BESTEUERUNG INTERNATIONALER UNTERNEHMEN

FESTSCHRIFT FÜR

DIETER ENDRES

ZUM 60. GEBURTSTAG

Herausgegeben von
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Dr. Arne Schnitger
Prof. Dr. Christoph Spengel

2016

C.H.BECK

www.beck.de

ISBN 978 3 406 69707 4

© 2016 Verlag C.H.Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Beltz Bad Langensalza GmbH
Neustädter Straße 1–4, 99947 Bad Langensalza
Satz: Meta Systems Publishing & Printservices GmbH, Wustermark
Umschlaggestaltung: Druckerei C.H.Beck Nördlingen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigen Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

JÜRGEN LÜDICKE

Niedrige Besteuerung

I. Einführung

Als *Dieter Endres* und der *Verfasser* dieser Zeilen vor 30 Jahren nahezu zeitgleich ihre berufliche Tätigkeit bei derselben „Big 8"-Gesellschaft aufgenommen (und über die gesamte Zeit in vertrauensvoller Zusammenarbeit fortgesetzt) haben, war die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bereits in einem „jugendlichen" Alter. Die schon bald nach ihrer Einführung im Jahr 1972 erkannten Kinderkrankheiten waren jedoch noch nicht geheilt. Viele von ihnen sind im Grunde mittlerweile als chronisch zu bezeichnen. Die mit der Ersetzung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens durch die Beteiligungsertragsbefreiung und das Halb-/Teileinkünfteverfahren einhergegangenen Änderungen haben eher zusätzliche Probleme hinzugefügt als altbekannte Fragestellungen gelöst.

Nunmehr steht aufgrund des BEPS-Projektes eine Überarbeitung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Ziel an, sie zu modernisieren und an die Empfehlungen des endgültigen Reports zu Action 3 anzupassen.[1] Der Report „Designing Effective Controlled Foreign Company Rules" (im Folgenden als CFC Report bezeichnet) enthält zwar keine Mindeststandards, aber *best practices*,[2] welche sich ausdrücklich auch an Staaten richten, die bereits CFC rules haben.[3]

Der nachfolgende Beitrag zu Ehren des *Jubilars* befasst sich mit Fragen rund um eine niedrige Besteuerung im Ausland. Von einer „niedrigen Besteuerung" machen die deutschen Vorschriften in den Eingangsworten des § 8 Abs. 1 AStG sowie der Definition dieses Ausdrucks in § 8 Abs. 3 AStG die Hinzurechnungsbesteuerung abhängig. Der CFC Report stellt für die Bestimmung einer „niedrigen" Besteuerung eine ganze Reihe von Möglichkeiten vor. Die deutsche Lösung eines gesetzlich festgelegten Prozentsatzes (25 %) wird im CFC Report ausdrücklich erwähnt,[4] freilich ohne die für ein wirkliches Verständnis der Regelung durch internationale Leser wohl notwendige Information, dass die damit bezeichnete Grenze für „niedrige" Besteuerung jedenfalls höher ist als die im Inland geltende Mindestbelastung von 15,825 % oder – unter Einbeziehung der Gewerbesteuer – allenfalls 22,825 %.[5] Auch die nachfolgend kurz erörterte europarechtliche Problematik einer „zu hoch" angesetzten Niedrigsteuergrenze findet im Rahmen der europarechtlichen Erwägungen des CFC Reports keine Erwähnung.[6]

Bestimmt das Gesetz eine Grenze für die niedrige Besteuerung, stellt sich die Frage, nach welchem Maßstab der maßgebende ausländische Steuersatz ermittelt werden soll. Hier liegt in der Besteuerungspraxis wohl das größte Problem, wenn nicht schlicht – aber legisla-

---

[1] OECD (2015), Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (im Folgenden: OECD/G20 BEPS – Action 3 Final Report).

[2] OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Tz. 11, 18.

[3] OECD/G20 BEPS – Action 3 Final Report Rz. 2.

[4] Vgl. OECD/G20 BEPS – Action 3 Final Report Rz. 64.

[5] KSt 15 % zzgl. SolZ 0,825 % zzgl. GewSt 7 %.

[6] Vgl. das Kapitel „CFC rules within the European Union", OECD/G20 BEPS – Action 3 Final Report Rz. 19 ff.

torisch kaum empfehlenswert und im AStG auch nicht erfolgt – auf den ausländischen Nominalsatz abgestellt wird. Die schon oft diskutierten Probleme, die sich bei abweichender Bemessungsgrundlage im In- und Ausland ergeben, sollen hier nicht behandelt werden. Es geht vielmehr allein um die Frage, wann im In- und Ausland übereinstimmend ermittelte Einkünfte einer „niedrigen" Steuerbelastung unterliegen. Die Beantwortung dieser Frage wird immer dann schwierig, wenn im Ausland kein einheitlicher Steuersatz auf sämtliche Einkünfte angewendet wird. Letzteres kann etwa auf punktuelle Steuervergünstigungen, Eingangsfreibeträge oder Stufentarife zurückzuführen sein, wie sie bei der Einkommensteuer (Fälle des § 20 Abs. 2 AStG) üblich, aber auch im Bereich der Körperschaftsteuer keineswegs ausgeschlossen sind.[7]

Abschließend wird der Blick auf ausgewählte, mit der Anrechnung der „niedrigen" ausländischen Steuer zusammenhängende Fragen geworfen.

II. Sinn und Zweck des Merkmals der niedrigen Besteuerung für die Hinzurechnungsbesteuerung

Mit dem Tatbestandsmerkmal einer niedrigen Besteuerung wird im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ein gesetzgeberischer Zweck verfolgt. An diesem muss sich die konkrete Regelung messen lassen. Darüber hinaus ist er bei der Auslegung der gesetzlichen Vorschriften im Rahmen des Auslegungskanons zu berücksichtigen.

Die amtliche Begründung des AStG führt hierzu aus:

„Die von der Benutzung der Rechtsform einer selbständigen ausländischen Gesellschaft ausgehende Abschirmwirkung gegen die deutsche Besteuerung ist entscheidende Ursache und Voraussetzung für die Erzielung von Steuervorteilen durch den Einsatz sogenannter „Basisgesellschaften", die von Inländern an Orten, wo solche Gesellschaften ***allgemein oder speziell*** *steuerlich begünstigt sind, als Träger von Einkommen und Vermögen aus aller Welt gegründet werden."*[8]

Die gesetzgeberische Vorstellung ging ganz offenkundig davon aus, dass nicht die Verlagerung von (passiven) Erträgen in eine ausländische Kapitalgesellschaft als solche eine Abwehrmaßnahme rechtfertigt, sondern nur die damit bewirkte Erzielung von Steuervorteilen durch eine allgemeine oder spezielle steuerliche Begünstigung. Dabei meint diese Begünstigung, wie sich aus dem Zusammenhang ergibt, nicht etwa eine Begünstigung der fraglichen passiven Einkünfte gegenüber einer wie auch immer gearteten „Normalbesteuerung" in dem ausländischen Staat, sondern eine Begünstigung gegenüber der inländischen Besteuerung bei unterstelltem Erzielen der Einkünfte im Inland. Nach der ursprünglichen Gesetzesfassung musste die Begünstigung durchaus nennenswert sein, lag die Grenze zur Niedrigbesteuerung mit 30 %[9] doch erheblich unter dem damaligen KSt-Satz von nominal 51 %.[10] Durch die wiederholte Absenkung des KSt-Satzes[11] für thesaurierte Gewinne bis auf 40 %[12] sank die erzielbare Begünstigung, welche die Hinzurechnungsbesteuerung zu beseitigen sucht; sie war indessen noch vorhanden.

---

[7] Vgl. nur den niederländischen Körperschaftsteuertarif; dazu unten im Text bei Fn. 86.

[8] BT-Drs. VI/2883, 19 (Rz. 28), Hervorhebung nur hier.

[9] § 8 Abs. 3 AStG in der bis 31.12.2000 geltenden Fassung vor dem StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433).

[10] § 19 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1968 (BGBl. I 1969, 1869); unter dem Anrechnungsverfahren galt seit 1977 zunächst ein Thesaurierungssatz von 56 % (§ 23 Abs. 1 und 8 KStG 1977, BGBl. I 1976, 2597).

[11] Auf eine ggf. höhere Belastung von einkommensteuerpflichtigen Hinzurechnungsverpflichteten kommt es nicht an, weil die „Verlagerung" in eine inländische Körperschaft sanktionslos bleibt.

[12] § 23 Abs. 1 KStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402).

Mit der Absenkung des inländischen KSt-Satzes auf 25 % im Zuge der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens im Jahr 2001 drohte Deutschland selbst quasi zum Niedrigsteuerland zu werden. Dies verhinderte der Gesetzgeber punktgenau durch die gleichzeitige Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf „weniger als 25 %". Die amtliche Begründung erläutert recht lapidar:

„Damit erfolgt eine Angleichung an den im internationalen Vergleich besonders günstigen deutschen Körperschaftsteuersatz."[13]

Im Ergebnis konnte fortan jeglicher noch so kleine Steuersatzvorteil eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen.

Nach der Gesetzesbegründung ist dies im Zusammenhang mit der Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren und die Beteiligungsertragsbefreiung zu sehen. Während das Anrechnungsverfahren bekanntlich eine Investition in ausländische Kapitalgesellschaften gegenüber einer Inlandsinvestition benachteiligte,[14] wurden nach dem Systemwechsel ausländische und inländische Dividenden grundsätzlich gleich behandelt. Hierdurch wollte der Gesetzgeber ausdrücklich den internationalen und EU-rechtlichen[15] Anforderungen an ein modernes Körperschaftsteuersystem Rechnung tragen.[16] Die unter dem neuen System vorausgesetzte Vorbelastung aller Dividenden mit Körperschaftsteuer – und zwar im Grundsatz in etwa in Höhe der deutschen Steuerbelastung – sollte nunmehr für Auslandsdividenden durch die Hinzurechnungsbesteuerung sichergestellt werden. Denn ein Belastungsgefälle zugunsten ausländischer Dividenden hätte einen „Anreiz zu Steuergestaltungen bieten und letztlich zu Nachteilen für den Investitionsstandort Deutschland führen"[17] können.

