



# Die Auslösung der Hinzurechnungsbesteuerung durch beschränkt Steuerpflichtige und ihre skurrilen steuerlichen Folgen

Dipl.-Kfm. Jens Glowienka  
Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert

---

European University Viadrina Frankfurt (Oder)  
Department of Business Administration and Economics  
Discussion Paper No. 337  
July 2013  
ISSN 1860 0921

---

# **Die Auslösung der Hinzurechnungsbesteuerung durch beschränkt Steuerpflichtige und ihre skurrilen steuerlichen Folgen**

**Dipl.-Kfm. Jens Glowienka**

**Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert\***

*Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG setzt unter anderem eine Inländerbeherrschung voraus. Die ganz herrschende Meinung im Schrifttum zum Außensteuergesetz interpretiert Steuerinländer so, dass hierunter Steuerpflichtige im Sinne von § 1 Abs. 1 und 3 EStG fallen. Im Folgenden wird gezeigt, dass diese Interpretation des § 7 Abs. 1 AStG rechtssystematisch bedenklich ist und daraus zum Teil paradoxe Steuerwirkungen folgen. Die sich de lege lata ergebenden Problembereiche werden thesenartig herausgearbeitet. Diese sind der Widerspruch zum Territorialitätsprinzip, ein Arbitrage- und Compliance-Problem, ein Jo-Jo-Problem sowie ein Zirkelproblem. Abschließend werden Vorschläge für eine de lege ferenda konsistente Besteuerung entwickelt.*

## **International tax structuring regarding fictitious unlimited tax liability – Paradox effects of German CFC-rules**

*German CFC-rules according to section 7-14 AStG – Außensteuergesetz or International Transactions Taxations Tax Act – require amongst other a domestic control of the foreign entity. Most of the reference literature assumes that the domestic control can also be hold by persons only liable to fictitious unlimited taxation in Germany. It will be shown that this interpretation of section 7 (1) AStG is highly dubious. Following this interpretation also several paradox tax effects occur. The de lege lata arising problems will be shown in hypotheses: a contradiction to the territorial principle, an arbitrage and compliance problem, a yo-yo problem and a circular problem. Afterwards, suggestions for a de lege ferenda consistent taxation will be made.*

---

\*) Univ.-Prof. Dr. *Stephan Kudert* ist Inhaber des Lehrstuhls für ABWL, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt (Oder). Dipl.-Kfm. *Jens Glowienka* ist Doktorand an diesem Lehrstuhl. E-Post: kudert@europa-uni.de und glowienka@europa-uni.de.

# 1 Einführung

Gegenstand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ist insbesondere die Steuernormative betriebswirtschaftliche Forschung, u.a. also die kritische Würdigung geltenden Steuerrechts.<sup>1</sup> In Zeiten zunehmender Globalisierung steht dabei die grenzüberschreitende Besteuerung im Fokus, wirkt sie sich doch in hohem Maße auf die unternehmerische Geschäftsaktivität aus.<sup>2</sup> Besondere Bedeutung erlangt vor allem bei grenzüberschreitenden Beteiligungen oftmals die Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 Außensteuergesetz (AStG). Dabei handelt es sich um ein besonders komplexes und schwer zu handhabendes Rechtsgebiet des deutschen Ertragsteuerrechts. Dies ist vorwiegend darin begründet, dass es an vielen Stellen an einer theoretischen Grundkonzeption mangelt.<sup>3</sup> Ursprung der Hinzurechnungsbesteuerung war insoweit die eher praktische Zielsetzung, Steuergestaltungen mit Hilfe sogenannter Basis- oder Zwischengesellschaften im niedrig besteuerten Ausland gezielt zu verhindern.<sup>4</sup> Gewichtige Bedeutung erlangt die Hinzurechnungsbesteuerung damit vor allem bei Beteiligungen deutscher Unternehmen im Ausland, insbesondere wenn diese Beteiligungen neu strukturiert werden. Obgleich im Detail zahlreiche, teilweise europarechtlich bedingte Änderungen vorgenommen wurden,<sup>5</sup> bestehen die Kernelemente der Vorschriften seit Einführung des AStG im Jahre 1972.<sup>6</sup> Dazu zählt, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 1 AStG nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vorzunehmen ist. Nach einhelliger Auffassung in der außensteuerlichen Fachliteratur ist auch der nach § 1 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) lediglich fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die dieser Sichtweise zugrunde liegenden Annahmen und die aus ihr resultierenden steuerrechtlichen Konsequenzen wurden bislang in der steuerwissenschaftlichen Literatur –

---

<sup>1</sup> Vgl. *Schneeloch* (2011), S. 247 ff.

