

Manfred Brosig

Zur steuerlichen Behandlung
von Basisgesellschaften

Unzulänglichkeiten im
deutschen Außensteuerrecht



PETER LANG

Frankfurt am Main • Berlin • Bern • New York • Paris -Wien

INHALTSVERZEICHNIS

EINLEITUNG

<u>ERSTER TEIL:</u> Die Funktionen der Basisgesellschaften	5
A. Zum Wesen der Basisgesellschaften	5
I. Der Begriff der Basisgesellschaft	5
II. Wesensmerkmale der Basisgesellschaft	6
1. Die Beherrschung durch nicht im Basisland ansässige Kapitalgeber	6
2. Der Ort der wirtschaftlichen Interessen	8
3. Die Standortauswahl	10
4. Die Unternehmensform	11
5. Die Steuerrechtsfähigkeit	12
6. Die Flexibilität	13
7. Die Abgrenzung zu anderen Gestaltungsformen	14
III. Die Zwischengesellschaft im Außensteuergesetz	15
B. Die Basisgesellschaft als Mittel zur Steuerflucht	17
I. Die Einsatzweisen der Basisgesellschaften	17
1. Steuervermeidung durch den Einsatz von Basisgesellschaften	17
a) Das Ziel der betrieblichen Erfolgslenkung	18
b) Die steuerlichen Vorteile durch Basisgesellschaften	20
c) Die steuerlichen Nachteile durch Basisgesellschaften	22
aa) Die Schranken des deutschen Außensteuerrechts	22
bb) Divergenzen bei der Beurteilung internationaler Geschäftsvorfälle durch die beteiligten Finanzbehörden	24
cc) Die Besteuerung stiller Reserven bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern in die Basisgesellschaft	25

2.	Steuerungsumgehung und -hinterziehung durch den Einsatz von Basisgesellschaften	26
II.	Die Standortfaktoren	30
1.	Die Standortbedingungen in Steuerfluchtländern	30
2.	Die Standortbedingungen in Niedrigsteu- ländern	32
a)	Steuerliche Bedingungen	32
aa)	Steueroasenländer	32
bb)	Die Länder mit sonstigen Steuerver- günstigungen	34
b)	Wichtige Zusatzbedingungen	36
aa)	Politische Verhältnisse	36
bb)	Wirtschaftliche Verhältnisse	37
cc)	Rechtliche Verhältnisse	37
C.	Die Tätigkeitsbereiche der Basisgesellschaften	39
I.	Finanzierungsgesellschaften	40
II.	Investitions- und Vermögensverwaltungs- gesellschaften	42
1.	Holdingsgesellschaften	42
2.	Gesellschaften für den Erwerb und die Ver- waltung von abnutzbarem Anlagevermögen	45
3.	Patentverwertungsgesellschaften	47
III.	Einkaufsgesellschaften	48
IV.	Verkaufsgesellschaften	49
V.	Dienstleistungsgesellschaften	50
VI.	Versicherungsgesellschaften (Captives)	51
 <u>ZWEITER TEIL: Die Grenzen der Steuergestaltung über Basisgesellschaften</u>		 53
A.	Die steuerliche Anerkennung von Basisgesellschaften	54
I.	Die körperschaftsteuerliche Rechtsfähigkeit im internationalen Steuerrecht	54
1.	Die Maßgeblichkeit deutschen Steuerrechts	54
2.	Der Einfluß bestehender Doppelbesteue- rungsabkommen	55

III

II	Basisgesellschaften mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland	56
	1. Der Sitz der Basisgesellschaft	56
	2. Der Ort der Geschäftsleitung	56
III.	Basisgesellschaften mit Treuhandfunktionen	58
.	Scheingestaltungen über Basisgesellschaften	60
	I. Scheingesellschaften	60
	II. Scheingeschäfte	61
.	Rechtsmißbräuchliche Gestaltungen über Basisgesellschaften	62
	I. Konkurrenzfragen	62
	II. Zum Begriff des Rechtsmißbrauchs	63
III.	Angemessenheitskriterien	64
	1. Die Maßgabe der Steuergesetze	64
	2. Die eigenständige erwerbswirtschaftliche Funktion der Basisgesellschaft	65
IV.	Der Gegenstand der Mißbrauchsbeurteilung	66
V.	Der Anwendungsbereich der Mißbrauchsgrundsätze	69
	1. Persönlicher Anwendungsbereich	69
	2. Sachlicher Anwendungsbereich	70
VI.	Beweislast	72
VII.	Die Rechtsfolgen mißbräuchlicher Gestaltungen	73
VIII.	Rechtsmißbrauch über Doppelbesteuerungsabkommen	75
	1. Die Ausnutzung von Doppelbesteuerungsabkommen	75
	2. Zu den Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen	77
	3. Schranken gegen den Mißbrauch	81
.	Sonstige Korrektive bei geschäftlichen Transaktionen über Basisgesellschaften	84
	I. Transaktionen mit unangemessenen Verrechnungspreisen	84
	1. Allgemeine Korrektive	85
	2. § 1 Außensteuergesetz	87

