

Gerhard Kraft

# **AStG**

## **Außensteuergesetz**

Nachtragskommentierung

zu § 8 Abs.3 AStG

Verlag C. H. Beck München 2009

Verlag C. H. Beck im Internet:  
**beck.de**

ISBN 978 3 406 59493 9

© 2009 Verlag C. H. Beck oHG  
Wilhelmstraße 9, 80801 München

Satz und Druck: Druckerei C. H. Beck, Nördlingen  
(Adresse wie Verlag)

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

## Inhaltsübersicht

	Rz.
<b>D. Niedrige Besteuerung (Abs. 3)</b> .....	820–864
I. Allgemeines; Kerngehalt der Vorschrift .....	820–829
1. Rechtsentwicklung .....	820
2. Überblick über die Vorschrift .....	821
3. Gemeinschaftsrechtliche Problematik .....	822–829
II. Definition der Niedrigbesteuerung (Satz 1) .....	830–859
1. Inhalt; Bedeutung der Definition .....	830, 831
2. Belastungsrechnung .....	832–837
3. Einkünfteermittlung .....	838
4. Formel zur Belastungsrechnung .....	839
5. Ausgleichsregelung .....	840–851
6. Ungereimtheiten und Widersprüche der Vorschrift .....	852–859
III. Erhebungsdefizite im Ausland trotz rechtlich ge- schuldeter Steuer (Satz 2) .....	860–864
1. Inhalt; Hintergrund der Bestimmung .....	861, 862
2. Praktische Anwendungsbereiche .....	863, 864

## D. Niedrige Besteuerung (Abs. 3)

### I. Allgemeines; Kerngehalt der Vorschrift

#### 1. Rechtsentwicklung

Die Bestimmung in der nunmehr gültigen Form wurde durch das **820** Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (Gesetz vom 20. 12. 2001, BGBl. I S. 3858) eingeführt. Die zentrale Neuerung bestand darin, den zur Beurteilung einer niedrigen Besteuerung kritischen Steuersatz im Ausland auf 25% zu senken. Das Jahressteuergesetz 2008 (Gesetz vom 20. 12. 2001 BGBl. I S. 3150) änderte Satz 2 der Vorschrift als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 9. 7. 2003 I R 82/02, BStBl. II 2004, 4), gewissermaßen in der Form eines „Nicht-anwendungsgesetzes“. In der ursprünglichen Fassung setzte die Niedrigbesteuerung unterhalb einer Belastungsgrenze von 30% an. Dieser Prozentsatz sollte zum Zeitpunkt der Einführung des AStG ungefähr der Hälfte der seinerzeitigen körperschaftsteuerlichen Belastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften entsprechen (FWB § 8 AStG Rz. 389). Die Gewerbesteuerbelastung blieb bei derartigen Belastungsüberlegungen seinerzeit regelmäßig außer Betracht. Angesichts eines heute geltenden 15%-igen Körperschaftsteuersatzes bzw. einer durch-

schnittlichen Gesamtbelastung körperschaftsteuerlicher Gewinn unter Berücksichtigung von Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer von ca. 30% hat diese ursprüngliche Überlegung ihre Rechtfertigungskraft verloren. *Wassermeyer/Schönfeld* (IStR 2008, 496) stellen daher zu Recht lakonisch fest, dass von der Orientierung an der Hälfte des deutschen Thesaurierungssatzes keine Rede mehr ist.

## 2. Überblick über die Vorschrift

- 821** Nach Satz 1 liegt eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 1 vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen. Dabei darf diese Belastung durch Ertragsteuern nicht auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruhen. Es geht dabei – wie regelmäßig im Steuerrecht – auch auf dieser Ebene um nichts anderes ist als um die Anwendung eines gesetzlich vorgesehen Tarifs auf eine gesetzlich definierte Bemessungsgrundlage.

Satz 2 bestimmt, dass eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 1 auch dann vorliegt, wenn Ertragsteuern von mindestens 25 Prozent zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden. Demzufolge ist die Frage, worauf konkret der Gesetzgeber den prozentualen Steuertarif angewendet wissen möchte (*Kraft/Nitzschke* IStR 2003, 820), aufgrund der nunmehr erfolgten gesetzlichen Regelung dahin zu verstehen, dass es auf die konkret geschuldete Steuer ankommt.

