

BRENNPUNKT

Haase · Nürnberg

Die neue Hinzurechnungs- besteuerung

Grundlagen – Problemfelder – Gestaltungsmöglichkeiten

Inklusive

- ▶ ATAD
- ▶ AEASTG
- ▶ Gesetzesmaterialien

3. Auflage

▶ **nwb** E-BOOK

Haase/Nürnberg · Die neue Hinzurechnungsbesteuerung

Die neue Hinzurechnungs- besteuerung

Von

Prof. Dr. Florian Haase, M.I.Tax

Diplom-Finanzwirt (FH) Philip Nürnberg, M.I.Tax

3. aktualisierte und erweiterte Auflage

ISBN 978-3-482-**59493-9**

eISBN 978-3-482-02611-9

3. aktualisierte und erweiterte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2008

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

VORWORT ZUR 3. AUFLAGE

Die Arbeiten an der 2. Auflage dieses Handbuchs waren im März 2014 mit der Hoffnung abgeschlossen worden, dass in der 3. Auflage der Leserschaft ein neues Konzept der Hinzurechnungsbesteuerung mit entsprechenden Gestaltungsansätzen vorgestellt werden könnte. Immerhin war die Hinzurechnungsbesteuerung in mancherlei Hinsicht seit Jahrzehnten offenkundig reformbedürftig, worauf auch dieses Handbuch immer wieder hingewiesen hat.

Seinerzeit war allerdings nicht im Mindesten absehbar, dass sich die EU im Anschluss an den BEPS-Aktionspunkt 3 mit der den Steuerpflichtigen belastenden Anti-Tax-Avoidance-Directive einmal dieses Themas annehmen würde. Ferner war nicht absehbar, dass die Bundesrepublik Deutschland als einer der führenden Verfechter des BEPS-Projekts die Frist zur Umsetzung der Richtlinie (31.12.2018) würde verstreichen lassen und damit die EU-Kommission zwingen würde, ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten. Und schon gar nicht war absehbar, dass im ersten offiziellen Entwurf für ein Umsetzungsgesetz vom Dezember 2019 zwar die in der Richtlinie gegenüber dem Status quo enthaltenen Verschärfungen enthalten sein würden, aber die allerorten geäußerte Kritik an Tatbestand und Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung im Übrigen kaum Früchte getragen haben würde. Dass insbesondere die 25 %-Niedrigsteuergrenze nach Jahren vehementer Diskussion und Kritik das Maß aller Dinge bleibt, ist dabei der sprichwörtliche Tropfen, der das Fass zum Überlaufen bringt.

Auch eine Überarbeitung des Referentenentwurfs vom März 2020 brachte insoweit nicht die erwünschten Verbesserungen und ging nur punktuell auf Kritik aus Wissenschaft, Wirtschaft und Beratung ein. Ein vielversprechender Ansatz des Finanzausschusses des Bundesrats vom September 2020 hätte das festgefahrene Vorhaben voranbringen können, konnte jedoch keine Mehrheit im Bundesrat finden. Erst als allorts bereits keine Erwartung mehr bestand, dass vor der Bundestagswahl 2021 mit einer Umsetzung zu rechnen ist, überraschte der Gesetzgeber im März 2021 mit einem im Vergleich zu der Fassung vom März 2020 in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung inhaltlich kaum geänderten Gesetzentwurf, welcher vom Bundeskabinett gebilligt, auf den Weg gebracht und noch kurz vor der Bundestagswahl 2021 über die Zielgerade geschoben wurde.

Konzeptionell haben wir nun gleichwohl aufgrund der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eine „neue Hinzurechnungsbesteuerung“, was auch im Titel dieses Handbuchs zum Ausdruck kommen sollte. Manches ist systematisch neu geregelt, vieles ist beim Alten geblieben und nur sehr wenig ist (endlich) weggefallen (wie z. B. die zufällige

Inländerbeherrschung und die Erfassung auch von Zwergbeteiligungen). „Unterm Strich“ bringt die „neue Hinzurechnungsbesteuerung“ in Teilbereichen eine erhebliche Verschärfung für Unternehmen und Steuerpflichtige mit sich. Vor diesem Hintergrund ist es der Anspruch dieses Handbuchs, eine erste Grundlegung und Wegweisung zu bieten – dies insbesondere auch, weil künftig mehr Zwischengesellschaften als bisher in den Anwendungsbereich der Hinzurechnung fallen werden.

Neu als Autor ist Herr Diplom-Finanzwirt (FH) Philip Nürnberg, M.I.Tax hinzugekommen, der tatkräftig geholfen hat, die abermals gesteigerte Komplexität der Materie einigermaßen in den Griff zu bekommen. Nach wie vor gilt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung vor allem deshalb in praxi so gefährlich ist, weil es noch viele unentdeckte Fälle gibt. Dies gilt nach unserer Erfahrung selbst für laufende BP-Verfahren. Insofern kann jedem, der mit grenzüberschreitenden Steuerfällen unmittelbar oder mittelbar zu tun hat, nur angeraten werden, sich mit dieser (leider anspruchsvollen, weil lediglich die „normalen“ Steuerrechtsnormen ergänzenden) Teildisziplin des Steuerrechts intensiv auseinanderzusetzen. Die Lektüre dieses Handbuchs mag dabei dienlich sein. Das Buch bietet einen Einstieg und zugleich – für den Profi – weiterführende Hinweise und Gestaltungsmöglichkeiten. Zudem werden die wesentlichen Rechtsquellen rund um die Hinzurechnungsbesteuerung an einem Ort zusammengefasst.

Hamburg, im Juli 2021

Prof. Dr. Florian Haase und Philip Nürnberg

Vorwort zur 1. Auflage

Seit vielen Jahren beschäftige ich mich in der täglichen Beratungspraxis mit Fragen und Problemen der Hinzurechnungsbesteuerung.

Es handelt sich um eine schwierige, gleichwohl äußerst interessante Materie, weil sie wirtschaftlich für den Steuerpflichtigen sehr bedeutsam ist. Dies liegt auch darin begründet, dass es in wohl keiner anderen Teildisziplin des deutschen Steuerrechts weniger gerichtliche Entscheidungen gibt. Das Gestaltungsfieber mag dadurch zwar geweckt werden, jedoch birgt dies hohe Risiken, weil sich die Finanzverwaltung zu vielen Fragen bislang nicht explizit geäußert hat.

Im Laufe der Zeit entstand bei mir die Idee für ein Buch, das die steuerberatenden Berufskollegen vor allem dafür sensibilisieren soll, wann Sachverhalte der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen können und wann es sich lohnt, einen in diesem Rechtsgebiet erfahrenen Kollegen für eine Beratung hinzuzuziehen. Die Erfahrung lehrt zwar, dass sogar viele unzweifelhaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Sachverhalte selbst der Finanzverwaltung verborgen bleiben, aber dies ist kein Risiko, das man als steuerlicher Berater eingehen sollte.

Das Buch verfolgt durchweg einen praktischen Ansatz, auf akademische Ausführungen habe ich so weit wie möglich verzichtet. Naturgemäß habe ich ferner vor allem bei den Problemfeldern und Gestaltungsmöglichkeiten eine Auswahl treffen müssen. Sie ist jedoch in dem besten Wissen erfolgt, eine Vielzahl und meines Erachtens den Kernbereich der sich in der Beratungspraxis stellenden Rechtsfragen abdecken zu können. Daneben mag das Buch generell als Studienbuch für die Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung nützlich sein.

Für Fragen, Hinweise und Kritik bin ich dankbar, insbesondere für Rückmeldungen, ob die eine oder andere Gestaltung bei der Finanzverwaltung auf Gegenliebe gestoßen ist. Sämtliches Feedback bitte ich an die folgende E-Mail-Adresse zu richten: florian.haase@roedl.com.

Hamburg, im Oktober 2008

Florian Haase

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 3. Auflage	V
Vorwort zur 1. Auflage	VII

I. Zwecksetzung des Buches

II. OECD-BEPS-Projekt und ATAD

1. BEPS Aktionspunkt 3	9
a) Allgemeines	9
b) Empfehlungen der OECD	11
aa) Definition einer Zwischengesellschaft	11
bb) Eintrittsschwelle in die Hinzurechnungsbesteuerung	11
cc) Definition der Beherrschungsbeteiligung	12
dd) Definition der Zwischeneinkünfte	12
ee) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	14
ff) Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags	14
gg) Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	14
c) Konsequenzen für Deutschland	14
2. Anti Tax Avoidance Directive	15
a) Allgemeines	15
b) Überblick	16
c) Vorgaben und Grenzen: Die Bedeutung des Mindeststandards	19
d) GAAR	20

III. Mögliche Sachverhalte der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Vorbemerkungen	23
2. Sachverhalte mit Kapitalgesellschaften	27
3. Sachverhalte mit Betriebsstätten/Personengesellschaften	29

IV. Tatbestand und Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung

1.	Vorprüfung	31
a)	Keine Scheingesellschaft nach § 41 AO	31
b)	Keine Zurechnung nach § 39 AO	34
c)	Kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten	35
d)	Europäischer Missbrauchs begriff	36
e)	Verhältnis zum Investmentsteuergesetz	42
2.	Tatbestand	43
a)	„Allgemeiner Beherrschungstatbestand“ (§ 7 Abs. 1 und 2 AStG)	44
aa)	Unbeschränkt Steuerpflichtige	45
bb)	Beschränkt Steuerpflichtige	46
cc)	Ausländische Kapitalgesellschaft	47
dd)	Beherrschung der Zwischengesellschaft	50
ee)	Mittelbare Beteiligungen	56
b)	Tatbestandsmerkmal „Passive Einkünfte“ (§ 8 Abs. 1 AStG)	57
aa)	Überblick über den Katalogtatbestand	57
bb)	Darstellung der Regelungstechnik im Einzelnen	61
c)	Tatbestandsmerkmal „Niedrigbesteuerung“ (§ 8 Abs. 5 AStG)	69
d)	Motivtest bei EU-/EWR-Zwischengesellschaften (§ 8 Abs. 2–4 AStG)	73
e)	Ausländische Betriebsstätten/Personengesellschaften (§ 20 Abs. 2 AStG)	76
3.	Rechtsfolgen (§§ 7 Abs. 1, 10 und 12 AStG)	80
4.	Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft (§ 11 AStG)	88
5.	Verfahrensrechtliche Vorschriften (§§ 16–18 AStG)	91
6.	Sonderfall „Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter“ (§ 13 AStG)	94
7.	Wegfall „nachgeschalteter“ ausländischer Strukturen	96

V. Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten

1.	Tatbestandsmerkmal „Beherrschung“	99
a)	Problemfelder	99
aa)	Doppelansässige Gesellschafter	99
bb)	Doppelansässige Gesellschaft	107
cc)	Beherrschung bei unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen	110
dd)	„Zusammenwirken“ i. S. des § 7 Abs. 4 AStG	113
ee)	Nutzung von Optionsrechten zur Vermeidung der Beherrschung	116

b)	Gestaltungsmöglichkeiten	121
aa)	Ausnutzen der 50 %-Grenze (und der 25 %-Grenze)	121
bb)	Disquotale Gewinnausschüttungen	122
cc)	Eigenkapitalähnliche Genussrechte	127
dd)	Orphanisierte Strukturen	136
ee)	Maßgebender Zeitpunkt für Tatbestandserfüllung	138
2.	Tatbestandsmerkmal „Passive Einkünfte“	139
a)	Problemfelder	139
aa)	Weisungs- und Kontrollrechte als schädliche Mitwirkung	139
bb)	„Mitwirken“ vs. „Sich-Bedienen“	141
cc)	Rangfolge der Tatbestände des § 8 Abs. 1 AStG	143
dd)	Nahestehende Personen in § 8 Abs. 1 AStG	145
ee)	Der Vermietungsbegriff in § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c AStG	147
ff)	Einrichtung ausländischer Kreditinstitute	149
gg)	Dividenden in § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG	151
b)	Gestaltungsmöglichkeiten	153
aa)	Wechsel zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten	153
bb)	Schädliche Mitwirkung aus dem Ausland	155
cc)	Schädliche Mitwirkung von Angestellten bei Personengesellschaften	156
dd)	Veräußerung von Anteilen an der Zwischengesellschaft	157
ee)	Notwendige Mitwirkung bei ausländischen Betriebsstätten	159
ff)	Unschädliche Mitwirkung bei Handelsgeschäften	160
3.	Tatbestandsmerkmal „Niedrigbesteuerung“	165
a)	Problemfelder	165
aa)	Behandlung von Tax Credits	165
bb)	Niedrigbesteuerung im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG	167
b)	Gestaltungsmöglichkeiten	169
aa)	Herstellung weiterer Steuerbelastungen	169
bb)	Ausländische Organschaftslösung	170
4.	Verschiedenes	171
a)	Problemfelder	171
aa)	Anwendbarkeit der allgemeinen Ver- und Entstrickungsregeln	171
bb)	Verhältnis von § 8 Abs. 2–4 zu § 8 Abs. 1 AStG	176
cc)	Anwendung des § 1 AStG innerhalb der §§ 7 ff. AStG	179
dd)	Betriebsstätten von Freiberuflern und Land- und Forstwirten	180
ee)	Grenzüberschreitende atypisch stille Gesellschaften	181
ff)	Funktionsprivileg bei Personengesellschaften?	189
gg)	§ 20 Abs. 2 AStG und zeitlich jüngere DBA	192

b) Gestaltungsmöglichkeiten	199
aa) Reduzierung des Hinzurechnungsbetrags durch abziehbaren Aufwand	199
bb) Aufschiebung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Wahl bzw. Wechsel der Gewinnermittlungsmethode	201
cc) Motivtest im Verhältnis zu Drittstaaten	203
VI. Schulmäßig gelöstes Praxisbeispiel	207
<hr/>	
VII. Prüfungsschema zur Hinzurechnungsbesteuerung	
1. Vorprüfung	213
2. Tatbestand	214
3. Ausnahme Motivtest (§ 8 Abs. 2–4 AStG)	215
4. Rechtsfolge	215
VIII. Anhang	
<hr/>	
1. Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD)	217
2. Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)	239
a) ATADUmsG	239
b) Konsolidierte Gesetzesbegründung	271
3. Anwendungserlass zum Außensteuergesetz (AEASTG)	337
4. Gerichtsentscheidungen	420
5. Verwaltungsanweisungen	422
Literaturverzeichnis	423
Stichwortverzeichnis	425
Über die Autoren	431

I. Zwecksetzung des Buches

Die sog. Hinzurechnungsbesteuerung führt in der Ausbildung für die steuerberatenden Berufe seit jeher ein Schattendasein. Das ist bedauerlich, weil die Rechtsfolgen dieses besonderen, nicht selten pönalen Besteuerungsregimes prinzipiell jeden im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen treffen können, der im niedrig(er) besteuerten Ausland über eine Kapital- oder Personengesellschaft oder eine Betriebsstätte tätig wird.

Diese in den §§ 7 ff. AStG normierte Hinzurechnungsbesteuerung ist mit Wirkung ab dem 1.1.2022 endlich reformiert worden. Dies war auch zwingend erforderlich, denn seit 1972 ist das AStG in seinen zentralen Punkten unverändert. So hat es insbesondere mit wesentlichen wirtschaftlichen Entwicklungen nicht standgehalten, wie z. B. einer arbeitsteiligen, geschweige denn digitalen Wirtschaft.

Jedoch bestand jüngst auch rechtlich verpflichtend Änderungsbedarf –jedenfalls im Detail– aufgrund der Vorgaben der gemeinschaftsrechtlichen Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), die (auch) in Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 3 nunmehr einen europaweiten Mindeststandard für CFC-Regeln („Controlled Foreign Companies“-Regeln) vorgibt. Aufgrund des Art. 3 ATAD, der schärfere Vorschriften der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Richtlinie zulässt, hat sich jedoch die vormals häufig genannte Befürchtung bewahrheitet, dass Deutschland im Grundsatz nur „cherry picking“ betreibt: Eine grds. Beibehaltung der gegenwärtigen Gesetzesfassung de lege lata einerseits hier und andererseits die Implementierung der Richtlinienvorschriften dort, wo sie über die aktuelle Gesetzeslage hinausgehen und für den Steuerpflichtigen verschärfend wirken.

Das vorliegende Praktiker-Handbuch setzt an dieser Stelle an und wendet sich an Angehörige der steuerberatenden Berufe, die in der Steuerabteilung von Unternehmen tätigen Mitarbeiter, Studierende mit einem Interesse für das Internationale Steuerrecht und auch an Mitarbeiter der Finanzverwaltung (es gilt der alte Satz: Die Betriebsprüfer mit Halbwissen sind die gefährlichsten!), die allesamt in der täglichen Praxis zwar häufig und ggf. unerkannt mit unter die Hinzurechnungsbesteuerung zu fassenden Sachverhalten befasst sind, aber nicht die Zeit und Gelegenheit haben, sich vertieft mit dieser schwierigen Rechtsmaterie und mit den nunmehr vollzogenen Änderungen und den dahinterstehenden europarechtlichen Grundlagen zu befassen. Lediglich für einzelne Fälle mag ein derartiger Aufwand manchem Berater auch tatsächlich kaum gerechtfertigt erscheinen.

Umso wichtiger erscheint für den Steuerpraktiker daher die Möglichkeit, sich zwar in kurzer Zeit, aber dennoch gründlich einer Materie zu nähern, die nicht zuletzt auch eine vergleichsweise hohe Haftungsanfälligkeit aufweist. Lag die Schwierigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung bisher vor allem darin begründet, dass dazu im Vergleich mit anderen deutschen Steuergesetzen nahezu keine Rechtsprechung existierte, wird diese

neuerdings noch dadurch erhöht, dass es sich bei der nunmehr gültigen Version der Hinzurechnungsbesteuerung in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG)) vom 25.6.2021¹ um die Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD))² als Umsetzung europäischen Rechts handelt. Dies führt dazu, dass neben dem nationalen Gesetzestext der Richtlinientext der EU maßgebend ist, sofern dieser anderes regelt und insoweit kein Ermessensspielraum Deutschlands vorgesehen ist. Da die Richtlinie zum großen Teil jedoch nur Mindeststandards definiert, ist zudem die Abgrenzung zwischen dem, was der Gesetzgeber zwingend hätte umsetzen müssen, und dem, was nur nachrangig umgesetzt werden kann, bisweilen schwierig. Ferner gibt der bisherige verwaltungsseitige Anwendungserlass (AEASTG)³ zwar einige Leitlinien vor, ist aber zum einen durchweg profiskalisch geprägt und überdies schon bei wörtlicher Lesart sehr interpretationsanfällig bzw. -bedürftig. Zudem ist dieser seit 2004 noch nicht aktualisiert worden und somit nicht an die Änderungen durch die ATAD angepasst, was erfahrungsgemäß auf sich warten lassen wird und deshalb nur noch einen teilweisen praktischen Nutzen der Verwaltungsanweisung nach sich zieht.

Das bereits bezeichnete bisherige Fehlen einschlägiger Judikate ist u. E. auf drei Gründe zurückzuführen: Erstens entfaltet die Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund ihrer scharfen Rechtsfolgen eine weitreichende Abschreckungswirkung, zweitens herrscht oft auch auf Seiten der Finanzverwaltung in den Veranlagungsstellen der Finanzämter eine erschreckende Unkenntnis, und drittens wird auch innerhalb der Außenprüfungen ein Gutteil der Sachverhalte „verglichen“. Häufig wird gesagt werden müssen, dass so mancher Steuerpflichtige (inklusive seiner Berater) bei bestimmten Auslandsgestaltungen schlicht (das) Glück (des Tüchtigen?) gehabt hat.

Ferner ist festzustellen, dass insbesondere bei den sog. Mitwirkungsstatbeständen des § 8 Abs. 1 AStG⁴ häufig nicht rechtliche, sondern tatsächliche Gegebenheiten über das Vorliegen aktiver oder passiver Einkünfte entscheiden. Auch das ATADUmsG brachte insoweit nicht die erhofften Vereinfachungen. Problem ist und bleibt indes, wie ein theoretischer, ggf. mithilfe eines steuerlichen Beraters aufgesetzter Sachverhalt dann vom Steuerpflichtigen tatsächlich im Ausland „gelebt“ wird. Dies lässt sich aus dem Inland heraus meist nur schwer oder gar nicht nachvollziehen, was zu einer gewissen Grauzone bei der Gesetzesanwendung führt. Der Berater sollte sich hier schon im eigenen Interesse stets durch eine präzise und penible Sachverhaltsaufnahme gegenüber etwai-

1 Vgl. BGBl 2021 I S. 2035.

2 Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/952 v. 29.5.2017.

3 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.5.2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl 2004 I Sondernr. 1 S. 3.

4 Vgl. dazu Punkt IV. 2. b) bb) (1) und (2) und V. 2. b) bb) und cc).

gen späteren Regressansprüchen absichern und jeder Steuerpflichtige sollte bemüht sein, den ermittelten und geplanten späteren Sachverhalt auch derart zu leben, dass Erklärungsnot in kommenden Außenprüfungen erst gar nicht auftreten kann.

Die Bedeutung der Beachtung der Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung (für ausländische Kapitalgesellschaften) und der für ausländische Betriebsstätten und Personengesellschaften geltenden Vorschriften des § 20 Abs.2 AStG bei wirtschaftlichen Auslandsengagements jeder Art, sei es durch Unternehmen, Einzelkaufleute oder Privatpersonen, ist heute unbestritten. Dies zeigt sich auch darin, dass sich durch die Umsetzung der ATAD bewahrheitet, was in der letzten Auflage bereits geschrieben wurde: Die Hinzurechnungsbesteuerung soll nicht abgeschafft werden, sondern wird im Gegenteil regelungstechnisch weiter ausgebaut und zudem „europäisiert“. Dies gilt namentlich insbesondere für die noch düsteren Wolken, die für Steuerpflichtige am Horizont aufziehen, nämlich die Arbeiten der OECD an einer globalen Mindestbesteuerung.

So bleibt auch in der Europäischen Union (EU) bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) die Hinzurechnungsbesteuerung als Damoklesschwert bei den Auslandsaktivitäten von Steuerinländern das Maß aller Dinge. Dies zeigt sich umso mehr daran, dass nunmehr gesamteuropäisch eine zumindest der Grundintention nach vereinheitlichte Hinzurechnungsbesteuerung durch die EU konzipiert wurde und von den Mitgliedstaaten umgesetzt wurde bzw. vereinzelt noch umzusetzen ist. Zudem wird trotz der Neuregelung des § 8 Abs. 2-4 AStG weiter darüber gestritten werden müssen, welche Anforderungen an die Substanz von Zwischengesellschaften zu stellen sind, damit die Steuerpflichtigen „auf der sicheren Seite“ sind. Und trotz der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in der Rechtssache (Rs.) „Columbus Container Services“¹ und der recht eindeutigen Vorgaben einer Gleichbehandlung in Art. 1, 7 und 8 ATAD hat die Ungleichbehandlung ausländischer Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten auch nach dem ATADUmsG weiter Bestand. Immerhin gestattet der Gesetzgeber im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG die „schädliche Mitwirkung“ bei ausländischen Personengesellschaften und Betriebsstätten bei Dienstleistungen.

Kein Einsehen hat der Gesetzgeber indes bei wesentlichen Forderungen aus Wissenschaft und Praxis gehabt, obgleich diese seit Jahren wiederholt, begründet und mit Nachdruck vorgetragen werden. So sieht die Hinzurechnungsbesteuerung noch immer eine unerklärliche Niedrigsteuergrenze von 25 % vor, es besteht weiterhin keine Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Steuern der Zwischengesellschaft auf die Gewerbesteuer und auch hinsichtlich eines Motivtests für Drittstaatsverhältnisse gibt es kaum Bewegung. Lediglich in enger Umsetzung der EuGH-Rs. C-135/17 „X“² sieht

1 Vgl. EuGH, Urteil v. 6.12.2007 - Rs. C-298/05 „Columbus Container Services“ NWB HAAAC-66061.

2 Vgl. EuGH, Urteil v. 26.2.2019 - Rs. C-135/17 „X“ NWB BAAAH-11035.

der Gesetzgeber einen Motivtest für Kapitalanlagegesellschaften in Drittstaatenfällen vor.¹ Überraschend ist dies auch insbesondere, da mit BMF-Schreiben vom 17.3.2021² in Umsetzung der BFH-Rechtsprechung³ erst kurz vor Beschluss des ATADUMsG eine Erweiterung der Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatsverhältnissen geschaffen wurde.

