

KOMMENTAR



Online-Version
inklusive

Fuhrmann · Geurts · Nientimp · Wilmanns (Hrsg.)

Außensteuergesetz Kommentar

4. Auflage



Online-Aktualisierung
inklusive

LESEPROBE



Klimaneutral

Druckprodukt

ClimatePartner.com/16605-2105-1001

 **nwb**

Leseprobe entnommen aus „Außensteuergesetz Kommentar“
ISBN 978-3-482-**62584-8**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Außensteuergesetz Kommentar

Herausgegeben von

Sven Fuhrmann

Dipl.-Kaufmann, Volkswagen AG, Wolfsburg

Dr. Matthias Geurts

Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

Prof. Dr. Axel Nientimp

Dipl.-Ökonom, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht,
Düsseldorf

Prof. Jobst Wilmanns

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Frankfurt am Main

Unter Mitarbeit

namhafter Autoren aus den Bereichen

Unternehmen, Beraterschaft und Wissenschaft

4. überarbeitete Auflage 2023

VORWORT

Es ist ein Jubiläum besonderer Güte. Vor genau fünfzig Jahren nach einem langen Beratungsprozess trat das Außensteuergesetz in Kraft. Es war hochmodern und lehnte sich weitestgehend an die Ansätze der US-CFC-Regulations an. Die damaligen Autoren der Erstauflage waren unmittelbar in den Gesetzgebungsprozess eingebunden und haben diesen wesentlich begleitet. Mit ihrem Kommentar ging es ihnen dabei darum, dieses Wissen und die vielfältigen Überlegungen für die Praxis zugänglich zu machen. Die zweite Phase des deutschen Außensteuergesetzes und des internationalen Steuerrechts ging einher mit der Internationalisierung der deutschen Wirtschaft sowie der Verlagerung von produktions- und vertriebsbezogene Tätigkeiten in die osteuropäischen und asiatischen Länder. Dies im Geleitzug mit zahlreichen Regelungen auf Basis von Verwaltungserlassen, die zuweilen einer gesetzlichen Grundlage entbehrten. Als Reaktion hierauf erforderten Gerichtsentscheidungen des BFH sowie in der Folge auch des EuGHs immer wieder eine Korrektur des deutschen Außensteuerrechts, die der Gesetzgeber in einer dritten Phase der Entwicklung zumeist nur halbherzig und nicht immer im Interesse der Praxis und der betroffenen Unternehmen nachkam.

Mit den internationalen Projekten BEPS sowie ATAD wurde eine vierte Phase des internationalen Steuerrechts eingeläutet. Erstmals nach dem Durchbruch der Vereinheitlichung der Doppelbesteuerungsabkommen durch die OECD und UN kam es zu einer weitestgehend internationalen Einigung zu wesentlichen Fragen des internationalen Steuerrechts im Bezug auf die Verrechnungspreise und die Hinzurechnungsbesteuerung. Dass dies keinen Paukenschlag in Deutschland ausgelöst hat, ist das Ergebnis der Vorphasen, die das deutsche Außensteuerrecht bereits durchgemacht und damit gleichsam als Modell für diese internationale Einigung gestanden hat. Insoweit kommt nach fünfzig Jahren Entwicklung dem nunmehr vorliegenden Außensteuergesetz eine besondere Bedeutung zu. Ob dies aber ein Abschluss der Entwicklung ist, wohl eher nicht. Themen wie die Digitalisierung von Wertschöpfungsketten, die Weiterentwicklung der Kapitalmärkte und hiermit verbundene Finanzierungsstrukturen, die Erreichung von Steuergerechtigkeit sowie der Einfluss von Nachhaltigkeitsaspekten werden das Außensteuerrecht weiter, teilweise mit tiefgreifenden Veränderungen, begleiten. Die bestehenden sowie auch die fortgeschriebenen Regelungen im Außensteuerrecht werden auch in Zukunft kontroverse Diskussionen auslösen, die Steuerbehörden im Rahmen von internationalen Verständigungen und Gerichte beschäftigen und die Unternehmen vor die Herausforderungen der organisatorischen, prozess- und systembezogenen Umsetzung stellen. Alle Beteiligten sollten jedoch der Gedanke einen, die Ge-

setze derart anzuwenden, dass die Doppelbesteuerung vermieden wird. In diesem Sinne hoffen wir, dass dieser Kommentar Ihnen ein wertbringender Begleiter sein wird. Wir wollen es mit Konfuzius halten: „Zu wissen, was man weiß, und zu wissen, was man tut, das ist Wissen“.