Bemerkenswerterweise ist das Ergebnis des gesetzlichen Regelungsgefüges jedoch keineswegs die durchgängige Sicherstellung einer „ausreichenden" steuerlichen Vorbelastung von tatsächlich begünstigt besteuerten Auslandsdividenden. Denn ein solches Ergebnis würde zunächst die Besteuerung der passiven ausländischen Gewinne mit dem inländischen KSt-Satz und erst später die Besteuerung einer vom Anteilseigner tatsächlich erzielten Dividende unter Berücksichtigung von Beteiligungsertragsbefreiung bzw. Halb-/Teileinkünfteverfahren[18] erfordern.[19] Die Hinzurechnungsbesteuerung führt indessen zur Besteuerung der Zwischengewinne beim inländischen Anteilseigner der Zwischengesellschaft.

Ist dieser Anteilseigner einkommensteuerpflichtig, unterliegen die Zwischengewinne bei ihm seiner individuellen Einkommensteuerbelastung. Aus diesem Grunde war es folgerichtig, dass noch im Jahr 2001 durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz[20] die spätere Ausschüttung solcher Gewinne durch Einführung des § 3 Nr. 41 EStG – ebenso wie deren mittelbare Realisierung durch die Veräußerung der Beteiligung – steuerfrei gestellt wurde. Bei natürlichen Personen kommt es unter der Voraussetzung „rechtzeitiger"

---

13 BT-Drs. 14/2683, 133 (zu § 8 AStG).

14 Vgl. zu den europarechtlichen Aspekten EuGH 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen und EuGH 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke I.

15 Notabene den schon damals erkannten europarechtlichen Anforderungen, die im EuGH-Verfahren Meilicke I daher an sich auch nicht wirklich überraschen konnten; vgl. aber gegenteilige Auffassung der Bundesregierung, (teilweise) wiedergegeben in den Schlussanträgen des Generalanwalts Tizzano v. 10.11.2005, Tz. 14 sowie Tz. 25 f.

16 Vgl. BT-Drs. 14/2683, 120 (zu Artikel 3 (Körperschaftsteuergesetz)).

17 BT-Drs. 14/2683, 120 (zu Artikel 3 (Körperschaftsteuergesetz)).

18 Der infolge der Siebenjahresfrist problematischen Regelung des § 3 Nr. 41 EStG bedürfte es bei folgerichtiger Umsetzung dieser Konzeption nicht.

19 Vgl. zur abweichenden gesetzlichen Lösung umfassend *Schönfeld* Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 2005, 115 ff.

20 UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858).

Ausschüttung[21] also gar nicht zur Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf solche Gewinne.

Lediglich in den Fällen der Beteiligung eines unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen an der Zwischengesellschaft werden die Gewinne infolge der Hinzurechnungsbesteuerung im Ergebnis mit Körperschaftsteuer[22] in Höhe des inländischen Steuersatzes belastet.

Im Hinblick auf das oben angeführte legislatorische Ziel, mögliche Nachteile für den Investitionsstandort Deutschland als Folge von Beteiligungsertragsbefreiung und Halb-/Teileinkünfteverfahren zu vermeiden, ist der Hinweis auf die Wirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung zumindest überraschend. Denn die Hinzurechnungsbesteuerung greift einerseits nur bei passiven Einkünften,[23] kann also gegen die „Verlagerung" von aktiven Einkünften ins niedrig besteuernde Ausland ohnehin nicht helfen. Andererseits greift die Hinzurechnungsbesteuerung selbst in den Fällen der Beteiligung von unbeschränkt Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Erzielung jener passiven Einkünfte nur, wenn die gesetzlichen Beteiligungserfordernisse wie etwa die sog. Inländerbeherrschung[24] ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfüllt sind. Ist das nicht der Fall, kommen auch Ausschüttungen von passiven Einkünften, die im Ausland nur niedrig besteuert wurden, in den Genuss von Halb-/Teileinkünfteverfahren und Beteiligungsertragsbefreiung.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der Abschaffung des Anrechnungsverfahrens der Hinzurechnungsbesteuerung zwar einen zusätzlichen Gesetzeszweck „überstülpen" wollte, dies aber in Wahrheit nicht geschehen ist.

III. Niedrigsteuergrenze von 25 % bei einem inländischen Körperschaftsteuersatz von 15 %

Anlässlich der Absenkung des inländischen KSt-Satzes von 25 % auf 15 % im Jahr 2008[25] hätte die dargestellte Genese der Niedrigsteuergrenze von 25 % auf den ersten Blick auch deren gleichlaufende Absenkung auf – höchstens noch – 15 % nahegelegt, wenn nicht gar erfordert.[26] Hiergegen wurde von der Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren indessen ins Feld geführt, dass inländische Gewinne neben der Belastung mit Körperschaftsteuer auch einer – in etwa gleich hohen – Belastung mit Gewerbesteuer unterlägen.[27] Die Nied-

---

21 Vgl. die Siebenjahresfrist in § 3 Nr. 41 EStG.

22 Auf die zwischen BFH-Rechtsprechung und Finanzverwaltung umstrittene Frage der zusätzlichen Belastung mit Gewerbesteuer – die jedenfalls nicht mit dem Gesichtspunkt der „ausreichenden" Vorbelastung mit KSt erklärt werden kann – ist an dieser Stelle nicht einzugehen; vgl. einerseits BFH 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049, und andererseits gleichlautende Erlasse der Länder 14.12.2015, BStBl. I 2015, 1090.

23 So ausdrücklich die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 14/2683, 120 (zu Artikel 3 (Körperschaftsteuergesetz)).

24 Vgl. im Einzelnen § 7 Abs. 1, ferner auch § 7 Abs. 6 AStG.

25 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

26 So die wohl nahezu einhellige Ansicht im Schrifttum, vgl. etwa Jacobs Internationale Unternehmensbesteuerung, 2016, 413; Kraft/*Kraft* AStG § 8 Rn. 852 f.; *Maack/Stöbener* IStR 2008, 461 ff.; Blümich/*Vogt* AStG § 8 Rn. 182; *Wassermeyer/Schönfeld* IStR 2008, 496 (497); FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 701.

27 Vgl. die Begründung zum JStG 2008 in BT-Drs. 16/6290, 91: „… Verringerung der nominalen Belastung bei Kapitalgesellschaften von rund 39 Prozent auf knapp unter 30 Prozent. Vor diesem Hintergrund ist es nicht gerechtfertigt, die Hinzurechnungsbesteuerung über das auf Grund der Rechtsprechung des EuGH Notwendige zurückzunehmen und die Niedrigsteuergrenze auf unter 25 Prozent abzusenken."

rigsteuergrenze von 25 % soll daher nach dieser Ansicht legislatorisch bis heute gerechtfertigt sein.

Dem ist nicht zu folgen, weil einige systematische Zusammenhänge durcheinandergebracht werden.

So ist in erster Linie darauf hinzuweisen, dass die in der ausländischen Gesellschaft erzielten passiven Einkünfte, wenn sie im Inland erzielt würden, keineswegs immer der Gewerbesteuer unterlägen.[28] Im Gegenteil: Erzielt eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person solche Einkünfte, werden sie vielfach den Überschusseinkunftsarten zuzurechnen sein. Dasselbe gilt auch für Körperschaftsteuerpflichtige, die nicht unter die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG fallen oder auf die die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG Anwendung findet. So gesehen ist es schon im Ausgangspunkt eher fernliegend, für die Frage einer zu sanktionierenden niedrigen Besteuerung die Gewerbesteuer überhaupt in den Blick zu nehmen.

Nun könnte man anführen, dass die „Verlagerung" der passiven Einkünfte in die ausländische Gesellschaft nicht mit der unmittelbaren Erzielung dieser Einkünfte durch die (potenziell) hinzurechnungssteuerpflichtige Person verglichen werden soll, sondern mit einer gedachten – und vom Gesetz ohne weiteres tolerierten – „Verlagerung" in eine andere, nämlich eine inländische Kapitalgesellschaft. Diese Überlegung könnte zu dem Schluss verleiten, dass mithin die „Normalbelastung" einer inländischen Kapitalgesellschaft zum Maßstab für die niedrige Besteuerung zu nehmen sei. Damit könnte zwar auch nicht die Niedrigsteuergrenze von 25 %, aber möglicherweise eine bei 22 % – oder allenfalls bei 22,825 % – anzusiedelnde Grenze[29] begründet werden.[30] Doch erweist sich auch das als voreilig. Denn eine inländische und damit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft erzielt zwar ausschließlich Einkünfte aus Gewerbetrieb, doch unterliegen diese Einkünfte nur insoweit der Gewerbesteuer, als sie in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. Richtigerweise muss aber eine ausländische Gesellschaft, welche die passiven Einkünfte im Ausland erzielt, mit einer inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft verglichen werden, welche solche Einkünfte ebenfalls im Ausland erzielt. Hat die inländische Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung im Inland, ist dafür zu unterstellen, dass sie eine ausländische Betriebsstätte unterhält, der die passiven Einkünfte jedenfalls für Zwecke der Abgrenzung nach dem GewStG zuzuordnen sind.[31] Vorstellbar ist aber auch, dass die inländische Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung im Ausland und im Inland außer ihrer Eintragung im Handelsregister gar nichts hat.[32] In beiden Fällen steht außer Frage, dass auf die von ihr erzielten passiven Einkünfte keine Gewerbesteuer anfällt.[33] Dennoch unterfallen die Einkünfte, auch wenn sie niedrig besteuert sind, nicht der Hinzurechnungsbesteuerung, denn dieselbe setzt nach § 7 Abs. 1 AStG eine Gesellschaft voraus, die „weder Geschäftsleitung noch Sitz" im Inland hat.