## 3. Gemeinschaftsrechtliche Problematik

- 822** In der Literatur wird vorgebracht, die Niedrigsteuerschwelle verstoße gegen Gemeinschaftsrecht (*Vögt* DStR 2005, 1347). Angesichts des Umstandes, dass § 8 Abs. 3 die Schwelle der Niedrigbesteuerung höher ansiedelt als etwa den deutschen Körperschaftsteuersatz, dürfte sich in der Tat nur sehr schwer eine Rechtfertigung für die gesetzgeberische Wahl der Niedrigsteuerschwelle finden lassen. Dies zeigt sich auch darin, dass ein Missbrauchsmotiv, d.h. ein rein steuerliches Motiv voraussetzt, dass die Einkünfte bei der ausländischen Gesellschaft erheblich niedriger besteuert werden als beim Inländer selbst. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Vielmehr ist es durchaus möglich, dass aufgrund des Zusammenwirkens verschiedener Ertragsteuern im Inland eine Besteuerung von 22,83% möglich ist (*Wassermeyer/Schönfeld* IStR 2008, 499). Damit ist der gemeinschaftsrechtliche Problemgehalt evident: ausländische Investitionen werden ggf. schlechter behandelt als inländische, weswegen ein Gemeinschaftsrechtsverstoß nur schwerlich zu verneinen sein dürfte.

**823–829** *einstweilen frei*

## II. Definition der Niedrigbesteuerung (Satz 1)

### 1. Inhalt; Bedeutung der Definition

Die Grundkonzeption der Hinzurechnungsbesteuerung orientiert sich daran, dass neben dem persönlichen Tatbestandsmerkmal der Inlandsbeherrschung die beiden sachlichen Tatbestandsmerkmale einerseits des Erzielens von Einkünften aus passivem Erwerb sowie andererseits der niedrigen Besteuerung der ausländischen Zwischengesellschaft erfüllt sein müssen. Während das persönliche Tatbestandsmerkmal der Inlandsbeherrschung im Wesentlichen in § 7 Abs. 1 angesiedelt ist und sich die passiven Einkünfte im Umkehrschluss aus dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 ableiten, ist das Tatbestandskriterium der niedrigen Besteuerung normativ in § 8 Abs. 3 verortet. Neben dem Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb stellt die Belastung von weniger als 25% als Verkörperung der Niedrigbesteuerung das zentrale Wesenselement des Vorliegens einer Zwischengesellschaft dar. Der Begriff der Zwischengesellschaft – und damit auch die Frage nach einer niedrigen Besteuerung – spielt nicht nur im Kontext der konventionellen Hinzurechnungsbesteuerung eine Rolle. Auch im Bereich der erweiterten (verschärften) Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. § 7 Abs. 6, 6a) sowie im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung nach § 20 Abs. 2 kommt der inhaltlichen Charakterisierung der Niedrigbesteuerung zentrale Bedeutung zu (zu Letzterem *Maack/Stöbener* IStR 2008, 461).

*Lenz/Heinsen* (IStR 2003, 793) haben zutreffender Weise darauf hingewiesen, dass die Bestimmung einer Niedrigbesteuerung gesetzlich nicht näher konkretisiert wird und dass insofern erheblicher Auslegungsspielraum besteht. Auch der AEStG hilft nur bedingt weiter. Zwar enthält er Hinweise, wie die Finanzverwaltung die Ertragsteuerbelastung ermitteln möchte, lässt jedoch Detailfragen offen.

Die niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 1 aufgrund einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent bedingt, dass zwei Ebenen scharf voneinander zu trennen sind. Die Errechnung der Belastung durch Ertragsteuern auf der einen Seite ist von der Ermittlung der fraglichen Einkünfte getrennt zu sehen. Während der erste Aspekt durch eine Belastungsrechnung bewerkstelligt werden kann, kommt es im Rahmen des zweiten Aspekts darauf an, die Frage der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft sowie der Technik der Einkünftermittlung zu klären.