Entsprechend der damaligen Intention der Begründer dieses Kommentars möchte die vorliegende Kommentierung durch Erläuterungen, Einordnungen und Kritik nicht nur Lösungsmöglichkeiten für die Praxis aufzeigen, sondern auch einen Anstoß für einen Dialog zwischen Verwaltung und Praxis geben. Es bleibt zu hoffen, dass es hierdurch gelingt, zentrale Regelungen des internationalen Steuerrechts künftig in einem Gesetzeswerk zu verorten und so der Zersplitterung und Brüche entgegenzuwirken, die gegenwärtig die Rechtsanwendung und EDV-technische Umsetzung erschweren und damit die nach dem Gleichheitssatz gebotene Durchsetzung des berechtigten Anspruchs des Staates an Steueraufkommen gefährden.

Es verbleibt der Wunsch, dass Ihnen der Kommentar bis zur Erreichung dieses Zieles ein hilfreicher Begleiter sei!

Wolfsburg, Frankfurt am Main, Düsseldorf,
im Dezember 2022

Die Herausgeber

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort	Seite V
Autorenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XI
Literaturverzeichnis	XXIII

Erster Teil: Internationale Verflechtungen

§ 1	Berichtigung von Einkünften	1
§ 1a	Preisankpassungsklausel	241

Zweiter Teil: Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete

§ 2	Einkommensteuer	251
§ 3	(weggefallen) Anm. d. Red.: § 3 weggefallen gem. Gesetz v. 20.12.1996 (BGBl I S. 2049) mit Wirkung v. 1.1.1997.	306
§ 4	Erbschaftsteuer	307
§ 5	Zwischengeschaltete Gesellschaften	319

Dritter Teil: Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes bei Wohnsitzwechsel ins Ausland

§ 6	Besteuerung des Vermögenszuwachses	337
-----	------------------------------------	-----

Vierter Teil: Hinzurechnungsbesteuerung

Vorbemerkungen zu §§ 7 - 13	413	
§ 7	Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft	437
§ 8	Einkünfte von Zwischengesellschaften	489
§ 9	Freigrenze bei gemischten Einkünften	631
§ 10	Hinzurechnungsbetrag	637
§ 11	Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft	685

	Seite
§ 12 Steueranrechnung	699
§ 13 Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften	711
§ 14 (weggefallen)	
Anm. d. Red.: § 14 weggefallen gem. Gesetz v. 25.6.2021 (BGBl I S. 2035) mit Wirkung v. 1.7.2021.	740

Fünfter Teil: Familienstiftungen

§ 15 Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten	741
--	-----

Sechster Teil: Ermittlung und Verfahren

§ 16 Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen	887
§ 17 Sachverhaltsaufklärung	905
§ 18 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen	921

Siebenter Teil: Schlussvorschriften

§ 19 (weggefallen)	
Anm. d. Red.: § 19 weggefallen gem. Gesetz v. 20.12.2007 (BGBl I S. 3150) mit Wirkung v. 29.12.2007.	934
§ 20 Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	935
§ 21 Anwendungsvorschriften	961
§ 22 Neufassung des Gesetzes	967

Stichwortverzeichnis	969
-----------------------------	-----

AUTORENVERZEICHNIS

Herausgeber

Sven Fuhrmann

Dipl.-Kaufmann, Volkswagen AG,
Wolfsburg

Dr. Matthias Geurts

Rechtsanwalt, Partner,
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Axel Nientimp

Dipl.-Ökonom, Steuerberater, Fachberater
für Internationales Steuerrecht, Düsseldorf,
Honorarprofessor der Universität
Duisburg-Essen

Prof. Jobst Wilmanns

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Partner
Service-Line Leader Verrechnungspreise,
Honorarprofessor der Justus-Liebig Univer-
sität Gießen, Frankfurt am Main

Unter Mitarbeit von

Dr. Jan Haselmann, LL.M.