Wenn die Hinzurechnungsbesteuerung angesichts dieser Gegebenheiten und Zusammenhänge bei Einkünften, die in einer ausländischen Betriebsstätte erzielt werden und einer Steuerbelastung zwischen 15,825 % und 25 % unterliegen, nur im Falle ausländischer Gesellschaften, jedoch nicht im Falle inländischer Kapitalgesellschaften eingreift, ist dies legislatorisch ersichtlich nicht zu rechtfertigen.

---

28 Ebenso FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 701.

29 Vgl. auch FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 701.

30 Vgl. zur Ableitung der Steuersätze – mit oder ohne – SolZ oben Fn. 5.

31 Ebenso FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 701.

32 Vgl. zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit § 4a GmbHG, § 5 AktG.

33 Da dieses Ergebnis nicht auf der Anwendung eines DBA beruht, vermag auch § 20 Abs. 2 AStG hieran nichts zu ändern.

Es gibt nach alldem keinen Grund, bei der Bemessung der Niedrigsteuergrenze die Gewerbesteuer auch nur im Ansatz zu berücksichtigen.

Im Schrifttum werden gegen die Regelung durchgängig europarechtliche Bedenken angemeldet.[34] Da die Hinzurechnungsbesteuerung nicht von einer Beherrschung der ausländischen Zwischengesellschaft durch den Hinzurechnungsverpflichteten abhängt,[35] ist im Grundsatz die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV einschlägig.[36] Es ist zu bezweifeln, dass die mit dem in der Hinzurechnungsbesteuerung liegenden Steuernachteil[37] einhergehende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gerechtfertigt werden kann. Zwar hat der EuGH es in der Rs. *Cadbury Schweppes* mit Blick auf den Zweck der Niederlassungsfreiheit[38] für denkbar gehalten, dass eine nationale Vorschrift gerechtfertigt sein kann, „wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen".[39] Ob dies in gleicher Weise auch für eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit gelten kann, deren Ziel jedenfalls nicht „die gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft"[40] darstellt, erscheint zumindest zweifelhaft. Angesichts der oben dargestellten deutschen Rechtslage dürfte es indessen schon an der Geeignetheit der Maßnahme fehlen, sollte sie dieses oder ein vergleichbares Ziel verfolgen. Denn die zwar zu 15,825 % oder höher, aber unter 25 % besteuerten passiven Einkünfte unterliegen nur dann der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn sie von einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung *und* Sitz (§ 11 AO) im Ausland erzielt werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung knüpft überhaupt nicht an die Erzielung der fraglichen Einkünfte im Ausland und auch nicht allein an die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Ausland an. Entscheidendes Anknüpfungskriterium ist vielmehr – bei gegebener ausländischer Geschäftsleitung[41] – der Sitz im Ausland und damit das ausländische Gründungsstatut. Auslösendes Kriterium der Hinzurechnungsbesteuerung ist mit anderen Worten ihr satzungsmäßiger Sitz, der nach der Rechtsprechung des EuGH „dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen".[42] Dass eine derart ausgestaltete Benachteiligung von Gesellschaften allein aufgrund ihres ausländischen Gründungsstatuts gegenüber inländischen Gesellschaften unter sonst völlig gleichen Umständen durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt sein könnte, erscheint ausgeschlossen.[43] § 8 Abs. 2 AStG vermag daran nichts zu ändern, weil die Vorschrift nicht an der „Nationalität" der Gesellschaft, sondern an ihrer für die dargestellte Ungleichbehandlung völlig unerheblichen Substanz ansetzt.

---

[34] FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 701; Blümich/*Vogt* Vor. §§ 7–14 Rn. 71 ff.; *Pitzal* Nicht- und Niedrigbesteuerung in Vorschriften des nationalen Außensteuerrechts und des Abkommensrechts, 48 ff., 58 f.

[35] § 7 Abs. 1 AStG erfordert lediglich zusammengenommen eine Inländerbeherrschung, § 7 Abs. 6 S. 1 AStG lediglich eine Beteiligung von 1 %.

[36] Ob in innereuropäischen Fällen bei konkret vorliegender Beherrschungssituation des Hinzurechnungsverpflichteten die Niederlassungsfreiheit vorrangig anzuwenden ist, mag hier dahinstehen.

[37] Vgl. dazu EuGH 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Tz. 45.

[38] EuGH 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Tz. 52 ff.

[39] EuGH 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Tz. 51.

[40] EuGH 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, Tz. 53.

[41] Vgl. oben bei Fn. 32 zu inländischen – sog. doppelt ansässigen – Gesellschaften mit ausländischem Ort der Geschäftsleitung.

[42] EuGH 9.3.1999 – C-212/97 – Centros, Tz. 20.

[43] Ob in Drittstaatsfällen wegen der Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, etwas anderes gelten könnte, soll hier ebenso wenig wie die – zweifelhafte – Anwendung der Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV vertieft werden.

IV. Ermittlung der niedrigen ausländischen Steuerbelastung

1. BEPS Final Report Action 3: Controlled Foreign Companies

Für jedes System einer Hinzurechnungsbesteuerung stellt sich die Frage, wie bestimmt werden soll, ob die potenziell hinzurechnungssteuerpflichtigen Einkünfte niedrig besteuert sind. Der CFC Report führt eine Reihe von Möglichkeiten zur Lösung dieses Problems an.[44] Die Verwendung einer recht scherenschnittartig wirkenden verbindlichen sog. *black list* oder *white list* stand in Deutschland soweit ersichtlich – zu Recht – niemals ernstlich zur Diskussion.[45] Vielmehr fällt das deutsche System unter die sog. *tax rate exemption*, und zwar in der Form einer gesetzlich festgelegten absoluten Niedrigsteuergrenze. Die deutsche Regelung wird in dem CFC Report ausdrücklich als ein Beispiel hierfür benannt; freilich fehlt jeder Hinweis auf die oben erörterte Tatsache, dass diese „Niedrigsteuergrenze" weit oberhalb des deutschen KSt-Satzes liegt. Als Alternativlösung erwähnt der CFC Report die Bestimmung der Niedrigsteuergrenze als Prozentsatz des innerstaatlichen KSt-Satzes;[46] bei einem derartigen Verfahren wären die oben dargestellten „Verwerfungen" zwischen (nahezu) unveränderter Niedrigsteuergrenze und dem über die Jahrzehnte stark sinkenden KSt-Satz ausgeblieben. Hierzu merkt der CFC Report an: „Whichever approach is adopted, the benchmark should be meaningfully lower than the tax rate in the country applying the CFC rules."[47] Dem ist steuerpolitisch nichts hinzuzufügen.

Im Hinblick auf den maßgebenden ausländischen Steuersatz empfiehlt der CFC Report, nicht auf den nominalen, sondern auf den effektiven Steuersatz abzustellen, auch wenn dies verwaltungsaufwendiger ist.[48] Als typisch wird die Berechnung des Verhältnisses zwischen der tatsächlich gezahlten Steuer und den steuerpflichtigen Einkünften, welche nach Maßgabe der Regeln des Gesellschafterstaates oder nach Maßgabe eines internationalen Rechnungslegungsstandards (etwa IFRS) ermittelt wird, bezeichnet.[49] Der CFC Report räumt insofern unumwunden ein, dass die gesetzliche Bestimmung des Nenners, nämlich der zu berücksichtigenden Einkünfte, recht problematisch ist.[50] Um mit Blick auf das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung sinnvolle Ergebnisse zu erhalten, erscheint ein „enger" Ansatz, der im Extrem jeden Bestandteil der Einkünfte einzeln betrachtet, zweckmäßig. Hierdurch würden beispielsweise Steuervergünstigungen für bestimmte passive Einkünfte zielgenau erfasst, dies freilich um den Preis erheblichen Befolgungs- und Verwaltungsaufwandes. Alternativ werden die Ermittlung auf Gesellschaftsebene oder sogar unter Zusammenfassung aller Gruppengesellschaften und Betriebsstätten innerhalb desselben Staates anheimgestellt. Eine bestimmte Empfehlung spricht der CFC Report nicht aus.

---

[44] Sub 3.2.3, Tz. 61 ff.

[45] Die in den Anlagen 1 und 2 zu Tz. 8.3.2.2 AEAStG aufgezählten Gebiete dienen lediglich einer groben Orientierung. Sie werden zudem auch nicht jährlich fortgeschrieben und befinden sich auf dem Stand von 2003.

[46] Eine derartige prozentuale Lösung (weniger als 40 % des inländischen effektiven Steuersatzes) schlägt auch der am 28.1.2016 vorgestellte Entwurf der EU-Kommission für eine Anti-BEPS-Richtlinie in Art. 8 Abs. 1 lit. b vor – „Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes", COM(2016) 26 final, 2016/0011 (CNS).

[47] Sub 3.2.3, Tz. 64.

[48] Sub 3.2.3, Tz. 65.

[49] Sub 3.2.3, Tz. 66.

[50] Sub 3.2.3, Tz. 69 ff.