IV

3. Korrektive in den Doppelbesteuerungs- abkommen	91
II. Treuhandverhältnisse	94
<u>DRITTER TEIL:</u> Die steuerliche Behandlung der Basisge- sellschaften nach dem Außensteuergesetz	95
A. Das Außensteuergesetz im Oberblick	95
I. Zur Entstehungsgeschichte des Außensteuer- gesetzes	95
II. Die Grundzüge des Außensteuergesetzes	96
1. Die Gewinnberichtigung bei international verbundenen Unternehmen	97
2. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht bei Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete	98
a) Der Wegzug natürlicher Personen	98
b) Die Zwischenschaltung von Gesell- schaften	101
3. Die Besteuerung wesentlicher Beteiligungen bei Wohnsitzwechsel ins Ausland	102
4. Die Hinzurechnungsbesteuerung für Beteili- gungen an ausländischen Gesellschaften	104
5. Sondervorschriften für Familienstiftungen	106
6. Ermittlungs- und Verfahrensvorschriften	107
7. Schlußvorschriften	108
B. Das System der Hinzurechnungsbesteuerung	108
I. Das Verhältnis der §§ 7-14 AStG zu anderen Steuervorschriften	108
1. Das Verhältnis zu den §§ 39, 41 AO	108
2. Das Verhältnis zu § 42 AO	108
3. Das Verhältnis zu sonstigen Steuervor- schriften	116
II. Die Grundzüge der Hinzurechnungsbesteuerung	117
1. Das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung	117
2. Die betroffenen Steuerarten	119
3. Der Aufbau der §§ 7-14 AStG	120

III.	Der Besteuerungsgegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung	122
IV.	Der Einfluß von Doppelbesteuerungsabkommen auf die Hinzurechnungsbesteuerung	125
V.	Die Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung	132
VI.	Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen	133
	1. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei Gewinnausschüttungen	133
	a) Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen	133
	b) Regelungen des nationalen Steuerrechts	134
	aa) Anrechnung und Abzug ausländischer Quellensteuern	135
	bb) Die Anrechnung von Gewinnsteuern ausländischer Tochtergesellschaften	139
	cc) Die Anrechnung von Gewinnsteuern der Tochtergesellschaften in Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften	142
	dd) Die Anrechnung von Gewinnsteuern der Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern	144
	ee) Die Unwirksamkeit ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen	146
	ff) Die Behandlung von Gewinndurchschüttungen	146
	gg) Die Pauschalierung der inländischen Steuer	149
	2. Die Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei Gewinnthesaurierungen	150
VII.	Zur praktischen Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung	152
	1. Steueraufkommen und Zahl der Besteuerungsvorgänge	152
	2. Informationsdefizite der Finanzverwaltung	153
	3. Erfahrungen bei der Gesetzesanwendung	155
C.	Die Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung	157

VI

I.	Die unbeschränkte Steuerpflicht der inländischen Anteilseigner	157
	1. Natürliche und juristische Personen	158
	2. Personengesellschaften	159
II.	Die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft	160
	1. Die Gestaltungsform der Gesellschaft	160
	2. Sitz und Geschäftsleitung der Gesellschaft	162
	a) Sitz und Geschäftsleitung im Ausland	162
	b) Verlegung der Geschäftsleitung ins Inland	162
	3. Vorgeschaltete ausländische Mit-Unternehmerschaften und Betriebstätten	163
	a) Ausländische Mitunternehmerschaften	163
	b) Ausländische Betriebstätten	164
	4. Die Beteiligung als Maßstab für die Aufteilung der Zwischeneinkünfte	165
	a) Die Ermittlung der Hinzurechnungsbeteiligung	165
	b) Die maßgeblichen Formen der Beteiligung	166
	aa) Die Beteiligung am Nennkapital	166
	bb) Die Beteiligung am Gewinn	167
	5. Die Zurechnung der Beteiligung	168
	a) Unmittelbare Beteiligungen	169
	b) Mittelbare Beteiligungen	169
	c) Beteiligungen über Personengesellschaften	169
	d) Einzelfälle	170
	aa) Anteile, an denen Nießbrauchsrechte bestehen	170
	bb) Eingezogene Anteile und von der ausländischen Gesellschaft am eigenen Unternehmen gehaltene Anteile	171
	cc) Wechselseitig gehaltene Anteile	171
	dd) Von Treuhändern gehaltene Anteile	172
	ee) Stille Beteiligungen an der Gesellschaft und stille Unterbeteiligungen an Beteiligungen	172

