

Universität Hamburg
Institut für Ausländisches und
Internationales Finanz- und Steuerwesen
Sedanstraße 9 20146 Hamburg

U n i v e r s i t ä t H a m b u r g

Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschafts- und
Sozialwissenschaften

Steuerplanung bei Wirtschaftsaktivitäten deutscher Unternehmen in Indien

vorgelegt von

Dipl. Ökonom Tung Huynh-Ngoc

Hamburg, den 16. Juni 2000

Vorsitzender des Prüfungsausschusses:

Prof. Dr. Reitsperger

1. Gutachter:

Prof. Dr. Lutz Fischer

2. Gutachter:

Prof. Dr. Sigfried Grotherr

Tag des mündlichen Gesprächs:

30. Januar 2001

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|---|-----|
| Inhaltsverzeichnis | I |
| Abkürzungsverzeichnis | X |
| Symbolverzeichnis | XII |
| | |
| Teil 1: Einführung | |
| A. Problemstellung | |
| I. Zielsetzung und Abgrenzung der Arbeit | 1 |
| 1. Zielsetzung der Arbeit | 1 |
| 2. Aufbau der Arbeit | 4 |
| II. Ziele der Steuerplanung | 6 |
| 1. Relative Steuerminimierung als allgemeine steuerpolitische Zielsetzung | 6 |
| 2. Spezielle Ziele bei grenzüberschreitende Aktivitäten | 7 |
| 2.1 Vermeidung von Doppelbesteuerung | 8 |
| 2.2 Ausnutzung von Steuervergünstigungen | 9 |
| 2.3 Realisierung von Minderbesteuerung durch Nutzung von Qualifikationskonflikten | 10 |
| 2.4 Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen in Deutschland und Indien | 11 |
| III. Risiken und Entscheidungskriterien in der Steuerplanung | 12 |
| | |
| B. Formen von Auslandsaktivität | |
| I. Gliederung der Auslandsaktivitäten | 14 |
| II. Export | 16 |
| 1. Begriffsklärung | 16 |
| 2. Entwicklung der deutschen Exporte nach Indien | 17 |
| III. Lizenz- und Know-how-Vergabe | 17 |
| 1. Begriffsklärung | 17 |
| IV. Direktinvestition | 18 |
| 1. Begriffsklärung | 18 |
| 2. Entwicklung deutscher Direktinvestitionen in Indien | 20 |
| V. Zusammenhänge zwischen den einzelnen Formen des Auslandsengagements | 20 |
| 1. Zusammenhang zwischen Export und Direktinvestition | 20 |

| | |
|--|----|
| 2. Zusammenhang zwischen Lizenz-, Know-how-Vergabe und Direktinvestition | 21 |
|--|----|

Teil 2: Steuerliche Alternativen für die organisatorische Abwicklung des Auslandsengagements nach deutschem Außensteuerrecht

| | |
|---|----|
| A. Organisationsformen und Besteuerungswirkungen | |
| I. Steuerrechtliche Qualifikation | 23 |
| II. Darstellung der Besteuerungswirkungen | 24 |
| 1. Anknüpfungspunkte für die Besteuerung | 24 |
| 2. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung | 26 |
| 2.1 Anrechnungsmethode | 27 |
| 2.2 Die fiktive Steueranrechnung | 29 |
| 2.3 Freistellungsmethode | 30 |
| B. Direktgeschäfte | |
| I. Begriffsklärung | 32 |
| II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat | 32 |
| 1. Gewinnfall | 32 |
| 2. Verlustfall | 34 |
| C. Betriebsstätte | |
| I. Begriffsklärung | 37 |
| 1. Feste Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte | 37 |
| 2. Betriebsstättenbeispiele | 41 |
| 3. Bauausführungen und Montagen | 42 |
| 4. Betriebsstätten-Ausnahmen | 44 |
| 5. Vertretertätigkeit als Betriebsstätte | 45 |
| II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat | 46 |
| 1. Gewinnfall | 46 |
| 2. Verlustfall | 48 |
| III. Betriebsstättengewinnermittlung | 49 |
| 1. Direkte Methode | 50 |
| 2. Indirekte Methode | 53 |
| IV. Steuerfolgen bei Aufgabe der Aktivität | 54 |
| 1. Veräußerung der Betriebsstätte | 54 |
| 2. Liquidation der Betriebsstätte | 54 |

III

| | |
|--|----|
| D. Tochtergesellschaft | |
| I. Begriffsklärung | 56 |
| II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat | 62 |
| 1. Gewinnfall | 62 |
| 2. Verlustfall | 64 |
| III. Steuerfolgen bei Aufgabe der Beteiligung | 66 |
| 1. Liquidation einer indischen Kapitalgesellschaft | 66 |
| 2. Veräußerung von Anteilen an einer indischen Kapitalgesellschaft | 67 |

Teil 3: Grundzüge des indischen Gesellschafts- und Unternehmenssteuerrechts

A. Gesellschaftsrechtliche Alternativen in Indien

| | |
|--|----|
| I. Kapitalgesellschaft | 68 |
| 1. Differenzierung zwischen Private und Public Companies | 68 |
| 2. Die Gesellschaftsgründung | 70 |
| 3. Geschäftsführung | 71 |
| 4. Vor- und Nachteile der einzelnen Kapitalgesellschaftsformen | 72 |
| 4.1 Private limited Company | 72 |
| 4.2 Company deemed public | 72 |
| 4.3 Public Company | 73 |
| II. Zweigniederlassung (branch) | 73 |
| III. Repräsentationsbüros | 74 |
| IV. Partnerships | 74 |
| V. Steuerliche Implikationen der gesellschaftsrechtlichen Alternativen | 75 |
| 1. Private and Public limited Company | 75 |
| 2. Zweigniederlassung | 75 |
| 3. Repräsentationsbüros | 76 |

B. Grundzüge des indischen Steuersystems

| | |
|------------------------------|----|
| I. Steuerhoheit | 77 |
| 1. Steuergesetzgebungshoheit | 77 |

IV

| | |
|--|----|
| 2. Steuerertragshoheit | 77 |
| 3. Steuerverwaltungshoheit | 78 |
| II. Gliederung der Steuerarten | 80 |
| 1. Steuern auf das Einkommen und Vermögen | 80 |
| 1.1 Income Tax | 80 |
| 1.2 Vermögensteuer | 82 |
| 2. Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen | 82 |
| 2.1 Zölle | 83 |
| 2.2 Verbrauchsteuern | 83 |
| III. Das Besteuerungsverfahren | 84 |
| 1. Steuererklärung | 84 |
| 2. Steuerfestsetzungsverfahren | 85 |
| 3. Veranlagung über Fiskalvertreter | 86 |
| 4. Steuererhebungsverfahren | 87 |
| 4.1 Steuervorauszahlung | 87 |
| 4.2 Quellensteuerabzug | 87 |
| 4.3 Steuerzahlung nach Festsetzung der Steuerschuld | |
| 88 | |
| 5. Rechtsbehelfsverfahren | 88 |
| C. Unternehmensbesteuerung in Indien | |
| I. Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung | 89 |
| 1. Inländische Gesellschaften | 89 |
| 2. Ausländische Gesellschaften | 89 |
| II. Umfang der Steuerpflicht | 89 |
| 1. Steuerpflicht auf der Basis von Zahlungen | 90 |
| 2. Steuerpflicht auf der Basis des in Indien erzielten Einkommens | |
| 91 | |
| 3. Steuerpflicht auf der Basis des Einkommens, das in Indien als entstanden gilt | 92 |
| 3.1 Einkünfte aus business connection | 93 |
| 3.2 Einkünfte aus Sachvermögen, aus anderen Vermögenswerten oder aus sonstigen Quellen | 95 |
| 3.3 Einkünfte aus dem Abgang von Kapitalvermögen innerhalb Indiens | |
| 95 | |
| 3.4. Einkünfte aus Zinsen, Royalties und Gebühren für technische Dienstleistungen | 96 |
| III. Ermittlung des steuerpflichtigen gewerblichen Einkommens | 98 |
| 1. Handelsbilanzgewinn als Ausgangsbasis | 98 |

| | |
|---|-----|
| 2. Steuerliche Vorschriften | 100 |
| 2.1 Abschreibungen | 100 |
| 2.1.1 Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens | 100 |
| 2.1.2 Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens | 103 |
| 2.1.3 Gründungs-, Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen | 103 |
| 2.2 Bewertung des Vorratsvermögens | 104 |
| 2.3 Betriebsausgaben | 104 |
| 2.3.1 Unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben | 104 |
| 2.3.2 Beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben | 108 |
| 2.3.2.1 Bewirtungs-, Reise- und Werbeaufwendungen | 108 |
| 2.3.2.2 Stammhausgemeinkosten | 109 |
| 2.3.3 Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben | 110 |
| 2.4 Steuerliche Behandlung von gewerblichen Verlusten | 111 |
| 2.5 Mindestbesteuerung | 111 |
| IV. Ermittlung der kapitalgewinnsteuerpflichtigen Einkünfte (Capital gains) | 111 |
| 1. Definitionen | 111 |
| 2. Ermittlung der Einkünfte | 112 |
| 3. Steuerliche Behandlung von Kapitalverlusten | 114 |
| V. Ermittlung des zu versteuernden Gesamteinkommens | 115 |

Teil 4: Einfluß der Besteuerung auf die Gestaltung der Direktinvestition

A. Steuerbelastungsvergleich zwischen Tochtergesellschaft und Betriebsstätte

| | |
|---|-----|
| I. Deutsche Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft | 118 |
| 1. Gewinnfall | 118 |
| 2. Verlustfall | 119 |
| II. Deutsche Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft | 120 |
| 1. Gewinnfall | 120 |
| 2. Verlustfall | 121 |

B. Beteiligungen an indischen Kapitalgesellschaften

| | |
|--|-----|
| I. Steuerplanung durch Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften | 122 |
| 1. Reduzierung der Quellensteuerbelastung als Zielsetzung | 122 |
| 2. Gründung einer indischen Holdinggesellschaft | 123 |
| 2.1 Gründungsvoraussetzungen | 123 |
| 2.2 Gesellschaftsrechtliche Einordnung von Holdinggesellschaften | 123 |
| 2.3 Steuerliche Implikationen einer Holdinggesellschaft | 123 |

| | |
|--|-----|
| 2.3.1 Ertragsteuerliche Belastung | 123 |
| 2.3.2 Capital gains | 124 |
| 2.3.3 Steuerbelastungsvergleich | 125 |
| 3. Holdinggesellschaft in einem Drittland | 126 |
| 3.1 Treaty shopping | 126 |
| 3.2 Reduzierung der Quellensteuerbelastung durch Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft in einem Drittstaat | 126 |
| C. Erfolgslenkung durch Gestaltung des innerbetrieblichen Finanz-, Liefer- und Leistungsverkehrs | |
| I. Erfolgslenkung durch Gestaltung der Finanzierung | 131 |
| 1. Steuerliche Behandlung der Finanzierungsalternativen | 131 |
| 1.1 Eigenfinanzierung | 131 |
| 1.2 Fremdfinanzierung | 132 |
| 1.3 Grenzüberschreitendes Leasing | 132 |
| 1.3.1 Leasing-Formen | 132 |
| 1.3.2 Steuerrechtliche Zurechnungsvorschriften | 133 |
| 1.3.3 Double Dip | 134 |
| 1.3.4 Steuerliche Folgen | 134 |
| 2. Steuerbelastungsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung | 135 |
| 2.1 Steuerbelastung auf der Ebene der Muttergesellschaft | 135 |
| 2.2 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter | 137 |
| 2.3 Steuervergünstigungen | 143 |
| 3. Vorteilhaftigkeitsrechnung für einen güterwirtschaftlichen Investitionsfall | 144 |
| 3.1 Quantitative Auswirkungen der Finanzierungsalternative | 145 |
| 3.1.1 Eigenfinanzierung | 145 |
| 3.1.2 Gesellschafterdarlehen | 146 |
| 3.1.3 Grenzüberschreitendes Leasing | 148 |
| 3.2 Analyse der Berechnungsmodelle | 149 |
| 3.3 Variationsrechnungen | 150 |
| 3.3.1 Ausschüttung an die Gesellschafter | 150 |
| 3.3.2 Abschreibungsmethoden | 151 |
| 3.3.3 Tilgungsmodalität | 152 |
| 3.3.4 Verlustverrechnung | 153 |
| 3.3.5 Steuervergünstigung im Rahmen des Gesellschafterdarlehens | 154 |
| II. Erfolgslenkung durch Gestaltung der Verrechnungspreise | 154 |
| 1. Problemkreis Verrechnungspreise | 154 |
| 2. Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen | 156 |

| | |
|--|-----|
| 2.1 Regelungen zu den Verrechnungspreisen | 156 |
| 2.2 Voraussetzungen und Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreisen | 160 |
| 2.2.1 Fremdvergleichsgrundsatz | 161 |
| 2.2.2 Allgemeine Anforderungen des Fremdvergleichs | 161 |
| 2.2.3 Arten des Fremdvergleichs | 162 |
| 2.2.4 Die Standardmethoden | 163 |
| 2.2.4.1 Preisvergleichsmethode | 164 |
| 2.2.4.2 Wiederverkaufspreismethode | 165 |
| 2.2.4.3 Kostenaufschlagsmethode | 166 |
| 2.2.4.4 Andere Methoden | 167 |
| 2.2.4.4.1 Gewinnaufteilungsmethode | 168 |
| 2.2.4.4.2 Gewinnvergleichsmethode | 169 |
| 2.3 Steuerplanungstrategie | 170 |
| 2.3.1 Steuerplanungsmodell | 171 |
| 2.3.2 Gesamtsteuerbelastung der Ausgangssituationen | 172 |
| 2.3.3 Vorgehensweise zur Minimierung der Doppelbesteuerungsrisiken | 175 |
| | |
| 3. Grundzüge der Zollwertermittlung | 176 |
| 3.1 Gesetzliche Grundlagen | 176 |
| 3.2 Bewertungsmethoden des GATT-Zollwertrechts | 177 |
| 3.2.1 Transaktionswertmethode (Methode 1) | 177 |
| 3.2.2 Transaktionswert gleicher und gleichartiger Waren (Methode 2 und 3) | 180 |
| 3.2.3 Deduktionswertmethode (Methode 4) | 180 |
| 3.2.4 Additiver Wert (Methode 5) | 180 |
| 3.2.5 Zweckmäßige Methoden | 181 |
| | |
| Teil 5: Einfluß der Besteuerung auf die Gestaltung des Exportes und der Lizenzvergabe | |
| A. Steuerfolgen des Exportes über Direktgeschäfte, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften | |
| I. Liason-Office | 182 |
| II. Indische Zweigniederlassung | 184 |
| 1. Indische Zweigniederlassung als Eigenhändler | 185 |
| 2. Indische Zweigniederlassung als Agent bzw. Dienstleistungsunternehmen | 185 |
| 3. Steuerliche und zollrechtliche Implikationen der Alternativen | 187 |
| 3.1 Zollrechtliche Implikationen | 187 |
| 3.2 Umsatzsteuerliche Implikationen | 187 |
| 3.3 Ertragsteuerliche Implikationen | 187 |

VIII

| | |
|--|-----|
| III. Tochtergesellschaft | 189 |
| 1. Anlaufverluste | 190 |
| 1.1 Zuordnung von Markterschließungskosten | 191 |
| 1.2 Werbungskosten | 191 |
| 1.3 Kosten der Markterschließung | 191 |
| IV. Vorteilhaftigkeitsvergleiche der Alternativen | 193 |
| 1. Das Bewertungsmodell | 193 |
| 2. Steuerbelastung | 194 |
| 2.1 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft | 194 |
| 2.1.1 Direktgeschäft-Alternative | 194 |
| 2.1.2 Betriebsstätten-Alternative | 194 |
| 2.1.3 Tochtergesellschaft-Alternative | 195 |
| 2.2 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter | 196 |
| 2.2.1 Direktgeschäft-Alternative | 196 |
| 2.2.2 Betriebsstätten-Alternative | 196 |
| 2.2.3 Tochtergesellschaft-Alternative | 197 |
| B. Steuerfolgen der Lizenzvergabe über Direktgeschäfte, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften | |
| I. Lizenzbegriff | 199 |
| II. Direktgeschäft-Alternative | 200 |
| 1. Indische Besteuerung | 201 |
| 2. Deutsche Besteuerung | 201 |
| III. Betriebsstätten-Alternative | 203 |
| 1. Indische Besteuerung | 203 |
| 2. Deutsche Besteuerung | 203 |
| 2.1 Überführung von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe der Theorie der Steuerentstrickung | 204 |
| 2.2. Das Marktpreiskonzept | 205 |
| IV. Tochtergesellschaft-Alternative | 207 |
| 1. Indische Besteuerung | 207 |
| 2. Deutsche Besteuerung | 208 |
| V. Bewertung der Alternativen | 209 |
| 1. Das Bewertungsmodell | 209 |
| 2. Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft | 210 |

| | |
|--|------------|
| 2.1 Direktgeschäft-Alternative | 210 |
| 2.2 Betriebsstätten-Alternative | |
| 211 | |
| 2.3 Tochtergesellschaft-Alternative | 211 |
| 2.4 Ergebnisanalyse | 212 |
| 3. Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter | 213 |
| | |
| C. Erstellung schlüsselfertiger Anlagen als Kombination von Export und Lizenzvergabe | |
| | |
| I. Begriff und Merkmale des Industriebauwerks | 214 |
| 1. Begriffsklärung | 214 |
| 2. Strukturmerkmale des Anlagenbaus | 215 |
| | |
| II. Besteuerung des Auftragsergebnisses | 221 |
| 1. Gewinnzuordnung | 221 |
| 2. Ausgewählte Probleme im Rahmen der Besteuerung der Teilleistungen | |
| 224 | |
| 2.1. Engineering | 224 |
| 2.2. Materiallieferung | 227 |
| 2.3 Montage- und Inbetriebnahmeüberwachung | 228 |
| 2.4 Ausbildung und Schulung des Kundenpersonals | 231 |
| | |
| III. Steuerplanung im Anlagenbaugeschäft | 232 |
| 1. Steuerbelastung im Anlagenbaugeschäft | 232 |
| 2. Steuerüberwälzungsklauseln | 234 |
| | |
| Teil 6: Untersuchungsergebnisse | 237 |
| Anlagen | 241 |
| Literaturverzeichnis | 246 |
| Urteilsregister | 257 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------|--|
| a.A. | andere Ansicht |
| Abs. | Absatz |
| Abschn. | Abschnitt |
| a.F. | alte Fassung |
| AfA | Absetzung für Abnutzung |
| AG | Aktiengesellschaft |
| AO | Abgabenordnung |
| AStG | Außensteuergesetz |
| Aufl. | Auflage |
| ausl. | Ausländische |
| BB | Betriebsberater |
| BdF | Bundesministerium der Finanzen |
| BewG | Bewertungsgesetz |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BMF | Bundesministerium der Finanzen |
| BR-Drs. | Bundesrats-Drucksache |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| Buchst. | Buchstabe |
| cif | cost, insurance, freight |
| DB | Der Betrieb |
| DBA | Doppelbesteuerungsabkommen |
| ders. | derselbe |
| d.h. | das heißt |
| DStR | Deutsches Steuerrecht |
| EFG | Entscheidungen des Finanzgerichts |
| EK | Eigenkapital |
| ESt | Einkommensteuer |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| f., ff. | folgende, fortfolgende |
| FG | Finanzgericht |
| GATT | General Agreement on Tariffs and Trade |
| GewStG | Gewerbsteuergesetz |
| ggf. | gegebenenfalls |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkte Haftung |
| GuV | Gewinn und Verlust |
| h.M. | herrschende Meinung |
| HK | Herstellungskosten |
| Hrsg. | Herausgeber |
| IBFD | International Bureau of Fiscal Documentation |
| i.d.R. | in der Regel |
| i.H.v. | in Höhe von |
| inl. | Inländisch |
| IStR | Internationales Steuerrecht |
| i.V.m. | in Verbindung mit |
| KapESt | Kapitalertragsteuer |
| KapG | Kapitalgesellschaft |
| KSt | Körperschaftsteuer |
| KStG | Körperschaftsteuergesetz |
| Ltd. | Limited |

| | |
|--------|---|
| Mio. | Million |
| Mrd. | Milliarden |
| MG | Muttergesellschaft |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| Nr. | Nummer |
| nrkr | nicht rechtskräftig |
| OECD | Organization for Economic Cooperation and Development |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| o.g. | oben genann |
| p.a. | per annum |
| PersG | Personengesellschaft |
| Rs | indische Rupie |
| RStBl | Reichsteuerblatt |
| Rz. | Randziffer |
| S. | Seite |
| Sec. | Section |
| sog. | sogenannte |
| SoZ | Solidaritätszuschlag |
| TG | Tochtergesellschaft |
| Tz. | Textziffer |
| u.a. | unter anderem |
| u.E. | unseres Erachtens |
| u.U. | unter Umständen |
| Ust | Umsatzsteuer |
| vGA | verdeckte Gewinnausschüttung |
| vgl. | vergleiche |
| VSt | Vermögensteuer |
| VZ | Veranlagungszeitraum |
| WG | Wirtschaftsgut |
| z.B. | zum Beispiel |
| Ziff. | Ziffer |
| zzgl. | zuzüglich |

Symbolverzeichnis

| | |
|--------------|--|
| A: | Darlehensbetrag |
| E: | Differenz zwischen dem niedrigen Verrechnungspreis und dem wirtschaftlich angemessenen Verrechnungspreis |
| D: | jährliche Abschreibung der Fertigungslizenz über die ND |
| L: | Gemeiner Wert der Fertigungslizenz |
| G: | Gewinn vor Abschreibung und Ertragsteuer |
| S: | Gesamtbelastung |
| U: | Fremderlös |
| Z: | Gesamte Zollbelastung bei der Einfuhr von Waren |
| HK: | Herstellungskosten einschl. Verwaltungskosten |
| i: | Zinssatz |
| n: | Anzahl der zur Auftragsdurchführung benötigten Perioden |
| r: | Index der Betrachtungsperiode $r(r=1,\dots,n)$ |
| t: | Index der Perioden $t(t=1,\dots,n)$ |
| A_t : | Aufwendungen während der Auftragsdurchführung |
| G_D : | Gewinn in Deutschland |
| G_I : | Gewinn in Indien |
| G_K : | Konzerngewinn |
| G^P : | geplanter Gesamtgewinn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses |
| G_r : | Teilgewinn der Periode r |
| G_t : | in der Vorperiode t ausgewiesener Teilgewinn |
| K_V : | Vertriebskosten |
| K_t : | vorkalkulierte Gesamtkosten |
| s_B : | Steuersatz für ausländische Betriebsstätten in Indien |
| s_D : | integrierter Ertragsteuersatz im Inland |
| s^{EST} : | Durchschnittsteuersatz der Anteilseigner in Deutschland |
| s^{GE} : | Gewerbeertragsteuersatz, bezogen auf den Gewerbeertrag vor Abzug der Gewerbeertragsteuer |
| s_I : | integrierter Ertragsteuersatz in Indien |
| S_K : | Steuerbelastung im Konzern |
| s_{Kap} : | Kapitalertragsteuersatz |
| s^{KE} : | Kapitalertragsteuersatz auf Zinsen |
| s^{KN} : | ungemilderter Körperschaftsteuersatz |
| s^{KSt} : | indischer KSt-Satz |
| s_L : | Gewinnsteuerbelastung der empfangenden Einheit |
| s_{LE} : | Gewinnsteuerbelastung der liefernden Einheit |
| s^{SolZ} : | Solidaritätszuschlag |
| s^Z : | Zuschlagsatz auf die indische KSt |

Teil 1: Einführung

A. Problemstellung

I. Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

1. Zielsetzung der Arbeit

Mit der Liberalisierung der indischen Wirtschaft seit Juni 1991 bieten sich für ausländische Unternehmen besondere Chancen auf dem großen, sich öffnenden Markt. Rund drei Milliarden Dollar flossen in Form von Direktinvestitionen in 1993 nach Indien - zwanzigmal soviel wie in 1991¹- und diese stiegen in 1997 auf mehr als 15 Mrd. US \$.² Mit über 21 Mrd. Rs. (ca. 0,5 Mrd. DM) belegten deutsche Unternehmen den fünften Platz an der Investoren-Rangliste. Große Ausbaupläne im Infrastrukturbereich und ein schnell wachsender riesiger Markt im Konsumbereich bieten daher hervorragende Wachstumsmöglichkeiten für Investitionen. Es wird geschätzt, daß sich mittelfristig ein Markt von ca. 200 Millionen kaufkräftigen Indern mit mittlerem bis gehobenem Einkommen herausbilden werde³. "Indien sei damit der größte noch unerschlossene Verbrauchermarkt der Welt"⁴. Indien bietet außerdem in der Energiewirtschaft, im Transportsektor und in der Telekommunikation große Investitionschancen.

Ausgangspunkt der vorliegenden Arbeit ist die Entscheidung einer deutschen Unternehmung, ihre Aktivitäten nach Indien auszuweiten bzw. bereits vorhandene Aktivitäten auszubauen. Bei der Ausweitung der Wirtschaftsaktivitäten ins Ausland stehen den Unternehmen eine Vielzahl alternativer Formen⁵ zur Verfügung. Im Rahmen dieser Arbeit werden als wichtigste Formen des Auslandsengagements der Export, die Lizenz- und Know-how- Vergabe und die Direktinvestition analysiert. Unter dem Begriff statutarische Struktur wird die Wahl der Rechtsform verstanden. Die statutarische Struktur ist das juristische Gerüst einer Unternehmung und bildet die rechtliche Grundlage für die Existenz dieser Unternehmung. Die Alternativen der statutarischen

¹Vgl. Wirtschaftswoche Nr. 14/1.4.1994, S. 42; zum Begriff Direktinvestition siehe Kap. B, Abschnitt III.

²Vgl. Deutsch-Indische Handelskammer (1998)

³Vgl. FAZ vom 2.2.1994, "Reformschritte machen Indien für deutsche Exporteure attraktiver", S. 13

⁴Handelsblatt vom 30.3.1994, "Indien/Verbesserte Beziehungen zu den USA", S. 10

⁵zur Gliederung der Formen von Auslandsaktivitäten siehe Teil 1, Kapitel B

Struktur bei einzelnen Formen von Auslandsaktivitäten implizieren ihrerseits unterschiedliche Steuerfolgen für die inländische Unternehmung, die je nach Steuersystem im Ausland den Erfolg der Auslandsaktivität entscheidend beeinflussen. Aus steuerlicher Sicht lassen sich die statutarischen Strukturen im Rahmen des Auslandsengagements in drei Alternativen einordnen: Direktgeschäfte, Betriebsstätte und Tochtergesellschaften.

Diese Arbeit beschäftigt sich im folgenden mit den steuerlichen Implikationen der alternativen statutarischen Struktur im Rahmen der direkten Exporte, der Lizenz- und Know-how-Vergabe sowie der Direktinvestitionen. Andere Formen der Auslandsaktivität werden hier nicht betrachtet.

Es ergibt sich somit folgendes Untersuchungsfeld:

| Steuerliche Alternativen | Formen des Auslandsengagements | | |
|---------------------------------|---------------------------------------|---------------|-------------------|
| | Export | Lizenzvergabe | Direktinvestition |
| Direktgeschäfte | X | X | - |
| Betriebsstätte | X | X | X |
| Tochterges. | X | X | X |

Wie aus der Tabelle abgelesen werden kann, gibt es acht Kombinationen, die im Rahmen des Auslandsengagements analysiert werden müssen.

Dieser Problemansatz wird deshalb gewählt, weil er eine Integration der steuerlichen Ziele in den Strategieplanungsprozeß zur Erschließung von Auslandsmärkten ermöglicht. Die Unternehmen werden sich bei der Ausweitung ihrer Aktivitäten ins Ausland zunächst mit der Standortfrage beschäftigen. Die Kriterien bei der Standortfrage sind vor allem wirtschaftlicher Art (z. B. Marktgröße, Kaufkraft) und politischer Art (Wirtschaftssystem, politische Stabilität). Anschließend erfolgt die Festlegung der Form des Auslandsengagements, die abhängig ist von der Zugänglichkeit der Auslandsmärkte. Falls die Marktbedingungen mehrere Alternativen zulassen, entscheiden die unternehmerischen Zielsetzungen. Aus dem Komplex der Einflußfaktoren für die optimale Gestaltung von Auslandsaktivitäten greift diese Untersuchung nur den

Aspekt der Besteuerung im Rahmen der Festlegung der Formen des Auslandsengagements heraus⁶. Die Qualität der unternehmerischen Entscheidungen ist abhängig von den zur Verfügung stehenden Informationen. Die in diesem Zusammenhang relevanten Informationen werden mit Hilfe von Steuerbelastungsvergleichen bereitgestellt. Mit Hilfe dieses Ansatzes ist es neben dem Belastungsvergleich der steuerlichen Alternativen auch möglich, Steuerbelastungen zwischen den einzelnen Formen des Auslandsengagements zu vergleichen.⁷

Ziel dieser Untersuchung ist es, die steuerlich günstigste statutarische Struktur im Rahmen der direkten Exporte, der Lizenz- und Know-how-Vergabe und der Direktinvestitionen herauszuarbeiten, sowie Gestaltungsmaßnahmen aufzuzeigen, die zur Zielerreichung führen. Somit ist diese Arbeit dem Forschungsbereich der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre zuzuordnen, deren Aufgabe es ist, "auf der Grundlage der Darstellung der verschiedenen nationalen Steuersysteme den Einfluß der Besteuerung auf die betriebliche Außenwirtschaftstätigkeit zu erforschen und ihre steuerlich zweckmäßige Gestaltung aufzuzeigen"⁸.

Bei der Analyse der steuerlich optimalen Gestaltung von Auslandsaktivitäten müssen neben den deutschen Steuernormen auch die ausländischen Steuernormen berücksichtigt werden, da durch den grenzüberschreitenden Geschäftsvorgang zwei souveräne Steuerhoheitsgebiete berührt werden. Wenn nun beide Staaten Steuern auf ein und denselben Geschäftsvorgang erheben, kann es zu zusätzlichen Steuerbelastungen gegenüber reinen Inlandsaktivitäten kommen. Man spricht

⁶weitere Einflußfaktoren bei der Rechtsformwahl sind Haftungsbeschränkungen, Publizitätspflichten, Kosten der Rechtsform (z.B. Gründungskosten, Wirtschaftsprüferkosten)

⁷Im Gegensatz zu Jacobs O.H. (1999), der nur auf eine Differenzierung nach steuerlichen Alternativen (Direktgeschäfte, Betriebsstätte, Personengesellschaft und Tochtergesellschaft) abstellt. Dieser Ansatz wird insbesondere durch die Veröffentlichung von Bonne-Winkel (1994) bestätigt. Die Qualität der Informationen, die ein internationaler, betriebswirtschaftlicher Steuerbelastungsvergleich liefert, ist danach vor dem Hintergrund der jeweiligen betriebswirtschaftlichen Entscheidung zu bewerten (S. 10). Zur Beschreibung von Entscheidungssituationen werden 1. Informationen über den Stand der Steuerplanung, in dem sich die planende Unternehmung befindet, 2. Angaben über die statutarische Struktur der Unternehmung und 3. Angaben über die Art grenzüberschreitender Aktivitäten benötigt. Erst die sorgfältige Analyse der jeweiligen Entscheidungssituation ermöglicht eine zweckadäquate Auswahl von Methoden für Steuerbelastungsvergleiche und damit auch die Gewinnung entscheidungsrelevanter Ergebnisse.

⁸Kleineidam, H.J. (1970), S.13

dann von ökonomischer Doppelbesteuerung⁹, die auf jeden Fall vermieden werden muß. Allerdings stehen dieser Gefahr auch besondere Gestaltungsmöglichkeiten gegenüber, die die Steuerlast mindern können. In diesem Fall spricht man von Minderbesteuerung, die aufgrund des internationalen Steuergefälles und/oder durch Nutzung von Qualifikationskonflikten entsteht. Die Steuerplanung durch Nutzung von Qualifikationskonflikten setzt an divergierenden Regeln bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen¹⁰ und/oder steuerlichen Qualifikation von Rechtsnormen an. Daher ist es notwendig, sich mit dem indischen Steuersystem, insbesondere mit der Unternehmensbesteuerung als Bestandteil der Internationalen Steuersystemlehre¹¹ zu beschäftigen. Dieser Aufgabenbereich ist Voraussetzung für die internationale Steuerwirkungslehre. Die Aufgabe der Steuerwirkungslehre besteht darin, die steuerlichen Belastungen aufgrund von ausländischen Aktivitäten darzustellen. Basierend auf den Erkenntnissen der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre ist es Aufgabe der internationalen Steuerplanung, die unternehmerischen Alternativen zu ermitteln und auszuwählen, die den höchsten Zielerfüllungsbeitrag aufweisen.

Kriterium für die Bewertung der möglichen unternehmerischen Handlungsalternativen ist die Gesamtsteuerbelastung des unter Berücksichtigung der deutschen und indischen Steuergesetzgebung zu ermittelnden Gewinns aus Wirtschaftsaktivitäten in Indien. Die Einordnung dieses Zieles in die übergeordnete Zielfunktion der Unternehmung erfolgt im nächsten Abschnitt (II. Ziele der Steuerplanung).

2. Aufbau der Arbeit

Die Arbeit besteht aus sechs Teilen. Im ersten Teil werden nach der Problemstellung die zu untersuchenden Formen der Auslandsaktivität, direkte Exporte, Lizenz- und Know-how-Vergabe sowie Direktinvestitionen, kurz erläutert. Vor- und Nachteile einzelner Formen, sowie die Interdependenzen zwischen den Formen werden aufgezeigt. Die Differenzierung nach unterschiedlichen Formen der Auslandsaktivität ist erforderlich, weil im Rahmen betrieblicher Entscheidungsprozesse die

⁹Zu dem Begriff Doppelbesteuerung siehe Abschnitt II. 2.

¹⁰Vgl. Jacobs, O. H. (1999), S. 951

¹¹Vgl. Fischer, L./Warneke, P., (1998), S. 7

Wahl nach einer geeigneten Form für die Auslandstätigkeit Priorität genießt. Erst in einem zweiten Schritt oder parallel werden die steuerlichen Folgen bzw. Alternativen untersucht.

Anschließend werden die Steuerfolgen der alternativen statutarischen Strukturen im Wohnsitzstaat aufbauend auf die Erfolgssituation (Gewinn, Verlust) der indischen Grundeinheit im Teil 2 dargestellt. Darüber hinaus werden die steuerlichen Folgen im Zusammenhang mit der Beendigung der Tätigkeit in Indien analysiert, insb. im Zusammenhang mit dem Verkauf bzw. der Liquidation der indischen Grundeinheit.

Teil 3 beschäftigt sich vor allem mit dem indischen Steuersystem, insb. mit der Unternehmensbesteuerung. Teil 2 und 3 bilden somit das theoretische Gerüst für die sich anschließenden Analysen der optimalen Gestaltungen der Aktivitäten in Indien.

Der vierte Teil dieser Arbeit untersucht die steuerlich optimale Gestaltung der Direktinvestition in Indien. Neben dem Steuerbelastungsvergleich zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft als Alternativen der statutarischen Struktur, beschäftigt sich dieser Teil mit den Möglichkeiten zur Partialoptimierung durch gezielte Gestaltung betrieblicher Funktionen, insb. die Finanzierungsfunktion. Im Rahmen dieser quantitativen Vergleiche mittels Veranlagungssimulation werden sowohl bei der deutschen Spitzeneinheit als auch bei der indischen Grundeinheit-Kapitalgesellschaften als Gegenstand der Untersuchung zugrunde gelegt, weil diese Rechtsform typisch ist für die Einheiten eines international tätigen deutschen Konzerns. Als Vorteilhaftigkeitskriterium der Analysen dient die Endvermögensmaximierung auf der Ebene der Gesellschaft und auf der Ebene der Gesellschafter. Anschließend werden Formeln entwickelt, die die Steuerbelastung der jeweiligen Alternative aufzeigen, wobei Steuersatzverhältnisse variiert werden können.

Der Einfluß der Besteuerung auf die Gestaltung der direkten Exporte und der Lizenz- und Know-how-Vergabe wird im vierten Teil dieser Arbeit behandelt. Mit Hilfe von Besteuerungsmodellen werden die Steuerbelastungen der einzelnen steuerlichen Alternative ermittelt. Auch hier dient die Endvermögensmaximierung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter als Vorteilhaftigkeitskriterium für die Analysen. In diesem Teil sollen auch die steu-

erlichen Probleme des Großanlagenbaus näher untersucht werden. Abschließend werden die Ergebnisse im letzten Teil der Untersuchung zusammengefaßt.

II. Ziele der Steuerplanung

Eine Bewertung der möglichen Handlungsalternativen ist nur möglich in Verbindung mit einer Zielfunktion der Unternehmung. Die Zielfunktion ermöglicht es, die Handlungsalternativen auf ihren Zielerfüllungsbeitrag hin zu analysieren und in einer Rangfolge aufzustellen.

Als Oberziel jeder Unternehmung kann das Streben nach Gewinn angenommen werden. Gleichwohl wird im Rahmen des Auslandsengagements durch zahlreiche empirische Untersuchungen nachgewiesen, daß das Gewinnstreben nicht das Hauptmotiv sein muß¹². Als Triebfeder für Auslandsengagement wird vielmehr das Wachstumsmotiv angeführt. Wachstum- und Gewinnziel müssen jedoch nicht als Konkurrenzziele betrachtet werden. Sie stehen vielmehr in einer Mittel-Zweck-Beziehung, denn langfristig wird das Unternehmenswachstum durch die Gewinne bestimmt. Die Gewinne bilden die Grundlagen für die Finanzierung der für das Wachstum erforderlichen Investitionen. Aufgrund der Mittel-Zweck-Beziehung zwischen Gewinn- und Wachstumsstreben kann bei Untersuchungen der Steuerwirkungen einzelner Alternativen von dem Ziel des Gewinnstrebens ausgegangen werden¹³.

1. Relative Steuerminimierung als allgemeine steuerpolitische Zielsetzung

Aus dem Oberziel des Gewinnstrebens müssen die steuerlichen Ziele abgeleitet werden. Als allgemeine steuerpolitische Zielsetzung wird vor allem das Ziel der relativen Steuerminimierung genannt¹⁴.

Entsprechend dem Oberziel Gewinnmaximierung muß die steuerpolitische Zielsetzung wie folgt formuliert werden: Maximierung des Gewinns nach Steuern. Diese Zielformulierung ist jedoch für die steuerli-

¹²Vgl. Fischer/Warneke (1998), S. 222 und die dort zitierte Literatur

¹³Vgl. Fischer, L./Warneke, P., (1998), S. 223

¹⁴Als weitere steuerliche Subziele nennt Wacker, W. (1981), S. 313 ff. die relative Zulagenmaximierung und die relative Risikominimierung

che Bewertung der Handlungsalternativen im Rahmen dieser Arbeit nicht geeignet, weil die Steuerwirkung einzelner Handlungsalternativen als Variable mit anderen Variablen aus verschiedenen Unternehmensbereichen in einen simultanen Entscheidungsprozeß eingeht. Die Alternativen werden nach dem Kriterium des realisierbaren Nettoerfolges bewertet und nicht im Hinblick auf die Gesamtsteuerbelastung. Erst wenn die Zielsetzung so formuliert werden kann, daß die Steuerbelastung zu minimieren ist (Steuerminimierung), ist eine operationale Steuerplanung möglich¹⁵. Die Steuerminimierung kann keine absolute, sondern immer nur eine relative sein, denn sie darf die Verwirklichung des übergeordneten Zieles nicht verhindern. Das Streben nach absoluter Steuerminimierung würde zu einer Aufgabe der Unternehmenstätigkeit führen. Nur wenn durch Steuerminimierung der (Netto-) Gewinn gesteigert wird, ist diese Zielsetzung sinnvoll. Steuerminimierung und (Netto)gewinnmaximierung stellen jedoch zwei konkurrierende Extremziele dar, die im Prinzip nicht gleichzeitig verfolgt werden können. Die Forderung nach Steuerminimierung kann daher nur in Verbindung mit einem begrenzten Bruttogewinnstreben (Gewinn vor Steuern) erfüllt werden¹⁶.

Es handelt sich in diesem Fall nicht um einen simultanen und zentralisierten, sondern vielmehr um einen sukzessiven und dezentralisierten Entscheidungsprozeß. Das bedeutet, daß bereits bestimmte Markteintrittsstrategien, z.B. die Erschließung indischer Absatzmärkte durch direkte Exporte oder durch Gründung einer Tochtergesellschaft in Indien, vorgesehen sind. Aufgabe der Steuerplanung ist es, die steuerlich günstigste Gestaltung der geplanten Markteintrittsstrategien zu bestimmen.

2. Spezielle Ziele bei grenzüberschreitenden Aktivitäten

Für die grenzüberschreitende Steuerplanung können folgende ergänzende steuerliche Subziele der relativen Steuerminimierung formuliert werden¹⁷:

- Vermeidung von Doppelbesteuerung

¹⁵Vgl. Kormann, H. (1970), S. 36

¹⁶Vgl. Fischer, L./Warneke, P., (1998), S. 225 f.

¹⁷Vgl. Telkamp, H.J. (1975), S. 71 ff.

- Realisierung von Minderbesteuerung durch Nutzung des Steuergefälles
- Realisierung von Minderbesteuerung durch Nutzung von Qualifikationskonflikten
- Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen

2.1 Vermeidung von Doppelbesteuerung

Steuerminimierungspolitik bei grenzüberschreitenden Aktivitäten wird hauptsächlich durch Vermeidung der Doppelbesteuerung erreicht. Der Zielerreichungsgrad ist umso höher, je vollständiger die Doppelbesteuerung durch die Wahl der statutarischen Struktur der ausländischen Einheiten ausgeschlossen werden kann. Man unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen der juristischen und ökonomischen Doppelbesteuerung.

Der Tatbestand der juristischen Doppelbesteuerung ist dann erfüllt, wenn derselbe Steuerpflichtige mit denselben Einkünften im gleichen Besteuerungszeitraum gleichzeitig in zwei Staaten zu gleichen Steuern herangezogen wird¹⁸. Diese Abgrenzung der Doppelbesteuerung berücksichtigt jedoch nicht die Steuerbelastung und somit auch nicht das Ziel der Steuerminimierung, so daß eine Abgrenzung unter dem Aspekt der Steuerbelastung erforderlich ist (ökonomische Doppelbesteuerung oder Doppelbelastung). Doppelbelastung liegt dann vor, wenn aufgrund von Auslandsaktivitäten die Gesamtsteuerbelastung der deutschen Unternehmung durch die Steuererhebung zweier Steuerhoheiten die vergleichbare Steuerbelastung des höher besteuerten der beteiligten Staaten übersteigt¹⁹. Eine Doppelbelastung auf Gesellschaftsebene liegt z. B. vor, wenn der aus einer Direktinvestition in Indien erzielte Gewinn einer Steuerbelastung unterliegt, die höher ist als im Vergleich zu einer Investition in der Bundesrepublik, wobei hier unterstellt wird, daß die Steuerbelastung in Indien niedriger ist als in der Bundesrepublik. Ein Fall von Doppelbelastung auf Gesellschafterebene liegt vor, wenn der in einer ausländischen Gesellschaft erzielte und ausgeschüttete Gewinn sowohl im Ausland als auch beim inländischen Aktionär besteuert wird, und der Aktionär die im Ausland gezahlten

¹⁸Vgl. Jacobs, O. H. (1998), S. 6

¹⁹Vgl. Fischer, L., Warneke, P., (1998), S. 28

Steuern nicht vollständig auf seine persönliche Steuerschuld anrechnen kann.

Ursachen der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer liegen überwiegend in der Kollision von Wohnsitz- und Quellenbesteuerung. Grundsätzlich ist eine Erhebung dieser Steuerarten gerechtfertigt, wenn ein Staat für die Erhebung konkrete Anknüpfungspunkte in seinem Hoheitsgebiet vorweisen kann. Die Steuerpflicht kann einerseits an den Wohnsitz des Steuerpflichtigen und andererseits an die Belegenheit der Einkunftsquelle bzw. Vermögen im Inland angeknüpft werden. Im ersten Fall spricht man von einer Besteuerung nach dem Wohnsitz- oder Ansässigkeitsprinzip, im zweiten Fall von einer Besteuerung nach dem Quellen- oder Ursprungsprinzip. Steuerpflichtige, die nach dem Wohnsitzprinzip besteuert werden, bezeichnet man als Steuerinländer und Steuerpflichtige, die nach dem Quellenprinzip besteuert werden, als Steuerausländer. Eine weltweite Anwendung dieser beiden Besteuerungsprinzipien durch die souveränen Steuerhoheiten führt automatisch zu Überschneidungen und Doppelbesteuerung²⁰. Die im Rahmen dieser Arbeit dargestellten Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beziehen sich auf die ökonomische Doppelbesteuerung. Die Doppelbelastung²¹ kann vermieden werden, wenn der Wohnsitzstaat auf das ihm zustehende Besteuerungsrecht an ausländischen Einkünften vollständig verzichtet, oder bei einer Besteuerung durch beide Staaten die im Ausland gezahlten Steuern von den inländischen Steuern abgezogen werden können. Man spricht im ersten Fall von der Freistellungsmethode und im zweiten Fall von der Anrechnungsmethode. Neben diesen beiden Hauptmethoden gibt es noch die Steuerabzugs- und -pauschalierungsmethode. Im Rahmen der Abzugsmethode wird die ausländische Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen und mindert somit das zu versteuernde Einkommen. Bei der Pauschalierungsmethode wird auf die ausländischen Einkünfte ein geminderter, pauschaler Steuersatz erhoben. Eine Anrechnung oder ein Abzug der ausländischen Steuer ist ausgeschlossen.

²⁰Vgl. Fischer, L., Warneke, P., (1998), S. 28, zu den Überschneidungsmöglichkeiten siehe Jacobs, O:H. (1999), S. 8 ff.

²¹Telkamp, H.J. (1975), S. 73 spricht von der Vermeidung der Wirkungen der Doppelbesteuerung

2.2 Ausnutzung des Steuergefälles

Eine auf Steuerminimierung ausgerichtete Steuerplanung darf sich nicht nur mit der Vermeidung von Doppelbelastungen zufrieden geben. Die Steuerplanung muß versuchen, aus dem Steuergefälle zwischen den beteiligten Staaten die jeweils niedrigere Steuerbelastung zu realisieren.

Ist das indische Steuerniveau höher als das deutsche Steuerniveau, muß eine auf Steuerminimierung ausgerichtete Steuerplanung die Kapitalexporthneutralität²² realisieren. Das bedeutet, daß im Hinblick auf die Steuerminimierung diejenige Gestaltung zu wählen ist, bei der für die Besteuerung ausschließlich das deutsche Steuerniveau maßgeblich ist.²³ Umgekehrt müssen im Falle eines Steuergefälles zugunsten des Auslands die Gewinne im Ausland realisiert werden und dort der Besteuerung unterworfen werden. Hier kommt jedoch das im Vergleich zum Wohnsitzstaat niedrigere Steuerniveau im Ausland nur zum Tragen, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) existiert, und in diesem DBA die Freistellungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung kommt.

2.3 Realisierung von Minderbesteuerung durch Nutzung von Qualifikationskonflikten

Eine auf Steuerminimierung ausgerichtete Steuerplanung muß nicht nur bestrebt sein, die jeweils niedrigere Steuerbelastung zwischen den beteiligten Staaten zu erreichen, sondern es muß vielmehr versucht werden, die aus den grenzüberschreitenden Aktivitäten resultierende Chance Steuern zu minimieren, konsequent zu nutzen. Minderbesteuerung kann wie bereits angesprochen, aufgrund des internationalen Steuergefälles und/oder durch Nutzung von Qualifikationskonflikten entstehen. Minderbesteuerung infolge der unterschiedlichen Steuer-

²²Vgl. zum Begriff Kapitalexporthneutralität Jacobs, O.H. (1999) S. 22

²³Telkamp, H. J. (1975), S. 73 f. hat als Ziel die Realisierung der steuerlichen Kapitalimportneutralität mit der Begründung formuliert, daß die Auslandsaktivität dem Wettbewerb im Ausland unterliegt und "damit lediglich die dortige Steuerbelastung tragen sollte." Hier wird implizit unterstellt, daß das ausländische Steuerniveau niedriger ist als das in der Bundesrepublik. Ist das Gegenteil der Fall (ausländisches Steuerniveau höher als das in der Bundesrepublik) würde die Zielformulierung Realisierung der steuerlichen Kapitalimportneutralität das Oberziel der Steuerminimierung konterkarieren.

sätze erfolgt mit der Realisierung der Kapitalexpert- bzw. -importneutralität. Nun gilt es durch Ausnutzung von divergierenden Regeln bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen die Steuerbelastung unter die der indischen Belastung zu reduzieren. Obwohl die unterschiedlichen Regeln bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen eher zur Doppelbesteuerung führen, verbleiben dennoch Gestaltungsmöglichkeiten, um Steuervorteile in Form von Minderbesteuerung zu nutzen.

Die Gestaltungsmöglichkeiten können wie folgt systematisiert werden:²⁴

- doppelte Aufwandsverrechnung
- doppelte Steuerfreistellungen
- Betriebsausgabenabzug ohne Besteuerung der korrespondierenden Einnahmen
- Vorteile durch unterschiedliche Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen

In diesem Zusammenhang muß jedoch berücksichtigt werden, daß die in Nr. 6 lit. c Doppelbuchst. aa Ziff. ii des Protokolls zum DBA Indien 1995 verankerte switch-over-Klausel eine fiskalisch unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung verhindern kann. Der Wechsel von der an sich abkommensrechtlich vorgesehenen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode (switch-over), was zur Steuerpflicht der Einkünfte führt, darf nur vorgenommen werden, wenn die Nichtbesteuerung auf einen Qualifikationskonflikt beruht und dieser Konflikt nicht durch ein Verständigungsverfahren nach den Bestimmungen des Art. 25 DBA Indien bereinigt werden konnte.²⁵

2.4 Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen in Deutschland und Indien

Um die Attraktivität des indischen Standortes zu erhöhen, bietet die indische Regierung ausländischen Investoren zahlreiche Steuervergünstigungen und -erleichterungen für bestimmte Aktivitäten und Branchen. So bietet z.B. das Förderprogramm "SOFTWARE

²⁴Vgl. Jacobs, O.H. (1999), S. 952 ff.

²⁵siehe hierzu auch Grotherr (1997), S. 84

TECHNOLOGY PARK (STP) SCHEME' Unternehmen, die im Bereich Software-Entwicklung tätig sind und überwiegend exportorientiert (mindestens 75% des Umsatzes) arbeiten, eine Reihe unterschiedlicher Vergünstigungen.

Hierzu zählen:

- Zollbefreiung für die Einfuhr von Hardware und Software ;
- zeitlich unbefristete Befreiung von der Einkommens-, Verbrauchs- und Aufwands- und Umsatzsteuerpflicht

Darüber hinaus werden solchen Unternehmen bei der Einrichtung von Anlagen - z.B. hochwertigen Datenkommunikationsleitungen für den Software-Export -Vorzugsrechte eingeräumt.

Um in den Genuß der genannten Vorteile zu gelangen, muß sich das Unternehmen in New-Delhi im Register der zuständigen Behörde, d.h. beim Software Technology Park of India (STPI) in Noida eintragen lassen.²⁶

Steuererleichterung in Deutschland bietet in bestimmten Fällen das deutsch-indische DBA, das eine fiktive Steueranrechnung vorsieht. Hintergrund dieser Anrechnungsmethode ist es, die vom ausländischen Staat gewährten steuerlichen Investitionsanreize voll an den deutschen Investor weiterzugeben. Gäbe es diese fiktive Steueranrechnung nicht, würde aufgrund der Systematik der Steueranrechnung das im Ausland steuerfreie oder begünstigte Einkommen ungemildert der deutschen Besteuerung unterworfen, weil es an anrechenbarer ausländischer Steuer mangelt. Aus diesem Grunde ist in nahezu allen Abkommen mit Entwicklungsländern die fiktive Steueranrechnung eingeführt worden²⁷.

III. Entscheidungskriterien und Risiken in der internationalen Steuerplanung

²⁶zur steuerlichen Vergünstigungen siehe ausf. Grotherr (1997),S. 60ff. und Govind (1997), S. 656

²⁷Vgl. Endres, D. (1986), S. 83 f. und S. 176

Nachdem die Ziele der internationalen Steuerplanung formuliert sind, müssen nun die Wege bzw. Entscheidungskriterien zur Zielverwirklichung festgelegt werden. Als Entscheidungskriterien sind hauptsächlich eine von der Steuerehrlichkeit geprägte Steuerplanung²⁸, zweifelhafte Gestaltungen, die gerade noch an der Grenze des Zulässigen liegen, sowie Steuerhinterziehung zu nennen. Die Auswahl der zulässigen Wege wird insbesondere durch die subjektive Einschätzung des damit verbundenen Risikos und die persönliche Wertvorstellung des Entscheidenden beeinflusst. Im Rahmen dieser Arbeit wird die Steuerhinterziehung vernachlässigt, weil das Risiko einer Aufdeckung und die damit verbundene Strafe das Ziel der Steuerminimierung gefährden könnte. Gegen eine Steuerhinterziehung spricht auch die Tatsache, daß der Vorteil einer Steuerhinterziehung in einem Großunternehmen dem Entscheidenden nicht unmittelbar zu Gute kommt, er jedoch das Risiko der Bestrafung auf sich nehmen muß.

Diejenigen Gestaltungen zur Steuervermeidung werden berücksichtigt, die nicht eindeutig als Steuerhinterziehung deklariert werden können und an der Grenze des Erlaubten liegen. Es handelt sich hier um Situationen, in denen der Besteuerungstatbestand eigentlich erfüllt wird, aber durch Umgestaltung wirtschaftlicher Sachverhalte eine Abgabepflicht vermieden oder vermindert wird. Das Risiko besteht in diesem Zusammenhang darin, daß die Gestaltung nicht anerkannt und normale Steuern erhoben werden. Es wird aber niemand bestraft, weil eine Steuerhinterziehung nicht nachgewiesen werden kann. Das indische Recht verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff "tax avoidance", der als legale Steuervermeidung definiert werden kann²⁹.

Eine besondere Schwierigkeit für die Steuerplanung im internationalen Bereich ist die Informationsbeschaffung. Es bestehen zum einen erhebliche Abweichungen zwischen gesetzlichen Normen und der Umsetzung dieser Normen durch die ausländische Finanzverwaltung und zum anderen die Gefahr der ständigen Gesetzesänderungen.

²⁸Vgl. Kormann, H. (1970), S. 52 ff.

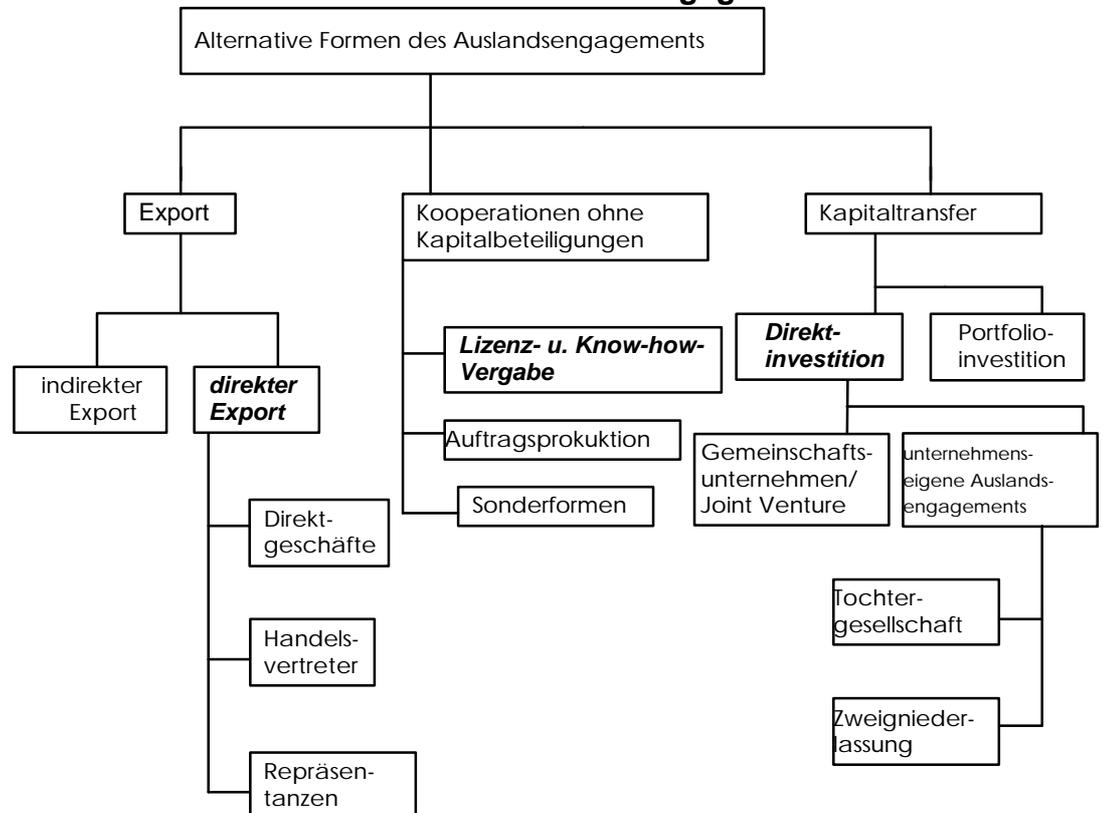
²⁹Vgl. Kumar (1988), S. 197

B. Formen von Auslandsaktivitäten

I. Gliederung der Auslandsaktivitäten

Grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten können sich in einer Vielzahl von Erscheinungsformen vollziehen, von Exportgeschäften über die Lizenz- und Know-how- Vergabe bis hin zu Direktinvestitionen im Ausland. Die außenwirtschaftlichen Handlungsalternativen können wie folgt gegliedert³⁰ werden:

Abb. 1: Alternative Formen des Auslandsengagements

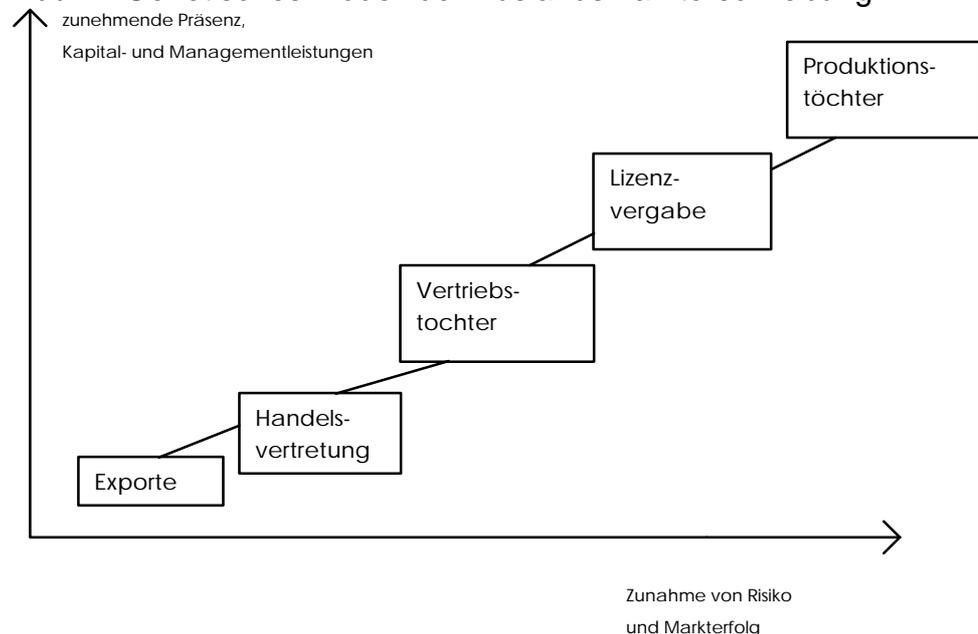


Die Formen können dadurch unterschieden werden, daß sie unterschiedliche Ausprägungen hinsichtlich des Risikos und der Inanspruchnahme der Unternehmensressourcen (Management, Kapital) sowie der Einflußnahme und des Markterfolges ausweisen. Trotz intensiver Marktforschung ist es mit einem sehr hohem Risiko verbunden, in einem Land zu investieren, in dem man nicht über die notwendigen Management- und Geschäftserfahrungen verfügt. Daher ist der erste

³⁰Vgl. z.B. Eichenberg, W (1986), S. 419; Langefeld-Wirth, K. (1990), S. 16; Endres, D. (1986)

Schritt im Ausland häufig der Export. Der nächste Schritt kann die Gründung einer eigenen Verkaufsniederlassung und/oder einer Vertriebstochter im Ausland sein. Aus steuerlicher Sicht ist dieser Schritt entscheidend, denn spätestens hier unterliegt die Unternehmung der ausländischen Besteuerung. Anschließend folgen dann die Vergabe von Lizenzen und schließlich die Produktionstöchter. Diese auch als genetisches Modell der Auslandsmarkterschließung bezeichnete Vorgehensweise (siehe Abb.2) ergibt sich aufgrund der Tatsache, daß mit zunehmendem Markterfolg das Unternehmen die Marktpräsenz erhöhen muß. Mit der Marktpräsenz nehmen die Erfahrungen auf Auslandsmärkten zu und gleichzeitig nehmen die Unsicherheiten ab. Angesichts des weltweit zunehmenden Protektionismus kann dieser evolutorische Prozeß nicht immer verfolgt werden, oft muß die Exportstufe übersprungen werden, um die Handelshemmnisse im Ausland zu umgehen. Der Protektionismus reicht von tarifären und nicht-tarifären Handelshemmnissen über local-content Forderungen bis hin zur Bevorzugung lokaler Anbieter³¹.

Abb. 2: Genetisches Modell der Auslandsmarkterschließung



Die Wahl nach einer geeigneten Form für die Auslandstätigkeit, auch als Markteintrittsstrategie bezeichnet³², ist ein der auf Steueroptimie-

³¹So verfolgt z.B. VW in VR China die Strategie, von Anfang an im Absatzland zu produzieren, bedingt durch strenge local-content Auflagen.

³²Vgl. Eichenberg, W. (1986), S. 419

zung ausgerichteten Steuerplanung vorgelagerter Entscheidungsprozeß und ein der geographischen Standortfrage nachgelagerter Entscheidungsprozeß, d.h. es muß zunächst unabhängig von der Steuerlast und bei gegebenem Standort geprüft werden, ob und in welcher Form das Auslandsengagement möglich und aus unternehmerischer Sicht sinnvoll ist.

Aufgrund der Vielfalt der alternativen Formen des Auslandsengagements können im Rahmen dieser Arbeit nicht alle Formen im Hinblick auf die Steuerbelastung untersucht werden. Die Untersuchung wird sich daher nur auf die wichtigsten Formen des Auslandsengagements beschränken und zwar auf den direkten Export, die Lizenz- und Know-how-Vergabe sowie die Direktinvestition³³. Das heutige Auslandsgeschäft besteht häufig aus Mischformen, die Bestandteile des reinen Exportgeschäfts mit Lizenz- und Know-how-Vergabe und lokale Produktion oder Montage verbinden. Aus diesem Grund werden auch die steuerlichen Folgen bei der Erstellung schlüsselfertiger Anlagen untersucht.

II. Export

1. Begriffsklärung

Export ist der Absatz der im Heimatland produzierten Güter und von Dienstleistungen im Ausland. Exporte bieten zwar den Vorteil, daß sie ein minimales Risiko beinhalten und kaum Unternehmensressourcen in Anspruch nehmen, haben dafür den Nachteil geringer Gewinnaussichten durch mangelnde Marktnähe. Abhängig von der Tatsache, ob der Produzent im Heimatland noch einen Exporteur vor der Grenzüber-schreitung einschaltet, kann zwischen indirektem und direktem Export unterschieden werden. Beim indirekten Export wird ein fremder Ex-porthändler oder die Inlandsniederlassung des ausländischen Abneh-mers eingeschaltet. Beim direkten Export liefert der Produzent direkt an den Abnehmer im Ausland. Als Abnehmer im Ausland kommen die ei-gene Handelsvertretung oder die Vertriebstochter sowie der Endver-wender in Betracht. Während die Lieferung direkt an den Endverwen-

³³In Entwicklungsländern lassen sich die Alternativen, Export von Investitionsgütern und Lizenz- und Know-how-Vergabe sowie Direktinvestition unter Technologietransfer subsumieren.

der im Ausland im Regelfall keine steuerliche Belastung im Ausland verursacht, unterliegt der Hersteller bei Zwischenschaltung einer Handelsvertretung oder Vertriebstochter der ausländische Besteuerung. Die vorliegende Arbeit wird untersuchen, welche der Alternativen im Rahmen der direkten Exporte unter dem Aspekt der Besteuerung am günstigsten ist.

2. Entwicklung der deutschen Exporte nach Indien

Die Bundesrepublik ist der drittichtigste Handelspartner Indiens. Die Ausfuhren in 1997 belaufen sich auf 4,5 Mrd. DM. An erster Stelle der deutschen Lieferungen liegen Maschinen, gefolgt von Eisen und Eisenwaren sowie Erzeugnisse der chemischen Industrie und der Elektrotechnik³⁴. Die Aufhebung des Importverbotes für Konsumgüter infolge der fortschreitenden Liberalisierung und die Senkung der extrem hohen Einfuhrzölle sowie die freie Konvertierbarkeit der Handelsrupien ermöglichen hohe Zuwachsraten für deutsche Exporteure in der Konsumgüter-Branche³⁵.

III. Lizenz- und Know-how-Vergabe

1. Begriffsklärung

Lizenz- und Know-how-Vergabe erfolgt im Rahmen eines Vertrags, in dem der deutsche Lizenzgeber dem indischen Lizenznehmer das Recht einräumt, gewerbliche Schutzrechte, insbesondere Patente und Warenzeichen, sowie nicht schutzrechtsfähige Betriebsgeheimnisse (technisches und kaufmännisches Know-how) wirtschaftlich zu nutzen³⁶. Die Lizenzen können zum einen im Verbund mit einer Direktinvestition und zum anderen "allein" vergeben werden. Die alleinige Lizenz- und Know-how-Vergabe bietet den Vorteil, daß die Marktrisiken auf Lizenznehmer abgewälzt werden können. Darüber hinaus können

³⁴Vgl. FAZ v. 2.2.1994, "Reformschritte machen Indien für deutsche Exporteure attraktiver", S. 13 und Deutsch-Indische Handelskammer (1998)

³⁵Mit aller Macht drängen nicht nur Autohersteller nach Indien, sondern auch die Hersteller sog. weißer Waren (Kosmetika, Nahrungs- und Genußmittel). Indien, ist gemessen an der Kaufkraft seiner Bevölkerung zur sechststärksten Wirtschaftsmacht der Welt aufgerückt, vgl. Wirtschaftswoche, Nr. 14/1.4.1994

³⁶Vgl. Helmschrott, H. (1986), S. 22

die Auslandsmärkte schneller und kostengünstiger erschlossen werden, weil Handels- und Investitionshemmnisse die Exporte und Direktinvestitionen erschweren können. Ein weiterer Vorteil besteht darin, daß keine Marktbearbeitungskosten anfallen³⁷. Allerdings hat die alleinige Lizenzvergabe den Nachteil, daß die Abschöpfung des Gewinnpotentials auf die Lizenzgebühr limitiert ist. Weiterhin besteht die Gefahr, daß der Lizenznehmer als Konkurrenz auf Drittmärkten auftreten kann bzw. nach Auslaufen des Lizenzvertrags berechtigt bleibt, das erworbene Know-how weiterzuverwenden. Eine weitere Schwäche einer Lizenzvergabe besteht darin, daß die Laufzeit des Lizenzvertrags in der Regel auf sieben Jahre ab Aufnahme der Produktion beschränkt ist.³⁸

Mit der Liberalisierung der indischen Wirtschaft seit Juni 1991 wurde das Genehmigungsverfahren für technische Kooperationen mit ausländischen Unternehmen vereinfacht. Die Genehmigung wird nicht mehr von der indischen Regierung, sondern von der indischen Zentralbank (Reserve Bank of India) automatisch erteilt, wenn die Kooperationen in bestimmten high priority industries erfolgen und die Entgeltzahlungen bestimmte Grenzen nicht überschreiten. Die Anzahl deutsch-indischer Kooperationen belief sich in 1993 auf 173. Damit haben deutsche Firmen ihren traditionellen zweiten Platz unter den Technologiepartnern Indiens erfolgreich behauptet³⁹. In 1997 stieg die Anzahl deutsch-indischer Kooperationen auf über 1.000. Gleichwohl ist Deutschland in der Rangliste der ausländischen Investoren auf Rang 5 abgestiegen.⁴⁰

IV. Direktinvestitionen

1. Begriffsklärung

Investitionstätigkeiten im Ausland lassen sich grundsätzlich in Portfolio- und Direktinvestitionen klassifizieren. Man spricht dann von Portfolioinvestitionen, wenn lediglich Rendite- und Risikokalkül sowie Diversifikationsüberlegungen maßgebend sind, z. B. der Erwerb von Aktien und festverzinslichen Wertpapieren im Rahmen einer globalen Anlagestra-

³⁷Vgl. Eichenberg, W. (1986), S. 422

³⁸Vgl. Grützmaker/Laier/May (1997), S. 136

³⁹Vgl. Handelsblatt v. 6.4.1994, "Die Kooperationsmöglichkeiten auf dem Subkontinent sind noch nicht ausgeschöpft", S. 7

⁴⁰Vgl. Deutsch-Indische Handelskammer (1998)

tegie durch private und institutionelle Investoren. Direktinvestitionen zielen dagegen darauf ab, einen unmittelbaren Einfluß auf die Geschäftstätigkeit des kapitalnehmenden Unternehmens zu gewinnen oder einem Unternehmen, an dem der Investor bereits maßgeblich beteiligt ist, neue Mittel zuzuführen⁴¹. Direktinvestitionen sind demnach auf Dauer angelegte Investitionen mit der Absicht, die Geschäftstätigkeit des ausländischen Unternehmens zu kontrollieren. Die Bundesbank definiert Direktinvestitionen für statistische Zwecke als⁴²

- Gründung und Erwerb von Unternehmen
- Errichtung und Erwerb von Zweigniederlassungen
- Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen, mindestens 25%
- Gewährung von Darlehen an solche Investitionen.

Direktinvestitionen im Ausland verfolgen in der Regel folgende Ziele⁴³:

Marktorientierte Ziele

- Sicherung ausländischer Absatzmärkte, größere Marktnähe
- Erschließung neuer Märkte
- Umgehung von Importrestriktionen

Kostenorientierte Ziele

- Einsparung von Transportkosten
- Ausnutzung von Kosten- und Wechselkursvorteilen im Gastland

Beschaffungsorientierte Ziele

- Sicherung der Rohstoffversorgung
- Zugang zur Technologie des Gastlandes

Politisch motivierte Ziele

- Inanspruchnahme von Investitionsanreizen durch das Gastland
- niedrigere Belastung mit Abgaben und Auflagen

Empirische Analysen sind zu dem Ergebnis gekommen, daß absatzorientierte Ziele mit Abstand das größte Gewicht haben. Direktinvestition bedeutet allerdings auch, daß das Risiko am stärksten ausgeprägt ist,

⁴¹Vgl. Deutsche Bundesbank (1965), S. 19

⁴²Vgl. Deutsche Bundesbank (1978), Monatsberichte Nr. 20, S. 31

⁴³Vgl. hierzu Beyfuß, J. (1987), S.28 ff.

und daß verstärkt Kapital- und Managementleistungen erforderlich sind.

2. Entwicklung deutscher Direktinvestitionen in Indien

Zwar haben sich die deutschen Investitionen in Indien seit 1990 in jedem Jahr verdoppelt, jedoch nimmt der deutsche Anteil an den gesamten Auslandsinvestitionen in Indien kontinuierlich ab. Deutsche Investitionen sind wie bereits erwähnt, vom Platz zwei in 1990 auf Platz fünf in 1997 zurückgefallen⁴⁴.

V. Zusammenhänge zwischen den einzelnen Formen des Auslandsengagements

Empirische Analysen⁴⁵ haben gezeigt, daß einerseits zwischen Export und Direktinvestition und andererseits zwischen Direktinvestition und Lizenzvergabe Zusammenhänge bestehen, die im folgenden kurz erörtert werden.

1. Zusammenhang zwischen Export und Direktinvestition

Es wird im Hinblick auf Direktinvestitionen im Ausland oft die These vertreten, daß Direktinvestitionen exportsubstituierend wirken. Diese These mag bei einzelnen Produkten zutreffen, weil mit dem Aufbau einer Auslandsfertigung davon ausgegangen werden kann, daß Direktinvestitionen die Exporte jener Erzeugnisse substituieren, die in den ausländischen Betrieben produziert werden. In der volkswirtschaftlichen Gesamtbetrachtung besteht jedoch eine enge **positive** Korrelation zwischen Export und Direktinvestition⁴⁶. Das bedeutet, daß die exportsubstituierende Primärwirkung durch andere Effekte kompensiert wird. Die exportsteigernde Wirkung von Direktinvestitionen hat eine Reihe von Gründen⁴⁷:

⁴⁴Vgl. Handelsblatt v. 6.4.1994, "Die Kooperationsmöglichkeiten auf dem Subkontinent sind noch nicht ausgeschöpft", S. 7; Deutsch-Indische Handelskammer (1998)

⁴⁵Vgl. hierzu Beyfuß, J. (1987), Helmschrott, H. (1986), Groß, M. (1986) und die dort zitierten Literaturquellen

⁴⁶Vgl. Beyfuß, J. (1987), S. 10

⁴⁷Vgl. hierzu Beyfuß, J. (1987), S. 22, Groß, M. (1986), S. 163-165

- Direktinvestitionen werden zum überwiegenden Teil mit deutschen Maschinen und Anlagen ausgestattet, die in das Investitionsland exportiert werden müssen.
- Ferner ziehen Direktinvestitionen den Aufbau von Service- und Distributionsnetzen nach sich, die mit deutschen Produkten ausgerüstet werden.
- Drittens stimulieren Direktinvestitionen den Export von Zwischenprodukten und Ersatzteilen, insbesondere wenn Exporte des Endproduktes aufgrund von Handelshemmnissen nicht möglich sind, und somit Exporte von Zwischenprodukten nur in Verbindung mit einer Direktinvestition in Form einer lokalen Montagestätte möglich sind.
- Schließlich steigern Direktinvestitionen die Nachfrage nach deutschen Produkten, weil lokale Unternehmer angespornt durch den Erfolg ausländischer Direktinvestoren, eigene Firmen gründen, um an dem Erfolg partizipieren zu können. Im Hinblick auf die technische Ausrüstung des Betriebes orientieren sich die lokalen Unternehmen häufig an der Technik des Direktinvestors, dadurch wird der Import von Kapitalgütern und Vorleistungen aus dem Heimatland des Direktinvestors induziert.

Groß⁴⁸ ist in seiner Untersuchung zu dem Ergebnis gekommen, daß sich die Direktinvestitionen in Südostasien als Exportmotor erwiesen haben. Der Exporterfolg hängt in starkem Maße davon ab, ob und in welchem Umfang die Unternehmen auf ausländischen Märkten durch eigene Gesellschaften präsent sind.

