

INHALTSVERZEICHNIS

1.	EINLEITUNG	1
1.1.	Zwecksetzung der Hinzurechnungsbesteuerung	1
1.2.	Zielsetzung der Arbeit	3
1.3.	Gang der Untersuchung	4
2.	REGELUNGEN DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG ALS ABWEHRMAßNAHME GEGEN EINKÜNFTEVERLAGERUNGEN MITTELS NIEDRIG BESTEUERTER KAPITALGESELLSCHAFTEN	7
2.1.	Bedeutung des internationalen Steuerrechts als Einflussfaktor unternehmerischer Entscheidungen	7
2.1.1.	Prinzipien der Besteuerung im internationalen Steuerrecht	7
2.1.2.	Internationale Minderbesteuerung	12
2.1.2.1.	Grundlagen	12
2.1.2.2.	Ursachen der internationalen Minderbesteuerung	15
2.1.2.3.	Folgen der internationalen Minderbesteuerung	18
2.1.2.4.	Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Minderbesteuerung	19
2.1.2.4.1.	Vermeidung systembedingter Minderbesteuerung	19
2.1.2.4.2.	Vermeidung gestaltungsbedingter Minderbesteuerung	22
2.2.	Basisgesellschaften als Instrument der steuerplanerischen Nutzung des internationalen Steuergefälles	27
2.2.1.	Minderbesteuerung als Anlass für internationale Steuerplanung	27
2.2.1.1.	Bedeutung der internationalen Steuerplanung	27
2.2.1.2.	Ziele der internationalen Steuerplanung	30
2.2.1.3.	Instrumente der internationalen Steuerplanung	32
2.2.1.4.	Internationaler Steuerwettbewerb als Anlass für grenzüberschreitende Steuerplanung	33
2.2.1.4.1.	Rolle des internationalen Steuerwettbewerbs	33
2.2.1.4.2.	Beurteilung des internationalen Steuerwettbewerbs	37
2.2.2.	Steuerplanerischer Einsatz von ausländischen Kapitalgesellschaften in Niedrigsteuerrändern	39
2.2.2.1.	Nutzung des internationalen Steuergefälles durch Kapitalgesellschaften	39
2.2.2.2.	Begriff der Basisgesellschaft	40
2.2.2.3.	Funktionen von Basisgesellschaften	45
2.2.3.	Missbräuchliche Gestaltung der Rechts- und Geschäftsbeziehungen unter Einsatz von Basisgesellschaften	49
2.2.3.1.	Grundsatz der Gestaltungsfreiheit	49
2.2.3.2.	Begriff der Steuervermeidung	50
2.2.4.	Nationale Abwehrmaßnahmen gegen missbräuchliche Gestaltungen unter Einsatz von Basisgesellschaften	55
2.2.4.1.	Rechtsentwicklung der nationalen Abwehrmaßnahmen	55
2.2.4.2.	Regelungen der nationalen Abwehrmaßnahmen	57

2.3. Konzeptioneller Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung	63
2.3.1. Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung	63
2.3.1.1. Missbrauchsabwehrzielsetzung	63
2.3.1.2. Vorbelastungszielsetzung	66
2.3.2. Ökonomische und juristische Rechtfertigung der Hinzurechnungsbesteuerung	70
2.3.2.1. Allgemeines	70
2.3.2.2. Verhinderung von Steuerflucht	71
2.3.2.3. Sicherung des deutschen Besteuerungssubstrats	72
2.3.2.4. Kapitalexporthneutralität	73
2.3.2.5. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	76
2.3.3. Europarechtliche Rahmenbedingungen der Hinzurechnungsbesteuerung	78
2.3.4. System der Hinzurechnungsbesteuerung	82
2.3.4.1. Möglichkeiten der Bekämpfung von Basisgesellschaften	82
2.3.4.2. Unbeschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft	83
2.3.4.3. Durchgriff	84
2.3.4.4. Ausschüttungsfiktion	85
2.3.4.5. Partielle Einkünftezurechnung	85
2.3.4.6. Ansatz der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung	86
2.3.5. Rechtscharakter der Hinzurechnungsbesteuerung	87
2.3.5.1. Allgemeines	87
2.3.5.2. Ausschüttungstheorie	88
2.3.5.3. Zurechnungstheorie	90
2.3.5.4. Repräsentationstheorie	91
2.3.5.5. Zweistufentheorie	93
2.3.6. Historischer Hintergrund der Hinzurechnungsbesteuerung	94
2.3.6.1. US-amerikanischen Foreign Personal Holding Companies Regelungen (1937)	94
2.3.6.2. Regelungen des Subpart F des US-IRC (1962)	96
2.3.6.2.1. Steuerreform von 1962	96
2.3.6.2.2. Grundzüge der US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung	98
2.3.6.3. Oasenbericht, Oasenerlass	102
2.3.6.4. Einführung des Außensteuergesetzes 1972	103
2.3.6.5. Ausprägungsformen der Controlled-Foreign-Corporations-Regelungen ..	105
3. DIE REGELUNGEN DER DEUTSCHEN HINZURECHNUNGS-BESTEuerung DER §§ 7–14 ASTG DE LEGE LATA	109
3.1. Stellung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen des internationalen Steuerrechts	109
3.1.1. Einordnung der Hinzurechnungsbesteuerung in das deutsche Außensteuergesetz (ASTG)	109
3.1.2. Konkurrenzverhältnis	110
3.1.2.1. Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO)	110
3.1.2.2. Treuhandverhältnisse (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO)	111
3.1.2.3. Scheingeschäft und Scheingesellschaft (§ 41 Abs. 2 AO)	113
3.1.2.4. Missbrauch der rechtlichen Gestaltung (§ 42 AO)	114
3.1.2.5. Verhältnis zu § 1 ASTG	118
3.1.2.6. Verhältnis zu den Doppelbesteuerungsabkommen	119
3.2. Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung	120

