

Niedrigbesteuerung gemäss dem deutschen Aussensteuergesetz (AStG) aus Schweizer Sicht

Dr. rer. pol. Stefan Köhler/Dr. rer. pol. Jörg Luckey



*Dr. rer. pol. Stefan Köhler,
Steuerberater und Partner,
Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Frankfurt am Main*



*Dr. rer. pol. Jörg Luckey,
Steuerberater und Manager,
Ernst & Young AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,
Frankfurt am Main*

Inhalt

1	Einführung	5.4	Berücksichtigung nur von Steuern auf den Ertrag
1.1	Normzweck der Hinzurechnungsbesteuerung	5.5	Steuerstundung
1.2	Verträglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit EU-Recht – Relevanz auch für die Schweiz?	5.6	Hochbesteuerung als Wahlrecht
1.3	Tatbestandsvoraussetzungen	5.7	Direkte Subventionen
2	Begriff und Definition der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 1, 3 AStG	5.8	Vorgezogene Abzugsmöglichkeiten
3	Belastungsberechnung – Prüfung auf Niedrigbesteuerung	6	Zusammenfassung
3.1	Passive Einkünfte		Literatur
3.2	Ermittlung passiver Einkünfte		
3.3	Verlustverrechnung		
3.4	Passive Einkünfte und Ertragsteuern nachgeschalteter Kapitalgesellschaften		
4	Ertragsteuern		
5	Strategien zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung		
5.1	Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht		
5.2	Sondersteuersatz für passive Einkünfte		
5.3	Steuererstattung an die Gesellschafter		

1 Einführung

1.1 Normzweck der Hinzurechnungsbesteuerung

Körperschaften werden grundsätzlich vom deutschen Steuerrecht als eigenständige Steuersubjekte anerkannt. Daher unterliegen mit Rechtsfähigkeit ausgestattete ausländische Körperschaften, die weder ihren statuari-schen Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland haben, keiner deutschen Steuerpflicht (es sei denn, es werden bestimmte, sog. beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Deutschland erzielt). Entsprechend entfalten auch Schweizer Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, GmbHs) grundsätzlich diese «Abschirmwirkung der juristischen Person» zugunsten ihrer deutschen Gesellschafter, es sei denn, die Ein- bzw. Zwischenschaltung würde aus deutscher Sicht steuerlich als Missbrauch qualifiziert.

Die Ausschüttung aus der Schweizer Gesellschaft an den deutschen Gesellschafter wird nur gering bzw. moderat besteuert. Ist der inländische Gesellschafter eine wesentlich beteiligte Kapitalgesellschaft (20 % oder mehr), fällt unter dem DBA Deutschland/Schweiz keine Quellensteuer an. Bei der deutschen Kapitalgesellschaft sind die Dividenden zu 95 % befreit. 5 % unterliegen als fiktiv nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der regulären Besteuerung mit ca. 40 %. Die Effektivbelastung der Dividende liegt damit ihrerseits nur bei ca. 2 %. Alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schweizer Beteiligung sind gleichwohl gegen das sonstige deutsche steuerliche Ergebnis voll abzugsfähig. Gilt die Schweizer Gesellschaft als passiv, unterliegt die Dividende grundsätzlich darüber hinaus der deutschen Gewerbesteuer (ca. 15 – 20 %). Diese kann allerdings u.U. durch eine «Dividendenroute» über andere EU-Staaten vermieden werden (z.B. Luxemburg, Niederlande). Wird die Schweizer Beteiligung unmittelbar durch deutsche natürliche Personen gehalten, so unterliegen nur 50 % der Dividende der regulären Einkommensbesteuerung (Spitzensteuersatz 2004: 45 %, 2005: 42 % – sog. Halbeinkünfteverfahren)¹. Korrespondierend sind

alle mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen gleichfalls nur zu 50 % abzugsfähig. Die Schweizer Verrechnungssteuer sowie etwaige deutsche Gewerbesteuern sind im Rahmen der Anrechnungshöchstbeträge auf die deutsche Einkommensteuer anrechenbar.

Wirtschaftlich verstärkt die günstige deutsche Besteuerung der Dividendenausschüttung den Anreiz, Einkünfte in einer Schweizer Gesellschaft zu generieren und als Dividende nach Deutschland auszuschütten. Unter bestimmten Voraussetzungen wendet sich hiergegen jedoch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung², die bereits seit 1972 auf niedrig besteuerte passive Einkünfte zugreift und vor dem Hintergrund der günstigen Dividendenbesteuerung mit Beginn des Jahres 2003 nochmals erheblich verschärft wurde.

Infolgedessen werden sog. passive niedrig besteuerte Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft bei ihren deutschen Gesellschaftern in Höhe deren Beteiligungsquote der vollen deutschen Einkommen- bzw. Körperschaft- (zzgl. Solidaritätszuschlag sowie ggf. Kirchensteuer) und ggf. auch der Gewerbesteuer unterworfen, so dass unter der grundsätzlich gegebenen Möglichkeit der Anrechnung ausländischer, hier insbesondere der Schweizer Steuern, eine Hochschleusung des niedrigeren Schweizer Steuerniveaus zumindest auf das volle deutsche Ertragsteuerniveau bewirkt wird (für Körperschaften in der Summe auf ca. 40 % und für natürliche Personen als Gesellschafter in der Summe auf rund 50 % bei anzuwendendem Einkommensteuerspitzen-satz).

Der durch das niedrigere Schweizer Steuerniveau gegebene steuerliche Standortvorteil und die damit geförderte Investitionsbereitschaft deutscher Unternehmen werden insoweit durch die Hinzurechnungsbesteuerung mindestens neutralisiert. Darüber hinaus ist beachtlich, dass in einer Vielzahl von Konstellationen nicht nur eine Anhebung auf das deutsche Steuerniveau erfolgt, sondern aufgrund technischer Unzulänglichkeiten der Ausgestaltung des Systems der Hinzurechnungsbe-

1 Daneben wird generell noch der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % auf die Einkommensteuer als Zuschlag erhoben. Mitglieder der grossen Kirchen in Deutschland sind weiterhin kirchensteuerpflichtig (8–9 % Steuersatz – abzugsfähig). Die Kirchensteuer wird ebenfalls als Zuschlagsteuer auf die Einkommensteuer berechnet. Die Kirchensteuer wird auf die fiktive Steuer auf das volle, ungekürzte Einkommen (darauf entfallende Steuer) berechnet, d.h., die 50 %-Kürzung des Halbeinkünfteverfahrens erfolgt hier nicht.

2 Zur (steuerlichen) Bekämpfung sog. Basisgesellschaften als Zentralproblem der Verlagerung von inländischem (deutschem) Steuersubstrat in das nicht oder niedrig besteuerte

Ausland hat der deutsche Gesetzgeber die steuerliche Anerkennung ausländischer Körperschaften selbst allerdings nicht angetastet. Rein formal wird die steuerliche Anerkennung schweizerischer Körperschaften durch die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14, 20 AStG) nicht berührt. Mangels eines hinreichenden Inlandsbezuges solcher Gesellschaften, d.h. ohne in der Bundesrepublik Deutschland erzielte Einkünfte, würde der etwaige Steuerzugriff der Bundesrepublik Deutschland auf die in diesen Gesellschaften erzielten (aus deutscher Sicht ausländischen) Einkünfte womöglich sogar gegen Völkerrecht verstossen. Vgl. MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 21.

steuerung effektive Mehr- bzw. Doppelbesteuerungen drohen. Insoweit bewirkt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur die offiziell beabsichtigte Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile, sondern darüber hinaus auch eine Art Strafbesteuerung, die wohl als Präventivmassnahme gegen aggressive Steuerplanung deutscher Unternehmen verstanden werden muss. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass Nachzahlungen deutscher Steuerpflichtiger grundsätzlich mit 6 % Zinsen p. a. belastet werden, die ihrerseits nicht von der Körperschaft- oder Einkommensteuer abgezogen werden können (d.h. aus dem versteuerten Einkommen zu leisten sind). Das nachträgliche Aufdecken von Hinzurechnungssteuerfällen führt daher auch bereits aufgrund der Zinsproblematik häufig zu erheblichen Mehrbelastungen. Darüber hinaus sind die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung hoch komplex und in der Auslegung in nicht unerheblichen Teilen höchst umstritten. Bereits diese administrativen Probleme sowie die damit in Zusammenhang stehenden Kosten wirken gleichfalls abschreckend auf deutsche Auslandsinvestoren.