<sup>2</sup> Vgl. *Kußmaul/Ruiner* (2011), S. 562.

<sup>3</sup> Allein *Wassermeyer* zählt vier unterschiedliche Rechtfertigungstheorien auf. Keiner dieser Überlegungen lässt sich die Hinzurechnungsbesteuerung allerdings vollumfänglich zuordnen, vgl. *Wassermeyer* (2012a), Rdnr. 46 zu Unklarheiten; 46 (Ausschüttungstheorie); 50 (Repräsentationstheorie); 55 (Zweistufentheorie) und 60 (Herstellung einer angemessenen Vorbelastung). Daher wird von einer „Bestrafung der Auslandsinvestition“ gesprochen. Eine Rechtfertigung auf ökonomisch theoretischer Grundlage unternimmt *Klapdor* (2002), S. 359.

<sup>4</sup> Vgl. *Vogt* (2012a), Rdnr. 1.

<sup>5</sup> Einen Überblick hierzu liefern *Vogt* (2012a), Rdnr. 5-13b und *Wassermeyer* (2012a), Rdnr. 7-20.

<sup>6</sup> Vgl. *Wassermeyer* (2012b), Rdnr. 1.1.

soweit ersichtlich – noch nicht problematisiert. Das Ziel des vorliegenden Beitrags besteht darin, diese Lücke zu schließen und eine weitere Diskussion der Problematik anzuregen.<sup>7</sup>

Die theoretische Auseinandersetzung beginnt mit einer kurzen Übersicht über die aktuelle steuerrechtliche Fachliteratur. Im Anschluss werden die Funktionsweisen der Hinzurechnungsbesteuerung und der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht kurz erläutert. Eine folgende verbale, modelltheoretische Untersuchung soll die Auswirkungen der einheitlich in der Fachliteratur zum Außensteuergesetz existierenden Auffassung aufzeigen. Die Ergebnisse werden in vier Thesen formuliert, welche die verschiedenen Problembereiche beleuchten. Im Anschluss an die Analyse werden die Ergebnisse interpretiert und Lösungsansätze für eine de lege ferenda konsistente Besteuerung präsentiert.

## 2 Auffassungen in der Literatur

Die Hinzurechnungsbesteuerung wird nach § 7 Abs. 1 AStG nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vorgenommen. Hintergrund ist, dass lediglich bei diesen das Welteinkommen in Deutschland besteuert werden kann. Beschränkt Steuerpflichtige versteuern indes nur inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG. Hierzu zählen Beträge aus der Hinzurechnungsbesteuerung jedenfalls nicht.<sup>8</sup> Umstritten ist, inwieweit fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3 EStG unter § 7 Abs. 1 AStG einzuordnen sind.

In der einkommensteuerlichen Fachliteratur wird bei beschränkt Steuerpflichtigen vorrangig davon ausgegangen, dass eine Besteuerung des Welteinkommens in Deutschland gerade nicht erfolgt.<sup>9</sup> Nach *Heinicke* handelt es sich bei der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG lediglich um eine Fiktion, die eine begrenzte Wirkung entfalte.<sup>10</sup> Explizit setzen sich mit den verschiedenen Formen der Einkommensteuerpflicht *Tiedtke* und *Langheim* auseinander. Sie gehen wie auch *Heinicke* davon aus, dass die Besteuerung des Welteinkommens nicht dem Regelungsgedanken der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht entspreche.<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> So soll an dieser Stelle der Forderung *Siegels* entsprochen werden, wonach eine Teilaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre darin liegt, in einen „konstruktiven Wettbewerb mit der steuerjuristischen Forschung“ zu treten, vgl. *Siegel* (2009), S. 180.

<sup>8</sup> Siehe auch Abschnitt 4.1.2.

<sup>9</sup> Vgl. *Ebling* (2012), Rdnr. 238.

<sup>10</sup> Vgl. *Heinicke* (2012a), Rdnr. 42.

<sup>11</sup> Vgl. *Tiedtke/Langheim* (2003), S. 10.