2. Abgrenzung der maßgebenden „Einkünfte" bei nicht-linearen Steuertarifen

Nach den deutschen Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung ist die Niedrigbesteuerung i. S. d. § 8 Abs. 3 AStG in der Weise zu ermitteln, dass die im Ausland tatsächlich erhobene[51] Steuer ins Verhältnis zu den (passiven) „Einkünfte[n] der ausländischen Gesellschaft" gesetzt wird.[52] Nach welchen Vorschriften diese Einkünfte zu ermitteln sind, lässt sich dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 AStG zwar nicht ausdrücklich entnehmen. Allerdings kann unter Berücksichtigung des Regelungsgehaltes des § 10 Abs. 3 S. 1 AStG gefolgert werden, dass die Einkünfteermittlungsvorschriften des deutschen Steuerrechts maßgeblich sind.[53] Die Sonderbestimmungen in § 10 Abs. 3 AStG sind nicht nur für die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags, sondern auch im Rahmen der Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung zu beachten.[54] Ebenfalls ohne Anhalt im Wortlaut dieser oder einer anderen Vorschrift lässt die Finanzverwaltung zu, dass in den Fällen einer ausländischen Gruppenbesteuerung eine Niedrigbesteuerung nicht allein deshalb angenommen wird, weil die fraglichen Einkünfte bei einer anderen Gesellschaft besteuert werden.[55]

Es ist nicht das Ziel dieses Beitrags, die Angemessenheit oder legislatorische Zweckmäßigkeit einzelner Details der Ermittlung der Einkünfte[56] zu diskutieren, welche der dargestellten Berechnung zugrunde zu legen sind. Im Folgenden soll vielmehr die Frage untersucht werden, ob der nach § 8 Abs. 3 AStG zu ermittelnde Steuersatz der sich für sämtliche Einkünfte[57] der ausländischen Gesellschaft rechnerisch ergebende Durchschnittssteuersatz ist oder ob und gegebenenfalls nach welchen Grundsätzen diese Einkünfte für Zwecke der Steuersatzberechnung weiter aufzuteilen, d.h. zu „sezieren" bzw. „atomisieren" sind.

Diese Fragestellung soll anhand der folgenden Fallgestaltungen verdeutlicht werden.

Beispiel 1:

Die ausländische Gesellschaft erzielt ausschließlich passive Einkünfte. Bei Einkünften bis zur Höhe von 100 beträgt der Steuersatz 15 %, liegen die Einkünfte darüber, beträgt der Steuersatz auf die gesamten Einkünfte 30 %.[58]

Beispiel 2:

Die ausländische Gesellschaft erzielt aktive Einkünfte von 700 und passive Einkünfte von 300. Der ausländische Regelsteuersatz beträgt 30 %. Für passive Einkünfte der von der Gesellschaft erzielten Art kommt ein Vorzugsteuersatz von 20 % zur Anwendung. Die ausländische Steuer auf die Einkünfte von 1.000 beträgt insgesamt 270, also im Durchschnitt 27 %.

---

51 Im Folgenden wird unterstellt, dass die tatsächlich erhobene Steuer der gesetzlich geschuldeten Steuer entspricht.

52 Vgl. Tz. 8.3.2.1 AEAStG.

53 So die wohl einhellige Meinung, vgl. BFH 28.9.1988 – I R 91/87, BStBl. II 1989, 13; BFH 3.5.2006 – I R 124/04, BStBl. II 2011, 547, Tz. 8.3.2.1. AEAStG mit Verweis auf Tz. 10.1.1.1.; Kraft/*Kraft* AStG § 8 Rn. 838.

54 Vgl. FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 709.

55 Vgl. Tz. 8.3.1.2 AEAStG; ebenso die h.M., vgl. statt aller FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 725. Zur Problematik abweichender Einkünftezurechnung und ausländischer Gruppenbesteuerung vgl. ausführlich *Schnitger* IStR 2012, 289.

56 Vgl. dazu bspw. FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 709 ff.

57 Hier unterstellt als diejenigen Einkünfte, die nach Maßgabe der im Text zuvor erwähnten Details ermittelt werden.

58 Beispiel nach *Quilitzsch/Gebhardt* IStR 2012, 161 (162): „linear-progressive Tarifstruktur". Der Tarifverlauf entspricht im Kern – vorbehaltlich des Härteausgleichs gem. § 19 Abs. 3 ErbStG – dem deutschen Erbschaftsteuertarif (Stufentarif in Form des sog. „Vollmengenstaffeltarifs").

Abwandlung zu Beispiel 2:
Der ausländische Steuersatz für die aktiven Einkünfte beträgt 20 %, die passiven Einkünfte unterliegen einer Besteuerung von 30 %. Die ausländische Steuer auf die Einkünfte von 1.000 beträgt insgesamt 230, also im Durchschnitt 23 %.

Beispiel 3:
Die ausländische Gesellschaft erzielt aktive Einkünfte von 600 und unterschiedliche passive Einkünfte von insgesamt 400. Der ausländische Regelsteuersatz beträgt 30 %. Lediglich für einen Teil der passiven Einkünfte in Höhe von 300 kommt ein Vorzugsteuersatz von 20 % zur Anwendung. Die ausländische Steuer auf die Einkünfte von 1.000 beträgt insgesamt 270, also im Durchschnitt 27 %. Der Durchschnittssteuersatz für sämtliche passiven Einkünfte beträgt lediglich 22,5 %.[59]

Beispiel 4:
Die ausländische Gesellschaft erzielt aktive Einkünfte von 100 und passive Einkünfte von 900. Der ausländische Regelsteuersatz beträgt 26 %. Allerdings werden die ersten 200 nur mit 20 % besteuert.[60] Die ausländische Steuer auf die Einkünfte von 1.000 beträgt insgesamt 248, also im Durchschnitt 24,8 %.[61]

Abwandlung zu Beispiel 4:
Die ausländische Gesellschaft erzielt wiederum aktive Einkünfte von 100, jedoch passive Einkünfte von 1.100. Die ausländische Steuer auf die Einkünfte von 1.200 beträgt insgesamt 300, also im Durchschnitt exakt 25,0 %.[62]

Die Beispiele verdeutlichen, dass die Berechnung des ausländischen Steuersatzes auf die allein für eine Hinzurechnung in Betracht kommenden passiven Einkünfte immer dann zu Schwierigkeiten führt, wenn die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte nicht insgesamt einem einheitlichen Steuersatz unterliegen. Gründe hierfür können die in den Beispielen angenommenen Vorzugssätze für einen Teil der Einkünfte (Beispiele 2 und 3), tarifliche Eingangsstufen (Beispiel 4) oder Freibeträge sowie – bei Körperschaften allerdings ungewöhnlich – ein progressiver Tarif sein. In derartigen Fällen geht die vorrangige Frage dahin, bis zu welchem Grad die Einkünfte der Gesellschaft für die Ermittlung ihrer Steuerbelastung aufgeteilt werden können oder müssen. Im Falle von tariflichen Eingangsstufen oder Freibeträgen ist darüber hinaus zu fragen, auf welche Einkünfte die *allgemein*, also für alle Einkünfte, geltende Vergünstigung für die Belastungsrechnung zu beziehen ist.

Neben den genannten, sich auf das *tatbestandliche* Vorliegen einer Niedrigbesteuerung beziehenden Problemen ist auf Seiten der *Rechtsfolge* zu fragen, welche Auswirkungen nicht-lineare Steuertarife für die Anrechnung der „niedrigen" ausländischen Steuer haben können.[63]

Der CFC Report weist auf diese für die gesetzliche Ausgestaltung von CFC Rules nicht ganz trivialen Fragen nicht einmal hin, sondern beschränkt sich auf kurze Erwägungen zur Berücksichtigung von Verlustabzügen und *timing differences*.[64]

3. Separierung „bestimmter" Einkünfte

Die deutsche Rechtslage ist durch eine gewisse Kargheit der gesetzlichen Regelung gekennzeichnet. In § 8 Abs. 3 AStG ist in Bezug auf die hier interessierenden Fragen ledig-

---

[59] Berechnung: (100 x 30 % + 300 x 20 %) / 400 = 90 / 400 = 22,5 %.

[60] Dies entspricht seit dem VZ 2011 der Situation in den Niederlanden, wobei der dortige Regelsteuersatz nur 25 % beträgt; vgl. dazu *Schnitger* IStR 2011, 328.

[61] Berechnung: (200 x 20 % + 800 x 26 %) / 1.000 = 248 / 1.000 = 24,8 %.

[62] Berechnung: (200 x 20 % + 1.000 x 26 %) / 1.200 = 300 / 1.200 = 25,0 %.

[63] Hierzu sub V.

[64] Sub 3.2.3, Tz. 69, insb. Fn. 8.

lich geregelt, dass eine niedrige Besteuerung i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG vorliegt, „wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht."[65] § 10 Abs. 3 AStG enthält zwar Detailbestimmungen zur Ermittlung der Zwischeneinkünfte, stellt aber keinen Bezug zur Höhe der im Ausland erhobenen Steuer her.

