricht das Abkommen von „einer" Betriebsstätte, es sind aber Betriebsstätten gemeint, die der Verfügungsmacht des deutschen Stammhauses unterliegen. Das bloße Eigentum an einer festen Geschäftseinrichtung, die einem anderen Unternehmen unterstellt ist, reicht zur Anwendung des Betriebsstättenprinzips nicht aus.[21] Als Abgrenzungskriterium zwischen irgendeiner festen Geschäftseinrichtung und einer tatsächlichen Betriebsstätte verweist Kroppen auf das Kriterium der Verfügungsmacht. Anhand mangelnder Verfügungsmacht des Stammhauses über die feste Geschäftseinrichtung kann das Vorliegen einer Betriebsstätte seiner Ansicht nach immer ausgeschlossen werden.[22]

Durch diese abkommensrechtliche Regelung wird im Falle einer, durch eine inländische Kapitalgesellschaft in der Schweiz unterhaltene Betriebsstätte dem schweizerischen Staat lediglich das Recht zur Besteuerung zugewiesen. Er ist dadurch zur Besteuerung berechtigt, nicht verpflichtet.[23]

Dass das zugewiesene Besteuerungsrecht von der Schweiz nicht wahrgenommen wird, ist meiner Ansicht nach eher unrealistisch. Solche Ausnahmefälle sind vom Gesetzgeber meist nicht ausdrücklich gewollt, sondern resultieren aus Lücken in der Gesetzgebung. Erbringt beispielsweise ein abhängiger Vertreter eines deutschen Unternehmens unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr mit Abschlussvollmacht und ohne feste Geschäftseinrichtung in der Schweiz Dienstleistungen, nimmt die Schweiz ihr Besteuerungsrecht nicht wahr.[24] Dies liegt daran, weil in ei-

[21] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 182-183.
[22] Vgl. Kroppen, Betriebsstätte, IWB v. 10.08.05, Fach 10, Gr. 2, S. 731.
[23] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 223.
[24] Wie aus den später erfolgenden Erläuterungen (Tz. 2.6.1) ersichtlicht, unterbleibt die Besteuerung auch in Deutschland, so dass die durch den Vertreter erzielten Gewinne in beiden Staaten steuerfrei sind.

nem solchen Fall nach schweizerischem Recht (Art. 4 Abs. 2 DBG, siehe Tz. 2.2.1) keine Betriebsstätte begründet wird.[25]

Art. 5 Abs. 3 Buchstabe d DBA-D-CH stellt klar, dass Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zum Einkauf von Waren und Gütern unterhalten werden, keine Betriebsstätte begründen. Das Betreiben einer reinen Einkaufsstelle in der Schweiz soll abkommensrechtlich demnach nicht vom Betriebsstättenprinzip erfasst werden. Soweit die Betriebsstätte neben dem Einkauf von Waren und Gütern weitere betriebsstättenbegründende Tätigkeiten ausübt, sollen auch in solchen Fällen die Einkaufsgewinne dieser Betriebsstätte nicht von der Schweiz besteuert werden. Diese Sonderregelung für Einkaufsgewinne von Betriebsstätten regelt Art. 7 Abs. 5 DBA-D-CH.[26]

Die übrigen abkommensrechtlichen Bestimmungen sollen nach Art. 7 Abs. 8 DBA-D-CH grundsätzlich dem Betriebsstättenprinzip vorgehen. Dieser Anwendungsvorrang anderer abkommensrechtlicher Regelungen vor den Vorschriften des Art. 7 DBA-D-CH wird von anderen Artikeln wiederum stark eingeschränkt. So verweisen beispielsweise die Art. 10 Abs. 5 und Art. 11 Abs. 3 des DBA-D-CH[27] ausdrücklich auf die Anwendung der Betriebsstättenbesteuerung.[28]

2.4 Zwischenstaatliche Erfolgszuordnungen und Gewinnabgrenzungen

2.4.1 Allgemeine Gewinnermittlung

Wie bereits erläutert, darf die Schweiz im Rahmen des Betriebsstättenprinzips nach Art. 7 Abs. 1 DBA-D-CH lediglich die Gewinne besteuern, die der schweizerischen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Somit stellt sich als nächstes die Frage, welcher Teil des gesamten Unternehmensgewinns dem inländischen Stammhaus und welcher der schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Diesen Gewinnanteil einer Betriebsstätte zu ermitteln, der bei wirtschaftlicher Betrachtung durch ihre Tätigkeit verursacht worden ist, ist eines der zentralen und umstrittensten Probleme

[25] Vgl. Keller/ Schuch/ Seibold/ Wacker, Betriebsstättenbegriff, Der Schweizer Treuhänder 1999, S. 124.
[26] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 7 Rz. 371.
[27] Sowohl Art. 10 (Dividendenzahlungen), als auch Art. 11 (Zinszahlungen) spielen bei der späteren Betrachtung von schweizerischen Tochterkapitalgesellschaften eine wesentliche Rolle.
[28] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 19.

des internationalen Steuerrechts[29]. Weil das DBA nur die Grundsätze der Aufteilung erläutert und viele Detailfragen in der Praxis zu Anwendungsproblemen führen, spricht man hier auch von einem unbewältigten Problem des gesamten Doppelbesteuerungsrechts. [30]

Zunächst ist eine deutsche Kapitalgesellschaft sowohl handelsrechtlich als Formkaufmann nach § 6 Abs. 2 HGB i. V. m. § 238 Abs. 1 HGB, als auch steuerrechtlich gem. § 140 AO buchführungspflichtig. Die Buchführungspflicht nach deutschem Recht beschränkt sich nicht auf im Inland belegene Unternehmensteile. Auch schweizerische Betriebsstätten werden von der Buchführungspflicht des deutschen Stammhauses erfasst.[31] Die Summe aller Betriebsstätten bildet zusammen mit dem inländischen Stammhaus ein einheitliches Unternehmen. Für dieses ist die Verpflichtung zur einheitlichen Gewinnermittlung uneingeschränkt anzuwenden. Die Anzahl von ausländischen Betriebsstätten spielt hierbei keine Rolle.[32]

Eine Betriebsstätte ist grundsätzlich weder ein eigenständiges Rechts- noch Steuersubjekt und kann deswegen auch keine Vertragsbeziehungen mit dem Stammhaus eingehen. Im Rahmen der Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses hingegen soll die Betriebsstätte fiktiv als eigenständiges Unternehmen betrachtet werden. Nach Art. 7 Abs. 2 DBA-D-CH sind im Rahmen dieses so genannten dealing-at-arm's-length-Prinzips der schweizerischen Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie als selbstständiges Unternehmen durch eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit erwirtschaftet hätte. Die Annahme zweier voneinander unabhängiger Unternehmen ist in diesem Fall eine gedankliche Hilfskonstruktion. Auf diese Weise soll der Betriebsstätte der Gewinn zugeordnet werden, welchen sie nach Grundsätzen des Fremdvergleichs erwirtschaftet hat.[33]

Durch diesen Fremdvergleichsgrundsatz wird die Betriebsstätte prinzipiell gleich behandelt wie eine selbstständige Tochtergesellschaft. Uneinigkeit herrscht in der Frage, wie weit der Fremdvergleichsgrundsatz reicht. Während Wassermeyer lediglich von einer eingeschränkten hypothetischen Selbstständigkeit von Betriebsstätten

[29] Vgl. Wingert/ Strohner/ Kolb, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 24 Rz. 65.
[30] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 239.
[31] Vgl. Krawitz/ Büttgen-Pöhland/ Hick, Aktivitätsvorbehalte, FR 2003, S. 113.
[32] Vgl. Wassermeyer, Überführung von Wirtschaftsgütern, DB 2006, S. 1177.
[33] Vgl. Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. C 10.

ausgeht[34], ist Kroppen für die Anwendung eines uneingeschränkten Fremdvergleichs zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.[35] Im Rahmen der Annahme einer eingeschränkten Selbstständigkeit von Betriebsstätten werden vertragliche Vereinbarungen mit dem Stammhaus, die ohnehin rechtlich nicht möglich sind, nicht anerkannt. Meines Erachtens wäre für Zwecke der Gewinnaufteilung zwischen zwei Staaten eine Gleichbehandlung von Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten durchaus sinnvoll. Aus der Sicht von Investoren ist es nicht plausibel, warum zwischenstaatliche Gewinnverteilungen aus Direktinvestitionen in Form von Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften unterschiedlich gehandhabt werden sollen. Eine Gleichbehandlung könnte beispielsweise dadurch erreicht werden, indem schuldrechtliche Vereinbarungen innerhalb eines Konzerns für Zwecke der Gewinnabgrenzung außer Acht bleiben oder fiktiv auch für Stammhaus und Betriebsstätte zugelassen werden.

Der Betriebsstättengewinn kann anhand einer eigenen Betriebsstättenbuchhaltung gesondert ermittelt oder aus dem Gesamtgewinn der inländischen Kapitalgesellschaft abgeleitet werden. Die Grundsätze zur Gewinnaufteilung dieser so genannten direkten bzw. indirekten Methode werden im Art. 7 Abs. 2-4 DBA-D-CH genauer erläutert. Auch das Bundesministerium der Finanzen verweist in seinem Betriebsstättenerlass[36] auf diese zwei Methoden.

Beide Methoden sollten grundsätzlich zum selben Ergebnis führen. Rupp weist darauf hin, dass Gewinnzuordnungen anhand der direkten Methode immer das exaktere Ergebnis der Betriebsstätte wiedergeben.[37] Aufgrund dessen geben sowohl der Wortlaut des Art. 7 Abs. 4 DBA-D-CH, als auch das BMF[38] der direkten den Vorrang vor der indirekten Methode. Auch der BFH sieht in der direkten Methode die Regelmethode.[39] Ein willkürlicher Wechsel zwischen beiden Ermittlungsmethoden ist gem. Art. 7 Abs. 6 DBA-D-CH nicht zulässig.

[34] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 7 Rz. 324.
[35] Vgl. Kroppen, Betriebsstätte, IWB v. 10.08.05, Fach 10, Gr. 2, S. 734.
[36] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076.
[37] Vgl. Rupp, Auslandsbesteuerung, Rz. 95.
[38] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 2.3.
[39] BFH v. 29.07.1992, BStBl. 1993 II, S. 63.

2.4.2 Direkte Methode

Bei der direkten Methode wird der Betriebsstättengewinn anhand einer eigenständigen Betriebsstättenbuchführung ermittelt. Eine separate Überschussrechnung anhand einer Betriebsbuchhaltung oder andere statistische Aufzeichnungen sind auch als Buchergebnis in diesem Sinne zu verstehen.[40]

Die Gewinnermittlung für die schweizerische Betriebsstätte geschieht im Rahmen der Gewinnermittlung für das Gesamtunternehmen. Als Teil des Gesamtgewinns kann der Betriebsstättengewinn nicht außerhalb des Gesamtunternehmens ermittelt werden.[41] In der Praxis ist dies meiner Meinung nach meist kein Problem. Es empfiehlt sich für das inländische Unternehmen ohnehin, für seine ausländischen Betriebsstätten getrennte Buchungskreise einzurichten, um eine sinnvolle betriebswirtschaftliche Planung zu ermöglichen.

Gem. Art. 7 Abs. 3 DBA-D-CH müssen alle wirtschaftlich mit einer Betriebsstätte in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auch bei dieser berücksichtigt werden. Das Abkommen zielt alleine auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Aufwendungen ab. Ob das Stammhaus oder die Betriebsstätte den entsprechenden Aufwand trägt, ist für dessen Zuordnung unerheblich.[42] Diese Regelung gilt auch für Geschäftsführungskosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung des Unternehmens.

Durch die Zuordnung eines Teils des Gesamtergebnisses, ist es möglich, dass der Betriebsstätte ein Gewinn und dem Stammhaus ein Verlust zuzurechnen ist. Umgekehrt kann das Betriebsstättenergebnis auch negativ sein, selbst wenn das Gesamtunternehmen einen Gewinn erwirtschaftet hat.[43]

Sind die Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben nicht eindeutig der Betriebsstätte oder dem Stammhaus zuzurechnen, ist die Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung zulässig.[44]

---

[40] Vgl. Rupp, Auslandsbesteuerung, Rz. 98.
[41] Vgl. Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. C 16.
[42] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 565.
[43] Vgl. Rupp, Auslandsbesteuerung, Rz. 97.
[44] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 2.3.1.

2.4.3 Indirekte Methode

Bei der indirekten Methode ist der Unternehmensgesamtgewinn anhand sachgerechter Schätzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen. Diese Möglichkeit ist gem. Art. 7 Abs. 4 DBA-D-CH nur zulässig, wenn das hieraus ermittelte Ergebnis dem der direkten Methode nahe kommt.

Kennzeichnend für die indirekte Methode ist deren zweistufige Vorgehensweise. Nachdem zuerst der Gewinn des Gesamtunternehmens ermittelt werden muss, kann im zweiten Schritt mit Hilfe eines unternehmensspezifischen Zerlegungsmaßstabs der Gewinn aufgeteilt werden. Das Hauptproblem hierbei ist die Festlegung des Aufteilungsschlüssels. Dieser muss so festgelegt werden, dass die Einflussgrößen des Gewinns verursachungsgerecht repräsentiert werden. In der Regel geschieht dies über eine mehrdimensionale Schlüsselung.[45]

Durch die quotale Verteilung des gesamten Unternehmensergebnisses auf inländisches Stammhaus und schweizerische Betriebsstätte, ist es im Gegensatz zur direkten Methode nicht möglich, dass bei der indirekten Methode einem Unternehmensteil einen Gewinn und einem anderen ein Verlust zugerechnet wird.[46]

Die indirekte Methode ist vor allem dann sinnvoll, wenn sich die Einrichtung einer separaten Betriebsstättenbuchführung nicht lohnt. Dies ist regelmäßig bei Bau- und Montagebetriebsstätten der Fall, weil diese nicht auf Dauer ausgelegt sind.[47]

Im schweizerischen Recht sehen Art. 6 Abs. 3 Satz 1 und Art. 52 Abs. 1 DBG grundsätzliche die indirekte Methode für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vor. Entgegen dieses Gesetzeswortlauts geht die aktuelle schweizerische Rechtsauffassung davon aus, dass die direkte Methode zur Gewinnermittlung schweizerischer Betriebsstätten deutscher Unternehmen anzuwenden sei. Die indirekte Methode sei lediglich noch als Hilfsmethode zulässig.[48]

[45] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 282-285.
[46] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 574.
[47] Vgl. Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. C 23.
[48] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 7 Rz. 296 und 298.

2.4.4 Umrechnung des Betriebsstättenergebnisses

In der Regel werden Geschäftsvorfälle schweizerischer Betriebsstätten im Rahmen einer separaten Buchführung in Schweizer Franken gebucht. Weil der Bilanzausweis des Gesamtunternehmens nach deutschem Recht in Euro zu erfolgen hat[49], ist das Betriebsstättenergebnis umzurechnen. Die Umrechnung der Fremdwährung hat gemäß den inländischen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu erfolgen. Grundsätzlich stehen dem Steuerpflichtigen vier Umrechnungsmethoden zur Auswahl.

Die Erfüllung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung wird am ehesten dadurch erreicht, indem jeder einzelne Geschäftsvorfall der Betriebsstätte zum jeweils gültigen Tageskurs umgerechnet wird. Man spricht hier von der so genannten Geschäftsvorfallumrechnung.[50]

Die Anwendung der Geschäftsvorfallumrechnung ist in der Praxis mit erheblichem Aufwand verbunden. Buciek spricht gar von einer kaum durchführbaren Umrechnungsmethode.[51] Aufgrund dessen empfiehlt sich bei unwesentlichen Wechselkursschwankungen zwischen den Bilanzstichtagen das Stichtagsverfahren oder die Betriebsvermögensumrechnung. Hierbei wird das Betriebsstättenergebnis, bzw. das Betriebsvermögen zum, am Bilanzstichtag geltenden Wechselkurs oder mit dem Jahresdurchschnittskurs, umgerechnet. Die Anwendung dieser Methoden führt in der Regel zum Ausweis von nicht realisierten Wechselkursgewinnen. Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dürfen lediglich realisierte Gewinne in der Bilanz ausgewiesen werden. Eine solche Vorgehensweise steht somit grundsätzlich den deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entgegen. Aufgrund dessen sind diese Methoden lediglich in Ausnahmefällen anwendbar.[52]

In der Praxis wird meist das so genannte Zeitbezugsverfahren bevorzugt. Dabei sind der Umrechnung laufender Geschäftsvorfälle grundsätzlich die Kurse des Bilanzstichtages zu Grunde zu legen. Die Anschaffungskosten von Bilanzposten sind zu historischen Kursen umzurechnen. Eventuelle Kursschwankungen sind bei dauernder Wertminderung dann im Rahmen des Niederstwertprinzips des

[49] BFH v. 16.02.1996, BStBl. 1997 II, S. 128.
[50] Vgl. Malinski/ Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 7 Rz. 232.
[51] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 282.9.
[52] Vgl. Malinski/ Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 7 Rz. 233 und Rz. 234.

§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 oder Nr. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.[53] Das Zeitbezugsverfahren enthält somit sowohl Elemente der Stichtagsmethode, als auch der Geschäftsvorfallumrechnung. Der BFH lässt die Anwendung des Zeitbezugsverfahrens ausdrücklich zu.[54]

2.5 Zwischenstaatliche Vermögens- und Kapitalzuordnungen

2.5.1 Grundsätze

Neben der Aufteilung von Gewinnen und Verlusten zwischen schweizerischer Betriebsstätte und inländischem Stammhaus, stellt auch die Zuordnung des Vermögens und des Kapitals zu einem der beiden Unternehmensteile ein Problem dar. Wirtschaftsgüter des Gesamtunternehmens können nur entweder dem inländischen Stammhaus oder der schweizerischen Betriebsstätte zugeordnet werden. Die Zuordnung richtet sich nach dem Kriterium der Funktion des jeweiligen Wirtschaftsgutes. Dient dieses der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion oder trägt es zu deren Einkünfteerzielung überwiegend bei, ist das Wirtschaftsgut der Betriebsstätte zuzuordnen.[55]

Grundsätzlich kann das Gesamtunternehmen die Funktionen von Stammhaus und Betriebsstätte frei bestimmen. Dadurch hat die Geschäftsleitung die Möglichkeit, die Zuordnung von Wirtschaftsgütern entscheidend mitzugestalten. Dies gilt insbesondere dann, wenn Wirtschaftsgüter sowohl dem Stammhaus, als auch der Betriebsstätte dienen. In einem solchen Fall ist zu beachten, dass die aus dem Wirtschaftsgut entstandenen Erträge und Aufwendungen anteilig zwischen beiden Unternehmensteilen aufzuteilen sind.[56] Scherer weist darauf hin, dass in Zweifelsfällen das Wirtschaftsgut dem Stammhaus zugeordnet wird.[57]

Durch die Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zu einer Betriebsstätte, wird dieser indirekt ein Anteil am Eigenkapital des Gesamtunternehmens zugewiesen. Dieses so genannte Dotationskapital ergibt sich aus der Summe der, der Betriebsstätte zugeordneten, Wirtschaftsgüter.[58]

---

[53] Vgl. Löwenstein/ Looks, Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 815.
[54] BFH v. 13.09.1989, BStBl. 1990 II, S. 57.
[55] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 2.4.
[56] Vgl. Hemmelrath, in: Vogel/ Lehner, DBA-Kommentar, Art. 7 Rz. 115.
[57] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 7 Rz. 171.
[58] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 433.

Die Dotation der Betriebsstätte soll in angemessenem Verhältnis zum Gesamtkapital des Unternehmens stehen. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass Betriebsstätten so viel Kapital zur Verfügung zu stellen ist, wie es im Fremdvergleich üblich ist und nicht im Widerspruch zu kaufmännischen und wirtschaftlichen Erfordernissen steht. Verfügt die Betriebsstätte nicht über ausreichendes Dotationskapital, ist der Gewinn so zu ermitteln, als ob ihr angemessenes Kapital zur Verfügung gestellt wäre.[59] Eine gesetzliche Verpflichtung zur Bereitstellung von Dotationskapital besteht nicht und unterliegt auch keiner gerichtlichen Kontrolle. Vielmehr liegt die Kapitalausstattung der Betriebsstätte im betriebswirtschaftlichen Ermessen des Unternehmens.[60]

2.5.2 Problemfälle

Zu Problemen in der Praxis führen die Fälle, in denen Wirtschaftsgüter vom deutschen Stammhaus in die schweizerische Betriebsstätte überführt werden oder umgekehrt.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern der inländischen Kapitalgesellschaft in ihre schweizerische Betriebsstätte geht die deutsche Finanzverwaltung von einer fiktiven Entnahme aus, obwohl das Gut innerhalb des Gesamtunternehmens verbleibt. Dieser Ersatzrealisationstatbestand bewirkt die Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven. Als stille Reserve gilt in diesem Fall der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Fremdvergleichspreis des Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Überführung. Aus Billigkeitsgründen ist wahlweise anstelle der sofortigen die aufgeschobene Besteuerung zulässig. Dabei wird außerhalb der Steuerbilanz ein Merkposten in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven gebildet. Dieser Merkposten ist beim Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus der Betriebsstätte, spätestens jedoch nach zehn Jahren erfolgswirksam aufzulösen. Im Falle der Rücküberführung des entsprechenden Wirtschaftsgutes wird der gebildete Merkposten in vollem Umfang erfolgsneutral aufgelöst. Wurde der Ausgleichsposten für abnutzbare Wirtschaftsgüter gebildet, ist dieser zeitanteilig über die restliche Nutzungsdauer aufzulösen. Diese Regelungen greifen nur, soweit das DBA-D-CH für Betriebsstättengewinne die Frei-

[59] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 2.5.1.
[60] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 7 Rz. 218.

stellungsmethode[61] vorsieht. Ist die Anrechnungsmethode anzuwenden, ergeben sich keine Besonderheiten.[62]

Das Wahlrecht zwischen der sofortigen und der aufgeschobenen Besteuerung darf für jede Betriebsstätte und für jedes einzelne Wirtschaftsgut getrennt ausgeübt werden. Eine Bindung an die einmal gewählte Methode ist nicht gegeben. So kann das Wahlrecht jährlich unterschiedlich genutzt werden.[63]

Durch diese Fiktion der Entnahme bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte will sich Deutschland das Recht sichern, die im Inland angewachsenen stillen Reserven auch besteuern zu dürfen. In der Literatur ist diese Methode sehr umstritten. So spricht z. B. Wassermeyer von einer Abkassiererei, die dem Standort Deutschland Schaden zufügt.[64]

2.6 Vermeidung der Doppelbesteuerung

2.6.1 Freistellungsmethode

Für deutsche Kapitalgesellschaften wird die Doppelbesteuerung von Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten durch die Freistellungsmethode gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-D-CH vermieden. Im Rahmen der Freistellungsmethode werden schweizerische Betriebsstättengewinne von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Dies hat zur Folge, dass solche Gewinne weder im zu versteuernden Einkommen nach § 8 KStG, noch im Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG berücksichtigt sind.[65]

Die Freistellungsmethode ist nicht davon abhängig, ob die Schweiz ihr, durch das DBA zugewiesene, Besteuerungsrecht an Betriebsstättengewinnen wahrnimmt. Sie ist unabhängig davon, dass der schweizerische Staat die betreffenden Einkünfte tatsächlich besteuert.[66] In dem, in Tz. 2.3. beschriebenen, Spezialfall beispielsweise werden die Betriebsstätteneinkünfte von der Schweiz nicht besteuert, weil nach schweizerischen Recht keine Betriebsstätte und somit keine beschränkte Steuer-

[61] Zur Erläuterung der Freistellungs- bzw. Anrechnungsmethode vgl. Tz. 2.6.
[62] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 2.6.1 und 2.6.2.
[63] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 7 Rz. 246.
[64] Vgl. Wassermeyer, Überführung von Wirtschaftsgütern, DB 2006, S. 1180.
[65] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 24 Rz. 46.
[66] Vgl. Grotherr, in: Becker/ Höppner/ Grotherr/ Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 24 DBA-Schweiz Rz. 3.

pflicht begründet wird. Im Ergebnis bleiben die Einkünfte in diesem Fall in beiden Staaten steuerfrei. Die Schweiz nimmt ihr Besteuerungsrecht nicht wahr und in Deutschland sind nach der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode die Gewinne freizustellen.[67]

Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 DBA-D-CH sind die schweizerischen Betriebsstättengewinne zwar nicht in die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer einzubeziehen, jedoch bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen. Bei inländischen Kapitalgesellschaften ist dieser Progressionsvorbehalt nicht anzuwenden, weil der Körperschaftsteuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG unabhängig von der Höhe der Bemessungsgrundlage 25% beträgt.[68]

Die Anwendung der Freistellungsmethode ist im DBA-D-CH an eine so genannte Aktivitätsklausel geknüpft. Die Steuerbefreiung greift nur, soweit die Betriebsstättengewinne aus aktiven Tätigkeiten stammen. Aufgrund der unterschiedlichen Behandlung sind gegebenenfalls die aktiven und passiven Einkünfte getrennt voneinander zu ermitteln.[69] Aktive Tätigkeiten sind gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-D-CH die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Gegenständen, Handel, Erbringen von Dienstleistungen und das Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen. Die Beweislast, inwieweit aktive Tätigkeiten der Betriebsstätte vorliegen, trägt der Steuerpflichtige.[70]

Die Aufnahme von Aktivitätsklauseln dient im Abkommensrecht in erster Linie der Verhinderung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung der Freistellungsmethode bei unproduktiven Tätigkeiten.[71]

2.6.2 Anrechnungsmethode

Soweit die schweizerische Betriebsstätte passive Tätigkeiten ausübt, wird nicht die Freistellungsmethode, sondern die im Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-D-CH enthaltene Anrechnungsmethode angewendet. Die Anrechnungsmethode ist subsidiär zur Freistel-

[67] Vgl. Keller/ Schuch/ Seibold/ Wacker, Betriebsstättenbegriff, Der Schweizer Treuhänder 1999, S. 124.
[68] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 197.
[69] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 24 Rz. 60.
[70] Vgl. Grotherr, in: Becker/ Höppner/ Grotherr/ Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 24 DBA-Schweiz Rz. 10.
[71] Vgl. Krawitz/ Büttgen-Pöhland/ Hick, Aktivitätsvorbehalte, FR 2003, S. 110.

lungsmethode. Sie dient als Auffangtatbestand für alle passiven Betriebsstätteneinkünfte. Im Rahmen dieser Methode wird die durch die Schweiz erhobene Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet, die auf diese Einkünfte entfällt. Eine Anrechnung bei der GewSt sieht das DBA-D-CH ausdrücklich nicht vor.[72]

Im Gegensatz zur Freistellung bedeutet Anrechnung, dass schweizerische Betriebsstättengewinne voll in die Steuerbemessungsgrundlage des deutschen Stammhauses einzubeziehen sind. Dies führt dazu, dass die schweizerischen Einkünfte in Deutschland so besteuert werden, als ob es inländische Gewinne wären. Die Finanzämter müssen in diesem Fall den Betrag der schweizerischen Steuer kennen.[73]

Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode wird die Besteuerung des Welteinkommens der inländischen Kapitalgesellschaft in Deutschland erreicht. Knechtle hält die Anrechnungsmethode für die Finanzverwaltung einerseits für kompliziert und arbeitsaufwendig, weil sie Kenntnis über Art und Höhe der schweizerischen Steuer benötigt. Dennoch sei die Anrechnungsmethode grundsätzlich wettbewerbsneutral, weil sie die gleichmäßige Besteuerung des Welteinkommens der unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Person ermöglicht.[74]

Im Rahmen der Anrechnungsmethode spielt es für das inländische Unternehmen im Ergebnis steuerlich keine Rolle, ob in- oder ausländische Einkünfte erzielt werden. Zwar werden auf diese Weise Wettbewerbsnachteile gegenüber anderen, nur im Inland tätigen, Unternehmen ausgeschlossen, jedoch wird der Steuerwettbewerb mit dem Ausland zunichte gemacht. Eine Herabschleusung der Steuerbelastung auf das schweizerische Steuerniveau ist deshalb nur durch die Freistellungsmethode möglich. Deswegen wird im Gegensatz zur Anrechnungsmethode die Freistellungsmethode als eher exportfreundlich angesehen.[75]

Die Regelungen des DBA-D-CH sind gem. § 2 AO grundsätzlich vorrangig vor den im deutschen Steuerrecht getroffenen Vorschriften. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-D-CH enthält lediglich die Grundsätze zur Anwendung der Anrechnungsmethode und verweist bei der Durchführung der Anrechnung auf das deutsche Steuerrecht.

---

[72] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 24 Rz. 211-214.
[73] Vgl. Wingert/ Strohner/ Kolb, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 24 Rz. 191.
[74] Vgl. Knechtle, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, S. 84-87.
[75] Vgl. Kinzl, Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, IStR 2005, S. 693.

Im deutschen Steuerecht ist die Anrechnungsmethode im § 26 Abs. 1 KStG geregelt. § 26 Abs. 6 KStG verweist ergänzend auf die Anrechnungsvorschriften des § 34c EStG.

Die Anrechnung der schweizerischen auf die deutsche Steuer erfolgt gem. § 26 Abs. 6 KStG i. V. m. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG i. V. m. § 34c Abs. 1 Sätze 2-5 EStG nicht unbegrenzt. Sie wird auf die KSt angerechnet, die auf die schweizerischen Betriebsstätteneinkünfte entfällt. Die KSt, die auf inländische Einkünfte entfällt, bleibt von der Anrechnung unberührt.[76]

Die Obergrenze der maximal anrechenbaren schweizerischen Steuer ist der so genannte Anrechnungshöchstbetrag. Dieser ist maximal so hoch wie die deutsche KSt, die auf die Betriebsstätteneinkünfte entfällt. Unter deutscher KSt ist die Steuer vor evtl. Anpassungen nach § 37 oder 38 KStG zu verstehen. Die Formel zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages lautet:[77]

$$\frac{\text{Deutsche KSt x Schweizerische Betriebsstätteneinkünfte}}{\text{Summe der in- und ausländischen Einkünfte}}$$

Ist die schweizerische Steuer im Betrag kleiner als die nach dieser Formel maximal anrechenbare Steuer, wird die gesamte Steuer auf die deutsche KSt angerechnet. Ist sie im Betrag größer als der Höchstbetrag der Anrechnung, bzw. übersteigt die schweizerische Steuer die inländische KSt, verbleibt ein Anrechnungsüberhang. Dieser Überhang bleibt als definite Steuerbelastung des Gesamtunternehmens stehen und verpufft wirkungslos.[78]

Die Anrechnung der schweizerischen Steuer hat von Amts wegen zu erfolgen. Ein Antrag der inländischen Kapitalgesellschaft ist nicht erforderlich. Die Anrechnung muss selbst dann von Amts wegen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vorgenommen werden, wenn sich der Steuerpflichtige nicht ausdrücklich darauf beruft.[79]

2.6.3 Abzugsmethode, Pauschalierung und Erlass

§ 34c Abs. 2 EStG bietet der inländischen Kapitalgesellschaft die Möglichkeit, anstatt der Anrechnungsmethode wahlweise die schweizerische Steuer bei der Ermittlung

[76] Vgl. Handzik, in: Littmann/ Bitz/ Pust, EStG-Kommentar, § 34c Rz. 21.
[77] Vgl. Roser, in: Gosch, KStG-Kommentar, § 26 Rz. 103-105.
[78] Vgl. Binnewies, in: Streck, KStG-Kommentar, § 26 Tz. 17.
[79] BFH v. 19.03.96, BStBl. 1996, S. 312.

der Einkünfte als Betriebsausgaben abzuziehen. Anders als die Anrechnungsmethode, vermindert diese Abzugsmethode nicht die Steuer, sondern die Steuerbemessungsgrundlage.[80] Die Abzugs- hat im Gegensatz zur Anrechnungsmethode somit auch Auswirkung auf die Gewerbesteuer, weil durch die Behandlung der schweizerischen Steuer als Betriebsausgabe auch der Gewerbeertrag gemindert wird.[81]

Die Abzugsmethode ist im DBA-D-CH nicht ausdrücklich vorgesehen und geht über den eigentlichen Inhalt des Abkommens hinaus. Es ist den einzelnen Staaten dennoch erlaubt, solche weiteren Vergünstigungen zu erlauben, soweit diese nicht den abkommensrechtlichen Grundsätzen entgegenstehen.[82]

Die Wahl der Abzugsmethode ist vorteilhaft, wenn bei der deutschen Kapitalgesellschaft keine KSt anfällt. Wie aus der Formel von Tz. 2.6.2 ersichtlich, kann wegen der Höchstbetragsberechnung in einem solchen Fall keine Anrechnung stattfinden. Durch die Abzugsmethode wird ggf. eine Erhöhung eines Verlustvor- bzw. -rücktrags erreicht. In Verbindung mit der durch den Abzug verminderten Gewerbesteuer ist eine eventuelle Vorteilhaftigkeit in jedem Einzelfall individuell zu prüfen.[83]

Die Anwendung der Abzugsmethode ist vom Steuerpflichtigen zu beantragen. Das Gesetz verlangt hierfür keine besonderen Form- oder Fristvorschriften. Die Abzugsmethode kann für alle schweizerischen Einkünfte nur einheitlich ausgeübt werden. Von dem Wahlrecht kann in jedem Veranlagungszeitraum von neuem Gebrauch gemacht werden.[84]

Die inländische Kapitalgesellschaft hat sowohl bei der Abzugs-, als auch bei der Anrechnungsmethode die schweizerische Steuer gem. § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG i. V. m. § 68b EStDV durch Vorlage deutschsprachiger Unterlagen dem inländischen Finanzamt zu belegen.