Diese Gemengelage kann das vorliegende Handbuch zwar nicht entwirren, dennoch soll etwas Ordnung für den Praktiker geschaffen werden. Es verfolgt daher sechs Zwecksetzungen:

- ▶ Erstens soll das Problembewusstsein des Steuerpraktikers geschärft werden, in welchen Sachverhaltskonstellationen sich ein Blick in das Außensteuergesetz (AStG) lohnt und wann infolgedessen weiterführende Literatur und ggf. in diesem Rechtsgebiet erfahrene Berufskollegen hinzugezogen werden sollten. Die Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) sind inzwischen so komplex, dass insbesondere Letzteres dringend anzuraten ist, wenn sich der Bearbeiter eines Steuerfalls nicht selbst hinreichend mit dieser Materie auskennt. Ein falsch verstandenes Besitzstandsdenken kann hier fatale Folgen haben.
- ▶ Zweitens wird ein Kurzüberblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung gegeben. Damit wird nicht das Zu-Rate-Ziehen der einschlägigen Kommentare ersetzt, sondern es ist ein prägnanter, gleichwohl vollständiger Abriss der Systematik dieses Rechtsinstituts beabsichtigt. Wer die Systematik verstanden hat, wird auch zunächst kompliziert erscheinende, unbekannte Fälle einer zutreffenden Lösung zuführen können.
- ▶ Drittens werden ausgewählte Problemfelder der Hinzurechnungsbesteuerung erläutert, die sich in der Praxis häufig stellen, aber prima facie dennoch nicht unmittelbar einsichtig sind. Zu vielen entscheidenden Fragestellungen im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung finden sich keine Urteile oder Verlautbarungen der Finanzverwaltung, und auch in der im deutschen Steuerrecht an sich in Hülle und Fülle vorhandenen Literatur sind noch lange nicht alle Probleme ausdiskutiert oder angesprochen worden. Insofern bezweckt das vorliegende Buch eine Zusammenfassung praktisch und theoretisch interessanter Probleme, die – soweit ersichtlich – bislang in dieser Form nicht käuflich zu erwerben war.
- ▶ Viertens bietet das Buch diverse Gestaltungsmöglichkeiten an, wie der findige Steuerpflichtige oder Berater der Hinzurechnungsbesteuerung entgegen gehen kann. Denn selbst, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung im Grundsatz eingreifen sollte, gibt

1 Vgl. dazu Punkt IV. 6.

2 BMF, Schreiben v. 17.3.2021 - IV B 5 - S 1351/19/10002 :001, DOK 2021/0290319 NWB BAAAH-74281.

3 BFH, Urteile v. 22.5.2019 - I R 11/19 (I R 80/14), BStBl 2021 II S. 265; v. 18.12.2019 - I R 59/17, BStBl 2021 II S. 270.

es noch (einige wenige) Möglichkeiten, den sog. Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) zu mindern oder gar zu beseitigen und damit faktisch die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung zu umgehen.¹ Zwar gilt die Hinzurechnungsbesteuerung allerorten zu Recht als gestaltungsfeindlich, aber dennoch gibt es einige Wege, den Wortlaut des Gesetzes sowie die vom Gesetzgeber festgelegte Systematik auf legale Weise und zugunsten des Steuerpflichtigen auszunutzen. Es wird allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei manchen der genannten Gestaltungen mit ziemlicher Sicherheit mit dem Widerstand der Finanzverwaltung zu rechnen ist. In diesem Fall mag das Buch für wagemutige, rechtsschutzversicherte und/oder klagefreudige Steuerpflichtige oder bei der Abwehrberatung schlicht als systematische Argumentationshilfe dienen. Weiterhin wird darauf hingewiesen, dass durch die neugeschaffenen §§ 138d–138k AO Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen gelten, welche insbesondere bei Gestaltungen rund um die Hinzurechnungsbesteuerung stets bedacht und ggf. beachtet werden müssen.

- ▶ Fünftens vermittelt das Buch anhand eines vereinfachten Beispiels aus der internationalsteuerlichen Beratungspraxis und dessen schulmäßiger Lösung einen Eindruck von der Vielgestaltigkeit der Problemstellungen, die dem steuerlichen Berater vor dem Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung begegnen können.
- ▶ Sechstens rundet ein einfach zu handhabendes Prüfungsschema zur Hinzurechnungsbesteuerung das Buch ab. Der in der Anlage in Auszügen abgedruckte Gesetzesauszug samt Gesetzesbegründung sowie der Abdruck des Richtlinientextes der ATAD und des AEASTG mag das Studium dieses Buchs zusätzlich erleichtern.² Zudem sind einige erwähnenswerte Urteile abgedruckt bzw. zumindest in der abschließenden Sammlung der Gerichtsentscheidungen genannt.

Die oben angesprochenen Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten sind dabei den einzelnen Tatbestandsmerkmalen der Hinzurechnungsbesteuerung bzw. deren Rechtsfolgen zugeordnet. Zu guter Letzt sei angemerkt, dass das vorliegende Buch keine theoretische Abhandlung ist, sondern einen durchweg praktischen Ansatz verfolgt. Aus diesem Grund ist auf umfangreiche akademische Ausführungen und Streitstände, die keinen weiteren praktischen Nutzen bringen, verzichtet worden. Zudem wurde die Anzahl der Fußnoten auf das Nötigste beschränkt.

Noch einige Worte zur Gestaltungsberatung: Was das Verhältnis der Normen des AStG zum Europäischen Gemeinschaftsrecht anbelangt, so ist festzustellen, dass durch die ATAD der bisherige Verdacht, nahezu jede Vorschrift des AStG sei mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben unvereinbar, zum Teil zurückgegangen ist. Dennoch sind

1 Vgl. dazu ausführlich Punkt V.

2 Weiterführende Inhalte finden Sie in der NWB-Datenbank unter: <https://datenbank.nwb.de>.

nach wie vor viele Regelungen zumindest kritisch zu sehen und werden trotz oder gerade wegen der europäischen Vorgaben der ATAD den Weg vor den EuGH finden (müssen). Dies gilt auch und insbesondere für die §§ 7 ff. AStG.

Inzwischen sollte durch das ATADUmsG¹ die Hinzurechnungsbesteuerung vermeintlich europarechtskonform ausgestaltet worden sein. Dabei haben der Richtliniengeber und auch der Gesetzgeber u. a. die bisherige (zum englischen Recht ergangene) EuGH-Rechtsprechung in der Rs. C-414/06 „Cadbury Schweppes“ weiterhin beibehalten und auch darüber hinaus an der „Europäisierung“ der Hinzurechnungsbesteuerung gefeilt. Gleichsam drängen sich zuletzt immer mehr Zweifel auf, ob die „Europäisierung“ durch die Kapitalverkehrsfreiheit auch dazu führen muss, dass die Hinzurechnungsbesteuerung auch deutlich freundlicher für Drittstaatsverhältnisse ausgestaltet wird (Rs. C-135/17 „X“), um allen europäischen Vorgaben gerecht zu werden. Die Entwicklungen in diesem Bereich haben gerade erst an Tempo aufgenommen und bleiben abzuwarten.

Abgesehen davon, dass der EuGH auch weiterhin zur Hinzurechnungsbesteuerung und ihrer etwaigen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit entscheiden wird, muss u. E. erfahrungsgemäß für die Beratungspraxis und für die Mehrheit der täglichen Steuerfälle festgestellt werden, dass eine Beratung auf Basis der potenziellen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit bestimmter Normen des AStG weder ratsam ist noch von den Mandanten akzeptiert wird. Dies gilt insbesondere für den Bereich der Gestaltungsberatung, wenn und soweit – wie zumeist – der EuGH nicht bereits explizit diejenige nationale Norm, auf die es bei der Beratung entscheidend ankommt, für mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklärt hat.

Schon aus Haftungsgründen wird dem Mandanten offenbart werden müssen, dass allein das Vorliegen eines „vergleichbaren Falles“ noch nicht zwingend ein Einsehen des Finanzamts nach sich zieht. Selbst bei materiell eindeutiger Rechtslage wird der Mandant nicht ohne einen Rechtsstreit auskommen, weil die Finanzverwaltung – jedenfalls bislang – nicht in „vorausgehendem Gehorsam“ die nationalen Vorschriften an gemeinschaftsrechtliche Vorgaben anpasst und erfahrungsgemäß auch selten bereit ist, eine bereits ergangene EuGH-Entscheidung auf noch so offensichtlich „vergleichbare Fälle“ zu übertragen. Dies wird sich u. E. auch nicht dadurch ändern, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr eine europäische Grundlage in Form der ATAD hat; vielmehr wird die zusätzliche Regelungsebene dieses Dilemma weiter verschärfen.

Der zuweilen anzutreffende Unwille zur Transferleistung der deutschen Finanzverwaltung – mag er auch profiskalischen Interessen geschuldet und daher im Grundsatz ehrenhaft sein – erfordert häufig einen langen (auch finanziellen) Atem des Mandanten

1 Vgl. BGBl 2021 I S. 2035.

und führte im Ergebnis bisher häufig dazu, dass eine Argumentation auf der Ebene des EU-Rechts meist allenfalls im Rahmen der Abwehrberatung zielführend sein konnte. Mit der Grundlage der ATAD mag es jedoch künftig möglich sein, durch direkten Bezug auf die Richtlinie einen Diskurs mit der Finanzverwaltung zu führen, soweit die entsprechenden Richtlinienvorgaben vom deutschen Gesetzestext abweichen und sich daraus eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen ergibt. Ob dies jedoch in der Praxis auf verwaltungsseitige Einsicht stoßen wird, wird sich erst mit der Zeit im Rahmen der Anwendung der neuen Regelungssystematik zeigen. Solche Fälle werden jedoch wohl eher die Ausnahme bleiben, da der ATAD als erste Richtlinie zu den direkten Steuern nachgesagt wird, dass diese eher verschärfend als für den Steuerpflichtigen begünstigend wirkt. Daneben macht das bereits genannte Abwägen zwischen zwingend umzusetzenden Vorgaben und Mindeststandards es eher schwer zu beurteilen, inwieweit der Gesetzgeber die ihm gegebenen Möglichkeiten genutzt hat oder ob eine unzulässige Überschreitung europäischer Vorgaben vorliegt.

II. OECD-BEPS-Projekt und ATAD

1. BEPS Aktionspunkt 3

a) Allgemeines

Die OECD hatte den G20 bereits im Februar 2013 einen umfassenden Bericht über die Ursachen und Auswirkungen von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen von multinational tätigen Unternehmen vorgelegt.¹ Aufgrund dieses Berichts hatten die G20 sodann der OECD ein Mandat für die Erarbeitung eines umfassenden Aktionsplans² erteilt. Bei der Erstellung des Aktionsplans, der von den G20 am 20.7.2013 in Moskau gebilligt wurde, haben Deutschland bzw. das BMF ganz maßgeblich mitgewirkt (und wohl auch finanziert). Letzteres ist besonders erstaunlich, weil das nationale deutsche Steuerrecht bereits über viele der jetzt verabschiedeten Steuerregeln verfügt.