Rechtsanwalt, Director, Hamburg

Dr. Christian Kirchhain, LL.M. (Taxation)

Rechtsanwalt/Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht, Partner, Bonn

Michal Fabian Kühn

Dipl.-Volkswirt, Steuerberater,
Fachberater für Internationales
Steuerrecht, Partner, Frankfurt am Main

Prof. Dr. Lars Micker, BScEc, LL.M.

Dozent, Fachhochschule für Finanzen,
Nordkirchen

Dr. Tom Offerhaus

Rechtsanwalt, Syndikusrechtsanwalt,
München

Anna-Lena Scherer, M.Sc.

Senior Consultant, Düsseldorf, Wissen-
schaftliche Mitarbeiterin an der Univer-
sität Duisburg-Essen

Holger Schütz, LL.M. (Taxation)

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Miet- und
Wohneigentumsrecht, Berlin

Prof. Dr. iur. Michael Stahlschmidt, M.R.F., LL.M., MBA (International Taxation)

Dipl.-Betriebswirt (FH),
Rechtsanwalt/Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht, Medebach

Daniela Steierberg, LL.M.

Dipl.-Kauffrau, Steuerberaterin,
Fachberaterin für Internationales
Steuerrecht, Hamburg

§ 7 Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft¹

- (1) ¹Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. ²Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht nach Satz 1 unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigeren Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 unterliegen. ³Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ausgeübt wird.
- (2) Eine Beherrschung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.
- (3) ¹Für Zwecke der §§ 7 bis 12 ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 nahestehend. ²Eine Personengesell-

1 Anm. d. Red.: § 7 i. d. F. des Gesetzes v. 25.6.2021 (BGBl I S. 2035) mit Wirkung v. 1.7.2021.

§ 7 Beteiligung an ausl. Zwischengesellschaft

schaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 erfüllt.

- (4) ¹Unbeschadet des Absatzes 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. ²Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt.**
- (5) ¹Die Absätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn auf die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. ²Satz 1 gilt nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden.**

Inhaltsübersicht

Rz.

A. Allgemeines	1 – 32
I. Systematische Stellung des § 7 AStG	1 – 9
II. Zweck des § 7 AStG	10 – 14
III. Verhältnis zu anderen Normen	15 – 19
IV. Wesentlicher Inhalt des § 7 AStG	20 – 32
B. Entstehungsgeschichte	33 – 43
C. Hinzurechnungssubjekt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 AStG)	44 – 67
I. Unbeschränkt Steuerpflichtiger (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG)	46 – 56
II. Voraussetzung für beschränkt Steuerpflichtige (§ 7 Abs. 1 Satz 4 AStG)	57 – 67
1. Zuordnung einer unmittelbare / mittelbare Beteiligung	59 – 61
2. Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 2 EStG	62 – 67
D. Ausländische Gesellschaft	68 – 85
I. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse	72 – 79
II. Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland	80 – 81
III. Nicht von der Besteuerung nach § 3 Abs. 1 KStG ausgenommen	82 – 83
IV. Keine Berücksichtigung nachgeschalteter ausländischer Gesellschaften	84 – 85
E. Beherrschung (§ 7 Abs. 2–4 AStG)	86 – 138
I. Umfang der Beherrschung	88 – 106