Nach § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG ist auch § 34c Abs. 5 EStG für Kapitalgesellschaften anwendbar. Danach kann die, auf die Betriebsstätteneinkünfte entfallende, deutsche KSt ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden. Dies gilt nur, wenn die Anrechnung besonders schwierig ist oder ein solches Vorgehen aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig erscheint. Die Finanzämter sind

[80] Vgl. Heinicke, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 34c Rz. 16.
[81] Vgl. Handzik, in: Littmann/ Bitz/ Pust, EStG-Kommentar, § 34c Rz. 13 und 14.
[82] Vgl. Siegers, in: Dötsch/ Jost/ Pung/ Witt, KStG-Kommentar, § 26 Rz. 272.
[83] Vgl. Siegers, in: Dötsch/ Jost/ Pung/ Witt, KStG-Kommentar, § 26 Rz. 12.
[84] Vgl. Heinicke, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 34c Rz. 22+23.

dazu ermächtigt, über die pauschale Steuerfestsetzung in eigenem Ermessen zu entscheiden.[85]

Eine solche Pauschalierung hat auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Eine Anrechnung oder der Abzug schweizerischer Steuer ist bei Anwendung der Pauschalierung ausgeschlossen.[86] In der Praxis werden sowohl die Pauschalierung, als auch der Erlass von der Finanzverwaltung nur sehr selten angewandt, um nicht einzelne Steuerpflichtige durch solche Ermessensentscheidung besser zu stellen.[87]

2.7 Besteuerung von Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten

2.7.1 Behandlung von Gewinnen in der Schweiz

Betriebsstätten deutscher Unternehmen werden vom schweizerischen Staat wie juristische Personen besteuert. Körperschaftsteuer, die in der Schweiz als Gewinnsteuer bezeichnet wird, erheben sowohl der Bund, als auch die Kantone und Gemeinden.[88] Außerhalb der Bundessteuern liegt die Festsetzung von Tarifen, Steuersätzen oder auch Freibeträgen im Kompetenzbereich des einzelnen Kantons. Dies führt dazu, dass jeder der 26 Kantone sein eigenes Steuergesetz hat.[89]

Auf Bundesebene unterliegen Betriebsstätten lediglich einer direkten Bundeskörperschaftsteuer. Der Steuersatz beträgt gem. Art. 68 des Bundesgesetzes über die indirekte Bundessteuer (DBG) einheitlich 8,5%. Dabei ist zu beachten, dass alle direkten Steuern, in dem Jahr in dem sie gezahlt werden, als Betriebsausgaben wieder abzugsfähig sind. Der effektive Steuersatz liegt deshalb bei ca. 7,83%.[90]

Die Bemessungsgrundlage für die direkte Bundessteuer ist der steuerbare Reingewinn. Dieser besteht aus dem Saldo der handelsrechtlichen Gewinn und Verlustrechnung. Gesetzesgrundlage für die Berechnung des Reingewinns bilden die Art. 58-67 DBG.[91]

Die Bundessteuer wird von den einzelnen Kantonen veranlagt und erhoben. Der Bund selbst tritt an den Steuerpflichtigen nicht heran. Aufgrund dessen sind im Ein-

[85] BMF-Schreiben v. 10.04.1984, Pauschalierungserlass, BStBl. 1984 I, S. 252, Tz. 1.
[86] Vgl. Binnewies, in: Streck, KStG-Kommentar, § 26 Tz. 79.
[87] Vgl. Siegers, in: Dötsch/ Jost/ Pung/ Witt, KStG-Kommentar, § 26 Rz. 338.
[88] Vgl. Kolb, in: Mennel/ Förster, Steuern in Europa, Schweiz Rz. 265.
[89] Vgl. Location Switzerland, Investorenhandbuch, S. 58.
[90] Vgl. IBOFD, Steuerberater Handbuch, Fach C, Schweiz (Bundessteuern) Rz. 64.
[91] Vgl. Weigell/ Brand/ Safarik, Investitions- Steuerstandort CH, S. 11.

zelfall wiederum viele unterschiedliche kantonale verfahrenstechnische Vorschriften zu beachten.[92]

Die einzelnen Kantone der Schweiz sind nach Art. 2 Abs. 1b StHG verpflichtet, von juristischen Personen ebenfalls sowohl eine Gewinnsteuer, als auch eine Kapitalsteuer zu erheben. Im Gegensatz zum festen Steuersatz der Bundessteuer finden sich in den Kantonen bezüglich der Gewinnsteuer verschiedene Systeme der Tarifgestaltung. Sie reichen von Mehrstufentarifen über progressive Steuern, bis hin zu proportionalen Steuern vom Reingewinn oder gemischten Systemen mit zwei Steuersätzen.[93]

Die Kapitalsteuer wird von den Kantonen meist nach proportionalen Tarifen berechnet. Bemessungsgrundlage der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital. Dies setzt sich aus dem einbezahlten Grundkapital und den offenen, sowie aus versteuerten Gewinnen gebildeten stillen, Reserven zusammen. Je nach Kanton beträgt die Kapitalsteuer bis zu 0,09% des Eigenkapitals.[94]

Gem. Art. 23 Abs. 3 StHG haben die Kantone das Recht, die Gründung neuer Unternehmen, die von wirtschaftlicher Bedeutung für die Region sind, durch Steuervergünstigungen zu fördern. Die Förderung kann in einem vollen oder teilweisen Verzicht auf die kantonale Besteuerung bestehen, ist aber auf maximal zehn Jahre befristet. Der Bund, sowie einige Kantone sehen solche Subventionen hingegen nicht vor.[95]

Wie bereits erwähnt, obliegt es auch den Gemeinden, eigene Steuern zu erheben. Diese werden meist in Form eines prozentualen Zuschlages von den Kantonsteuern einbehalten. Daneben fordern einige Gemeinden weitere Abgaben, wie z. B. die Liegenschafts- oder Billetsteuern.[96]

Eine Gewerbesteuer ist weder vom Bund noch von den Gemeinden ausdrücklich vorgesehen. Lediglich die Gemeinden des Kantons Genf erheben eine Gewerbesteuer, die auch von Betriebsstätten deutscher Kapitalgesellschaften eingefordert wird.[97]

---

[92] Vgl. IBOFD, Steuerberater Handbuch, Fach C, Schweiz (Bundessteuern) Rz. 68.
[93] Vgl. Weigell/ Brand/ Safarik, Investitions- Steuerstandort CH, S. 40.
[94] Vgl. Location Switzerland, Investorenhandbuch, S. 60.
[95] Vgl. Hundt/ Kolb, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Steuerrecht der CH, Rz. 590.
[96] Vgl. Weigell/ Brand/ Safarik, Investitions- Steuerstandort CH, S. 7.
[97] Vgl. Kolb, in: Mennel/ Förster, Steuern in Europa, Schweiz Rz. 325.

Aufgrund der dargestellten individuellen kantonalen Steuergesetzgebung ist die Steuerbelastung von Betriebsstätten je nach Kanton sehr unterschiedlich. Die Gesamtbelastung aus direkten Bundes- und Kantonssteuer reicht von unter 20% in unteren Gewinnzonen, bis hin zu knapp 40% bei steuerstarken Kantonen.[98] Im Anhang Nr. 1 ist vereinfacht ein Steuerbelastungsvergleich zwischen zwei Kantonen dargestellt.

Dennoch liegt die durchschnittliche effektive Gesamtsteuerbelastung durch Bund, Kantonen und Gemeinden in der Schweiz meist unter 25%. Wie aus Anhang Nr. 2 ersichtlich, liegt die Schweiz bei der Steuerbelastung fast unter der aller anderen europäischen Länder und der USA. Dies liegt zum einen daran, dass die nominellen Steuersätze der Schweiz oft höher als 25 % sind, aber die Steuer selbst als abzugsfähiger Aufwand behandelt wird.

2.7.2 Behandlung von Gewinnen in Deutschland

Nach dem in Tz. 2.3 erläuterten abkommensrechtlichen Betriebsstättenprinzip steht der Bundesrepublik Deutschland für Gewinne schweizerischer Betriebsstätten aus aktiven Tätigkeiten i. S. d. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-D-CH kein Besteuerungsrecht zu. Die Betriebsstättengewinne sind nach dem in Tz. 2.6.1 beschriebenen Verfahren im Inland von der Besteuerung freizustellen.

Erzielt die schweizerische Betriebsstätte passive Einkünfte, gehen deren Erfolge in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage der inländischen KSt ein. Dadurch kommt es zwar beim inländischen Stammhaus zu einer Belastung mit KSt. Aufgrund der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG aber gehen ausländische Betriebsstättengewinne nicht in den Gewerbeertrag mit ein und werden dadurch gewerbesteuerlich nicht erfasst.[99]

[98] Vgl. Hundt/ Kolb, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Steuerrecht der CH, Rz. 586.
[99] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 194.

2.8 Behandlung von Verlusten schweizerischer Betriebsstätten

2.8.1 Behandlung von Verlusten in der Schweiz

Nach der Gründung einer Niederlassung in der Schweiz in Form einer Betriebsstätte sind Anlaufverluste in den ersten Jahren durchaus denkbar. Folglich stellt sich als nächstes die Frage, ob und wie in der schweizerischen Betriebsstätte evtl. entstandene Verluste steuerlich genutzt werden können.

Sowohl bei der indirekten Bundessteuer, als auch bei der kantonalen Gewinnsteuer können Verluste schweizerischer Betriebsstätten sieben Steuerjahre vorgetragen werden. Einen Verlustrücktrag kennt das schweizerische Steuerrecht nicht. Wird der Sitz der Betriebsstätte in einen anderen Kanton verlegt, hat dieser die erlittenen Verluste zu übernehmen.[100]

Unter Umständen kann die Verlustvortragsperiode über die genannten sieben Jahre hinaus verlängert werden. Dies ist im Falle von echten Sanierungen zulässig. In solchen Fällen ist es empfehlenswert, im Vorfeld sich mit den entsprechenden Steuerbehörden zu verständigen und evtl. Vereinbarungen schriftlich zu fixieren.[101]

Nach den Vorstellungen des schweizerischen Gesetzgebers, sollen Gewinne und Verluste, die in der Schweiz erwirtschaftet werden, auch dort besteuert bzw. verwertet werden. Demnach können beispielsweise Verluste des deutschen Stammhauses nicht mit Gewinnen schweizerischer Betriebsstätten verrechnet werden, oder deren Verlustvortag erhöhen.[102]

2.8.2 Behandlung von Verlusten in Deutschland

Die Verluste schweizerischer Betriebsstätten werden sich regelmäßig mangels weiterer positiver schweizerischer Einkünfte nicht sofort auch steuerlich auswirken. Das deutsche Stammhaus wird versuchen, die ausländischen Verluste durch Verrechnung mit inländischen positiven Einkünften zu verwerten.

Führt die schweizerische Betriebsstätte aktive Tätigkeiten i. S. d. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-D-CH aus, so ist, wie unter Tz. 2.6.1 erläutert, die Freistellungsmethode

[100] Vgl. IBOFD, Steuerberater Handbuch, Fach C, Schweiz (Bundessteuern) Rz. 62 und (Kantone und Gemeinden) Rz. 48.
[101] Vgl. Weigell/ Brand/ Safarik, Investitions- Steuerstandort CH, S. 43.
[102] Vgl. Weigell/ Brand/ Safarik, Investitions- Steuerstandort CH, S. 47.

anzuwenden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind im Rahmen der abkommensrechtlich vorgeschriebenen Freistellungsmethode nicht nur ausländische Betriebsstättengewinne von der inländischen Besteuerung ausgenommen. Auch ausländische Betriebsstättenverluste sind von der Besteuerung des deutschen Fiskus' „freigestellt" und dürfen nicht mit inländischen Gewinnen verrechnet werden.[103]

Kommt aufgrund passiver Tätigkeiten der Betriebsstätte die Anrechnungsmethode gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-D-CH zur Anwendung, wird die Verlustverrechnung durch das deutsche Stammhaus durch § 2a EStG eingeschränkt.

Grundsätzlich sind in diesem Fall die Verluste der schweizerischen Betriebsstätte im Inland steuermindernd zu berücksichtigen. Dies ist an eine, dem abkommensrechtlichen Aktivitätsvorbehalt ähnliche, Bedingung geknüpft. Demzufolge dürfen ausländische Betriebsstättenverluste aus passiven Tätigkeiten gem. § 2a Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG nur mit positiven Einkünften evtl. weiterer schweizerischen Betriebsstätten verrechnet werden. Eine Verrechnung nach § 10d EStG ist nicht zulässig. Die negativen passiven Betriebsstätteneinkünfte sind am Ende des Veranlagungszeitraums vom Finanzamt gesondert festzustellen.

Als passiv gelten gem. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG in diesem Fall alle Tätigkeiten, die nicht die Herstellung oder Lieferung von Waren (außer Waffen), die Gewinnung von Bodenschätzen, die Bewirkung gewerblicher Leistungen oder die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern zum Gegenstand haben. Es ist zu beachten, dass die abkommensrechtlichen Anforderungen an eine aktive Tätigkeit nicht mit dem Aktivitätskatalog des § 2a Abs. 2 EStG deckungsgleich, sondern in diesem Fall enger gefasst ist.[104] Weil die meisten gewerblichen Betriebsstätten aktive Tätigkeiten i. S. d. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG ausüben, findet in der Praxis diese Regelung eher selten Anwendung.[105]

Im Anhang Nr. 3 befindet sich eine Übersicht, in welcher die Möglichkeiten der inländischen Verlustverrechnung zusammenfassend dargestellt sind.

Die Verfassungsmäßigkeit des § 2a EStG ist durch die deutsche Rechtsprechung weitgehend geklärt. In den letzten Jahren sind vermehrt Zweifel aufgetreten, ob so-

[103] BFH v. 06.10.93, BStBl. 1994, S. 113.
[104] Vgl. Watermeyer/ Wiesemann, Auslandsverluste, GmbH-StB 2003, S. 323.
[105] Vgl. Teupe, Abzugsverbot für Betriebsstättenverluste, IStR 2005, S. 482.

wohl diese Vorschrift, als auch die „Freistellung“ ausländischer Betriebsstättenverluste mit EU-Recht vereinbar ist.[106]

Selbst der BFH hält die Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Verlusten für zweifelhaft und einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 und die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 des EG-Vertrages für möglich.[107] Vliegen ist der Ansicht, dass eine positive Entscheidung für eine unbegrenzte Verlustberücksichtigung innerhalb der EU auch Drittstaaten zugute käme. Durch die Gewährleistung einer Kapitalverkehrsfreiheit wäre auch für Drittstaaten wie die Schweiz ein Rundumschutz sichergestellt.[108]

Nach Ansicht von Grube/Behrend ist es nicht zu erwarten, dass die deutsche Finanzverwaltung den Abzug von Verlusten ausländischer Betriebsstätten uneingeschränkt zulassen wird.[109] Überschlägigen Schätzungen zufolge lägen die betragsmäßigen Auswirkungen einer positiven Entscheidung durch den EuGH bezüglich uneingeschränkter Verlustverrechnung über die Grenzen hinweg im zweistelligen Milliardenbereich.[110]

2.9 Diskriminierungsverbot von Betriebsstätten

Schweizerische Betriebsstätten deutscher Kapitalgesellschaften dürfen nicht ungünstiger besteuert werden als ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen, welches die gleiche Tätigkeit ausübt. Dieses, für die Praxis bedeutsame, Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthält Art. 25 Abs. 2 DBA-D-CH.

Der abkommensrechtliche Diskriminierungsschutz umfasst alle Steuerarten. Unterschiedliche Erhebungsformen verstoßen nicht gegen das Diskriminierungsverbot, wenn die effektive Gesamtsteuerbelastung, also die Steuerzahllast, der eines schweizerischen Unternehmens entspricht. Auch unterschiedliche Besteuerungsverfahren führen noch nicht zu einer Diskriminierung. Auch steuerliche För-

---

[106] Vgl. Grube/ Behrendt, Steuerliche Verlustnutzung, SteuerStud. 2003, S. 597.
[107] Vgl. Tetzlaff/ Schallock, Abzug von Betriebsstättenverlusten, IWB v. 08.11.06, Fach 3, Gr. 2, S. 1327.
[108] Vgl. Vliegen, Verlustverrechnung von Auslandsverlusten, IWB v. 26.10.2005, Fach 3, Gr. 2, S. 1204.
[109] Vgl. Grube/ Behrendt, Steuerliche Verlustnutzung, SteuerStud. 2003, S. 599.
[110] Vgl. Tetzlaff/ Schallock, Abzug von Betriebsstättenverlusten, IWB v. 08.11.06, Fach 3, Gr. 2, S. 1330.

derungsmaßnahmen des schweizerischen Staates sind Betriebsstätten ausländischer Unternehmen zu gewähren.[111]

Es ist eindeutig, dass das abkommensrechtliche Betriebsstättendiskriminierungsverbot alle Ungleichbehandlungen aufgrund innerstaatlichen schweizerischen Rechts ausschließt. Uneinigkeit herrscht darüber, ob durch diese Regelung auch solche Diskriminierungen verboten sind, die sich aus einem weiteren DBA der Schweiz mit einem anderen Staat ergeben.

Land vertritt die Meinung, dass das Diskriminierungsverbot des Art. 25 Abs. 2 DBA-D-CH nicht vor solchen Schlechterstellungen schützt, die aus einem DBA des Betriebsstättenstaates mit einem Drittstaat resultieren. Das deutsche Stammhaus könne auf Grundlage des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes nicht evtl. Vergünstigungen verlangen, die die Schweiz im Rahmen eines DBA mit einem Drittland seinen inländischen Unternehmen gewährt.[112]

Hingegen sind Lang/ Lüdicke/ Riedweg der Ansicht, dass Art. 25 Abs. 2 DBA-D-CH auch auf Normen anzuwenden sei, die sich aus schweizerischen Abkommen mit Drittländern ergeben. Es sei nicht im Sinne des Diskriminierungsverbotes, wenn die Schweiz diese Vorschrift dadurch unterlaufen könnte, indem sie eine Diskriminierung nicht in nationales, sondern bilaterales Abkommensrecht fasst.[113]

Die Vorschrift des Art. 25 Abs. 2 DBA-D-CH ist nicht auf schweizerische Tochtergesellschaften deutscher Unternehmen anzuwenden. Für diese Fälle sieht Art. 25 Abs. 3 DBA-D-CH einen eigenständigen Diskriminierungsschutz vor.[114]

2.10 Mitwirkungspflichten

Die deutsche Finanzverwaltung unterliegt gem. § 88 AO der so genannten Amtsermittlungspflicht. Im Rahmen derer hat sie grenzüberschreitende Sachverhalte vollständig zu beurteilen und von Amts wegen zu ermitteln. Weil ihre Hoheitsbefugnisse sich nur auf deutsches Staatsgebiet beschränken, unterliegt der Steuerpflichtige

---

[111] Vgl. Hageböke, in: Strunk/ Kaminski/ Köhler, AStG/ DBA-Kommentar, Art. 24 OECD-MA, Rz. 71-72.
[112] Vgl. Land, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 25 Rz. 43.
[113] Vgl. Lang/ Lüdicke/ Riedweg, Betriebsstättendiskriminierungsverbot, IStR 2006, S. 76.
[114] Vgl. Hageböke, in: Strunk/ Kaminski/ Köhler, AStG/ DBA-Kommentar, Art. 24 OECD-MA, Rz. 63.

nach § 90 Abs. 2 AO einer erweiterten Mitwirkungs-, Aufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht.[115]

Im Falle von ausländischen Betriebsstätten reicht diese Mitwirkungspflicht des deutschen Stammhauses sehr weit. Sie umfasst alle Umstände, die zur Bildung oder Beurteilung der Einkünfte- und Vermögensaufteilung nötig sind. So kann die Finanzverwaltung die Vorlage sämtlicher Unterlagen und Informationen jeglicher Art über die schweizerische Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus anfordern. Dies umfasst beispielsweise auch die schweizerischen Steuererklärungen und Bescheide.[116]

Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO kann sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen, dass er Beweismittel nicht beschaffen kann oder seine Betriebsstätte die gewünschten Unterlagen nicht zur Verfügung stellt. Gem. § 138 Abs. 2 und 3 AO ist das deutsche Stammhaus verpflichtet, die Gründung einer schweizerischen Betriebsstätte innerhalb eines Monats nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen.

Kommt der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, hat das Finanzamt eine freie Würdigung des Sachverhaltes vorzunehmen. In einem solchen Fall kann die Finanzbehörde negative Schlüsse aus der Pflichtverletzung ziehen. Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO führt fast immer zum Nachteil des Steuerpflichtigen.[117]

Probleme ergeben sich für das deutsche Stammhaus, wenn die inländischen Mitwirkungspflichten schweizerischen Rechtsvorschriften entgegenstehen. Nach Art. 273 des schweizerischen StGB dürfen steuerrelevante Tatsachen, wie Bilanzen oder Gewinn und Verlust-Rechnungen, nicht an deutsche Finanzbehörden weitergegeben werden. Dennoch gilt auch im diesen Fall für das deutsche Stammhaus die Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO uneingeschränkt. Das Informationsverlangen der deutschen Finanzämter führt somit zu einem Straftatbestand in der Schweiz. Aufgrund dessen sind die Finanzämter angehalten, ihre Informationen auf das Nötigste einzuschränken.[118]

---

[115] Vgl. Hruschka, Mitwirkungspflicht, IStR 2002, S. 753.
[116] BMF-Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstättenerlass, BStBl. 1999 I, S. 1076, Tz. 5.2.
[117] Vgl. Hruschka, Mitwirkungspflicht, IStR 2002, S. 754-755.
[118] Vgl. Kroppen/ Eigelshoven/ Roeder, Mitwirkungspflichten, in: IWB v. 26.07.00, Fach 3, Gr. 2, S. 931.

Von schweizerischer Seite aus wird dringend davon abgeraten, Geschäftsunterlagen einer schweizerischen Betriebsstätte der deutschen Finanzverwaltung vorzulegen.[119] So befindet sich das deutsche Stammhaus auf einer ständigen, schwierigen Gratwanderung zwischen der Erfüllung von Pflichten einerseits und dem Begehen einer Ordnungswidrigkeit andererseits.

2.11 Gewinntransfer zwischen Betriebsstätte und Stammhaus

Für die inländische Kapitalgesellschaft stellt sich die Frage, wie sie auf die, in ihrer schweizerischen Betriebsstätte erwirtschafteten, Gewinne zugreifen und ins Inland übertragen kann. Auf die Besteuerung der jeweiligen Unternehmensteile haben solche Gewinntransfers keine Auswirkung. Die schweizerische Betriebsstätte und das deutsche Stammhaus bilden rechtlich eine Einheit. Die Besteuerung ist unabhängig davon, ob die Finanzüberschüsse in der Schweiz bleiben oder ins Inland verschoben werden.[120]

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Finanzmittel, mit Ausnahme des wirtschaftlich notwendigen Dotationskapitals, grundsätzlich dem Stammhaus zuzuordnen.[121] Eine Übertragung kann deshalb durch eine einfache formlose Auszahlung erfolgen.

Das Verschieben liquider Finanzmittel innerhalb beider Unternehmensteile hat somit keine steuerlichen Auswirkungen, weil das Geld innerhalb des Gesamtunternehmens verbleibt.

3 Steuerliche Folgen von Direktinvestitionen in Form von Beteiligungen an einer Tochterkapitalgesellschaft

3.1 Allgemeines

Die Gründung oder Beteiligung an einer Tochterkapitalgesellschaft ist die häu-figste Form der Auslandsinvestition.[122] Auch im gegenseitigen Wirtschaftsverkehr der beiden Nachbarstaaten Deutschland und Schweiz werden Direktinvestitionen

[119] Vgl. Buciek, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 7 Rz. 284.
[120] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 238.
[121] Vgl. Runge, Betriebsstättendotation, IStR 2002, S. 826.
[122] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 201.

überwiegend in Form von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorgenommen. Investitionen dieser Art hängen eng mit der konjunkturellen Lage der beiden Länder zusammen. Während im Jahr 2005 mit 4,4 Milliarden Euro an Kapitalzuflüssen die deutschen Direktinvestitionen in Form von Beteiligungen in der Schweiz noch dreimal so hoch wie im Vorjahr waren,[123] gingen sie im Jahr 2006 auf gerade mal 217 Millionen Euro zurück.[124]

Die häufigste Gesellschaftsform, auch für ausländische Niederlassungsgründer ist in der Schweiz die AG. Dieser Gesellschaftsform kommt eine ähnlich große Bedeutung wie der GmbH in Deutschland zu. In der Schweiz werden selbst kleine und mittlere Betriebe als AG betrieben. Dies liegt daran, weil im Gegensatz zu einer schweizerischen GmbH die Anonymität der Kapitalgeber bei einer AG weitgehend gewährleistet ist und bei der Festsetzung der Satzung mehr Gestaltungsfreiheiten gegeben sind.[125]

Das Mindestkapital einer AG beträgt 100.000,00 CHF und das einer GmbH 20.000,00 CHF. Zur Gründung einer schweizerischen Kapitalgesellschaft muss mindestens die Hälfte des gesetzlichen vorgeschriebenen Mindestkapitals einbezahlt worden sein.[126]

3.2 Besteuerung von Gewinnen schweizerischer Tochterkapitalgesellschaften

Wie unter Tz. 2.7.1 erwähnt, werden ausländische Betriebsstätten in der Schweiz wie Kapitalgesellschaften besteuert.[127] Es ergibt sich folglich für eine deutsche Kapitalgesellschaft keinen Unterschied zwischen der schweizerischen Steuerbelastung ihrer Tochterkapitalgesellschaft oder ihrer Betriebsstätte. Eine steuerliche Benachteiligung der Tochtergesellschaft gegenüber anderen schweizerischen Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner in der Schweiz ansässig sind, wird durch das Diskriminierungsverbot des Art. 25 Abs. 3 DBA-D-CH ausgeschlossen.

Sofern die schweizerische Tochtergesellschaft keine wirtschaftlichen Tätigkeiten in Deutschland ausübt, ist sie mit ihren Gewinnen auch im Inland nicht steuerpflichtig. Die Tochtergesellschaft unterliegt als eigenständiges Steuersubjekt der unbe-

[123] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Jahrbuch 2006, S. 19.
[124] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Jahrbuch 2007, S. 17.
[125] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Unternehmensgründung in der Schweiz, S. 30.
[126] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Unternehmensgründung in der Schweiz, S. 31+37.
[127] Vgl. auch Location Switzerland, Investorenhandbuch, S. 61.

schränkten schweizerischen Steuerpflicht. Es gibt bislang keine Möglichkeit, Ergebnisse von Auslandstöchtern mit inländischen Muttergesellschaften steuerlich zu konsolidieren. Obwohl unklar ist, ob dies gegen die Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, sind keine Regelungen vorgesehen, dies zu ändern.[128]

3.3 Behandlung von Verlusten schweizerischer Tochterkapitalgesellschaften

Auch bei der Behandlung von Verlusten von schweizerischen Tochterkapitalgesellschaften ergeben sich bezüglich der Besteuerung bzw. Verwertung des schweizerischen Staates keine Unterschiede zu der Behandlung von Betriebsstättenverlusten. Es kann daher auf die Ausführungen der Tz. 2.8.1 verwiesen werden.

Vom DBA-D-CH ist eine Berücksichtigung von Verlusten schweizerischer Tochtergesellschaften beim deutschen Anteilseigener nicht vorgesehen. Die schweizerische Kapitalgesellschaft unterliegt als eigenständiges Steuerobjekt dem so genannten Trennungsprinzip.[129]

Das deutsche Recht ermöglicht durch Teilwertabschreibungen der inländischen Muttergesellschaft grundsätzlich eine indirekte Verrechnung von Verlusten schweizerischer Tochtergesellschaften.

Die deutsche Muttergesellschaft hat ihre Beteiligung an der schweizerischen Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Gründung oder des Erwerbs zu Anschaffungskosten zu bilanzieren. Liegt der Teilwert der Beteiligung unter den bilanzierten Anschaffungskosten, so darf gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG auf diesen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden. Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um eine dauernde Wertminderung der Beteiligung handelt. Meist bedarf es zur Feststellung des Teilwertes einer Beteiligung einer aufwändigen Unternehmensbewertung, sofern die Tochtergesellschaft nicht an einer Börse notiert ist. Aufgrund dessen kommen solche Teilwertabschreibungen erst bei nachhaltigen Verlusten des schweizerischen Unternehmens in Betracht.[130]

Ertragsteuerlich bleiben Teilwertabschreibungen ohne Wirkung. Bei Kapitalgesellschaften sind die sich aus dem Ansatz eines niedrigeren Teilwerts ergebenden Ge-

[128] Vgl. Watermeyer/ Wiesemann, Auslandsverluste, GmbH-StB 2003, S. 323.
[129] Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 536.
[130] Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 536 und 537.

winnminderungen gem. § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG in voller Höhe nicht zu berücksichtigen.[131]

Einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 10a GewStG bedarf es demnach bei juristischen Personen nicht. Die Teilwertabschreibungen sind bereits durch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht im Gewerbeertrag nach § 7 GewStG enthalten.

Aufgrund dessen laufen die Auswirkungen von Teilwertabschreibungen auf ausländische Beteiligungen steuerlich ins Leere. Solche indirekten Verlustverrechnungen der ausländischen Tochtergesellschaft finden ihre Berücksichtigung lediglich in der Handelsbilanz der deutschen Muttergesellschaft.

3.4 Gewinntransfer zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft

3.4.1 Allgemeines

Wie unter Tz. 2.11 erläutert ist der Austausch liquider Mittel zwischen schweizerischer Betriebsstätte und inländischem Stammhaus ohne Beachtung besonderer Bestimmungen möglich.[132] Dies liegt daran, weil die entsprechenden Finanzmittel lediglich zwischen zwei Unternehmensteilen verschoben werden.

Zwischen schweizerischer Tocher- und deutscher Muttergesellschaft ist ein solcher unbeschränkter Gewinntransfer innerhalb des Konzerns nicht zulässig. Beide Kapitalgesellschaften bilden jeweils eigene Steuersubjekte. Es handelt sich rechtlich um zwei voneinander unabhängige, selbständige juristische Personen. Dieser Grundsatz kann auch nicht durch eine körperschaftsteuerliche Organschaft durchbrochen werden, weil diese zwischen deutschen und schweizerischen Kapitalgesellschaften nicht möglich ist. Gem. § 14 Abs. 1 KStG müssen als Voraussetzung einer Organschaft sowohl Mutter- als auch Tochtergesellschaft ihren Sitz und den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben.[133]

Deshalb stellt sich für die deutsche Muttergesellschaft als nächstes die Frage, wie sie die Gewinne bzw. Überschüsse ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft in ihr

[131] Vgl. Binnewies, in: Streck, KStG-Kommentar, § 8b Tz. 8.
[132] Mit Ausnahme der unter Tz. 2.5.2 beschriebenen Konsequenzen bei Übertragung von Wirtschaftsgütern.
[133] Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 219.

Vermögen übertragen kann. Nachfolgend werden zwei Möglichkeiten bezüglich steuerlicher Konsequenzen erörtert.

