



**Die Hinzurechnungsbesteuerung als ein Weg aus
der Falle des Halbeinkünfteverfahrens?
Eine Analyse unter Berücksichtigung der aktuellen
steuerpolitischen Reformvorschläge**

Adam Gieralka

European University Viadrina Frankfurt (Oder)
Department of Business Administration and Economics
Discussion Paper No. 242
2005

ISSN 1860 0921

Die Hinzurechnungsbesteuerung als ein Weg aus der Falle des Halbeinkünfteverfahrens?¹

Eine Analyse unter Berücksichtigung der aktuellen steuerpolitischen Reformvorschläge²

von

DIPL.-KFM. ADAM GIERALKA

EUROPA-UNIVERSITÄT VIADRINA, FRANKFURT (ODER)

- August 2005 -

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	1
1. Sachverhalt.....	6
2. Steuerliche Situation vor Umsetzung der Gestaltungsstrategie	8
3. Anmerkungen zur Implementierung der Gestaltungsstrategie	13
4. Steuerliche Situation nach Umsetzung der Gestaltungsstrategie.....	14
4.1 Steuerfolgen ohne Beachtung der Bekämpfungsmittel des Fiskus.....	14
4.2 Anwendbarkeit der allgemeinen Missbrauchsklausel.....	17
4.3 Bewusst in die Hinzurechnungsbesteuerung?.....	18
4.3.1 Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung im Thesaurierungsfall.....	18
4.3.2 Dividendenbelastung in Verbindung mit der Hinzurechnungsbesteuerung ..	24
4.3.3 Quantifizierung der gesamten Steuerfolgen der Gestaltungsstrategie.....	26
4.4 Verallgemeinerung der Aussagen	28
4.4.1 Einfluss des ausländischen Körperschaftsteuer- und Quellensteuersatzes	28
4.4.2 Abschaffung der Option nach § 12 I AStG als eine systemgerechte Lösung? ..	32
4.4.3 Relevanz des gewerbesteuerlichen Hebesatzes und des Anrechnungsfaktors	33
5. Abschließende Bemerkungen und thesenartige Zusammenfassung der Ergebnisse	33

¹ Der Verfasser dankt Herrn Prof. Dr. Stephan Kudert für die konstruktiven Verbesserungsvorschläge und die wertvolle Unterstützung bei der Arbeit am vorliegenden Diskussionspapier.

² Die Arbeit am vorliegenden Diskussionspapier wurde am 20. Juli 2005 abgeschlossen. Die danach erfolgten steuerpolitischen Entwicklungen konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

Vorwort

Nachdem von der Bundesregierung am 4. Mai 2005 das *Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen* verabschiedet worden ist,³ können die darin enthaltenen Steuerreformvorschläge einer fundierten wissenschaftlichen Aufarbeitung zugeführt werden. Die vorgelegten Maßnahmen (u. a. Senkung des Körperschaftsteuersatzes und Anhebung des Anrechnungsfaktors bei der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG) stellen das Ergebnis vom so genannten „Job-Gipfel“, das am 17. März 2005 im Kanzleramt stattfand, dar.⁴ In der seitdem unvermindert andauernden steuerpolitischen Debatte,⁵ die durch die am 22. Mai 2005 überraschend erfolgte Ankündigung von Bundestagsneuwahlen für 18. September selben Jahres neuen Antrieb erhalten hat, wird immer wieder die Forderung erhoben, vermeintliche Steuer-Schlupflöcher – insbesondere bei der Besteuerung von so genannten Publikumskapitalgesellschaften⁶ – zu schließen,⁷ um die daraus resultierenden Steueraufkommensgewinne an die inlandsorientierten Mittelstandsunternehmen weiterzugeben.⁸

Bei der Bekämpfung von „steuerfreundlichen“ Gestaltungen hat der deutsche Steuer-gesetzgeber sich im Laufe der vergangenen Jahre einiges einfallen lassen, so dass der

³ Vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Bundestag-Drucksache 15/5554 vom 30.05.2005, Bundestag-Drucksache 15/5601 vom 01.06.2005.

Eine knappe Darstellung der vorgeschlagenen Maßnahmen liefert MERKER, CHRISTIAN, Überblick über den Regierungsentwurf des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen und des Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge, *StuB* 2005, S. 403-404. Vgl. auch die Analysen von STRAUCH, ROBERT, Auswirkungen des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen auf die Unternehmensbesteuerung, *BB* 2005, S. 1531-1534; BROER, MICHAEL, *BB-Forum: Aktuelle steuerpolitische Vorschläge der Bundesregierung laut Regierungserklärung vom 17. 3. 2005*, *BB* 2005, S. 916-920; KNIEF, PETER, Die Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften durch die Reform der Unternehmensbesteuerung zum 1. 1. 2006, *DB* 2005, S. 1013-1017.

⁴ Inzwischen zeichnet sich ab, dass eine Einigung zwischen der Regierung und den Oppositionsparteien immer unwahrscheinlicher wird. Vgl. O. V., Senkung der Unternehmenssteuern vor dem Aus, *FTD* vom 23.06.2005, <http://www.ftd.de/pw/de/11743.html>; O. V., CDU gibt Rot-Grün bei Unternehmenssteuern einen Korb, *FTD* vom 17.06.2005, <http://www.ftd.de/pw/de/11016.html>.

⁵ Vgl. z. B. SEER, ROMAN, *BB-Forum: Einkommensteuerreform – Flat Tax oder Dual Income Tax?*, *BB* 2004, S. 2272-2278. Zur kritischen Würdigung der aktuellen steuerpolitischen Debatte vgl. TILLMANN, OLIVER, Ausverkauf der Steuersätze für Unternehmen – ein Bärendienst für eine sinnvolle Unternehmensteuerreform, *GmbH-Rundschau* 2005, S. R 121-R 122.

⁶ Publikumskapitalgesellschaften würden ihre Gewinne ins niedrig besteuerte Ausland verlagern. Im Inland würden sie jedoch den Refinanzierungsaufwand geltend machen. Auf diese Weise würde das Steueraufkommen Deutschlands erodiert und die inlandsorientierten Unternehmen wären hier im Nachteil. Vgl. das Interview mit SPENGLER, CHRISTOPH, Benachteiligte Inlandsinvestoren, *Consultant* 4/2005, S. 36; auch SPENGLER, CHRISTOPH / WIEGARD, WOLFGANG, Deutschland ist ein Hochsteuerland für Unternehmen, *DB* 2005, S. 516-520 (520). Vgl. in diesem Zusammenhang auch BROER, MICHAEL / SCHNEIDER, JÜRGEN, Unternehmensteuerbelastung im internationalen Vergleich, *Zur Beurteilung unterschiedlicher Verfahren*, *BB* 2005, S. 1419-1427.

⁷ Vgl. GIERALKA, ADAM, Neue Runde im Kampf um Steuerquellen, Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer *polnischen Zwischengesellschaft* für eine *deutsche Kapitalgesellschaft* unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge, insbesondere des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005, Discussion Paper No. 239, Department of Business Administration and Economics, European University Viadrina Frankfurt (Oder), Juni 2005, S. 1-21.

⁸ Vgl. die Begründung zum Entwurf des Gesetzes vom 4. Mai 2005, a. a. O. (Fn. 3).

Fiskus nach dem aktuell geltenden Rechtsstand m. E. über eine große Anzahl an entsprechenden Instrumenten verfügt.⁹ Die in der letzten Vergangenheit in systematischer Hinsicht mehrmals grundlegend umgestaltete Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG spielt hierbei eine zentrale Rolle.¹⁰

Die aktuelle steuerpolitische (Wahl-)Diskussion veranlasste den Verfasser, die Wirkung der Hinzurechnungsbesteuerung für natürliche Personen einer detaillierten qualitativ-quantitativen Analyse im deutsch-polnischen Kontext zu unterziehen.¹¹ Bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 7 bis 14 AStG führt die Hinzurechnungsbesteuerung hinsichtlich der so genannten Zwischeneinkünfte zur Steuerpflicht des betroffenen Gesellschafters in Deutschland. Diese Steuerfolgen entstehen zwar unabhängig von der Ausschüttungspolitik der ausländischen Gesellschaft; sie haben jedoch Auswirkungen auf die steuerliche Erfassung der von der Zwischengesellschaft ausgeschütteten Dividenden bei den Empfängern. In gewissen Fallkonstellationen führt die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG zu einer steuerlichen Besserstellung des inländischen Gesellschafters.¹²

⁹ Vgl. an dieser Stelle GÖTZENBERGER, ANTON-RUDOLF, Zukunft der Steueroasen in Gefahr, OECD macht Druck, DSWR 2005, S. 116-118.

¹⁰ Vgl. hierzu zuletzt GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 7), S. 1-21. Vgl. auch FRISCHMUTH, MARKUS, Bestandsaufnahme und Zukunft der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG), IStR 2005, S. 361-366; GIERALKA, ADAM, Steuerliche Vorteilhaftigkeit der Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaft - eine Fallstudie zum steueroptimalen Bezug polnischer Einkünfte in Deutschland unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7-14 AStG, Diskussionspapier Nr. 206, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum (EWZ), Februar 2004, S. 1-25; RASCH, FREDERIK B., Die Ziele der neuen deutschen Hinzurechnungsbesteuerung, Eine kritische Analyse im internationalen Vergleich, Weilerswist: Velbrück Wissenschaft, 1. Auflage 2004; zugl.: Diss., European Business School, Oestrich-Winkel, S. 39-64; MAIER-FRISCHMUTH, MARKUS, Internationale Unternehmenstätigkeit und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, Steuerlast- und Systemanalyse, Lohmar - Köln: Josef Eul Verlag, 1. Auflage, 2003; zugl.: Hohenheim, Univ., Diss., 2003, S. 2 f.; GROTHERR, SIEGFRIED, International relevante Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, IWB 2003, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1935-1954 (1943-1950); GROßE, SANDRA, Subpart F als Referenz für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung. Eine ökonomische Analyse, Frankfurt am Main u. a.: Peter Lang, 2003; zugl.: Frankfurt (Oder), Europa-Universität Viadrina, Diss., S. 35 f.; LIEBER, BETTINA, Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das UntStFG, FR 2002, S. 139-151; GROTHERR, SIEGFRIED, Erneute Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, IWB 2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1883-1902 und S. 1903-1916; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Überblick über die Hinzurechnungsbesteuerung des AStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, DStR 2002, S. 241-246; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Die im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7-14 AStG, IStR 2001, S. 601-610; MAIER-FRISCHMUTH, MARKUS, Systemkonforme Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Entwurf des UntStFG, IStR 2001, S. 610-616 (Teil I), IStR 2001, S. 642-647 (Teil II); RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Unbeabsichtigter Systemwechsel bei der Hinzurechnungsbesteuerung von Kapitalgesellschaften als Folge des Steuersenkungsgesetzes?, IStR 2000, S. 394-410; GROTHERR, SIEGFRIED, Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Steuersenkungsgesetz, IWB 2000, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1675-1690.

¹¹ Vgl. an dieser Stelle WOLLGARTEN, WITHOLD, Die steuerliche Optimierung deutsch-polnischer Unternehmensinvestitionen - Negative Auswirkungen des EG-Beitritts und des neuen Doppelbesteuerungsabkommens, IWB 2004, Polen Gruppe 2, S. 155-166; vgl. auch ZERDICK, THOMAS, Die fünfte Erweiterung der Europäischen Union, DSWR 2004, S. 82-84; REPETZKI, BEATRICE, EU-Osterweiterung und Mittelstand am Beispiel Polens, DSWR 2004, S. 85-88.

¹² Diese Inkonsistenz der Hinzurechnungsbesteuerung arbeitete zuletzt FRISCHMUTH, MARKUS, a. a. O.

Der Verfasser setzt sich in der vorliegenden Untersuchung mit diesem Effekt der Hinzurechnungsbesteuerung systematisch auseinander, damit die betroffenen Steuerpflichtigen in Zukunft nicht an den steuerpolitischen Pranger der Öffentlichkeit gestellt werden. Diese latente Gefahr besteht, weil es sich hierbei im Kern um eine Möglichkeit zur Umgehung des deutschen Halbeinkünfteverfahrens (HEV) im Bezug auf die Besteuerung von ausländischen Dividenden bei natürlichen Personen handelt. Und als eine der Gegenfinanzierungsmaßnahmen bei dem geplanten *Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 5. Mai 2005* ist die Erhöhung des steuerpflichtigen Anteils von (in- und ausländischen) Dividenden.¹³ Damit ist die hohe Relevanz und Aktualität der im Folgenden zu behandelnden Thematik belegt.

Aus den Ausführungen lässt sich bereits schlussfolgern, dass der Direktbezug ausländischer Einkünfte (d. h. ohne Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft) keine primäre Messlatte der nachfolgenden Analyse darstellt.¹⁴ Es wird vielmehr unterstellt, dass bereits Teile der Geschäftsaktivitäten in ein Niedrigsteuerland verlagert wurden und die gegebenenfalls anfallende Hinzurechnungsbesteuerung hingenommen bzw. – soweit dies in legalen Grenzen möglich und betriebswirtschaftlich sinnvoll – bewusst herbeigeführt wird. Im ersten Schritt der Analyse wird jedoch auch überprüft, ob es sich für eine gewerblich tätige Personenunternehmung (Einzelunternehmen bzw. eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschafter) überhaupt in steuerlicher Hinsicht rechnet, eine Auslandsgesellschaft zu gründen.¹⁵

Insgesamt wird in der vorliegenden fallbezogenen Analyse die Frage untersucht, in welchen Konstellationen und unter welchen Bedingungen es im Zuge der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG zur steuerlichen Besserstellung der inländi-

(Fn. 10), S. 361-366 (363) heraus. Auf diese Möglichkeiten wiesen auch bereits KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch den Entwurf des UntStFG, PIStB 2001, S. 318-329 (323) hin. Sowohl KESSLER / DORFMUELLER / SCHMITT als auch FRISCHMUTH blenden allerdings die relevanten Einflüsse der gewerbsteuerlichen Aspekte der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG bei einer natürlichen Person (bei Zuordnung der Anteile an einer Zwischengesellschaft zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs) aus, obwohl auf die gegebenenfalls vorhandene Gewerbsteuerpflicht und die Anrechnungsmöglichkeit nach § 35 EStG hingewiesen wird. Darüber hinaus wird in den quantitativen Überlegungen die bei natürlichen Personen regelmäßig anfallende ausländische Kapitalertragsteuer nicht berücksichtigt, so dass Anrechnungsrestriktionen (z. B. § 34c EStG) haben nicht problematisiert werden können.

Zur Quantifizierung der Belastungen durch die Hinzurechnungsbesteuerung im Vergleich zur regulären Besteuerung für einen vorgegebenen Einkommensteuersatz vgl. auch GROTHERR, SIEGFRIED, a. a. O. (Fn. 10), S. 1883-1902 und S. 1903-1916.

¹³ Im Gespräch waren zuletzt u. a. 57 % und davor 63 % bzw. 64 % der Dividende (vgl. BROER, MICHAEL, a. a. O. (Fn. 3), S. 917) statt der bisherigen 50 % im Rahmen des HEV (§ 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG). Im vorliegenden Gesetzentwurf findet sich jedoch kein entsprechender Änderungsvorschlag wieder; vgl. SCHÖNHERR, FRANK / LEMAITRE, CLAUD, Neue Gesetzesvorhaben zur Senkung der Erbschaft- und Körperschaftsteuer, GmbHR 2005, S. R 185-R 187 und O. V., CDU gibt Rot-Grün bei Unternehmenssteuern einen Korb, FTD vom 17.06.2005, <http://www.ftd.de/pw/de/11016.html>.

¹⁴ Ähnliche Vorgehensweise wählten KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, a. a. O. (Fn. 12), S. 318-329.

¹⁵ Vgl. auch die quantitative Wirkungsanalyse der Hinzurechnungsbesteuerung im deutsch-polnischen Kontext von CLOER, ADRIAN, Eine fallorientierte Einführung in das polnische Ertragsteuerrecht (einschließlich DBA-Recht), Europa-Universität Viadrina, Diskussionspapier der Fakultät der Wirtschaftswissenschaften, Nr. 205, Januar 2004, S. 1-68 (39-46).

schen Gesellschafter ausländischer Zwischengesellschaften kommt.¹⁶ Dabei werden neben der ausländischen Belastung der Zwischengesellschaft auch die ausländische Belastung der inländischen Gesellschafter und die Belastungswirkung der Gewerbesteuer (*GewSt*) im Zusammenhang mit der vorangehenden Hinzurechnungsbesteuerung explizit betrachtet. Darüber hinaus wird auch die aktuelle Steuerdiskussion um folgende – soweit ersichtlich – neue Aspekte angereichert:

- a) Die Absenkung des regulären Körperschaftsteuersatzes in Deutschland von 25 % auf 22 % bzw. 19 % wird – nach geltendem Systemverständnis – dazu führen,¹⁷ dass viele Niedrigsteuergebiete im Sinne des § 8 III AStG dann keine mehr sind, so dass Steuerersparnissen aus unerwünschten Verlagerungen nur über die allgemeine Missbrauchsformel (§ 42 AO) zu begegnen sein wird.
- b) Die Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 III AStG kann dazu führen, dass durch den evtl. Wegfall der Hinzurechnungsbesteuerung die betroffenen Steuerpflichtigen schlechter und nicht – wie erwartet werden könnte – besser gestellt werden.
- c) Aus b) folgt die Frage, ob die geplante Absenkung des Körperschaftsteuersatzes für eine einkommensteuerpflichtige Person von Relevanz ist. Sollte sich diese Gruppe der Steuerpflichtigen für eine Nicht-Absenkung einsetzen?
- d) Der deutsche Steuergesetzgeber definiert in § 8 I AStG [Katalog der „aktiven“ Einkünfte] selbst, welche Tätigkeiten ins Ausland verlagert werden können, ohne dass die daraus resultierenden Einkünfte durch die Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden.