2. Zusammenhang zwischen Lizenz-, Know-how-Vergabe und Direktinvestition

Ausländische Direktinvestitionen sind nicht immer willkommen. Dies gilt insbesondere in Ländern, in denen die Angst vor wirtschaftlicher Abhängigkeit sehr stark ausgeprägt ist. Aus diesem Grund werden ausländische Direktinvestitionen untersagt oder erschwert⁴⁹. In diesem Fall

⁴⁸Vgl. Groß, M. (1986), S. 168

⁴⁹So unterlagen Direktinvestitionen in Südkorea während der siebziger Jahre weitreichenden staatlichen Beschränkungen, die eine ausländische Mehrheitsbeteiligung an südkoreanischen Unternehmen erheblich erschwerten (wurde später beseitigt), vgl. Helmschrott, H. (1986), S. 29

können die ausländischen Märkte nur durch die Lizenzvergabe erschlossen werden. Die Lizenzvergabe ist aus der Sicht des Investitionslandes willkommen, weil damit ein Technologietransfer vollzogen wird, ohne daß die wirtschaftliche Unabhängigkeit in Frage gestellt wird. Die Markterschließung ausschließlich mittels Lizenzvergabe kann auch durch die Bereitschaft der Direktinvestoren, das mit der Direktinvestition verbundene Risiko zu tragen, beeinflußt werden. Man spricht hier von einer substituierenden Beziehung zwischen Lizenzvergabe und Direktinvestition⁵⁰.

Tritt dagegen die Auslandslizenz im Verbund mit einer Direktinvestition auf, d.h. der Direktinvestor ist zugleich Lizenzgeber des Tochterunternehmens oder Joint Ventures, so spricht man von einem komplementären Zusammenhang. Den engen Zusammenhang zwischen den einzelnen Formen des Auslandsengagements veranschaulicht die folgende Tabelle:

Tabelle 1⁵¹: Rangfolge der Importe, der Auslandslizenzen und der ausländischen Direktinvestitionen in Indien nach Herkunftsländern für den Zeitraum von 1976 bis 1980

| Land | Importe | Auslandslizenzen | Direktinvestitionen |
|----------------|---------|------------------|---------------------|
| USA | 1 | 1 | 1 |
| Großbritannien | 2 | 2 | 2 |
| Bundesrepublik | 3 | 3 | 4 |
| Japan | 4 | 5 | 6 |
| Frankreich | 6 | 6 | 7 |

Quelle: Government of India, Indian Investment Centre

Aus der Tabelle ist ersichtlich, daß die wichtigsten Warenlieferanten Indiens zugleich auch bei Direktinvestitionen und Lizenzvergabe (fast) die gleichen Ränge einnehmen. Aufgrund der hier dargestellten Zusammenhänge und der Tatsache, daß die Bundesrepublik bei den Direktinvestitionen in Indien in 1997 nur noch den fünften Rang belegt, ist ein Marktanteilverlust bei den Exporten⁵² nach Indien zu befürchten.

⁵⁰Für Südkorea hat *Helmschrott* zwischen 1971 und 1980 festgestellt, daß aufgrund von staatlichen Beschränkungen gegenüber ausländischen Direktinvestitionen der Anteil der Auslandslizenzen steigt.

⁵¹Vgl. Helmschrott, H. (1986), S. 43

⁵²Die Bundesrepublik ist immer noch der drittwichtigste Handelspartner Indiens.

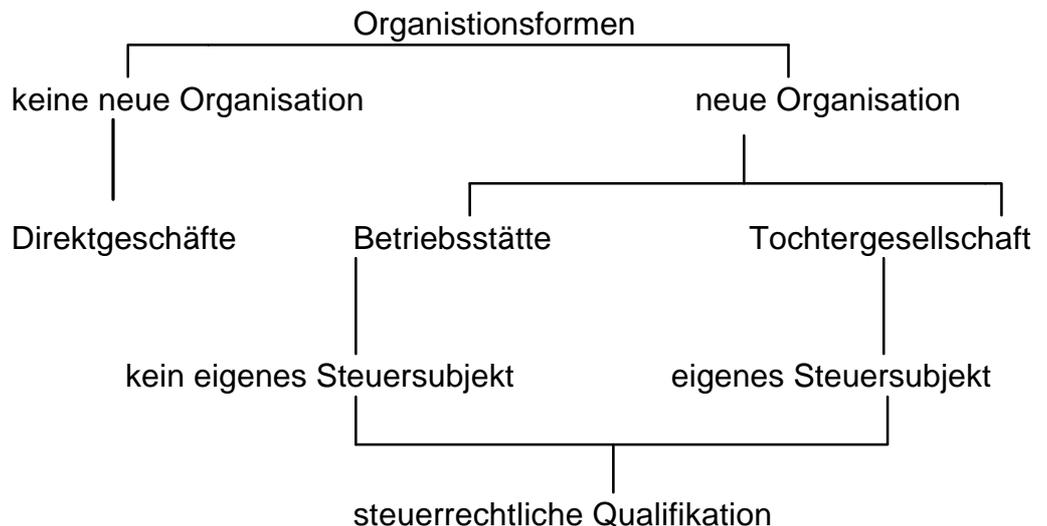
Teil 2. Steuerliche Alternativen für die organisatorische Abwicklung des Auslandsengagements nach deutschem Außensteuerrecht

A. Organisationsformen und Besteuerungswirkungen

I. Steuerrechtliche Qualifikation

Bei der Ausweitung der Aktivitäten ins Ausland müssen die Unternehmen berücksichtigen, daß Auslandsengagements unterschiedliche Rechts- und Organisationsformen annehmen können, die sich in ihren steuerlichen Konsequenzen unterscheiden.

Abb. 5: Organisationsalternativen für das Auslandsengagement



Unabhängig von der Art der Organisationsformen, die das Gesellschaftsrecht des ausländischen Staates für die Wahl der statutarischen Struktur im Rahmen des Auslandsengagements bietet, differenziert das deutsche Außensteuerrecht grundsätzlich zwischen der Betriebsstätten-Alternative und der Tochtergesellschaft-Alternative. Unter diesen beiden steuerrechtlichen Alternativen sind die alternativen Organisationsformen zu subsumieren. In der steuerrechtlichen Qualifikation stellt die ausländische Betriebsstätte in der Regel kein eigenes Steuersubjekt dar⁵³. Daher werden die durch den Einsatz der ausländischen Betriebsstätte erzielten Gewinne zum Welteinkommen des inländischen

⁵³Obwohl die Betriebsstätte kein eigenes Steuerobjekt ist, unterliegt sie im Betriebsstättenstaat der beschränkten Steuerpflicht, zum Begriff beschränkte Steuerpflicht vgl. die Ausführung unten.

Unternehmens (Stammhaus) gezählt. Die ausländische Tochtergesellschaft ist im Gegensatz zur Betriebsstätte ein eigenes Steuersubjekt, d.h. der inländische Fiskus kann die im Ausland erzielten Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft nicht der Besteuerung unterwerfen, sofern diese Gewinne nicht in Verbindung mit der inländischen Volkswirtschaft erzielt worden sind und somit einer beschränkten Steuerpflicht unterliegen können (sog. Abschirmwirkung der Tochtergesellschaft).

II. Darstellung der Besteuerungswirkungen

Zu Beginn einer Analyse der deutschen Besteuerungswirkungen der alternativen ausländischen Organisationsformen (Direktgeschäfte, Betriebsstätte, Tochtergesellschaft) stellt sich zunächst die Frage nach den Anknüpfungspunkten des deutschen Steuerrechts. Ist die Tätigkeit danach in Deutschland steuerpflichtig, und wird eine deutsche Steuer geschuldet, muß anschließend geprüft werden, ob eine Einschränkung des Besteuerungsrechts durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)⁵⁴ vorliegt. Man spricht hier von bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Bei der Nichtexistenz eines DBA kommen die unilateralen (nationale Vorschriften) Maßnahmen zur Anwendung.

1. Anknüpfungspunkte für die Besteuerung

Im Rahmen der Steuer vom Einkommen und Vermögen wird grundsätzlich die persönliche Beziehung zum besteuernenden Staat als Anknüpfungspunkt für die unbeschränkte Steuerpflicht ausgewählt⁵⁵. Unbeschränkt bedeutet, daß der Steuerpflichtige mit seinem weltweit erzielten Einkommen der deutschen Besteuerung unterliegt (Welteinkommensprinzip). Die beschränkte Steuerpflicht dagegen hat als Anknüpfungspunkt die räumliche Beziehung zum besteuernenden Staat und "beschränkt" die Besteuerung nur auf die im Inland verwirklichten Sachverhalte⁵⁶.

⁵⁴DBA sind völkerrechtliche Verträge und haben Vorrang vor nationalen Steuergesetzen (Art. 23 Abs. 3 DBA Indien 1995, § 2 AO), vgl. Tipke/Kruse, AO, § 2 Tz. 1-2.

⁵⁵Vgl. z. B. Schaumburg (1998), S. 162 f.

⁵⁶Vgl. Mössner in: Mössner u. a. (1998), S. 55

Einkommensteuer

Das deutsche Einkommensteuergesetz knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt an (Wohnsitzprinzip, § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Daraus folgt, daß die Unternehmensgewinne der Einzelunternehmen und Personengesellschaften⁵⁷ aus grenzüberschreitenden Aktivitäten der Einkommensteuer unterliegen, sofern der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Einzelunternehmers oder des Gesellschafters einer Personengesellschaft sich im Inland befindet.

Körperschaftsteuer

Ebenso wie das Einkommensteuergesetz knüpft das Körperschaftsteuergesetz die unbeschränkte Steuerpflicht auch an das Ansässigkeitsprinzip an (§ 1 Abs. 1 KStG). Danach sind Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. Nach § 10 AO ist die Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Das ist der Ort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird⁵⁸. Der Sitz einer Körperschaft ist gemäß § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist. Soweit eine Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG Gewinne aus dem Auslandsengagement erzielt, sind diese Gewinne Bestandteil des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens (§§ 7, 8 KStG).

Gewerbsteuer

Im Gegensatz zur Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die Steuerpflicht bei der Gewerbesteuer nicht an Personen oder Körperschaften geknüpft. Das Gewerbesteuergesetz nimmt daher auch keine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht vor. Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteuer ist vielmehr der inländische

⁵⁷Eine Personengesellschaft wird steuerlich wie Einzelunternehmen behandelt, weil nicht die Personengesellschaft selbst besteuert wird, sondern der Gewinn den Gesellschaftern der Personengesellschaft als Mitunternehmer zugerechnet wird. Das bedeutet, daß die Personengesellschaft der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, wenn die Gesellschafter im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, vgl. Mössner in: Mössner u. a. (1998), S. 55 f.

⁵⁸Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 10 Tz. 1

Gewerbebetrieb⁵⁹ (§ 2 Abs. 1 GewStG). Man spricht hier auch von Objekt- und Inlandscharakter der Gewerbesteuer. Es wird unterstellt, daß der Tatbestand des Gewerbebetriebes bei allen der hier betrachteten Unternehmen erfüllt ist.

Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages nach § 7 GewStG wird von dem nach den Vorschriften des Einkommen- oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus Gewerbebetrieb ausgegangen. Mit dieser Anknüpfung an die vom Welteinkommensprinzip geprägten Einkommen- und Körperschaftsteuer wird der Inlandscharakter der Gewerbesteuer unterlaufen. Deshalb sieht das Gewerbesteuerrecht Korrekturen vor, die die Auslandsaktivität aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen sollen (§ 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2, 3, 7 und 8 GewStG). § 8 Nr. 8 GewStG sieht vor, daß Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen Personengesellschaft dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden müssen, sofern diese bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Umgekehrt müssen die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen Personengesellschaft von dem Gewerbeertrag gekürzt werden, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind (§ 9 Nr. 2). Ebenso abgezogen wird der Teil des Gewerbeertrages, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt (§ 9 Nr. 3) sowie die Schachteldividenden (§ 9 Nr. 7).

2. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Wie bereits erwähnt, kann Doppelbesteuerung zum einen durch nationale Vorschriften (unilaterale Maßnahmen, § 34 c Abs. 1, 2 und 3 EStG, § 8b Abs. 1 und 2 KStG) und zum anderen durch den Abschluß von DBA (bilaterale Maßnahmen) vermieden werden. Das Verhältnis zwischen bilateralen und unilateralen Maßnahmen regelt § 34 c Abs. 6 EStG. Danach sind unilaterale Maßnahmen nicht anzuwenden, wenn die ausländischen Einkünfte aus einem DBA-Staat stammen (Satz 1)⁶⁰. Aufgrund der Tatsache, daß zwischen der Bundesrepublik und Indien ein DBA abgeschlossen worden ist, wird im folgenden nur auf die in dem Abkommen vorgesehenen Maßnahmen näher eingegangen.

⁵⁹zur Bestimmung des Begriffes Gewerbebetrieb vgl. § 2 Abs. 2 und 3 GewStG

⁶⁰Wenn in einem Abkommen die Anrechnungsmethode vorgesehen ist, dann sind nach § 34 Abs. 6 Satz 2 die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

Das deutsch-indische DBA sieht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften aus indischen Quellen in der Bundesrepublik je nach Art der Einkünfte die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode vor.

2.1 Anrechnungsmethode⁶¹

Steuern, die in Indien von den in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtigen Personen oder Körperschaften gezahlt worden sind, werden auf die deutsche Steuer angerechnet, soweit es sich um folgende Einkünfte handelt⁶²:

- Dividenden, die in Deutschland nicht durch das internationale Schachtelprivileg begünstigt sind
- Zinsen gem. Art. 11 Abs.2 DBA Indien
- Lizenzgebühren und Gebühren für technische Dienstleistungen gem. Art. 12 Abs.2 DBA Indien
- Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer in Indien ansässigen Gesellschaft
- Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen
- Einkünfte von Künstlern und Sportlern

Die Anrechnung indischer Steuern auf die genannten Einkünfte soll unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern erfolgen. Gemäß § 34 c Abs. 6 Satz 2 können die in Indien tatsächlich gezahlten Steuern entweder auf die deutsche Steuer angerechnet (§ 34 c Abs.1 EStG, § 26 Abs. 1 KStG) oder bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden (§ 34 c Abs. 2 EStG, § 26 Abs. 6 KSt).

Anrechnungsmethode gemäß § 34 c Abs.1 EStG

Bei der Anrechnungsmethode wird die ESt oder KSt im Gegensatz zur Freistellungsmethode aus den inländischen und ausländischen Ein-

⁶¹Da das deutsch-indische DBA in der Bundesrepublik sich auf die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Vermögensteuer und die Gewerbesteuer erstreckt (Art. I des deutsch-indischen DBA vom 19.06.1995), wird hier keine weitere Differenzierung nach Steuerarten vorgenommen. Regelungen, die nur die eine oder andere Steuerart betreffen, werden selbstverständlich hervorgehoben.

⁶²Vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA Indien

künftigen berechnet (Welteinkommensprinzip). Die Doppelbesteuerung wird vermieden, indem die im Ausland auf die ausländischen Einkünfte entrichtete Steuer im Inland von der tariflichen ESt bzw. KSt abgezogen bzw. auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Es können nur solche Steuern angerechnet werden, die der inländische Steuerpflichtige im Ausland auf seine eigenen Einkünfte gezahlt hat (sog. direkte Anrechnung)⁶³. Die ausländische Steuer ist jedoch nur bis zur Höhe der deutschen Steuer anzurechnen, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Stammen die Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, so sind die Anrechnungshöchstbeträge für jeden einzelnen Staat gesondert zu ermitteln (per-country-limitation)⁶⁴. Der den Anrechnungshöchstbetrag übersteigende Teil der Auslandsteuer (sog. Anrechnungsüberhang)⁶⁵ kann nicht vorgetragen werden.

Die Anrechnungsmethode in Verbindung mit dem Anrechnungshöchstbetrag in Form der per-country-limitation hat zur Folge, daß jeweils die höhere Steuer des ausländischen Staates oder der Bundesrepublik maßgebend ist. Die Anrechnung der ausländischen ESt hat keine Wirkung auf die Gewerbeertragsteuer, weil die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrages, der Gewinn i. S. der einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Vorschriften⁶⁶, sich nicht ändert. Die Anrech-

⁶³Neben der direkten Anrechnung gibt es noch die **indirekte Anrechnung**, die eine Anrechnung der von ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften gezahlten Gewinnsteuern ermöglicht (§ 26 Abs. 2,3 und 5 KStG), falls die Muttergesellschaft unbeschränkt **körperschaftsteuerpflichtig** und die ausländische Tochter- bzw. Enkelgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, die aktive Einkünfte erwirtschaftet. Desweiteren muß die Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft mindestens 10% betragen und seit mindestens 12 Monaten im Besitz der Muttergesellschaft sein. Die ausländische Gewinnsteuer darf höchstens in Höhe des Betrages angerechnet werden, der als inländische Körperschaftsteuer nach Vornahme der direkten Anrechnung (Quellensteuer) verbleibt (§ 26 Abs. 2 Satz 6 KStG). Aufgrund der Tatsache, daß nach Abschn. 76 KStR eine indirekte Anrechnung auszuschließen ist, wenn nach dem DBA bereits die Freistellung der Gewinnanteile im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs vorgesehen ist, wird hier nicht näher auf die indirekte Anrechnung eingegangen. Eine indirekte Anrechnung kann vorgenommen werden, wenn statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode angewendet wird. Das DBA Indien sieht die Anrechnungsmethode jedoch nur für Beteiligungen unter 10 % vor. Das bedeutet aber, daß die Voraussetzung Bet. >10% des § 26 Abs. 2 KStG nicht erfüllt ist und somit eine indirekte Anrechnung per se ausgeschlossen ist.

⁶⁴zur anderen Ausgestaltung des Begrenzungsmaßstabes siehe Jacobs O.H. (1999), S. 13

⁶⁵zum Thema Anrechnungsüberhang und die damit verbundene Doppelbelastung vgl. Teil 4 Kap. B

⁶⁶Siehe auch Abschnitt 2.1.3 in diesem Kapitel

nung setzt nämlich am Steuerbetrag und nicht an der Bemessungsgrundlage an.

Es muß erwähnt werden, daß eine Anrechnung nur dann erfolgen kann, wenn in dem VZ, in dem die steuerpflichtigen ausländischen Einkünfte entstehen, das steuerpflichtige Unternehmen über ein positives Einkommen verfügt⁶⁷. Desweiteren kann eine Anrechnung nur durchgeführt werden, wenn in dem VZ, in dem die ausländischen Einkünfte anfallen, das gesamte Einkommen aus dem jeweiligen Land positiv ist.

Abzugsmethode gemäß § 34 c Abs. 2 EStG

Ebenso wie die Anrechnungsmethode läßt die Abzugsmethode das Welteinkommensprinzip unangetastet. Zur Milderung der Doppelbesteuerung kann die ausländische Steuer auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte von den ausländischen Einkünften abgezogen werden und mindert als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer.

Die Abzugsmethode führt letztendlich nur zu einer Milderung der Doppelbelastung in Höhe der deutschen Steuerbelastung auf die in Indien gezahlten Steuern.

2.2 Die fiktive Steueranrechnung

In einer Vielzahl von Abkommen mit Entwicklungsländern wird die Anrechnungsmethode um die fiktive Anrechnung ergänzt. Wie bereits dargestellt, stellt im Anrechnungsfall das Steuerniveau in der Bundesrepublik die Untergrenze für die Gesamtsteuerbelastung ausländischer Einkünfte dar. Diese Untergrenze wird dann überschritten, wenn die ausländische Steuer den Anrechnungshöchstbetrag übersteigt. Eine im Quellenstaat gewährte Steuererleichterung würde aufgrund der Systematik der Steueranrechnung zu einer Nachversteuerung in der Bundesrepublik führen, so daß die Steueranreize wirkungslos bleiben.

Daher sieht das deutsch-indische DBA in Art. 23 Abs. 1 Buchst. c eine fiktive Steueranrechnung der Steuer auf Zinsen vor, die in Indien hätte gezahlt werden müssen, aber wegen einer Steuerbefreiung nicht ge-

⁶⁷Vgl. § 26 Abs. 1 und Abs. 6 KStG iVm § 34c Abs. 1 EStG

zahlt worden ist. Der fiktive Anrechnungsbetrag ist auf 10% des Bruttobetrags der Zinsen beschränkt⁶⁸. Durch die fiktive Anrechnung (bis maximal zum Jahr 2008 möglich, siehe Art. 23 Abs. 1 Buchst. d⁶⁹) kommt ein höherer Steuerbetrag zur Anrechnung als im Quellenstaat tatsächlich entrichtet wurde. Das Wahlrecht zur Abzugsmethode auch im DBA-Fall (§ 34 c Abs. 6 Satz 2 EStG) wird ausgeschlossen, wenn das betreffende DBA eine Anrechnung fiktiver Steuern ermöglicht⁷⁰.

2.3 Freistellungsmethode

Im Rahmen der Freistellungsmethode werden die ausländischen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage ausgenommen, allerdings nur sog. aktive Einkünfte (Aktivitätsklausel)⁷¹. Hier findet eine Durchbrechung des auf der Ebene des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes konzipierten Welteinkommensprinzip statt⁷². Die Freistellungsmethode (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA Indien) kommt zur Anwendung für alle mit Ausnahme der in Buchst. b⁷³ genannten Einkünfte aus indischen Quellen, die nach dem DBA in Indien besteuert werden können. Die Freistellungsmethode gilt insbesondere für folgende Einkünfte:

- Betriebsstätteneinkünfte (Betriebsstättensprinzip, Art. 7),
- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Belegenheitsprinzip, Art. 22 Abs.1)
- Schachteldividenden (internationales Schachtelprivileg, Art. 23 Abs. 3 Buchst. a)

⁶⁸Im DBA von 1984 erstreckt sich die fiktive Anrechnung auch auf Dividenden, Lizenzgebühren und Gebühren für technische Dienstleistung. Der fiktive Anrechnungsbetrag war auf 50% der deutschen Steuern beschränkt. In der Praxis führte die fiktive Steueranrechnung nach DBA-Recht von 1984 zu folgenden Problemen: erstens, die fiktive Steueranrechnung knüpft an genau definierte indische Steuerbegünstigung z. B. Section 10 (4) ITA 1961 an und erfordert daher die Kenntnis des indischen Steuerrechts. Das zweite Problem besteht bei der Berechnung der Steueranrechnung bis zur Höhe von 50% der deutschen Steuer. Die Finanzverwaltung geht bei der Berechnung der Einkünfte von dem Saldo zwischen Einnahmen und Ausgaben aus. Dem Quellensteuerabzug unterliegen aber die Bruttozinsen und Bruttolizenzgebühren, daher vertritt die Wirtschaft die Auffassung, daß bis zu 50% der deutschen Steuer auf das Bruttoeinkommen angerechnet werden können.

⁶⁹siehe auch Grotherr (1997), S. 83

⁷⁰Vgl. § 34 c Abs. 6 Satz 2, 2. Halbsatz iVm. § 52 Abs. 25 EStG

⁷¹Vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. e)

⁷²Vgl. Schaumburg (1998), S. 608

⁷³siehe auch Abschnitt 2.2.1

- Einkünfte aus Veräußerung des Betriebsstättenvermögens (Art. 13)

Auf Grund des sog. Progressionsvorbehalts (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2) führt die Freistellung der indischen Einkünfte bzw. der in Indien belegenen Vermögenswerte nicht immer zu einer vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellung mit Progressionsvorbehalt). Danach werden die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des progressiven Steuersatzes berücksichtigt. Die Anwendbarkeit des Progressionsvorbehalts beschränkt sich nur auf die Einkommensteuer. Für die Körperschaftsteuer geht der Progressionsvorbehalt wegen des linearen Steuersatzes ins Leere. Durch die Anwendung der Freistellungsmethode ist für die Gesamtsteuerbelastung ausländischer Einkünfte das Steuerniveau im Ausland maßgebend.

Für Kapitalgesellschaften als Dividendenempfänger kann die Freistellung in- und ausländischer Dividenden ab 2001 auch über § 8b Abs. 1 KStG n.F. beansprucht werden. Die Freistellung nach § 8 b Abs. 1 KStG n. F gilt für alle Körperschaften und unabhängig von weiteren Voraussetzungen, wie Schachtelbeteiligungen, aktive Tätigkeit und Mindestbesitzzeiten. Diese Freistellung nach nationalem Recht ist somit weiter als gefaßt als das im DBA verankerte internationale Schachtelprivileg.

B. Direktgeschäfte

I. Begriffsklärung

Der Begriff Direktgeschäft ist kein gesetzlicher Tatbestand des deutschen Außensteuerrechts⁷⁴ und wird in der Fachliteratur unterschiedlich definiert. Im Rahmen dieser Arbeit werden als Direktgeschäft Geschäftsaktivitäten über die Grenze ohne festen Stützpunkt im Abnehmerland bezeichnet⁷⁵. Charakteristisches Merkmal von Direktgeschäften ist die unmittelbare Geschäftsabwicklung mit dem ausländischen Abnehmer, so daß keine dauerhafte Auslandsbasis entsteht, von der aus die Geschäfte abgewickelt werden. Als ausländischer Abnehmer wird hier eine unternehmensfremde Gesellschaft oder Person angenommen, aber nicht die ausländische Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte⁷⁶. Es umfaßt neben der Lieferung von Gütern und dem Erbringen von Dienstleistungen auch den Kapitalexport sowie die Lizenz- und Know-how-Vergabe. Darüber hinaus werden auch die Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, kurzzeitige Bau- und Montageausführungen sowie Personalentsendungen als Direktgeschäfte bezeichnet⁷⁷.

II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat⁷⁸

1 Gewinnfall

Aufgrund des Welteinkommensprinzips werden grundsätzlich alle Einkünfte von Steuerinländern durch den Wohnsitzstaat besteuert. Das bedeutet, daß positive Erfolgsbeiträge aus grenzüberschreitenden Direktgeschäften in vollem Umfang der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer unterliegen. So erhöhen z. B. Zinsen aus gewährten Darlehen und Lizenzgebühren zunächst den Gesamtbetrag

⁷⁴Unter dem Begriff deutsches Außensteuerrecht werden alle deutschen Vorschriften verstanden, die die Auslandswirkung der Steuerordnung ausmachen, vgl. Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Systematik I, Anm. 7

⁷⁵Vgl. hierzu Jacobs, O.H. (1999), S. 280 f.

⁷⁶eine andere Abgrenzung vertritt Jacobs, O.H. (1999), S. 280 f.

⁷⁷Vgl. Jacobs, O.H. (1999), S. 281

⁷⁸zu den steuerlichen Implikationen in Indien siehe Teil 2 und Teil 3. Die Besteuerungswirkungen werden im folgenden nur für die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer dargestellt. Für andere Steuerarten (z. B. Umsatzsteuer) muß auf die Literatur verwiesen werden.

der Einkünfte und den Gewerbeertrag. Unterliegen die genannten Einkünfte neben der unbeschränkten Steuerpflicht in der Bundesrepublik auch noch der beschränkten Steuerpflicht in Indien in Form von Quellensteuern auf Zinsen und Lizenzgebühren, dann kommt es zu Doppelbelastungen, die bei der Wohnsitzbesteuerung berücksichtigt werden müssen. Das DBA Indien sieht im Fall der Zinsen und Lizenzgebühren eine Anrechnung der indischen Quellensteuer nach § 34 c Abs. 1 EStG vor. Selbst wenn aufgrund von Steuervergünstigungen in Indien (z. B. nach Section 10 (4) ITA 1961) keine Steuern auf die genannten Einkünfte gezahlt werden, kann dennoch eine Anrechnung der fiktiven Steuer (fiktive Steueranrechnung) vorgenommen werden. Alternativ kann ein Abzug der indischen Quellensteuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 34 c Abs. 2 EStG vorgenommen werden. Die Abzugsmethode ist von Bedeutung, wenn aufgrund inländischer Verluste keine Gewinnsteuer gezahlt wird und somit auch kein Anrechnungspotential vorhanden ist⁷⁹. Für alle anderen Einkünfte aus indischen Quellen, die nach dem DBA in Indien besteuert werden können, kommt die Freistellungsmethode zur Anwendung. Im Rahmen der Direktgeschäfte sind insbesondere die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen betroffen.

Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß im Rahmen grenzüberschreitender Direktgeschäfte in bestimmten Fällen eine Doppelbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten weder mit Hilfe der Anrechnungs- noch mit Hilfe der Freistellungsmethode beseitigt werden kann mit der Folge, daß es zu einer Doppelbelastung kommt. Klassisches Beispiel ist die sog. Liefergewinnbesteuerung⁸⁰. Erhebt Indien Steuern auf diesen Liefergewinn, so kann weder die Liefergewinnsteuer in der Bundesrepublik angerechnet, noch der Liefergewinn von der Besteuerung ausgenommen werden. Eine Anrechnung ist nicht möglich, da diese nur für fest definierte Einkunftsarten vorgesehen ist⁸¹. Eine Freistellung kommt nicht zur Anwendung, weil das Besteuerungsrecht für die Liefergewinne dem Wohnsitzstaat zusteht. Eine Milderung der Doppelbelastung kann ebenfalls nicht durch die Abzugs-

⁷⁹Zum Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Anrechnungs- und Abzugsmethode siehe z. B. Scheffler/Zuber (1992)

⁸⁰Vgl. Schaumburg (1998), S. 627, Blümich, W., Einkommensteuergesetz, § 34 c EStG, Anm. 100

⁸¹Vgl. Art. 23 Abs. 3 Buchst. b, bzw. die Ausführung auf Seite 31

methode nach § 34 c Abs. 3 EStG⁸² erreicht werden, weil der Gesetzgeber hier unterstellt, daß das DBA eine solche Besteuerung im anderen Vertragsstaat ausschließt. In diesem Fall kann die Doppelbelastung nur durch ein Verständigungsverfahren behoben werden⁸³. Es ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, daß das neue DBA mit Indien, das ab dem 1.4.1997 in Indien anzuwenden ist, - im Gegensatz zum früheren DBA - klarstellt, daß eine Einbeziehung des Liefergewinns in die Betriebsstättenbesteuerung nicht zulässig ist (Nr. 1 a) des Protokolls zum Abkommen). Gleichwohl besteht ein nicht unerhebliches Risiko, daß –vor allem bei bestimmten Vertragskonstruktionen- der Liefergewinn ganz oder teilweise der indischen Besteuerung unterzogen werden könnte.

Ein weiterer Fall von Doppelbelastung besteht im Bereich der Gewerbebeertragsteuer. Gewerbebeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommen- oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn, korrigiert um die ausländischen Ertragsbestandteile. Die Korrekturen sind jedoch auf grenzüberschreitende Direktgeschäfte nicht anwendbar, so daß die Liefergewinne, Zinsen und Lizenzgebühren aus grenzüberschreitenden Direktgeschäften in vollem Umfang der Gewerbebesteuerung unterliegen. Weil eine Berücksichtigung der indischen Quellensteuer bei der Ermittlung der Gewerbebesteuerung nicht stattfindet, werden die genannten Einkünfte doppelbelastet.

2. Verlustfall

Liegen Verluste aus grenzüberschreitenden Direktgeschäften vor, ist es für die Berücksichtigung dieser Verluste im Wohnsitzstaat von entscheidender Bedeutung, ob die Besteuerungskompetenz des Wohnsitzstaates durch das DBA aufrechterhalten bleibt oder aufgehoben wird. Nach dem DBA Indien bleibt das Besteuerungsrecht für die meisten Arten von Direktgeschäften (z. B. Liefergewinne aus Warenexport, Zinsen, Lizenzgebühren) in der Bundesrepublik, so daß die Verluste aus den genannten Direktgeschäften grundsätzlich mit inländischen Einkünften ausgeglichen werden können. Das bedeutet, daß diese

⁸²§ 34 c Abs. 3 EStG ermöglicht den Abzug ausländischer Steuern, die der deutschen ESt **nicht** entsprechen oder auf Einkünfte entfällt, die aus einem anderen Staat stammen oder keine ausländischen Einkünfte sind.

⁸³Vgl. Blümich W., Einkommensteuergesetz, § 34c Anm. 100

Verluste das einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkommen sowie den Gewerbeertrag reduzieren. Wird das Besteuerungsrecht im Wohnsitzstaat aufgehoben, wie es bei den Einkünften aus unbeweglichem Vermögen der Fall ist, sind in diesen Fällen die Verluste ebenso wie die Gewinne im Wohnsitzstaat unter Progressionsvorbehalt (negativer Progressionsvorbehalt) freizustellen. Das bedeutet, ein Verlustausgleich mit inländischen Gewinnen ist ausgeschlossen (innerperiodischer Verlustausgleich). Analog dem Fall des positiven Progressionsvorbehalts kann die Einkommensteuerbelastung im Wohnsitzstaat nur über eine Senkung des inländischen Einkommensteuertarifs reduziert werden.

Ausnahmen von diesen Regelungen ergeben sich dann, wenn die Verluste die Voraussetzungen des § 2 a Abs. 1 und Abs. 2 EStG⁸⁴ erfüllen. Diese Vorschrift untersagt einen Verlustausgleich zwischen inländischen Einkünften und ausländischen Einkünften⁸⁵ aus

- einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (§ 2 a Abs. 1 Nr. 1),
- einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte, sofern diese keine aktiven Tätigkeiten ausführt (§ 2 a Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 2 a Abs. 2),
- der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat (§ 2 a Abs. 1 Nr. 5),
- der Vermietung oder der Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind (§ 2 a Abs. 1 Nr. 6a).

Solche Verluste dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden. Ist ein solcher Ver-

⁸⁴Mit Hilfe von § 2 a Abs. 1 und Abs. 2 EStG sollen die Tätigkeiten ausländischer Verlustzuweisungsgesellschaften, die volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Investitionen zu Lasten des inländischen Steueraufkommens vornehmen, eingeschränkt werden. Die Abzugsbeschränkung gilt für passive Verluste, unabhängig davon, ob diese in einem Staat entstanden sind, mit dem Deutschland ein DBA abgeschlossen hat oder nicht.

⁸⁵Neben ausländischen Verlusten unterliegen auch inländische negative Einkünfte, sofern diese durch die im Ausland veranlaßten Aufwendungen entstanden sind, der Verlustausgleichsbeschränkung.

lustausgleich im Jahr der Verlustentstehung nicht möglich, kann der Verlust auf die folgenden Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Nach h. M. wird der (negative) Progressionsvorbehalt durch § 2a Abs. 1 und Abs. 2 EStG ausgeschlossen, d.h. ausländische Verluste im Sinne des § 2a Abs. 1 und Abs. 2 EStG können nicht progressionsmindernd wirken, da die Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die Ermittlung des Steuertarifs allein auf deutschem Steuerrecht beruht. Der Progressionsvorbehalt in den Abkommen läßt diese Einbeziehung lediglich zu⁸⁶.

⁸⁶Vgl. Schaumburg (1998), S. 146 und die dort zitierte Literatur

C. Betriebsstätten

I. Begriffsklärung

Nach § 12 AO wird jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, als Betriebsstätte bezeichnet. Diese allgemeine Definition wird ergänzt durch eine Aufzählung der wichtigsten Fälle. Kennzeichnend für den Begriff der Betriebsstätte sind vier Merkmale: Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung, Dauerhaftigkeit dieser Einrichtung, Verfügungsgewalt über diese Einrichtung und Unternehmenstätigkeit. Diese nationale Definition der Betriebsstätte gilt jedoch für den Geltungsbereich des DBA nur subsidiär, weil in diesem Fall die Begriffsbestimmung der Betriebsstätte im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen maßgebend ist. Diese Abkommensdefinition kann die nationale Definition nur einschränken, aber nicht erweitern, weil es sonst zu einer unzulässigen Erweiterung der inländischen Steuerpflicht käme. So wird der Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO z.B. durch das DBA Indien in Art. 5 Abs. 4 eingeeengt, indem Hilfs- und Nebentätigkeiten nicht betriebsstättenbegründend sind. Während der Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO zur Bestimmung der materiellen Steuerpflicht dient, wird er in den DBA als Kriterium für die Zuordnung des Besteuerungsrechts an den einen oder anderen Vertragsstaat verwendet⁸⁷.

Das indische Steuerrecht kennt das Konzept der Betriebsstätte nicht, so daß eine abweichende Definition des Begriffs nach nationalem Recht und Abkommensrecht nicht besteht. Die Einkünfte werden vielmehr nach dem sog. business connection-Konzept besteuert⁸⁸.

1. Feste Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte

Gemäß Art. 5 Abs. 1 DBA Indien, der der Definition in Art. 5 des OECD-MA folgt, gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Diese Definition impliziert folgende Voraussetzungen:

⁸⁷Vgl. Debatin (1989), S. 1963

⁸⁸hierzu ausführlich in Teil 2, Kap. C Abschn. II 3.1

- die Existenz einer Geschäftseinrichtung

- die Geschäftseinrichtung muß fest sein, d.h. sie muß örtlich fixiert sein (räumliche Komponente) und dem Unternehmen für eine gewisse Dauer dienen (zeitliche Komponente).

- die Unternehmenstätigkeit muß über diese feste Geschäftseinrichtung erfolgen.

Existenz einer Geschäftseinrichtung

Mit Geschäftseinrichtung ist jede bauliche Vorrichtung, jede Anlage oder jeder körperliche Gegenstand, die der Unternehmenstätigkeit ganz oder teilweise dienen, gemeint. Die Geschäftseinrichtung muß außerdem unter der Verfügungsgewalt des Unternehmens stehen. Die Verfügungsgewalt setzt nicht zwingend das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an der Geschäftseinrichtung voraus, sie muß nur soweit reichen, wie es für die Durchführung der Unternehmenstätigkeit erforderlich ist (tatsächliche Dispositionsmacht⁸⁹). Umgekehrt begründet das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum noch keine Betriebsstätte, wenn es an der tatsächlichen Dispositionsmacht mangelt, wie z. B. im Fall eines Konsignationslagers⁹⁰. Eine Geschäftseinrichtung liegt auch dann vor, wenn die baulichen Vorrichtungen dem Unternehmen nicht zur Verfügung stehen bzw. für die Tätigkeit nicht erforderlich sind. Es genügt je nach Art der Tätigkeit bereits eine Marktverkaufsstelle oder Lagerräume zur Begründung einer Betriebsstätte.

Feste Geschäftseinrichtung

Ein weiteres Merkmal der allgemeinen Betriebsstättendefinition ist die örtliche Fixierung der Geschäftseinrichtung. Gemeint ist nicht eine feste Verbindung zum Erdboden im Sinne von Einbetonierung, sondern es genügt, wenn die Geschäftseinrichtung an einem bestimmten Standort für längere Zeit oder regelmäßig aufgestellt wird (z.B. Bürocontainer, Marktverkaufsstände). Entscheidend für die Beurteilung ist die Absicht, zu Beginn der Tätigkeit nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer eine Einrichtung zu unterhalten. So ist eine Geschäftseinrichtung auch dann als auf Dauer eingerichtet anzusehen, selbst wenn

⁸⁹Vgl. Kumpf, W. (1982), S. 32

⁹⁰Vgl. Krabbe, in: Blümich EStG § 49 Rz 53; Unter einem Konsignationslager wird ein Warenlager, z. B. für Ersatzteile verstanden, das der Verfügungsmacht eines anderen selbständigen Unternehmens unterliegt.

sie nach kurzer Zeit, z. B. bedingt durch den Tod des Unternehmers oder mangels Gewinnen aufgegeben wird. Dagegen besteht keine Betriebsstätte, wenn die Geschäftseinrichtung nur vorübergehend und gelegentlich dem Unternehmen zur Verfügung steht⁹¹.

Wird allerdings eine Geschäftseinrichtung von vornherein nur für temporäre Zwecke eingerichtet und wird bei der Ausübung der Tätigkeit die ursprünglich geplante Dauer derart überschritten, daß diese nicht mehr als vorübergehend bezeichnet werden kann, dann muß die ursprünglich vorübergehende Geschäftseinrichtung rückwirkend als feste Geschäftseinrichtung und damit betriebsstättenbegründend betrachtet werden⁹². Problematisch ist allerdings die Festlegung der zeitlichen Mindestgrenzen⁹³ zur Abgrenzung zwischen auf Dauer eingerichteter (Nachhaltigkeit) und vorübergehender Geschäftseinrichtung. Die für die Bau- und Montageausführung geltende Sechsmonatsfrist kann dabei nach Auffassung der Rechtsprechung⁹⁴ allenfalls als Anhaltspunkt dienen⁹⁵. Wie lange die zeitliche Mindestgrenze zu bemessen ist, hängt von den Gesamtumständen des zur Beurteilung stehenden Sachverhalts⁹⁶ ab. Die Bedeutung der zeitlichen Komponente ist umso geringer, je deutlicher und intensiver die geschäftlichen Beziehungen zum Inland durch die tatsächliche Unternehmenstätigkeit bzw. durch die Einschaltung einer festen Geschäftsstelle oder Zweigniederlassung dokumentiert werden⁹⁷. Die von einigen Autoren⁹⁸ vertretene Meinung, daß das Zeitelement mit Ausnahme von Bauausführungen und Montagen bei allen anderen gewerblichen Tätigkeiten unerheblich sei, würde

⁹¹Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 6

⁹²Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 6

⁹³Schieber (Schieber P.H., 1979, S. 7) vertritt die Auffassung, daß grundsätzlich jede örtliche Bindung zur Ausübung der Unternehmenstätigkeit als Betriebsstätte anzusehen sei, unabhängig von dem zeitlichen Element, ebenso Feuerbaum (Feuerbaum, 1983, S. 57 f). Die Sechs-Monats-Frist gilt nur für Bauausführungen und Montagen.

⁹⁴Vgl. BFH v. 27.4.1954, BStBl. 1954 III, S. 179, BFH v. 30.7.1973, BStBl 1974 II, S. 107; FG München v. 11.12.1985, EFG 1986, S. 259

⁹⁵Obwohl für die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte nach Abkommensrecht grundsätzlich nicht auf innerstaatliches Recht zurückgegriffen werden darf (vgl. Vogel 1990, Art. 5 Rn 9), ist der Rückgriff auf die nationale Rechtsprechung zur Präzisierung des Betriebsstättenbegriffes zulässig, da die allgemeine Definition des Betriebsstättenbegriffes nach § 12 AO mit der nach Abkommensrecht übereinstimmt und der OECD-Kommentar (Art. 5, Anm. 6) sich nicht zu der Zeitgrenze äußert (vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 10.9.1991, EFG 1992, S. 718).

⁹⁶Vgl. FG München v. 11.12.1985, EFG 1986, S. 260

⁹⁷Vgl. FG München v. 11.12.1985, EFG 1986, S. 260

⁹⁸siehe Fn 98

dazu führen, daß selbst die kurzfristige Benutzung fester Geschäftseinrichtungen oder Anlagen eine Betriebsstätte begründet. Folgende Beispiele sollen die Konsequenzen dieser Überlegungen verdeutlichen: 1. Ein ausländischer Boxveranstalter errichtet zum Zweck eines Boxkampfes im Inland ein Zelt mit einem Ring, das eine feste Anlage i. S. der örtlichen Fixierung darstellt⁹⁹. Sie ist allerdings nur vorübergehend; 2. Ein ausländisches Unternehmen mietet im Rahmen einer Messepräsentation Räumlichkeiten beim Veranstalter für die Dauer der Messe. Nach Auffassung von Schieber müßte in beiden Fällen eine Betriebsstätte bestehen, weil hier eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne der örtlichen Fixierung vorliegt und weil das Zeitelement unbeachtlich ist. Der Betriebsstättenbegriff würde dann aber jegliche Bedeutung verlieren, wenn jede kurzfristige und vorübergehende Benutzung fester Geschäftseinrichtungen eine Betriebsstätte begründen könnte.

Da von vornherein nur vorübergehende Einrichtungen wie im Fall der Bau- und Montageausführungen aufgrund ihrer geringen Verwurzelung am Ausführungsort eine Mindestfrist von sechs Monaten erfüllen müssen, um eine Betriebsstätte zu begründen, kann gefolgert werden, daß auch für andere Einrichtungen, die im Rahmen einer nur vorübergehenden Tätigkeit errichtet werden, das Zeitelement zu beachten ist. Wird eine Differenzierung zwischen auf Dauer eingerichteten und vorübergehenden Geschäftseinrichtungen vorgenommen, so müßte in den konstruierten Beispielen konstatiert werden, daß es sich hier eindeutig von vornherein nur um vorübergehende Einrichtungen handelt. Es müßte die Prüfung anschließen, ob die Dauer der Tätigkeit eine bestimmte Mindestfrist erreicht. Wenn man die für die Bau- und Montageausführung geltende Sechsmonatsfrist als Referenzfrist heranzieht¹⁰⁰, so muß festgestellt werden, daß die obigen Beispiele keine Betriebsstätte begründen. Diese Überlegungen sollen durch das folgende Prüfschema veranschaulicht werden.

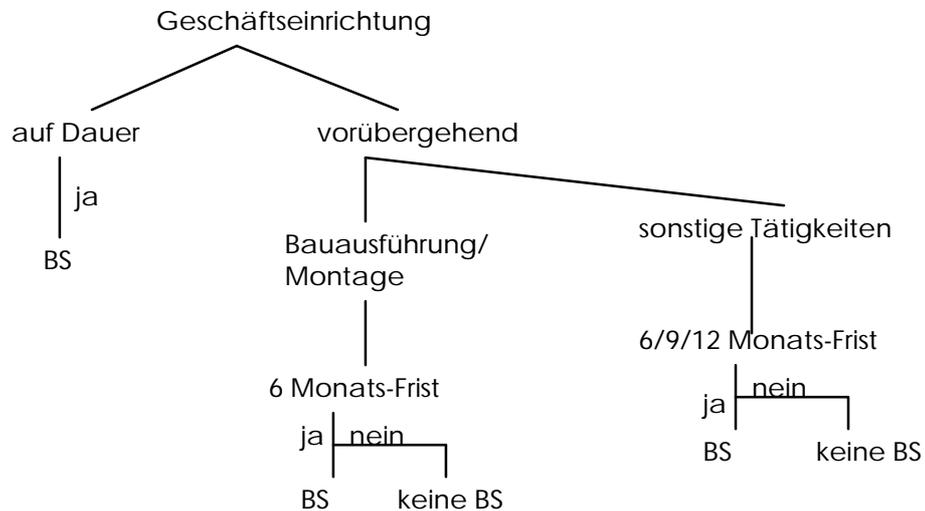
Ausübung der Unternehmenstätigkeit

Eine feste Geschäftseinrichtung ist erst dann betriebsstättenbegründend, wenn sich in ihr die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teil-

⁹⁹Vgl. Moesner in: Moesner u.a. (1998), S. 100

¹⁰⁰auch die Finanzverwaltung geht in dem Betriebsstätten-Erlass in Tz. 1.1.1.1, BStBl. 1999 I, 1076 von einer Mindestdauer von sechs Monaten aus, vgl. hierzu auch BFH v. 19.5.1993, BStBl. II S. 665

weise vollzieht. Die Tätigkeit braucht im übrigen nicht zum Gewinn des Unternehmens beizutragen und ununterbrochen ausgeübt werden¹⁰¹.



2. Betriebsstättenbeispiele

Zur Konkretisierung der allgemeinen Betriebsstättendefinition enthält Art. 5 Abs. 2 einen Katalog von möglichen Betriebsstätten. Danach umfaßt der Begriff Betriebsstätte insbesondere¹⁰²:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstatt,
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen
- g) ein Lager oder eine Verkaufseinrichtung
- h) eine Farm oder Plantage oder andere Einrichtungen, die landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, plantagenwirtschaftliche oder eine verwandte Tätigkeit ausüben.

¹⁰¹Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 7

¹⁰²Durch die Verwendung des Begriffs "insbesondere" kann abgeleitet werden, daß die Aufzählung nicht erschöpfend ist. Gegenüber dem DBA von 1984 wurden die Verkaufseinrichtungen und Lagerhäuser nicht als Betriebsstättenbeispiele aufgezählt. Neu hinzugekommen sind die Beispiele gem. Buchst. g) und i).

- i) Bauausführungen oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer sechs Monate überschreitet.

Bei dieser Aufzählung von einzelnen Betriebsstättensachverhalten (sog. Positivkatalog) handelt es sich lediglich um Betriebsstättenbeispiele¹⁰³. Das bedeutet, daß die Betriebsstättenbeispiele nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn sie ansonsten die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 erfüllen¹⁰⁴.

3. Bauausführungen und Montagen

Nach Art. 5 Abs. 2 lit. i) begründen Bauausführungen oder Montagen oder die damit in Verbindung stehenden Überwachungstätigkeiten¹⁰⁵ eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer sechs Monate überschreiten. Diese Regelung erweitert die allgemeine Betriebsstättendefinition auf vorübergehende Geschäftseinrichtungen, die aufgrund der fehlenden Dauerhaftigkeit nicht als Betriebsstätte hätten qualifiziert werden können. Da die Unternehmen in der Regel die Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung im Rahmen der Bauausführungen oder Montagen haben, ist die Zeitgrenze das entscheidende Qualifikationsmerkmal für die Begründung einer Betriebsstätte¹⁰⁶.

Der Begriff "Bauausführungen" umfaßt nicht nur Hoch- und Tiefbauten, den Bau von Straßen, Brücken oder Kanälen, sondern auch das Verlegen von Pipelines sowie Erd- und Baggerarbeiten¹⁰⁷. Dem Montagebegriff i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA kommt neben dem Begriff "Bauausführungen" selbständige Bedeutung zu. Dies ergibt sich aus der wörtlichen Auslegung des Wortes "oder"¹⁰⁸. Zu den Montagen zählen insbesondere das Zusammenfügen von Einzelteilen zu einer Anlage, deren Inbetriebnahme und die Einweisung des Personals¹⁰⁹.

¹⁰³Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 12

¹⁰⁴Vgl. OECD-Kommentar, Art. 1, Anm. 2

¹⁰⁵Betriebsstättenbegründung durch Überwachungstätigkeit wurde auf Wunsch der indischen Seite in das neue DBA aufgenommen.

¹⁰⁶siehe hierzu das Prüfschema bei Jacobs O.H. (1999), S. 328

¹⁰⁷Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm.17

¹⁰⁸Vgl. BFH v. 16.5.1990, BStBl. 1990 II, S: 983

¹⁰⁹Vgl. insb. Kumpf, W. (1982), S. 38

Die Sechs-Monats-Frist beginnt bereits mit dem Einrichten der Baustelle und nicht erst mit der Aufnahme der eigentlichen Tätigkeit. Als Ende der Frist gilt der Tag der Inbetriebnahme bzw. Fertigstellung oder der endgültige Abbruch der Tätigkeit¹¹⁰. Sofern die Montage Bestandteil eines Werklieferungsvertrags und in diesem Vertrag eine Abnahme unter Mitwirkung des Montageunternehmens vorgesehen ist, endet die Montage nach Meinung des BFH¹¹¹ frühestens mit der Abnahme. Unterbrechungen vorübergehender Art sind nach Auffassung des OECD-Steuer Ausschusses grundsätzlich mit in die Berechnung der Dauer der Bauausführung einzubeziehen¹¹². Grundsätzlich muß die Sechs-Monats-Frist für jede einzelne Bauausführung oder Montage ermittelt werden ("Grundsatz der projektorientierten Einzelbetrachtung"¹¹³). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz und somit eine Zusammenfassung mehrerer Projekte bzw. Aufträge ist dann zulässig, wenn diese zeitlich, wirtschaftlich und geographisch derart eng miteinander verknüpft sind, daß sie eine wirtschaftliche Einheit bilden¹¹⁴. Eine einheitliche Bauausführung kann auch dann vorliegen, wenn die Aufträge von verschiedenen Bauherren erteilt worden sind¹¹⁵. Im Gegensatz zu dieser Auffassung spielt es für die Zusammenfassung der Bauausführungen zu einer Gesamtbetriebsstätte nach § 12 Nr. 8 AO keine Rolle, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Bauausführungen besteht¹¹⁶. Es reicht für die Annahme einer Betriebsstätte für **alle** Bauausführungen aus, wenn nur eine davon länger als sechs Monate besteht (Nr. 8 Buchst. b). Ebenfalls gleichbehandelt werden zeitlich ohne Unterbrechung aufeinanderfolgende Bauausführungen (Nr. 8 Buchst. c). Ein geschäftlicher oder organisatorischer Zusammenhang (z. B. durch einen bestimmten Auftraggeber oder ein bestimmtes Gesamtprojekt) ist auch hier nicht erforderlich¹¹⁷.

¹¹⁰Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm.19; so auch Kumpf, W: (1982), S. 41

¹¹¹Vgl. BFH v. 21.04.1999, BStBl. II 1999, 694; auch die Finanzverwaltung folgt diese Auffassung in Tz. 4.3.1 des Betriebsstättenerlasses, BStBl. 1999 I, 1076

¹¹²Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm.19; Unterbrechungen von weniger als zwei Wochen hält der BFH v. 22.9.1977, BStBl.78, S. 140 für unbeachtlich.

¹¹³Jacobs O.H. (1998), S. 327

¹¹⁴Vgl. OECD-Kommentar 1992, Art. 5, Anm. 1

¹¹⁵Vgl. OECD-Kommentar 1992, Art. 5 Anm. 17 und BFH v. 30.10.1956, BStBl. 1957 III, S. 8

¹¹⁶Abschn. 24 Abs. 3 Satz 6 GewStR

¹¹⁷Vgl. Tipke/Kruse, Komm. zur AO, § 12 Tz. 18

4. Betriebsstätten-Ausnahmen

Anders als nach §12 AO, wonach jede Tätigkeit unabhängig ob Haupt- oder Nebentätigkeit eine Ausübung des Gewerbebetriebs darstellt und so zu einer Betriebsstätte führt¹¹⁸, begründen im Abkommensrecht Hilfs- und Nebentätigkeiten keine Betriebsstätte. Diese Einschränkung des innerstaatlichen Rechts bewirkt eine Freistellung des unternehmerischen Hilfsbereichs von der Betriebsstättenbesteuerung und dient dem Ziel, den zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr zu erleichtern¹¹⁹. Zur Präzisierung der Hilfs- und Nebentätigkeiten nennt das deutsch-indische DBA in Art. 5 Abs. 4 folgende Beispiele (sog. Negativkatalog):

- Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung¹²⁰ von unternehmenseigenen Gütern oder Waren;

- Informationsbeschaffung und Einkauf von Gütern oder Waren.

Obwohl diese Tätigkeiten in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden, führen sie aufgrund der Ausnahmeregelung nicht zur Begründung einer Betriebsstätte. Eine Kumulierung von Hilfstätigkeiten führt nicht zu einer Betriebsstätte, vorausgesetzt, daß in der festen Geschäftseinrichtung ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten durchgeführt werden. Durch diese Klausel in Abs. 4 lit. e, die als grundsätzliche Ausnahme von der allgemeinen Betriebsstätten-Definition angesehen wird¹²¹, kann abgeleitet werden, daß der Negativkatalog nicht erschöpfend ist und in jedem Einzelfall analysiert werden muß, ob Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorliegen oder nicht. Entscheidendes Kriterium für die Beurteilung ist die Tatsache, ob es sich bei den in Betracht stehenden Tätigkeiten um Kerntätigkeiten bzw. den Hauptgegenstand des Unternehmens handelt¹²². Eine Tätigkeit ist Bestandteil der Haupttätigkeit, wenn sie einen

¹¹⁸Vgl. Tz. 1.2.1 des Betriebsstättenerlasses, BStBl. 1999 I, 1076 sowie Kumpf, W. (1982), S. 35 und die dort zitierte Literatur

¹¹⁹Vgl. Debatin/Wassermeyer, Systematik IV, Anm. 62

¹²⁰Abweichend vom OECD-MA fehlt im alten DBA der Begriff "Auslieferung". Dies hat zur Folge, daß Konsignationslager nicht unter die Betriebsstätten-Ausnahmen fallen und somit eine Betriebsstätte begründen. Im dem neuen DBA von 1995 wurde der Begriff "Auslieferung" hinzugefügt.

¹²¹Vgl. OECD-Kommentar 1992, Art. 5, Anm. 23

¹²²Vgl. OECD-Kommentar 1992 Art. 5, Anm. 24

wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Unternehmens darstellt.¹²³ So muß z. B. die Betriebsstätten-Ausnahme bei Werbebüros verneint werden, wenn es sich um ein Werbeunternehmen handelt.

5. Vertretertätigkeit als Betriebsstätte

Neben der Anknüpfung an die feste Geschäftseinrichtung (sachliche Anknüpfung) kann eine Betriebsstätte durch personelle Anknüpfung in Form eines Vertreters begründet werden¹²⁴, wobei die personelle Anknüpfung nur subsidiäre Bedeutung hat. Das bedeutet, daß der Vertretertatbestand erst dann zur Anwendung kommt, wenn mangels fester Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte nicht begründet wird¹²⁵. Dabei wird zwischen abhängigen Vertretern und unabhängigen Vertretern unterschieden. Grundsätzlich führt nur die Tätigkeit eines abhängigen Vertreters zu einer Betriebsstätte eines vertretenen Unternehmens. Der abhängige Vertreterbegriff umfaßt alle natürlichen und juristischen Personen, die als abhängige Repräsentanz mit der Vollmacht ausgestattet sind, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen.

Als abhängige Vertreter kommen nur solche Personen in Betracht, die an die geschäftlichen Anweisungen des Unternehmens gebunden sind, z. B. Unternehmensangestellte, aber auch rechtlich selbständige Gewerbetreibende (z. B. Handelsvertreter, Kommissionäre), sofern diese im Hinblick auf die für das Unternehmen ausgeführte Tätigkeit eingehenden Anweisungen oder einer umfassenden Aufsicht unterliegen. Trägt dagegen der rechtlich selbständige Gewerbetreibende das Unternehmensrisiko, so kann dies als Merkmal seiner Unabhängigkeit interpretiert werden, und somit wird keine Betriebsstätte durch die Tätigkeit begründet.¹²⁶

Abhängigkeit wird auch bejaht, wenn die Vertretertätigkeit durch die rechtlich selbständigen Gewerbetreibenden nicht in den Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit fällt. Bewegt sich die Vertretertätigkeit der rechtlich selbständigen Gewerbetreibenden im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit - auch wenn der Vertreter ausschließlich

¹²³Vgl. Tz. 1.2.1 des Betriebsstättenerlasses, BStBl. 1999 I, 1076

¹²⁴Vgl. Art. 5 Abs. 5 DBA Indien

¹²⁵Vgl. OECD-Kommentar 1992 Art. 5, Anm. 31; Anm. 35 macht deutlich, daß eine Prüfung des Vertretertatbestandes nicht erforderlich ist, wenn eine Betriebsstätte nach der allgemeinen Definition i.S. des Art. 5 Abs. 1 bereits vorliegt.

¹²⁶Vgl. Tz. 1.2.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

für den Vertretenen tätig ist - werden die rechtlich selbständigen Gewerbetreibende nach Art. 5 Abs. 6 DBA Indien als unabhängige Vertreter qualifiziert mit der Folge, daß es nicht zu einer Vertreterbetriebsstättenbegründung kommt. Wenn z. B. ein Kommissionär nicht nur die in Kommission genommenen Waren im eigenen Namen auf fremde Rechnung verkauft, sondern darüber hinaus auch als ständiger Vertreter mit Abschlußvollmacht Verträge für das zu vertretene Unternehmen abschließt, dann muß in diesem Fall eine Vertreterbetriebsstätte angenommen werden, da es sich hier um eine Tätigkeit handelt, die sich außerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit bewegt¹²⁷.

Der abhängige Vertreter muß außerdem über eine Abschlußvollmacht verfügen. Es reicht nicht aus, daß die Abschlußvollmacht nur in Einzelfällen ausgeübt wird, sondern sie muß vielmehr regelmäßig zur Ausübung kommen. Entsprechend der Betriebsstättenkonzeption muß sich die Abschlußvollmacht auf den Hauptgegenstand des Unternehmens und nicht auf Hilfs- oder Nebentätigkeiten beziehen¹²⁸. So begründet z. B. die Vollmacht zum Abschluß von Einkaufsverträgen keine Betriebsstätte, weil die Einkaufstätigkeit zu den Betriebsstätten-Ausnahmen gehört. Trotz fehlender Abschlußvollmacht wird die Tätigkeit nichtselbständiger Vertreter als betriebsstättenbegründend qualifiziert, wenn der nichtselbständige Vertreter einen Warenbestand unterhält, aus dem er regelmäßig für das Unternehmen Waren ausliefert¹²⁹.

II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat

1. Gewinnfall

Da die rechtlich unselbständige Betriebsstätte und das inländische Stammhaus grundsätzlich als eine Einheit betrachtet werden, sind die Erfolge der ausländischen Betriebsstätte im Entstehungszeitraum dem Stammhaus zuzurechnen. Die im Ausland erzielten Betriebsstättengewinne sind daher grundsätzlich im Wohnsitzstaat steuerpflichtig. Ein DBA kann dieses Besteuerungsrecht jedoch einschränken.¹³⁰ So hat

¹²⁷Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 38 sowie Tz. 1.2.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

¹²⁸Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5, Anm. 33

¹²⁹Vgl. Art. 5 Abs. 5 lit. b) DBA Indien

¹³⁰Ohne DBA werden die in der ausländischen Betriebsstätte erzielten Gewinne im Feststellungszeitpunkt dem Welteinkommen des inländischen Unternehmens zugerechnet.

der ausländische Staat nach dem DBA das Besteuerungsrecht, wenn die Gewinne durch die Tätigkeit einer Betriebsstätte erzielt werden (Betriebsstättenprinzip¹³¹). Das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates beschränkt sich nur auf Teile der Unternehmensgewinne, die der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Das Besteuerungsrecht erstreckt sich grundsätzlich nicht auf Gewinne, die das Unternehmen auf andere Weise als durch die Betriebsstätte erzielt (kein Attraktionsprinzip)¹³². Der Wohnsitzstaat hat die durch eine Betriebsstätte erzielten Gewinne von der Einkommens- bzw. Körperschaftsbesteuerung freizustellen. Im Bereich der Einkommensteuer muß jedoch der Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden, d.h. die freizustellenden Betriebsstätteeneinkünfte sind bei der Ermittlung des Steuersatzes für das zu versteuernde Einkommen in das Gesamteinkommen einzubeziehen. Nach dem deutsch-indischen DBA wird die Freistellung der Betriebsstättengewinne jedoch nur bei Betriebsstätten mit begünstigtem Sachziel (sog. aktive Betriebsstätte) angewandt¹³³.

Hinsichtlich der Unternehmensgewinne gibt das DBA keine genaue Begriffsbestimmung. Was Gewinne sind, bestimmt sich nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Vertragsstaates¹³⁴. Eine negative Abgrenzung des Gewinnbegriffes i.S. des Art. 7 DBA Indien ergibt sich aus Art.7 Abs. 7. Danach gilt Art. 7 nicht für Einkünfte, die in anderen Artikeln des Abkommens geregelt sind, z. B. Dividenden (Art. 10), Zinsen (Art. 11), Lizenzgebühren und Vergütungen für technische Dienstleistungen (Art. 12).

Wie die Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden sollen, bestimmt das DBA Indien in den Absätzen 2 bis 6 des Art. 7. Grundsätzliches Kriterium für die Gewinnabgrenzung ist gemäß Abs. 2 der Fremdvergleich, sog. Prinzip des "dealing at arm 's length". Der Fremdvergleich setzt jedoch die Fiktion der Selbständigkeit der Betriebsstätte voraus, d.h. bei der Aufteilung des Unternehmensgewinns auf Stammhaus und Betriebsstätte wird fiktiv von der Existenz zweier voneinander unabhängiger Unternehmen ausgegangen¹³⁵. Eine Ein-

¹³¹Vgl. Art. 7 Abs. 1 DBA Indien

¹³²Vgl. OECD-Kommentar, Art. 7 Abs. 1, Anm. 3

¹³³Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. e DBA Indien

¹³⁴Vgl. Vogel (1990), Art. 7, Anm. 22

¹³⁵Vgl. Schröder in: Moesner u.a. (1998), S. 240 f.; siehe hierzu Abschn. 3 in diesem Kapitel;

schränkung gegenüber den Regelungen des Art. 7 OECD-MA existiert im DBA Indien. Nach Art. 7 Abs. 3 des DBA Indien sind Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten nur *gemäß den innerstaatlichen Rechtsvorschriften des Betriebsstättenstaates abzugsfähig*. Nach indischem Recht (Section 44C ITA 1961) werden diese Kosten (Stammhaus-Overheads) aber nur sehr eingeschränkt zum Abzug zugelassen, so daß ein nach indischen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnender steuerlicher Betriebsstättengewinn über dem nach deutschen Vorschriften sich ergebenden Gewinn liegen würde.

Aufgrund der Tatsache, daß Art. 2 Abs. 3 DBA Indien auch die Gewerbesteuer erfaßt, sind die Betriebsstätteneinkünfte nach dem Betriebsstättenprinzip von der Gewerbeertragsteuer freizustellen¹³⁶. Verfahrenstechnisch erfolgt die Freistellung von der Gewerbeertragsteuer dadurch, daß die Betriebsstätteneinkünfte bereits bei der Ermittlung des einkommen- und körperschaftsteuerlichen Gesamtbetrags der Einkünfte als Ausgangsgröße für die Berechnung des Gewerbeertrages neutralisiert wurden. Für den Fall, daß die Freistellung an einer Aktivitätsklausel scheitert, kommen subsidiär die Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 3 GewStG zur Anwendung.

Infolge der Besteuerung der durch eine Betriebsstätte in Indien erzielten Gewinne und deren Freistellung in der Bundesrepublik wird die Doppelbelastung vermieden. Gleichwohl kann das Ziel durch Nutzung des unterschiedlichen Belastungsniveaus in Deutschland und Indien Steuern zu minimieren, mit der Betriebsstättenalternative aufgrund der hohen Steuerbelastung für Betriebsstätten in Indien nicht erreicht werden.

2. Verlustfall

Die Freistellungsmethode führt systembedingt dazu, daß auch negative Betriebsstätteneinkünfte (Betriebsstättenverluste) nicht in die inländische Ertragsbesteuerung (ESt, KSt, GewSt vom Ertrag) einbezogen werden¹³⁷. Eine Berücksichtigung finden die Betriebsstättenverluste bei

¹³⁶Die Regelungen der DBA können nur sinngemäß auf die Gewerbesteuer angewandt werden, da die DBA auf Personen Bezug nehmen, die Gewerbesteuer aber eine Objektsteuer ist. Vgl. Jacobs O. H. (1999), S. 416

¹³⁷Vgl. BFH v. 25.2.1976, BStBl 1976 II, S. 454

der inländischen Ertragsbesteuerung lediglich im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes, oder, soweit die Betriebsstätte "aktiv" tätig ist, durch die Vorschrift des § 2a Abs. 3 EStG¹³⁸. **Diese Vorschrift galt nur bis einschließlich VZ 1998.** Die Anwendung des negativen Progressionsvorbehaltes ergibt sich aus Art. 23 Abs. 1 lit. a Satz 2 DBA Indien und hat nur im Bereich der Einkommensteuer, d.h. für Einzel- und Personenunternehmen, eine steuermindernde Wirkung. Für Kapitalgesellschaften hat der negative Progressionsvorbehalt aufgrund des linearen Körperschaftsteuertarifes keine Bedeutung.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Neben der Abgrenzung des Betriebsstättenbegriffs kommt der Gewinnermittlung für die Betriebsstätte eine besondere Bedeutung zu. Betriebsstätten sind rechtlich und wirtschaftlich nur unselbständige Unternehmensteile des Gesamtunternehmens, unabhängig davon wieviel Eigenständigkeit die Betriebsstätten tatsächlich besitzen. Dies bedeutet, daß ein von den Betriebsstätten erwirtschafteter Gewinn oder Verlust nur ein Teilergebnis sein kann, das für die Besteuerung im Belegenheitsstaat und für die Freistellung von den inländischen Bemessungsgrundlagen bestimmt werden muß. Für die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses kann auf den sog. "dealing-at-arm's-length-Grundsatz", (auch Drittvergleich) gemäß Art. 7 Abs. 2 DBA Indien zurückgegriffen werden. Danach sind der Betriebsstätte diejenigen Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie unter den genannten Voraussetzungen als unabhängiges Unternehmen tätig geworden wäre. Diese Gewinnzurechnung dient dem Ziel, die Steuerberechtigung der Vertragsstaaten gegeneinander abzugrenzen und ist der eigentlichen Gewinnermittlung vorgelagert¹³⁹. Erst wenn feststeht, welche Gewinne der Betriebsstätte zuzuordnen sind, kommt es zur Ermittlung dieser Gewinne nach innerstaatlichem Recht.

Der in Art. 7 Abs. 2 DBA Indien verankerte Gewinnzurechnungsmaßstab bindet sowohl den Betriebsstätten- wie den Wohnsitzstaat¹⁴⁰. Das bedeutet, daß für den Betriebsstättengewinn, mit dem ein deutsches

¹³⁸Die Vorschrift des § 2a Abs. 3 EStG ersetzt ab dem Veranlagungszeitraum 1990 den gleichlautenden § 2 Abs. 1 und Abs. 2 AIG. Zur Vorteilhaftigkeit der Ausübung des Wahlrechts siehe z. B. Scheffler/Zuber (1992).

¹³⁹Vgl. Debatin (1989), S. 1695

¹⁴⁰Vgl. Vogel (1990), S. 382

Unternehmen in Indien der Besteuerung unterworfen bleibt und in Deutschland von der Steuerpflicht befreit ist, eine übereinstimmende Gewinnzurechnung Anwendung findet. Ist nach dem DBA ein größerer Teil des Gewinns der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen als nach deutschem Recht, so ist das deutsche Unternehmen zur Anrufung des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA Indien berechtigt. In diesem Fall wird der höhere Gewinn nach DBA freigestellt. Ist nach dem DBA ein niedrigerer Teil des Gewinns der ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen als nach deutschem Recht, so verbleibt es bei der niedrigeren Freistellung nach DBA.

Dagegen können sich aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungsregeln bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte verschiedene Gewinngrößen ergeben. So ist z.B. nach der Zurechnungsregel in Art. 7 Abs. 3 DBA Indien bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte der für die Betriebsstätte entstandene Aufwand abzugsfähig, gleichgültig wo dieser angefallen ist. Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten sind danach auch grundsätzlich abzugsfähig, allerdings nur gemäß den innerstaatlichen (indischen) Vorschriften. Diese Zurechnungsregel beinhaltet eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, weil nach innerstaatlichem Recht Indiens für die Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten (Overhead) nur jeweils der niedrigste der folgenden Werte zum Abzug zugelassen wird¹⁴¹: 5% des Gesamteinkommens oder die tatsächlich anfallende Overhead¹⁴².

Für die Zuordnung des Betriebsstättenergebnisses bieten sich in der Regel zwei Methoden an: die direkte Methode (separate accounting) und die indirekte Methode (fractional apportionment).

1. Direkte Methode

Bei der direkten Methode wird die Betriebsstätte als eine selbständige Unternehmung angesehen, die ihren Betriebsstättenerfolg auf der Basis ihrer eigenen Buchführungsunterlagen mittels einer Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt¹⁴³. Mit der Fiktion der wirtschaft-

¹⁴¹Vgl. Section 44C ITA

¹⁴²eine Definition von Overheads gibt Section 44C Ziff. iv ITA

¹⁴³Vgl. Tz. 2.3.1 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

lichen Selbständigkeit der Betriebsstätte orientiert sich die direkte Methode an der Gewinnermittlung der ausländischen Tochtergesellschaft, was auf die Abrechnung nach Vertragsentgelten hinausläuft. Allerdings ist bei der Zuordnung von Aufwendungen im Rahmen einer Betriebsstättengewinnermittlung zu berücksichtigen, daß die Betriebsstätte stets nur ein unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist¹⁴⁴. Das bedeutet, daß zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus keine schuldrechtlichen Beziehungen bestehen können. Abgeschlossene "Verträge" sind Insichgeschäfte und deshalb steuerrechtlich unbeachtlich¹⁴⁵. Nach dem DBA Indien¹⁴⁶ wird die Abzugsfähigkeit für gewisse Zahlungen zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus eingeschränkt, soweit es sich nicht um die Erstattung angefallener Ausgaben gegenüber Dritten handelt. Nicht abzugsfähig sind grundsätzlich Lizenzen, Gebühren für den Gebrauch von Patenten, Managementleistungen, Krediten etc. des Stammhauses. Nach diesem sog. Erwirtschaftungsprinzip findet nur eine Erstattung der im Stammhaus tatsächlich entstandenen Kosten statt, aber kein gewinnmindernder Abzug der aufgrund von Miet- und Lizenzverträgen vom Stammhaus in Rechnung gestellter Mieten oder Lizenzgebühren. Ziel dieses Erwirtschaftungsprinzips ist es, für das Stammhaus und für die Betriebsstätte jeweils den Gewinn auszuweisen, den sie im Rahmen des Gesamtunternehmens erwirtschaftet hat¹⁴⁷. Für Warenlieferungen zwischen dem inländischen Stammhaus und der ausländischen Betriebsstätte können dagegen die handelsüblichen Marktpreise angesetzt werden, die in der Regel auch einen Gewinnbestandteil enthalten¹⁴⁸.

Eine Verrechnung von Mieten, Zinsen oder Lizenzgebühren, d.h. eine Belastung der Betriebsstätte mit den durch sie verursachten Aufwendungen zzgl. eines Gewinnzuschlags, ist insoweit gerechtfertigt, als ein Unternehmensteil speziell als bestimmter Dienstleistungsan-

¹⁴⁴Vgl. BFH v. 20.7.1988, BStBl. 1989 II, S. 140

¹⁴⁵Vgl. BFH v. 20.7.1988, BStBl. 1989 II, S. 141; Becker (DB 1989, S. 13) spricht dagegen von "Quasi-Geschäftsvorfällen" zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, die wie unter Fremden abzurechnen seien. Debatin (DB 1989, S. 1739) lehnt die Konstruktion von Quasi-Geschäftsvorfällen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ab, weil diese Konstruktion, die eine Entgeltsabrechnung wie zwischen Dritten ermöglicht, "grenzüberschreitender Gewinnverlagerungen innerhalb ein und desselben Unternehmens Tür und Tor öffnet".

¹⁴⁶Vgl. Nr. 1 e) des Protokolls zum DBA Indien; siehe hierzu auch Komm. z. OECD-MA, Art. 7, Anm. 17-21, Debatin (DB 1989), S. 1739-1744

¹⁴⁷ausführlich hierzu vgl. Debatin (DB 1989), S. 1739-1744

¹⁴⁸Vgl. Komm. z. OECD-MA, Art. 7, Anm.14

bieter eingerichtet ist. So ist z. B. denkbar, daß eine Betriebsstätte den Fuhrpark des Unternehmens bereithält¹⁴⁹ oder eine unternehmenseigene Rechts- und Steuerberatungsgesellschaft unterhält, die alle Unternehmensteile betreut. In diesen Fällen, bei denen es sich um eine spezialisierte Dienstleistungsbetriebsstätte oder -tochtergesellschaft handelt, dürften die Nutzungsentgelte verrechnet werden, weil sonst diesem Dienstleistungsanbietern überhaupt kein Gewinn zugeordnet wird, gleichwohl sie zu dem Erfolg des Gesamtunternehmens beigetragen haben.

Die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses mit Hilfe der direkten Methode impliziert, wie bereits den bisherigen Ausführungen entnommen werden kann, bestimmte Probleme, die sich in zwei Gruppen einteilen lassen.

Wenn zwischen den einzelnen Unternehmensteilen des Gesamtunternehmens Leistungen ausgetauscht werden, entsteht das Problem der Angemessenheit von Verrechnungspreisen. Zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise wird auf das im internationalen Steuerrecht weitgehend anerkannte Prinzip des "dealing-at-arm's-length" zurückgegriffen. Danach wird unter einem angemessenen Preis der Preis verstanden, der für ein in der Qualität und der Menge vergleichbares Produkt oder eine vergleichbare Dienstleistung unter gleichen vertraglichen und ökonomischen Bedingungen zwischen fremden und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart worden wäre¹⁵⁰.