Die Finanzverwaltung vertritt zu Recht die Auffassung, dass eine sich im Rahmen der Belastungsberechnung ergebende Niedrigbesteuerung außer Betracht bleibt, soweit sie auf sog. *timing differences*[66] oder darauf beruht, dass Verluste desselben[67] oder anderer Jahre im Wege des Verlustabzugs, -vortrags oder -rücktrags[68] berücksichtigt worden sind. Zu den übrigen hier zu erörternden Fragen findet sich im Anwendungserlass zum AStG nur die Bestimmung, dass bei einer ausländischen Gesellschaft, die sog. gemischte, also aktive und passive Einkünfte erzielt, die auf die passiven Einkünfte entfallenden Steuern „durch Aufteilung der Steuern" wie folgt zu ermitteln seien:

„1. Sind im Ausland ***bestimmte*** *Einkünfte freigestellt, begünstigt oder erhöht besteuert worden, so ist hinsichtlich dieser Einkünfte die ausländische Steuer mit dem Betrag anzusetzen, der unter Berücksichtigung dieser Vorteile/Nachteile tatsächlich auf sie entfällt.*

2. Für die verbleibenden Einkünfte ist die Reststeuer anteilig zu berücksichtigen.

Bei der Aufteilung sind die Einkünfte aus aktiver Tätigkeit und aus passivem Erwerb in der Höhe zu berücksichtigen, in der sie der Besteuerung im Ausland zugrunde liegen."[69]

Nach Nr. 1 sind Abweichungen von der „Normalbesteuerung" durch Freistellung oder niedrigere oder höhere Besteuerung „bestimmter" aktiver oder passiver Einkünfte ausschließlich bei den jeweiligen Einkünften zu berücksichtigen. Einkünfte, die nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts in dieser Weise „abweichend" besteuert werden, sollen mit anderen Worten gesondert betrachtet werden. Ein Ausgleich ihrer niedrigen oder hohen Belastung mit der Belastung anderer Einkünfte unterbleibt. Bestehen nach ausländischem Steuerrecht für unterschiedliche Einkünfte unterschiedliche Begünstigungen oder Benachteiligungen, müssen folgerichtig die jeweils betroffenen Einkünfte gesondert betrachtet werden. Der Umfang der von einer gesonderten Betrachtung erfassten Einkünfte ist mithin davon abhängig, wie das ausländische Steuerrecht die Begünstigungen oder Benachteiligungen abgrenzt. Unerheblich ist es hingegen, ob die so abgegrenzten Einkünfte nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts abgrenzbar sind, etwa als aktive oder als passive Einkünfte oder als aktive Einkünfte verschiedener Nummern und Buchstaben i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG. Eine solche Abgrenzung nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts würde dem – in § 8 Abs. 3 S. 1 AStG zumindest ansatzweise zum Ausdruck kommenden – Gedanken, punktuelle Niedrigbesteuerung im Ausland zum Anlass für eine Hinzurechnungsbesteuerung zu nehmen, nicht entsprechen.[70]

Das obige Beispiel 1 ist so zu lösen, dass es auf den tatsächlich angewandten Steuersatz ankommt. Dieser entspricht bei linear progressivem Tarifverlauf (Vollmengenstaffeltarif) dem Durchschnittssteuersatz.[71] Es ist kein Grund ersichtlich, bei Einkünften, die tatsächlich unterhalb der unteren Tarifstufengrenze liegen und daher niedrig besteuert sind, den höheren Tarif

---

65 Zum Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen im Einzelnen auch *Schönfeld* IStR 2009, 301.

66 Tz. 8.3.1.1. AEAStG.

67 Insoweit müsste richtigerweise auch vom Verlustausgleich die Rede sein.

68 Tz. 8.3.2.5. AEAStG.

69 Tz. 8.3.3 AEAStG, Hervorhebung in Nr. 1 nur hier.

70 Ähnlich in etwas anderem Zusammenhang auch *Schönfeld* IStR 2009, 301 (303 f.); FWBS/*Wassermeyer/Schönfeld* AStG § 8 Rn. 723.

71 Anderes mag im Fall eines Härteausgleichs (entsprechend § 19 Abs. 3 ErbStG) gelten.

in die Betrachtung einzubeziehen. Ebenso ist der niedrige Steuersatz der unteren Tarifstufe unerheblich, wenn die Einkünfte darüber liegen und insgesamt nach dem höheren Tarif besteuert werden.

Das obige Beispiel 2 ist richtigerweise so zu lösen, dass die Vorzugsbesteuerung der – annahmegemäß nach ausländischem wie inländischem Steuerrecht identisch abzugrenzenden – passiven Einkünfte nur für deren Belastung zu berücksichtigen ist. Sie sind trotz des Durchschnittssteuersatzes von 27 % niedrig besteuert.

In der Abwandlung zu Beispiel 2 sind die aktiven und die passiven Einkünfte ebenfalls getrennt zu betrachten. Dies lässt sich auch mit dem Rechtsgedanken des § 8 Abs. 3 S. 1 AStG begründen, wonach ein „Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen" nicht zu einer Niedrigbesteuerung (isoliert betrachtet) hochbesteuerter passiver Einkünfte führen darf.

In Beispiel 3 ist die unterschiedliche Besteuerung verschiedener passiver Einkünfte bei der Berechnung ihrer Belastung jeweils gesondert zu berücksichtigen.[72] Daher sind die passiven Einkünfte trotz ihrer durchschnittlichen Belastung mit 22,5 % nicht insgesamt niedrig besteuert; nur die im Ausland mit 20 % besteuerten Einkünfte in Höhe von 300 sind niedrig besteuert.

4. Allgemein anwendbare nicht-lineare Tarifverläufe

Problematischer und nicht durch eindeutige Zuordnung ausländischer Abweichungen von der Regelbesteuerung zu *bestimmten* Einkünften lösbar sind diejenigen Fallgestaltungen, in denen im Ausland zwar Abweichungen von der Regelbesteuerung zur Anwendung kommen, diese aber allgemein für *sämtliche* Einkünfte gelten. Die Abweichungen haben dann im Durchschnitt eine Ermäßigung oder Erhöhung der prozentualen ausländischen Steuerbelastung zur Folge. Wenn infolge einer solchen Abweichung im Durchschnitt die Niedrigsteuergrenze unterschritten oder überschritten wird, stellt sich die Frage, ob damit im Ergebnis *alle* Einkünfte entweder niedrig oder hoch besteuert sind. Falls diese Frage zu verneinen ist – wenn also mit anderen Worten ein Freibetrag oder ein nur für einen bestimmten Betrag der Einkünfte geltender abweichender Steuersatz nicht zu einer Durchschnittsbetrachtung führt – ist auch die Folgefrage zu beantworten, ob der abweichend besteuerte Betrag anteilig auf aktive und passive Einkünfte zu verteilen oder bei einer Art von Einkünften vorrangig zu berücksichtigen ist.

Die Finanzverwaltung scheint die Auffassung zu vertreten, dass für die hier in Frage stehenden „unspezifizierten" Freibeträge und Abweichungen vom Regelsteuersatz eine Durchschnittsbetrachtung anzustellen sei. Anders kann die oben zitierte Anordnung in Tz. 8.3.3 Nr. 2 AEAStG, wonach „[f]ür die verbleibenden Einkünfte … die Reststeuer anteilig zu berücksichtigen" ist, nicht verstanden werden.[73]

Im Beispiel 4 bedeutet dies, dass *alle* Einkünfte der ausländischen Gesellschaft niedrig besteuert sind, mithin sämtliche passiven Einkünfte von 900 im Grundsatz eine Hinzurechnungsbesteuerung auszulösen geeignet sind.

In der Abwandlung zu Beispiel 4 besteht im Durchschnitt eine Belastung von exakt 25,0 %, weswegen die Hinzurechnungsbesteuerung insgesamt nicht aktiviert werden kann.

Die Wirkungen der Auffassung der Finanzverwaltung sind vom Umfang hoch besteuerter Einkünfte und damit letztlich von zufälligen Umständen abhängig, wie das vorstehende

---

72 A.A. *Lenz/Heinsen* IStR 2003, 793 (794); wie hier Strunk/Kaminski/Köhler/*Lehfeldt* AStG § 8 Rn. 190, und Haase/*Reiche* AStG § 8 Rn. 198 (beide mit zweifelhaftem Verweis auf eine angeblich abweichende Ansicht der FinVerw in Tz. 8.3.3 AEAStG).

73 So auch Haase/*Reiche* AStG § 8 Rn. 197; *Schnitger* IStR 2011, 328.

Beispiel nebst Abwandlung verdeutlicht. Dennoch dürfte diese Auffassung mit dem kargen Wortlaut des § 8 Abs. 3 S. 1 AStG vereinbar sein. Zwingend erscheint sie allerdings nicht. Die Vorschrift redet von „Einkünfte[n] der ausländischen Gesellschaft", ohne dieselben näher zu spezifizieren. Man könnte den Ausdruck wegen der Bezugnahme auf Absatz 1 der Vorschrift im ersten Satzteil auf die dort angesprochenen, nicht vom Aktivitätskatalog erfassten, mithin passiven Einkünfte verengen. Damit würde das hier behandelte Problem jedoch nicht gelöst, denn die Frage der Durchschnittsberechnung stellt sich nicht nur im Verhältnis zwischen passiven und aktiven Einkünften, sondern auch im Verhältnis passiver Einkünfte untereinander, sofern dieselben insgesamt höher sind als der Betrag der im Ausland abweichend vom Regelsteuersatz besteuerten Einkünfte.

So würden sich im Beispiel 4 und in der Abwandlung dieselben Fragen zum Umfang der niedrig besteuerten Einkünfte stellen, wenn die dort vorhandenen aktiven Einkünfte von 100 ebenfalls passive Einkünfte wären.