ff)	Zur Sicherung übertragene Anteile	173
gg)	Durch Konsortialvertrag gebundene Anteile	173
hh)	Anteile von Erben- und ähnlichen Gemeinschaften	174
ii)	Anteile, an denen schuldrechtlich nicht der Anteilseigner berechtigt ist	174
kk)	Anteile, an denen Pfandrechte und Pfändungspfandrechte bestehen	175
6.	Der Zeitpunkt der Beteiligung	175
III.	Die Beherrschung der ausländischen Gesellschaft durch Steuerinländer	176
1.	Die unmittelbare Beherrschung durch Steuerinländer	176
a)	Die Ermittlung der Beherrschungsbeteiligung	176
aa)	Allgemeines	176
bb)	Beteiligungen von Personen i.S. von § 2 AStG	177
cc)	Bagatellbeteiligungen	179
b)	Die maßgeblichen Formen der Beteiligung	179
aa)	Die Beteiligung am Nennkapital	179
bb)	Stimmrechte	180
cc)	Die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen	181
c)	Die Zurechnung der Anteile und Stimmrechte	182
aa)	Anteile und Stimmrechte von Beteiligten i.S. des § 7 Abs. 2 AStG	182
bb)	Anteile und Stimmrechte weisungsgebundener Personen	183
d)	Der Zeitpunkt der Beherrschung	186
e)	Beispiele für eine unmittelbare Beherrschung der ausländischen Gesellschaft durch Steuerinländer	187
2.	Die mittelbare Beherrschung durch Steuerinländer	188
a)	Die mittelbare Beteiligung über eine andere Gesellschaft	189

b)	Die mittelbare Beteiligung über mehrere Stufen	190
c)	Beispiele für eine mittelbare Beherrschung der ausländischen Gesellschaft durch Steuerinländer	191
3.	Die Beherrschung durch Steuerinländer über Personengesellschaften	193
a)	Der Anwendungsbereich des § 7 Abs. 3 AStG	193
b)	Beispiele für eine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft über Personengesellschaften	197
4.	Kritik der gesetzlichen Regelung	199
IV.	Die Einkünfte aus passivem Erwerb	201
1.	Die Qualifikation der Einkünfte aus passivem Erwerb	201
a)	Der funktionale Tätigkeitsbegriff	201
b)	Die Maßgabe der Einkunftsquelle	203
c)	Die Beurteilung gemischter Tätigkeiten	205
2.	Der Negativkatalog des § 8 AStG	206
a)	Oberblick	206
b)	Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	207
c)	Die Einkünfte aus Produktion	207
d)	Die Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen	209
aa)	Der Betrieb eines Kreditinstituts	209
bb)	Der Betrieb eines Versicherungsunternehmens	210
cc)	Der in kaufmännischer Weise eingerichtete Geschäftsbetrieb	211
dd)	Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	212
ee)	Abgrenzungsfragen	212
ff)	Nebentätigkeiten und Hilfsgeschäfte	214
gg)	Die Ausnahme: schädliche Einkünfte	214
e)	Die Einkünfte aus dem Handel	216

