

Die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff AStG

unter Berücksichtigung des Rechts
der Doppelbesteuerungsabkommen

Von
Dipl.-Kfm. Dr. Eugen Mersch

3 44 170

Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



Dr. Peter Deubner Verlag GmbH · Köln

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XII
1. Kapitel: Grundlagen	1
A. Einführung	1
B. Gang der Untersuchung	2
C. Begriff und Funktion der Basisgesellschaft	3
I. Ursprung des Begriffs	3
II. Funktion der Basisgesellschaft	3
1. Die Basisgesellschaft aus steuerrechtlicher Sicht	3
2. Die Basisgesellschaft aus betriebswirtschaftlicher Sicht	5
D. Maßnahmen gegen die Basisgesellschaft im deutschen Steuerrecht	8
I. Entwicklung	8
II. Die Zwischengesellschaft im AStG	10
1. Ziele des AStG	10
2. Voraussetzungen der Hinzurechnung	12
2.1 Begriff der Zwischengesellschaft	12
2.2 Beherrschung durch ausländische Gesellschafter	15
2.3 Einkünfte aus passivem Erwerb	15
2.3.1 Darstellung der Abgrenzung	15
2.3.2 Auswirkungen in der Praxis	18
2.4 Niedrige Besteuerung	20
2.5 Freigrenze	20
3. Die Hinzurechnung	21
3.1 Allgemeine Grundsätze	21
3.2 Die Hinzurechnung im dreistufigen Aufbau	22
3.3 Die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf den Hinzurechnungsbetrag	25
3.4 Die Hinzurechnung im mehrstufigen Aufbau	26
E. Die Basisgesellschaft im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen	29
I. Begriff und Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen	29
II. Die Basisgesellschaft im Recht der Doppelbesteuerungs- abkommen	30
2. Kapitel: Die Ermittlung des „anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags“	33
A. Die Ermittlung des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags im dreigliedrigen Aufbau	33

I. Korrekturen des Hinzurechnungsbetrags	33
1. Kürzungen um Gewinnausschüttungen der ausländischen Zwischengesellschaft	33
1.1 Zweck der Regelung.	33
1.2 Voraussetzungen der Regelung.	35
1.2.1 Bezug von Gewinnanteilen	35
1.2.2 Personenidentität, unbeschränkte Steuerpflicht.	36
1.3 Steuerliche Konsequenzen der Kürzung	37
1.3.1 Gewinnausschüttungen kleiner oder gleich dem Hinzurechnungsbetrag	37
1.3.2 Gewinnausschüttungen größer als der Hinzurechnungsbetrag (Ausschüttungsüberschuß)	38
1.4 Steuererstattung bei Veräußerung der Anteile an der ausländischen Zwischengesellschaft	41
1.4.1 Zweck der Regelung.	41
1.4.2 Voraussetzungen und steuerliche Konsequenzen	41
1.5 Zwischenergebnis	43
2. Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags um bereits gezahlte Steuern	44
2.1 Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags um von der Zwischengesellschaft gezahlte Steuern	44
2.1.1 Zweck der Regelung.	44
2.1.2 Voraussetzungen	44
2.1.3 Steuerliche Konsequenzen.	48
2.2 Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags um von der ausschüttenden aktiven Gesellschaft gezahlte Steuern	50
2.3 Zwischenergebnis	51
3. Kürzung des Hinzurechnungsbetrags um Schachteldividenden	52
3.1 Zweck der Regelung.	52
3.2 Grundvoraussetzungen	54
3.3 Ausschüttungen einer aktiven ausländischen Gesellschaft an eine ausländische Zwischengesellschaft	58
3.3.1 Körperschaftsteuerliche Schachtelprivilegien.	58
3.3.1.1 körperschaftssteuerliches DBA- Schachtelprivileg	58
3.3.1.1.1 Voraussetzungen	58
3.3.1.1.2 Steuerliche Konsequenzen.	61
3.3.1.2 Indirekte Steueranrechnung.	62
3.3.1.2.1 Voraussetzungen	62
3.3.1.2.2 Steuerliche Konsequenzen.	65