1.2 Verträglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit EU-Recht – Relevanz auch für die Schweiz?

Der Anwendbarkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung stehen erhebliche Zweifel bezüglich der Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14, 20 AStG) mit EU-Recht gegenüber.

Aufgrund der abweichenden Besteuerung der im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Einkünfte gegenüber vergleichbaren (rein deutschen) Inlandskonstellationen³ wird die Hinzurechnungsbesteuerung im steuerwissenschaftlichen Schrifttum⁴ als nicht mit dem EG-Vertrag verträglich angesehen. Insbesondere wird die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung als Verstoß gegen das Recht zur freien Niederlassung (Art. 43 ff. EGV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 ff. EGV) beurteilt. Der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige, der in relevanter Höhe an einer solchen ausländischen EU-Kapitalgesellschaft beteiligt ist, welche niedrig besteuerte passive Einkünfte (sog. Zwischeneinkünfte) erzielt, unterliegt mit den anteilig auf ihn entfallenden Zwischeneinkünften in Deutschland der Hinzurechnungsbesteuerung. Dahingegen wird der nämliche Steuerpflichtige, der an einer in-

ländischen, deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, keiner Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Die hieraus erwachsende Diskriminierung ist evident und beschränkt deutsche unbeschränkt Steuerpflichtige mutmasslich in EU-rechtlich unverträglicher Weise in der Ausübung ihrer EG-vertraglich garantierten Freiheitsrechte.

Insbesondere die in der jüngeren Vergangenheit ergangenen Entscheidungen des EuGH geben u. E. Anlass und Argumentation, der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ihre EGV-Konformität – auch mit Wirkung für Sachverhaltskonstellationen ausserhalb der EU, beispielsweise der Schweiz, – wegen Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit abzuspochen. Hintergrund für diese – zunächst wohl überraschende – Tatsache ist, dass die in Art. 56 ff. formulierte Kapitalverkehrsfreiheit sich nicht auf das Gemeinschaftsgebiet der EU beschränkt. Vielmehr wird der freie, ohne Beschränkungen funktionierende Kapitalmarkt ohne Limitierung auf das EU-Gebiet postuliert. Folglich bedeutet insoweit eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht nur in der EU, sondern – aus deutscher Sicht – auch im Verhältnis zum Drittlandsgebiet (z.B. der Schweiz) eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und wäre insofern angreifbar.

1.3 Tatbestandsvoraussetzungen

Die Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf eine Schweizer Kapitalgesellschaft (§§ 7 bis 14, 20 AStG) erfolgt nur, wenn alle nachfolgenden Bedingungen zugleich erfüllt sind:

1. Einkünfte aus passiver Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG,
2. die mit einer effektiven Steuerlast von unter 25 % als niedrig besteuert gelten (§ 8 Abs. 3 AStG),
3. werden von einer Schweizer Kapitalgesellschaft im Sinne des deutschen Körperschaftsteuergesetzes (KStG) (beispielsweise Schweizer AG oder GmbH) erzielt,
4. an der eine relevante Beteiligung von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen in Höhe von insgesamt mehr als 50 % (§ 7 Abs. 2 AStG) besteht bzw. – für den Sonderfall von sog. Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter (d.h. idR Zins-einkünfte) – der jeweils Einzelne an der Gesellschaft zu mehr als 1 % oder in bestimmten Fällen sogar zu weniger als 1 % beteiligt ist (rein privat ge-

3 Vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 97/00, BFH/NV 2002, 240, wonach die Verlagerung von Zinseinkünften innerhalb des Konzerns keinen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten begründet.

4 Siehe hierzu beispielsweise HAHN, Die Vereinbarkeit der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378, 1999, S. 130 ff; DERS., Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäss §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, 609; WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, Vor §§ 7–14 AStG, Anm. 81 ff. mwN.

haltene Kapitalanlagegesellschaft – § 7 Abs. 6 und 6a AStG).

Diese vorstehenden Voraussetzungen müssen für die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung kumulativ erfüllt sein; anderenfalls erfolgt keine Hinzurechnungsbesteuerung. Im Umkehrschluss kann die Hinzurechnungsbesteuerung z.B. wie folgt vermieden werden:

- Verwendung einer doppelansässigen Gesellschaft (d.h. Gründung in Deutschland, aber Geschäftsleitung und operatives Einkommen in der Schweiz; u.U. gesellschaftsrechtlich fragwürdige Konstruktion) oder
- Vermeidung einer hinreichenden deutschen Beteiligung (d.h. idR Beteiligungen von nicht mehr als 50%; bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter weniger als 1%) oder
- Erzielung aktiver Einkünfte iSd § 8 Abs. 1 AStG oder
- Erzielung passiver, aber hochbesteuerteter Einkünfte iSd § 8 Abs. 3 AStG (d.h. Einkünfte, die einer effektiven Ertragsteuerbelastung von 25% oder mehr unterliegen).

2 Begriff und Definition der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 1, 3 AStG

Gemäss der Vorschrift des § 8 Abs. 1 AStG ist eine Schweizer Kapitalgesellschaft Zwischengesellschaft (und damit Hinzurechnungsobjekt) für Einkünfte aus sog. passiven (Geschäfts-)Tätigkeiten iSd Katalogs des § 8 Abs. 1 AStG, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Was als «niedrige Besteuerung» iSd § 8 Abs. 1 AStG gilt, definiert § 8 Abs. 3 AStG. Hiernach liegt eine niedrige Besteuerung vor, wenn entweder

1. die Einkünfte der Schweizer Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25% unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, oder
2. wenn die danach in Betracht zu ziehende Steuer nach dem Recht des betreffenden Staates um Steuern gemindert wird, welche die Gesellschaft, von der die Einkünfte stammen, getragen hat.

Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG bestimmt hiermit zwei Alternativen, die eine Niedrigbesteuerung begründen können. Das in praxi bedeutsame und hier zu diskutierende Kriterium ist die unter (1) genannte Grenze von 25%. Die hier nicht weiter zu diskutierende Alternative (2) betrifft den Fall der indirekten Steueranrechnung (indirect tax credit). Da die Schweiz dieses Institut nicht kennt, wird diese Fallgruppe hier nicht näher beleuchtet.

In ihrem Kern zielt die erste Alternative der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG auf folgende mathematische Formel:

$$\frac{\text{Den passiven Einkünften zuordenbare Ertragsteuern der Schweizer Gesellschaft}}{\text{Höhe der passiven Einkünfte ermittelt nach deutschem Steuerrecht}} \geq 25\%$$

Das Ergebnis darf den Grenzwert von 25% nicht unterschreiten. Die Formel zeigt, dass die Feststellung einer Niedrigbesteuerung u.U. unabhängig von der Höhe des Schweizer Steuertarifs ist. Zwar gibt der Steuertarif einen ersten Anhaltspunkt zur Einschätzung des jeweiligen Steuerniveaus. Für die gesetzlich angeordnete Prüfung und Feststellung einer etwaig vorliegenden Niedrigbesteuerung und für die hierzu vorzunehmende Belastungsberechnung ist dieser jedoch u.U. weitgehend irrelevant. Massgebend ist allein die absolute Höhe der in die Belastungsberechnung einzubeziehenden (Ertrag-)Steuern, die auf die passiven Einkünfte entfallen.

Durch diese von der Schweizer Bemessungsgrundlage abgekoppelte Feststellung und Ermittlung passiver Einkünfte für Zwecke der Belastungsberechnung kann eine Niedrigbesteuerung auch bei Schweizer Steuertarifen von mehr als 25% gegeben sein. Entsprechend kann in Umkehrung auch bei effektiven kumulierten Schweizer Steuertarifen von insgesamt weniger als 25% eine «Hochbesteuerung» gegeben sein, wenn die aus den passiven Einkünften zu ermittelnde deutsche Bemessungsgrundlage für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung kleiner ist als die aus den nämlichen Einkünften zu ermittelnde Schweizer Bemessungsgrundlage.

Darüber hinaus gilt es zu beachten, dass im deutschen Ertragsteuerrecht sowohl die Einkommen- als auch Körperschaftsteuer keine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt. Damit führt auch bereits die Abzugsfähigkeit der direkten Bundessteuer wie auch der kantonalen Steuer von der eigenen Bemessungsgrundlage zu einer Verminderung der relevanten Steuerlast iSd deutschen Vergleichsberechnung (für die Frage nach der Hochbesteuerung ist aus deutscher Sicht nur der Effektivsteuersatz nach Abzugsfähigkeit der Schweizer Steuern als Betriebsausgaben relevant). Bereits hieraus zeigt sich, dass eine Festsetzung des Schweizer Steuertarifs auf mehr als 25% nicht in jedem Fall geeignet sein muss, die Niedrigbesteuerung zu vermeiden.