### 2. Belastungsrechnung

Bei der im Rahmen des § 8 Abs. 3 anzustellenden Belastungsrechnung sind die Aspekte der Bestimmung der einzubeziehenden Steuer-

arten, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie die Bestimmung der Ertragsteuerbelastung von zentraler Bedeutung. Der BFH (BFH-Urteil v. 9. 7. 2003 I R 82/02, BStBl. II 2004, 4) entschied unter Verweis auf die im Schrifttum vertretene Ansicht (*Schaumburg Internationales Steuerrecht*, Rz. 10.122; *Mössner* in *Brezing* u.a. § 8 AStG Rz. 116), dass im Rahmen der nach § 8 Abs. 3 anzustellenden Belastungsberechnung grundsätzlich nicht auf die tatsächlich gezahlte, sondern auf die nach dem maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer abzustellen sei. Dieser Sichtweise ist der Gesetzgeber entgegen getreten. Zwar hat der Gesetzgeber den vom BFH ausgelegten S. 1 insoweit unangetastet gelassen, indessen mit der Ergänzung in S. 2 angeordnet, dass es letztlich nicht – wie vom BFH für zutreffend gehalten – auf die rechtlich geschuldete Steuer, sondern auf die tatsächlich erhobene Steuer ankommt. Der Grund dafür liegt darin, dass sich beim Abstellen auf die abstrakte Ertragsteuerbelastung Umgehungsmöglichkeiten ergeben hätten. Bei der abstrakten Ertragsteuerbelastung wäre dem ausländischen Steuergesetzgeber die Möglichkeit eröffnet, die Steuersätze so anzupassen, dass sie einer niedrigen Besteuerung unverdächtig sind. Gleichwohl hätte er jedoch durch entsprechende Vereinbarungen im Einzelfall auf die Steuererhebung verzichten können. Eine Niedrigbesteuerung hätte dann nicht vorgelegen (dazu *Kraft/Nitzschke* IStR 2003, 820, 821; *Vögt* DStR 2005, 1347, 1350).

**833** Der Begriff „Ertragsteuern“ ist gesetzlich nicht definiert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (8.3.1.1. AEASTG) gehören zur Ertragsteuerbelastung alle zu Lasten der ausländischen Gesellschaft im Staat ihres Sitzes, ihrer Geschäftsleitung oder einem Drittstaat (z. B. Steuern einer Betriebsstätte) erhobenen Ertragsteuern. Der Wortlaut schließt indessen inländische Steuern auch nicht aus. Dies hat zur Folge, dass in geeigneten Fällen auch das deutsche Steuerniveau (etwa die lediglich 15%-ige Körperschaftsteuerbelastung einer inlandsbeherrschten ausländischen Kapitalgesellschaft mit inländischen Einkünften aus Vermietung von inländischem Grundbesitz) zur Niedrigbesteuerung führen kann. Ob ein solches Ergebnis von der Konzeption der Hinzurechnungsbesteuerung getragen wird, erscheint höchst fraglich.

**834** Unter Berufung auf den BFH (vgl. BFH-Urteil v. 20. 4. 1988, BStBl. II, 986) weist der AEASTG (8.3.1.1.) beispielhaft darauf hin, dass sich eine niedrige Besteuerung dadurch ergeben kann, dass die ausländische Gesellschaft in einem hoch besteuernenden Land für passive Einkünfte gezielte Steuervergünstigungen in Anspruch nimmt. In der Tat führt der BFH in dieser Entscheidung zutreffend aus, dass auch Hochsteuerländer gezielt Steuervergünstigungen einsetzen, um einen Anreiz zur Verlagerung bestimmter Einkunftsquellen zu schaffen. Die Finanzverwaltung versteht unter Ertragsteuern im Sinne des S. 1 alle Steuern

vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs. Darunter fallen auch Provinz- und Kantonalsteuern sowie Steuern anderer Gebietskörperschaften einschließlich regionaler oder kommunaler Steuern auf das Einkommen (State Taxes, Local Taxes, Zuschlagsteuern auf Einkommen- oder Körperschaftsteuern, Steuern auf Veräußerungsgewinne in der Form sogenannter capital gains taxes sowie gewerbesteuergleiche oder -ähnliche Abgaben vom Ertrag. Nicht einzubeziehen sind Kapitalsteuern (FG Hamburg v. 29. 10. 1993, EFG 1994, 335) sowie Steuern, die bei der ausländischen Gesellschaft zu Lasten Dritter einbehalten werden, etwa in der Form von Kapitalertragsteuern auf Gewinnausschüttungen (8.3.1.2. AEASTG).