Die erste und auch gängigste Möglichkeit ist der Gewinntransfer anhand von Gewinnausschüttungen der schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft. Solche Dividenden sind ein sehr variables Instrument zur Verschiebung von liquiden Mitteln. Sie können jährlich in ihrer Höhe und Häufigkeit festgelegt werden. Voraussetzung für eine problemlose Dividendenfestsetzung ist, dass die deutsche Mutter- über ihre Tochtergesellschaft beherrschend ist.

Rechtlich sind auch vertragliche Vereinbarungen zwischen beiden Konzernunternehmen zulässig. So können beispielsweise auch mithilfe von Zinszahlungen Finanzmittel von der Tochter- zur Muttergesellschaft geschafft werden. Die Zinszahlungen basieren auf schuldrechtlichen Vereinbarungen, wie z. B. Darlehensverträgen. Diese kommen beispielsweise dadurch zustande, indem lediglich das zur Gründung einer Tochterkapitalgesellschaft gesetzlich vorgeschriebene Stammkapital einbezahlt wird. Evtl. weiteres, wirtschaftlich benötigtes Gründungskapital wird der Tochtergesellschaft mit Hilfe von Darlehen der Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt.

Dieses Verfahren ist nur begrenzt variabel. Auf den ersten Blick bietet es sich deshalb an, beispielsweise einen jährlichen oder monatlichen Grundbetrag über Zinszahlungen und evtl. weitere Überschüsse der Tochtergesellschaft durch individuelle Dividendenausschüttungen abzuschöpfen. Allerdings sind, wie aus den nachfolgenden Ausführungen ersichtlich, beide Methoden in ihrer steuerlichen Auswirkung sehr unterschiedlich.

3.4.2 Gewinntransfer anhand von Gewinnausschüttungen

3.4.2.1 Unbeschränktes Besteuerungsrecht von Deutschland

Gem. Art. 10 Abs. 1 DBA-D-CH steht der Bundesrepublik Deutschland bei Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften an inländische Personen ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht an diesen Dividenden zu. Auch hier wird durch das DBA dem deutschen Staat lediglich das Besteuerungsrecht an solchen

Einkünften zugewiesen. Inwieweit schweizerische Dividenden in Deutschland letztlich besteuert werden, bleibt der inländischen Gesetzgebung vorbehalten.[134]

Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland unterliegen gem. § 1 Abs. 1 KStG mit ihrem gesamten Welteinkommen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochtergesellschaften erhöhen das Welteinkommen und sind somit im zu versteuernden Einkommen nach § 8 Abs. 1 KStG enthalten.[135]

Schweizerische Dividenden sind für deutsche Körperschaften seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens von der KSt befreit. Dies regelt § 8b Abs. 1 KStG. Zwar sind die Gewinnausschüttungen im Jahresüberschuss der Kapitalgesellschaft enthalten, werden aber bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens außerhalb der Bilanz wieder abgezogen. Dadurch soll verhindert werden, dass sich bei Durchschüttungen von Dividenden die KSt-Belastung innerhalb eines Konzerns kumuliert. Die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG ist an keine einschränkenden Voraussetzungen gebunden. So ist weder eine Mindestbeteiligungsquote, noch eine Mindesthaltefrist der Beteiligung an der schweizerischen Tochterkapitalgesellschaft vorgeschrieben.[136]

Gem. § 8b Abs. 5 KStG ist ein pauschaler Betrag in Höhe von 5% der schweizerischen Dividende als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln und dem Einkommen wieder hinzuzurechnen. In welcher Höhe tatsächlich mit den steuerfrei gestellten Einnahmen in Zusammenhang stehende Aufwendungen entstanden sind, ist unerheblich. Die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben führen dazu, dass im Ergebnis 5% von schweizerischen Dividenden besteuert werden müssen. Lediglich die restlichen 95% der Gewinnausschüttung bleiben körperschaftsteuerfrei.[137]

Die deutsche Muttergesellschaft unterliegt gem. § 2 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 GewStG auch der Gewerbesteuerpflicht. Ausgangsgröße für die Berechnung der GewSt bildet der Gewerbeertrag. Dieser ist gem. § 7 Abs. 1 GewStG der nach den Vorschriften des KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Durch die bereits erläuterte Vorschrift des § 8b KStG sind auch Dividendenerträge vorerst zu 5% im Gewerbeertrag enthalten. Die Dividenden werden nun in Abhängigkeit von der Beteiligungsquote der

[134] Vgl. Wingert/ Strohner, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 10 Rz. 47.
[135] Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 534.
[136] Vgl. Dötsch/ Pung, in: Dötsch/ Jost/ Pung/ Witt, KStG-Kommentar, § 8b Rz. 6.
[137] Vgl. Binnewies, in: Streck, KStG-Kommentar, § 8b Tz. 14.

Mutter- an der Tochtergesellschaft entweder gewerbesteuerfrei oder vollständig gewerbesteuerpflichtig behandelt.[138]

Grundsätzlich sind Dividenden aus so genannten Schachtelbeteiligungen an schweizerischen Tochterkapitalgesellschaften von der GewSt befreit. Dies regelt § 9 Nr. 7 GewStG. Danach sind die im zu versteuernden Einkommen enthaltenen Gewinnausschüttungen aus Schachtelbeteiligungen dem Gewerbeertrag wieder zu kürzen. Eine Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn die deutsche Muttergesellschaft ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraumes zu mindestens 15% an ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft beteiligt ist. Weitere Voraussetzung ist, dass die Tochtergesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG bezieht.

Durch die Körperschaftsteuerbefreiung sämtlicher Dividenden bedarf es grundsätzlich bei inländischen juristischen Personen keiner Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 7 GewStG. Uneinigkeit herrscht bei der Frage, ob die durch § 8b Abs. 5 KStG i. V. m. § 7 GewStG auch im Gewerbeertrag enthaltenen nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben i. H. v. 5% der Gewinnausschüttung von der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG erfasst werden.

Vielfach wird die Meinung vertreten, dass über die Anknüpfung der GewSt an das nach dem KStG ermittelte zu versteuernde Einkommen sich auch die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG auf die GewSt auswirken.[139] Dies hätte zur Folge, dass 5% der Dividendenausschüttung sowohl der KSt als auch der GewSt unterliegen. Grotherr ist ebenfalls der Ansicht, dass § 8b Abs. 5 KStG durch § 7 GewStG auf den gewerbesteuerlichen Gewinnbegriff durchschlägt. Dadurch sei die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG bei juristischen Personen wirkungslos.[140]

Güroff hingegen vertritt den Standpunkt, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 8b Abs. 5 KStG unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG fällt. Dadurch würde die schweizerische Gewinnausschüttung für die deutsche Muttergesellschaft in voller Höhe gewerbesteuerfrei. Es handle sich zwar rechtstechnisch um nichtab-

[138] Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 89.
[139] Vgl. Lenski/ Steinberg, GewStG-Kommentar, § 9 Nr. 2a Rz. 44.
Vgl. auch Bergmann, Unternehmenssteuerreform 2001, DStR 2000, S. 1413.
Vgl. auch Köhler, Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform, DStR 2000, S. 614.
[140] Vgl. Grotherr, Auswirkungen nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben auf die GewSt, BB 2001, S. 602-603.

zugsfähige Betriebsausgaben, jedoch im Ergebnis um einen Teil der Dividende.[141] Derselben Meinung ist auch das FG München in seinem Urteil vom 29.06.2006.[142] Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt. Diese hat der BFH mit Urteil vom 10.01.2007 als unbegründet zurückgewiesen. Durch § 8b Abs. 1 KStG blieben Dividenden in voller Höhe sowohl bei der KSt als auch bei der GewSt außer Ansatz. Infolge der gesetzlichen Umqualifizierung des § 8b Abs. 5 KStG handle es sich bei 5% der Ausschüttung um fiktive Betriebsausgaben und nicht um Gewinn. Betriebsausgaben würden nicht von der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a, bzw. Nr.7 GewStG erfasst.[143]

Alle Dividendenausschüttungen, die die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG nicht erfüllen, sind gem. § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen. Dadurch werden beispielsweise Dividenden aus Beteiligungsverhältnissen unter 15% des Stammkapitals in voller Höhe gewerbesteuerpflichtig. Der Umfang der Hinzurechnung ist in diesem Fall unstrittig. Weil nur 95 % der Gewinnausschüttung im zu versteuernden Einkommen enthalten sind, sind auch nur diese 95 % dem Gewerbeertrag wieder hinzuzurechnen.[144]

3.4.2.2 Beschränktes Besteuerungsrecht der Schweiz

Das Besteuerungsrecht an Dividendenausschüttungen aus der Schweiz nach Deutschland steht nicht ausschließlich nur der Bundesrepublik zu. Gem. Art. 10 Abs. 2 DBA-D-CH hat auch die Schweiz ein Besteuerungsrecht an solchen Gewinnausschüttungen. Im Gegensatz zur deutschen Steuer ist die schweizerische Quellensteuer durch das DBA-D-CH der Höhe nach begrenzt.[145]

Der Quellensteuerhöchstsatz liegt gem. Art. 10 Abs. 2c DBA-D-CH grundsätzlich bei 15% des Bruttobetrags der Dividende. Der verhältnismäßig geringe Steuersatz wird damit gerechtfertig, weil der schweizerische Staat bereits die Gewinne der Tochter-

[141] Vgl. Güroff, in: Glanegger/ Güroff, GewStG-Kommentar, § 9 Nr. 2a Rz. 5.
[142] FG München v. 29.06.2006, EFG 2006, S. 1534.
[143] BFH v. 10.01.07, noch nicht im BStBl. veröffentlicht, www.bundesfinanzhof.de.
[144] Vgl. Lenski/ Steinberg, GewStG-Kommentar, § 8 Nr. 5 Rz. 22.
[145] Vgl. Salvi, DBA Schweiz-Deutschland, S. 69.

gesellschaft besteuert.[146] Dieser Höchstsatz gilt im Wesentlichen für Ausschüttungen aus Beteiligungen unter 20%, dem so genannten Streubesitz.[147]

Gewinnausschüttungen aus typisch stillen Gesellschaften, Genussrechten, Gewinnobligationen oder aus partiarischen Darlehen sind nach Art. 10 Abs. 4 DBA-D-CH abkommensrechtlich als Dividenden zu behandeln. Der Quellensteuerhöchstsatz für solche Dividenden beträgt gem. Art. 10 Abs. 2b DBA-D-CH 30%. Er gilt lediglich für Vergütungen, welche bei der schweizerischen Tochtergesellschaft steuerlich abzugsfähig sind.[148]

Die schweizerische Quellensteuer bestimmt sich nach dem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13.10.1965 (VStG). Sie beträgt gem. Art. 13a VStG grundsätzlich 35% und wird von der ausschüttenden schweizerischen Tochtergesellschaft geschuldet.[149]

Trotz der abkommensrechtlichen Begrenzung der Quellensteuer ist es der Schweiz gem. Art. 28 Abs. 1 DBA-D-CH gestattet, ihren national geltenden Verrechnungssteuerabzug von 35% vorzunehmen. Die Begrenzung der Quellensteuer wird erst dadurch erreicht, indem der schweizerische Staat die Steuer, welche die abkommensrechtlichen Höchstsätze übersteigt, auf Antrag[150] der deutschen Muttergesellschaft zurückzuerstatten hat.[151]

Gem. Art. 10 Abs. 3 DBA-D-CH darf die schweizerische Verrechnungssteuer bei Gewinnausschüttungen aus Schachtelbeteiligungen nicht erhoben werden. Eine Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn die deutsche Muttergesellschaft zu mindestens 20% am Kapital ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft beteiligt ist.

Der hier beschriebene Quellensteuerabzug durch die Schweiz ist nicht in jedem Fall anzuwenden. Art. 10 Abs. 5 DBA-D-CH sieht für diese Regelung der Quellensteuererhebung eine Ausnahme vor. Demnach darf die schweizerische Verrechnungssteuer nicht einbehalten werden, wenn die Dividenden nicht unmittelbar der deutschen Tochtergesellschaft zufließen, sondern einer von dieser unterhaltenen schweizeri-

---

[146] Vgl. Meyer-Marsilius, DBA Deutschland-Schweiz, S. 363.
[147] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 10 Rz. 63.
[148] Für Ausschüttungen einer Gesellschaft, die ein Wasserkraftwerk zwischen dem Bodensee und Basel am Rhein betreibt liegt der Quellensteuerhöchstsatz gem. Art. 10 Abs. 2a DBA-D-CH bei 5%.
[149] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 10 Rz. 38.
[150] Der Antrag hat auf dem amtlichen Formular R 85 innerhalb drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres zu erfolgen, in dem die Dividende fällig geworden ist.
[151] Vgl. Böttcher/ Beinert/ Hennerkes, AStG, DBA-D-CH, S. 119.

schen Betriebsstätte. Diese Ausnahme greift also nur, wenn die inländische Kapitalgesellschaft sowohl eine Betriebsstätte, als auch eine Tochtergesellschaft in der Schweiz besitzt. Lediglich das Vorhandensein einer Betriebsstätte reicht für das Vorliegen dieses so genannten Betriebsstättenvorbehaltes nicht aus. Dividendeneinnahmen werden erst einer Betriebsstätte zugerechnet, wenn die Beteiligung an der ausschüttenden Tochtergesellschaft Teil des Vermögens der Betriebsstätte darstellt und in deren Betriebsvermögen gehalten wird.[152] Kinzl weist darauf hin, dass die Beteiligung nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich und funktional der Betriebsstätte dienen müsse. Die Zuordnungsentscheidung beruhe deshalb hauptsächlich auf Tatsachenfeststellungen.[153]

Wie unter Tz. 2.3 erläutert, ist das Betriebsstättenprinzip des Art. 7 DBA-D-CH grundsätzlich subsidiär zu den übrigen abkommensrechtlichen Regelungen. Sind die Voraussetzungen des Betriebsstättenvorbehaltes erfüllt, verweist Art. 10 Abs. 5 Satz 2 DBA-D-CH auf die Anwendung des Art. 7 DBA-D-CH. In einem solchen Fall gelten die Dividenden als Betriebseinnahmen der schweizerischen Betriebsstätte. Der Schweiz steht dadurch wieder das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den Gewinnausschüttungen zu. Sie wird die Einnahmen nach schweizerischem Recht als Unternehmensgewinne besteuern.[154]

3.4.2.3 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Wie aus den vorherigen Ausführungen ersichtlich steht bei Gewinnausschüttungen schweizerischer Tochterkapitalgesellschaften an deutsche juristische Personen der Bundesrepublik Deutschland ein unbeschränktes und der Schweiz ein beschränktes Besteuerungsrecht zu. Dies hat zur Folge, dass beide Staaten dieselben Einnahmen in unterschiedlichem Umfang besteuern. Man spricht hier von einem konkurrierenden Besteuerungsrecht.[155]

Die Doppelbesteuerung wird erst durch die Vorschrift des Art. 24 Abs. 1 DBA-D-CH vermieden. Diese sieht für Dividendenausschüttungen sowohl die Freistellungs-, als auch die Anrechnungsmethode vor.

---

[152] Vgl. Wingert/ Strohner, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 10 Rz. 135-136.
[153] Vgl. Kinzl, Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, IStR 2005, S. 694.
[154] Vgl. Salvi, DBA Schweiz-Deutschland, S. 70.
[155] Vgl. Salvi, DBA Schweiz-Deutschland, S. 69.

Für Gewinnausschüttungen aus Schachtelbeteiligungen ist nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBA-D-CH die unter Tz. 2.6.1 beschriebene Freistellungsmethode vorgesehen. Demnach sind die Dividenden der schweizerischen Tochtergesellschaft in Deutschland von der Besteuerung freigestellt. Wie in Tz. 3.4.2.2 erläutert, darf auch die Schweiz keine Verrechnungssteuer auf Dividenden aus Schachtelbeteiligungen einbehalten. Folglich unterliegen im Rahmen dieses so genannten abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs Dividendenzahlungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft in keinem der beiden Staaten einer Gewinnsteuer. So können mit Hilfe von Dividenden Gewinne grundsätzlich steuerneutral innerhalb des Konzerns transferiert werden.

Allerdings gelten in Deutschland 5% der zugeflossenen Dividenden als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Trotz der im Abkommen vorgeschriebenen Freistellungsmethode unterliegt diese Kostenpauschale der deutschen Besteuerung.[156] Die Dividenden sind bereits durch die unilaterale Vorschrift des § 8b Abs. 1 KStG von der deutschen Besteuerung freigestellt. Diese Vorschrift ist wesentlich weitreichender als das abkommensrechtliche Schachtelprivileg, weil keinerlei Beteiligungsquoten oder Mindestbehaltefristen gefordert werden. Bei der fünfprozentigen Kostenpauschale handelt es sich per Definition nicht um Dividendeneinnahmen, sondern um nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Diese werden nicht von der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode erfasst.[157] Scherer ist der Meinung, dass Deutschland durch die Schaffung dieser fiktiven nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben seine abkommensrechtliche Freistellungspflicht nicht umgehen wollte.[158]

Henkel verweist in diesem Zusammenhang auf das so genannte Ballooning-Konzept. Hierbei thesauriert die schweizerische Tochtergesellschaft in den ersten Jahren ihre Gewinne und schüttet erst in späteren Jahren an die Muttergesellschaft aus. Dadurch kann die fünfprozentige Definitivbelastung herausgezögert und durch die Besteuerung in späteren Wirtschaftsjahren ein Zinsvorteil erlangt werden.[159]

Eine abkommensrechtliche Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn die deutsche Mutter- zu mindestens 20% an ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft beteiligt ist. Zur Anwendung der Freistellungsmethode hat zudem die schweizerische Kapitalgesell-

[156] Vgl. Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 549.
[157] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 23 Rz. 26.
[158] Vgl. Scherer, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 24 Rz. 127.
[159] Vgl. Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. E 276.

schaft im Jahr für das sie ausschüttet, ausschließlich oder fast ausschließlich aktive Erträge i. S. d. des Aufzählungskatalogs des § 8 AStG zu erzielen.[160]

Liegen die Voraussetzungen für eine Schachteldividende nicht vor, ist gem. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-D-CH die Anrechnungsmethode anzuwenden.

Wie unter Tz. 2.6.2 erörtert, kann im Rahmen der Anrechnungsmethode lediglich die schweizerische Steuer auf die KSt angerechnet werden, die auf die schwei-zerischen Dividenden entfällt. Eine Anrechnung der Quellensteuer ist nicht möglich, wenn die ausländischen Einkünfte körperschaftsteuerfrei sind. Für deutsche Kapitalgesellschaften sind jegliche Dividenden durch § 8b KStG von der KSt freigestellt. Demzufolge entfällt die Möglichkeit der Anrechnung schweizerischer Verrechnungssteuer.[161]

Auch das Wahlrecht, die Quellensteuer gem. § 26 Abs. 6 KStG i. V. m. § 34c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte als Betriebsausgaben abzuziehen, findet keine Anwendung. Dem Gesetzeswortlaut zu Folge ist dieses Wahlrecht nur anstatt der Anrechnung gegeben. Sind die Voraussetzungen für die Steueranrechnung nicht erfüllt, ist ein Steuerabzug ebenfalls nicht zulässig. Weil ausländische Dividenden nach § 8b KStG bei der Besteuerung außer Ansatz bleiben ist weder die Anrechnungs-, noch die Abzugsmethode anwendbar.[162] Dies führt dazu, dass die schweizerische Verrechnungssteuer in Höhe von 15% der ausgeschütteten Dividende zur Definitivbelastung für die Dividendenempfängerin wird.[163] Die schweizerische Quellensteuer bemisst sich stets nach dem Bruttobetrag der Dividende. Jegliche mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben mindern die Bemessungsgrundlage der Quellensteuer nicht.[164]

Diese Konsequenz des § 8b KStG macht deutlich, von welcher erheblichen materiellen Bedeutung das abkommensrechtliche Schachtelprivileg für grenzüberschreitend tätige Konzerne ist.[165] Aus steuerlicher Sicht empfiehlt es sich deshalb, die Beteiligung einer deutschen Mutter- an ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft immer bei mindestens 20% des einbezahlten Stammkapitals zu halten. Erst dadurch kann

---

160 Vgl. Wingert/ Strohner, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 24 Rz. 122.
161 Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 140.
162 Vgl. Geurts, in: Ernst & Young, KStG-Kommentar, § 26 Rz. 142.
163 In einigen Fällen beträgt der schweizerische Verrechnungssteuersatz auch 5% oder 30%. Vgl. hierzu die Ausführungen unter Tz. 3.4.2.2.
164 Vgl. Wingert/ Krause, DBA-Kommentar, S. 685.
165 Vgl. Scheffler, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, S. 140-141 und S. 217.

sichergestellt werden, dass für Dividendenausschüttungen keine schweizerische Verrechnungssteuer abzuführen ist.

3.4.3 Gewinntransfer anhand von Zinszahlungen

Zinszahlungen, mit Hilfe deren Finanzüberschüsse der schweizerischen Tochtergesellschaft an die inländische Muttergesellschaft transferiert werden, sind abkommensrechtlich anders zu behandeln als Dividenden. Aus Vereinfachungsgründen bleiben die Vorschriften des § 8a KStG über Gesellschafter-Fremdfinanzie-rungen den nachfolgenden Ausführungen außen vor.

Gem. Art. 11 Abs. 1 DBA-D-CH soll für Zinsen im Quellenstaat grundsätzlich Steuerfreistellung gelten. Folglich hat die Bundesrepublik Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht an diesen Zinseinnahmen. Von der schweizerischen Besteuerung sind diese Zinsen vollständig ausgenommen. Dennoch ist es der Schweiz gestattet, ihren national geltenden Verrechnungssteuerabzug in Höhe von 35% vorerst vorzunehmen. Diesem Quellensteuerabzug kommt in der Praxis allerdings keine Bedeutung zu. Gem. Art. 28 Abs. 2 DBA-D-CH ist die schweizerische Steuer auf Antrag der deutschen Muttergesellschaft in voller Höhe wieder zurück zu erstatten.[166]

Während das DBA-D-CH von gezahlten Zinsen spricht, ist bei der Anwendung dieser Vorschrift der Begriff der Zahlung weiter auszulegen und nicht nur auf einen tatsächlichen Geldfluss zu beschränken. Demnach fällt jedes Zur-Verfügung-Stellen und bereits das Entstehen einer Zinsforderung unter die Regelung des Art. 11 DBA-D-CH.[167]

Nach Art. 11 Abs. 4 DBA-D-CH gilt die abkommensrechtliche Regelung der Zinsbesteuerung nur für angemessene Zinsen. Art. 11 Abs. 1 DBA-D-CH ist nicht anzuwenden, soweit die Zinsen aufgrund besonderer Beziehungen der beiden Vertragspartner den Betrag übersteigen, den sie ohne diese Beziehungen vereinbart hätten. Dadurch soll verhindert werden, dass die schweizerische Quellenbesteuerung mit Zahlungen, die nicht den Charakter von Zinsen haben, umgangen wird.[168]

[166] Vgl. Wingert, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 11 Rz. 6.
[167] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 11 Rz. 23.
[168] Vgl. Wingert, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 11 Rz. 7.

Von besonderen Beziehungen spricht man bei kapitalmäßiger und wirtschaftlicher Abhängigkeit des Schuldners vom Zinsempfänger. Darunter fallen insbesondere Konzernbeziehungen. Oft ist die Muttergesellschaft über ihre Tochtergesellschaft als Schuldner der Zinszahlungen unmittelbar beherrschend und kann so die Zinshöhe frei bestimmen.[169] Allein das Vorhandensein solcher besonderer Beziehungen zwischen beiden Vertragspartnern reicht zur Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 4 DBA-D-CH allerdings nicht aus. Auch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft können steuerlich anzuerkennende Darlehensverträge geschlossen werden. Die Sicherungsklausel des Abs. 4 greift erst, soweit unübliche Konditionen vereinbart werden. Für den angemessenen Anteil der überhöhten Zinsen ist Art. 11 Abs. 1 DBA-D-CH hingegen immer anzuwenden.[170]

Art. 11 Abs. 4 DBA-D-CH bezieht sich lediglich auf überhöhte Zinsen. Sind die Zinsen unangemessen niedrig festgesetzt, ergeben sich keine Besonderheiten. Die Angemessenheit der Zinshöhe ist durch einen Fremdvergleich zu beurteilen. Zur Beurteilung ist das Kreditzinsniveau des Schuldnerstaates heranzuziehen.[171]

Das Vorliegen überhöhter Zinsen hat gem. Art. 11 Abs. 4 Satz 2 DBA-D-CH zur Folge, dass der überhöhte Zinsbetrag nach dem nationalen Recht jedes Vertragsstaates besteuert werden darf. Keiner der beiden Staaten ist dabei an die steuerliche Behandlung des Nachbarn gebunden. Durch diesen Qualifikationskonflikt kann es grundsätzlich zu einer Doppelbesteuerung kommen.[172]

Ergänzend sind die übrigen Bestimmungen des DBA-D-CH zu beachten. So wird es in der Regel zu diesem Qualifikationskonflikt nicht kommen, weil die strittigen Beträge in Deutschland als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind abkommensrechtlich nach Art. 10 Abs. 4 DBA-D-CH als Dividende definiert. Dadurch ist auch die Schweiz an die Behandlung der Einnahmen als Dividenden[173] gebunden. Zum erwähnten Qualifikationskonflikt kommt es nur, wenn nach deutschem Recht keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Dieser

[169] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 11 Rz. 65 und 66.
[170] Vgl. Wingert, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 11 Rz. 67.
[171] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 11 Rz. 70-72.
[172] Vgl. Wingert, in: Flick/ Wassermeyer/ Kempermann, Kommentar zum DBA-CH, Art. 11 Rz. 78.
[173] Zur Behandlung von Dividenden vgl. Tz. 3.4.2.

Spezialfall ist beispielsweise bei wirtschaftlichen Verflechtungen denkbar, bei denen gleichzeitig keine kapitalmäßige Abhängigkeit besteht.[174]

Ähnlich dem Betriebsstättenvorbehalt des Art. 10 Abs. 5 DBA-D-CH bei Dividenden[175] sieht auch Art. 11 Abs. 3 DBA-D-CH für Zinsen eine solche Klausel vor. Gehört die Darlehensforderung, für die die Zinsen gezahlt werden, einer von der deutschen Muttergesellschaft unterhaltenen schweizerischen Betriebsstätte, entfällt die Quellensteuerfreistellung. Die Zinsen werden in diesem Fall als Betriebsstättengewinne in voller Höhe der schweizerischen Besteuerung unterworfen. Auch hier wird auf die Anwendung des Betriebsstättenprinzips des Art. 7 DBA-D-CH zurückverwiesen, welches grundsätzlich subsidiär zu den übrigen Regelungen des DBA-D-CH ist.

Der Betriebsstättenvorbehalt greift nur, wenn die deutsche Muttergesellschaft in der Schweiz, sowohl eine Betriebsstätte besitzt, als auch an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen des Betriebsstättenvorbehaltes ist, dass die Darlehensforderung von der Betriebsstätte zur Förderung ihrer Geschäftstätigkeit gehalten wird. Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Nutzung des Kapitals und den Zinszahlungen bestehen.[176] Aufgrund dessen ist darauf zu achten, dass die Auszahlung des Darlehens nicht aus dem Vermögen der schweizerischen Betriebsstätte, sondern aus dem der deutschen Muttergesellschaft vorgenommen wird. Auf diese Weise kann der Betriebsstättenvorbehalt umgangen und die Quellensteuerfreistellung der Zinseinnahmen sichergestellt werden.

Durch das grundsätzlich alleinige Besteuerungsrecht Deutschlands an Zinszahlungen aus der Schweiz kommt es zu keiner Doppelbesteuerung. Weil es keiner abkommensrechtlichen Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bedarf, werden Zinsen im Art. 24 DBA-D-CH auch nicht erwähnt.

[174] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 11 Rz. 75.
[175] Vgl. Ausführungen Tz. 3.4.2.2.
[176] Vgl. Zwosta, in: Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, Schweiz Art. 11 Rz. 50.

4 Fallstudie

Bisher wurden die gesetzlichen Grundlagen für Outbound-Investitionen deutscher Kapitalgesellschaften in der Schweiz erörtert. In diesem Abschnitt wird abschließend ein rechnerischer Steuerbelastungsvergleich zwischen schweizerischer Betriebsstätte und Tochtergesellschaft anhand eines Zahlenbeispiels durchgeführt.

Die Analyse wird unter der Annahme vorgenommen, dass sowohl bei der jeweiligen schweizerischen Grundeinheit, als auch von der deutschen Kapitalgesellschaft Gewinne erzielt werden. Die Gewinne der Betriebsstätte stammen ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten i. S. d. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 DBA-D-CH. Es wird lediglich die laufende Besteuerung in die Untersuchung mit einbezogen. Die Folgen bei Aufnahme oder Beendigung einer Tätigkeit in der Schweiz werden in den Beispielen nicht beleuchtet. Der Steuerbelastungsvergleich wird hinsichtlich der Ertragsteuern durchgeführt. Umsatzsteuerliche Aspekte oder andere Abgaben bleiben unberücksichtigt.

Aufgrund der von Kanton zu Kanton unterschiedlichen schweizerischen Besteuerung, werden der Untersuchung die steuerlichen Rahmenbedingungen des Kantons Basel-Stadt zu Grunde gelegt. Neben der direkten Bundessteuer fällt in diesem Kanton eine Gewinnsteuer in Höhe von 24,5% (Höchstsatz) des steuerbaren Reingewinns an. Des Weiteren wird eine Kapitalsteuer in Höhe von 0,525% des Eigenkapitals erhoben. Gemeindesteuern sind in Basel-Stadt nicht zu entrichten.

Für Zwecke der deutschen Besteuerung wird bei der GewSt mit einem Hebesatz von 400% und der ab 2008 geltenden Steuermesszahl von 3,5% gerechnet. Der KSt-Satz beläuft sich ab 2008 auf 15%. Auf Berechnung des Solidaritätszuschlages wird verzichtet.

Ausgangspunkt der Fallstudie ist ein Gewinn vor Steuern der schweizerischen Grundeinheit in Höhe von 670.250,00 €. Durch die Abzugsfähigkeit der schweizerischen Steuern als Betriebsausgaben ergibt sich als Steuerbemessungsgrundlage ein steuerbarer Reingewinn in Höhe von 500.000,00 €. Als Eigenkapital werden 1.000.000,00 € angenommen.

Wie bereits unter Tz. 2.7.1 erwähnt unterliegen sowohl Betriebsstätten, als auch Tochtergesellschaften in der Schweiz der gleichen Besteuerung. Folglich ergibt sich bei der Steuerbelastung kein Unterschied zwischen Betriebsstätten oder Tochterka-

pitalgesellschaften, wenn die erwirtschafteten Gewinne nicht an die inländische Spitzeneinheit weitergeben werden. Wie aus Anhang Nr. 4 ersichtlich beträgt im Falle einer solchen Gewinnthesaurierung die Gesamtsteuerbelastung beider Alternativen 170.250,00 €. Deutsche Steuer fällt nicht an.

Das Unternehmensergebnis nach Steuern beträgt sowohl bei der Tochterkapitalgesellschaft, als auch bei der Betriebsstätte 500.000,00 €. In den nachfolgenden Beispielsfällen wird dieser Gewinn nach Steuern anhand den unter Tz. 3.4 erläuterten Transfermöglichkeiten an die deutsche Spitzeneinheit übertragen.

Zwischen Betriebsstätte und deutschem Stammhaus können Gewinne steuer-neutral weitergegeben werden. Deshalb bleibt bei der Betriebsstättenalternative immer lediglich die schweizerische Steuer als Gesamtbelastung stehen. Dies gilt unabhängig davon, ob die von der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne von dieser einbehalten werden oder an das deutsche Stammhaus fließen. Weder die Betriebsstättengewinne noch die übertragenen liquiden Mittel unterliegen einer deutschen Steuer.

Im Anhang Nr. 5 ist die Situation dargestellt, wenn die schweizerische Tochtergesellschaft ihre Gewinne durch Dividenden an die deutsche Muttergesellschaft ausschüttet. Unter der Annahme, dass die deutsche Kapitalgesellschaft zu 100% am Kapital der schweizerischen Tochtergesellschaft beteiligt ist, ergibt sich bei der Steuerbelastung auf schweizerischer Ebene kein Unterschied zum Beispiel in Anhang Nr. 4. Dies liegt daran, weil bei Vorliegen einer solchen Schachtelbeteiligung gem. Art. 10 Abs. 3 DBA-D-CH die schweizerische Verrechnungssteuer auf Dividenden nicht erhoben werden darf.