Richtigerweise ist normspezifisch zu fragen, was mit der Qualifizierung von Einkünften als niedrig besteuert erreicht werden soll. Es geht, wie die oben dargestellte Gesetzeshistorie und -begründung deutlich zeigen, um die Bekämpfung der letztlich als missbräuchlich gewerteten „Verlagerung" passiver Einkünfte in ein niedrig besteuerndes Ausland. Dabei kommt es jedoch nicht darauf an, ob in dem fraglichen Staat allgemein ein niedriges Steuerniveau herrscht, sondern ob gerade die passiven Einkünfte niedrig besteuert sind, beispielsweise infolge gezielt eingesetzter Vorzugsbesteuerung für solche Einkünfte.[74] Aus diesem Grunde ist es richtig, eine ausländische Niedrigbesteuerung *bestimmter* Einkünfte nur diesen Einkünften zuzuordnen und sie gegebenenfalls ungeachtet der Steuerbelastung aller übrigen Einkünfte der Gesellschaft als niedrig besteuert zu behandeln.[75] Der Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung erfordert es aber in gleicher Weise, eine zwar nicht ausschließlich für *bestimmte* Einkünfte, sondern *allgemein* gewährte, aber betragsmäßig begrenzte, also nur für Einkünfte bis zu einem gewissen Betrag anwendbare Niedrigbesteuerung in ihrer Wirkung auf Einkünfte bis zu eben diesem Betrag zu beschränken. Gewährt der ausländische Staat etwa einen (Eingangs-)Freibetrag in einer bestimmten Höhe, sind Einkünfte bis zu dieser Höhe gar nicht und damit niedrig besteuert. Alle darüber hinaus von der Gesellschaft erzielten – und damit potenziell ins Ausland „verlagerten" – Einkünfte profitieren indessen nicht von diesem Freibetrag. Sind sie tariflich oberhalb der Niedrigsteuergrenze, also hoch besteuert, verbietet der Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung es, eine auch vom Wortlaut des § 8 Abs. 1 AStG keineswegs geforderte Durchschnittsbetrachtung der Steuerbelastung anzustellen. Eine „Verlagerung" von Einkünften, die zu deren Hochbesteuerung führt, rechtfertigt keine Sanktion mittels Hinzurechnungsbesteuerung im Inland.

Für obiges Beispiel 4 und für dessen Abwandlung bedeutet dies, dass Einkünfte in Höhe von 200 (mit 20 %) niedrig und die übrigen Einkünfte hoch besteuert sind. Die – zufällige – Durchschnittsbelastung aller Einkünfte der Gesellschaft von 24,8 % bzw. 25,0 % ist hierfür richtigerweise unerheblich. Das Beispiel zeigt zugleich, dass die hier vertretene, am Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung ausgerichtete Auffassung vorteilhaft oder nachteilig sein kann. Einerseits verhindert sie, dass niedrig besteuerte Einkünfte durch Zusammentreffen mit hoch besteuerten Einkünften aus der Niedrigbesteuerung „herausgezogen" werden (Abwandlung Beispiel 4), was in der Sache nicht gerechtfertigt erscheint. Andererseits verhindert sie, dass tatsächlich hoch besteuerte Einkünfte in die Niedrigbesteuerung „hereingezogen" werden (Beispiel 4), was insbesondere für einkommensteuerpflichtige Hinzurechnungsverpflichtete erhebliche Mehrsteuern auslösen könnte.

---

[74] Vgl. schon oben bei Fn. 70.
[75] So Tz. 8.3.3 Nr. 1 AEAStG.

Die Aufteilung der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ist eine rein betragsmäßige (unabhängig von den „Quellen" der Einkünfte). Sie richtet sich nicht nach ausländischen oder inländischen Einkünftekategorien wie etwa den deutschen sieben – oder entsprechenden ausländischen – Einkunftsarten oder den unterschiedlichen aktiven Einkünften i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG. Ihren Grund und ihre Rechtfertigung findet die betragsmäßige Aufteilung in dem Gesetzeszweck, der Hinzurechnung zur „Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile"[76] lediglich Einkünfte zu unterwerfen, die „nur einer geringen Besteuerung unterliegen",[77] wobei sich eine niedrige Besteuerung „z. B. auf Grund von Steuerprivilegien"[78] ergeben kann.

Die betragsmäßige Aufteilung begegnet deshalb auch nicht den Bedenken, die im Anwendungsbereich von abkommensrechtlichen Subject-to-tax-Klauseln gegen die dort von der Finanzverwaltung vertretene „Atomisierung" von „Einkünften" geltend zu machen sind.[79] Bei diesen Klauseln geht es um die Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung von abkommensrechtlich definierten Einkünften, die der andere Vertragsstaat nach Maßgabe des Abkommens besteuern können soll, während Deutschland sie im Grundsatz freistellt. Handelt es sich bei diesen „Einkünften" um solche aus einer bestimmten Quelle im anderen Vertragsstaat, etwa aus einer dortigen Betriebsstätte oder aus einer dort ausgeübten unselbständigen Arbeit, rechtfertigt der Wortlaut der Subject-to-tax-Klauseln, sofern sie nicht – neuerdings – ausdrücklich auf Einkünfte „oder Teile davon" abstellen, bei im Übrigen übereinstimmender Bestimmung des Umfangs dieser abkommensrechtlichen „Einkünfte" durch beide Vertragsstaaten kein Herausbrechen einzelner Bestandteile dieser Einkünfte, nur weil der andere Staat sie nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht punktuell nicht besteuert.

Die in der deutschen Verhandlungsgrundlage vorgesehene Verwendung des Ausdrucks „Einkünfte oder Teile davon" würde zwar das beschriebene Wortlautproblem lösen. Abkommenspolitisch ist der vorgesehene Weg jedoch dennoch zu kritisieren, weil dadurch letztlich zufällige und damit willkürliche Ergebnisse bei punktuellem Besteuerungsverzicht des anderen Vertragsstaats eintreten können.[80] Namentlich bei ansonsten hoher Besteuerung der Einkunftsquelle im anderen Staat kann die abzulehnende „Atomisierung" durch eine Subject-to-tax-Klausel zu einer Mehrbelastung der an sich freigestellten Einkünfte gegenüber einer Anwendung der Anrechnungsmethode bezogen auf sämtliche „Teile der Einkünfte" aus derselben Einkunftsquelle führen.[81]

Im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung geht es demgegenüber nicht um abkommensmäßig mit dem anderen Staat festgelegte „Einkünfte" und deren steuerliche Behandlung in Deutschland. Es geht allein um die nur nach deutschem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilende Frage, ob und inwieweit Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft nach deutscher Rechtswertung niedrig besteuert sind. Dabei geht das Gesetz trotz Verwendung des Ausdrucks „Einkünfte" erkennbar und ohne weiteres davon aus, dass mit diesem Ausdruck jedenfalls nicht die „Einkünfte" der ausländischen Gesellschaft i. S. d. Definition in § 2 Abs. 2 EStG gemeint sein sollen. Dies ergibt sich sowohl aus der gesetzlichen Regelung in § 8 Abs. 1 AStG, welche gerade davon ausgeht, dass der Gewinn der ausländischen Gesellschaft (also ihre „Einkünfte") für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung aufzuteilen und rechtsfolgenmäßig unterschiedlich zu behandeln sein kann.

---

[76] BT-Drs. VI/2883, 19, Tz. 32.

[77] BT-Drs. VI/2883, 27, Tz. 91.

[78] BT-Drs. VI/2883, 28, Tz. 98.

[79] Vgl. *Lüdicke* IStR 2013, 721 (724); *Schönfeld* IStR 2013, 757; *Gebhardt/Reppel* IStR 2013, 760.

[80] Vgl. weiterführend *Lüdicke* IStR 2013, 721 (724 ff.).

[81] Vgl. auch die nachfolgenden Überlegungen zur Anrechnung „niedriger" ausländischer Steuern, sub V.

Dies ergibt sich aber auch aus der oben zitierten Gesetzesbegründung, die ausländische „Steuerprivilegien“[82] für einen Teil der „Einkünfte“ der ausländischen Gesellschaft in den Blick nimmt. Solche ausländischen Steuerprivilegien werden naturgemäß für einen nach Maßgabe des ausländischen und nicht des deutschen Steuerrechts abgegrenzten Teil der „Einkünfte“ der Gesellschaft gewährt. Es ist gerade die ausländische Besteuerung, welche gegebenenfalls die Hinzurechnungsbesteuerung aktiviert. Damit steht aber auch der Annahme einer niedrigen Besteuerung aufgrund ausländischer Niedrigbesteuerung, die lediglich betragsmäßig und nicht nach sachlichen Kriterien begrenzt ist, nichts im Wege.

5. *Gesetzeszweck und* pro rata-*Betrachtung*

Hält man die hier entwickelte Auffassung im Hinblick auf eine „atomisierende“ Betrachtungsweise für zutreffend, bleibt die Frage zu beantworten, ob beim Zusammentreffen passiver und aktiver Einkünfte, von denen lediglich ein Teilbetrag niedrig besteuert ist, vorrangig die passiven oder die aktiven Einkünfte oder beide Arten von Einkünften *pro rata* dem Teilbetrag der niedrig besteuerten Einkünfte zuzuordnen sind. Das Gesetz schweigt auch zu dieser Frage. In einer solchen Situation mag auf den ersten Blick eine Aufteilung *pro rata* naheliegen.[83] Gegen eine solche Lösung spricht jedoch, dass die Hinzurechnungsbesteuerung eine belastende Regelung zur Vermeidung als missbräuchlich angesehener Verlagerungen von Einkünften darstellt. Eine anteilige Zuordnung passiver Einkünfte zu dem niedrig besteuerten Betrag bedarf daher zumindest einer gesetzlichen Grundlage oder Rechtfertigung. Eine solche zu erkennen, fällt jedoch schwer. Denn einerseits ist das Ergebnis einer derartigen anteiligen Zuordnung naturgemäß ein zufälliges. Bei annahmegemäß gleich bleibender Höhe der passiven Einkünfte der Gesellschaft und gleich bleibendem Begünstigungsbetrag hängt der Umfang der als niedrig besteuert geltenden passiven Einkünfte von der Höhe der aktiven Einkünfte der Gesellschaft ab;[84] ein dem Gesetzeszweck entsprechender sachlicher Zusammenhang ist insoweit nicht zu erkennen. Andererseits spricht viel dafür, dass eine vom Gesetz missbilligte „Verlagerung“ passiver Einkünfte zum Zwecke ihrer niedrigen Besteuerung schon im Ansatz ausscheidet, wenn eine betragsmäßig begrenzte *allgemeine* Niedrigbesteuerung von der ausländischen Gesellschaft schon durch die von dieser erzielten aktiven Einkünfte ausgeschöpft wird. Das Erzielen dieser aktiven Einkünfte wird auch im Falle ihrer niedrigen Besteuerung von den §§ 7 ff. AStG nicht missbilligt.[85] Über diese somit unproblematische Niedrigbesteuerung der tatsächlich erzielten aktiven Einkünfte hinaus lässt sich aber mit Blick auf von der Gesellschaft *auch* erzielte passive Einkünfte kein missbilligter Vorteil mehr erzielen. Auch diese Überlegung spricht dafür, eine allgemeine ausländische Niedrigbesteuerung vorrangig den aktiven Einkünften der ausländischen Gesellschaft zuzuordnen.