§ 7 Beteiligung an ausl. Zwischengesellschaft

1. Unmittelbare und mittelbare Zurechnung von mehr als der Hälfte der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsrechte	91 – 96
2. Unmittelbares und mittelbares Zustehen von mehr als der Hälfte der Partizipation an den Erträgen	97 – 103
3. Aufeinandertreffen mehrere Alternativen	104 – 106
II. Berechnung	107 – 134
1. Allein	109 – 111
2. Zusammen mit Nahestehenden	112 – 134
a) Nahestehend (§ 7 Abs. 3 Satz 1 AStG)	115 – 116
b) Einbezug auch mittelbar Beteiligter nach § 7 Abs. 3 Satz 2 AStG	117 – 118
c) Erweiterung um abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG)	119 – 134
aa) Grundsachverhalt (Satz 1)	121 – 130
bb) Widerlegbare Fiktion (Satz 2)	131 – 134
III. Zeitpunkt des Vorliegens der Beherrschung	135 – 138
F. Rechtsfolgenseite: Anteilige Besteuerung (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 3 AStG)	139 – 156
I. Beteiligung am Nennkapital (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG)	141 – 142
II. Gewinnverteilung (§ 7 Abs. 1 Satz 3 AStG)	143 – 144
III. Gesellschaftsrechtliches Beteiligungserfordernis?	145 – 146
IV. Berücksichtigung auch mittelbarere Beteiligungen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 AStG)	147 – 156
G. Investmentsteuerliche Besonderheiten (§ 7 Abs. 5 AStG)	157 – 233
I. Inhalt der Regelung	157 – 164
II. Investmentfonds als Zwischengesellschaft	165 – 188
1. Aufsichtsrechtlicher Anknüpfungspunkt	165 – 184
a) Vorrang aufsichtsrechtlicher Auslegung	165 – 166
b) Investmentvermögen	167 – 184
aa) Allgemeine Definition	167 – 175
bb) Bedeutung aufsichtsrechtlicher Ausnahmeregelungen	176 – 177
c) Keine Differenzierung nach offenen und geschlossenen Investmentvermögen	178 – 181
dd) Keine Differenzierung nach Publikums- und Spezial-Investmentvermögen	182 – 184
2. Investmentsteuerliche Abweichungen	185 – 188
a) Erweiterung	185 – 186
b) Einschränkungen	187 – 188
III. Steuerliche Vorschriften des InvStG für Investmentfonds	189 – 222
1. Dividendenfiktion der Einkünfte aus Investmentvermögen	191 – 192
2. Zweigeteilte Besteuerungskonzepte	193 – 222
a) Investmentfonds	200 – 208

b) Spezial-Investmentfonds	209 – 222
IV. Zusätzliche Anforderungen nach dem AStG	223 – 228
V. Rückausnahme des § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG	229 – 233

A. Allgemeines

(Fuhrmann/Geurts)

I. Systematische Stellung des § 7 AStG

- 1 § 7 Abs. 1 AStG hat innerhalb des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung eine zentrale Funktion, da die wesentlichen Tatbestandsvoraussetzungen für den Grundtatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung und deren Rechtsfolge benannt werden. Dieser Grundtatbestand wird in § 13 AStG um spezielle Regelungen für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter ergänzt. Darüber hinaus wird in § 7 AStG der persönliche Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung definiert.
- 2 Die gesetzliche Konstruktion der Hinzurechnungsbesteuerung hat zur Konsequenz, dass sich die Rechtsvoraussetzungen und die Rechtsfolge vielfach überlagern und eng miteinander verbunden sind. Die Hinzurechnung bewirkt gem. § 10 Abs. 2 AStG als Rechtsfolge, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige i. d. R. nach dem Maßstab der Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe des Hinzurechnungsbetrages erzielt. Hinzurechnungsobjekte sind die in § 8 AStG definierten Zwischeneinkünfte, deren Höhe sich nach § 10 AStG bestimmt.
- 3 Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gilt es, folgende Elemente zu unterscheiden:
 - ▶ Hinzurechnungssubjekt gem. § 7 Abs. 1 AStG (= der un-/beschränkt Steuerpflichtige)
 - ▶ Hinzurechnungsvoraussetzungen gem. § 7 Abs. 2 und 4 AStG (= Beherrschung)
 - ▶ Hinzurechnungsobjekt gem. § 8 AStG (= Zwischeneinkünfte)
 - ▶ Hinzurechnungsfolge gem. § 10 AStG (= Einkünfte aus Kapitalvermögen)
- 4 Zu berücksichtigen sind stets eine relative und absolute Freigrenze, insbesondere festgelegt in § 9 AStG, die jeweils als Bagatellgrenze fungiert.
- 5 Schließlich sollen Mehrfachbesteuerungen vermieden werden, die einerseits durch die spätere Ausschüttung bedingt sein können, hierzu dient die Kürzungsvorschrift des § 11 AStG, und andererseits auf der Ebene der Zwischengesellschaft bestehenden steuerliche Vorbelastungen, hierzu dienen die Anrechnungsregelungen des § 12 AStG.