Zur Veranschaulichung der Überlegungen wird jeweils eine Quantifizierung der Belastungen für drei alternative Einkommensteuersätze vorgenommen:¹⁸

- a) $s_e = 15\%$ (Eingangsteuersatz, § 32a I EStG in der Fassung ab VZ 2005),
- b) $s_e = 30\%$,
- c) $s_e = 42\%$ (Spitzensteuersatz, § 32a I EStG in der Fassung ab VZ 2005).

Angesichts des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 4. Mai 2005 werden die Berechnungen auch für den *geplanten* Anrechnungsfaktor ($f = 2$) bei der Einkommens-

¹⁶ Vgl. an dieser Stelle aktuell WOTSCHOFSKY, STEFAN, Organisationsformen grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit aus ertragsteuerlicher Sicht, RIW 2005, S. 30-33.

¹⁷ Vgl. Art. 2 und 4 des Gesetzes vom 4. Mai 2005, a. a. O. (Fn. 3). Vgl. auch SPD, Vertrauen in Deutschland. Das Wahlmanifest der SPD vom 4. Juli 2005, http://kampagne.spd.de/040705_Wahlmanifest.pdf (Stand: 10.07.2005), S. 16; CDU/CSU, Deutschlands Chancen nutzen. Wachstum. Arbeit. Sicherheit, Regierungsprogramm 2005 - 2009, verabschiedet am 11. Juli 2005, <http://www.regierungsprogramm.cdu.de/download/regierungsprogramm-05-09-cducsu.pdf> (Stand: 18.07.2005), S. 17.

Gegen eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze des § 8 III AStG sprach sich der Bundesrat aus; vgl. Stellungnahme des Bundesrates, Anlage 2 zu BT-Drucks. 15/5554, S. 17; A.A. vertritt die Bundesregierung, BT-Drucks. 15/5601, S. 1 f.

¹⁸ Die Quantifizierung der Belastungen im Rahmen der vorliegenden Analyse erfolgt unter Anwendung der *Roses* Teilsteuerrechnung. Grundlegend zur Funktionsweise der Teilsteuerrechnung vgl. ROSE, GERD, Untersuchung über die Steuerbelastung der Unternehmung, Beilage 7 zu DB 10/1968. Zuletzt zu Ehren von *Gerd Rose* vgl. WOTSCHOFSKY, STEFAN, Teilsteuerrechnung – Eine Idee mit Erfolg, WPg 2001, S. 652-655.

teuerermäßigung nach § 35 I EStG durchgeführt.¹⁹ Den erzielten Ergebnissen werden jeweils Fälle ohne GewSt-Pflicht gegenübergestellt. Der Solidaritätszuschlag (5,5 %) wird in der Analyse explizit berücksichtigt.²⁰ Von der Erfassung der Kirchensteuer wird jedoch aus Vereinfachungsgründen abgesehen.²¹ In der Analyse werden ausschließlich *laufende ertragsteuerliche Aspekte* behandelt.

Der Analyse wird das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Polen vom 14. Mai 2003 (DBA Polen), das am 19. Dezember 2004 in Kraft trat und für die Einkünfte seit dem 1. Januar 2005 gilt, zugrunde gelegt.²²

Die Frage nach der Europarechtskonformität der §§ 7 bis 14 AStG stellt keinen Untersuchungsgegenstand des vorliegenden Beitrags dar.²³ Auf die europäische Dimension der behandelten Fragestellung sei ebenfalls lediglich hingewiesen.²⁴

¹⁹ Vgl. an dieser Stelle die Analyse von KNIEF, PETER, a. a. O. (Fn. 3), S. 1013-1017 (1015), der eine Erhöhung des Anrechnungsfaktors auf in etwa $f = 2,6$ fordert.

²⁰ Vgl. § 4 Satz 1 SolZG. Bei der Berücksichtigung des Solidaritätszuschlages sind die Bestimmung des § 51a II Satz 2 und 3 EStG i. V. m. § 1 II SolZG zu beachten. Die daraus resultierende Rechtfolge wird jedoch durch § 3 II SolZG aufgehoben, so dass sowohl das HEV (§ 3 Nr. 40 EStG) als auch die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlages vermindern.

²¹ Bei der Berücksichtigung der Kirchensteuer sind die Bestimmung des § 51a II Satz 2 und 3 EStG i. V. mit den jeweiligen Kirchensteuergesetzen der Länder zu beachten. Durch diese Regelung wird der Einfluss des HEV (§ 3 Nr. 40 EStG) und der Einkommensteuerermäßigung (§ 35 I EStG) für Zwecke der Kirchensteuer ausgeschaltet. Damit ist für die Berechnung der Höhe der Kirchensteuer eine so genannte „Schattenveranlagung“ durchzuführen. Dies kann hier entfallen, da von einer Berücksichtigung der Kirchensteuer abgesehen wird. Vgl. an dieser Stelle NABIAŁEK, JAROSŁAW / WINZER, ANDRÉ, Ertragsteuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen unterschiedlicher Rechtspersonen – mit besonderer Berücksichtigung der Kirchensteuerproblematik, BB 2004, S. 1305-1312. Vgl. auch DRÜEN, KLAUS-DIETER / RÜPING, HEIKE, Verfassungs- und Rechtsfragen der Kirchensteuer, Bericht über den Bochumer Kirchensteuertag am 17. März 2004 an der Ruhr-Universität Bochum, StuW 2004, S. 178-186.

²² Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 14. Mai 2003, BGBl. I 2004, S. 1304; BStBl. I 2005, S. 350-361; Dz. U. 2005, Nr. 12, Pos. 90, S. 1.

Eine eingehende Analyse des neuen DBA Polen liefern bereits GROBE, SANDRA / KLIER, ULRICH, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Polen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), Das polnische Bilanz- und Steuerrecht, mit Gestaltungsempfehlungen für Direktinvestitionen deutscher Unternehmen, 2. neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 2001, S. 141-206. Vgl. auch CLOER, ADRIAN, Das neue DBA zwischen Deutschland und Polen, SWI 2005, S. 87-89; BERNHARDT, LORENZ / PIEKIELNIK, TOMASZ, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen, IStR 2005, S. 366-369; BURMEISTER, FRANK, Das neue deutsch-polnische Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 1/2004, Fach 5 Polen, Gruppe 2, S. 141-144; KLIER, ULRICH, Das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Polen, Auswirkungen der geänderten rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf das Abkommen, Schwarzenbek: Dr. Rüdiger Martienß 1999. Vgl. an dieser Stelle auch WOLLGARTEN, WITHOLD, a. a. O. (Fn. 11), S. 155-166.

²³ Vgl. zuletzt SCHAUMBURG, HARALD, Außensteuerrecht und europäische Grundfreiheiten, DB 2005, S. 1129-1137 (1137); SCHÖNFELD, JENS, Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Steuerwettbewerb und Europäischen Grundfreiheiten, StuW 2005, S. 158-170. Vgl. auch SULLIVAN, MATTHEW / WALLNER, ROBERT / WÜBBELSMANN, STEPHAN, Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf dem europäischen Prüfstand, IStR 2003, S. 6-14; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Praktische Folgen der Unvereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit der EU-Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, Eine nach Fallgruppen geordnete Darstellung der Unanwendbarkeit der §§ 7-14 AStG, GmbHR 2003, S. 503-506; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Zur Europarechtswidrigkeit der §§ 7-14 AStG und zu den Folgen für die internationale Steuerplanung, IStR 2003, S. 195-202; SAß, GERT, Zur Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG mit den EU-Grundfreiheiten, DB 2002, S. 2342-2346; KLAPDOR, RALF, Versuch einer ökonomischen Fundierung

Die evtl. Folgen des mitunter von allen Parteien ins Visier gefassten grundlegenden Systemwechsels in der Besteuerung von Personengesellschaften werden nicht betrachtet, da die nötige konzeptionelle Detailarbeit seitens der Politik noch aussteht und auch nur schwer prognostizierbar ist.²⁵ Ob der Wechsel zu einer rechtsformneutralen Besteuerung tatsächlich herbeigeführt wird, ist aktuell zumindest fraglich.²⁶

1. Sachverhalt

Der bislang allein aus Deutschland heraus tätige, international orientierte Einzelunternehmer (D-EU)²⁷ beschloss, ganz im Sinne der aktuellen Entwicklung in der Wirtschaft, die Steuerquote seines gewerblichen Unternehmens zu senken und sich inter-

der Hinzurechnungsbesteuerung, DBW 2002, S. 359-378; SCHÖN, WOLFGANG, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940-947; WASSERMEYER, FRANZ, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 2001, S. 113-117; HAHN, HARTMUT, Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß §§ 7 ff. AStG, IStR 1999, S. 609-617.

Vgl. an dieser Stelle die Vorlage (hinsichtlich der britischen Hinzurechnungsbesteuerung) an den EuGH in der Rs. „Cadbury Schweppes“ (C-196/04, ABl. EU Nr. C 168/3 vom 26.06.2004) und hierzu LIEBER, BETTINA / RASCH, STEPHAN, Mögliche Konsequenzen der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, GmbHR 2004, S. 1572-1578; KÖRNER, ANDREAS, Europarecht und CFC-Regelungen – Anrufung des EuGH im Verfahren „Cadbury Schweppes“, IStR 2004, S. 697-706.

²⁴ Vgl. hierzu z. B. zuletzt DRÜEN, KLAUS-DIETER / KAHLER, BJÖRN, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, StuW 2005, S. 171-184; SCHIEBL, HARALD, Europäisierung der deutschen Unternehmensbesteuerung durch den EuGH, NJW 2005, S. 849-855. Vgl. auch HEY, JOHANNA, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 2004, S. 193-211; THIEL, JOCHEN, Der fortschreitende Einfluss des EuGH auf die Ertragsbesteuerung der Unternehmen, DB 2004, S. 2603-2609; KESSLER, WOLFGANG / SPENGLER, CHRISTOPH, Checkliste potentiell EG-rechtswidriger Normen des deutschen direkten Steuerrechts – Update 2004, Beilage 6 zu DB 43/2004, S. 1-8; SCHÖN, WOLFGANG, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, S. 289-300; CORDEWENER, AXEL, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, S. 6-15; LAMMERSEN, LOTHAR, Die Steuerpolitik der Europäischen Union, SteuerStud 2004, S. 196-205; WEHRHEIM, MICHAEL / MARQUARDT, ANJA, Die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt – Ein Überblick, IStR 2003, S. 14-19. Vgl. auch BAUSCHATZ, PETER, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch und Europarecht, Öffnung der Steuersysteme im Recht der direkten Steuern der EU-Mitgliedstaaten und Abwehr grenzüberschreitender Gestaltungen durch Missbrauchsvorschriften anhand ausgewählter Beispiele des deutschen Steuerrechts, IStR 2002, S. 291-298 (Teil I); IStR 2002, S. 333-342 (Teil II); STEFANER, MARKUS CHRISOPH, Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, SWI 2002, S. 415-421.

²⁵ Vgl. SPD, a. a. O. (Fn. 17), S. 17; CDU/CSU, a. a. O. (Fn. 17), S. 17. Vgl. auch FDP, Arbeit hat Vorfahrt, Deutschlandprogramm 2005, <http://files.liberal.de/fdp-wahlprogramm.pdf> (Stand: 25.07.2005), S. 6.

²⁶ Vgl. an dieser Stelle z. B. MITSCHKE, JOACHIM, Die Neuordnung der Unternehmensbesteuerung, Beihefter 1 zu DStR 14/2004, S. 1*-4*; SEER, ROMAN, a. a. O. (Fn. 5), S. 2272-2278; WAGNER, FRANZ W., Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, BB 2002, S. 1885-1892.

²⁷ Da in Deutschland Personengesellschaften nach dem Mitunternehmerkonzept besteuert werden und steuerlich als transparent gelten, kann die Analyse auf den Fall der Einzelunternehmung beschränkt werden. Die erzielten Ergebnisse sind dann direkt übertragbar. Die unterschiedliche Behandlung für Zwecke der GewSt führt, soweit ersichtlich zu keinen materiellen Unterschieden. Zur Besteuerungssystematik der Personengesellschaften in Deutschland vgl. ausführlich NIEHUS, ULRICH / WILKE, HELMUTH, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3., erweiterte und aktualisierte Auflage, Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2005.

national strategisch neu aufzustellen.²⁸ Zu diesem Zweck soll der Wachstumsmarkt in Polen in Zukunft über eine 100%-ige Tochterkapitalgesellschaft (Patentverwertungsgesellschaft sp. z o. o. (= polnische GmbH)) mit dem Unternehmensgegenstand *Verwertung von Patentrechten* betreut werden.²⁹ Die (per Annahme vollständig mit Eigenkapital finanzierte)³⁰ Tochterkapitalgesellschaft soll u. a. auch Teile der bisherigen Leistungskette (*D-EU in Deutschland als Patententwickler und -besitzer und Kunden in Polen als Lizenznehmer*) übernehmen.³¹ Damit werden in Zukunft die Lizenzzahlungen nicht mehr direkt an D-EU geleistet, sondern sie werden von der sp. z o. o. vereinbart.³² D-EU behält den Wohnsitz in Deutschland bei.³³

²⁸ Vgl. an dieser Stelle HERZIG, NORBERT, Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung?, WPg-Sonderheft 2003, S. 80-92; HERZIG, NORBERT / DEMPPE, URS, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2002, S. 1-8.

²⁹ Vgl. an dieser Stelle auch CLOER, ADRIAN, Immobilieninvestitionen in Polen, Ein Überblick über zivil- und steuerrechtliche Aspekte, DSWR 2005, S. 181-184; BUGASCH, GRIT, Investitionsstandort Polen bleibt attraktiv, PISStB 2005, S. 158-162; JAMROZY, AGNIESZKA / JAMROZY, MARCIN / JUNGMANN, JENS, Immobilieninvestitionen in Polen nach dem EU-Beitritt, PISStB 10/2004, S. 261-268. Auf die steuerlichen Sonderprobleme der Wirtschaftstätigkeit in polnischen Sonderwirtschaftszonen soll im Rahmen dieser Analyse nicht eingegangen werden; vgl. hierzu GIERALKA, ADAM / KOLM, LARS-OLAF, Sonderwirtschaftszonen in Polen bleiben attraktiv für deutsche Investoren, RIW 2002, S. 124-133. Aus dem polnischen Schrifttum vgl. MICHALISZYN, ARKADIUSZ / POŚNIAK, ANDRZEJ, Specjalne strefy ekonomiczne po 1 maja 2004 roku, Przegląd Podatkowy 5/2004, S. 22-24.

³⁰ Zu steuerlichen Begrenzungen des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit im polnischen Körperschaftsteuerrecht vgl. detailliert GIERALKA, ADAM, Die Unterkapitalisierung im polnischen Körperschaftsteuerrecht, Steuerliche Optimierung der Finanzierungsentscheidung einer deutschen Muttergesellschaft, IStR 1999, S. 678-685. Vgl. auch KUDERT, STEPHAN / GIERALKA, ADAM / NABIALEK, JAROSLAW, Nationale und grenzüberschreitende Konzernfinanzierung, eine steuerliche Analyse unter Berücksichtigung der deutschen und polnischen Unterkapitalisierungsregelungen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 22), S. 363-419 (399-405). Aus dem polnischen Schrifttum vgl. z. B. KOŚMIDER, ANDRZEJ, Odsetki od pożyczki udzielonej spółce kapitałowej przez jej współnika, Przegląd Podatkowy 4/2004, S. 12-17; KRASNODĘBSKI, ROBERT, Opodatkowanie dochodów z tytułu odsetek, Przegląd Podatkowy 7/2004, S. 33-38. Vgl. in diesem Zusammenhang auch CLOER, ADRIAN, Besteuerung von Zinseinkünften einer polnischen Personengesellschaft, PISStB 2005, S. 32-35.

³¹ Vgl. in diesem Zusammenhang zuletzt STRUNK, GÜNTHER, Verlagern von immateriellen Wirtschaftsgütern mindert die Steuerbelastung, PISStB 2005, S. 176-182; DÜRRFELD, ARMIN / WINGENDORF, PETRA, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR 2005, S. 464-468. Vgl. auch WALDENS, STEFAN / KOHL, STEPHANIE, Verlagerung von Produktionsfunktionen und anknüpfende Verrechnungspreisfragen, PISStB 2005, S. 171-175; WALDENS, STEFAN, Steuerliche Aspekte bei Verlagerung von Distributionsfunktionen, PISStB 2004, S. 73-81; ENDRES, DIETER, Funktionsverlagerungen ins Ausland und Zusammenschlüsse von Unternehmen, PISStB 2003, S. 267-272. Aus dem polnischen Schrifttum vgl. z. B. BŁĄŻEJEWSKA-GACZYŃSKA, ANETA / POCIASK, MATEUSZ, Transfer dóbr niematerialnych, Przegląd Podatkowy 4/2004, S. 30-34; DŻWIGAŁA, GERARD, Opodatkowanie know-how, Przegląd Podatkowy 2/2004, S. 9-13.

³² Um die vorliegende Untersuchung nicht unnötig zu verkomplizieren, wird durchgehend angenommen, dass jegliche Preisgestaltungen angemessen sind und dem Fremdvergleich standhalten. Bei einer unangemessenen Entgeltgestaltung greifen die bekannten Einkünftekorrektornormen gegebenenfalls ein. Vgl. hierzu nur WASSERMEYER, FRANZ, Einkünftekorrektornormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633-638; WALDENS, STEFAN / KOHL, STEPHANIE, a. a. O. (Fn. 31), S. 171-175; BRÜGGELAMBERT, GREGOR, Anmerkungen zur Theorie und Praxis der steuerlichen Gestaltung von Verrechnungspreisen – Abschließend erläutert am Beispiel der Henkel KGaA, BFuP 2005, S. 176-200.