Im Inland sind die Ausschüttungen der schweizerischen Tochtergesellschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG von der KSt befreit. Allerdings unterliegen nach § 8b Abs. 5 KStG 5% der Dividende dem allgemeinen KSt-Satz von 15%. Unter der Annahme[177], dass diese 5% der Gewinnausschüttung auch der Gewerbesteuer unterliegen und nicht nach § 9 Nr. 7 GewStG dem Gewerbeertrag gekürzt werden, beträgt die Steuerbelastung auf deutscher Ebene 6.950,00 €.[178] Die Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer liegt somit bei 177.200,00 €.

[177] Wie unter Tz. 3.4.2.1 herrscht in der Literatur Unklarheit darüber, ob die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben i. H. v. 5% der Dividenden auch auf die GewSt Anwendung finden.
[178] Es ist zu beachten, dass die GewSt wiederum als Betriebsausgabe bei der KSt abzugsfähig ist.

Liegt die Beteiligung der deutschen Mutter- an ihrer schweizerischen Tochtergesellschaft zwischen 15% und 20% ändert sich die schweizerische Steuerlast. Wie in Anhang Nr. 6 dargestellt, erhebt die Schweiz eine Verrechnungssteuer in Höhe von 15% auf die ausgeschüttete Dividende. Die an den schweizerischen Staat abzuführende Steuer erhöht sich deshalb im Vergleich zu den vorherigen Beispielen um 75.000,00 €[179] auf 245.250,00 €. Die Versteuerung von 5% der Dividende auf deutscher Seite bleibt unverändert. Die Anrechnung oder der Abzug der schweizerischen Verrechnungsteuer bei der Muttergesellschaft ist nicht möglich.[180] Die Gesamtsteuerbelastung beläuft sich in diesem Beispiel somit auf 252.200,00 €.

Beträgt die Beteiligung weniger als 15% des Stammkapitals der Tochtergesellschaft, unterliegt die Dividende in voller Höhe der GewSt. Diese Konstellation ist im Beispiel des Anhangs Nr. 7 demonstriert. Die GewSt ist im Zuge der Unternehmenssteuerreform ab dem Jahr 2008 nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. Diese Sachlage ergibt aus steuerlicher Sicht den ungünstigsten Fall für Dividendenausschüttungen schweizerischer Tochterkapitalgesellschaften. Die Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer liegt bei 319.000,00 €. Von den ursprünglichen 670.250,00 €, die von der Tochtergesellschaft erwirtschaftet wurden, gelangen lediglich 351.250,00 € netto zur Muttergesellschaft. Dies entspricht einem Gesamtsteuersatz von über 47%.

Die Beispiele der Anhänge Nr. 6 und 7 sind nur von theoretischer Bedeutung. Sie werden unter der Annahme durchgeführt, dass trotz einer Minderbeteiligung von unter 20% der volle Überschuss an die Muttergesellschaft ausgeschüttet wird. Zwar wären solche Gewinnverteilungsbeschlüsse rechtlich denkbar, allerdings werden in der Praxis die restlichen Gesellschafter kaum auf ihren Gewinnanspruch verzichten. Dieser Sachverhalt dient der Fallstudie als Hilfskonstruktion, um die Betriebsstättenalternative mit der einer Tochterkapitalgesellschaft vergleichbar zu machen.

Völlig anders gestaltet sich die Gesamtsteuerbelastung, wenn die Überschüsse der Tochtergesellschaft, wie in Anhang Nr. 8 dargestellt, durch Zinszahlungen an die Muttergesellschaft weitergeleitet werden. Die Zinsen mindern als Betriebsausgaben den Gewinn der schweizerischen Tochtergesellschaft. Wird der gesamte erwirtschaf-

[179] Im Gegensatz zu den übrigen schweizerischen Steuern, ist die Verrechnungssteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.
[180] Vgl. Ausführungen unter Tz. 3.4.2.3.

tete Gewinn über Zinsen ins Inland transferiert, beläuft sich dadurch der steuerbare Reingewinn auf null. Die Tochtergesellschaft hat infolgedessen in der Schweiz weder direkte Bundessteuer, noch Gemeindegewinnsteuer zu entrichten. Lediglich die Kapitalsteuer in Höhe von 5.250,00 € bleibt als Steuerbelastung auf schweizerischer Seite bestehen. Von dem ursprünglichem Gewinn vor Steuern in Höhe von 670.250,00 €, können 665.000,00 € als Zinsen an die inländische Konzernmutter gezahlt werden.

Bei der deutschen Muttergesellschaft unterliegen die Zinseinahmen in voller Höhe der KSt und der GewSt. Die gesamte, auf die Zinsen zu entrichtende, deutsche Steuer beläuft sich auf 192.550,00 €. Die Gesamtsteuerbelastung aus deutscher und schweizerischer Steuer beträgt 197.800,00 €. Dadurch ist die Steuerbelastung bei Gewinntransfers durch Zinszahlungen geringer als bei den vorherigen Beispielen der Anhänge Nr. 6 und Nr. 7.

Aus steuerlichen Gründen empfiehlt sich deshalb bei Beteiligungen bis 20%, Überschüsse schweizerischer Tochtergesellschaften über Zinszahlungen an die inländische Muttergesellschaft weiter zu geben. Ist die Muttergesellschaft zwischen 20% und 100% am Kapital einer schweizerischen Kapitalgesellschaft beteiligt, ergibt sich über Gewinntransfers durch Dividendenausschüttungen die geringere Gesamtsteuerbelastung.

5 Abschließende Betrachtungen

Die Ausführungen dieser Arbeit haben gezeigt, dass hinsichtlich der laufenden Besteuerung von Direktinvestitionen deutscher Kapitalgesellschaften in der Schweiz eine Betriebsstätte immer die günstigere Alternative im Vergleich zu einer Tochtergesellschaft ist. Nur zwischen Betriebsstätte und Stammhaus können Überschüsse ohne steuerliche Konsequenzen verschoben werden. Gewinntransfers zwischen Tochter- und Muttergesellschaften unterliegen immer in unterschiedlichem Umfang der deutschen Besteuerung. Bei Betriebsstätten entfällt diese Steuerbelastung gänzlich.

Zieht man die Möglichkeiten einer Verlustverrechnung zwischen schweizerischer Grund- und deutscher Spitzeneinheit in die Betrachtungen mit ein, fällt das Urteil bezüglich einer steuerlichen Vorteilhaftigkeit endgültig zugunsten der Betriebsstätte

aus. Während eine steuerliche Verlustkonsolidierung zwischen Tochter- und Muttergesellschaft nicht möglich ist, wird diese zwischen Betriebsstätte und Stammhaus zumindest unter den Einschränkungen des § 2a EStG zugelassen.

Wie bereits erwähnt, wurde die Fallstudie unter dem Blickwinkel einer steuerlichen Vorteilhaftigkeit hinsichtlich der laufenden Besteuerung durchgeführt. Steht ein inländisches Unternehmen vor der Entscheidung, ob sie in der Schweiz eine Betriebsstätte errichtet oder eine Kapitalgesellschaft gründet, sollten zur Beurteilung weitere Gesichtspunkte herangezogen werden.

Bei einem Stammkapital in Höhe von 100.000,00 CHF und einem durchschnittlichem Beratungsaufwand muss für eine AG mit Gründungskosten von bis zu 11.300,00 CHF gerechnet werden. Hinzu kommt, dass in der Schweiz zur Gründung einer AG mindestens drei und zur Gründung einer GmbH mindestens zwei Personen verlangt werden. Zwar können nach der Gründung alle Aktien bzw. Anteile in einer Hand vereinigt werden, jedoch benötigt die deutsche Muttergesellschaft immer weitere kooperierende Partner.[181]

Die Gründung einer Betriebsstätte ist wesentlich einfacher und günstiger als bei einer Kapitalgesellschaft. Des Weiteren ist kein gesetzlich vorgeschriebenes Stammkapital erforderlich. Es genügt, wenn das Stammhaus ein angemessenes Dotationskapital zur Verfügung stellt. Die Betriebsstätte benötigt im Gegensatz zur AG auch keinen Verwaltungsrat. Zwar ist die Bestellung eines Bevollmächtigten mit Wohnsitz in der Schweiz erforderlich, jedoch kann das Stammhaus seinen Einfluss auf die Betriebsstätte eher bewahren. Ein weiterer in der Praxis bedeutsamer Gesichtspunkt ist, dass es Betriebsstätten ausländischer Unternehmen am eigentlichen schweizerischen Charakter fehlt. Weil die Betriebsstätte die gleiche Firma wie ihr Stammhaus zu führen hat, ist die ausländische Beherrschung nach außen sichtbar.[182]

Der überwiegende Vorteil einer schweizerischen Tochtergesellschaft besteht in der Haftungsbegrenzung auf das Vermögen der Gesellschaft. Im Gegensatz dazu haftet das deutsche Stammhaus in voller Höhe für die Aktivitäten ihrer schweizerischen Betriebsstätte.

[181] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Unternehmensgründung in der Schweiz, S. 31-37.
[182] Vgl. Handelskammer Deutschland-Schweiz, Unternehmensgründung in der Schweiz, S. 45-46.

Die Direktinvestition in Form einer Tochterkapitalgesellschaft bietet sich deshalb für solche Geschäfte an, bei denen die Muttergesellschaft lediglich durch ihr einbezahltes Kapital am Erfolg der Grundeinheit beteiligt sein will und den schweizerischen Charakter der Ansiedlung gewährleisten möchte.

Zur Rechtformwahl einer Direktinvestition in der Schweiz, sind also viele Gesichtspunkte zu berücksichtigen und in die Entscheidung mit einzubeziehen. Die Steuerbelastung spielt hierbei sicherlich eine wichtige, nicht unbedingt aber immer die entscheidende Rolle. Im Einzelfall muss durch Abwägen und unterschiedliches Gewichten der jeweiligen Kriterien eine individuelle Entscheidung getroffen werden.

Anhang

Nr. 1: Interkantonaler Steuerbelastungsvergleich

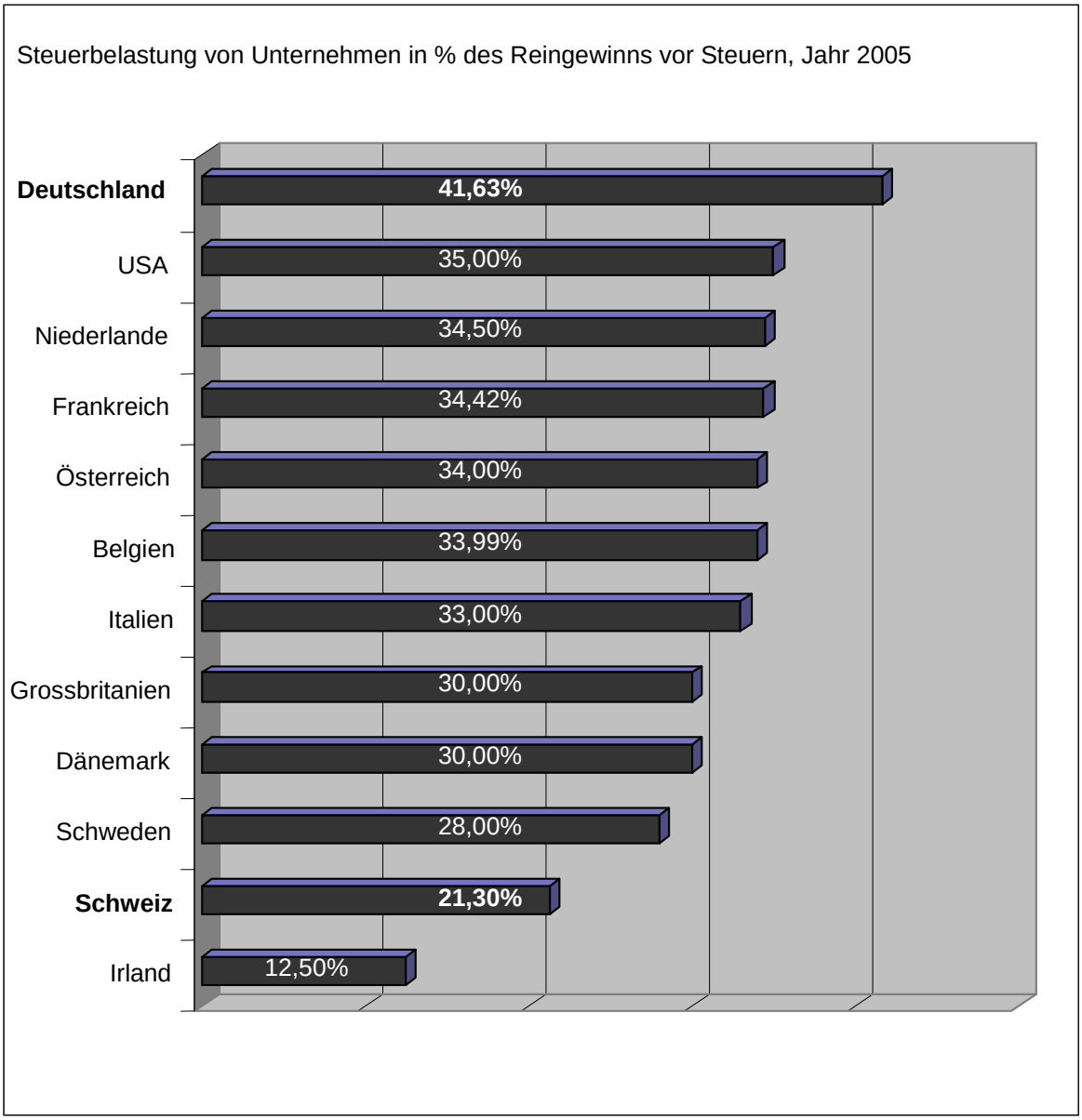
Fallbeispiel: Kapital 500.000 CHF; steuerpflichtiger Reingewinn 300.000 CHF

	Kanton Basel-Stadt		Kanton Zug		
	Steuer-satz	Betrag	Steuer-satz	Basissteuer	Betrag
Unternehmensergebnis vor Steuern		401.625,00 CHF			354.555,83 CHF
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50%	25.500,00 CHF	8,50%		25.500,00 CHF
KANTONSSTEUERN					
- Gewinnsteuer (Höchstsatz)	24,50%	73.500,00 CHF			
- Kapitalsteuer	0,525%	2.625,00 CHF			
- Basisgewinnsteuer					
die ersten 100.000 CHF			4,00%	4.000,00 CHF	
der verbleibende Reingewinn			7,00%	14.000,00 CHF	
- Basiskapitalsteuer			0,05%	250,00 CHF	
				18.250,00 CHF	
- effektive Kantonssteuer Basissteuer x 0,82					14.965,00 CHF
GEMEINDESTEUERN (nur bei Kanton Zug am Beispiel der Hauptstadtstadt Zug)					
- Gewinn- und Kapitalsteuer Basissteuer x 0,68		0,00 CHF			12.410,00 CHF
- Kirchengemeindesteuer Basissteuer x 0,0921		0,00 CHF			1.680,83 CHF
Jahresgewinn nach Steuern		300.000,00 CHF			300.000,00 CHF
Steuern in % zum Unternehmens-ergebnis vor Steuern		25,30%			15,39%

Quellen: Location Switzerland, Investorenhandbuch, S. 60

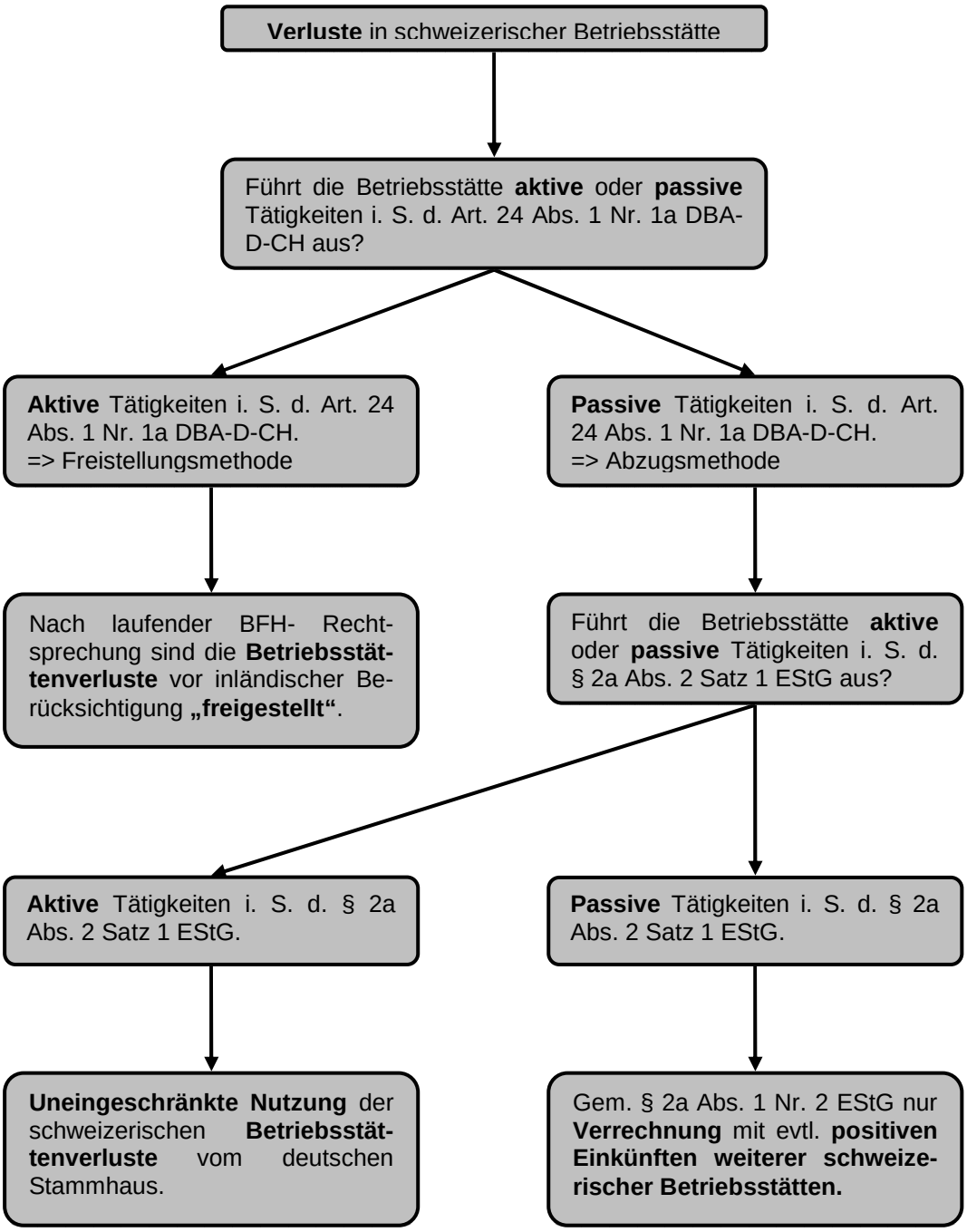
IBOFD, Steuerberater Handbuch, Fach C Schweiz, Basel-Stadt und Zug

Nr. 2: Internationaler Steuerbelastungsvergleich



Quelle: Location Switzerland, Investorenhandbuch, S. 60

Nr. 3: Inländische Berücksichtigung schweizerischer Betriebsstättenverluste



Nr. 4: Vergleich Steuerbelastung bei Gewinnthesaurierung

			Betriebsstätte	Tochterkapital-gesellschaft
Steuerbarer Reingewinn vor Steuern			670.250,00 €	670.250,00 €

Besteuerung in der Schweiz	Steuersatz	Steuer-BMG	Steuerbetrag	Steuerbetrag
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50%	500.000,00 €	**42.500,00 €**	**42.500,00 €**
KANTONSSTEUERN				
- Gewinnsteuer (Höchstsatz)	24,50%	500.000,00 €	**122.500,00 €**	**122.500,00 €**
- Kapitalsteuer	0,525%	1.000.000,00 €	**5.250,00 €**	**5.250,00 €**
GEMEINDESTEUERN				
fallen im Kanton Basel-Stadt nicht an		- €	**- €**	**- €**
Summe Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern			**170.250,00 €**	**170.250,00 €**

Steuerbarer Reingewinn nach schweizerischen Steuern	500.000,00 €	500.000,00 €

Besteuerung in Deutschland	Steuerbetrag	Steuerbetrag
ENTFÄLLT		
Summe KST und GewSt	**- €**	**- €**

Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer	**170.250,00 €**	**170.250,00 €**

Nr. 5: Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochterkapitalgesellschaft (Beteiligung 100%)

			Betriebsstätte	**Tochterkapital-gesellschaft**
Besteuerung in der Schweiz	Steuersatz	Steuer-BMG	Steuerbetrag	Steuerbetrag
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50%	500.000,00 €	**42.500,00 €**	**42.500,00 €**
KANTONSSTEUERN				
- Gewinnsteuer (Höchstsatz)	24,50%	500.000,00 €	**122.500,00 €**	**122.500,00 €**
- Kapitalsteuer	0,525%	1.000.000,00 €	**5.250,00 €**	**5.250,00 €**
GEMEINDESTEUERN				
fallen im Kanton Basel-Stadt nicht an		- €	**- €**	**- €**
VERRECHNUNGSSTEUER				
Bei Vorliegen einer Schachtelbeteiligung darf die Schweiz gem. Art. 10 Abs. 3 DBA-D-CH keine Verrechnungssteuer auf Dividenden erheben.		- €	**- €**	**- €**
Summe der schweizerischen Steuer			**170.250,00 €**	**170.250,00 €**

Besteuerung in Deutschland	Steuerbetrag	Steuerbetrag
GEWERBESTEUER		
Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; 5% der Dividenden gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe.		
GewSt-Meßbetrag: 500.000 € x 5% x 3,5% (Meßzahl)= 875 € GewSt-Meßbetrag (auf volle 100 € gerundet): 800 €		
GewSt= Meßbetrag x Hebesatz GewSt= 800 € x 400%	**- €**	**3.200,00 €**
KÖRPERSCHAFTSTEUER		
Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; 5% der Dividenden gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe.		
= 500.000 € x 5% x 15%	**- €**	**3.750,00 €**
Summe deutschen Steuer	**- €**	**6.950,00 €**

Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer	**170.250,00 €**	**177.200,00 €**

Nr. 6: Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochtergesellschaft (Beteiligung zwischen 15% und 20%)

			Betriebsstätte	**Tochterkapital-gesellschaft**
Besteuerung in der Schweiz	Steuersatz	Steuer-BMG	Steuerbetrag	Steuerbetrag
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50%	500.000,00 €	**42.500,00 €**	**42.500,00 €**
KANTONSSTEUERN				
- Gewinnsteuer (Höchstsatz)	24,50%	500.000,00 €	**122.500,00 €**	**122.500,00 €**
- Kapitalsteuer	0,525%	1.000.000,00 €	**5.250,00 €**	**5.250,00 €**
GEMEINDESTEUERN				
fallen im Kanton Basel-Stadt nicht an		- €	**- €**	**- €**
VERRECHNUNGSSTEUER				
Liegt die Beteiligung an der Tochtergesellschaft unter 20%, darf gem. Art. 10 Abs. 2c DBA-D-CH auf die Dividenden eine Verrechnungssteuer von 15% erhoben werden.	15,00%	500.000,00 €	**- €**	**75.000,00 €**
Summe der schweizerischen Steuer			**170.250,00 €**	**245.250,00 €**

Besteuerung in Deutschland	Steuerbetrag	Steuerbetrag
GEWERBESTEUER		
Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; 5% der Dividenden gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe.		
GewSt-Meßbetrag: 500.000 € x 5% x 3,5% (Meßzahl)= 875 € GewSt-Meßbetrag (auf volle 100 € gerundet): 800 €		
GewSt= Meßbetrag x Hebesatz GewSt= 800 € x 400%	**- €**	**3.200,00 €**
KÖRPERSCHAFTSTEUER		
Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; 5% der Dividenden gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe; die schweizerische Verrechnungssteuer kann nicht angerechnet werden.		
= 500.000 € x 5% x 15%	**- €**	**3.750,00 €**
Summe deutschen Steuer	**- €**	**6.950,00 €**

Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer	**170.250,00 €**	**252.200,00 €**

Nr. 7: Vergleich Steuerbelastung bei Vollausschüttung des Erfolges der Tochtergesellschaft (Beteiligung unter 15%)

			Betriebsstätte	**Tochterkapital-gesellschaft**
Besteuerung in der Schweiz	Steuersatz	Steuer-BMG	Steuerbetrag	Steuerbetrag
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50%	500.000,00 €	**42.500,00 €**	**42.500,00 €**
KANTONSSTEUERN				
- Gewinnsteuer (Höchstsatz)	24,50%	500.000,00 €	**122.500,00 €**	**122.500,00 €**
- Kapitalsteuer	0,525%	1.000.000,00 €	**5.250,00 €**	**5.250,00 €**
GEMEINDESTEUERN				
fallen im Kanton Basel-Stadt nicht an		- €	**- €**	**- €**
VERRECHNUNGSSTEUER				
Liegt die Beteiligung an der Tochtergesellschaft unter 20%, darf gem. Art. 10 Abs. 2c DBA-D-CH auf die Dividenden eine Verrechnungssteuer von 15% erhoben werden.	15,00%	500.000,00 €	**- €**	**75.000,00 €**
Summe der schweizerischen Steuer			**170.250,00 €**	**245.250,00 €**

Besteuerung in Deutschland	Steuerbetrag	Steuerbetrag
GEWERBESTEUER		
Dividenden sind nach § 8 Nr. 5 GewStG in voller Höhe gewerbesteuerpflichtig.		
GewSt-Meßbetrag: 500.000 € x 3,5% (Meßzahl)= 17.500 €		
GewSt-Meßbetrag (auf volle 100 € gerundet): 17.500 €		
GewSt= Meßbetrag x Hebesatz		
GewSt= 17.500 € x 400%	**- €**	**70.000,00 €**
KÖRPERSCHAFTSTEUER		
Dividenden sind nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; 5% der Dividenden gelten gem. § 8b Abs. 5 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgabe; die schweizerische Verrechnungssteuer kann nicht angerechnet werden.		
= 500.000 € x 5% x 15%	**- €**	**3.750,00 €**
Summe deutschen Steuer	**- €**	**73.750,00 €**

Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer	**170.250,00 €**	**319.000,00 €**

Nr. 8: Vergleich Steuerbelastung bei Gewinntransfer anhand von Zinszahlungen

			Betriebsstätte	**Tochterkapital-gesellschaft**
Besteuerung in der Schweiz	Steuersatz	Steuer-BMG	Steuerbetrag	Steuerbetrag
DIREKTE BUNDESSTEUERN	8,50% 8,50%	500.000,00 € - €	**42.500,00 €**	**- €**
KANTONSSTEUERN - Gewinnsteuer (Höchstsatz) - Kapitalsteuer	 24,50% 0,525% 24,50%	 500.000,00 € 1.000.000,00 € - €	 **122.500,00 €** **5.250,00 €**	 **5.250,00 €** **- €**
GEMEINDESTEUERN fallen im Kanton Basel-Stadt nicht an		- €	**- €**	**- €**
VERRECHNUNGSSTEUER Gem. Art. 11 Abs. 1 DBA-D-CH darf die Schweiz keine Verrechnungssteuer auf die gezahlten Zinsen erheben.			**- €**	**- €**
Summe der schweizerischen Steuer			**170.250,00 €**	**5.250,00 €**

Besteuerung in Deutschland	Steuerbetrag	Steuerbetrag
GEWERBESTEUER Zinseinnahmen sind im Gewerbeetrag enthalten und unterliegen somit in voller Höhe der GewSt. GewSt-Meßbetrag: 665.000 € x 3,5% (Meßzahl)= 23.275 € GewSt-Meßbetrag (auf volle 100 € gerundet): 23.200 € GewSt= Meßbetrag x Hebesatz GewSt= 23.200 € x 400%	**- €**	**92.800,00 €**
KÖRPERSCHAFTSTEUER Zinseinnahmen sind im zu versteuernden Einkommen enthalten und unterliegen somit in voller Höhe der KStG. KSt= 665.000 € x 15%	**- €**	**99.750,00 €**
Summe deutschen Steuer	**- €**	**192.550,00 €**

Gesamtsteuerbelastung aus schweizerischer und deutscher Steuer	**170.250,00 €**	**197.800,00 €**

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben	vom 10.04.1984, (Pauschalierungserlass) Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte gemäß § 34c Ab. 5 EStG und § 26 Abs. 6 KStG, BStBl. 1984 I, S. 252.
BMF-Schreiben	vom 24.12.1999, (Betriebsstättenerlass) Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BStBl. 1999 I, S. 1076.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Reichsfinanzhof		
U. v. 09.06.1939	I 254/38	RStBl. 1939, S. 788
U. v. 27.05.1941	I 112/41	RStBl. 1941, S. 393
Bundesfinanzhof		
U. v. 13.09.1989	I R 117/87	BStBl. 1990 II, S. 57
U. v. 29.07.1992	II R 39/89	BStBl. 1993 II, S. 63
U. v. 06.10.1993	I R 32/93	BStBl. 1994 II, S. 113
U. v. 16.02.1996	I R 43/95	BStBl. 1997 II, S. 128
U. v. 19.03.1996	VIII R 15/94	BStBl. 1996 II, S. 312
U. v. 10.01.2007	I R 53/06	www.bundesfinanzhof.de
Finanzgericht München		
U. v. 29.06.2006	6 K 4418/05	EFG 2006, S. 1534

Literaturverzeichnis

Becker, Helmut u. a. (DBA- Kommentar) DBA-Kommentar, hrsg. von Helmut Becker, Siegfried Grotherr, Horst-Dieter Höppner, Heinz-Klaus Kroppen, Herne/ Berlin 1997, Stand Oktober 2005.

Bergmann, Achim (Unternehmenssteuerreform 2001) Unternehmenssteuerreform 2001: Schwerpunkte des Steuersenkungsgesetzes, in: DStR, Jg. 2000, S. 1410-1419.

Böttcher, Conrad
Beinert, Jörg
Hennerkes, Bruno (AStG, DBA-D-CH) Außensteuergesetz, DBA-Deutschland-Schweiz, Forkel-Reihe Recht und Steuern, Stuttgart 1972.

Debatin, Helmut
Wassermeyer, Franz (Hrsg.) (DBA - Kommentar) Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München 2006, Stand Oktober 2006.

Dötsch, Ewald u. a. (KStG-Kommentar) Die Körperschaftsteuer, Kommentar, hrsg. von Ewald Dötsch, Werner Jost, Alexandra Pung, Georg Witt, Suttgart 2006, Stand November 2006.

Ernst & Young (Hrsg.) (KStG-Kommentar) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Bonn/ Berlin, Stand Januar 2007.

Flick, Hans
Wassermeyer, Franz
Kempermann, Michael (Kommentar zum DBA-CH) Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz, Kommentar, hrsg. von Franz Wassermeyer, Michael Kempermann, Köln 2006, Stand Oktober 2006.

Glanegger, Peter
Güroff, Georg
(Hrsg.) (GewStG-Kommentar) Gewerbesteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage, München 2006.

Gosch, Dietmar
(Hrsg.) (KStG-Kommentar) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, München 2005.

Grotherr, Siegfried (Auswirkungen nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben auf die GewSt) Gewerbesteuerliche Auswirkungen der mit steuerfreien Dividenden im Zusammenhang stehenden nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, in: BB, Jg. 2001, S. 597-603.

Grube, Frank
Behrendt, Lars
(Steuerliche Verlustnutzung) Nutzung steuerlicher Verluste einer ausländischen gewerblichen Betriebsstätte im Ausland, in: SteuerStud., Jg. 2003, S. 593-595.

Handelskammer Deutschland-Schweiz
(Jahrbuch 2006) Jahrbuch Deutschland Schweiz 2006, mit Geschäftsbericht 2005, Das Vademecum der Wirtschaftsbeziehungen Deutschland-Schweiz mit den wichtigsten Statistiken, Daten, Fakten und Adressen, 93. Jahrgang, Zürich 2006.