Aus dem Vorstehenden ergeben sich für die Bestimmung einer etwaig vorliegenden Niedrigbesteuerung zwei entscheidende Fragestellungen:

1. Wie ist die der Belastungsberechnung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage zu ermitteln (Ermittlung der passiven Einkünfte)?
2. Welche Steuern/Abgaben sind in die Belastungsberechnung einzubeziehen?

3 Belastungsberechnung – Prüfung auf Niedrigbesteuerung

3.1 Passive Einkünfte

Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen die von der Schweizer Kapitalgesellschaft erzielten Zwischen-einkünfte, d.h. die niedrig besteuerten passiven Einkünfte. Von diesen passiven Einkünften sind für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung und der Überprüfung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung die insoweit unbeachtlichen «aktiven» und damit unschädlichen Einkünfte abzugrenzen. Diese Abgrenzung ist dann unproblematisch, wenn die ausländische Gesellschaft ausschliesslich passive Einkünfte erzielt. In diesen Fällen bedarf es – wie nachfolgend zur Einkünfteermittlung aufgezeigt wird – ausschliesslich einer Anpassung der vorgefundenen Schweizer Gewinn-/Einkünfteermittlung der Kapitalgesellschaft an das deutsche Steuerrecht. Erzielt die Schweizer Kapitalgesellschaft ausschliesslich aktive Einkünfte, scheidet eine Hinzurechnungsbesteuerung unabhängig anderer Kriterien bereits deshalb aus.

Erzielt die Schweizer Kapitalgesellschaft hingegen sowohl Einkünfte aus aktivem als auch passivem Erwerb oder hoch und niedrig besteuerte passive Einkünfte (sog. gemischte Einkünfte), ist eine Aufteilung notwendig. Der Hinzurechnungsbesteuerung sind ausschliesslich niedrig besteuerte passive Einkünfte unterworfen, weshalb diese von den übrigen (aktiven bzw. hoch besteuerten passiven) Einkünften der Zwischengesellschaft abzugrenzen sind.

Auf die Steuerbelastung der insgesamt von der Schweizer Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte kommt es folglich nicht an. Eine Globalbetrachtung scheidet nach herrschender Meinung aus. Für die Überprüfung und Feststellung der Niedrigbesteuerung ist eine gesonderte Betrachtung der jeweiligen Einkünfte nach ihrer Qualifikation als aktive und passive und der auf diese entfallenden Ertragsteuern vorzunehmen.⁵ Dabei ist die Prüfung der Niedrigbesteuerung für verschiedene passive Einkünfte (Arten) jeweils gesondert vorzunehmen, wenn diese in der Schweiz einer unterschiedlichen steuerlichen Belastung unterliegen (differierende Tarife/Steuersätze) und auch inhaltlich getrennte Tätigkeiten vorliegen (entscheidend für eine getrennte oder zusammengefasste Betrachtung ist die sog. funktionale Betrachtungsweise). In praxi sind mithin zunächst die passiven von

den aktiven Einkünften zu isolieren. Im Anschluss hieran sind die isolierten (u.U. verschiedenen) passiven Einkünfte mit den (anteilig) auf sie entfallenden Ertragsteuern zur Überprüfung und Feststellung einer gegebenen Niedrigbesteuerung zu vergleichen.⁶

Diese isolierte Betrachtung der passiven Einkünfte kann dazu führen, dass eine relevante Niedrigbesteuerung einzelner passiver Einkünfte auch deshalb vorliegt, weil beispielsweise spezifische Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft privilegiert werden (beispielsweise steuerfreigestellt sind oder einem Satz von weniger als 25 % unterliegen), obwohl die Gesamtheit der passiven Einkünfte indes hoch ($\geq 25\%$) besteuert sein mag. Mit anderen Worten, eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht bereits deshalb auszuschliessen, weil das Ertragsteuerniveau auf die (passiven) Einkünfte auch unter Anwendung deutscher Einkünfteermittlungsvorschriften (hierzu nachfolgend) auf durchschnittlich mindestens 25 % gehoben wird, wenn in die Bemessungsgrundlage Einkünfte einzubeziehen sind, die bei isolierter Betrachtung einer Steuerbelastung von weniger als 25 % unterliegen.

Für die vorzunehmende Abgrenzung gibt das Gesetz keine bestimmte Methode vor.⁷ Während die unmittelbare Zuordnung der Einnahmen zur aktiven bzw. passiven Erwerbstätigkeit zwar für den Einzelfall nicht unproblematisch ist – jedoch idR erreicht werden kann –, ist die Abgrenzung der Aufwendungen und Ausgaben in praxi meist viel komplexer und mit erheblichem Aufwand verbunden. Die ermittlungstechnische Abgrenzung wird dabei häufig durch die Problematik erschwert, dass das zur Einkünfteerzielung eingesetzte Betriebsvermögen und die von der Gesellschaft getragenen Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit dem aktiven als auch dem passiven Erwerb stehen (Verwaltungs-, Betriebsgebäude etc.). Eine direkte, unmittelbare Zuordnung zur aktiven oder passiven Erwerbstätigkeit ist für gemischt tätige Gesellschaften nur in seltenen Ausnahmefällen möglich.

3.2 Ermittlung passiver Einkünfte

Wie die passiven Einkünfte für Zwecke der Belastungsberechnung zur Prüfung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung (Prüfung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen) zu ermitteln sind, wird durch das Aussensteuergesetz nicht ausdrücklich geregelt.

5 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 AStG Anm. 394; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117.

6 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 AStG Anm. 398; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8

AStG Anm. 156; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 94.

7 Vgl. WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 10 AStG Anm. 67a.

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung allerdings in Summe erfüllt, erfolgt die Ermittlung der dem deutschen Gesellschafter zuzurechnenden Zwischeneinkünfte (sog. Hinzurechnungsbetrag) gemäss § 10 Abs. 3 S. 1 AStG «in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts». Die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages gehört steuersystematisch indes bereits zu den Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen, wozu als (Teil-)Voraussetzung auch das Kriterium der Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG zählt.

In der Literatur wird daher die Frage strittig diskutiert, ob die Anwendung deutschen Steuerrechts im Rahmen der Rechtsfolgen auch für die Ermittlung der niedrigen Besteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG als Tatbestandsvoraussetzung gilt. Fraglich ist, ob der in der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG verwendete Begriff der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft iSd deutschen Steuerrechts oder des ausländischen (schweizerischen) Steuerrechts auszulegen ist.

Für die Ermittlung der Einkünfte nach dem ausländischen Steuerrecht – hier jenem der Schweiz – spräche die Konsistenz der in die Steuerbelastungsberechnung einbezogenen Faktoren. Denn nur die nach dem Schweizer Steuerrecht ermittelten Einkünfte unterliegen der Schweizer Besteuerung. Die nach Schweizer Steuerrecht zu entrichtenden Ertragsteuern wären (ggf. neben weiteren ausländischen Ertragsteuern) im Rahmen der Belastungsberechnung zu den passiven Einkünften ins Verhältnis zu setzen.

Die Ermittlung der passiven Einkünfte nach deutschem Steuerrecht führt dagegen dazu, dass zu der für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung ermittelten Bemessungsgrundlage nach deutschem Steuerrecht Schweizer Steuern ins Verhältnis gesetzt werden, welche gar nicht auf dieser Bemessungsgrundlage basieren. Obwohl infolgedessen die Steuerbelastungsberechnung auf Bezugsgrössen basiert, die nicht aufeinander abgestimmt sind, wird diese Methodik trotz der hieran geäusserten und nicht gänzlich unberechtigten Kritik («Vergleich von Äpfeln und Birnen») nach der auch unseres Erachtens zutreffenden, herrschenden Auffassung für rechtens gehalten.⁸

Würde andernfalls zur Ausfüllung des Begriffs der Einkünfte iSd § 8 Abs. 3 AStG auf das ausländische Steuerrecht abgestellt, wäre der Begriff in einer Weise auszu-

legen, wie er sich in dieser extensiven Reichweite weder aus dem Gesetz entnehmen noch aus dessen Systematik begründen liesse (Begriffe des deutschen Steuerrechts sind – jedenfalls insoweit nichts anderes geregelt ist – stets nach deutschem Steuerrecht auszulegen; der Begriff der Einkünfte ist durch deutsches Steuerrecht definiert). Ein Abweichen von diesem Grundsatz ohne entsprechenden Gesetzesbefehl erscheint auch deshalb nicht gerechtfertigt, da durch ein Abstellen auf die Einkünftermittlungsvorschriften des ausländischen Steuerrechts die Entscheidung über die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der niedrigen Besteuerung (zumindest mittelbar) in den Einflussbereich des jeweiligen ausländischen Staates gelegt würde. Infolgedessen liesse sich z.B. – ohne Veränderung des (ausländischen) Steueraufkommens – durch eine Erhöhung des Steuertarifs des betreffenden Staates, bei gleichzeitiger Verschmälerung der Steuerbemessungsgrundlage (z.B. Zulassung völlig pauschaler Aufwandsposten – nur 50% der Einkünfte bilden die Bemessungsgrundlage etc. –), eine Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG vermeiden, obwohl die effektive Steuerbelastung unverändert bliebe. Niedrigsteuerländer könnten sich so in Hochsteuerländer umqualifizieren, ohne dass mit den steuergesetzlichen Änderungen materielle Belastungseffekte verbunden wären. Im Ergebnis würde hierdurch dem ausländischen Staat eine mittelbare Eingriffsmöglichkeit in das deutsche Steuerrecht gewährt werden.