Das BEPS-Projekt der OECD ist ein wahrhaft historisches, internationales steuerpolitisches Vorhaben. Seine Umsetzung ist es auch – sowohl auf der zeitlichen Schiene als auch inhaltlich. Innerhalb kürzester Zeit haben sich die Staaten, deren individuelle Interessen teils gegensätzlicher nicht sein könnten, auf konkrete Ergebnisse geeinigt und schritten sodann nach gerade einmal zwei Jahren zu ihrer Implementierung. Dass die Sinnhaftigkeit des BEPS-Projekts durchaus bezweifelt werden darf, spielt daher angesichts seines Fortschritts heute keine Rolle mehr. Dennoch: Valide empirische/quantitative Untersuchungen zu Gewinnverlagerungen lagen, entgegen den Behauptungen des BMF, kaum vor, und auch, dass die Probleme, d. h. die BEPS-Ursachen, zu einem Gutteil in der Steuerpolitik und Steuergesetzgebung der Staaten selbst zu suchen sind, ist nunmehr müßig zu betonen.³ Jedenfalls ist zu konstatieren, dass die Problematik der internationalen Gewinnverlagerung aus deutscher Sicht bzw. seitens deutscher Steuerpflichtiger nicht in dem Ausmaß zu beobachten ist, wie dies in anderen Staaten wie beispielsweise den Vereinigten Staaten der Fall ist.

Beim BEPS-Projekt und der konkreten Erarbeitung des Aktionsplans haben im Ausgangspunkt über 60 Staaten zusammengearbeitet. Darunter sind insbesondere Staaten der OECD und der G20, aber auch Entwicklungs- und Schwellenländer. Internationale Organisationen wie die UNO, der Internationale Währungsfonds, die Weltbank und die Europäische Union waren ebenso beteiligt wie überregionale und regionale Steuer-

1 Vgl. nachstehendes Kapitel angepasster Auszug aus Haase, ifst-Schrift 521, 2017, S. 68 ff.

2 Online abrufbar unter <http://go.nwb.de/qzvbn>; dazu überblicksartig Bärsch/Quilitzsch/Schulz, ISR 2013 S. 358 ff.

3 In diese Richtung etwa Schanz/Feller, Wieso Deutschland (fast) keine BEPS-Bekämpfung braucht, arqus Discussion Paper Nr. 171, Juli 2014.

organisationen. Der Aktionsplan ist als ein Katalog mit Maßnahmen gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) zu verstehen, auf dessen Grundlage bis Ende 2015 international abgestimmte Regelungen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen erarbeitet werden sollten.

Damit reagierte die Staatengemeinschaft in einem breiten internationalen Konsens auf die Beobachtungen der vergangenen Jahre, wonach multinationale Unternehmen im Vergleich zu vorwiegend national tätigen Unternehmen durch Ausnutzung unterschiedlicher Steuersysteme in zunehmendem Maße ihre Steuerlast auf ein Minimum senken. Die Ergebnisse des BEPS-Projekts zielen deshalb laut BMF¹ darauf ab, Informationsdefizite der Steuerverwaltungen abzubauen, Ausmaß und Ort der Besteuerung stärker an die tatsächliche wirtschaftliche Substanz zu knüpfen, die Kohärenz der einzelnen nationalen Steuersysteme der Staaten zu erhöhen und unfairen Steuerwettbewerb einzudämmen.

Dies ist im Grundsatz aus mehreren Gründen notwendig. Natürlich hat BEPS nachteilige Folgen für den Fiskus, denn schädlicher Steuerwettbewerb und aggressive Steuer-gestaltungen führen zu Steuerausfällen, die sich die Staaten gerade in Zeiten notwendiger Haushaltskonsolidierung kaum noch leisten können. Es ergeben sich aber auch weitere Nachteile. So verringert sich die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen, die solche Steuergestaltungen nicht nutzen und deswegen eine höhere Steuerlast tragen. Dies betrifft vor allem kleine und mittelständische Unternehmen, welche vielmals nicht die Mittel haben, um die entsprechenden Gestaltungen genauso zu nutzen wie „die Großen“. Zudem ist ganz grds. das Gebot der Steuergerechtigkeit betroffen, wenn einige wenige, wirtschaftlich im Grundsatz potente Steuerpflichtige durch komplexe Konstruktionen ihre Steuerlast auf ein Minimum reduzieren und andere Unternehmen nach dem gesetzlichen Regelsteuersatz besteuert werden.²

Teil des o.g., umfassenden BEPS-Aktionsplans gegen Gewinnverlagerungen war mit dem Aktionspunkt 3 auch die Erarbeitung von internationalen Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung („Designing Effective Controlled Foreign Company Rules“),³ zu denen umfangreiche Stellungnahmen bei der OECD eingereicht wurden. Der finale Bericht vom 5.10.2015 enthielt jedoch lediglich unverbindliche Empfehlungen („Building Blocks“) im Wesentlichen in den folgenden Bereichen:

(1) Grundsätzliche Anwendungsregeln und Ausnahmen von der Hinzurechnungsbesteuerung,

1 Vgl. dazu auch im Folgenden die FAQ-Liste des BMF, online abrufbar unter <http://go.nwb.de/o9smi>.

2 So Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 406/16 v. 12.8.2016 zum „BEPS-Umsetzungsgesetz I“, BGBl 2016 I v. 23.12.2016 S. 3000 ff.

3 Finaler OECD-Bericht v. 5.10.2015, online abrufbar unter <http://go.nwb.de/3mmhz>.

- (2) Definition von Zwischengesellschaften,
- (3) Definition von Zwischeneinkünften,
- (4) Regeln für die Ermittlung und Zurechnung der Zwischeneinkünfte sowie
- (5) Regeln über die Vermeidung von Doppelbesteuerungen.

Insgesamt sieben „Building Blocks“ enthält das OECD-Papier, und mit Ausnahme des Bausteins zur Definition des Hinzurechnungsbetrags ist das Ergebnis auch jeweils nur eine Empfehlung der OECD. Angesichts der zentralen Bedeutung dieses Bausteins aber und auch seines Umfangs im Report mutet diese Ausnahme durchaus seltsam an. Zu den einzelnen Bausteinen, aus denen sich für Deutschland nahezu kein Handlungsbedarf und aufgrund der rechtlichen Unverbindlichkeit auch keine Handlungsverpflichtung ableiten lässt, nachstehend in aller Kürze.

b) Empfehlungen der OECD

aa) Definition einer Zwischengesellschaft

Die OECD schlägt bei der Einbeziehung von Rechtsgebilden in die Hinzurechnungsbesteuerung einen weiten Bogen. Jede Form von Körperschaft, Personengesellschaft, Betriebsstätte oder Treuhandgesellschaft (und vergleichbare Rechtsgebilde) soll als CFC erfasst werden, wobei sich die steuerliche Qualifikation nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats des Hinzurechnungsverpflichteten richten soll (lex-foi-Qualifikation).

Anknüpfend an die Arbeiten der OECD zu hybriden, also in zwei oder mehr Staaten unterschiedlich qualifizierten Rechtsformen wird zudem vorgeschlagen, auch eine besondere „hybrid mismatch“-Regelung vorzusehen. Es soll also nicht möglich sein, die Hinzurechnungsbesteuerung durch eine unterschiedliche Qualifikation der Zwischengesellschaft im Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters zu umgehen. Als Paradebeispiel führt die OECD die US-amerikanischen „Check-the-box“-Regeln an, die sogar in mehrstufigen Unternehmensgruppen anwendbar sind und beispielsweise auch Enkelgesellschaften betreffen können.

bb) Eintrittsschwelle in die Hinzurechnungsbesteuerung

Die OECD erkennt an, dass es nicht sinnvoll (und nebenbei bemerkt wohl auch nicht völkerrechtskonform) wäre, mit der Eintrittsschwelle für die Hinzurechnungsbesteuerung allzu großzügig umzugehen. Die Erfassung jeglicher passiver Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften ohne weitere Voraussetzungen würde zu einer Durchbrechung der Steuerrechtssubjektivität dieser Rechtsgebilde führen, ohne dass dies im Kern auf einen steuerlichen Missbrauch zurückzuführen wäre.

Als maßgebende Eintrittsschwelle wird daher das Vorhandensein eines niedrigen ausländischen Steuersatzes vorgeschlagen, ohne diesen jedoch näher zu spezifizieren. Die OECD lässt sich lediglich darauf ein, dass der Steuersatz im Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft signifikant niedriger als im Ansässigkeitsstaat des Hinzurechnungsverpflichteten sein müsse. Es ist unmittelbar einsichtig, dass diese Voraussetzung weder bisher noch in der nunmehr gültigen Fassung des AStG im deutschen Recht umgesetzt ist.

cc) Definition der Beherrschungsbeteiligung

Den Aspekten der Kontrolle und Beherrschung widmet der OECD-Report viel Aufmerksamkeit, was vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung, im Kern missbräuchliches Verhalten des Steuerpflichtigen zu sanktionieren, nicht weiter erstaunlich ist: Nur wer die Zwischengesellschaft rechtlich oder jedenfalls wirtschaftlich beherrscht, ist auch faktisch in der Lage, Besteuerungssubstrat in das niedriger besteuerte Ausland zu verlagern. Insofern ist es ebenfalls nicht erstaunlich, dass die OECD einen rechtlichen und einen wirtschaftlichen Beherrschungstest vorschlägt, wobei das positive Ergebnis eines dieser Tests ausreichend sein soll.

Ein ausländisches Rechtsgebilde soll nach Maßgabe der OECD jedenfalls dann als beherrscht gelten, wenn einer oder mehrere Gesellschafter mit gleichgerichtetem Interesse zu mehr als 50 % an der CFC beteiligt sind. Wie wir noch sehen werden, entspricht diese Beteiligungsschwelle auch den Vorgaben der ATAD. Es werden bei der Berechnung der Beherrschung sowohl die Beteiligung des Gesellschafters selbst als auch die Beteiligungen nahestehender Personen berücksichtigt, um festzustellen, ob die Mindestbeteiligungsgrenze überschritten ist.

Überraschend ist, dass die OECD es den Mitgliedstaaten freistellt, auch eine niedrigere Aufgriffsgrenze für das Vorhandensein der Beherrschungsbeteiligung festzulegen. Hierdurch soll die Umgehung dieses Kriteriums ausgeschlossen oder zumindest erschwert werden. Hierzu ist festzustellen, dass es kaum Rechtsordnungen gibt, in denen das Gesellschaftsrecht dem Inhaber einer Beteiligung unterhalb von 50 % eine derartige Gestaltungsmacht zubilligt, dass ernsthaft davon gesprochen werden kann, der Gesellschafter könne das Geschehen auf Gesellschaftsebene nach seinem Gusto beherrschen. Genau dies wäre aber bei Lichte betrachtet erforderlich, damit der Gesellschafter auch auf die Verlagerung von Besteuerungssubstrat Einfluss nehmen kann.

dd) Definition der Zwischeneinkünfte

Die OECD macht keine klaren Vorgaben in Bezug auf die Einkünfte, die zwingend einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen sollten. Es werden lediglich beispielhaft Einkünfte genannt, die herkömmlich entweder besonders flüchtig (also leicht zu ver-

lagern) sind oder denen wenig wirtschaftliche Aktivität immanent ist. Es sind die folgenden Gruppen von Einkünften genannt:

- ▶ Dividenden,
- ▶ Zinsen und andere Finanzeinkünfte,
- ▶ Versicherungseinkünfte,
- ▶ Einkünfte aus Lieferungen und Leistungen,
- ▶ Lizenzekünfte oder andere Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern.

Die Festlegung der Zwischeneinkünfte ist für das materielle Ergebnis der Besteuerung von hoher Relevanz. Einkünfte, denen eine echte Wertschöpfung zugrunde liegt oder die jedenfalls aus tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten stammen, sollen nach einhelliger Ansicht nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Passive Einkünfte hingegen zeichnen sich, hierauf stellt die OECD in ihrem Report gleich mehrfach ab, im Kern durch eine hohe Mobilität aus.