Anders stellt sich die Beurteilung im Fachschrifttum zum Außensteuergesetz dar. Einhellig wird dabei vertreten, dass die Hinzurechnungsbesteuerung sich wohl nur aus dem Welteinkommensprinzip ableiten ließe.<sup>12</sup> Zugleich gehen – soweit ersichtlich – alle Autoren davon aus, dass unter die Definition der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 7 AStG auch der nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige fällt. Diese Auffassung lässt sich zum gegenwärtigen Zeitpunkt bis auf *Mössner*<sup>13</sup> zurückverfolgen. Sie wurde im Anschluss von *Wassermeyer* unter Verweis auf *Mössner* übernommen.<sup>14</sup>

Andere Autoren haben sich der Auffassung angeschlossen.<sup>15</sup> *Vogt* geht davon aus, dass nach §§ 1 und 1a EStG jeder unbeschränkt Steuerpflichtige einen unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 7 AStG darstelle, unabhängig davon, worauf sich diese Steuerpflicht begründe.<sup>16</sup> Auch nach *Köhler* führt ein Antrag zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich zu einer Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>17</sup> Jedoch werden in seinen Ausführungen keine weiteren Begründungen für diese These aufgeführt. Ebenso fasst *Schaumburg* nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige explizit unter den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>18</sup> *Protzen* geht auf den Spezialfall der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nicht gesondert ein. Er führt lediglich allgemein aus, dass sich die Qualifikation als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach § 1 EStG und § 1 KStG richte.<sup>19</sup> Diese bereits früher bestehenden Auffassungen fasste *Haase* in der Form zusammen, dass wohl Einigkeit in der Literatur darüber bestehe, dass jede „Spielart“ der unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung begründe.<sup>20</sup> Obwohl *Kraft* redaktionelle Mängel und Klarstellungsbedarf bei der Qualifikation der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des AStG feststellt,

---

<sup>12</sup> So betont unter anderem auch *Vogt* (2012a), Rdnr. 37, dass sich die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nur aus dem Welteinkommensprinzip ergibt.

<sup>13</sup> Vgl. *Mössner* (1991), Rdnr. 5.

<sup>14</sup> Vgl. *Wassermeyer* (2011), Rdnr. 9.3, Fn. 5. Auch in der Kommentierung von *Mössner/Fuhrmann* findet sich diese These, diesmal unter Verweis auf *Wassermeyer*, vgl. *Fuhrmann* (2010), Rdnr. 45, Fn. 1. Bis in die aktuelle Zeit hat *Wassermeyer* an seiner Auffassung festgehalten. Zur Rechtfertigung wurde aber zuletzt der Verweis auf die Neuauflage von *Mössner/Fuhrmann* geändert, vgl. *Wassermeyer* (2012b), Rdnr. 9.3, Fn. 2, mit weiteren Nachweisen.

<sup>15</sup> So auch *Gropp* (2012), Rdnr. 8.

<sup>16</sup> Vgl. *Vogt* (2012b), Rdnr. 13.

<sup>17</sup> Vgl. *Köhler* (2012), Rdnr. 31.

<sup>18</sup> Vgl. *Schaumburg* (2011), Rdnr. 10.37.

<sup>19</sup> Vgl. *Protzen* (2009), Rdnr. 175.

<sup>20</sup> Vgl. *Haase* (2008), S. 695.

geht er auf den Spezialfall der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nicht weiter ein.<sup>21</sup>

Die Auffassungen in der Literatur zusammenfassend lässt sich somit eine Diskrepanz zwischen der Fachliteratur zum Einkommen- und zum Außensteuergesetz konstatieren. Die Fachliteratur zum Außensteuergesetz nimmt dabei eine gewisse Nähe der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht zur unbeschränkten Steuerpflicht an. Man geht offenbar von einer zumindest der Besteuerung des Welteinkommens angenäherten Besteuerung aus, was grundsätzlich die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung für diesen Personenkreis eröffnen könnte. Im Gegensatz dazu schließt die einkommensteuerliche Fachliteratur, dass eine Besteuerung des Welteinkommens bei einem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen ausscheide. Die Auffassungen der einkommensteuerlichen Fachliteratur resümierend, ist wohl nur von einer anderen Veranlagungsart beschränkt Einkommensteuerpflichtiger auszugehen.<sup>22</sup>

### **3 Rechtliche Rahmenbedingungen**

#### **3.1 Die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG**

Im eigentlichen Sinne handelt es sich bei der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 14 AStG um eine vom Regelfall abweichende ertragsteuerliche Behandlung von Erträgen aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Grundsätzlich werden Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip besteuert.<sup>23</sup> Gewinne werden zunächst auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer unterworfen. Die Dividende, die ceteris paribus als Residualbetrag aus dem Gewinn abzüglich der Steuer(n) auf Ebene der Kapitalgesellschaft entstehen kann, wird dann bei dem Gesellschafter im Zeitpunkt des Zuflusses der Ertragsbesteuerung unterworfen. Im Regelfall führt damit das Trennungsprinzip zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung der auf Ebene

---

<sup>21</sup> Vgl. *Kraft* (2010), S. 378.