3.2.1. Überblick der Tatbestandsvoraussetzungen	120
3.2.2. Persönliche Tatbestandsvoraussetzungen	123
3.2.2.1. Unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner	123
3.2.2.2. Ausländische Gesellschaft	125
3.2.2.3. Beteiligungsvoraussetzung („Inländerbeherrschung“)	127
3.2.2.3.1. Beteiligungsvoraussetzung im Rahmen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung	127
3.2.2.3.2. Beteiligungsvoraussetzung im Rahmen der erweiterten (verschärften) Hinzurechnungsbesteuerung	130
3.2.3. Sachliche Tatbestandsvoraussetzungen	134
3.2.3.1. Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 8 Abs. 1 ASTG)	134
3.2.3.1.1. Überblick über den Aktivitätskatalog	134
3.2.3.1.2. Funktionale Betrachtungsweise	138
3.2.3.1.3. Aktivitätskatalog im Einzelnen	141
3.2.3.1.3.1. Land- und Forstwirtschaft (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 ASTG)	141
3.2.3.1.3.2. Industrielle Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 ASTG)	142
3.2.3.1.3.3. Kredit- und Versicherungstätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 ASTG)	145
3.2.3.1.3.3.1. Allgemeines	145
3.2.3.1.3.3.2. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen	146
3.2.3.1.3.3.3. Substanzanforderung: in kaufmännischer Weise eingerichteter Betrieb	148
3.2.3.1.3.3.4. Ausnahmetatbestand: Überwiegend-Klausel	150
3.2.3.1.3.4. Handelstätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 ASTG)	152
3.2.3.1.3.4.1. Allgemeines	152
3.2.3.1.3.4.2. Voraussetzungen für das Vorliegen aktiver Handelstätigkeiten	153
3.2.3.1.3.4.3. Ausnahme: Qualifikation als passive Tätigkeit bei konzerninterner Handelstätigkeit mit Inlandsbezug (§ 8 Abs. 1 Nr. 4a und 4b ASTG)	155
3.2.3.1.3.4.4. Gegen Ausnahme: Widerlegung der Passivitätsunterstellung durch Funktionsnachweis der ausländischen Gesellschaft („Ausnahme von der Ausnahmeregelung“)	155
3.2.3.1.3.5. Dienstleistung (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 ASTG)	156
3.2.3.1.3.5.1. Allgemeines	156
3.2.3.1.3.5.2. Dienstleistung als aktive Tätigkeit	157
3.2.3.1.3.5.3. Ausnahmeregelungen für konzerninterne Dienstleistungen	158
3.2.3.1.3.6. Vermietung und Verpachtung (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 ASTG)	160
3.2.3.1.3.6.1. Allgemeines	160
3.2.3.1.3.6.2. Veräußerungseinkünfte	160
3.2.3.1.3.6.3. Ausnahmeregelungen	161
3.2.3.1.3.7. Finanzierungstätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 ASTG)	162
3.2.3.1.3.7.1. Allgemeines	162
3.2.3.1.3.7.2. Aktivitätsvoraussetzungen der Kapitalbeschaffung	164
3.2.3.1.3.7.3. Aktivitätsvoraussetzungen der Kapitalvergabe	166
3.2.3.1.3.8. Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 ASTG)	170
3.2.3.1.3.8.1. Allgemeines	170
3.2.3.1.3.8.2. Umfang der Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen	171
3.2.3.1.3.9. Veräußerungsgewinne (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 ASTG)	172
3.2.3.1.3.9.1. Allgemeines	172