Der andere Problemkreis betrifft die Festlegung der Angemessenheit von Kostenumlagen, z. B. Konzernumlagen, management fees, overhead. Die anteilige Kostenumlage muß nach dem Prinzip der Ertrags- und Aufwandszuordnung unter Beachtung des "dealing-at-arm's-length" Grundsatzes aufgeteilt werden. Theoretisch exakte Lösungen sind wie bei den Verrechnungspreisen eher die Ausnahmen. In der Praxis müssen die Finanzverwaltungen und die Unternehmen sich mit annähernd vergleichbaren Marktpreisen oder mit Selbstkosten unter Berücksichtigung eines gegebenenfalls angemessenen Gewinnanteils begnügen.

¹⁴⁹Vgl. Vogel (1990), S. 402

¹⁵⁰ im Rahmen dieser Arbeit wird noch ausführlicher auf die Verrechnungspreisproblematik eingegangen werden.

2. Indirekte Methode

Bei der indirekten Methode wird die Betriebsstätte als ein rechtlich und wirtschaftlich unselbständiger Unternehmensteil angesehen, dessen Erfolg als Bruchteil des Gesamtgewinns des Gesamtunternehmens errechnet wird.¹⁵¹ Die Höhe des Bruchteils ist stark abhängig von der Wahl des Aufteilungsschlüssels oder Zerlegungsmaßstabs. Die Skala der Möglichkeiten reicht von den Umsätzen über die Löhne, Kosten bis zum Kapital und Produktionsvolumen. Als Mangel der indirekten Methode ist zu erwähnen, daß ein allgemeingültiger Aufteilungsschlüssel, der eine verursachungsgerechte Ertrags- und Aufwandszuordnung ermöglicht, nicht existiert. Dies zeigt sich vor allem daran, daß es bei der indirekten Methode bei einem Gesamtverlust systembedingt nicht möglich ist, der Betriebsstätte einen Gewinn, dem Stammhaus einen Verlust zuzuordnen. Die Betriebsstätte wird vielmehr auch einen anteiligen Verlust zugewiesen bekommen. Dieses Aufteilungsergebnis ist besonders problematisch, wenn die ausländische Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, daß z. B. einer Vertriebsbetriebsstätte, die das unternehmerische Risiko selbst trägt, auf Dauer ein angemessener Gewinn zugeordnet werden muß.

Nach h. M. wird die direkte Methode der indirekten Methode vorgezogen¹⁵². Auch nach dem DBA Indien ist die indirekte Methode nur noch zulässig, soweit die Anwendung der direkten Methode unmöglich oder mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden ist¹⁵³. Als Vorteil der direkten Methode wird angeführt, daß diese Methode eine gewisse Vertrauenswürdigkeit bietet, da die Gewinnermittlung mit exakten Zahlen verbunden ist. Auf alle Fälle ist die direkte Methode anzuwenden, wenn der Sachverhalt eine klare Leistungsaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ermöglicht, so daß die Kosten und Erlöse eindeutig zugerechnet werden können. Die indirekte Methode soll nur in bestimmten Fällen Anwendung finden, z. B. wenn eine gesonderte Betriebsstättenbuchführung aufgrund unbedeutender Aktivitäten nicht existiert oder wegen besonders enger sachlicher Verknüpfung mit dem

¹⁵¹Vgl. Tz. 2.3.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

¹⁵²OECD-Komm., Art. 7 Anm. 25-27; Becker (DB 1989), S. 10-16; Debatin (DB 1989), S. 1696 f.; BFH v. 28.3.1985, BStBl. 1985 II, S. 405, hier S. 407

¹⁵³Vgl. Art. 7 Abs. 4 DBA Indien

Stammhaus nicht aussagekräftig ist. Im Rahmen der Bau- und Montageausführungen führt nur eine Kombination der beiden Methoden zum annähernd richtigen Ergebnis, weil nicht alle Leistungen eindeutig zugeordnet werden können¹⁵⁴. Ähnliches muß auch für ausländische Betriebsstätten von Kreditinstituten und Versicherungsgesellschaften gelten, die einen hohen Grad an Unselbständigkeit gegenüber dem Stammhaus ausweisen.

IV. Steuerfolgen bei Aufgabe der Aktivität

Die wirtschaftlichen Aktivitäten können entweder durch Auflösung oder Veräußerung der Betriebsstätte beendet werden.

1. Veräußerung der Betriebsstätte

Der durch die Veräußerung entstehende Gewinn unterliegt in Indien der Kapitalgewinnbesteuerung in Höhe von 20%¹⁵⁵ und wird in Deutschland gemäß Art. 23 Abs.1 i.V.m. Art. 13 Abs. 2 DBA Indien von der Besteuerung freigestellt. Der in Art. 23 Abs.1 DBA Indien vorgesehene Progressionsvorbehalt ist in diesem Fall nicht anwendbar, da § 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG außerordentliche Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes ausschließt. Nach der Abschaffung des § 2a Abs. 3 EStG können Veräußerungsverluste nicht mehr berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, daß ein Veräußerungsgewinn bis 2008 (§ 2a Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG) hinzugerechnet werden muß, wenn in der Vergangenheit Verluste indischer Betriebsstätten nach § 2a Abs. 3 EStG im Inland berücksichtigt wurden.

2. Liquidation der Betriebsstätte

Bei der Liquidation bzw. Auflösung einer Betriebsstätte ist zunächst zu differenzieren, ob die Wirtschaftsgüter veräußert oder an das Stammhaus überführt werden.

¹⁵⁴Es wird in Teil 3, Kap. C näher auf die Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses im Rahmen der Bau- und Montageausführungen eingegangen.

¹⁵⁵angenommen, es handelt sich hier um langfristige capital gain, vgl. hierzu ausführlich: Teil 3 Kap. C

Die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter und der daraus resultierende Liquidationsgewinn unterliegt in Indien ebenfalls der Kapitalgewinnbesteuerung in Höhe von 20% bzw. 48% je nach Dauer der Betriebszugehörigkeit und kann anschließend ohne Quellensteuer durch das Stammhaus vereinnahmt werden. Eine Freistellung in Deutschland kann nach Art. 23 Abs.1 i.V.m. Art. 13 Abs. 2 DBA Indien begehrt werden.

Werden die Wirtschaftsgüter in das Stammhaus überführt, entsteht mangels einer steuerpflichtigen Übertragung (Sec. 46 (1) ITA) kein steuerpflichtiger Gewinn in der Betriebsstätte. Gleichwohl findet die Besteuerung auf der Ebene des Stammhauses statt (Sec. 46 (2) ITA).

Die von der indischen Betriebsstätte angeschafften oder hergestellten und in das Stammhaus überführten Wirtschaftsgüter sind in der Steuerbilanz mit dem Fremdvergleichspreis anzusetzen.¹⁵⁶ Dieser Wertansatz gewährleistet, daß die im Ausland gebildeten und von der inländischen Besteuerung freigestellten stillen Reserven nicht nachträglich im Inland der Besteuerung unterworfen werden.

Handelt es sich bei der Überführung in das Stammhaus um Wirtschaftsgüter, die ursprünglich nach der Methode der aufgeschobenen Gewinnrealisierung¹⁵⁷ in die indische Betriebsstätte überführt wurden, so ist ein für diese Wirtschaftsgüter noch bestehender Ausgleichsposten in vollem Umfang erfolgsneutral aufzulösen.¹⁵⁸ Wurden im Rahmen der Überführung in die indische Betriebsstätte die stillen Reserven

¹⁵⁶Vgl. Tz. 2.6.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

¹⁵⁷Vgl. hierzu ausführlich Teil 5, Kap. B

¹⁵⁸Vgl. Tz. 2.6.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O

realisiert, so ist bei der Rücküberführung die Gewinnrealisierung über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückgängig zu machen.¹⁵⁹

¹⁵⁹Vgl. Tz. 2.6.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O

D. Tochtergesellschaft

I. Begriffsklärung

Mit der Errichtung einer Tochtergesellschaft im Ausland wird das Auslandsengagement in die Form eines zivilrechtlich eigenständigen Rechtsträgers gekleidet. Die Tochtergesellschaft wird im Ausland als dort ansässiges Unternehmen behandelt. Unabhängig von der Qualifikation des ausländischen Steuerrechts in Bezug auf die Subjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften qualifiziert das deutsche Steuerrecht die ausländischen Gesellschaften entweder als eigenständiges Steuersubjekt oder als rechtlich unselbständige Wirtschaftseinheit¹⁶⁰.

Ist aus deutscher Sicht die ausländische Tochtergesellschaft steuerlich als eigenständiges Steuersubjekt (Kapitalgesellschaft) anzuerkennen, so bedeutet dies, daß die ausländischen Aktivitäten nicht mehr dem Inlandsunternehmen, sondern der eigenständigen Tochtergesellschaft zugerechnet werden. Es kommt zu einer rechtlichen Trennwand zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft (Abschirmwirkung der ausländischen Tochtergesellschaft). Das Bindeglied zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft wird durch die Beteiligung hergestellt, wobei die Muttergesellschaft als Gesellschafterin nur im Fall einer Gewinnausschüttung, die bei ihr als Beteiligungsertrag zu erfassen ist, im Inland körperschaftsteuerpflichtig wird.

Ist die ausländische Tochtergesellschaft nach inländischem Steuerrecht nicht subjektfähig (Personengesellschaft), tritt die Mitunternehmerbesteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein¹⁶¹. Das bedeutet, daß das auf der Ebene der Tochtergesellschaft erwirtschaftete Ergebnis anteilig der Muttergesellschaft als Gesellschafter, unabhängig von eventuellen Gewinnausschüttungen, zugerechnet wird, sofern ein DBA fehlt. Besteht ein DBA, so gilt folgendes:

¹⁶⁰Vgl. Debatin, H. BB 1988, S. 1155 f.

¹⁶¹Vgl. Henkel in: Mösner u.a. (1998), S. 620

- Wird die Personengesellschaft in beiden Vertragsstaaten als steuerlich nicht selbständig behandelt, so ist sie nicht abkommensberechtigt. Den DBA-Schutz genießen dann nur diejenigen Gesellschafter, die in einem der beiden Staaten ansässig sind.
- Ist die Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat ein selbständiges Steuersubjekt, so gilt sie nach herrschender Rechtsauffassung auch in Deutschland als abkommensberechtigt¹⁶².
- Enthält das Abkommen eine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Subjekteigenschaft von Personengesellschaften, so gilt diese¹⁶³.

Da im DBA Indien eine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Subjekteigenschaft von Personengesellschaften fehlt, und die Partnership in Indien als selbständiges Steuersubjekt angesehen wird¹⁶⁴, kann davon ausgegangen werden, dass die indische Partnership abkommensberechtigt ist.

Im Rahmen dieser Untersuchung werden unter der Alternative der ausländischen Tochtergesellschaft ausschließlich Gesellschaften analysiert, die nach deutschem Körperschaftsteuerrecht als Kapitalgesellschaft bzw. juristische Personen anzuerkennen sind.

Bei der steuerrechtlichen Qualifikation ausländischer Gesellschaften als Kapitalgesellschaft nach deutschem Recht ist entscheidend, ob die ausländische Gesellschaft nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Stellung mit den in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen wirtschaftlich vergleichbar ist¹⁶⁵. Für diesen sog. Rechtstypenvergleich können z. B. folgende Kriterien in Betracht kommen: persönliche Haftung für Schulden, Übertragbarkeit der Anteile, Beteiligung an der Geschäftsführung. Als weitere Kriterien können die Gewinnverteilung, die Teilnahme am Verlust sowie die Vertretung herangezogen werden. Unter Anwendung dieser Kriterien können die nach indischem Recht gegründeten Public Limited Company oder Private Limited Company als Kapitalgesell-

¹⁶² Vgl. Riemenschneider (1995), S. 74 ff. und Greif/Fischer (1995)

¹⁶³ z.B. in den Abkommen mit Belgien, Spanien und Japan

¹⁶⁴ Vgl. hierzu auch Teil 3, Kap. A, Abschn. III

¹⁶⁵ RFH v. 12.2.1930, RStBl. 1930, S. 444; BFH v. 17.7.1968, BStBl. II 1968, S. 695

schaften nach deutschem Körperschaftsteuerrecht angesehen werden. Es wird unterstellt, daß die indische Tochterkapitalgesellschaft ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Indien hat¹⁶⁶. Es wird weiter angenommen, daß bei der Errichtung der indischen Tochterkapitalgesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorgelegen haben. Des Weiteren kann die indische Tochterkapitalgesellschaft eigene aktive Tätigkeiten vorweisen. Mit Hilfe dieser Annahmen wird sichergestellt, daß die ausländische Kapitalgesellschaft nicht als sog. Basisgesellschaft¹⁶⁷ qualifiziert wird. Basisgesellschaften werden in der Regel zur Steuervermeidung durch Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländern errichtet. Das deutsche Steuerrecht kennt zur Abwehr der Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländer die Durchgriffs- und die Hinzurechnungsbesteuerung, wobei die Hinzurechnungsbesteuerung nach herrschender Meinung nur subsidären Charakter hat, d.h. die Durchgriffsbesteuerung hat Vorrang vor der Hinzurechnungsbesteuerung.¹⁶⁸

Die Durchgriffsbesteuerung wird angewendet, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft nur als Scheingesellschaft i. S. des § 41 AO oder

¹⁶⁶Liegt dagegen der Ort der Geschäftsleitung im Inland, wird die Eigenschaft einer Körperschaft nach der sog. Sitztheorie versagt, mit der Folge, daß die Mitunternehmerbesteuerung Anwendung findet (vgl. OFD Köln v. 21.2.1985, FR 1985, S: 297; Finanzministerium Baden-Württemberg v. 15.1.1985, DStR 1985, S. 180; FG Düsseldorf v. 6.11.1986, EFG 1987, S. 202; zur Kritik an dieser Auffassung vgl. z. B. Debatin, H. BB 1988, S: 1155-1160 und die dort genannte Literatur). Unter Umständen kann eine Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 3 Abs. 1 KStG in Frage kommen, z.B. bei ausländischen Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die wie deutsche Kapitalgesellschaften strukturiert sind (vgl. R 2 Abs. 1 KStR). Dies setzt voraus, daß keine rechtliche Möglichkeit der Versteuerung des Einkommens der Personenvereinigung bei einem anderen Stpfl. gegeben ist, d.h. wenn das Einkommen einem sonstigen Zurechnungsträger nicht unmittelbar nach dem EStG zugeordnet werden kann. Nach der Sitztheorie richtet sich die Rechtsfähigkeit nicht nach dem Ort der Gründung, sondern nach dem Recht am Ort der Geschäftsleitung einer Gesellschaft. Bei sog. Briefkastengesellschaften, die nur ihren Satzungssitz im Ausland haben, während der effektive Verwaltungssitz in Deutschland liegt, wird die Eintragung einer Zweigniederlassung in ein deutsches Handelsregister mangels Rechtsfähigkeit der Gesellschaft verweigert, weil die deutschen Vorschriften über die Gründung einer Kapitalgesellschaft nicht eingehalten wurden. Demgegenüber steht die im angelsächsischen Raum dominierende Gründungstheorie. Danach richtet sich die Rechtsfähigkeit von Kapitalgesellschaften nach dem Recht des Gründungsstaates. Eine Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland kann ohne Verlust der Rechtsfähigkeit und Liquidation im bisherigen Sitzstaat bewirkt werden. Auch vor dem Hintergrund des sog. "Centros"-Urteil des EuGH v. 9.3.1999 (GmbHR 1999, S. 474) wird die Auffassung vertreten, daß sich aus dem Urteil keine Rechtsänderung in Deutschland ergibt (vgl. Görk (1999), S. 797).

¹⁶⁷zum Begriff Basisgesellschaft vgl. z. B. Seidel, G. S. 40 f.

¹⁶⁸Vgl. hierzu Fischer/Warneke (1998), S. 126 und die dort genannten Rechtsquellen

lediglich als Treuhänder (§ 39 AO), oder zum Gestaltungsmissbrauch i. S. des § 42 AO gegründet werden. Indizien für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs i. S. des § 42 AO sind gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und/oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung fehlen. Liegen die Tatbestände der §§ 39, 41, 42 AO vor, so wird eine ausländische Kapitalgesellschaft als nicht subjektfähig angesehen mit der Folge, daß die Gewinne und das Vermögen dieser ausländischen Kapitalgesellschaft direkt dem inländischen Anteilseigner zugerechnet werden. Es besteht in diesem Fall keine Abschirmwirkung der ausländischen Tochtergesellschaft. Des weiteren besteht im Rahmen der Durchgriffsbesteuerung keine Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuern¹⁶⁹, da die Existenz eines ausländischen Rechtsträgers verneint wird.

Die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-10 AStG) kommt zur Anwendung, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind¹⁷⁰:

1. Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als der Hälfte durch sog. Inländer (§ 7 Abs.1 AStG)
2. Niedrige Besteuerung im Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft. Eine Niedrigbesteuerung wird angenommen, wenn die als Untergrenze einer normalen Besteuerung in Höhe von 25% unterschritten wird (§ 8 Abs. 3 AStG)¹⁷¹.
3. Die ausländische Gesellschaft übt eine passive Tätigkeit aus (8 Abs. 1 AStG, siehe Übersicht der Einkünfte)

¹⁶⁹Vgl. Jacobs O.H. (1999), S. 427

¹⁷⁰siehe auch Teil 4, Kap. B Abschn. I 3.2

¹⁷¹Der Körperschaftsteuersatz für in Indien ansässige Kapitalgesellschaften liegt im VZ 2000/2001 bei 35%.

Qualifikation der Einkünfte nach § 8 Abs. 1 AStG

| aktive Einkünfte (steuerunschädlich) | Umqualifikation in passive Einkünfte aufgrund der Art und des Ausmaßes der Tätigkeit | Ausnahme von der Umqualifikation (=aktive Einkünfte) |
|---|--|--|
| 1. Land- und Forstwirtschaft | nicht möglich | |
| 2. Produktion, Verarbeitung oder Montage von Sachen; Energieerzeugung und Gewinnung von Bodenschätzen | nicht möglich | |
| 3. Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen | - falls kein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird. - falls Geschäfte überwiegend mit Anteilseignern oder diesen nahestehenden Personen abgeschlossen werden. | |
| 4. Handel | - falls der inländische Gesellschafter (*) Waren an die ausländische Gesellschaft liefert ¹⁷² oder die Waren von der ausländischen Gesellschaft ins Inland an den inländischen Gesellschafter (*) geliefert werden ¹⁷³ . | Die ausländische Gesellschaft unterhält für die Handelsgeschäfte ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb und die Tätigkeit wird ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters ausgeübt. |

¹⁷²Es handelt sich in der Praxis um sog. Vertriebsgesellschaften der inländischen Gesellschaften. Durch die Einschaltung solcher Gesellschaften werden die Gewinne in Höhe der im Handel liegenden Gewinnspanne auf die ausländische Gesellschaft verlagert. Daher sollen die in einer solchen Vertriebsgesellschaft erzielten Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden. Handelt die ausländische Gesellschaft nicht ausschließlich mit Waren, die der unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter geliefert hat, so findet eine Hinzurechnung der aus der übrigen Handelstätigkeit erzielten Einkünfte nicht statt (vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhof, Kommentar z. AStG, § 8, Anm. 49)

¹⁷³Dieser Fall betrifft die sog. Einkaufsgesellschaft (vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhof, Kommentar z. AStG, § 8, Anm. 53). Es besteht hier die Gefahr, daß Gewinne durch Verrechnung von hohen Importpreisen auf die ausländische Gesellschaft verlagert werden.

Teil 2: Steuerliche Alternativen
Kapitel D. Tochtergesellschaft

| | | |
|-------------------------------|---|--|
| 5. Dienstleistungen | <p>a) Die ausländische Gesellschaft bedient sich des inländischen Gesellschafters, der mit den beigetragenen Leistungen im Inland steuerpflichtig ist¹⁷⁴.</p> <p>b) Die ausländische Gesellschaft erbringt die Dienstleistungen für den inländischen Gesellschafter.</p> | ad b) Es wird ein für diese Zwecke eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeit wird ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters ausgeübt. |
| 6. Vermietung und Verpachtung | <p>a) Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen</p> <p>b) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken</p> <p>c) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen</p> | <p>ad a) falls nachgewiesen wird, daß die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- und Entwicklungsarbeit ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters auswertet.</p> <p>ad b) falls nachgewiesen wird, daß die Einkünfte daraus nach DBA steuerbefreit wären, wenn sie der inländische Gesellschafter unmittelbar bezogen hätte.</p> <p>ad c) falls nachgewiesen wird, daß die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger V.u.V. unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und alle diesbezüglichen Tätigkeiten ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters (*) ausübt.</p> |

¹⁷⁴Es soll dadurch verhindert werden, daß z. B. Forschung nur pro forma ins Ausland verlagert wird, obwohl diese ausschließlich im Inland erbracht wird.

Teil 2: Steuerliche Alternativen
Kapitel D. Tochtergesellschaft

| | | |
|---|---|--|
| <p>7. Aufnahme und darlehensweise Vergabe von Kapital</p> <p>*oder einer nahestehenden Person</p> | <p>falls der inländische Gesellschafter <i>nicht nachweist</i>, daß das Kapital ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten¹⁷⁵ aufgenommen und <i>auf Dauer</i>¹⁷⁶ ausländischen Gesellschaften oder Betriebsstätten zugeführt wird, die ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus den unter Nr. 1-6 fallenden Tätigkeiten beziehen (die Darlehensvergabe an inländische Betriebe und Betriebsstätten sind unschädlich)</p> | |
|---|---|--|

Liegen die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung vor, so wird die Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft nur für die passiven Einkünften durchbrochen, ohne daß die rechtliche Subjektfähigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft im Gegensatz zur Durchgriffsbesteuerung in Zweifel gezogen wird. Aufgrund der Tatsache, daß Indien kein Niedrigsteuerland i.S.d. § 8 AStG ist, kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß indische Tochtergesellschaften nicht als Zwischengesellschaften i.S.d. § 8 AStG qualifiziert werden. Es ist zu beachten, daß gemäß Anlage 1 des Anwendungsschreibens zum AStG vom 2.12.1994¹⁷⁷ Zinsen und Dividenden in Indien niedrig besteuert sind. Darüber hinaus können andere Einkünfte als niedrig besteuert gelten, wenn die indische Gesellschaft mögliche Vorzugssätze oder Befreiung beansprucht hat.¹⁷⁸

II. Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat

1. Gewinnfall

Entspricht die ausländische Gesellschaft, die keine Basisgesellschaft ist, nach dem Rechtstypenvergleich einer der in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögens-

¹⁷⁵Kapital, das von ausländischen nahestehenden Gesellschaften stammt und Eigenmittel der darlehensvergebenden ausländischen Gesellschaft führen zur steuerschädlichen Aufnahme, die dann auch zu eine steuerschädliche Vergabe führt, wenn das Kapital ausschließlich aus dieser Quelle stammt.

¹⁷⁶auf Dauer ist gegeben, wenn die Laufzeit des Darlehens mindestens 12 Monate beträgt.

¹⁷⁷BMF IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995 I, Sondernummer 1

¹⁷⁸zur Problematik der Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenhang mit der steuerlichen Strukturierung über Holdinggesellschaften siehe ausführlich Teil 3, Kap. B.

massen und hat sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland, so ist sie im Inland nur mit den eventuell vorhandenen inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 KStG)¹⁷⁹. Sind keine inländischen Einkünfte vorhanden, so unterliegt die ausländische Gesellschaft nur im Ausland nach ausländischem Recht der Besteuerung. Eine inländische Besteuerung der durch die Tochterkapitalgesellschaft im Ausland erzielten Gewinne findet nur statt, wenn die ausländische Gesellschaft die Gewinne als Dividende an die inländische Muttergesellschaft ausschüttet. Die Dividenden werden im Inland bei der inländischen Muttergesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 KStG in der Fassung nach der Unternehmenssteuerreform 2000 von der Besteuerung ausgenommen. Die Freistellung nach § 8 b Abs. 1 KStG n. F gilt für alle Körperschaften und unabhängig von weiteren Voraussetzungen, wie Schachtelbeteiligungen, aktive Tätigkeit und Mindestbesitzzeiten. Diese Freistellung nach nationalem Recht ist somit weiter als gefaßt als das im DBA verankerte internationale Schachtelprivileg.

Vor der Unternehmenssteuerreform kann eine Freistellung der indischen Dividenden nur über Art. 23 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 10 DBA Indien erreicht werden. Allerdings setzt die Freistellung nach DBA voraus, dass die in der Bundesrepublik ansässige Gesellschaft mit mindestens 10 %¹⁸⁰ an der indischen Gesellschaft beteiligt ist (DBA-Schachtelprivileg). Die Freistellung von der Bemessungsgrundlage gilt darüber hinaus nur, wenn die Muttergesellschaft als Kapitalgesellschaft organisiert ist und nicht in der Rechtsform einer Personengesellschaft. In diesem Fall kann nur die in Indien gezahlte Kapitalertragsteuer gem. § 34c Abs. 6 iVm. Abs. 1 und Abs. 2 EStG auf die inländische Einkommensteuer angerechnet bzw. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden¹⁸¹. Auf dem ersten Blick erscheint es, daß die Rechtsform der Personengesellschaft benachteiligt wird, weil sie eine Doppelbelastung (indische Ertragsbesteuerung und inländische Besteuerung der Dividenden) zu tragen hat, während die Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nur der indischen Ertragsbesteuerung unterliegt. Ein aussagekräftiger Vergleich der Steuerbelastung ist

¹⁷⁹zu beschränkt steuerpflichtige Einkünfte siehe §§ 49 ff. EStG

¹⁸⁰unter der Alternative Tochterkapitalgesellschaft ist diese Voraussetzung erfüllt. Beteiligung unter 10% wird unter die Alternative Direktgeschäft subsumiert.

¹⁸¹Eine Anrechnung oder ein Abzug der Kapitalertragsteuer ist bei der Freistellung der Dividenden nicht möglich.

jedoch erst dann gegeben, wenn auch die Kapitalgesellschaft die empfangenen Dividenden an ihre Anteilseigner ausschüttet. Bei einer Ausschüttung müssen die Anteilseigner die bereits in Indien versteuerten Dividenden mit ihrem persönlichen Einkommensteuersatz im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nochmals versteuern, so daß auch hier eine Doppelbelastung vorliegt¹⁸².

Erträge der inländischen Muttergesellschaft aus dem innerkonzernlichen Lieferungs- und Leistungsaustausch erhöhen im Inland das Welteinkommen der Muttergesellschaft und somit auch die KSt bzw. ESt sowie GewSt vom Ertrag. Gleichzeitig werden diese Erträge bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt, weil der rechtsgeschäftliche Leistungsaustausch zwischen Tochter- und Muttergesellschaft voll anerkannt wird, so daß hieraus keine Doppelbelastungen resultieren. Mögliche Doppelbelastung kann aufgrund von Anrechnungsüberhängen im Rahmen der Anrechnung indischer Quellensteuer auf Zinsen und Lizenzgebühren gemäß Art. 23 Abs. 1 lit. b auf die deutsche Steuer entstehen.

Aufgrund des § 8b Abs. 1 KStG n.F. bzw. des DBA-Schachtelprivilegs wird eine Doppelbelastung bei der Gewerbeertragsteuer vermieden. Allerdings können nur Kapitalgesellschaften diese Freistellung in Anspruch nehmen. Handelt es sich dagegen um eine Personengesellschaft, werden die ausländischen Dividendenerträge gemäß § 9 Nr. 7 GewStG (gewerbsteuerliches Schachtelprivileg)¹⁸³ gekürzt.

2. Verlustfall

Aufgrund der eigenen Subjektfähigkeit der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft können deren Verluste nicht mit den Gewinnen der Muttergesellschaft verrechnet werden. Diese Verluste können im Inland nur durch eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft berücksichtigt werden. Teilwertabschrei-

¹⁸²siehe hierzu ausführlich Teil 3 Kap. A

¹⁸³Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs: 1. ausländische Kapitalgesellschaft; 2. Schachtelbeteiligung (>10%); 3. Beteiligung wird seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen gehalten; 4. aktive Tätigkeitsbereiche gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1-6, Abs. 2 AStG

bungen sind jedoch gemäß § 8b Abs. 3 KStG n.F. steuerlich nicht zulässig.

Für die Alternative Tochterkapitalgesellschaft ist festzustellen, daß Doppelbelastungen der Beteiligungserträge auf der Ebene der Gesellschaft weitgehend vermieden werden können. Gleichzeitig wird die Forderung nach Kapitalimportneutralität durch diese Alternative erfüllt, da hier ausschließlich das indische Steuerniveau maßgebend ist. Im Rahmen des innerkonzernlichen Lieferungs- und Leistungsverkehrs werden Doppelbelastungen vermieden, aber die Forderung nach Kapitalimportneutralität wird nicht erfüllt, weil die aus dem innerkonzernlichen Lieferungs- und Leistungsverkehr resultierenden Erträge der deutschen Besteuerung unterliegen¹⁸⁴. Abschließend sollen nun die Steuerfolgen der einzelnen Alternativen in einer Übersicht zusammengefaßt werden.

Steuerliche Implikationen im Wohnsitzstaat

| | Direktgeschäfte | Betriebsstätte | Tochterkapitalges. |
|-------------------------------|---|---|--|
| 1. KSt bzw. ESt-Steuersubjekt | inländische Gesellschaft im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht | inländische Gesellschaft (= Stammhaus) im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Zeitpunkt der Gewinnfeststellung | inländische Gesellschaft (= Muttergesellschaft) im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung |
| -Steuerobjekt | Zinsen, Lizenzgebühren, Gebühren für Dienstleistungen, Gewinne aus der Lieferung von Waren und Gütern. In Indien gezahlte Quellensteuern können auf die deutsche Steuer angerechnet werden. | Betriebsstätteneinkünfte werden von der ESt bzw. KSt freigestellt. | Dividende aus Beteiligung werden von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert. |

¹⁸⁴es wird hier ein Lieferungs- und Leistungsstrom von Deutschland nach Indien unterstellt.

Teil 2: Steuerliche Alternativen
 Kapitel D. Tochtergesellschaft

| | | | |
|---------------------------|--|---|---|
| 2. Gewerbe- tragsteuer | Zinsen, Lizenzge- bühren, Gebühren für Dienstlei- stungen, Gewinne aus der Lieferung von Waren und Gütern erhöhen den Gewerbeertrag | Betriebsstättenein- künfte werden von der GewSt v. Ertrag freigestellt (Inland- scharakter der GewSt). | Dividende aus Betei- ligung erhöhen nicht den Gewerbeertrag |
|---------------------------|--|---|---|

III. Steuerfolgen bei Aufgabe der Beteiligung

Die Beendigung der Geschäftsaktivität in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft kann entweder als Liquidation oder als Verkauf der Beteiligung erfolgen.

1. Liquidation einer indischen Kapitalgesellschaft

Bei der Auflösung der indischen Kapitalgesellschaft ist zwischen der Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft, der des deutschen Gesellschafters im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht in Indien und der des deutschen Gesellschafters im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland zu unterscheiden.

Wird das Kapitalvermögen (capital assets) iSd. Sec. 2(14) ITA im Rahmen einer Liquidation veräußert, unterliegen die Einkünfte aus der Veräußerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft der Kapitalgewinnsteuer¹⁸⁵. Ein ggf. vorhandener Liquidationsgewinn wird als Dividende an die Gesellschafter ausgeschüttet (Sec. 2 (22) (c) ITA).

Das DBA Indien ordnet den Liquidationsgewinn ebenfalls als Dividende ein (Art. 10 Abs. 3 lit. b)¹⁸⁶ mit der Folge, daß Indien als Quellenstaat gemäß Art. 10 Abs. 2 DBA Indien zur Erhebung einer 10 %igen Quellensteuer berechtigt ist.

Wird das Kapitalvermögen dagegen an die Gesellschafter ausgekehrt, so findet gemäß Sec. 46 (1) ITA keine Übertragung statt, die zu einem steuerpflichtigen Gewinn auf der Ebene der indischen Kapitalgesellschaft führt. Gleichwohl findet die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter statt (Sec. 46 (2)). Der steuerpflichtige Gewinn ergibt sich aus der Summe der ausgekehrten Vermögensgegenstände abzüglich

¹⁸⁵Vgl. hierzu ausführlich Teil 2 Kap. IV; Wird das Kapitalvermögen im Rahmen der Liquidation an die Gesellschafter ausgekehrt, erfolgt die Besteuerung des capital gains auf der Ebene der Gesellschafter. Ein Veräußerungsgewinn entsteht, wenn die Summe der Verkehrswerte der ausgekehrten Wirtschaftsgüter höher ist als die Summe der fortgeführten Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten bei der aufzulösenden Gesellschaft.

¹⁸⁶vgl. Tz. 28 des Kommentars zu Art. 10 OECD-MA

der ggf. vorhandenen Gewinnrücklagen, die als Schlußdividende ausgeschüttet gilt und entsprechend der Quellenbesteuerung unterliegt.

Die Besteuerung des inländischen Anteilseigners im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland hängt von der Frage ab, ob § 8b Abs. 2 KStG zur Anwendung kommt. Nach § 8b Abs. 2 KStG bleiben Gewinne aus der Liquidation einer ausländischen Kapitalgesellschaft grundsätzlich von der deutschen Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Eine Ausnahme von der Steuerbefreiung ergibt sich nur im Rahmen der Rückgängigmachung früherer Teilwertabschreibungen. Im Fall einer Steuerbefreiung der Liquidationsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG ist eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern nicht möglich.

2. Veräußerung von Anteilen an einer indischen Kapitalgesellschaft

Bei der Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist zwischen der beschränkten Steuerpflicht des inländischen Gesellschafters in Indien und der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland zu differenzieren.

Im Gegensatz zur Art. 13 Abs. 4 OECD-MA hat Indien ein Besteuerungsrecht für die aus der Veräußerung von Anteilen an einer indischen Gesellschaft entstehende Gewinne (Art. 13 Abs. 4 DBA Indien).¹⁸⁷

Eine steuerfreie Veräußerung von Auslandsbeteiligungen ist in Deutschland möglich, wenn die bereits genannten Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 KStG erfüllt sind. Verluste aus der Veräußerung von ausländischen Beteiligungen sind nach § 8b Abs. 3 KStG nicht abzugsfähig.

¹⁸⁷Veräußerungsgewinne, die der Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft (DEG) aus der Veräußerung von langfristig gehaltenen Anteilen an indischen Gesellschaften erwachsen, sind in Indien von der Besteuerung befreit (Nr. 5 des Protokolls zum DBA Indien). Zur Besteuerung nach indischem Recht siehe Teil 3 Kap. C

Teil 3: Grundzüge des indischen Gesellschafts- und Unternehmenssteuerrechts

A. Gesellschaftsrechtliche Alternativen in Indien

I. Kapitalgesellschaft

1. Differenzierung zwischen Private und Public Companies

Die favorisierte Form ausländischer Direktinvestitionen in Indien ist das Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture) mit indischen Partnern in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft¹⁸⁸. In Indien besteht keine Niederlassungsfreiheit. Für die Gründung eines Joint Ventures besteht eine Genehmigungspflicht durch die Reserve Bank of India. Der ausländische Anteil am Stammkapital des Gemeinschaftsunternehmens ist auf max. 51% begrenzt¹⁸⁹. Handelsgesellschaften müssen im Import-Export Geschäft tätig sein und werden als weniger förderungswürdig angesehen, weil die indische Regierung einen Transfer von Technologie anstrebt. Eine indische Kapitalgesellschaft ist eine nach dem Companies Act von 1956 gegründete und eingetragene Gesellschaft. Mit der Eintragung in das Gesellschaftsregister wird die Gesellschaft als juristische Person (company) begründet. Das indische Gesellschaftsrecht unterscheidet zwischen Private Companies und Public Companies. Eine Gesellschaft wird als Private Company klassifiziert, wenn sie in ihrer Satzung¹⁹⁰

- a) das Recht Aktienanteile zu transferieren, einschränkt
- b) die Anzahl der Gesellschafter auf 50 begrenzt (mindestens jedoch 2 Gesellschafter) und
- c) jegliche Aufforderung an die Öffentlichkeit, Anteile zu zeichnen, ausschließt¹⁹¹.

¹⁸⁸Ein indischer Partner ist unbedingt erforderlich, um sich durch den Dschungel der indischen Bürokratie zu schlagen. Darüber hinaus kann der indische Partner sich um die Organisation vor Ort und den Vertrieb kümmern.

¹⁸⁹Die ausländische Kapitalbeteiligung war bis zur Liberalisierung der Wirtschaft auf 40% beschränkt. Eine ausländische Kapitalbeteiligung von 100% ist in folgenden Fällen zulässig: 1. an neu errichteten Industrieunternehmen in Freihandelszonen; 2. an neuen 100%ig exportorientierten Unternehmen; 3. an Unternehmen im Energiesektor.

¹⁹⁰Vgl. Sec. 3 (1) (iii) CA v. 1956

¹⁹¹Aktien- und/oder Schuldverschreibungsemissionen an die Gesellschafter der Gesellschaft sind zulässig. Ein kostenintensiver Zeichnungsprospekt ist bei solchen Kapitalerhöhungen gemäß Sec. 70 (3) CA v. 1956 nicht erforderlich.

Gesellschaften, die die o.g. Voraussetzungen nicht erfüllen, werden nach Sec. 3 (1) (iv) als Public Company bezeichnet. Eine Public Company muß mindestens sieben Gesellschafter haben. Die Anzahl der Gesellschafter ist nach oben unbegrenzt.

Eine Private Company wird zwangsweise in eine Public Company umgewandelt, wenn mindestens 25% des eingezahlten Kapitals von einer oder mehreren Gesellschaften¹⁹² gehalten wird (Sec. 43a (1) CA). Diese Regelung ist nicht anwendbar, wenn die Anteile von einem Kreditinstitut oder von einer ausländischen Gesellschaft gehalten werden. Eine zwangsweise Umwandlung erfolgt auch, wenn der durchschnittliche Jahresumsatz in drei aufeinander folgenden Fiskaljahren 10 Mio Rs übersteigt (Sec. 43a (17) CA). Eine Umwandlung hat auch zu erfolgen, wenn eine Private Company eine Beteiligung von mehr als 25% an einer Public Company hält. Handelt es sich bei dem indischen Partner im Rahmen des Joint Ventures um ein Staatsunternehmen, so muß das neu zu gründende Gemeinschaftsunternehmen zwangsläufig die Rechtsform einer Public Company annehmen.

Public Company und Private Company können sowohl als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (limited company) als auch als Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung (unlimited company) organisiert sein. In der Praxis haben die unlimited companies jedoch keine Bedeutung. Die Haftung des einzelnen Gesellschafters kann zum einen auf die Höhe der gezeichneten Anteile (Sec. 12 (2) (a) CA) und zum anderen auf die im Memorandum festgelegte Höchstgrenze¹⁹³ (Sec. 12 (2) (b) CA) beschränkt sein. Man spricht im ersten Fall von einer Company limited by Shares und im zweiten Fall von einer Company limited by Guarantee. Die Private limited Company entspricht weitgehend einer deutschen GmbH¹⁹⁴, während die Public limited Company eher mit einer deutschen AG vergleichbar ist.

¹⁹²Es spielt keine Rolle, ob es sich bei den Gesellschaften um Public oder Private Companies handelt.

¹⁹³Bis zu dieser Höchstgrenze besteht für den einzelnen Gesellschafter eine Nachschußpflicht im Falle eines Konkurses.

¹⁹⁴In Indien wird die private company nicht als eine gesonderte Gesellschaftsform wie die GmbH angesehen, sondern sie wird als ein Zweig der Gesellschaften mit juristischer Persönlichkeit betrachtet. Als Konsequenz dieser Betrachtungsweise gibt

2. Die Gesellschaftsgründung

Die Gründung einer Public oder Private Limited Company erfordert zunächst die Registrierung der Gesellschaftsstatuten (Memorandum of Association) und des Gesellschaftsvertrages (Articles of Association). Das Memorandum ist eine vom Gesetz vorgeschriebene Urkunde, die in erster Linie die Rechtsverhältnisse der Gesellschaft zur Außenwelt regeln soll. Die Urkunde muß den Namen und den Sitz der Gesellschaft sowie den Gesellschaftszweck und die Höhe des Stammkapitals enthalten. Des weiteren muß aus der Urkunde hervorgehen, ob die Haftung der Gesellschafter beschränkt ist. Im Gegensatz zum Memorandum regelt der Gesellschaftsvertrag vor allem die Innenverhältnisse der Gesellschaft, z. B. die Verhältnisse der Gesellschafter untereinander und zu den Direktoren. Neben Memorandum und Articles of Association muß eine eidesstattliche Erklärung von einer erklärungsberechtigten Person abgegeben werden, die versichert, daß alle Gründungsformalitäten erfüllt sind. Erklärungsberechtigte Personen sind die bei indischen Gerichten zugelassenen Anwälte, in Indien zugelassene Wirtschaftsprüfer, die bei der Gründung mitgewirkt haben oder Personen, die in der Satzung als Directors, Manager oder Secretary¹⁹⁵ aufgeführt sind.

Die Registrierungsgebühr ist gestaffelt nach der Höhe des im Memorandum festgelegten Stammkapitals¹⁹⁶, beträgt jedoch mindestens Rs 200 und höchstens Rs 4 Mio. Die Eintragung in das Handelsregister erfolgt durch den Registrar of Companies in dem Bundesstaat, in dem die Gesellschaft gemäß Memorandum ihren Sitz hat. Der Registrar of Companies hat die Pflicht, die Eintragungsvoraussetzungen und die Vereinbarkeit des Gesellschaftszweckes mit dem Gesetz zu überprüfen. Mit der Erteilung des Zertifikats über die Registrierung im Handelsregister kann die Private Limited Company die Geschäftstätigkeit auf-

es in Indien kein Sondergesetz für die private companies, das mit dem deutschen GmbH-Gesetz vergleichbar ist.

¹⁹⁵Beim Secretary handelt es sich um den ranghöchsten Angestellten der Gesellschaft. Er ist verantwortlich für die Durchführung und Überwachung der formellen Voraussetzungen im Rahmen der Einberufung des Vorstandes und der Hauptversammlung.

¹⁹⁶Registrierungsgebühren sind fällig, wenn durch Kapitalerhöhungen das im Memorandum festgelegte Kapital erhöht wird. Erfolgt eine Kapitalerhöhung dagegen im Rahmen des im Memorandum genehmigten Kapital, so entstehen keine weiteren Kosten.

nehmen. Die Public Limited Company benötigt zur Aufnahme der Geschäftstätigkeit ein weiteres Zertifikat (Certificate of Commencement of Business), das bestätigt, daß die Gesellschaft zur Geschäftsausübung berechtigt ist. Die Erteilung des zweiten Zertifikats ist abhängig von der Veröffentlichung eines Zeichnungsprospektes, mit der die Öffentlichkeit aufgefordert wird, Aktienanteile zu zeichnen. Die Aufnahme der Geschäftstätigkeit ist erst dann zulässig, wenn durch die Zeichnung das Mindestkapital eingebracht worden ist. Eine Notierung an einer oder mehreren der 22 Börsen in Indien setzt voraus, daß das Stammkapital mindestens Rs 30 Mio beträgt. Entschließt sich die Gesellschaft, die Anteile nicht öffentlich zu plazieren, muß sie im sog. Statement in Lieu of Prospectus beim Registrar of Companies nachweisen, daß die Bar-einzahlung der übernommenen Anteile bereits erfolgt ist¹⁹⁷.

3. Geschäftsführung

Die Geschäfte einer Company werden vom Board of Directors (Vorstand) geführt¹⁹⁸. Nach Sec. 252 CA muß jede Public Company mindestens 3 und jede Private Company mindestens 2 Vorstandsmitglieder haben. Die Geschäfte müssen gemeinsam von den Vorstandsmitgliedern im Rahmen der Vorstandssitzungen abgewickelt werden. Es ist daher gesetzlich vorgeschrieben (Sec. 285 CA), daß der Vorstand wenigstens alle drei Monate zusammentritt und mindestens vier Sitzungen im Jahr abhält. Die Beschlußfähigkeit des Vorstands erfordert die Anwesenheit von einem Drittel der Vorstandsmitglieder, mindestens jedoch von zwei Mitgliedern, wenn der Vorstand weniger als sechs Mitglieder hat. Das operative Geschäft kann durch geschäftsführende Direktoren (managing oder full-time Director) oder durch Manager geführt werden. Es handelt sich hierbei gemäß Companies Act (Sec. 2 (24)) um natürliche Personen, die unter Aufsicht und nach Weisung des Vorstands die Geschäftsführung wahrnehmen. Jede Public Company und jede Private Company, die Tochtergesellschaft einer Public Company mit einem Stammkapital von mindestens Rs 50 Mio ist, ist verpflichtet, einen managing oder full-time Director einzustellen.

¹⁹⁷vgl. hierzu auch Plett/Welling (1987a), S. 29

¹⁹⁸Es ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, daß eine indische Company nicht nach dem deutschen System (Vorstand und Aufsichtsrat), sondern nach dem angelsächsischen System durch den Board of Directors geführt wird.

4. Vor- und Nachteile der einzelnen Kapitalgesellschaftsformen

4.1 Private Limited Company

Als wesentlicher Nachteil dieser Gesellschaftsform ist die Umsatzbegrenzung in Höhe von Rs 10 Mio zu nennen, bei deren Überschreitung die Private Limited Company zwangsläufig in eine "deemed Public Limited Company" umgewandelt wird. Im Hinblick darauf, daß die Definition der Verkaufsumsätze in diesem Zusammenhang auch indirekte Steuern miteinschließt, wird die Rs 10 Mio- Umsatzgrenze sehr schnell erreicht. Des weiteren, bedingt durch die Vorschrift, daß nicht mehr als 25% der Anteile von einer oder mehreren Gesellschaften gehalten werden dürfen, schränkt diese Gesellschaftsform die Auswahl des indischen Partners im Rahmen eines JV erheblich ein.

Als Vorteil dieser Gesellschaftsform ist die weniger strenge Regulierung durch den Companies Act zu nennen, insbesondere im Hinblick auf die Ausgabe von Aktienkapital und auf die Ernennung, Vergütung und den Umfang der Befugnisse von Directors.¹⁹⁹ Diese Vorgänge werden stärker durch den Gesellschaftsvertrag als durch die verschiedenen im CA enthaltenen Vorschriften geregelt. Trotz der Vorteile ist für eine JV Company diese Gesellschaftsform aufgrund des zu erwartenden Geschäftsvolumens sowie der Gesellschaftsstruktur nicht zu empfehlen.

4.2 Companies Deemed Public

Mehrere Merkmale von Private Limited Companies bleiben den Companies Deemed Public erhalten:²⁰⁰

- das eingeschränkte Recht, Aktienanteile zu transferieren;
- die geringe Mindestanzahl von Gesellschaftern und Direktoren

Abgesehen von diesen Merkmalen muß eine Company Deemed Public alle gesetzlichen Pflichten erfüllen, die einer Public Company auferlegt werden, insbesondere auch deren Publizitätspflichten. Die meisten Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften sind in dieser Rechtsform organisiert. Dadurch können die den Private Limited Com-

¹⁹⁹Vgl. Plett/Welling (1987b), S. 26

²⁰⁰Vgl. Sec. 43-A (1-A) i.V.m. Sec. 3 (1)(iii) CA

panies gewährten Vorteile genutzt werden. Vor allem das eingeschränkte Recht, Aktienanteile zu transferieren, gewährleistet, daß die Anteile nicht in feindliche Händen gelangen. Als Nachteil gegenüber einer Public Limited Company ist die beschränkten Finanzierungsmöglichkeiten zu nennen. Als Private Limited Companies werden Finanzierungen über die Ausgabe von Aktien an das breite Publikum ausgeschlossen.

4.3 Public Limited Company

Den Gesellschaften, bei denen der geschäftliche Erfolg von ihrem Bekanntheitsgrad abhängt, ist die Gesellschaftsform der Public Limited Company zu empfehlen, insbesondere wenn die Anteile der Gesellschaft an der Börse notiert und dort gehandelt werden sollen. Diese Gesellschaftsform ist die am häufigsten in Indien anzutreffende Gesellschaftsform²⁰¹. Allerdings müssen die Nachteile im Hinblick auf die Erfüllung gesetzlicher Pflichten berücksichtigt werden. Des weiteren kann nicht ausgeschlossen werden, daß Konkurrenten sich am Unternehmen beteiligen können. Die Public Limited Company ist daher nicht für JV Unternehmen zu empfehlen.

II. Zweigniederlassung

Die Möglichkeiten für ausländische Unternehmen, in Indien Geschäftsaktivitäten mit Hilfe einer handelsrechtlichen Zweigniederlassung (branch) wahrzunehmen, sind begrenzt. Bis vor 1992 war es nur Fluggesellschaften, Schiffahrtsunternehmen und Banken erlaubt, in Indien Zweigniederlassungen zu unterhalten. Im Zuge der Liberalisierung ist es nun auch ausländischen Produktions- und Handelsunternehmen möglich, Zweigniederlassungen für die Einkaufs- und Verkaufsvertretung sowie für Import- und Exportaktivitäten zu gründen. Darüber hinaus können Forschungsvorhaben über eine Zweigniederlassung abgewickelt werden, vorausgesetzt die Ergebnisse dieser Forschungsprojekte sind für indische Unternehmen zugänglich. Die Gründung einer Zweigniederlassung bedarf einer Erlaubnis der Reserve Bank of India. Ausländische Unternehmen mit Sitz im Ausland und einer Zweig-

²⁰¹Vgl. Plett/Welling (1987b), S. 27

niederlassung in Indien werden gemäß Sec. 591 CA als Foreign Companies bezeichnet. Im Vergleich zur indischen Company werden die Foreign Companies höher besteuert²⁰².

III. Repräsentationsbüro (Liaison Office)

Ausländische Unternehmen haben die Möglichkeit, in Indien Repräsentationsbüros für Marktforschungen und Werbeaktivitäten zu unterhalten. Repräsentationsbüros können aber auch als Vermittler von Aufträgen fungieren, allerdings dürfen sie keine Aufträge entgegennehmen sowie keine Verträge im eigenen Namen oder im Auftrag des Stammhauses unterschreiben. Sie dürfen in Indien grundsätzlich keine Einkünfte durch eigene kaufmännische Aktivitäten erzielen²⁰³. Aufwendungen der Repräsentationsbüros müssen vom Stammhaus übernommen werden. Die Gründung von Repräsentationsbüros muß durch die Reserve Bank of India genehmigt werden.

IV. Partnership

Eine weitere mögliche Gesellschaftsform in Indien ist die sog. Partnership, die mit einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) in Deutschland zu vergleichen ist. Die Gründung einer Partnership ist sehr einfach und erfolgt durch den vertraglichen Zusammenschluß von nicht mehr als 20 natürlichen oder juristischen Personen ohne eigene Rechtsfähigkeit. Allerdings ist die Partnership für die Besteuerung als selbständiges Steuersubjekt anzusehen. Der Gesellschaftsvertrag kann formlos abgeschlossen werden, d.h. die Schriftform ist nicht erforderlich. Theoretisch kann auch ein Ausländer oder ein ausländisches Unternehmen Partner werden, allerdings gibt es in der Praxis solche Partnership nicht. Die Partnership ist in Indien hauptsächlich die Gesellschaftsform für kleine Handelsunternehmen und Angehörige freier Berufe. Im Rahmen dieser Untersuchung wird nicht weiter auf diese Rechtsform eingegangen, weil die praktische Relevanz nicht gegeben ist.

²⁰²Vgl. hierzu Teil 4, Kap. A

²⁰³Es muß jährlich durch einen Wirtschaftsprüfer testiert werden, daß keine Einkünfte in dem betroffenen Jahr erzielt worden sind.

IV. Steuerliche Implikationen der gesellschaftsrechtlichen Alternativen

Im folgenden sollen die nach indischem Recht möglichen gesellschaftsrechtlichen Alternativen unter die deutschen steuerlichen Alternativen subsumiert werden, d.h. es wird untersucht, ob eine Investition in der Rechtsform einer indischen Company z.B. die Betriebsstätten- oder die Tochtergesellschaft-Alternative aus deutscher Sicht auslöst. Erst durch diese Zuordnung ist es möglich, die steuerliche Gesamtbelastung²⁰⁴ einzelner Alternativen zu ermitteln und anschließend in einem Belastungsvergleich gegenüberzustellen.

1. Private und Public limited Company

Mit der Gründung oder dem Erwerb einer Private oder Public limited Company besitzt das deutsche Unternehmen in Indien eine Tochtergesellschaft, die in Indien unbeschränkt steuerpflichtig ist. Aufgrund der Ausführungen im Abschnitt I ist eine Private oder Public limited Company nach indischem Recht mit einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar, wobei die Public limited Company eher mit einer deutschen Aktiengesellschaft zu vergleichen ist, während die Private limited Company einer GmbH entspricht. Die in Indien durch die Private oder Public limited Company erzielten Einkünfte unterliegen somit ausschließlich der indischen Besteuerung (Abschirmwirkung der Tochtergesellschaft). Erst wenn diese Einkünfte nach Abzug der indischen Ertragsbesteuerung als Dividende an die deutsche Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, unterliegen sie auch der deutschen Ertragsbesteuerung²⁰⁵(Zuflußprinzip).

2. Zweigniederlassung

Ein ausländisches Unternehmen mit einer indischen Zweigniederlassung ist in Indien mit den in Indien erzielten Einkünften steuerpflichtig (beschränkte Steuerpflicht). Eine Zweigniederlassung wird gemäß Art. 5 Abs. 2 lit. b DBA Indien als eine Betriebsstätte qualifiziert. Das bedeutet, daß die Einkünfte aus solchen Zweigniederlassungen

²⁰⁴bestehend aus indischer und deutscher Besteuerung

²⁰⁵Vgl. hierzu Teil 2, Kap. C, Abschn. IV

nach der Betriebsstätten-Alternative in Indien besteuert und in Deutschland von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden.

3. Repräsentationsbüros

Nach indischem Recht können, wie bereits ausgeführt, die Repräsentationsbüros (Liaison Offices) nur bestimmte Hilfstätigkeiten wie Marktforschungen, Werbung oder Vermittlertätigkeiten ausüben und keine Einkünfte durch eigene Geschäftsaktivitäten erzielen. Solche Repräsentationsbüros sind nach Art. 5 Abs. 4 DBA Indien nicht als Betriebsstätten anzusehen (Betriebsstättenausnahmen). Im Teil 1 werden Direktgeschäfte als Geschäftsaktivitäten über die Grenze ohne festen Stützpunkt im Abnehmerland definiert. Aufgrund der steuerlichen Sondersituation von Repräsentationsbüros ist es im Hinblick auf die Marktpräsenz nur von Vorteil, wenn Direktgeschäfte mit Hilfe von Repräsentationsbüros abgewickelt werden. Daher werden die Repräsentationsbüros unter die Alternative Direktgeschäfte subsumiert. Allerdings können Repräsentationsbüros auch als Betriebsstätte qualifiziert werden, wenn z. B. die Repräsentationsbüros mit der Durchführung der vom deutschen Stammhaus akquirierten Aufträge beauftragt oder in Verbindung gebracht werden.

Es ergeben sich somit im Rahmen dieser Arbeit folgende Zuordnungen:

| <i>gesellschaftsrechtliche Alternative</i> | <i>steuerliche Alternative</i> |
|--|--------------------------------|
| Company (Private oder Public) | Tochterkapitalgesellschaft |
| Zweigniederlassung | Betriebsstätte |
| Repräsentationsbüro | Direktgeschäfte |

B. Grundzüge des indischen Steuersystems

I. Steuerhoheit

1. Steuergesetzgebungshoheit

Das Recht Steuergesetze zu erlassen, steht in der Republik Indien sowohl dem Zentralstaat (Union) als auch den Bundesstaaten (States) zu. Die Verteilung der steuerlichen Kompetenzen wird im Seventh Schedule der indischen Verfassung geregelt. Danach hat das indische Parlament die ausschließliche Gesetzgebungshoheit für die in der sog. "union list" aufgeführten Steuern²⁰⁶ (List I), während die Legislative der Bundesstaaten die ausschließliche Gesetzgebungshoheit für die in der sog. "states list"²⁰⁷ (List II) aufgeführten Steuern hat. Gleichwohl gewähren Art. 249 und 250 der indischen Verfassung dem indischen Parlament das Recht, Steuergesetze im Zusammenhang mit der "states list" außer Kraft zu setzen.

Neben der ausschließlichen Steuergesetzgebungshoheit ist in der indischen Verfassung auch eine konkurrierende Steuergesetzgebungshoheit durch den Zentralstaat und die Bundesstaaten in Form einer "concurrent list" vorgesehen. In Hinblick auf die konkurrierende Steuergesetzgebungshoheit wird in der indischen Verfassung festgelegt, daß ein vom indischen Parlament erlassenes Steuergesetz, das die "concurrent list" tangiert, Vorrang vor den betreffenden Gesetzen der Bundesstaaten haben soll mit der Folge, daß das Recht der Bundesstaaten, Steuergesetze im Rahmen der konkurrierenden Steuergesetzgebungshoheit zu erlassen, nur theoretischer Natur ist²⁰⁸.

2. Steuerertragshoheit

Grundsätzlich steht das Aufkommen der in der "union list" aufgeführten Steuern dem Zentralstaat und die Erträge der in der "states list" aufge-

²⁰⁶ z. B. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Zölle, Verbrauchsteuer auf Tabak und andere in Indien produzierte Waren (Union Excise duties), Vermögensteuer und Stempelsteuer

²⁰⁷ z. B. Land Revenue, Agricultural Income Tax, State Excise Duties, Sales-Tax

fürten Steuern den Bundesstaaten zu. Das Aufkommen einiger in der "union list" aufgeführter Steuern fließt jedoch zum Teil (Income Tax, Union Excise Duties) oder ganz (Stamp Tax) den Bundesstaaten zu. Die Aufteilung des Einkommensteuer- und des Verbrauchsteueraufkommens zwischen den Bundesstaaten und dem Zentralstaat wird in regelmäßigen Abständen von einer durch die Verfassung vorgesehenen Finance Commission vorgeschlagen²⁰⁹.

3. Steuerverwaltungshoheit

Die Steuerverwaltungshoheit ist streng nach Union-Steuern und States-Steuern²¹⁰ getrennt. Für die Union-Steuern liegt die Steuerverwaltungshoheit zum einen bei der Bundesbehörde für direkte Steuern (Central Board of Direct Taxes) und zum anderen bei der Bundesbehörde für Verbrauchsteuern und Zölle (Central Board for Excise and Customs). Der Central Board of Direct Taxes ist zuständig für die Verwaltung der Einkommensteuer, der Vermögensteuer und der Schenkungsteuer, während der Central Board for Excise and Customs sich für die Verwaltung der Bundesverbrauchsteuern und der Zölle verantwortlich zeigt. Im folgenden wird aus Gründen der Praxisrelevanz nur die Organisation des Central Board of Direct Taxes kurz erläutert. Der Central Board of Direct Taxes als oberste Behörde²¹¹ der Finanzverwaltung bezüglich der direkten Steuern besteht aus einem Vorsitzenden und vier Mitgliedern und ist sowohl zuständig für die Steuerpolitik als auch für die Durchführung der einschlägigen Steuergesetze, wie z. B. des Income Tax Act. An den Central Board of Direct Taxes sind verschiedene Stabsabteilungen²¹² angehängt, die die Arbeit dieser Be-

²⁰⁸Vgl. hierzu Samal (1993), S. 119 f.

²⁰⁹Gemäß Art. 280 der indischen Verfassung wird die Finanzkommission, bestehend aus einem Vorsitzenden und vier Mitgliedern, in der Regel für 5 Jahre berufen. Hauptaufgabe der Finance Commission besteht darin, Empfehlungen im Hinblick auf die Verteilung des Steueraufkommens zwischen Union und States sowie zwischen den States auszusprechen. Die Empfehlungen der Finance Commission werden in der Regel vom Präsident akzeptiert, vgl. hierzu ausführlich Gupta R. K. (1992), S. 276 ff.

²¹⁰siehe "union list" und "states list"

²¹¹Der Central Board of Direct Taxes ist eine Abteilung des Department of Revenue im Finanzministerium der Zentralregierung.

²¹²sog. Directorates of Inspection. Die Directorate of Inspection (Investigation) ist z. B. für die Veranlagung von Großunternehmen zuständig.

hörde unterstützen sollen. Wie aus dem unten dargestellten Schema ersichtlich, sind auf der oberen Ebene der Organisation die Commissioners of Direct Taxes und Commissioners (Appeals) angesiedelt. Die Commissioners of Direct Taxes sind für die Durchführung des Income Tax Act und andere Direct Taxes Acts in ihren Zuständigkeitsbereichen verantwortlich. Die Commissioners (Appeals)²¹³ sind zuständig für Verhandlungen über Einsprüche gegen Steuerbescheide, die vom Inspecting Assistant Commissioners in bestimmten Fällen erlassen werden. Zu Verhandlungen mit den Commissioners (Appeals) kommt es, wenn ausländische Unternehmen gegen ihre Steuerpflicht in Indien Widerspruch einlegen oder wenn das zu veranlagende Einkommen und Vermögen indischer Unternehmen bestimmte Grenzen überschreitet²¹⁴. Der Central Board of Direct Taxes hat keinen Einfluß auf die Entscheidungen des Commissioners (Appeals)²¹⁵.

Auf der Mittelebene der Organisation angesiedelt sind die bereits erwähnten Inspecting Assistant Commissioners und die Appellate Assistant Commissioners. Die Inspecting Assistant Commissioners als höhere Veranlagungsbeamte sind dem Commissioner of Direct Taxes untergeordnet. Sie beaufsichtigen die Arbeit der Direct Taxes Officers und sind für die Bekämpfung von Steuerhinterziehung zuständig. Appellate Assistant Commissioners sind zuständig für Verhandlungen über Einsprüche gegen die von Direct Taxes Officers erlassenen Bescheide. Auch sie sind in ihren Entscheidungen unabhängig vom Commissioner of Direct Taxes und vom Central Board of Direct Taxes, obwohl sie diesen direkt unterstellt sind.

Die praktische Veranlagungstätigkeit wird durch die Direct Taxes Officers³⁰ erledigt. Die Direct Taxes Officers sind innerhalb ihrer Steuerbezirke für die Veranlagung aller steuerpflichtigen Personen zuständig. Dem Direct Taxes Officer ist eine Anzahl von Direct Taxes Inspectors zugeordnet, die die im Rahmen der Veranlagung eingereichten Informationen auf ihre Richtigkeit hin überprüfen. Zur Unter-

²¹³Diese Position wurde mit dem Finance Act 1977 geschaffen.

²¹⁴Die Grenze beträgt für das Einkommen Rs. 5 lakhs und für das Vermögen Rs 15 lakhs.

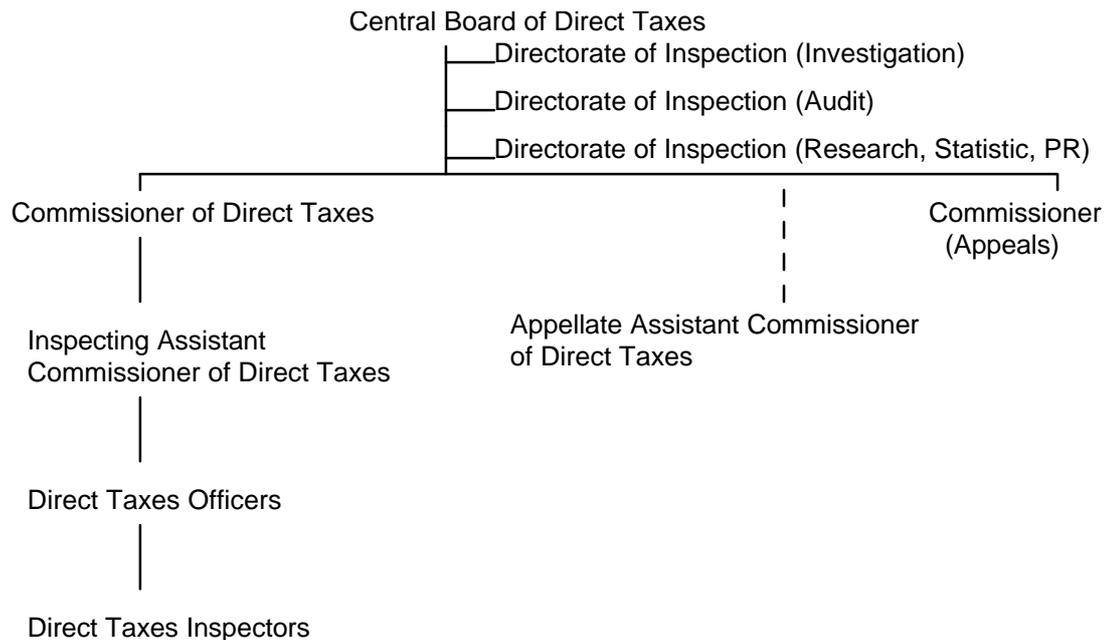
²¹⁵Vgl. Srivastava (1986), S. 55 f.

²¹⁶Direct Taxes Officers, die für die Einkommensteuer oder Vermögensteuer zuständig sind, werden als Income-Tax Officers oder Wealth-Tax Officers bezeichnet.

stützung der Veranlagungsbeamten im Kampf gegen Steuerhinterziehung durch Unterbewertung des unbeweglichen Vermögens wurde im Jahr 1968 die Valuation Cell eingerichtet, die unter der Aufsicht des Central Board of Direct Taxes arbeitet.

Abb. 4: Organisationsaufbau des Central Board of Direct Taxes

Quelle: Srivastava (1986), S. 50



II. Gliederung der Steuerarten

1. Steuern auf das Einkommen und Vermögen

Die wichtigsten Steuern auf das Einkommen und Vermögen in Indien sind die Einkommensteuer (Income Tax)²¹⁷ und die Vermögensteuer (Wealth Tax).

1.1 Income Tax

Einkommensteuerpflichtig sind in Indien alle natürlichen Personen und Körperschaften. Das indische Steuersystem kennt keine Differenzierung nach Einkommensteuer zur Erfassung der Einkommen natürlicher

²¹⁷Weitere Steuerarten auf das Einkommen sind die Agricultural Income Tax, die von den Bundesstaaten erhoben werden und die Interest Tax zur Besteuerung der Finanzinstitute.

Personen und nach Körperschaftsteuer zur Erfassung der Einkommen juristischer Personen, insb. Kapitalgesellschaften. Bemessungsgrundlage für die Einkommensbesteuerung sind die Einkünfte aus folgenden fünf Einkunftsarten²¹⁸ (Sec. 14 ITA):

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Salaries)
2. Einkünfte aus Grundvermögen (House Property)
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (Profits and gains of a business or profession)
4. Einkünfte aus dem Abgang von Kapitalvermögen (Capital gains)
5. Einkünfte aus sonstigen Quellen (Income from other sources)

Da das indische Steuersystem kein zusätzliches Gesetz für die Besteuerung von Körperschaften kennt, wird das Einkommen der Körperschaften unter den o.g. Einkünften besteuert²¹⁹. Es ist hier zu beachten, daß alle Einkunftsarten gleichrangig nebeneinander stehen. Eine Unterscheidung nach Haupt- und Nebeneinkunftsarten wie im deutschen Steuerrecht existiert nicht. Dividenden, Zinsen, Lizenzen und Gebühren für technische Dienstleistungen sind grundsätzlich den Einkünften aus sonstigen Quellen zuzuordnen, es sei denn, die o.g. Einkünfte bilden die Haupteinkünfte des betreffenden steuerpflichtigen Unternehmens, z. B. sind Zinsen Haupteinkünfte bei Kreditinstituten, Lizenzen Haupteinkünfte bei Lizenzverwertungsgesellschaften oder Dividenden Haupteinkünfte bei Beteiligungsgesellschaften. In solchen Fällen werden diese Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb besteuert. Die Zuordnung zu den Einkunftsarten ist für die Besteuerung des Einkommens insoweit von Bedeutung, weil innerhalb der Einkunftsarten unterschiedliche Einkommenermittlungsmethoden existieren.

Das zu versteuernde Einkommen ergibt sich aus der Aggregation der Einkünfte aus den fünf Einkunftsarten nach Abzug bestimmter Freibeträge, die unabhängig von den Einkunftsarten gewährt werden²²⁰. Ver-

²¹⁸sog. "heads of income"

²¹⁹Für Unternehmen kommen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus dem Abgang von Kapitalvermögen und aus sonstigen Quellen in Betracht, vgl. hierzu ausführlich die Ausführungen in Kap. C.

²²⁰siehe hierzu das Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Kapitel C

luste aus einer Einkunftsart können grundsätzlich mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten verrechnet werden²²¹.

1.2 Vermögensteuer

Nach dem Wealth Tax Act von 1957 sind sowohl natürliche Personen als auch Körperschaften vermögensteuerpflichtig. In Indien ansässige natürliche Personen und Körperschaften (residents) sind mit ihrem weltweiten Vermögen steuerpflichtig, während nicht ansässige Personen und Körperschaften nur mit ihrem in Indien belegenen Vermögen steuerpflichtig sind.

Steuerbar ist nur unproduktives Vermögen, wie:

1. Gästehäuser;
2. Kraftfahrzeuge, es sei denn, sie werden für gewerbliche Zwecke genutzt;
3. Schmuck oder Edelmetalle, die keine Handelsware sind;
4. Yachten, Boote und Flugzeuge, es sei denn, sie werden für gewerbliche Zwecke genutzt;
5. städtische Grundstücke
6. Bargeld (nur bei natürlichen Personen nach Abzug eines Freibetrags in Höhe von Rs 50.000)

Das Nettovermögen ergibt sich aus der Aggregation der Vermögensgegenstände abzüglich der mit den Vermögensgegenständen in Verbindung stehenden Schulden. Das den Freibetrag iHv. Rs. 1.500.000 übersteigende Nettovermögen wird jährlich mit 1% besteuert. Die Vermögensteuer ist bei der Ermittlung des Einkommens nicht abzugsfähig.

2. Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen

Die wichtigsten Steuern auf die Verwendung von Einkommen und Vermögen in Indien auf Union-Ebene sind die Verbrauchsteuer (Union Excise Tax) und Zölle. Auf der Ebene der Bundesstaaten trägt die Umsatzsteuer (Sales Tax) erheblich zum Steueraufkommen bei. Die Umsatzsteuer wird von den einzelnen Bundesstaaten in eigener Zustän-

²²¹Sec. 71(1)ITA; die horizontale Verlustverrechnung gilt allerdings nicht für Verluste aus Capital gains (Sec. 71 (3))

digkeit festgesetzt. Die Höhe des Steuersatzes und die Art der Erhebung unterscheidet sich in den einzelnen Bundesstaaten.

2.1 Zölle

Zölle werden in Indien sowohl auf Importe als auch auf Exporte erhoben, wobei die Importzölle als Instrument zum Schutz der heimischen Industrie einen sehr großen Anteil am indischen Steueraufkommen haben²²². In Indien werden bei der Einfuhr unterschiedliche Zölle nebeneinander erhoben: a) Zölle (basic duties), b) Ergänzungszölle (auxiliary duties), c) Zusatzzölle (countervailing duties). Die Höhe der Basissätze ist je nach Warenart unterschiedlich, der Basishöchstsatz beträgt 40%. Die Bemessungsgrundlage für den Zollwert ist der Transaktionswert der eingeführten Waren²²³. Der indische Einfuhrzolltarif (The First Schedule of the Customs Act) weist fast ausschließlich Wertzollsätze auf. Ergänzungszölle betragen grundsätzlich 45% vom Zollwert, während Zusatzzölle je nach Warenart in unterschiedlicher Höhe als Ersatz für inländische Verbrauchsteuern (siehe unten) erhoben werden. Die Tarife liegen zwischen 10% bis 30% und sind auf den Zollwert, der um den Zollbetrag und Ergänzungszollbetrag erhöht wird, anzuwenden²²⁴.

2.2 Verbrauchsteuern

Die Verbrauchsteuer ist die ergiebigste Steuerquelle im indischen Steuersystem mit einem Anteil von über 40% am gesamten Steueraufkommen. In Indien werden Verbrauchsteuern auf den Verbrauch von verschiedenen Waren, wie Tabak, Kaffee, Tee, Papier, Zucker u.a. erhoben. Es handelt sich bei den Verbrauchsteuern um indirekte Steuern, d.h. die Verbrauchsteuern werden nicht direkt beim Verbraucher, sondern indirekt beim Hersteller angesetzt. Die Steuersätze sind je nach Warenart unterschiedlich und werden im Central Excise Tariff Act bekanntgegeben. Mit Wirkung vom 1. März 1986 wird das sog. modifi-

²²²Der Anteil der Zölle - überwiegend Importzölle - am Steueraufkommen stieg kontinuierlich von 23,29% in 1961 auf 46,71 % in 1988, vgl. Kumar (1988), S. 37. Der Anstieg ist im wesentlichen auf das höhere Außenhandelsvolumen Indiens und auf die enorm hohen Zolltarife zurückzuführen (bis zu 200%). Allerdings wurden die Zölle in letzter Zeit drastisch gesenkt.

²²³Vgl. BfAI (1993), S. 3

²²⁴Vgl. BfAI (1993), S. 4

zierte Mehrwertsteuersystem (modified value added tax, MODVAT) bei den Verbrauchsteuern eingeführt. Danach können Hersteller von verbrauchsteuerpflichtigen Produkten die beim Kauf der Zwischenprodukte anfallende Verbrauchsteuer erstatten lassen oder mit der eigenen Verbrauchsteuerschuld verrechnen. Allerdings gilt dieses System nur für bestimmte Zwischenprodukte und Verbrauchsgüter.

III. Das Besteuerungsverfahren²²⁵

1. Steuererklärung

Nach Sec. 139 (1) ist jedes Unternehmen²²⁶ verpflichtet, bis zum 30. November²²⁷ des Veranlagungsjahres eine Steuererklärung einzureichen. Die Steuererklärung muß die Berechnung des Einkommens des *vergangenen* Steuerjahres beinhalten und auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben werden. Das indische Steuerjahr weicht vom Kalenderjahr ab: Es beginnt am 1. April und endet am 31. März. Beim indischen Besteuerungssystem handelt es sich um die sog. Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung. Pränumerandobesteuerung bedeutet, daß Steuerjahr und Veranlagungsjahr zeitlich zusammenfallen, d.h. die Steuer wird bereits während der laufenden Steuerperiode veranlagt und eingezogen. Die Steuer wird jedoch nach dem in der Vorperiode erzielten Einkommen bemessen (Vergangenheitsbemessung). Zu Beginn der Steuerpflicht dient das in der ersten Periode erzielte Einkommen zweimal als Bemessungsgrundlage, weil das vor Beginn der Steuerpflicht erzielte Einkommen aus rechtlichen und praktischen Gründen nicht als Steuerbemessungsgrundlage verwendet werden kann. Für die erste Steuerperiode bzw. für das erste Steuerjahr wird die Steuer auf der Grundlage des seit dem Beginn der Steuerpflicht erzielten Einkommens berechnet (Sec. 3(1)). Wird die Erklärung verspätet eingereicht, so sind Verzugszinsen in Höhe von 2% pro Monat auf die Steuerschuld fällig.

²²⁵Es wird hier das Verfahren im Rahmen der Besteuerung nach dem Income Tax Act dargestellt. Die relevanten Vorschriften sind im ITA enthalten und nicht wie nach deutschem Recht gesondert in der Abgabenordnung.