Über die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung wurde mit dem Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidungen und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021¹ mit § 9 StWbWG eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung geschaffen, die die Regelungen der § 7 ff. AStG überlagert.

Einstweilen frei 7–9

II. Zweck des § 7 AStG

Grundsätzlich ist das deutsche Ertragsteuerrecht davon geprägt, dass körperschaftsteuerlich organisierte Rechtsgebilde opaque sind. Eine Ausnahme hiervon bildet die sog. Hinzurechnungsbesteuerung. 10

Vorrangiger Zweck des § 7 AStG ist es, die Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung zu benennen (§ 7 Abs. 1 AStG). Damit sind die wesentlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch des Staates erfüllt. Die weiteren Begriffsbestimmungen in § 7 Abs. 2–4 AStG dienen der Rechtsklarheit. 11

Der Grundgedanke der Hinzurechnungsbesteuerung ist die Erfassung der Einkünfte von ausländischen Gesellschaften, die durch un-/beschränkt Steuerpflichtige beherrscht werden, da eine derartige ausländische Körperschaft maßgeblich die Interessen ihrer inländischen Anteilseigner berücksichtigen wird. Die Abschirmwirkung der ausländischen Gesellschaft bei Beherrschung durch inländische Anteilseigner könnte dazu genutzt werden, die ausländische Gesellschaft als Basisgesellschaft einzusetzen. Um diesem Gesetzeszweck gerecht zu werden, wird das Merkmal der Beherrschung in § 7 Abs. 2–4 AStG möglichst weit und umfassend definiert (vgl. → Rz. 86 ff.). 12

Einstweilen frei 13–14

III. Verhältnis zu anderen Normen

§ 7 Abs. 5 AStG regelt die Konkurrenz zu den Vorschriften des InvStG (vgl. → Rz. 158 ff.). 15

§ 13 AStG enthält für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter eine Sonderregelung, die subsidiär ist, sofern eine Beherrschung i. S. des § 7 AStG gegeben ist.² Eine Rechtsauffassung³, die dem § 13 AStG lex specialis Charakter für diese Art der Einkünfte einräumen möchte, ist nicht nachvollziehbar, da die zum Teil un- 16

1 BGBl 2021 I S. 2056.

2 Staats in Beck'scher Online-Kommentar AStG, § 7 Rz. 31.

3 Zöllner/Glaser, ISR 2021 S. 305, 312.

terschiedlichen Anforderungen und Regelungen daraus resultieren, dass entweder die Bedingungen für die europarechtliche gewährleistete Niederlassungsfreiheit oder auch die Drittstaaten begünstigende Kapitalverkehrsfreiheit erfüllt sind. Es kommt also nicht allein auf die Art der Einkünfte an, sondern auch auf den Umfang der Beteiligung.

- 17 § 9 StAbwG stellt demgegenüber eine Spezialvorschrift dar, weil sie Verschärfungen gegenüber den Regelungen der §§ 7 ff. AStG enthält. Soweit dort Verweisungen auf das AStG vorgenommen werden, handelt es sich um Rechtsgrundverweise.¹

18–19 *Einstweilen frei*

IV. Wesentlicher Inhalt des § 7 AStG

- 20 Nach dem System der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7–13 AStG werden der steuerlichen Bemessungsgrundlage von unbeschränkt Steuerpflichtigen, die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften zugerechnet, unabhängig davon, ob diese Einkünfte ausgeschüttet werden.

- 21 § 7 Abs. 1 AStG ist die Kernvorschrift der Hinzurechnungsbesteuerung, da hierin

- ▶ zum einen die Tatbestandsvoraussetzungen (i) un-/beschränkt Steuerpflichtiger (sog. Hinzurechnungssubjekt), (ii) die Definition der ausländischen Gesellschaft als Zwischengesellschaft, (iii) deren Beherrschung durch den un-/beschränkt Steuerpflichtigen sowie
- ▶ zum anderen die Rechtsfolge der anteiligen Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage der un-/beschränkt Steuerpflichtigen

festgelegt werden.