Die Finanzverwaltung (8.3.2.1. AEASTG) möchte die Ertragsteuerbelastung durch die Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte und den von der ausländischen Gesellschaft entrichteten Steuern ermitteln, wobei freiwillige Steuerzahlungen nicht zu berücksichtigen sein sollen. Die Ertragsteuerbelastung entspricht – nach Einschätzung der Finanzverwaltung – in der Regel dem Satz der Ertragsteuer des Sitzstaats, wobei nicht nur der allgemeine Tarif, sondern auch in Betracht kommende Vorzugssätze und Befreiungen für Einkünfte aus passivem Erwerb oder für Gesellschaften ohne aktive Tätigkeit zu berücksichtigen sein sollen. 835

#### Beispiel:

Der ausländische Ertragsteuersatz beträgt 30%. Die ausländische Zwischengesellschaft hat 30 ausländische Steuer gezahlt. Die Bemessungsgrundlage nach ausländischem Recht beträgt 100. Die nach deutschem Recht ermittelten Zwischeneinkünfte betragen 200, weil das ausländische Recht – im Gegensatz zum deutschen Recht – bestimmte Zuführungen zu Rückstellungen zum Abzug zulässt. Die Gegenüberstellung der von der ausländischen Gesellschaft entrichteten Steuern (30) und der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte (200) führt zur Niedrigbesteuerung im Sinne des S. 1 (15%). 836

Es ist zu betonen, dass sich die Niedrigsteuergrenze nur auf Einkünfte aus passivem Erwerb bezieht. Einkünfte aus aktivem Erwerb können niedrig oder gar nicht besteuert sein, für diese gilt die Niedrigsteuergrenze von 25% nicht. 837

### 3. Einkünfteermittlung

Allgemein erfolgt im Steuerrecht eine Anwendung eines gesetzlich vorgesehen Tarifs auf eine gesetzlich definierte Bemessungsgrundlage. Daher stellt sich die Frage, worauf konkret der Gesetzgeber den prozentualen Steuertarif angewendet wissen möchte. Der Wortlaut des S. 1 838

lässt dabei verschiedene Spielarten offen, wonach verschiedene Kategorien von Bemessungsgrundlagen in Betracht kommen. Naheliegender wäre, die im Ausland tatsächlich im Rahmen eines Besteuerungsverfahrens nach den Regeln des ausländischen Steuerrechts ermittelte Steuerbasis in Bezug zu nehmen (erste Variante). Ebenso könnte die abstrakt nach ausländischen Steuerrechtsregeln sich ergebende Größe gemeint sein (zweite Variante). Und schließlich lässt der Wortlaut durch die Verwendung des aus dem Einkommensteuerrecht vorbesetzten Begriffs der „Einkünfte“ durchaus auch eine Auslegung zu, die auf eine im Rahmen einer Hinzurechnungsbilanz ermittelte Bemessungsgrundlage nach den Regeln des deutschen (Bilanz-)Steuerrechts abstellt (dritte Variante). Dass ein solcher Ansatz sich durchaus im System der Hinzurechnungsbesteuerung rechtfertigen ließe, zeigt die Bestimmung des § 10 Abs. 3 AStG. Diese Norm stellt explizit für die Quantifizierung der dem Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden „Einkünfte“ auf die entsprechende Anwendung deutschen Steuerrechts ab.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung hat die der Ermittlung der Steuerbelastung zu Grunde zu legende Bemessungsgrundlage, d. h. die Ermittlung der passiven Einkünfte, nach Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu erfolgen. Dies erfolgt bereinigt um Sonderfaktoren (§ 8.3. AEASTG). Für die Einkünfteermittlung sind die Vorschriften gemäß § 2 Abs. 2 und § 4 Abs. 1 und 3 EStG anzuwenden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist zudem § 10 Abs. 3 AStG anzuwenden, obwohl dieser eigentlich erst auf der Rechtsfolgenreite greift. § 10 Abs. 3 bestimmt, dass die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind. Diese Regelung schlägt in Verbindung mit § 2 Abs. 2 EStG daher auch auf die Einkünfteermittlung auf der Ebene der ausländischen Zwischengesellschaft für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung durch. Der Vollständigkeit halber soll betont werden, dass dies ebenso für nachgeschaltete Zwischengesellschaften im Sinne des § 14 wie für Betriebsstätten im Sinne des § 20 Abs. 2 gilt. Konsequenz aus der in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermittelnden Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft ist zunächst, dass diese auch im Kontext der Feststellung einer niedrigen Besteuerung entweder als Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich oder als Überschuss der Einnahmen über die Betriebsausgaben erfolgt.