Vgl. an dieser Stelle das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10-24 bzw. BGBl. II 1993, S. 1309-1313. Die Schiedskonvention galt zuerst für fünf Jahre vom 1.1.1995 bis zum 31.12.1999. Nachdem das erneute Ratifikationsverfahren am 01.11.2004 abgeschlossen werden konnte, ist die Schiedskonvention mit Rückwirkung zum 01.01.2000 wieder in Kraft getreten. Dies betrifft allerdings nur die Alt- EU-Mitgliedstaaten. Die Republik Polen ist der

Die Liquiditätsüberschüsse der sp. z o. o. können grundsätzlich in Form von Dividendenzahlungen ausgekehrt bzw. als Kredite an den D-EU (mit Geltendmachung des Zinsabzugs in Deutschland, § 4 IV EStG) vorübergehend ausgereicht werden.³⁴ Im Rahmen der folgenden statischen Modellierung wird unterstellt, dass lediglich Dividenden fließen,³⁵ so dass die Sonderprobleme der „umgekehrten“ Anwendung von § 8a KStG ausgespart bleiben.³⁶ Als Ort der Zwischenschaltung wird annahmegemäß (z. B. wegen der Marktgröße und Kundennähe) Polen gewählt. Ein Geschäftsführer mit entsprechender Branchenkenntnis wird engagiert. Der Ort der Geschäftsleitung der sp. z o. o. liegt unstrittig in der polnischen Hauptstadt *Warszawa*. Der Ausweis der Anteile an der sp. z o. o. erfolgt im Betriebsvermögen (BV) von D-EU.³⁷

2. Steuerliche Situation vor Umsetzung der Gestaltungsstrategie

Werden Lizenzgebühren aus Polen nach Deutschland gezahlt, hat Deutschland gemäß Art. 12 I DBA Polen das Besteuerungsrecht, wovon – im Wege der regulären nationalen Besteuerung von D-EU (unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 I Satz 1 EStG i. V. mit § 8 AO) – auch Gebrauch gemacht wird. Polen als Quellenstaat steht jedoch ebenfalls ein Besteuerungsrecht zu, das allerdings nach Art. 12 II DBA Polen auf 5 % der Bruttozahlung eingeschränkt wird. Der beschränkte Rahmen wird ebenfalls national ausgefüllt, denn bei Lizenzzahlungen an beschränkt Steuerpflichtige ist in Polen – nach geltendem Steuerrecht Polens – ein abgeltender Quellensteuerabzug (20 %) durchzuführen; unter dem expliziten Vorbehalt entgegenstehender Bestimmungen eines DBA.³⁸

Schiedskonvention bislang nicht beigetreten; vgl. CLOER, ADRIAN, Polen: Reform der Abgabenordnung, IStR 13/2005, S. 3*-4* (4*).

³³ Vgl. an dieser Stelle NABIALEK, JAROSLAW, Steuerliche Optimierung von grenzüberschreitender Wohnsitzverlegung deutscher Überschussermittler, Eine rechtliche und betriebswirtschaftliche Analyse, BB 2005, S. 1194-1203. Vgl. in diesem Zusammenhang auch SCHNITGER, ARNE, Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrages, Auswirkungen der Rs. Lasteyrie du Saillant auf den deutschen Rechtskreis, BB 2004, S. 804-813; SCHINDLER, CLEMENS PHILIPP, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?, IStR 2004, S. 300-310.

³⁴ Zur Besteuerung von Dividenden und Zinsen zwischen Kapitalgesellschaften im deutsch-polnischen Kontext vgl. KUDERT, STEPHAN / GIERALKA, ADAM / NABIALEK, JAROSLAW, Nationale und grenzüberschreitende Konzernfinanzierung, eine steuerliche Analyse unter Berücksichtigung der deutschen und polnischen Unterkapitalisierungsregelungen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 22), S. 363-419.

³⁵ Inwieweit eine definitive Belastung der Dividenden mit der KSt unter Geltung des HEV zu einer verstärkten Gewinnthesaurierung der Kapitalgesellschaften führt, wird von HUNDSDOERFER, JOCHEN, Halbeinkünfteverfahren und Lock-In-Effekt, StuW 2001, S. 113-125 detailliert untersucht.

³⁶ Vgl. hierzu z. B. KESSLER, WOLFGANG, Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Spannungsfeld zum Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht, DB 2003, S. 2507-2514 (2512 f.); SCHÖN, WOLFGANG, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, S. 289-300 (300).

³⁷ Zur Besteuerung einer natürlichen Person mit Anteilen an einer Zwischengesellschaft im Privatvermögen vgl. GIERALKA, ADAM, Fall Bogdan P. – Die Erfassung ausländischer Einkünfte bei der Ermittlung der inländischen Steuerschuld unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerungsregeln der §§ 7 bis 14 AStG, SteuerStud 2005, S. 30-43.

³⁸ Vgl. Art. 29 I Pkt. 1 EStG-Polen (polnisches EStG) in Verbindung mit Art. 29 II EStG-Polen. Zu Besteuerungsgrundsätzen natürlicher Personen in Polen vgl. KUDERT, STEPHAN / NABIALEK, JAROSLAW / NABIALEK, RENATA, Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 22), S. 55-102; zuletzt detailliert CLOER, ADRIAN, Die Grundzüge des polnischen

Zwar traten am 01.07.2005 auch in Polen die Regelungen in Kraft, die die Zins- und Lizenz-Richtlinie der EU (2003/49/EG) vom 03.06.2003³⁹ ins nationale Steuerrecht transformieren.⁴⁰ Allerdings wird der vorliegende Sachverhalt von der Zins- und Lizenz-Richtlinie nicht erfasst.⁴¹ Der Empfänger in Form einer Einzelunternehmung bzw. einer Personengesellschaft gehört nicht zu den von der Richtlinie erfassten Unternehmensformen und bleibt so von ihrem Anwendungsbereich ausgeschlossen.⁴² Damit verbleibt es bei der Anwendung der allgemeinen Regeln des nationalen Steuerrechts Polens unter Beachtung der einschlägigen DBA-Bestimmungen.

Im Ergebnis gilt somit, dass die (angemessenen) Lizenzzahlungen im Regelfall die Steuerlast des zahlenden Lizenznehmers in Polen mindern und im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des D-EU in Polen (Art. 3 IIa EStG-Polen) dem Quellensteuerabzug unterliegen. Art. 12 II DBA Polen reduziert die Höhe der polnischen Quellensteuer (QSt) auf maximal 5 % des Bruttobetrages der Lizenzgebühren, wenn eine entsprechende Ansässigkeitsbescheinigung („*certyfiakat rezydencji*“) vorgelegt wird (Art. 29 II EStG-Polen).

In Deutschland werden die Lizenzeinnahmen (nach Abzug der *im Folgenden vernachlässigten* Betriebsausgaben im Sinne des § 4 IV EStG) der regulären Besteuerung mit

Einkommensteuerrechts, RIW 2004, S. 108-123; CLOER, ADRIAN, Überblick über das polnische Einkommensteuerrecht, IWB 2005, Polen, Gruppe 2, S. 179-186. Aus dem polnischen Schrifttum zur Besteuerung der Lizenzeinnahmen vgl. z. B. KRASNODĘBSKI, ROBERT, Opodatkowanie należności licencyjnych, Przegląd Podatkowy 6/2004, S. 34-39.

Inwiefern das System der abgeltenden Bruttobesteuerung der Einnahmen beschränkt Steuerpflichtiger in Polen gegen die Vorgaben des EU-Rechts verstößt, soll hier annahmegemäß nicht weiter diskutiert werden. Vgl. an dieser Stelle das EuGH-Urteil vom 12.06.2003, C-234/01 (Rs. *Gerritse*). Kritisch zum analogen Fall der Bruttobesteuerung im deutschen Recht vgl. SCHNITGER, ARNE, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, – Die Lehren der Rs. *Gerritse* –, FR 2003, S. 745-756; REUTER, HANS-GEORG / KLEIN, MARTIN, Erschüttert Gerritises Trommeln die deutsche Dividendenbesteuerung, IStR 2003, S. 634-636. Vgl. auch CORDEWENER, AXEL, Das EuGH-Urteil „*Gerritse*“ und seine Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 3. 11. 2003 – Steine statt Brot für die Besteuerungspraxis!, IStR 2004, S. 109-117.

³⁹ Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EU L 157, S. 49; geändert durch Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26. April 2004, ABl. EU Nr. L 168, S. 35 und Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004, ABl. EU Nr. L 157, S. 106 (berichtigte Fassung vom 2. Juni 2004, ABl. EU L 195, S. 33).

⁴⁰ Für eine lange Übergangszeit (2 x 4 Jahre) hat sich Polen das Recht einräumen lassen, eine QSt auf Lizenzzahlungen und Zinsen zwischen verbundenen Unternehmen erheben zu dürfen. Sie darf bis zum 30.06.2009 10 % und anschließend bis 30.06.2013 5 % der Einnahmen nicht übersteigen. Vgl. Richtlinie 2004/76/EG in der Fassung vom 2. Juni 2004. Die in der Übergangszeit zulässigerweise erhobene QSt ist in Deutschland nach § 26 VI KStG anzurechnen. Die Übergangszeit gilt nicht für den umgekehrten Fall der Lizenzzahlung zwischen verbundenen Unternehmen von Deutschland nach Polen, vgl. § 50g EStG in Verbindung mit § 52 Abs. 59b Satz 1 EStG.

⁴¹ Zur Darstellung der Richtlinie 2003/49/EG vom 3. Juni 2003 vgl. HÄUSELMANN, HOLGER / LUDEMANN, MATTHIAS, Besteuerung von verbundenen Unternehmen: Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, RIW 2005, S. 123-130; DAUTZENBERG, NORBERT, Die Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren in einem europäischen Konzern, StuB 2005, S. 524-531.

⁴² Nur die Lizenzzahlungen innerhalb der EU zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne der Anlage 3a zu § 50g EStG bzw. Anlage Nr. 5 zu Art. 21 VIII KStG-Polen (polnisches KStG, KStG-Polen) sind von der Richtlinie 2003/49/EG betroffen.

der Einkommensteuer (*ESt*) samt Solidaritätszuschlag (*Soli*) und GewSt⁴³ unterworfen. Auf die deutschen Steuern wird die polnische QSt in den Grenzen des § 34c I EStG angerechnet.⁴⁴ Alternativ steht der regelmäßig nicht vorteilhafte Abzug der QSt nach § 34c II EStG zur Wahl.⁴⁵ Anschließend wird von der verbleibenden tariflichen ESt die Ermäßigung nach § 35 I EStG abgesetzt.⁴⁶ Damit kann die Belastung der direkt durch D-EU vereinnahmten Lizenzgebühren (*L*) mit ESt, Soli und GewSt mit Hilfe des folgenden Multifaktors ermittelt werden:

$$L \times s_{e,ge}^*$$

$$\text{mit } s_{e,ge}^* = s_{QSt}^{PL} + s_{ge} + [(1 - s_{ge}) s_e - s_{QSt}^{PL} - (1 - s_{ge}) m f] (1 + s_{Soli})^{47} \quad (1)$$

Da die Ermäßigung nach § 35 I EStG erst nach der Durchführung der Anrechnung gemäß § 34c I EStG vorzunehmen ist,⁴⁸ wurde die Formel entsprechend modifiziert,

-
- ⁴³ Vgl. an dieser Stelle PLAMBECK, SVEN, Die neue Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung für Kapital- und Personengesellschaften nach Einführung der Mindestbesteuerung, DB 2005, S. 61-66; KOETZ, ANSGAR / HEINZ, CARSTEN, Einfluß der (neuen) Mindestbesteuerung auf die Ermittlung der Gewerbesteuer, GmbHR 2005, S. 670-672.
- ⁴⁴ Vgl. Art. 24 I Buchst. b) bb) DBA i. V. mit Art. 2 III DBA Polen. Zur Anrechnung der ausländischen Steuern vom Einkommen auf die deutschen Steuern vom Einkommen, insbesondere auch auf die GewSt äußern sich zustimmend VOGEL, KLAUS in: VOGEL, KLAUS / LEHNER, MORIS, DBA (2003), Art. 23 Rz. 129 und WASSERMAYER, FRANZ in: DEBATIN, HELMUT / WASSERMAYER, FRANZ, MA Art. 23A Rz. 104. Beide weisen darauf hin, dass in der Praxis die Anrechnung auf die GewSt ohne eine tragfähige Begründung unterlassen wird.
- ⁴⁵ Vgl. z. B. SCHEFFLER, WOLFRAM, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, 2. Auflage, München: Vahlen 2002, S. 98. Zur Optimierungsüberlegung vgl. auch GROBE, SANDRA / KOLM, LARS-OLAF, Anrechnung nach § 34c Abs. 1 oder Abzug nach § 34c Abs. 2 EStG, Arbeitsbericht der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder), Nr. 162, August 2000, S. 1-19 bzw. bereits SCHEFFLER, WOLFRAM, Zur Ausübung des Wahlrechts nach § 34c EStG, RIW 1985, S. 641-649.
- ⁴⁶ Zur eingehenden Analyse der Einkommensteuerermäßigung gemäß § 35 EStG vgl. KOREZKIJ, LEONID, Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte nach § 35 EStG, systematische Grundlagen, Anwendungsprobleme, Belastungsvergleiche, Gestaltungen, Stuttgart u. a.: Boorberg, 2003; Zugl.: Leipzig, Univ. Diss., 2003. Vgl. auch das BMF, Anwendungsschreiben zu der Steuerermäßigung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG vom 15.05.2002, IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, S. 533; KOREZKIJ, LEONID, Neues zum Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 Abs. 1 EStG?, Analyse des Urteils des FG Düsseldorf vom 7. 5. 2004 - 18 K 5084/03 E, BB 2005, S. 26-29; KOREZKIJ, LEONID, Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG ab VZ 2004, StB 2004, S. 171-175; KOREZKIJ, LEONID, StVergAbG: Änderungen der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG und deren Auswirkungen, BB 2003, S. 1537-1540; KOREZKIJ, LEONID, Organschaft und die Steuerermäßigung nach § 35 EStG - Gegenwart und Zukunft, GmbHR 2003, S. 1178-1185; KOREZKIJ, LEONID, Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb: Die Brennpunkte des Anwendungsschreibens zu § 35 EStG, BB 2002, S. 2099-2103; RÖDDER, THOMAS, Pauschalisierte Gewerbesteueranrechnung - eine komprimierte Bestandsaufnahme, DStR 2002, S. 939-943; STANGL, INGO, § 35 EStG: Entstehung von Anrechnungsüberhängen und Gestaltungen durch zusätzliche Einkünfte, StB 2002, S. 168-176; KOREZKIJ, LEONID, Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG, Überblick, Probleme, Zweifelsfragen und Korrekturvorschläge, BB 2001, S. 333-344 (1. Teil), BB 2001, S. 389-394 (2. Teil); FÖRSTER, URSULA, Problembereiche der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG 2001, FR 2000, S. 866-870; NEU, NORBERT, Unternehmenssteuerreform 2001: Die pauschalisierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, DStR 2000, S. 1933-1939.
- ⁴⁷ Mit $s_{ge} = m \times h / (1 + m \times h)$ mit m (= Messzahl nach § 11 GewStG) = 0,05 und h = [Hebesatz in %] / [100 %], f = Anrechnungsfaktor nach § 35 I EStG. Annahmen: der Freibetrag und der Staffeltarif im Rahmen der GewSt (§ 11 GewStG) werden vernachlässigt.
- ⁴⁸ Zur Anwendung des § 34c I EStG vor § 35 EStG vgl. z. B. KOREZKIJ, LEONID, a. a. O. (Fn. 46), S. 334 f..

um evtl. auftretende Anrechnungsüberhänge identifizieren zu können. Es wurde dabei explizit berücksichtigt, dass sowohl die Anrechnung der polnischen QSt nach § 34c I EStG als auch die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 I EStG die Bemessungsgrundlage für den Soli mindern. Eine weitere Besonderheit ergibt sich daraus, dass ein bei der Anwendung des § 34c I EStG gegebenenfalls entstehender Anrechnungsüberhang angesichts des klaren DBA-Wortlauts eine entsprechende Minderung der GewSt zur Folge hat. Entsteht dagegen ein Anrechnungsüberhang nach § 35 I EStG, läuft die Ermäßigung insoweit ins Leere.⁴⁹

In Abb. 1 wird die Höhe der effektiven Steuerbelastung sowohl für den Mindesthebesatz gem. § 16 IV Satz 2 GewStG (200 %)⁵⁰ als auch für den typischerweise angenommenen Hebesatz von 400 % ermittelt. Des Vergleichs willen wird auch die Belastung für Steuerpflichtige ohne GewSt-Pflicht bestimmt. Damit wird die Wirkung der Anrechnung nach § 35 I EStG und die Folgen ihrer geplanten Verbesserung deutlich.

Abb. 1: Steuerliche Gesamtbelastung der Lizenzgebühren beim Direktbezug

Anrechnungsfaktor (<i>f</i>) i. S. des § 35 EStG:	Gesamtbelastung der Lizenzgebühren					
	a) $s_e = 15\%$		b) $s_e = 30\%$		c) $s_e = 42\%$	
	h = 2	h = 4	h = 2	h = 4	h = 2	h = 4
geltend: $f = 1,8$	0,1457	0,2167*	0,2896	0,3485	0,4047	0,4540
geplant: $f = 2$	0,1409**	0,2167**	0,2800	0,3398	0,3951	0,4453
ohne GewSt	0,1555		0,3138		0,4404	

In den Fällen mit (*) kommt es zwar gerade noch zur vollständigen Anrechnung nach § 34c I EStG und der vollen Nutzung der Ermäßigung nach § 35 I EStG; allerdings verbleibt danach keine deutsche ESt mehr, so dass keine Belastung mit dem Soli mehr entsteht. In den Fällen mit (**) kann die Steuerermäßigung nach § 35 I EStG nicht vollständig genutzt werden, da nach der vollständigen Nutzung der Anrechnung nach § 34c I EStG keine ausreichende anteilige ESt zur Verfügung steht. Die gesamte Belastung besteht in beiden Fällen aus der polnischen QSt und der deutschen GewSt.