- 22 Die Tatbestandsvoraussetzungen werden zum Teil in den weiteren Absätzen des § 7 AStG konkretisiert sowie in § 8 AStG definiert. Nicht im AStG definiert wird der Begriff des un-/beschränkt Steuerpflichtigen. Für deren Definition muss auf die Vorschriften des EStG und des KStG zurückgegriffen werden.²

1 Staats in Beck'scher Online-Kommentar AStG, § 7 Rz. 31.

2 Vgl. § 1 Abs. 1 EStG; § 1 Abs. 1 KStG.

Der Begriff der ausländischen Gesellschaft wird bereits in § 7 Abs. 1 AStG bestimmt. Ob eine Beherrschung durch den un-/beschränkt Steuerpflichtige an dieser gegeben ist, wird in § 7 Abs. 2–4 geregelt (vgl. → Rz. 86 ff.). 23

Ob die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, regelt § 8 AStG. Diese Voraussetzung ist grds. erfüllt, wenn die ausländische Gesellschaft passive, niedrig besteuerte Einkünfte (sog. Zwischeneinkünfte) erzielt. Was passive Einkünfte sind, definiert das AStG nicht. Es bestimmt stattdessen durch eine abschließende Auflistung der aktiven Einkünfte die passiven Einkünfte als Restmenge (vgl. Fuhrmann/Geurts, § 8 AStG Rz. 49). Eine niedrige Besteuerung liegt grds. vor, wenn die effektive Ertragssteuerbelastung (vgl. Fuhrmann/Geurts, § 8 AStG Rz. 413) weniger als 25% der Einkünfte beträgt (vgl. Fuhrmann/Geurts, § 8 AStG Rz. 375). Die Ausnahmen von der Hinzurechnungsbesteuerung für ausländische Gesellschaften aus den EU-Mitgliedsstaaten und aus den Staaten des EWR-Abkommens sind in § 8 Abs. 2 und 3 AStG abschließend aufgeführt (vgl. Fuhrmann/Geurts, § 8 AStG Rz. 318 ff.). 24

Die Beherrschung ist Gegenstand der Vorschriften von § 7 Abs. 2–4 AStG. Nach § 7 Abs. 2 AStG kann eine Beherrschung auf Stimmrechten, Beteiligung am Nennkapital, Teilhabe am Gewinn oder Liquidationserlös beruhen, und zwar wenn jeweils mehr als die Hälfte beim Hinzurechnungssubjekt liegen. Hierbei wird der relevante Personenkreis erweitert durch § 7 Abs. 3 AStG um die nahestehenden Personen und durch § 7 Abs. 4 AStG im Rahmen eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten mehrerer Personen. 25

Es ist aber nicht ausschließlich auf das Hinzurechnungssubjekt selbst abzustellen, sondern auch seine über ihm nahestehende Personen i. S. des § 1 Abs. 2 AStG mittelbare bzw. vermittelte Beteiligungen bzw. Ansprüche sind hierbei miteinzubeziehen. 26

Die Rechtsfolge der anteiligen Hinzurechnung der Zwischeneinkünfte wird durch § 7 Abs. 1 Satz 1 und 3 AStG genauer geregelt. Demnach ist für die Aufteilung der Einkünfte der Maßstab der Gewinnverteilung zugrunde zu legen, wenn für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend ist oder die Gesellschaft kein Nennkapital hat (vgl. → Rz. 139 ff.). 27