Bemerkenswert ist allerdings, dass es die OECD nicht bei der Benennung bestimmter Kategorien von Einkünften belässt. Passive Einkünfte sollen nicht allein deshalb passiv sein, weil sie etwa in einem gesetzlichen Katalog als solche bezeichnet werden. Vielmehr schlägt die OECD eine genauere wirtschaftliche Analyse vor, um beurteilen zu können, ob bestimmte Einkünfte den Status der Passivität verdienen. Es soll also weniger an die Form der Einkünfte als vielmehr an deren Substanz angeknüpft werden (sog. substanzbasierte Analyse). Diesbezüglich diskutiert die OECD drei mögliche Ausgestaltungen, wie eine solche Analyse aussehen könnte:

- ▶ Nach dem sog. Mindestwertschöpfungstest wird überprüft, ob das Personal der CFC einen ausreichenden Wertschöpfungsbeitrag zu den Einkünften der Zwischengesellschaft geleistet hat. Ist diese Voraussetzung gegeben, so werden die gesamten Einkünfte der Zwischengesellschaft als aktive Einkünfte angesehen.
- ▶ Nach dem sog. Unabhängigkeitstest wird überprüft, ob die CFC die ausgeführten Funktionen, die übernommenen Risiken und die eingesetzten Wirtschaftsgüter auch ausgeführt, übernommen oder eingesetzt hätte, wenn sie nicht Teil eines Konzerns oder einer Unternehmensgruppe gewesen wäre. Ähnlich wie beim AOA (Authorized OECD Approach) wird im Ergebnis, ohne dies so zu benennen, aber der Sache nach vorgeschlagen, eine Funktions- und Risikoanalyse bei der Zwischengesellschaft vorzunehmen. Wenn diese Analyse zeigt, dass bestimmte Funktionen, Risiken oder Wirtschaftsgüter nicht von der CFC ausgeführt, übernommen oder eingesetzt würden, falls keine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit bestünde, so liegen passive Einkünfte vor.

- Beim sog. Arbeitnehmertest wird untersucht, ob die CFC über die notwendige Substanz, d. h. Arbeitnehmer, unternehmerische Fähigkeiten und zureichende personelle Ressourcen im Allgemeinen verfügt, um die zugeordneten Funktionen auszuüben.

Weiterhin schlägt die OECD zwei unterschiedliche systematische Ansätze vor, um die Höhe des Hinzurechnungsbetrags zu bestimmen: Nach dem kategoriebasierten Ansatz unterscheidet man verschiedene Arten von Einkünften und wendet für jede dieser Einkunftsarten unterschiedliche Regeln an, während sich nach dem Alternativvorschlag der Hinzurechnungsbetrag als der Betrag berechnen lässt, um den die Einkünfte der Zwischengesellschaft die „gewöhnliche“ Profitabilitätsrate eines unabhängigen Unternehmens übersteigen.

ee) Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

Die OECD schlägt vor, für die konkrete Berechnung des Hinzurechnungsbetrags die gesetzlichen Regelungen im Ansässigkeitsstaat des Hinzurechnungsverpflichteten anzuwenden.

ff) Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags

Die OECD schlägt vor, die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags für jeden Gesellschafter separat vorzunehmen, wobei dies beispielsweise im Verhältnis zu der Beteiligung an der Zwischengesellschaft erfolgen kann. Dieses Konzept verfolgen auch schon derzeit die meisten Staaten, die jedenfalls im Grundsatz über eine Hinzurechnungsbesteuerung verfügen.

gg) Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Sollte der Hinzurechnungsbetrag auch im Ansässigkeitsstaat der Zwischengesellschaft einer Besteuerung unterliegen, so schlägt die OECD vor, die potenzielle Doppelbesteuerung durch die Anwendung der Steueranrechnungsmethode zu vermeiden. Gesonderte Vorschläge für Dreieckssachverhalte und eine gleichzeitig bestehende Hinzurechnungsbesteuerung in mehreren Ländern sowie für nachgeschaltete Zwischengesellschaften enthält der Report jedoch nicht.

c) Konsequenzen für Deutschland

Nach recht einhelliger Auffassung ergeben sich aus dem finalen Report zum BEPS-Aktionspunkt 3 vom 5.10.2015 keine oder nur sozusagen redaktionelle Änderungen für das deutsche Recht. Grund hierfür ist insbesondere, dass der Report eine relative Freiheit in der Umsetzung garantiert und dass Deutschland im Fahrwasser der Vereinigten Staaten – natürlich – die wesentlichen Charakteristika eines Hinzurechnungsbesteuerungs-

systems bereits umgesetzt hatte. Im Grunde ging es der OECD bei diesem Aktionspunkt auch nur darum, diejenigen Staaten auf ihre Linie einzuschwören, die noch über keinerlei Hinzurechnungsbesteuerungssystem verfügen (und das sind durchaus einige, wenn auch inzwischen meistens außerhalb Europas). Hinzu kommt, dass die Arbeiten der OECD mangels Rechtssetzungskompetenz keinerlei verbindlichen Charakter aufweisen. Es handelt sich vielmehr um bloße Absichtserklärungen der Staaten, die einer Umsetzung in nationales Recht bedürfen.

All dies gilt indes u. E. mit einer Ausnahme: Die OECD erwähnt im Report die Möglichkeit der Einführung einer sog. „Secondary Rule“, wonach im Falle der fehlenden Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags einer Zwischengesellschaft durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine Konzerngesellschaft in einem anderen Staat diesen Hinzurechnungsbetrag besteuern dürfe, soweit dies beispielsweise durch die Art oder Belegenheit der Einkünftequelle zu begründen sei. Die damit verbundenen Konsequenzen wären auch für das deutsche nationale Recht durchaus weitreichend, werden aber vorliegend mangels hinreichender Umsetzungswahrscheinlichkeit nicht weiter erörtert.

2. Anti Tax Avoidance Directive

a) Allgemeines

Die beiden Anti Tax Avoidance Directives (ATAD I und II) bilden gleich in mehrfacher Hinsicht ein Novum im internationalen Steuerrecht.¹ Das betrifft erstens die Kürze der Zeit, in der die Richtlinien verabschiedet wurden. Von dem ersten veröffentlichten Vorschlag der ATAD I bis hin zur politischen Einigung sind nur sieben Monate vergangen, bis zur ATAD II (welche weitgehend nur die hybriden Gestaltungen betrifft und daher für die Hinzurechnungsbesteuerung an dieser Stelle nicht weiter von Bedeutung ist, weswegen vorstehend und auch nachfolgend der Einfachheit halber von ATAD gesprochen wird) dauerte es sodann nochmal nur zehn Monate. Damit ist auch schon die zweite Besonderheit angesprochen, nämlich, dass sich neben der OECD nun quasi ein zweiter Regelungsgeber anschiebt, in das Geschehen einzugreifen, d. h., OECD und EU „werkeln“ beide gleichzeitig, und man möchte fast meinen nebeneinander, an demselben Projekt. Das hat natürlich kein zufälliges Element, sondern ist bewusst so gesteuert worden; überraschend (und unnötig) aber ist die Eile, die sich im Übrigen dann auch in handwerklichen Fehlern und sprachlich unsauberen Normen zeigt, nach Jahrzehnten des Stillstands dennoch.

¹ Vgl. nachstehendes Kapitel angepasster Auszug aus Haase, ifst-Schrift 521, 2017, S. 76 ff.

Weiterhin handelt es sich bei der ATAD, wenn man einmal von den Neuerungen des Korrespondenzprinzips in der Mutter-/Tochter-Richtlinie¹ absieht, um die erste Richtlinie im Bereich der direkten Steuern, die primär keine steuerlich begünstigende Wirkung für den Steuerpflichtigen mit sich bringt, sondern in Wahrheit eine Belastung darstellt. Und schließlich ist zu bemerken, dass die Richtlinien, ebenfalls anders als die bisherigen vier Richtlinien im Bereich der direkten Steuern, keine zwingende Harmonisierung bis ins Detail, sondern lediglich einen Mindeststandard vorschreibt. Strengere Vorschriften, als es die Richtlinie vorsieht, bleiben den Mitgliedstaaten daher im Grundsatz unbenommen, was auch nicht zur angestrebten Rechtsvereinheitlichung beitragen wird.

Die Regelungen der ATAD, bis auf die Regelungen zu hybriden Gestaltungen, waren als sekundäres Gemeinschaftsrecht bis zum 1.1.2019 in das nationale Recht der Mitgliedstaaten umzusetzen – das war zu erwarten, und die Frist erscheint auch angemessen lang, wurde dennoch vom deutschen Gesetzgeber nicht eingehalten. Für die Regelungen zu hybriden Gestaltungen war im Grundsatz Zeit zur Umsetzung bis zum 1.1.2020 – auch diese Frist wurde verfehlt.

Ob allerdings die Richtlinien als den Steuerpflichtigen belastendes Regelwerk überhaupt von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 115 AEUV gedeckt sind, kann bezweifelt werden. Das Handeln der EU muss hierfür nämlich aufgrund des gemeinschaftsrechtlichen Subsidiaritätsprinzips streng genommen erforderlich sein, d. h., ein uni- oder bilaterales Handeln der Mitgliedstaaten darf das Problem einer Binnenmarktbeeinträchtigung nicht ebenso gut beseitigen. Angesichts der bisherigen Arbeiten der OECD-Mitgliedstaaten und der Möglichkeit, die Empfehlungen der OECD sodann wirksam in nationales Recht umzusetzen, erscheint eben dies jedoch zumindest fraglich.

b) Überblick

Die EU-Kommission stellte am 28.1.2016 den ersten Entwurf einer Richtlinie gegen BEPS vor, die politische Einigung der Mitgliedstaaten erfolgte binnen kürzester Zeit am 17.6.2016 (die Änderung durch die ATAD II zu hybriden Gestaltungen folgte ca. zehn Monate später). Zwar handelt es sich dabei im Grundsatz um die Themen, welche bereits im BEPS-Aktionsplan der OECD behandelt werden, dennoch sind zum Teil Abweichungen bei der Umsetzung zu beobachten. Der praktisch größeren Bedeutung der nationalen Umsetzung wegen mag an dieser Stelle ein kurzer Überblick genügen. Soweit erforderlich, wird im weiteren Verlauf Bezug auf die Vorgaben der ATAD genommen.

¹ Vgl. Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl EU 2015 Nr. L 21 S. 1).

Die ATAD richtet sich an alle Steuerpflichtigen einschließlich Betriebsstätten von Unternehmen aus Drittstaaten. Erforderlich ist jedoch, dass diese in einem oder auch mehreren europäischen Mitgliedstaaten einer der Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterworfen werden. Die durch die Richtlinie erlassenen und verbindlichen Mindeststandards sind dabei als Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu charakterisieren und betreffen im Grundsatz die folgenden Themen: Beschränkung des Zinsabzugs, Wegzugsbesteuerung (sog. Exit Tax), allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift (sog. General Anti-Abuse Rule (GAAR)), Hinzurechnungsbesteuerung und Vorgehen gegen hybride Gestaltungen.

In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung sind die Mitgliedstaaten künftig verpflichtet, bestimmte nicht ausgeschüttete Gewinne von ausländischen Gesellschaften oder Betriebsstätten zu besteuern. Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnungsbesteuerung ähneln im Grundsatz den deutschen Regeln, was die Beherrschung der ausländischen Gesellschaft und die effektive Niedrigbesteuerung anbelangt. Die von der (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte gezahlten Steuern müssen dabei weniger als die Hälfte der Steuern betragen, die im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen bei Anwendung von dessen Steuersystem zu zahlen gewesen wären. Nicht steuerpflichtige Betriebsstätten der (Zwischen-)Gesellschaft sind nicht einzubeziehen. Im Entwurf vom 28.1.2016 war noch ein Steuersatz von weniger als 40 % des Steuersatzes, der im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen angewendet worden wäre, vorgesehen, während nach deutscher Hinzurechnungsbesteuerung eine Niedrigbesteuerung schon bei einer effektiven Steuerbelastung von weniger als 25 % vorliegt. Durch die finalisierte Fassung soll insbesondere betont werden, dass es auf die effektive Steuerbelastung ankommt. Dies entspricht der bisher h. M. zum deutschen Recht; auch hier ist der nominelle Steuersatz im Ausland unerheblich.