Die Anknüpfung der Einkünfteermittlung an das ausländische Steuerrecht wäre wohl auch aus Gleichheitsgesichtspunkten unzulässig. Nach dem deutschen Grundgesetz gilt auch für das deutsche Steuerrecht der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung: «Gleiches muss gleich besteuert werden». Hieraus folgt unmittelbar, dass die Anknüpfung an die ausländischen Einkünfteermittlungsvorschriften diesen Gleichheitsgrundsatz durchbrechen könnte. Nur wenn weltweit die Einkünfte stets nach deutschem Steuerrecht ermittelt werden, ist sichergestellt, dass jeder Deutsche, der in das Ausland investiert, gleich behandelt wird. Dies ist nur gewährleistet, wenn auch für die Feststellung des Vorliegens einer niedrigen Besteuerung immer auf die gleichen Einkünfteermittlungsvorschriften des deutschen Steuerrechts zurückgegriffen wird. Würde dagegen das jeweilige ausländische (hier schweizerische) Steuerrecht herangezogen werden, so ergäbe sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Einkünfteermittlungsmethodik des anderen Staates in manchen Fällen eine niedrige, in anderen Fällen aber eine hohe Besteuerung. Die

8 WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 395 ff.; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 114; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 161; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertrag-

steuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 95; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427; a. A. WURSTER, FR 1984, 331.

Gleichmässigkeit der deutschen Besteuerung wäre nicht gewahrt.

Vor dem Hintergrund dieser Überlegungen besteht insofern kein Anlass, von dem Grundsatz der Anwendung des deutschen (Steuer-)Rechts abzuweichen, nach dem der in einem Gesetz verwendete Rechtsbegriff im Zweifel einheitlich auszulegen ist.⁹ Für die Ermittlung der passiven Einkünfte zur Überprüfung und Feststellung einer etwaig gegebenen Niedrigbesteuerung ist daher entsprechend § 10 Abs. 3 S. 1 AStG von einer Ermittlung unter Anwendung der deutschen steuerlichen Einkunftsermittlungsvorschriften auszugehen (dt. Begriff der Einkünfte).

Aus Vereinfachungsgründen lässt die deutsche Finanzverwaltung allerdings unter engen Voraussetzungen in Teilbereichen eine Berücksichtigung ausländischer Gewinnermittlungsgrundsätze zu, soweit dies nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen bei der Belastungsrechnung führt. Hiernach sei nicht zu beanstanden, wenn Wirtschaftsgüter sich qualifizierender Geschäftsbetriebe für Zwecke der Belastungsrechnung nach den Vorschriften des ausländischen (Schweizer) Steuerrechts bewertet werden, welche den allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen und in der Schweiz auch tatsächlich angewendet werden. Unter sich qualifizierenden Geschäftsbetrieben sind solche zu verstehen, die einer Geschäftstätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr des Handels, der Dienstleistungserbringung oder der Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen nachgehen.¹⁰ Im Ergebnis ist diese Vereinfachungsvorschrift allerdings aufgrund der engen Voraussetzung materiell weitgehend wirkungslos. So verlangt die Finanzverwaltung, dass die Vorschriften des ausländischen Steuerrechts den «allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen» müssen und darüber hinaus auch «keine offensichtlich unzutreffenden Ergebnisse» erzielt werden können. Zum einen wird damit eine Vergleichbarkeit der Gewinnermittlungsvorschriften verlangt, zum anderen wird zugleich implizit eine weitere Vergleichsrechnung angeordnet, die sicherstellt, dass es nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen kommt. Gleichwohl wird man bei weitgehendem Gleichlauf der Gewinnermittlungsvorschriften in diesem Bereich die Vereinfachungsvorschriften nutzen können. Raum für Steuerplanung ergibt sich hieraus allerdings wohl nur in sehr eingeschränktem Umfang.

Infolgedessen ergeben sich regelmässig z. T. erhebliche Abweichungen zwischen den steuerlichen Bemessungsgrundlagen, wie sie für Zwecke des Schweizer Ertragsteuerrechts und für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung für die Belastungsberechnung nach § 8 Abs. 3 AStG zu ermitteln sind. Auslöser dieser Abweichungen können z.B. sein:

1. differierende handels- bzw. steuerrechtliche Bewertungsregelungen, insbesondere:
 - unterschiedliche Abschreibungsmethoden und Sonderabschreibungen (so werden z.B. Abschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen steuerlich nicht mehr berücksichtigt; § 8b Abs. 3 KStG);
 - Abzinsung von (langfristigen) Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG);
2. differierende Aktivierungs- und Passivierungszeitpunkte;
3. differierende steuerbilanzielle Aktivierungs- und Passivierungsver- und -gebote, wie sie insbesondere im Bereich der Bildung von Rückstellungen vorzufinden sind; hierzu zählen beispielsweise:
 - Beschränkungen der Bildung und der Bewertung von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG);
 - das Verbot der Rückstellungsbildung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a EStG);
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen aus Umweltschutzverpflichtungen/-verletzungen;
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen für Dienstjubiläen von Arbeitnehmern (§ 5 Abs. 4 EStG);
 - Beschränkungen der Bildung von Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte (§ 5 Abs. 3 EStG);
 - Verbot der Passivierung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen (§ 5 Abs. 2a EStG);
 - Verbot der Aktivierung unentgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG);
4. differierende Gewinnrealisationstatbestände und Realisationszeitpunkte;
 - z.B. keine Anwendung des deutschen Umwandlungssteuerrechts bei Schweizer Umwandlungen (d.h. steuerneutrale Umwandlungen in der Schweiz gelten automatisch als niedrig besteuert);

9 BFH vom 08.10.1975 – II R 39/70, BStBl. II 1976, 164; vom 28.10.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288; Wassermeyer in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 397; Mössner in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 114.

10 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.6.

5. differierende spezifisch steuergesetzliche Vorschriften, welche insbesondere die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen für steuerliche Zwecke versagen oder einschränken (im deutschen Steuerrecht als nicht abziehbare Betriebsausgaben bezeichnete Aufwendungen; §§ 4 Abs. 5 EStG, 10 KStG):

- hälftiges Abzugsverbot von Aufsichtsrats-, Verwaltungsrats- etc. -Vergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG);
- Verbot des Abzuges sog. nützlicher Aufwendungen (Bestechungs- oder Schmiergelder) zur Erlangung von Vorteilen (§ 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG);
- Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Unterhaltung von Gasthäusern (§ 4 Abs. 5 Nr. 3 EStG);
- Verbot des Abzuges von Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde über €35 (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG);
- Verbot des Abzuges von 30% der geschäftlichen Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG);
- Verbot des Abzuges der von in- oder ausländischen Behörden oder Gerichten festgesetzten Geldbussen, Ordnungs- oder Verwarnungsgelder (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG, § 10 Nr. 3 KStG);
- Verbot bzw. Begrenzung des Abzuges von Spenden zur Förderung politischer, mildtätiger, kirchlicher, religiöser oder wissenschaftlicher Zwecke (§ 4 Abs. 6 EStG; § 9 Nr. 2 KStG);
- Verbot des Abzuges der Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG; entspricht sehr grob der direkten Bundessteuer);
- Einschränkungen des Zinsabzugs bei Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG).