²²⁶Ausländische Unternehmen, die nur der Quellenbesteuerung unterliegen, müssen am Ende des Steuerjahres eine Steuererklärung einreichen, weil das indische System des Quellensteuerabzugs nur eine Form der Steuervorauszahlung und keine Abgeltung der Steuerschuld darstellt.

²²⁷Für eine verspätete Erklärung wird ein Verspätungszuschlag in Höhe von 2% pro Monat der endgültigen Steuerschuld abzüglich Vorauszahlungen festgesetzt.

Der Zinslauf beginnt sofort nach Ablauf der Abgabefrist und endet an dem Tag, an dem die Erklärung eingereicht wird.

2. Steuerfestsetzungsverfahren

In Indien sind folgende Arten der Festsetzung möglich:

- Festsetzung auf der Basis der Steuererklärung (Secs. 142 und 143)
- Festsetzung im Wege der Schätzung (best judgement assessment, Sec. 144)
- Steueranmeldung (self-assessment, Sec. 140A)
- Festsetzung mit Hilfe von Formeln im Rahmen der Besteuerung von Steuerausländern (Rule 10, ITR)

Steuerfestsetzung auf der Basis der Steuererklärung

Im Rahmen dieses Steuerfestsetzungsverfahrens sind die Veranlagungsbeamten berechtigt, Auskünfte jeder Art von den Steuerpflichtigen zu erhalten. Des weiteren sind sie befugt, eigene Ermittlungen in die Wege zu leiten, um an die gewünschten Informationen zu gelangen. Allerdings sind sie verpflichtet, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Stellungnahme zu geben, bevor die ermittelten Informationen bei der Steuerfestsetzung verwendet werden. Die Steuer wird nach Korrektur der nicht abziehbaren aber erklärten Aufwendungen und nach Korrektur von Berechnungsfehlern in der Erklärung festgesetzt. Die Steuerfestsetzung muß innerhalb von zwei Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums erfolgen. Eine Aufhebung der Steuerfestsetzung durch die Finanzverwaltung kann grundsätzlich innerhalb von vier Jahren²²⁸ nach Ablauf des Veranlagungszeitraums vorgenommen werden, wenn die Finanzverwaltung der Ansicht ist, daß die ursprüngliche Festsetzung zu niedrig gewesen sei.

Steuerfestsetzung im Wege der Schätzung (best judgement assessment)

Für den Fall, daß der Steuerpflichtige keine Steuererklärung einreicht, die angeforderten Auskünfte nicht erbringt oder erforderliche Beweise

²²⁸Diese Festsetzungsfrist wird auf sieben Jahre (zehn Jahre) erweitert, wenn das zu versteuernde Einkommen des betreffenden Veranlagungszeitraums mehr als 50.000 Rs (100.000 Rs) beträgt.

nicht vorbringt, wird das Einkommen unter Berücksichtigung aller zur Verfügung stehenden Informationen geschätzt und festgesetzt.

Steueranmeldung

Diese Art der Steuerfestsetzung hat das Ziel, die Arbeitsbelastung und Kosten der Steuerverwaltung zu reduzieren. Der Steuerpflichtige muß danach seine Steuerschuld im Rahmen der Erklärung selbst berechnen und diese abführen. Die Steuerschuld muß vor Abgabe der Steuererklärung beglichen werden und der Zahlungsnachweis der Erklärung beigefügt werden.

Steuerfestsetzung mit Hilfe von Formeln im Rahmen der Besteuerung von Steuerausländern

Wenn das Einkommen von Steuerausländern nicht endgültig auf der Grundlage einer Nettogewinnermittlung ermittelt werden kann, z. B. wenn nur ein Teil des Gesamteinkommens in Indien erzielt wird, so wird die Steuerschuld mit Hilfe einer bestimmten Formel oder auf andere, dem Veranlagungsbeamten als sinnvoll erscheinende Weise festgesetzt. Es wird häufig ein bestimmter Prozentsatz vom Gesamtumsatz als in Indien erzielttes Einkommen festgesetzt, oder es wird angenommen, daß das in Indien erzielte Einkommen einem Anteil am Gesamtgewinn des Unternehmens entspricht, wobei der Anteil sich aus dem Verhältnis des in Indien erzielten Umsatzes zum Gesamtumsatz ergibt²²⁹. Von dieser Regelung sind Einkommen aus Geschäftsverbindungen, Grundvermögen, Darlehensvergabe und sonstigen Quellen in Indien betroffen.

3. Veranlagung über einen Fiskalvertreter

Ausländische Gesellschaften (non-resident company) können nach indischem Recht statt direkt auch über Fiskalvertreter (Tax Agent) veranlagt werden. Fiskalvertreter von ausländischen Gesellschaften sind nach Sec. 163 ITA

- a) Vertreter oder Angestellte der ausländischen Gesellschaften,
- b) Personen, die eine business connection zu den Steuerpflichtigen unterhalten,

²²⁹z. B. bei der Besteuerung der Gebühren für technische Dienstleistungen

- c) Personen, die Einkommenszahlungen direkt oder indirekt an ausländische Gesellschaften leisten.

Fiskalvertreter haften für die Einkommensteuerschuld als ob sie selbst steuerpflichtig wären und sind berechtigt, einen Betrag in Höhe der geschätzten Steuerschuld von der Zahlung an den Steuerpflichtigen einzubehalten.

4. Steuererhebungsverfahren

4.1 Steuervorauszahlung

Nach Sec. 208 ITA ist jeder Steuerpflichtige verpflichtet, während eines Steuerjahres Steuervorauszahlungen zu leisten, wenn die voraussichtliche Steuerschuld mehr als 1.500 Rs. betragen könnte. Die Steuervorauszahlungen werden auf der Basis des Einkommens in der Vorperiode (previous year) berechnet und in vier Teilzahlungen geleistet. Mit Wirkung vom 1.4.1994 müssen Unternehmen die Teilzahlungen wie folgt leisten (Sec. 211 (1) (a) ITA):

| <i>Fälligkeit</i> | <i>zu zahlender Betrag (kumuliert)</i> |
|-------------------|--|
| 15. Juni | mindestens 15% der Steuerschuld |
| 15. September | mindestens 40% der Steuerschuld |
| 15. Dezember | mindestens 70% der Steuerschuld |
| 15. März | 100% der Steuerschuld |

Werden die Teilzahlungen verspätet geleistet, sind Säumniszuschläge in Höhe von 1,5% pro Monat zu entrichten (Sec. 234C (1) ITA). Verzugszinsen in Höhe von 2% pro Monat werden fällig, wenn die Steuervorauszahlung nicht mindestens 90% der endgültigen Steuerschuld abdeckt.

4.2 Quellensteuerabzug

Steuerzahlungen im Wege des Quellensteuerabzuges werden bei bestimmten Einkommensarten erhoben, wie z. B. bei Löhnen, Dividenden, Zinsen, Zahlungen an Contractors, Lizenzgebühren und Gebühren für technische Dienstleistungen (Secs. 192-194I ITA). Des Weiteren müssen bei Zahlungen an ausländische Gesellschaften Steu-

ern einbehalten werden (Sec. 195 ITA). Die Steuerzahlung im Wege der Einbehaltung an der Quelle kann mit der endgültigen Steuerschuld im Rahmen einer Veranlagung verrechnet werden.

4.3 Steuerzahlung nach Festsetzung der Steuerschuld

Die festgesetzte Steuerschuld muß innerhalb von 30 Tagen nach Eingang des Steuerbescheides durch Zahlung beglichen werden (Sec. 220 (1)ITA). Verspätete Zahlungen lösen Säumniszuschläge in Höhe von 1,5% pro Monat aus (Sec. 220 (2)ITA).

5. Rechtsbehelfsverfahren

Zum Schutz vor rechtswidrigen Handlungsweisen der Finanzbehörden sind im indischen Steuersystem folgende Rechtsbehelfe vorgesehen: Gegen die Bescheide der Finanzverwaltung kann zunächst der Rechtsbehelf des Einspruchs bei der Finanzbehörde eingelegt werden. Einsprüche sind entweder beim Appellate Assistant Commissioner (auch Deputy Commissioners (Appeals) genannt) oder beim Commissioner (Appeals) einzulegen. Die Zuständigkeitsbereiche sind in Sec. 246 (1) und (2) ITA geregelt. Danach sind die Deputy Commissioners (Appeals) für Einsprüche gegen Bescheide zuständig, die von den Veranlagungsbeamten mit Ausnahme der Deputy Commissioners, erlassen werden. Der Commissioner (Appeals) ist dagegen verantwortlich für Verhandlungen über Einsprüche gegen die von den Deputy Commissioners erlassenen Bescheide. Die Frist für das Rechtsmittel des Einspruchs beträgt 30 Tage (Sec. 249 (1) ITA).

Gegen die Entscheidung der Finanzbehörde über einen Einspruch kann Klage beim Finanzgericht (Appellate Tribunal) erhoben werden.

C. Unternehmensbesteuerung in Indien

I. Anknüpfungsmerkmale für die Besteuerung

Das indische Einkommensteuerrecht knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht von Unternehmen an den Sitz der Gesellschaft oder an den Ort der Geschäftsleitung (Sec. 6 (3) ITA) an. Unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen werden als inländische Gesellschaften (resident Company) bezeichnet bzw. beschränkt steuerpflichtige Unternehmen als ausländische Gesellschaften (non-resident Company).

1. Inländische Gesellschaften

Inländische Gesellschaften sind Gesellschaften, die nach dem Companies Act 1956 gegründet und registriert wurden und deren Hauptsitz sich in Indien befindet (Indian Company). Ein weiteres Kriterium zur Begründung einer inländischen Gesellschaft ist der Ort der Geschäftsleitung. Nach Sec. 6 (3) (ii) ITA ist ein Unternehmen in Indien ansässig, wenn für das betreffende Geschäftsjahr der Ort der Geschäftsleitung sich ausschließlich in Indien befindet. Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo die Sitzungen des Board of Directors stattfinden und die Hauptversammlung abgehalten wird²³¹.

2. Ausländische Gesellschaften

Ein Unternehmen ist nicht in Indien ansässig, wenn es sich nicht um eine indische Gesellschaft (Indian Company) handelt und der Ort der Geschäftsleitung sich nicht in Indien befindet. Nicht ansässige Unternehmen sind insbesondere ausländische Unternehmen, die ihre Tätigkeit in Indien über eine Zweigniederlassung ausüben oder über Direktgeschäfte abwickeln.

II. Umfang der Steuerpflicht

Nach Sec. 5 ITA sind inländische Gesellschaften mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig (Welteinkommensprinzip), während ausländische Gesellschaften nur mit den aus indischen Quellen stammenden

²³¹ Vgl. Matta A. (1991), S. 50 f.

Einkünften in Indien steuerpflichtig sind (Territorialitätsprinzip). Das Einkommen von inländischen Gesellschaften wird in Indien unabhängig von dessen Art oder Herkunft besteuert (Sec. 5 (1)), wenn es

- (a) in Indien bezogen wird oder als in Indien bezogen gilt;
- (b) in Indien entstanden bzw. zugefallen ist oder als in Indien entstanden bzw. zugefallen angenommen wird.
- (c) außerhalb von Indien entstanden bzw. zugefallen ist.

Das Einkommen von ausländischen Gesellschaften wird in Indien unabhängig von dessen Art oder Herkunft besteuert (Sec. 5 (2)), wenn es

- (a) in Indien bezogen oder als in Indien bezogen gilt;
- (b) in Indien entstanden bzw. zugefallen ist oder als in Indien entstanden bzw. zugefallen angenommen wird.

Dieses sehr weit gefaßte Besteuerungskonzept birgt erhebliche Abgrenzungsprobleme in sich und ist insbesondere für ausländische Gesellschaften von großem Nachteil, weil eine Steuerpflicht in Indien bereits entsteht, sobald die Bezahlung in Indien erfolgt, obwohl die gesamte Leistung außerhalb Indiens erbracht wird. Im folgenden sollen die Tatbestandsmerkmale näher analysiert werden.

1. Steuerpflicht auf der Basis von Zahlungen

Gemäß Satz a in Sec. 5 Abs. 1 und Abs. 2 ITA ist ein Unternehmen in Indien steuerpflichtig, sobald es dort Einkommenszahlungen erhält, unabhängig davon, wo das Einkommen entstanden ist. Erfolgt z. B. die Bezahlung von Verkäufen oder Dienstleistungen in Indien, so entsteht eine Steuerpflicht in Indien, unabhängig vom Ort der Warenlieferung oder der Erbringung der Dienstleistungen. Dieses Besteuerungskonzept führt zu Doppelbelastungen²³² bei ausländischen Gesellschaften, die nur Waren nach Indien exportieren und keinerlei Verbindungen zur inländischen Volkswirtschaft haben. Die indische Finanzverwaltung hat diese ungerechtfertigte Besteuerung erkannt und durch Verwaltungs-

²³²Doppelbelastung deshalb, weil der Wohnsitzstaat dieser Gesellschaften das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte auch in Anspruch nimmt.

anweisungen²³³ geregelt, daß ausländische Gesellschaften, die ausschließlich nur Waren nach Indien exportieren, nicht der Besteuerung unterliegen²³⁴. Darüber hinaus hat die indische Rechtsprechung²³⁵ entschieden, daß Anzahlungen für in späteren VZ zu erbringende Leistungen nicht in dem VZ steuerpflichtig sind, in dem keine Leistung erbracht wird. Die Vorauszahlung ist auch dann nicht steuerpflichtig, wenn durch die vertraglichen Vereinbarungen eine "business connection" vorliegt.

Es ist für das Entstehen der Steuerpflicht nicht notwendig, daß der Steuerpflichtige die Einkommenszahlungen selbst entgegennehmen muß. Es reicht aus, wenn eine andere Person im Namen des Steuerpflichtigen die Zahlungen entgegennimmt²³⁶. Werden Einkommenszahlungen außerhalb Indiens vereinbart, so haftet der indische Geschäftspartner als Fiskalvertreter des Steuerpflichtigen (representative assessee) für die Steuerschuld des ausländischen Geschäftspartners.

2. Steuerpflicht auf der Basis des in Indien erzielten Einkommens

Das Einkommen in- und ausländischer Gesellschaften ist in Indien steuerpflichtig, wenn es hier entstanden oder zugefallen ist (accrue or arise), unabhängig von der Tatsache, ob die Einkommenszahlung in Indien oder außerhalb Indiens erfolgt ist.

Grundsätzlich wird Einkommen in Indien erzielt, wenn hier der Verkaufsvorgang stattfindet²³⁷ oder die Dienstleistung erbracht wird²³⁸.

²³³Vgl. Matta A. (1991), S. 73 und die dort zitierten Rechtsquellen

²³⁴Dienstleistungen sind von diesen Regelungen ausgenommen und sind steuerpflichtig, vgl. hierzu ausführlich die Ausführungen im nächsten Abschnitt.

²³⁵Vgl. CIT v. Dunlop Ltd.: 1993) 201 ITR S. 534 (Calcutta); Sachverhalt: Eine ausländische Gesellschaft hat sich verpflichtet, technische Pläne und Komponenten zum Aufbau einer Fabrik in Indien zu liefern. Darüber hinaus entsendet die ausländische Gesellschaft Mitarbeiter zur Aufbauüberwachung und Inbetriebnahme der Fabrik. Die vereinbarte Gegenleistung soll in drei Raten gezahlt werden. Die erste Rate ist innerhalb von sechs Monaten nach der Genehmigung zu zahlen, die zweite nach Fertigstellung und die dritte ist sechs Monate nach erfolgreicher Produktionsaufnahme fällig. Die indische Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, daß die erste Rate nach § 9(1)(i) ITA steuerpflichtig ist.

²³⁶Vgl. hierzu ausführlich Matta A. (1991), S. 65ff

²³⁷Analog zu der Steuerpflicht auf der Basis von Zahlungen werden non-resident Exporteure grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit. Allerdings versuchen die Veranlagungsbeamten in der Praxis solche Geschäftsvorgänge der Besteuerung zu unterwerfen. Vertragsabschlüsse und Eigentumsübergang sollen daher nicht in Indien stattfinden, um unnötigen Streit zu vermeiden.

Diese Abgrenzungskriterien sind insbesondere für ausländische Gesellschaften sehr bedeutsam, weil sie nur mit ihrem in Indien erzielten Einkommen der indischen Einkommensbesteuerung unterliegen. Für inländische Gesellschaften ist diese Abgrenzung irrelevant, da sie mit ihrem Welteinkommen steuerpflichtig sind.

Im Hinblick auf den Zeitpunkt des Eintretens der Steuerpflicht muß berücksichtigt werden, daß in Indien steuerrechtlich sowohl die Aufwands- und Ertragsrechnung (Accrual Method) als auch die Gewinnermittlung auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben (Cash Method)²³⁹ zulässig ist. Wird die Accrual Method angewendet, so ist das Unternehmen im Zeitpunkt der Realisierung steuerpflichtig²⁴⁰, während im Falle einer Gewinnermittlung auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben die Steuerpflicht erst im Zeitpunkt der Zahlung entsteht. Gleichwohl hat der indische Supreme Court²⁴¹ entschieden, daß bereits im Zeitpunkt der Entstehung einer Verbindlichkeit bei der indischen Gesellschaft eine Einnahme der ausländischen Gesellschaft vorliegt. Es ist unerheblich, wann die Zahlung der ausländischen Gesellschaft in ihrem Wohnsitzstaat zufließt und welche Gewinnermittlungsmethode die ausländische Gesellschaft anwendet.

3. Steuerpflicht auf der Basis des Einkommens, das als in Indien entstanden gilt

Neben der Besteuerung des in Indien tatsächlich entstandenen Einkommens werden im indischen Einkommensteuerrecht auch Einkünfte

²³⁸zu Dienstleistungen siehe die Ausführungen im nächsten Abschnitt.

²³⁹Vgl. hierzu ausführlich III. Abschnitt

²⁴⁰Das Einkommen wird in der Regel im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs als realisiert angesehen. Der Realisierungszeitpunkt weicht in der Regel vom Zahlungszeitpunkt ab.

²⁴¹Standard Triumph Co. Ltd. v. CIT: (1993) 201 ITR 391 (SC), zitiert in Govind, H. (1994/5), S. 223. Dieser Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im Rahmen einer Vereinbarung zur Zusammenarbeit erhält eine ausländische Gesellschaft als Lizenzgebühr 5% von den durch die indische Gesellschaft erzielten Umsätzen. Für die VZ 1967/68 und 1968/69 hat die ausländische Gesellschaft die Einkünfte aus Lizenzen erklärt. In der Steuererklärung hat die ausländische Gesellschaft erklärt, daß sie ihren Gewinn nach der Accrual method ermittelt. Für die VZ 1969/70 und 1970/71 wies die ausländische Gesellschaft Einkünfte aus Lizenzen aus, gleichwohl wurden keine Steuererklärungen abgegeben, da sie in den betreffenden VZ den Gewinn nach der Cash-Methode ermittelt und in diesen VZ die Einkünfte nicht zugeflossen sind. Somit lagen keine steuerpflichtigen Einkünfte vor.

besteuert, die nach gesetzlicher Fiktion als in Indien entstanden gelten (Sec. 9 ITA). Danach werden folgende Einkünfte als in Indien entstanden angenommen:

- (a) Einkünfte, die direkt oder indirekt aus einer Geschäftsverbindung (business connection) in Indien erzielt werden
- (b) Einkünfte aus Sachvermögen, aus anderen Vermögenswerten oder aus sonstigen Quellen in Indien
- (c) Einkünfte aus dem Abgang von Kapitalvermögen innerhalb Indiens
- (d) Dividenden, die von einer Indian Company ins Ausland gezahlt werden
- (e) Zinszahlungen für Kredite, die für eine in Indien ausgeübte geschäftliche Betätigung genutzt werden
- (f) Lizenzgebühren für Lizenzrechte, die für eine in Indien ausgeübte geschäftliche Betätigung genutzt werden
- (g) Gebühren für technische Dienstleistungen, die für eine in Indien ausgeübte geschäftliche Betätigung genutzt werden

3.1 Einkünfte aus business connection

Der Begriff "business connection" ist im ITA nicht definiert. Für eine Abgrenzung des Begriffes muß daher auf die Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Danach kann die Frage, ob eine business connection im Sinne des Sec. 9 ITA besteht, nur im Zusammenhang mit den Gesamtumständen des zu beurteilenden Einzelfalls geklärt werden. Zur Begründung einer business connection muß grundsätzlich ein gemeinsames Interesse zwischen den Tätigkeiten der ausländischen Gesellschaften (non-resident companies) und den Geschäftsaktivitäten dieser Gesellschaften in Indien bestehen. Des weiteren müssen solche business connection zur Einkommenserzielung der ausländischen Gesellschaften beitragen. Die Verbindung muß außerdem von Dauer sein. Vereinzelt oder gelegentliche Transaktionen begründen noch keine business connection.

Nach der Rechtsprechung²⁴² umfaßt der Begriff business connection z.B. die Unterhaltung einer Zweigniederlassung, die Errichtung einer

²⁴²Vgl. hierzu Matta A. (1991), S. 113 ff und IBFD Indien, S. 36 f.

Fabrik zur Verarbeitung von indischen Rohmaterialien für den Export, die Gründung einer Vertriebstochtergesellschaft, die finanzielle Verflechtung zwischen einer ausländischen und einer indischen Gesellschaft sowie die Beschäftigung eines Vertreters für Einkäufe und Verkäufe. Das Besteuerungskonzept *business connection* ist somit viel weiter gefaßt als das Betriebsstättenkonzept in den Doppelbesteuerungsabkommen, die Indien mit anderen Ländern abgeschlossen hat. Obwohl DBA-Recht Vorrang vor nationalem Recht hat, kann es dennoch zur Steuerpflicht nach nationalem Recht kommen, wenn z.B. bedingt durch einen geringen Streitwert die Einleitung eines mit sehr hohem administrativen Aufwand verbundenen zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens oder die kostenintensive Inanspruchnahme von Rechtsmitteln nicht gerechtfertigt ist. Die Existenz einer *business connection* wird bereits angenommen²⁴³, wenn eine ausländische Gesellschaft eine indische Gesellschaft als Vertreter bestellt mit dem Ziel, Rohstoffe in Indien einzukaufen. Die Einkäufe des Vertreters tragen nach Meinung des Gerichts zur Gewinnerzielung durch die ausländische Gesellschaft außerhalb Indiens bei. Somit ist die ausländische Gesellschaft nach Sec. 9 (i) ITA in Indien steuerpflichtig. Die Veranlagung erfolgt über den Vertreter als Fiskalvertreter im Sinne von Sec. 163 ITA. Da nur ein Teil des Gesamteinkommens als in Indien erzielt angenommen wird und die Ermittlung des Gesamteinkommens durch die indische Finanzverwaltung nicht möglich ist, wird zur Ermittlung des in Indien zu versteuernden Einkommens auf Rule 10 ITR²⁴⁴ zurückgegriffen. Hat der Vertreter dagegen keine Abschlußvollmacht und finden die Vertragsabschlüsse sowie die Lieferung außerhalb Indiens statt, so existiert keine *business connection*²⁴⁵.

Verkauft eine ausländische Gesellschaft Waren an ihre indische Tochtergesellschaft, so begründet der aus dem Verkaufsvorgang entstandene Gewinn keine Steuerpflicht nach Sec. 9, wenn erstens der Kaufvertrag außerhalb Indiens abgeschlossen wird, zweitens der Kaufpreis nach dem "dealing at arm's length" Prinzip vereinbart wird und drittens die indische Tochtergesellschaft nicht als Vertreter der ausländischen

²⁴³Eine Entscheidung des Supreme Court von 1953 in Sachen *Anglo French Textile Company v. CIT* 23 I.T.R. 101 (SC): AIR 1953 SC 105

²⁴⁴Es handelt sich hierbei um eine Vorschrift zur Schätzung des steuerpflichtigen Einkommens, vgl. hierzu ausführlich Teil 4 Kap. C Abschn. II

²⁴⁵*CIT v. R.D. Aggarwal and Co.* (1965) 56 I.T.R. 20 (SC)

Gesellschaft fungiert. Werden die Voraussetzungen erfüllt, so spielt das Vorliegen einer business connection infolge der Mutter-Tochter-Beziehung für die Veranlagung der ausländischen Gesellschaft nach Sec. 9 keine Rolle²⁴⁶.

3.2 Einkünfte aus Sachvermögen, aus anderen Vermögenswerten oder aus sonstigen Quellen in Indien

Sachvermögen im Sinne von Sec. 9 (1) (i) sind sowohl Grundbesitz als auch bewegliche Vermögensgegenstände wie Maschinen und Geschäftsausstattungen. Wird das in Indien belegene Sachvermögen vermietet, so sind die Mieten als Einkünfte aus Sachvermögen in Indien steuerpflichtig und zwar unabhängig davon, ob die Mieten in Indien oder außerhalb Indiens gezahlt werden. Gewährt eine ausländische Gesellschaft einer indischen Gesellschaft ein Darlehen, und angenommen es besteht keine business connection, so sind die Zinsen aus dem Darlehen als Einkünfte aus anderen Vermögenswerten oder aus sonstigen Quellen steuerpflichtig. Dieser Tatbestand wurde nachträglich eingefügt, um eine Besteuerung solcher Zinseinkünfte zu gewährleisten. Vor der Änderung konnten Zinsen aus einem von einer ausländischen Gesellschaft an eine indische Gesellschaft gewährten Darlehen nicht besteuert werden, weil die Zinsen nicht als Einkünfte aus Sachvermögen eingeordnet werden können, und weil sonst auch keine business connection besteht²⁴⁷.

3.3 Einkünfte aus dem Abgang von Kapitalvermögen innerhalb Indiens

Da Veräußerungen von in Indien belegtem Kapitalvermögen in der Regel nur einmalige oder vereinzelt Transaktionen sind, erfüllen sie nicht den Tatbestand einer business connection, so daß eine Besteuerung der aus der Veräußerung von Kapitalvermögen erzielten Einkünfte nicht zu Einkünften aus einer business connection führt. Das indische

²⁴⁶Vgl. Shuklendra Bd. 1, S. 468

²⁴⁷So hat die indische Finanzverwaltung versucht, Zinsen aus Lieferantenkrediten, die ein ausländischer Lieferant einem indischen Kunden gewährt, als Einkünfte aus Vermögenswerten nach Sec. 9 (1) (i) (in der alten Fassung) zu besteuern. Der Bombay High Court ist dagegen der Auffassung, daß solche Lieferantenkredite nicht als Vermögenswerte im Sinne von Sec. 9 (1) (i) (Sachvermögen) angesehen werden können mit der Folge, daß keine Steuerpflicht in Indien entsteht, vgl. Matta A. (1991), S. 157.

Steuerrecht sieht daher in Sec. 9 (1) (i) eine Besteuerung des in Indien belegenen Vermögens nach dem Belegenheitsprinzip vor. Die Steuerpflicht besteht auch, wenn die Zahlung und der Vertragsabschluß außerhalb Indiens vorgenommen werden. Die Steuer wird beim ansässigen Käufer bei den Einkünften aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (Capital gains) erhoben. Steuerschuldner bleibt jedoch die veräußernde ausländische Gesellschaft.

3.4 Einkünfte aus Zinsen, Royalties und Gebühren für technische Dienstleistungen

Bis 1976 wurden in Indien nur Einkünfte besteuert, die in Indien bezogen oder entstanden sind oder als entstanden gelten. Im Hinblick auf Dienstleistungen werden nach diesem Besteuerungskonzept Einkünfte aus Dienstleistungen nur dann besteuert, wenn die Dienstleistungen in Indien erbracht werden oder das Entgelt für die Dienstleistungen in Indien entrichtet wird. Vergütungen an ausländische Gesellschaften für außerhalb Indiens erbrachte Dienstleistungen in Form von Royalties oder Gebühren für technische Dienstleistungen sind daher in Indien nicht steuerpflichtig, wenn die ausländische Gesellschaft die Vergütung nicht in Indien in Empfang nimmt. Eine Steuerpflicht entsteht insbesondere nicht, weil aus solchen Transaktionen prinzipiell keine business connection angenommen werden kann.

Zur Beseitigung dieser Besteuerungslücke wurden im Jahr 1976 die Absätze (v), (vi) und (vii) in Sec. 9 (1) eingefügt, die das bisherige Besteuerungskonzept vom Einkommen, das als in Indien entstanden angenommen wird, erweitern. Im Hinblick auf die Einkünfte aus Zinsen (v), Royalties (vi) und Gebühren für technische Dienstleistungen (vii) erfolgt die Besteuerung nach der Änderung dort, wo der Nutzen aus den erbrachten Dienstleistungen gezogen wird und nicht dort, wo die Leistung erbracht wird²⁴⁸. Das bedeutet, daß technische Dienstleistungen wie z. B. das in Deutschland erstellte und übergebene Engineering im Rahmen des Anlagenbaus eine Steuerpflicht in Indien auslöst, wenn sie für die Errichtung einer Industrieanlage in Indien verwendet wird. Ebenso behandelt werden Zinsen, die aus einem von einer ausländi-

²⁴⁸Vgl. Malegam Y.H. (1986), S. 74

schen Gesellschaft außerhalb Indiens an eine indische Gesellschaft gewährten Darlehens²⁴⁹ stammen. Entscheidend für das Entstehen der Steuerpflicht für die o.g. Einkunftsarten ist der Ort der Nutzung und nicht der Zahlungsort oder der Ort, an dem die Leistung erbracht wird.

Mit der Änderung des nationalen Besteuerungsrechts, die den Umfang der Steuerpflicht in Indien stark erweitert hat, sind erhebliche Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich der Frage aufgetreten, auf welcher Basis gemäß dem alten Abkommen von 1959 die Besteuerung erfolgen soll. Vor der Änderung des nationalen Besteuerungsrechts war es unstrittig, daß bei Betriebsstätten das gesamte Einkommen in Form von Royalties und Gebühren für technische Dienstleistungen im Rahmen der Nettogewinnermittlung besteuert werden soll. Falls keine Betriebsstätte besteht, wurden Royalties auf Nettobasis besteuert, während Gebühren für technische Dienstleistungen nicht besteuert wurden²⁵⁰. Nach der Änderung des nationalen Besteuerungsrechts vertritt die indische Finanzverwaltung die Auffassung, daß in den Fällen, in denen keine Betriebsstätte besteht, wie folgt besteuert werden soll:

- Gebühren für technische Dienstleistungen, die in Zusammenhang mit einer Know-how Vergabe stehen, werden mit 40% auf Bruttobasis besteuert; das bedeutet, es bestehen keine Abzugsmöglichkeiten für irgendwelche Aufwendungen.
- Royalties werden auf Bruttobasis mit 40% besteuert. Der Begriff "Royalty" ist sehr weit gefaßt und umfaßt u.a. auch Pauschalzahlungen (lump sum) für Know-how Vergabe (Explanation 2 Sec 9 (1) (vi)ITA)²⁵¹.

Falls eine Betriebsstätte besteht, werden weiterhin Royalties und Gebühren für technische Dienstleistungen auf Nettobasis besteuert.

²⁴⁹Das Darlehen ist kein Vermögenswert im Sinne von Sec. 9 (1), weil das Darlehen nicht in Indien aufgenommen wurde.

²⁵⁰Der Begriff industrial and commercial profits schloß Royalties aus, während Gebühren für technische Dienstleistungen dagegen nicht explizit ausgeschlossen wurden.

²⁵¹Vgl. hierzu ausführlich Teil 4

Mit dem Abkommen von 1984 wurden die Schwierigkeiten bei der Besteuerung von Know-how Gebühren und Gebühren für technische Dienstleistungen beseitigt, weil das Abkommen von 1984 auf dem indischen Recht nach 1976 basiert. Das bedeutet, daß Know-how Gebühren²⁵² und Gebühren für technische Dienstleistungen²⁵³ in Indien auf Bruttobasis besteuert werden, sofern keine Betriebsstätte des Nutzungsberechtigten vorliegt, und die Rechte, für die die Lizenzgebühren oder Vergütungen für technische Dienstleistung gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. Der Steuersatz beträgt allerdings nicht 40% sondern 20% und wird in dem neuen Abkommen von 1995 weiter auf 10% begrenzt.

Als Folge dieser ausländerfeindlichen Besteuerungspolitik ist zu befürchten, daß die ausländischen Kooperationspartner, die für die Entwicklung Indiens zur Industrienation unentbehrlich sind, ausbleiben. Entschließen sich dennoch ausländische Gesellschaften zu einem Engagement in Indien, dann sind sie bestrebt, die unsichere und hohe Steuerlast über sog. Steuerüberwälzungsklauseln auf den indischen Kunden abzuwälzen oder diese im Rahmen der Auftragskalkulation zu berücksichtigen.

III. Ermittlung des steuerpflichtigen gewerblichen Einkommens

1. Handelsbilanzgewinn als Ausgangsbasis

Grundsätzlich werden alle Gewinnermittlungsmethoden, die nach allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgebaut sind, auch steuerlich anerkannt (Sec. 145 ITA). Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich nach indischem Recht aus dem nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelten Gewinn, soweit die steuerlichen Vorschriften (Secs 30 bis 43D) keine Abweichungen enthalten. Abweichungen ergeben sich aber regelmäßig z. B. hinsichtlich der Abschreibungen oder bestimmter Aufwendungen, wie Reise-, Werbungs- und Bewirtungsaufwendungen. Hinsichtlich der Gewinnermittlungsmethode sind vor allem die Einnahmen-/Ausgabenrechnung - auch Cash Method

²⁵²Vgl. § 5 des Abkommensprotokolls zum DBA Indien von 1984

²⁵³Vgl. Art. VIII A DBA Indien von 1984 bzw. Art. 12 DBA Indien von 1995

genannt - und die Aufwands- und Ertragsrechnung (sog. Accrual Method) zu unterscheiden. Erst genannte ist mit der deutschen Überschußrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG vergleichbar und kann nur von Personengesellschaften oder Freiberuflern angewendet werden, weil im Companies Act die Accrual Method für Kapitalgesellschaften (Companies) zwingend vorgeschrieben ist. Die Accrual Method ist mit dem Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG zu vergleichen.

Für die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte gilt, daß Erträge nur dann anzusetzen sind, wenn sie als Gegenleistung für gewährte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens oder Dienstleistungen angefallen sind²⁵⁴. Zu den Erträgen gehören ferner staatliche Zuschüsse und Einnahmen aus dem Verkauf von Importlizenzen. Erträge, die aus der Veräußerung und aus der Neubewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens angefallen sind, können nicht unter gewerbliche Erträge subsumiert werden. Gewerblich bedingte Aufwendungen sind grundsätzlich abzugsfähig und zwar unabhängig von der Tatsache, ob diese Aufwendungen in den Sec. 30 bis 36 erfaßt sind²⁵⁵. Aufwendungen, die unmittelbar im Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen stehen, sind nicht abzugsfähig. So können z. B. Zinsaufwendungen für Darlehen, die ausschließlich außerhalb Indiens verwendet werden, nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Nach Sec. 145 ITA muß die einmal festgelegte Gewinnermittlungsmethode kontinuierlich angewendet werden. Werden im Rahmen der Gewinnermittlung andere Bewertungsmethoden angewendet, so müssen diese kontinuierlich für die folgenden Veranlagungszeiträume beibehalten werden (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit)²⁵⁶. Falls nach Ansicht der Veranlagungsbeamten aus der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsmethode das richtige Einkommen nicht abgeleitet werden kann, z. B. weil die Bücher nicht vollständig oder fehlerhaft sind, dann sind die Veranlagungsbeamten nach Sec. 145 (2) ITA berechtigt, das Einkommen so zu ermitteln, wie es ihnen angemessen erscheint.

²⁵⁴Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 809

²⁵⁵Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 823

²⁵⁶Vgl. Srinivasan (1990), S. 43

2. Steuerliche Vorschriften

2.1 Abschreibungen

Die in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Abschreibungen werden bei der Einkommensermittlung nicht übernommen. Anstelle der in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Abschreibungen werden spezielle nach den Vorschriften des ITA berechnete Abschreibungsbeträge von den steuerpflichtigen Einkünften aus Gewerbebetrieb abgezogen. Das indische Steuerrecht sieht grundsätzlich die degressive Abschreibungsmethode zur Ermittlung der Abschreibungsbeträge vor (Sec. 32 (1) (ii) ITA iVm. Rule 5 ITR). Nur bei immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wie z. B. Patenten, die vor dem 1.4.1998 angeschafft wurden, wird die lineare Abschreibungsmethode angewendet. Übersteigen die Abschreibungsbeträge die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so können sie zeitlich unbegrenzt vorgetragen und mit zukünftigen gewerblichen Einkünften verrechnet werden (Sec. 32 (2)) oder als gewerblicher Verlust entsprechend den hierfür geltenden Vorschriften behandelt werden²⁵⁷.

2.1.1 Abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens

Sec. 32 nennt als abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens Gebäude, Maschinen und technische Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattungen, die jedoch im Gesetz nicht definiert werden. Es wird aus der Aufzählung der abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter im Gesetzestext gefolgert, daß eine Abschreibung von anderen, nicht in Sec. 32 (1) genannten Wirtschaftsgütern unzulässig ist²⁵⁸.

Gebäude umfassen insbesondere Verwaltungs- und Fabrikgebäude sowie Hotels u.ä.. Nach Anhang I der Einkommensteuerrichtlinien (ITR) fallen Straßen, Brücken, Abflußkanäle und Fahrstuhlanlagen²⁵⁹ eben-

²⁵⁷Vgl. die Ausführung zu gewerblichen Verlusten in Abschnitt 2.4.

²⁵⁸Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 858

²⁵⁹Vgl. auch IBFD Indien, S. 49

falls unter den Gebäudebegriff. Die Kosten für Grund und Boden sind nicht in den Abschreibungswert einzubeziehen.

Maschinen und technische Anlagen werden für die steuerliche Abschreibung zusammengefaßt und umfassen alle technischen Vorrichtungen, die der Fabrikation dienen. Zu den technischen Anlagen (plant) gehören ferner gemäß Sec. 43 (3) ITA u.a. Schiffe, Fahrzeuge und wissenschaftliche Apparate. Auch technisches Know-how in Form von technischen Zeichnungen und Plänen kann unter technische Anlagen subsumiert werden²⁶⁰. Maschinen und technische Anlagen, deren Anschaffungskosten unter Rs 5.000 liegen, können im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben werden (Sec. 32 (1) (ii)). Abschreibungen auf im Ausland produzierte Kraftfahrzeuge sind nicht abzugsfähig, es sei denn, die Fahrzeuge gehören zum Betriebsvermögen von Autovermietern, die die Fahrzeuge an Touristen vermieten.

Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung gehören nach allgemeiner Auffassung die Einrichtung von Verwaltungs- oder Büroräumen sowie die Einrichtung der Werkstätten, soweit diese nicht zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören.

Die Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens werden nicht wie im deutschen Recht einzeln abgeschrieben. Vermögensgegenstände, die den gleichen Abschreibungssatz²⁶¹ aufweisen, werden zu sog. "blocks of assets" zusammengefaßt. Die Abschreibungsbeträge ergeben sich durch die Anwendung des jeweiligen gültigen Abschreibungssatzes auf den Abschreibungswert (written down value) der jeweiligen Abschreibungsblöcke. Allerdings sind für Companies ab dem VZ 91/92 nur 75% der Abschreibungsbeträge zum Abzug zugelassen (Sec. 32 (1) (ii)). Für den VZ 93/94 sind 2/3 der Abschreibungsbeträge abzugsfähig²⁶². Der Abschreibungswert ist gleich den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (actual cost) aller Wirtschaftsgüter in einem block of assets am Anfang des Wirtschaftsjahres zuzüglich der Zugänge und abzüglich der Abgänge während des Wirtschaftsjahres sowie vermindert um Abschreibungen aus den Vorjahren (Sec. 43 (6)). Übersteigt der Restwert

²⁶⁰Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 868

²⁶¹siehe unten

²⁶²Vgl. IBFD Indien, S. 48

der Abgänge den Buchwert des jeweiligen block of asset, so wird die Differenz als kurzfristiger Veräußerungsgewinn qualifiziert und wie gewerbliche Einkünfte besteuert.

Der Begriff "actual cost" wird in Sec. 43 (1) definiert und umfaßt die Kosten, die im Rahmen der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes tatsächlich entstanden sind. Anschaffungspreisminderungen und staatliche Investitionszulagen mindern den Anschaffungswert. Zu den actual cost gehören ferner Aufwendungen, die die Anlage in Betriebsbereitschaft versetzen, wie Aufwendungen für Montage und Probeläufe. Des weiteren sind Finanzierungsaufwendungen, wie Zinsen und Gebühren für Garantiezusagen einer Bank mit in die actual cost einzubeziehen²⁶³. Auch Erwerbsnebenkosten wie Gutachterkosten gehören zu den actual cost. Die Abschreibungssätze sind in Rule 5 ITR aufgeführt. Im folgenden werden nur die Sätze für einige blocks of assets aufgelistet.

| <u>Blocks of assets</u> | <u>Abschreibungssätze in %</u> |
|---|--------------------------------|
| <i>A. Gebäude</i> | |
| a) Gebäude für Wohnzwecke | 5 |
| b) Betriebesgebäude | 10 |
| c) Hotelgebäude | 20 |
| <i>B. Geschäftsausstattung</i> | |
| a) Allgemein | 10 |
| b) Einrichtungen in Hotels, Restaurants, Schulen, Theater etc. | 15 |
| <i>C. Maschinen und technische Anlagen</i> | |
| a) Allgemein | 25 |
| b) Kraftfahrzeuge, die vor dem 1. April 1990 angeschafft worden sind und nicht zur Vermietung vorgesehen sind | 20 |
| c) Flugzeuge | 40 |
| d) technische Anlage zur Kontrolle der Luft- und Wasserverschmutzung | 40 |
| e) technische Vorrichtungen zur Einsparung von Energie | 100 |
| f) immaterielle Wirtschaftsgüter | 25 |

²⁶³Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 875

Für Wirtschaftsgüter, die weniger als 180 Tage dem Betriebsvermögen des jeweiligen Steuerjahres angehören, können nur 50% der nach dem obigen Verfahren ermittelten Abschreibungsbeträge in Anspruch genommen werden (Sec. 32 (1) (ii)).

Hinsichtlich der Wirtschaftsgüter, die nicht ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt werden, ist nur ein angemessener Anteil der Abschreibungen abzugsfähig, der auf die betriebliche Nutzung entfällt (Sec. 38 (2)).

2.1.2 Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Grundsätzlich sind immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie insbesondere auch ein Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill) nach den dargestellten Grundsätzen für materielle Wirtschaftsgüter abschreibungsfähig. Vor dem 1.4.1998 sind nur Patente und Urheberrechte sowie Know-how abschreibungsfähig.

Entgeltlich und für betriebliche Zwecke erworbene Patente und Urheberrechte, die vor dem 1.4.1998 erworben wurden, müssen linear in maximal 14 Jahresbeträgen abgeschrieben werden (Sec. 35A (1) ITA).

Ausgaben in Form eines Pauschalbetrages (lump sum) zum Erwerb von Know-how, das vor dem 1.4.1998 erworben wurde, sind gleichmäßig auf sechs Jahre zu verteilen (Sec. 35AB). Der Begriff "Know-how" i. S. von Sec. 35AB umfaßt alle industriellen Informationen oder Techniken zur Produktion von Gütern.

2.1.3 Gründungs-, Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen

Inländische Gesellschaften können unter bestimmten Voraussetzungen die Aufwendungen für Gründung, Ingangsetzung und Erweiterung aktivieren und in zehn gleichen Jahresbeträgen, beginnend mit dem Vorjahr der Aufnahme oder Erweiterung des Geschäftsbetriebs, abschreiben (Sec. 35D (1) ITA). Die Höhe der abzugsfähigen Abschreibungsbeträge für diese Aufwendungen ist auf maximal 5% des eingesetzten Kapitals beschränkt (Sec. 35D (3) ITA). Das eingesetzte Kapital nach Sec. 35D (3) ITA umfaßt das Eigenkapital und das langfristige Fremd-

kapital²⁶⁴. Hinsichtlich der Erweiterungsaufwendungen umfaßt das eingesetzte Kapital nur das für die Erweiterungsinvestition benötigte Kapital.

Aktivierungsfähige Aufwendungen sind insb.²⁶⁵:

- a) Kosten für Machbarkeitsstudien oder Projektanalysen
- b) Kosten für Marktforschungsberichte
- c) Kosten für technische Dienstleistungen
- d) Kosten für die Feststellung der Satzung
- e) Registrierungsgebühren, Notariatskosten

2.2 Bewertung des Vorratsvermögens

Grundsätzlich können die in der Handelsbilanz nach allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen angewendeten Bewertungsmethoden für die steuerliche Gewinnermittlung übernommen werden. In Indien wird das Vorratsvermögen entweder auf der Basis der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder nach dem Niederstwertprinzip bewertet. Im Rahmen der Gruppenbewertung des Vorratsvermögens sind die Durchschnittsbewertung und das Fifo-Verfahren zulässig. Nicht zulässig ist dagegen das Lifo-Verfahren. Entscheidend für die steuerliche Anerkennung ist die Stetigkeit der angewendeten Bewertungsmethoden.

2.3 Betriebsausgaben

2.3.1 Unbeschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben

Im Rahmen der Einkommensermittlung werden die Betriebsausgaben nach indischem Recht entweder durch die in den Secs. 30 bis 36 geregelten Spezialvorschriften oder durch die Allgemeinvorschrift des Sec. 37 berücksichtigt. Sec. 37 hat eine Auffangfunktion und greift erst dann, wenn die Betriebsausgaben nicht unter Secs. 30 bis 36 subsumiert werden können. Die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben ge-

²⁶⁴zur näheren Definition des langfristigen Fremdkapitals (long-term loans) siehe Explanation (c) zu Sec. 35D (3) ITA.

²⁶⁵Vgl. Sec. 35D (2) ITA

mäß Sec. 37 (1) ist gegeben, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a) Es handelt sich hierbei nicht um Aufwendungen, die bereits unter Secs. 30 bis 36 als Betriebsausgaben erfaßt worden sind.
- b) Es handelt sich nicht um Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Kapitalsphäre stehen.
- c) Es handelt sich nicht um Lebensführungskosten.
- d) Die Aufwendungen sind gänzlich und ausschließlich durch den gewerblichen Betrieb veranlaßt.

ad a) Nur Aufwendungen, die nicht unter Secs. 30 bis 36 als Betriebsausgaben erfaßt worden sind, können unter Sec. 37 berücksichtigt werden. Betriebsausgaben nach Secs. 30 bis 36 sind z. B. Mieten, Steuern, Instandhaltungs- und Versicherungskosten für Gebäude (Sec. 30), Instandhaltungs- und Versicherungskosten für Maschinen und technischen Anlagen (Sec. 31) sowie Abschreibungen (Sec. 32).

ad b) Nach indischem Recht muß grundsätzlich bei den Aufwendungen zwischen capital expenditure und revenue expenditure differenziert werden, da nur revenue expenditures als Betriebsausgaben im laufenden Veranlagungsjahr abzugsfähig sind. Da die Begriffsdefinitionen nicht im Gesetz enthalten sind, muß die Rechtsprechung Kriterien zur Abgrenzung entwickeln²⁶⁶, die allerdings nicht allgemeingültig sind und nur unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des zur Beurteilung stehenden Sachverhalts angewendet werden können. Grundsätzlich werden Aufwendungen nur dann als abzugsfähige Betriebsausgaben (revenue expenditure) qualifiziert, wenn diese mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb im laufenden Veranlagungsjahr in Verbindung stehen. Ausgaben zum Erwerb von Vermögensgegenständen oder Rechten, die auf Dauer zur Erzielung von Einkünften beitragen, sind Anschaffungskosten (capital expenditure)²⁶⁷.

²⁶⁶Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1100 ff.

²⁶⁷Ein ähnliches Abgrenzungskriterium stellt darauf ab, ob die Ausgaben das Anlage- oder Umlaufvermögen tangieren. Wird die Ausgabe getätigt, um einen Gegenstand des Anlagevermögens zu erwerben, dann handelt es sich um Anschaffungskosten. Allerdings versagt dieses Kriterium, wenn es sich bei den Ausgaben um

ad c) Unter die Lebensführungskosten i.S.v. Sec. 37 fallen alle nicht betrieblich bedingten Aufwendungen sowie Aufwendungen, die die persönlichen Bedürfnisse des Steuerpflichtigen befriedigen, wie z.B. Kleidung oder Lebensmittel²⁶⁸. Aufwendungen, die teils betrieblich und teils privat bedingt sind, können grundsätzlich in nicht abzugsfähige Aufwendungen für Lebensführung und in Betriebsausgaben aufgeteilt werden, wenn der Anteil der Betriebsausgaben feststellbar ist²⁶⁹.

ad d) Aufwendungen sind nur dann abzugsfähige Betriebsausgaben, wenn sie gänzlich und ausschließlich durch den gewerblichen Betrieb veranlaßt sind. Die Bestimmung "durch den Betrieb veranlaßt" kann nicht mit Gewinnerzielung gleichgesetzt werden²⁷⁰. Der Terminus "durch den Betrieb veranlaßt" ist danach viel weiter gefaßt als die Gewinnerzielung und umfaßt alle Aufwendungen, die zur Fortführung des Betriebes notwendig sind, z. B. die Rationalisierung der Verwaltung, die Modernisierung des Maschinenparks oder die Errichtung von Schulen für die Kinder der Beschäftigten. Eine unmittelbare Verbindung zum Gewinn oder zu irgendwelchen Vorteilen ist für die Abzugsfähigkeit nicht erforderlich. Die Orientierung an der Fortführung des Betriebes setzt notwendigerweise die Existenz eines Betriebes voraus. Aufwendungen, die vor der Aufnahme des Betriebes anfallen, können daher nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.²⁷¹

Bei Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind, ist es unerheblich, ob sie notwendig, üblich oder zweckmäßig sind. Die Zweckmäßigkeit der Aufwendungen darf nur nach den Interessen eines vernünftigen Kaufmanns beurteilt werden und nicht nach den Interessen der Finanzverwaltung. Die Finanzverwaltung ist außerdem nicht berechtigt, durch Richtlinien vorzuschreiben, wann und unter welchen Bedingungen bestimmte Aufwendungen abzugsfähig sind²⁷². Unerheblich ist auch, ob die Aufwendungen im Rahmen von illegalen Geschäften entstanden sind, denn wenn die aus illegalen Geschäften stam-

Kosten für die Instandhaltung von Maschinen handelt oder um Zinsen für Anschaffungsdarlehen. In beiden Fällen handelt es sich eindeutig um Betriebsausgaben.

²⁶⁸Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1114 f.

²⁶⁹Vgl. IBFD S. 44

²⁷⁰Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1120 ff

²⁷¹außer Gründungs- oder Inangsetzungskosten (vgl. 2.1.3)

²⁷²Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1127

menden Einkünfte besteuert werden, ist es nur gerechtfertigt, wenn die mit den illegalen Einkünften zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig sind. Entscheidend ist allein die Tatsache, ob der steuerliche Tatbestand erfüllt ist.

Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit gelten je nach Gewinnermittlungsmethode folgende Regeln:

- Wird der Gewinn nach der Einnahmen-/Ausgabenrechnung (Cash Method) ermittelt, sind Betriebsausgaben nur für den Veranlagungszeitraum abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

- Wird der Gewinn nach der Aufwands- und Ertragsrechnung (Accrual Method) ermittelt, sind Betriebsausgaben abzusetzen, sobald sie als Aufwand entstanden sind. Dieser Zeitpunkt kann vor oder nach dem Zahlungszeitpunkt liegen. Allerdings wird dieser Grundsatz bei bestimmten Betriebsausgaben durchbrochen. Nach Sec. 43B können Steuern, Gebühren, Sozialversicherungsbeiträge sowie an Arbeitnehmer gezahlte Kommissionen oder Boni nur in dem Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abgesetzt werden, in dem sie auch tatsächlich geleistet worden sind, unabhängig davon, wann der zugrunde liegende Aufwand entstanden ist. Zuführungen zu Rückstellungen für die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Dritten sind nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Verpflichtung in dem maßgeblichen Steuerjahr in Anspruch genommen wird²⁷³ oder wenn die Inanspruchnahme zumindest wahrscheinlich ist, d.h. die Verpflichtung muß erkennbar und bewertbar sein. Die Ungewißheit über die Höhe einer Verpflichtung, d.h. die Belastung kann im Zeitpunkt der Gewinnermittlung nur geschätzt werden, hat keinen Einfluß auf die Abzugsfähigkeit. Eine dem Grunde nach ungewisse Verpflichtung rechtfertigt noch keinen Abzug als Betriebsausgaben.

²⁷³Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1115

2.3.2 Beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben

2.3.2.1 Bewirtungs-, Reise- und Werbeaufwendungen

Ungeachtet der Abzugsregelung gemäß Sec. 37 (1) können bestimmte Aufwendungen nur zum Teil abgezogen werden. Bewirtungsaufwendungen können z.B. ab dem Veranlagungszeitraum 1993/94 nur bis zu Rs. 10.000 voll abgezogen werden. Darüber hinaus entstandene Aufwendungen können nur zu 50% berücksichtigt werden (Sec. 37 (2)). Die Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (wie Kaffee, Tee, Gebäck) anlässlich betrieblicher Besprechungen sind keine Bewirtungsaufwendungen, wenn es sich hierbei um eine übliche Geste der Höflichkeit handelt.

Reiseaufwendungen unterliegen ebenfalls der Abzugsbeschränkung (Sec. 37 (3)). Bei Geschäftsreisen innerhalb Indiens sind die tatsächlich anfallenden Fahrtkosten voll abzugsfähig, während andere mit der Geschäftsreise verbundene Aufwendungen einschließlich Übernachtungskosten nur bis zu Rs. 1.500 pro Tag voll abzugsfähig sind. Darüber hinaus entstandene Aufwendungen können nur zu 75% berücksichtigt werden²⁷⁴. Bei Reisen ins Ausland richtet sich die Höhe der abzugsfähigen Aufwendungen nach den Bestimmungen des Foreign Exchange Regulation Act, wenn die Aufwendungen in fremder Währung angefallen sind.

Hinsichtlich der Werbeaufwendungen gelten folgende Regelungen (Rule 6B ITR):

- Werbegeschenke sind bis zu Rs. 1.000 pro Empfänger voll abzugsfähig. Darüber hinaus entstandene Aufwendungen können nur zu 50 % berücksichtigt werden.
- Aufwendungen für Anzeigen in Broschüren und Publikationen, die von politischen Parteien herausgegeben werden, sind nicht abzugsfähig.
- Werbeaufwendungen im Ausland sind bis zur Höhe der nach dem Foreign Exchange Regulation Act zulässigen Summe abzugsfähig.

²⁷⁴Vgl. IBFD S. 45 (Stand 9/1993)

- Werbeaufwendungen, die Rs. 10.000 übersteigen, sind nur abzugsfähig, wenn die Zahlung durch Bankschecks oder Banküberweisung vorgenommen wird.

2.3.2.2 Stammhausgemeinkosten

Nach indischem Recht sind Stammhausgemeinkosten ausländischer in Indien tätiger Gesellschaften nur beschränkt abzugsfähig. Stammhausgemeinkosten gemäß Sec. 44c (Head Office expenditure) sind allgemeine Verwaltungskosten, die außerhalb Indiens entstanden sind, wie z.B. Mieten, Versicherungsprämien, Reparaturen der im Ausland bestehenden Geschäftsräume und Löhne, Gehälter des im Ausland tätigen Personals sowie Reisekosten der im Ausland tätigen Angestellten. Dies betrifft vor allem die Gewinnermittlung indischer Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen. Gemäß Sec. 44C kann die Betriebsstätte als Stammhausgemeinkosten nur jeweils den niedrigsten der folgenden drei Werte absetzen:

- a) 5% des Gesamteinkommens vor Abzug der Stammhausgemeinkosten (im Verlustfall 5% des Durchschnittseinkommens der letzten 3 Jahre)
- b) Durchschnittswert der in den letzten drei Jahren entstandenen Stammhausgemeinkosten
- c) tatsächlich anfallende Stammhausgemeinkosten

Das Konzept der durchschnittlichen Stammhausgemeinkosten (b) wird ab dem Veranlagungsjahr 1993/94 nicht mehr angewendet. Da der Abzug der Stammhausgemeinkosten nach Punkt 4 des Notenwechsels zum Protokoll des DBA Indien 1984 in keinem Fall niedriger sein darf, als nach dem Income-tax Act zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Abkommens zulässig ist, gilt aber für deutsche Unternehmen bis zum Veranlagungsjahr 1996/97 das Konzept der durchschnittlichen Stammhausgemeinkosten weiter, sofern die durchschnittlichen Stammhausgemeinkosten sich als der niedrigste Wert der o.g. Werte erweisen. Mit dem Inkrafttreten des neuen DBA ab dem Veranlagungsjahr 1996/97,

das die gleiche Vereinbarung beinhaltet²⁷⁵ fällt das Konzept der durchschnittlichen Stammhausgemeinkosten für deutsche Unternehmen weg, da im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen DBA dieses Konzept nach indischem Recht nicht mehr zulässig ist. Die Vereinbarung im Protokoll soll insbesondere den Fall einer weiteren Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Stammhausgemeinkosten durch indische Steuer-gesetzänderungen verhindern.

2.3.3 Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben

Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern (Sec. 40):

- a) an ausländische Unternehmen gezahlte Zinsen, Royalties und Gebühren für technische Dienstleistungen, wenn keine indische Quellensteuer auf die o.g. Aufwendungen einbehalten wurde. Falls die indische Quellensteuer in einem späteren Veranlagungsjahr gezahlt wird, können die o.g. Aufwendungen in diesem Jahr als Betriebsausgabe abgezogen werden.
- b) Steuern vom Einkommen aus Gewerbebetrieb
- c) indische und ausländische Vermögensteuer
- d) Gehälter, die außerhalb Indiens gezahlt werden und für die keine Quellensteuer einbehalten wurde.

Des weiteren versagt Sec. 37 (3) den Abzug von Aufwendungen für Gästehäuser. Zu den Gästehäusern i.S.v. Sec. 37 (3) gehören eigene und gemietete Einrichtungen des Steuerpflichtigen, die der Beherbergung von Personen, einschließlich der eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, dienen. Zusätzlich schreibt das indische Recht zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung in Sec. 40A vor, daß der aus der Sicht der Finanzbehörde überhöhte und unangemessene Teil der Betriebsausgaben an nahestehende Personen des Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann. Auf diese Regelung wird im Rahmen der Verrechnungspreisproblematik in Teil 3 näher eingegangen werden.

²⁷⁵vgl. Punkt 1 d) des Notenwechsels zum Protokoll des DBA Indien 1995

2.4 Steuerliche Behandlung von gewerblichen Verlusten

Nach Sec. 71 kann ein gewerblicher Verlust mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten im gleichen VZ verrechnet werden. Übersteigt der gewerbliche Verlust die positiven Einkünfte aus anderen Einkunftsarten, kann er auf die acht folgenden VZ vorgetragen werden und mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb verrechnet werden (Sec. 72). Der Verlustabzug ist grundsätzlich an den Steuerpflichtigen geknüpft, der den Verlust erlitten hat²⁷⁶. Im Rahmen der Verlustverrechnung muß eine bestimmte Reihenfolge berücksichtigt werden. Es muß zunächst die Abschreibung des laufenden VZ nach des Sec. 32 abgezogen werden, anschließend folgt der Verlustvortrag nach Sec. 72 und danach die vorgetragenen Abschreibungsbeträge.

2.5 Mindestbesteuerung

Mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1997/1998 ist eine sog. "minimum alternativ tax" (Sec. 115 JA ITA) eingeführt worden. Danach darf das zu versteuernde Einkommen von Kapitalgesellschaften 30% des handelsrechtlichen Gewinns nicht unterschreiten. Unter Anwendung eines Steuersatzes von 35% beträgt die effektive Mindestbelastung 10,5 % vom handelsrechtlichen Gewinn. Unternehmen aus dem Bereich Infrastruktur, Energie und Computer Software sowie Exportunternehmen sind von der Minimum Tax befreit.

IV. Ermittlung der kapitalgewinnsteuerpflichtigen Einkünfte (Capital gains)

1. Definitionen

Einkünfte aus dem Abgang von Kapitalvermögen (transfer of capital assets) unterliegen grundsätzlich der Kapitalgewinnsteuer (Sec. 45)²⁷⁷. Der Abgang von Kapitalvermögen umfaßt neben den Veräußerungs-

²⁷⁶Grundsätzlich geht daher bei übertragenden Verschmelzungen der Verlustabzug des verschmolzenen Unternehmens unter. Gleichwohl kann unter bestimmten Voraussetzungen (siehe Sec. 72A) der Verlustabzug erhalten bleiben.

²⁷⁷hinsichtlich der steuerfreien Transaktionen siehe Secs. 53, 54, 54B, 54D, 54E und 54F

und Tauschvorgängen auch die Umbuchung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen (Sec. 2 (47)). Schenkungen oder Sachspenden an bestimmte öffentliche Institutionen sowie Übertragungen von Kapitalvermögen zwischen 100%igen Tochter- und Muttergesellschaften sind nach Sec. 47 nicht als Abgang i.S. von Sec. 45 anzusehen. Somit sind Einkünfte aus solchen Vorgängen nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig.

Der Begriff Kapitalvermögen i.S. von Sec. 45 ist gesetzlich nicht definiert. Nach der Rechtsprechung fallen unter Kapitalvermögen i.S. von Sec. 45 sowohl immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens als auch bewegliches und unbewegliches Sachanlagevermögen²⁷⁸. Es ist für die Besteuerung unerheblich, ob die Vermögensgegenstände betrieblich genutzt werden oder nicht. Entscheidend für die Besteuerung ist dagegen die Differenzierung in kurzfristiges und langfristiges Kapitalvermögen. Langfristiges Kapitalvermögen liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Vermögensgegenstände im Zeitpunkt des Abgangs länger als 36 Monate in seinem Besitz gehalten hat. Umgekehrt wird kurzfristiges Kapitalvermögen angenommen, wenn sich die Vermögensgegenstände im Zeitpunkt des Abgangs nicht länger als 36 Monate im Besitz des Steuerpflichtigen befunden haben. Bei Aktienanteilen beträgt die Frist jedoch nur 12 Monate, d.h. werden Aktienanteile innerhalb von 12 Monaten seit Erwerb veräußert, so entstehen kurzfristige Kapitalgewinne oder -verluste. Der Steuersatz für langfristige Kapitalgewinne beträgt für den VZ 1999/2000 20%. Für ausländische Gesellschaften beträgt der Steuersatz 20%. Die kurzfristigen Kapitalgewinne werden dem Gesamteinkommen zugeschlagen und unterliegen der normalen Einkommensbesteuerung.

2. Ermittlung der Einkünfte

Im Rahmen der Ermittlung von Kapitalgewinnen/-verlusten muß differenziert werden zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen. Die Ermittlung der Kapitalgewinne/-verluste von nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen wird in Sec. 48 geregelt, während für abnutzbare Vermögensgegenstände Sec. 50 einschlägig

²⁷⁸Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1510

ist. Kapitalgewinne/-verluste aus dem Abgang von abnutzbaren Vermögengegenständen des Anlagevermögens nach Sec. 50 sind ausschließlich kurzfristiger Natur.

Ein Kapitalgewinn oder -verlust nach Sec. 48 ergibt sich aus der Differenz zwischen der Gegenleistung bei dem Abgang und den insgesamt absetzbaren Aufwendungen. Die absetzbaren Aufwendungen bestehen aus den im Zusammenhang mit dem Abgang entstandenen Aufwendungen und den Anschaffungskosten der Vermögengegenstände. Die im Zusammenhang mit dem Abgang entstandenen Aufwendungen sind insbesondere Maklerkosten, Registrierungsgebühren oder Reisekosten, die beim Abgang des Vermögengegenstands angefallen sind²⁷⁹. Anschaffungskosten i. S. von Sec. 48 sind Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen beim Erwerb entstanden sind. Das bedeutet, daß Absetzungen für Abnutzung nach Sec. 48 unberücksichtigt bleiben.

Da nach indischem Recht die abnutzbaren Vermögengegenstände nicht einzeln abgeschrieben werden, sondern zu sog. blocks of assets zusammengefaßt werden, müssen im Rahmen der Ermittlung der Kapitalgewinne/-verluste gem. Sec. 50 zwei Fälle unterschieden werden. Es werden Vermögengegenstände aus einem block of asset transferiert (Sec. 50(1)) oder alle Vermögengegenstände aus einem block of asset transferiert (Sec. 50(2)). Im ersten Fall bleibt der betreffende block of asset bestehen, während im zweiten Fall der betreffende block of asset untergeht. Ein kurzfristiger Kapitalgewinn oder -verlust nach Sec. 50 (1) ergibt sich aus der Differenz zwischen der Gegenleistung bei dem Abgang und den Buchwerten (written down value) der betreffenden blocks of assets zu Beginn des Steuerjahres zuzüglich Zugänge im laufenden Steuerjahr und zuzüglich der im Zusammenhang mit dem Abgang entstandenen Aufwendungen. Der Unterschied zwischen den zwei Ermittlungsverfahren liegt in der Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung der im Zusammenhang mit dem Abgang entstandenen Aufwendungen.

Im Rahmen der Ermittlung der langfristigen Kapitalgewinne/-verluste wird die Besteuerung von inflationsbedingten Scheingewinnen durch

²⁷⁹Vgl. Shuklendra, A. (1989), S. 1541 f.

eine Indexierung der Anschaffungskosten vermieden. Der inflationsbedingte Scheingewinn ergibt sich nach folgender Formel²⁸⁰:

inflationsbedingter Scheingewinn =

$$\frac{\text{Preisindex im Jahr des Abgangs}^{281} \cdot \text{Preisindex im Jahr der Anschaffung}}{\text{Preisindex im Jahr der Anschaffung}} - X \text{ ursprüngliche Anschaffungskosten}$$

Ausländische Gesellschaften (non-residents) müssen bei der Ermittlung der langfristigen Kapitalgewinne/-verluste aus dem Abgang von Anteilen oder Aktien indischer Gesellschaften die Gegenleistung, die Anschaffungskosten und die im Zusammenhang mit dem Abgang anfallenden Aufwendungen zum aktuellen Wechselkurs in die jeweilige ausländische Währung umrechnen. Der in der ausländischen Währung ermittelte Kapitalgewinn wird anschließend wieder in die indische Währung für Zwecke der Besteuerung umgerechnet. Somit wird die Besteuerung von Scheingewinnen, bedingt durch die Abwertung der indischen Währung, vermieden²⁸².

3. Steuerliche Behandlung von Kapitalverlusten

Hinsichtlich der Kapitalverluste wird keine Differenzierung nach kurzfristigen und langfristigen Kapitalverlusten vorgenommen. Ergibt sich aus dem Abgang der Vermögensgegenstände ein Kapitalverlust, so kann der Verlust nicht mit den positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten in dem betreffenden VZ verrechnet werden (Sec. 71 (3)). Der Verlust kann acht Jahre vorgetragen und mit den zukünftigen Kapitalgewinnen verrechnet werden.

²⁸⁰Vgl. hierzu Explanation (iii) zu Sec. 48

²⁸¹Der Index zur Inflationsbereinigung von Veräußerungsgewinnen (Cost Inflation Index) für den VZ 1994/95 beträgt 259, Basisjahr für den Cost Inflation Index ist der VZ 1981/82 vgl. TNS 1994, S. 464.

²⁸²Folgendes Beispiel soll den Sachverhalt verdeutlichen: Angenommen, eine deutsche Gesellschaft erwirbt in t_1 Anteile an einer indischen Gesellschaft für 100 Rs bei einem Wechselkurs von 100 Rs für 1 DM. In t_5 verkauft die deutsche Gesellschaft die Anteile für 200 Rs bei einem Wechselkurs von 200 Rs für 1 DM. Ohne Berücksichtigung weiterer Aufwendungen fallen somit 100 Rs als Kapitalgewinn an. In DM gerechnet, ergibt sich jedoch ein Kapitalgewinn von 0 DM, weil die Wertsteigerung der Anteile vollständig durch den Verlust der indischen Währung kompensiert wird.

V. Ermittlung des zu versteuernden Gesamteinkommens

Das zu versteuernde Gesamteinkommen von Unternehmen ergibt sich aus der Aggregation der Nettoeinkünfte aus den Einkunftsarten (Bruttoeinkommen) abzüglich bestimmter Sonderausgaben und vortragsfähiger Verluste. Für Unternehmen kommen in der Regel bei der Ermittlung des Bruttoeinkommens nur die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus dem Abgang von Kapitalvermögen sowie aus sonstigen Quellen in Betracht²⁸³. Hinsichtlich der Sonderausgaben können Unternehmen vom Bruttoeinkommen folgende Beträge abziehen:

- a) Spenden für kirchliche, wissenschaftliche und für mildtätige Zwecke; Spenden für kirchliche und für mildtätige Zwecke sind zur Hälfte abzugsfähig. Die Höhe der abzugsfähigen Spenden für die o.g. Zwecke ist auf 10% des zu versteuernden Einkommens begrenzt²⁸⁴. Spenden für wissenschaftliche Zwecke sind voll abzugsfähig²⁸⁵.
- b) Einkünfte aus außerhalb Indiens erbrachten Tätigkeiten sowie aus Exporten²⁸⁶
- c) Einkünfte aus neuen Industriebetrieben (Sec. 80 I)
- d) Dividenden von indischen Tochtergesellschaften²⁸⁷.

Basierend auf den bisherigen Ausführungen soll nun die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für den an einem Beispiel dargestellt werden:

²⁸³Die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus dem Abgang von Kapitalvermögen sind ausführlich erörtert worden. Zur Ermittlung der Einkünfte aus sonstigen Quellen, insb. aus Lizenzen und technischen Dienstleistungen siehe die Ausführungen in Teil 4 Kap. B.

²⁸⁴Vgl. Sec. 80 G (1) (ii) und (4)

²⁸⁵Vgl. Sect 80 GGA

²⁸⁶Vgl. Secs. 80 HHB und 80 HHC

²⁸⁷Vgl. Sec. 80 M; vor VZ 1997/98 sind erhaltene Dividenden nur in Höhe der ausgeschütteten Dividenden beschränkt.

Schema zur Ermittlung des zu versteuernden Gesamteinkommens

| | | |
|---|----------------|----------------|
| Jahresüberschuß lt. GuV | | Rs 1.000.000 |
| ./. erhaltene Dividenden von indischen Gesellschaften | 90.000 | |
| ./. langfristige Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen | 20.000 | |
| | 110.000 | ./.110.000 |
| + handelsrechtliche Abschreibung | 150.000 | |
| + Spenden | 10.000 | |
| + nichtabziehbarer Anteil der Bewirtungs-, Reise- und Werbeaufwendungen | 20.000 | |
| + sonstige nichtabziehbare Aufwendungen | 10.000 | |
| | 180.000 | +180.000 |
| ./. steuerliche Abschreibung | 100.000 | ./.100.000 |
| = Einkünfte aus Gewerbebetrieb | | 970.000 |
| + Einkünfte aus sonstigen Quellen (Dividenden) | | +90.000 |
| = Bruttoeinkommen | | Rs 1.060.000 |
| ./. abzugsfähige Spenden | | 8.000 |
| ./. erhaltene Dividenden von indischen TG | | 90.000 |
| ./. Exporteinkünfte | | 50.000 |
| = zu versteuerndes Einkommen (zu 35%) | | 912.000 |
| +langfristige Kapitalgewinne (zu 20%) | | 20.000 |
| = Gesamteinkommen | | 932.000 |

Teil 4: Einfluß der Besteuerung auf die Gestaltung der Direktinvestition

A. Steuerbelastungsvergleich zwischen Tochtergesellschaft und Betriebsstätte

Nachdem die Grundlagen für die Steuerplanung bei Geschäftsaktivitäten deutscher Unternehmen in Indien bereits ausgearbeitet wurden, soll in diesem Kapitel untersucht werden, welche steuerliche Alternative im Rahmen der Direktinvestition auf der Basis eines Tarifvergleichs unter Berücksichtigung der Gesellschaftsform des Stammhauses vorzuziehen ist. Hinsichtlich eines Vergleichs der Bemessungsgrundlage zwischen der Betriebsstätten- und der Tochtergesellschaft-Alternative kann Bezug nehmend auf die Ausführungen in Teil 3, Kap. C festgestellt werden, daß die Betriebsstätten-Alternative im indischen Steuerrecht gegenüber der Tochtergesellschafts-Alternative benachteiligt wird, insbesondere weil Stammhausgemeinkosten von Betriebsstätten nicht voll abzugsfähig sind. Im Rahmen dieses Kapitels soll, ausgehend von einem in Indien entstandenen und zu versteuernden Einkommen, verglichen werden, welchen Nettoerfolg deutsche Unternehmen erhalten, wenn sie ihre Aktivität in Indien zum einen in Form der Betriebsstätte und zum anderen in Form der Tochtergesellschaft abwickeln. Hinsichtlich der Gesellschaftsform deutscher Mutterunternehmen wird zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften differenziert. Beim Steuerbelastungsvergleich soll von folgenden Prämissen ausgegangen werden:

- indische Steuertarife²⁸⁸: 35% für indische Tochtergesellschaft bzw. 48% für Betriebsstätte
- deutsches Unternehmen hält 100% der Anteile an der indischen Tochtergesellschaft
- Probleme bei Gewinnabgrenzungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus sowie strittige Verrechnungspreise zwischen Tochter- und Muttergesellschaft werden ausgeklammert.
- Durchschnittssteuersatz für in Deutschland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige: 40%

²⁸⁸Es ist zu beachten, daß im Rahmen des jährlich verabschiedeten Finance Act ein Zuschlag von 10% auf die income tax indischer Unternehmen bzw. in Indien ansässiger Personen für einzelnes Steuerjahr erhoben wird.

- die durch die Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft ausgeübten Tätigkeiten sind "aktive" Tätigkeiten i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG und Art. 23 Abs.1 e) DBA Indien

1. Deutsche Unternehmung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft

1. Gewinnfall

| | TG | BS |
|--|--------------------|--------------------|
| 1. zu versteuerndes Einkommen | 100 | 100 |
| 2. indische Steuer | 35 | 48 |
| 3. Kapitalertragsteuer (KapESt)10% | 6,5 | 0 |
| 4. Auslandsergebnis | <u>58,5</u> | <u>52</u> |
| 5. Zufluß im Inland | 58,5 | 52 |
| 6. Gewerbeertragsteuer | 0 | 0 |
| 7. ESt/KSt | 0 | 0 |
| 8. Gewinn nach Steuern bei Thesaurierung | <u>58,5</u> | <u>52</u> |
| 9. Weiterausschüttung an Gesellschafter | 58,5 | 52,0 |
| 10. Steuerpflichtige Einnahmen | 29,25 | 26 |
| 11. ESt (40%*10.) | <u>11,7</u> | <u>10,4</u> |
| 12. Nettozufluß beim Gesellschafter (=9.-11) | <u>46,8</u> | <u>41,6</u> |

TG = Tochtergesellschaft-Alternative; BS = Betriebsstätten-Alternative

Wie aus der obigen Tabelle ersichtlich ist, liegt die indische Steuerbelastung der Betriebsstätten-Alternative bei 48% und ist somit um 6,5 Prozentpunkte oder 15,6% höher als die indische Steuerbelastung der Tochtergesellschaft-Alternative (Einkommensteuer zuzüglich Quellensteuer auf Dividenden). Unter Berücksichtigung der deutschen Besteuerung ändert sich diese Belastungsdifferenz zwischen den Alternativen nicht, wenn der Vergleich sich nur auf die Gesellschaftsebene beschränkt, d.h. die indischen Einkünfte werden vollständig thesauriert. Die von einer indischen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden und die aus einer in Indien belegenen Betriebsstätte stammenden Einkünfte sind gemäß DBA bei der Ermittlung der deutschen Bemessungsgrundlage auszunehmen²⁸⁹.