3.2.3.1.3.9.2. Voraussetzungen für aktive Realisationstatbestände	172
3.2.3.1.3.9.3. Auflösung oder Kapitalherabsetzung der nachgelagerten Gesellschaft	173
3.2.3.1.3.9.4. Nachweispflichten	174
3.2.3.1.3.9.5. Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten	176
3.2.3.1.3.10. Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 10 ASiG).....	177
3.2.3.1.3.10.1. Allgemeines	177
3.2.3.1.3.10.2. Voraussetzungen aktiver Einkünfte aus Umwandlungen	178
3.2.3.1.3.10.3. Ausnahmeregelung: Passive Einkünfte gem. § 8 Abs. 1 Nr. 10 HS 2 ASiG	181
3.2.3.2. Niedrigbesteuerung § 8 Abs. 3 ASiG	182
3.2.4. Ausnahmen von der Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung	186
3.2.4.1. Vorbemerkungen	186
3.2.4.2. Freigrenze bei gemischten Einkünften § 9 ASiG.....	187
3.2.4.3. Innereuropäische Gegenbeweismöglichkeit (§ 8 Abs. 2 ASiG).....	190
3.2.4.3.1. Vorbemerkungen	190
3.2.4.3.2. Anlass für die Einführung des § 8 Abs. 2 ASiG.....	191
3.2.4.3.2.1. Urteil des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes	191
3.2.4.3.2.2. Reaktion des deutschen Gesetzgebers	193
3.2.4.3.3. Anwendungsvoraussetzungen des § 8 Abs. 2 ASiG.....	195
3.2.4.3.3.1. Übersicht der Anwendungsvoraussetzungen	195
3.2.4.3.3.2. Sitz oder Geschäftsleitung in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat	196
3.2.4.3.3.3. Tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Zwischengesellschaft.....	196
3.2.4.3.3.4. Auskünfte auf der Grundlage der EG-Amtshilfe-Richtlinie oder Vergleichbares (§ 8 Abs. 2 S. 2 ASiG)	198
3.2.4.3.3.5. Keine Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	199
3.2.4.3.3.6. Fremdvergleichsgrundsatz bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen (§ 8 Abs. 2 S. 5 ASiG).....	200
3.2.4.3.4. Nichtanwendbarkeit der Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung	202
3.3. Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung	202
3.3.1. Überblick: Steuerliche Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung	202
3.3.2. Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	205
3.3.3. Ermittlung des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags	208
3.3.4. Steuerliche Behandlung des anzusetzenden Hinzurechnungsbetrags	209
3.3.4.1. Einkünftequalifikation und Besteuerungsfolgen.....	209
3.3.4.2. Tatsächliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft	211
3.3.4.2.1. Allgemeines	211
3.3.4.2.2. Gewinnausschüttungen	212
3.3.4.2.3. Veräußerungsgewinne	213
3.3.4.3. Gewerbesteuerliche Folgewirkungen.....	214
4. KRITISCHE WÜRDIGUNG DER NORM DES § 8 ASiG.....	217
4.1. Allgemeines	217
4.2. Aktivitätskatalog § 8 Abs. 1 ASiG.....	217