In die Ermittlung sind auch solche Einkünfte, respektive die ihnen zugrunde liegenden Erträge und Aufwendungen einzubeziehen, die nach dem Schweizer (Ertrag-)Steuerrecht u.U. gar nicht steuerbar (z.B. Reorganisation) oder steuerfrei gestellt sind (Schweizer Steuerauscheidung). Dies betrifft beispielsweise die in der Schweiz ausgeschiedenen ausländischen Betriebsstättengewinne, die dadurch keiner Schweizer Besteuerung (und u.U. auch im Betriebsstättenstaat) keiner relevanten Besteuerung unterlegen haben, oder Gewinne aus konzerninternen Umstrukturierungsvorgängen, welche nach nationalem Schweizer Steuerrecht unter Umständen steuerlich begünstigt sind.

Für die vorstehend beispielhaft dargestellten Auslöser von Abweichungen zwischen der Schweizer und der für Hinzurechnungssteuerzwecke zu ermittelnden Bemessungsgrundlage ist zwischen temporären und permanenten Gewinnverschiebungen zu differenzieren. Temporäre Gewinnverschiebungen resultieren beispielsweise aus unterschiedlichen Abschreibungsmethoden und -sätzen, abweichenden Rückstellungsansätzen oder Gewinnrealisationszeitpunkten etc., die sich aber letztlich über einen gewissen Zeitraum ausgleichen und somit lediglich zu einer temporären Verschiebung des Erfolgsausweises führen. Demgegenüber führen insbesondere ausserbilanzielle Gewinn-/Einkommenskorrekturen, wie sie im deutschen Ertragsteuerrecht unter anderem durch die nicht abziehbaren Ausgaben gegeben sind, zu permanenten Gewinn- bzw. Einkommensunterschieden. Sehr wichtige Verwerfungen in diesem Bereich betreffen das Verbot des Abzuges von Abschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, das Verbot des Zinsabzugs bei Gesellschafterfremdfinanzierungen (die Regelung führt in nicht wenigen Fällen zu einem sehr weitgehenden Verbot des Zinsabzugs) sowie die Nichtabzugsfähigkeit der Körperschaftsteuer von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Auch die Annahme der Niedrigbesteuerung von steuerneutralen Reorganisationen in der Schweiz dürfte zu erheblichen Abweichungen führen.

Soweit eine etwaige rechnerische Niedrigbesteuerung passiver Einkünfte ausschliesslich auf temporären Gewinnverschiebungen beruht, wird in der Literatur u. E. zutreffend vor dem Hintergrund des Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung die Annahme einer Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG der betroffenen Einkünfte verneint.¹¹ Entsprechend hat sich der BFH in einem obiter dictum in seinem Urteil vom 9.7.2003 geäussert, in dem er feststellte, dass bei bestimmten Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen (z.B. unterschiedlichen Abschreibungssätzen) auf das ausländische Steuerrecht zurückgegriffen werden könne.¹² Dies erscheint gerechtfertigt, denn der deutsche Gesetzgeber wollte mit den §§ 7 ff. AStG nur die effektiv niedrig besteuerten Einkünfte erfassen. Hingegen soll das Gesetz nicht diejenigen Fälle erfassen, in denen eine derartige Niedrigbesteuerung tatsächlich nicht gegeben ist. Auch die deutsche Finanzverwaltung hat sich in ihrem Anwendungserlass zum Aussensteuergesetz dieser Auffassung angeschlossen. Dem gemäss sollen blosse zeitliche Verlagerungen der Steuerpflicht durch im Ausland allge-

11 WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 399; DERS., StbJb 1973/74, 471, 492; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 166; Menck in

BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97; LENZ/HEINSEN, IStR 2003, 793 f.

12 BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BFH/NV 2003, 1469.

mein übliche Abschreibungssätze oder ähnliche Regelungen, die sich in überschaubarer Zeit ausgleichen, ausser Ansatz bleiben.¹³

Gleichwohl führt diese Auffassung nicht zu einer Umkehrung des eingangs begründeten Grundsatzes der Anwendung der deutschen steuerrechtlichen Einkünfteermittlungsvorschriften. Die Berücksichtigung derartiger, nur temporärer Gewinnverlagerungen für die Belastungsberechnung ist mit einer Unsicherheit hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Differenz belastet. Diese nimmt zu, je weiter in der Zukunft die bilanzielle Gegenkorrektur erfolgt. In diesem Zusammenhang ist gleichfalls zu beachten, dass im Zusammenspiel entsprechender Vorschriften und gezielter Steuerbilanzpolitik quasi-permanente Gewinnunterschiede herbeigeführt werden könnten (z.B. erhöhte Rückstellungsbildung, die zwar jeweils wieder aufzulösen wären, durch erneute erhöhte Rückstellungsbildung aber faktisch nie zu steuerbarem Gewinn führen würden). Vor diesem Hintergrund dürfte sich im Ergebnis für die temporären Gewinnunterschiede noch folgende Differenzierung als erforderlich erweisen:

- effektive temporäre Differenzen und
- quasi-permanente Differenzen.

Zumindest die deutsche Finanzverwaltung dürfte tendenziell nur die effektiven temporären Differenzen als solche anerkennen.

3.3 Verlustverrechnung

Der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 3 AStG stellt für die Niedrigbesteuerung auf eine Belastung der passiven Einkünfte mit Ertragsteuern von weniger als 25 % ab. Wortlautgemäss müssen die passiven Einkünfte der (Schweizer) Kapitalgesellschaft einer entsprechenden Steuerbelastung «unterliegen». Diesbezüglich ist fraglich, ob hierunter die von der betreffenden Kapitalgesellschaft tatsächlich gezahlten oder geschuldeten Ertragsteuern zu verstehen sind oder ob hierunter die «abstrakt» auf die Einkünfte zu erhebende Steuer zu verstehen ist. Die Frage betrifft insbesondere die Berücksichtigung und Behandlung des Verlustausgleichs, -vortrags und -rücktrags der ausländischen Kapitalge-

sellschaft sowie gleichermassen die – allerdings hier nicht weiter interessierenden, weil in der Schweiz nicht vorkommenden – Fälle steuerlicher Einkünftezurechnungen von in Organschaft verbundenen Kapitalgesellschaften.

Der BFH¹⁴ hat mit Urteil vom 9.7.2003 festgestellt, dass bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 AStG nicht auf die tatsächlich erhobene ausländische Ertragsteuer, sondern – zumindest im Grundsatz – auf diejenige Steuer abzustellen sei, die das Recht des betreffenden ausländischen Staates für die Einkünfte der Gesellschaft vorsieht. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall einer in Luxemburg ansässigen Kapitalgesellschaft war diese in Luxemburg mit ihren Einkünften deshalb zu keiner Steuer herangezogen worden – obwohl diese nach luxemburgischem Recht mit ihren Einkünften einer Steuer von mindestens 30 % zutreffenderweise unterlegen hätte –, weil sie sich den luxemburgischen Behörden gegenüber zu Unrecht als Holdinggesellschaft ausgewiesen hatte. Zwar ist die vorliegende Entscheidung nicht ohne weiteres auf die aufgeworfene Frage übertragbar. Gleichwohl allerdings stellt der BFH vor dem Hintergrund des Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung im Tenor seiner Entscheidung erkennbar auf die materiell-rechtlich vorgesehene ausländische Steuer ab.

Massgebend für die in die Belastungsberechnung einzubeziehenden Steuern sind insofern nicht (nur) die tatsächlich und effektiv gezahlten oder geschuldeten Steuern, sondern jene, welche die Schweizer Kapitalgesellschaft zu entrichten gehabt hätte.¹⁵ Auszuscheiden sind solche Effekte, welche zwar die effektiv gezahlten oder geschuldeten Steuern beeinflussen, aber die passiven Einkünfte nicht der im ausländischen Staat vorgesehenen Besteuerung entziehen. Nach der in der Literatur¹⁶ ganz herrschend vertretenen Auffassung sind daher Steuerbelastungswirkungen, die sich aus Verlustausgleich, -vortrag und -rücktrag für die Belastungsberechnung ergeben, zu neutralisieren. Dies ergibt sich u. E. bereits unmittelbar aus dem Gesetz («ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht») und gilt u. E. unabhängig davon, ob es sich bei den Verlusten um solche aus negativen passiven oder auch aktiven Einkünften handelt.¹⁷ Die Vorschrift unter-

13 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.1.1.

14 BFH v. 9.7.2003 – I R 82/01, BFH/NV 2003, 1469; ebenso SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998, Rz. 10.122; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 116.

15 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 392, 399.

16 Vgl. WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 392, 399; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 117; Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 168; KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427.