²⁸⁹ mit Wirkung vom VZ 1999 gelten gemäß § 8b Abs. 5 KStG 5% der steuerfreien Dividenden (vor Abzug ausländischer Steuern) als nicht abziehbare Aufwendungen und unterliegen der inländischen Besteuerung. Unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 5

Durch die Freistellung der Dividenden kann das deutsche Unternehmen die Quellensteuer auf Dividenden nicht anrechnen, so daß die Doppelbelastung nicht vollständig vermieden werden kann.

Gewerbesteuerbelastungen fallen wegen § 9 Nr. 3 bzw. Nr. 7 GewStG nicht an.

Entschließt sich die Gesellschaft, die indischen Einkünfte an die Gesellschafter auszuschütten, so werden die indischen Einkünfte zur Hälfte bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Gesellschafter noch einmal mit dem individuellen Steuersatz der jeweiligen Gesellschafter besteuert (Halbeinkünfteverfahren). Es liegt hier eine teilweise Doppelbelastung der aus Indien stammenden Einkünfte vor. Dies zeigt sich besonders deutlich am Nettozufluß des in Indien erwirtschafteten Einkommens beim deutschen Gesellschafter: von dem zu versteuernden Einkommen in Indien kommt beim deutschen Gesellschafter nur 46,8% bei der Tochtergesellschaft-Alternative bzw. 41,6% bei der Betriebsstätten-Alternative an. Im Ausschüttungsfall beträgt die Belastungsdifferenz zwischen den Alternativen 5,2 Prozentpunkte zugunsten der Tochtergesellschafts-Alternative. Es bleibt festzustellen, daß die Tochtergesellschafts-Alternative unter den oben genannten Prämissen der Betriebsstätten-Alternative vorzuziehen ist, sowohl im Thesaurierungs- als auch im Ausschüttungsfall, gleichwohl ist im Ausschüttungsfall die Gesamtsteuerbelastung mit 53,2% bzw. 58,4% bedingt durch die Besteuerung sowohl auf der Gesellschaftsebene als auch auf der Gesellschafterebene sehr hoch. Das Beispiel zeigt auch, dass eine niedrige Steuerbelastung im Ausland auf die inländische Gesellschafterebene durchschlägt.

2. Verlustfall

Gerade am Anfang einer Direktinvestition sind in der Regel Anlaufverluste vorprogrammiert. Bis zum VZ 1998 konnten geringe Steuervorteile (Zinsvorteile) über § 2a Abs. 3 und 4 EStG erzielt werden, wenn zunächst die

KStG ändert sich die Belastungsdifferenz nur unwesentlich. Auf diese Vorschrift wird in Kap. C ausführlich eingegangen. Auf Ebene der Gesellschaft sind in diesem Fall 3,25 (65 x 5%) steuerpflichtig. Bei einem integrierten Ertragsteuersatz von 40 % ist mit einer inländischen Belastung von 1,3 Prozentpunkte zu rechnen.

Betriebsstätten-Alternative aufgrund ihrer unselbständigen Rechtsstruktur gewählt und nach Ablauf der Verlustphase in eine neugegründete Tochtergesellschaft eingebracht würde.

II. Deutsche Unternehmung in der Rechtsform einer Personengesellschaft

1. Gewinnfall

| | TG | BS |
|---|--------------------|------------------|
| 1. zu versteuerndes Einkommen | 100 | 100 |
| 2. indische Steuer | 35 | 48 |
| 3. Quellensteuer auf Dividenden | 6,5 | 0 |
| 4. Auslandsergebnis | <u>58,5</u> | <u>52</u> |
| 5. indische Einkünfte nach inl. Steuerrecht | 58,5 | 52 |
| 6. Gewerbesteuer | 0 | 0 |
| 7. steuerpfl. Einnahmen | 29,25 | 0 |
| 8. Est | <u>11,7</u> | <u>0</u> |
| 9. Gewinn nach Steuern (=4-7+8) | <u>46,8</u> | <u>52</u> |

Die Betriebsstätten-Alternative ist, wie die obige Tabelle zeigt, vorteilhafter gegenüber der Tochtergesellschaft-Alternative, wenn das deutsche Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert ist. Der Gewinn nach Steuern ist bei der Betriebsstätten-Alternative um 5,2 Prozentpunkte höher. Die Gesamtsteuerbelastung der Betriebsstätten-Alternative liegt bei 48%, während die der Tochtergesellschaft-Alternative 53,2% beträgt. Die hohe Belastung der Tochtergesellschaft-Alternative ist auf die teilweise Doppelbelastung der in Indien erzielten Einkünfte im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens zurückzuführen.

Eine Anrechnung der in Indien gezahlten Ertragsteuern auf die deutsche Einkommensteuer gemäß § 34c Abs.1 EStG ist nicht möglich, weil nicht die deutsche Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft, sondern die rechtlich selbständige indische Tochtergesellschaft die indische Steuer gezahlt hat²⁹⁰. Die deutsche Muttergesellschaft bzw. die beteiligten Gesellschafter können lediglich die ausländische Kapitalertrag-

²⁹⁰Eine indirekte Anrechnung nach § 26 Abs.2 KStG ist ebenfalls nicht möglich, da es sich bei der Muttergesellschaft um eine Personengesellschaft handelt.

steuer (Quellensteuer auf Dividende) auf die inländische Einkommensteuer anrechnen bzw. bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehen.

Es kann als Ergebnis festgehalten werden, daß die Gesamtbelastung der Betriebsstätten-Alternative geringer ist als die der Tochtergesellschaft-Alternative. Gleichwohl muß berücksichtigt werden, daß der im DBA vorgesehene Progressionsvorbehalt²⁹¹ möglicherweise eine Umkehrung der Rangfolge auslösen kann. Die Betriebsstätten-Alternative ist daher unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts vorzuziehen, wenn die Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert ist.

2. Verlustfall

Handelt es sich bei der Muttergesellschaft um eine Personengesellschaft, so ergaben sich im Rahmen der Betriebsstätten-Alternative im Verlustfall bis zum VZ 1998 steuerpolitische Gestaltungsspielräume. Der Steuerpflichtige hatte in diesem Fall das Wahlrecht zwischen dem negativen Progressionsvorbehalt und dem Abzug nach § 2a Abs. 3 EStG. Dieses Wahlrecht ist mit dem Wegfall des § 2a Abs. 3 EStG ab VZ 1999 entfallen.

²⁹¹Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. a Satz 2 DBA Indien

B. Beteiligungen an indischen Kapitalgesellschaften

I. Steuerplanung durch Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften

1. Reduzierung der Quellensteuerbelastung als Zielsetzung

Ausgehend von den im Kapitel A gewonnenen Erkenntnissen hinsichtlich der Rechtsstruktur der indischen Gesellschaft wird in diesem Kapitel die Untersuchung auf die jeweils vorteilhaftere Alternative beschränkt, also zum einen die Tochtergesellschaft-Alternative einer inländischen Kapitalgesellschaft und zum anderen die Betriebsstätten-Alternative einer inländischen Personengesellschaft. Aufgrund der Tatsache, daß das indische Steuerrecht die "branch profits remittance tax" nicht kennt, unterliegen die Betriebsstätteinkünfte beim Transfer nach Deutschland keiner Quellensteuer, so daß eine Reduzierung der Quellensteuer nicht mehr möglich ist. Es bleibt in diesem Kapitel nur zu untersuchen, wie die auf die von einer indischen Tochtergesellschaft an die inländische Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Dividenden anfallende Quellensteuer in Höhe von 10% reduziert werden kann.

Im Ausgangsbeispiel in Kapitel A liegt die Belastung der durch die indische Tochtergesellschaft erwirtschafteten Einkünfte in Höhe von 100 im Thesaurierungsfall bei 41,5. Die Belastung setzt sich einerseits aus der indischen Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 35 und andererseits aus einer Quellensteuerbelastung bei der Ausschüttung der Dividenden nach Deutschland in Höhe von 6,5 ($=65 * 10\%$) zusammen. Ziel der Analyse in diesem Kapitel ist es zu untersuchen, inwieweit durch Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften die Quellensteuerbelastung minimiert werden kann. Als Holdinggesellschaft wird im Rahmen dieser Untersuchung eine Gesellschaft bezeichnet, die die Beteiligungen an den in Indien aktiven Tochtergesellschaften hält.

2. Gründung einer indischen Holdinggesellschaft

2.1 Gründungsvoraussetzungen

Auf Antrag können multinationale Konzerne, die in Indien bereits mit Joint-Ventures engagiert sind oder vorhaben, sich in Indien zu engagieren, eine 100%ige Tochtergesellschaft als Holding gründen. Die Erlaubnis zur Gründung einer Holding wird zur Zeit von Fall zu Fall entschieden und ist insbesondere von den bereits in Indien getätigten oder beabsichtigten Investitionen abhängig. Darüber hinaus ist es auch von großer Bedeutung, ob das ausländische Unternehmen über Technologien verfügt, die für Indien von Interesse sein könnten.

2.2 Gesellschaftsrechtliche Einordnung von Holdinggesellschaften

Eine 100%ige nach indischem Recht gegründete Holdinggesellschaft wird als indische Gesellschaft qualifiziert. Eine Holdinggesellschaft kann die Rechtsform einer private limited company oder einer public limited company annehmen. Allerdings werden private limited companies, die Tochtergesellschaften von ausländischen Unternehmen sind, als public companies qualifiziert und müssen die im Vergleich zur private limited company strengeren gesetzlichen Vorschriften erfüllen.

2.3 Steuerliche Implikationen einer Holdinggesellschaft

2.3.1 Ertragsteuerliche Belastung

Als indische Gesellschaft unterliegt die Holdinggesellschaft in Indien der Körperschaftsteuer von 35%.

Eine steuerliche Organschaft nach deutschem Vorbild gibt es nicht in Indien, d.h. eine Verrechnung von positiven und negativen Erfolgsbeiträgen der Tochtergesellschaften ist nicht zulässig. Erwirtschaftet die Holdinggesellschaft aus eigener Tätigkeit einen Verlust, so kann dieser Verlust mit den Dividendeneinkünften verrechnet werden.

Im Rahmen der Ermittlung der Dividendeneinkünfte sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erzielung der Dividenden stehen, wie z.B. Darlehenszinsen für eine fremdfinanzierte Beteiligung, berücksichtigungsfähig. Die von den aktiven Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden sind bei der Holdinggesellschaft steuerfrei.²⁹² Gleichwohl unterliegen die ausgeschütteten Dividenden auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft einer 10 %igen Abgeltungssteuer²⁹³. Diese Vorschrift ist insbesondere für mehrstufige Konzerne nachteilig, da auf jeder Stufe 10% der Dividenden einbehalten werden.

Nach Sec. 194 ITA unterliegen Dividenden, die eine indische Gesellschaft an eine andere indische Gesellschaft ausschüttet, einer 21,5%igen Kapitalertragsteuer (KapEST). Die KapEST ist auf die Körperschaftsteuer anrechenbar und wird erstattet, soweit die KapEST die Körperschaftsteuer übersteigt. Die Erstattung der KapEST ist im Hinblick auf die Holdinggesellschaft von entscheidender Bedeutung. Denn eine nur auf das Halten von Beteiligungen beschränkte Holdinggesellschaft, die die erhaltenen Dividenden wieder vollständig ausschüttet, hat in der Regel keine eigenen Einkünfte und somit keine Körperschaftsteuer zu zahlen. Ist die KapEST nur auf die Körperschaftsteuer anrechenbar und nicht erstattungsfähig, so wird in diesem Fall die KapEST zu einer Definitivbelastung.

2.3.2 Capital gains

Veräußert die Holdinggesellschaft die Beteiligungen an einer indischen Gesellschaft, so unterliegen die aus der Veräußerung stammenden Gewinne (Veräußerungsgewinne) in Indien der capital gain tax. Als Veräußerungsgewinn wird die positive Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Buchwert der Beteiligung definiert. Gehört die veräußerte Beteiligung länger als 12 Monate zum Betriebsvermögen der Holdinggesellschaft, so wird der Veräußerungsgewinn (long term capital gain) mit 20%

²⁹²Bis VZ 1997/1998 sind die von der Holdinggesellschaft erhaltenen Dividenden steuerpflichtig. Allerdings sind die Dividenden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens als Sonderausgaben voll abzugsfähig, wenn sie wieder vollständig an die Anteilseigner ausgeschüttet werden (Sec. 80 M). Werden die erhaltenen Dividenden nur zum Teil wieder ausgeschüttet, so sind die erhaltenen Dividenden nur anteilig abzugsfähig.

²⁹³Vgl. Sec. 115O ITA

besteuert. Bei short term gain (unter 12 Monate) kommt der normale Körperschaftsteuersatz zur Anwendung.

Bei einer Veräußerung der Beteiligungen an der indischen Tochtergesellschaft durch die deutsche Gesellschaft (direktes Beteiligungsverhältnis) sind die Veräußerungsgewinne ebenfalls in Indien steuerpflichtig, weil nach dem DBA Indien (Art. 13 Abs. 4) der Sitzstaat der Gesellschaft, also Indien, das Besteuerungsrecht hat. Demgegenüber ist ein Veräußerungsgewinn z. B. nach dem DBA Indien-Mauritius²⁹⁴ in Indien nicht steuerpflichtig.

2.3.3 Steuerbelastungsvergleich

Bei einem direkten Beteiligungsverhältnis unterliegen die von den indischen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden nach Deutschland einer durch das DBA Indien reduzierten KapESt von 10%. Im folgenden soll gezeigt werden, inwieweit durch die Zwischenschaltung einer indischen Holdinggesellschaft das Ziel einer Verringerung der Steuerbelastung erreicht werden kann.

| | |
|--|--------------|
| 1. Gewinn vor Steuern bei indischer TG | 100,00 |
| 2. indische KSt (35%) | 35,00 |
| 3. Ausschüttungsbetrag an Holdingges. | 65,00 |
| 4. 10% Abgeltungssteuer | -6,50 |
| 5. Beteiligungsertrag bei Holdingges. | 58,5 |
| 6. ausschüttungsfähige Dividende | 58,5 |
| 7. KapESt (10% nach DBA) | -5,85 |
| 8. Beteiligungsertrag bei MG | 52,65 |

Die Gesamtbelastung mit KapESt durch die Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft liegt somit bei 12,35 Prozentpunkten (=6,5+5,85) im Vergleich zu einer Belastung von 10% bei einem direkten Beteiligungsverhältnis. Als Ergebnis kann somit festgehalten werden, daß die Zwischenschaltung einer indischen Holding nachteilig ist.

²⁹⁴Vgl. Art. 13 DBA Indien-Mauritius

3. Holdinggesellschaft in einem Drittland

3.1. Treaty shopping

Die Zielsetzung, durch Zwischenschaltung von Holdinggesellschaften in einem Drittland und Umleitung der Zahlungsströme die Quellensteuerbelastung zu reduzieren, ist das klassische Konzept des "treaty shopping"²⁹⁵. Beim treaty shopping geht es darum, zwischen dem Endbezieher der Einkünfte und der Quelle der Einkünfte ein Steuersubjekt einzuschalten, um Vorteile aus einem Doppelbesteuerungsabkommen zu erzielen, die ohne Zwischenschaltung nicht hätten in Anspruch genommen werden können²⁹⁶. So muß z.B. eine inländische Personengesellschaft eine inländische Kapitalgesellschaft zwischen sich und ihre ausländische Tochtergesellschaft schalten, wenn sie die internationalen Schachtelprivilegien, die davon abhängen, daß der betreffende Steuerinländer eine Kapitalgesellschaft ist, erlangen will.

3.2 Reduzierung der Quellensteuerbelastung durch Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft in einem Drittstaat

Nach den zur Zeit vorliegenden Informationen kann eine Reduzierung der Quellensteuerbelastung auf die von einer indischen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden durch die Errichtung einer Holdinggesellschaft in den Ländern erreicht werden, die ein DBA mit Indien abgeschlossen haben und die in diesen DBAs vorgesehenen Quellensteuersätze geringer als 10% sind. Folgende Länder kommen nach diesem Kriterium in Betracht:

| Land | QuellSt in % | Mindestbeteiligung in % |
|-----------------------------|--------------|-------------------------|
| Verein. Arab. Emirate (VAE) | 5 | 10 |
| Mauritius | 5 | 10 |
| Sambia | 5 | 25 |

²⁹⁵Vgl. Jacobs, O.H. (1999), S. 776

²⁹⁶Vgl. Piltz (1987), S. 12

Im folgenden wird nun die Steuerbelastung analysiert, die sich ergibt, wenn die Dividende über ein Drittland nach Deutschland ausgeschüttet wird. Als Drittland wird hier Mauritius betrachtet. Zwischen Mauritius und Deutschland besteht ein DBA. Werden die Dividenden über Mauritius umgeleitet²⁹⁷, so ergeben sich folgende Zahlungsströme:

| | | |
|--|-------|--------------|
| Indien: | | |
| zu versteuerndes Einkommen | | 100,0 |
| ./. indische KSt (35%) | 35,00 | |
| = Bruttodividende | 65,00 | |
| ./. QuellSt (5%) | 3,25 | |
| = Dividendenzahlung nach Mauritius | 61,75 | 61,75 |
| Mauritius: | | |
| zu versteuerndes Einkommen | | 61,75 |
| KSt (35%) | 21,61 | |
| Anrechnung indischer KSt und QuellSt ²⁹⁸ | 38,25 | |
| zu zahlende KSt | 0 | |
| Bruttodividende | 61,75 | |
| ./. QuellSt (5%) ²⁹⁹ | 3,09 | |
| Dividendenzahlung nach Deutschland | 58,66 | 58,66 |
| Deutschland: | | |
| Schachteldividende wird von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen (§ 8b Abs.1 KStG ³⁰⁰) | | 58,66 |

²⁹⁷Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß die Inanspruchnahme der im DBA Mauritius-Indien gewährten Vergünstigungen eine verschärfte Prüfung durch die indische Finanzverwaltung auslösen kann, vgl. Nishith Desai u.a. (1997), S. 429. § 50 d Abs. 1a EStG ist in diesem Fall nicht anwendbar, weil der deutsche Fiskus durch die Zwischenschaltung der Mauritius-Holding nicht beschwert ist.

²⁹⁸Gemäß Art. 23 DBA Indien-Mauritius können zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die indischen Steuern auf die in Mauritius anfallende KSt angerechnet werden.

²⁹⁹Vgl. Art. 10.DBA Mauritius

³⁰⁰Die Freistellung nach § 8 b Abs. 1 KStG gilt für alle Körperschaften und unabhängig von weiteren Voraussetzungen, wie Schachtelbeteiligungen, aktive Tätigkeit und Mindestbesitzzeiten.

Gegenüber der direkten Dividendenzahlung von Indien nach Deutschland kann die inländische Kapitalgesellschaft eine höhere Dividende von 0,16 Prozentpunkten vereinnahmen, obwohl die Weiterausschüttung des aus Indien bezogenen Gewinns durch die in Mauritius ansässige Holding nach Deutschland zu einer doppelten Quellenbesteuerung führt.

Es muß in diesem Zusammenhang beachtet werden, daß vor der nationalen Freistellungsregelung die Dividenden in Deutschland steuerpflichtig sind, da nach Art. 24 Abs. 1 a) DBA Mauritius eine Freistellung von der deutschen Bemessungsgrundlage nur für aktive Tätigkeiten gilt (sog. Aktivitätsklausel³⁰¹). Wenn die mauritische Tochtergesellschaft nicht aktiv ist, dann verliert die deutsche Muttergesellschaft die Steuerbefreiung ihrer Dividendenbezüge.

Der Kreis der aktiven Tätigkeiten umfaßt im Abkommensprotokoll die Herstellung oder den Verkauf von Gütern oder Waren, technische Beratung oder technische Dienstleistung oder Bank- oder Versicherungsgeschäfte. Des weiteren müssen die Einkünfte "fast ausschließlich" aus den o.g. begünstigten Tätigkeiten stammen. In der praktischen Rechtsanwendung wird bei einem Einnahmeanteil von 10% aus passiver Tätigkeit eine Grenze gezogen (Unschädlichkeitsgrenze).

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob eine Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 Abs. 1 AStG hier in Betracht kommt.

Eine Hinzurechnungsbesteuerung setzt voraus, daß die Tatbestände des § 7 Abs. 1 AStG erfüllt sind. Es handelt sich dabei um die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft zu mehr als der Hälfte³⁰², den Einkünften aus passiven Tätigkeit sowie der Niedrigbesteuerung. Nach der Legaldefinition des § 7 Abs. 1 AStG ist eine **ausländische Gesellschaft** eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gem. § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer ausgenommen ist. Alle Einkünfte, die nicht den aktiven Tätigkeiten nach § 8 Abs. 1 AStG zugeordnet werden

³⁰¹Vgl. Nr. 4 des Protokolls zum DBA Indien

³⁰² hierbei ist zu beachten, daß nicht die Beteiligung des einzelnen Steuerpflichtigen mehr als 50% betragen muß, sondern aller inländischen Steuerpflichtigen gemeinsam.

können, zählen zu den passiven Einkünften³⁰³. Beteiligungserträge sind grundsätzlich passiv, da sie nicht zu den begünstigten Einkünften nach § 8 Abs. 1 AStG gehören³⁰⁴. Schüttet die indische Tochtergesellschaft ihre Erträge an die zwischengeschaltete mauritische Gesellschaft aus³⁰⁵, so entstehen bei der mauritischen Gesellschaft grundsätzlich passive Einkünfte. Ausnahmen von diesem Grundsatz werden in § 8 Abs. 2 (Holdingprivileg) oder § 13 AStG (Schachtelprivileg) geregelt, d.h. werden die in § 8 Abs. 2 und § 13 AStG aufgeführten Voraussetzungen erfüllt, so sind die Beteiligungserträge der mauritischen Gesellschaft nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen.

Die in § 8 Abs. 2 AStG aufgeführten Ausnahmetatbestände werden auch mit der Kurzbezeichnung Landesholding (Nr. 1) und Funktionsholding (Nr. 2) gekennzeichnet. Ein Landesholding liegt vor, wenn die die Beteiligung haltende ausländische Gesellschaft (Obergesellschaft) und die beherrschte Gesellschaft (Untergesellschaft) in demselben Staat ansässig sind und die Untergesellschaft zu mindestens 90% aktive Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG bezieht. Bei der Funktionsholding tritt an die Stelle der Staatsverbindung der wirtschaftliche Zusammenhang³⁰⁶ zwischen den Aktivitäten der Obergesellschaft und der Beteiligung an der Untergesellschaft. Im Gegensatz zur Landesholding muß nicht nur die Untergesellschaft eine aktive Tätigkeit ausüben, sondern auch die Obergesellschaft muß eine Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1-6 AStG ausüben. Gemeinsame Voraussetzung für das Vorliegen einer Landes- bzw. Funktionsholding ist, daß die Obergesellschaft an der Untergesellschaft unmittelbar zu mindestens 25% beteiligt ist und die Beteiligung ununterbrochen seit Beginn des maßgebenden Wirtschaftsjahres besteht.

³⁰³siehe hierzu ausführlich Teil II Kap. D

³⁰⁴in dem Entwurf des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz (UntStFG) ist durch Einfügung der Nummer 8 und 9 in § 8 Abs. 1 AStG vorgesehen, dass Beteiligungserträge künftig aktive Einkünfte darstellen.

³⁰⁵Vorausgesetzt die Gesellschaft hat keine bzw. geringfügige eigene aktive Einkünfte.

³⁰⁶Typische Fälle für einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem Halten einer Beteiligung und den Tätigkeiten der Obergesellschaft sind (vgl. hierzu ausführlich Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Kommentar zum Außensteuerrecht, § 8 AStG Anm. 110 ff:

1. Beteiligung einer ausländischen Produktionsgesellschaft an Vertriebsunternehmen in der ganzen Welt, um die produzierten Waren abzusetzen.
2. Beteiligung einer ausländischen Produktionsgesellschaft an Zulieferer in der ganzen Welt.

Wenn -wie in diesem konkreten Fall- die Ausnahmetatbestände nach § 8 Abs. 2 AStG nicht gegeben sind, bleiben die von der indischen Tochtergesellschaft (Untergesellschaft) an die mauritische Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne, die aus aktiver Tätigkeit stammen, passive Einkünfte. In diesem Fall ist zu prüfen, ob die Schachtelprivilegien nach § 13 AStG greifen.

Danach werden sämtliche Beteiligungseinkünfte der Holdinggesellschaft von dem Hinzurechnungsbetrag ausgenommen, sofern sie aus aktiver Tätigkeit der Enkelgesellschaft stammen. Im Gegensatz zur alten Fassung ist ein DBA mit dem Ansässigkeit der Enkelgesellschaft nicht mehr erforderlich, da ein steuerfreier fiktiver direkter Zufluß von der Enkelgesellschaft an die inländische Kapitalgesellschaft nicht mehr vorausgesetzt wird.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass sofern die indische Gesellschaft eine aktive Tätigkeit ausübt, es sinnvoll ist, eine Zwischenholding in Mauritius zu etablieren.

Nach dem Gesetzesentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) soll der bisherige § 13 AStG gestrichen werden. Stattdessen sollen alle Dividenden durch eine Ergänzung des Katalogs des § 8 Abs. 1 AStG um Gewinnausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Die Erfassung passiver Einkünfte erfolgt, wie bisher, bei der Gesellschaft, bei der sie anfallen.

Mit dieser Änderung des § 8 Abs. 1 AStG wird erreicht, dass bei der ausländischen Obergesellschaft nicht nur Dividenden aus unmittelbaren Beteiligungen, sondern auch aus mittelbaren Beteiligungen von der Zugriffsbesteuerung ausgenommen werden.

C. Erfolgslenkung durch Gestaltung des innerbetrieblichen Finanz-, Liefer- und Leistungsverkehrs

I. Erfolgslenkung durch Gestaltung der Finanzierung

Die Gestaltung der finanziellen Beziehungen zwischen einer inländischen Muttergesellschaft und ihrer indischen Tochtergesellschaft liefert wichtige Ansatzpunkte für die Steuerplanung. Es geht insbesondere um das Problem, wie die inländische Muttergesellschaft eine steuerlich optimale Kapitalausstattung ihrer indischen Tochtergesellschaft erreichen kann. Die Untersuchung beschränkt sich auf die Tochtergesellschaft-Alternative, weil im Rahmen dieser Arbeit bereits festgestellt wurde, daß die Betriebsstätten-Alternative im indischen Steuerrecht gegenüber der Tochtergesellschaft-Alternative benachteiligt wird, insbesondere weil Stammhausgemeinkosten von Betriebsstätten nicht voll abzugsfähig sind. Darüber hinaus ist der Körperschaftsteuersatz für ausländische Betriebsstätten höher als für indische Tochtergesellschaften. In diesem Kapitel werden drei Finanzierungsalternativen auf ihre steuerliche Belastung hin untersucht, nämlich die Eigen- und Fremdfinanzierung sowie die Finanzierung über konzerninternes Leasing.

1. Steuerliche Behandlung der Finanzierungsalternativen

1.1 Eigenfinanzierung

Bei der Eigenfinanzierung wird der Kapitalbedarf der indischen Tochtergesellschaft durch die Zuführung von Beteiligungskapital der inländischen Gesellschaft gedeckt. Vermögensteuerliche Belastungen ergeben sich auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft durch die Erhöhung des Nennkapitals nicht, da das indische Steuersystem eine Besteuerung des Betriebsvermögens nicht vorsieht.³⁰⁷ Aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs im DBA Indien sowie der seit dem VZ 2001 geltenden nationalen Freistellung gemäß § 8b Abs. 1 AStG gehen die Dividenden im Inland nicht in die von der inländischen Gesellschaft zu versteuernden Bemessungsgrundlage ein. Durch die Freistellung beschränkt sich die Gesamtsteuerbelastung auf die in Indien

³⁰⁷ siehe hierzu Teil 3 Kap. C

gezahlte Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Tochtergesellschaft und Kapitalertragsteuer auf die ausgeschüttete Dividende, was zu einer Doppelbelastung der Dividendenzahlungen führt, weil die auf die ausgeschütteten Dividenden erhobene Quellensteuer im Inland aufgrund der Freistellung der Dividendenerträge nicht angerechnet werden kann.

1.2 Fremdfinanzierung

Bei der Fremdfinanzierung vergibt das inländische Unternehmen ein Darlehen an die indische Tochtergesellschaft zur Deckung des benötigten Kapitalbedarfs. Die Darlehenszinsen mindern den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der indischen Tochterkapitalgesellschaft und unterliegen im Inland auf Ebene der Muttergesellschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer vom Ertrag. Die bei der Zinszahlung erhobene Kapitalertragssteuer in Höhe von 10% gemäß Art. 11 Abs. 2 DBA Indien kann im Gegensatz zur Dividendenzahlung auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden. Es kann festgehalten werden, daß die Steuerbelastung der Fremdfinanzierung mit der Besteuerung von inländischen Gewinnen bzw. Vermögensteilen übereinstimmt³⁰⁸.

1.3 Grenzüberschreitendes Leasing

1.3.1 Leasing-Formen

Im Gegensatz zu den o.g. Grundformen der Finanzierung führt die inländische Muttergesellschaft beim grenzüberschreitenden Leasing ihrer indischen Tochterkapitalgesellschaft keine finanziellen Mittel zu, damit diese die benötigten Wirtschaftsgüter erwirbt. Vielmehr erwirbt die inländische Muttergesellschaft die Wirtschaftsgüter und stellt diese gegen Zahlung eines periodischen Entgelts der Tochtergesellschaft zur Nutzung zur Verfügung. Ein Vergleich zwischen Leasing einerseits und Fremd- oder Eigenfinanzierung andererseits ist also nur dann sinnvoll, wenn die Tochtergesellschaft die Finanzmittel zum Erwerb von Wirtschaftsgütern benötigt.

³⁰⁸Eine höhere Belastung würde sich ergeben, wenn die ausländische Quellensteuerbelastung auf die Zinszahlung höher ist als die inländische Steuerbelastung. In diesem Fall kann das Anrechnungspotential nicht voll ausgeschöpft werden.

Im Rahmen des Leasings wird grundsätzlich zwischen Operating-Leasing und Financial-Leasing unterschieden. Es wird von Operating-Leasing gesprochen, wenn nur ein kurze Mietzeit vereinbart wird. In diesem Fall decken die vereinbarten Leasingraten nur einen Teil der Kosten des Leasinggegenstandes während seiner Nutzungsdauer mit der Folge, daß ein erheblicher Teil des Investitionsrisikos beim Vermieter bleibt. Beim Financial-Leasing läuft der Mietvertrag über mehrere Jahre und kann in dieser Zeit weder vom Vermieter noch vom Mieter gekündigt werden (Grundmietzeit). Zusätzlich kann eine Anschlußmiete oder ein Anschlußkauf vereinbart werden. Die Summe der Leasingraten während der Grundmietzeit ist höher als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Finanzierungskosten des Leasinggebers und vermindert um einen eventuellen Anschlußkaufpreis. Der Leasingnehmer trägt somit praktisch das Investitionsrisiko. Diese Untersuchung soll auf das Financial-Leasing beschränkt werden, weil ein Vorteilsvergleich zwischen Kauf einer Anlage oder Miete derselben erst dann sinnvoll ist, wenn das Investitionsrisiko beim Mieter liegt.

1.3.2 Steuerrechtliche Zurechnungsvorschriften

Nach indischem Steuerrecht hat grundsätzlich der Leasinggeber die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren³⁰⁹. Nach deutschem Steuerrecht basieren die Zurechnungskriterien überwiegend auf einer wirtschaftlichen Analyse des speziellen Einzelfalls³¹⁰. Der BFH hat in seiner Grundsatzentscheidung vom 26.1.1970 Leitsätze zur Behandlung von Leasingverhältnissen aufgestellt, die durch sog. Leasingerlasse³¹¹ später präzisiert und anwendungsorientiert ausgestaltet wurden. Danach sind die Leasinggegenstände dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn mit diesem vertraglich eine Verlängerungs- oder Kaufoption vereinbart wurde, die Grundmietzeit erheblich kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Gegenstände ist, und die Ausübung der Option für den Leasingnehmer einen wesentlichen wirtschaftlichen Vorteil bringt. Analog erfolgt die Zurechnung beim Leasingnehmer in den Fällen ohne Option, wenn die Grundmietzeit und die betriebsgewöhnliche Nut-

³⁰⁹KPMG Leasing Taxation 1993 S. 105 ff.

³¹⁰Vgl. hierzu ausführlich Küting/Weber (1990), S. 262 ff.

³¹¹Vgl. BMF v. 22.12.1975, BB 1976, S. 72

zungsdauer annähernd kongruent sind. Liegen Spezial-Leasingverhältnisse vor, d.h. wenn die Leasinggegenstände nur vom Leasingnehmer sinnvoll verwendet werden, dann wird stets beim Leasingnehmer bilanziert.

1.3.3 Double Dip

Als double dip wird die zweimalige Ausnutzung einer steuerlichen Begünstigung in zwei unterschiedlichen Staaten verstanden. Im Rahmen des Leasings ist das Ziel des double dips die zweimalige Verrechnung von Abschreibungen als Betriebsausgaben.³¹² Da es sich in dieser Untersuchung um Exportleasing handelt, d.h. die indische Tochtergesellschaft ist Leasingnehmer, ist zu prüfen, inwieweit eine Umqualifizierung des zivilrechtlichen Eigentums in Indien möglich ist. Grundsätzlich hat der Leasinggeber nach indischem Steuerrecht die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren. Nur im Fall einer Vertragsgestaltung mit Kaufoption im Anschluß der vereinbarten Leasingdauer (sog. "buy-back" clause) hat der Leasingnehmer die Wirtschaftsgüter zu bilanzieren.

1.3.4 Steuerliche Folgen

Die Leasingraten mindern bei Zurechnung zum Leasinggeber den Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der indischen Tochterkapitalgesellschaft und unterliegen im Inland auf Ebene der Muttergesellschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer vom Ertrag. Im Gegenzug kann die Muttergesellschaft die Abschreibungen - sofern gemäß Vertragsgestaltung die Gegenstände bei der Muttergesellschaft zu bilanzieren sind - sowie die Finanzierungskosten als Aufwand absetzen. Da es sich hierbei um konzerninterne Leasingverträge handelt, müssen die Leasingraten so festgesetzt werden, daß sie sowohl von den inländischen als auch von den indischen Finanzbehörden als angemessen angesehen werden. Die Leasingraten sind nach Art. 12 DBA Indien als Lizenzgebühren zu qualifizieren, so daß die inländische Muttergesellschaft in Indien im Rahmen der Einkünfte aus dem Leasinggeschäft beschränkt steuerpflichtig ist. Die Leasingraten werden mit 10%³¹³ auf

³¹²Vgl. Streu (1996), S. 106

³¹³Leasingraten, die beim Leasing von Luftfahrzeugen gezahlt werden, sind steuerbefreit.

Bruttobasis, d.h. ohne die Möglichkeit eines Abzuges der im Zusammenhang stehenden Aufwendungen, besteuert. Die indische Steuer kann bei der Ermittlung der Steuerschuld der inländischen Muttergesellschaft nach Art. 23 Abs. 1 b) DBA Indien i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG angerechnet werden.

Aufgrund der Tatsache, daß die Finanzierung über konzerninterne Leasingverträge nur in den Fällen der güterwirtschaftlichen Investition möglich ist, während die beiden anderen Finanzierungsformen die Verfügungsfreiheit über die finanziellen Mittel gewährleisten, wird im ersten Schritt der Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung analysiert. Der Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung ist darüber hinaus relevant bei einer neu zu gründenden Gesellschaft, da diese mit Kapital ausgestattet werden muß (Erstfinanzierung). Anschließend werden am Beispiel eines güterwirtschaftlichen Investitionsfalles die steuerlichen Effekte der drei Alternativen dargestellt.

2. Steuerbelastungsvergleich zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung

2.1 Steuerbelastung auf der Ebene der Muttergesellschaft

Ausgehend von folgendem stark vereinfachten Beispielfall sollen die Steuerwirkungen im Rahmen der Finanzierung einer Direktinvestition verdeutlicht werden.

Sachverhalt:

Es wird angenommen, daß die indische Tochtergesellschaft einen Gewinn in Höhe von 10.000 DM erwirtschaftet. Der steuerliche Wert des eingesetzten Vermögens der indischen Gesellschaft beträgt 100.000 DM. Das Darlehen von der inländischen Muttergesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft an die indische Tochterkapitalgesellschaft (Gesellschafterdarlehen) ist mit 10% zu verzinsen³¹⁴. Der

³¹⁴ Anstelle des Gesellschafterdarlehens ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob ein partiarisches Darlehen (p.D.) steuerrechtlich günstiger ist, da die aus dem p.D. stammenden Einnahmen im Inland gemäß §20 Abs. 1 Nr.4 den Einnahmen aus stiller Beteiligung gleich gestellt werden. Einnahmen aus stiller Beteiligung sind meist den Dividenden zuzuordnen, d.h. sie werden im Inland freigestellt, während die Ausgaben auf der Ebene der indischen Tochtergesellschaft als Zinsaufwendungen abzugsfähig sind. Allerdings wird diese Gestaltung durch das deutsch-indische

GewSt-Hebesatz liegt bei 400%. Damit ergeben sich folgende Steuerwirkungen:

Eigenfinanzierung Fremdfinanzierung

Indische Besteuerung

Unbeschränkte Steuerpflicht der Tochtergesellschaft

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| Gewinn vor Steuern und Zinsen | 10.000 | 10.000 |
| Zinszahlungen | 0 | 10.000 |
| = steuerpflichtiger Gewinn | 10.000 | 0 |
| ./. Körperschaftsteuer | 3.500 | 0 |
| = verbleiben | 6.500 | 0 |

Beschränkte Steuerpflicht der Muttergesellschaft

| | | |
|-------------------------|-------|--------|
| Dividende bzw. Zinsen | 6.500 | 10.000 |
| ./. Kapitalertragsteuer | 650 | 1.000 |
| = Nettozufluß | 5.850 | 9.000 |
| Belastung in Indien | 4.150 | 1.000 |

Inländische Besteuerung

| | | |
|--|-----|--------|
| Bemessungsgrundlage-GewStE | 0 | 10.000 |
| GewStE (16,7% \times BMG) | 0 | 1.670 |
| Bemessungsgrundlage-KSt ³¹⁵ | 325 | 8.330 |
| KSt vor Anrechnung der KapESt | 81 | 2.082 |
| Anrechnung der KapESt | 0 | 1.000 |
| KSt | 81 | 1.082 |
| SolZ auf KSt (5,5%) | 4 | 59 |
| = Belastung im Inland | 85 | 2.811 |

Gesamtbelastung

| | | |
|----------------------|--------------|--------------|
| indische Steuern | 4.150 | 1.000 |
| inländische Steuern | 85 | 2.811 |
| Summe | 4.235 | 3.811 |
| Gesamtbelastung in % | 42,35% | 38,11% |

In diesem Grundbeispielsfall ist aus Sicht der inländischen Muttergesellschaft die konzerninterne Fremdfinanzierung der Eigenfinanzierung vorzuziehen, da die Gesamtsteuerbelastung bei der konzerninternen Fremdfinanzierung um 4,24 Prozentpunkte niedriger ist als die der Eigenfinanzierung. Grundsätzlich kann aus dem Grundbeispielsfall abgeleitet werden, daß auf der Ebene der Muttergesellschaft die Aus-

DBA eingeschränkt, weil in Art. 11 Abs. 4 DBA Indien Zinsen als Einkünfte aus Forderungen jeder Art definiert werden, auch wenn die Forderung mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet ist.

³¹⁵ Ab dem VZ 1999 unterliegen 5% der steuerfreien Auslandsdividende der inländischen Besteuerung (§ 8b Abs. 5 KStG).

stattung der Tochterkapitalgesellschaft mit einem Gesellschafterdarlehen vorteilhafter ist als die Ausstattung mit Eigenkapital, wenn die Gesamtsteuerbelastung im Ausland einschließlich der Kapitalertragsteuer höher ist als die inländische Steuerbelastung.

2.2 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter

Da die von der inländischen Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Ergebnisse letztendlich den Anteilseignern zugute kommen sollen, dies gilt insbesondere, wenn es sich um mittelständische Unternehmen handelt, ist eine Analyse der Gesamtsteuerbelastung erst dann sinnvoll, wenn auch die Steuerbelastung bei der Weiterausschüttung der erwirtschafteten Gewinne an die Anteilseigner mitberücksichtigt wird. Zur Vereinfachung der Analyse wird angenommen, daß die Anteilseigner der inländischen Kapitalgesellschaft natürliche Personen sind, die die Anteile im Privatvermögen halten und einem Durchschnittsteuersatz von 40% unterliegen. Bei Fortführung des Ausgangsbeispiels ergeben sich folgende Belastungen:³¹⁶

Gesellschafterbesteuerung

| | | |
|-----------------------------|--------|--------|
| Dividende | 5.765 | 6.189 |
| Steuerpflichtiges Einkommen | 2.882 | 3.094 |
| Einkommensteuer (40%) | 1.153 | 1.238 |
| SolZ | 63 | 68 |
| Nettoeinkommen | 4.549 | 4.883 |
| Gesamtsteuerbelastung | 54,51% | 51,17% |

Aus den Berechnungen ist ersichtlich, daß die Vorteilhaftigkeitsrangfolge zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung auf der Ebene der Gesellschafter unverändert bleibt.³¹⁷ Die Höhe der aus inländischer und indischer Belastung resultierenden Gesamtbelastung auf der Ebene der Gesellschafter im Fall der Eigenfinanzierung läßt sich auch analytisch ermitteln:

³¹⁶Vgl. RL 86 und 87 KStR

³¹⁷Vor der Unternehmensteuerreform war die Eigenfinanzierung auf der Ebene der Gesellschaft günstiger als die konzerninterne Fremdfinanzierung. Die Rangfolge kehrte sich jedoch auf der Ebene der Gesellschafter um. Ursache dieser Umkehrung der Rangfolge war die oft kritisierte Konsequenz des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens bei der Weiterleitung von ausländischen Einkunftsteilen (Ausschüttung aus EK 01) an die inländischen Anteilseigner. Mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ist eine Umkehrung der Rangfolge auf der Ebene der Gesellschafter nicht mehr möglich.

a) indische Belastung:

$$\begin{aligned}
 (1) \quad \text{KSt} &= (1 + s^Z) s^{\text{KSt}} i A \\
 (2) \quad \text{KapESt} &= s^{\text{KE}} i A (1 - s^{\text{KSt}} - s^{\text{KSt}} s^Z) \\
 (3) \quad \text{KSt} + \text{KapESt} &= i A [(1 + (1-s^{\text{KE}}) s^Z) s^{\text{KSt}} + (1-s^{\text{KSt}}) s^{\text{KE}}]
 \end{aligned}$$

b) inländische Belastung:

$$\begin{aligned}
 (4) \quad \text{ESt} &= s^{\text{ESt}} 0,5 i A (1 - [(1 + (1-s^{\text{KE}}) s^Z) s^{\text{KSt}} + (1-s^{\text{KSt}}) s^{\text{KE}}]) \\
 (5) \quad \text{SolZ} &= s^{\text{SolZ}} \times \text{ESt} \\
 (6) \quad \text{ESt} + \text{SolZ} &= (1 + s^{\text{SolZ}}) s^{\text{ESt}} 0,5 i A (1 - [(1 + (1-s^{\text{KE}}) s^Z) s^{\text{KSt}} \\
 &\quad + (1-s^{\text{KSt}}) s^{\text{KE}}])
 \end{aligned}$$

c) Gesamtbelastung:

$$(7) \quad S = i A [(1 + (1-s^{\text{KE}}) s^Z) s^{\text{KSt}} + (1-s^{\text{KSt}}) s^{\text{KE}}] + 0,5 i A (1 - [(1 + (1-s^{\text{KE}}) s^Z) s^{\text{KSt}} + (1-s^{\text{KSt}}) s^{\text{KE}}]) (1 + s^{\text{SolZ}}) s^{\text{ESt}}$$

mit:

- A: Finanzierungsbetrag
- i: Zinssatz
- s^{ESt} : Durchschnittsteuersatz der Anteilseigner
- s^{SolZ} : Solidaritätszuschlag
- s^{KE} : Kapitalertragsteuersatz auf Zinsen
- s^{KSt} : indischer KSt-Satz
- s^Z : Zuschlagsatz auf die indische KSt
- S: Gesamtbelastung

Aus Gleichung (7) ist ersichtlich, daß die nach Abzug indischer Steuern ins Inland transferierten Gewinne Hälfte sowohl der indischen Besteuerung als auch der inländischen Besteuerung unterliegen.

Bei der Fremdfinanzierung kommt es ebenfalls zu einer Erhöhung der Gesamtbelastung, weil auch hier das Halbeinkünfteverfahren zur Anwendung kommt. Im Einzelnen:

| | | |
|---|-----------------------------------|-------|
| | Belastung bei Thesaurierung: | 3.811 |
| + | ESt auf die Dividende (0,4x3.094) | 1.238 |
| + | SolZ auf ESt | 68 |

= Belastung bei Ausschüttung: 5.117

2.3 Steuerbelastung der Finanzierungsalternativen bei Refinanzierung

Im Rahmen der bisherigen Untersuchung wurde stillschweigend angenommen, daß die Muttergesellschaft die von der Tochtergesellschaft benötigten Finanzmittel aus Rücklagen oder über eine Kapitalerhöhung finanziert. Im folgenden sollen die Steuerbelastungen für den Fall ermittelt werden, daß die Muttergesellschaft die erforderlichen Finanzmittel fremdfinanzieren muß, d.h. über Kreditaufnahme bei einem Kreditinstitut. Wir wollen im Rahmen dieser Untersuchung annehmen, daß der Zinsaufwand bei der kreditaufnehmenden Muttergesellschaft gleich dem aus dem Gesellschafterdarlehen erzielten Zinsertrag ist.

Die Refinanzierungskosten sind im Rahmen des Gesellschafterdarlehens bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Inland uneingeschränkt abzugsfähig, da die aus Indien zufließenden Zinsen im steuerrechtlichen Sinne inländische Einkünfte darstellen. Die bei der Eigenfinanzierung von der indischen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne werden dagegen als ausländische Einkünfte angesehen und von der inländischen Besteuerung freigestellt. In diesem Zusammenhang werden nach § 8b Abs. 5 KStG (Abs. 7 a.F.) 5% der steuerfreien Dividenden als nicht abzugsfähige Aufwendungen fingiert und der Besteuerung unterworfen. Im Hinblick auf das Verhältnis von § 8b Abs. 5 KStG und GewStG ist zu berücksichtigen, daß nach dem BMF-Schreiben v. 10.1.2000 zur Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG³¹⁸ diese Vorschrift im Rahmen der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG keine Anwendung findet. Gleichwohl ist § 8b Abs. 5 KStG im Rahmen der Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG anzuwenden, weil im Rahmen dieser Vorschrift auf die Freistellung nach DBA verwiesen wird. Im Gegensatz zu § 9 Nr. 8 GewStG setzt eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG voraus, daß die ausländischen Dividenden aus einer aktiv tätigen ausländischen Kapitalgesellschaft stammen, und die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu einem Zehntel bestanden hat. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 8 GewStG kommt somit z. B. in Frage, wenn die Mindesthaltungsdauer von 12 Monaten noch nicht vorliegt, oder wenn die ausländischen Dividenden aus einer passiven Ge-

³¹⁸Vgl. IStR 2/2000, S. 53

sellschaft stammen und aufgrund eines Fehlens einer Aktivitätsklausel im jeweiligen DBA nach diesem DBA freigestellt werden. Im Rahmen dieser Untersuchung wird davon ausgegangen, daß die Voraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG vorliegen mit der Folge, daß § 8b Abs. 5 KStG im Rahmen der Gewerbesteuer keine Anwendung findet. Darüber hinaus ist die gewerbesteuerliche Hinzurechnung von 50% der Dauerschuldzinsen bei der Ermittlung des inländischen Einkommens abzugsfähig.

Durch die Refinanzierung ist das inländische Ergebnis negativ. Die Höhe der Verluste fällt bedingt durch die unterschiedliche Behandlung der Einkünfte aus Indien unterschiedlich aus. Die KSt-Bemessungsgrundlage bei der Eigenfinanzierung-Alternative von -10.510 DM ergibt sich aus dem Zinsaufwand zuzüglich Gewerbesteuer und abzüglich der Pauschalbesteuerung nach § 8b Abs. 5 KStG. Die KSt-Bemessungsgrundlage bei der Fremdfinanzierung-Alternative in Höhe von -1.835 DM setzt sich aus den Gewerbesteuerbelastungen sowie der Kapitalertragsteuerbelastung zusammen. Bei der Berücksichtigung der indischen Kapitalertragsteuer wird hier also das Abzugsverfahren gemäß § 26 Abs. 6 KStG iVm. § 34c Abs. 2 EStG angewendet, da in diesem Fallbeispiel eine Anrechnung der indischen Kapitalertragsteuer in Ermangelung positiver, inländischer Einkünfte nicht möglich ist. Darüber hinaus wird unterstellt, daß die Verluste über einen sofortigen Verlustausgleich berücksichtigt werden. In der Praxis vollzieht sich der Verlustausgleich vielmehr über eine niedrigere Steuerlast durch Verrechnung der positiven inländischen Einkünfte mit den aus der Refinanzierung stammenden Verlusten.

Eigenfinanzierung Gesellschafterdarlehen

Indische Besteuerung

Unbeschränkte Steuerpflicht der Tochtergesellschaft

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| Gewinn vor Steuern und Zinsen | 10.000 | 10.000 |
| Zinszahlungen | 0 | 10.000 |
| = steuerpflichtiger Gewinn | 10.000 | 0 |
| ./. Körperschaftsteuer | 3.500 | 0 |
| = verbleiben | 6.500 | 0 |

Beschränkte Steuerpflicht der Muttergesellschaft

| | | |
|--------------------------------|-------|--------|
| Dividende bzw. Zinsen | 6.500 | 10.000 |
| ./. Kapitalertragsteuer | 650 | 1.000 |
| = Nettozufluß | 5.850 | 9.000 |
| (vor inländischer Besteuerung) | | |
| Belastung in Indien | 4.150 | 1.000 |

Inländische Besteuerung

| | | |
|--|---------|--------|
| Bemessungsgrundlage-GewStE | 5.000 | 5.000 |
| GewStE (16,7% x BMG) | 835 | 835 |
| Bemessungsgrundlage-KSt ³¹⁹ | -10.510 | -1.835 |
| KSt vor Anrechnung der KapESt | -2.627 | -459 |
| Anrechnung der KapESt | 0 | 0 |
| KSt | -2.627 | -459 |
| SolZ auf KSt | -145 | -25 |
| = Belastung im Inland | -1.937 | 351 |

| | | |
|------------------------|--------------|--------------|
| Gesamtbelastung | | |
| indische Steuern | 4.150 | 1.000 |
| inländische Steuern | -1.937 | 351 |
| Summe | 2.213 | 1.351 |
| Gesamtbelastung in % | 22,13% | 13,51% |

Das Ergebnis zeigt, daß eine Finanzierung der von der Tochtergesellschaft benötigten Finanzmittel über ein Gesellschafterdarlehen günstiger ist als über Eigenkapital, wenn die Muttergesellschaft die benötigten Finanzmittel über ein Darlehen finanzieren muß. Es ergibt sich ein Vorteil von 8,62 Prozentpunkten zu Gunsten der Fremdfinanzierungs-Alternative. Für die Vorteilhaftigkeitsanalyse ist es ausreichend, die Besteuerung nur auf der Ebene der inländischen Kapitalgesellschaft zu betrachten, weil aufgrund der Verlustsituation eine Ausschüttung an die Gesellschafter nicht gegeben ist.

³¹⁹Eigenfinanzierung: BMG = -10.000-835+0,05 x 6.500
 Fremdfinanzierung: BMG = -1.000-835

Bis zum VZ 1998 waren die im Zusammenhang mit steuerfreien Dividendenerträgen anfallenden Finanzierungskosten grundsätzlich nach § 3c EStG nicht abzugsfähig. Zur Sicherstellung der Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten wurde das sog. „ballooning-Konzept“ und/oder die Poolfinanzierung angewendet. Der Zweck dieses Abzugsverbots nach § 3c EStG liegt darin, daß bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von unmittelbar mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt werden soll³²⁰. Gemäß dieser Zielsetzung müssen diejenigen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, die die steuerfreien Einkünfte übersteigen³²¹. Diese Auffassung wird durch die Formulierung "soweit" in § 3c EStG gesetzlich abgesichert. Liegen keine Dividendeneinnahmen vor, so kann auch der Betriebsausgabenabzug nicht versagt werden. Das bedeutet, daß die Finanzierungskosten bei der Muttergesellschaft uneingeschränkt abzugsfähig sind, solange die indische Tochterkapitalgesellschaft während der Laufzeit des von der inländischen Muttergesellschaft aufgenommenen Darlehens keine Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet (sog. „ballooning-Konzept“).

Im Zusammenhang mit § 3c EStG hat der Gesetzgeber mit dem StEntlG 1999/2000/2002 mit § 8b Abs. 7 KStG a.F. (jetzt Abs. 5) eine Neufassung des Abzugsverbots eingeführt. Nach dieser Regelung sollen 5% der steuerfreien Dividenden (vor ausländischer Abzugsteuer) als nicht abziehbare Betriebsausgaben fingiert werden. Diese Anwendungsregel setzt voraus, daß eine inländische Körperschaft eine von der Körperschaftsteuer befreite Gewinnausschüttung von einer ausländischen Gesellschaft erhält. Soweit in einem Wirtschaftsjahr keine Dividenden der deutschen Gesellschaft zufließen, finden § 3c EStG und § 8b Abs. 7 KStG a.F. keine Anwendung.³²² Das bedeutet, die mit der ausländischen Beteiligung unmittelbar zusammenhängende Betriebsausgaben einschließlich Refinanzierungszinsen bleiben wie bisher ohne Einschränkung steuerlich abzugsfähig. Im Fall einer Ausschüttung greift die Anwendungsregel des § 8b Abs. 7 KStG a.F. ein. Unternehmen mit hohem Zinsaufwand aus der Fremdfinanzierung ausländischer

³²⁰Vgl. BFH v. 30.1.1986, BStBl. II 1986, 402

³²¹Vgl. BFH v. 28.1.1988, BStBl. II 1988, 635

³²²Vgl. H.-K. Kroppen/K. Schreiber (1999), IWB Deutschland Gruppe 3, S. 1239 und R. Füger/N. Rieger (1999), IStR 1999, S. 259

Beteiligungen können durchaus von der Neuregelung profitieren, denn nur 5% der steuerfreien Gewinnausschüttung werden als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben fingiert, auch wenn die tatsächlich mit der steuerfreien Einnahme unmittelbar zusammenhängenden Betriebsausgaben höher sind.³²³

In dem Gesetzesentwurf zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts ist im Rahmen der Neufassung des § 8b Abs. 5 KStG vorgesehen, dass § 3c Abs. 1 EStG für Ausgaben, die mit steuerfreien Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht gelten soll. Diese Regelung erleichtert vor allem Dividendenzahlungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften, da das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG auch bei inländischen Dividenden Anwendung findet. Die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen kann nach derzeitigem Recht nur über eine körperschaftsteuerliche Organschaft sichergestellt werden.

2.3 Steuervergünstigung

Nach indischem Recht können Zinsen aus bestimmten Darlehen von der Kapitalertragsteuer befreit werden. Die Kriterien für die Vergünstigung reichen vom Status des Darlehensnehmers über den Status des Darlehensgebers bis hin zur Art der Verwendung des Darlehens.

Nach Sec. 10 (15) (i) werden Zinsen von der KapESt befreit, wenn sie von der indischen Regierung für die von ihr aufgelegten Anleihen gezahlt worden sind. Darüber hinaus wird auch keine KapESt einbehalten, wenn die Zinsen an bestimmte ausländische Finanzinstitutionen, z.B. die Kreditanstalt für Wiederaufbau für Investitionskredite gezahlt werden.

Ebenfalls von der KapESt befreit sind Zinsen aus Darlehen in fremder Währung und aus ausländischen Quellen, die für die Beschaffung von Maschinen, Halbfabrikaten im Ausland im Rahmen von begünstigten Investitionsvorhaben in Indien genutzt werden Sec. 10 (15) (iv) (d). Begünstigt sind Investitionen im produzierenden Gewerbe, im Energiesektor, im Bergbau und im Schiffbau.

³²³Vgl. BMF-Schreiben v. 10.1.2000, IStR 2000, S. 54

3. Vorteilhaftigkeitsrechnung für einen güterwirtschaftlichen Investitionsfall

In diesem Abschnitt wird im Rahmen einer Modellrechnung untersucht, ob grenzüberschreitendes Leasing günstiger als die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens bzw. der Eigenfinanzierung ist. Für die Modellrechnung wird von folgenden Daten ausgegangen:

- Angaben zum Investitionsobjekt
 - Anschaffungsausgaben: 100.000 DM
 - Abschreibungsdauer lt. AfA-Tabelle: 5 Jahre

- Angaben zum Leasingvertrag
 - Grundmietzeit: 4 Jahre (= 80% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer)
 - Option nach der Grundmietzeit: Kaufoption
 - Optionspreis: 20.000 DM (linearer Restbuchwert)
 - Leasingrate³²⁴: 27.240 DM

- Angaben zum Gesellschafterdarlehen:
 - Laufzeit: 5 Jahre
 - Darlehensbetrag: 100.000 DM
 - Tilgungsmodalität: 20.000 DM pro Jahr (lineare Tilgung)
 - Verzinsung: 10% p.a.

Der nachfolgenden Vergleichsrechnung liegen außerdem folgende Prämissen zugrunde:

- Das Leasingobjekt wird aufgrund der Vertragsgestaltung dem Leasinggeber zugerechnet.

³²⁴Bei einem Kalkulationszinsfuß (z.B. Eigenkapitalrendite der Muttergesellschaft) vor Steuern von 10% kann die Leasingrate als Annuität des Investitionsbetrages unter Berücksichtigung des Restwertes wie folgt ermittelt werden:

$$= (100.000 - 20.000) * \frac{0,1 * (1 + 0,1)^4}{(1 + 0,1)^4 - 1} + 20.000 * 0,1$$

- Unterstellung eines sofortigen Verlustausgleichs, d.h. Beträge, die die Bemessungsgrundlagen einer Steuerart mindern, führen in der gleichen Periode zu einer zahlungswirksamen Steuerersparnis.
- Es wird davon ausgegangen, daß die indische Tochtergesellschaft während der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ihre Gewinne thesauriert. Erst nach Ablauf der Nutzung des Wirtschaftsgutes schüttet die Tochtergesellschaft den in die Gewinnrücklagen eingestellten Betrag vollständig aus.
- Da es sich bei dieser Modellrechnung um Grenzüberlegungen zur übrigen Geschäftstätigkeit handelt, werden im Rahmen der Steuerberechnungen Freibeträge nicht berücksichtigt.
- Die indische Tochtergesellschaft erzielt mit dem Investitionsobjekt unter Berücksichtigung eines Kalkulationszinsfußes (Eigenkapitalrendite der Tochtergesellschaft) vor Steuern von 10% in jedem Jahr Erträge in Höhe von 26.380 DM³²⁵.
- Das Investitionsobjekt wird in Indien degressiv abgeschrieben. Der Degressionsatz beträgt 25% vom Buchwert³²⁶. Im Inland wird im Grundfall von einer linearen Abschreibung ausgegangen.
- Nach Ablauf der Nutzung wird das Investitionsobjekt bei der Tochtergesellschaft zum Restbuchwert verkauft.
- Als Entscheidungskriterium wird der Vermögensendwert, der dem Zahlungssaldo der Muttergesellschaft am Ende des Betrachtungszeitraums entspricht, herangezogen. Die Anwendung der Kapitalwertmethode ist für diese Untersuchung nicht zulässig, weil aufgrund der unterschiedlichen Steuerbelastungen in Indien und Deutschland ein einheitlicher Kalkulationszinsfuß nach Steuern nicht ermittelt werden kann.

3.1 Quantitative Auswirkungen der Finanzierungsalternative

3.1.1 Eigenfinanzierung

$${}^{325}26.380 = 100.000 * \frac{0,1 * (1+0,1)^5}{(1+0,1)^5 - 1}$$

Der Klammerausdruck wird auch als Kapitalwiedergewinnungsfaktor bezeichnet. Mit diesem Faktor wird ein Betrag unter Berücksichtigung einer Verzinsung auf eine bestimmte Zahl von Jahren verteilt.

³²⁶In Indien ist grundsätzlich nur die degressive Abschreibung zulässig. Maschinen und technische Anlagen werden in der Regel mit 25% vom Buchwert abgeschrieben.

Bei der Eigenfinanzierung beläuft sich der Vermögensendwert auf 146.846 DM. Die gesamten Erträge in Höhe von 52.825 DM werden ausschließlich von der Tochtergesellschaft erwirtschaftet. Sie werden am Ende des Betrachtungszeitraums an die Muttergesellschaft ausgeschüttet. Nach Rückzahlung des Eigenkapitals verbleibt bei der Tochtergesellschaft ein Zahlungssaldo von Null.

Nach Abzug der Kapitalertragsteuer und der Pauschalbesteuerung nach § 8b Abs. 5 KStG erhält die inländische Muttergesellschaft eine steuerfreie Dividende von 46.846 DM.

| Eigenfinanzierung | | | | | |
|---------------------------------|---------|--------|--------|---------|---------|
| Periode | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Tochtergesellschaft | | | | | |
| Ertrag | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 |
| Buchwert am 01.01. | 100.000 | 75.000 | 56.250 | 42.188 | 31.641 |
| Abschreibung | 25.000 | 18.750 | 14.063 | 10.547 | 7.910 |
| Buchwert am 31.12. | 75.000 | 56.250 | 42.188 | 31.641 | 0 |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | 25.897 | 51.290 | 76.693 | 102.516 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | 2.590 | 5.129 | 7.669 | 10.252 |
| KSt-Bemessungsgrundlage | 1.380 | 10.220 | 17.446 | 23.502 | 28.721 |
| Körperschaftsteuer | 483 | 3.577 | 6.106 | 8.226 | 10.053 |
| Gewinnrücklagen | 897 | 7.540 | 18.880 | 34.157 | 0 |
| Bruttobardividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 52.825 |
| Kapitalertragsteuer | 0 | 0 | 0 | 0 | 5.283 |
| Rückzahlung des Eigenkapital | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 |
| Erlös aus dem Abgang des WG | 0 | 0 | 0 | 0 | 23.730 |
| Liquide Mittel am 31.12. | 25.897 | 51.290 | 76.693 | 102.516 | 0 |
| | | | | | |
| Muttergesellschaft | | | | | |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| erhaltene Dividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 47.543 |
| EK- Rückzahlung | 0 | 0 | 0 | 0 | 100.000 |
| GewStE-BMG | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| GewStE | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| KSt-BMG gemäß § 8b Abs. 5 KStG | 0 | 0 | 0 | 0 | 2.641 |
| KSt | 0 | 0 | 0 | 0 | 660 |
| SolZ auf KSt | 0 | 0 | 0 | 0 | 36 |
| Liquide Mittel am 31.12. | 0 | 0 | 0 | 0 | 146.846 |

3.1.2 Gesellschafterdarlehen

Beim Gesellschafterdarlehen beläuft sich der Vermögensendwert auf 148.884 DM, also höher als bei der Eigenfinanzierung. Die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Erträge reduzieren sich aufgrund

der zusätzlichen Zinszahlungen an die inländische Muttergesellschaft auf 15.817 DM. Aufgrund der hohen Zinsbelastung in den ersten zwei Jahren, die sich infolge der linearen Tilgung verringert, sind in diesem Zeitraum bei der Tochtergesellschaft Verluste angefallen. Durch die Tilgungszahlungen steigt der Liquiditätsfehlbestand bei der Tochtergesellschaft von Jahr zu Jahr, der in der Praxis durch zusätzliche Bankkredite gedeckt werden muß. Die inländische Muttergesellschaft vereinnahmt in den einzelnen Jahren die Zinsen und Tilgungen, so daß der Liquiditätsbestand unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Anlagen von Jahr zu Jahr wächst.

| Gesellschafterdarlehen | | | | | |
|---------------------------------|---------|--------|--------|--------|---------|
| Periode | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Tochtergesellschaft | | | | | |
| Ertrag | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 |
| Buchwert am 01.01. | 100.000 | 75.000 | 56.250 | 42.188 | 31.641 |
| Abschreibung | 25.000 | 18.750 | 14.063 | 10.547 | 7.910 |
| Buchwert am 31.12. | 75.000 | 56.250 | 42.188 | 31.641 | 23.730 |
| Darlehen am 01.01. | 100.000 | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 20.000 |
| Darlehenszinsen | 10.000 | 8.000 | 6.000 | 4.000 | 2.000 |
| Kapitalertragsteuer | 1.000 | 800 | 600 | 400 | 200 |
| Tilgung | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 |
| Darlehen am 31.12. | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 20.000 | 0 |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | -603 | -2.133 | -4.102 | -6.131 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | -60 | -213 | -410 | -613 |
| KSt-Bemessungsgrundlage | -8.620 | -430 | 6.104 | 11.423 | 15.857 |
| Körperschaftsteuer | -3.017 | -151 | 2.136 | 3.998 | 5.550 |
| Gewinnrücklagen | -5.603 | -5.883 | -1.915 | 5.510 | 0 |
| Bruttobarddividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 15.817 |
| Kapitalertragsteuer | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.582 |
| Erlös aus dem Abgang des WG | 0 | 0 | 0 | 0 | 23.730 |
| Liquide Mittel am 31.12. | -603 | -2.133 | -4.102 | -6.131 | 0 |
| | | | | | |
| Muttergesellschaft | | | | | |
| Forderung am 01.01. | 100.000 | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 20.000 |
| Zinsertrag | 10.000 | 8.000 | 6.000 | 4.000 | 2.000 |
| einbehaltene KapESt | 1.000 | 800 | 600 | 400 | 200 |
| Tilgung | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 |
| Forderung am 31.12. | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 20.000 | 0 |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | 26.188 | 52.744 | 79.692 | 107.055 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | 2.619 | 5.274 | 7.969 | 10.705 |
| erhaltene Nettodividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 14.235 |
| GewStE-BMG | 10.000 | 10.619 | 11.274 | 11.969 | 12.705 |
| GewStE | 1.670 | 1.773 | 1.883 | 1.999 | 2.122 |
| KSt-BMG | 8.330 | 8.845 | 9.392 | 9.970 | 11.374 |
| KSt vor Anrechnung KapESt | 2.083 | 2.211 | 2.348 | 2.493 | 2.844 |
| Anrechnung KapESt | 1.000 | 800 | 600 | 400 | 200 |
| KSt | 1.083 | 1.411 | 1.748 | 2.093 | 2.644 |
| SolZ auf KSt | 60 | 78 | 96 | 115 | 145 |

| | | | | | |
|--------------------------|--------|--------|--------|---------|---------|
| Liquide Mittel am 31.12. | 26.188 | 52.744 | 79.692 | 107.055 | 148.884 |
|--------------------------|--------|--------|--------|---------|---------|

Die Darlehensforderung und die Zinseinnahmen sind als inländische Vermögenswerte bzw. Einkünfte anzusehen und unterliegen somit der Gewerbesteuer sowie der Körperschaftsteuer. Neben den jährlichen Zinseinkünften erhält die inländische Muttergesellschaft am Ende des Betrachtungszeitraums nach Abzug der Kapitalertragsteuer und der Pauschalbesteuerung nach § 8b Abs. 5 KStG eine von der GewEST und KSt befreite Nettodividende in Höhe von 14.029 DM³²⁷.

3.1.3 Grenzüberschreitendes Leasing

Der Vermögensendwert bei der Leasing-Alternative beläuft sich auf 129.776 DM. Die Tochtergesellschaft weist während der Grundmietzeit nur Verluste aus, da die Leasingraten die Erträge aus dem Investitionsobjekt übersteigen. Die angefallenen Verluste werden zum Teil durch unterstellte Steuererstattungen kompensiert. Nach Ablauf der Grundmietzeit übt die Tochtergesellschaft die Kaufoption aus und erwirbt das Objekt für 20.000 DM, die sofort abgeschrieben werden. Da in der letzten Periode die anfallenden Investitionserträge die Abschreibung übersteigen, erzielt die Tochtergesellschaft einen Überschuß, der eine Dividendenzahlung an die Muttergesellschaft von 1.523 DM ermöglicht. Gemäß § 8b Abs. 5 KStG erhöhen 5% der Dividende bei der Muttergesellschaft die Bemessungsgrundlage der KSt.

Die inländische Muttergesellschaft aktiviert während der Grundmietzeit das Wirtschaftsgut und nimmt eine lineare Abschreibung vor. Die Leasingraten sind nach dem DBA Indien als Lizenzgebühren zu qualifizieren, so daß die inländische Gesellschaft in Indien beschränkt steuerpflichtig ist. Die Quellensteuer auf Lizenzgebühren beträgt 10% von der Leasingrate (Bruttowert)³²⁸. Gleichzeitig sind die Leasingraten im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, da es sich hier um inländische Einkünfte handelt. Allerdings können die indischen Quellensteuern auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden. Im Rahmen dieser

³²⁷ $1 - (0,05 \times 0,26) = 0,987$ $14.235 \times 0,26 = 3.701$ mit $0,26 =$ integrierter Gesamtsteuerbelastungssatz ohne GewSt

³²⁸ Leasingraten aus Leasingverträgen für Flugzeuge, die von indischen Unternehmen an ausländische Regierungen oder Unternehmen gezahlt werden, sind unter bestimmten Bedingungen von der Quellensteuer befreit.

Untersuchung übersteigen die indischen Quellensteuern die im Inland anfallenden KSt, so daß ein sog. Anrechnungsüberhang entsteht, der steuerlich weder vor- noch rückgetragen werden kann. Es wird hier vereinfachend angenommen, daß die Anrechnungsüberhänge nicht bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 3 EStG abgezogen werden.

| Leasing | | | | | |
|----------------------------------|---------|--------|--------|---------|---------|
| Periode | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Tochtergesellschaft | | | | | |
| Ertrag | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 | 26.380 |
| Anschaffungskosten Kaufoption | 0 | 0 | 0 | 0 | 20.000 |
| Buchwert am 01.01. | 0 | 0 | 0 | 0 | 20.000 |
| Abschreibung | 0 | 0 | 0 | 0 | 20.000 |
| Buchwert am 31.12. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Leasingrate | 27.240 | 27.240 | 27.240 | 27.240 | 0 |
| Quellensteuer (10%) | 2.724 | 2.724 | 2.724 | 2.724 | 0 |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | -559 | -1.154 | -1.788 | -2.464 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | -56 | -115 | -179 | -246 |
| KSt-Bemessungsgrundlage | -860 | -916 | -975 | -1.039 | 6.134 |
| Körperschaftsteuer | -301 | -321 | -341 | -364 | 2.147 |
| Gewinnrücklagen | -559 | -1.154 | -1.788 | -2.464 | 0 |
| Bruttobardividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.523 |
| Kapitalertragsteuer | 0 | 0 | 0 | 0 | 152 |
| Liquide Mittel am 31.12. | -559 | -1.154 | -1.788 | -2.464 | 0 |
| Muttergesellschaft | | | | | |
| Buchwert am 01.01. | 100.000 | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 0 |
| Abschreibung | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 20.000 | 0 |
| Buchwert am 31.12. | 80.000 | 60.000 | 40.000 | 20.000 | 0 |
| Leasingrate | 27.240 | 27.240 | 27.240 | 27.240 | 0 |
| Veräußerungserlös aus Kaufoption | 0 | 0 | 0 | 0 | 20.000 |
| Veräußerungsgewinn | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Liquide Mittel am 01.01. | 0 | 23.307 | 48.043 | 74.297 | 102.160 |
| Verzinsung der liquiden Mitteln | 0 | 2.331 | 4.804 | 7.430 | 10.216 |
| erhaltene Nettodividende | 0 | 0 | 0 | 0 | 1.371 |
| GewStE-BMG | 7.240 | 9.571 | 12.044 | 14.670 | 10.216 |
| GewStE | 1.209 | 1.598 | 2.011 | 2.450 | 1.706 |
| KSt-BMG | 6.031 | 7.972 | 10.033 | 12.220 | 8.586 |
| KSt vor Anrechnung KapESt | 1.508 | 1.993 | 2.508 | 3.055 | 2.147 |
| Anrechnungshöchstbetrag | 1.508 | 1.508 | 1.508 | 1.508 | 0 |
| KapESt | 2.724 | 2.724 | 2.724 | 2.724 | 0 |
| KSt | 0 | 485 | 1.001 | 1.547 | 2.147 |
| SolZ auf KSt | 0 | 27 | 55 | 85 | 118 |
| Liquide Mittel am 31.12. | 23.307 | 48.043 | 74.297 | 102.160 | 129.776 |

3.2 Analyse der Berechnungsmodelle

Wie die Modellberechnungen zeigen, ist das Gesellschafterdarlehen am vorteilhaftesten, gefolgt von der Eigenfinanzierung und dem grenzüberschreitenden Leasing³²⁹. Das Ergebnis, daß das Gesellschafterdarlehen auf der Ebene der Muttergesellschaft vorteilhafter ist als das Gesellschafterdarlehen, wurde bereits für das Ein-Perioden-Modell gezeigt. Das schlechte Ergebnis im Falle des grenzüberschreitenden Leasing ist im wesentlichen auf die steuerrechtliche Behandlung der Leasingraten im DBA Indien sowie auf das Besteuerungsverfahren zurückzuführen. Infolge der Gleichstellung von Leasingraten und Lizenzgebühren im DBA Indien wird auf die Leasingraten eine 10%ige Quellensteuer erhoben³³⁰, während die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages im Inland auf Nettobasis, d.h. vermindert um die Abschreibung und eventuelle Refinanzierungsaufwendungen, errechnet wird. Der durch diesen Effekt resultierende Anrechnungsüberhang löst bei der Leasing-Alternative eine zusätzliche Steuerbelastung aus.

Als Ergebnis aus den Berechnungsmodellen kann festgehalten werden, daß zur Finanzierung der beabsichtigten Investition die Zufuhr von Fremdkapital zu empfehlen ist. Dieses Ergebnis beruht insbesondere darauf, daß in Indien die Ertragsteuerbelastung höher ist als im Inland. Dieses Ergebnis gilt zunächst jedoch nur für den Thesaurierungsfall. Im nächsten Schritt wird im Rahmen von Variationsrechnungen u.a. untersucht, ob dieses Ergebnis auch bei einer Ausschüttung an die Anteilseigner weiter bestehen bleibt.

3.3 Variationsrechnungen

3.3.1 Ausschüttung an die Gesellschafter

Im Ein-Perioden-Modell wurde bereits festgestellt, daß die Rangfolge zwischen Eigenfinanzierung und Gesellschafterdarlehen aufgrund des Halbeinkünfteverfahrens unverändert bleibt, wenn eine Ausschüttung vorgenommen wird. Im folgenden wird von der Annahme ausgegangen,

³²⁹Scheffler (1993) kommt unter anderen Annahmen zu einer anderen Rangfolge: Eigenfinanzierung > grenzüberschreitendes Leasing > Gesellschafterdarlehen.