Die in der Abb. 1 dargestellten Belastungsziffern dienen als geeigneter Anhaltspunkt

⁴⁹ Es sei darauf hingewiesen, dass sowohl die Ermäßigung nach § 35 I EStG als auch die Anrechnung nach § 34c I EStG nur auf die anteilige ESt erfolgen. Zur Kritik der geltenden Ausgestaltung des § 34c I EStG unter europarechtlichen Aspekten mit Hinweis auf den Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vgl. bereits WASSERMEYER, FRANZ, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 2001, S. 113-117 (117).

⁵⁰ Vgl. an dieser Stelle OTTING, OLAF, Verfassungsrechtliche Grenzen der Bestimmung des Gewerbesteuerhebesatzes durch Bundesgesetz, DB 2004, S. 1222-1225. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der GewSt-Pflicht anlässlich der Einführung des Mindesthebesatzes von 200 % (§ 16 IV Satz 2 GewStG) vgl. JOCHUM, HEIKE, Das Bundesverfassungsgericht als Hüter der Gewerbesteuer? Zur Gewerbesteuererhebungspflicht nach Mindesthebesätzen und der Bedeutung des Äquivalenzprinzips als Rechtfertigungsgrund der Gewerbesteuer, StB 2005, S. 254-261.

für die Beantwortung der Frage, ob die Zwischenschaltung einer polnischen sp. z o. o. empfohlen werden sollte. Im eingangs skizzierten Sachverhalt ist jedoch die betriebswirtschaftlich fundierte Entscheidung, in *Warszawa* eine sp. z o. o. zu gründen, bereits gefallen, so dass die Belastungen im *Direktbezugsfall* nur bedingt von Interesse sind.

Von Relevanz ist vielmehr die Frage, ob D-EU Ausweichstrategien entwickeln sollte, um die evtl. anfallende Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG zu vermeiden. Da der Gesetzgeber im Herbst 2005 – unabhängig von dem Ausgang der Bundestagswahl – vor der Entscheidung stehen wird, den in Deutschland geltenden Körperschaftsteuersatz (KSt-Satz) von aktuell 25 % (§ 23 I KStG) abzusenken, zeigen die folgenden Ausführungen auch die direkten Auswirkungen dieser Entscheidung auf. Zwischen der Senkung des KSt-Satzes in Deutschland und der steuerlichen Behandlung der Auslandseinkünfte natürlicher Personen besteht derzeit eine direkte Verbindung dergestalt, dass mit der Absenkung des Satzes der KSt bislang automatisch die Niedrigbestimmungsgrenze des § 8 III AStG angepasst worden ist. Damit hätte die Senkung des KSt-Satzes auf 19 % zur Folge, dass Polen dann nicht mehr als ein Niedrigsteuerland anzusehen wäre. Sollte sich D-EU bereits darauf freuen?

Aus der Abb. 1 ist ebenfalls ersichtlich, dass die geplante Änderung des § 35 I EStG zu einer steuerlichen Entlastung der Gewerbetreibenden führt. Ob allerdings eine weitere pauschale Erhöhung des Anrechnungsüberhangs sinnvoll ist, scheint zumindest fraglich. Eine *zielgenauere Entlastung im Sinne der Berücksichtigung der individuellen effektiven Gewerbesteuerbelastung* wäre m. E. anzustreben. Ansonsten besteht die Gefahr, dass sich aus der Belastung mit der GewSt eine pauschale Subventionierung der Gewerbetreibenden entwickelt. Die Abb. 2 liefert eine aktuelle Übersicht über die Konstellationen, bei denen es zur Belastungsneutralität der GewSt kommt.⁵¹

Abb. 2: Kritische Hebesätze der Gewerbesteuer in Abhängigkeit vom ESt-Satz

Anrechnungsfaktor (<i>f</i>) i. S. des § 35 EStG:	Kritischer Hebesatz in [%]		
	a) $s_e = 15\%$	b) $s_e = 30\%$	c) $s_e = 42\%$
geltend: $f = 1,8$	225,60	277,83	340,99
geplant: $f = 2$	250,67	308,71	378,88

Der kritische Hebesatz (H^*) ist eine Funktion des Anrechnungsfaktors (f) und des persönlichen ESt-Satzes (s_e).⁵² H^* ist positiv korreliert sowohl mit dem persönlichen

⁵¹ Vgl. an dieser Stelle auch die instruktive Analyse zur Vorteilhaftigkeit der GewSt-Pflicht in Fällen von Doppelgesellschaften von KUDERT, STEPHAN / UTESCHER, TANJA, Bewußt in die Gewerbesteuerpflicht? Steuerliche Gestaltungsüberlegungen für Doppelgesellschaften, DStR 1995, S. 993-998.

⁵² Der kritische GewSt-Hebesatz (H^*), bei dem es zur vollständigen Neutralisierung der effektiven Belastung mit der GewSt kommt (durch den Betriebsausgabenabzug nach § 4 IV EStG und Anrechnung nach § 35 I EStG), kann – unter Vernachlässigung der evtl. Beschränkungen in der Anrechnung nach § 35 EStG, des gewerbesteuerlichen Freibetrages und des Staffeltarifes nach § 11 GewStG – mit Hilfe der folgenden Überlegung bestimmt werden: $s_{ge} + (1 - s_{ge}) (s_e - m f) (1 + s_{Soli}) = s_e (1 + s_{Soli})$.

ESt-Satz als auch mit dem Anrechnungsfaktor. Offensichtlich stiege im Zuge der geplanten Erhöhung des Anrechnungsfaktors die Anzahl der Fälle, bei denen es zur vollständigen Kompensation der Belastung mit der GewSt kommt.

Insgesamt wird es jedoch deutlich, dass die pauschale Anrechnung fiktiver Gewerbesteuerbelastung auf die anteilige tarifliche ESt nicht der „optimale“ Weg ist, um der m. E. berechtigten Forderung nach der Abschaffung der Zusatzbelastung der Gewerbetreibenden durch die GewSt gerecht zu werden.⁵³

3. Anmerkungen zur Implementierung der Gestaltungsstrategie

Da die Entscheidung, eine sp. z o. o. in Polen zu gründen, bereits gefallen ist,⁵⁴ werden im Folgenden auch andere einmalige Steuerfolgen dieser unternehmerischen Entscheidung nicht weiter vertieft.⁵⁵ Von Relevanz ist im vorliegenden Sachverhalt vielmehr die Frage, ob und gegebenenfalls wie die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG herbeigeführt bzw. vermieden werden sollte bzw. kann.

In Abhängigkeit vom Geschäftsmodell und der vorliegenden Wertschöpfungskette sind unterschiedliche Implementierungsstrategien denkbar. Insbesondere kann durch eine Verselbständigung der entsprechenden Geschäftsaktivitäten der Grundsatz der *funktionalen Betrachtungsweise* entsprechend ausgenutzt werden.⁵⁶ Damit wird erreicht, dass zumindest die passiven Einkünfte nicht von der Aktivität "infiziert" würden. Auch eine Ausgründung oder Auslagerung der einzelnen Aktivitäten auf eine so genannte Parallel-Gesellschaft bietet sich an.⁵⁷ Alternativ kann eine gänzliche Verlagerung der originären Geschäftsaktivitäten aus dem Inland in das niedrig besteuerte Land die Passivität aufheben, denn regelmäßig ist eine laufende Beteiligung der inländischen und der ausländischen Gesellschaft nahe stehender Personen schädlich. Wird die gesamte Geschäftsaktivität ins Ausland verlagert, kann es eine schädliche Beteiligung nicht mehr geben.⁵⁸

Wird die Gleichung zuerst nach s_{ge} und dann s_{ge} nach H aufgelöst, erhält man den kritischen Hebesatz: $H^* = f(1 + s_{Soli}) / [1 - s_e(1 + s_{Soli})]$.

- ⁵³ Vgl. an dieser Stelle auch die Analyse von STRAUCH, ROBERT, a. a. O. (Fn. 3), S. 1531-1533.
- ⁵⁴ Bei der Implementierung der neuen Unternehmensstruktur stellt sich u. a. auch die Frage, in welcher Form die Patentrechte von D-EU auf die in Polen zwischengeschaltete sp. z o. o. übertragen werden können. Dazu und zu den damit verbundenen Besteuerungsfragen wird auf einen Parallelbeitrag verwiesen; vgl. GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 7), S. 1-21 (6-9). Vgl. zuletzt STRUNK, GÜNTHER, a. a. O. (Fn. 31), S. 176-182.
- ⁵⁵ Vgl. an dieser Stelle z. B. SCHEFFLER, WOLFRAM / EICKHORST, DANIEL, Funktionsverlagerung in das Ausland: Einschränkung der steuerlichen Vorteile durch Auflösung von stillen Reserven?, BB 2004, S. 818-823; JAMROZY, MARCIN / STEPHAN, TOBIAS, Veräußerung polnischer Kapitalgesellschaften - Optimierungsüberlegungen unter Berücksichtigung neuer rechtlicher Rahmenbedingungen, IStR 2004, S. 117-121.
- ⁵⁶ Vgl. das BMF-Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 (BStBl. I 2004, Sondernummer 1, S. 3), Tz. 8.0.2. Zur funktionalen Betrachtungsweise vgl. auch VON WALDTHAUSEN, JOHANNES, Steuerlastgestaltung im Einflußbereich der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung im Außensteuergesetz, Lohmar, Köln: Eul, 1999; zugl.: Frankfurt (Oder), Univ., Diss., 1998, S. 36.
- ⁵⁷ Zum Konzept der Parallel-Gesellschaften vgl. ROSE, GERD, Steuerlastmindernde Vorzüge von Parallel-Unternehmungen im Mittelstand, DB 2004, S. 999-1001.
- ⁵⁸ In einem solchen Fall ist allerdings zu prüfen, ob eine Zuordnung der Anteile zum BV in Deutschland weiterhin als gerechtfertigt erscheint. Zur Analyse der Folgen der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung vgl. GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 7), S. 1-21 (6-9).

4. Steuerliche Situation nach Umsetzung der Gestaltungsstrategie

Im Folgenden wird zuerst eruiert, ob die Gestaltungsalternative zur Nachahmung empfohlen werden kann oder ob die bestehenden Instrumente des deutschen Steuerrechts die gegebenenfalls vorliegende steuerliche Vorteilhaftigkeit der Gestaltung abschöpfen. Im nächsten Schritt wird die zentrale Frage des Beitrags analysiert, ob die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG immer nur steuerliche Nachteile mit sich bringt. Dann ist die Antwort bekannt, ob es sich lohnt, deren Anwendung bewusst herbeizuführen.

4.1 Steuerfolgen ohne Beachtung der Bekämpfungsmittel des Fiskus

Um eine fundierte Ergebnisanalyse durchführen zu können, ist zuerst die Höhe der gesamten Steuerbelastung zu ermitteln, die sich für den deutschen Einzelunternehmer nach Implementierung der Zwischenschaltung ergibt, ohne dass die Wirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG beachtet werden. Diese Situation tritt insbesondere dann ein, wenn in Deutschland der Körperschaftsteuersatz auf 19 % gesenkt⁵⁹ und in Folge dessen § 8 III AStG⁶⁰ angepasst wird, denn dann fällt Polen aus der Gruppe der Niedrigsteuerstaaten heraus.

Die Belastungshöhe in Fällen ohne Hinzurechnungsbesteuerung dient im Folgenden als Maßstab und Anhaltspunkt der Wirkungsanalyse der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG. Insbesondere kann erst dann bestimmt werden, ob die Hinzurechnungsbesteuerung eine Art Strafe oder einen Vorteil für den unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter der ausländischen Zwischengesellschaft darstellt.

Es wird erneut die Höhe der Lizenzzahlungen als angemessen unterstellt. Das ist insoweit unproblematisch, da sie zwischen den Endkunden und der zwischengeschalteten sp. z o. o. und damit zwischen fremden Dritten vereinbart werden.

Die zwischengeschaltete Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in *Warszawa* unterliegt in Polen der unbeschränkten Steuerpflicht, so dass ihr Einkommen aus den Lizenzannahmen mit der regulären polnischen KSt (19 v. H.) belastet wird.⁶¹ Für den Gesellschafter in Deutschland ergeben sich – als *Ausfluss des Trennungsprinzips bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften* – keine steuerlichen Konsequenzen, solange keine Dividendenzahlung erfolgt.⁶²

nungsbesteuerung für eine private Person vgl. GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 37), S. 30-43.

⁵⁹ Vgl. Art. 2 des Gesetzes vom 4. Mai 2005, a. a. O. (Fn. 3).

⁶⁰ Vgl. Art. 4 des Gesetzes vom 4. Mai 2005, a. a. O. (Fn. 3).

⁶¹ Zu Besteuerungsgrundsätzen juristischer Personen in Polen vgl. KUDERT, STEPHAN / NABIALEK, JAROSLAW / GRZESKOWIAK, MARCIN, Die Einkommensteuer juristischer Personen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 22), S. 103-139; zuletzt KUDERT, STEPHAN / CLOER, ADRIAN, Unternehmensbesteuerung in Polen – ein Überblick, DSWR 2004, S. 99-102. Aus dem polnischen Schrifttum vgl. auch GORTAT-KOPACKA, KATARZYNA / SOBCZAK, ANNA, Wpływ dyrektyw unijnych na kształtowanie CIT w Polsce, Przegląd Podatkowy 1/2005, S. 16-22 (Teil 1) und Przegląd Podatkowy 2/2005, S. 23-29 (Teil 2); ŚWITAŁA, FILIP, O dostosowaniu ustawy o CIT do dyrektyw unijnych, Przegląd Podatkowy 6/2004, S. 29-33.

⁶² Die evtl. Wertsteigerung der Anteile aufgrund der Thesaurierung der Gewinne durch die sp. z o. o. wird im BV aufgrund des Realisationsprinzips (§ 252 I Nr. 4 HGB i. V. m. § 5 I EStG) und im PV mangels Zuflusses (§ 11 EStG) nicht ausgewiesen. Die Erfassung erfolgt erst im Moment des An-

Erfolgt eine Auskehrung der Gewinne an den Anteilseigner, unterliegen die Dividenden einer QSt in Polen, da aufgrund der Rechtsform des Empfängers die Anwendbarkeit der (ins polnische KStG umgesetzten) Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG, MT-RL) ausscheidet. Eine Abhilfe schaffen teilweise die Bestimmungen des Art. 10 II Buchst. b) DBA Polen, wonach die QSt statt national vorgesehenen 19 % (Art. 30a I Pkt. 4 EStG-Polen) maximal 15 % des Bruttobetrages der Dividende betragen darf.⁶³

In Deutschland werden die Dividenden bei D-EU als Einnahmen im Sinne des §§ 20 I Satz 1 EStG steuerlich gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG von der Besteuerung zur Hälfte freigestellt. Da die Anteile an der sp. z o. o. annahmegemäß im BV des D-EU gehalten werden, kommt es zur Anwendung des § 20 III EStG. Über § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG kann trotzdem das HEV genutzt werden.

Auf der Ausgabenseite sind die Regelungen des § 3c II EStG zu beachten, so dass sich die im Zusammenhang mit den Dividenden stehenden Betriebsausgaben bei der Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses nur zur Hälfte mindernd auswirken.⁶⁴

Werden die Anteile an der sp. z o. o. im BV eines Gewerbetreibenden gehalten,⁶⁵ sind auch die gewerbsteuerlichen Implikationen zu beachten: Über § 7 Satz 1 GewStG gilt § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG auch für die Zwecke der GewSt. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG scheidet aus,⁶⁶ denn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG sind im Sachverhalt als erfüllt anzusehen: eine qualifizierte Beteiligung an einer EU-Tochterkapitalgesellschaft liegt vor.⁶⁷ Im Endeffekt werden die Dividenden lediglich für Zwecke der ESt zur Hälfte erfasst (HEV). Dank der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG scheidet der einkommensteuerlich erfasste Teil der polnischen Dividende für Zwecke der GewSt aus dem Gewerbeertrag ebenfalls aus,⁶⁸ so dass es zu keiner Gewerbsteuerbelastung kommt.⁶⁹ Aufgrund der dargestellten Gewerbsteuer-

teilsverkaufs. Im Verlustfall kommt im BV gegebenenfalls eine Teilwertabschreibung in Betracht, die sich allerdings wegen § 3c II EStG nur hälftig steuerlich auswirkt.

⁶³ Vgl. an dieser Stelle aus dem polnischen Schrifttum z. B. KRASNOŃBSKI, ROBERT, *Opodatkowanie dywidend*, *Przegląd Podatkowy* 4/2004, S. 18-22 (Teil 1); *Przegląd Podatkowy* 5/2004, S. 35-38 (Teil 2). Zur Besteuerung von Dividenden im deutsch-polnischen Konzern vgl. KUDERT, STEPHAN / GIERALKA, ADAM / NABIALEK, JAROSLAW, *Nationale und grenzüberschreitende Konzernfinanzierung, eine steuerliche Analyse unter Berücksichtigung der deutschen und polnischen Unterkapitalisierungsregelungen*, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 22), S. 363-419.

⁶⁴ Im Folgenden wird unterstellt, dass keine solchen Betriebsausgaben (Refinanzierungsaufwendungen etc.) im Sinne des § 3 c II EStG vorliegen.