Zudem ist es erforderlich, dass die ausländische Zwischengesellschaft oder einzubeziehende Betriebsstätte sog. passive bzw. zumindest durch eine künstliche Steuergestaltung erzeugte Einkünfte erzielt. Die Richtlinie definiert als passive Einkünfte demnach:

- (i) Zinsen oder andere Einkünfte aus Finanzanlagen,
- (ii) Lizenzzahlungen oder andere Einkünfte aus geistigem Eigentum,
- (iii) Dividenden und Veräußerungsgewinne,
- (iv) Einkünfte aus Finanzierungsleasing,
- (v) Einkünfte aus Versicherungs-, Bank- oder anderen Finanztätigkeiten,
- (vi) Einkünfte von sog. Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte durch Verkäufe und Dienstleistungen erzielen, die sie von nahestehenden Unternehmen kaufen und an nahestehende Unternehmen verkaufen oder erbringen, und die nicht oder nur gering zur Wertschöpfung beitragen.

Unterbleiben soll die Hinzurechnungsbesteuerung jedoch, soweit nachgewiesen werden kann, dass die ausländische Zwischengesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Aktivität im Ausland mit Mitarbeitern, Anlagen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten ausübt. Für Drittstaatengesellschaften ist es nicht zwingend erforderlich, dass der Gegenbeweis ermöglicht wird. Bei diesen haben die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht. Zudem steht es den Mitgliedstaaten frei, sog. Nichtaufgriffsgrenzen vorzusehen.

Daneben eröffnet die Richtlinie den Staaten die Möglichkeit, dass anstatt eines Passivkatalogs zur Bestimmung der Einkünfte, welche der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, nur die Einkünfte aus einer künstlichen Gestaltung maßgebend sind, deren Zweck im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils ist. Künstliche Gestaltung soll demnach sein, dass die Zwischengesellschaft oder Betriebsstätte die zur Erzielung der Einkünfte erforderlichen Wirtschaftsgüter nicht selber besitzt oder die entsprechenden Risiken nur aus bestimmten Gründen übernommen hat. Dies betrifft nämlich nur jene Fälle, in denen die Zwischengesellschaft nicht von einer Gesellschaft kontrolliert werden würde, welche die maßgeblichen Personalfunktionen in Bezug auf die für das Einkommen der Zwischengesellschaft hilfreichen Wirtschaftsgüter und Risiken ausführt. Sollte diese Variante gewählt werden, bestimmt sich das für die Hinzurechnungsbesteuerung maßgebliche Einkommen nach den Wirtschaftsgütern und Risiken, welche im Verhältnis zu den Personalfunktionen der inländischen Gesellschafter stehen, die die Zwischengesellschaft beherrschen. Es gilt insoweit der Fremdvergleichsgrundsatz. Auch für diese Fälle haben die Staaten die Möglichkeit, eine sog. Nichtaufgriffsgrenze vorzusehen.

Im Hinblick auf die Gewinne des betroffenen ausländischen Unternehmens gilt, dass diese nach dem im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen geltenden Recht berechnet werden sollen. Indes sollen Verluste dem Steuerpflichtigen zwar nicht zugerechnet werden, jedoch ist vorgesehen, dass diese durch die (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte vorgetragen werden können und einer Berücksichtigung in späteren Jahren zugänglich sind. Zur Aufteilung der Gewinne auf die Steuerpflichtigen ist die jeweilige Beteiligung maßgeblich. Die Berücksichtigung des Einkommens soll nach der Richtlinie in dem Veranlagungszeitraum erfolgen, in welchem auch das für steuerliche Zwecke maßgebende Jahr der Zwischengesellschaft endet. Damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommt, ist vorgesehen, dass Beträge der Hinzurechnungsbesteuerung bei Gewinnausschüttung der entsprechenden Gesellschaft oder sofern Anteile an der (Zwischen-)Gesellschaft oder der Betrieb der Betriebsstätte verkauft werden, nicht in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Dies wird über einen Abzug erreicht. Eine Anrechnung der von der (Zwischen-)Gesellschaft oder Betriebsstätte gezahlten Steuern ist in der Weise möglich, wie dies das nationale Recht des Steuerpflichtigen vorsieht.

c) Vorgaben und Grenzen: Die Bedeutung des Mindeststandards

Bei den vorstehend nur skizzierten Vorgaben handelt es sich um Mindeststandards, die Mitgliedstaaten dürfen also strengere Vorschriften erlassen bzw. beibehalten.¹ Vorschriften, die hinter der Richtlinie zurückbleiben, sind hingegen unzulässig. Die Bewertung, ob eine Vorschrift strenger ist als die Richtlinienvorgabe, darf dabei nicht nach den arithmetischen Kategorien von „Weniger“ und „Mehr“, sondern muss immer vor dem Hintergrund der Zwecksetzung der Richtlinie und im jeweiligen Einzelfall vorgenommen werden.

BEISPIEL: Die ATAD schreibt für die Beherrschungsbeteiligung eine Beteiligung von 50 % vor. Eine in einem nationalen Recht der Mitgliedstaaten vorgesehene Beteiligung von 40 % ist gemessen daran nominell ein „Weniger“, jedoch bei Lichte betrachtet strenger, weil die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung dann schneller erreicht sind. Dies wäre nach der Richtlinie aufgrund des Mindestschutzes zulässig, eine Grenze von beispielsweise 75 % jedoch nicht.

BEISPIEL: Die Richtlinie sieht, bezogen auf den gegenwärtigen deutschen Körperschaftsteuersatz, die Grenze zur Niedrigbesteuerung bei einer Schwelle von 7,5 %. Gemessen daran ist die in § 8 Abs. 3 AStG genannte Grenze von 25 % schärfer (und nicht zurückhaltender), weil bei einem höheren Schwellenwert mehr Staaten in die Hinzurechnungsbesteuerung fallen.

Dort, wo nationale Vorschriften bislang hinter den Vorgaben zurückbleiben, noch gar keine Regeln bestehen oder die Richtlinie gegenüber dem nationalen Recht erstmals einen neuen Sachverhalt regelt, sind die Mitgliedstaaten nach Art. 288 AEUV verpflichtet, die Richtlinie in nationales Recht umzusetzen; die hierfür vorgesehene Umsetzungsfrist endete am 31.12.2018. Dort, wo die Mitgliedstaaten sich für gegenüber der Richtlinie schärfere Regeln entscheiden, sind jedoch u.E. weiterhin die Vorgaben des europäischen Primärrechts bindend: Im Fall schärferer Regeln über die Hinzurechnungsbesteuerung haben sich diese insbesondere an den Grundfreiheiten messen zu lassen. Dies ergibt sich u.E. aus dem Urteil des EuGH in der Rs. „Inspire Art“.² Es kann für den Primärrechtsschutz keinen Unterschied bedeuten, ob nationale Regelungen – wie im Fall „Inspire Art“ – schon a priori nicht in den Anwendungsbereich einer Richtlinie fallen oder ob die Richtlinie den Mitgliedstaaten Gestaltungsspielräume im Wege eines Mindestschutzes zuerkennt, das nationale Recht aber über den Mindestschutz hinausgeht. In beiden Fällen ist es sachlich geboten, dass eine Inhaltskontrolle jedenfalls anhand der Grundfreiheiten möglich bleibt, auch wenn sich dann die (ungeklärte) Frage stellt, ob eine nationale Norm, die sich isoliert betrachtet innerhalb des Mindestschutzniveaus bewegt, schon deshalb gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, weil der jeweilige Mitgliedstaat in anderen Normen einen gegenüber der Richtlinie strengeren Kurs

1 Vgl. Art. 3 der ATAD („Mindestschutzniveau“).

2 Vgl. EuGH, Urteil v. 30.9.2003 - Rs. C-167/01 „Inspire Art“ NWB JAAAB-72607, Rz. 73.

eingeschlagen hat. Ein Gleiches gilt für die (ungeklärte) Frage, wie man rechtssicher die Grenze zwischen einer wegen Art. 3 ATAD zulässigen strengeren nationalen Norm und einer echten verbindlich, durch europäisches Recht vorgeschriebenen Regelung ziehen möchte.

d) GAAR

Art. 6 ATAD sieht, entsprechend § 42 AO im Inland, die Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift (General Anti-Abuse Rule oder General Anti-Avoidance Rule (GAAR)) vor. Dies überrascht ein wenig, da die meisten Staaten ohnehin über allgemeine oder besondere sog. Anti-Abuse-Rules verfügen. Auch die Hinzurechnungsbesteuerung ist als besondere Ausprägung eines solchen Missbrauchsvermeidungsregimes zu verstehen.

Die Richtlinie hält sich in diesem Punkt sehr allgemein, was angesichts der vorgenannten Zielsetzung auch nicht weiter erstaunlich ist. Nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 ATAD berücksichtigen die Mitgliedstaaten eine sog. unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld eines Unternehmens oder einer Betriebsstätte i. S. des Art. 1 ATAD nicht, wenn unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke der Gestaltung darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Satz 2 ergänzt, dass eine Gestaltung in diesem Sinne mehr als einen Schritt oder Teil umfassen kann.

Abs. 2 der Norm präzisiert, dass für Zwecke des Abs. 1 eine Gestaltung oder eine Abfolge solcher Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen gilt, in dem sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Der Sache nach entspricht dies etwa dem § 42 Abs. 2 AO. Art. 6 ATAD schließt mit einem Abs. 3, der anordnet, dass die Steuerschuld eines Unternehmens oder einer Betriebsstätte i. S. des Art. 1 der Richtlinie im Einklang mit dem nationalen Recht des Mitgliedstaats berechnet wird, wenn eine Gestaltung oder Abfolge von Gestaltungen nach Abs. 1 der Norm unberücksichtigt bleibt.

Die ATAD enthält in ihrem Art. 7 Abs. 2 Buchst. b im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung ferner eine besondere Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die indes in Teilen mit demselben Wortlaut wie Art. 6 der Richtlinie arbeitet. Der wesentliche Zweck, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, ist danach das verbindende Kernelement unangemessener Gestaltungen im Sinne der Richtlinie. Für Deutschland ergeben sich hieraus allerdings keine Handlungsverpflichtungen, weil § 42 AO bereits diese Funktion erfüllt und weil Art. 7 Abs. 2 Buchst. b nur ein Alternativkonzept für Mitgliedstaaten ist, welche noch nicht über eine Hinzurechnungsbesteuerung verfügen.

Hinzuweisen ist noch auf Abs.11 Satz 3 Halbsatz 2 der Erwägungsgründe der ATAD: „andernfalls [Anm. der Verfasser: Gemeint ist wohl „andererseits“, was in diesem Fall eine bessere Übersetzung des englischen „otherwise“ wäre] sollte der Steuerpflichtige das Recht haben, die steuereffizienteste Struktur für seine geschäftlichen Angelegenheiten zu wählen“. Die Textstelle steht im Einklang mit der deutschen BFH-Rechtsprechung, wonach eine Steuervermeidung folgenlos bleibt und der Steuerpflichtige seine Angelegenheiten so einrichten kann, dass keine oder eine möglichst geringe Steuerbelastung entsteht.¹

¹ Vgl. BFH, Beschluss v. 20.5.1997 - VIII B 108/96, BFHE 183 S. 174 ff. im Gliederungspunkt II. 2. c) der Gründe.

III. Mögliche Sachverhalte der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Vorbemerkungen

Im Inland ansässige Steuerpflichtige sind in ihrer (unternehmerischen) Entscheidung prinzipiell frei, ob sie sich steuerrechtlich relevant im Inland oder Ausland betätigen möchten. Da die inländische Gesamtsteuerbelastung von natürlichen Personen und Unternehmen als im internationalen Vergleich (nicht völlig zu Unrecht) zu hoch und Steuern ohnehin prinzipiell als unzumutbar empfunden werden, sind Steuerpflichtige häufig versucht, ihre steuerrechtlich relevanten Aktivitäten im niedrig(er) besteuerten Ausland vorzunehmen.

Dies bedeutet jedoch i. d. R. nicht den steuerlichen Wegzug, weil dies mit Veränderungen des persönlichen Umfelds verbunden ist und der Gesetzgeber insoweit vorgesorgt hat (vgl. §§ 2 ff. und 6 AStG). Diese Regelungen der Wegzugsbesteuerung wurden durch das ATADUmsG auch erheblich angepasst und verschärft. Zudem sind selbst auf den ersten Blick „hart gesottene“ Steuerpflichtige plötzlich zurückhaltend, wenn es um die Aufgabe der deutschen Staatsangehörigkeit geht, was als besonders starkes Indiz für die Aufgabe auch des steuerlichen Wohnsitzes bzw. eines gewöhnlichen Aufenthalts gelten darf.