#### 4. Formel zur Belastungsrechnung

- 839 Nach den vorstehenden Überlegungen lässt sich die Belastungsrechnung anhand folgender Formel durchführen. Danach ist zur Feststel-



lung einer niedrigen Besteuerung zu untersuchen, ob der folgende Quotient 25% unterschreitet:

$$\frac{\text{Tatsächliche im Ansässigkeitsstaat, in Drittstaaten sowie ggf. in Deutschland entrichtete Ertragsteuern der ausländischen Gesellschaft}}{\text{Nach deutschem Ermittlungsregeln errechnete Einkünfte}} < 25\%$$

Im Übrigen belegt die Diskussion um die zueinander im Bezug zu setzenden Größen, nämlich Steuerbetrag und Einkünfte, wie dringend geboten auch im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung, also der „CFC-legislation“, die Einführung einer europaweiten Gemeinsamen körperschaftsteuerlichen konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB) ist.

## 5. Ausgleichsregelung

Nach S. 1 muss sich die niedrige Besteuerung der passiven Einkünfte bei isolierter Betrachtung ergeben. Die Formulierung am Ende des S. 1 „ohne dass die niedrige Besteuerung auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht“ ordnet mithin ein Ausgleichsverbot an. *Schönfeld* (IStR 2009, 301) hat Überlegungen zum telos der Norm angestellt. Zutreffend weist er darauf hin, dass der Regelungszweck des mit „ohne“ eingeleiteten zweiten Halbsatzes darin besteht, eine Niedrigbesteuerung in den Fällen zu vermeiden, in denen die ausländische Gesellschaft aus unterschiedlichen Einkunftsquellen sowohl positive als auch negative Einkünfte erzielt und lediglich dadurch aufgrund einer konkreten Belastungsrechnung unter eine Ertragsteuerbelastung von weniger als 25% rutscht. In solchen Fällen wäre die Annahme einer Niedrigbesteuerung im Grundsatz nicht sachgerecht, weil die Einkünfte ohne den Verlustausgleich einer Besteuerung von mehr als 25% unterworfen worden wären.

Allerdings sind vom Regelungszweck der Bestimmung auch Konstellationen erfasst, in denen unterschiedlich besteuerte (konkret: teils niedrig, teils hoch besteuerte) Einkunftsquellen vorliegen, die im Durchschnitt zu einer niedrigen Besteuerung passiver Einkünfte führen könnten. In der Literatur hat die Verlustausgleichsregelung nur spärlich Berücksichtigung gefunden. Ebenso hat der Gesetzgeber sie offenbar als für weitgehend unproblematisch erachtet. Immerhin hat er es nicht für nötig befunden hat, diesen Regelungsbereich zu begründen (*Schönfeld* IStR 2009, 301).