Handelskammer Deutschland-Schweiz
(Jahrbuch 2007) Jahrbuch Deutschland Schweiz 2007, mit Geschäftsbericht 2006, Das Vademecum der Wirtschaftsbeziehungen Deutschland-Schweiz mit den wichtigsten Statistiken, Daten, Fakten und Adressen, 94. Jahrgang, Zürich 2007.

Handelskammer Deutschland-Schweiz
(Unternehmensgründung in der Schweiz) Unternehmensgründung in der Schweiz, Ein Leitfaden für die Niederlassungen deutscher Unternehmen, 16. Auflage, Zürich 2005.

Hruschka, Franz
(Mitwirkungspflichten) Feststellungslast und Mitwirkungspflicht bei Auslandsbetriebsstätten, in: IStR, Jg. 2002, S. 753-758.

International Bureau of Fiscal Documentation
(Steuerberater-Handbuch) Steuerberater Handbuch Europa, Länderdarstellungen- Querschnittsdarstellungen- Gesellschaftsrecht, Bonn/ Berlin 1997, Stand Januar 2007.

Jacobs, Otto H.
(Internationale Unternehmensbesteuerung) Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 5. Auflage, München 2002.

Keller, Andreas u. a.
(Betriebsstättenbegriff) Der Betriebsstättenbegriff im Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder, Jg. 1999, S. 115-128.

Kinzl, Ulrich-Peter
(Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen) Zuordnung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zu ausländischen Grundfreiheiten, in: IStR, Jg. 2005, S. 693-699.

Klein, Franz (AO-Kommentar) Abgabenordnung, Kommentar, hrsg. von Franz Klein, Gerd Orlopp, 9. Auflage, München 2006.

Knechle, Arnold (Grundfragen des Internationalen Steuerrechts) Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Basel 1976.

Köhler, Stefan (Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform) Diskussionsforum Unternehmenssteuerreform: Auswirkungen der steuerlichen Änderungen auf deutsche Auslandsinvestitionen, in: DStR, Jg. 2000, S. 613-620.

Krawitz, Norbert
Büttgen-Pöhland, Dagmar
Hick, Christian
(Aktivitätsvorbehalte) Aktivitätsvorbehalte bei Einkünften aus ausländischen Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten, in: FR, Jg. 2003, S. 109-164.

Kroppen, Heinz-Klaus (Betriebsstätte) Betriebsstätte - Quo vadis?, in: IWB, Fach 10, Gr. 2, S. 1865-1878.

Kroppen, Heinz-Klaus
Eigelshoven, Axel
Roeder, Achim
(Mitwirkungspflichten) Mitwirkungspflichten nach deutschem Steuerrecht vs. Mitwirkungswünsche der deutschen Finanzverwaltung im neuen Entwurf der Verwaltungsgrundsätze, in: IWB, Fach 3, Gr. 2, S. 925-940.

Lang, Michael
Lüdicke, Jürgen
Riedweg, Peter
(Betriebsstättendiskriminierungsverbot) Steueranrechnung und Betriebsstättendiskriminierungsverbot der DBA bei Dreieckssachverhalten, in: IStR, Jg. 2006, S. 73-78.

Lenski, Edgar
Steinberg, Wilhelm
(Hrsg.)
(GewStG-Kommentar) Kommentar zum Gewerbesteuergesetz, 9. Auflage, Köln 1995, 91. Ergänzungslieferung, Stand September 2006.

Littmann, Eberhard
Bitz, Horst
Pust, Hartmund
(EStG-Kommentar) Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, hrsg. von Horst Bitz, Hartmut Pust, 15. Auflage, Stuttgart 2007, Stand Februar 2007.

Location Switzerland
Staatssekretariat für Wirtschaft
SECO
(Investorenhandbuch) Handbuch für Investoren, Unternehmensansiedlung in der Schweiz, Ausgabe September 2006, Bern 2006.

Löwenstein, Ulrich
Looks, Christian
(Betriebsstättenbesteuerung) Betriebsstättenbesteuerung, München 2003.

Mennel, Annemarie
Förster, Jutta
(Hrsg.)
(Steuern in Europa) Steuern in Europa, Amerika und Asien, Herne/ Berlin 1980, Stand November 2006.

Meyer-Marsilius, Hans Jürgen
(DBA Deutschland-Schweiz) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Dokumentation, 2. Auflage, Zürich 1971.

Mössner, Jörg
u. a.
(Steuerrecht international tätiger Unternehmen) Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 3. Auflage, Köln 2005.

Piltz, Detlev
(Vertreter-Betriebsstätte) Wann liegt eine DBA-Vertreter-Betriebsstätte vor?, in: IStR, Jg. 2004, S. 181-187.

Puls, Michael
(Betriebsstätte im Abgaben- und Abkommensrecht) Die Betriebsstätte im Abgaben- und Abkommensrecht, Abhandlungen zum Steuer- und Abgabenrecht, Bd. 11, Köln 2005.

Runge, Berndt
(Betriebsstättendotation) Die Dotation einer Betriebsstätte, in: IStR, Jg. 2002, S. 825-828.

Rupp, Thomas
(Auslandsbesteuerung) Auslandsbesteuerung, Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und der ergänzenden Vorschriften des deutschen Steuerrechts, Bonn 1994.

Salvi, Irene
(DBA Schweiz-Deutschland) Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Aussensteuergesetzes, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, Bd. 65, Zürich 1986.

Scheffler, Wolfram
(Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit) Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2. Auflage, München 2002.

Schmidt, Ludwig (Hrsg.) — (EStG-Kommentar) Einkommensteuergesetz, Kommentar, 25. Auflage, München 2006.

Streck, Michael (Hrsg.) — (KStG-Kommentar) Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage, München 2003.

Strunk, Günther; Kaminski, Bert; Köhler, Stefan (Hrsg.) — (DBA-Kommentar) Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Bonn/ Berlin 2004, Stand Januar 2007.

Tetzlaff, Gunnar; Schallock, Alexander — (Abzug von Betriebsstättenverlusten) Abzug von Verlusten ausländischer Betriebsstätten in Deutschland möglich?, in: IWB, Fach 3, Gr. 2, S. 1325-1330.

Teupe, Hubert — (Abzugsverbot für Betriebsstättenverluste) Abzugsverbot für Verluste aus ausländischen Betriebsstätten: Verstößt § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gegen Europarecht?, in: IStR, Jg. 2005, S. 482.

Vliegen, Detlef — (Verlustverrechnung von Auslandsverlusten) Vereinbarkeit inländischer steuerlicher Nichtberücksichtigung von Verlusten (EU-)ausländischer Betriebsstätten und (Konzern-) Tochtergesellschaften mit dem EU-Recht?, in: IWB, Fach 3, Gr. 2, S. 1201-1208.

Vogel, Klaus; Lehner, Moris (Hrsg.) — (DBA-Kommentar) Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 4. Auflage, München 2003.

Watermeyer, Heinrich; Wiesemann, Magdalena — (Auslandsverluste) GmbH mit Auslandsverlusten, Nutzung von Verlusten aus Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, in: GmbH-StB, Jg. 2003, S. 321-325.

Wassermeyer, Franz — (Überführung von Wirtschaftsgütern) Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, in: DB, Jg. 2006, S. 1176-1180.

Wassermeyer, Franz; Andresen, Ulf; Ditz, Xaver — (Betriebsstätten-Handbuch) Betriebsstätten Handbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung in- und ausländischer Betriebsstätten, Köln 2006.

Weigell, Jörg
Brand, Jürg
Safarik, Frantisek
(Investitions- Steuerstandort CH) Investitions- und Steuerstandort Schweiz, Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, 2. Auflage, München/ Bern 2007.

Wingert, Karl-Dieter
Krause, Michael
(Hrsg.)
(DBA-Kommentar) Handkommentar der wichtigsten DBA, Herne/ Berlin 1993.

Diskussionsbeiträge

7/2008

Prof. Dr. Clemens Wangler
Dipl.-Bw. (BA) Sebastian Roters

Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen

Berufsakademie Villingen-Schwenningen

Staatliche Studienakademie
University of Cooperative Education
www.ba-vs.de

Studiengang Steuern und Prüfungswesen

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis II

Anhangverzeichnis IV

1 Problemstellung 1

2 Kernfragen zur Verrechnungspreisproblematik 3

2.1 Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung 3

2.2 Methoden zur Bestimmung des fremdüblichen Entgelts 4

2.3 Advance Pricing Agreements 5

2.4 Grundlagen der Einkünftekorrektur 5

2.4.1 Nationale Vorschriften 5

2.4.2 Konkurrenzverhältnis der Korrekturnormen 7

2.4.3 Abkommensrechtliche Vereinbarungen 7

3 Einkunftsabgrenzung zwischen den verbundenen Unternehmen 8

3.1 Grundsätzliche Überlegungen 8

3.2 Arbeitnehmerentsendung und Arbeitgeberbegriff 8

3.3 Entsendungsaufwand 9

3.4 Kriterien für die Einkunftsabgrenzung 11

3.4.1 Veranlassungsprinzip und Fremdvergleich 11

3.4.1.1 Interesse des entsendenden Unternehmens 12

3.4.1.2 Interesse des aufnehmenden Unternehmens 13

3.4.2 Fremdvergleichsmethoden 15

3.5 Indizien für die Feststellung der Interessenlage 17

3.6 Besondere Fallgestaltungen 18

3.6.1 Expertenentsendung 18

3.6.2 Rotationsverfahren 18

3.6.3 Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke 20

3.7 Einheitlicher Aufteilungsmaßstab 20

3.8 Unzutreffende Einkunftsabgrenzung 21

3.9 Know-how-Transfer 22

3.10 Vorteilsausgleich 22

3.11 Betriebsstättenproblematik 23

3.12 Dokumentationspflichten 23

4 Besteuerungsrecht für die Einkünfte auf Arbeitnehmerebene 25

4.1 Einführung 25

4.2 Steuerlicher Wohnsitz des Arbeitnehmers 26

4.3 Anwendung und Einfluss von Doppelbesteuerungsabkommen 27

4.3.1 Grundsätzliche Regelungen 27

4.3.2 Doppelansässigkeit 27

4.4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 29

4.4.1 Dauer des Auslandsaufenthalts maximal 183 Tage 30

4.4.2 Arbeitgeber 30

4.4.3 Vergütung nicht von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat 31

4.4.4 Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt 32

4.4.5 Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns 33

4.4.6 Rückfallklauseln 33

4.5 Lohnsteuereinbehalt in Deutschland 35

4.5.1 Inländischer Arbeitgeber 35

4.5.2 Inländischer wirtschaftlicher Arbeitgeber 37

4.6 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte 38

4.6.1 Nationale Rechtsvorschriften 38

4.6.1.1 Ausstrahlung und Einstrahlung 39

4.6.1.2 Problem der Doppelversicherung/vollständigen Befreiung 40

4.6.2 Entsendung innerhalb der EU bzw. des EWR 40

4.6.2.1 Entsendung im Sinne des Art. 14 VO 1408/71 40

4.6.2.2 Ausnahmegenehmigung nach Art. 17 VO 1408/71 41

4.6.3 Gestaltungsmöglichkeiten 42

4.7 Payroll-Split 42

5 Fazit 43

Anhang 45

Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen 48

Rechtsprechungsverzeichnis 48

Literaturverzeichnis 49

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	=	Absatz
AktG	=	Aktiengesetz
AO	=	Abgabenordnung
APA	=	Advance Pricing Agreement
Art.	=	Artikel
AStG	=	Außensteuergesetz
BB	=	Betriebs-Berater
BFH	=	Bundesfinanzhof
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BV	=	Betriebsvermögen
BZSt	=	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	=	beziehungsweise
ca.	=	circa
DB	=	Der Betrieb
DBA	=	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	=	das heißt
dt.	=	deutsche
EG	=	Europäische Gemeinschaft
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EU	=	Europäische Union
EWR	=	Europäischer Wirtschaftsraum
F.	=	Fach
FGO	=	Finanzgerichtsordnung
gem.	=	gemäß

ggf.	=	gegebenenfalls
Gr.	=	Gruppe
i. d. R.	=	in der Regel
i. S. d.	=	im Sinne des
IStR	=	Internationales Steuerrecht
IWB	=	Internationale Wirtschaftsbriefe
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
MA	=	Musterabkommen
MK	=	Musterkommentar
Nr.	=	Nummer
OECD	=	Organization of Economic Cooperation and Development
PIStB	=	Praxis Internationale Steuerberatung
Rn.	=	Randnummer
Rz.	=	Randziffer
SGB	=	Sozialgesetzbuch
sog.	=	so genannte
StB	=	Der Steuerberater
Tz.	=	Textziffer
u. a.	=	unter anderem
usw.	=	und so weiter
v.	=	vom
vGA	=	verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	=	vergleiche
VO	=	Verordnung
z.B.	=	zum Beispiel

Anhangverzeichnis

Anhang		Seite
1	Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 OECD-MA	45
2	Pflicht zur Lohnsteuer-Erhebung	46
3	Payroll-Split	47

1 Problemstellung

Im internationalen Steuerrecht hat in den vergangen Jahren kaum ein Thema derart an Brisanz gewonnen wie das Gebiet der Verrechnungspreise.[1] So basiert nach Schätzungen der OECD ein Anteil von ca. 60% des weltweiten Handels auf innerkonzernlichen Leistungsbeziehungen, bei denen Verrechnungspreise fakturiert werden.[2]

Als Verrechnungspreis wird allgemein die Bewertung von Leistungsbeziehungen zwischen wirtschaftlichen Leistungseinheiten verstanden. In einem Konzern verbundene Unternehmen berechnen sich gegenseitig für Warenlieferungen, Dienstleistungen usw. vertraglich vereinbarte Preise, die als Verrechnungspreise bezeichnet werden.[3] International tätige Unternehmen sehen sich daher häufig dem Verdacht ausgesetzt, durch unangemessene Ergebnisabgrenzungen, Gewinne in Staaten mit geringer Steuerbelastung zu verlagern.[4]

Diese Problematik führt somit auch in der Betriebsprüfung zu kontroversen Diskussionen.[5] Hierbei wird die Angemessenheit konzerninterner, grenzüberschreitender Verrechnungspreise verstärkt betrachtet.[6] Im Zuge der Verkündung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes am 15.05.2003 wurden für den Steuerpflichtigen weitreichende Dokumentations- und Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten geschaffen.[7]

Mit fortschreitender Globalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten, der Expansion deutscher Unternehmen ins Ausland sowie der EU-Beitritt von zehn Staaten im Jahr 2004 führen dazu, dass deutsche Unternehmen ihre Arbeitnehmer ins Ausland entsenden.[8] Dabei treten neben arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen auch steuerrechtliche Fragen auf.[9]

---

1 Vgl. Endres/Oestreicher, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung, IStR, Beihefter zu Heft 15/2003, S. 1.
2 Vgl. Grotherr, Advance Pricing Agreements, BB 2005, S. 855.
3 Vgl. Vögele/Brenn, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel G, Rn. 11 ff.
4 Vgl. Endres/Oestreicher, Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung, IStR, Beihefter zu Heft 15/2003, S. 1.
5 Vgl. Kaminski/Strunk, Analyse der aktuellen Rechtsprechung, BB 2005, S. 2379.
6 Vgl. Rasch/Rettinger, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation, BB 2007, S. 353.
7 Vgl. Kiesel/Theisen, Steuerstrafrechtliche Risiken, IStR 2006, S. 284.
8 Vgl. Sparfeld/Bobkova, Entsendung dt. AN in die Tschechische Republik, PIStB 2005, S.36.
9 Vgl. Mutscher/Power, Steuerl. Konsequenzen und Gestaltungsüberlegungen, IStR 2002, S. 411.

Auf Unternehmensebene spielt hierbei auch das weniger häufig wahrgenommene Verrechnungspreisproblem der Abgrenzung der Aufwendungen für entsandte Mitarbeiter zwischen den beteiligten Unternehmen eine wichtige Rolle. Vom BMF wurden diesbezüglich am 09.11.2001 neue Verwaltungsgrundsätze herausgegeben, die sich mit der Einkunftsabgrenzung bei Arbeitnehmerentsendung befassen.[10] Ebenfalls von Bedeutung auf Ebene der Unternehmen ist die Betriebsstättenproblematik, die durch die Entsendung von Arbeitnehmern entstehen kann.[11]

Auf Ebene der Arbeitnehmer sind vor allem die lohn- und einkommensteuerlichen Fragestellungen sowie die Verteilung des Besteuerungsrechts für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit relevant.[12]

In der Vergangenheit haben sich mit den Fragestellungen hinsichtlich der Arbeitnehmerentsendung hauptsächlich Rechts- und Steuerabteilungen sowie Berater von multinational tätigen Unternehmen befasst. Mittlerweile haben auch kleine und mittlere Unternehmen ihre Aktivitäten über die nationalen Grenzen ausgedehnt.[13]

Im Rahmen dieser Arbeit soll zunächst auf grundsätzliche Verrechnungspreisthemen eingegangen werden. Im Folgenden wird auf Ebene der beteiligten Unternehmen zur Verrechnungspreisproblematik bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung im Konzern sowie auf Ebene des Arbeitnehmers zu einkommensteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen Stellung genommen. Dabei beziehen sich sämtliche folgende Ausführungen auf Fälle, in denen zwischen Deutschland und dem weiteren beteiligten Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen anhand der OECD-Musterabkommen[14] vorliegt. Die DBA enthalten dabei Regelungen für die Zuweisung des Besteuerungsrechts sowie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Verhältnis der beiden vertragsschließenden Staaten zueinander.[15]

---

[10] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[11] Vgl. Mutscher/Power/Steuerl. Konsequenzen und Gestaltungsüberlegungen, IStR 2002, S. 411.
[12] Vgl. Görl, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, S. 443.
[13] Vgl. Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 257.
[14] OECD: Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organization of Economic Cooperation and Development). Das Musterabkommen entfaltet selbst keine rechtliche Bindungswirkung. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA orientieren sich jedoch regelmäßig nach Inhalt und Aufbau des OECD-MA. Im konkreten Einzelfall sind jedoch die jeweiligen Vorschriften des DBA maßgebend.
[15] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 1.

2 Kernfragen zur Verrechnungspreisproblematik

2.1 Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung

Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen werden zwangsläufig von betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten geprägt. Ein Spielraum für willkürliche Gewinnverlagerungen besteht insoweit also nur eingeschränkt. Damit die Unternehmen den verbleibenden Spielraum nicht für Gewinnverlagerungen nutzen, überprüfen die Finanzbehörden, ob die konzerninternen Leistungen zu angemessenen Bedingungen abgewickelt werden.[16] Als Maßstab für die Überprüfung dieser Bedingungen und der daraus resultierenden Preise wird von den OECD-Mitgliedstaaten der Grundsatz des Fremdvergleichs, der international als „Dealing at Arm's length principle" bezeichnet wird, angewendet.[17]

Generell wird zwischen dem konkreten und dem hypothetischen sowie zwischen dem direkten und indirekten Fremdvergleich unterschieden. Ein konkreter Fremdvergleich ist nur möglich, wenn die Angemessenheit der Verrechnungspreise anhand anderer, tatsächlich existierender Rechtsgeschäfte, die zwischen fremden Dritten abgeschlossen wurden, überprüft werden kann. In allen anderen Fällen handelt es sich um einen hypothetischen Vergleich, also einem fiktiven Preisvergleich, der sich danach richtet, was voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.[18]

Ein direkter Fremdvergleich ist nur möglich, wenn der Gegenstand und die Bedingungen der zum Vergleich herangezogenen Rechtsgeschäfte gleich sind. Das bedeutet, dass nicht nur die Waren oder Dienstleistungen in Bezug auf Gegenstand und Qualität annähernd identisch sein müssen, sondern auch die sonstigen Verhältnisse, wie z.B. Marktverhältnisse, übereinstimmen müssen. Ein direkter Fremdvergleich wird allerdings selten durchführbar sein, so dass zu prüfen ist, ob ein indirekter Fremdvergleich in Frage kommt. Dabei sind Geschäftsbeziehungen als Maßstab heranzuziehen, die zwar nicht identisch, aber zumindest ähnlich sind und bei denen die Unterschiede identifiziert und angepasst werden können.[19]

---

[16] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel C, Rn. 1.
[17] Vgl. Oestreicher, Internationale Verrechnungspreise, S. 2.
[18] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel C, Rn. 4-6.
[19] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel C, Rn. 7-8.

Für den Fremdvergleich ist es erforderlich, dass das zum Vergleich herangezogene Geschäft zwischen voneinander unabhängigen Dritten abgeschlossen wurde.[20] Eine weitere Voraussetzung ist, dass die zu vergleichenden Geschäfte überhaupt vergleichbar sind. Dabei müssen nicht nur die Lieferungen und Leistungen, sondern auch die damit zusammenhängenden Umstände einen Vergleich zulassen.[21]

2.2 Methoden zur Bestimmung des fremdüblichen Entgelts

Zur Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen, wurden von der Finanzverwaltung Methoden entwickelt, die sich am Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.[22] Grundsätzlich wird hier zwischen den sog. Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode) und den Gewinnmethoden (transaktionsbezogene Netto-Margenmethode, Gewinnaufteilungsmethoden) unterschieden.[23] Auf die Einzelheiten dieser Methoden soll im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden.

Die deutsche Finanzverwaltung geht bei der Anwendung der Standardmethoden davon aus, dass diese gleichberechtigt nebeneinander stehen.[24] Es ist jedoch die Methode anzuwenden, die bei der konzerninternen Transaktion am ehesten dem Fremdvergleich entspricht.[25] Dabei ist grundsätzlich die Preisvergleichsmethode die geeignetste Verrechnungspreismethode, da hier der konzernintere Verrechnungspreis mit dem Marktpreis verglichen wird.[26]

Neben den Standardmethoden können unter den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen ersatzweise die Gewinnmethoden angewendet werden. Das ist insbesondere dann gegeben, wenn über die Standardmethoden kein dem Fremdvergleich entsprechendes Ergebnis erzielt werden kann. Durch die Unterzeichnung der OECD-Richtlinien 1995 hat Deutschland dokumentiert, dass sie diese für anwendbar hält, was durch die Anwendung der Finanzverwaltung dieser Methoden in der Praxis bestätigt wird.[27]

---

[20] Vgl. BMF v. 23.02.1983, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.1.
[21] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel C, Rn. 13.
[22] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 51.
[23] Vgl. Schnorberger, in: Oestreicher, Internationale Verrechnungspreise, S. 55.
[24] Vgl. BMF v. 23.02.1983, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.1.
[25] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll? , IWB F. 3 Gr. 1, S. 1874.
[26] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 62.
[27] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn 66-68.

2.3 Advance Pricing Agreements

Mit verbindlichen Vorwegauskünften über Verrechnungspreisgestaltungen, international als Advance Pricing Agreements bezeichnet, sollen künftige Verrechnungspreiskonflikte zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen vermieden werden. Nach der Definition der OECD handelt es sich bei einem APA um eine zeitlich befristete Vereinbarung mit den beteiligten Steuerverwaltungen, in der die wesentlichen preisbestimmenden Faktoren für die Bildung von Verrechnungspreisen, vor allem die Verrechnungspreismethode, festgelegt werden.[28] Zuständig für die Durchführung des Verfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern, welches die Vereinbarungen mit den Landesfinanzbehörden abstimmt.[29] Dabei sind sowohl bei der ausländischen Steuerbehörde, als auch beim BZSt schriftliche APA-Anträge zu stellen, die die zu beurteilenden Sachverhalte umfassend erläutern und die für das Verfahren erforderlichen Aufzeichnungen enthalten.[30]

2.4 Grundlagen der Einkünftekorrektur

Wird bei einer Überprüfung der Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltung die Festsetzung der Verrechnungspreise als nicht mit dem Fremdvergleich entsprechend bewertet, erfolgt eine Korrektur in Höhe des unangemessenen Teils des vereinbarten Entgelts.31 Dabei wird zunächst auf die nationalen Vorschriften eingegangen, bevor die abkommensrechtlichen Normen kurz erläutert werden.

2.4.1 Nationale Vorschriften

Als erste Vorschrift ist hier die Entnahme und Einlage nach § 4 Abs. 1 EStG zu nennen. Bei der Ermittlung des Gewinns durch den Betriebsvermögensvergleich wird der Gewinn durch den Vergleich des BV am Schluss des Wirtschaftsjahres mit dem BV am Schluss des vorangegangen Wirtschaftsjahres verglichen und um den Wert der Entnahmen vermehrt und um den Wert der Einlagen vermindert. Diese Vorschrift betrifft allerdings in erster Linie Einzelunternehmer.[32]

---

[28] Vgl. Grotherr, Advance Pricing Agreements, BB 2005, S. 855-856.
[29] Vgl. BMF v. 05.10.2006, BStBl. I 2006, S. 594, Tz. 2.1.
[30] Vgl. BMF v. 05.10.2006, BStBl. I 2006, S. 594, Tz. 3.1.
[31] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 76.
[32] Vgl. Vögele/Fischer, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel A, Rn. 21-22.

Zweite Vorschrift ist die verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Die vGA darf den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Bei der vGA handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der vom BFH als Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht in Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht, ausgelegt wird.[33] Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsprechung des BFH übernommen.[34]

Weitere Vorschrift ist in diesem Zusammenhang die verdeckte Einlage. Diese liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der KapGes einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.[35] Im KStG findet sich hierzu keine ausdrückliche Regelung, sondern wird über § 8 Abs. 1 KStG auf die für den Betriebsvermögensvergleich gültige Definition nach § 4 Abs. 1 EStG zurückgeführt. Allerdings wird die verdeckte Einlage in den Körperschaftsteuerrichtlinien geregelt.[36]

Als letzte nationale Vorschrift ist die Berichtigung der Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG zu nennen. Danach findet, unbeachtet anderer Vorschriften, eine Berichtigung von Einkünften statt, wenn die Einkünfte eines inländischen Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen zu ihm nahe stehenden Personen dadurch gemindert werden, dass er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die fremde Dritte unter gleichen bzw. ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.[37] Allerdings werden in der Literatur gegen die Anwendung des § 1 AStG gemeinschaftsrechtliche Bedenken geäußert, die mit Urteil vom 21.06.2001 auch vom BFH bestätigt wurden.[38] Hintergrund ist die eventuell schärfere Besteuerung von Auslandssachverhalten bei Anwendung des § 1 AStG als von Inlandssacherhalten, auf die § 1 keine Anwendung findet.[39]

---

[33] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 77.
[34] Vgl. Vögle/Fischer, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel A, Rn. 62.
[35] Vgl. Vögle/Fischer, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel A, Rn. 131.
[36] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 82.
[37] Vgl. Vögle, Fischer in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel A, Rn. 161.
[38] Vgl. Eigelshoven, Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen § 1 AStG, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1761.
[39] Vgl. Borstell, Brüninghaus, Dworaczek, Verrechnungspreiskorrekturen, IStR 2001, S. 757.

2.4.2 Konkurrenzverhältnis der Korrekturnormen

Bei den nationalen Vorschriften besteht die Möglichkeit, dass sich diese überschneiden.[40] Während sich § 1 AStG auf Auslandssachverhalte beschränkt, sind die anderen Vorschriften auch auf reine Inlandssachverhalte anwendbar. Bei grenzüberschreitenden Transaktionen tritt § 1 AStG damit in ein Konkurrenzverhältnis zu den anderen Gesetzesregelungen.[41] Über dieses Konkurrenzverhältnis bestehen unterschiedliche Auffassungen. Es besteht einerseits die Ansicht, dass stets die Vorschrift mit der schärfsten Rechtsfolge Anwendung finden soll, diese bezeichnet man als Idealkonkurrenz. Anderseits besteht die Auffassung, dass § 1 AStG bereits dem Grunde nach durch andere Vorschriften verdrängt werden kann. Dies bezeichnet man als Subsidiaritätsverhältnis.[42]

2.4.3 Abkommensrechtliche Vereinbarungen

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA steht die Besteuerung von Unternehmensgewinnen dem Staat zu, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gestattet es dem Vertragsstaat, Gewinne eines inländischen Unternehmens, welches mit einem ausländischen verbunden ist, zu berichtigen, wenn der Gewinn durch Geschäftsbedingungen beeinträchtigt wurde, die unter unabhängigen Dritten nicht üblich sind. Art. 9 OECD-MA schafft damit keine Rechtsgrundlage für eine Berichtigung, sondern schränkt innerstaatliches Recht ein.[43] Art. 9 Abs. 2 OECD-MA regelt die Gegenberichtigung und trägt damit dazu bei, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Sie greift jedoch nur, wenn die Doppelbesteuerung eine unmittelbare Folge der Erstberichtigung ist, aber nicht, wenn unterschiedliche Vorschriften über die Einkünfteermittlung die Basis der Doppelbesteuerung sind. In diesen Fällen ist eine Gegenberichtigung ausgeschlossen.[44]

---

[40] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 91.
[41] Vgl. Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, Verrechnungspreiskorrekturen, IStR 2001, S. 759.
[42] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 93.
[43] Vgl. Vögle/Fischer, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 19.
[44] Vgl. Vögle/Fischer, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 24.