Im Extremfall wird der Steuerpflichtige daher im Inland ansässig bleiben wollen und sich nur einer ausländischen, sog. „zwischengeschalteten“ Kapitalgesellschaft¹ bedienen, aus der heraus die jeweilige Aktivität vorgenommen wird. Da die ausländische Kapitalgesellschaft ein gegenüber dem inländischen Steuerpflichtigen selbständiges Steuersubjekt ist, würden auf diese Weise erhebliche Gewinne dem inländischen Besteuerungszugriff vorenthalten werden können. Dies gilt jedenfalls so lange, wie keine sog. Repatriierung von Gewinnen (hier über Gewinnausschüttungen) erfolgt, was immerhin zu einem Barwertvorteil führt. Die §§ 7 ff. AStG ergänzen damit gewissermaßen die §§ 2 ff. AStG für den (meist) unternehmerischen Bereich.

Ziel des AStG ist es nun, dass den denkbaren Versuchen der Steuerpflichtigen, einer Besteuerung aus dem Weg zu gehen, durch punktuelle Regelungen entgegengetreten wird. Damit wendet sich das Gesetz ganz allgemein gegen Versuche der internationalen Steuerflucht. Um alle Ausprägungen dieser Versuche zu ergreifen, setzen die wesentlichen Regelungen entweder am Steuersubjekt oder auch am Steuerobjekt an. Wichtig ist jedoch zu betonen, dass es sich dabei nicht zwangsläufig um strafrechtlich relevante Maßnahmen wie beispielsweise die internationale Steuerhinterziehung han-

1 Vgl. dazu unter Punkt IV. 2. a) cc).

delt. Häufiger ist es, dass durch an sich legale Gestaltungen versucht wird, das internationale Steuergefälle oder Qualifikationskonflikte zwischen den Staaten zur Steuerreduzierung zu benutzen. Bezüglich der Qualifikationskonflikte ist indes auch auf die weiteren Änderungen durch das ATADUMsG in Umsetzung der ATAD hinzuweisen, wie insbesondere die Implementierung eines § 4k EStG, welcher den Qualifikationskonflikten bei hybriden Gestaltungen begegnen und insoweit die daraus resultierenden Inkongruenzen in der Besteuerung regeln soll.

Ausgangspunkt für eine Betrachtung kann insoweit die auch noch heute geltende Würdigung des BFH vom 29.11.1982 sein.¹ Demnach darf ein Steuerpflichtiger seinen Sachverhalt so gestalten, dass er nur in geringem Maße bzw. auch gar keine Steuern zahlen muss (Steuervermeidung). Dies steht jedoch unter dem Vorbehalt wirtschaftlich erheblicher Gründe und der fehlenden gesetzlichen Einzelfallmissbilligungen.²

Die sog. Steuerumgehung findet sich somit zwischen zwei Extremen, der Steuervermeidung und der Steuerhinterziehung, und ist der Versuch, durch „rechtsmissbräuchliche Gestaltungen“ zu verhindern, dass Tatbestandsmerkmale erfüllt werden, welche für den Steuerpflichtigen unerwünschte Pflichten auslösen. Sanktionen gegen solche Maßnahmen hat der Gesetzgeber durch spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften sowie nachrangig durch den allgemeinen Missbrauchsbegriff des § 42 AO festgelegt. Die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG, welche hier behandelt wird, fällt dabei unter die speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften.

Die Regeln, die sich mit den vorgenannten Ausweichbewegungen der Steuerpflichtigen befassen, nennt man die Regeln der sog. Hinzurechnungsbesteuerung. Man spricht in der Terminologie des deutschen Internationalen Steuerrechts in Bezug auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG und vergleichbare ausländische Regelungen auch von der sog. CFC-Legislation (Controlled-Foreign-Company-Legislation). Nahezu alle Steuerrechte der Industrieländer verfügen über ähnliche Regelungen – durch die Umsetzung der ATAD sind jedenfalls alle europäischen Mitgliedstaaten zu solchen Regelungen verpflichtet worden –, und in der Tat hatte die mit der Ausarbeitung des AStG betraute Expertenkommission seinerzeit weit reichende Anleihen bei den CFC-Regeln des US-amerikanischen Internal Revenue Codes genommen.

1 Vgl. BFH, Urteil v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl 1983 II S. 272.

2 Vgl. dazu im Ausgangspunkt BFH, Urteil v. 29.11.1982 - GrS 1/81, BStBl 1983 II S. 272, im Gliederungspunkt C. III. der Entscheidungsgründe: „Das Gestaltungsmotiv der Ersparnis von Steuern macht die Gestaltung nicht unangemessen ...“; fortentwickelt im BFH-Urteil v. 12.7.1988 - IX R 149/83, BStBl 1988 II S. 942, im Gliederungspunkt II. 3. a der Entscheidungsgründe und deutlicher BFH, Urteil v. 20.5.1997 - VIII B 108/96, BFH/NV 1997 S. 462 im Gliederungspunkt II. 2. c der Entscheidungsgründe: „Eine sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos.“

Durch die Hinzurechnungsbesteuerung soll erreicht werden, dass eine durch Beteiligung an ausländischen, meist als Kapitalgesellschaft organisierten Basisgesellschaften¹ versuchte Verschiebung von Steuersubstrat in das Ausland nicht eintritt.

Der Begriff „Basisgesellschaft“ wird in deutschen Steuergesetzen nicht verwendet. Nach der Rechtsprechung des BFH werden darunter ausländische Gesellschaften in Niedrigsteuereändern verstanden, auf die Einkünfte und Vermögen zum Zwecke der Steuerminimierung verlagert werden. Gleichbedeutend sind etwa die Begriffe „Domizilgesellschaft“, „internationale Hilfsgesellschaft“ und „Oasengesellschaft“.²

Grundsätzlich ist für die Beteiligung an Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip vorgesehen. Dieses wird durch die Hinzurechnungsbesteuerung durchbrochen und die Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft ausgesetzt. Ermöglicht wird die Durchbrechung dadurch, dass Einkünfte, welche die ausländische Gesellschaft erzielt, den Gesellschaftern im Inland als sog. fiktive Gewinnausschüttungen hinzugerechnet werden; sie werden eigene Einkünfte. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Besteuerung so erfolgt, als würde die identifizierte Zwischengesellschaft nicht existieren. Geltung entfaltet dies bei ausländischen Kapitalgesellschaften, deren Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7 ff. ASTG normiert ist.

Für ausländische Betriebsstätten und Personengesellschaften von Steuerinländern enthalten die Regelungen des § 20 Abs. 2 ASTG eine systematisch ganz unterschiedliche, in der steuerlichen Wirkung aber ähnliche Vorschrift: Die über ausländische Betriebsstätten oder Personengesellschaften erzielten Einkünfte werden unter bestimmten Umständen bei den daran „beteiligten“ Steuerinländern besteuert.³

Nach der Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 1 ASTG wird die nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) regelmäßig vorliegende Freistellung der ausländischen Betriebsätteneinkünfte (auch die Personengesellschaft wird im internationalen Steuerrecht wie eine anteilige Betriebsstätte ihrer Gesellschafter behandelt) versagt und stattdessen die Anrechnungsmethode angewendet. Da die Anrechnungsmethode aber stets eine Hochschleusung der Besteuerung auf das inländische (deutsche) Steuerebene zur Folge hat, wird letztlich wirtschaftlich betrachtet das gleiche Ergebnis erreicht wie bei den §§ 7 ff. ASTG. § 20 Abs. 2 Satz 2 ASTG immerhin statuiert eine Rückausnahme aus dem Regelungsgehalt des § 20 Abs. 2 Satz 1 ASTG, so dass die Freistellungsmethode bei ausländischen Dienstleistungsbetriebsstätten wieder Anwendung

1 Das ASTG spricht auch in seiner Neufassung von Zwischengesellschaften, weshalb dieser Begriff auch hier verwendet wird.

2 Vgl. auch die früheren sog. Oasenerlasse der Finanzverwaltung (etwa FinMin Niedersachsen, Erlass v. 14.6.1965, BStBl 1965 II S. 74).

3 Vgl. dazu ausführlich Punkt IV. 2. e).

findet. Daneben übernimmt § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG Regelungen zum Verbot der Verlustverrechnung, welches fortan auch für Zwischengesellschaften gelten soll.

Es wird darauf hingewiesen, dass in diesem Buch, wenn nicht ausdrücklich auf ausländische Personengesellschaften und Betriebsstätten Bezug genommen wird, bei den grundlegenden Ausführungen sowie bei der Darstellung der Problemfelder und Gestaltungsmöglichkeiten meist nur von „Hinzurechnungsbesteuerung“ gesprochen wird. Terminologisch ist das nicht ganz korrekt, weil die Hinzurechnungsbesteuerung nur ausländische Kapitalgesellschaften erfasst, während § 20 Abs. 2 AStG in der Rechtsfolge eine gänzlich eigenständige Norm ist. Da jedoch seine Tatbestände in wesentlichen Teilen auf den §§ 7 ff. AStG aufbauen, rechtfertigt es sich, die §§ 7 ff. AStG und § 20 Abs. 2 AStG „in einem Guss“ abzuhandeln.

Die §§ 16–18 AStG schließlich runden die vorstehend genannten Regelungen in verfahrensrechtlicher Hinsicht ab. Sie erweitern die allgemeingültigen Normen der Abgabenordnung (Mantelgesetz) in dreierlei Hinsicht. § 16 AStG stellt § 160 AO in einen internationalen Kontext, § 17 AStG gibt den Steuerpflichtigen bestimmte Aufklärungspflichten auf und der Finanzverwaltung u. U. die Möglichkeit der Steuerschätzung und § 18 AStG bestimmt die (einheitliche und) gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung bzw. für Zwecke des § 20 Abs. 2 AStG.¹

Im Folgenden wird ein abschließender Überblick über die Sachverhaltskonstellationen gegeben, in denen an ein mögliches Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung zu denken ist. Hier wird deutlich, dass auch einige Sachverhalte darunterfallen können, an die nicht unmittelbar zu denken ist, wenn nur der Begriff der „Hinzurechnungsbesteuerung“ zugrunde gelegt wird. Wenn nachstehend von „Steuerinländern“ die Rede ist, so sind damit unbeschränkt Steuerpflichtige (natürliche oder juristische) Personen gemeint. Zwar wurde das Konzept der sog. Inländerbeherrschung im § 7 AStG zugunsten eines allgemeinen Beherrschungstatbestand aufgehoben, für die Ausgangsfrage der möglichen Sachverhalte mag aber immer noch der Steuerinländer (neben den Ausnahmen der beschränkten Steuerpflicht im Folgenden) die maßgebliche Anknüpfung (neben dem Zutun nahestehender Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG) sein. Für die Vermittlung der Beherrschung sind mithin nun jedoch nicht mehr nur Inländer maßgebend. Auf die weiteren Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung wird im Einzelnen noch näher eingegangen, hier soll es zunächst einmal nur um das Aufzeigen der potenziell von den §§ 7 ff. AStG erfassten Sachverhalte gehen.

1 Vgl. dazu im Einzelnen Punkt IV. 5.

2. Sachverhalte mit Kapitalgesellschaften

- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder mittelbar (Beachte: Einige der nachfolgenden Anwendungsfälle sind Fälle einer mittelbaren Beteiligung) an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Beteiligung wird im Privatvermögen gehalten.
- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder mittelbar (Beachte: Einige der nachfolgenden Anwendungsfälle sind Fälle einer mittelbaren Beteiligung) an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Die Beteiligung wird im Betriebsvermögen gehalten.
- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine inländische vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt.
- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine ausländische vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt.
- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine inländische gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt.
- ▶ Einer oder mehrere Steuerinländer sind allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine ausländische gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt.
- ▶ Ein Steuerinländer unterhält eine ausländische gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätte und dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte sind Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft funktional i. S. der Tz. 2.4 des Betriebsstättenerlasses¹ zugeordnet. Es geht insoweit um die Kapitalgesellschaft.
- ▶ Ein Steuerinländer ist unmittelbar oder über eine inländische vermögensverwaltende, gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt und dem Betriebsvermögen dieser Personengesellschaft sind Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft funktional zugeordnet. Es geht insoweit um die Kapitalgesellschaft.