<sup>22</sup> Unklar ist an dieser Stelle die Formulierung in der Gesetzesbegründung zur Einführung des § 1 Abs. 3 EStG (BT-Drs. 13/1558, 150). So wird einerseits postuliert, dass „an die Stelle der bisherigen, der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht angenäherten Sonderform der beschränkten Einkommensteuerpflicht (...) die Behandlung dieser Personen als unbeschränkt steuerpflichtig [tritt]“. Andererseits soll mit dieser Regelung nur die materiell-rechtliche Gleichstellung von beschränkt steuerpflichtigen verheirateten EU-Bürgern mit unbeschränkt Steuerpflichtigen erreicht werden, die zu einem „ansonsten entstehende[n] und nur schwer verständliche[n] Regelungsaufwand“ führen würde. Demnach wurde die Sonderform der beschränkten Einkommensteuerpflicht aus rein technischen Überlegungen heraus in § 1 EStG verlagert.

<sup>23</sup> Dazu grundlegend mit weiteren Nachweisen *Hey* (2013), Rdnr. 1 ff.

der Kapitalgesellschaft entstandenen Gewinne. Diese wird bei Privatpersonen<sup>24</sup> durch Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG oder durch Anwendung der Abgeltungsteuer nach § 32d EStG gemindert.<sup>25</sup> Dabei gilt dieser Grundsatz in Deutschland gleichermaßen für in- wie ausländische Beteiligungen.<sup>26</sup>

Anders verhält es sich jedoch, wenn eine ausländische Beteiligung der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen wird. Dann kommt es bei der Besteuerung auf Ebene des Anteilseigners nicht mehr auf den tatsächlichen Zufluss der Beteiligungserträge an. Vielmehr wird dieser Zufluss fingiert. Kernelement der Hinzurechnungsbesteuerung bildet die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG. Dieser ergibt sich nach Abs. 1 grundsätzlich aus den anteiligen Einkünften des Gesellschafters am Gewinn der Gesellschaft vor Steuern, abzüglich der anteiligen, im Ausland entrichteten Ertragsteuern der Gesellschaft.<sup>27</sup> Der Hinzurechnungsbetrag wird nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG fingiert und gilt unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft als zugeflossen. Abweichend vom Grundfall der Dividendenbesteuerung werden jedoch die tariflichen Vergünstigungen auf den Hinzurechnungsbetrag gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG nicht gewährt. So finden für natürliche Personen weder das Teileinkünfteverfahren noch die Erhebung der Abgeltungsteuer auf den Hinzurechnungsbetrag Anwendung. Der Hinzurechnungsbetrag geht folglich vollständig in das zu versteuernde Einkommen ein und ist dem Einkommensteuertarif nach § 32a EStG zu unterwerfen. Wird die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft in einem Betriebsvermögen gehalten, tritt ergänzend eine Gewerbesteuerpflicht auf den Hinzurechnungsbetrag hinzu.<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine Kapitalgesellschaft, so werden die Einkünfte grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 in Verbindung mit § 8b Abs. 5 KStG zu 95 % freigestellt. Die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gilt aber nur für natürliche Personen, daher soll eine vertiefende Behandlung von Körperschaften als Anteilseigner hier unterbleiben.

<sup>25</sup> Hey spricht in diesem Zusammenhang von sogenannten Teilentlastungssystemen, vgl. Hey (2013), Rdnr. 7.

<sup>26</sup> Sofern ein Rechtstypenvergleich die ausländische Kapitalgesellschaft als eine Kapitalgesellschaft nach deutschem Verständnis qualifiziert, hierzu z. B. BFH vom 20. August 2008, I R 34/08, BStBl. II 2009, 266 mit Verweis auf RFH vom 12. Februar 1930, VI A 899/27, RStBl. 1930, S. 444.

<sup>27</sup> Alternativ zum Abzug der ausländischen Steuer nach § 10 Abs. 1 AStG, kann der Hinzurechnungsverpflichtete zur Anrechnung auf seine inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld nach Maßgabe des § 12 AStG optieren (= indirekte Anrechnung). In diesem Falle würde die ausländische Steuer den Hinzurechnungsbetrag nicht mindern. Eine Untersuchung hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit dieser indirekten Anrechnung findet sich bei Wurster (1981), S. 351. Zum Wahlrecht siehe auch Vogt (2012b), Rdnr. 10. Vertiefend zur rückwirkenden Anrechnung von Quellensteuern auf den Hinzurechnungsbetrag Kollruss (2006), S. 513.