3 Einkunftsabgrenzung zwischen den verbundenen Unternehmen

3.1 Grundsätzliche Überlegungen

Im Rahmen einer internationalen Arbeitnehmerentsendung ist neben der Zuordnung des Besteuerungsrechtes für die Einkünfte auf Arbeitnehmerebene, siehe Kapitel 4, die Zuordnung des Lohnaufwands für den entsendeten Arbeitnehmer auf Ebene der Unternehmen zu klären.[45]

Das natürliche Bestreben eines Unternehmens ist es, seine Ausgaben, auch innerhalb des Konzerns, möglichst gering zu halten. Die dennoch anfallenden Beträge sollen dann dorthin verlagert werden, wo die steuerlichen Ersparnisse am größten sind. Im Gegensatz dazu wird dem Wunsch des ins Ausland entsandten Arbeitnehmers, dass seine Nettobezüge mindestens ebenso hoch sind wie die in seinem Heimatland, i. d. R. entsprochen. Daher sind Mehrbelastungen für die Konzernunternehmen häufig unvermeidbar. Hieraus ergibt sich hinsichtlich der steuerlichen Belastung beim Arbeitnehmer, der Pflicht zur Einbehaltung der Lohnsteuer im Heimat- und Gastland, der Frage nach dem Betriebsausgabenabzug bei den beteiligten Unternehmen und hinsichtlich der Verpflichtung zur Weiterbelastung der Entsendekosten oder der Begründung einer ungewollten Betriebsstätte ein Risikopotential, wenn die Entsendung, entgegen dem wirtschaftlichen Sachverhalt und in Unkenntnis der steuerlichen Vorschriften in Heimat- und Gastland, gestaltet wird.[46]

Mit den vom BMF am 09.11.2001 herausgegebenen sog. Verwaltungsgrundsätzen - Arbeitnehmerentsendung hat sich der BMF dieser Problematik angenommen und den deutschen Unternehmen ein Leitfaden für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung in Fällen der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung vorgegeben.[47]

3.2 Arbeitnehmerentsendung und Arbeitgeberbegriff

Eine Arbeitnehmerentsendung liegt gem. den „Verwaltungsgrundsätzen-Arbeitnehmerentsendung“ vom 09.11.2001 dann vor, wenn ein Arbeitnehmer mit seinem bisherigen Arbeitgeber (entsendendes Unternehmen) vereinbart, für eine befristete Zeit in einem verbundenen Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) auf der Grundlage einer arbeitsrechtlichen Vereinbarung tätig zu werden oder das aufneh-

[45] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 11.
[46] Vgl. Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 260.
[47] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.

mende Unternehmen als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist.[48] Dies ist der Fall, wenn das aufnehmende Unternehmen den entsandten Mitarbeiter in seinen Geschäftsbetrieb integriert und weisungsbefugt ist sowie die Vergütungen für die geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt.[49] Dabei ist es unerheblich, ob die Vergütung direkt an den Arbeitnehmer ausbezahlt wird oder ein anderes Unternehmen für das aufnehmende Unternehmen in Vorlage tritt.[50]

Von der erforderlichen Integration des Arbeitnehmers in das aufnehmende Unternehmen ist auszugehen, wenn diese länger als drei Monate dauert.[51] Die Finanzverwaltung geht weiterhin davon aus, dass das aufnehmende Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber sein soll, wenn der Arbeitnehmer für weniger als drei Monate tätig wird, sich dies aber dauerhaft wiederholt. Unklar bleibt jedoch, in welchen Fällen von einer dauerhaften Wiederholung auszugehen ist.[52]

Von der Arbeitnehmerentsendung ausgenommen sind die Fälle des gewerblichen Arbeitnehmerverleihs.[53] Ebenfalls abzugrenzen ist die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem verbundenen Unternehmen, die auf einer Dienst- oder Werkleistungsvereinbarung beruht und der Arbeitnehmer des entsendenden Unternehmens bei einem anderen verbundenen Unternehmen tätig wird und der Arbeitslohn Bestandteil der Dienstleistung ist.[54] Hierunter fallen beispielsweise Aufenthalte für Montage- und Installationsarbeiten.[55]

Das Verrechnungspreisproblem besteht in diesem Fall dann in der Bestimmung einer fremdvergleichsüblichen Vergütung für diese Dienstleistung und somit inklusive einer Gewinnkomponente.[56] Außerdem stellt sich das Problem der Begründung einer Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens.[57]

3.3 Entsendungsaufwand

Die der Entsendung zuzuordnenden und somit von der Einkunftsabgrenzung erfassten Personalaufwendungen werden seitens der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben

[48] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 2.1.
[49] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[50] Vgl. BFH v. 21.08.1985, BStBl. II 1986, S. 4.
[51] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1822.
[52] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 14.
[53] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[54] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1821 f.
[55] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[56] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 2.1.
[57] Vgl. Kroppen, Rasch, Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1822.

vom 09.11.2001 umfassend dargestellt. Sie beinhalten nicht nur das Grundgehalt des Arbeitnehmers, sondern auch eine Reihe weiterer Aufwandspositionen.[58] Unter den Aufwand der Arbeitnehmerentsendung, somit auch Gegenstand einer möglichen Gewinnkorrektur, sind alle direkten und indirekten Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit im Entsendungszeitraum stehen, soweit sie das Ergebnis des aufnehmenden und/oder des entsendenden Unternehmens gemindert haben. Dabei ist es für den Betriebsausgabenabzug aus deutscher Sicht unerheblich, in wie weit diese zum steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers gehören oder nicht.[59]

Zu den Kosten der Arbeitnehmerentsendung gehören somit u. a.:[60]

- Vergütung (Festgehalt, Jahressonderzahlungen, variable Bezüge)
- Sachbezüge (z.B. Firmenwagen, Wohnung im Gastland)
- Ersatz der Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, Schulgeld, Internatskosten
- Auslandszulagen, Ausgleichszulagen für höhere Lebenshaltungskosten und höhere Abgaben, Kaufkraftausgleich
- Sozialversicherungsbeiträge im Heimat- und/oder Gastland
- Kosten für die betriebliche Altersvorsorge (z.B. Zuführung zur Pensionsrückstellung, Einzahlungen in Pensionsfonds)
- Umzugskosten, Reisekosten, Kosten für Familienheimfahrten
- Übernahme eines Anteils an der Steuerbelastung des Arbeitnehmers

Gewinnzuschläge sind nur im Rahmen eines Leistungsaustausches, z.B. bei Dienstleistungen, zu berücksichtigen und somit beim Lohnaufwand für den Arbeitgeber aufgrund des Veranlassungsprinzips nicht zulässig.[61] Begründet wird dies durch die Finanzverwaltung dadurch, dass beim aufnehmenden Unternehmen originäre Kosten

[58] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 15.
[59] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[60] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 2.3.
[61] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 16.

entstehen.[62] Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung erscheint sachgerecht, da durch die Arbeitnehmerüberlassung kein Leistungsaustausch begründet wird.[63]

Die Abgrenzung in den Verwaltungsgrundsätzen zwischen der Arbeitnehmerentsendung zum Leistungsaustausch auf Basis eines Dienst- oder Werkleistungsvertrages ist in diesem Zusammenhang besonders zu begrüßen.[64] Letztere sind nämlich zwischen verbundenen Unternehmen im Regelfall mit Gewinnzuschlag abzurechnen.[65]

3.4 Kriterien für die Einkunftsabgrenzung

3.4.1 Veranlassungsprinzip und Fremdvergleich

Ausgangspunkt für die zutreffende Einkunftsabgrenzung ist die Frage, ob der vom entsandten Arbeitnehmer verursachte Aufwand betrieblich veranlasst ist und ob die Übernahme des Aufwands für den jeweiligen Arbeitnehmer dem Fremdvergleich entspricht.[66]

Der Lohnaufwand ist von dem Unternehmen zu tragen, in dessen Interesse die Entsendung erfolgt. Es ist daher dem Grunde nach zu prüfen, ob die Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers ausschließlich im betrieblichen Interesse des aufnehmenden Unternehmens liegt oder ob die Tätigkeit ganz oder teilweise durch das Interesse des entsendenden Unternehmens verursacht ist.[67] Weiterhin ist der Höhe nach zu prüfen, ob dieser Aufwand den Aufwand, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für einen vergleichbaren Arbeitnehmer getragen hätte, nicht übersteigt.[68]

Für die Einkunftsabgrenzung wird somit unmittelbar auf den Fremdvergleich abgestellt. Die rechtssystematische Beurteilung der Frage des Verhältnisses zwischen Veranlassungsprinzip und Fremdvergleich spielt für die praktische Umsetzung eine untergeordnete Rolle. Dennoch sind die Verwaltungsgrundsätze hier nicht exakt formuliert. Zu kritisieren ist, dass zur Beurteilung des Aufwands für die Arbeitnehmerentsendung das Fremdvergleichsprinzip mit dem korrekten Verständnis des Begriffs

---

[62] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1822.
[63] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 16.
[64] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1823 f.
[65] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 16.
[66] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.
[67] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.1.
[68] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185.

der Betriebsausgabe vermischt wird.[69] Für den Betriebsausgabenabzug ist entscheidend, dass eine Leistung betrieblich veranlasst sein muss und damit in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht.[70]

Kann vom Steuerpflichtigen die betriebliche Veranlassung also dem Grunde nach dargelegt werden, stellt sich die Frage nach der Höhe nicht mehr. Die Verwaltungsgrundsätze gehen daher fehl, wenn sie die Höhe der Aufwendungen für einen Arbeitnehmer in Frage stellen. Im Gegenteil ist es so, dass die betrieblich veranlassten Aufwendungen nicht zweckmäßig, üblich oder angemessen sein müssen.[71]

3.4.1.1 Interesse des entsendenden Unternehmens

Bei der Prüfung des betrieblichen Interesses des (inländischen) entsendenden Unternehmens ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die gesamte Arbeitsleistung des entsendeten Arbeitnehmers dem aufnehmenden Unternehmen zugute kommt und somit alle Aufwendungen von diesem zu tragen sind.[72]

Ebenfalls zu prüfen ist allerdings, ob auch ein Interesse des entsendenden Unternehmens besteht. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Vergütung über dem Lohnniveau des Ansässigkeitsstaates des aufnehmenden Unternehmens liegt. Das Interesse des entsendenden Unternehmens wird beispielsweise dadurch erkennbar, dass der entsandte Arbeitnehmer Planungs-, Kontroll- oder Koordinierungsaufgaben für das entsendende Unternehmen wahrnimmt oder dass die gesammelte Auslandserfahrung nach der Rückkehr in das entsendende Unternehmen eingebracht wird.[73] Außerdem spricht die ständige Besetzung von Arbeitsplätzen bei Tochtergesellschaften im Rotationsverfahren durch Arbeitnehmer der Konzernobergesellschaft für ein betriebliches Interesse des entsendenden Unternehmens.[74]

Auch wenn in dem BMF-Schreiben anerkannt wird, dass die Tätigkeit des Arbeitnehmers auch durch das betriebliche Interesse des entsendenden Unternehmens veranlasst sein kann, so wird der, gegebenenfalls auch anteilige, Betriebsausgaben-

---

[69] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1825.
[70] Vgl. Heinicke, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 4 EStG Rz. 480.
[71] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1825.
[72] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 18.
[73] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1185-1186.
[74] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.1.1.

abzug ausdrücklich nur dann gewährt, wenn das entsendende (inländische) Unternehmen sein betriebliches Interesse nachweist.[75]

3.4.1.2 Interesse des aufnehmenden Unternehmens

Im umgekehrten Fall, nämlich der Prüfung eines inländischen aufnehmenden Unternehmens wird seitens der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nur bereit wäre, Personal zu beschäftigen, das für den Betrieb benötigt wird und nur den Aufwand tragen würde, den er auch für die Beschäftigung eines lokalen, vergleichbaren Arbeitnehmers aufbringen würde.[76] Dabei ist auf den gesamten Aufwand abzustellen, der das Ergebnis des aufnehmenden Unternehmens gemindert hat, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe der Arbeitnehmer von der Entsendung einen finanziellen Vorteil hat.[77]

Wird der entsandte Arbeitnehmer ausschließlich für das aufnehmende Unternehmen tätig, hat dies jedoch nicht automatisch zur Folge, dass stets der volle Aufwand als Betriebsausgabe bei diesem Unternehmen zu behandeln ist.[78] Verursacht der entsandte Arbeitnehmer bei aufnehmenden inländischen Unternehmen höhere Aufwendungen als lokale Arbeitnehmer mit vergleichbaren Aufgaben und Funktionen, so hat das inländische Unternehmen nachzuweisen, inwieweit der höhere Teil des Gesamtaufwandes einen zusätzlichen Nutzen bringt und somit im betrieblichen Interesse des aufnehmenden Unternehmens liegt.[79] Dies kann z.B. der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer über Spezialwissen verfügt, welches dem aufnehmenden Unternehmen ermöglicht, über den Mehraufwand hinausgehende, höhere Erlöse zu erzielen. Kann dieser Nachweis nicht geführt werden, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass der Mehraufwand durch das Nahestehen veranlasst ist und damit vom entsendenden Unternehmen zu tragen ist.[80]

Hinsichtlich der Beurteilung der Verursachung der Entsendungskosten wird in dem BMF-Schreiben folglich zwischen dem Fall, dass eine inländische Gesellschaft einen Arbeitnehmer entsendet, dem sog. Outboundfall, und der Variante, dass eine inländi-

[75] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 18.
[76] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 19.
[77] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.1.2.
[78] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1826.
[79] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1186.
[80] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.1.2.

sche Gesellschaft einen Arbeitnehmer aufnimmt, sog. Inboundfall, unterschieden.[81] Es wird zwar zutreffend festgestellt, dass ein entsandter Arbeitnehmer im Interesse des aufnehmenden Unternehmens tätig wird, aber jedoch nur für inländische entsendende Unternehmen. Richtig ist ebenfalls, dass auch das entsendende Unternehmen ein Interesse an der Entsendung haben kann und Teile der Vergütung des Arbeitnehmers übernehmen wird. Folgerichtig gilt dann, dass Teile der Aufwendungen für einen von einer inländischen Gesellschaft aufgenommenen Arbeitnehmer von der entsendenden ausländischen Gesellschaft zu übernehmen sind. Für die inländische Gesellschaft bedeutet dies, dass möglicherweise nicht der volle Aufwand als Betriebsausgabe zu behandeln ist.[82]

Bei der Entsendung durch eine inländische Gesellschaft trägt diese die Beweislast für die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen. Dagegen hat die inländische aufnehmende Gesellschaft gegebenenfalls den Nachweis zu führen, dass ein Mehraufwand für den aufgenommenen Arbeitnehmer tatsächlich im Interesse der aufnehmenden Gesellschaft geleistet wird. In den Rechtsfolgen, falls der Nachweis nicht erbracht werden kann, liegt ein Widerspruch. Erbringt eine entsendende inländische Gesellschaft den entsprechenden Nachweis nicht, sind die Kosten vollständig an die aufnehmende (ausländische) Gesellschaft zu belasten. Im Gegensatz dazu soll die entsendende (ausländische) Gesellschaft verpflichtet sein, den Mehraufwand zu tragen, wenn die aufnehmende inländische Gesellschaft das betriebliche nicht nachweisen kann.[83]

Diese sich widersprechende Auffassung der Finanzverwaltung ist offenkundig und systematisch nicht erklärbar und sollte einer gerichtlichen Überprüfung unterzogen werden.[84] Es ist nicht ersichtlich, warum einmal das aufnehmende Unternehmen und im anderen Fall das entsendende Unternehmen den Mehraufwand tragen soll. Das Problem der Verwaltungsgrundsätze liegt hierbei an dem uneinheitlichen Kriterium der Beurteilung, dass beim entsendenden Unternehmen auf dessen Interesse und beim aufnehmenden Unternehmen auf das Lohnniveau abstellt.[85]

---

[81] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 19.
[82] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1825-1826.
[83] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1826.
[84] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 19.
[85] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1826.

3.4.2 Fremdvergleichsmethoden

Zur Ermittlung einer angemessenen Aufwandszuordnung sieht die Finanzverwaltung in Ihrem Schreiben vom 09.11.2001 Preisvergleichsmethoden vor.[86] Diese Preisvergleichsmethoden, in Form des betriebsinternen oder betriebsexternen Fremdvergleichs, sind vorrangig vorzunehmen. Sind diese Vergleichsdaten nicht verfügbar, ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen.[87] Diese vorrangige Anwendung der Preisvergleichsmethode ist deshalb verwunderlich, da in den Verwaltungsgrundsätzen von 1983 eine solche Rangfolge für Standardmethoden bei der Prüfung von Verrechnungspreisen nicht besteht.[88] Diese Auffassung wurde auch vom Bundesfinanzhof nochmals bestätigt.[89]

Beim betriebsinternen Fremdvergleich wird untersucht, welchen Aufwand das aufnehmende Unternehmen für vergleichbare, nicht entsandte Arbeitnehmer trägt.[90] Beim betriebsexternen Fremdvergleich untersucht man, welchen Aufwand unabhängige Unternehmen, die unter den gleichen Bedingungen in demselben Staat wie das aufnehmende Unternehmen tätig sind, für einen vergleichbaren Arbeitnehmer tragen.[91] Hierbei besteht jedoch die Gefahr, dass sich weder ein betriebsinterner noch ein betriebsexterner Fremdvergleich führen lässt und die Finanzverwaltung auf die unscharfe Methode des hypothetischen Fremdvergleichs zurückgreifen wird. Der betriebsinterne Fremdvergleich wird dabei besonders häufig bei einer Expertenentsendung scheitern, da es an vergleichbarem lokalem Personal mangelt. Der externe Fremdvergleich wird aufgrund fehlender vergleichbarer Entsendungssituationen unter fremden Dritten scheitern.[92]

Im Rahmen eines hypothetischen Fremdvergleichs ist festzustellen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens bei gleichen Geschäftsbedingungen den Aufwand für den entsandten Arbeitnehmer in vollem Umfang allein getragen hätte oder ob er eine Kostenbeteiligung vom entsendenden Unternehmen gefordert hätte.[93] Für die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs ist der Bezug auf Indizien für die Bestimmung der Interessenlage

[86] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 20.
[87] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.2.
[88] Vgl. BMF v. 23.02.1983, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.1.
[89] Vgl. BFH v. 17.10.2001, BStBl. II 2004, S. 171.
[90] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 20.
[91] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.2.3.
[92] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1826.
[93] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1186.

erforderlich, wie beispielsweise die Art der ausgeübten Funktion, die Verfügbarkeit gleichwertiger Arbeitskräfte auf dem lokalen Arbeitsmarkt, der Ausgangspunkt der Initiative für die Entsendung und den Zusammenhang der Mehraufwendungen des entsandten Arbeitnehmers und dessen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens.[94] Dieser höhere wirtschaftliche Nutzen, z.B. weil durch die besondere Eigenart der vom entsandten Arbeitnehmer geschaffenen Produkte die Mehraufwendungen über entsprechend höhere Erlöse mehr als ausgeglichen werden, muss über einen überschaubaren Zeitraum nachgewiesen werden.[95] Die Finanzverwaltung sieht dabei einem Zeitraum von drei Jahren als überschaubar an.[96]

Auch in diesem Fall wird vom Steuerpflichtigen eine höhere Nachweispflicht verlangt. Ebenfalls ist zu klären, warum ein Zeitraum von drei Jahren als überschaubar gelten soll. Weiterhin wird die Frage, wie die Steigerung der Erlöse nachvollzogen werden soll. An dem Beispiel der Entsendung eines technischen Experten zu einer Produktionsgesellschaft kann dieser Sachverhalt verdeutlicht werden. Seine Tätigkeit ist soweit von der Erzielung der Erlöse durch den Vertrieb entfernt, dass sich ein Zusammenhang kaum herstellen lässt.[97]

Für die Praxis ist daher zu befürchten, dass die Finanzverwaltung bei einer Entsendung zu einer inländischen Gesellschaft, die in einer Verlustphase ist, die Abzugsfähigkeit der Gehaltskosten anzweifeln wird, wobei hierfür die Rechtsgrundlage fehlt. Außerdem ist fraglich, ob seitens der Finanzverwaltung für Entsendungen zu ausländischen Gesellschaften mit Verlusten die gleichen Kriterien gelten.[98]

Sind entsprechende Vergleichsdaten verfügbar, bevorzugt die Finanzverwaltung die Preisvergleichsmethode anhand des betriebsinternen oder betriebsexternen Fremdvergleichs, die zu deutlich exakteren Ergebnissen als der hypothetische Fremdvergleich führt.[99]

Fraglich erscheint allerdings, ob die Preisvergleichsmethode alleine geeignet ist das Kernproblem der Aufwandszuordnung, nämlich die Zuordnung der Mehraufwendungen, zu lösen. Im Regelfall werden Zusatzzahlungen als Anreiz für den entsandten Arbeitnehmer bezahlt, die nicht im ortsüblichen Gehaltsniveau reflektiert sein kön-

[94] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 22.
[95] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1826.
[96] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.2.3.
[97] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1827.
[98] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1827.
[99] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1860.

nen. Dennoch können diese Aufwendungen im Interesse des aufnehmenden Unternehmens liegen. Bei Anwendung der Preisvergleichsmethode werden die lokalen Lohnkosten als Indiz für die Üblichkeit der Lohnaufwendungen genutzt. Die Zusatzaufwendungen können damit nur über den Rückgriff auf den hypothetischen Fremdvergleich gerechtfertigt werden.[100]

Neben den bereits aufgeführten Problemen der Preisvergleichsmethoden ergibt sich noch ein weiterer Fehler: Die Methoden sind auf den Outbound-Fall unmittelbar nicht anwendbar. Sie tragen nichts zum direkten Nachweis zur betrieblichen Veranlassung des inländischen entsendenden Unternehmens bei. Alle drei Methoden stellen ausschließlich auf die Verhältnisse beim ausländischen aufnehmenden Unternehmen ab. Um daraus in belastender Weise das Interesse der inländischen Gesellschaft ableiten zu können, bedarf es der vollständigen Dokumentation der maßgebenden Verhältnisse im Ausland. Selbst wenn diese aufgrund der Mitwirkungspflichten nach § 90 AO vorliegen, würde sie nichts über die Angemessenheit der Aufwendungen im Inland aussagen, sondern belegen lediglich die Angemessenheit im Ausland.[101]

3.5 Indizien für die Feststellung der Interessenlage

Zur Feststellung der Interessenlage bei der Arbeitnehmerentsendung hat die Finanzverwaltung u. a. folgende Beurteilungskriterien zur Verfügung gestellt:[102]

- Die ausgeübte Funktion, die benötigten Kenntnisse, der Tätigkeitsort,
- die üblichen Aufwendungen im Arbeitsmarkt des Tätigkeitsstaates für vergleichbare Arbeitnehmer,
- der Zusammenhang der Aufwendungen für den entsandten Arbeitnehmer und seinen Beitrag zum wirtschaftlichen Erfolg,
- von welchem Unternehmen die Initiative für die Entsendung ausging,
- ob im Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens ein Angebot an Arbeitskräften mit erforderlichen Qualifikationen nicht vorhanden und auch nicht im Rahmen betrieblicher Ausbildung zu schaffen ist,

[100] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 24.
[101] Vgl. Görl, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, S. 446.
[102] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.3.

- ob gleichwertige Arbeitskräfte im Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens verfügbar sind und diese einen geringern Aufwand verursachen,
- ob der Arbeitnehmer Koordinierungs- und Kontrollaufgaben wahrnimmt,
- ob der Arbeitnehmer im Rahmen eines Rotationssystems entsandt wurde.

3.6 Besondere Fallgestaltungen

Die Finanzverwaltung erläutert in den Verwaltungsgrundsätzen die Bestimmung der Interessenlage beispielhaft anhand von drei Fallkonstellationen.[103] Dabei werden folgende typische Grundfallgestaltungen erörtert und Lösungen zugeführt.[104]

3.6.1 Expertenentsendung

In Einzelfällen, besonders bei projektbezogener Entsendung, kommt es dem aufnehmenden Unternehmen auf das besondere Fachwissen des Arbeitnehmers an.[105] Dieser ist auf dem Arbeitsmarkt des aufnehmenden Unternehmens nicht bzw. nur mit erheblichem Aufwand zu rekrutieren.[106]

Daher spricht diese Konstellation für eine betriebliche Veranlassung der Entsendung durch das aufnehmende Unternehmen.[107] Die Aufwendungen werden somit auch zweifelsfrei diesem Unternehmen zugeordnet.[108]

3.6.2 Rotationsverfahren

Das Rotationsverfahren ist vielfach in zentral geführten Konzernen anzutreffen.[109] Unabhängige Unternehmen praktizieren es üblicherweise nicht in der Form, wie es Konzerne durchführen. Dennoch entzieht sich die konzerninterne Personalentsendung im Rahmen eines Rotationssystems nicht einem Fremdvergleich, da sich Beurteilungsmaßstäbe aus dem Vergleich von Gehaltsaufwendungen und vor allem aus dem Maßstab des Handels eines ordentlichen Geschäftsmannes ergeben.[110]

Es ist dadurch gekennzeichnet, dass durch das entsendende Unternehmen ständig Arbeitsplätze beim aufnehmenden Unternehmen im Rotationsverfahren besetzt wer-

[103] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 25.
[104] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1860.
[105] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.4.1.
[106] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1860.
[107] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 25.
[108] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1827.
[109] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.
[110] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1860.

den.[111] Das kann beispielsweise dadurch erfolgen, dass Schlüsselpositionen in den Tochtergesellschaften zur Durchsetzung einer einheitlichen Unternehmensstrategie regelmäßig durch Personal der Konzernzentrale besetzt werden.[112] Dabei kann das aufnehmende Unternehmen bei der Stellenbesetzung nicht frei entscheiden, sondern hat bestimmte Positionen mit Arbeitnehmern des entsendenden Unternehmens zu besetzen.[113] Die Finanzverwaltung geht daher davon aus, dass die Entsendung auch im Interesse des entsendenden Unternehmens erfolgt und die Mehraufwendungen dementsprechend auch von diesem zu tragen sind.[114]

Von besonderer Problematik sind die Fälle, in denen Experten im Rahmen eines Rotationsverfahrens entsendet werden. Die Finanzverwaltung geht in ihren Verwaltungsgrundsätzen davon aus, dass diese Fälle nach dem Rotationsverfahren und nicht etwa unter die Expertenentsendung fallen.[115] Das hat zur Folge, dass eine Mitveranlassung durch das entsendende Unternehmen anzunehmen ist und dieses daher einen Teil der Aufwendungen zu tragen hat.[116]

Diese pauschale Aussage der Finanzverwaltung wird in der Literatur kontrovers diskutiert. Es wird dahingehend argumentiert, dass diese Regelung nicht anwendbar ist, da ein entsprechender Experte am Arbeitsmarkt nicht verfügbar ist und damit zweifelsfrei das Interesse des aufnehmenden Unternehmens anzunehmen ist. Auch ein Rotationsverfahren für die Expertenentsendung vermag daran nichts zu ändern und die Vermutungsregel der Finanzverwaltung ist daher nicht nachvollziehbar.[117] Demgegenüber wird auch die Auffassung vertreten, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter in Fällen, in denen er einen Experten dauerhaft und essenziell benötigt, nicht dauerhaft ausleihen würde um sich somit dauerhaft von einem anderen Unternehmen abhängig zu machen. Vielmehr würde er gemäß den im Wirtschaftsleben üblichen Verfahrensweisen (Fremdvergleichverhalten) die benötigten Experten selbst ausbilden.[118] Die von der Finanzverwaltung getroffene Anscheinsvermutung ist als pauschale Aussage daher nicht angemessen und im Einzelfall kritisch zu prüfen.[119]

---

[111] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.4.2.
[112] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.
[113] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.4.2.
[114] Vgl. Borstell ,in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.
[115] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1861.
[116] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.
[117] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1827.
[118] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1861.
[119] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.

3.6.3 Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke

Werden Arbeitnehmer nur zu Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken entsandt, so hat nach Auffassung der Finanzverwaltung das entsendende Unternehmen den Mehraufwand zu tragen.[120] Probleme kann es dabei bei der Feststellung des lokalen Lohnniveaus für vergleichbare Arbeitnehmer geben. Weiterhin scheint die Frage, nach welcher Maßgabe der Ausbildungsstand bzw. die damit zusammenhängenden Einsatzmöglichkeiten des betreffenden Arbeitnehmers mit dem des lokalen Personals verglichen werden kann nicht ganz unproblematisch.[121]

3.7 Einheitlicher Aufteilungsmaßstab

In einem früheren Entwurf der Verwaltungsgrundsätze hat die Finanzverwaltung einen sog. safe haven vorgesehen, wonach von einer eingehenden Prüfung seitens der Finanzverwaltung Abstand genommen werden konnte, wenn die Gesamtaufwendungen im Verhältnis 80:20 zwischen aufnehmendem und entsendendem Unternehmen aufgeteilt werden. Diese Auffassung wurde aber u. a. aufgrund EG-rechtlicher Bendenken bezüglich steuerschädlichem Wettbewerb aufgegeben.[122]

Dennoch wurde zur Vereinfachung der Ermittlung in der Betriebsprüfungspraxis im Zuge einer typisierenden Betrachtung einer Vereinfachungsregel eingeführt.[123] Bei einer größeren Anzahl von Entsendungen, die den Interessen des entsendenden und aufnehmenden Unternehmens dient, kann in Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und dem Unternehmen ein einheitlicher Aufteilungsmaßstab für alle Entsendungen angewandt werden. Dieser Aufteilungsmaßstab kann dann in Abstimmung zwischen der Finanzverwaltung und dem Unternehmen im Prüfungszeitraum und allen bis zum Prüfungsende abgelaufenen Wirtschaftsjahren zugrunde gelegt werden.[124] Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann dieser auch für die Zukunft Anwendung finden. Allerdings muss er in seiner Angemessenheit jedoch regelmäßig auf sich ändernde wirtschaftliche Verhältnisse hin überprüft und entsprechend angepasst werden.[125]

---

[120] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 26.
[121] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 27.
[122] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1861.
[123] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 30.
[124] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 3.5.
[125] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 30.

Da der ursprünglich vorgesehene Aufteilungsmaßstab von 80:20 in zahlreichen Konzernen praktiziert wird und bislang auch keine Formel zur Ermittlung der Interessenlage entwickelt werden konnte um diese in die Berechnung eines Aufteilungsmaßstabes einfließen zu lassen, ist damit zu rechen, dass in der Praxis doch regelmäßig der Aufteilungsmaßstab von 80:20 Anwendung findet.[126]

Die Möglichkeit eines einheitlichen Aufteilungsmaßstabes aller Arbeitnehmerentsendungen innerhalb des Prüfungszeitraumes und möglicherweise auch für Folgejahre ist ausdrücklich zu begrüßen. Allerdings bleibt unklar, wann eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse anzunehmen sein soll und somit eine Anpassung des Aufteilungsmaßstabes zur Folge hätte.[127]

3.8 Unzutreffende Einkunftsabgrenzung

Als Folge einer nicht sachgerechten Zuordnung der Aufwendungen einer Arbeitnehmerentsendung, d.h. die Aufwendungen werden nicht der jeweiligen betrieblichen Interessenlage zugeordnet, sieht die Finanzverwaltung vor, die Einkünfte nach den maßgeblichen Vorschriften zu berichtigen.[128] Welche dies im Detail sind, bleibt allerdings unklar. In Betracht kommen die allgemeinen Normen zur Gewinnkorrektur, d.h. die Grundsätze zur verdeckten Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, der verdeckten Einlage gem. § 4 Abs. 1 und 5 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG und § 8 Abs. 1 KStG sowie der Hinzurechnung nach § 1 AStG.[129]

Auf diese Korrekturvorschriften wurde bereits in Kapitel 2 näher eingegangen und werden daher an dieser Stelle nicht nochmals detaillierter erläutert.

Weiterhin scheinen die Verwaltungsgrundsätze für die Beurteilung der Angemessenheit der Aufwandsaufteilung auch die allgemeine Definition des Betriebsausgabenbegriffs heranziehen zu wollen. Der Betriebsausgabenbegriff ist allerdings nicht geeignet die Angemessenheit der Aufwandszuordnung festzulegen, da er lediglich einen wirtschaftlichen Zusammenhang und keine Angemessenheit voraussetzt.[130] Auf diesen Sacherverhalt wurde unter Punkt 3.4.1 bereits näher Stellung genommen.

[126] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1861.
[127] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1828.
[128] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 4.1.
[129] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 32.
[130] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 33.