17 Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 186f.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998, Rz. 10.122.

scheidet diesbezüglich wortlautgemäss nicht. Geteilt wird diese Auffassung auch von der Finanzverwaltung.¹⁸ Alle Verluste der Schweizer Kapitalgesellschaft sind damit in gleicher Weise geeignet, bei Verrechnung mit passiven Einkünften die Annahme einer niedrigen Besteuerung insoweit zu vermeiden, als die Einkünfte – lägen keine zu verrechnenden Verluste vor – einer Besteuerung von mindestens 25 % in der Schweiz unterliegen («abstrakte Hochbesteuerung»).

3.4 Passive Einkünfte und Ertragsteuern nachgeschalteter Kapitalgesellschaften

Von der Hinzurechnungsbesteuerung werden nicht nur die niedrig besteuerten passiven Einkünfte solcher Schweizer Kapitalgesellschaften erfasst, an denen eine relevante unmittelbare Beteiligung von in Deutschland Steuerpflichtigen gegeben ist,¹⁹ sondern unter den gegebenen Beteiligungsvoraussetzungen auch die diesen als Obergesellschaften nachgeschalteten, ausländischen (Schweizer) Kapitalgesellschaften mit deren niedrig besteuerten passiven Einkünften. Dabei werden gemäss § 14 Abs. 1 AStG die Zwischeneinkünfte nachgeschalteter Kapitalgesellschaften nicht unmittelbar den mittelbar beteiligten deutschen Gesellschaftern hinzugerechnet, sondern zunächst der jeweiligen ausländischen Obergesellschaft zugerechnet und von dort, in einem weiteren Schritt, dem in Deutschland Steuerpflichtigen hinzugerechnet. Dabei ist die Überprüfung und Feststellung der Niedrigbesteuerung für jede Gesellschaft gesondert und unabhängig von der Situation einer nach- oder vorgeschalteten Kapitalgesellschaft vorzunehmen. In die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind die passiven Einkünfte anderer, nach- oder vorgeschalteter, ausländischer Kapitalgesellschaften somit nicht einzu beziehen. Entsprechendes gilt für die den passiven Einkünften gegenüberzustellenden Ertragsteuern.²⁰

4 Ertragsteuern

Zur Bestimmung der niedrigen Besteuerung sind den nach den deutschen steuerrechtlichen Einkünfteermittlungsvorschriften ermittelten passiven Einkünften die auf diese passiven Einkünfte (anteilig – falls aktive und passive Einkünfte erzielt werden) entfallenden Ertragsteuern als zweite Massgrösse der Belastungsberechnung (§ 8 Abs. 3 AStG) gegenüberzustellen.

Voraussetzungsgemäss müssen die passiven Einkünfte einer Belastung durch Ertragsteuer von weniger als 25 % unterliegen. § 8 Abs. 3 AStG stellt insoweit nicht auf die geschuldete oder gezahlte Steuer, sondern auf die nach den steuerlichen Vorschriften des ausländischen Staates (hier der Schweiz) zu entrichtenden Steuern ab.²¹ Insofern ist der auf die Schweizer Bemessungsgrundlage anzuwendende Steuertarif für die Prüfung der Niedrigbesteuerung ebenso unbeachtlich wie dessen Verlauf, beispielsweise ob dieser (teilweise) progressiv oder linear oder mit einem Festsatz ausgestaltet ist.

Erfasst werden grundsätzlich die tatsächlich (nach den steuerlichen Vorschriften) zu entrichtenden Steuern unter Berücksichtigung etwaig gewährter Steuervergünstigungen und Steuerermässigungen. Eine Niedrigbesteuerung kann deshalb auch dadurch ausgelöst werden, dass die Schweizer Kapitalgesellschaft für ihre Einkünfte gezielte Steuervergünstigungen (des Bundes, Kantons oder der Gemeinde) in Anspruch nimmt²² (beispielsweise die Vereinbarung von Vorzugssätzen, abweichende Gewinnermittlungsmethoden, Befreiungen bzw. Kürzungen der Steuerbemessungsgrundlage²³), zwecks Wirtschaftsförderung Steuerbefreiungen gewährt oder auf eine Steuererhebung (stillschweigend) verzichtet wird.²⁴ Steuererstattungen (beispielsweise aufgrund zu hoher Vorauszahlungen oder Quellensteuern) sind gegenzurechnen und mindern die Steuerbelastung auch dann, wenn die tatsächliche Erstattung erst in der Zukunft erfolgt.²⁵

18 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.5.

19 Siehe zu den Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung vorstehend Abschn. 1.2 Tatbestandsvoraussetzungen.

20 Vgl. WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 402; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 121; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 93a; a. A. wohl Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 196.

21 Herrschende Auffassung WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404; MÖSSNER in B/K/L/M/R, Aus-

sensteuerrecht Kommentar, § 8 Rz. 116; ebenso wohl auch Tulloch in LADEMANN, EStG Kommentar, § 8 AStG Anm. 162.

22 Vgl. BFH v. 20.4.1988 – I R 197/84, BStBl. II 1988, 983; WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404; Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97; Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183.

23 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.2.1.

24 Menck in BLÜMICH, EStG KStG GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, § 8 AStG Rz. 97.

25 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 409.

Irrelevant ist, in welchem Staat die Ertragsteuern zu Lasten der ausländischen Gesellschaft erhoben worden sind. Die Steuern können im Sitz-, Geschäftsleitungs- oder in einem Drittstaat erhoben worden sein. Einzubeziehen sind ferner nicht nur die direkten (Veranlagungs-)Steuern der Schweizer Kapitalgesellschaft, sondern auch die zu ihren Lasten einbehaltenen (in- und ausländischen) Quellensteuern. Auch deutsche (Quellen-)Steuern der Schweizer Gesellschaft sind ggf. zu berücksichtigen.

Nicht beachtlich sind dagegen Steuern, die zu Lasten nach- oder vorgeschalteter Gesellschaften bei der Schweizer Gesellschaft erhoben werden oder solche (Quellen-)Steuern, welche die Schweizer Gesellschaft für andere (Konzern-)Gesellschaften oder Personen (bspw. aus Darlehensverhältnissen als Vergütungsschuldner) einbehält.

Bezüglich der zu berücksichtigenden Steuern stellt § 8 Abs. 3 AStG ausdrücklich und ausschliesslich auf die zu Lasten der ausländischen (Schweizer) Gesellschaft erhobenen Ertragsteuern ab. Bemessungsgrundlage der Steuererhebung müssen die Einkünfte der Schweizer Gesellschaft aus passivem Erwerb sein. Darauf, ob diese durch den Bund, Kanton oder die Gemeinde erhoben werden, kommt es nicht an. Entscheidend ist allein, dass die passiven Einkünfte als Bemessungsgrundlage der Steuer unterliegen, so dass ggf. auch die in der Schweiz auf die Einkünfte erhobene Kirchensteuer einzubeziehen ist.

5 Strategien zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung

5.1 Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht

Die Schweiz ist aus deutscher steuerrechtlicher Sicht mit ihrer kantonal geprägten Finanzrechtsverfassung nicht per se ein Niedrigsteuerland. Zwar unterliegen privilegierte Holding-, Domizil-, gemischte- oder Sitzgesellschaften regelmässig effektiven Steuersätzen von weniger als 25%. Dagegen führen die im kantonalen und gemeindlichen Vergleich zum Teil erheblich variierenden Steuertarife auch zu effektiven Gewinnsteuerbelastungen, die 25% übersteigen können.

Im Bereich effektiver Steuertarife deutlich oberhalb der für die Hinzurechnungsbesteuerung massgebenden Grenze von 25% kann auch nach deutschem Steuerrecht eine Hochbesteuerung gegeben bzw. zu vermuten

sein. Bei effektiven Tarifen nur knapp über der 25%-Grenze besteht auf Grund der Neuberechnung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht das Risiko einer effektiven Niedrigbesteuerung. Vermieden würde dieses Risiko durch eine den deutschen steuerlichen Vorschriften entsprechende Einkunftsermittlung. Schweizer Kapitalgesellschaften würden bei Verfolgung dieser Strategie bereits für Schweizer Zwecke den Gewinn nach deutschen Vorschriften ermitteln. Verwerfungen (und Überraschungen) durch eine Neuermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nach deutschem Recht würden so vermieden.