⁶⁵ Bei der Frage, ob die Anteile an einer Kapitalgesellschaft im BV oder im PV des Einzelunternehmers auszuweisen sind, ergibt sich regelmäßig ein gewisser Ermessensspielraum. Aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise dürfte allerdings in dem vorliegenden Sachverhalt der Ausweis der Anteile an der sp. z o. o. im PV regelmäßig ausscheiden.

⁶⁶ Vgl. nur RÖDDER, THOMAS, *Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von „Streubesitzdividenden“* nach § 8 Nr. 5 GewStG n. F., *Zusammenfassung der bisherigen Erkenntnisse*, WPg 2002, S. 625-627 (627).

⁶⁷ Vgl. in diesem Zusammenhang zuletzt BULLINGER, PATRICK, *Inländerdiskriminierung im Steuerrecht am Beispiel des § 8 Nr. 7 GewStG*, *IStR* 2005, S. 370-375.

⁶⁸ Zum Umfang der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG vgl. zuletzt FG Münster, Urteil vom 25.02.2005, 9 K 861/02, Rev. eingelegt unter Az. BFH I R 30/05. Das FG entschied, dass die den Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 7 GewStG kürzenden Erträge aus Schachtelbeteiligungen um Aufwendungen zu mindern sind, die wirtschaftlich mit der Beteiligung zusammenhängen. Damit ist das Gericht der Ansicht (vertreten von z. B. GOSCH, in: BLÜMICH, *GewStG*, § 9 Rz. 184, 315) nicht gefolgt, dass § 9 Nr. 7 GewStG die Bruttoerträge aus dem Gewerbeertrag herausrechnen lässt.

⁶⁹ § 8 Nr. 5 GewStG legt fest, dass der hinzuzurechnende Betrag um die nach § 3c EStG nichtabzugsfä-

freiheit der aus Polen stammenden Dividenden ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass in Folge dessen die Inanspruchnahme der Ermäßigung nach § 35 I EStG entfällt: Es entsteht kein Gewerbesteuermessbetrag, von dem das Anrechnungsvolumen (1,8- bzw. 2fache des *Gewerbesteuermessbetrages*) berechnet werden könnte.⁷⁰

Die in Polen unter Beachtung des Art. 10 II Buchst. b) DBA Polen erhobene QSt wird auf die deutsche ESt in den Grenzen des § 34c I EStG angerechnet. Aus der hälftigen Steuerbefreiung der Dividende aufgrund des HEV werden an dieser Stelle vom deutschen Gesetzgeber keine Konsequenzen gezogen, so dass die gesamte polnische QSt angerechnet werden kann. Insgesamt ergibt sich eine Belastung der von der sp. z o. o. vereinnahmten und an den deutschen Einzelunternehmer in Form von Dividenden ausgezahlten Lizenzgebühren von

$$L \times \{s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + [(1 - s_k^{PL}) (\frac{1}{2} s_e - s_{QSt}^{PL})] (1 + s_{Soli})\} \quad (2)$$

In der Abb. 3 werden die quantitativen Ergebnisse für die untersuchten Konstellationen dargestellt. Aufgrund der Gewerbesteuerfreiheit unterscheiden sich die Ergebnisse für den Mindesthebesatz nicht von jenen für H = 400 %.⁷¹

Abb. 3: Gesamte Steuerbelastung der Lizenzgebühren bei Zwischenschaltung der sp. z o. o. ohne Berücksichtigung der §§ 7 bis 14 AStG

Anrechnungsfaktor (f)	Steuerbelastung der Lizenzgebühren (Fall ohne Hinzurechnungsbesteuerung)					
	a) s _e = 15 %		b) s _e = 30 %		c) s _e = 42 %	
	h = 2	h = 4	h = 2	h = 4	h = 2	h = 4
i. S. des § 35 I EStG						
geltend: f = 1,8	0,3115* (-)		0,3115 (-)	0,3115 (+)	0,3628 (+)	
geplant: f = 2	0,3115* (-)		0,3115 (+)	0,3628 (+)		
<i>ohne GewSt</i>	0,3115* (-)		0,3115 (+)		0,3628 (+)	
<i>Anmerkung:</i> (+) steht für einen Vorteil und (-) für einen Nachteil im Vergleich zum Fall des Direktbezugs (<u>Abb. 1</u>).						

In den Fällen mit (*) kann die polnische QSt nicht vollständig angerechnet werden, da die anteilige deutsche ESt nicht in entsprechender Höhe anfällt, so dass es zur kom-

higen Ausgaben zu mindern ist. In Anlehnung an die Argumentation von KESSLER, WOLFGANG / KAHL, ILONA, Gewerbesteuer auf Nicht-Schachteldividenden – Ausgabe i. S. des § 3c EStG n. F., DB 2002, S. 1017-1020 und gegen die Meinung von FISCHER, ELKE, Wechselwirkung zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer bei Anteilen im Streubesitz nach dem UntStFG, DStR 2002, S. 610-616 wird die Qualifikation der GewSt als hälftig nichtabzugsfähige Betriebsausgabe im Sinne von § 3c II EStG abgelehnt.

⁷⁰ Damit ist dem Verfasser in einer früheren Publikation diesbezüglich ein Fehler unterlaufen; vgl. GIERALKA, ADAM / KOLM, LARS-OLAF, a. a. O. (Fn. 29), S. 124-133 (128 f.).

⁷¹ Damit ergäben sich aus der Zuordnung der Anteile zum BV bzw. PV an dieser Stelle keine Konsequenzen bezüglich der laufenden Besteuerung. Unterschiede entstehen jedoch im Veräußerungsfall; vgl. NABIALEK, JAROSLAW / WINZER, ANDRÉ, a. a. O. (Fn. 21), S. 1305-1312.

pletten Auszehrung der deutschen Steuersubstanz durch die QSt kommt. Eine Möglichkeit zu einer darüber hinausgehenden Anrechnung bzw. zur Erstattung oder zum Vortrag des Anrechnungsüberhangs sieht § 34c I EStG nicht vor.⁷²

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass es sich in den Fällen b) bei dem Hebesatz $H = 400\%$ bzw. ohne GewSt und allen Fällen c) die Zwischenschaltung der sp. z o. o. zu implementieren lohnt, und das unter Hinnahme der definitiven Belastung mit der polnischen KSt und trotz des Verlusts der Ermäßigung nach § 35 I EStG. Der kritische Hebesatz liegt für den ESt-Satz von 30% bei 270% (für $f = 1,8$) bzw. 301% (für $f = 2$). Wird der Hebesatz bei 200% als konstant aufgefasst, ergibt sich eine Gleichbelastung für den ESt-Satz von $34,12\%$ ($f = 1,8$) bzw. $35,93\%$ ($f = 2$). Für den Hebesatz von 400% ergeben sich entsprechend $21,80\%$ ($f = 1,8$) bzw. $23,75\%$ ($f = 2$).

Der steuerliche Vorteil im Fall der Zwischenschaltung ergibt sich – wie aus der vergleichenden Betrachtung der Multifaktoren (1a) und (2) ersichtlich – aus der Transformation der Lizenzzahlungen in Gewinnausschüttungen und der auf diese Art und Weise herbeigeführten Möglichkeit zur Anwendung des HEV auf ausländische Dividenden. Lediglich bei niedrigen ESt-Sätzen in Deutschland überwiegt der Nachteil aus dem definitiven Charakter der polnischen KSt den Vorteil aus der Inanspruchnahme des HEV. Die unvollständige Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen QSt in diesen Fällen verstärkt diesen negativen Effekt. In den Fällen, in denen es im Falle des Direktbezugs ausländischer Einkünfte zur Überanrechnung nach § 35 I EStG kommt, wird der Anreiz, sich für eine Zwischenschaltung zu entscheiden, tendenziell gemindert. Kommt es zu einer Unteranrechnung (d. h. die GewSt wirkt sich *effektiv* belastend aus), entsteht ein gegenteiliger Effekt.

Die ermittelte Steuerbelastung und die durch die Gestaltung gegebenenfalls erzielbaren Steuerersparnisse sind dann endgültig, wenn es zu keiner Anwendung der „Bekämpfungsmittel“ des Fiskus kommt.

4.2 Anwendbarkeit der allgemeinen Missbrauchsklausel

Bevor die Zwischenschaltungsstrategie implementiert wird, ist die Frage zu klären, inwieweit sie von der Finanzverwaltung mit dem Hinweis auf die allgemeine Missbrauchsklausel des § 42 AO angegriffen werden kann.⁷³ Dieses Problemfeld hat der Verfasser in einem früheren Beitrag bereits ausführlich eruiert und die Anwendbarkeit des § 42 AO⁷⁴ im Sinne des Grundsatzes der unternehmerischen Freiheit

⁷² Der auf Antrag mögliche Abzug der QSt nach § 34c II EStG bringt für den Steuerpflichtigen keine Vorteile, da es dann zu einer Gesamtbelastung von $36,60\%$ käme! Die Belastung wird mit Hilfe des Multifaktors $[s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + (1 - s_k^{PL}) (1 - s_{QSt}^{PL}) \frac{1}{2} s_e (1 + s_{Soli})]$ ermittelt. In Konstellationen, in denen es zu Anrechnungsüberhängen kommt, ist immer mit Hilfe einer Einzelfallbetrachtung zu entscheiden, ob evtl. der auf Antrag mögliche Abzug der QSt nach § 34c II EStG von Vorteil für den Steuerpflichtigen wäre. Vgl. hierzu GROßE, SANDRA / KOLM, LARS-OLAF, a. a. O. (Fn. 45), S. 1-19.

⁷³ Diese systematische Reihenfolge der Prüfung resultiert aus der gefestigten Rechtsprechung des BFH. Vgl. z. B. zum Einsatz von irischen Finanzierungsgesellschaften BFH vom 19.01.2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, S. 222. [Hierzu PHILIPOWSKI, RÜDIGER, Ein Kampf um Steuerquellen, IStR 2000, S. 262-265.] Zuletzt wurde die Rechtsprechung erneut bekräftigt; vgl. BFH vom 20.03.2002, I R 63/99. [Hierzu FÜGER, ROLF, Zum Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG zu § 42 AO, PISStB 2002, S. 262-267.]

⁷⁴ Zur eingehenden Analyse des § 42 AO vgl. GLORIUS-ROSE, CORNELIA, Gestaltungsmissbrauch und

grundsätzlich verneint.⁷⁵ Damit wird hier von einer erneuten Prüfung abgesehen.

4.3 Bewusst in die Hinzurechnungsbesteuerung?

„Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, daß ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht. Eine sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos.“⁷⁶

4.3.1 Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung im Thesaurierungsfall

Im Folgenden sind die Tatbestandsvoraussetzungen und die Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen.⁷⁷ Die §§ 7 bis 14 AStG kommen zur Anwendung, wenn

- eine ausländische Körperschaft (§ 7 I AStG) eingeschaltet wurde,⁷⁸
[hier: Unzweifelhaft, denn es wurde eine polnische Kapitalgesellschaft, die sp. z o. o. gewählt, um vom Trennungsprinzip zu profitieren.⁷⁹]
- die ausländische Gesellschaft deutschbeherrscht wird (§ 7 I AStG),⁸⁰
[hier: Unzweifelhaft, denn per Annahme werden alle Anteile vom deutschen Einzelunternehmer mit Wohnsitz in Deutschland übernommen.]
- die ausländische Gesellschaft einer Niedrigbesteuerung (§ 8 III AStG) unterliegt,⁸¹

Steuerberatung, Die Bedeutung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und anderer allgemeiner Regeln zur Verhinderung von Steuerumgehungen für die Steuerberatung, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2005 (Reihe: Steuerrecht und Steuerberatung); zugl.: Frankfurt (Oder), Europa-Universität Viadrina, Diss., 2005; S. 30-33 und auch ROSE, GERD / GLORIUS-ROSE, CORNELIA, Bemerkungen zur aktuellen Missbrauchs-Rechtsprechung (§ 42 AO) des BFH, DB 2003, S. 409-413.

⁷⁵ Vgl. GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 7), S. 1-21 (10 f.) mit weiterführenden Hinweisen zur Rechtsprechung und Literatur. Vgl. auch RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Keine Behinderung der internationalen Steuerplanung durch § 42 Abs. 2 AO 1977 n. F., IStR 2002, S. 828-830; NIEDRIG, HANS-PETER, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, S. 474-482.

⁷⁶ BFH-Beschluss vom 20.05.1997, VIII B 108/96, BFHE Bd. 183, S. 174-187 (184). In diesem Sinn bereits BVerfG in dem Beschluss vom 14.04.1959, 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, S. 237-250 (250).

⁷⁷ Vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 14.05.2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004. Vgl. dazu auch die Analyse von LENZ, MARTIN / HEINSEN, OLIVER, Neue Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14.5.2004, RIW 2004, S. 616-620; vgl. auch RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Das BMF-Schreiben vom 14. 5. 2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04 - (Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes), Analyse und Kritik der wesentlichen Anordnungen im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 bis 14 AStG, IStR 2004, S. 625-634.

⁷⁸ Vgl. statt vieler nur GROBE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 10), S. 22 f.

⁷⁹ Die polnische sp. z o. o. entspricht nach dem Typenvergleich der deutschen GmbH. Vgl. hierzu grundlegend die so genannte Venezuela-Entscheidung des RFH vom 12.02.1930, VI A 899/27, RStBl. 1930, S. 444; vgl. zuletzt z. B. das BFH-Urteil vom 23.06.1992, IX R 182/87, BStBl. II 1992, S. 972. Vgl. hierzu die Analyse von PUSILL-WACHTSMUTH, KIRSTEN, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, Zudem konkrete Einordnung der Gesellschaftsformen der Staaten Ungarn, Polen und Slowenien, Frankfurt am Main u. a.: Peter Lang, 2003; zugl.: Augsburg, Univ., Diss., S. 239 f.. Auch die Finanzverwaltung wendet den Typenvergleich an; vgl. BMF-Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 1.1.5.2. "Betriebsstättenenerlass".

⁸⁰ Vgl. statt vieler nur GROBE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 10), S. 23 f.

[hier: Die effektive Belastung der in Polen angesiedelten Gesellschaft übersteigt 25 % nicht.⁸² Nach dem Gesetz vom 5. Mai soll die Niedrigbesteuerungsgrenze auf 19 % abgesenkt werden. Es hätte zur Folge, dass Polen dann kein Niedrigsteuerland im Sinne des § 8 III AStG wäre.]

- die ausländische Gesellschaft so genannte passive („schädliche“) Einkünfte im Sinne des § 8 I AStG erzielt.⁸³

[hier: Diese Qualifikation ergibt sich daraus, dass der deutsche Gesellschafter nicht im Stande sein wird, zu beweisen, dass die polnische sp. z o. o. als Patentverwertungsgesellschaft lediglich die Ergebnisse eigener Forschungs- und Entwicklungsarbeit verwertet, die ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters unternommen worden ist.⁸⁴]

Sind, wie im vorliegenden Fall, alle Tatbestandsvoraussetzungen kumulativ erfüllt, wird die ausländische Gesellschaft als Zwischengesellschaft angesehen und der inländische unbeschränkt Steuerpflichtige Gesellschafter hat einen so genannten Hinzurechnungsbetrag (HZB) zu versteuern (§§ 7 I, 10 AStG).⁸⁵ Der HZB wird – wenn positiv, ansonsten unterbleibt die Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 I Satz 3 AStG) – als Einkünfte im Sinne des § 20 I Satz 1, III EStG nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft erfasst und unterliegt beim Gesellschafter der regulären Besteuerung nach allgemeinen Regeln (Ausschluss des HEV in § 10 II Satz 3 AStG)⁸⁶. Die Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt unabhängig davon, ob eine Dividendenzahlung an den Gesellschafter erfolgt oder eine Thesaurierung vorgenommen wird.⁸⁷

Da die Beteiligung im vorliegenden Sachverhalt zum gewerblichen BV gehört, wird auch GewSt erhoben. Die GewSt-Pflicht führt wiederum zur Möglichkeit der Einkommensteuerermäßigung gemäß § 35 I EStG.

Der HZB wird ermittelt, indem von den passiven Bruttoerträgen die auf sie entfallende ausländische Steuer abgezogen wird (Abzugsverfahren nach § 10 I AStG). Alternativ kann der HZB um den Betrag der ausländischen Steuerbelastung erhöht werden (so genannter *Aufstockungsbetrag*). Im Gegenzug erfolgt in Deutschland die Anrechnung der ausländischen Steuerlast auf die anteilige deutsche ESt, die auf den um den Aufstockungsbetrag erhöhten HZB entfällt (§ 12 I AStG). Diese Anrechnung erfolgt vorrangig vor der Anrechnung nach § 35 I Satz 1 EStG. Die antragsgebundene Option

⁸¹ Vgl. an dieser Stelle BFH vom 09.07.2003, I R 82/01, BStBl. II 2004, S. 4 und die geplante Änderung des § 8 III AStG in der Fassung des Gesetzes vom 4. Mai 2005, in dem künftig nicht auf die Soll- sondern die Ist-Belastung abgestellt wird und somit die Rechtsprechung korrigiert werden soll.

⁸² Vgl. die Anlage 1 zur Tz. 8.3.2.2 des BMF-Schreibens vom 14.05.2004, a. a. O. (Fn. 77).

⁸³ Vgl. hierzu statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 10), S. 24 f..

⁸⁴ Vgl. § 8 I Nr. 6 Buchst. a) AStG.