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 24.12.1999 - IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl 1999 I S. 1076.

- ▶ Ein Steuerinländer ist unmittelbar oder über eine in- oder ausländische vermögensverwaltende, gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt und diese Kapitalgesellschaft unterhält eine weitere ausländische Betriebsstätte. Es geht insoweit um die Kapitalgesellschaft.
- ▶ Ein Steuerinländer ist unmittelbar oder über eine in- oder ausländische vermögensverwaltende, gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt und diese ist an einer ausländischen vermögensverwaltenden, gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt.
- ▶ Neu aufgrund der ATAD: Ein Steuerausländer unterhält im Inland eine originär gewerblich tätige Betriebsstätte, welcher unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zuzuordnen ist. Es geht insoweit um die Kapitalgesellschaft, welche dem beschränkt Steuerpflichtigen über die Betriebsstätte zugerechnet wird.

Auf diese Sachverhalte können ggf. die §§ 7 ff. AStG Anwendung finden, sofern im Übrigen deren Voraussetzungen erfüllt sind.

Wie ausgeführt, kann es sich bei den Steuerinländern um natürliche Personen oder um unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte handeln, auf die das Körperschaftsteuergesetz anwendbar ist. Es wird darauf hingewiesen, dass die Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung in gleicher Weise Platz greifen, wenn mittelbare Beteiligungen vorliegen und für diese die Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG erfüllt sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die Tochterkapitalgesellschaft in demselben ausländischen Staat ansässig ist wie ihre Muttergesellschaft. Die mittelbaren Beteiligungen sollen jedoch bereits eingangs dem Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung entzogen werden, sofern die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Person hinsichtlich der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft ebenfalls einer deutschen oder vergleichbaren ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt und für die Einkünfte insgesamt keine niedrige Besteuerung nach § 8 Abs. 5 AStG vorliegt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 AStG). Dies ist eine Konsequenz des Wegfalls des Regimes der nachgeschalteten Zwischengesellschaften gem. § 14 AStG a. F., womit im Hinblick auf die Steuerpflicht sowohl die unmittelbare als auch mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen ist, jedoch bei vorgeschalteter Hinzurechnungsbesteuerung die Beteiligung bereits nach § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG ausgenommen werden soll.¹

¹ Vgl. dazu Punkt IV. 7.

3. Sachverhalte mit Betriebsstätten/ Personengesellschaften

- ▶ Ein Steuerinländer (Gewerbetreibender) unterhält allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG eine ausländische Betriebsstätte, es sei denn, über die Betriebsstätte werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer (Freiberufler) unterhält allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG eine ausländische Betriebsstätte, es sei denn, über die Betriebsstätte werden Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer (Land- und Forstwirt) unterhält allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG eine ausländische Betriebsstätte, es sei denn, über die Betriebsstätte werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer unterhält im Ausland ein gewerbliches Einzelunternehmen, es sei denn, in dem Einzelunternehmen werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer betätigt sich im Ausland als Freiberufler, es sei denn, im Ausland werden Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer betätigt sich im Ausland als Land- und Forstwirt, es sei denn, es werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Eine inländische Kapitalgesellschaft unterhält allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG eine ausländische Betriebsstätte, es sei denn, über die Betriebsstätte werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, es sei denn, über die Personengesellschaft werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine inländische vermögensverwaltende Personengesellschaft an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, es sei denn, über die Personengesellschaft werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG über eine inländische gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, es sei denn, über die Personengesellschaft werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.
- ▶ Ein Steuerinländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG an einer inländischen gewerblichen oder gewerblich geprägten Per-

sonengesellschaft beteiligt, die im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, es sei denn, über die Betriebsstätte werden gewerbliche Dienstleistungen erbracht.

- ▶ Ein Steuerinländer unterhält allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG eine ausländische gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätte und dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte sind Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft funktional i. S. der Tz. 2.4 des Betriebsstättenerlasses zugeordnet. Es geht insoweit um die Betriebsstätte.
- ▶ Ein Steuerinländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG unmittelbar oder über eine inländische vermögensverwaltende, gewerbliche oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an einer ausländischen gewerblichen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft beteiligt und dem Betriebsvermögen dieser Personengesellschaft sind Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft funktional zugeordnet. Es geht insoweit um die ausländische Personengesellschaft.
- ▶ Eine Kapitalgesellschaft hat einen inländischen Sitz und einen ausländischen Ort der Geschäftsleitung.
- ▶ Eine Kapitalgesellschaft hat einen inländischen Ort der Geschäftsleitung und einen ausländischen Sitz. Am ausländischen Sitz besteht aus anderen Gründen eine Betriebsstätte.
- ▶ Neu aufgrund der ATAD: Ein Steuerausländer ist allein oder zusammen mit nahestehenden Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG beteiligt an einer gewerblich geprägten oder originär gewerblich tätigen inländischen Personengesellschaft, welcher unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zuzuordnen ist. Es geht insoweit um die Kapitalgesellschaft, welche dem beschränkt Steuerpflichtigen über die Personengesellschaft zugerechnet wird.

Auf diese Sachverhalte kann ggf. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG Anwendung finden, sofern im Übrigen dessen Voraussetzungen erfüllt sind. Die vorstehenden Ausnahmen („es sei denn“) beziehen sich jeweils auf § 20 Abs. 2 Satz 2 AStG, d. h. die Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerinländer, die nunmehr nicht mehr der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.

Wie ausgeführt, kann es sich bei den Steuerinländern um natürliche Personen oder um unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte handeln, auf die das Körperschaftsteuergesetz anwendbar ist. Es wird darauf hingewiesen, dass die Regeln des § 20 Abs. 2 AStG in gleicher Weise Platz greifen, wenn die jeweils betrachtete ausländische Personengesellschaft an weiteren ausländischen Personengesellschaften beteiligt ist und für diese die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG erfüllt sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die Tochterpersonengesellschaft in demselben ausländischen Staat ansässig ist wie ihre Muttergesellschaft.

IV. Tatbestand und Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Vorprüfung

Bevor sich der Frage genähert werden kann, ob die im Gesetz genannten (positiven) Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sind, sind zunächst ihre sog. negativen Anwendungsvoraussetzungen zu prüfen. Dabei handelt es sich um Voraussetzungen, die die Hinzurechnungsbesteuerung im konkreten Fall entbehrlich machen, weil die von dem Steuerpflichtigen bezweckte Verlagerung von Besteuerungssubstrat in das niedrig(er) besteuerte Ausland bereits aus anderen Gründen nicht eintreten kann.

a) Keine Scheingesellschaft nach § 41 AO

Nur soweit eine etwaige ausländische Zwischengesellschaft gem. § 7 Abs. 1 AStG auch zivilrechtlich als „Gesellschaft“ anerkannt ist, kann eine Beteiligung an dieser bestehen, welche die Hinzurechnungsbesteuerung auslösen kann. Um zu entscheiden, ob die Gesellschaft anzuerkennen ist, wird nach internationalem Gesellschaftrecht auf die Regelungen des Staates abgestellt, welcher dazu berufen ist. Während dies zum einen die Frage der Anwendung von Sitz- und Gründungstheorie bei Verlegungen der Gesellschaft betreffen kann, sind auch Neugründungen zu betrachten. In diesen Fällen kommt es zunächst auf die zivilrechtliche Anerkennung der ausländischen Gesellschaft durch ihren entsprechenden Staat an. Dies bedeutet, dass für die Gründung im ausländischen Staat dessen Form- und Gründungsvoraussetzungen berücksichtigt werden müssen.

Ganz grds. ist diesbezüglich festzustellen, dass nach Ansicht des Bundesgerichtshofs (BGH) keine Scheingesellschaft anzunehmen ist, sofern eine ordnungsgemäße Gründung der Gesellschaft nach der Rechtsordnung des Sitzstaats erfolgt ist. Dies wird auch nicht dadurch berührt, welchen Unternehmensgegenstand die Gesellschaft aufweist, oder ob der Zweck gesetzlich zulässig ist und welchen Umfang er umfasst.¹ Dies hindert jedoch nicht daran, dass für eine sog. typische Briefkastengesellschaft ohne bzw. mit nur geringer Substanz aus deutscher Sicht für steuerliche Zwecke eine Anerkennung als ausländische Gesellschaft scheitern kann. Vorstellbar ist dies z. B. in Fällen, in welchen der ausländische „Geschäftsführer“ der Gesellschaft neben dieser noch für eine Vielzahl weiterer Gesellschaften die Geschäftsführung übernimmt.

1 Vgl. Goette, DStR 2005 S. 197.

Diese Gesellschaften werden mitunter auch als Domizilgesellschaft bezeichnet. Ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer solchen Gesellschaft ist nach der BFH-Rechtsprechung, wenn das geschäftsführende Organ in vielen, vielleicht auch noch unterschiedlichen Branchen die Funktion eines Geschäftsführers ausübt.¹ Auch das Fehlen von eigenen Büroräumen und hinreichenden personellen und sächlichen Ressourcen, welche grds. für eine Leistungserbringung erforderlich sind, kann indiziell dafür sprechen, dass die Gesellschaft nicht anzuerkennen ist.² Indes reicht es nicht aus, wenn lediglich das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Auffassung vertritt, dass es sich bei der Gesellschaft um eine Domizilgesellschaft handelt.³

Wichtig für den Praktiker ist, dass die Beurteilung der fraglichen Gesellschaft i. d. R. nach einem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen hat. Dies macht es schwierig und u. E. auch nicht ratsam, dass eine Beschränkung auf Mindestanforderungen erfolgt. Zudem ist zu beachten, dass die Diskussion über die Anerkennung meist erst geführt wird, wenn die Finanzverwaltung im Zweifel Jahre später bei einer Betriebsprüfung den Verdacht erhält, dass die Gesellschaft als Scheingesellschaft zu eliminieren sei. Nichtsdestotrotz wird die Benennung einiger Kriterien möglich sein, welche erfüllt werden sollten, um der Gesellschaft ausreichend wirtschaftliche Substanz oder einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb für Zwecke des AstG zu ermöglichen. Nach unserer Erfahrung sollte damit auch die Annahme eines sog. Gestaltungsmissbrauchs zu vermeiden sein:

- ▶ Eigene oder gemietete Büroräume mit einer realen Firmenanschrift und entsprechendem Briefpapier, Visitenkarten für Mitarbeiter etc.;
- ▶ Geschäftszeiten, welche eine ständige bzw. zumindest regelmäßige postalische, telefonische und/oder anderweitige Erreichbarkeit per Fax oder E-Mail sicherstellen;
- ▶ beispielsweise Handelsregistrauszüge, gerichtliche Bescheinigungen und Gesellschaftsverträge als Firmengründungsunterlagen für Zwecke einer angefragten Vorlage;
- ▶ Unterlagen zu den Gesellschaftern und Gründern der Gesellschaft für Zwecke einer angefragten Vorlage;
- ▶ Unterlagen, welche nachweisen, dass ein laufender Geschäftsbetrieb vorliegt, wie beispielsweise Miet- und Arbeitsverträge, Strom-, Wasser-, Telefonrechnungen;
- ▶ ausreichend qualifiziertes Personal, welches dem Unternehmensgegenstand entspricht und vor Ort wohnt bzw. nach Möglichkeit auch zum Teil aus dem jeweiligen Staat kommt und dies auch entsprechend nachweisen kann;

1 Vgl. BFH, Urteil v. 30.7.2003 - VII R 45/02, BStBl 2004 II S. 387.

2 Vgl. FG Hamburg, Urteil v. 28.9.2007 - 6 K 202/04 NWB SAAAC-65901.

3 Vgl. BFH, Beschluss v. 24.11.1999 - X B 87/99 NWB DAAAA-64966.