3.9 Know-how-Transfer

Mit der Tätigkeit entsandter Experten geht regelmäßig auch die Übermittlung von Kenntnissen und Erfahrungen (z.B. Vorbildwirkung) dieser Person, die durch die bloße Tätigkeit vermittelt werden, an das aufnehmende Unternehmen einher. Diese sind Bestandteil und Grund der Entsendung und daher nicht gesondert zu vergüten.[131] Dennoch ist zu beachten, dass durch die Entsendung ein konkreter Know-how-Transfer (Pläne, Muster, Verfahren, Formeln, Patente usw.) stattfinden kann, der zwischen Dritten gesondert vergütet werden würde.[132]

Das kann z.B. dann der Fall sein, wenn konzerninterne Großanlagen von entsandten Mitarbeitern geprüft, gewartet oder eingestellt werden. Dies geschieht oftmals unter Zuhilfenahme von Computerprogrammen, Wartungsanweisungen oder Konstruktionsplänen.[133]

3.10 Vorteilsausgleich

Macht ein Unternehmen geltend, dass die Aufwendungen für entsandte Arbeitnehmer bei der Bildung von Verrechnungspreisen für z.B. konzerinternen Warenverkehr oder Dienstleistungen berücksichtigt worden sind, kann ein Vorteilsausgleich geltend gemacht werden. Dabei müssen die erforderlichen Voraussetzungen der Verwaltungsgrundsätze vom 23.02.1983 erfüllt sein.[134]

Der Vorteilsausgleich setzt voraus, dass die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang stehen und auch unter Fremdbedingungen mit derselben Person abgeschlossen worden wären. Weiterhin müssen die Vor- und Nachteile der einzelnen Geschäfte sorgfältig quantifiziert werden und die Vorteilsverrechnung muss vereinbart gewesen sein.[135]

Für die Praxis ist der bedeutsame Fall zu beachten, dass eine Muttergesellschaft zur Übernahme von Führungsaufgaben Mitarbeiter an Vertriebsgesellschaften entsendet, die für einen bestimmten Markt verantwortlich sind. Hierbei muss es für eine Angemessenheit der Gewinnabgrenzung zwischen den verbundenen Unternehmen ausreichen, dass die Vertriebsgesellschaft auf Grundlage der Wiederverkaufsmetho-

[131] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 4.2.
[132] Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Die neuen Verwaltungsgrundsätze, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1862.
[133] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1187.
[134] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 4.3.
[135] Vgl. BMF v. 23.02.1983, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.3.2.

de einen angemessenen Gewinn erzielen kann. Ist das der Fall, darf keine weitere Korrektur nach den Verwaltungsgrundsätzen vom 09.11.2001 erfolgen, unabhängig davon, ob eine direkte Zuordnung der Personalaufwendungen zu den einzelnen Transaktionen festzustellen ist.[136]

3.11 Betriebsstättenproblematik

Bei der Entsendung von Mitarbeitern ist aufmerksam darauf zu achten, dass durch die entsandten Mitarbeiter keine ungewollte Betriebsstätte begründet wird. Die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte richtet sich zunächst ausschließlich nach den nationalen Vorschriften. Ein davon teilweise abweichender Betriebsstättenbegriff in den DBA, wie er z.B. In Art. 5 OECD-MA geregelt ist, kommt nur hinsichtlich der Aufteilung des Besteuerungsrechts der Vertragsstatten zur Anwendung.[137]

Eine Betriebsstätte ist nach § 12 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach § 13 AO ist zu prüfen, ob ein ständiger Vertreter besteht. Liegt also eine Betriebsstätte nach innerstattlichem Recht vor, so ist nach DBA zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht der Einkünfte zusteht.[138]

Die Annahme einer Betriebsstätte und die Handhabung der Aufwandszuordnung wirken sich auch direkt auf die steuerliche Behandlung der Arbeitnehmer im In- und Ausland aus. Bei den Arbeitnehmern kann in DBA-Fällen, die dem Art. 15 OECD-MA entsprechen, die Steuerpflicht vom ersten Tag an wechseln, wenn nachträglich, z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, eine Betriebsstätte angenommen wird.[139]

Bei Entsendungen ist es daher von den eingeschalteten Beraten unerlässlich, dass auf die Betriebsstättenproblematik hingewiesen wird, den beteiligten Personen klare Verhaltensregelungen an die Hand gegeben werden um somit sicherzustellen, dass keine ungewollte Betriebsstätte begründet wird.[140]

3.12 Dokumentationspflichten

Aus den Verwaltungsgrundsätzen zur Arbeitnehmerentsendung ergeben sich Auskunfts- und Beweismittelbeschaffungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO. Diese be-

[136] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 38.
[137] Vgl. Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 263.
[138] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 44.
[139] Vgl. Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 263.
[140] Vgl. Borstell, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 44.

ziehen sich auf den Gesamtaufwand sowie auf die Interessenlage, wonach sich die Zuordnung der Tätigkeit des Arbeitnehmers sowie ggf. eine Aufteilung des Gesamtaufwandes richtet. Als geeignete Nachweise kommen hier z.B. der Entsendevertrag, ein zusätzlicher Dienstleistungsvertrag, die Beschreibung der Tätigkeit, Schriftverkehr zur Begründung der Entsendung, usw. in Betracht.[141]

Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz hat der Deutsche Bundestag eine Erweiterung der Mitwirkungspflichten nach § 90 AO beschlossen. Danach wird der Steuerpflichtige zur Erstellung von Aufzeichnungen verpflichtet, wenn er grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen unterhält. Nach § 90 Abs. 3 AO wird der Steuerpflichtige verpflichtet, eine Dokumentation bezüglich seiner Verrechnungspreise zu erstellen. Gleichzeitig wurde Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung eingeführt, die an § 90 Abs. 3 AO anknüpft und nochmals verdeutlicht, dass der Steuerpflichtige sowohl das Zustandekommen, als auch die Fremdüblichkeit seiner Verrechnungspreise zu dokumentieren hat.[142] Die Dokumentation besteht somit aus einer Sachverhalts- und einer Angemessenheitsdokumentation.[143] Diese Dokumentationspflichten hat die Finanzverwaltung mit den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005 aus Ihrer Sicht konkretisiert.[144]

Kommt der Steuerpflichtige diesen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO nicht oder nicht vollständig nach, kann die Finanzverwaltung z.B. Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO einsetzen oder einen Zuschlag gem. § 162 Abs. 4 AO festsetzen.[145] Neben finanziellen Sanktionen können unter Umständen auch strafrechtliche Konsequenzen in Folge des Straftatbestandes der Steuerhinterziehung gem. § 370 AO drohen.[146] Außerdem führt eine Pflichtverletzung auch zu einer Beweismaßreduzierung und zu einer widerlegbaren Vermutung einer vGA dem Grunde nach.[147]

[141] Vgl. BMF v. 09.11.2001, BStBl. I 2001, S. 796, Tz. 5.
[142] Vgl. Ernst & Young, Verrechnungspreise, Kapitel B, Rn. 141-146.
[143] Vgl. Rasch/Rettinger, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation, BB 2007, S. 353.
[144] Vgl. Lenz/Fischer/Schmidt, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2005, S. 1255.
[145] Vgl. BMF v. 12.04.2005, BStBl. I 2005, S. 570, Tz. 4.1.
[146] Vgl. Sidhu/Schemmel, Steuerhinterziehung bei Gewinnverlagerungen, BB 2005, S. 2550.
[147] Vgl. Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei Verrechnungspreisen, IStR 2003, S, 2.

4 Besteuerungsrecht für die Einkünfte auf Arbeitnehmerebene

4.1 Einführung

Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen zwischen verbundenen Unternehmen ist für den Arbeitnehmer und den Arbeitgeber von Interesse, in welchen Fällen den beiden Staaten, also dem Heimat- oder dem Gastland, das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des entsandten Arbeitnehmers zusteht.[148] Das Problem besteht gleichermaßen bei der Entsendung vom Inland ins Ausland wie auch im umgekehrten Fall.[149]

Darüber hinaus ist insbesondere für den Arbeitgeber von Bedeutung, wie die ggf. in Deutschland anfallende Steuer, auch zur Vermeidung lohnsteuerlicher Haftungsrisiken, erhoben wird. Das kann im Lohnsteuer-Abzugsverfahren oder erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen. Die Haftungsrisiken ergeben sich vor allem daraus, dass der Arbeitgeber für zu wenig einbehaltene Lohnsteuer selbst einstehen muss.[150]

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 14.09.2006 zur abkommensrechtlichen Beurteilung grenzüberschreitender Arbeitnehmersachverhalten in umfangreichen Verwaltungsgrundsätzen Stellung genommen. Darin werden vielschichtige steuerliche Fragen rund um den internationalen Mitarbeitereinsatz behandelt[151]

Ein Arbeitnehmer, der im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat unterliegt gem. § 1 Abs. 1 EStG mit seinem gesamten Welteinkommen im Inland der unbeschränkten Steuerpflicht.[152] Liegt ein solcher Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt nicht vor, ist ein Arbeitnehmer, der inländische Einkünfte gem. § 49 EStG erzielt, gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig.[153] Auf die Regelungen des § 1 Abs. 2 und 3 EStG sowie auf § 1a EStG wird nicht näher eingegangen. Steuerliche Sachverhalte mit Auslandsbezug, die nach nationalem Recht der Besteuerung im Inland unterliegen, können allerdings nur besteuert werden, wenn das jeweilige DBA das deutsche Besteuerungsrecht nicht ausschließt.[154]

---

[148] Vgl. Achter, Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts, IStR 2002, S. 73.
[149] Vgl. Neyer, Steuerliche Behandlung der Arbeitnehmerentsendung, BB 2006, S. 917.
[150] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 433.
[151] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1345-1346.
[152] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 83.
[153] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 18.
[154] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 17.

Im Folgenden soll erläutert werden, in welchen Fällen, bei einer Entsendung eines Arbeitnehmers aus dem Ausland nach Deutschland und bei einer Entsendung von Deutschland ins Ausland, das Besteuerungsrecht Deutschland zusteht.

4.2 Steuerlicher Wohnsitz des Arbeitnehmers

Bei einer Entsendung, sowohl im Inbound- als auch im Outbound-Fall, ist es für die steuerliche Beurteilung entscheidend, ob der Arbeitnehmer im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es ist daher zu prüfen ob er einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet und grundsätzlich der unbeschränkten Steuerpflicht nach nationalem Recht unterliegt.[155]

Einen Wohnsitz gem. § 8 AO setzt voraus, dass die Person eine Wohnung unter solchen Umständen innehat, die den Schluss zulassen, dass sie diese Wohnung beibehalten oder benutzen wird. Weiterhin muss diese für die Lebensbedürfnisse entsprechend geeignet sein.[156] Innehaben bedeutet, dass der Steuerpflichtige tatsächlich über sie verfügen kann.[157] Dabei ist unerheblich, ob der Arbeitnehmer selbst eine Wohnung anmietet oder dies beispielsweise durch das Unternehmen erfolgt.[158]

Sofern kein Wohnsitz im Inland begründet wird, ist gem. § 9 AO zu prüfen, ob der Arbeitnehmer den gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat.[159] Den gewöhnlichen Aufenthalt hat nach der Legaldefinition des § 9 AO eine natürliche Person dort, wo diese sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass sie an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.[160] Bei einem zusammenhängenden Aufenthalt von mehr als sechs Monaten liegt die unwiderlegbare Vermutung eines gewöhnlichen Aufenthaltes vor. Kurzfristige Unterbrechungen wie z.B. Familienheimfahrten, Urlaub, Dienstreisen usw. sind unbeachtlich.[161]

Verfügt der Arbeitnehmer in Deutschland weder über einen Wohnsitz noch über einen gewöhnlichen Aufenthalt, so ist er gem. § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig. Dieser Steuerpflicht unterliegen nur die in § 49 Abs. 1 EStG aufgezählten Einkünfte. Mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 4

[155] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 51.
[156] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 86.
[157] Vgl. Kruse in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 8 Rz. 6.
[158] Vgl. von Gruchalla in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 52.
[159] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 53.
[160] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 91.
[161] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 53.

EStG wird ein Arbeitnehmer ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt nur beschränkt steuerpflichtig, soweit er die Tätigkeit im Inland ausübt.[162]

4.3 Anwendung und Einfluss von Doppelbesteuerungsabkommen

Wie bereits ausgeführt, richtet sich die Erhebung von Lohn- bzw. Einkommensteuer zunächst ausschließlich nach inländischem Steuerrecht. Das Besteuerungsrecht wird jedoch dann durch ein Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit dem ausländischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingeschränkt.[163]

4.3.1 Grundsätzliche Regelungen

Gemäß § 2 AO gehen die DBA dem innerstaatlichen Recht vor. Sie begründen aber keine selbständigen Steueransprüche, sondern schränken lediglich nationale Ansprüche ein.[164] Die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Abkommen entsprechen weitestgehend dem OECD-Musterabkommen, wobei im Folgenden auf dieses Abkommen Bezug genommen wird.[165]

Art. 1 OECD-MA regelt den persönlichen Geltungsbereich des Abkommens. Danach gilt das Abkommen für Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind. Art. 2 OECD-MA regelt den sachlichen Geltungsbereich und legt fest, auf welche Steuern der beiden Vertragsstaaten die Regelungen der Abkommen anzuwenden sind.[166]

4.3.2 Doppelansässigkeit

Bei Beibehaltung eines steuerlichen Wohnsitzes im Heimatland nach den dortigen nationalen Steuergesetzen und der Begründung eines weiteren Wohnsitzes im Tätigkeitsstaat durch die Entsendung kann für den Arbeitnehmer ein Doppelwohnsitz entstehen. Daraus kann sich eine Überschneidung deutscher und ausländischer Steueransprüche führen, da das innerstaatliche Recht die unbeschränkte Steuerpflicht zumeist an den Wohnsitz anknüpft.[167]

---

[162] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 94.
[163] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 98-99.
[164] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1346.
[165] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 99.
[166] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 60.
[167] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 61.

Art. 4 Abs. 1 OECD-MA definiert die Ansässigkeit in einem Vertragsstaat. Diese liegt vor, wenn die Person nach dem innerstaatlichen Recht auf Grund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthalts steuerpflichtig ist.[168] Liegt nach Art. 4 Abs. 1 eine Ansässigkeit in beiden Staaten vor, entscheidet Art. 4 Abs. 2 darüber, welcher der beiden Vertragsstaaten als Wohnsitzstaat und welcher als Quellenstaat anzusehen ist.[169] Das vorrangige Besteuerungsrecht wird nach Art. 4 Abs. 2 zunächst dem Staat eingeräumt, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt der Arbeitnehmer in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, gilt die Person als in dem Staat ansässig, zu dem die engeren und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (sog. Mittelpunkt der Lebensinteressen).[170] Eine ständige Wohnstätte liegt dann vor, wenn sie von der entsprechenden Person zur dauernden Nutzung bestimmt, bereitgehalten und genutzt wird.[171]

Kann ein Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht festgestellt werden, entscheidet gem. Art. 4 Abs. 2 über das konkurrierende Besteuerungsrecht der gewöhnliche Aufenthalt des Arbeitnehmers bzw. als letzte Kriterien dessen Staatsangehörigkeit und schlussendlich entscheiden die Behörden der Vertragsstaaten im gegenseitigen Einvernehmen.[172]

Liegt z.B. bei einer Entsendung nach Deutschland der Lebensmittelpunkt des Arbeitsnehmers weiterhin in seinem Heimatland, ist dieser nach deutschem Recht trotzdem unbeschränkt steuerpflichtig. Das Welteinkommensprinzip wird allerdings durch das DBA durchbrochen. Die Bestimmung der Ansässigkeit hat nur Bedeutung für die Zuteilung des Besteuerungsrechts nach DBA. Deutschland hat danach lediglich das Besteuerungsrecht auf deutsche Quelleneinkünfte.[173] Wird einem der Vertragsstaaten der Vorrang als Wohnsitzstaat eingeräumt, erhält der Arbeitnehmer für die Abgrenzung der Besteuerung dieselbe Stellung, als wäre er nur in diesem Staat ansässig.[174]

[168] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 4 MK 3.
[169] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 4 Rz. 51.
[170] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 63.
[171] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 100.
[172] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 101.
[173] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 65.
[174] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 101.

4.4 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Nachdem die Ansässigkeit des Arbeitnehmers in einem der beiden Vertragsstaaten festgelegt wurde, ist weiter zu untersuchen, welchem der beiden Staaten nun das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.[175]

Gem. Art. 15 Abs. 1 OECD-MA werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Wohnsitzstaat besteuert, es sei denn, die Tätigkeit wird in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt.[176] Unselbständige Arbeit wird an dem Ort ausgeführt, wo der Arbeitnehmer während der Ausübung der Tätigkeit physisch anwesend ist.[177] Im Regelfall wird somit das Besteuerungsrecht, aus Sicht des Arbeitnehmers, dem ausländischen Tätigkeitsstaat für den dort erbrachten Teil zugewiesen.[178]

Abweichend von diesem Tätigkeitsortprinzip können nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA Vergütungen, die eine im Vertragsstaat (Wohnsitzstaat) ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Tätigkeit bezieht, nur im Wohnsitzstaat besteuert werden, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:[179]

- Der Empfänger der Vergütungen sich im Tätigkeitsstaat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres (in Deutschland das Kalenderjahr) aufhält und
- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber bezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat, ansässig ist, und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Nur wenn alle drei Voraussetzungen zusammen vorliegen, gilt das Ansässigkeitsprinzip, d.h. das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die im Ausland bezahlt wurden, steht dem Ansässigkeitsstaat zu.[180] Die einzelnen Voraussetzungen der sog. 183-Tage-Klausel sollen nachfolgend näher erläutert werden.

[175] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 102.
[176] Vgl. Erhart/Ehrsam, Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter, StB 2007, S. 60.
[177] Vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 15 MK 1.
[178] Vgl. Erhart/Ehrsam, Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter, StB 2007, S. 60.
[179] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 67.
[180] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 30.

Eine graphische Darstellung der Systematik des Art. 15 OECD-MA findet sich im Anhang.

4.4.1 Dauer des Auslandsaufenthalts maximal 183 Tage

Da in den Abkommenstexten ausdrücklich auf die Aufenthaltsdauer während eines bestimmten Steuerjahres abgestellt wird, ist die 183-Tage-Frist für jedes Steuerjahr gesondert zu überprüfen. Weicht das Steuerjahr des Vertragsstaates von dem Steuerjahr der Bundesrepublik Deutschland, also dem Kalenderjahr, ab, ist jeweils das Steuerjahr des Tätigkeitsstaates maßgebend.[181] Dabei kommt es auf die Dauer des Aufenthaltes und nicht auf die Dauer der Tätigkeit im jeweiligen Vertragsstaat an. Mehrere Aufenthalte im Steuerjahr sind zusammenzurechnen.[182]

Hält sich die Person länger als 183 Tage im Tätigkeitsstaat auf, ist bereits die erste Voraussetzung nicht erfüllt und das Besteuerungsrecht für das anteilige Gehalt für die Tätigkeit geht auf den Tätigkeitsstaat über. Dabei ist es unerheblich, wer das Gehalt wirtschaftlich trägt.[183]

4.4.2 Arbeitgeber

Weitere Voraussetzung der 183-Tage-Klausel ist, dass die Vergütungen von einem oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im Tätigkeitsstaat ansässig ist.[184] Da der Begriff des Arbeitgebers i. S. d. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA nicht definiert ist, hat der BFH eine Begriffsbestimmung aus dem Sinnzusammenhang vorgenommen. Danach soll unter Arbeitgeber i. S. d. Abkommens derjenige Unternehmer verstanden werden, der die Vergütungen für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt.[185] Bei der Klärung dieser Frage ist somit nicht allein auf das zivilrechtliche Arbeitsverhältnis abzustellen, sondern vielmehr auf den vom BFH entwickelten wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff.[186] Wobei Ausgangspunkt der Wertung zunächst die zivilrechtliche Gestaltung sein muss.[187]

Zur Bestimmung des abkommensrechtlichen Arbeitgebers soll darauf abgestellt werden, ob die Tätigkeit des Arbeitnehmers beim aufnehmenden Unternehmen durch

[181] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1347.
[182] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 68.
[183] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 69.
[184] Vgl. Höreth,/Vogel, Global Employment, S. 109.
[185] Vgl. Schmidt, Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, IStR 2006, S. 78.
[186] Vgl. Neyer, Steuerliche Behandlung der Arbeitnehmerentsendung, BB 2006, S. 918.
[187] Vgl. Runge, Internationaler Arbeitnehmerverleih und Personalentsendung, IStR 2002, S. 38.

die für einen Arbeitnehmer kennzeichnende Weisungsgebundenheit geprägt und er damit in dieses Unternehmen eingebunden ist.[188] Weiterhin ist zu prüfen, in wessen betrieblichen Interesse der Arbeitnehmer während der Entsendung tätig ist.[189] Damit sind, wenn auch vermutlich ungewollt, die Verwaltungsgrundsätze vom 09.11.2001 auch für die Besteuerung der Arbeitnehmer von Bedeutung.[190]

Das aufnehmende Unternehmen wird damit regelmäßig zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, wenn es die Gehaltsaufwendungen getragen hat oder nach den Fremdvergleichsgrundsätzen hätte tragen müssen.[191] Für die Entscheidung, ob der Arbeitnehmer in das aufnehmende Unternehmen eingebunden ist, ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend.[192] Bei einer Entsendung von weniger als drei Monaten spricht eine widerlegbare Anscheinsvermutung dafür, dass das aufnehmende Unternehmen mangels Einbindung des Arbeitnehmers nicht als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist.[193]

4.4.3 Vergütung nicht von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat

Letzte Voraussetzung für den Verbleib des Besteuerungsrechts im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers ist, dass die Bezüge nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.[194] Maßgebend ist der sich aus dem jeweiligen DBA ergebende Betriebsstättenbegriff. Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist unter einer Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung zu verstehen, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeführt wird.[195] Gem. Art. 5 Abs. 2 umfasst die Betriebsstätte insbesondere einen Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte oder eine Vertreterbetriebsstätte.[196]

Der Arbeitslohn wird zulasten einer ausländischen Betriebsstätte gezahlt, wenn die Vergütungen wirtschaftlich von ihr getragen werden und eine wirtschaftliche Belas-

[188] Vgl. Schmidt, Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, IStR 2006, S. 79.
[189] Vgl. Schubert/Hofmann, Das BMF-Schreiben vom 14.09.2006, BB 2007, S. 24.
[190] Vgl. Schmidt, Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber, IStR 2006, S. 79.
[191] Vgl. Schubert/Hofmann, Das BMF-Schreiben vom 14.09.2006, BB 2007, S. 24.
[192] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 68.
[193] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1350.
[194] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 112.
[195] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1351.
[196] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 113.

tung hervorgerufen wird. Nicht entscheidend ist, wer die Vergütungen ausbezahlt oder wer sie in seiner Buchführung verrechnet.[197]

Die Begründung einer ungewollten Betriebsstätte des Heimatunternehmens im Gastland hat somit direkte steuerliche Auswirkungen auf den Arbeitnehmer. Da nicht die buchungsmäßige Zuordnung entscheidend ist, sondern die wirtschaftlichen Gegebenheiten, kann die nachträgliche Feststellung der Begründung einer Betriebsstätte einem Wechsel der Zuordnung des Besteuerungsrechts der Einkünfte des Arbeitnehmers zur Folge haben.[198]

4.4.4 Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt

Hat der ins Ausland entsandte Arbeitnehmer seinen inländischen Wohnsitz nicht aufgegeben, bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland erhalten. Nach den Vorschriften der DBA steht allerdings das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem ausländischen Tätigkeitsstaat zu, sofern nicht die 183-Tage-Klausel greift.[199] Damit es bei dieser Konstellation zu keiner Doppelbesteuerung kommt, werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der deutschen Besteuerung freigestellt.[200] Dabei ist zu beachten, dass eine Freistellung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit nach § 50 d Abs. 8 EStG nur zu gewähren ist, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses verzichtet hat oder dass die in diesem Staat festgesetzten Steuern entrichtet wurden.[201]

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung bestimmt sich nach den Regelungen des Art. 23 A und B OECD-MA.[202] Die freigestellten Einkünfte werden dann jedoch bei der Steuerveranlagung im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.[203] Dabei ist § 32 b Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG relevant. Diese Normen regeln, in welchen Fällen die freigestellten Einkünfte bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen sind. Sinn dieser Normen ist es sicherzustellen, dass auf das verbleibende Steuereinkommen der Steuersatz angewendet wird, der gelten würde, wenn auch die

[197] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1351.
[198] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 82.
[199] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 147.
[200] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 148.
[201] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 24.
[202] Vgl. Achter, Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts, IStR 2002, S. 74.
[203] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 148.

freigestellten Einkünfte steuerpflichtig wären.[204] Die Höhe der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, ist nach dem deutschen Steuerrecht zu ermitteln. Dies bedeutet, dass z.B. ausländische Werbungskostenpauschalen nicht berücksichtigt werden.[205]

4.4.5 Ermittlung des steuerpflichtigen/steuerfreien Arbeitslohns

Wird der Arbeitslohn in einem Vertragsstaat nach DBA freigestellt, sind die steuerbaren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einen auf den Aufenthalt im Inland steuerpflichtigen und einen auf den Aufenthalt im Vertragsstaat entfallenden steuerfreien Teil zu trennen.[206]

Ist der Arbeitslohn in Deutschland nach einem DBA freizustellen, ist zunächst zu prüfen, inwieweit die Vergütungen unmittelbar der Auslands- oder der Inlandstätigkeit zugeordnet werden können. Gehaltsbestandteile, die unmittelbar aufgrund einer konkreten inländischen oder ausländischen Arbeitsleistung gewährt werden, sind vorab zuzuordnen. Die Aufteilung des verbleibenden Arbeitslohns erfolgt nach der Anzahl der vertraglich vereinbarten Arbeitstage.[207]

4.4.6 Rückfallklauseln

Soweit das Besteuerungsrecht dem ausländischen Staat zugeordnet wird, die ausländische Finanzverwaltung die Bezüge jedoch nicht der Besteuerung unterwirft, gilt grundsätzlich das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung.[208] Das Besteuerungsrecht geht damit aber nicht ohne weiteres auf Deutschland über.[209] Zur Vermeidung, dass die Einkünfte in keinem der beiden Vertragssaaten einer Besteuerung unterliegen, enthalten einige DBA Klauseln, die eine Besteuerung zumindest in einem der beiden Staaten gewährleisten sollen.[210]

Zur Vermeidung sog. „weißer Einkünfte“ ist in einigen DBA geregelt, dass Einkünfte für Zwecke des DBA nur dann aus einem anderen Vertragsstaat stammen, wenn diese dort besteuert werden. Ist das nicht der Fall, fällt das Besteuerungsrecht an den Ansässigkeitsstaat zurück. Ist in diesen Fällen Deutschland Ansässigkeitsstaat,

[204] Vgl. Achter, Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts, IStR 2002, S. 74.
[205] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 23.
[206] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1352.
[207] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 103-105.
[208] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 89.
[209] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 149.
[210] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 155.

werden die Vergütungen nicht von der deutschen Besteuerung freigestellt.[211] Ist diese sog. subject-to-tax-Klausel zwischen den Vertragsstaaten anzuwenden, ist es für die Freistellung der Einkünfte in Deutschland unerheblich, in welchem Umfang sie von der ausländischen Besteuerung erfasst werden. Die ausländische Besteuerung ist auch anzunehmen, wenn die Steuer aufgrund von Freibeträgen oder einem Verlustausgleichs entfällt.[212]

Besteht eine solche Klausel hat der Steuerpflichtige im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO den Nachweis zu erbringen, dass die Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden. Wird der Nachweis erst später erbracht, ist der Einkommensteuerbescheid gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) zu ändern.[213]

Nach dem innerstaatlichen Recht einiger Staaten können ausländische Vergütungen von dort ansässigen Personen nur dann der dortigen Besteuerung unterworfen werden, wenn sie vom Ausland dorthin überwiesen („remitted“) oder dort bezogen worden sind.[214] So können beispielsweise nach Art. II Abs. 2 DBA Großbritannien/Deutschland in Großbritannien ansässige Personen für Einkünfte aus Deutschland die im Abkommen vorgesehene Befreiung von der deutschen Steuer nur beanspruchen, wenn diese Einkünfte nach Großbritannien überwiesen oder dort empfangen worden sind.[215]

Der Quellenstaat gewährt die Steuerfreistellung bei der Remittance-base-Klausel damit nur, wenn die Vergütungen in den Wohnsitzstaat überwiesen oder dort bezogen werden und damit der dortigen Besteuerung unterliegen.[216] Kann in diesem Fall Großbritannien das Besteuerungsrecht aufgrund innerstaatlichen Rechts nicht ausüben, fällt das Besteuerungsrecht auf Deutschland zurück.[217] Die Steuerfreistellung im Veranlagungsverfahren setzt hier ebenfalls den Nachweis der Besteuerung im ausländischen Tätigkeitsstaat voraus.[218]

---

[211] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 149.
[212] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 156.
[213] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 149.
[214] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1360.
[215] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 91.
[216] Vgl. BMF v. 14.09.2006, BStBl. I 2006, S. 532, Rn. 159.
[217] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 91.
[218] Vgl. Niermann, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, IWB F. 3 Gr. 2, S. 1360.

4.5 Lohnsteuereinbehalt in Deutschland

Ergibt sich aus den obigen Ausführungen eine Steuerpflicht der Vergütungen des Abreitnehmers in Deutschland, stellt sich die Frage, wie diese Steuer erhoben wird. Dies kann durch den Lohnsteuerabzug von Arbeitslohn oder erst im Rahmen der Veranlagung erfolgen.[219] Eine zusammenfassende Abbildung hierzu ist im Anhang zu finden.

Gem. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG wird bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem inländischen Arbeitgeber gezahlt wird.[220]

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 wurden die Lohnsteuerabzugsverpflichtungen für deutsche Unternehmen erweitert. Seit dem 01.01.2004 gilt gem. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG im Falle der Arbeitnehmerentsendung auch das in Deutschland ansässige Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt, als inländischer Arbeitgeber i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 1 EStG.[221]

4.5.1 Inländischer Arbeitgeber

Die Lohnsteuer ist zum einen gem. § 38 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dann einzubehalten und abzuführen, wenn ein Dienstverhältnis, also ein Arbeitsvertrag, zwischen dem entsandten Arbeitnehmer und einem inländischen Arbeitgeber besteht.[222] Inländischer Arbeitgeber in diesem Sinne ist ein Arbeitgeber, der gem. §§ 8-13 AO im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter hat.[223]

Im Zusammenhang mit Mitarbeiterentsendungen nach Deutschland wird ein Dienstverhältnis mit einem inländischen Arbeitgeber häufig dann vorliegen, wenn die Entsendung in eine inländische Betriebsstätte des entsendenden ausländischen Unternehmens erfolgt.[224] Wird durch die Entsendung eine feste Geschäftseinrichtung nach § 12 AO begründet, liegt demgemäß eine lohnsteuerliche Betriebsstätte im Inland

[219] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.
[220] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 101.
[221] Vgl. Schmidt, Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Arbeitslohn von dritter Seite, IStR 2004, S.372.
[222] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.
[223] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 101.
[224] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.

vor, auch wenn die zusätzlichen Voraussetzungen aus Art. 5 OECD-MA nicht erfüllt sind.[225]

Wird der Arbeitnehmer nicht in eine inländische Betriebsstätte, sondern in ein inländisches Unternehmen, entsandt, wird ein Dienstverhältnis mit dem aufnehmenden deutschen Unternehmen und damit ein inländischer Arbeitgeber i. d. R. nur bei sehr langfristigen Entsendungen anzufinden sein. Der Arbeitsvertrag mit dem entsenden Unternehmen wird dabei aufgelöst oder ruht und es wird ein Arbeitsvertrag mit dem aufnehmenden Unternehmen geschlossen.[226]

Bei Entsendungen ins Ausland wird vor allem bei einer kurzen Entsendedauer ein inländischer Arbeitgeber existieren, da der Arbeitsvertrag mit dem entsendenden Unternehmen oftmals bestehen bleibt. Lohnsteuerpflichtig ist dabei nicht nur der Arbeitslohn, den der inländische Arbeitgeber selbst zahlt.[227] Nach § 38 Abs. 1 S. 3 EStG ist Lohnsteuer vielmehr auch auf den Arbeitslohn einzubehalten, der im Rahmen eines Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt wird, sofern der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden. Das Wissen bzw. die Kenntnis wird insbesondere dann angenommen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen i. S .d. § 15 AktG sind.[228] Die Unterstellung der Kenntnis gilt in der Literatur allerdings teilweise als widerlegbar.[229]

Wird also z.B. der Arbeitslohn oder Teile davon nicht durch den Arbeitgeber, sondern durch das entsendende oder aufnehmende ausländische Unternehmen oder ein anderes Unternehmen des Konzerns bezahlt, so hat der Arbeitgeber auch hierauf die Lohnsteuer zu berechnen und abzuführen. In den Fällen der Lohnzahlung durch Dritte, tritt das Problem auf, dass dem Arbeitgeber, der die Lohnsteuer abführen muss, kein Barlohn zur Deckung dieser Lohnsteuerzahlung zur Verfügung steht, da die Lohnzahlung durch einen Dritten erfolgt. Denkbar wäre eine haftungsbefreiende Anzeige nach § 38 Abs. 4 S. 3 EStG gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt. Das Finanzamt würde die nicht erhobene Lohnsteuer dann beim Arbeitnehmer anfordern.[230]

[225] Vgl. von Gruchalla, in: Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, Kapitel R, Rn. 101.
[226] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.
[227] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.
[228] Vgl. Schmidt, Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Arbeitslohn von dritter Seite, IStR 2004, S.373.
[229] Vgl. Drenseck, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 38 EStG Rz. 11.
[230] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436-437.

4.5.2 Inländischer wirtschaftlicher Arbeitgeber

Als inländischer Arbeitgeber gilt gem. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG in Fällen der Arbeitnehmerentsendung auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt. Unerheblich ist, ob das aufnehmende deutsche Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt.[231] Der Gesetzgeber hat hier den abkommensrechtlichen wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff zugrunde gelegt.[232]

Die Voraussetzung des wirtschaftlichen Tragens ist vor allem dann erfüllt, wenn der vom entsendenden Unternehmen gezahlte Arbeitslohn dem deutschen Unternehmen weiterbelastet wird. Das deutsche Unternehmen hat die Lohnsteuer auf diesen Arbeitslohn zu berechnen und an das zuständige Finanzamt abzuführen. Das entsendende Unternehmen zahlt an den Arbeitnehmer die Brutto-Vergütung abzüglich der Lohnsteuer, die vom deutschen Unternehmen abgeführt wurde. Die Weiterbelastung der Vergütungsaufwendungen auf das deutsche Unternehmen muss also nur noch in Höhe der Netto-Vergütung erfolgen.[233] Werden die Vergütungen nur teilweise weiterbelastet, so führt dies nur zu einer Lohnsteuer-Abzugspflicht für den weiterbelasteten Teil.[234]

Probleme ergeben sich, wenn zum Zeitpunkt der Gewährung der Vergütung noch nicht feststeht, in welcher Höhe das aufnehmende deutsche Unternehmen mit diesen Vergütungen wirtschaftlich belastet werden soll. Zur Vermeidung von lohnsteuerlichen Haftungsrisiken sollte das aufnehmende Unternehmen die Lohnsteuer auf den Teil der Vergütungen abführen, von dessen Weiterbelastung durch das entsendende Unternehmen im Höchstfall zu rechnen ist.[235]

Aus dem Gesetzeswortlaut bleibt unklar, inwieweit die Vorschrift des § 38 Abs. 1 S. 3 EStG für (nur) wirtschaftliche Arbeitgeber gilt. Danach ist der Arbeitslohn auch dann lohnsteuerpflichtig, wenn er im Rahmen eines Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt wird und der Arbeitgeber hiervon weiß. Es stellt sich die Frage, ob der wirtschaftliche Arbeitgeber nach dieser Vorschrift die Lohnsteuer in jedem Fall abführen muss, oder nur dann, wenn er den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt. Keine Lohnsteuer-

[231] Vgl. Schmidt, Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Arbeitslohn von dritter Seite, IStR 2004, S.373.
[232] Vgl. Drenseck, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 38 EStG Rz. 5.
[233] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 437.
[234] Vgl. Drenseck, in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 38 EStG Rz. 5.
[235] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 437.