⁸⁵ Die absolute und relative Freigrenze des § 9 AStG wird hier vernachlässigt. Auch wenn sich aus dem Sachverhalt ergibt, dass die polnische sp. z o. o. ausschließlich diese Art der passiven Einkünfte erzielt, ist der Anwendungsbereich der „erweiterten“ Hinzurechnungsbesteuerung nicht eröffnet. Sie verschärft nach den letzten Änderungen nur die Tatbestandsvoraussetzungen der normalen Hinzurechnungsbesteuerung, indem die Beteiligungsgrenzen abgesenkt werden. An den Rechtsfolgen ändert sich allerdings nicht! Es müssten hierfür so genannte *Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter* (§ 7 VIa AStG) vorliegen, wovon hier nicht ausgegangen werden kann.

⁸⁶ Zum Leitbild einer systemkongruenten Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung vgl. z. B. FRISCHMUTH, MARKUS, a. a. O. (Fn. 10), S. 361-366 (361).

⁸⁷ Vgl. z. B. LIEBER, BETTINA, a. a. O. (Fn. 10), FR 2002, S. 139-151 (141).

zur Anrechnung nach § 12 I AStG ist auf jeden Fall zu beachten, denn sie bringt regelmäßig Vorteile für die Steuerpflichtigen im Vergleich zum Abzug nach § 10 I AStG.⁸⁸

Insgesamt ergeben sich folgende Steuerlasten aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, wobei zwischen dem regulären Abzugsverfahren nach § 10 I AStG und der auf Antrag zulässigen Anrechnungsmethode nach § 12 I AStG zu unterscheiden ist. An dieser Stelle wird die *Gesamtbelastung unter Einbezug der polnischen Steuern* dargestellt, die sich für den Fall ergibt, dass die *Gewinne* der polnischen sp. z o. o. *nicht ausgeschüttet* werden:

Abzug nach § 10 I AStG:

$$L \times s_k^{PL} + HZB \times s_{e,ge} = L \times [s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{e,ge}] \quad (3a)$$

$$\text{mit } s_{e,ge} = s_{ge} + (1 - s_{ge}) (s_e - m f) (1 + s_{Soli}) \quad (1)$$

Anrechnung nach § 12 I AStG:

$$L \times \{s_k^{PL} + s_{ge} + [(1 - s_{ge}) s_e - s_k^{PL} - (1 - s_{ge}) m f] (1 + s_{Soli})\} \quad (3b)$$

Dabei wird explizit berücksichtigt, dass die Anrechnung nach § 12 I AStG der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 I EStG vorgeht und beide die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag mindern. In der Abb. 4 werden die Ergebnisse für die beispielhaft untersuchten Konstellationen dargestellt.

⁸⁸ Vgl. z. B. KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, a. a. O. (Fn. 12), S. 318-329 (321-324). In diesem Zusammenhang vgl. auch z. B. SCHEFFLER, WOLFRAM, Steuerlich zweckmäßige Ausübung des Wahlrechts (Anrechnung, Abzug, Pauschalierung) zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung bei Gewinnen aus einer ausländischen Betriebsstätte, in: GROTHERR, SIEGFRIED (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Auflage, Herne/Berlin: NWB, 2003, S. 105-119.

Abb. 4: Steuerbelastung der Lizenzgebühren bei Zwischenschaltung der sp. z o. o. unter Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Thesaurierungsfall

Anrechnungsfaktor (f) i. S. des § 35 EStG	Steuerbelastung der Lizenzgebühren					
	a) $s_e = 15\%$		b) $s_e = 30\%$		c) $s_e = 42\%$	
	$h = 2$	$h = 4$	$h = 2$	$h = 4$	$h = 2$	$h = 4$
geltend: $f = 1,8$	Abzug: <u>0,3102</u> (-)	Abzug: 0,3677 (-)	Abzug: 0,4268 (-)	Abzug: 0,4745 (-)	Abzug: 0,5200 (-)	Abzug: 0,5600 (-)
	Anrechnung: <u>0,2809*</u> (-)	Anrechnung: 0,3567* (-)	Anrechnung: <u>0,2819</u> (+)	Anrechnung: 0,3567* (-)	Anrechnung: 0,3970 (+)	Anrechnung: 0,4463 (+)
geplant: $f = 2$	Abzug: <u>0,3025</u> (-)	Abzug: 0,3606 (-)	Abzug: 0,4190 (-)	Abzug: 0,4674 (-)	Abzug: 0,5122 (-)	Abzug: 0,5529 (-)
	Anrechnung: <u>0,2809*</u> (-)	Anrechnung: 0,3567* (-)	Anrechnung: <u>0,2809*</u> (-)	Anrechnung: 0,3567* (-)	Anrechnung: 0,3874 (+)	Anrechnung: 0,4376 (+)
Ohne GewSt	Abzug: 0,3182 (-) Anrechnung: <u>0,1900**</u> (-)		Abzug: 0,4464 (-) Anrechnung: <u>0,3061</u> (+)		Abzug: 0,5489 (-) Anrechnung: 0,4327 (+)	
Anmerkungen:						
(+) steht für einen Vorteil und (-) für einen Nachteil im Vergleich zum Fall des Direktbezugs (Abb. 1).						
Die <u>Hervorhebungen</u> kennzeichnen Fälle, in denen die Hinzurechnungsbesteuerung (im Vergleich zur Zwischenschaltung ohne Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG, Abb. 3) von Vorteil ist.						

In Fällen mit (*) fällt in Deutschland nur die GewSt an, da die ESt durch die Anrechnung der polnischen QSt nach § 34c I EStG und die Ermäßigung der ESt nach § 35 I EStG nicht mehr anfällt. Teilweise läuft die Ermäßigung jedoch ins Leere, weil keine ausreichende Steuermasse in Deutschland mehr vorhanden ist. Die gesamte Belastung setzt sich in diesen Fällen aus polnischer KSt und deutscher GewSt. In Fällen mit (**) ergibt sich die Belastung allein aus der polnischen KSt. Durch die Anrechnung entsteht keine deutsche ESt.

Durch den direkten Vergleich der ermittelten Belastungen und der Multifaktoren ist ersichtlich, dass

- (1.) in allen Fällen die Ausübung der Anrechnungsoption nach § 12 I AStG die bessere Variante für den Steuerpflichtigen darstellt und sich bei deren Nichtnutzung aus der Gestaltung sogar eine erhebliche Zusatzbelastung ergibt.
- (2.) sich eine steuerliche Zusatzbelastung dann ergibt, wenn die Anrechnung nach § 12 I AStG nicht vollständig erfolgen kann.
- (3.) sich in einigen Fällen aber eine geringfügige Besserstellung durch die Zwischenschaltung - trotz Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung - ergibt.

Dieses Ergebnis ist an dieser Stelle jedoch allein auf die veränderte Wirkung der Anrechnung der polnischen KSt statt der niedrigeren regulären QSt auf die Dividenden auf die Bemessungsgrundlage des Soli zurückzuführen.

- (4.) grundsätzlich die steuerlichen Vorteile aus der Zwischenschaltung einer Patentverwertungsgesellschaft durch die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG in den meisten Fällen beseitigt worden sein dürften.

Die herausgearbeiteten Ergebnisse sind aber erst dann endgültig, wenn die – bislang vernachlässigten – Steuerfolgen im Zuge des Gewinntransfers nach Deutschland berücksichtigt werden.

Unter der Annahme, dass die Gewinnausschüttung der durch die Hinzurechnungsbesteuerung bereits in Deutschland erfassten Erträge zu keiner veränderten Steuerbelastung führt, kann Folgendes festgehalten werden, wobei als Messlatte diesmal die Situation dienen soll, in der es zur Nichtanwendung der §§ 7 bis 14 AStG kommt (Fall der Zwischenschaltung ohne Hinzurechnungsbesteuerung):

- (1.) In den Fällen ohne GewSt-Pflicht ergibt sich die Vorteilhaftigkeit der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG für Steuerpflichtige mit einem ESt-Satz bis $s_e = s_e^*$. Diese kritische Größe wird ermittelt, indem die Belastung regulärer Dividende (2) mit der Belastung des HZB unter Inanspruchnahme *der Anrechnungsoption* (3b) verglichen wird:

$$s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) [s_{QSt}^{PL} + (0,5 s_e - s_{QSt}^{PL}) (1 + s_{Soli})] = s_k^{PL} + (s_e - s_k^{PL}) (1 + s_{Soli})$$

unter der Nebenbedingung (NB), dass

$$0,5 s_e \geq s_{QSt}^{PL} \quad \text{und} \quad s_e > s_k^{PL}$$

gilt:

$$s_e^* = \{[(1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} / (1 + s_{Soli})] - (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + s_k^{PL}\} / 0,5 (1 + s_k^{PL})$$

$$s_e^* = 0,3087.$$

Wie ersichtlich hängt die kritische Größe s_e^* vom ausländischen KSt-Satz, der QSt auf Dividenden und vom Faktor des deutschen HEV (aktuell: 0,5).

In den Fällen, in denen der inländische ESt-Satz unter dem kritischen s_e^* liegt, bringt die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG steuerliche Vorteile, wenn die Anrechnungsmethode nach § 12 I AStG gewählt wird und als Meßlatte die Nichtanwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bei einer Zwischenschaltung gilt, wie dies z. B. bei den „aktiven“ Einkünften der Fall ist.⁸⁹

Wegen der NB gilt diese Aussage allerdings nur für Fälle mit $s_e \geq 30\%$, denn nur dann ist eine vollständige Anrechnung der polnischen QSt möglich. In anderen Konstellationen ist eine Einzelfallbetrachtung unentbehrlich.

⁸⁹ Dies kann z. B. auch dann der Fall sein, wenn aufgrund der Absenkung des KSt-Satzes in Deutschland auch die Niedrigsteuergrenze in § 8 III AStG entsprechend angepasst wird, so dass Polen aus der Hinzurechnungsbesteuerung herausfällt.

- (2.) In den Fällen mit GewSt-Pflicht gilt es *zusätzlich* zu unterscheiden, ob die Anwendung des § 35 I EStG zu einer Überkompensation der effektiven Belastung mit der GewSt führt.⁹⁰

Für *einen konstanten Hebesatz* entscheidet sich die Frage der Vorteilhaftigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung am persönlichen ESt-Satz. Für einen Hebesatz von 200 % (400 %) und $f = 1,8$ liegt der Indifferenzpunkt bei einem ESt-Satz von 35,57 % (23,51 %). Wird die Anrechnung auf das 2fache des Gewerbesteuermessbetrages angehoben, steigt der kritische ESt-Satz auf 37,38 % (25,45 %).

Für den *gegebenen ESt-Satz* von 30 % liegt der kritische Hebesatz bei ca. 296 % ($f = 1,8$) bzw. 324 % ($f = 2$); erst bei höheren Hebesätzen wird der Steuerpflichtige durch die Hinzurechnungsbesteuerung schlechter gestellt.⁹¹

Aus der Betrachtung der Abb. 4 ist ebenfalls ersichtlich, dass die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG hauptsächlich dann steuerliche Vorteile mit sich bringt, wenn die Anrechnungsmethode nach § 12 I AStG gewählt wird. Bei niedrigeren Hebesätzen der GewSt bringt die Hinzurechnungsbesteuerung auch dann Vorteile, wenn der Abzug nach § 10 I AStG – obwohl schlechter als die Anrechnungsoption nach § 12 I AStG – gewählt wird. Dieser Effekt ergibt sich aus der überkompensierenden Wirkung der pauschalen Anrechnung nach § 35 EStG. In den Fällen, in denen es zur Überkompensation der Belastung mit der GewSt durch die Ermäßigung nach § 35 EStG kommt, wird die Umgehung des HEV zusätzlich (!) belohnt, indem eine Überanrechnung nach § 35 EStG gewährt wird.

Vorläufige Ergebnisse der Analyse:

- (1.) Im Falle niedriger ESt-Sätze ist es durchaus möglich, dass der Steuerpflichtige durch die Herbeiführung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG **das HEV nach § 3 Nr. 40 EStG aushebeln** und sich dadurch steuerlich besser stellen kann. Die Besserstellung ergibt sich, indem für die Anrechnungsmethode nach § 12 I AStG optiert wird. In diesem Fall werden in Deutschland direkt die durch die im Ausland ansässige Tochtergesellschaft erzielten Einkünfte versteuert. Die ausländische KSt wird im Inland wie eine Vorauszahlung auf die ESt des Gesellschafters angerechnet.⁹² Zwar ergeben sich regelmäßig Grenzen der Anrechnung, gerade bei niedrigen ESt-Sätzen, allerdings ist dieser negative Effekt regelmäßig schwächer als die Hinnahme der definitiven Wirkung der ausländischen KSt.

⁹⁰ Es sei an dieser Stelle auf die in der Abb. 2 zusammengefassten Ergebnisse verwiesen.

⁹¹ Bei der Betrachtung der Ergebnisse sei Vorsicht geboten, denn es wurde auf eine Quantifizierung der Nebenbedingungen (resultierend aus den evtl. Begrenzungen bei der Anrechnung) verzichtet. Dies wird unter 4.4.1 für den Ausschüttungsfall nachgeholt.

⁹² Diese Funktionsweise der Anrechnungsmethode ähnelt dem bis Ende 2000 geltenden körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren. Zur Funktionsweise des Anrechnungsverfahrens vgl. GIERALKA, ADAM, Die Unternehmenssteuerreform 2001 und die fundamentale Bewertung von Kapitalgesellschaften, Diskussionspapier der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Europa-Universität Viadrina, Nr. 174, Oktober 2001, S. 1-36 (6-8).

- (2.) Die Absenkung des Steuersatzes der deutschen KSt und die damit verbundene Herabsenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 III AStG wird einerseits viele Steuerpflichtige aus der Hinzurechnungsbesteuerung entlassen. Andererseits werden die (wohl) unerwünschten Effekte bezüglich der Aushebelung des HEV unterbunden.
- (3.) Die geplante Verbesserung bei der Anrechnung der GewSt auf die ESt ist bereits im reinen Inlandsfall als zu ungenau kritisch zu sehen. Im internationalen Kontext des untersuchten Sachverhaltes ergeben sich weitere unsystematische Effekte, indem die Überanrechnung der GewSt auf die ESt die Hinzurechnungsbesteuerung tendenziell attraktiver macht.
- (4.) Aufgrund der sich teilweise kompensierenden Effekte ist in jedem Einzelfall eine exakte detaillierte Berechnung der Steuerfolgen notwendig. Bei dem Einsatz von Kalkulationsprogrammen ist darauf zu achten, dass die Integration von Nebenbedingungen (Begrenzungen der Ermäßigung nach § 35 I EStG bzw. nach § 34c I EStG) in die Formel nicht unterlassen wird.⁹³
- (5.) Die Höhe der kritischen inländischen Einkommensteuerbelastung des Gesellschafters hängt in erster Linie von der Höhe der Körperschaftsteuerbelastung der Zwischengesellschaft im Ausland ab. Auf dieser Grundlage ergibt sich evtl. eine Vorteilhaftigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung.
- (6.) Die Vorteilhaftigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung verschwände, wenn der Gesetzgeber die Anrechnungsoption nach § 12 I AStG abschaffen würde. Die verbleibenden Fälle der Vorteilhaftigkeit sind auf die Wirkungen der Ermäßigung nach § 35 EStG zurückzuführen, die es zielgenauer auszugestalten gilt.

Die dargestellten steuerlichen Konsequenzen wurden unter der Annahme hergeleitet, dass es bei einem Gewinntransfer von der polnischen Gesellschaft nach Deutschland zu keinerlei Änderungen bei der Besteuerung kommt. Erst wenn der entsprechende Beweis geführt worden ist, sind die Analyse und der Vergleich vollständig.

4.3.2 Dividendenbelastung in Verbindung mit der Hinzurechnungsbesteuerung

Bei einer Dividendenzahlung an den in Polen nur beschränkt steuerpflichtigen D-EU fällt nach nationalem Recht eine QSt in Höhe von 19 % an (Art. 30a I Pkt. 4 EStG-Polen), die durch die Bestimmungen des Art. 10 II Buchst. b) DBA Polen auf 15 % reduziert wird.⁹⁴ Im Übrigen wird durch Art. 10 I DBA das Besteuerungsrecht Deutschland (*als dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers*) zugewiesen. Die in Polen erhobene QSt wird in Deutschland gemäß Art. 24 I Buchst. b) DBA Polen auf die deutschen Steuern angerechnet. Im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung ergeben sich dabei jedoch Besonderheiten, auf die es im Folgenden einzugehen gilt.

⁹³ Zusätzlich können dann die hier vernachlässigten Freibeträge und der Staffeltarif bei der GewSt berücksichtigt werden.

⁹⁴ Vgl. Art. 30a II EStG-Polen. Die Regelungen der MT-RL (90/435/EWG) können im Falle einer Einzelunternehmung als Empfänger der Dividende nicht beansprucht werden.