³³⁰im alten DBA beträgt die Quellensteuer sogar 30%. In diesem Fall ergibt sich für die Leasing-Alternative ein Substanzverlust, d.h. der Vermögensendwert liegt unter dem Investitionskapital.

daß erst am Ende des Investitionszeitraums die gesamten Gewinnrücklagen an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

| | Eigenfinanzierung | Fremdfinanzierung | Leasing |
|----------------------------------|--------------------------|--------------------------|----------------|
| Gesellschafterbesteuerung | | | |
| Dividende | 46.846 | 48.884 | 29.776 |
| Steuerpflichtiges Einkommen | 23.423 | 24.442 | 14.888 |
| Einkommensteuer (40%) | 9.369 | 9.777 | 5.955 |
| SolZ auf ESt | 515 | 538 | 328 |
| Nettoeinkommen | 36.962 | 38.569 | 23.493 |

Wie aus der Tabelle ersichtlich, ist das Gesellschafterdarlehen bei einer Ausschüttung an die Anteilseigner vorteilhafter als die Eigenfinanzierung und die Leasing-Alternative. Dieses Ergebnis kann aufgrund der Untersuchung im Ein-Perioden-Modell als erwartet angesehen werden.

3.3.2 Abschreibungsmethoden

Im Rahmen des Berechnungsmodells wurde im Inland eine lineare Abschreibung gemäß § 7 Abs. 1 EStG vorgenommen. Im folgenden soll untersucht werden, ob eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG bzw. eine Abschreibungsverrechnung gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1 EStG (Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung) zu einer Veränderung des Vermögensendwerts führt.

Diese Variationsrechnung ist nur auf die Leasing-Alternative anwendbar, da in den beiden anderen Alternativen das Investitionsobjekt bei der indischen Tochtergesellschaft aktiviert wird und das indische Recht nur die degressive Abschreibung zuläßt.

Die eine degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG ist im vorliegenden Fall nicht sinnvoll, da der Vorteil der degressiven Abschreibung durch Vorverlagerung von Aufwendungen in den ersten Perioden hier nicht erzielt werden kann. Der Abschreibungsaufwand in der ersten Periode ist wie bei der linearen AfA auf 20% der Anschaffungskosten beschränkt, während in den Perioden 2 bis 4 der Abschreibungsauf-

wand niedriger ist. Die kumulierte Abschreibung beträgt in diesem Fall 59.040 DM³³¹ mit der Folge, daß die inländische Gesellschaft in der 5. Periode infolge der Ausübung der Kaufoption durch die Tochtergesellschaft einen Veräußerungsverlust in Höhe von 20.960 DM erzielt. Infolge der Änderung der Abschreibungsverrechnung erhöht sich die Summe der Körperschaftsteuerbelastung. Die kumulierte Körperschaftsteuerbelastung beträgt bei der degressiven Abschreibung 6.118 im Vergleich zu 5.180 im Rahmen der linearen Abschreibung. Nur der Veräußerungsverlust in der 5. Periode führt über den sofortigen Steuerausgleich zu einer Steuererstattung, während in den Perioden 2 bis 4 die Körperschaftsteuerbelastung aufgrund der Minderabschreibung ansteigt, so daß der Vermögensendwert in diesem Fall auf 124.643³³² abnimmt.

Die Abschreibungsverrechnung gemäß § 7 Abs. 3 Satz 1 EStG führt im vorliegenden Fall nicht zu einer Veränderung des Vermögensendwerts, weil durch den Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung die kumulierte Abschreibung bzw. die Verteilung der AfA sich im Vergleich zur linearen AfA nicht ändert.

3.3.3 Tilgungsmodalität

Bisher wurde bei dem Gesellschafterdarlehen eine lineare Tilgung unterstellt, d.h. jährliche Rückzahlung in gleichen Jahresbeträgen. Es soll nun untersucht werden, wie sich der Vermögensendwert entwickelt, wenn das Darlehen erst am Ende des Betrachtungszeitraums in einem Betrag getilgt wird. Auf der Ebene der Tochtergesellschaft hat die Tilgungsmodalität unter den hier genannten Prämissen keinen Einfluß, weil der durch die jährliche Rückzahlung auftretende Liquiditätsfehlbestand zu einem Zinssatz ausgeglichen werden kann, der dem von der Muttergesellschaft verlangten Zinssatz entspricht.

Auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft führt die Umstellung der Tilgungsmodalität zu keiner Änderung der Ertragssituation der Gesellschaft, weil der inländische Kapitalmarktzins, wie hier angenommen wurde, genauso hoch ist wie der Zinssatz für das Gesellschafterdarlehen.

³³¹Die kumulierte Abschreibung bei der linearen Abschreibung beträgt 80.000.

³³²Zur Ermittlung des Vermögensendwertes siehe Anlage 1/5

Folglich bleiben die KSt-Bemessungsgrundlagen im Inland unabhängig von der Tilgungsmodalität gleich. Eine wesentliche Änderung ergibt sich jedoch bezüglich des Solidaritätszuschlags. Infolge der Tilgung am Ende des Betrachtungszeitraums stammen die Zinserträge hauptsächlich aus Indien. Die hierauf lastenden Quellensteuern können auf die inländische KSt angerechnet werden. Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die KSt-Schuld vor Anrechnung in beiden Fällen gleich bleibt, da sich die KSt-Bemessungsgrundlagen durch die Umstellung der Tilgungsmodalität nicht ändern, bleibt festzuhalten, daß der Anteil inländischer KSt an der Gesamtbelastung geringer wird, je höher die indische KapESt bedingt durch die Höhe der Zinszahlung anfällt. Je geringer die inländische KSt-Schuld aber ist, desto geringer ist auch die Belastung durch den Solidaritätszuschlag, da die inländische KSt-Schuld die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag bildet. Der Vermögensendwert steigt im wesentlichen durch die geringere Belastung durch den Solidaritätszuschlag auf 149.001 DM³³³.

3.3.4 Verlustverrechnung

Im bisherigen Berechnungsmodell wurde vereinfachend angenommen, daß bei Verlusten eine anteilige Steuererstattung durch den Fiskus erfolgt. Nunmehr soll diese Prämisse aufgehoben werden und durch einen Verlustvortrag ersetzt werden. Es ist zu erwarten, daß der Vermögensendwert sich dadurch in den relevanten Fällen reduzieren wird. Verlustsituationen treten ausschließlich auf der Ebene der Tochtergesellschaft auf und zwar im Rahmen des Gesellschafterdarlehens sowie bei der Leasing-Alternative.

Beim Gesellschafterdarlehen verringert sich die von der Tochtergesellschaft auszuschüttende Bruttobardividende infolge des Verlustvortrages anstelle des sofortigen Verlustausgleichs von 15.817 DM auf 15.252 DM. Der Vermögensendwert geht als Ergebnis der niedrigeren Ausschüttung von 148.884 DM auf 148.383 DM³³⁴ zurück.

³³³zur Ermittlung des Vermögensendwertes siehe Anlage 2/5

³³⁴zur Ermittlung des Vermögensendwertes siehe Anlage 3/5

Bei der Leasing-Alternative ist eine Ausschüttung der Dividende mangels Ausschüttungsvolumen nicht möglich. Der Vermögensendwert verringert sich dadurch auf 128.427 DM³³⁵.

3.3.5 Steuervergünstigungen im Rahmen des Gesellschafterdarlehens

Wie bereits in Abschnitt 2.3 ausgeführt, ist unter bestimmten Voraussetzungen keine Kapitalertragsteuer auf Zinszahlungen aus begünstigten Darlehen einzubehalten. In diesem Fall beträgt der Vermögensendwert auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft 148.691 DM³³⁶. Der Rückgang ist auf die höhere Belastung mit SolZ zurückzuführen. Denn aufgrund der fehlenden Anrechnung mit indischer KapESt und bei gleichbleibender KSt-Belastung hat sich die Bemessungsgrundlage für den SolZ erhöht.

Zusammenfassende Übersicht über die Vermögensendwerte der Variationsrechnungen

| | Eigen- finanzierung | Gesellschafter- darlehen | Leasing |
|-------------------------------------|------------------------|-----------------------------|------------|
| • Grundmodell | 146.846 DM | 148.884 DM | 129.776 DM |
| • Ausschüttung an Anteilseigner | 36.962 DM | 38.569 DM | 23.493 DM |
| • Abschreibung | | | |
| - dregressiv | - | - | 124.643 DM |
| - degressiv mit Übergang auf linear | - | - | 129.776 DM |
| • Tilgung in einem Betrag | - | 149.001 DM | - |
| • Steuervergünstigung | - | 148.691 DM | - |
| • Verlustvortrag | - | 148.383 DM | 128.427 DM |

II. Erfolgslenkung durch Gestaltung der Verrechnungspreise

1. Problemkreis Verrechnungspreise

Verrechnungspreise sind Wertansätze für Liefer- und Leistungsbeziehungen innerhalb eines Unternehmens oder zwischen verbundenen

³³⁵zur Ermittlung des Vermögensendwertes siehe Anlage 4/5

³³⁶zur Ermittlung des Vermögensendwertes siehe Anlage 5/5

Unternehmen. Innerhalb eines Unternehmens werden Verrechnungspreise zwischen Kostenstellen bzw. Kostenträgern und zwischen organisatorisch selbständigen, rechtlich aber unselbständigen Einheiten, wie z. B. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte gebildet. Verbundene Unternehmen dagegen sind zivilrechtlich voneinander unabhängige Einheiten und können daher zivilrechtlich wirksame Verträge miteinander schließen. Es können dabei auch Verträge abgeschlossen werden, die so zwischen unabhängigen Dritten nicht vereinbart würden, um buchmäßige Gewinne und Verluste vom Inland ins Ausland und umgekehrt zu verlagern.

Grundsätzlich ist die Ausgestaltung eines Verrechnungspreis-Systems innerhalb eines Konzerns abhängig von verschiedenen Einflußfaktoren³³⁷ wie Kontrolle, Lenkung, Bilanzierung, Erfolgszerlegung sowie von unternehmensindividuellen Zielsetzungen. Empirische Untersuchungen haben ergeben, daß international operierende Unternehmen vorrangig an einer Vermeidung der Doppelbelastung interessiert sind³³⁸. Verrechnungspreise als Instrument zur Steuerlastminimierung werden nur von einer Minderheit herangezogen³³⁹. Dieses Ergebnis ist insbesondere darauf zurückzuführen, daß die möglichen Vorteile einer Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer mit Hilfe von Verrechnungspreisgestaltung durch die Folgen einer Nichtanerkennung der vereinbarten Verrechnungspreise überkompensiert werden. Denn bei Vermutung einer Gewinnverlagerung wird der durch die Verlagerung benachteiligte Fiskus unabhängig vom tatsächlich erklärten Gewinn einen angemessenen Gewinn festlegen. Da ein Teil dieser Gewinne bereits in einem anderen Land besteuert worden ist, kann es zur Doppelbesteuerung kommen, wenn der von der Verlagerung profitierende Fiskus eine Gegenberichtigung nicht zuläßt. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung ist jedoch nicht nur auf die Fälle beschränkt, in denen mit Absicht Gewinne verlagert werden, sondern auch in den weitaus meisten Fällen, in denen es schwierig - wenn nicht unmöglich - ist, den angemessenen Verrechnungspreis nach dem "dealing at arm's length"-Prinzip zu bestimmen. Darüber hinaus erschwert die Organisationstruktur von international operierenden Großunternehmen die Verfolgung einer auf

³³⁷Vgl. hierzu ausführlich Kussmaul H. (1987), S. 679 f.

³³⁸Vgl. Popkes, B. (1990) S. 749

³³⁹Vgl. Sonntag, K. (1993), S. 896

Gewinnverlagerung basierenden Steuerminimierungsstrategie, denn zahlreiche Großunternehmen sind divisional organisiert (Spartenorganisation), und an der Spitze einer selbständig operierenden Sparte steht jeweils ein Spartenleiter, der die Ergebnisverantwortung trägt. Durch Zielvorgabe und in der Regel auch durch Koppelung des Einkommens der Spartenleiter an das Ergebnis der Sparte besteht für die Spartenleiter wenig Anreiz sich an Gewinnverlagerungsmaßnahmen zu beteiligen, die zu einer Verschlechterung des Spartenergebnisses führen.

Neben der Schwierigkeit, angemessene Verrechnungspreise zu bestimmen, die das Risiko einer Doppelbesteuerung minimieren, sind auch zollrechtliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen. Denn es besteht grundsätzlich ein Verrechnungspreiskonflikt zwischen der Finanzverwaltung und der Zollbehörde des Landes, in das die Waren eingeführt werden. Die Finanzverwaltung ist bestrebt, die Verrechnungspreise für die eingeführten Waren niedrig zu halten, damit die aus der Weiterveräußerung oder aus der Weiterverarbeitung dieser Waren erzielten steuerpflichtigen Gewinne möglichst hoch sind. Die Zollbehörde ist dagegen bemüht, die Rechnungspreise (Zollwerte) hoch anzusetzen, um möglichst hohe Zollabgaben zu erzielen. Da eine rechtliche Bindung zwischen dem Zollwert einer Ware und dem steuerlichen Verrechnungspreis nicht besteht³⁴⁰, bestimmt jede Verwaltung den für ihre Zwecke maßgebenden Wert selbst, so daß Wertdifferenzen und somit auch zusätzliche Belastungen möglich sind. Grundsätzlich gilt im Zollrecht der bei einer Lieferung zur Ausfuhr in das Zollgebiet tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (sogenannte Transaktionswert)³⁴¹, während im Steuerrecht der Grundsatz des Fremdvergleichs maßgebend ist.

2. Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen

2.1 Regelungen zu den Verrechnungspreisen

³⁴⁰Vgl. BFH, BStBl. III 1967, S. 495

³⁴¹Vgl. hierzu ausführlich Abschn. 3 in diesem Kapitel

International operierende Unternehmen haben in einem gewissen Rahmen die Möglichkeit, durch entsprechende Gestaltung der Verrechnungspreise zwischen den Konzerneinheiten Gewinne dort entstehen zu lassen, wo die Steuerbelastung niedrig ist. In dieser Situation ist die durch die Gestaltung benachteiligte Finanzbehörde bestrebt, Abgrenzungsregelungen zu etablieren, die den Ausweis eines angemessenen Gewinnes im jeweiligen Land gewährleisten.

Das deutsche Steuerrecht kennt zur Abwehr der buchmäßigen Gewinnverlagerung über die Grenze die Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung (§8 Abs. 3 KStG) und der verdeckten Einlage sowie den § 1 AStG, wobei nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁴² und der Literatur³⁴³ die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage Vorrang vor der Anwendung des § 1 AStG haben. Grenzüberschreitende verdeckte Gewinnausschüttungen liegen z. B. vor, wenn die indische Tochtergesellschaft ihrer inländischen Muttergesellschaft unentgeltliche Leistungen erbringt³⁴⁴. Bei einer grenzüberschreitenden verdeckten Einlage werden von der inländischen Muttergesellschaft an die indische Tochtergesellschaft "unangemessen" hohe Zuwendungen erbracht, ohne daß die inländische Muttergesellschaft dafür zusätzliche Gesellschaftsrechte erhält. Für die Anwendung des § 1 AStG sind zwei Grundvoraussetzungen erforderlich. Es muß sich zum einen um eine *Geschäftsbeziehung* eines inländischen Steuerpflichtigen zu einer *nahestehenden*³⁴⁵ Person im Ausland handeln, und zum anderen muß eine Minderung der inländischen Einkünfte durch grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen aufgrund von Bedingungen, wie sie zwischen unabhängigen Dritten nicht vereinbart worden wären, vorliegen. Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 AStG sind Tätigkeiten, die ein inländischer Steuerpflichtiger im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung eingeht³⁴⁶. Die Vergabe von Darlehen aus privaten Mitteln zur Erzielung von Kapitaleinkünften fällt somit nicht unter § 1 AStG.

³⁴²Vgl. Tz. 1.1.3 der Verwaltungsgrundsätze

³⁴³Vgl. Fischer/Warneke (1998), S. 109f.

³⁴⁴zur Definition siehe RL 36 KStR

³⁴⁵siehe § 1 Abs. 2 AStG

³⁴⁶vgl. § 1 Abs. 4 AStG

Über die gesetzlichen Grundlagen hinaus hat die deutsche Finanzverwaltung den OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen von 1979 zum Anlaß genommen, eigene Abgrenzungsregelungen zu erarbeiten³⁴⁷. Der OECD-Rat hat am 13.7.1995 die ersten fünf Kapitel des überarbeiteten Berichts³⁴⁸ angenommen und zur Veröffentlichung freigegeben. Der neue OECD-Teilbericht, der die Fassung von 1979 ersetzt, enthält Empfehlungen an die 25-OECD-Mitgliedstaaten zur steuerlichen Überprüfung von Entgelten, die multinationale Konzerne für konzerninterne Lieferungen und Leistungen festsetzen. Gleichwohl hat dieser Bericht keine bindende Wirkung, sondern lediglich den Charakter eines amtlichen Sachverständigengutachtens und soll den Finanzverwaltungen als Orientierungshilfe dienen. Der Bericht hat auch Vorbildfunktion für die Besteuerungspraxis in den Staaten außerhalb der OECD. Die "Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)" wurden 1983 veröffentlicht³⁴⁹. Die Verwaltungsgrundsätze haben weit über Deutschland hinaus Bedeutung erlangt und haben Einzug in die deutsche Betriebsprüfungspraxis gefunden³⁵⁰. Die in den Verwaltungsgrundsätzen dargelegten Methoden zur Einkunftsabgrenzung werden als Darstellung des geltenden Rechtes interpretiert und haben somit nur einen klarstellenden Charakter³⁵¹. Als Maßstab für die korrekte Gewinnermittlung wird der aus der OECD-Studie bekannte Fremdvergleichsgrundsatz herangezogen.

Indien kennt hinsichtlich der Berichtigungsnormen nur die in Sec. 92 ITA normierte Generalklausel zur Einkunftsberichtigung. Danach ist die indische Finanzverwaltung zur Einkunftsberichtigung berechtigt, wenn bei Geschäften zwischen einer in Indien ansässigen Person (resident) und einer nicht in Indien ansässigen Person (non resident) Bedingungen vereinbart werden, die aufgrund der Verbundenheit der beteiligten Personen dazu führt, daß bei der in Indien ansässigen Person entwe-

³⁴⁷In einigen Ländern wie Australien, Großbritannien, Niederlande und Österreich wird die OECD-Studie unmittelbar angewendet, während Frankreich und die USA den Bericht nicht in ihre bereits bestehenden Regelwerke zur Einkunftsabgrenzung integriert, vgl. Popkes (1990), S. 750 ff

³⁴⁸"Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen", im folgenden als OECD-Bericht zitiert

³⁴⁹BdF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl. 1983, S. 218

³⁵⁰Vgl. Becker H. (1994), S. 952

³⁵¹Vgl. Fischer/Warneke (1998), S. 101

der kein Gewinn oder ein geringerer als der gewöhnliche Gewinn, der bei diesen Geschäften erzielt werden könnte, realisiert wird. Ist die indische Finanzverwaltung dieser Ansicht, so kann sie eine Gewinnschätzung nach Rules 10 und 11 vornehmen. Danach werden die Gewinne wie folgt ermittelt und festgesetzt:

- a) Ein von der Finanzbehörde als angemessen erachteter Prozentsatz vom realisierten Umsatz oder
- b) ein vom weltweiten Gewinn nach dem Verhältnis der Einnahmen in Indien zu den Gesamteinnahmen berechneter Gewinn oder
- c) ein von der Finanzbehörde unter Zugrundelegung einer angemessenen Methode berechneter Gewinn.

Zur Ermittlung des angemessenen Prozentsatzes (reasonable percentage) sind bestimmte Faktoren wie die Art des Geschäfts, Rendite des ausländischen Unternehmens, die übliche Rendite in diesem Geschäftsbereich und die in Indien ausgeübten Funktionen zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des Gewinns nach dem Verhältnis der Einnahmen in Indien zu den Gesamteinnahmen wird das weltweite Einkommen nach indischem Recht ermittelt.

Neben den nationalen Vorschriften enthält das neue DBA Indien in Art. 9 eine Berichtigungsvorschrift, die identisch ist mit Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens. Durch die Übernahme der OECD-MA-Fassung wird die Planungssicherheit für deutsche Unternehmen erhöht, da im DBA von 1984 die in Art. IV vorgesehene Regelung zur Gewinnkorrektur sinngemäß dem indischen Steuerrecht entnommen (Sec. 92 ITA) war. Danach konnte die jeweilige Finanzverwaltung auf der Grundlage eines angemessenen Gewinns eine Korrektur vornehmen, wenn aufgrund der engen Verbindungen zwischen den beteiligten Personen die Geschäftsbeziehung so gestaltet ist, daß Geschäfte für die im benachteiligten Staat ansässige Person entweder keinen oder einen geringeren als den **gewöhnlichen** Gewinn abwerfen, der bei

diesen Geschäften unter normalen Bedingungen hätte erzielt werden
können.

Gegenüberstellung der Regelung in der neuen (Art. 9) und in der alten Fassung (Art. IV)

| | alte Regelung | neue Regelung |
|---|--|--|
| • Berichtigungssubjekte | Personen, die enge Verbindung aufweisen | verbundene Unternehmen |
| • Form der Verbundenheit | Geschäftstätigkeit zwischen zwei Personen und deren enge Verbindung ³⁵² | Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens |
| • Einwirkungsmöglichkeit auf die Geschäftsbedingungen | Geschäftsbeziehungen | kaufmännische und finanzielle Beziehungen |
| • Gewinnberichtigung und Besteuerung | Besteuerung angemessener Gewinne ³⁵³ | Zurechnung nach dem arm's-length-Prinzip |

Die Abgrenzungsregelung im DBA begründet unmittelbar keine Steuerpflicht (self executing-Wirkung)³⁵⁴. Sie räumt vielmehr dem Sitzstaat des Unternehmens, dessen Gewinn verkürzt wurde, eine Ermächtigung zur Korrektur ein³⁵⁵. Die große Bedeutung der Abgrenzungsregelung im DBA liegt in der Begrenzung der Reichweite der nationalen Berichtigungsvorschriften durch den beiderseits verbindlichen Maßstab des Fremdvergleichs³⁵⁶.

2.2 Voraussetzungen und Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise

Nachdem bereits mehrfach ausgeführt wurde, daß Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen angemessen sein müssen, um von den beteiligten Finanzverwaltungen anerkannt zu werden, wird in

³⁵² Da lediglich die Geschäftstätigkeit zwischen zwei Personen und deren enge Verbindung als Voraussetzung für die Annahme der Verbundenheit verlangt wird, vertritt Vogel (1996, Art. 9 Rz. 52) die Auffassung, daß die Formulierung in der alten Fassung weiter ist als die in der neuen Fassung.

³⁵³ Obwohl hier nicht ausdrücklich auf das Verhalten unabhängiger Dritter abgestellt wird, ist diese Vorschrift dennoch mit dem Drittvergleich vereinbar, zur Problematik dieser Drittvergleichsmethode vgl. Abschn. 2.3.4.4.1.

³⁵⁴ BFH v. 12.3.1980, BStBl. 1980 II, S: 531

³⁵⁵ Vgl. Vogel (1996), Art. 9 Rz. 7

³⁵⁶ Vgl. Schaumburg (1998), S. 918

diesem Abschnitt erläutert, wie steuerlich angemessene Verrechnungspreise ermittelt werden können.

2.2.1 Fremdvergleichsgrundsatz

Um sicherzustellen, daß die Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen nicht durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen beeinflusst werden, ist nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs als Verrechnungspreis der Betrag anzusetzen, den Fremde für gleichartige Lieferungen oder Leistungen gezahlt hätten. Der Grundsatz des Fremdvergleichs ist trotz der unterschiedlichen Formulierungen sowohl im § 1 AStG als auch in Art. 9 DBA Indien bzw. in Sec. 92 ITA verankert. § 1 AStG bzw. Art. 9 DBA Indien stellt den Fremdvergleich auf Bedingungen ab, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, während Sec. 92 ITA einen Gewinnvergleich zugrunde legt. Im Ergebnis ist der Gewinn letztendlich von den vereinbarten Bedingungen abhängig, gleichwohl ist die Anwendung des Gewinnvergleichs problematisch³⁵⁷. Es handelt sich bei dem Grundsatz des Fremdvergleichs um einen sehr unbestimmten Maßstab zur Beurteilung der Angemessenheit. Diese hochabstrakte Formulierung muß für die verschiedenen Leistungen konkretisiert werden³⁵⁸. Grundsätzlich stehen zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise zwei Möglichkeiten zur Verfügung: die marktpreisorientierten und die kostenorientierten Verrechnungspreise. In der internationalen Praxis haben sich für Zwecke der Konkretisierung die sog. Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) herausgebildet, die auch von der deutschen Finanzverwaltung bei der Angemessenheitsprüfung zugrunde gelegt werden³⁵⁹.

2.2.2 Allgemeine Anforderungen des Fremdvergleichs

Bei der Festlegung der Verrechnungspreise ist grundsätzlich eine Einzelbeurteilung des jeweiligen Geschäftes zugrunde zu legen³⁶⁰. Auch

³⁵⁷Vgl. hierzu ausführlich Abschn. 2.3.3

³⁵⁸Vgl. Kussmaul, H. (1987), S. 683 f.

³⁵⁹Vgl. Tz. 2.2 der Verwaltungsgrundsätze, BStBl. 1983 I S. 218

³⁶⁰Vgl. Tz. 2.1.2 der Verwaltungsgrundsätze, BStBl. I 1983 I S. 221

die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze³⁶¹ sprechen in Tz. 1.36 eine Empfehlung an die nationalen Finanzverwaltungen aus, von der Transaktion auszugehen, wie sie von den verbundenen Unternehmen tatsächlich unternommen wurde. Eine Umqualifizierung bzw. Veränderung der Geschäftsabschlüsse wäre willkürlich und kann zu Doppelbelastungen führen³⁶².

Jeder Fremdvergleich ist darüber hinaus abhängig von der Vergleichbarkeit der Umstände der betreffenden Geschäftsbeziehung der verbundenen Unternehmen mit denen des Vergleichsobjekts. Merkmale für die Bestimmung der Vergleichbarkeit sind insbesondere:

- Eigenschaften von Waren und Dienstleistungen
- Umfang der Lieferungen und Dienstleistungen
- Funktionen, die von den beteiligten Unternehmen wahrgenommen werden (z.B. Herstellung, Montage, Design, Forschung & Entwicklung, Einkauf, Vertrieb)³⁶³
- Risiken, die von den beteiligten Unternehmen wahrgenommen werden (z.B. Marktrisiken, Verlustrisiken)³⁶⁴
- Informationslage im Zeitpunkt der Vereinbarung³⁶⁵
- Marktverhältnisse, unter denen die Transaktion vorgenommen wird³⁶⁶
- Die unternehmerischen Zielsetzungen bzw. Geschäftsstrategien³⁶⁷

2.2.3 Arten des Fremdvergleichs

³⁶¹z.B. abgedruckt in Kuckhof/Schreiber (1997), Anhang 4

³⁶²Gleichwohl können die Finanzverwaltungen unter zwei bestimmten Voraussetzungen eine Umqualifizierung vornehmen, vgl. hierzu Tz. 1.37 des Diskussionsentwurfs.

³⁶³Vgl. hierzu Tz. 1.21 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze und Tz. 2.1.3 der Verwaltungsgrundsätze

³⁶⁴Vgl. hierzu Tz. 1.23 und 1.24 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁶⁵Entscheidend für die Angemessenheitsprüfung sind die Bedingungen im Zeitpunkt der Vereinbarung. Die Finanzverwaltung darf daher nicht ihr besseres, späteres Wissen zu Berichtigungen benutzen.

³⁶⁶Vgl. Tz. 2.1.5 der Verwaltungsgrundsätzen und Tz. 1.30 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁶⁷Es wird anerkannt, daß bestimmte Sondersituationen, wie z.B. Marktdurchdringung, -erweiterung oder -verteidigung die Preise und die Vergleichbarkeit beeinflussen können, vgl. Tz. 1.32 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen wird zwischen zwei unterschiedlichen methodischen Ansätzen differenziert, nämlich zwischen einem tatsächlichen und einem hypothetischen Vergleich³⁶⁸. Voraussetzung für den tatsächlichen Fremdvergleich ist die Existenz eines Marktpreises für die zu vergleichende Leistung zu einem bestimmten Zeitpunkt und auf einem bestimmten Markt. Sollte es an einer konkreten Vergleichsmöglichkeit zwischen unabhängigen Beteiligten fehlen, so ist der Fremdvergleich hypothetisch anzuwenden, d.h. auf der Basis "fiktiv ermittelbarer Daten"³⁶⁹. Das objektive Vergleichsobjekt muß in diesem Fall erst durch Simulation des Entscheidungsprozesses ermittelt werden, wobei im Rahmen der Simulation lediglich solche Einflüsse auf die Preisbildung zu eliminieren sind, die auf die Verflechtung der Unternehmen zurückzuführen sind. Als Maßstab des hypothetischen Fremdvergleichs wird die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters einer unabhängigen Gesellschaft erhoben³⁷⁰. Aufgrund der Tatsache, daß sich der tatsächliche Fremdvergleich an tatsächlich feststellbaren Marktdaten orientiert, ist er dem hypothetischen Fremdvergleich vorzuziehen.³⁷¹

2.2.4 Die Standardmethoden

Zur Konkretisierung des Fremdvergleichs haben sich in der internationalen Praxis die sog. Standardmethoden herausgebildet. Die deutsche Finanzverwaltung sieht in den drei Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) die wichtigsten Verfahren zur Prüfung von Verrechnungspreisen³⁷². Eine Rangfolge bei der Anwendung der Standardmethoden ist nicht vorgesehen. Da es keine gesetzliche Festlegung bei der Auswahl der Methoden gibt, kann der Steuerpflichtige neben den drei Standardmethoden auch andere Methoden zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises wählen³⁷³. Auch die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze erlauben in Tz. 2.49 den Steuerpflichtigen, andere Methoden als die Standardmethoden anzuwenden. Dies

³⁶⁸Vgl. Baumhoff in Mössner (1998), S. 396

³⁶⁹Baumhoff in Mössner (1998), S. 398

³⁷⁰Vgl. Tz. 2.1.8 der Verwaltungsgrundsätze

³⁷¹Vgl. Schaumburg (1998), S. 926

³⁷²Vgl. Tz. 2.2.2 bis 2.2.4 der Verwaltungsgrundsätze

³⁷³Vgl. hierzu Tz. 2.4.3 und 2.4.6 der Verwaltungsgrundsätze

gilt allerdings nur für den Steuerpflichtigen und nicht für die beteiligten Finanzverwaltungen³⁷⁴. Auch hier ist eine Rangfolge zwischen den Methoden nicht vorgegeben. Darüber hinaus braucht der Steuerpflichtige nur eine Methode anzuwenden. Untersuchungen aus den USA haben gezeigt, daß die Anwendungshäufigkeit der einzelnen Methoden in der Praxis sehr unterschiedlich ist. So entfallen auf die Preisvergleichsmethode 27% der Fälle, auf die Wiederverkaufsmethode 12%, auf die Kostenaufschlagsmethode 25% und auf andere Methoden 36%³⁷⁵.

2.2.4.1 Preisvergleichsmethode

Im Rahmen der Preisvergleichsmethode wird der Fremdvergleichspreis durch Vergleich der Preise bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen mit den Preisen bei Geschäften zwischen unverbundenen Unternehmen ermittelt. Es wird dabei zwischen folgenden Formen des Preisvergleichs unterschieden³⁷⁶:

- der äußere und innere Preisvergleich
- der direkte und indirekte Preisvergleich

Beim äußeren Preisvergleich werden die von den Unternehmungen festgesetzten Verrechnungspreise mit Marktpreisen verglichen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen unter voneinander unabhängigen Dritten festgestellt werden³⁷⁷. Beim inneren Preisvergleich werden die Preise für Vergleichszwecke zugrunde gelegt, die das Unternehmen mit einem fremden Dritten vereinbart hat. Der innere Preisvergleich ist nur dann anwendbar, wenn Waren sowohl an konzerninterne als auch an konzernexterne Abnehmer geliefert werden. Sowohl der äußere als auch der innere Preisvergleich setzen voraus, daß die zu vergleichenden Geschäftsbeziehungen miteinander vergleichbar sind. Stimmen die Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen mit den Geschäftsbeziehungen am Markt überein, so liegt ein direkter Preisvergleich vor. Sind Korrekturen in Form von Zu- oder Abschlägen auf den Fremdpreis

³⁷⁴Vgl. hierzu auch Kroppen H. -C.(1995), S. 18

³⁷⁵Vgl. Kroppen H. -C.(1995), S. 17

³⁷⁶Vgl. Tz. 2.2.2 der Verwaltungsgrundsätze

³⁷⁷Vgl. Tz. 2.2.2 der Verwaltungsgrundsätze

erforderlich, um die Vergleichbarkeit herzustellen, so spricht man vom sog. indirekten Preisvergleich. In Tz. 2.7 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze wird die Preisvergleichsmethode als vorzugswürdig angesehen, wenn sie anwendbar ist. Es wird daher empfohlen, jede Anstrengung zur Herstellung der Vergleichbarkeit zu unternehmen, damit diese Methode angewendet werden kann.

2.2.4.2 Wiederverkaufspreismethode

Wenn ein Preisvergleich nicht durchgeführt werden kann, weil die Lieferungen und Leistungen nur innerhalb des Konzerns erfolgen, dann kann der Wiederverkaufspreis des konzernzugehörigen Verkäufers eine geeignete Vergleichsgrundlage darstellen. Bei der Wiederverkaufspreismethode ergibt sich der Verrechnungspreis aus dem Verkaufspreis an externe Dritte nach Abzug der relevanten Selbstkosten des Wiederverkäufers und einer angemessenen Gewinnspanne entsprechend der übernommenen Risiken und Funktionen des konzernzugehörigen Wiederverkäufers. Dementsprechend werden den zwischengeschalteten, funktionslosen Gesellschaften einer Vertriebskette, die oft in steuerlich besonders günstigen Regionen ansässig sind, keine Margen zugebilligt³⁷⁸. Zur Bestimmung der angemessenen Gewinnspanne wird auf die Handelsspanne branchenzugehöriger Unternehmen, die Waren von fremden Dritten beziehen und an andere Dritte verkaufen, oder auf die durchschnittliche Handelsspanne des betreffenden Industriezweiges oder auf die Handelsspanne des Wiederverkäufers für vergleichbare Leistungen (interner Betriebsvergleich) zurückgegriffen³⁷⁹. Diese Methode wird in der Regel bei Vertriebsgesellschaften angewandt und kann nur dort zu einem Erfolg führen, weil die Identität zwischen der internen Lieferung und der an externe Abnehmer abgegebenen Lieferung gewahrt werden kann. Bei konzerninterner Lieferung von Halbfertigfabrikaten sind zur Herstellung des Endproduktes dagegen noch umfangreiche Be- und/oder Verarbeitungsschritte notwendig, so daß zwischen der internen Lieferung und der an externe Abnehmer abgegebenen Lieferung keine Identität mehr gegeben ist.

³⁷⁸Vgl. Tz. 2.2.3 der Verwaltungsgrundsätze und Tz. 2. der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁷⁹Vgl. Becker, H. (1983), S. 12/51

Gleichwohl ist die Wiederverkaufspreismethode auch für Unternehmen anwendbar, die Veredelungstätigkeiten ausüben³⁸⁰.

Darüber hinaus ist für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode der Zeitraum zwischen Einkauf und Verkauf von entscheidender Bedeutung. Die Wiederverkaufspreismethode ist nur dann eine geeignete Grundlage zur Überprüfung konzerninterner Verrechnungspreise, wenn der Wiederverkaufspreis nur kurze Zeit vor oder nach dem Zeitpunkt des nichtfreien Verkaufs erzielt wurde³⁸¹.

2.2.4.3 Kostenaufschlagsmethode

Im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode bzw. zur Wiederverkaufspreismethode wird der Vergleichspreis bei der Kostenaufschlagsmethode nicht aus einem Marktpreis abgeleitet. Ausgangspunkt für die Ermittlung des Fremdvergleichspreises mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode sind die Selbstkosten des Herstellers bzw. Leistenden. Auf diesen Betrag ist dann ein betriebs- oder branchenüblicher Gewinnzuschlag hinzuzurechnen³⁸².

Die Kostenaufschlagsmethode ist anwendbar bei nicht marktgängigen Leistungen, insbesondere bei Einzelanfertigungen, beim Erwerb von Halbfertigerzeugnissen oder bei der Verteilung zentraler Kosten. Das Hauptproblem bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist die Bestimmung der relevanten Kosten. Nach den Verwaltungsgrundsätzen werden die Kosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, "die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder - wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden - die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen"³⁸³. Durch den Verweis auf die betriebswirtschaftlichen Methoden ist zu klären, ob die Kalkulation auf der Basis von Plankosten oder auf der Basis von Ist-Kosten durchgeführt werden soll. Für die Orientierung der Kalkulation auf Plankosten-Basis

³⁸⁰Vgl. Tz. 2.2.3 der Verwaltungsgrundsätze und Tz. 2.22 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁸¹Vgl. Tz. 2.23 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁸²Vgl. Tz. 2.2.4 der Verwaltungsgrundsätze

³⁸³Tz. 2.2.4 der Verwaltungsgrundsätze

spricht die Tatsache, daß für die Vergleichbarkeit der Verhältnisse die Informationslage im Zeitpunkt der Vereinbarung maßgebend ist.

Des weiteren ist noch zu klären, welche Kosten in die Kalkulation einzubeziehen sind. Grundsätzlich stellt zunächst der Ansatz von Vollkosten im Sinne voller Selbstkosten eine sinnvolle Lösung dar³⁸⁴. Gleichwohl ist der Ansatz von Teilkosten zulässig, der zwar unterhalb der Vollkosten liegt, aber noch einen positiven Deckungsbeitrag erzielt, wenn nachgewiesen werden kann, daß nicht zu einem höheren Preis am Markt verkauft werden konnte³⁸⁵. Es wird in der Literatur die Auffassung vertreten, daß bei einer vorübergehenden Unterbeschäftigung der Ansatz von "Kostendeckungsbeitragspreisen" ebenfalls möglich ist, weil in diesem Fall auch ein fremder Dritter bereit wäre, die Produktion gegen einen Kostendeckungsbeitrag auszulasten³⁸⁶.

2.2.4.4 Andere Methoden

Im Gegensatz zu den Standardmethoden, die dem Grundsatz der Einzelfallbetrachtung folgen, werden andere Methoden als die transaktionsbezogenen Methoden dann relevant, wenn vergleichbare Geschäfte nicht vorliegen. Es handelt sich bei den anderen Methoden im wesentlichen um sog. gewinnorientierte Methoden. Die Höhe des Gewinns eines verbundenen Unternehmens kann ein geeigneter Indikator dafür sein, ob die diesem Gewinn zugrundeliegenden Geschäfte unter anderen Bedingungen durchgeführt wurden, als sie zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen gegolten hätten³⁸⁷. Der Gewinn des verbundenen Unternehmens ist insbesondere abhängig von den ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken. Gleichwohl können solche Methoden nur als allerletzte Möglichkeit angewendet werden³⁸⁸. Es werden in diesem Zusammenhang in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen (Kapitel III "Other Methods") zwei Gewinnmethoden diskutiert: die Gewinnaufteilungsmethode und die Gewinnvergleichsmethode.

³⁸⁴Vgl. Kußmaul (1987), S. 686 und die dort in Fn. 86 zitierte Literatur

³⁸⁵Vgl. Tz. 2.44 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁸⁶Vgl. Kroppen H. -C.(1995), S. 22 und Klein/Nohl/Zschiegner/Klein (1983), S. 112

³⁸⁷Vgl. Tz. 3.2 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁸⁸Vgl. Tz. 3.2 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze sowie die Tz. 2.4.5 und 2.4.6. der Verwaltungsgrundsätze

2.2.4.4.1 Gewinnaufteilungsmethode

Nach der Gewinnaufteilungsmethode, die für sehr eng miteinander verbundene Geschäfte³⁸⁹ oder für die Gesamtaktivität einer stark spezialisierten Tochtergesellschaft in Betracht kommt, ergibt sich der Verrechnungspreis aus der Aufteilung des aus einem Leistungsbündel stammenden Gewinns auf die beteiligten verbundenen Unternehmen entsprechend der übernommenen Funktionen und getragenen Risiken. Der Beitrag jedes Unternehmens wird soweit wie möglich anhand von verfügbaren externen Marktdaten bewertet. Bei dem aufzuteilenden Gewinn kann es sich entweder um den Gesamtgewinn aus den Geschäften oder um einen Restgewinn handeln, der den Teil des Gewinns darstellen soll, der sich nicht ohne weiteres einem der Beteiligten zuordnen läßt³⁹⁰. Auch hier dürfen bei der Aufteilung nur Informationen benutzt werden, die die beteiligten Unternehmen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hatten. Die Finanzverwaltung darf die tatsächlich erzielten Gewinne nicht als Maßstab für die Aufteilung benutzen, weil auch fremde Dritte dies nicht vereinbaren würden³⁹¹.

Durch die Anwendung externer Marktdaten bei der Aufteilung des Gewinns erfüllt die Gewinnaufteilungsmethode den Fremdvergleichsgrundsatz insofern, als sie widerspiegelt, wie unabhängige Unternehmen unter den gleichen Umständen gehandelt hätten³⁹². Richtig angewendet, d.h. die Aufteilung des Gewinns muß auf Fremdvergleichsgrundsätzen beruhen, bietet die Gewinnaufteilungsmethode darüber hinaus den Vorteil, "daß niemals mehr als 100% des Gesamtgewinns der verbundenen Unternehmen besteuert werden"³⁹³ und somit eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Im Vergleich zu der noch

³⁸⁹z.B. im internationalen Anlagenbaugeschäft wird als erbrachte Leistung die funktionierende Anlage angesehen und wird in der Regel auch nur ein Vertragspreis für die Anlage vereinbart. Eine funktionierende Anlage setzt sich jedoch aus vielen von unterschiedlichen Unternehmen erbrachten Teilleistungen zusammen. Das inländische Unternehmen liefert z.B. die Hardware und Engineering, während das verbundene Unternehmen im Projektstaat verantwortlich ist für den lokalen Teil (Montage, Zukäufe), vgl. hierzu ausführlich Teil 4, Kap. C. Weitere Anwendungsbeispiele der Gewinnaufteilungsmethode sind bei Lizenzverträgen und Geschäften in Form des Global Trading zu finden, vgl. hierzu Portner, R. (1995), S. 356-360.

³⁹⁰Vgl. Tz. 3.5 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁹¹Vgl. Tz. 3.12 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁹²Zweifel an der Erfüllung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die Gewinnaufteilungsmethode hat Kroppen H. -C. (1995), S. 25

³⁹³Rädler A. J. DB (1995), S. 110

zu erörternden Gewinnvergleichsmethode beruht die Gewinnaufteilungsmethode auf tatsächlichen Transaktionen und dem daraus erwarteten Gewinn und nicht auf einen Idealgewinn. Dementsprechend ist der Forderung Rädlers zuzustimmen, die Gewinnaufteilungsmethode nicht in den "gleichen Topf" mit der Gewinnvergleichsmethode zu werfen³⁹⁴. Gleichwohl muß berücksichtigt werden, daß in der Regel unabhängige Unternehmen Preise vereinbaren und nicht Gewinne aufteilen, so daß eine Gleichstellung mit den Standardmethoden nicht gerechtfertigt ist³⁹⁵.

2.2.4.4.2 Gewinnvergleichsmethode

Als Maßstab für die Angemessenheitsprüfung werden bei der Gewinnvergleichsmethode Gewinne von vergleichbaren Drittunternehmen in Form von Umsatzrendite oder Kapitalverzinsung herangezogen. Damit ist die Verbindung zu den Geschäftsvorfällen nicht mehr gegeben. Nach der Gewinnvergleichsmethode wird also ein bestimmter Gewinn aus dem Vergleich zu anderen Unternehmen unterstellt, auch wenn dieser Gewinn bedingt durch andere Faktoren nicht erzielt wird, die entweder keine oder nur geringe direkte Auswirkung auf den Preis haben³⁹⁶. So können z.B. zwei Unternehmen zu gleichen Bedingungen einkaufen und trotzdem unterschiedliche Gewinne erzielen, weil das eine Unternehmen effizienter arbeitet als das andere Unternehmen³⁹⁷. Aufgrund dieser Mängel wenden die meisten Staaten die Gewinnvergleichsmethode nur als letztes Mittel an. Die Aufnahme dieser Methode in den Bericht beruht offensichtlich auf einem Kompromiß, weil ansonsten die USA dem Bericht nicht zugestimmt hätte.

Art. IV [Korrektur von Gewinnverlagerungen] DBA Indien von 1984 bzw. Sec. 92 ITA entspricht in seinem Wortlaut der Gewinnvergleichsmethode. Es wird in diesen Vorschriften im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht auf einen Vergleich der Preise oder Bedingungen, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wä-

³⁹⁴Rädler A. J. DB (1995), S. 110; Als Topf wird hier vermutlich die Zuordnung zu den gewinnorientierten Methoden verstanden.

³⁹⁵Becker H. (1995), S. 1045 bezeichnet die Gewinnverteilungsmethode als einen Grenzfall.

³⁹⁶Vgl. Tz. 3.29 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

³⁹⁷Vgl. Kroppen H. -C. (1995), S. 27

ren, abgestellt. Es wird vielmehr der Gewinn aus dem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen mit dem Gewinn, der aus diesen Geschäften erzielt werden könnte, verglichen.

Mit der Übernahme des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in das neue DBA Indien kann davon ausgegangen werden, daß in Zukunft bei Überprüfung der Verrechnungspreise nicht auf einen Gewinnvergleich abgestellt wird, sondern auf die unter unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen.

2.3 Steuerplanungstrategie

Aufgrund der unterschiedlichen nationalen Abgrenzungsregelungen ist es für Unternehmen sehr schwierig, bereits im Planungsstadium Preise zu ermitteln, die der späteren Überprüfung durch die Finanzverwaltungen der beteiligten Staaten standhalten. Kommt es zu einer Verrechnungspreiskorrektur, z.B. durch den deutschen Fiskus im Rahmen der Betriebsprüfung, ohne daß der indische Fiskus entsprechend korrigiert, so führt dies zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Die Gefahr einer einseitigen Ergebniskorrektur ist in diesem Fall als sehr hoch einzuschätzen, da eine Gegenberichtigungsvorschrift iSd. Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen nicht im DBA Indien verankert ist. Im Fall einer einseitigen Ergebniskorrektur kann der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Indien³⁹⁸ beantragen. Im Wege diplomatischer Verhandlungen versucht das Bundesministerium der Finanzen mit dem indischen Fiskus eine Einigung über die Gewinnabgrenzung zu erzielen. Kommt es im Rahmen der Verhandlungen zu keiner Einigung, so bleibt es bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Um das steuerliche Risiko einer einseitigen Ergebniskorrektur zu minimieren, sollte sich jede unternehmensindividuelle Verrechnungspreis-Planung zunächst an betriebswirtschaftlichen Kriterien und an den Marktverhältnissen -sofern vorhanden- orientieren. Gestaltungsspielräume für Gewinnverlagerungen ergeben sich dadurch, daß es keinen exakten angemessenen Verrechnungspreis gibt³⁹⁹. Der nach betriebswirtschaftlichen Kriterien oder nach Marktverhältnissen ange-

³⁹⁸entspricht im wesentlichen Art. 25 im OECD-MA

³⁹⁹Nur wenn die Voraussetzungen des theoretischen Modells des **vollkommenen Marktes** (z.B. homogenes Produkt, gleicher Informationsstand aller Marktteilnehmer) vorliegen, gibt es einen einzigen Marktpreis. Aufgrund der Unvollkommenheit der Märkte ist ein mathematisch exaktes Ergebnis nicht möglich.

messene Verrechnungspreis bewegt sich vielmehr in einer gewissen Bandbreite. Ein Ergebnisrahmen kann auch durch die Anwendung verschiedener anerkannter Methoden entstehen, weil jede Methode zu unterschiedlichen Ergebnissen führt. Je nach Zielsetzung kann entweder der höhere oder der niedrigere mögliche Verrechnungspreis angesetzt werden. Unter der Annahme, daß sich der Verrechnungspreis in einem bestimmten angemessenen Rahmen nicht exakt ermitteln läßt und daher von der Geschäftsleitung nach eigenem Ermessen festgesetzt werden kann, kann der Verrechnungspreis als Funktion in Abhängigkeit von der Steuerbelastung einerseits und von der Zollbelastung beim Grenzübertritt der Waren andererseits bestimmt werden.

Ausgangspunkt für steuerplanerische Überlegungen ist daher zum einen die Gesamtbelastung des Konzerngewinns. Die Gesamtbelastung des Konzerngewinns auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft kann jedoch von der Belastung auf der Ebene der Gesellschafter abweichen. Des weiteren muß auf der Ebene der inländischen Gesellschaft differenziert werden, ob die bei der indischen Tochtergesellschaft anfallenden Gewinne reinvestiert werden oder an die inländische Gesellschaft ausgeschüttet werden sollen. Es ergeben sich somit drei Ausgangssituationen mit jeweils unterschiedlichen Steuerbelastungen in Abhängigkeit von der Verwendung des Konzerngewinns. Es muß daher unter Berücksichtigung der Gesamtbelastung des Konzerngewinns untersucht werden, in welcher Richtung eine in einem gewissen Rahmen begrenzte Gewinnverlagerung vorteilhaft ist.

2.3.1 Steuerplanungsmodell

Für die Untersuchung soll von folgenden Prämissen ausgegangen werden:

- Das inländische Unternehmen liefert Halbfertigfabrikate an das indische Unternehmen, die in Indien zusammenmontiert und an Dritte verkauft werden⁴⁰⁰.

⁴⁰⁰Diese Fallgestaltung ist durchaus praxisrelevant, da für bestimmte Endprodukte Einfuhrverbote bestehen, und weil dadurch bestimmte local content Bestimmungen erfüllt werden können.

- Die Herstellungskosten der Halbfertigfabrikate betragen 500 DM. Die Kosten für die Montage durch das indische Unternehmen fallen in Höhe von 100 DM an. Das Fertigprodukt wird für 1.000 DM an Dritte verkauft. Der Konzerngewinn (G_K) beträgt somit 400 DM und setzt sich zusammen aus den noch zu bestimmenden Gewinnen im Inland (G_D) und in Indien (G_I).
- Die integrierte ertragsteuerliche Belastung in Indien liegt bei 35% und im Inland bei 38%⁴⁰¹. Im Fall einer Ausschüttung aus Indien wird eine Kapitalertragsteuer von 10% erhoben, die im Inland nicht angerechnet werden kann, weil die im Inland vereinnahmte Dividende steuerfrei ist. Der Einkommensteuersatz der Gesellschafter soll bei 40% liegen.

2.3.2 Gesamtsteuerbelastung der Ausgangssituationen

- Werden die bei der indischen Gesellschaft anfallenden Gewinne thesauriert bzw. in Indien reinvestiert, so ergibt sich die Gesamtbelastung des Konzerngewinns wie folgt:

$$\begin{array}{ll} (1) S_K = 0,35 G_I + 0,38 G_D & \text{bzw. nach Umformung} \\ (2) S_K = - 0,03 G_I + 0,38 G_K & \text{mit } 0 \leq G_I \leq G_K^{402}; G_I + G_D = G_K \end{array}$$

Da G_K eine Konstante ist, läßt sich aus der Gleichung (2) ablesen, daß eine Erhöhung von G_I um eine Einheit zu einer Reduzierung der Gesamtbelastung um 0,03 Einheiten führt. Das bedeutet, daß es vorteilhaft ist, G_I in einem zulässigen, angemessenen Rahmen zu erhöhen. Die maximale Belastung in Höhe von $0,38 \cdot G_K$ wird erreicht, wenn $G_I = 0$ ist. Eine Erhöhung von G_I durch einen niedrigen Verrechnungspreis hat darüber hinaus den Vorteil, daß die Zollbelastung beim Import der Halbfertigerzeugnisse vermindert wird. Je niedriger der Verrechnungspreis in diesem Fall angesetzt wird, desto vorteilhafter ist es sowohl unter dem Aspekt der Steuerbelastung als auch im Hinblick auf die Zollbelastung.

- Werden die bei der indischen Gesellschaft anfallenden Gewinne an das inländische Unternehmen ausgeschüttet und hier thesauriert bzw.

⁴⁰¹Hebesatz = 400%; aus Vereinfachungsgründen wird der SolZ nicht einbezogen.

⁴⁰²Es muß berücksichtigt werden, daß es sich hier um das mathematisch zulässige Intervall handelt.

reinvestiert, so läßt sich die Gesamtbelastung in diesem Fall wie folgt ableiten:

$$(3) S_K = 0,415 G_I + 0,38 G_D \quad \text{bzw. nach Umformung}$$
$$(4) S_K = 0,035 G_I + 0,38 G_K$$

Die indische Belastung setzt sich aus der Körperschaftsteuer- und der Kapitalertragsteuerbelastung zusammen (0,35 + 0,065). Im Gegensatz zum Thesaurierungsfall führt gemäß Gleichung (4) eine Erhöhung von G_I um eine Einheit zu einer Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung um 0,035 Einheit. Es ist in diesem Fall also vorteilhaft, möglichst hohe Gewinne im Inland entstehen zu lassen.

• Ist das inländische Unternehmen bestrebt, erzielte Gewinne vollständig an die Anteilseigner auszuschütten, so ist mit folgender Gesamtbelastung zu rechnen:

$$(5) S_K = 0,415 G_I + (1-0,415)G_I \cdot 0,5 \times 0,4 + 0,38G_D$$

bzw. nach Umformung

$$(6) S_K = 0,152 G_I + 0,38 G_K$$

Auch hier führt gemäß Gleichung (6) eine Erhöhung von G_I um eine Einheit zu einer Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung um 0,152 Einheit. Es ist in diesem Fall also vorteilhaft, möglichst hohe Gewinne im Inland entstehen zu lassen, um insb. die Doppelbelastung der in Indien erzielten Gewinne auf der Ebene der Gesellschafter zu reduzieren bzw. zu vermeiden. In Gleichung (6) wurde unterstellt, daß der Durchschnittssteuersatz der Anteilseigner bei 40% liegt. Die aufgrund von Gleichung (6) getroffene Aussage kann daher möglicherweise nicht zutreffen, wenn andere Durchschnittssteuersätze vorliegen. Im folgenden soll gezeigt werden, daß die aufgrund von Gleichung (6) getroffene Aussage generell unabhängig von den Durchschnittssteuersätzen zutreffend ist.

$$(7) S_K = S_K = 0,415 G_I + (1-0,415)G_I \cdot 0,5 \times s + 0,38G_D$$

mit s =Durchschnittssteuersatz
bzw. nach Umformungen

$$(8) S_K = 0,035G_I + 0,2925 G_I s + 0,38G_K$$

Aus Gleichung (8) ist ersichtlich, daß sofern s positiv ist, was immer der Fall ist, eine Gewinnverlagerung nach Indien zu einer Erhöhung der Gesamtbelastung führt. Somit ist die aufgrund von Gleichung (6) getroffene Vorteilhaftigkeitsaussage auch für alle andere als im Modell angenommene Durchschnittssteuersätze gültig.

Im Gegensatz zum Thesaurierungsfall ist hier eine Reduzierung der Gesamtsteuerbelastung nur durch eine Erhöhung der Verrechnungspreise zu erreichen. Allerdings wird durch die hohen Verrechnungspreise auch die Zollbelastung erhöht. Eine Erhöhung der Verrechnungspreise ist daher nur solange sinnvoll, wie die durch die Erhöhung der Verrechnungspreise ausgelöste zusätzliche Zollbelastung geringer ist als die eingesparte Steuerbelastung. Der Zusammenhang zwischen Zollbelastung und Gewinnsteuerbelastung im In- und Ausland kann für den Fall, daß die empfangende Einheit höher besteuert wird als die liefernde Einheit formal wie folgt abgebildet werden⁴⁰³:

$$(9) s_I * E + s_L * E * Z - E * Z = s_{LE} E$$

mit: s_L = Gewinnsteuerbelastung der empfangenden Einheit
 s_{LE} = Gewinnsteuerbelastung der liefernden Einheit
 E = Differenz zwischen dem niedrigen Verrechnungspreis und dem wirtschaftlich angemessenen Verrechnungspreis
 Z = Gesamte Zollbelastung bei der Einfuhr von Waren. Z ist eine abzugsfähige Betriebsausgabe.

Löst man die Gleichung (9) nach Z auf, so läßt sich bei gegebenen Steuersätzen ableiten, wie hoch der Einfuhrzoll sein kann, damit eine Gewinnverlagerung noch vorteilhaft ist. Z wird in der Literatur auch als Gleichgewichtszollsatz bezeichnet⁴⁰⁴.

⁴⁰³Vgl. hierzu auch Kormann (1972), S. 163

⁴⁰⁴Vgl. Kormann (1972), S. 163

$$(10) Z = \frac{s_I - s_D}{1 - s_I} \quad \text{mit } s_I > s_D$$

Der für das Fiskaljahr 1998/99 höchstmögliche indische Zollsatz liegt bei 45%⁴⁰⁵ zuzüglich Ergänzungszölle und Zusatzzölle. Es kann aufgrund der Datenkonstellation keine eindeutige Empfehlung hinsichtlich des Einflusses der Zollbelastung im Rahmen der Verrechnungspreisgestaltung ausgesprochen werden. Es empfiehlt sich, den Gleichgewichtszollsatz im Einzelfall zu ermitteln und mit dem tatsächlich geltenden Zollsatz zu vergleichen.

2.3.3 Vorgehensweise zur Minimierung der Doppelbesteuerungsrisiken

Angenommen, das Unternehmen will aufgrund der hier aufgezeigten Gesamtbelastung in Abhängigkeit der in Indien anfallenden Gewinne einen möglichst hohen Gewinn in Indien ausweisen, um die Gesamtbelastung des Konzerngewinns zu reduzieren, so muß zunächst im Rahmen der Verrechnungspreisgestaltung überprüft werden, ob die angestrebten Verrechnungspreise den Verwaltungsgrundsätzen entsprechen, um mögliche Verrechnungspreiskorrekturen zu vermeiden. Zwar sind die Verwaltungsgrundsätze entsprechend ihrer Rechtsnatur nur für die Finanzverwaltung der Bundesrepublik bindend, gleichwohl sollte der Steuerpflichtige sich in diesem Fall daran orientieren, um Konflikte mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Sollte das Ergebnis der Überprüfung positiv ausfallen, so ist damit zu rechnen, daß die zur gewünschten Aufteilung des Konzerngewinns angesetzten Verrechnungspreise späteren Überprüfungen durch die beteiligte Finanzverwaltung standhalten. Es wird hiervon ausgegangen, daß die indische Finanzverwaltung den in Indien entstehenden Gewinn akzeptiert. Sollte das Ergebnis der Überprüfung negativ ausfallen, so muß in einem zweiten Schritt untersucht werden, ob die Bestimmungen in Art. 9 DBA Indien die nationalen Vorschriften einschränken. Eine Erweiterung des Besteuerungsanspruchs durch die DBA-Bestimmungen ist nach h.M. nicht zulässig, da ein DBA nur die Verteilung der Steuerquellen regelt⁴⁰⁶.

⁴⁰⁵Vgl. Nachrichten für Außenhandel vom 9.3.1999

⁴⁰⁶Vgl. BFH v. 12.3.1980, BStBl. 1980 II S. 531

Ist das Unternehmen dagegen bestrebt, Gewinne im Inland zu realisieren, so muß zunächst geprüft werden, ob die Gewinnabgrenzung den indischen Verhältnissen entspricht. Sollte das Ergebnis der Überprüfung negativ ausfallen, so muß auch hier in einem zweiten Schritt untersucht werden, ob die DBA-Bestimmungen die nationalen Vorschriften einschränken. Es kann hier zu einer Entfaltung der Schrankenwirkung des DBA kommen, weil bei der Anwendung des Fremdvergleichs Sec. 92 ITA iVm. Rules 10 und 11 auf einen Gewinnvergleich abstellt, während die DBA-Regelung eine Überprüfung vorsieht, ob die vereinbarten Bedingungen unter fremden Dritten üblich sind⁴⁰⁷. Obwohl die vereinbarten Bedingungen den Gewinn beeinflussen, kann es dennoch zu einer abweichenden Beurteilung kommen, weil neben den zwischen den beteiligten Personen vereinbarten Bedingungen andere Faktoren existieren, die den Gewinn mitbeeinflussen. So kann z.B. ein indisches Unternehmen unter Marktbedingungen Verluste erzielen, nur weil es nicht effizient arbeitet. Eine Anwendung der marktüblichen Rendite auf den Umsatz dieses Unternehmens würde zu einer ungerechtfertigten Besteuerung führen. Darüber hinaus sind die in Sec. 92 ITA normierten Tatbestände sehr vage formuliert und viel weiter gefaßt als die des DBA. So genügt als Indiz für verbundene Unternehmen bereits das Tätigen von Geschäften und die "enge Verbindung" zwischen den Beteiligten.

3. Grundzüge der Zollwertermittlung

3.1 Gesetzliche Grundlagen

Seit Anfang der 80er Jahre wenden alle Mitgliedstaaten des GATT (General Agreement on Tariffs and Trade - Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen) die Zollwertvorschriften des GATT-Zollwert-Kodexes an⁴⁰⁸. Indien ist seit dem 8.7.1948 Mitglied des GATT. In 1979 trat Indien dem Übereinkommen zur Durchführung des Art. VII des GATT (Zollwert) bei. Ziel des Zollwert-Kodexes ist es, den Welthandel durch ein gerechtes, einheitliches und neutrales System der Bewertung von

⁴⁰⁷Die Schrankenwirkung des alten DBA ist in diesem Fall unwahrscheinlich, da die DBA-Bestimmungen in Art. IV inhaltlich und vom Wortlaut her fast deckungsgleich mit Sec. 92 ITA sind.

⁴⁰⁸Nur noch wenige Staaten, darunter die Schweiz, verzollen grundsätzlich nach dem Gewicht.

Waren für Zollzwecke zu fördern, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt.

3.2 Bewertungsmethoden des GATT-Zollwertrechts

Bemessungsgrundlage für die Zollerhebung ist der sog. Zollwert. Insgesamt sieht der GATT-Zollwert-Kodex **sechs** Methoden mit einer streng hierarchischen Ordnung für die Ermittlung des Zollwertes vor.

3.2.1 Transaktionswertmethode (Methode 1)

Diese Methode ist in der Praxis die am häufigsten angewandte Bewertungsmethode. Danach ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, d.h. der für die Ware bei einer Lieferung zur Ausfuhr in das Einfuhrland vereinbarte und tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (Art. 1 GATT Zollwert-Kodex). Unter Zahlung ist die vollständige Zahlung zu verstehen, die der Käufer an den Verkäufer oder zu seinen Gunsten an eine dritte Person unmittelbar oder mittelbar zu entrichten hat. Die vollständige Zahlung umfaßt auch abgespaltene, in der Rechnung nicht ausgewiesene Teile des Kaufpreises.

Die Anerkennung des Rechnungspreises als Transaktionswert ist von folgenden Voraussetzungen abhängig:

1. Der Rechnungspreis muß sich auf einen **Verkauf** einer Ware (Kauf- oder Werklieferungsvertrag) **zur Ausfuhr** in das Einfuhrland beziehen. Nur eingeführte Waren sind zollpflichtig, nicht dagegen erst nach der Einfuhr entstehende Waren und auch keine Rechte und Dienstleistungen, die nicht in der eingeführten Ware verkörpert oder mit dieser bereits verknüpft sind.

Nur ein **Verkaufspreis** kann als Transaktionswert anerkannt werden. Ein Verkauf liegt vor, wenn der Käufer über die eingeführten Waren in eigenem Namen und für eigene Rechnung verfügen kann. Kein Verkauf liegt z.B. bei Werkverträgen, Leih- und Mietverträgen, Lieferungen an Zweigniederlassungen, Innenlieferungen innerhalb einer juristischen Person und bei Schenkungen vor. Auch Wareneinfuhren mit **Proforma-Rechnungen** werden nicht

als Kaufgeschäfte angesehen. Maßgebender Käufer kann nur sein, wer zollwertrechtlich Eigenhändler ist. Ob jemand Eigenhändler ist, ergibt sich aus der Würdigung der Gesamtumstände: Tragen von Risiken, z.B. Transportrisiko, Delkredererisiko, Absatzrisiko, Verlustrisiko, Lagerrisiko, etc. Erfüllt der Einführer diese Voraussetzungen nicht, dann gilt er als Vermittler. Bei Einschaltung eines Vermittlers (Agenten) ist der Preis als Zollwert anzumelden, der dem **Endkäufer** im Einfuhrland vom Vermittler in Rechnung gestellt wird. Die Vermittlerprovision erhöht also den Transaktionswert.

Schwierig ist auch die Rechtslage bei **Konsignationslieferungen**. Ist der **Endkäufer** bei der Einfuhr (maßgebender Zeitpunkt: Abgabe des Zollantrags) noch nicht bekannt, liegt auch kein **Verkauf zur Ausfuhr** in das Einfuhrland vor, d.h. der Rechnungspreis kann nicht als Transaktionswert und demzufolge nicht als Zollwert anerkannt werden. Nach allgemeiner Auffassung können Konsignationslieferungen einem Verkauf gleichgestellt werden, wenn der zu erwartende Kaufpreis anhand von Preislisten nachgewiesen werden kann.

2. Bezüglich der Verwendung oder des Gebrauchs der Waren durch den Käufer dürfen keine **Einschränkungen** bestehen, die sich wesentlich auf den Wert der Ware auswirken. Gesetzliche oder behördliche Einschränkungen im Einfuhrland oder Vereinbarungen über die Abgrenzung des Absatzgebietes des Käufers fallen nicht unter diese Einschränkungen.
3. Dem **Verkäufer** dürfen **keine Erlöse aus späteren Weiterverkäufen**, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren zufließen, die zum Zeitpunkt der Einfuhr nicht vertragsmäßig ermittelt und dem Rechnungspreis hinzugerechnet werden können.
4. Schließlich darf der Rechnungspreis nicht durch eine **geschäftliche Verbundenheit** zwischen Käufer und Verkäufer beeinflusst sein.

Die geschäftliche Verbundenheit der Geschäftspartner führt nicht

ohne weiteres zur Ablehnung des Rechnungswertes (Art. 1 Nr. 2). Erst wenn begründete Zweifel darüber vorliegen, daß die Verbundenheit den Preis beeinflußt hat, erfolgt eine nähere Untersuchung durch den Zoll. Zweifel daran, daß der dem verbundenen Käufer berechnete Preis zu niedrig ist, können z.B. begründet sein, wenn

- es sich um Preise handelt, zu denen die Waren offensichtlich nicht an Unabhängige verkauft werden würden,
- sich durch eine Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts herausstellt, daß der Preis nicht nach den branchenüblichen Kalkulationsgrundsätzen gebildet worden ist,
- die Handelsspanne beim Weiterverkauf unangemessen hoch ist,
- abweichende Preise für gleiche oder gleichartige Waren bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer bekannt sind.

Bestehen solche Zweifel und kann die Zollstelle diese nicht von sich aus beseitigen, so teilt sie dies dem Einführer mit und gibt ihm Gelegenheit, die Zweifel auszuräumen. Die Zweifel gelten als ausgeräumt, wenn der Zollstelle dargelegt werden kann, daß der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis einem der nachstehenden im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt festgestellten Vergleichswerte sehr nahekommt:

1. dem Zollwert bei Verkäufen gleicher oder gleichartiger Waren an **nicht verbundene** Käufer, z.B. durch Vorlage von allgemeinen Preislisten, oder
2. dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach der Deduktionswert-Methode festgesetzt wurde, oder
3. dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach der Additionswert-Methode festgesetzt wurde.

Ist auch nur eine der in den Ziff. 1 - 4 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, so kommt der Rechnungspreis als Bewertungsgrundlage **nicht in Betracht**.

3.2.2 Transaktionswert gleicher und gleichartiger Waren (Methode 2 und 3)

Besteht ein begründeter Verdacht dahingehend, daß der Transaktionswert wegen Verbundenheit der Transaktionspartner von demjenigen Wert abweicht, der zwischen unverbundenen Parteien vereinbart worden wäre, so wird zum Zwecke der Überprüfung ein fiktiver Transaktionswert für **gleiche Waren** (Methode 2)⁴⁰⁹ oder - falls gleiche Waren nicht gefunden werden - für **gleichartige Waren** (Methode 3)⁴¹⁰ ermittelt. Diese gleichen oder gleichartigen Waren müssen zum selben oder annähernd zum selben Zeitpunkt eingeführt worden sein. Festgestellte Abweichungen hinsichtlich Handelsstufe, Menge, Beförderungskosten u.ä. müssen durch angemessene Zu- oder Abschläge berücksichtigt werden. Wird nach Ermittlung des Vergleichswertes eine nennenswerte Abweichung zum Transaktionswert festgestellt, so wird dieser als Zollwert nicht anerkannt. Vielmehr wird der Zollwert in einem solchen Fall nach den Methoden "Deduktionswert" (Methode 4) oder "Additiver Wert (Methode 5) festgestellt.

3.2.3 Deduktionswertmethode (Methode 4)

Der Deduktionswert ergibt sich aus dem Wiederverkaufspreis der eingeführten Waren, abzüglich Gewinn und gewisser marktüblicher Kostenelemente, die nach dem Einführungszeitpunkt entstanden sind und damit nicht zum Zollwert der eingeführten Waren gehören⁴¹¹.

3.2.4 Additiver Wert (Methode 5)

Ein nach dieser Methode ermittelter Zollwert wird auf der Basis der Herstellungskosten, der Gemeinkosten, des Gewinns und anderer Aufwendungen im Ausfuhrland nach der Kostenaufschlagsmethode errechnet⁴¹². Diese Kosten werden nach den Kalkulationsmethoden des Liefernden ermittelt.

⁴⁰⁹Vgl. Art. 2 GATT Zollwert-Kodex

⁴¹⁰Vgl. Art. 3 GATT Zollwert-Kodex

⁴¹¹Vgl. Art. 5 GATT Zollwert-Kodex

⁴¹²Vgl. Art. 6 GATT Zollwert-Kodex

3.2.5 Zweckmäßige Methoden

Kann der Zollwert nicht mit den bisher aufgeführten Methoden ermittelt werden, so kann mit Hilfe anderer Methoden, jedoch in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des Zollwert-Kodexes, ein Zollwert ermittelt werden (Methode 6). (= "Schätzmethode", sofern Voraussetzungen der vorherigen Methoden nicht erfüllt sind, z.B. unentgeltlich gelieferte Waren).

Nur wenn die in der gesetzlichen Reihenfolge zuerst genannte Methode nicht angewendet werden kann, darf die nächstfolgende Methode angewendet werden; die Einhaltung der Reihenfolge der verschiedenen Bewertungsmethoden ist - von folgender Ausnahme abgesehen - zwingend vorgeschrieben. Nur zwischen der deduktiven und der additiven Methode besteht ein Wahlrecht. Auf Antrag des Importeurs kann die Anwendung der Methoden Nr. 4 und 5 umgekehrt werden.

Teil 5: Einfluß der Besteuerung auf die Gestaltung des Exportes und der Lizenzvergabe

A. Steuerfolgen des Exportes über Direktgeschäfte, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften

Zum Erreichen einer möglichst raschen und umfassenden Akzeptanz am Markt ist oftmals die "Präsenz vor Ort" unumgänglich. Folgende Möglichkeiten sind zur Etablierung von Vertriebsorganisationen auf dem indischen Markt in Betracht zu ziehen:

- Liaison- Office
- rechtlich unselbständige Zweigniederlassung
- rechtlich selbständige Tochtergesellschaft

Die genannten Alternativen unterscheiden sich einerseits durch die in Indien zulässigen Tätigkeiten und andererseits durch die steuerlich unterschiedliche Behandlung. Darüber hinaus muß differenziert werden, ob die abzuschließenden Geschäfte unmittelbar zwischen dem inländischen Unternehmen und den indischen Kunden vorgenommen werden, oder ob die in Indien ansässigen Vertriebsorganisationen zwischengeschaltet werden. Im ersten Fall erbringen die Vertriebsorganisationen nur Dienstleistungen im Zusammenhang mit den Exporten nach Indien. Im letzten Fall führen die Vertriebsorganisationen⁴¹³ die Waren in das indische Zollgebiet ein und schließen die Geschäfte mit den indischen Kunden ab. Daraus resultieren wiederum steuerlich unterschiedliche Konsequenzen, die analysiert werden müssen.

1. Liaison-Office

Unter Liaison-Office versteht man eine Geschäftseinrichtung, deren Vorhandensein die Existenz eines Unternehmens am Markt signalisiert, was einer Werbung für das Unternehmen gleichkommt⁴¹⁴. Ein Liaison-Office bereitet in der Regel den Eintritt des Unternehmens in einen ausländischen Markt vor bzw. unterstützt die Markteintrittsaktivitäten.

⁴¹³ausgenommen das Liaison-Office

⁴¹⁴Vgl. Baranowski (1994), IWB Nr. 8 v. 27.4.1994, S. 357

Ausländische Unternehmen können nach indischem Recht Liaison-Offices für bestimmte vorbereitende Tätigkeiten bzw. Hilfstätigkeiten in Indien errichten. Ein Liaison-Office gilt nicht als steuerliche Betriebsstätte i. S. v. Art. 5 Abs. 4 DBA Indien und wird nicht der indischen Körperschaftsteuer unterworfen.

Ein nicht steuerpflichtiges Liaison-Office darf nur Tätigkeiten ausführen, die so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt liegen, daß es schwierig ist, der betreffenden Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen. Hierzu gehören z.B. die reine Lagerung oder Ausstellung von Waren, Marktforschung, Werbung, Sammeln oder Erteilen von Informationen sowie Einkauf von Waren⁴¹⁵. Die Mitwirkung bei der Anbahnung und Abwicklung von Aufträgen ist steuerlich schädlich, da diese Aktivitäten auf eine Geschäftseinrichtung hindeuten, die den Charakter eines Verkaufsbüros hat. Es kommt in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob das Office über eine formale Abschlußvollmacht verfügt. Entscheidend ist in der Praxis die Tatsache, ob das Office im Rahmen der Vertragsverhandlungen als sog. "Offer-Agent" mitwirkt⁴¹⁶. Eine andere Beurteilung ergäbe sich, wenn die in Indien tätigen Repräsentanten des inländischen Unternehmens ohne direkten Kontakt zu den Kunden der Firmenvertreter aus dem Stammhaus Hilfestellung für deren Tätigkeit leisten. Eine steuerliche Betriebsstätte liegt auch vor, wenn das Liaison-Office indische Kunden mit Ersatzteilen für bereits gelieferte Maschinen versorgt, da dies über die in Abs. 4 erwähnte Auslieferung hinausgeht⁴¹⁷.

Darüber hinaus dürfen die o.g. Tätigkeiten nur für das Stammhaus erbracht werden. Tätigkeiten jeglicher Art für andere juristische Personen (auch wenn es sich um verbundene Unternehmen handelt) sind steuerlich schädlich.

Wenn die Tätigkeiten des Liaison-Office über die steuerunschädlichen Hilfstätigkeiten hinausgehen, so muß mit einer Aufdeckung durch die Finanzverwaltung gerechnet werden.