<sup>28</sup> Wohl herrschende Meinung, vgl. Rödder (2009), S. 877. Dies kann allerdings in Ausnahmefällen zu unsystematischen Belastungswirkungen führen, vgl. Rödder (2009), S. 875 f. und Kessler/Dietrich (2012), S. 223 f.

Zur Vermeidung einer drohenden Dreifachbelastung – bestehend aus der ausländischen Körperschaftsteuer auf Ebene der Gesellschaft, der Einkommensteuer des Gesellschafters auf den Hinzurechnungsbetrag und der Einkommensteuer auf Ebene des Gesellschafters bei tatsächlich erfolgter Ausschüttung der Dividende – wird eine Freistellung auf die erfolgte Ausschüttung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG gewährt, wenn sie innerhalb von sieben Jahren nach Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags in Deutschland stattfindet.<sup>29</sup> Erfolgt die tatsächliche Ausschüttung nach Ablauf dieser Frist, werden die ausgeschütteten Beträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG behandelt. Folglich gehen sie entweder im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens in die Veranlagung ein oder werden der Abgeltungsteuer unterworfen.<sup>30</sup>

Die Auslösung der Hinzurechnungsbesteuerung ist allerdings an einige Voraussetzungen geknüpft. So unterliegen nur unbeschränkt Steuerpflichtige der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn sie gemeinsam mit anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen oder mit nach § 2 AStG erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zu mehr als 50 % an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind.<sup>31</sup> Ist diese sogenannte Inländerbeherrschung der ausländischen Kapitalgesellschaft gegeben, unterliegen grundsätzlich alle unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG der Hinzurechnungsbesteuerung. Gleichwohl werden nicht alle Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst. Vielmehr sind solche Einkünfte betroffen, die das AStG als sogenannte Zwischeneinkünfte qualifiziert. Dies ist dann der Fall, wenn die Betriebseinnahmen einerseits passiv im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG<sup>32</sup> sind und andererseits einer niedrigen Besteuerung von weniger als 25 % nach Abs. 3 unterliegen.<sup>33</sup> Außerdem ist bei gemischten Einkünften der ausländischen Kapitalgesellschaft eine relative und eine abso-

---

<sup>29</sup> Gleiches gilt bei einer Veräußerung des Anteils nach § 3 Nr. 41 Buchst. b) EStG.

<sup>30</sup> Entsprechendes gilt bei der Veräußerung nach dieser Frist gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. b) EStG oder § 32d EStG.

<sup>31</sup> Greift jedoch die sogenannte verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 Abs. 6 AStG, gilt eine schädliche Beteiligungsgrenze von 1 % pro unbeschränkt Steuerpflichtigen als ausreichend. Auf die weiteren Voraussetzungen, wie die Beteiligung anderer unbeschränkt Steuerpflichtiger, kommt es dann nicht mehr an. Hierzu *Jacobs* (2011), S. 447.

<sup>32</sup> Interessanterweise geht § 8 Abs. 1 AStG dabei technisch grundsätzlich von passiven Einkünften aus. Es werden lediglich Ausnahmen und Rückausnahmen definiert. Zum Wechsel zwischen passiven und aktiven Tätigkeiten siehe *Haase* (2009), S. 24.

<sup>33</sup> Gerade die Grenze von 25 % wurde in der Literatur bereits kritisiert, vgl. bereits *Kessler/Dorfmueller/Schmitt* (2001), 318; zuletzt *Endres* (2012), 4. Mittlerweile haben auch zahlreiche Industrienationen ihre Körperschaftsteuersätze unter dieses Niveau gesenkt. So betragen allein bei 15 von 34 Mitgliedstaaten der OECD die Steuersteuersätze bei Kapitalgesellschaften weniger als 25 % (vgl. OECD, *Taxation of Corporate and Capital Income 2012*, Tab. II.1; <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/Table%20II.1.xls>). In diesem Zusammenhang auch *Richter/Heyd* (2011), S. 524.



lute Freigrenze gemäß § 9 AStG zu beachten.<sup>34</sup> Eine Möglichkeit der Exkulpation erhalten ausländische Kapitalgesellschaften unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG, wenn sie ihren Sitz innerhalb eines Staates des EWR-Abkommens haben und einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen.