Aus der Formulierung im Gesetz ergibt sich damit gleichsam bei der Ermittlung der Niedrigsteuerschwelle jeweiliger passiver Einkünfte ein „Ausgleichsverbot“. Das Gesetz spricht bewusst nicht von anderen „Einkunftsarten“, sondern von Quellen. Der Begriff der Einkunftsquelle ist der weitere Begriff. Daher unterfallen dem Ausgleichsverbot auch Einkünfte, die im Rahmen anderer Aktivitäten oder anderer Einkunftsarten ein- und desselben Rechtsträgers anfallen und selbst solche Ein-

künfte, die bei einem anderen Rechtsträger anfallen, die der ausländischen Gesellschaft indessen zuzurechnen sind.

843 Das – auf den ersten Blick unscheinbare – Ausgleichsverbot ist in der Besteuerungspraxis unabdingbar, da sonst bei Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften auch und gerade in Hochsteuerländern häufig eine Niedrigsteuersituation eintreten könnte. Bei der Anwendung der Norm sind sowohl der Begriff der Quelle als auch der des Ausgleichs weit auszulegen.

844 Die Ausgleichsregelung findet zunächst Anwendung im Rahmen niedriger Besteuerung bei gemischten Einkünften. Bei ausländischen Gesellschaften mit gemischten Einkünften sind für eine Belastungsbeurteilung die Steuern der ausländischen Staaten zu ermitteln, die auf die Einkünfte aus passivem Erwerb entfallen.

**Beispiel:**

845 Eine durch Steuerinländer beherrschte ausländische Gesellschaft erzielt positive Einkünfte aus passivem Erwerb (beispielsweise Zinseinkünfte aus Forderungen) in Höhe von 100, die eigentlich mit 30% ausländischen Ertragsteuern belastet wären. Daneben erwirtschaftet die ausländische Gesellschaft Verluste aus aktivem Erwerb in Höhe von 100. Nach den Verlustverrechnungsregeln des ausländischen Steuerrechts tritt keine Steuerlast auf die passiven Erträge ein, weil diese mit den aktiven Verlusten verrechnet werden. Ohne das Ausgleichsverbot müssten die nicht besteuerten – und somit niedrig im Sinne des § 8 Abs. 1 besteuerten – passiven Zinserträge der ausländischen Gesellschaft im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung im Inland bei den Anteilseignern erfasst werden.

846 In Fällen, in denen Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen unterschiedlich besteuert werden, kann das Ausgleichsverbot ebenfalls zu sachgerechten Ergebnissen führen. Dies ist insbesondere denkbar bei schichtenartigen Steuersystemen.

**Beispiel:**

847 Eine durch Steuerinländer beherrschte ausländische Gesellschaft erzielt positive Einkünfte aus passivem Erwerb (beispielsweise Zinseinkünfte aus Forderungen) in Höhe von 100, die eigentlich mit 30% ausländischen Ertragsteuern belastet wären. Daneben erwirtschaftet die ausländische Gesellschaft positive Einkünfte aus aktivem Erwerb in Höhe von 100, die mit 10% ausländischen Ertragsteuern belastet sind. Die durchschnittliche Belastung sowohl der aktiven als auch der passiven Einkünfte beträgt 20% und unterschreitet damit die Niedrigsteuerschwelle. Es soll angenommen werden, dass der Steuerbescheid im Ausland lediglich die gemittelte Steuerforderung ausweist. Ohne das Ausgleichsverbot müssten die niedrig im Sinne des § 8 Abs. 1 besteuerten passiven Zinserträge der ausländischen Gesellschaft im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung im Inland bei den Anteilseignern erfasst werden.

848 Die Vorschrift ist hinsichtlich ihrer Reichweite nicht auf die ausländische Gesellschaft beschränkt. Sie kann – etwa im Rahmen einer Gruppenbesteuerung – Bedeutung erlangen.