⁴¹⁵Vgl. Art. 5 Abs. 4 DBA Indien

⁴¹⁶Die gleiche Auffassung vertritt auch Baranowski (1994), S. 362

⁴¹⁷Vgl. Vogel (1990), Art. 5 Anm. 101

Im Fall einer Aufdeckung sind neben der Nachentrichtung von Steuern folgende zusätzliche Belastungen nach indischem Recht zu berücksichtigen:

- Übermäßig hohe Gewinnschätzung
- Steuerstrafen
- strafrechtliche Maßnahmen gegen das Unternehmen oder auch gegen den Repräsentanten.

II. Indische Zweigniederlassung

Sollte die Vertriebstätigkeit in Indien über die steuerunschädlichen Hilfstätigkeiten hinausgehen, so ist aufgrund der o.g. Belastungen eine Legalisierung dieser Tätigkeit erforderlich. Als Alternativen bieten sich die rechtlich unselbständige Zweigniederlassung und die rechtlich selbständige Tochtergesellschaft an. Ausländische Industrie- und Handelsunternehmen können in Indien eine Zweigniederlassung errichten, die folgende Tätigkeiten wahrnehmen kann:

- Agententätigkeit (buying/selling agents) für das Stammhaus und andere verbundene Gesellschaften
- Export- und Importgeschäfte
- Förderung der technischen und finanziellen Zusammenarbeit zwischen indischen und ausländischen Unternehmen.

Eine Zweigniederlassung (Branch) muß bei der Reserve Bank of India, dem Handelsregister und der Finanzverwaltung förmlich registriert werden. Erst nach der Registrierung, die geraume Zeit in Anspruch nimmt, kann die Branch ihre Tätigkeit aufnehmen.

Eine Zweigniederlassung ist nach Art. 5 Abs. 2 DBA Indien als eine steuerliche Betriebsstätte zu qualifizieren mit der Folge, daß ein bestimmter Anteil der mit Hilfe der indischen Zweigniederlassung erzielten Gewinne der indischen Zweigniederlassung gemäß ihrer ausgeübten Funktion zugerechnet und der Besteuerung unterworfen

werden muß⁴¹⁸. Die Einkünfte der indischen Zweigniederlassung werden in der Bundesrepublik von der Bemessungsgrundlage ausgenommen (Art. 23 Abs. 1 lit. a) iVm. Art. 7 DBA-Indien).

1. Indische Zweigniederlassung als Eigenhändler

Führt die Zweigniederlassung als Importeur die Waren ein und veräußert diese anschließend an indische Kunden, so muß untersucht werden, wie die Abrechnung unternehmensinterner Lieferungen vorzunehmen ist.

Erhält die Zweigniederlassung als steuerliche Betriebsstätte des Stammhauses Warenlieferungen (Güter des Umlaufvermögens), wie sie auf dem Markt umgesetzt werden, so sind diese nach Art. 7 Abs. 2 DBA Indien zu verrechnen, wie es unter fremden Dritten üblich ist und zwar auf der Basis des Marktpreises der jeweiligen Handelsstufe im Zeitpunkt des Transfers⁴¹⁹. Eine Abrechnung auf der Basis der Herstellungskosten würde dazu führen, daß letztendlich nur die Zweigniederlassung den Gewinn aus der Veräußerung an Dritte realisiert. Durch die Abrechnung zu handelsüblichen Marktpreisen wird gewährleistet, daß das aus dem Außenumsatz stammende Gesamtergebnis dem Stammhaus und der Betriebsstätte gemäß der ausgeübten Funktionen und Leistungen zugeordnet wird. Das steuerpflichtige Einkommen der Zweigniederlassung ergibt sich dann aus dem Außenumsatz abzüglich der vom Stammhaus in Rechnung gestellten Verrechnungspreise für die gelieferten Waren sowie sämtliche in diesem Zusammenhang anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten der Zweigniederlassung (sog. direkte Methode).

2. Indische Zweigniederlassung als Agent bzw. Dienstleistungsunternehmen

In diesem Fall erbringt die Zweigniederlassung nur Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Waren stehen, z. B. Marketing-Aktivität, After-Sales-Service. Die Lieferverträge für die nach

⁴¹⁸zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte siehe Abschn. "Betriebsstättengewinnermittlung" in Teil 1

⁴¹⁹Vgl. Fink J. U. (1988), RIW 1988, S. 50 f. und die dort zitierte Literatur sowie Komm. z. OECD-MA, Art. 7, Anm.14

Indien einzuführenden Waren werden unmittelbar zwischen dem inländischen Stammhaus und den indischen Kunden abgeschlossen, z. B. auf fob-Basis. Für Gewinnermittlung der Betriebsstätte muß berücksichtigt werden, daß die Dienstleistungen, die die Zweigniederlassung erbringt, in unmittelbarem Zusammenhang zu dem erzielten Liefergewinn stehen. Es ist somit gerechtfertigt, wenn ein Teil des Liefergewinns der indischen Zweigniederlassung zugerechnet wird.

Im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung ist auch zu entscheiden, ob neben den Aufwendungen, die einer Betriebsstätte aus den für das Stammhaus erbrachten Leistungen entstanden sind, auch ein Gewinnaufschlag berücksichtigt werden muß, der die Gewinne der Betriebsstätte erhöht. Denn wären Betriebsstätte und Stammhaus vollkommen voneinander unabhängig, so würde die Betriebsstätte in der Regel nur Leistungen für das Stammhaus erbringen, wenn sie dafür sowohl eine Provision als auch den Ersatz der tatsächlich entstandenen Aufwendungen erhielte. Der OECD-Kommentar spricht sich in diesem Zusammenhang aus Gründen der Praktikabilität für eine reine Aufwandserstattung aus⁴²⁰. In der Literatur wird dagegen die Auffassung vertreten, daß für sämtliche unternehmensinterne Dienstleistungen ein Gewinnaufschlag anzusetzen ist⁴²¹, weil die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise bei unternehmensinternen Lieferungen auf Entgeltbasis, soweit diese keinen Marktpreis haben, ebenso schwer zu ermitteln ist. Die deutsche Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß die Dienstleistungen mit dem Fremdvergleichspreis aus Indien anzusetzen sind, wenn die Erbringung von Dienstleistungen die Haupttätigkeit der Betriebsstätte ist. Ist ein Fremdvergleichspreis nicht festzustellen, kann der Gewinn der Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung eines Gewinns von 5% bis 10% ermittelt werden.⁴²² In der Praxis wird in der Regel ein Gewinnaufschlag von 5%-15% auf die tatsächlich anfallenden Aufwendungen vorgenommen, auch um das Steueraufkommensziel des beteiligten Fiskus zu befriedigen.

⁴²⁰Vgl. OECD-Kommentar zu Art. 7 Tz. 18 u.19

⁴²¹Vgl. Fink J. U. (1988), RIW 1988, S. 51 und die dort zitierte Literatur

⁴²²Vgl. Tz. 3.1.2 des Betriebsstättenerlasses, BStBl. 1999 I, 1076

3. Steuerliche und zollrechtliche Implikationen der Alternativen

3.1 Zollrechtliche Implikationen

Hinsichtlich der Einfuhrzolltarife ist es unbeachtlich, ob die indischen Kunden als Endverbraucher oder die Zweigniederlassung die Waren einführen. Die Zollbelastung ist in beiden Fällen gleich hoch. Es könnte jedoch bei der Ermittlung des Zollwerts zu Meinungsverschiedenheiten mit der indischen Zollbehörde kommen, wenn die Zweigniederlassung die Waren einführt, da es sich hier um Geschäfte zwischen verbundenen Personen handelt. Die indische Zollbehörde hat in der Vergangenheit versucht, bei der Ermittlung des Zollwertes dem Rechnungspreis Entgelte für Engineering, Lizenzgebühren oder Provisionen hinzuzurechnen. Aus zollrechtlicher Sicht ist daher zu empfehlen, daß die indischen Kunden die Waren nach Indien einführen.

3.2 Umsatzsteuerliche Implikationen

Die Einfuhr von Waren nach Indien unterliegt nach indischem Recht (Central Sales Tax Act und Sales Tax Laws der verschiedenen Bundesstaaten) nicht der Umsatzsteuer (Sales Tax). Der Verkauf in Indien ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Findet der Verkauf zwischen den Bundesstaaten statt, so kommt das Central-Tax- Act zur Anwendung, während ein Verkauf innerhalb eines Bundesstaates der Local Sales Tax unterliegt. Zur Vermeidung einer Umsatzsteuerpflicht sollten die Waren unmittelbar an die indischen Kunden geliefert werden. In Deutschland ist die Ausfuhr gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

3.3 Ertragsteuerliche Implikationen

Der Liefergewinn aus der Warenlieferung von inländischen Unternehmen nach Indien mit Gefahrenübergang außerhalb Indiens unterliegt nach indischem Recht (Income Tax Act) und DBA-Recht nicht der indischen Ertragsbesteuerung. Gleichwohl muß der Liefergewinn zwischen dem Stammhaus und der Zweigniederlassung aufgeteilt

werden, wenn die Zweigniederlassung zur Erzielung des Liefergewinns ihren Beitrag in Form von Nebenleistungen erbracht hat.

Es besteht im Rahmen der Abgrenzung des Liefergewinns zwischen Stammhaus und Zweigniederlassung die Gefahr, daß die indische Finanzverwaltung der Zweigniederlassung einen viel höheren als den wirtschaftlich angemessenen Gewinn zurechnet. So kann z. B. ein bestimmter Prozentsatz des gesamten Lieferumfangs ex Deutschland als steuerpflichtige Einkünfte der Zweigniederlassung in Indien der Besteuerung unterworfen werden. Darüber hinaus könnte es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen, wenn die deutsche Finanzverwaltung die von den indischen Behörden angewandten Zurechnungsmethoden nicht anerkennt und eine entsprechende Gegenberichtigung nicht vornimmt. Obwohl nach DBA-Recht (Art. 7) die Abgrenzungsregel für beide Vertragsstaaten gilt⁴²³, ist eine Durchsetzung der Rechtspositionen in der Praxis langwierig und mit hohen Kosten verbunden.

Für den Fall, daß die Zweigniederlassung nur Dienstleistungen (technische einschl. After-Sales-Leistungen, Marketing-Aktivitäten, vorbereitende und Hilfstätigkeiten) für das Stammhaus erbringt, bietet sich folgende Alternative an.

Eine in Indien zu gründende Zweigniederlassung wird nicht im Namen der Gesellschaft registriert, die das Indien-Geschäft betreibt, sondern viel mehr im Namen einer zur Unternehmensgruppe gehörenden, jedoch nicht als solche erkennbare Gesellschaft. Diese in Indien registrierte Zweigniederlassung schließt Dienstleistungsverträge mit verschiedenen verbundenen oder fremden Gesellschaften ab, die das Indien-Geschäft betreiben. Das Einkommen der in Indien registrierten Zweigniederlassung kann auf Cost-Plus-Basis ermittelt werden, z.B. 15%⁴²⁴ der anfallenden Kosten gelten als zu versteuernder Gewinn und werden der Besteuerung unterworfen. Derselbe Betrag wird von der Bemessungsgrundlage der deutschen Ertragsteuern ausgenommen.

⁴²³Vgl. Vogel (1990), Art. 7, Anm. 58

⁴²⁴In der Literatur wird für diesen Fall ein Gewinnaufschlag von 5% vorgeschlagen, vgl. Baranowski (1996), S. 362 und die dort zitierte Literatur. In der Praxis werden in der Regel Aufschläge je nach Land zwischen 5% und 15% angewendet.

Dieses Modell hat den Vorteil, daß auf den ersten Blick die indische Zweigniederlassung keine steuerliche Betriebsstätte derselben Gesellschaft ist, die auch das Indien-Geschäft betreibt. Das Risiko einer Zuordnung von Teilen des Liefergewinns zu dieser Betriebsstätte ist somit erheblich geringer, als wenn die indische Zweigniederlassung eine steuerliche Betriebsstätte derselben Gesellschaft, die auch das Indien-Geschäft betreibt, darstellt. Es muß jedoch erwähnt werden, daß ein Restrisiko nicht ausgeschlossen werden kann.

Die steuerliche Schutzfunktion dieses Modells ist gefährdet, wenn die Zweigniederlassung als Vertreter iSd. Art. 5 Abs. 5 DBA qualifiziert wird und somit eine Betriebsstätte des inländischen Unternehmens angenommen wird. Ein betriebsstättenbegründender Vertreter liegt nach Art. 5 Abs. 5 DBA u.a. vor, wenn dieser über eine Abschlußvollmacht verfügt und wenn dieser einen Warenbestand unterhält, von dem aus die Waren regelmäßig für das vertretene Unternehmen ausgeliefert werden.

Ein in diesem Zusammenhang bedeutender Tatbestand zur Begründung einer Vertreter-Betriebsstätte ist in Art. 5 Abs. 5 lit. c) genannt. Danach begründet der Vertreter eine Betriebsstätte des vertretenen Unternehmens, wenn dieser ausschließlich oder fast ausschließlich Aufträge für das Unternehmen oder ein verbundenes Unternehmen einholt (abhängiger ausschließlicher Vertreter). Es ist daher zu empfehlen, daß die Zweigniederlassung nicht ausschließlich für ein Unternehmen Nebenleistungen erbringt, sondern auch für fremde Unternehmen oder für andere zur Unternehmensgruppe gehörende Unternehmen, wenn diese zum Konzern gehörenden Unternehmen nicht sofort als solche erkennbar sind.

III. Tochtergesellschaft

Das Risiko einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wäre bei Begründung einer Tochtergesellschaft am geringsten. Es muß jedoch berücksichtigt werden, daß die Gründung einer Tochtergesellschaft im Vergleich mit einer Zweigniederlassung oftmals mit höheren administrativen Kosten und zusätzlichen Publizitätspflichten verbunden

ist. Gegen die Gründung einer Tochtergesellschaft in der Markteintrittsphase spricht auch die Tatsache, daß in dieser Marktbearbeitungsphase nur wenige Mitarbeiter vor Ort tätig sind, in Einzelfällen sogar nur ein einziger Vertreter vor Ort sein dürfte. Darüber hinaus ist noch nicht abzusehen, ob der Markteintritt erfolgreich vollzogen werden kann. Aus den genannten Gründen erscheint es daher nicht zweckmäßig, eine Tochtergesellschaft zu gründen. Die steuerlichen Risiken einerseits sowie die höheren administrativen Kosten andererseits sind somit gegeneinander abzuwägen.

1. Anlaufverluste

Ein weiterer wesentlicher Nachteil der Tochtergesellschaft gegenüber der Zweigniederlassung als Vertriebsform ist in der Gründungs- und Anlaufphase anzutreffen. In der Gründungs- und Anlaufphase erwirtschaften die ausländischen Vertriebsorganisationen in der Regel beachtliche Anlaufverluste. Solche Anlaufverluste sind nach Tz. 3.5 der Verwaltungsgrundsätze von dem neu gegründeten Unternehmen zu tragen. Wie lange die Anlaufphase dauern kann, wird von der Finanzverwaltung nicht festgelegt. Die Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 17.2.1993)⁴²⁵ hat im Gegensatz zu den Verwaltungsgrundsätzen festgelegt, daß die Verlustphase der Anlaufzeit - abgesehen von besonderen Umständen - einen Zeitraum von drei Jahren nicht übersteigen darf.

Ursache dieser Anlaufverluste sind zum einen die Kosten für den Aufbau einer Vertriebsorganisation und zum anderen die Markterschließungskosten sowie außergewöhnliche Aufwendungen für Werbemaßnahmen. Werden diese Aufwendungen für die Einführung eines neuen Produktes im Rahmen einer Zweigniederlassung getätigt, so muß das Stammhaus die Aufwendungen für die erbrachten Leistungen übernehmen⁴²⁶. Das bedeutet, daß die Markterschließungskosten uneingeschränkt im Inland aufwandswirksam berücksichtigt werden. Problematisch ist es

⁴²⁵BStBl. II 1993, S. 457

⁴²⁶Vgl. hierzu auch oben

dagegen, wenn die Aufwendungen für die Einführung eines neuen Produktes von einer selbständigen Vertriebs-Tochtergesellschaft getragen werden, da die Anlaufverluste die neu gegründete Vertriebsgesellschaft zu tragen hat. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwieweit die inländische Produktionsgesellschaft die angefallenen Aufwendungen zu tragen hat.

1.1 Zuordnung von Markterschließungskosten

Die erfolgreiche Einführung eines Produktes am Markt bringt zusätzlichen Nutzen sowohl für den Hersteller in Form von Produktionsgewinnen als auch für die Vertriebsgesellschaft (Vertriebsgewinn). Die Verwaltungsgrundsätze machen daher die Zuordnung von Aufwendungen davon abhängig, ob die Leistungen im Interesse oder zum Nutzen einer bestimmten Konzernunternehmung erbracht werden, wovon immer dann auszugehen ist, wenn die Leistungen einen Vorteil⁴²⁷ erwarten lassen und eigene Kosten ersparen⁴²⁸.

1.2 Werbungskosten

Erfolgreiche Werbemaßnahmen führen in der Regel zu einer Erhöhung des Liefervolumens an die indische Tochtergesellschaft und somit zu einer Steigerung des Produktions- und Absatzvolumens der inländischen Gesellschaft. Das bedeutet, daß die Werbemaßnahmen der indischen Vertriebsgesellschaft im Interesse und zum Nutzen der inländischen Gesellschaft erbracht werden. Die Aufwendungen für die Werbemaßnahmen müssen somit auch anteilig von der inländischen Produktionsgesellschaft getragen werden. Die deutsche Finanzverwaltung hat in Tz. 3.3.2 der Verwaltungsgrundsätze geregelt, daß soweit Werbemaßnahmen zum Aufgabenbereich von Produktions- und Vertriebsunternehmen gehören, die entsprechenden Aufwendungen angemessen verteilt werden müssen.

1.3 Kosten der Markterschließung

⁴²⁷z.B. in Form höherer Erlöse

⁴²⁸Vgl. Tz. 6.2.2 der Verwaltungsgrundsätze

Im Rahmen der Einführung von Produkten entstehen bei Produktions- und Vertriebsunternehmen während des Einführungszeitraums wie bereits erwähnt, in der Regel höhere Kosten oder Mindererlöse, bedingt durch die Festlegung von "Kampfpreisen" zur Gewinnung von Marktanteilen. Die deutsche Finanzverwaltung vertritt in Tz. 3.4.1 die Auffassung, daß die überhöhten Kosten oder Mindererlöse von einer fremden Vertriebsgesellschaft in der Regel nur insoweit getragen werden, "als ihr aus der Geschäftsverbindung ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt". Das bedeutet, daß die Markterschließungskosten grundsätzlich vom inländischen Unternehmen übernommen werden müssen, denn ein fremdes Vertriebsunternehmen würde sich nicht bereit erklären, diese Kosten zu übernehmen, wenn es dadurch in die Verlustzone gerät. Diese Auffassung wird auch im wesentlichen vom BFH bestätigt⁴²⁹. Danach wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eines Vertriebsunternehmens nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben, wenn er daraus bei vorsichtiger und vorheriger kaufmännischer Prognose innerhalb eines überschaubaren Zeitraums und unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Marktentwicklung einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann. Die Verlustphase der Anlaufzeit kann als angemessen betrachtet werden, wenn sie - abgesehen von besonderen Umständen im Einzelfall - einen Zeitraum von drei Jahren nicht übersteigt. Unbeschadet dessen hat die Vertriebsgesellschaft Verluste aufgrund des Aufwands der Markteinführung und Werbung nicht zu tragen, wenn dieser Aufwand üblicherweise von Dritten - vor allem vom Hersteller oder Lieferanten - getragen wird.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß die Markterschließungskosten vollständig und Werbungskosten anteilig ergebniswirksam beim inländischen Produktionsunternehmen berücksichtigt werden können. Außergewöhnliche Aufwendungen für den Aufbau einer Vertriebsorganisation werden dagegen von der neu gegründeten Vertriebsgesellschaft getragen. Eine Berücksichtigung dieser Anlaufverluste im Inland über eine Teilwertabschreibung ist

⁴²⁹Vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1993, BStBl. II 1993, S. 457

auszuschließen, weil nur über die Anlaufphase hinaus andauernde Verluste berücksichtigungsfähig sind.

IV. Vorteilhaftigkeitsvergleiche der Alternativen

1. Das Bewertungsmodell

Zur Beurteilung der Handlungsalternativen soll von folgenden Annahmen ausgegangen werden:

- Das inländische Unternehmen befaßt sich ausschließlich mit der Herstellung und dem Vertrieb von Produkt X und hat im Inland einen Marktanteil von 90%.
- Die Funktion der indischen Einheiten (Betriebsstätte bzw. Tochtergesellschaft) beschränkt sich auf die Akquisition und Abwicklung der Aufträge. Im Rahmen der Direktgeschäft-Alternative werden diese Tätigkeiten vom inländischen Unternehmen vom Inland aus wahrgenommen.
- Für die Exportlieferungen nach Indien sind Fremdvergleichspreise i.S.d. Tz. 2.2.1 der Verwaltungsgrundsätze nicht vorhanden. In diesem Fall ist der Fremdpreis in erster Linie durch Anwendung der "Wiederverkaufspreismethode" unter Berücksichtigung der von den indischen Einheiten ausgeübten Funktionen zu ermitteln. Im Hinblick auf die geringe Funktionsausübung durch die indischen Einheiten soll im Rahmen dieser Untersuchung von einer Umsatzrendite von 10% bezogen auf die Fremderlöse der indischen Einheiten zuzüglich der in Indien anfallenden Vertriebskosten als angemessener Verrechnungspreis ausgegangen werden. Die Umsatzrendite von 10% wird von den beteiligten Fiscis anerkannt. Das Risiko einer Doppelbelastung ist somit auszuschließen.
- Für die Einkunftszuordnung bei der indischen Betriebsstätte wird die direkte Methode angewendet, d.h. die Einkünfte der

Betriebsstätte werden aus einer Betriebsstättenbuchführung ermittelt.

- Die in Indien anfallenden Vertriebskosten fallen aus Vereinfachungsgründen bei der Direktgeschäft-Alternative in gleicher Höhe im Inland an.
- Die einkommensteuerliche Belastung der Gesellschafter der inländischen Gesellschaft liegt bei 40%. Es wird eine Vollausschüttung vorgenommen.
- Zollbelastungen bei der Einfuhr der Waren durch die indischen Einheiten können vollständig auf die Kunden überwältzt werden.

2. Steuerbelastung

Als Entscheidungskriterium soll zum einen die Steuerbelastung auf der Ebene der inländischen Gesellschaft im Thesaurierungsfall und zum anderen auf der Ebene der Gesellschafter im Fall einer Ausschüttung durch die inländische Gesellschaft herangezogen werden.

2.1 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft

2.1.1 Direktgeschäft-Alternative

Im Rahmen der Direktgeschäft-Alternative unterliegt der Gesamtgewinn der Exportlieferung nach Indien ausschließlich der inländischen Ertragsteuerbelastung von 38% (= integrierter Ertragsteuersatz bei einem Hebesatz von 400 % bei der Gewerbeertragsteuer).

Die (Ertrag-)Steuerbelastung beträgt somit in diesem Fall

$$(1) \quad S = 0,38 G; \quad G = U - HK - K_V$$

mit: U = Fremderlös

HK = Herstellungskosten einschl. Verwaltungskosten

K_V = Vertriebskosten

2.1.2 Betriebsstätten-Alternative

Im Rahmen der Einkunftsermittlung aus einer Betriebsstättenbuchführung sind 10% der Fremderlöse zuzüglich der anfallenden Vertriebskosten als Ertrag der Betriebsstätte gemäß der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte zu buchen. Davon sind die Vertriebskosten abzuziehen, so daß die Betriebsstätte in diesem Modellfall eine 10 %ige Umsatzrendite, bezogen auf die Fremderlöse als Gewinn ausweisen kann. Der Gewinn der Betriebsstätte unterliegt in Indien einer Steuerbelastung von 48 % und wird in Deutschland freigestellt. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt in diesem Fall

$$(2) \quad S = 0,38 [(0,9 U - K_V) - HK] + 0,48 [(0,1 U + K_V) - K_V] \text{ bzw. nach Umformung}$$

$$(2a) \quad S = 0,39 U - 0,38 K_V - 0,38 HK$$

Vergleicht man nun die Gesamtsteuerbelastung der Betriebsstätten-Alternative mit der der Direktgeschäft-Alternative, so kann festgestellt werden, daß letztere um 0,1 Prozent vom Fremderlös günstiger ist.

2.1.3 Tochtergesellschaft-Alternative

Aufgrund der getroffenen Annahmen weist die indische Tochtergesellschaft wie die indische Betriebsstätte einen Gewinn in Höhe von 10 % des Fremderlöses aus. Abweichend von der Betriebsstätte unterliegt der Gewinn einer Tochterkapitalgesellschaft einer Steuerbelastung von 35%. Da ein Gesamtsteuerbelastungsvergleich auf der Ebene der inländischen Gesellschaft vorgenommen werden soll, muß zusätzlich die bei der Ausschüttung der erzielten Gewinne an die inländische Gesellschaft anfallende Kapitalertragsteuerbelastung von 10% berücksichtigt werden. Die Kapitalertragsteuer kann im Inland wegen der Freistellung der Dividenden nicht angerechnet werden. Es ergibt sich somit in Indien eine Steuerbelastung von 41,5%. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt in diesem Fall

$$(3) \quad S = 0,38 [(0,9 U - K_V) - HK] + 0,415 [(0,1 U + K_V) - K_V] \text{ bzw. nach Umformung}$$

$$(3a) \quad S = 0,3835 U - 0,38 K_V - 0,38 HK$$

Vergleicht man nun die Gesamtsteuerbelastung der Tochtergesellschaft-Alternative mit den beiden anderen Alternativen, so läßt sich festhalten, daß die Tochtergesellschaft-Alternative gegenüber der Direktgeschäft-Alternative um 0,35 Prozent vom Fremderlös ungünstiger und gegenüber der Betriebsstätten-Alternative um 1 Prozent vom Fremderlös günstiger ist. Aus den Gleichungen (2) und (3) kann man über den Vergleich der Alternativen untereinander auch ablesen, daß, je höher die Wertschöpfung in Indien und damit der Anteil der indischen Einheiten am Fremderlös ist, desto höher sind die Gesamtsteuerbelastungen der nach Indien getätigten Exportlieferungen. Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß im Thesaurierungsfall die Direktgeschäft-Alternative am günstigsten ist, gefolgt von der Tochtergesellschaft-Alternative und der Betriebsstätten-Alternative.

2.2 Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter

2.2.1 Direktgeschäft-Alternative

Ebenso wie auf der Ebene der Gesellschaft unterliegt hier der Gesamtgewinn der Exportlieferung nach Indien ausschließlich der inländischen Ertragsteuerbelastung (Gewerbeertragsteuer und Einkommensteuer). Die Ertragsteuerbelastung beträgt in diesem Fall

$$(4) \quad S = 0,167 G + 0,25 (G - 0,167 G) + 0,4 \times 0,5 (1 - 0,38) G$$

bzw. nach Umformung

$$(4a) \quad S = 0,504 G$$

Bei einer angenommenen Einkommensteuerbelastung von 40% unterliegt also der aus der Exportlieferung erzielte Gewinn einer Ertragsteuerbelastung von 50%.

2.2.2 Betriebsstätten-Alternative

Schüttet die inländische Gesellschaft wie angenommen den Gesamtgewinn an die Gesellschafter aus, so ist im Rahmen dieser Alternative zu beachten, daß der Betriebsstättengewinn neben der indischen Ertragsteuerbelastung auch der deutschen Einkommensteuer unterliegt. Eine Anrechnung der indischen Ertragsteuer auf die inländische Einkommensteuer ist im deutschen Steuersystem nicht möglich. Die Gesamtsteuerbelastung kann wie folgt ermittelt werden:

$$(5) \quad S = (0,9U - K_V - HK) 0,38 + 0,48 \cdot 0,1 U \\ + 0,4 \times 0,5 [1 - [(0,9U - K_V - HK) + 0,48 \cdot 0,1 U]]$$

bzw. nach Umformung

$$(5a) \quad S = 0,512U - 0,5 K_V - 0,5 HK$$

Vergleicht man nun die Gesamtsteuerbelastung beider Alternativen, so fällt auf, daß im Gegensatz zur Gesamtsteuerbelastung auf Gesellschaftsebene die Direktgeschäft-Alternative um 0,8 % vom Fremderlös günstiger ist. Dieses Ergebnis ist auf die Doppelbelastung des Betriebsstättengewinns zurückzuführen.

2.2.3 Tochtergesellschaft-Alternative

Die auf der Ebene der inländischen Gesellschaft steuerfreien Dividendenerträge der indischen Tochtergesellschaft unterliegen wie der Betriebsstättengewinn noch einmal der Einkommensteuer im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens, sofern diese Dividenden weiter an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Die Gesamtsteuerbelastung beträgt in diesem Fall

$$(7) \quad S = (0,9U - K_V - HK) 0,38 + 0,415 \cdot 0,1 U$$

$$+ 0,4 \times 0,5 [1 - [(0,9U - K_V - HK) + 0,415 * 0,1 U]]$$

bzw. nach Umformung

$$(7a) \quad S = 0,507U - 0,5 K_V - 0,5 HK$$

Vergleicht man nun die Gesamtsteuerbelastung aller Alternativen, so fällt auf, daß die Belastung der Tochtergesellschaft-Alternative um 0,3 % vom Fremderlös günstiger ist als die Belastung der Betriebsstätten-Alternative. Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß im Ausschüttungsfall auf der Ebene der Gesellschafter die Direktgechäft-Alternative am günstigsten ist, gefolgt von der Tochtergesellschaft-Alternative und der Betriebsstätten-Alternative.

B. Steuerfolgen der Lizenzvergabe über Direktgeschäfte, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften

1. Lizenzbegriff

Der Begriff Lizenz ist gesetzlich nicht definiert. Nach dem herrschenden Sprachgebrauch wird als Lizenz die Benutzungserlaubnis an einem gewerblichen Schutzrecht, wie Patenten, Warenzeichen und Urheberrechten bezeichnet⁴³⁰.

Unter dem Begriff Know-how versteht man dagegen die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens - sei es patentfähig oder nicht - , das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist. Im Know-How-Vertrag erklärt sich der Leistende bereit, dem Leistungsempfänger technisches Wissen vorstehend genannter Art zur eigenen Nutzung zu übermitteln. Bei der Anwendung durch den Leistungsempfänger wirkt der Leistende nicht mit und er garantiert auch nicht den Erfolg.

Im Gegensatz zum Lizenzbegriff wird der Begriff Lizenzgebühr in den Doppelbesteuerungsabkommen abschließend definiert. Das DBA Indien definiert in Art. 12 Abs. 3 den Begriff Lizenzgebühren als "Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme und Filme oder Bandaufnahmen für Rundfunk oder Fernsehen, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden".

Zu den Lizenzgebühren zählen somit auch die Entgelte für die Mitteilung von Erfahrungswissen (Know-how i.w.S.)⁴³¹ sowie Leasinggebühren als Entgelt für das Recht auf Benutzung

⁴³⁰Vgl. Knoppe, H. (1973), S. 3, Kröger, F.J. (1977), S. 25

⁴³¹Vgl. Vogel (1996), Komm. zu Art. 12 Tz. 60

gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen⁴³². Entgelte für Software fallen in der Regel auch unter Lizenzgebühren, da in den meisten OECD-Ländern Software als Urheberrechte angesehen werden⁴³³. Gleichwohl vertritt der OECD-Kommentar (Art. 12 Tz. 12,13) die Auffassung, daß Entgelte für Software unter gewerbliche Einkünfte zu subsumieren sind. Eine andere Beurteilung ergibt sich nur, wenn der Software-Entwickler dem Erwerber der Software nicht nur das Recht zur Anwendung einräumt, sondern auch zusätzliche Rechte zur Verwertung der Software, wie z.B. das Recht, die erworbene Software gewerblich zu vertreiben und weiterzuentwickeln.

Entgelte für technische Dienstleistungen gehören grundsätzlich nicht zu den Lizenzgebühren, da es sich nicht um die Vergabe von Lizenzen oder Know-how handelt⁴³⁴. Das DBA Indien hat daher die Entgelte für technische Dienstleistungen gesondert definiert. Danach werden unter dem Begriff "Gebühren für technische Dienstleistungen" Zahlungen jeglicher Art für Dienstleistungen auf den Gebieten der Geschäftsführung, der Technik oder der Beratung einschließlich der Beschaffung von Dienstleistungen technischen oder anderen Personals verstanden. Zahlungen an Angestellte des Schuldners sind auszunehmen.

II. Direktgeschäft-Alternative

Im Rahmen dieser Alternative stellt die inländische Gesellschaft dem indischen Geschäftspartner Lizenzen und Know-how zur Nutzung zur Verfügung. Als Gegenleistung kann die Zahlung einer Pauschalsumme (lump sum) und/oder die Zahlung einer laufenden Lizenzgebühr vereinbart werden. Eine automatische Genehmigung des Kooperationsabkommens in bevorzugten (high priority) Industrien wird zugesichert, wenn die an die inländische Gesellschaft gezahlte Lumpsum-Zahlung für die Nutzung des Know-how 10 Mio Rs. nicht übersteigt. Bei laufender Lizenzgebühr liegt die Grenze bei 5% der in Indien erzielten Umsätze und 8% der durch Export erzielten Umsätze.

⁴³²Vgl. Tz. 9 der Kommentierung zu Art. 12 des OECD-MA

⁴³³Vgl. Schnieder, E.A. (1995), S. 485

⁴³⁴Zur Besteuerung von "technical service fees" vgl. Schnieder E.A. (1995), S. 482 ff.

Allerdings ist der Abzug dieser Zahlungen der Höhe nach auf 8% der Umsätze beschränkt, die innerhalb von 10 Jahren ab Genehmigung des Vertrages oder innerhalb von sieben Jahren, gerechnet von der Aufnahme der Produktion an, erzielt werden⁴³⁵. Die Anträge sind bei der Reserve Bank of India (RBI) zu stellen. Das Genehmigungsverfahren wird voraussichtlich 14 Tage dauern.

1. Indische Besteuerung

Lizenzgebühren und Gebühren für technische Dienstleistungen, die von einem in Indien ansässigen Unternehmen an einen im Inland ansässigen Empfänger gezahlt werden, sind in Indien im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Empfängers zu versteuern, auch wenn sie ein Entgelt für die im Inland erbrachten Leistungen darstellen⁴³⁶. Die Steuerpflicht fällt selbst dann in Indien an, wenn die Bezahlung im Ausland erfolgt. Entscheidend für die Steuerpflicht ist, ob die erbrachten Leistungen in Indien genutzt werden.

Der Steuersatz beträgt gemäß Sec. 115A (1) (b) ITA 30% für die nach dem 31.3.1976 abgeschlossenen Verträge. Die Höhe der indischen Besteuerung wird durch Art. 12 Abs. 2 DBA Indien auf 10% reduziert. Bemessungsgrundlage ist der Bruttobetrag der Lizenzgebühren bzw. der Gebühren für technische Dienstleistungen.

2. Deutsche Besteuerung

Die inländische Gesellschaft unterliegt mit den aus Indien bezogenen Lizenzgebühren bzw. Gebühren für technische Dienstleistungen den inländischen Ertragsteuern (Einkommen- oder Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer). Die in Indien gezahlten Steuern können gemäß Art. 23 Abs. 1 b) iVm. § 34c Abs. 1 EStG, § 26 KStG auf die im Inland fällige Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet werden. Statt der Anrechnung kann die indische Steuer auf Antrag bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (§ 34c Abs. 2). Für die Steueranrechnung und den Steuerabzug muß, sofern es sich nicht um fiktive Steuern handelt, die tatsächliche Zahlung der indischen

⁴³⁵Vgl. Govind, H. (1992), S. 274 und Govind, H. (1995), IStR 9/95, S. 424 f.

⁴³⁶Sect. 9 (1) (vi) und (vii), siehe hierzu auch die Ausführungen in Teil 3 Kap. C

Steuern nachgewiesen werden. Es ist daher erforderlich, daß der inländische Vertragspartner die amtlichen Steuerquittungen über die Zahlung der indischen Quellensteuern von dem indischen Vertragspartner bekommt.

Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß die Abzugsmethode letztendlich nur zu einer Milderung der Doppelbelastung in Höhe der deutschen Steuerbelastung auf die in Indien gezahlten Steuern führt. Im Rahmen der Anrechnung kommt es auf der Ebene der Gesellschaft zu einer Doppelbelastung der aus der Lizenzvergabe bzw. der Erbringung von technischen Dienstleistungen stammenden Einkünften, wenn die indische Quellensteuer höher ist als die auf diese Einkünfte anfallende inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer, da die ausländische Steuer nur bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden kann, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Der den Anrechnungshöchstbetrag übersteigende Teil der Auslandsteuer, sog. Steuerüberhang, kann weder vorgetragen, noch im Entstehungsjahr bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 34c Abs. 3 EStG abgezogen werden⁴³⁷. Ein möglicher Steuerüberhang kann insbesondere dadurch entstehen, daß die Bemessungsgrundlagen für die in- und ausländischen Steuern unterschiedlich sind. Die ausländische Quellensteuer wird von den Einnahmen, d.h. dem Bruttobetrag, die inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer dagegen von den Einkünften, d.h. dem Nettobetrag nach Abzug der mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben, ermittelt. Folgendes Zahlenbeispiel soll diesen Zusammenhang verdeutlichen.

| Aufwand (ohne Ertragsteuern) in % des Bruttoentgelts | 30% | 50% | 75% |
|--|--------|--------|--------|
| 1. Bruttoentgelt | 100,00 | 100,00 | 100,00 |
| 2. Aufwand | 30,00 | 50,00 | 75,00 |
| 3. Gewinn vor Ertragsteuern | 70,00 | 50,00 | 25,00 |
| 4. GewESt (Hebesatz=400%) | 11,69 | 8,35 | 4,18 |
| 5. kst-pflichtiges Einkommen | 58,31 | 41,65 | 20,83 |
| 6. indische Quellensteuer (10%) | 10,00 | 10,00 | 10,00 |
| | | | |
| Anrechnung | | | |
| 7. inländische KSt (40%) | 23,32 | 16,66 | 8,33 |
| 8. Anrechnung | 10,00 | 10,00 | 10,00 |
| 9. Steuerüberhang | 0,00 | 0,00 | -1,67 |

⁴³⁷Vgl. § 34c Abs. 6 Satz 1 iVm. Sätze 2 und 3 EStG

Ein Steuerüberhang entsteht in diesem Beispiel, wenn der Aufwand mehr als 70,24% des Bruttoentgelts beträgt (kritische Aufwandsgrenze).

III. Betriebsstätten-Alternative

Im Rahmen dieser Alternative wird der Lizenz-bzw. Dienstleistungsvertrag zwischen dem indischen Vertragspartner und einer indischen Zweigniederlassung der inländischen Gesellschaft abgeschlossen.

1. Indische Besteuerung

Eine Besteuerung der Lizenzgebühren oder Gebühren für technische Dienstleistungen auf Bruttobasis nach dem Abzugsverfahren ist nicht vorzunehmen, wenn der im Inland ansässige Empfänger der Lizenzgebühren oder Gebühren für technische Dienstleistungen im anderen Vertragsstaat, hier Indien, aus dem die Entgelte stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte, Vermögenswerte oder Verträge, für die die Lizenzgebühren oder Gebühren für technische Dienstleistungen gezahlt werden, tatsächlich dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind⁴³⁸. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung auf Basis des Betriebsstättengewinns, d.h. nach Abzug der mit den Einnahmen zusammenhängenden Ausgaben der Betriebsstätte (Secs. 28-44C ITA). Der Betriebsstättengewinn unterliegt einem indischen Steuersatz von 48% und wird im Inland auf der Ebene des Stammhauses von der KSt-Bemessungsgrundlage ausgenommen.

2. Deutsche Besteuerung

Die Lizenzvergabe an den indischen Lizenznehmer durch eine indische Zweigniederlassung des Lizenzinhabers setzt voraus, daß die indische Zweigniederlassung über diese Lizenz verfügt. Es muß also zu einer Überführung der Lizenz als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vom inländischen Stammhaus in die indische

⁴³⁸Vgl. Art. 12 Abs. 5 DBA Indien

Zweigniederlassung kommen. Eine Lizenzvergabe an die indische Zweigniederlassung durch das inländische Stammhaus, verbunden mit dem Recht, Unterlizenzen an indische Lizenznehmer zu vergeben⁴³⁹, kommt nicht in Betracht, weil die Betriebsstätte/Zweigniederlassung stets nur ein unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist. Das bedeutet, daß zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus keine schuldrechtlichen Beziehungen bestehen können. Abgeschlossene "Verträge" sind Inschlaggeschäfte und deshalb steuerrechtlich unbeachtlich⁴⁴⁰.

2.1 Überführung von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe der Theorie der Steuerentstrickung

Die deutsche Rechtsprechung hat bislang die Auffassung vertreten, daß die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem inländischen Betrieb eines Steuerpflichtigen in seine ausländische Betriebsstätte eine mit dem Teilwert zu bewertende Entnahme ist, wenn der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegt⁴⁴¹. Erfolgt die Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte in einem Staat, mit dem die Bundesrepublik kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, so müssen die stillen Reserven nicht aufgedeckt werden, da ein Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts auch nach dessen Überführung ins Ausland über die Anrechnungsmethode der deutschen Besteuerung unterliegt. Besteht dagegen mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA, so unterliegt ein eventueller Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts nach der Überführung nur dem Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates und über die Freistellungsmethode nicht mehr der deutschen Besteuerung. Gegen diese Entstrickungstheorie wurden in der Literatur erhebliche Bedenken geäußert⁴⁴².

⁴³⁹Vor der Liberalisierungspolitik war für eine Genehmigung des Kooperationsabkommens durch die indische Regierung erforderlich, daß der indische Lizenznehmer das Recht hat, Unterlizenzen zu vergeben. Mit der Liberalisierung wurde diese Vorschrift aufgehoben.

⁴⁴⁰Vgl. BFH v. 20.7.1988, BStBl. 1989 II, S. 141

⁴⁴¹Vgl. BFH v. 16.7.1969, BStBl. 1970 II, S. 175; BFH v. 30.05.1972, BStBl. 1972 II, S. 760

⁴⁴²Vgl. hierzu Jacobs, O.H. (1999), S. 563; Baranowski, K-H. (1996), S. 114.

2.2. Das Marktpreiskonzept

Angesichts der Mängel der Entstrickungstheorie hat sich die deutsche Finanzverwaltung zur Anerkennung des Marktpreiskonzepts entschlossen. Nach dem BMF-Schreiben vom 12.2.1990 ist bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, stets der Fremdvergleichspreis zum Zeitpunkt der Überführung anzusetzen⁴⁴³. Im Gegensatz zur Entstrickungstheorie räumt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, ob der aus der Differenz zwischen Fremdvergleichspreis und Buchwert resultierende Gewinn sofort besteuert wird oder durch Bildung eines passiven Ausgleichspostens außerhalb der Steuerbilanz zunächst neutralisiert wird. Der Ausgleichsposten ist beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus der ausländischen Betriebsstätte erfolgswirksam aufzulösen. Dieses Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsjahr nur jeweils einheitlich für alle in ausländische Betriebsstätten überführten Wirtschaftsgüter ausgeübt werden. Im Zusammenhang mit der Neuregelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG⁴⁴⁴ im Rahmen des StEntlG 1999/2000/2002 wird jedoch die Auffassung vertreten, daß die bisherige Verwaltungsregelung überholt ist.⁴⁴⁵ Kroppen/Schreiber⁴⁴⁶ vertreten dagegen zutreffend die Auffassung, daß die deutsche Besteuerungsmöglichkeit von stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Überführung in die ausländische DBA-Betriebsstätte weiterhin erhalten bleibt mit der Folge, daß §6 Abs. 5 Satz 1 EStG keine Anwendung findet. Begründet wird diese Auffassung mit Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Der in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA verankerte Fremdvergleichsprinzip sichert dem Staat des Stammhauses das Besteuerungsrecht für stille Reserven bis zur Überführung in die ausländische DBA-Betriebsstätte. Da sich die tatsächliche Ausübung des Besteuerungsrechts nach nationalen Vorschriften richtet, bedarf es einer nationalen Rechtsnorm, z. B. in Form einer Entnahmeregulierung für die Realisierung der stillen

⁴⁴³Vgl. BMF-Schreiben vom 12.2.1990, BStBl. 1990 I, S. 72

⁴⁴⁴Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt, ist bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist."

⁴⁴⁵Vgl. Cattelaens (1999), S 1083

⁴⁴⁶Vgl. Kroppen/Schreiber (1999), S. 582

Reserven. Nach geltendem Recht liegt eine Realisierung nur bei einer Veräußerung vor und nicht bei Verbrauch oder Untergang des Wirtschaftsguts.

In diesem Zusammenhang enthält der neue Betriebsstätten-Erlass vom 24.12.1999⁴⁴⁷ in Tz. 2.6 Regelungen für die Überführung von Wirtschaftsgütern und ersetzt damit das bereits erwähnte BMF-Schreiben vom 12.2.1990⁴⁴⁸. Wie schon nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung kann der Steuerpflichtige wählen, ob er die Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und dem Buchwert aufdeckt und sofort versteuert oder in entsprechender Höhe ein Ausgleichsposten bildet und somit den Differenzbetrag neutralisiert. Es ist zu beachten, daß -im Gegensatz zum BMF-Schreiben vom 12.2.1990- der Ausgleichsposten nach Tz. 2.6.1 längstens für 10 Jahre bestehen kann.⁴⁴⁹

Die Überführung eines immateriellen Wirtschaftsguts (z. B. Lizenzen) in eine ausländische Betriebsstätte liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut ausschließlich durch die ausländische Betriebsstätte genutzt und verwertet wird⁴⁵⁰. Damit ist die Überführung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts, das beim Stammhaus unter das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG fällt, möglich. Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige bei entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern das ihm zustehende Zuordnungswahlrecht durch buchmäßige Behandlung der betreffenden Wirtschaftsgüter ausüben.

Wird das in eine ausländische Betriebsstätte überführte Wirtschaftsgut in das inländische Stammhaus zurückgeführt, so ist dieses Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz mit dem dann geltenden Fremdvergleichspreis zu aktivieren. Ein für dieses Wirtschaftsgut noch bestehender Ausgleichsposten, der bei Überführung in die ausländische Betriebsstätte gebildet worden war, ist durch Kürzung des Fremdvergleichspreises erfolgsneutral aufzulösen.⁴⁵¹

⁴⁴⁷BStBl. 1999 I, 1076

⁴⁴⁸Vgl. Tz. 6.3 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

⁴⁴⁹vgl. hierzu auch Strunk/Kaminski (2000), S. 37

⁴⁵⁰Vgl. Tz. 2.6.1 lit. c) des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

⁴⁵¹Vgl. Tz. 2.6.2 des Betriebsstättenerlasses, a.a.O.

Wird also im Rahmen der Betriebsstätten-Alternative eine Lizenz vom inländischen Stammhaus in die indische Betriebsstätte überführt und wird dafür ein Ausgleichsposten gebildet, der nach Beendigung des Lizenzvertrags nach der Rückführung in das inländische Stammhaus aufzulösen ist, so entsteht durch die Überführung mangels Gewinnrealisierung durch Auflösung stiller Reserven keine zusätzliche Steuerbelastung.

IV. Tochtergesellschaft-Alternative

Im Rahmen dieser Alternative bringt die inländische Gesellschaft Lizenzen und Know-how als Sacheinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die indische Tochtergesellschaft ein⁴⁵². In diesem Fall muß in einem gesonderten Kooperationsabkommen innerhalb einer Joint Venture-Gründung der Gegenwert der hingegebenen immateriellen Wirtschaftsgüter festgelegt werden.

1. Indische Besteuerung

1.1 Einbringung von Lizenzen und Know-how als Sacheinlage

Mit der Überführung der Lizenzen und Know-how als Sacheinlage in die indische Tochtergesellschaft geht das Eigentum an diesen immateriellen Wirtschaftsgütern auf die indische Tochtergesellschaft über. Die von der indischen Tochtergesellschaft erzielten Lizenzeinnahmen sind unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb können nach indischem Recht entgeltlich erworbene Patente und Urheberrechte in 14 gleichen Jahresbeträgen abgeschrieben werden (Sec. 35A (1) ITA). Ausgaben in Form eines Pauschalbetrages (lump sum) zum Erwerb von Know-how sind dagegen in sechs Jahresbeträgen abzuschreiben (Sec. 35AB (1) ITA). Die Inanspruchnahme der Abschreibungsmöglichkeiten von Lizenzen und Know-how bei dieser Vertragskonstruktion setzt jedoch voraus, daß die indische Finanzverwaltung der sog. Fiktionstheorie folgt. Danach wird

⁴⁵²Vgl. Govind H. (1990a), S. 590

bei einer Sacheinlage unterstellt, daß der Gesellschafter die als Sacheinlage eingebrachten Wirtschaftsgüter gegen Bargeld an die Gesellschaft veräußert und anschließend das empfangene Bargeld wieder einlegt.

2. Deutsche Besteuerung

Wird ein immaterielles Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, so liegt nach BFH-Rechtsprechung ein entgeltlicher Erwerb (tauschähnliche Anschaffung) vor. Der Gesellschafter hat die erhaltenen Gesellschaftsrechte mit dem gemeinen Wert des hingegebenen immateriellen Wirtschaftsguts zu aktivieren. Dies hat zur Folge, daß es zu einer Gewinnrealisierung in Höhe des Unterschieds zwischen gemeinem Wert und Buchwert des hingegebenen immateriellen Wirtschaftsguts kommt. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile (R 31a EStR), wie z. B. Patente, ungeschützte Erfindungen, Know-how.

Auch ein dingliches Nutzungsrecht an einem Wirtschaftsgut des Gesellschafters (z.B. Nießbrauch, ausschließliche Lizenz) kann Gegenstand einer Sacheinlage sein⁴⁵³. Voraussetzung ist allerdings, daß das Nutzungsrecht als Wirtschaftsgut qualifiziert wird. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH⁴⁵⁴ sind Nutzungsrechte, die aufgrund gesicherter Rechtsposition bestehen, d.h. dem Rechtsinhaber gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden können, abschreibungsfähige Wirtschaftsgüter⁴⁵⁵. Der Gesellschafter hat in diesem Fall die erlangten Anteile mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und auf der Passivseite in gleicher Höhe einen passiven RAP zu bilden, der über die Nutzungsdauer gewinnerhöhend aufgelöst wird⁴⁵⁶. Die Anschaffungskosten der Beteiligung sind gleich dem gemeinen Wert der eingebrachten Nutzungsrechte.

⁴⁵³z.B. wenn die inländische Gesellschaft ihrer ausländischen Gesellschaft das Recht einräumt, ein bestimmtes Know-how auszuwerten.

⁴⁵⁴BFH v. 2.3.1970 GrS, BStBl. 1970 II, 382; BFH v. 20.1.1983 BStBl. 1983 II, 413

⁴⁵⁵Vgl. Schubert P. (1995), DStR 10/95, S. 362

⁴⁵⁶Vgl. Schmidt L. (1999), Kommentar zum EStG, § 5, Rz. 199; Döllerer (1984), S. 2039

Diese Einlagevorschriften sind auch auf eine ausländische Kapitalgesellschaft anwendbar, denn das deutsche Steuerrecht greift dann ein, "wenn und soweit die Kapitalgesellschaft oder ihr Gesellschafter der beschränkten oder unbeschränkten deutschen Steuerpflicht unterliegt, mag sich auch der Sachverhalt im Ausland ereignet haben"⁴⁵⁷.

V. Bewertung der Alternativen

1. Das Bewertungsmodell

Die inländische Gesellschaft plant die Vergabe einer Fertigungslizenz an einen indischen Kunden. Zu prüfen ist nun, welche der oben aufgezeigten Alternativen die geringste Steuerbelastung im Zusammenhang mit der Lizenzvergabe aufweist. Auch hier wird zwischen der Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft und der Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter differenziert. Zur Bewertung der einzelnen Alternativen soll von folgenden Prämissen ausgegangen werden:

- Der Lizenzvertrag erstreckt sich über einen Zeitraum von sechs Jahren.
- Die indische Tochtergesellschaft kann das im Rahmen einer Sacheinlage erworbene Know-how gemäß Sec. 35AB (1) ITA über die Vertragsdauer gleichmäßig abschreiben.
- Der mit der Lizenzvergabe verbundene Aufwand soll 25% des Bruttoentgelts betragen.
- Es handelt sich bei der Fertigungslizenz um ein selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut, das bei der inländischen Gesellschaft unter das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG fällt.
- Das Know-how wird ausschließlich durch die indischen Einheiten genutzt und verwertet.

⁴⁵⁷Döllerer (1979), S. 62

- Der gemeine Wert des Know-how wird nach §13 Abs. 1 BewG als Kapitalwert wiederkehrender Nutzungen und Leistungen ermittelt.
- Der Fremdvergleichspreis sowie der Teilwert der Fertigungslizenz entsprechen dem gemeinen Wert nach §13 Abs. 1 BewG.

2. Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschaft

2.1 Direktgeschäft-Alternative

Aufgrund des angenommenen Aufwandsanteils von 25% des Bruttoentgelts kann die in Indien gezahlte Quellensteuer auf das Bruttoentgelt im Inland vollständig angerechnet werden, so daß die Gesamtsteuerbelastung auf das inländische Niveau angehoben wird. Allerdings liegt im vorliegenden Fall die Gesamtsteuerbelastung unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags geringfügig niedriger, weil sich durch die Anrechnung indischer Quellensteuer die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag verringert hat.

Wie aus der Tabelle ersichtlich ist, liegt die Gesamtsteuerbelastung bezogen auf das Bruttoentgelt in diesem Modellfall bei 29% und gilt während der gesamten Vertragsdauer. Die Steuerbelastung des Gewinns liegt bei 38% im Vergleich zu einer Steuerbelastung von ca. 38,6%⁴⁵⁸ im Fall einer fehlenden Anrechnung indischer Quellensteuer.

Steuerbelastung im Rahmen der Direktgeschäft-Alternative

| | |
|---|------|
| 1. Bruttoentgelt | 100 |
| 2. Aufwand | 25 |
| 3. Gewinn vor Ertragsteuern | 75 |
| 4. GewESt (Hebesatz=400%; 16,7%) | 13 |
| 5. kst-pflichtiges Einkommen | 62 |
| 6. indische Quellensteuer (10%) | 10 |
| 7. inländische KSt | 15,5 |
| 8. Anrechnung | 10 |
| 9. Tarifbelastung | 5,5 |
| 10. SolZ | 0,3 |
| 11. Gesamtbelastung bezogen auf das Bruttoentgelt | 29 |

⁴⁵⁸ $0,167 + 1,055 * 0,25 * (1 - 0,167)$

2.2 Betriebsstätten-Alternative

Im Rahmen der Überführung des Know-how als selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut in die indische Betriebsstätte wird ein passiver Ausgleichsposten in Höhe des Fremdvergleichspreises gebildet, der bei der Rückführung des Know-how in die inländische Gesellschaft erfolgsneutral aufgelöst wird, so daß es nicht zu einer Aufdeckung stiller Reserven auf der Ebene der inländischen Gesellschaft kommt. Eine Abschreibung des Know-how durch die Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnermittlung ist nicht möglich, weil es sich hier nicht um ein erworbenes Know-how handelt. Nur die laufenden Aufwendungen von 25% können vom vereinbarten Bruttoerlös abgesetzt werden. Die Gesamtsteuerbelastung (S) in diesem Fall ergibt sich für die Jahre 1 bis 6 wie folgt:

$$S = G * s_B$$

$$S = 75 * 0,48 = 36$$

mit: G = Gewinn vor Abschreibung und Ertragsteuern

s_B = Steuersatz für ausländische Betriebsstätten in Indien

Die jährliche Gesamtsteuerbelastung des Gewinns der Betriebsstätten-Alternative liegt somit auf der Ebene der Gesellschaft bei 48%. Die Belastungsquote des Bruttoentgelts liegt bei 36%.

2.3 Tochtergesellschaft-Alternative

Durch die Einbringung des Know-how als Sacheinlage in die indische Tochtergesellschaft werden auf der Ebene der inländischen Gesellschaft stille Reserven aufgedeckt und besteuert. Darüber hinaus unterliegen die laufenden Gewinne der indischen Ertragsbesteuerung (35%) und bei Ausschüttung an die inländische Gesellschaft der Kapitalertragsteuer (10%). Im Rahmen der Gewinnermittlung der indischen Tochtergesellschaft kann bei dieser Alternative das Know-how in sechs gleichen Jahresbeträgen abgeschrieben werden. Die von der indischen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden werden bei der inländischen Gesellschaft unter Berücksichtigung des § 8b Abs. 5 KStG von der Bemessungsgrundlage ausgenommen. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt somit in diesem Fall für das **erste** Jahr

$$S = (G - D) * s_i + [1 - (G - A) * s_i] s_{Kap} + 0,05 * [1 - (G - D) * s_i] s_D + L * s_D$$

für den Fall: $G > D$ bzw.

$$S = L * s_D$$

für den Fall: $D > G$

mit: s_i : integrierter Ertragsteuersatz in Indien

s_{Kap} : Kapitalertragsteuersatz

s_D : integrierter Ertragsteuersatz im Inland

L : Gemeiner Wert der Fertigungslizenz.

D : jährliche Abschreibung der Fertigungslizenz über die ND

Der gemeine Wert der Fertigungslizenz beträgt in diesem Modellfall 513⁴⁵⁹. Die jährliche Abschreibung beträgt 85,5. Durch die Berücksichtigung der Abschreibung erzielt die indische Tochtergesellschaft im Rahmen der Lizenzvergabe einen Verlust, der bei der Gesellschaft vorgetragen werden kann⁴⁶⁰. Die Gesamtsteuerbelastung für das erste Jahr ist somit gleich $L * s_D$.

Für die Jahre 2 bis 6 liegt die Gesamtsteuerbelastung des Gewinns bei 0 %, da das laufende Ergebnis negativ ist, und die Besteuerung der stillen Reserven nur im ersten Jahr vorgenommen wurde.

2.4 Ergebnisanalyse

Aus der vorangegangenen Darstellung ergibt sich für den Modellfall folgende Alternativen-Rangfolge, wenn die Gewinne aus der Lizenzvergabe auf der Ebene der inländischen Gesellschaft thesauriert werden:

⁴⁵⁹=Bruttoentgelt X Vervielfältiger nach Anl. 9 BewG

⁴⁶⁰Es wird angenommen, daß die indische Finanzverwaltung den Fremdvergleichspreis akzeptiert.

| Alternative | Steuerbelastung in % ⁴⁶¹ | | Barwert ⁴⁶² der Steuerbelastung |
|------------------------|-------------------------------------|------------|--|
| | 1. Jahr | Folgejahre | |
| 1. Direktgeschäft | 29% | 29% | 129% |
| 2. Betriebsstätte | 36% | 36% | 160% |
| 3. Tochtergesellschaft | 267% | 0% | 267% |

Die Direktgeschäft-Alternative ist somit unter den hier getroffenen Annahmen die günstigste Lösung. Die Einbringung des Know-hows als Sacheinlage im Rahmen der Tochtergesellschaft-Alternative hat eine Aufdeckung stiller Reserven zur Folge, so daß diese Alternative trotz einer Steuerbelastung von Null in den Folgejahren nicht verfolgt werden soll.

3. Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter

Im folgenden wird nur einen Vergleich zwischen der Betriebsstätten-Alternative und der Direktgeschäft-Alternative vornehmen. Auf die Analyse der Tochtergesellschaft-Alternative wird hier verzichtet, weil diese eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hat.

Angenommen, die inländische Gesellschaft schüttet den mit der Lizenzvergabe erwirtschafteten Gewinn vollständig an die Gesellschafter aus, so unterliegt der in Indien bereits versteuerte Betriebsstättengewinn zur Hälfte noch mal der Einkommensteuer. Die Steuerbelastung liegt somit bei

$$S = G * s_B + 0,5 (1 - s_B) * G s_{ESt}$$

mit: s_{ESt} = individueller ESt-Satz

Der Nettozufluß ($G - S$) beim Gesellschafter beläuft sich bei dieser Alternative auf

⁴⁶¹bezogen auf das Bruttoentgelt

⁴⁶²Als Bezugszeitpunkt wird der Zeitpunkt gewählt, in dem die Steuern zum ersten Mal an den jeweiligen Fiskus abfließen. Zur Vereinfachung wird hier unterstellt, daß die Steuerzahlungsfrist für den jeweiligen VZ in Indien und Deutschland identisch ist. Des weiteren wird angenommen, daß der Zeitraum zwischen den Steuerzahlungen für alle betroffenen VZ genau ein Jahr beträgt. Der Kalkulationszinsfuß soll 10% betragen.

$$(1-0,5s_{EST}) \cdot 39.$$

Im Rahmen der Direktgeschäft-Alternative liegt ebenfalls eine Doppelbelastung vor, da das Halbeinkünfteverfahren keine Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften macht.

Die Steuerbelastung auf der Ebene der Gesellschafter liegt somit bei

$$S = G \cdot 0,38 + 0,5 (1 - 0,38) \cdot G s_{EST}$$

Der Nettozufluß beim Gesellschafter beläuft sich bei dieser Alternative auf $(1-0,5s_{EST}) \cdot 46,5$ verglichen mit $(1-0,5s_{EST}) \cdot 39$ bei der Betriebsstätten-Alternative.

Als Ergebnis kann also festgehalten werden, daß im Rahmen einer Lizenzvergabe sowohl bei Thesaurierung auf der Ebene der Gesellschaft als auch bei Ausschüttung auf der Ebene der Gesellschafter die Direktgeschäft-Alternative vorzuziehen ist.

C. Erstellung schlüsselfertiger Anlagen als Kombination von Export und Lizenzvergabe

I. Begriff und Merkmale des Industriebauwerks

1. Begriffsklärung

Beim Industriebauwerk handelt es sich um eine auftragsgebundene⁴⁶³ Errichtung von komplexen Produktions- und Infrastrukturanlagen⁴⁶⁴. Die Errichtung der Industriebauwerke ist durch eine derart hohe Komplexität gekennzeichnet, daß die Realisation des Auftrages nur in einer langen Durchführungsphase vorgenommen werden kann. Es hat sich daher der Begriff langfristige Aufträge zur Charakterisierung des Industriebauwerks herausgebildet⁴⁶⁵. Die Festlegung des als langfristig bezeichneten Zeitraumes wird in der Literatur unterschiedlich aufgefaßt. Es herrscht jedoch Übereinstimmung, daß die Errichtungsdauer mindestens drei Monate betragen muß und mehrere Abrechnungsperioden tangieren kann⁴⁶⁶. Im Zusammenhang mit der Anlagenerichtung im Ausland interessieren hier insbesondere Aufträge, die durch die Leistungserbringung im Ausland dort eine Montagebetriebsstätte begründen, so daß die Betriebsstättenfrist für Montagebetriebsstätten, die in der Regel sechs Monate⁴⁶⁷ beträgt, im Rahmen dieser Untersuchung als Kriterium der Langfristigkeit herangezogen werden kann.

Beim industriellen Anlagengeschäft kann grundsätzlich unterschieden werden zwischen dem Eigengeschäft, bei dem die Anlage aus eigenen Produkten und durch eigene Leistungen erstellt wird und dem General Contracting. Im Gegensatz zum Eigengeschäft werden beim General Contracting im Rahmen eines Generalunternehmerverhältnis fremde Lieferungen und Leistungen in eigener Verantwortung koordiniert⁴⁶⁸. Die im Rahmen der Errichtung einer Industriebauwerk zu erbringenden Leistungen werden sowohl im Inland als auch im Ausland abgewik-

⁴⁶³zur Abgrenzung von Geschäften im Bereich der Massen- oder Serienproduktion

⁴⁶⁴Vgl. Funk, J. (1986), S. 10

⁴⁶⁵zur Abgrenzung von Geschäften im Bereich der Massen- oder Serienproduktion

⁴⁶⁶Vgl. Kohl, S. (1994), S. 50

⁴⁶⁷sowohl nach §12 AO als auch gemäß Art. 5 Abs.2 lit. i DBA Indien

⁴⁶⁸Vgl. Funk, J. (1986), S. 10

kelt⁴⁶⁹. Zu den Leistungen, die in der Regel im Wohnsitzstaat des Auftragnehmers erbracht werden, gehören

- die Erstellung der technischen Unterlagen für die Errichtung, Inbetriebnahme und den Betrieb der Anlage (Basic und Detail Engineering)
- die Herstellung von Komponenten für die Anlage
- Lizenzgewährung und Know-how Übermittlung
- Einkauf von Gütern und Dienstleistungen bei Subunternehmern
- Gestaltung der Projektfinanzierung.

Im Projektstaat, d.h. im Ausland werden in der Regel folgende Leistungen erbracht:

- Bau bzw. Montage der Anlage einschließlich der Überwachung von Montage und Inbetriebnahme
- Koordination der technischen und kaufmännischen Aktivitäten aller an der Auftragsdurchführung beteiligten Unternehmen
- Schulung und Ausbildung des Kundenpersonals
- Inbetriebnahme der Anlage

2. Strukturmerkmale des Anlagenbaus

Neben der durch die hohe Komplexität hinsichtlich Leistungsumfang und Technik bedingten langen Durchführungsphase ist der Industrieanlagenbau durch weitere wesentliche Grundmerkmale gekennzeichnet. Charakteristisch für den Industrieanlagenbau sind die hohen Kosten, die bereits vor Geschäftsabschluß im Rahmen der Angebotserstellung anfallen. Da diese Kosten nicht erstattet werden und die Ab-

⁴⁶⁹Vgl. hierzu ausführlich Sonntag (1992), S. 610 f.

schlußquote zwischen 5% und 10% der angebotenen Projekte liegt, müssen erfolgreiche Projekte die Angebotskosten erfolgloser Projekte mitdecken⁴⁷⁰. Dies führt zu einem spezifischen Kalkulationsproblem sowie zu einer kaufmännisch fundierten Angebotsselektion.

Als weiteres Merkmal sind die starken Schwankungen im Auftragseingang des Anlagenbauunternehmens, die erhebliche Schwankungen in den Kapazitätsauslastungen hervorrufen, zu nennen. Die starken Schwankungen im Auftragseingang in Verbindung mit den hohen Auftragsvolumen im Anlagenbau beeinflussen die Ertragslage des Unternehmens erheblich.

Es ist kennzeichnend für das Anlagenbaugeschäft, daß die Errichtung einer Industrieanlage mit sehr hohen Risiken verbunden ist. Die Risiken resultieren im wesentlichen "aus der Komplexität, der Einmaligkeit und hohen Wertigkeit der Projekte"⁴⁷¹. Neben den Risiken aus der Gewährung einer Garantie für das Funktionieren der Anlage (Erfüllungsrisiken) sind vor allem die Kalkulationsrisiken infolge Preis- und Mengänderungen sowie das Währungsrisiko zu nennen. Eine besondere Rolle spielen die steuerlichen Risiken bei der Anlageerrichtung im Ausland, weil im Ausland, insbesondere in den Entwicklungsländern die Besteuerung häufig willkürlich und pauschaliert erfolgt.

Des weiteren verursacht die lange Durchführungsphase, die in der Regel mehrere Jahre dauert, beim Auftragnehmer große Probleme im Hinblick auf die handels- und steuerrechtliche Erfolgsermittlung der Aufträge⁴⁷². Bei langfristigen Aufträgen sind für die Realisierung von Umsatz bzw. Ergebnis grundsätzlich zwei Varianten möglich:

- Umsatz- und Ergebnisrealisierung bei Abnahme (Completed Contract Methode)
- Umsatz- und Ergebnisrealisierung bei Teil-Lieferung (Percentage-of-completion Methode)

⁴⁷⁰Vgl. Funk, J. (1986), S. 17

⁴⁷¹Funk (1986), S. 18

⁴⁷²zur Promatik Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen nach deutschem Handels- und Steuerrecht vgl. z. B. Kohl, S. (1994), Selchert, F. W. (1990) S. 797-805

Completed Contract Methode

Der Auftrag zur Errichtung einer Industrieanlage wird in der Regel im Rahmen eines Werkvertrags erteilt. "Durch den Werkvertrag wird der Unternehmer zur Herstellung des versprochenen Werkes und der Besteller zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet⁴⁷³". Mit der Abnahme des Werkes, zu der der Besteller gemäß § 640 BGB verpflichtet ist, geht die Preisgefahr des Unternehmers auf den Besteller über (§ 644 BGB). Die Completed Contract Methode entspricht somit weitgehend dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip, das erst im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs eine Gewinnrealisierung vorsieht⁴⁷⁴. Bis zur Abnahme des Werks dürfen lediglich in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und in der Steuerbilanz nach § 6 Abs.1 Nr. 2 EStG die Herstellungskosten ausgewiesen werden. Die Completed Contract Methode hat somit zur Folge, daß während der Durchführungsphase nicht nur keine Gewinne, sondern vielmehr Verluste⁴⁷⁵ ausgewiesen werden müssen. Erst mit der Abnahme (Realisationszeitpunkt) kommt es zum Ausweis des gesamten Auftragsgewinns⁴⁷⁶ in einer Abrechnungsperiode. Diese streng an das Realisationsprinzip ausgerichtete Bilanzierungsmethode hat zwar den Vorteil, daß der Gewinnausweis auf tatsächliche Größe und nicht auf Schätzungen basiert. Allerdings verzerrt diese Bilanzierungsmethode die tatsächliche Ertragslage des Unternehmens. Um eine Beeinträchtigung des Aussagewertes des Jahresabschlusses zu vermeiden, sind zusätzliche Erläuterungen zur Ertragslage im Anhang erforderlich⁴⁷⁷.

Percentage-of-Completion Methode⁴⁷⁸

Im Gegensatz zur Completed Contract Methode sieht die Percentage-of-Completion Methode eine Aufteilung des gesamten Auftragsgewinns

⁴⁷³§ 631 Abs. 1 BGB

⁴⁷⁴Vgl. Knobbe-Keuk (1993), S. 247;

⁴⁷⁵Verlust deshalb, weil nicht alle Kostenarten aktivierungsfähig sind (z. B. Vertriebskosten) und daher als Aufwand verbucht werden müssen.

⁴⁷⁶Entsprechend dem Realisationsprinzip kann auch ein Teil des Auftragsgewinns vor der endgültigen Abnahme realisiert werden, wenn aufgrund vertraglicher Vereinbarungen der Gefahrübergang für einen Teilabschnitt bereits erfolgt ist.

⁴⁷⁷Vgl. Funk, J. (1986), S. 19; zustimmend auch Kohl (1994), S. 158 f.

⁴⁷⁸Diese Methode findet im angelsächsischen Rechtskreis starke Anwendung. In der ab 1.1.1995 gültigen Fassung des IAS 11 soll nur noch die Percentage-of-Completion-Methode als einzige Bilanzierungsmethode bei langfristigen Aufträgen zugelassen werden, vgl. Kohl (1994), S. 146 f.

auf die einzelnen Bilanzierungsperioden während der Durchführungsphase vor. Der Auftragsgewinn wird unabhängig von dem Zeitpunkt des durch die Abnahme ausgelösten Übergangs der Preisgefahr realisiert und entsprechend dem Fertigstellungsgrad vorgenommen. Der Fertigstellungsgrad kann u.a. mit Hilfe der sog. "Cost-to-Cost"-Methode⁴⁷⁹ ermittelt werden. Danach wird der Fertigstellungsgrad als Anteil der bisherigen Aufwendungen an den zur Durchführung des Auftrags erwarteten gesamten Aufwendungen definiert. Der Teilgewinn der Periode r (G_r) läßt sich nach der "Cost-to-Cost"-Methode wie folgt ermitteln:

Formel 1:

$$G_r = \frac{\sum_{t=1}^r A_t}{\sum_{t=1}^n K_t} * Gp - \sum_{t=1}^{r-1} G_t$$

mit:

n: Anzahl der zur Auftragsdurchführung benötigten Perioden

r: Index der Betrachtungsperiode ($r=1, \dots, n$)

t: Index der Perioden ($t=1, \dots, n$)

A_t : Aufwendungen während der Auftragsdurchführung

K_t : vorkalkulierte Gesamtkosten

G_r : Teilgewinn der Periode r

G_t : in der Vorperiode t ausgewiesener Teilgewinn

Gp : geplanter Gesamtgewinn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses

Es ist kennzeichnend für die Percentage-of-Completion Methode, daß die Teilgewinnrealisierung auf der Basis von Erwartungen bzw. von Schätzungen hinsichtlich des gesamten Auftragsgewinnes vorgenommen wird. Wie bereits als Merkmal der langfristigen Aufträge herausgearbeitet, unterliegen die langfristigen Aufträge hohen Risiken. Neben dem Erfüllungsrisiko gehören u.a. das Kalkulationsrisiko infolge der Preis- und Mengenänderung, das Währungsrisiko und nicht zuletzt die steuerlichen Risiken. Aufgrund dieser Risiken ist es sehr wahrscheinlich, daß Teilgewinne, die ausgewiesen und ausgeschüttet werden, aufgrund unerwarteter Ereignisse sich als unzutreffend erweisen. Neben diesem eindeutigen Verstoß gegen das Realisationsprinzip kann

⁴⁷⁹zu der Cost-to-Cost Methode sowie deren Modifikationen vgl. Kohl (1994), S. 150

die Percentage-of-Completion Methode auch zu einem nachteiligen ertragsteuerlichen Effekt führen, weil durch die vorzeitige Teilgewinnrealisierung möglicherweise ein Teilgewinn der Besteuerung unterliegt, der sich nach der Abnahme als nicht mehr gegeben herausstellt.

Diese Steuervorauszahlung impliziert einen nachteiligen Zinseffekt und wird im Rahmen der Anlagenerrichtung im Ausland zu einer endgültigen Belastung, wenn das nationale Recht des jeweiligen Projektstaates keinen unbeschränkten Verlustvortrag oder -rücktrag gewährt, weil die Steuervorauszahlung dann nicht mehr rückerstattet oder mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden kann. Angenommen, die Errichtung der Anlage verläuft jahrelang planmäßig, und die realisierten Teilgewinne unterliegen jährlich der Ertragsbesteuerung. Wenn im letzten Jahr der Fertigstellung, bedingt durch die hohen unerwarteten Kosten der geschätzte Auftragsgewinn erheblich niedriger ausfällt als geplant oder sogar in einen Verlust umschlägt, so führt das Fehlen des Verlustrücktrages⁴⁸⁰ zu einer ungerechtfertigten überhöhten Besteuerung des auf das Ausland entfallenden Auftragsgewinns. Angesichts der Nachteile der Percentage-of-Completion Methode soll diese Methode in der Handels- und Steuerbilanz nicht angewendet werden. In Indien wird jedoch diese Methode zur Gewinnermittlung im Rahmen der Anlagenerrichtung angewendet⁴⁸¹, weil nach indischer Auffassung die Completed-Contract-Methode den Periodengewinn verzerrt und daher nicht zulässig ist. Wird der Gewinn auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben ermittelt, so ist der Gewinn bis zur Abnahme im Einnahmejahr steuerpflichtig.

Die Gewinnauswirkung der unterschiedlichen Realisierungszeitpunkte kann an einem Zahlenbeispiel veranschaulicht werden.

⁴⁸⁰Selbst bei zulässigem Verlustvortrag kommt es zu einer überhöhten Besteuerung, weil der Steuerpflichtige in der Regel nicht über zukünftige Einkünfte in diesem Projektstaat verfügt.