aa)	Der Begriff des Handels	216
bb)	Die Ausnahme: schädliche Einkünfte	218
cc)	Die Gegen Ausnahme: unschädliche Einkünfte	221
f)	Die Einkünfte aus Dienstleistungen	224
aa)	Der Begriff der Dienstleistungen	224
bb)	Die Ausnahme: schädliche Einkünfte	225
cc)	Die Gegen Ausnahme: unschädliche Einkünfte	227
g)	Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	227
aa)	Der Begriff der Vermietung und Verpachtung	228
bb)	Die Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter	228
	(1) Schädliche Einkünfte	228
	(2) Unschädliche Einkünfte	229
cc)	Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	230
	(1) Schädliche Einkünfte	230
	(2) Unschädliche Einkünfte	231
dd)	Die Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen	232
	(1) Schädliche Einkünfte	232
	(2) Unschädliche Einkünfte	233
ee)	Die Verpachtung von Betrieben und Teilbetrieben	234
h)	Die Einkünfte aus Finanzierungstätigkeiten	234
aa)	Schädliche Einkünfte	234
bb)	Unschädliche Einkünfte	236
	(1) Die Aufnahme von Kapital auf ausländischen Kapitalmärkten	236
	(2) Die Gewährung der Darlehen an ausländische Betriebe oder Betriebstätten	237
	(3) Die aktive Tätigkeit der ausländischen Betriebe oder Betriebstätten	239

cc) Die darlehensweise Vergabe von Eigenmitteln	239
i) Die Holdingeinkünfte	240
aa) Allgemeine Voraussetzungen für die Holdingprivilegien	241
bb) Die besonderen Voraussetzungen des Landesholdingprivilegs	243
cc) Die besonderen Voraussetzungen des Funktionsholdingprivilegs	248
3. Verdeckte Gewinnausschüttungen	250
4. Gewinne aus Veräußerung, Fusion, Ver- schmelzung und Liquidation	251
5. Kritik der gesetzlichen Regelung	252
V. Die niedrige Besteuerung der Einkünfte aus passivem Erwerb	254
1. Die Alternativen des § 8 Abs. 3 AStG	255
2. Die maßgebenden Einkünfte	256
3. Die Belastung durch Ertragsteuern	258
4. Die Auswirkung des "indirect tax-credit"	260
5. Die Auswirkung von Schachteldividenden ausländischer Untergesellschaften	261
6. Kritik der gesetzlichen Regelung	261
7. Annex: Besonderheiten im Verhältnis zur Schweiz	263
Die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung	264
I. Der für die Besteuerung maßgebende Hinzurechnungs- betrag	264
1. Der Unterschied zwischen den Hinzurechnungs- beträgen nach § 10 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 AStG	264
2. Keine Hinzurechnung negativer Beträge	266
II. Die Bestimmung der Einkunftsart	267
1. Einkünfte aus Kapitalvermögen	267
2. Einkünfte aus Gewerbe- oder einem sonstigen Betrieb	268
III. Der Zeitpunkt der Hinzurechnung	271
IV. Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages	273

1.	Die Ermittlung der Zwischeneinkünfte	274
	a) Die Einkunftsermittlungspflicht des inländischen Anteilseigners	275
	b) Die Arten der Einkunftsermittlung	276
	aa) Die Gewinnermittlungsarten	276
	bb) Die Einkunftsermittlung nach den §§ 8 ff. EStG	280
	c) Währungsfragen	281
	d) Einzelfragen der Einkunftsermittlung	281
2.	Die Behandlung von Schachteldividenden i.S. des § 13 Abs. 1 und 2 AStG	286
	a) Oberblick	286
	b) Steuerbefreite Schachteldividenden i.S. des § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a AStG	290
	c) Steuerbefreite Schachteldividenden i.S. des § 13 Abs. 2 AStG	295
	d) Nachweispflichten des Steuerpflichtigen	297
	e) Anwendungsbeispiel	297
	f) Kritik der gesetzlichen Regelung	299
3.	Die Behandlung von Gewinnen aus konzern-internen Anteilsveräußerungen	300
4.	Der Verlustabzug	303
5.	Der Abzug entrichteter ausländischer Steuern vom Einkommen und Vermögen	307
6.	Zurechnungsbeträge nachgeschalteter Zwischengesellschaften	311
V.	Die entsprechende Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf den Hinzurechnungsbetrag	312
VI.	Die Korrektur des Hinzurechnungsbetrages	318
	1. Zur Reihenfolge der Korrekturen	318
	2. Die Erhöhung um die anrechenbaren Steuern nach § 12 AStG	319
	3. Die Erhöhung um die anrechenbaren Steuern nach § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 b AStG	324
	4. Die Kürzung um Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft	329
	a) Die Vermeidung der inländischen Doppelbesteuerung bei Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft	329