Wird demnach eine Person als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG qualifiziert, führt ihre Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft unter Umständen zu einer Inländerbeherrschung selbiger. Dann würde durch ihre Teilhabe eine Hinzurechnungsbesteuerung bei ihr selbst und anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgelöst. Wann allerdings eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des AStG vorliegt, ist in § 7 Abs. 1 AStG selbst nicht definiert. Es ist daher auf die Definitionen in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen zurückzugreifen.<sup>35</sup>

### **3.2 Fiktiv unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG**

Haben natürliche Personen einen Wohnsitz nach § 8 AO oder den gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 AO innerhalb Deutschlands, unterliegen sie der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG.

Erfüllen Personen nicht die Voraussetzungen der originär unbeschränkten Steuerpflicht, so sind sie nach § 1 Abs. 4 EStG beschränkt steuerpflichtig, sofern und soweit sie in Deutschland inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen. Sie unterliegen dann dem Territorialitätsprinzip und müssen nur die inländischen Einkünfte im Sinne des § 49 EStG in Deutschland versteuern. Die Steuererhebung richtet sich bei originär beschränkt Einkommensteuerpflichtigen nach den §§ 50 und 50a EStG. Dabei bleiben nicht inländische Einkünfte grundsätzlich unberücksichtigt. Im Gegenzug ist bei originär beschränkt Einkommensteuerpflichtigen die Berücksichtigung persönlicher Lebensumstände bei der Steuerbemessung grundsätzlich ausgeschlossen. So können sie weder Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen geltend machen, noch wird ihnen der Grundfreibetrag gewährt.<sup>36</sup>

---

<sup>34</sup> Erzielt eine ausländische Kapitalgesellschaft weniger als 10 % ihrer Bruttoeinnahmen (gemeint sind Betriebseinnahmen) aus passiver Tätigkeit und betragen diese Einkünfte anteilig bei dem Gesellschafter weniger als 80.000 Euro, dann unterbleibt eine Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags.

<sup>35</sup> Vgl. *Wassermeyer* (2012b), Rdnr. 9.3; *Fuhrmann* (2010), Rdnr. 45.

<sup>36</sup> Ausnahmen bestehen nur für originär beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer, die zur Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a) oder Buchst. b) EStG optieren, vgl. etwa *Hidien/Holthaus* (2009), S. 108 und *Loschelder* (2012), Rdnr. 34.

Erzielt ein originär beschränkt Steuerpflichtiger sein Welteinkommen ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland, werden weder in seinem Ansässigkeitsstaat, noch im Quellenstaat seine persönlichen Lebensumstände bei der Steuererhebung berücksichtigt. Dies liegt an der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat und den fehlenden Einkünften im Ansässigkeitsstaat. Diesem Umstand sollte die im Rahmen des JStG 1996<sup>37</sup> eingeführte fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG entgegentreten. Mit der Neuregelung reagierte der deutsche Gesetzgeber auf das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Schumacker*.<sup>38</sup> Demzufolge werden fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige mit ihren nach § 49 EStG inländischen Einkünften (und nur mit diesen) wie originär unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt, sofern ihre nicht inländischen Einkünfte die Einkunftsgrenzen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG unterschreiten.<sup>39</sup> Die Grenzen sind so definiert, dass die nach deutschem Steuerrecht ermittelten nicht inländischen Einkünfte maximal in Höhe des (ggf. anteiligen) Grundfreibetrags vorliegen oder zehn Prozent des Welteinkommens nicht überschreiten.<sup>40</sup>

Im Gegenzug werden die nicht inländischen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Festsetzung der inländischen Einkommensteuerschuld nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt.<sup>41</sup> Die Regelungen über die Erhebung des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 EStG gelten grundsätzlich für alle unbeschränkt Steuerpflichtigen, einschließlich dem fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen.<sup>42</sup> Daher wären grundsätzlich bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen auch

---

<sup>37</sup> BGBl. I 1996, S. 1250.

<sup>38</sup> EuGH vom 14. Februar 1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-249. An dieser Stelle entwickelte der EuGH die *Schumacker*-Doktrin. Nach dieser befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation, was eine differenzierte steuerliche Behandlung rechtfertigt. Dabei ist von dem Grundsatz auszugehen, dass der Ansässigkeitsstaat die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Steuerbemessung berücksichtigt und der Quellenstaat von dieser Pflicht befreit ist. Von diesem Grundsatz sei dann abzuweichen, wenn der Gebietsfremde im Quellenstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erzielt. In diesen Fällen – und nur in diesen – fällt die Aufgabe der Berücksichtigung dann an den Quellenstaat zurück.