Für die oben erwähnten Fälle einer niedrigen Besteuerung in den Niederlanden[86] aufgrund des Zusammentreffens eines Regelsteuersatzes von exakt 25 % mit einer Eingangszone von 200.000 EUR, für welche ein Steuersatz von 20 % zur Anwendung kommt, ist nach hier vertretener Auffassung bei Einkünften von mehr als 200.000 EUR lediglich ein Teilbetrag von 200.000 EUR niedrig besteuert. Erzielt die Gesellschaft mindestens in dieser Höhe aktive Einkünfte, liegen keine niedrig besteuerten passiven Einkünfte vor. Fehlt es jedoch an aktiven Einkünften, sind von den passiven Einkünften 200.000 EUR selbst dann

---

82 BT-Drs. VI/2883, 28, Tz. 98.

83 Vgl. dazu auch *Pitzal* Nicht- und Niedrigbesteuerung in Vorschriften des nationalen Außensteuerrechts und des Abkommensrechts, 227 ff.; *Quilitzsch/Gebhardt* IStR 2012, 161.

84 Je höher die aktiven Einkünfte sind, desto geringer ist der *Anteil* der der Begünstigung zuzuordnenden passiven Einkünfte.

85 BT-Drs. VI/2883, 19, Tz. 31.

86 Vgl. oben Fn. 60.

niedrig besteuert, wenn infolge zu berücksichtigender Abweichungen in den Bemessungsgrundlagen der Durchschnittssteuersatz der Gesellschaft ausnahmsweise 25,0 % erreichen oder übersteigen sollte.

Insgesamt entspricht die hier vertretene Auffassung, wonach erstens alle Einkunftsteile der ausländischen Gesellschaft je nach ihrer steuerlichen Belastung an der deutschen Niedrigsteuergrenze zu messen sind und zweitens im Falle *allgemein* gewährter Niedrigbesteuerung diese vorrangig auf die aktiven Einkünfte zu beziehen ist, dem Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung besser als eine undifferenzierte und zu Zufallsergebnissen führende Durchschnittsbetrachtung.

6. Niedrige Besteuerung i. S. d. § 20 Abs. 2 AStG

Auf der Basis der soeben entwickelten Auslegung zur Feststellung, ob passive Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft niedrig besteuert sind, lässt sich auch die im Schrifttum seit langem erörterte Streitfrage entscheiden, wie in den Fällen des § 20 Abs. 2 AStG für den dort angeordneten *switch over* von der Freistellung ausländischer Betriebsstättenergebnisse[87] zur Besteuerung unter Anrechnung der ausländischen Steuern die niedrige Besteuerung zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige im Ausland einem progressiven (Einkommensteuer-)Tarif – womöglich zusätzlich mit einem Eingangsfreibetrag – unterliegt.[88]

In Fortentwicklung der oben für ausländische Gesellschaften vertretenen Auffassung ist auch im Falle eines progressiven Tarifverlaufs zu fragen, welcher Teilbetrag der Betriebsstätteneinkünfte niedrig besteuert ist. Dazu ist zu ermitteln, welcher Teil der Einkünfte isoliert einer Belastung unter 25 % unterliegt und welcher Teil mit mindestens 25 % belastet ist. Entspricht der ausländische Tarifverlauf strukturell demjenigen in § 32a EStG,[89] ist dafür zu ermitteln, bei welchem Betrag der Grenzsteuersatz 25 % erreicht wird. Jeder bis zu dieser Grenze in die Betriebsstätte „verlagerte" Einkünftebetrag wird mit weniger als 25 % belastet, jeder weitere „verlagerte" Betrag mit mindestens 25 %. Eine wie auch immer geartete Durchschnittsberechnung der Steuerbelastung aller in der Betriebsstätte erzielten Einkünfte anzustellen, führt – aus denselben Gründen wie oben für ausländische Gesellschaften dargestellt – zu zufälligen und wenig sachgerechten Ergebnissen.

Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG steht dieser Lösung schon deswegen nicht entgegen, weil er nicht nur dieses Problem der Belastungsermittlung nicht in den Blick nimmt, sondern durch die recht pauschale Anordnung „... und wären sie ungeachtet des § 8 Abs. 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre …" ohnehin offenlässt, ob die niedrige Besteuerung – richtigerweise – nach Maßgabe der tatsächlichen Belastung des Trägers der Betriebsstätte oder nach Maßgabe der fiktiven Körperschaftsteuerbelastung der gedachten Zwischengesellschaft zu ermitteln sein soll.

V. Anrechnung der „niedrigen" oder der „durchschnittlichen" ausländischen Steuer

Soweit die ausländischen passiven Einkünfte niedrig besteuert sind und deswegen der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG unterliegen oder im Falle ihrer Erzielung in einer eigenen ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG nicht freigestellt

---

87 Zur Frage, ob die Vorschrift auch bei Betriebsstättenverlusten anzuwenden ist, vgl. umfassend *Becker/Loose/Misere* IStR 2016, 353 m. w. N.

88 Vgl. *Quilitzsch/Gebhardt* IStR 2012, 161.

89 Es handelt sich um einen Stufentarif in der Form des sog. „Teilmengentarifs", für jede Stufe gilt ein unterschiedlicher Steuersatz; vgl. Tipke/Lang/*Hey* Steuerrecht § 8 Rn. 800; Tipke/Lang/*Seer* Steuerrecht § 15 Rn. 140.

werden, sind die ausländischen Steuern auf Antrag (§ 12 Abs. 1 i. V. m. § 10 Abs. 1 S. 1 AStG) oder von Amts wegen (§ 20 Abs. 2 AStG) auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen.

Dabei ist nach dem Wortlaut dieser Vorschrift derjenige Betrag ausländischer Steuer anzurechnen, welcher auf die fraglichen Einkünfte erhoben wird und im Sinne der obigen Überlegungen deren Niedrigbesteuerung konstituiert. Im Schrifttum wird dieser Punkt, soweit ersichtlich, nicht weiter problematisiert. Er rechtfertigt jedoch tiefergreifende Überlegungen. Ist nämlich die im Ausland erhobene „niedrige" Steuer niedriger als die im Inland auf die fraglichen Einkünfte entfallende deutsche Steuer, kommt es bei der beschriebenen Vorgehensweise in Höhe der Differenz zu einer „Nachbesteuerung" der Einkünfte im Inland. Dabei wird die deutsche Steuer – bei hier nicht näher zu beleuchtenden Unterschieden im Detail – als durchschnittliche Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf sämtliche Einkünfte ermittelt (§ 34c Abs. 1 S. 2 EStG, § 26 Abs. 2 KStG).

1. Ausländische Betriebsstätte

Die Problematik soll zunächst am Beispiel der ausländischen Betriebsstätte in den Blick genommen werden. Werden in der Betriebsstätte neben den die Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG auslösenden Einkünften auch andere, vergleichsweise hoch besteuerte Einkünfte erzielt, deren DBA-Freistellung sich durch das Vorhandensein der niedrig besteuerten passiven Einkünfte nicht ändert, führt die Begrenzung der anrechenbaren ausländischen Steuer auf den Betrag der „niedrigen" Steuer, die im Ausland auf die passiven Einkünfte erhoben wird, zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Denn die vergleichsweise hohe Steuer auf die übrigen Einkünfte steht infolge der DBA-Freistellung dieser Einkünfte bei der Ermittlung des Anrechnungsbetrags nicht zur Verfügung. Würde das DBA jedoch für die gesamten Einkünfte aus der Betriebsstätte statt der Freistellungs- die Anrechnungsmethode vorsehen (oder gäbe es mit dem ausländischen Staat gar kein DBA), würde die im Ausland tatsächlich auf die Einkünfte der Betriebsstätte insgesamt erhobene Steuer im Inland für die Anrechnung zur Verfügung stehen; dass die ausländische Steuer teils „niedrig" und teils vergleichsweise hoch ist, spielt infolge der *per country limitation* keine Rolle. Die „Nachbesteuerung" der passiven niedrig besteuerten Einkünfte würde geringer ausfallen.

Beispiel 5:

Der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige E erzielt nur ausländische Betriebsstätteneinkünfte von 1.000. Diese unterliegen im Inland (§ 32a EStG) wie im Ausland einem progressiven Tarif. Im Inland betrage die Steuer 400 (durchschnittlicher Steuersatz 40 %), im Ausland betrage sie 45 %. Sowohl bei Anrechnung (ohne oder mit DBA) als auch bei DBA-Freistellung fällt im Inland keine Steuer an.