b)	Der für die Kürzung maßgebende Zeitpunkt	331
c)	Die Behandlung von Ausschüttungsüberschüssen	334
d)	Die Behandlung von Gewinnen aus Anteilsveräußerungen	340
e)	Kritik der gesetzlichen Regelung	343
5.	Die Freigrenze bei gemischten Einkünften	344
a)	Der Anwendungsbereich des § 9 AStG	344
b)	Die relative Freigrenze	346
c)	Die absolute Freigrenze	347
6.	Schema zur Ermittlung des für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzusetzenden Hinzurechnungsbetrages i.S. des § 10 Abs. 2 AStG	351
a)	Nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung	351
b)	Nach der Auffassung der Finanzverwaltung	352
VII.	Die steuerliche Behandlung nachgeschalteter Zwischengesellschaften	353
1.	Die Voraussetzungen der Zurechnung	353
a)	Die unmittelbare Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft	353
b)	Die Beherrschung der Untergesellschaft durch Steuerinländer	354
c)	Die Erzielung von Zwischeneinkünften durch die Untergesellschaft	358
2.	Die Durchführung der Zurechnung	359
a)	Die Ermittlung der zuzurechnenden Zwischeneinkünfte	359
b)	Der Zeitpunkt der Zurechnung	361
c)	Die Kürzung um Schachteldividenden	362
d)	Die Kürzung um funktionsprivilegierte Einkünfte	364
e)	Der Verlustabzug	365
f)	Der Steuerabzug	365
g)	Die Steueranrechnung	366
h)	Die Kürzung um Gewinnausschüttungen	367

3.	Die mehrstufige Nachschaltung ausländischer Gesellschaften	369
4.	Die Einschränkung der entsprechenden Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen	372
	a) Begünstigte Zwischeneinkünfte	372
	b) Nichtbegünstigte Zwischeneinkünfte	374
	c) Kritik der gesetzlichen Regelung	376
.	Die Besonderheiten der Hinzurechnung für Zwecke der Gewerbesteuer	377
	I. Die Gewerbesteuerpflichtigkeit des Hinzurechnungsbetrages	377
	II. Die steuerbefreiten Schachteldividenden	378
	III. Die steuerbefreiten Gewinne aus konzern-internen Anteilsveräußerungen	382
	IV. Der Verlustabzug	383
	V. Die Steueranrechnung	383
	VI. Die Gewerbesteuererstattung bei Ausschüttungsüberschüssen	384
	VII. Die Zurechnungsbeträge nachgeschalteter Zwischengesellschaften	386
	VIII. Kritik an der Verwaltungspraxis	386
	IX. Schema zur Ermittlung des für die Gewerbesteuer anzusetzenden Hinzurechnungsbetrages i.S. des § 10 Abs. 2 AStG	388
.	Die Ermittlung der Auslandssachverhalte	389
	I. Der Untersuchungsgrundsatz	389
	II. Internationale Rechts- und Amtshilfe	390
	III. Die erweiterten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO	392
	IV. Die Meldepflichten des Steuerpflichtigen nach § 138 AO	393
	V. Die Auskunftspflichten des Steuerpflichtigen nach § 17 Abs. 1 AStG	393
	VI. Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	399
.	Die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	403
	I. Zum Verfahren der gesonderten Feststellung	403
	II. Zum Inhalt der gesonderten Feststellung	406

<u>VIERTER TEIL:</u> Schlußbemerkungen	408
A. Geändertes Außensteuergesetz: Besonderheiten für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	408
I Überblick	408
II, Zu den Voraussetzungen der Hinzurechnungs- besteuerung	409
1. Unbeschränkt steuerpflichtiger Anteils- eigner	409
2. Hinzurechnungsbeteiligung	409
3. Mindestbeteiligung	410
4. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlage- charakter	411
5. Überwiegender Anteil der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter an den Ein- künften der ausländischen Gesellschaft	414
III Zur Durchführung der Hinzurechnungs- besteuerung	414
1. Hinzurechnungsmaßstab	414
2. Keine entsprechende Anwendung von DBA- Bestimmungen	414
3. Zur Kürzung um Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft	415
4. Anrechnung und Abzug ausländischer Quel- lensteuern	416
5. Zurechnungsbeträge nachgeschalteter Zwischengesellschaften	417
IV, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Be- triebstäteneinkünften mit Kapitalanlage- charakter	417
Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Vermögensbesteuerung	418
VI, Schlußbestimmungen	419
VII Kritik der gesetzlichen Regelung	419
B. Zusammenfassende Kritik zum Außensteuerrecht	420