⁴⁸¹Vgl. Schedule VI Part II Nr. 3 (iii) in Companies Act

Prämissen:

| | |
|-------------------------------------|-------------------|
| Auftragserteilung: | 01.07.1999 |
| Laufzeit des Auftrages: | 30 Monate |
| Abnahme: | 31.12.2001 |
| Kalkulation des Gesamtauftrages: | |
| Absatzpreis | 620 |
| Selbstkosten (SK) | 450 |
| darin enthalten: NAP ⁴⁸² | <u>150</u> |
| Herstellungskosten | <u>300</u> |
| Auftragserfolg (Absatzpreis ./ SK) | <u><u>170</u></u> |

**Gewinnauswirkung nach der
 Percentage of Completion
 Methode:**

| | GuV 1999 Mio. DM | GuV 2000 Mio. DM | GuV 2001 Mio. DM | Auftrags- erfolg Mio. DM |
|---|------------------------|------------------------|------------------------|--------------------------------|
| Fertigstellungsgrad (aufgelaufene SK x100/Gesamt- SK) | 10% | 60% | 100% | |
| Umsatzerlöse | <u>62</u> | <u>310</u> | <u>248</u> | <u>620</u> |
| Aufwendungen (Selbstkosten) | 45 | 225 | 180 | 450 |
| Überschuß/Fehlbetrag ⁴⁸³ (Umsatzerlöse ./ Aufwendungen) | <u>17</u> | <u>85</u> | <u>68</u> | <u>170</u> |

**Gewinnauswirkung nach der
 Completed Contract Methode:**

| | GuV 1999 Mio. DM | GuV 2000 Mio. DM | GuV 2001 Mio. DM | Realisierung 31.12.2001 Auftrags- erfolg Mio. DM |
|--|---------------------------|------------------------|------------------------|--|
| Fertigstellungsgrad | 10% | 60% | 100% | |
| Umsatzerlöse | 0 | 0 | 620 | 620 |
| aktivierte HK (Bestandsveränderung) | <u>30</u> | <u>150</u> | <u>-180</u> | <u>0</u> |
| Aufwendungen (Selbstkosten) | -45 | -225 | -180 | -450 |
| Überschuß/Fehlbetrag (Umsatzerlöse + akt. HK ./ Aufwendungen) | <u>-15</u> | <u>-75</u> | <u>260</u> | <u>170</u> |

⁴⁸²Nicht aktivierungsfähige Posten, wie z.B. Vertriebskosten

⁴⁸³Das gleiche Ergebnis kann auch durch Anwendung der o. g. Formel zur Gewinnermittlung nach der Cost to Cost Methode ermittelt werden.

II. Besteuerung des Auftragsergebnisses

1. Gewinnzuordnung

Wenn die Bauausführungen oder Montagen im Rahmen der Durchführung eines Auftrags in Indien länger als sechs Monate dauern, so begründen diese Bauausführungen oder Montagen nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. i DBA Indien eine indische Betriebsstätte. Mit der Begründung der Bau- bzw. Montagebetriebsstätte hat Indien gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Indien das Besteuerungsrecht für die durch die Tätigkeit der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne (Betriebsstättenprinzip). Eine verursachungsgerechte Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses hat sich nach der vom Stammhaus bzw. von der Betriebsstätte zum Gesamterfolg beigetragenen Leistung zu richten⁴⁸⁴. Es ist daher erforderlich, aus einer Gesamtleistung⁴⁸⁵ wie sie in dem Werkvertrag über die Anlagenerrichtung festgelegt ist, die einzelnen Teilleistungen (z.B. Engineering, Materiallieferungen, Montage) entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zuzurechnen⁴⁸⁶. Für die Zuordnung des Betriebsstättenergebnisses wird hier also nach der direkten Methode vorgegangen. Nach Erfahrungen aus der Praxis führt das Buchführungsergebnis der Betriebsstätte allerdings zu einer unzutreffenden Aufteilung des Auftragsgewinns, weil eine Aufspaltung des Auftragswertes auf die einzelnen Teilleistungen aus Wettbewerbsgründen nicht immer den vorkalkulierten Kosten der Teilleistungen entspricht. So wird die Montageleistung häufig sehr niedrig ausgewiesen, als Ausgleich werden die Werte für die Lieferung der Komponente höher angesetzt. Die-

⁴⁸⁴Vgl. Weber A. (1976), S. 204

⁴⁸⁵Es wird auch von sog. "turnkey project" gesprochen, wenn ein Auftragnehmer (contractor) sämtliche Leistungen erbringt. Es herrschen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob ein "turn-key project" vorliegt, wenn ein Auftragnehmer zwar nicht alle Leistungen erbringt, wie z. B. im Rahmen des General Contracting, aber die Gesamtverantwortung für das Funktionieren der Anlage gegenüber dem Kunden trägt, vgl. hierzu auch Sonntag (1992), S. 609

⁴⁸⁶Betriebswirtschaftlich betrachtet ist der Gegenstand eines Anlagenerrichtungsvertrages in der Regel letztlich die Übergabe der voll funktionierenden Anlage durch den Auftragnehmer an den Auftraggeber. Alle im Vertragswerk getroffenen Einzelregelungen gelten diesem Ziel und den sich anschließenden rechtlichen Fragen (Gewährleistung etc.). Daraus ergibt sich, daß unabhängig von der Aufzählung einzelner Lieferungen und sonstiger Leistungen und einer dementsprechenden Aufgliederung des Vertragspreises nur der Gesamtpreis eine objektiv unangreifbare Größe darstellt. Auch aus der Sicht des Anlagenerrichters sind letztlich nur die Gesamtleistung und das insgesamt erzielte Ergebnis von Bedeutung. Die Aufgliederung des Gesamtpreises dient letztendlich den steuerlichen Zwecken.

se interne Subventionierung innerhalb der einzelnen Teilleistungen kann auch eingeschränkt als Instrument der grenzüberschreitenden Steuerplanung unter Beachtung des dealing at arm 's length Prinzips herangezogen werden, weil das Besteuerungsrecht der einzelnen Teilleistungen bei verschiedenen Steuerhoheiten mit unterschiedlichen Steuerbelastungen liegt.

Wie bereits ausgeführt, ist in der Regel das Stammhaus insbesondere für das Engineering sowie die Materialherstellung und -lieferung verantwortlich. Folglich müssen die aus diesen Leistungen erzielten Einkünfte der Besteuerung im Wohnsitzstaat des Stammhauses unterworfen werden. In der Praxis jedoch ist eine konsequente Anwendung dieses international anerkannten Grundsatzes nicht immer gewährleistet, und es entsteht dadurch eine zusätzliche Steuerbelastung für das auftragsdurchführende Unternehmen. Im Projektstaat werden insbesondere die Bauausführung und Montage sowie Montageüberwachung und Inbetriebnahme der Anlage abgewickelt. Des weiteren wird die Schulung und Ausbildung des Kundenpersonals hier durchgeführt. Sollten diese Leistungen durch eine in Indien belegene Montagebetriebsstätte erbracht werden, so ist der Gewinn aus diesen Aktivitäten aus einer Betriebsstättenbuchführung zu ermitteln⁴⁸⁷. Ebenso in Indien zu versteuern sind Gewinne aus der Beschaffung von Material und Dienstleistungen, die die Betriebsstätte von lokalen Subunternehmern bezieht. Allerdings ist hier zu berücksichtigen, daß das Ergebnis aus diesen Leistungsteilen nicht völlig eindeutig nur der Betriebsstätte zugerechnet werden darf, weil das Stammhaus mit entsprechender Vorbereitung und vielfachen Hilfestellungen am Erfolg der Betriebsstätte beteiligt ist. Auf der anderen Seite wird wie bereits erwähnt, das Montageergebnis sehr knapp kalkuliert und der darauf anfallende angemessene Gewinn im Materiallieferteil untergebracht. Diese Gewinnverschiebung zwischen den einzelnen Teilleistungen kann einerseits auf restriktive Devisenbestimmungen im Hinblick auf den Transfer von Be-

⁴⁸⁷Ausländische Unternehmen, die im Energiesektor tätig sind, unterliegen einer Pauschalbesteuerung, wenn das Geschäft auf turn-key Basis abgeschlossen und von internationalen Hilfsprogrammen finanziert wird. Die Gewinne aus diesem Geschäft werden mit 10% vom Auftragsvolumen, einschließlich Lieferteil als gegeben angenommen (Sec. 44 BBB ITA). Bei einem Steuersatz von 48% für ausländische Unternehmen beträgt die effektive Steuerlast 4,8% vom Auftragswert. Allerdings gelten nach dem BMF-Schreiben v. 12.12.1989 (IV C 6-S 1301 Indi-14/89) für deutsche Unternehmen, die sich in Indien an Turn-key Projekten im Energiesektor beteiligen, allein Vorschriften des deutsch-indischen DBA, so daß die pauschale Gewinnermittlung nach indischem Recht nicht zur Anwendung kommt.

triebsstättengewinnen und andererseits auf die ungerechtfertigt hohe Besteuerung von Steuerausländern zurückgeführt werden.

Die ungerechtfertigt hohe Besteuerung von Steuerausländern erstreckt sich sowohl auf die erweiterte Bemessungsgrundlage als auch auf den im Vergleich zum Steuerinländer höheren Steuersatz. Nicht in Indien ansässige Unternehmen, die ihre Aktivitäten im Rahmen einer Betriebsstätte ausüben, unterliegen einem Steuersatz von 48%, 13% Punkte über dem Steuersatz für indische Unternehmen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage müssen grundsätzlich alle durch die Einkommenserzielung veranlaßten Aufwendungen abzugsfähig sein, unabhängig davon, wo sie entstanden sind. Die Erfahrung im Anlagenbaugeschäft zeigt jedoch, daß gegen diesen Grundsatz in mehrfacher Weise verstoßen wird. Es gibt Länder, die von vornherein im Ausland entstandene Aufwendungen vom Abzug ausschließen. Andere Länder erlauben zwar grundsätzlich den Abzug, schränken jedoch die Höhe der zum Abzug zugelassenen Aufwendungen oftmals erheblich ein. So wird in Art. 7 Abs. 3 DBA Indien festgelegt, daß bei der Ermittlung des Gewinns einer Betriebsstätte der für die Betriebsstätte entstandene Aufwand abzugsfähig ist, gleichgültig wo dieser angefallen ist. Stammhausgemeinkosten sind danach auch grundsätzlich abzugsfähig, allerdings nur gemäß der innerstaatlichen (indischen) Vorschriften⁴⁸⁸.

Diese pauschale Methode führt zu nicht akzeptablen Einschränkungen des Abzugs und damit zu Ungerechtigkeiten, weil auf die Verhältnisse der einzelnen Unternehmen keine Rücksicht genommen wird. Hinzu kommt noch, daß durch die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Stammhausgemeinkosten der nach indischen Vorschriften ermittelte Gewinn über dem sich nach deutschen Vorschriften ergebenden Gewinn liegt. Somit sind die in Deutschland freizustellenden Einkünfte aus indischen Betriebsstätten geringer als die in Indien zu versteuernden Einkünfte. Folge dieser divergierenden Gewinnermittlungsvorschriften ist eine Doppelbelastung für das deutsche Unternehmen.

⁴⁸⁸Vgl. hierzu die Ausführungen zu Teil 2, Kap. C

2. Ausgewählte Probleme im Rahmen der Besteuerung der Teilleistungen

Eine verursachungsgerechte Abgrenzung des Betriebsstättenergebnisses hat sich, wie bereits ausgeführt, nach der vom Stammhaus bzw. von der Betriebsstätte zum Gesamterfolg beitragenden Leistung zu richten. Es ergibt sich daher die Notwendigkeit, jede einzelne Teilleistung isoliert zu betrachten und deren Steuerfolgen abzuleiten.

2.1. Engineering

Unter dem Begriff des Engineering wird im Rahmen dieser Untersuchung die Gesamtheit der Zeichnungen und sonstigen technischen Dokumentationen verstanden, die für die Planung, Herstellung, Errichtung und den Betrieb einer Anlage notwendig sind⁴⁸⁹. Häufig wird im Vertrag zur Errichtung der Anlage das Engineering als separate Teilleistung mit separatem Teilentgelt ausdrücklich genannt.

Im Hinblick darauf, daß das Engineering in der Regel durch das Stammhaus erstellt wird, ist nach den geltenden Grundsätzen der internationalen Besteuerung der auf diesen Leistungsteil entfallende Teil des gesamten Auftragsgewinns dem Stammhaus zuzuordnen und im Wohnsitzstaat des Stammhauses zu besteuern. Viele Länder neigen jedoch dazu, diese Teilleistung als eine Übermittlung von Know-how zu qualifizieren und das hierfür gezahlte Entgelt der Quellensteuer zu unterwerfen. Nach indischem Recht (Sec. 9 (1) (vii) (b) ITA) werden die Entgelte für das Engineering als in Indien erzielte Einkünfte angesehen und sind somit in Indien steuerpflichtig. Es spielt keine Rolle, ob die Lieferung und der Zahlungsvorgang in Indien oder außerhalb Indiens stattfinden. Das deutsch-indische DBA schränkt dieses nationale Besteuerungsrecht in Art. 12 Abs.2 lediglich in Bezug auf die Höhe des Steuersatzes ein. So darf die Steuer 10% des Bruttobetrages der Entgelte nicht übersteigen⁴⁹⁰. Die Quellenbesteuerung erfolgt unabhängig

⁴⁸⁹Vgl. Sonntag (1992), S. 615

⁴⁹⁰In Indien übergebenes Engineering, für das ein Aufwandpreis gezahlt wird, unterliegt einer Quellensteuer in Höhe von 30%. Der Steuersatz von 30% wird auch auf die Gewährung von Lizenzen angewendet.

davon, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht. Es kommt zu einer Doppelbelastung, wenn die deutsche Finanzverwaltung die Anrechnung dieser Quellensteuern verweigert, weil es nach deutschem Recht an ausländischen Einkünften fehlt. Zwar können nach Auffassung der Finanzverwaltung⁴⁹¹ die im Rahmen eines Gewerbebetriebs im Inland erbrachten und im Ausland verwerteten Ingenieurleistungen aufgrund der umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise⁴⁹² als ausländische Einkünfte qualifiziert werden. Allerdings deckt dieser Erlaß der Finanzverwaltung lediglich den Fall ab, daß ausschließlich Ingenieurleistungen erbracht werden. Die im Rahmen eines Gesamtauftrags zur Errichtung einer bestimmten Industrieanlage im Ausland anfallenden Ingenieurleistungen werden durch den o.g. Erlaß nicht gedeckt⁴⁹³, weil die Einkünfte aus dieser Tätigkeit ihrer Art nach nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit qualifiziert werden können. Somit kann konstatiert werden, daß die deutsche Finanzverwaltung bei der Abkommensverhandlung mit Indien ihre Besteuerungsprinzipien aufgegeben hat, als sie den o.g. Art. 12 (früher Art. VIIIA) akzeptierte⁴⁹⁴. Als Ausgleich sieht Art. 23 Abs. 1 Buchst. b DBA Indien eine Anrechnung der in Indien gezahlten Quellensteuer auf Engineering vor, und weil DBA-Recht Vorrang vor nationalem Recht hat, wird die Doppelbelastung im Rahmen der Besteuerung des Engineering zwar nicht vollständig vermieden, aber reduziert.

In einigen jüngeren DBA ist auch versucht worden, das Problem dadurch zu lösen, daß im Wohnsitzstaat erstelltes Engineering einer im Projektstaat unterhaltenen Montagebetriebsstätte nicht zugerechnet werden darf, so z. B. im Protokoll zum DBA China. Damit ist allerdings nicht geklärt worden, ob die Lieferung des Engineerings einen Know-how-Transfer darstellt und damit der Quellensteuer auf Royalties unterworfen werden darf. Zur Lösung dieses Problems bietet sich die

⁴⁹¹Vgl. Erlaß des FM NRW v. 12.7.1972, DB 1972, S. 1364

⁴⁹²Als Folge der in § 49 Abs. 2 EStG normierten isolierenden Betrachtungsweise erzielt ein ausländischer gewerblicher Unternehmer, der im Inland ohne Begründung einer Betriebsstätte eine Leistung erbringt, die für sich betrachtet eine selbständige Arbeit darstellt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht aus Gewerbebetrieb. Eine Anwendung dieser Betrachtungsweise auf ausländische Einkünfte i. S. d. § 34d EStG wird auch als umgekehrte isolierende Betrachtungsweise bezeichnet.

⁴⁹³Vgl. Feuerbaum (1983), S. 110 ff.

⁴⁹⁴Es wird diesbezüglich angeführt, daß die Anerkennung der Quellenbesteuerung bei Zahlungen für technische Dienstleistungen von deutscher Seite der Preis für die Vertragsabschlüsse war.

Kommentierung zu Art. 12 des OECD-MA an. Der neue Absatz 11 dieses Kommentars befaßt sich mit der Unterscheidung zwischen quellensteuerpflichtigem Know-how-Transfer und gewerblichen Dienstleistungen, die nur bei einer Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Projektstaat besteuert werden dürfen. Folgende Unterscheidungskriterien werden angewendet:⁴⁹⁵

- Know-How ist die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens -sei es patentfähig oder nicht-, das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist. Im Know-How-Vertrag erklärt sich der Leistende bereit, dem Leistungsempfänger technisches Wissen vorstehend genannter Art zur eigenen Nutzung zu übermitteln. Bei der Anwendung durch den Leistungsempfänger wirkt der Leistende nicht mit und er garantiert auch nicht den Erfolg.
- Demgegenüber benutzt bei der Erfüllung eines Vertrages über gewerbliche Dienstleistungen der Leistende das ihm zur Verfügung stehende Know-How **selbst**, um den Erfolg der Leistung herbeizuführen, für den er auch die Gewährleistung übernimmt.

Das im Rahmen der Durchführung eines Auftrages auf Anlagenerrichtung dem Kunden überlassene Engineering im oben definierten Sinne fällt ganz ohne Zweifel in die Kategorie der gewerblichen Dienstleistungen⁴⁹⁶. Der Anlagenerrichter benutzt das von ihm erworbene gewerbliche Wissen, um die Anlage zu planen, zu bauen und betriebsfertig zu übergeben und um den Käufer in die Lage zu versetzen, sie auch betreiben zu können. Im Rahmen seiner Gesamthaftung für

⁴⁹⁵Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Sonntag (1991).

⁴⁹⁶Selbstverständlich gelangt während des gesamten Prozesses auch Know-How in die Verfügungsmacht des Kunden. Dies ist jedoch entweder ein nicht zu vermeidender Nebeneffekt, also kein Bestandteil der vertraglich zu erbringenden Leistungen, oder es handelt sich um das sogenannte Betreiber-Know-How. Natürlich gehört zur technischen Dokumentation auch eine Bedienungsanleitung, die - zusammen mit der Ausbildung des Kunden-Fachpersonals - den Anlagenbetreiber in die Lage versetzt, die Anlage in der vertraglich vorgesehenen Weise zu nutzen. Dies ist zwar - isoliert betrachtet - eine Übermittlung von Kenntnissen und Erfahrungen zur künftigen Nutzung durch den Kunden, jedoch handelt es sich um eine Leistung, die untrennbar mit der Lieferung der Anlage zusammenhängt und auch steuerlich nicht separat behandelt werden kann. Zur Unterscheidung von der echten Know-How-Transfer i.S. von Art. 12 OECD-MA hat sich für diese Art Leistung der Begriff **Show-How** eingebürgert.

das Funktionieren der Anlage haftet er auch für die Korrektheit des Engineerings. Leider lassen sich die ausländischen Finanzverwaltungen nicht immer davon überzeugen, daß diese Regeln zur Nichtbesteuerung des Engineering führen müssen.

2.2. Materiallieferung

Ebenso wie das Engineering müssen die Gewinne aus den vom Stammhaus hergestellten oder beschafften und an die Betriebsstätte gelieferten Komponenten zur Errichtung der Anlage der Besteuerung im Wohnsitzstaat des Stammhaus unterworfen werden, da die im Projektstaat belegene Betriebsstätte hinsichtlich der Materiallieferung keine unabhängige oder sonstige Tätigkeit ausübt, aufgrund derer der Betriebsstätte irgendwelche Einkünfte zuzurechnen wären. Eine andere Beurteilung kann sich nur ergeben, wenn die Betriebsstätte selbst erhebliche Lieferungen bestellt. Dies bedeutet, nur wenn die Betriebsstätte erkennbar in die Materialbeschaffung tatsächlich eingeschaltet wird, kommt ihr eine anteilige Zuordnung des Liefergewinns zu⁴⁹⁷, was allerdings in der Praxis aufgrund fehlender Infrastruktur und Fachkräfte selten vorkommt. Wird der Transport des Materials zur Baustelle von Mitarbeitern der Betriebsstätte durchgeführt, so kann allenfalls hierfür ein gewisser geringer Ergebnisanteil auf die Betriebsstätte entfallen.

Hinsichtlich der Einschaltung der Montagebetriebsstätte in die Materialbeschaffung vertreten einige ausländische Finanzverwaltungen die Auffassung, daß die Betriebsstätte grundsätzlich auch für den Lieferteil tätig wird, und deshalb müsse ihr ein Teil des Liefergewinns zugeordnet werden. Es kann nicht abgestritten werden, daß das Betriebsstättenpersonal in vielen Fällen bestimmte auf den Materialteil sich beziehende Nebenleistungen erbringt. Es handelt sich hierbei um Vollständigkeits- und Unversehrtheitsprüfungen, Rücksendung oder Austausch defekter Teile sowie sachgerechte Lagerung. Allerdings ist zu berücksichtigen, daß diese Nebenleistungen bereits im Montagepreis enthalten sind, da im Zeitpunkt der Kalkulation natürlich die vom Betriebsstättenpersonal zu erbringenden Leistungen bekannt sind. So herrscht

⁴⁹⁷Vgl. hierzu auch das Urteil des BFH v. 13.11.1990, BStBl. 1991 II, S. 94, diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung geteilt, vgl. Tz. 4.3.7 des Betriebsstättenerrlasses, BStBl. 1999 I, 1076.

in Indien aufgrund dieser Überlegungen die Tendenz, zumindest einen Teil des Liefergewinns zu besteuern. Einen Schutz gegen die Liefergewinnbesteuerung bietet das neue DBA mit Indien, das –im Gegensatz zum früheren DBA- klarstellt, daß eine Einbeziehung des Liefergewinns in die Betriebsstättenbesteuerung nicht zulässig ist.⁴⁹⁸ Gleichwohl besteht das Risiko einer -zumindest teilweisen- Liefergewinnbesteuerung bei Geschäften auf turn-key Basis mit einem Pauschalpreis für die Gesamtleistung bei gleichzeitigem Vorhandensein von Montagebetriebsstätten. Werden dagegen die einzelnen Teilleistungen in verschiedenen Verträgen vereinbart, so kann das Risiko einer Liefergewinnbesteuerung erheblich reduziert werden⁴⁹⁹.

Eine Besteuerung des Liefergewinns durch den Projektstaat bedeutet für deutsche Unternehmen eine Doppelbelastung, weil eine Liefergewinnbesteuerung ausschließlich Sache des Wohnsitzstaates sein soll und deshalb in Deutschland hierfür keine steuerliche Entlastungsmöglichkeit besteht. Das Unternehmen hat in diesem Zusammenhang lediglich die Möglichkeit des Abzugs der ausländischen Steuer auf inländische Einkünfte gemäß § 34c Abs. 3 EStG. Diese "Entlastung" findet im übrigen nur bei der Körperschaftsteuer statt, aber nicht bei der Gewerbeertragsteuer.

2.3 Montage- und Inbetriebnahmeüberwachung

Überwachungs- und Koordinationstätigkeit begründen nach dem neuen DBA Indien im Normalfall eine Betriebsstätte, wenn die Betriebsstättenfrist überschritten ist. Die Entgelte für die Überwachungstätigkeit werden nach indischem Recht (Sec. 9 (1) (vii) Explanation 2 ITA) als Gebühren für technische Dienstleistungen angesehen. Wird durch die Überwachungstätigkeit eine Betriebsstätte begründet, so sind die Entgelte als gewerblichen Einkünfte (business profits) dieser Betriebsstätte zuzuordnen. Die Gewinne aus der Überwachungstätigkeit sind dann aus der Betriebsstättenbuchführung zu ermitteln (Nettogewinnermittlung). Bei der Ermittlung des Gewinns sind eine Reihe von Betriebsausgaben, u.a. Bewirtungs- und Reiseaufwendungen sowie die in

⁴⁹⁸Vgl. Nr. 1 a) des Protokolls zum DBA Indien

⁴⁹⁹Vgl. hierzu die Ausführungen zur Steuerplanung im Anlagenbaugeschäft in diesem Kapitel

Deutschland anfallenden Verwaltungs- und Vertriebskosten (overheads) nur beschränkt abzugsfähig.⁵⁰⁰ Liegt dagegen keine Betriebsstätte vor, werden die Entgelte für die Überwachungstätigkeit gemäß Art. 12 des DBA Indien mit einer 10%igen Quellensteuer besteuert. Die Besteuerung erfolgt auf Brutto-Basis, d.h. es werden pauschal 10% vom vereinbarten Entgelt einbehalten (Pauschalbesteuerung).

Die reine Bauaufsicht und Montageüberwachung, d.h. die Überwachungsleistung ist die alleinige zu erbringende Hauptleistung, begründen nach Auffassung des OECD-Steuerausschusses noch keine Betriebsstätte⁵⁰¹. Erforderlich hierzu ist, daß das überwachende Unternehmen durch eigene Arbeitskräfte an der Bauausführung oder Montage beteiligt ist⁵⁰². Nach dem Betriebsstätten-Erlaß Tz. 4.3.2 wird in diesem Fall nur von einer Betriebsstättenbegründung ausgegangen, wenn die Überwachungsleistung über eine feste Einrichtung ausgeführt wird. Auch nach indischem Recht kann in diesem Fall eine Betriebsstättenbegründung negiert werden. Die Überwachungsleistungen werden als technische Dienstleistungen qualifiziert mit der Folge, daß das Entgelt für diese Leistung einer 10 %igen Quellensteuer unterliegt.

Eine Betriebsstätte im Rahmen der Bauausführung oder Montage wird allerdings angenommen, wenn das betroffene Unternehmen sich zwar nur auf bauleitende oder überwachende Tätigkeiten beschränkt und die Bauausführung oder Montage nicht selbst erbringt, aber die Gesamtverantwortung für das Funktionieren der Anlage gegenüber dem Kunden trägt⁵⁰³. Der Betriebsstätten-Erlaß folgt in Tz. 4.3.2⁵⁰⁴ dieser Auffassung. Als Anwendungsfall wird in Tz. 4.3.2⁵⁰⁵ nur der Fall angesprochen, in dem die Montagetätigkeit von Subunternehmern erbracht wird. Offen bleibt der Fall, daß die Montage nicht von Subunternehmern sondern von Kunden erbracht wird. In einem solchen Fall schuldet der Generalunternehmer nicht die Montage. Bedeutet dies nach dem Erlaß, daß die Überwachungsleistung keine Betriebsstätte begründet, wenn

⁵⁰⁰siehe hierzu ausführlich Teil 3 Kap. C

⁵⁰¹Vgl. OECD-Kommentar, Art. 5 Anm. 16, Anm.17; BFH v. 31.10.1956, BStBl. 1957 III, S. 8, BFH v. 13.11.1962, BStBl. 1963 III, S. 71

⁵⁰²Vgl. BFH v. 13.12.62, BStBl 1963 III S. 71

⁵⁰³vgl. Schieber (1994a), S. 268 und die dort zitierte Literatur

⁵⁰⁴BStBl. 1999 I, 1076

⁵⁰⁵BStBl. 1999 I, 1076

die Montage nicht geschuldet wird? Diese Frage wird zumindest von einer dem Verfasser vorliegenden Stellungnahme eines indischen Beraters bejaht. Als Begründung wird angeführt, daß durch die Formulierung „damit zusammenhängende“ eine Überwachungstätigkeit nur im Zusammenhang mit einer Montage­­tätigkeit betriebsstättenbegründend sein kann. Gleichwohl muß berücksichtigt werden, daß diese Auffassung von vielen anderen indischen Beratern nicht geteilt wird.

Unabhängig von der steuerlichen Behandlung muß bei der Überwachungstätigkeit differenziert werden, ob diese Leistung zusammen mit der Lieferung oder nur als reine Dienstleistung erbracht wird. Die indische Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, daß die in Indien durchgeführte Montage- und Inbetriebnahmeüberwachung, unabhängig von der o.g. Differenzierung, als selbständig zu behandelnde technische Dienstleistung anzusehen und daher steuerpflichtig ist.

Die Montage- und Inbetriebnahmeüberwachung kann aber auch als eine nicht selbständig zu beurteilende Nebenleistung zur Lieferung betrachtet werden. Da Importlieferungen im Normalfall nicht besteuert werden, kommt eine Besteuerung der Überwachungsleistungen auch nicht in Frage. Die Gewinne aus diesen Leistungen sind unter die gewerblichen Einkünfte (business profits) zu subsumieren und sind gemäß Art. 7 Abs. 1 DBA Indien nicht steuerpflichtig, wenn eine Betriebsstätte nicht unterhalten wird. Eine andere Beurteilung würde sich nur ergeben, wenn die Überwachungsleistungen nicht in Zusammenhang mit der Lieferung von Komponenten stehen, sondern als reine Dienstleistung erbracht werden. Nur unter dieser Voraussetzung ist eine Zuordnung des Entgeltes für Überwachungsleistungen unter Art. 12 DBA Indien gerechtfertigt.

Die Quellenbesteuerung auf die Bruttoeinnahmen hat allerdings den Vorteil, daß hohe Verwaltungskosten vermieden werden können. Gleichzeitig kann die zukünftige Steuerbelastung mit einer hohen Genauigkeit bei der Kalkulation berücksichtigt werden. Allerdings muß berücksichtigt werden, daß das indische System des Quellensteuerabzugs nur eine Form der Steuervorauszahlung und nicht Abgeltung der Steuerschuld darstellt mit der Folge, daß am Ende des Veranlagungs-

zeitraumes eine Steuererklärung eingereicht werden muß. In dieser Steuererklärung werden die von in Indien ansässigen Personen geleisteten Zahlungen an den Steuerpflichtigen sowie die Höhe der einbehaltenen Quellensteuer aufgeführt. Eine Abweichung der mittels dieser Steuererklärung ermittelten Steuerschuld mit den in Form von Quellensteuern geleisteten Vorauszahlungen ist insbesondere darauf zurückzuführen, daß nicht alle indischen Kunden einen Quellensteuerabzug bei der Zahlung vornehmen. Die Quellensteuerschuld muß der Auftragnehmer im Rahmen der Veranlagung nachzahlen. Ein Grund für erhebliche Steuernachforderungen in der Vergangenheit⁵⁰⁶ war Rule 115 der indischen Einkommensteuerrichtlinien. Dort wurde im Widerspruch zum DBA Indien festgelegt, daß für die endgültige Besteuerung der Gebühren für technische Dienstleistungen der Wechselkurs am Ende des Steuerjahres maßgebend ist. Aufgrund der starken Abwertung der indischen Rupee steigt die Steuerbemessungsgrundlage am 31.3. gegenüber dem Wert, der für die Berechnung der Quellensteuer bei Zahlungen im Laufe des Jahres zugrunde gelegt wurde⁵⁰⁷.

2.4 Ausbildung und Schulung des Kundenpersonals

Entgelte für die Ausbildung und Schulung des Kundenpersonals sind unter Gebühren für technische Dienstleistungen zu subsumieren (Art. 12 Abs. 4), die dem Quellensteuersatz von 10% unterliegen. Es ist unerheblich, ob die Ausbildungsmaßnahmen innerhalb oder außerhalb Indiens stattfinden.

Ebenso wie bei den Überwachungsleistungen können die Gewinne aus der Ausbildung und Schulung des Kundenpersonals als gewerbliche Einkünfte i. S. v. Art 7 Abs. 1 qualifiziert werden, weil diese Leistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Komponenten erbracht werden. Denn es muß dem Kunden gezeigt werden, wie er die einzelnen Teile zusammenmontieren kann. Solche Gewinne können nur dann in Indien besteuert werden, wenn sie im Rahmen einer indischen Betriebsstätte erzielt werden. Die Chance einer Anerkennung durch die indische Finanzverwaltung ist jedoch gering.

⁵⁰⁶Rule 115 ist inzwischen abgeschafft worden.

⁵⁰⁷Vgl. zu Rule 115 auch Schieber (1991), S. 1235

III. Steuerplanung im Anlagenbaugeschäft

1. Steuerbelastung im Anlagenbaugeschäft

Im folgenden soll angenommen werden, daß das inländische Unternehmen alle mit der Errichtung der Anlage anfallenden Leistungen selbst erstellt und durchführt. Wie bereits ausführlich erörtert, fallen im Rahmen des Anlagenbaugeschäfts im wesentlichen folgende Leistungen an:

- Engineering
- Materiallieferung
- Montage
- Montage- und Inbetriebnahmeüberwachung
- Ausbildung des Kundenpersonals
- lokale Aktivitäten (Einkauf von Gütern und Dienstleistungen)

Für die Ermittlung der Steuerbelastung im Anlagenbaugeschäft ist es von entscheidender Bedeutung, ob die in Indien vorzunehmenden Tätigkeiten die Betriebsstättenfrist von sechs Monaten überschreiten. Dauert die Anlagenerrichtung nicht länger als sechs Monate, so begründet das inländische Unternehmen nach Art. 5 Abs. 2 lit. i DBA Indien keine Montagebetriebsstätte in Indien, so daß die im Rahmen der Anlagenerrichtung anfallenden Einkünfte im Inland der Besteuerung unterliegen (siehe Tabelle unten). Die auf die Gebühr für technische Dienstleistungen erhobene Quellensteuer kann auf die inländische KSt angerechnet werden. Die sich hieraus ergebende Steuerbelastung kann somit als Steuerbelastung im Rahmen der Direktgeschäft-Alternative bezeichnet werden.

Wird die Betriebsstättenfrist dagegen überschritten, so sind alle aus indischer Quelle stammenden Einkünfte in Indien steuerpflichtig, da durch die Begründung einer Montagebetriebsstätte Indien gemäß DBA-Recht das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat (siehe Tabelle unten). Der im Rahmen der Materiallieferung erzielte Gewinn gilt nicht als aus indischer Quelle stammend, da das Material ausschließlich im Inland konstruiert und hergestellt wird. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, daß es nicht zu einer Liefergewinnbesteuerung

kommt. Läßt man das Risiko einer Liefergewinnbesteuerung zunächst außer acht, so kann festgehalten werden, daß die sich hieraus ergebende Steuerbelastung als Steuerbelastung im Rahmen der Betriebsstätten-Alternative eingeordnet werden kann.

| Leistungen | Betriebsstätten-Alternative | Direktgeschäft-Alternative |
|--|---|--|
| Engineering | 10% Quellensteuer auf das Bruttoentgelt; Anrechnung der Quellensteuer in Deutschland | 10% Quellensteuer auf das Bruttoentgelt; Anrechnung der Quellensteuer in Deutschland |
| Materiallieferung | keine Besteuerung in Indien | Einkünfte werden in Deutschland besteuert. |
| Montage | Einkünfte unterliegen der indischen Besteuerung und werden in Deutschland freigestellt. | Einkünfte werden in Deutschland besteuert. |
| M + I Überwachung* | Einkünfte unterliegen der indischen Besteuerung und werden in Deutschland freigestellt. | Entgelt unterliegt einer 10%igen Quellensteuer, anrechenbar in Deutschland |
| Ausbildung des Kundenpersonals | Einkünfte unterliegen der indischen Besteuerung und werden in Deutschland freigestellt. | Entgelt unterliegt einer 10%igen Quellensteuer, anrechenbar in Deutschland |
| lokale Aktivitäten (Einkauf von Gütern und Dienstleistungen) | Einkünfte unterliegen der indischen Besteuerung und werden in Deutschland freigestellt. | Einkünfte werden in Deutschland besteuert. |

Zur Ermittlung der Gesamtsteuerbelastung im Einzelfall kann hier auf die Ausführungen in Kap. B verwiesen werden.

Zur Vermeidung einer Liefergewinnbesteuerung sollen folgende grundsätzlichen Hinweise beachtet werden.

- Eine Vertragskonstruktion auf "turn-key"-Basis sollte vermieden werden. Auch der Gebrauch des Begriffs "turn-key" bei anderer inhaltlicher Vertragsgestaltung sollte auf jeden Fall vermieden werden.

- Es sollten grundsätzlich - falls möglich - getrennte Verträge über die Materiallieferung und die in Indien zu erbringenden Leistungen abgeschlossen werden. Falls nicht möglich, sollte auf jeden Fall in dem Werkvertrag eine klare Aufteilung zwischen fob-Lieferteil und den einzelnen lokal zu erbringenden Leistungen erfolgen.

2. Steuerüberwälzungsklauseln

Die Risiken der Besteuerung im Rahmen der Errichtung einer Industrieanlage können mit Hilfe einer in den Verträgen mit ausländischen Kunden vorgesehenen Steuerklausel minimiert werden. Der ausländische Kunde verpflichtet sich danach, sämtliche in seinem Lande bei der Abwicklung des Auftrages anfallenden Steuern zu übernehmen. Es handelt sich hierbei um vertragliche Vereinbarungen, die nach dem Zivilrecht und nicht nach steuerlichen Vorschriften zu beurteilen und auszulegen sind. Der Auftragnehmer ist und bleibt Steuerschuldner, auch wenn der Kunde die Steuern für ihn entrichtet.

Trägt der Kunde entsprechend der vertraglichen Steuerklausel die vom Auftragnehmer geschuldete Steuer, so liegt im Normalfall eine Erhöhung des Entgeltes vor mit der Folge, daß sich auch die Steuer erhöht (grossing-up Effekt). Beträgt z. B. das vereinbarte Entgelt 100 bei einem Quellensteuersatz von 10%, so müßte bei einer Steuerüberwälzungsklausel das Entgelt um die vom Kunden übernommenen Steuern auf 110 erhöht werden mit der Folge, daß die Effektivbelastung mit indischer Quellensteuer, bezogen auf den Preis ohne indische Quellensteuer auf 11% (bisher 10%) ansteigt. Nach indischem Recht (Sec. 10 (6A)) ist eine Erhöhung der an ein ausländisches Unternehmen gezahlten Lizenzgebühren und Gebühren für technische Dienstleistungen um die Quellensteuer nicht vorgesehen. Die Übernahme der Quellensteuer auf die o.g. Einkünfte wird von der Besteuerung freigestellt.

Aus der Sicht der deutschen Besteuerung ist eine Umsatzerhöhung um Quellensteuern notwendig, wenn das deutsche Unternehmen die Möglichkeit einer vollständigen Anrechnung der indischen Quellensteuern in Deutschland wahrnehmen will. Die Anrechnung ist insofern zwingend, weil der Kunde die Steuerklausel häufig nur unter dem Vorbehalt akzeptiert, daß die aus der Anrechnung indischer Quellensteuern er-

zielten Vorteile an ihn erstattet werden müssen. Diese Klausel ist sehr problematisch, weil der Kunde über die Herausgabe steuerlicher Entlastungen im Wohnsitzstaat des Auftragnehmers Einblick in das Auftragsergebnis erhält. Es soll nun untersucht werden, ob die Anrechnung der ausländischen Steuern in der Praxis zu einem endgültigen Steuervorteil führt. Als Bewertungskriterium wird der Gewinn nach Körperschaftsteuer herangezogen.

| | Fall1: Mit Anrechnung | | Fall 2: Ohne Anrechnung | |
|-----------------------------------|------------------------------|------------|--------------------------------|-----------|
| Besteuerung in Indien | | | | |
| Vertragspreis vor Steuern | | | 1000 | |
| indische Steuer 10% | | | 100 | |
| Gesamtumsatz (steuerpflichtig) | | | 1100 | |
| Quellensteuerabzug | | | 100 | |
| Überweisung an den Contractor | | | 1000 | 1000 |
| Besteuerung in Deutschland | | | | |
| Erträge | 1100 | | 1000 | |
| Aufwendungen | 900 | -900 | -900 | -900 |
| Gewinn vor Steuern | 200 | | 100 | |
| 25% KSt | 50 | | 25 | |
| Anrechnung ausl. Steuern | -100 | | 0 | |
| Steuerschuld | | 0 | | 25 |
| Gewinn nach Steuern | | 100 | | 75 |

Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß der Gewinn nach Körperschaftsteuer höher ist, wenn indische Steuer geschuldet wird. Das bedeutet, es ergeben sich aus der Anrechnung indischer Steuern einen Vorteil, die an den Kunden ausgekehrt werden müssen.

Im Hinblick auf die Entrichtung der Steuern wird empfohlen, daß der Kunde als Tax Agent gemäß Sec. 163(1) (c) die Steuern im Namen des Auftragnehmers direkt an den Fiskus abführt. Der Auftragnehmer bleibt aber öffentlich-rechtlicher Steuerschuldner, deshalb muß der Kunde ihm die Steuerquittung aushändigen, damit er gegenbenfalls nachweisen kann, daß die Steuerschuld beglichen worden ist. Des weiteren ist der Kunde als Tax Agent (Sec. 160(1)(i) berechtigt, Steuererklärungen im Namen des Auftragnehmers einzureichen und alle notwendigen Verhandlungen mit den Finanzbehörden zu führen. Diese Vorgehensweise hat den Vorteil, daß ein indisches Unternehmen aufgrund der Erfahrungen im Umgang mit der Finanzverwaltung und der besseren

Kenntnisse im indischen Steuerrecht die bestehenden Möglichkeiten zur Minderung der Steuerbelastung besser ausschöpfen kann als ein ausländisches Unternehmen. Ein weiterer Vorteil dieser Gestaltung liegt darin, daß der Kunde, der sich nach der Steuerklausel verpflichtet hat, alle Steuern zu tragen, Zweifelsfälle unmittelbar mit der zuständigen Finanzbehörde selbst klären könnte.

Eine mögliche Steuerklausel kann wie folgt aussehen:

Taxes and Duties

1. All taxes, customs duties, levies, fees and other charges of whatever nature levied in connection with the execution of this contract in India on supplies, engineering, supervision services and training (including but not limited to tax deduction at source from payments made to contractor for engineering, supervision services and training) with the exception of the personal income tax of Contractor's personnel shall be wholly borne and paid by Purchaser directly to the relevant authorities.
2. Purchaser will furnish contractor with the original tax receipts by the relevant authorities and will assist contractor in filling the necessary form/returns with the tax authorities as may be required in connection with such payments.

Teil 6: Untersuchungsergebnisse

Gegenstand der vorliegenden Untersuchung war es, die im Zusammenhang mit der Entscheidung einer deutschen Unternehmung, ihre Aktivitäten nach Indien auszuweiten bzw. bereits erschlossene Märkte zu sichern, sich ergebenden Handlungsalternativen aus steuerlicher Sicht zu bewerten. Im Ergebnis wird das Ziel der relativen Steuerminimierung durch Beachtung der erarbeiteten Rangfolge erreicht. Darüber hinaus ist grundsätzlich festzuhalten, daß das steuerliche Subziel Vermeidung der Doppelbesteuerung überwiegend erreicht wurde. Lediglich im Rahmen des Anlagenbaus besteht das Risiko der Liefergewinnbesteuerung und somit das Risiko der Doppelbesteuerung.

1. Direktinvestition

Im Rahmen der Direktinvestition ist zunächst zu unterscheiden, ob es sich bei der deutschen Muttergesellschaft um eine Kapital- oder Personengesellschaft handelt.

Ist die deutsche Muttergesellschaft eine Kapitalgesellschaft, so ist die Tochtergesellschaft-Alternative günstiger als die Betriebsstätten-Alternative sowohl auf der Ebene der Muttergesellschaft (Thesaurierungsfall) als auch auf der Ebene der Gesellschafter der Muttergesellschaft (Ausschüttungsfall).

In diesem Zusammenhang und im Sinne der steuerlichen Zielsetzung Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigung kann es zur Reduzierung der Quellensteuerbelastung sinnvoll sein, eine Holdinggesellschaft in Mauritius zu etablieren. Gegenüber der direkten Dividendenzahlung von Indien nach Deutschland kann die inländische Muttergesellschaft eine höhere Dividende vereinnahmen. Demgegenüber kann die Inanspruchnahme der im DBA Indien-Mauritius gewährten Vergünstigungen eine verschärfte Prüfung durch die indische Finanzverwaltung auslösen.

Hinsichtlich der Finanzierung der indischen Tochtergesellschaft wurde festgestellt, daß im Thesaurierungsfall auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft die konzerninterne Fremdfinanzierung steuerlich

günstiger ist als die Eigenfinanzierung, da die Gesamtsteuerbelastung in Indien einschließlich der Kapitalertragsteuer höher ist als die inländische Steuerbelastung. Die Vorteilhaftigkeitsrangfolge zwischen Eigen- und Fremdfinanzierung auf der Ebene der Gesellschafter bleibt nach der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens unverändert.

Die konzerninterne Fremdfinanzierung der indischen Tochtergesellschaft ist ebenfalls günstiger als die Eigenfinanzierung, wenn die inländische Muttergesellschaft die erforderlichen Finanzmittel fremdfinanzieren muß. Unter der Prämisse, daß bei der kreditaufnehmenden Muttergesellschaft der Sollzinssatz gleich dem Haben-Zinssatz ist, ergibt sich ein Vorteil von 8,62 Prozentpunkten zu Gunsten der Fremdfinanzierungs-Alternative.

Das grenzüberschreitende Leasing ist aufgrund der steuerrechtlichen Gleichstellung von Leasingraten und Lizenzgebühren im DBA Indien im Vergleich zur Eigen- und Fremdfinanzierung ungünstig. Auch unter Ausnutzung von Qualifikationskonflikten im Rahmen des double dip bleibt das grenzüberschreitende Leasing im Vergleich zur Eigen- und Fremdfinanzierung ungünstig.

Im Hinblick auf die Erfolgslenkung durch Gestaltung der Verrechnungspreise wurde unter dem Blickwinkel Realisierung von Minderbesteuerung durch Nutzung von Steuerefällen folgende Ergebnisse festgestellt:

- Werden die bei der indischen Tochtergesellschaft anfallenden Gewinne thesauriert bzw. in Indien reinvestiert, so ist es vorteilhaft, die in Indien erzielten Gewinne durch einen in einem zulässigen Rahmen niedrigen Verrechnungspreis zu erhöhen. Der niedrige Verrechnungspreis hat darüber hinaus den Vorteil, daß die Zollbelastung beim Import vermindert wird.
- Werden die bei der indischen Tochtergesellschaft anfallenden Gewinne an das inländische Unternehmen ausgeschüttet und im Inland thesauriert bzw. reinvestiert, so ist im Gegensatz zum Thesaurierungsfall vorteilhaft, die in Indien erzielten Gewinne durch einen in einem zulässigen Rahmen hohen Verrechnungspreis zu reduzieren.

- Ist das inländische Unternehmen bestrebt, erzielte Gewinne vollständig an die Anteilseigner auszuschütten, so ist es in diesem Fall vorteilhaft, möglichst hohe Gewinne durch höhere Verrechnungspreise im Inland entstehen zu lassen. Dadurch wird die Doppelbelastung der in Indien erzielten Gewinne im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens auf der Ebene der Gesellschafter reduziert bzw. vermieden. Es ist in diesem Zusammenhang zu beachten, daß eine Erhöhung der Verrechnungspreise eine höhere Zollbelastung auslöst.

Ist die inländische Muttergesellschaft eine Personengesellschaft, so ist die Betriebsstätten-Alternative günstiger als die Tochtergesellschaft-Alternative, weil eine Doppelbelastung der aus Indien stammenden Einkünfte im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens nicht zum Tragen kommt.

2. Exporte

Zum Erreichen einer möglichst raschen und umfassenden Akzeptanz im Markt ist oftmals die Präsenz vor Ort unumgänglich. Zur Etablierung von Vertriebsorganisationen sind folgende Möglichkeiten in Betracht zu ziehen:

- Liason-Office (Direktgeschäft-Alternative)
- rechtlich unselbständige Zweigniederlassung (BS-Alternative)
- rechtlich selbständige Tochtergesellschaft (TG-Alternative)

Unter den Prämissen des Bewertungsmodells ist sowohl im Thesaurierungsfall auf der Ebene der inländischen Muttergesellschaft als auch im Ausschüttungsfall die Direktgeschäft-Alternative am günstigsten, gefolgt von der Tochtergesellschaft-Alternative und der Betriebsstätten-Alternative.

3. Lizenz- und Know-how-Vergabe

Unter den Prämissen des Bewertungsmodells ergibt sich folgende Rangfolge der Alternativen, wenn die Gewinne aus der Lizenz- und Know-how-Vergabe auf der Ebene der inländischen Gesellschaft thesauriert werden:

Direktgeschäft-Alternative
Betriebsstätten-Alternative
Tochtergesellschaft-Alternative

Die Einbringung einer Lizenz oder eines bestimmten Know-how als Sacheinlage im Rahmen der Tochtergesellschaft-Alternative führt in der Regel zu einer Aufdeckung stiller Reserven, so daß diese Alternative nicht verfolgt werden soll.

Der Vergleich zwischen der Betriebsstätten-Alternative und der Direktgeschäft-Alternative auf der Ebene der Gesellschafter der inländischen Muttergesellschaft - auf die Analyse der Tochtergesellschaft-Alternative wird verzichtet, weil diese eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hat - zeigt, daß die Direktgeschäft-Alternative günstiger ist. Dieses Ergebnis ist insbesondere darauf zurückzuführen, daß im Rahmen der Betriebsstätten-Alternative der aus der Lizenzvergabe stammende und in Indien bereits versteuerte Betriebsstättengewinn zur Hälfte im Inland noch einmal der Einkommensteuer unterliegt. Als Ergebnis kann festgehalten werden, daß bei einer Lizenz- und Know-how-Vergabe die Direktgeschäft-Alternative vorzuziehen ist.

Literaturverzeichnis

Agarwal, M. (1988)

Tax incentives and investment behaviour, Delhi 1988

Baranowski, K.H., (1996)

Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. Auflage, Herne-Berlin 1996

ders. (1994)

Repräsentationsbüros und vergleichbare Geschäftseinrichtungen bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens, in: IWB Nr. 8 v. 27.4.1994, F 3 Gr.2, S. 619

Baumhoff, H. (1993)

Steuerliche Aspekte der Verrechnungspreispolitik gegenüber ausländischen Vertriebsunternehmen, in: IStR 1993, S. 520-522

Bonne-Winkel, T.J. (1994)

Internationale betriebswirtschaftliche Steuerbelastungsvergleiche, Bielefeld 1994

Becker, H. (1983)

Verwaltungsgrundsätze zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen - Kommentar -, Köln 1983

ders. (1989)

Die Besteuerung von Betriebstätten, in: DB 1989, S. 10-16

ders. (1993)

Werbekosten und Anlaufverluste als Anhaltspunkte für Gewinnverlagerungen ins Ausland?, in: IWB v. 10.7.1993, F 3, Gr. 1, S. 1339-1344

ders. (1994)

Neuere Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen, in: IWB v. 10.1.1994, F 3, Gr. 2, S. 951-964

Bellstedt, Ch. (1975)

Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3.Aufl., Köln 1975

Beyfuß, J. (1987)

Direktinvestitionen im Ausland, Exportkonkurrenz oder Marktsicherung, Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialpolitik Nr. 155, Köln 1987

Beyfuß, J., Kitterer, B.H. (1990)

Deutsche Direktinvestitionen im Ausland, Köln 1990

BfAI (1993)

Zoll- und Handelsinformation Nr. 3, Indien Einfuhrzolltarif, Köln 1993

Blümich, W. u.a.

Kommentar zum EStG, KStG, GewStG, München Loseblatt-Ausgabe

Bidlingmaier, J. (1973)

Unternehmensziele und Unternehmensstrategien, Wiesbaden 1973

Börgers, K.H., Quambusch, L. (1985)

Export und Auslandsinvestition, Köln 1985

Busse, K.L. (1978)

Internationaler Technologietransfer und Steuerrecht, Frankfurt 1978

Cattelaens, H. (1999)

Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Neuregelung der Übertragung von Wirtschaftsgütern, DB 1999, S. 1083 f.

Da (1994)

Prüfungspraxis bei Auslandsbetriebsprüfungen, Bedeutung des Betriebsergebnisses des ausländischen verbundenen Unternehmens für die Beurteilung von Verrechnungspreisen, in: IStR 1994, S. 69 f.

Dalal K. (1999)

International Restructurings: Tax Consequences for Operations in India, in: IBFD Bulletin 1999, S. 560-565

Debatin, H. (1988)

Subjektfähigkeit ausländischer Wirtschaftsgebilde im deutschen Steuerrecht, BB 1988, S. 1155-1160

Debatin, H.(1989)

Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1989, S. 1692-1697 und 1739-1744

Debatin, H. (1992)

Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23

Denkl, H.R. (1980)

Die steuerliche Gestaltung internationaler Lizenzverträge, in: RIW/AWD 1980, S. 698-704

Desai, Nishith u.a.(1997)

The holding and subsidiary company regime in India, in : IBFD Bulletin 10/1997, S. 424-4430

Deutsche Bundesbank (1965)

Die deutschen Direktinvestitionen im Ausland, in: Monatsberichte der deutschen Bundesbank, Dezember 1965, S. 19 ff.

Döllerer, G., (1984)

Zur Bilanzierung dinglicher Rechtsverhältnisse, in BB 1984, S. 2034-2039

ders. (1988):

Nutzungen und Nutzungsrechte - keine verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, in: BB 1988, S. 1789-1796

Dücker, R. (1985)

Die Ertragsteuerbelastung von Auslandsinvestitionen unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Verlustverrechnung, Frank./Berlin/NY 1985

Dötsch, E. u.a.

Kommentar zum KStG und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens, Stuttgart Loseblatt-Ausgabe

Eichenberg, W. (1986)

Strategien zur Erschließung von Auslandsmärkten, in: Wiesenhuber/Töpfer Handbuch strategisches Management, 2. Aufl., Landsberg 1986, S. 408-425

Endres, D. (1986)

Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, München 1986

Feuerbaum, E. (1983)

Internationale Besteuerung des Industrieanlagebaus, 2. Aufl., Herne/Berlin 1983

Fink, J.U. (1988)

Gewinnzurechnungsmethoden im Verhältnis zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte, in: RIW 1988, S. 43-51

Fischer, L.(Hrsg.) (1983)

Unternehmung und Steuer, Wiesbaden 1983

Fischer, L., Warneke, P. (1998)

Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1998

Fischer, L.(Hrsg.) (1993)

Besteuerung internationaler Konzerne, Köln 1993

Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Außensteuerrecht)

Kommentar zum Außensteuerrecht

Förster, J. (1994)

Betriebsausgabenabzug bei Schachteldividenden, in: DStR 1994, S. 643-645

Franken, P. (1989)

Dauerschulden durch Swaps, in: BB 1989, S. 2301-2303

Füger R./Rieger N.(1999)

Die fehlgeschlagene Verschärfung des § 3c EStG oder „Die wundersamen Fiktionen des § 8b Abs. 7 KStG“, IStR 1999, S. 257-260

Funk, J. (1986)

Volkswirtschaftliche Bedeutung und betriebswirtschaftliche Besonderheiten des industriellen Anlagengeschäftes, in: Funk, J., Lassmann, G. (Hrsg.): Langfristiges Anlagengeschäft - Risiko-Management und Controlling, ZfbF-Sonderheft Nr. 20, Düsseldorf 1986, S. 9-19

Government of India

Doing business in India (An Economic Profile, The Market Beckons, Investment, Establishing a Business Presence, Taxation, Trade, Finance and Banking), New Delhi 1993

Govind, H. (1990)

Tax aspects of import of foreign technology in India, in: Intertax 1990, S.585-596

Govind, H. (1991a)

Besteuerung ausländischer Gesellschaften in Indien, in: IWB 1991, Fach 6, Gruppe 2, S. 51-58

Govind, H. (1991b)

Important tax and fiscal changes in 1990, in: Intertax 1991, S. 254-265

Govind, H. (1992)

Important tax and fiscal changes in 1991, in: Intertax 1992, S. 271-284

Govind, H. (1993)

Important tax and fiscal changes in 1992, in: Intertax 1993, S. 128-139

Govind, H. (1994)

Notable fiscal and tax changes in India in 1993, in: Intertax 1994, S. 213-226

Govind, H. (1995)

Besteuerung ausländischer Investoren in Indien, in: IStR 1995, S. 423-428

Govind, H. (1996)

Important tax and fiscal changes in 1995, in: Intertax 1996, S. 194-206

Govind, H. (1997)

Das neue deutsch-indische DBA - die indische Perspektive, in: IStR 1997, S. 652- 657

Govind, H. (1999a)

Indien: Steuerliche Änderungen und Fördermaßnahmen durch den Haushalt 1998/1999, in: IStR 1999, S: 103-106

Govind, H. (1999b)

India – Fiscal and Tax Changes in 1998-1999, in: Intertax 1999, S. 423-434

Greif/Fischer (1995)

International tax problems of partnerships, Cahier de droit fiscal international, Band LXXXa

Groß, M. (1986)

Ausländische Direktinvestitionen als Exportmotor - das Beispiel der ASEAN-Länder, in: Die Weltwirtschaft 1986, S. 156-172

Grotherr, S. (1997)

Besteuerung der deutsch-indischen Geschäftsbeziehungen auf der Grundlage des neuen DBA-Indien vom 19. Juni 1995, in: IWB Fach 6 Gruppe 2 S. 59-86

Grützmacher/Laier/May (1997)

Der internationale Lizenzverkehr, 8. Auflage Heidelberg 1997

Gupta, N.K.(1988)

Income tax benefits to exporters, Delhi 1988

Gupta, R.K. (1992)

Centre-States Fiscal Relations, Delhi 1992

Haas, G, Bacher, H. Scheuer, W. (1979)

Steuerliche Gestaltung internationaler Geschäftsbeziehungen, 3. Aufl, Berlin 1979

Haberstock, L. (1976)

Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, Wiesbaden 1976

Hellwig, P. (1989)

Die wundersame Verlustvermehrung im internationalen Steuerrecht, in: DB 1989, S. 1365 ff.

Helmschrott, H. (1986)

Technologietransfer und industrielle Forschung und Entwicklung in der Dritten Welt unter besonderer Berücksichtigung von Indien und Südkorea, München u.a. 1986

Herzig, N.(Hrsg) (1992)

Bewertung von Auslandsbeteiligungen, Köln 1992

IBFD

Taxes and investment in Asia and the Pacific, Vol 2, Amsterdam

Jacobi v., Ingo (1972)

Direktinvestitionen und Export, Hamburg 1972

Jacobs, O.H. (1999)

Internationale Unternehmensbesteuerung, 4..Aufl., München 1999

Jacobs, O.H., Storck, A. (1977)

Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte im Ausland?, in: Die Betriebswirtschaft (DBW), 1977, S. 379-397

Jain ,A. (1989)

Tax reform in India, in: The Indian economic journal 1989, S. 57-70

Jha, S.M. (1990)

Taxation and the Indian Economy, New-Delhi 1990

Jonas B. (1986)

Die Revision des deutsch-indischen Doppelbesteuerungsabkommen, in: IWB Fach 6, Gruppe 2, S. 43-49

Kawatra, G.K. (1992)

India´s emerging favourable economic and tax regime for foreign investment, in: Intertax 1992, S. 48-54

Kawatra, G.K. (1993)

Commodity taxes in India - Law and procedure, in: Intertax 1993, S. 292-301

Kawatra, G.K. (1994)

1994/95 Budget in India, in: IBFD Bulletin 1994, S. 197-199

Kawatra, G.K. (1996a)

- The Taxation of Computer Software and Technical Expertise in India, in:
Intertax 1996, S. 147-152
- Kleineidam, H.J. (1970)**
Zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB 1970,
S. 105-118
- Kluge, V. (1992)**
Das Deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl. 1992
- Knobbe-Keuk, B.(1993)**
Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993
- Knoppe, H. (1972)**
Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl., Köln 1972
- Kohl, S. (1994)**
Gewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen, Düsseldorf 1994
- Kormann, H. (1970)**
Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970
- KPMG (1995)**
Withholding taxes on interest, 4. Aufl. Frankfurt a.M. 1995
- KPMG (1993)**
Leasing Taxation, Amsterdam 1993
- Krabbe H. (1994)**
Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteili-
gungen, in: DB 1994, S. 242-245
- Kratz, P. (1986)**
Steuerplanung internationaler Unternehmen, 1986
- Kröger, F.J. (1977)**
Forschungskosten, Erfindungen, Linzenzen und Know-how im Steuerrecht, 2.
Aufl., Herne/Berlin 1977
- Kroppen, H.-C. (1995)**
Der Entwurf eines neuen OECD-Berichts zu den Verrechnungspreisen,
Diskussionsbeiträge aus dem Institut für Ausländisches und Internationales
Finanz- und Steuerwesen, Heft 100
- Kroppen, H.C./Schreiber K. (1999)**
International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetz
1999/2000/2002, IWB Gr. 3 S. 1227-1248
- Kuckhoff, H./Schreiber, R. (1997)**
Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung: der Fremdvergleich bei
Lieferungen und Leistungen, München 1997
- Küffner, P. (1993)**
Änderungen bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und der Ver-
mögensteuer durch das StÄndG 1992, in: DStR 1993, S. 463-468
- Kumar, V. (1988)**

Tax System in India and Role of Income Tax, New-Delhi 1988

Kumpf, W. (1982)

Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982

Kussmaul, H. (1987)

Angemessene Verrechnungspreise im internationalen Konzernbereich, in: RIW 1987, S. 679-693

Langefeld-Wirth, K. (Hrsg.) (1990)

Joint Ventures im internationalen Wirtschaftsverkehr, Heidelberg 1990

Lutter, M. (1988)

Die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland, 2. Aufl., Berlin/NY 1988

Malegam, Y.H. (1986)

Besteuerung in Indien tätiger deutscher Unternehmen, in: Deutsch-Indisches Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Deutsch-Indischen Handelskammer

Malhotra, J. (1990)

Indien: Wirtschaft, Verfassung, Politik: Entwicklungstendenzen bis zur Gegenwart, Wiesbaden, 1990

Matta A. (1991)

Taxation of foreign investments in India, New Delhi 1991

Mittal, S.N. (1989)

Taxation policies and financial decisions, Bareilly u.a. 1989

Mössner, M. u.a. (1998)

Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Auflage Köln 1998

Müller, K.D. (1993)

Unternehmensbesteuerung in Indien, in: IStR 1993, S. 462-464

Nieß, B. (1989)

Der Einfluß der internationalen Besteuerung auf die Finanzierung ausländischer Grundeinheiten deutscher multinationaler Unternehmen, Bergisch Gladbach 1989

Ottersbach, J.H. (1997)

Gestaltungsüberlegungen zum Betriebsausgabenabzug bei DBA-Schachtelbeteiligungen, in: IStR 1997; S. 641-649

Pikale, S.V. (1987)

Non-residents: Taxation & investment in India, Bombay 1987

Piltz, D. (1981)

Die Personengesellschaft im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981

Plett, M./Welling, T. (1985)

Grundzüge des indischen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des deutsch-indischen Joint Venture, in: IWB 1985, Fach 6, Gruppe 2, S. 31-42

Plett, M./Welling, T (1987a)

Organisation der Kapitalgesellschaft nach indischem Recht, in: IWB 1987, Fach 6, Gruppe 3, S. 31-38

Plett, M./Welling, T. (1987b)

Überblick über das indische Gesellschaftsrecht, in: IWB 1987, Fach 6, Gruppe 3, S. 25-30

Portner, R., (1995)

Zwischenstaatliche Gewinnabgrenzung - Profit Split in Sonderbereichen, in: IStR 1995, S. 356-360

Pott, H.M. (1982)

Die Kollision unterschiedlicher Formen der Gesellschaftsbesteuerung im internationalen Steuerrecht, Köln 1982

Price Waterhouse (1993)

Doing business in India, 1993

Rädler, A.J., (1995)

Stellungnahme zu dem Entwurf des OECD-Berichts über Verrechnungspreise, in: DB 1993, S. 110 f.

Rädler, A.J., Raupach, A. (1966)

Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München u. Berlin 1966

Reuter, H.P. (1993)

Doppelbesteuerung und Steuervermeidung bei grenzüberschreitender Betätigung - Steuersätze und Verrechnungspreise, in: IStR 1993, S. 454-458

Richter, H. (1993)

Die Besteuerung internationaler Geschäftsbeziehungen, München 1993

Ritter, W. (1979)

Steuerbeziehungen mit der Dritten Welt, in: DStZ 1979, S. 419-429

Ritter, W. (1994)

Steuerfreiheit ausländischer Schachteldividenden, in: BB 1994, S. 509-516

Roser, F.D. (1990)

Die Besteuerung des ausländischen Leasinggebers, in: RIW 1990, S. 393-397

Samal, K.C. (1993)

Tax Structure and Budgetary Trends, Delhi 1993

Schäfer, K. (1988)

Ausgewählte Fragen zur grenzüberschreitenden Ergebniszuordnung zwischen Stammhaus und Bau- und Montage-Betriebsstätten, in: StBp 1988, S. 165

Schaumburg, H. (1998)

Internationales Steuerrecht, 2. Auflage Köln 1998

Scheffler, W. (1992a)

Einfluß der Besteuerung auf die Finanzierungspolitik eines internationalen Konzerns, in: IStR 1992, S. 118-125

Scheffler, W., Zuber, B. (1992b)

Steuerplanung bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, in: DStR 1992, S.193-200

Scheffler, W. (1993)

Grenzüberschreitendes Leasing als Instrument der konzerninternen Außenfinanzierung, in: IStR 1993, S. 490-496 und 538-543

Schieber, P.H. (1979)

Die Besteuerung von Auslandsbetriebsstätten, Köln 1979

Schieber, P.H. (1984)

Die Anrechnung ausländischer Steuern in Deutschland und Japan, in: DStR 1984, S. 488-498

Schieber, P.H. (1991)

Steuerprobleme beim Industriebau, in: IWB 1991 Fach 3, Gruppe 1, S. 1313-1326

Schieber, P.H. (1994)

Betriebsstättenbegründung durch Montageüberwachung, in: IStR 1994, S. 521-528

Schieber, P.H. (1994a)

Montage-Betriebsstätten - Auswirkung von Unterbrechungen am Beispiel des DBA China, in: IStR 1994 S. 268-271

Schieber, P.H. (1997)

Das Deutsch-Indische Doppelbesteuerungsabkommen - ein „Alt-Neu-Vergleich“, in: IStR 1997, S. 12-18

Schmidt, L. (1999)

Einkommensteuergesetz [Kommentar], 18. Auflage, München 1999

Schnieder, E.A. (1995)

Taxation of income derived from the export of technology, in: IBFD Bulletin 10/1995, S. 482-489

Schoppe, S.G.(Hrsg.) (1991)

Kompandium der internationalen Betriebswirtschaftslehre, München/Wien 1991

Schröder, S. (1978)

Die Betriebsstätte im deutschen Außensteuerrecht, in: StBp 1978, S. 169-1981

ders. (1985)

Betriebsstättenbesteuerung, in: IWB 1985, S. 111-126, Fach 3, Gruppe 1, S. 925-940

Schubert, P (1995)

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Nutzungsrechten, in: DStR 1995, S. 362-367

Seidel, G. (1972)

Gewinnverschiebungen über die Grenze, Düsseldorf 1972

Seidel, H. (1977)

Erschließung von Auslandsmärkten, Berlin 1977

Selchert, F.W. (1990)

Das Realisationsprinzip - Teilgewinnrealisierung bei langfristiger Auftragsfertigung, DB 1990, S. 797-805

Sharma, S.P. (1988)

Tax incentives and investment decisions, Delhi 1988

Shuklendra, A. (1989)

Law of income tax, Bd. 1-3, Allahabad 1988/89

Sonntag, K. (1991)

Steuerliche Aspekte des internationalen Großanlagenbaus, in: IWB (1991) Fach 3

Gruppe 1, S. 1293-1312

ders. (1992)

Tax aspects of international major project contracting, in: Intertax 1992, S. 609-623

ders. (1993)

Konzernverrechnungspreise zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, in: IWB v. 26.4.1994, F 10, Gr. 2, S. 895-902

Srivastava, C. (1986)

Tax Administration in India, New Delhi 1986

Srinivasan, M.N. (1990)

in: Jodhpur: Current tax reporter, Indian Taxation: A multi dimensional study on direct taxes & corporate taxation, Bd 1, S. 41.A-44.A, Delhi 1990

Streit, J. (1995)

OECD-Diskussionsentwurf zur Bearbeitung des Verrechnungspreisberichts 1979, in: IWB v. 13.7./27.7./10.8./24.8./14.9./1994, F 10, Gr. 2, S. 965-1032

Streu, V. (1994)

Grenzüberschreitendes Leasing als Instrument der Konzernfinanzierung, 1. Auflage, Hamburg 1997

Streu, V. (1994)

Die Vorteilhaftigkeit von ausländischer Betriebsstätte und Tochtergesellschaft nach dem Standortsicherungsgesetz, in: IStR 1994, S. 45-48

Strunk/Kaminski (2000)

Anmerkungen zum Betriebsstättenerlaß, in: IStR 2000, S. 33-42

Telkamp, H.J. (1975)

Betriebstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland ?, Wiesbaden 1975

Tipke/Kruse (AO)

Abgabenordnung, Kommentar zur AO, 15. Auflage

Treiber, K. (1993)

Die Behandlung von Software in der Handels- und Steuerbilanz,
in: DStR 24/1993, S. 887-890

Vogel, K. (1996)

Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Auflage, München 1996

Wacker, W:H.(Hrsg.) (1981)

Internationale Unternehmensführung, Festschrift zum 80. Geburtstag von
Eugen Hermann Sieber, Berlin 1981

Weber, A. (1976)

Zur Gewinnabgrenzung bei ausländischen Bau- und Montagebetriebsstätten,
in: DStZ A 1976, S. 201-204

Weber, E. (1985)

Gewinnermittlung und Besteuerung deutscher Unternehmen mit
ausländischen Betriebsstätten, Bonn 1985

Wiesenhuber/Töpfer (1986)

Handbuch strategisches Management, 2. Aufl., Landsberg 1986

Wilke, K.M. (1994)

Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, 5. Aufl., 1994 Herne/Berlin

Wolff, U. (1993)

Die außensteuerlich bedeutsamen Regelungen des
Standortsicherungsgesetzes, IStR 1993, S. 401-406 und 449-454

Urteilsregister

1. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

| <i>Datum</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------|--------------|--------------------|
| 09.03.1999 | Rs. C-212/97 | GmbHR 1999, S. 474 |
| 21.09.1999 | Rs. C-307/97 | IStR 1999, S. 592 |

2. Entscheidungen des Reichfinanzhofes

| <i>Datum</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------|-------------|---------------------|
| 12.02.1930 | VI A 899/27 | RStBl. 1930, S. 444 |

3. Entscheidungen des Bundesfinanzhofes

| <i>Datum</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------|--------------|-------------------------|
| 27.04.1954 | I B 136/53 U | BStBl. III 1954, S. 179 |
| 31.10.1956 | I B 71/56 U | BStBl. III 1957, S. 8 |
| 13.11.1962 | I B 224/61 U | BStBl. III 1963, S. 71 |
| 25.10.1966 | I 26/64 | BStBl. III 1967, S. 93 |
| 01.02.1967 | I 220/64 | BStBl. III 1967, S.495 |
| 17.07.1968 | I 121/64 | BStBl. II 1968, S. 695 |
| 26.01.1970 | IV R 144/66 | BStBl. II 1970, S. 264 |
| 02.02.1972 | I R 54-55/70 | BStBl. II 1972, S. 397 |
| 21.02.1973 | I R 26/72 | BStBl. II 1973, S. 508 |
| 30.07.1973 | I R 50/71 | BStBl. II 1974, S. 107 |
| 19.09.1973 | I R 170/71 | BStBl. II 1973, S. 873 |
| 14.08.1974 | I R 168/72 | BStBl. II 1975, S. 123 |
| 25.02.1976 | I R 150/73 | BStBl. II 1976, S. 454 |
| 09.11.1976 | VI R 139/74 | BStBl. II 1977, S. 207 |
| 22.09.1977 | IV R 51/72 | BStBl. II 1978, S. 140 |
| 12.03.1980 | I R 186/76 | BStBl. II 1980, S. 531 |
| 21.10.1981 | I R 21/78 | BStBl. II 1982 S. 241 |
| 09.03.1983 | I R 182/78 | BStBl. II 1983, S. 744 |
| 28.04.1983 | IV R 122/79 | BStBl. II 1983, S. 566 |
| 28.03.1985 | IV R 80/82 | BStBl. II 1985, S. 405 |
| 30.01.1986 | IV R 125/83 | BStBl. II 1986, S. 402 |
| 28.01.1988 | IV R 186/85 | BStBl. II 1988, S. 635 |
| 20.07.1988 | I R 49/84 | BStBl. II 1989, S. 140 |
| 27.07.1988 | I R 147/83 | BStBl. II 1989, S. 271 |
| 14.03.1989 | I R 39/85 | BStBl. II 1989, S. 599 |

| | | |
|------------|------------|------------------------|
| 16.05.1990 | I R 113/87 | BStBl. II 1990, S 983 |
| 11.02.1993 | VI R 66/91 | BStBl. II 1993, S. 450 |
| 17.02.1993 | I R 3/92 | BStBl. II 1993, S. 457 |
| 19.05.1993 | I R 80/92 | BStBl. II 1993, S. 655 |
| 21.04.1999 | I R 99/97 | BStBl. II 1999, S. 694 |
| 21.07.1999 | I R 110/98 | IStR 1999, S. 721 |
| 15.12.1999 | I R 29/97 | IStR 1999, S.176 |

4. Entscheidungen der Finanzgerichte

| <i>Datum</i> | <i>Finanzgericht</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------|----------------------|---------------|-------------------|
| 11.12.1985 | München | I 47/80 L1 | EFG 1986, S. 259 |
| 06.11.1986 | Düsseldorf | XV 370/83 | EFG 1987, S. 202 |
| 08.04.1991 | Baden-Württemberg | 3V 27/90 | IStR 1992, S. 73 |
| 10.09.1991 | Düsseldorf | 9K 524/86 BB | EFG 1992, S. 717 |
| 08.12.1998 | Düsseldorf | 6K 3661/93 BB | IStR 1999, S. 311 |

5. BMF-Schreiben

| <i>Datum</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------|------------------------|------------------------------|
| 22.12.1975 | IV B 2-S 2170-161/75 | BB 1976, S. 72 |
| 23.02.1983 | IV C 5-S 1341-4/83 | BStBl. I 1983, S. 218 |
| 02.12.1994 | IV C 7-S 1340 – 20/94 | BStBl. I 1995 Sondernummer 1 |
| 20.01.1997 | IV C 5-S 1300-176/96 | BStBl. I 1997, S. 99 |
| 24.12.1999 | IV B 4 S 1300-111/99 | BStBl.I 1999, 1076 |
| 10.01.2000 | IV D 3-S 1300-217/99 | IStR 2000, 53 |
| 25.02.2000 | IV C2 – S2171b – 14/00 | BStBl. 2000 I, 372 |

6. Erlasse, Verfügungen der Finanzverwaltung

| <i>Datum</i> | <i>Az</i> | <i>Fundstelle</i> |
|--------------------------|-------------------------|-------------------|
| 15.01.1985 | S2701A-1/84 | DStR 1985, S. 180 |
| FinMin Baden-Württemberg | | |
| 21.02.1985 | S 1301-213-St 112 | FR 1985, S. 297 |
| OFD Köln | | |
| 24.02.1995 | S 1301 B – 56/93-St 231 | IStR 1995, S. 190 |
| OFD Karlsruhe | | |
| 06.07.1995 | S1301-174-St11-34 | BB 1995, S. 1883 |
| OFD Münster | | |