Abwandlung zu Beispiel 5:

Ist ein Teil der Betriebsstätteneinkünfte in Höhe von 200 passiv und wird im Ausland nur in Höhe von 30 besteuert (Steuersatz 15 %), während auf die übrigen Einkünfte weiterhin die durchschnittliche Steuerbelastung von 45 % anfällt, stellt sich die Berechnung im Inland wie folgt dar: Die passiven Einkünfte von 200 sind steuerpflichtig, der Steuersatz beträgt im Regelfall[90] infolge des Progressionsvorbehalts für die DBA-befreiten übrigen Einkünfte von 800 weiterhin 40 %, die Steuer mithin 80. Würde in dieser Situation nur die „niedrige" ausländische Steuer von 30 angerechnet, fiele im Ergebnis im Inland eine „Nachbesteuerung" in Höhe von 50 an. Wäre die von § 20 Abs. 2 AStG zum Teil zurückgenommene DBA-Freistellung überhaupt nicht anwendbar, könnte auf die inländische Steuer von 400 die im Ausland auf die Einkünfte der Betriebsstätte insgesamt erhobene Steuer von 390[91] angerechnet werden; die „Nachbesteuerung" wäre auf 10 begrenzt.

---

[90] § 32b Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ist als an sich unsystematische Ausnahme hier nicht weiter zu betrachten.

[91] Berechnung: 800 x 45 % + 200 x 15 % = 360 + 30 = 390.

Angesichts dieser Zusammenhänge erscheint es nicht sachgerecht, in dem hier zu beurteilenden Fall, in dem die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte in einem ersten Schritt durch das DBA insgesamt freigestellt werden und in einem zweiten Schritt diese Freistellung für den Teilbetrag der passiven niedrig besteuerten Einkünfte wieder zurückgenommen wird, für die auf diesen Teilbetrag begrenzte Anrechnung einen geringeren Betrag an ausländischer Steuer zugrunde zu legen, als er im Falle der inländischen Steuerpflicht sämtlicher Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte für die Anrechnung bei diesem Teilbetrag „rechnerisch" zur Verfügung stünde. Die Rücknahme der DBA-Freistellung für niedrig besteuerte passive Betriebsstätteneinkünfte rechtfertigt nicht, zugleich auch die „ausgleichende Wirkung" der *per country limitation* zu versagen. Es ist mit anderen Worten zur Erzielung sachgerechter und dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechender Ergebnisse legislatorisch geboten, zwischen der Ermittlung der „niedrigen" Besteuerung auf der Tatbestandsseite einerseits und der Bestimmung der anrechenbaren Steuer auf der Rechtsfolgenseite der Norm andererseits zu unterscheiden.[92]

2. Hinzurechnungsbesteuerung

Die Frage geht dahin, ob für die Anrechnung ausländischer Steuer im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung ähnliche Überlegungen Platz greifen. Hier zeigt sich allerdings bei genauerer Betrachtung einmal mehr, dass der schlichte Verweis in § 20 Abs. 2 AStG auf die Vorschriften der §§ 7 ff. AStG ebenso wie auf der Tatbestandsseite auch hinsichtlich der Rechtsfolgen strukturell nur sehr eingeschränkt „passt". Die Ausgangslage ist eine andere. Während im Fall der ausländischen Betriebsstätte ohne die punktuell zurückgenommene DBA-Freistellung sämtliche Einkünfte der Betriebsstätte (unter Anrechnung der ausländischen Steuer) im Inland steuerpflichtig wären, trifft dies im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung nicht zu. Infolge der Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft spielen die aktiven und die hoch besteuerten passiven Einkünfte beim Hinzurechnungsverpflichteten schon im Ausgangspunkt keine Rolle. Die Hinzurechnungsbesteuerung ändert daran nichts. Sie greift vielmehr isoliert nur auf die niedrig besteuerten passiven Einkünfte zu. Deshalb erscheint es – anders als in den Fällen des § 20 Abs. 2 AStG – systematisch gerechtfertigt, auch nur die auf diese Einkünfte anfallende „niedrige" ausländische Steuer anzurechnen.

VI. Ausblick

Zum Zeitpunkt des Erscheinens dieses Beitrags zu Ehren von *Dieter Endres* liegt voraussichtlich ein Gesetzentwurf zur Umsetzung verschiedener Maßnahmen aus dem BEPS-Projekt vor. Da der CFC Report keine Mindeststandards,[93] sondern „nur" *common approaches & best practices* darstellt, besteht insofern für den deutschen Gesetzgeber im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung kein Zwang zu ganz bestimmten, eng definierten Maßnahmen.[94] Er kann vielmehr die Chance nutzen, die seit langem geforderte „Modernisierung"

---

[92] Die Problemlage entspricht derjenigen, die sich bei der Anwendung einer DBA-Aktivitätsklausel ergibt, die nicht – wie früher üblich – die gesamten Einkünfte einer Betriebsstätte infiziert. Ähnlich ist die Lage auch bei Anwendung einer nur auf Teile der Einkünfte einer Betriebsstätte bezogenen Subject-to-tax-Klausel (vgl. zu den dadurch eintretenden ungereimten Ergebnissen *Lüdicke* IStR 2013, 721 (726), sub 3.5).

[93] Anders als der am 28.1.2016 vorgestellte Entwurf der EU-Kommission für eine Anti-BEPS-Richtlinie (Fn. 46).

[94] Ein gewisser Zwang mag sich im Falle der Verabschiedung aus der von der Kommission vorgeschlagenen Anti-BEPS-Richtlinie (Fn. 46) ergeben; in Art. 8 und 9 finden sich Vorschriften über die Hinzurechnung nicht ausgeschütteter (sehr) niedrig besteuerter (aktiver und passi-

der Hinzurechnungsbesteuerung in Angriff zu nehmen. Die steuerpolitische Diskussion konzentriert sich häufig auf den veralteten und für die deutsche Wirtschaft besonders hinderlichen Aktivitätskatalog,[95] die fehlende Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer,[96] das Erfordernis der Inländerbeherrschung[97] sowie die zu hohe Niedrigsteuergrenze.[98]

Die oben angestellten Überlegungen verdeutlichen, dass nicht nur steuerpolitischer, sondern auch rechtlicher Handlungsbedarf mit Blick auf die Niedrigsteuergrenze besteht. Diese muss schon aus Rechtsgründen zumindest auf das Niveau des inländischen KSt-Satzes abgesenkt werden. Zweckmäßig und aus rechtsstaatlicher Sicht wünschenswert wäre es auch, wenn das Gesetz einige grundsätzliche Bestimmungen darüber enthielte, *wie* die maßgebende Höhe der ausländischen Besteuerung zu ermitteln ist, wenn die Einkünfte der Zwischengesellschaft oder der ausländischen Betriebsstätte nicht einer durchgängig linearen Steuerbelastung unterliegen.

Schließlich bleibt die ebenfalls oft erhobene Forderung zu erfüllen, die Anrechnung der ausländischen Steuern zu verbessern. Dabei geht es keineswegs nur um die Möglichkeit einer Anrechnung auf die Gewerbesteuer; das Problem von sonst nicht nutzbaren Anrechnungsüberhängen wird aus praktischer Sicht allerdings deutlich kleiner, wenngleich es nicht völlig verschwindet, sofern die Niedrigsteuergrenze auf das Niveau der Körperschaftsteuer oder sogar darunter abgesenkt wird. Gesetzlich klargestellt werden sollte auch, welche ausländischen Steuerbeträge für eine Anrechnung zu berücksichtigen sind, wenn die durchschnittliche Gesamtbelastung einer ausländischen Betriebsstätte höher ist als die (niedrige[99]) Besteuerung derjenigen passiven Einkünfte, welche *in casu* den *switch over* auslösen. Schließlich ist eine angemessene Lösung für diejenigen – oben nicht näher erörterten – Fälle zu finden, in denen eine Anrechnung bereits denklogisch scheitern muss, weil die niedrige Besteuerung der Einkünfte nicht aus ihrer tatsächlichen Belastung abgeleitet wird; angesprochen sind die Fälle, in denen die Gesellschaft oder Betriebsstätte infolge (aktiver oder passiver) Verluste tatsächlich keine Steuer zahlt, auf ihre gleichwohl vorhandenen positiven passiven Einkünfte aber die theoretisch anfallende Steuer ermittelt wird. Diese theoretische Steuer kann naturgemäß nicht angerechnet werden; die – infolge der Verringerung ihres sonst entstehenden Verlustvortrags – erst in einem späteren Jahr entstehende Steuer kann aber wegen des zeitlichen Auseinanderfallens von sofortiger Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte und tatsächlicher Steuerzahlung ebenfalls nicht angerechnet werden.

Solche und andere durch nichts zu rechtfertigende Doppelbesteuerungen sollte eine ausgewogene gesetzliche Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung umfassend zu vermeiden suchen.[100]

---

ver) Gewinne beherrschter ausländischer Unternehmen; detaillierte Vorgaben zur Ermittlung der „niedrigen" Besteuerung und zur Anrechnung der ausländischen Steuer sind in den Regelungsvorschlägen bislang nicht enthalten.

[95] Vgl. zu Überlegungen hinsichtlich einer Ersetzung durch einen „Positivkatalog" passiver Einkünfte *Radmanesh* IStR 2015, 895 (900).

[96] Dazu umfassend *Haarmann* FS Gosch, 2016, 123 ff.

[97] Vgl. bspw. *Eilers/Benz* IStR 2016, Beihefter, 1 (8 f.).

[98] Vgl. bspw. *Eilers/Benz* IStR 2016, Beihefter, 1 (9).

[99] Wie oben erwähnt stellt sich die nämliche Frage auch bei einem auf Teile der Einkünfte einer Betriebsstätte begrenzten *switch over* zur Anrechnungsmethode infolge einer DBA-Aktivitätsklausel ohne Infektionswirkung oder einer Subject-to-tax-Klausel.

[100] Ebenso *Radmanesh* IStR 2015, 895 (900).