**Beispiel:**

Eine durch Steuerinländer beherrschte ausländische Gesellschaft erzielt positive Einkünfte aus passivem Erwerb (beispielsweise Zinseinkünfte aus Forderungen) in Höhe von 100, die eigentlich mit 30% ausländischen Ertragsteuern belastet wären. Daneben werden der ausländischen Gesellschaft Verluste einer Tochtergesellschaft in Höhe von 100 nach Organschafts-ähnlichen bzw. Gruppenbesteuerungsregeln zugerechnet. Nach den Verlustverrechnungsregeln des ausländischen Steuerrechts tritt keine Steuerlast auf die passiven Erträge der Obergesellschaft ein, weil diese mit den ihr zugerechneten Verlusten der Tochtergesellschaft verrechnet werden. Ohne das Ausgleichsverbot müssten die un- und somit niedrig im Sinne des § 8 Abs. 1 besteuerten passiven Zinserträge der ausländischen Gesellschaft im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung im Inland bei den Anteils- 849

Ebenso wird nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung (8.2. AEASStG) für den parallel gelagerten Fall eine ausländische Gesellschaft, die Zwischeneinkünfte erzielt, nicht deshalb niedrig besteuert, weil ihre Einkünfte im Rahmen einer Gruppenbesteuerung (z. B. Organschaft, Konsolidierung) bei einer anderen Gesellschaft besteuert werden. Erzielt eine ausländische Gesellschaft, die einem Konsolidierungskreis angehört, Zwischeneinkünfte, ist die auf die Zwischeneinkünfte entfallende anteilige Ertragsteuerbelastung für diese Gesellschaft gesondert zu ermitteln. 850

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung nach Auffassung der Finanzverwaltung (8.3.2.6. AEASStG) nicht nur für den unterjährigen Verlustausgleich, sondern auch für den intertemporalen Verlustabzug gilt. Es kann – wie von *Schönfeld* (IStR 2009, 301) zutreffend begründet – nämlich keinen Unterschied machen, ob die Verluste im Jahr ihrer Entstehung aufgrund eines Verlustausgleiches zu einer (konkreten) Niedrigbesteuerung führen, oder ob diese Rechtsfolge aufgrund unzureichender positiver Einkünfte im Verlustentstehungsjahr in einem späteren Jahr eintritt, in welches die Verluste nach ausländischem Recht vorgetragen werden dürfen. Daher darf dann im Falle eines nach ausländischem Recht zulässigen Verlustrücktrages nichts anderes gelten. 851

## 6. Ungereintheiten und Widersprüche der Vorschrift

Aus dem Umstand, dass sich der Gesetzgeber bei der Festlegung des Schwellenprozentsatzes für die Niedrigbesteuerung nicht mehr an körperschaftsteuerlichen Vorgaben orientiert, ergeben sich teilweise arabesk anmutende Konsequenzen. Im Schrifttum (*Wassermeyer/Schönfeld* IStR 2008, 496) wurde ein Beispiel vorgestellt, welches die partielle Absurdität nicht nur der Niedrigsteuerschwelle des § 8 Abs. 3, sondern der Gesamtkonzeption der Hinzurechnungsbesteuerung insgesamt unter Beweis zu stellen vermag. 852

- 853 Beispiel:** (nach *Wassermeyer/Schönfeld* IStR 2008, 496): Eine in einem DBA-Staat ansässige ausländische Kapitalgesellschaft soll Eigentümerin von im Inland belegenen bebauten Grundstücken sein. Diese sind vermietet. Die Kapitalgesellschaft unterliegt mit den Mieteinkünften im Inland der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Folglich ergibt sich eine Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 15%, Gewerbesteuer fällt mangels inländischer Betriebsstätte der Kapitalgesellschaft nicht an. Angenommen, die Gesellschafter der ausländischen Kapitalgesellschaft seien ausschließlich Steuerinländer. Nach den üblichen Verteilungswertungen des einschlägigen DBA sollen die Mieteinkünfte im Sitzstaat der ausländischen Kapitalgesellschaft steuerfrei sein, vgl. auch Art. 6 OECD-MA. Bei wortgetreuer Anwendung des § 8 Abs. 3 und unter Außerachtlassung des SolZ wären die Mieteinkünfte mit 15%, obwohl die Höhe der Steuerbelastung auf einer Entscheidung allein des deutschen Gesetzgebers beruht. Damit ergibt sich die doch merkwürdig anmutende Konsequenz, dass der deutsche Gesetzgeber Deutschland zum Niedrigsteuerstaat erklärt. Mieteinkünfte sind passiver Natur, weil nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b inländische Mieteinkünfte aus dem Passivkatalog nicht ausgenommen sind. Als Folge wäre dann eine „Nachsteuer“ zu erheben.