5.2 Sondersteuersatz für passive Einkünfte

Es ist Sinn und Zweck der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, ungerechtfertigten Steuervorteilen entgegenzuwirken, die sich Steuerinländer durch die Verlagerung von passiven Einkünften in ausländische Gesellschaften verschaffen.²⁶

Es kommt mithin nicht darauf an, dass sämtliche Einkünfte der Schweizer Kapitalgesellschaft hochbesteuert sind, um die Hinzurechnungsbesteuerung auszuschliessen. Aufgegriffen werden allein die passiven und niedrig besteuerten Einkünfte. In einem Einkünfte-Schedulensystem mit unterschiedlichen Steuersätzen, welches dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG in seiner Unterscheidung in aktive und passive Einkünfte folgt, würde z.B. eine Niedrigbesteuerung aktiver Einkünfte bei gewährleisteteter Hochbesteuerung der passiven Einkünfte keine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen. Die internationale Besteuerungspraxis kennt hierfür mit dem Beispiel Irlands durchaus eine praktische Vorlage. Gewinne aus aktivem trade and business unterliegen in Irland der normalen Regelsteuerlast von lediglich 12,5%. Dagegen werden nach irischer Beurteilung passive Einkünfte mit 25% belastet.

5.3 Steuererstattung an die Gesellschafter

In manchen Staaten der Erde (z.B. Malta, Aruba) hat sich ein Steuerrecht wie folgt etabliert: Die Gesellschaft selbst wird hochbesteuert (z.B. 35%). Kommt es zu einer Ausschüttung, erstattet der Staat einen bestimmten Teil der entrichteten Steuern (z.B. 20%) an die Gesellschafter, nicht jedoch an die Gesellschaft. Zumindest formal ist und bleibt die Gesellschaft damit hochbesteuert. Aus deutscher Sicht droht bei diesen Erstattungen allerdings die Besteuerung derselben als laufender, voll steuerpflichtiger Gewinn. Gleichwohl dürfte ein Vorteil verbleiben.

26 Vgl. BFH v. 21.1.1998 – I R 3/96, BStBl. II 1998, 468.

5.4 Berücksichtigung nur von Steuern auf den Ertrag

Massgebend für die Belastungsberechnung passiver Einkünfte und deren Qualifikation als niedrig besteuerte Einkünfte sind ausschliesslich die auf sie zu entrichtenden Ertragsteuern. Dabei kommt es nicht darauf an, welche Gebietskörperschaft den Steueranspruch erhebt (Bund, Kanton oder Gemeinde) oder welchen Titel die Steuer trägt (Körperschaft-, Einkommen-, Gewinn-, Gewerbe- oder auch Kirchensteuer etc.). Entscheidend ist allein, dass die Steuern von den passiven Einkünften als Bemessungsgrundlage erhoben werden.

Dies bedeutet in Umkehrung, dass alle solchen Steuern und sonstigen Abgaben, welche nicht hierunter gefasst werden können, nicht in die Belastungsberechnung eingehen. Dies betrifft insbesondere Steuern, die vom Vermögen oder Kapital der Schweizer Kapitalgesellschaft erhoben werden, und zwar auch dann, wenn dieses zum Zwecke der Einkünfteerzielung der passiven Einkünfte eingesetzt wird. Nicht zu berücksichtigen sind ferner sog. Verkehr- oder Verbrauchsteuern. Ein Transfer (z.B. des kantonalen und gemeindlichen Kapital-)Steueraufkommens hin zu einem höheren Steueraufkommen aus Ertragsteuern würde folglich zu einer relevanten Höherbesteuerung der Einkünfte führen.

5.5 Steuerstundung

Gemäss dem Wortlaut der Vorschrift des § 8 Abs. 3 AStG müssen die Einkünfte einer niedrigen Ertragsteuerbelastung «unterliegen». Gewichtige Stimmen in der Literatur²⁷ verstehen den Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG in Abgrenzung zu § 12 AStG (eine Vorschrift, welche die Steueranrechnung regelt) dahingehend, dass es für die in die Belastungsberechnung einzubeziehenden Steuern nicht darauf ankommt, ob diese bereits festgesetzt, geschuldet oder gar gezahlt sind. Vielmehr soll es auf die nach den steuerlichen Vorschriften «zu erhebenden», «zu entrichtenden» Ertragsteuern ankommen, weshalb auch noch nicht erhobene, entrichtete, festgesetzte, geschuldete oder gezahlte Steuern einzubeziehen wären. Andererseits sind, um Doppelberücksichtigungen zu vermeiden, zur Anrechnung kommende in-

und ausländische (Quellen-)Steuern ebenso gegenzurechnen wie etwaige Steuererstattungen, weil insofern in Höhe Letzterer keine definitive Belastung eintritt. Eine Niedrigbesteuerung kann folglich nicht durch eine gegenwärtige Hochbesteuerung von Einkünften ausgeschlossen werden, wenn diese durch eine zukünftige (zu erwartende) Steuererstattung (auch in Folge eines etwaigen Verzichts der Gläubiger-Gebietskörperschaft) an die Schweizer Kapitalgesellschaft unter das Belastungsniveau von 25 % zurückgeführt würde. Steuerstundungen hingegen sollten auf der Grundlage dieser Auffassung unschädlich sein, da es insofern grundsätzlich nicht darauf ankommt, wann die Steuern tatsächlich erhoben oder entrichtet werden.²⁸ Andererseits besteht bei extensiver Ausdehnung der zeitlichen Dimension die Gefahr der Qualifikation der Stundung als Steuerverzicht auf die Differenz zu dem reduzierten Barwert.

5.6 Hochbesteuerung als Wahlrecht

Eine Niedrigbesteuerung ist definitionsgemäss dann nicht gegeben, wenn die Ertragsteuerbelastung der passiven Einkünfte (mathematisch) die 25-%-Grenze erreicht oder überschreitet. Auf die (steuerrechtliche) Grundlage der Belastung kommt es insofern nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG nicht an. Entscheidend ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschrift eine (tatsächliche) Belastung der (passiven) Einkünfte zu Lasten der Schweizer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 25 %. Ein etwaiges Wahlrecht der Schweizer Kapitalgesellschaft zur Besteuerung ihrer (passiven) Einkünfte mit einer Belastung von 25 % (oder mehr) sollte hier nach unbeachtlich sein, denn auch insoweit ist die Gesellschaft mit Steuern belastet, sofern es sich um solche handelt.

Gleichwohl bestehen in der Literatur gegen ein Wahlrecht zur Hochbesteuerung insofern Bedenken, als dieses in Anbetracht der Regelung des § 42 AO (Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten) als rechtsmissbräuchlich angesehen werden könnte.²⁹ Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 19.3.2001 die ihr nachgeordneten Finanzbehörden in Fällen irischer «IFSC-Gesellschaften» (sog. Dublin-

27 WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 404.

28 In diesem Sinne auch WASSERMAYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 409.

29 Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183 will jedenfalls freiwillig gezahlte Steuern unberücksichtigt lassen; dagegen u. E. zutreffend und überzeugend PHILIPOWSKI, IStR 2000, 262 ff., der mit Verweis auf die Vorschrift des § 3 AO auf die dort kodifizierte Begriffsbestimmung der Steuern ab-

stellt. U. E. leitet PHILIPOWSKI hieraus zutreffend ab, dass für die Qualifikation einer Geldleistung als Steuer entscheidend darauf abzustellen ist, ob diese auf einem Hoheitsakt beruht oder sich beispielsweise aus öffentlich-rechtlichem oder privatrechtlichem Vertrag ergibt. Eine auf Hoheitsakt beruhende und durch Steuerbescheid erhobene Steuer qualifiziere sich als Steuer iSd § 3 AO, denn diese werde dem Steuerpflichtigen wortlautgemäss durch ein «öffentlich-rechtliches Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen auferlegt». Auf den Willen des Steuerpflichtigen (zur Besteuerung) kommt es insofern nach dem Gesetzeswortlaut nicht an.