Einstweilen frei

28–32

B. Entstehungsgeschichte

Vorläufer der §§ 7–14 AStG in einem weiteren Sinne war der Oasenerlass (vgl. Geurts, Vor §§ 7–14 AStG Rz. 31). Daher bezeichnet die Bundesregierung in 33

den Leitsätzen zum AStG vom 17.12.1970 die Einschaltung von Basisgesellschaften als das Zentralproblem der Steuerflucht. Die §§ 7–14 AStG stellen einen zentralen Regelungsbereich des AStG dar. Die Lösung sollte nach Ansicht der Bundesregierung darin bestehen, dass falls die „Mehrheit der Anteile oder der Stimmrechte an einer ausländischen Basisgesellschaft einem oder mehreren unbeschränkt Steuerpflichtigen zusteht, diese *„die dort aufgefangenen Einkünfte mit dem Teil zu versteuern (haben), der ihrer Beteiligung an der Basisgesellschaft entspricht“*.¹ Dies kennzeichnet die Bundesregierung als Durchbrechung der Abschirmwirkung (vgl. → Rz. 12). Hierzu bedürfte es nicht der Negation der Rechtspersönlichkeit; vielmehr solle der inländische Gesellschafter so behandelt werden, als hätte er sich das Einkommen ausschütten lassen.² Damit waren die Grundzüge des 1. RefE vom 23.12.1970 skizziert, der aus sechs Absätzen bestand, die im Wesentlichen die spätere Gesetzesfassung vorzeichnen. Ungenauigkeiten enthielt dieser Entwurf hinsichtlich der Einbeziehung der Personen i. S. des § 2 AStG und mittelbarer Beteiligungen. Diese Schwächen wurden im weiteren Verfahren, zum Teil erst im Finanzausschuss beseitigt. Wichtiger als diese eher technischen Korrekturen waren die Aufgabe des ursprünglichen § 7 Abs. 3 AStG, der die Hinzurechnung entfallen ließ, wenn der einzelne Steuerpflichtige zu weniger als 10 % beteiligt war. Diese Bagatellgrenze schien sehr verständlich, da ein derart gering beteiligter Gesellschafter keinerlei bestimmenden Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten der ausländischen Basisgesellschaft nehmen kann. Aus Furcht vor Umgehungen hat der Finanzausschuss des Bundestages die Bagatellgrenze dann gestrichen.

- 34 Die Regierungsbegründung³ legt ausführlich die Gesetzgebungsabsichten dar. Deutlich zieht sich wie ein roter Faden durch diese Begründung die Absicht, „es zu keiner über die Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile hinausgehenden Steuererschweris kommen“ zu lassen. Diese Absicht muss der Leitgedanke der Auslegung bei offenen Fragen sein.
- 35 § 7 Abs. 6 AStG, der eine eigenständige Hinzurechnung von niedrig besteuerten Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter ab einer unmittelbaren Beteiligung des einzelnen Steuerinländers an der ausländischen Zwischengesellschaft von 10 % (1 % seit dem UntStFG vom 20.12.2001)⁴ vorsieht, wurde

1 Leitsätze der Bundesregierung v. 17.12.1970, DB 1971 S. 16 f., Tz. IV.1.

2 Diese Ausschüttungen stellten unter dem damaligen Regime des Anrechnungsverfahrens steuerpflichtiges Einkommen dar.

3 Vgl. BT-Drucks. VI/2883, Ziffern 27 ff., 83 ff.

4 Vgl. UntStFG v. 20.12.2001, BGBl 2001 I S. 3858.

mit dem StÄndG 1992 vom 25.2.1992¹ eingeführt (vgl. Fuhrmann/Geurts, § 12 AStG Rz. 10 ff.). Die Billigkeitsgrenze des § 7 Abs. 6 Satz 2 AStG für Bagatellbeträge wurde durch das StMBG vom 21.12.1993² ergänzt. Der Erweiterungstatbestand des § 7 Abs. 6 Satz 3 AStG, nach dem es auf die Mindestbeteiligung von 1 % für die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter einer ausländischen Zwischengesellschaften, die ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge erzielt, die den Einkünften aus Kapitalanlagecharakter zuzuordnen sind, nicht ankommt, wurde mit UntStFG vom 20.12.2001³ eingefügt. Mit dieser Vorschrift wurde auch der § 7 Abs. 7 AStG ergänzt, der das Konkurrenzproblem zwischen der Hinzurechnungsbesteuerung und dem AusInvestmG (heute InvStG) lösen soll.⁴

Die Begriffsbestimmung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter wurde durch den Wegfall von § 10 Abs. 5–7 AStG durch das StVergAbG vom 16.5.2003⁵ im neu geschaffenen § 7 Abs. 6a AStG ergänzt.⁶ 36