4.2.1. Europarechtliche Bedenken am Aktivitätskatalog.....	217
4.2.2. Spezielle Problemfelder des Aktivitätskatalogs des § 8 Abs. 1 ASiG	221
4.2.2.1. Vorbemerkungen	221
4.2.2.2. Aktualisierungsnotwendigkeit	221
4.2.2.3. Komplexität des Gesetzestextes.....	224
4.2.2.4. Probleme der funktionalen Betrachtungsweise.....	225
4.2.2.4.1. Allgemeine Problemstellung	225
4.2.2.4.2. Vertriebsgewinne	226
4.2.2.4.3. Einkünfte aus Montagetätigkeit	227
4.2.2.4.4. Einkünfte aus Kapitalanlage	228
4.2.2.4.5. Einkünfte aus der Finanzierung von Abnehmern.....	230
4.2.2.4.6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	231
4.2.2.4.7. Veräußerungsgewinne	233
4.2.2.4.8. Sonstige Nebenerträge zur Produktionstätigkeit	233
4.2.2.4.9. Anwendung der funktionalen Betrachtungsweise im Kontext des § 8 Abs. 1 Nr. 7 ASiG	234
4.2.2.5. Anwendung des Aktivitätskatalogs auf Inlandsfälle.....	235
4.2.2.5.1. Differenzierung nach inländischen und ausländischen Einkünften	235
4.2.2.5.2. Einbezug beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte i. S. d. § 49 EStG	236
4.2.2.5.3. Vermietung von inländischem Grundvermögen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 ASiG.....	238
4.2.2.6. Unrealistische Nachweiserfordernisse des § 8 Abs. 1 Nr. 7 ASiG.....	239
4.2.2.7. Behandlung von Veräußerungsgewinnen i. R. d. § 8 Abs. 1 ASiG.....	240
4.2.2.8. Mitwirkungstatbestände	241
4.2.2.8.1. Schädliche Mitwirkung	241
4.2.2.8.2. Bedenken gegen die Tatbestände der schädlichen Mitwirkung	243
4.2.2.9. Probleme bei der Auslagerung von Geschäftstätigkeiten (Outsourcing).....	244
4.2.2.9.1. Qualifikation des Outsourcing unter § 8 Abs. 1 ASiG	244
4.2.2.9.2. Implikationen des BFH-Urteils vom 13.10.2010 in Fällen des Outsourcing.....	245
4.2.2.9.2.1. Vorbemerkungen	245
4.2.2.9.2.2. Substanzerfordernis des in kaufmännischer Weise engerichteten Geschäftsbetriebs.....	246
4.2.2.9.2.3. Tätigkeitszurechnung	246
4.2.2.9.2.4. Eigene Personalausstattung	248
4.2.2.9.3. Weitere praxisrelevante Probleme bei der Auslagerung von Geschäftstätigkeiten	248
4.2.2.9.3.1. Lohn- und Auftragsfertigung	248
4.2.2.9.3.2. Grenzen des Outsourcing - Schädliche Mitwirkung von Konzerngesellschaften.....	250
4.2.2.9.3.2.1. Selbstständige Erbringung der Handels- und Dienstleistungstätigkeit ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters oder einer ihm nahestehenden Person.....	250
4.2.2.9.3.2.2. Mitarbeiterentsendung	252
4.2.2.9.3.2.3. Ungeregelte Sonderfälle	253
4.2.3. Ökonomische Beurteilung des § 8 Abs. 1 ASiG.....	254
4.3. Gegenbeweismöglichkeit des § 8 Abs. 2 ASiG	256
4.3.1. Europarechtliche Bedenken des § 8 Abs. 2 ASiG	256
4.3.1.1. Unbestimmtheit der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit.....	256

4.3.1.2.	Ausübung der Kernfunktion	258
4.3.1.3.	Nachweispflicht des § 8 Abs. 2 AStG	260
4.3.1.4.	Substanzerfordernis: Ausübung einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft	260
4.3.1.5.	Ausschluss der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter	263
4.3.2.	Ökonomische Beurteilung des § 8 Abs. 2 AStG	264
4.4.	Niedrigbesteuerung § 8 Abs. 3 AStG	266
4.4.1.	Allgemeines	266
4.4.2.	Europarechtliche Bedenken gegen die Niedrigbesteuerung des § 8 Abs. 3 AStG	267
4.4.3.	Spezielle Problemfelder der Niedrigbesteuerung des § 8 Abs. 3 AStG	269
4.4.3.1.	Aktualisierungsnotwendigkeit der Niedrigteuerschwelle	269
4.4.3.2.	Straf- oder Übermaßbesteuerung	271
4.4.3.3.	Fälle des § 8 Abs. 3 S. 2 AStG	272
4.4.4.	Ökonomische Beurteilung des § 8 Abs. 3 AStG	275
5.	REFORMVORSCHLAG – HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG DE LEGE FERENDA	277
5.1.	Aktivitätskatalog § 8 Abs. 1 AStG	277
5.2.	Gegenbeweismöglichkeit § 8 Abs. 2 AStG	281
5.3.	Niedrigbesteuerung § 8 Abs. 3 AStG	284
6.	THESENFÖRMIGE ZUSAMMENFASSUNG	287