Docks-Gesellschaften) angewiesen, (freiwillige) Steuerbelastungen von über 10 % nicht anzuerkennen. Für die Besteuerung solcher Gesellschaften war (ist) der irische Finanzminister in Absprache und mit Zustimmung der Gesellschaft befugt, den allgemeinen Vorzugssteuersatz von 10 % auf bis zu 30 % anzuheben.³⁰

Entsprechend ist nach Ansichten in der Literatur der vergleichsweise ähnlich gelagerte Fall des Verzichts auf Ermässigungen und Befreiungen unter Umständen dann als rechtsmissbräuchlich einzustufen, wenn hierfür keine ausschlaggebenden sonstigen beachtlichen wirtschaftlichen Gründe vorgebracht werden können.³¹

5.7 Direkte Subventionen

Steuererstattungen führen unabhängig von deren Zeitpunkt zu einer zu berücksichtigenden Minderung der Steuerbelastung, weil in Höhe der Erstattung diese tatsächlich nicht erhoben oder entrichtet werden. Hiervon zu unterscheiden sind indes (direkte) Subventionen an die Schweizer Kapitalgesellschaft (beispielsweise nicht rückzahlungspflichtige Investitionszuschüsse, zinslose oder verbilligte Darlehen etc.), welche losgelöst von der Schweizer Steuer und in keinem Zusammenhang mit jedweden Schweizer Ertragsteueranspruch aus sonstigen (wirtschaftlichen, sozialen, politischen etc.) Gründen gewährt und gezahlt werden. Derartige direkte Subventionen lösen keine Niedrigbesteuerung aus.³²

5.8 Vorgezogene Abzugsmöglichkeiten

Grundsätzlich sind für die Ermittlung passiver Einkünfte im Rahmen der Prüfung der Niedrigbesteuerung ausschliesslich die deutschen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden, woraus sich temporäre bilanzielle Gewinnverschiebungen im Vergleich zu der Gewinnermittlung der Schweizer Kapitalgesellschaft ergeben können. Diese können bei einer isolierten Betrachtung der einzelnen Perioden zu der Feststellung einer Niedrigbesteuerung führen, obgleich bei einer Betrachtung der Einkünfte über die Totalperiode tatsächlich keine Niedrigbesteuerung gegeben ist. Zur Vermeidung unbilliger Härten sieht daher auch die deutsche Finanzverwaltung für temporäre Gewinnverschiebungen aufgrund abweichender Abschreibungsregelungen in bestimmten Grenzen die Übernahme und Anwendung der

ausländischen (Schweizer) Abschreibungsregelungen vor, soweit sich die temporäre Gewinnverschiebung in absehbarer Zeit ausgleicht.³³

Hierauf aufbauend sollte es seitens der deutschen Finanzverwaltung nicht beanstandet werden und deshalb nicht zu einer Niedrigbesteuerung führen, wenn der Schweizer Kapitalgesellschaft durch beispielsweise hohe (degressive) Abschreibungsmöglichkeiten vorgezogene Abzugsmöglichkeiten gewährt werden, sofern sich die hierdurch bewirkte Gewinnverlagerung über einen absehbaren Zeitraum als rein temporärer Natur erweist.

6 Zusammenfassung

Das deutsche Aussensteuerrecht greift im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung auf niedrig besteuerte passive Einkünfte einer Schweizer Kapitalgesellschaft zu. Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt zumindest eine Heraufschleusung auf das volle deutsche Steuerniveau. Die Vorteile des Schweizer Standorts gehen insoweit vollständig verloren. Zum Teil übersteigt die effektive Gesamtsteuerlast sogar den deutschen, inländischen Vergleichsfall. Unter Umständen ist die Hinzurechnungsbesteuerung allerdings nicht EU-rechtskonform. Bei einem Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit könnte auch eine Investition in die Schweiz geschützt sein.

Eine niedrige Besteuerung wird angenommen, wenn die abstrakte Steuerlast in der Schweiz 25 % unterschreitet. Dabei ist diese Mindestbelastung dergestalt zu ermitteln, dass die auf die passiven Einkünfte der Schweizer Gesellschaft entfallenden (abstrakten) Schweizer Steuern in das Verhältnis zu einer nach deutschem Steuerrecht ermittelten Bemessungsgrundlage zu stellen sind. Als Konsequenz dessen kann die nach Schweizer Steuerrecht errechnete und im Jahresabschluss ausgewiesene relative Steuerlast u.U. signifikant von der für Zwecke des Aussensteuerrechts errechneten Steuerlast abweichen.

Zahlt die Schweizer Gesellschaft dagegen aufgrund der Verrechnung von Verlusten in der Schweiz keine Steuern, so führt dies insoweit nicht zur Annahme einer Niedrigbesteuerung, als die passiven Einkünfte ohne

30 BMF-Schreiben v. 19.03.2001, IStR 2001, 228; ebenso bereits FinMin Baden-Württemberg, Runderlass v. 10.02.1999.

31 WASSERMEYER in F/W/B, Aussensteuerrecht Kommentar, § 8 Anm. 408; Haun in WÖHRLE/SHELLE/GROSS, AStG Kommentar, § 8 AStG Rz. 183 will jedenfalls in Anspruch genommene Ermässigungen oder Befreiungen unberücksichtigt lassen; ohne ausdrückliche Bedenken gegen eine Berücksichtigung auch

freiwillig nicht beanspruchter Vorzugssätze oder Befreiungen dagegen KLUGE, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000, S. 427.

32 Vgl. WASSERMEYER, StbJb 1973/74, 471, 495.

33 Anwendungserlass zum AStG – BMF-Schreiben v. 2.12.1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. 1995, Sondernummer 1/1995, Tz. 8.3.1.1.

die vorliegende Verlustverrechnungsmöglichkeit einer Ertragsteuerbelastung von wiederum mindestens 25 % unterlägen.

Die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst nur passive Einkünfte. Werden nur diese hoch, alle aktiven Einkünfte dagegen niedrig besteuert, so greift das deutsche Aussensteuergesetz nicht. Beispielsweise vollzieht das irische Steuerrecht diese Differenzierung in gewissem Masse nach.

Die niedrige Besteuerung wird ausschliesslich nach der Ertragsteuerbelastung bemessen. Ergäbe sich nur in der Summe aus Ertrag- und Vermögen- (Kapital-) Steuerbelastungen eine Hochbesteuerung, so bliebe es bei der Annahme einer niedrigen Belastung. Insoweit könnte es sich empfehlen, ertragsunabhängige Steuern durch höhere direkte Steuern auf den Ertrag zu substituieren.

Hohe Steuerzahlungen/-sätze der Gesellschaft, die erst bei Ausschüttung zu Erstattungen an die Gesellschafter führen (vgl. z.B. das Steuerrecht von Malta, Aruba), sollten ebenfalls der Annahme einer Hochbesteuerung nicht entgegenstehen.

Direkte (nicht steuerliche) Zuschüsse und Subventionen gelten nicht als Steuererstattungen und bleiben damit unschädlich.

Gewährte die Schweiz frühere/höhere Abschreibungssätze sowie andere Vorteile bei der Gewinnermittlung, die sich in absehbarer Zeit umkehren und damit nur zu temporären Differenzen in der Gewinnermittlung führen, so sollte auch dieser Aspekt nicht zu der Annahme einer niedrigen Besteuerung führen, soweit in der Gesamtperiode eine Ertragsteuerlast von mindestens 25 % erreicht wird.

Literatur

BLÜMICH WALTER, EStG/KStG/GewStG Ertragsteuerliche Nebengesetze Kommentar, herausgegeben von Klaus Ebling, München 2002, Stand: 8.3.2000

BREZING KLAUS/KRABBE HELMUT/LEMPENAU GERHARD/MÖSSNER JÖRG/RUNGE BERNDT, Aussensteuerrecht Kommentar, Herne/Berlin 1991 (zit.: B/K/L/M/R)

FLICK HANS/WASSERMEYER FRANZ/BAUMHOFF HUBERTUS, Aussensteuerrecht Kommentar, Köln 1973/2003 (zit.: F/W/B)

HAHN HARTMUT, Die Vereinbarkeit der Normen des deutschen internationalen Steuerrechts mit EG-Recht, IFSt-Schrift Nr. 378 1999, S. 130 ff.

KLUGE VOLKER, Das Internationale Steuerrecht, 4. A., München 2000

LADEMANN FRITZ, EStG Kommentar, Band X, 4. A., Stuttgart 1997, Stand: 11.3.2004

LENZ MARTIN/HEINSEN OLIVER, Zur Niedrigbesteuerung iSd § 8 Abs. 3 AStG, IStR 2003, 793–828

PHILIPOWSKI RÜDIGER, Ein Kampf um Steuerquellen – Schachtelbeteiligungen an irischen Kapitalanlagegesellschaften; wie geht es weiter?, IStR 2000, 262–265

SCHAUMBURG HARALD, Internationales Steuerrecht, 2. A., Köln 1998

WASSERMEYER FRANZ, Einzelfragen zur Besteuerung von Zwischengesellschaften nach dem Aussensteuergesetz, StbJb 1973/74, S. 471

WÖHRLE WINFRIED/SHELLE DIETHER/GROSS EKKEHARD, Aussensteuergesetz (AStG) Kommentar, Stuttgart, Stand: 12.2002

WURSTER HANS-JÜRGEN, Der Einkünftebegriff bei der Hinzurechnungsbesteuerung – Ein Beitrag zur Massgeblichkeit deutschen Steuerrechts bei der Ermittlung schädlicher Einkünfte, FR 1984, S. 331