<sup>39</sup> Hier begrenzt der Wortlaut des § 1 Abs. 3 EStG die Wirkung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht lediglich auf die im Inland erzielten Einkünfte. So lautet die Formulierung in § 1 Abs. 3 Satz 1 EStG „[...] soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.“

<sup>40</sup> Eine umfangreichere Darstellung findet sich auch bei *Kumpf/Roth* (1996), S. 261 f.

<sup>41</sup> Dies soll dem Ziel dienen, bei fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen die subjektive Leistungsfähigkeit stärker zu berücksichtigen, vgl. *Heinicke* (2012a), Rdnr. 50.

<sup>42</sup> Vgl. *Heinicke* (2012b), Rdnr. 12. Tatsächlich dürfte es sich hier aber um eine technische Ungenauigkeit des Gesetzgebers handeln. Da auch der fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige nur dem Territorialitätsprinzip unterliegt, vgl. *Stapperfend* (2007), Rdnr. 5, ist er dogmatisch gerade nicht als unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 32b Abs. 1 EStG anzusehen; a.A. *Probst* (2007) Rdnr. 17, mit Verweis auf die Rechtsprechung. Dies hat insoweit Bedeutung, als dass nach hier vertretener Auffassung die gängige Auslegung der Vorschrift in systematischer Hinsicht so keinesfalls auf andere Normen übertragen werden kann.

§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 EStG anwendbar. Nach Nr. 3 sind die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) steuerfreien Einkünfte dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen. In der Vorstellung des damaligen Gesetzgebers setzte die Freistellung nach DBA eine abkommensrechtliche Ansässigkeit in Deutschland voraus, da die Freistellung im Methodenartikel geregelt ist.<sup>43</sup> Die gleichzeitige Fiktion einer abkommensrechtlichen Ansässigkeit soll aber gerade nicht durch die Fiktion des § 1 Abs. 3 EStG erfolgen.<sup>44</sup> Demzufolge sollte die Sonderregelung nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG bestehen, weil sonst nach nationalem Recht die Grundlage zur Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts nicht gegeben wäre. Zwischen den Tatbeständen nach Nr. 3 und Nr. 5 bestand folglich ein Ausschließlichkeitsverhältnis. Wenn § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG bei dem fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen keine Anwendung findet, kann auch § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG bei ihm grundsätzlich nicht gelten, wonach bestimmte Einkünfte von der Erhebung des Progressionsvorbehalts ausgenommen sind.

Fraglich erscheint indes, ob diese Auffassung zwischenzeitlich durch Judikate überholt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfordert der Terminus „steuerfrei nach DBA“ gerade keine Ansässigkeit des Betroffenen in Deutschland.<sup>45</sup> Dies hat zur Folge, dass zumindest bei inländischen Einkünften, die nach einem DBA-Verteilungsartikel in Deutschland nicht besteuert werden können, nun auch § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG einschlägig ist.<sup>46</sup> Da die Norm dem § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG vorgeht,<sup>47</sup> wird letzterer in diesem Maße obsolet. Offen ist, ob dies gleichermaßen für nicht inländische Einkünfte des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen gelten kann. Dies ist in soweit problematisch, als dass Deutschland hier bereits nach nationalem Recht keinen Steueranspruch auf die ausländischen Einkünfte des beschränkt oder fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen erhebt. Da Abkommensrecht grundsätzlich Schrankenrecht darstellt,<sup>48</sup> besteht aus deutscher Sicht daher keine Notwendigkeit, das DBA überhaupt anzuwenden. Erforderlich

---

<sup>43</sup> Nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine natürliche Person grundsätzlich in dem Staat abkommensrechtlich ansässig, in dem sie als unbeschränkt steuerpflichtig gilt. Wenn die Person in beiden Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, käme demzufolge die in Art. 4 Abs. 2 OECD-MA kodifizierte Tie-Breaker-Rule zur Anwendung. Hierzu *Brähler* (2012), 133 f.

<sup>44</sup> So die Begründung des Gesetzgebers bei Einführung (BT-Drs. 13/1558, S. 149) und die Auffassungen von *Heinicke* (2012a), Rdnr. 70 und *Tiedke/Langheim* (2003), S. 23.

<sup>45</sup> Vgl. BFH vom 7. März.2007, I R 17/06, BFH/NV 2007, S. 1638; zustimmend wohl auch *Wassermeyer* (2002), S. 298.

