

## Thesen

zum Referat von Professor Dr. *Bernhard Großfeld*, Münster

1. Multinationale Unternehmen werden steuerlich nicht als Einheit behandelt, jeder Staat sieht im allgemeinen nur den dort befindlichen Teil des Gesamtunternehmens. Daher besteht kein nahtlos ineinandergreifendes Besteuerungssystem; vielmehr ergeben sich positive (Stichwort: Doppelbesteuerung) und negative (Stichwort: Steuerflucht) Regelungskonflikte.

2. Der Beitrag des allgemeinen Völkerrechts zur Begrenzung staatlicher Besteuerungsansprüche ist bisher gering. Es besteht kein allgemeines völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung.

3. Die Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung obliegt den nationalen Außensteuerrechten und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen. Multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen gibt es bisher nicht.

4. Weitergehende Bestrebungen zur Lösung des Doppelbesteuerungsproblems finden wir im Bereich der Europäischen Gemeinschaften. Die Chancen einer Verwirklichung sind aber zur Zeit nicht groß. Im Vordergrund stehen vielmehr Bemühungen um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung.

5. Eine zentrale Rolle spielt das Problem der internationalen Doppelbelastung. Sie liegt vor, wenn zwei Staaten dasselbe Steuerobjekt bei unterschiedlichen Personen erfassen, die aber wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind. Bei den konzerninternen Verrechnungspreisen und bei der Zurechnung bestimmter Ausgaben zu Mutter- oder Tochtergesellschaft stellen sich schwierige Fragen. Die bisherigen Lösungsansätze befriedigen nicht; das von der EG-Kommission vorgeschlagene Schiedsverfahren stellt einen Schritt nach vorn dar.

6. Negative Regelungskonflikte ergeben sich vor allem bei Basisunternehmen. Die Errichtung solcher Unternehmen wird

grundsätzlich steuerlich anerkannt. Eine Vermutung für Rechtsmißbrauch besteht selbst bei Basisunternehmen in einem sogenannten Steueroasenland nicht.

7. Ansatzpunkte einer steuerlichen Überprüfung von Basisunternehmen bilden in der Bundesrepublik Deutschland die Grundsätze über die wirtschaftliche Betrachtungsweise (str.) und über den Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO). Es wird darauf abgestellt, ob für die Errichtung (außensteuerliche) wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen und ob das Unternehmen eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

8. Den Schwerpunkt der gesetzlichen Regelung von Basisunternehmen bildet die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 — 14 Außensteuergesetz. Diese Vorschriften gehen von der Steuerfähigkeit des Basisunternehmens (Zwischengesellschaft) aus, erfassen aber die passiven Einkünfte (Zwischeneinkünfte) deutsch-beherrschter Unternehmen bei den im Inland ansässigen Anteilseignern (Zugriffssteuerpflicht).

9. Die Hinzurechnungsbesteuerung stellt einen „Privatvollzug“ deutschen Steuerrechts im Ausland dar. Sie wirft daher Fragen nach ihrer völkerrechtlichen Zulässigkeit auf.

10. Schranken für die Hinzurechnungsbesteuerung ergeben sich nicht aus einer allgemeinen völkerrechtlichen Verpflichtung zur Anerkennung ausländischer juristischer Personen oder aus einem allgemeinen völkerrechtlichen Durchgriffsverbot. Die Hinzurechnungsbesteuerung muß sich aber in den Grenzen einer sachlichen Interessenabwägung halten.

11. Schwierige Fragen wirft das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu Doppelbesteuerungsabkommen auf (vgl. § 2 AO). Die Meinungen sind international nicht einheitlich. Entscheidend ist, inwieweit ein steuerlicher Durchgriff noch mit der Zielsetzung der Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar ist. Wünschenswert ist — wie im Falle des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens — eine Verständigung mit dem jeweiligen Vertragspartner.

12. Für die Durchsetzung staatlicher Steueransprüche ergeben sich im internationalen Bereich vielfache Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsaufklärung. Zwischenstaatliche Vereinbarungen

über Rechts- und Amtshilfe und die sogen. erhöhte Mitwirkungspflicht führen nicht immer zum gewünschten Erfolg.

13. Inländische Auskunftspflichten können mit ausländischen Auskunftsverboten kollidieren. Eine völkerrechtliche Lösung dieser Kollisionsfälle zeigt sich ansatzweise. Man wird die Antwort aber zunächst noch dem nationalen Recht entnehmen müssen.

14. Das Vorbehaltsprinzip (Allgemeinvorbehalt) steht der Berücksichtigung ausländischer Auskunftsverbote „als Recht“ nicht entgegen.

15. Die Lösung des Kollisionsproblems wird man in einer Verbindung materiell- und kollisionsrechtlicher Gesichtspunkte und in einer Abwägung der beteiligten staatlichen Interessen suchen müssen. Das führt zu differenzierten Lösungen je nach dem Charakter des ausländischen Auskunftsverbots und danach, ob der Steuerpflichtige oder ein Dritter zur Auskunft herangezogen wird.