Die von der polnischen sp. z o. o. ausgeschütteten Dividenden unterliegen in Deutschland grundsätzlich der regulären Besteuerung nach den Regeln des HEV (§ 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG i. V. mit § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG). Zu berücksichtigen ist aber, dass die bei der sp. z o. o. erwirtschafteten Zwischeneinkünfte unter Durchbrechung des Trennungsprinzips in Form des HZB in Deutschland beim Gesellschafter laufend zur Besteuerung herangezogen werden. Damit sind diejenigen Dividenden, denen die „schlechten“, d. h. die passiven Erträge der ausländischen Gesellschaft zugrunde liegen, beim Zufluss von der regulären Besteuerung bei dem Gesellschafter herauszunehmen, um eine steuerliche Doppelbelastung zu vermeiden. Der deutsche Gesetzgeber schränkt jedoch diese systematische Lösung – wohl aus Praktikabilitätsgründen – ein, indem die Befreiung der Dividenden bei natürlichen Personen gemäß § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG nur dann gewährt wird, wenn die Dividendenzahlung spätestens im siebten Jahr nach Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt.⁹⁵ Ist das nicht der Fall bzw. ist der Steuerpflichtige nicht in der Lage, die Erfüllung der Voraussetzungen durch entsprechende Nachweise zu erbringen, wird die Dividende von der Besteuerung gemäß § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG nicht freigestellt. Sie wird dann nach den allgemeinen Regeln des HEV erfasst.⁹⁶

Wird davon ausgegangen, dass im vorliegenden Sachverhalt die Dividenden in Deutschland nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG grundsätzlich freigestellt werden, ergibt sich ein Problem bei der Anwendung des Anrechnungsgebotes nach Art. 24 I Buchst. b) DBA Polen i. V. mit § 34c I EStG, denn es entsteht keine anteilige deutsche Steuer, auf die die Anrechnung vorgenommen werden könnte. Damit wird innerhalb der siebenjährigen Frist zwar eine vollständige Freistellung von der ESt (samt Soli) und GewSt der im Vorfeld von der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Dividenden erzielt, jedoch käme es aufgrund der QSt in Polen zu einer Doppelbelastung, die nicht vermieden werden könnte. Dieses Problem wird durch § 12 III AStG gelöst. Die bei der Ausschüttung evtl. angefallene ausländische QSt auf die Dividende darf gemäß § 12 III AStG auf die auf den Hinzurechnungsbetrag anteilig entfallene inländische ESt in den Grenzen des § 34c I EStG nachträglich angerechnet werden. Diese Vorgehensweise gilt auch dann, wenn die Anteile im BV einer natürlichen Person gehalten werden.

Eine der Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG vergleichbare Problematik ergibt sich aus der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG. Es ist m. E. davon auszugehen, dass die explizite Ausnahme von der Hinzurechnung mit dem Hinweis auf § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG in § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG nur innerhalb der 7jährigen Frist genutzt werden kann, so dass nach Fristablauf beim Verfehlen der Voraussetzungen für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG eine volle gewerbsteuerliche Erfassung ausländischer Beteiligungserträge erfolgt.⁹⁷

⁹⁵ Da der HZB vollständig steuerlich erfasst wurde, dürfte dem WK-Abzug die Regelung des § 3c II EStG nicht entgegenstehen. Problematisch ist die Anwendung des § 3c II EStG innerhalb und außerhalb der Frist von 8 Jahren.

⁹⁶ Damit besteht ein tatsächlicher Zwang, die Gewinnausschüttung zeitnah an die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen.

⁹⁷ Zum Meinungsstand in der Literatur vgl. statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 10), S. 27.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Aktivitätsklausel in § 9 Nr. 7 GewStG für Dividenden von Gesellschaften aus den EU-Mitgliedsstaaten nicht erfüllt zu werden braucht (§ 9 Nr. 7 Satz 1 letzter HS GewStG).⁹⁸ Davon kann im vorliegenden Sachverhalt Gebrauch gemacht werden, da die polnische sp. z o. o. eine qualifizierte EU-Tochterkapitalgesellschaft ist. Damit ist die Gewerbesteuerfreiheit im vorliegenden Sachverhalt auch nach Ablauf der in § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG genannten Frist gesichert. Die Rechtsgrundlage stellt dann die Kürzung gemäß § 9 Nr. 7 GewStG dar.

Die Aktivitätsklausel des Art. 24 I Buchst. c) DBA Polen findet vorliegend keine Anwendung, denn sie setzt eine Steuerpflicht in Deutschland voraus, die nach nationalem Recht wegen § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG nicht gegeben ist. Damit ergibt sich für die untersuchte Konstellation keine Steuerfreistellung nach dem DBA Polen und es verbleibt somit kein Anwendungsbereich für die Prüfung der Aktivitätsklausel.

4.3.3 Quantifizierung der gesamten Steuerfolgen der Gestaltungsstrategie

Die bisher hergeleiteten Ergebnisse hinsichtlich der Belastungswirkung durch die Hinzurechnungsbesteuerung (Abb. 4) bleiben nur dann bestehen, wenn die polnische QSt in vollem Umfang in Deutschland angerechnet werden kann. Dies wird im Folgenden überprüft, wobei die Folgen der Ausschüttung der Erträge außerhalb des Zeitraums des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG nicht weiter betrachtet werden, da diese Ausschüttungspolitik eine unterlegene Alternative darstellt.

Bei der Herleitung der formelmäßigen Erfassung ist erneut eine Differenzierung vorzunehmen, je nachdem, ob der Steuerpflichtige die Anrechnungsoption nach § 12 I AStG genutzt hat oder auf deren Inanspruchnahme verzichtet hat. In beiden Fällen ist die Belastung mit der polnischen Ausschüttungsquellensteuer zu bestimmen ($\Rightarrow L \times (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL}$), um sie dann als Belastungsgröße in Polen und als Anrechnungsgröße in Deutschland entsprechend zu berücksichtigen. Die Belastungsfaktoren werden erneut auf den Betrag der Lizenzgebühren brutto (L) bezogen.

Abzug nach § 10 I AStG:

$$L \times \{s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) \{s_{QSt}^{PL} + s_{ge} + [(1 - s_{ge}) s_e - s_{QSt}^{PL} - (1 - s_{ge}) fm] (1 + s_{Soli})\}\} \quad (4a)$$

Anrechnung nach § 12 I AStG:

$$L \times \{s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + s_{ge} + [(1 - s_{ge}) s_e - s_k^{PL} - (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} - (1 - s_{ge}) mf] (1 + s_{Soli})\} \quad (4b)$$

Dabei wird explizit berücksichtigt, dass die Anrechnung nach § 12 III AStG nach der Anrechnung nach § 12 I AStG und vor der Ermäßigung nach § 35 I EStG erfolgt. Die Ergebnisse für die beispielhaft untersuchten Konstellationen werden in der Abb. 5 wiedergegeben.

⁹⁸ Vgl. z. B. BRANDENBERG, HERMANN, Steueränderungsgesetz 1992, Die wichtigsten Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung, WPg 1992, S. 277-284 (Teil I); WPg 1992, S. 317-322 (Teil II); hier S. 320; RÖDDER, THOMAS, Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von „Streubesitzdividenden“ nach § 8 Nr. 5 GewStG n. F., Zusammenfassung der bisherigen Erkenntnisse, WPg 2002, S. 625-627 (627).

Abb. 5: Gesamte Steuerbelastung der Lizenzgebühren bei der Zwischenschaltung mit und ohne Hinzurechnungsbesteuerung im Ausschüttungsfall

Anrechnungs- faktor (f) i. S. des § 35 EStG:		Steuerbelastung der Lizenzgebühren					
		a) s _e = 15 %		b) s _e = 30 %		c) s _e = 42 %	
		h = 2	h = 4	h = 2	h = 4	h = 2	h = 4
Mit Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG	f = 1,8	Abzug: 0,3851*	Abzug: 0,4465*	Abzug: 0,4201	Abzug: 0,4679	Abzug: 0,5133	Abzug: 0,5533
		Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*	Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*	Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*
	f = 2	Abzug: 0,3851*	Abzug: 0,4465*	Abzug: 0,4123	Abzug: 0,4607	Abzug: 0,5056	Abzug: 0,5462
	Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*	Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*	Anrechnung: 0,4024*	Anrechnung: 0,4782*	Anrechnung: 0,4782*
	ohne GewSt	Abzug: 0,3115 Anrechnung: 0,3115*		Abzug: 0,4397 Anrechnung: 0,3115*		Abzug: 0,5422 Anrechnung: 0,4260	
ohne HZB (Abb. 3)		0,3115*		0,3115		0,3628	
<p>Anmerkungen</p> <p>In keinem der Fälle ergibt sich aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eine steuerliche Besserstellung. Deswegen wird auf eine Kennzeichnung mit (-) bzw. eine <u>Hervorhebung</u> verzichtet.</p> <p>In Fällen mit (*) kommt es in Deutschland zur Entstehung von Anrechnungsüberhängen.</p>							

Um die anschließende Analyse zu vereinfachen, wurden die in der Abb. 5 ermittelten Gesamtbelastungen den Ergebnissen gegenübergestellt, die sich bei Vernachlässigung der Hinzurechnungsbesteuerung (Abb. 3) ergaben. Auf diese Weise kann ein direkter Vergleich der Belastungen vorgenommen werden und es wird die Antwort auf die Frage geliefert, in welchen Fallkonstellationen es zu einer Besserstellung aufgrund der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG kommt.

Aus der Quantifizierung der Ergebnisse in der Abb. 5 können folgende Schlussfolgerungen gezogen werden:

- (1.) Das paradoxe Ergebnis, dass die Nichtanwendung der Hinzurechnungsbesteuerung die Steuerpflichtigen schlechter stellt, tritt nicht mehr auf. Die teilweise hohe definitive Belastung mit der polnischen QSt vernichtet den steuerlichen Vorteil, der aus der Aushebelung des HEV durch die Hinnahme der Hinzurechnungsbesteuerung verbunden mit der Anwendung der Anrechnungsmethode nach § 12 I AStG im Thesaurierungsfall resultierte.

- (2.) Angesichts der erzielten Ergebnisse kann die Option zur Anrechnungsmethode (§ 12 I AStG) nicht in jedem Fall empfohlen werden. Wenn der Einkommenssteuersatz in Deutschland vergleichsweise niedrig ist, stellt sich der Steuerpflichtige besser, indem er den gesetzlichen Regelfall des Abzugs nach § 10 I AStG nicht abwählt. Das liegt daran, dass bei der Wahl der Anrechnung nach § 12 I AStG zwar die definitive Belastung mit der ausländischen KSt aufgehoben werden kann. Danach verbleibt jedoch keine inländische ESt mehr, mit der die ausländische QSt verrechnet werden könnte.

Damit gelten die Ergebnisse aus der Abb. 4 nur dann uneingeschränkt weiter, wenn bei einer Gewinnausschüttung durch die Zwischengesellschaft an die deutsche Unternehmung keine Ausschüttungsquellensteuer im Ausland anfällt. Diese Bedingung ist bei einer Zwischenschaltung in Polen nicht erfüllt, da weder die MT-RL noch das DBA einen entsprechenden Schutz bieten.⁹⁹

4.4 Verallgemeinerung der Aussagen

Aus den oben erzielten Aussagen kann allgemeingültig geschlussfolgert werden, dass nicht die gesamte Höhe der Belastung im Ausland, sondern deren Aufteilung (auf die ausländische Körperschaftsteuer und die bei Ausschüttung anfallende Quellensteuer) für das paradoxe Ergebnis, dass die Hinzurechnungsbesteuerung bewusst herbeigeführt werden könnte, ausschlaggebend ist. In diesem Zusammenhang stellen sich insbesondere folgende Fragen:

- (1.) In welcher funktionalen Beziehung steht der kritische ESt-Satz in Deutschland zur Belastung der ausländischen Tochter mit der ausländischen KSt?
- (2.) Welche Bedeutung kommt dem Satz der ausländischen QSt zu?
- (3.) Kann der festgestellte Effekt der Hinzurechnungsbesteuerung durch die (systemwidrige?) Abschaffung der Anrechnungsoption nach § 12 I AStG unterbunden werden?
- (4.) Hat die GewSt in diesem Zusammenhang tendenziell eine verstärkende oder eine abschwächende Wirkung? Wie würde sich die Erhöhung des Anrechnungsfaktors nach § 35 I EStG auswirken?

Im Folgenden werden der erste (*ausländische KSt*) und der zweite Punkt (*ausländische QSt*) zusammen betrachtet.

4.4.1 Einfluss des ausländischen Körperschaftsteuer- und Quellensteuersatzes

Wie oben fallbezogen herausgearbeitet werden konnte, ergeben sich die aufgezeigten Effekte aufgrund der definitiven Belastung mit der ausländischen KSt, die im Inland

⁹⁹ Dieses Ergebnis ist auch auf die Fälle der Zwischenschaltung in den Ländern übertragbar, in denen keine KSt im Falle der Gewinnthesaurierung erhoben wird (z. B. Estland). Dies resultiert daraus, dass dann keine definitive Vorbelastung im HEV auftritt, die durch das Anrechnungsverfahren nach § 12 I AStG vermieden werden könnte und die QSt im Inland im Falle natürlicher Personen sowieso anzurechnen ist. Der positive Effekt der Hinzurechnungsbesteuerung kann dann allerdings aus der Tatsache resultieren, dass der HZB voll und eine reguläre Dividende nur zur Hälfte in die Berechnung der anteiligen ESt nach § 34c I EStG eingeht.

durch das HEV in pauschaler Form berücksichtigt wird. Bekanntermaßen ist das HEV für Steuerpflichtige mit hohem Einkommen von Vorteil.¹⁰⁰ Durch die Ausnutzung des Optionsrechts nach § 12 I AStG können andere Steuerpflichtige versucht sein, dem für sie sich belastend auswirkenden HEV aus dem Weg zu gehen, indem die Anrechnung der ausländischen KSt¹⁰¹ auf die inländische ESt beantragt wird. Dies ist jedoch nur für Einkünfte möglich, die von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden. Insofern ergibt sich ein steuerlicher Anreiz, die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bewusst herbeizuführen. Zu quantitativen Ergebnissen und der Berechnung von kritischen ESt-Sätzen und Hebesätzen sei auf die Ausführungen im Anschluss an die Abb. 4 verwiesen.

Wird in die Betrachtung die im Ausland bei einer Dividendenausschüttung anfallende QSt einbezogen, wird ersichtlich, dass die Begrenzung der Anrechnung im Inland eine entscheidende Rolle spielt und der Vorteil aus der Anwendung von §§ 7 bis 14 AStG in den beispielhaft untersuchten Fällen verschwindet. Damit ist der persönliche ESt-Satz als der entscheidende Einflussfaktor identifiziert, da dadurch das Anrechnungspotential in Deutschland bestimmt wird. Das gilt sowohl für die Fälle mit als auch für die Fälle ohne Gewerbesteuerpflicht.

Im nächsten Schritt der Analyse ist allgemein zu eruieren, ob auch bei einer expliziten Berücksichtigung der ausländischen Ausschüttungsquellensteuer Fälle auftreten können, in denen die Vorteilhaftigkeit der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gegeben ist. Zu diesem Zweck wird – allgemein unter Berücksichtigung der GewSt-Pflicht – die kritische Höhe des persönlichen ESt-Satzes ermittelt, bei der sich die Vorteilhaftigkeit der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG ergibt. Zu diesem Zweck wird erneut die Belastung regulärer Dividenden beim HEV (2) mit der Belastung des HZB unter Inanspruchnahme der *Anrechnungsoption* (4b) verglichen:

$$s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) [s_{QSt}^{PL} + (0,5 s_e - s_{QSt}^{PL}) (1 + s_{Soli})]$$

$$= s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + s_{ge} + [(1 - s_{ge}) s_e - s_k^{PL} - (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} - (1 - s_{ge}) m f] (1 + s_{Soli})$$

Unter der Geltung der Nebenbedingungen (NB), dass

$$0,5 s_e > s_{QSt}^{PL}$$

und

$$(1 - s_{ge}) s_e > s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} + (1 - s_{ge}) m f$$

ergibt sich für den kritischen ESt-Satz (s_e^*):

$$s_e^* = \frac{-s_{ge} + [s_k^{PL} + (1 - s_{ge}) \cdot m f] \cdot (1 + s_{Soli})}{[1 - s_{ge} - 0,5 \cdot (1 - s_k^{PL})] \cdot (1 + s_{Soli})}$$

¹⁰⁰ Vgl. hierzu die qualitativ-quantitative Analyse anlässlich des Systemwechsels vom Anrechnungsverfahren zum HEV von GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 92), S. 1-36 (7 f.).

¹⁰¹ In Polen fällt bei Kapitalgesellschaften aktuell eine Belastung von 19 % an; allerdings existieren bereits Pläne, eine weitere Absenkung durchzusetzen, da die Aufkommensgewinne aus der Steuersatzabsenkung in dieser Hinsicht motivierend für die Politik sind.

Ersichtlich ist, dass die Berechnung des kritischen ESt-Satzes (s_e^*) nur in Abhängigkeit vom Hebesatz der GewSt (H) und des Anrechnungsfaktors (f) erfolgen kann. Eine weitere entscheidende Einflussgröße stellt die Höhe des ausländischen KSt-Satzes dar. Erstaunlicherweise spielt der Satz der ausländischen QSt keine Rolle! Dieses Ergebnis lässt sich allerdings damit erklären, dass durch die im Vorfeld gesetzte NB die vollständige Anrechnung der ausländischen QSt in Deutschland vorausgesetzt worden ist. Dies war notwendig, denn nur auf dieser Basis ist eine eindeutige Lösung bestimmbar. In anderen Fällen wäre eine Fallunterscheidung nötig, von der hier abgesehen wird.¹⁰²

Im Folgenden werden die Ergebnisse für die im Rahmen dieses Beitrags untersuchten Konstellationen zusammengestellt.

Abb. 6: Ermittlung der kritischen Einkommensteuersätze für die Neutralität der Hinzurechnungsbesteuerung

	Der kritische ESt-Satz (s_e^*)	
	h = 2	h = 4
<i>geltend: f = 1,8</i>	0,3683 [NB: $s_e > 0,4327$]	0,2499 [NB: $s_e > 0,4638$]
<i>geplant: f = 2,0</i>	0,3863 [NB: $s_e > 0,4427$]	0,2693 [NB: $s_e > 0,4738$]
<i>ohne GewSt</i>	0,3193 [NB: $s_e > 0,3115$]	
Hinweis: Den Ergebnissen wurde auch der entsprechende Wert der NB für den kritischen ESt-Satz gegenübergestellt.		