854–859 *einstweilen frei*

### III. Erhebungsdefizite im Ausland trotz rechtlich geschuldeter Steuer (Satz 2)

#### 1. Inhalt; Hintergrund der Bestimmung

- 860** Satz 2 enthält den Gesetzesbefehl – es handelt sich um mehr als nur um eine Klarstellung –, dass eine niedrige Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 1 auch dann vorliegt, wenn Ertragsteuern von mindestens 25 Prozent zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.
- 861** Diese bislang letzte Änderung der Bestimmung war eine Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 9. 7. 2003 I R 82/02, BStBl. II 2004, 4), wonach eine niedrige Besteuerung vorlag, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft durch Ertragsteuern von weniger als 25% unterlagen. Der BFH hatte die Vorschrift so ausgelegt, dass es für die Feststellung der ausländischen Steuerbelastung auf die rechtlich geschuldete Steuer ankomme. In einer weiteren Entscheidung hatte der BFH (BFH, Urteil vom 3. 5. 2006 – I R 124/04, DStR 2006, 1451) entschieden, dass dann, wenn die nach dem maßgeblichen ausländischen Recht geschuldete Steuer dem in § 8 Abs. 3 angeführten Schwellenwert der Steuerbelastung entspricht, auch dann keine „niedrige Besteuerung“ vorliege, wenn der ausländischen Steuerfestsetzung ein behördliches Verfahren vorausgegangen ist, in dem auf gesetzlicher Grundlage und unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen der Umfang

einer Steuerermäßigung festgelegt wurde. In diesem Verfahren ging es um eine gesetzlich eingeräumte Möglichkeit einer anpassenden Erhöhung der Steuerbelastung durch sec. 41 subsec. 9 des irischen Finance Act 1980/1992 für irische Tochtergesellschaften im International Financial Services Centre in Dublin.

Der Gesetzgeber ließ sich von der Befürchtung leiten, dass die Hinzurechnungsbesteuerung hätte vermieden werden können, wenn die rechtlich geschuldete ausländische Steuer zwar die Belastungsgrenze des § 8 Abs. 3 überstiegen, aber, aus welchen Gründen auch immer, so nicht erhoben wurde. Vielmehr war es nach Ansicht des Gesetzgebers Sinn und Zweck der Regelung, auf die tatsächlich geschuldete Steuer abzustellen. Deshalb wurde die Norm entsprechend angepasst (BT-Drs. 16/6290 v. 4. 9. 2007, 134). 862

## 2. Praktische Anwendungsbereiche

Die Gründe für die Nichterhebung sind insoweit unerheblich. In Betracht kommen Erhebungsdefizite aufgrund von Organisationsmängeln in der Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates der ausländischen Gesellschaft ebenso wie der bewusste Verzicht auf eine der positiven Rechtslage entsprechende Besteuerung im Verwaltungsverfahren. Denkbar sind insoweit stillschweigende wie explizite Steuervereinbarungen, dem Wortlaut unterfällt auch der einseitig von der ausländischen Vollzugsbehörde der ausländischen Gesellschaft gewährte oder gar „aufgedrängte“ teilweise oder vollständige Verzicht auf die nach dem Gesetz geschuldete Steuer. 863

Probleme können sich bei Billigkeitsmaßnahmen durch den ausländischen Fiskus ergeben. Erfolgt beispielsweise eine abweichende Festsetzung der geschuldeten Steuer im Ansässigkeitsstaat einer inlandsbeherrschten, ausländischen Tochtergesellschaft mit passiven Einkünften aus Billigkeitsgründen, so würde eine ggf. eingreifende Hinzurechnungsbesteuerung im Inland die Billigkeitsmaßnahme im Ausland untermünieren. Aus diesem Grunde kann jedenfalls in Fällen, in denen die Gründe für die jeweilige Billigkeitsmaßnahme auf Erwägungen basiert, die dem steuerlichen Billigkeitsrecht der BFH-Rechtsprechung vergleichbar sind, für die Hinzurechnungsbesteuerung kein Raum sein. 864