Erhebungspflicht besteht, wenn die Vergütungen vom entsendenden Unternehmen erbracht werden und nicht dem aufnehmenden Unternehmen weiterbelastet werden, da dieses Unternehmen nicht als Dritter i. S. d. § 38 Abs. 1 S. 3 EStG beurteilt werden kann, da das Dienstverhältnis zwischen dem entsendenden Unternehmer und dem entsandten Arbeitnehmer besteht. Folgt man dem wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff des OECD-MA, dürfte auch in allen anderen Fällen der Gewährung von Arbeitslohn durch Dritte nur insoweit ein Pflicht zur Lohnsteuer-Erhebung bestehen, wie dieser Arbeitslohn durch den Arbeitgeber getragen wird.[236]

4.6 Sozialversicherungsrechtliche Aspekte

Sozialversicherungsabgaben auf Arbeitnehmervergütungen sind für die Arbeitgeber und Arbeitnehmer häufig ein ebenso bedeutender Kostenfaktor wie die steuerliche Belastung. Daher ist bei einer internationalen Mitarbeiterentsendung nicht nur eine Planung der steuerlichen, sondern auch der sozialversicherungsrechtlichen Folgen erforderlich.[237]

Für die Regelung der Sozialversicherungspflicht ist bei internationalen Mitarbeiterentsendungen zwischen den drei Fällen zu unterscheiden, dass zwischen Entsende- und Zielstaat kein zwischenstaatliches Abkommen über die soziale Sicherheit besteht, zwischen beiden Staaten ein Sozialversicherungsabkommen besteht oder dass es sich beim Entsende- und Zielstaat um Staaten der EU bzw. des EWR handelt.[238] Im Folgenden soll daher zuerst kurz auf die grundsätzlichen nationalen Rechtsvorschriften und dann auf den Fall einer Entsendung zwischen zwei EU- bzw. EWR-Staaten eingegangen werden.

4.6.1 Nationale Rechtsvorschriften

Nach den nationalen Rechtsvorschriften unterliegt ein Arbeitnehmer grundsätzlich nur in dem Staat der Sozialversicherungspflicht, in dem er beschäftigt ist. Davon unabhängig ist der Wohnort, der gewöhnliche Aufenthalt oder die Staatsangehörigkeit des Arbeitnehmers.[239]

---

[236] Vgl. Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 438.
[237] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 746.
[238] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 746.
[239] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 186.

Von diesem Grundsatz des Arbeitortsprinzips existieren jedoch Ausnahmen. Liegen diese vor, bleibt der entsendete Arbeitnehmer weiterhin im Entsendestaat versichert. Bei einer Entsendung aus Deutschland in einen Staat, mit dem kein Sozialversicherungsabkommen besteht, unterliegt der entsendete Arbeitnehmer (nach deutschem Recht) weiterhin den deutschen Rechtsvorschriften, wenn die Voraussetzungen für eine Ausstrahlung i. S. d. § 4 SGB IV vorliegen. Im umgekehrten Entsendefall in einen solchen Staat, unterliegt der Arbeitnehmer nach deutschem Recht nicht der Sozialversicherung, wenn die Voraussetzungen der Einstrahlung i. S. d. § 5 SGB IV erfüllt sind.[240]

4.6.1.1 Ausstrahlung und Einstrahlung

Für das Vorliegen einer Ausstrahlung nach § 4 SGB IV und damit den Verbleib eines aus Deutschland entsendeten Arbeitnehmers in der deutschen Sozialversicherung und somit einer Durchbrechung des Arbeitsortprinzips, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:[241]

- Es muss sich um eine Entsendung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne handeln.
- Die Entsendung erfolgt im Rahmen eines im Inland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses.
- Die Dauer der Beschäftigung im Ausland ist im Vorhinein zeitlich begrenzt.

Eine Entsendung liegt in diesem Fall dann vor, wenn diese auf Weisung des inländischen Arbeitgebers erfolgt. Die Entsendung erfolgt im Rahmen eines inländischen Beschäftigungsverhältnisses, wenn der Schwerpunkt der rechtlichen und tatsächlichen Merkmale des Beschäftigungsverhältnisses weiterhin im Inland liegt.[242]

Liegt eine Einstrahlung vor, unterliegt der nach Deutschland entsandte Arbeitnehmer (nach deutschem Recht) weiterhin den Rechtsvorschriften des Entsendestaates.[243] Die Voraussetzungen für die Einstrahlung gem. § 5 SGB IV gelten in umgekehrter Richtung wie bei der Ausstrahlung. Es muss dich danach ebenfalls um eine Entsen-

[240] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 747.
[241] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 190.
[242] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 747.
[243] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 748.

dung im Rahmen eines im Ausland bestehenden Beschäftigungsverhältnisses handeln und die Dauer muss im Voraus zeitlich begrenzt sein.[244]

4.6.1.2 Problem der Doppelversicherung/vollständigen Befreiung

Fehlen zwischenstaatliche Regelungen, so kann es beim entsendeten Arbeitnehmer zu einer Doppelversicherung oder zu dessen vollständigen Befreiung von der Versicherungspflicht führen. Bei einer Entsendung ins Ausland kommt es dann zu einer Doppelversicherung, wenn die Ausstrahlung nach deutschem Recht erfüllt ist, aber der aufnehmende Staat keine der Einstrahlung nach § 5 SGB IV entsprechende Regelung kennt. Ebenso kann beim Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einstrahlung der nach Deutschland entsendete Arbeitnehmer vollständig von der Versicherung freigestellt sein, wenn sich im Entsendestaat keine zur Ausstrahlung nach § 4 SGB IV analoge Vorschrift findet.[245]

4.6.2 Entsendung innerhalb der EU bzw. des EWR

Bei Entsendungen innerhalb der EU bzw. des EWR wird die Sozialversicherungspflicht durch die Verordnung VO 1408/71 geregelt.[246] Ziel dieser Verordnung ist es, die Sozialleistungen der Mitgliedsstaaten aufeinander abzustimmen. Danach unterliegt nach Art. 13 Abs. 1 und Abs. 2 VO 1408/71 ein Arbeitnehmer grundsätzlich nur in dem Staat den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften, in dem er beschäftigt bzw. tätig ist.[247] Als Ausnahme von diesem Beschäftigungsortprinzip und somit zu einer Versicherungspflicht im Entsendestaat kommt es, wenn entweder die Voraussetzungen für eine Entsendung i. S. d. Art. 14 VO 14078/71 erfüllt sind oder eine Ausnahmeregelung nach Art. 17 VO 1408/71 vorliegt.[248]

4.6.2.1 Entsendung im Sinne des Art. 14 VO 1408/71

Nach Art. 14 Abs. 1 Buchstabe 4) VO 1408/71 unterliegt ein entsendeter Arbeitnehmer weiterhin den Vorschriften des Entsendestaates, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:[249]

---

[244] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 345.
[245] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 748.
[246] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 753.
[247] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 209.
[248] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 753.
[249] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 753.

- Der Arbeitnehmer unterliegt vor der Entsendung aufgrund einer Beschäftigung bei einem im Entsendestaat ansässigen Unternehmen den Sozialversicherungsvorschriften dieses Staates.
- Der Arbeitnehmer wird für Rechnung dieses im Entsendestaat ansässigen Unternehmens zur Ausführung einer Arbeit in einen anderen Mitgliedsstaat entsendet.
- Die Entsendung wird von vorneherein auf einen Zeitraum von nicht länger als 12 Monaten begrenzt.

Wird die Dauer von maximal 12 Monaten aus nicht vorhersehbaren Gründen überschritten, kann ausnahmsweise eine Verlängerung von 12 Monaten beantragt werden. Daraus folgt, dass spätestens ab dem 25. Monat die Rechtsvorschriften des Tätigkeitsstaates anzuwenden sind.[250] Löst allerdings ein Arbeitnehmer einen anderen Arbeitnehmer des gleichen Unternehmens ab, dessen maximale Entsendedauer abgelaufen ist, ist dies für eine Entsendung nach Art 14 VO 1408/71 schädlich. In diesem Fall liegen nur für den zuerst entsandten Arbeitnehmer die Voraussetzungen einer Entsendung nach Art. 14 VO 1408/71 vor.[251]

4.6.2.2 Ausnahmegenehmigung nach Art. 17 VO 1408/71

Nach Art. 17 VO 1408/71 kann im Wege einer Verständigungsvereinbarung eine Ausnahmegenehmigung erteilt werden, wonach der entsendete Arbeitnehmer weiterhin den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften des Entsendestaats unterliegt. Auch wenn die Befristung nicht explizit vorgeschrieben ist, werden Ausnahmeregelungen nur für einen bestimmten Zeitraum erteilt, wobei eine Dauer von max. fünf bis sechs Jahren üblich ist. Voraussetzung für die Ausnahmeregelung nach Art 17. ist, dass

- der Verbleib im Sozialversicherungssystem des Entsendestaats im begründeten Interesse des Arbeitnehmers liegt.
- eine arbeitsrechtliche Bindung zum entsendenden Unternehmen fortbesteht.
- eine Entsendevereinbarung geschlossen wird, in der eine zeitliche Befristung des Auslandseinsatzes festgelegt ist.

[250] Vgl. Höreth/Vogel, Global Employment, S. 211.
[251] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 754.

- die Erteilung einer Ausnahmeregelung vom Arbeitnehmer und -geber gemeinsam bei der zuständigen Stelle des Entsendestaats beantragt wird.[252]

4.6.3 Gestaltungsmöglichkeiten

Bei einer Entsendung innerhalb der EU bzw. des EWR ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Festlegung oder dem Verzicht auf die Festlegung der Entsendedauer. Die Versicherungspflicht im Entsendestaat kann dann erreicht werden, wenn die Dauer im Vorhinein auf 12 Monate begrenzt wird. Wird darauf verzichtet, kommt es grundsätzlich zu einer Versicherungspflicht im Tätigkeitsstaat.[253] Die Gestaltungsspielräume können in der Weise ausgenutzt werden, dass die Sozialversicherungspflicht in dem Staat besteht, in dem das Verhältnis zwischen Beitragshöhe und daraus resultierenden Leistungen am günstigsten ist.[254] Ist dies im Entsendestaat der Fall, muss darauf geachtet werden, dass die Voraussetzungen des Art. 14 oder des Art. 17 VO 1408/71 erfüllt sind.[255]

4.7 Payroll-Split

Die steuerliche Belastung wird wesentlich vom progressiven Verlauf der Einkommensteuer bestimmt, da der Steuerbetrag in der Relation stärker steigt als die Bemessungsgrundlage. Der Grundgedanke des Payroll-Splits knüpft an diesen Punkt an. Die Aufteilung des Gehaltes auf mehrere Länder kann aufgrund einer günstigeren Progressionswirkung zu einer insgesamt geringeren Steuerbelastung führen. Erreicht wird dies einerseits, trotz des Progressionsvorbehalts nach § 32 b EStG, aufgrund einer geminderten Bemessungsgrundlage im Inland. Andererseits können im Vergleich zum Inland geringere Tarife im Ausland genutzt werden.[256]

Um sich die Vorteile das Payroll-Splits nutzen zu können, muss das Besteuerungsrecht auf den ausländischen Tätigkeitsstaat wechseln, was bei kurzfristigen Einsätzen nur durch die zulässige Verlagerung der Aufwandstragung durch das ausländische Unternehmen erreicht werden kann. Voraussetzung ist allerdings, dass die Tätigkeit tatsächlich im Ausland ausgeübt wird und hierüber Nachweise gem. § 90 Abs.

[252] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 754.
[253] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 755.
[254] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 754.
[255] Vgl. Wellisch/Näth/Thiele, Sozialversicherungspflicht, IStR 2003, S. 756.
[256] Vgl. Erhart/Ehrsam, Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter, StB 2007, S. 60.

2 AO gefertigt werden.[257] Zur Verdeutlichung der Vorteile des Payroll-Splits findet sich im Anhang dazu ein Berechnungsbeispiel.

5 Fazit

Mit den Verwaltungsgrundsätzen zur Mitarbeiterentsendung hat das BMF Regeln veröffentlicht, die den Unternehmen und der Betriebsprüfung eine Richtschnur an die Hand geben, um mit der Arbeitnehmerentsendung zusammenhängende Verrechnungspreisfragen zu klären.[258] Allerdings ist bei näherer Betrachtung festzustellen, dass diese an einigen Stellen noch Schwächen offenbaren. Weiterhin stellt sich die Frage, warum nicht zuerst auf Ebene der OECD ein Versuch unternommen wurde, einen konsensfähigen Ansatz zu finden.[259]

Lösungen für die Outbound-Entsendung werden von den Verwaltungsgrundsätzen allerdings auch nicht genannt. Ursache ist die einseitige Ausrichtung auf Inbound-Fälle. Diese Fixierung auf Inbound-Fälle lässt das vorhandene Instrumentarium für ein entsendendes deutsches Unternehmen ins Leere laufen. Die inländische orientierte Behandlung dieses Themas birgt außerdem Konfliktpotential mit ausländischen Finanzverwaltungen.[260] Für die Praxis ist bei zahlreichen Sachverhalten die Einholung eines APA prädestiniert.[261] Mit dem BMF-Schreiben vom 05.10.2006 hat die Finanzverwaltung Hinweise zur Durchführung dieses Verfahren gegeben.

Mit dem BMF-Schreiben vom 14.09.2006 hat das BMF auch zur Sichtweise der Finanzverwaltung hinsichtlich der Behandlung des Arbeitslohns nach DBA Stellung genommen. Die Darstellungen sind weitestgehend systematisch, allerdings sind einige Ausführungen teilweise nicht ganz unproblematisch.[262]

Durch die Änderung des § 90 AO und der Gewinnaufzeichnungsverordnung wurden ebenfalls umfangreiche Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise bei grenz-

[257] Vgl. Erhart/Ehrsam, Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter, StB 2007, S. 60-61.
[258] Vgl. Vögele/Crüger/Schmitt, MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem, DB 2002, S. 1187.
[259] Vgl. Kroppen/Rasch/Roeder, Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF, IWB F. 3 Gr. 1, S. 1830.
[260] Vgl. Görl, Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, IStR 2002, S. 446.
[261] Vgl. Grotherr, Advance Pricing Agreements, BB 2005, S. 867.
[262] Vgl. Schubert/Hofmann, Das BMF-Schreiben vom 14.09.2006, BB 2007, S. 27.

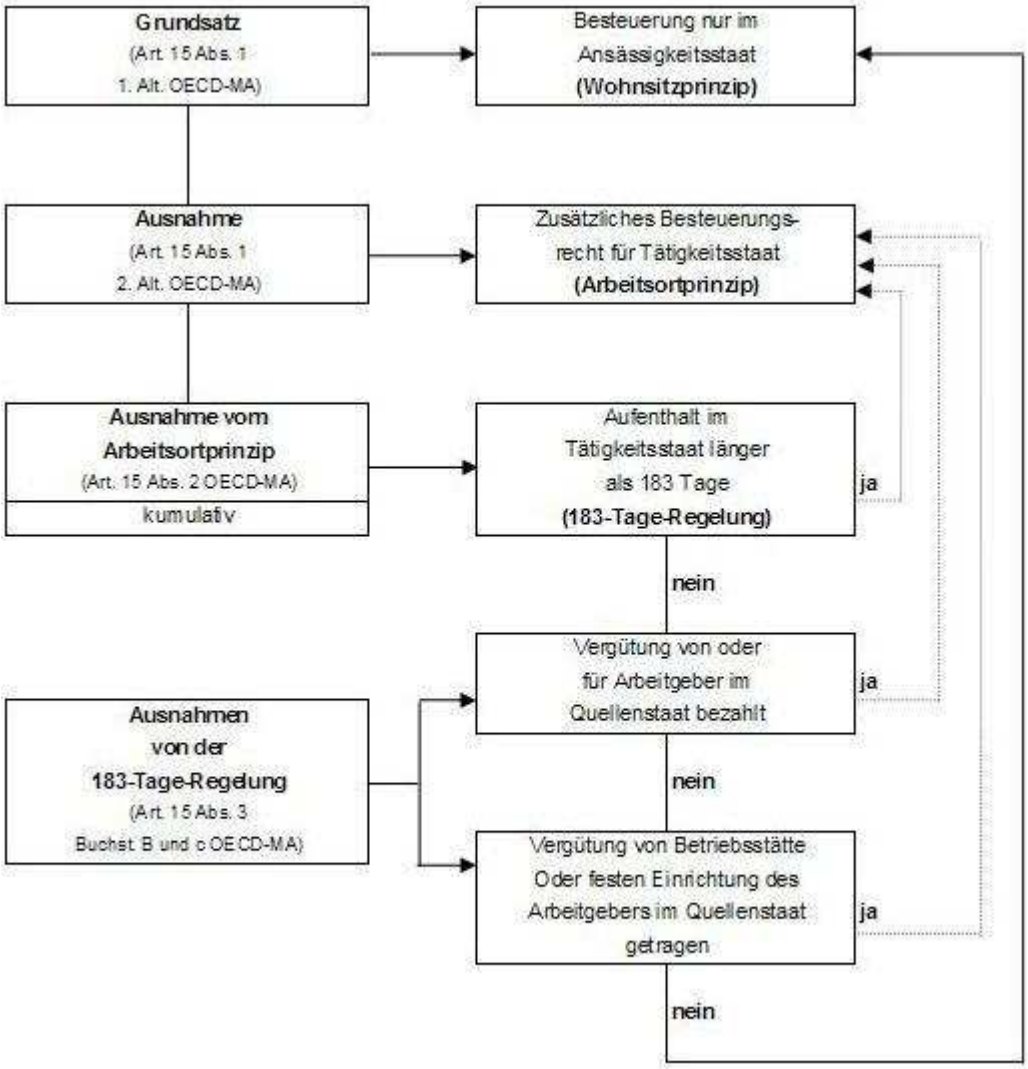
überschreitenden Sachverhalten geschaffen.[263] Ob diese Vorschriften allerdings mit höherrangigem Recht vereinbar sind, ist durchaus fraglich.[264]

Da sich grenzüberschreitende Mitarbeiterentsendung auf mehrere Rechtsgebiete, mindestens zwei Länder und auf zwei Betrachtungsweisen (Arbeitnehmer- und Unternehmensebene) erstrecken, ist eine exakte Planung auf Basis fundierter Detailkenntnisse dringend erforderlich.[265] Bei Arbeitnehmerentsendungen können sowohl auf Ebene der beteiligten Unternehmen, als auch auf Ebene des Arbeitnehmers, beispielsweise hinsichtlich dem Besteuerungsrecht der Einkünfte oder der Sozialversicherungspflicht, Gestaltungsvarianten in der Art ausgenutzt werden, dass die Belastung durch Steuern und Abgaben minimiert werden können.

[263] Vgl. Lenz/Fischer/Schmidt, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2005, S. 1255.
[264] Vgl. Joecks/Kaminski, Dokumentations- und Sanktionsvorschriften, IStR 2004, S. 72,
[265] Vgl. Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 257.

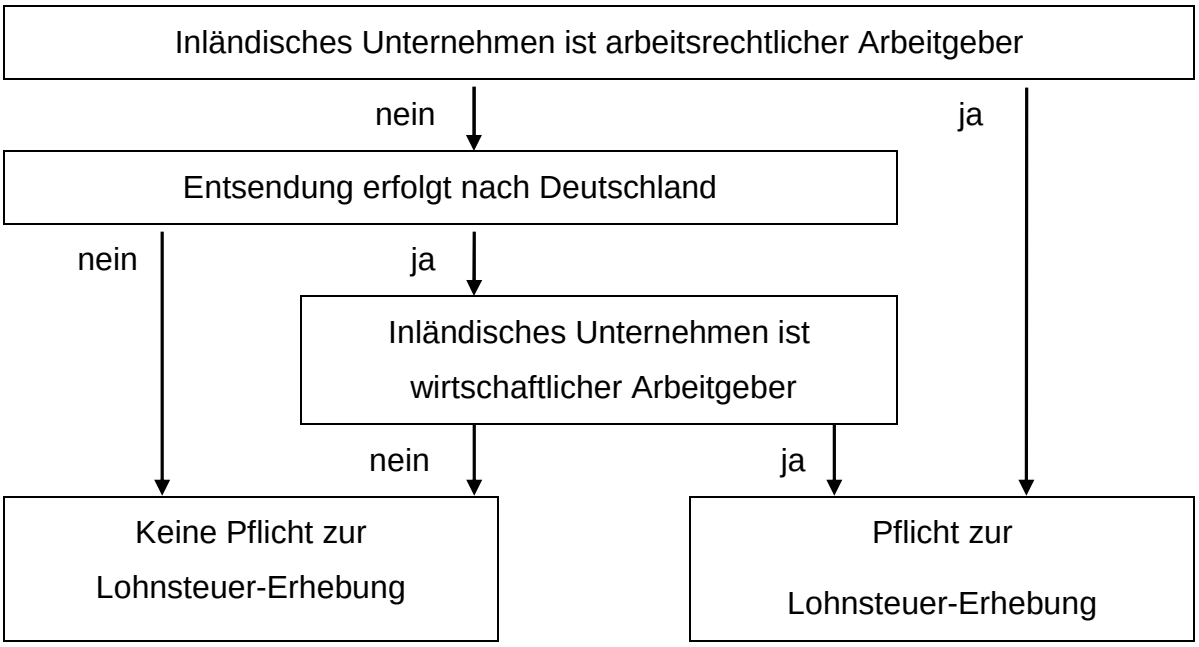
Anhang

Anhang 1: Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 OECD-MA



Quelle: Zehetmair, Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern, IStR 1998, S. 264.

Anhang 2: Pflicht zur Lohnsteuer-Erhebung



Quelle: Wellisch/Näth, Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen, IStR 2005, S. 436.

Anhang 3: Payroll-Split

Für das Berechnungsbeispiel zum Payroll-Split wird von einem Mitarbeiter ausgegangen, dessen jährliches Festgehalt 200.000 Euro beträgt und der ausschließlich bei einer deutschen Gesellschaft angestellt ist. Seine Tätigkeit erstreckt sich nicht nur auf das Inland, sondern er ist zu 35% seiner Arbeitszeit auch leitender Mitarbeiter der ausländischen Tochtergesellschaft. Der Mitarbeiter wohnt im Inland, ist verheiratet und erzielt ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem obigen Beschäftigungsverhältnis.

Die steuerliche Gesamtbelastung (Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag) würde sich im Jahre 2006 auf ca. 70.000 Euro belaufen.

Da der Mitarbeiter zu 35% im Ausland tätig ist, ergibt sich ein Gehaltsteil von 70.000 Euro pro Jahr. Gleichzeitig entfällt auf Deutschland nur noch ein Gehalt in Höhe von 130.000 Euro.

Berechnung bei einer Tätigkeit bei einer Tochtergesellschaft im Kanton Zug, Schweiz:

ohne Gehaltsaufteilung	mit Gehaltsaufteilung	
Deutschland	Deutschland	Schweiz
69.497 EUR	44.489 EUR	8.193 EUR

Steuerliche Ersparnis: 16.815 EUR

Die steuerliche Belastung in der Schweiz an Bundessteuern beträgt 7%. Diese ist für den Kanton Zug um kantonale und gemeindliche Steuern zu erhöhen, welche durch Anwendung eines Staffelsatzes ermittelt werden. Bei einer Tätigkeit im Kanton Zug liegt die Belastung bei ca. 12%. Bei der Berechnung wurden keine Freibeträge berücksichtigt, so dass z.B. durch Werbungskosten die Belastung noch verringert werden kann.

Quelle: Erhart/Ehrsam, Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter, StB 2007, S. 62-63.

Rechtsverordnungen und Verwaltungsanweisungen

- BMF-Schreiben vom 23.02.1983, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1983, S. 218.
- BMF-Schreiben vom 09.11.2001, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung, BStBl. I 2001, S. 796.
- BMF-Schreiben vom 12.04.2005, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren, BStBl. I 2005, S. 570.
- BMF-Schreiben vom 14.09.2006, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, BStBl. I 2006, S. 532.
- BMF-Schreiben vom 05.10.2006, Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Verständigungsverfahren auf Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ - APAs), BStBl. I 2006, S. 594.

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Bundesfinanzhof		
U. v. 21.08.1985	I R 63/80	BStBl. II 1986, S. 4
U. v. 17.10.2001	I R 103/00	BStBl. II 2004, S. 171

Literaturverzeichnis

- Achter, Johannes (Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts), Zur Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG mit Verfassungs- und Völkerrecht am Beispiel von Arbeitnehmer-Entsendungen, in: IStR, 11. Jg., 2002, S. 73-80.
- Baumhoff, Hubertus (Aktuelle Entwicklungen bei Verrechnungspreisen), Aktuelle Entwicklungen bei Verrechnungspreisen, in: IStR, 12. Jg., 2003, S. 1-6.
- Borstell, Thomas Brünninghaus, Dirk Dworaczek, Michael (Verrechnungspreiskorrekturen), Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG, in: IStR, 10. Jg., 2001, S. 757-760.
- Debatin, Helmut Wassermeyer, Franz Doppelbesteuerung, Kommentar, München, Stand Oktober 2006.
- Eigelshoven, Axel (Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen § 1 AStG), Gemeinschaftsrechtliche Bedenken des BFH gegen § 1 AStG, in: NWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1761-1764.
- Endres, Dieter Oestreicher, Andreas (Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung), Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung - Bestandsaufnahme und Neuentwicklungen, in: IStR, 12. Jg., 2003, Beihefter zu Heft 15/2003, S. 1-16.
- Erhart, Gabriele Ehrsam, Jörn (Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter), Payroll-Split für international tätige Mitarbeiter - Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte, in: StB, 58. Jg., 2007, S. 59-63.
- Ernst & Young (Verrechnungspreise), Verrechnungspreise, Bonn und Berlin 2003.
- Görl, Maximilian (Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung,), Steuerliche Probleme bei der Mitarbeiterentsendung, in: IStR, 11. Jg., 2002, S. 443-448.
- Grotherr, Siegfried (Advance Pricing Agreements), Advance Pricing Agreements - Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 855-867.
- Höreth, Ulrike Vogel, Holger (Global Employment), Global Employment, Stuttgart 2001.

- Joecks, Wolfgang
  Kaminski, Bert
  (Dokumentations- und Sanktionsvorschriften), Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, in: IStR, 13. Jg., 2004, S. 65-72.
- Kaminski, Bert
  Strunk, Günter
  (Analyse der aktuellen Rechtsprechung), Analyse der aktuellen Rechtsprechung des BFH zur Verrechnungspreisbestimmung, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 2379-2382.
- Kiesel, Hanno
  Theisen, Michaela
  (Steuerstrafrechtliche Risiken), Steuerstrafrechtliche Risiken konzerninterner Verrechnungspreisgestaltungen, in: IStR, 15. Jg., 2006, S. 284-288.
- Kroppen, Heinz-Klaus
  Rasch, Stephan
  Roeder, Achim
  (Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF), Neue Verwaltungsgrundsätze des BMF zur Arbeitnehmerentsendung, in: NWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1821-1830.
- Kuckhoff, Harald
  Schreiber, Rolf
  (Die neuen Verwaltungsgrundsätze), Die neuen Verwaltungsgrundsätze zur Personalentsendung im Konzern, in: NWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1857-1862.
- Kuckhoff, Harald
  Schreiber, Rolf
  (Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll?), Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll?, in: NWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1863-1882.
- Lenz, Martin
  Fischer, Wolfgang
  Wilhelm
  Schmidt, Michael
  (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), Verwaltungs-grundsätze-Verfahren - Konsequenzen für die Dokumentation von Verrechnungspreisen, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 1255-1259.
- Mutscher, Axel
  Power, Tom
  (Steuerl. Konsequenzen und Gestaltungsüberlegungen), Steuerliche Konsequenzen und Gestaltungsüberlegungen bei der Entsendung von Mitarbeitern nach Irland, in: IStR, 11. Jg., 2002, S. 411-416.
- Neyer, Wolfgang
  (Steuerliche Behandlung der Arbeitnehmerentsendung), Steuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendung im Konzernverbund, in: BB, 61. Jg., 2006, S. 917-920.
- Niermann, Walter
  (Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns), Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB, Fach 3, Gruppe 2, S. 1345-1360.
- Oestreicher, Andreas (Hrsg.)
  (Internationale Verrechnungspreise), Internationale Verrechnungspreise, Herne und Berlin 2003.

- Rasch, Stephan Rettinger, Frederik (Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation), Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, in: BB, 62. Jg., 2007, S. 353-358..
- Runge, Berndt (Internationaler Arbeitnehmerverleih und Personalentsendung), Internationaler Arbeitnehmerverleih und Personalentsendung: Der Arbeitgeberbegriff in Art. 15 OECD-Musterabkommen, in IStR, 11. Jg., 2002, S. 37-40.
- Schmidt, Ludwig (Hrsg.) (EStG-Kommentar), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 26. Aufl., München 2007.
- Schmidt, Oliver (Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber), Der BFH zum wirtschaftlichen Arbeitgeber - Konsequenzen für die Besteuerungspraxis, in: IStR, 15. Jg., 2006, S. 78-81.
- Schmidt, Oliver (Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Arbeitslohn von dritter Seite), Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Arbeitslohn von dritter Seite im Rahmen einer Arbeitnehmerentsendung, in: IStR, 13. Jg., 2004, S. 372-374.
- Schubert, Mathias Hofmann, Karl-Wilhelm (Das BMF-Schreiben vom 14.09.2006), Das BMF-Schreiben vom 14.09.2006 zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohnes nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, in: BB, 62. Jg., 2007, S. 23-27.
- Sidhu, Karl Schemmel, Jan Alexander (Steuerhinterziehung bei Gewinnverlagerungen), Steuerhinterziehung bei grenzüberschreitenden Gewinnverlagerungen durch Festlegung unangemessener Konzernverrechnungspreise, in: BB, 60. Jg., 2005, S. 2549-2552.
- Sparfeld, Silvia Bobkova, Marketa (Entsendung dt. AN in die Tschechische Republik), Entsendung deutscher Arbeitnehmer in die Tschechische Republik, in: PIStB, 2005, S. 36-40.
- Tipke, Klaus Kruse, Heinrich Wilhelm (Kommentar zur AO und FGO), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO und FGO (Ohne Steuerstrafrecht), Köln 1961/2006, Stand November 2006.
- Vögele, Alexander (Handbuch der Verrechnungspreise), Handbuch der Verrechnungspreise, 2. Auflage, München 2004.

- Vögele, Alexander, Crüger, Arwed, Schmitt, Volker (MA-Entsendung als Verrechnungspreisproblem), Mitarbeiterentsendung als Verrechnungspreisproblem: Neue Verwaltungsgrundsätze, in: DB, 55. Jg., 2002, S. 1185-1187.
- Wellisch, Dietmar, Näth, Maik (Lohnbesteuerung bei Mitarbeiterentsendungen), Lohnbesteuerung in Deutschland bei internationalen Mitarbeiterentsendungen, in: IStR, 14. Jg., 2005, S. 433-439.
- Wellisch, Dietmar, Näth, Maik, Thiele, Kerstin (Sozialversicherungspflicht), Sozialversicherungspflicht bei internationaler Mitarbeiterentsendung - Vorschriften und Gestaltungsmöglichkeiten, in: IStR, 12. Jg., 2003, S. 746-756.
- Zehetmair, Martin (Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern), Steuerfragen bei der Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland aus der Sicht der beteiligten Unternehmen, in: IStR, 7. Jg., 1998, S. 257-265.

- Notizen -

- Notizen -