Bei der Betrachtung der Ergebnisse ist die Einhaltung der in der Abb. 6 ebenfalls aufgeführten NB zu berücksichtigen. Dabei wird unmittelbar ersichtlich, dass nur im Falle ohne Gewerbesteuerpflicht ein zulässiger Wert als Ergebnis ermittelt werden konnte. In den anderen Fällen der gewerbesteuerpflichtigen Einkünfte überschreitet der Wert der NB den aktuell geltenden maximalen ESt-Satz von 42%. Damit stellen die erzielten Ergebnisse keine zulässigen Lösungen dar. Damit kann an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung immer eine höhere Belastung zur Folge hat als die reguläre Erfassung durch das HEV.

Sinnvollerweise kann im Folgenden nur das Ergebnis für den Fall ohne GewSt-Pflicht weiter analysiert werden. Die Vorteilhaftigkeit der Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG ergibt sich, wenn

¹⁰² Kommt es zu Anrechnungsüberhängen, ist eine Einzelfallbetrachtung und eine Prüfung, ob evtl. der Abzug der QSt von Vorteil für den Steuerpflichtigen wäre, unentbehrlich. Vgl. hierzu GROBE, SANDRA / KOLM, LARS-OLAF, a. a. O. (Fn. 45), S. 1-19.

$$s_e^* = \frac{s_k^{PL}}{1 - 0,5 \cdot (1 - s_k^{PL})} \quad \text{nicht überschritten wird.}^{103}$$

Unter der um die gewerbsteuerlichen Einflüssen bereinigten NB, dass

$$\frac{1}{2} s_e > s_{QSt}^{PL} \quad \text{und} \quad s_e > s_k^{PL} - (1 - s_k^{PL}) s_{QSt}^{PL} \quad (\text{zusammengefasst: } s_e > 0,3115)$$

gilt, erhält man nach dem Einsetzen das in der Abb. 6 dargestellte Ergebnis für s_e^* .

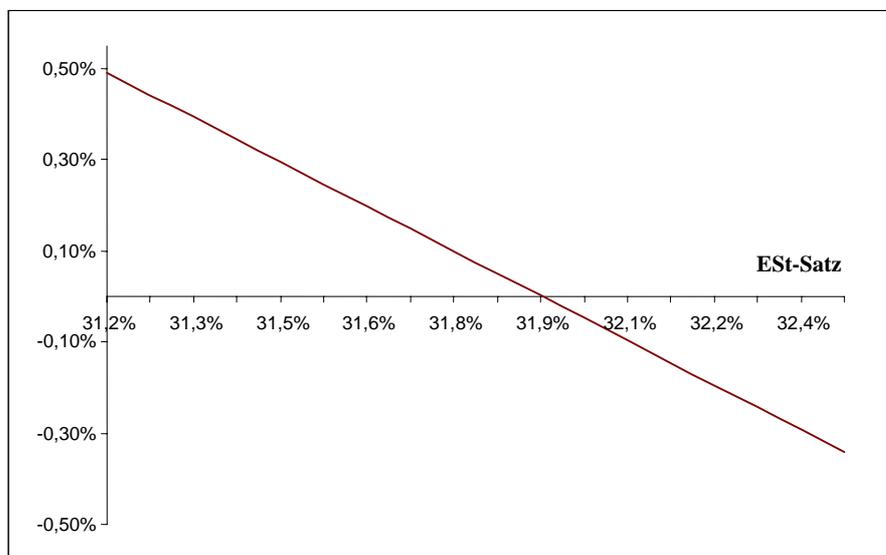
Als Fazit gilt somit, dass es bei Einhaltung der NB (dann entstehen *keine Anrechnungsüberhänge!*) für Steuerpflichtige mit dem persönlichen ESt-Satz aus dem Intervall [0,3115; 0,3193] von Vorteil ist, die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung herbeizuführen. Die Besteuerung unter der Anwendung des regulären HEV wirkt sich für diese Gruppe nachteilig aus. Der Nachteil fällt allerdings relativ gering aus, wie die folgende Berechnung für $s_e = 31,15\%$ verdeutlicht:

Vorteil = reguläre Dividendenbelastung [2] - Hinzurechnungsbesteuerungsbelastung [4b]

$$= \dots = (1 + s_{Soli}) \{s_k^{PL} + s_e [0,5 (1 - s_k^{PL}) - 1]\} = 0,4914\%.$$

Mit steigendem ESt-Satz sinkt der Vorteil aus der Inanspruchnahme der Hinzurechnungsbesteuerung. Beim ESt-Satz am oberen Ende des Intervalls verschwindet der Effekt ganz. Die nachfolgende Abb. 7 veranschaulicht die Ergebnisse.

Abb. 7: Vorteil aus der Herbeiführung der Hinzurechnungsbesteuerung



Insgesamt gilt als Fazit, dass es im Falle der Zwischenschaltung einer Tochterkapitalgesellschaft im Land ohne Ausschüttungsquellensteuer auf Dividenden zu den in Abb. 4 dargestellten Effekten kommt. Wird bei Dividendenzahlung im Ausland eine QSt erhoben, ist auf jeden Fall eine Einzelfallanalyse unabdingbar, wie die Darstellung der Steuerfolgen der Dividendenzahlung im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung (Abb. 5) und die Ermittlung des kritischen Werts des ESt-Satzes (Abb. 6) ergeben haben.

¹⁰³ Zum gleichen Ergebnis gelangt auch FRISCHMUTH, MARKUS, a. a. O. (Fn. 10), S. 361-366 (363).

4.4.2 Abschaffung der Option nach § 12 I AStG als eine systemgerechte Lösung?

Im Rahmen der durchgeführten Analyse konnte aufgezeigt werden, dass die Fälle, in denen das HEV erfolgreich (d. h. ohne steuerliche Zusatzlasten) umgangen werden kann, durchaus auftreten können. Die Ausschaltung des HEV erfolgt, indem nach einem gegebenenfalls bewussten Herbeiführen der Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung die Option zur Anrechnung nach § 12 I AStG beantragt wird. Allerdings dürfte sich die Anzahl der aufgezeigten Fälle in sehr engen Grenzen halten, wenn berücksichtigt wird, dass künftig die Hinzurechnungsbesteuerung gegebenenfalls bei einer Steuerbelastung niedriger als 19 % (§ 8 III AStG *in der Fassung des Gesetzes vom 5. Mai 2005*) eingreift und der aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung resultierende Vorteil durch eine im Falle von natürlichen Personen regelmäßig anfallende QSt – bis auf Ausnahmefälle – aufgezehrt wird. In Fällen ausreichend hoher Einkommensteuerbelastung lohnt diese Gestaltung eh nicht.¹⁰⁴

Gänzlich ließe sich die potenziell mögliche Gestaltungsstrategie zur Umgehung des HEV durch eine ersatzlose Streichung des § 12 I AStG unterbinden. Die Abschaffung dürfte jedoch nicht der verfolgten Konzeption der geltenden Hinzurechnungsbesteuerung entsprechen.¹⁰⁵ Die Durchbrechung der Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft korrespondiert mit der Besteuerung der Zwischeneinkünfte (HZB inklusive des Aufstockungsbetrages) bei dem inländischen Gesellschafter mit der Anrechnung der ausländischen Steuerbelastung.¹⁰⁶ Im Ergebnis wird eine Besteuerung der passiven Einkünfte wie im Falle eines Direktbezugs der Einkünfte erreicht, ohne dass die (schwer zum Einsatz zu bringende) Durchgriffsbesteuerung (§ 42 AO) bemüht werden muss.

Damit wäre statt der Abschaffung vielmehr zu fordern, dass die Anrechnungsoption in § 12 I AStG (in Analogie zu § 34c I EStG) zum gesetzgeberischen Regelfall erklärt wird. Die Abzugsmethode des § 10 I AStG sollte nur hilfsweise zum Einsatz kommen (in Analogie zu § 34c II EStG), wenn dies für den Steuerpflichtigen (aufgrund von Anrechnungsbeschränkungen und fehlender Möglichkeit zum Vortrag des Anrechnungsüberhangs im Inland) von Vorteil ist. Das geplante Gesetz sollte m. E. um entsprechende Korrekturen ergänzt werden. Die Option zur Anrechnung nach § 12 I AStG gilt es jedoch als einen immanenten Bestandteil des geltenden Hinzurechnungsbesteuerungssystems beizubehalten. Die aufgezeigten steuermindernden Effekte stellen vielmehr eine hinzunehmende Folge der gesetzgeberischen Entscheidung für das pauschal funktionierende HEV dar.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Vgl. hierzu die qualitativ-quantitative Analyse von GIERALKA, ADAM, a. a. O. (Fn. 92), S. 1-36 (7 f.).

¹⁰⁵ Zu konzeptionellen Aspekten der Hinzurechnungsbesteuerung vgl. die Ausführungen von KLAPDOR, RALF, a. a. O. (Fn. 23), S. 359-378.

¹⁰⁶ Vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 18.04.2001, nach dem durch die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG die Gesamtbelastung von Auslandserträgen, die aus niedrig besteuerten passiven Tätigkeiten stammen, auf das Belastungsniveau vergleichbarer inländischer Erträge angehoben werden solle.

¹⁰⁷ Vgl. an dieser Stelle den Vorschlag der FDP, eine Abgeltungssteuer von 25 % auf Dividenden einzuführen, was auf eine Abschaffung des HEV für natürliche Personen hinausliefe. Unklar ist allerdings, wie sich die FDP die Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung in diesem Zusammenhang vorstellt. Vgl. FDP, a. a. O. (Fn. 25), S. 6. Auch CDU/CSU wollen eine Abgeltungssteuer auf Kapitaleinkünfte einführen; vgl. CDU/CSU, a. a. O. (Fn. 17), S. 17. Die SPD plant - soweit ersichtlich

4.4.3 Relevanz des gewerbsteuerlichen Hebesatzes und des Anrechnungsfaktors

Die effektive Belastung mit der GewSt ist mit dem Hebesatz der Gemeinde positiv korreliert. Die Einkommensteuerermäßigung nach § 35 I EStG führt wiederum zur pauschalen Entlastung der Gewerbetreibenden, wobei es sowohl zur Überanrechnung als auch zu Anrechnungsüberhängen kommen kann.¹⁰⁸

Hinsichtlich der Gesamtbelastung und der effektiven Wirkung der GewSt im Falle des Eingreifens der Hinzurechnungsbesteuerung wird auf die im Anschluss an die Abb. 4 gemachten Ausführungen verwiesen. Die Berücksichtigung der Ausschüttungsbelastungen (durch die ausländische QSt) ändert die Aussagen insoweit, als dass die direkte Anrechnung der ausländischen Steuern die anteilige ESt im Inland mindert, die als Bezugsgröße für die Ermäßigung nach § 35 I EStG fungiert.¹⁰⁹ Beide mindern die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Soli.

5. Abschließende Bemerkungen und thesenartige Zusammenfassung der Ergebnisse

Aufgrund der gesetzgeberischen Vorgaben im AStG werden ausgewählte Formen der Auslandsaktivitäten von unbeschränkt Steuerpflichtigen in Deutschland mit der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG belegt. Dadurch sollen die aus legalen und nicht missbräuchlichen, grenzüberschreitend angelegten Gestaltungen resultierenden steuerlichen Vorteile abgeschöpft werden, indem die Gesamtbelastung von Auslandserträgen, die aus niedrig besteuerten passiven Tätigkeiten stammen, auf das Belastungsniveau vergleichbarer inländischer Erträge angehoben wird.¹¹⁰ Die Hinzurechnungsbesteuerung führt dazu, dass die Nutzung von ausländischen Körperschaftsformen für den Bezug der passiven Einkünfte im Sinne des § 8 I AStG keinen Schutz vor dem steuerlichen Zugriff in Deutschland sichert, da die Abschirmwirkung der juristischen Person evtl. durchbrochen wird.¹¹¹

Als Ergebnis der durchgeführten fallbezogenen Analyse können abschließend folgende Thesen formuliert werden:

- (1.) Die Zwischenschaltung einer polnischen Tochterkapitalgesellschaft, in der eine Bündelung von passiven Aktivitäten erfolgt, kann (im Vergleich zum Ausgangsfall des Direktbezugs) sowohl steuerliche Vor- als auch Nachteile bringen. Die entscheidende Größe in diesem Zusammenhang ist neben dem ausländischen Belastungsniveau der inländische ESt-Satz des Gesellschafters.

keine Abweichung vom Konzept der synthetischen ESt; vgl. SPD, a. a. O. (Fn. 17), S. 16-17.

¹⁰⁸ Vgl. an dieser Stelle die kritischen Hebesätze in der Abb. 2 und auch die Analyse von STRAUCH, ROBERT, a. a. O. (Fn. 3), S. 1531-1533.

¹⁰⁹ Vgl. explizit SCHEFFLER, WOLFRAM, Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit, 2. Auflage, 2002, S. 98, Fn. 51. Vgl. auch KOREZKIJ, LEONID, a. a. O. (Fn. 46), S. 334.

¹¹⁰ Vgl. den Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 18.04.2001, <http://www.hick-steuerberater.de/x/untstfg/Bericht%20zur%20Fortentwicklung%20des%20Unternehmenssteuerrechts.pdf> (Stand: 09.05.2005). Vgl. kritisch hierzu FRISCHMUTH, MARKUS, a. a. O. (Fn. 10), S. 361-366 (362).

¹¹¹ Die von der Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfassten Fälle sind das Ergebnis einer gesetzgeberischen Entscheidungsfreiheit und betreffen m. E. die gewünschte Form internationaler Tätigkeit.

- (2.) Im zentralen Teil der Analyse konnte detailliert aufgezeigt werden, dass Fallkonstellationen auftreten können, **in denen die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung zu keiner steuerlichen Zusatzbelastung**, sondern im Gegenteil insgesamt zur Minderung der steuerlichen Gesamtbelastung der ausländischen Erträge führt. Dies gilt insbesondere dann, wenn von den nicht gewerbsteuerpflichtigen Steuerinländern mit niedrigen ESt-Sätzen die Anrechnungsoption nach § 12 I AStG genutzt wird. Der Grund ist in der Systemkonstruktion des auf einer definitiven Vorbelastung der Dividenden aufbauenden Halbeinkünfteverfahrens zu sehen.
- (3.) Eine Abschaffung der Anrechnungsoption nach § 12 I AStG stellt eine der realisierbaren Antworten auf diese Situation dar. Die Aufhebung des § 12 I AStG wird jedoch hier nicht befürwortet.¹¹²
- (4.) Die Vorteilhaftigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung ist jedoch regelmäßig nicht mehr gegeben, wenn die bei Ausschüttung an natürliche Personen regelmäßig anfallende ausländische QSt berücksichtigt wird. Sie führt im Zusammenspiel mit den anderen Steuern (insbesondere GewSt) zur Entstehung von Anrechnungsüberhängen, so dass sich die Anwendung des HEV und die Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung als die bessere Alternative darstellt, wenn eine Tochterkapitalgesellschaft im Ausland aus betriebswirtschaftlichen Gründen gegründet werden soll.
- (5.) Die gewerbsteuerlichen Auswirkungen hängen vom Hebesatz ab. Bei der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kann es sowohl zur Verstärkung der Vorteile als auch der Nachteile kommen. Insbesondere können sich für natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften Vorteile aus der Anrechnung der GewSt auf die ESt gemäß § 35 EStG ergeben (Überkompensation). Dieser Punkt ist angesichts des Vorhabens, die Anrechnungsmöglichkeiten der GewSt auf die ESt zu verbessern, besonders aufmerksam zu verfolgen.
- (6.) Fällt keine ausländische QSt an und werden die Anteile nicht in einem gewerblichen BV gehalten, stellt die Hinzurechnungsbesteuerung evtl. eine sinnvolle Alternative zum HEV dar, sofern deren Anwendbarkeit gestalterisch beeinflusst werden kann.
- (7.) Im Rahmen der Ausführungen zur Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG konnte festgestellt werden, dass eine gewisse Privilegierung der ESt-Pflichtigen vorliegt. Insbesondere bestehen keine Unsicherheiten im Bezug auf die Anwendbarkeit der Steuerbesitzklausel des § 8 Nr. 5 GewStG innerhalb der siebenjährigen Frist und der nachträglichen Anrechnung der ausländischen QSt bei der inländischen ESt auf den HZB (§ 12 III AStG).

¹¹² Auch der Einbezug von aktiven Einkünften in den Anwendungsbereich der §§ 7 bis 14 AStG kommt m. E. nicht in Frage, denn es würde im Endeffekt eine pauschale einseitige Kündigung aller Freistellungsklausel der abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen bedeuten. Ein international einmaliger Vorgang. Aufgrund des § 20 II AStG ist dies für die passiven Betriebsstätten bereits geschehen. Vgl. an dieser Stelle KÖRNER, ANDREAS, a. a. O. (Fn. 23), S. 697-706 (704-706) und auch die ausführliche Analyse von SEER, ROMAN, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, S. 481-486 (Teil I); S. 520-525 (Teil II).

Summa summarum: Die steuerlichen Berater sind gefordert, ihre Mandanten über die bestehenden Steuerlastgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der Entwicklung der Unternehmenssteuerstrategie in Kenntnis zu setzen.¹¹³ Dabei ist jedoch nicht zu übersehen, dass sich diese Steuerfolgen evtl. bereits beim Direktbezug realisieren lassen. Dies gilt umso mehr, als ermittelt werden konnte, dass die Inkaufnahme der Hinzurechnungsbesteuerung nur in seltenen Fällen zur steuerlichen Verbesserung führt. Eine pauschale Empfehlung im Sinne "Bewusst in die Hinzurechnungsbesteuerung!" kann somit nicht ausgesprochen werden.

THE END

¹¹³ Zur Frage nach der besonderen Sorgfalt der Steuerberater, um den Haftungsrisiken aus dem Wege zu gehen vgl. z. B. LANGE, HANS-FRIEDRICH, Schadensersatzanspruch gegen Steuerberater bei Nichtkenntnis der BFH-Rechtsprechung, DB 2003, S. 869-872.