§ 7 Abs. 8 AStG, der die Hinzurechnungsbesteuerung auch dann sicherstellen soll, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige Anteile an einer inländischen REIT-AG über eine ausländische Zwischengesellschaft halten, wurde durch das sog. REIT-Gesetz vom 28.5.2007⁷ eingefügt.⁸ 37

Mit dem ATAD Umsetzungsgesetz vom 25.6.2021⁹ behält § 7 AStG zwar immer noch den Charakter des Grundtatbestands der Hinzurechnungsbesteuerung. Er wurde jedoch vor dem Hintergrund der vormaligen europarechtlich angreifbaren Regelung und der Vorgaben durch die ATAD, welche allgemeine Regelungen einer Hinzurechnungsbesteuerung in Europa anordnet, konzeptionell in wesentlichen Elementen verändert. So kommt es allein auf eine gesellschaftlicherbezogene Beherrschung der ausländischen Gesellschaft an. Hierbei sind aber auch vermittelte Rechtsposition, insbesondere über nahestehende 38

1 Vgl. StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl 1992 I S. 297.

2 Vgl. StMBG v. 21.12.1993, BGBl 1993 I S. 2310.

3 Vgl. UntStFG v. 20.12.2001, BGBl 2001 I S. 3858.

4 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 7 AStG Anm. 3.13.

5 Vgl. StVergAbG v. 16.5.2003, BGBl 2003 I S. 660.

6 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 7 AStG Anm. 3.14.

7 Vgl. REITG v. 28.5.2007, BGBl 2007 I S. 914.

8 Vgl. Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 7 AStG Anm. 3.15.

9 ATAD Umsetzungsgesetz v. 25.6.2021, BGBl 2021 I S. 2035.

Personen mitzuberücksichtigen. Ebenso wurde das Verhältnis zum InvStG in § 7 Abs. 5 AStG neu geregelt.

39–43 *Einstweilen frei*

C. Hinzurechnungssubjekt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 AStG)

44 Hinzurechnungssubjekt kann ein unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtiger sein.

45 *Einstweilen frei*

I. Unbeschränkt Steuerpflichtiger (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG)

46 Das Gesetz stellt nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG in erster Linie auf den unbeschränkt Steuerpflichtigen ab, der an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Dementsprechend muss er nach § 1 EStG bzw. § 1 KStG im Inland steuerpflichtig sein. Dies ist dann gegeben, wenn er seinen Wohnsitz gem. § 8 AO, seinen gewöhnlichen Aufenthalt gem. § 9 AO, seine Geschäftsleitung gem. § 10 AO oder seinen Sitz gem. § 11 AO im Inland hat.

47 Es wird nicht unterschieden, ob es sich um eine natürliche oder eine juristische Person handelt. Unerheblich ist auch, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird. Auch wenn der Hinzurechnungsbetrag infolge der Regelung des § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG letztlich zu gewerblichen Einkünften führt, die auch der Gewerbesteuer unterliegen können, wenn sie in einer inländischen Betriebsstätte bezogen werden.

48 Inländische Personengesellschaften sind selbst nicht Steuersubjekt der Einkommen- und der Körperschaftsteuer, so dass sie nicht selbst, sondern nur ihre Gesellschafter oder in mehrstöckigen Strukturen wiederum deren Gesellschafter Gegenstand und Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung sein können. In der Person der Gesellschafter müssen also die Voraussetzungen der Steuerpflicht im Inland nach § 7 Abs. 1 AStG gegeben sein. Zu beachten ist bei (inländischen) Personengesellschaften aber stets die Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG, nach der ein abgestimmtes Verhalten widerlegbar vermutet wird und die zu einer Beherrschung i. S. des § 7 Abs. 2 AStG führen kann.

49 Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gem. § 14 KStG kommt es hinsichtlich des Vorliegens des Tatbestandsmerkmals der Steuerpflicht allein auf die Organgesellschaft an. Bei ihr ist der Hinzurechnungsbetrag gem. § 10 Abs. 1 anzusetzen und ihr Gewinn nach § 10 Abs. 2 AStG um diesen Betrag zu