3.3.1.2.3	Schachtelprivileg für Dividenden aus Entwicklungsländern.	66
3.2.2	Gewerbesteuerliche Schachtelprivilegien	66
3.4	Ausschüttungen einer inländischen Kapitalgesellschaft an eine ausländische Zwischengesellschaft	67
3.4.1	Voraussetzungen	67
3.4.2	Steuerliche Konsequenzen.	68
3.5	Begünstigte Veräußerungsgewinne.	68
3.5.1	Voraussetzungen	69
3.5.2	Steuerliche Konsequenzen.	70
3.6	Zwischenergebnis	70
II.	Kritik an der Reihenfolge der Korrekturen	71
1.	Kritik an der Reihenfolge der Finanzverwaltung	71
2.	Die Reihenfolge von Flick/Wassermeyer.	75
3.	Versuch einer neuen Reihenfolge	79
4.	Zwischenergebnis	82
B.	Die Ermittlung des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags bei mehrstufigen Beteiligungsnetzen.	82
I.	Grundlagen	82
1.	Zweck des § 14 AStG.	82
2.	Voraussetzungen der Zurechnung	83
3.	Ausnahme	86
II.	Das Problem der Zurechnung.	88
1.	Definition der Zurechnung nach § 14 Abs. 1 AStG	88
2.	Zeitpunkt der Zurechnung	88
2.1	Grundsatz	88
2.2	Ausnahme	90
3.	Technik der Zurechnung.	91
3.1	Die Einheitstheorie	91
3.2	Die Stufentheorie	93
3.3	Die modifizierte Stufentheorie.	94
4.	Die Stellung des anzusetzenden Zurechnungsbetrags im Ermittlungsschema der Obergesellschaft.	95
5.	Zwischenergebnis	96
III.	Die Verrechnung von Verlusten	96
1.	Verlustverrechnung bei nachgeschalteten Gesellschaften	97
2.	Verlustverrechnung bei der Obergesellschaft an der Steuerinländer direkt beteiligt sind	97
3.	Verlustverrechnung beim inländischen Anteilseigner.	99
4.	Zwischenergebnis	102

IV. Korrektur des Zurechnungsbetrags	102
1. Kürzung um Schachteldividenden	103
2. Berücksichtigung von bereits gezahlten Steuern	105
3. Berücksichtigung von Gewinnausschüttungen	108
4. Zur Weiterschüttung von Schachteldividenden.	111
5. Zwischenergebnis	113
V. Einschränkungen bei der Anwendung von Abkommensrecht (§ 14 Abs. 4 AStG)	114
1. Zweck der Regelung.	114
2. Darstellung der Einschränkungen	115
2.1 Einschränkung von DBA-Privilegien	115
2.2 Einschränkung des § 11 AStG bei Ausschüttungen der Obergesellschaft	117
2.3 Einschränkungen bei Ausschüttungen der Untergesellschaft	119
2.4 Zur Ausgewogenheit und Systematik des § 14 Abs. 4 AStG.	122
2.5 Zwischenergebnis	124
3. Kapitel: Das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen.	125
A. Ein möglicher Ansatzpunkt der Untersuchung.	125
B. Zur Anwendung eines DBA	125
C. Die Auslegung von DBA	127
1. Auslegungsgrundregel.	127
2. Berücksichtigung von Abkommensdefinitionen	129
3. Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens aus dem Zusammenhang	129
4. Auslegung nach der lex-fori	130
D. Die Anwendung des Abkommensrecht auf den Hinzurechnungsbetrag.	131
I. Die Einordnung des Hinzurechnungsbetrags als Tatbestandselement des Objektatbestands.	133
1. Darstellung der Möglichkeiten	133
2. Einordnung anhand des Gesetzes und der Gesetzesmaterialien	133
3. Zwischenergebnis	137
II. Die Hinzurechnungsbesteuerung als Besteuerung des Gewinns einer Zwischengesellschaft.	138
III. Die Hinzurechnungsbesteuerung als Besteuerung einer fiktiv vorweggenommenen Ausschüttung	140

1. Darstellung auf der Ebene des Abkommensrechts	140
2. Auswirkung auf die §§ 10 Abs. 5, 14 Abs. 4 AStG	143
E. Zwischenergebnis	144
4. Kapitel: Kritische Beurteilung der Hinzurechnungsbesteuerung anhand der gesetzten Ziele des Gesetzgebers	145
A. Die Hinzurechnungsbesteuerung als Hemmnis beim Auf- und Ausbau von Auslandsbeziehungen	145
B. Zusätzliche Belastungen bei der Thesaurierung im Ausland	147
C. Zusätzliche Belastungen bei Durchschüttungen ins Inland	148
D. Die Fähigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung ungerechtfertigte Steuervorteile einzudämmen	149
Anhang I: Ermittlungsschema der Finanzverwaltung.	153
Anhang II: Ermittlungsschema nach Flick/Wassermeyer	154
Literaturverzeichnis	155
Entscheidungsverzeichnis	164
Stichwortverzeichnis	165