<sup>46</sup> Insoweit wohl *Wagner* (2012b), Rdnr. 77, der von „Ausnahmefällen“ spricht.

<sup>47</sup> Vgl. *Probst* (2007), Rdnr. 89; *Wagner* (2012b), Rdnr. 77.

<sup>48</sup> So bereits *Debatin* (1992), S. 2.

wäre daher eine fiktive Anwendung des DBA zur Prüfung einer Steuerfreiheit.<sup>49</sup> Auch wenn ein solches Vorgehen grundsätzlich als möglich erscheint, so ist es doch – zumindest für die hier zu diskutierende Problematik – nicht erforderlich. Stattdessen bietet es sich an, schlicht auf die bestehende Gesetzesvorschrift nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG zurückzugreifen. Dies trüge zum einen dem gesetzgeberischen Willen Rechnung und höhle zum anderen die bereits durchaus zweifelhafte Systematik der genannten Vorschriften nicht noch weiter aus.<sup>50</sup> Materielle Rechtsfolgen erwachsen aus dem Verweis auf § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG wenigstens für den gegenständlichen Fall nicht, da der Hinzurechnungsbetrag grundsätzlich in jedem Fall dem Progressionsvorbehalt – auch nach Nr. 3 – unterfiele.<sup>51</sup> Die neue Rechtsprechung des BFH ist daher auf Fälle inländischer Einkünfte zu beschränken. Für den gegenständlichen Fall nicht inländischer Einkünfte verbleibt es daher nach hier vertretenden Auffassung beim Ausschließlichkeitsverhältnis von § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 5 EStG.

Mithin können Situationen auftreten, wonach originär unbeschränkt Steuerpflichtige bestimmte ausländische Einkünfte nicht dem Progressionsvorbehalt unterwerfen müssen, aber fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige.<sup>52</sup> Der fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige würde somit nicht vollständig dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen gleichgestellt werden. Auch darf durch Berücksichtigung des Welteinkommens bei der Ermittlung des Steuerseinkommens nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht auf eine tatsächliche Besteuerung im Inland geschlossen werden.<sup>53</sup> Trotz der Berücksichtigung des Welteinkommens im Rahmen des Progressionsvorbehalts unterliegt der fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen daher nicht wie der originär unbeschränkt Steuerpflichtige der Anwendung des Welteinkommensprinzips.

---

<sup>49</sup> So wohl *Naujok* (2012), Rdnr. 46.

<sup>50</sup> Kritisch insoweit etwa *Achter* (2002), S. 73.

<sup>51</sup> Würde man § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG auch bei nicht inländischen Einkünften vorziehen, so wäre nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG eine Suspendierung des Progressionsvorbehalts zu prüfen. Entgegen dem ersten Anschein des Wortlauts in Bezug auf den Verweis auf § 2a EStG umfasst die Vorschrift auch positive Einkünfte, vgl. BT-Drs. 16/10189, 53. Gleichwohl ist die Norm hier nicht einschlägig. Dies ist darin begründet, dass die Vorschrift nur Einkünfte aus Betriebstätten, nicht aber aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, erfasst, vgl. *Wagner* (2012a), Rdnr. 57. Selbst wenn man die Auffassung verträte, die Kapitalgesellschaft infolge der durchgreifenden Hinzurechnungsbesteuerung für Zwecke des EStG als Betriebstätte anzusehen, so dürfte es jedenfalls regelmäßig an der erforderlichen (originären) Gewerblichkeit fehlen.

<sup>52</sup> Zum Beispiel Einkünfte aus der Vermietung einer Immobilie im EWR-Ausland. Der Progressionsvorbehalt für originär unbeschränkt Steuerpflichtige wird wegen § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG suspendiert. Bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen werden diese Einkünfte (positive wie negative) weiterhin im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt.

<sup>53</sup> Vgl. BFH vom 6. Oktober 1993, I R 32/93, BStBl. II 1994, S. 113 (ständige Rechtsprechung).

## 4 Modellhafte Untersuchung

### 4.1 Modellannahmen

#### 4.1.1 Allgemeines

Die Steuerwirkungen, die daraus resultieren, dass nach herrschender Meinung fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtige unter § 7 Abs. 1 AStG zu subsumieren sind, sollen im Folgenden modellhaft analysiert werden. Dazu werden zwei natürliche Personen betrachtet, die Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft sind. Eine Person ist in Deutschland originär unbeschränkt steuerpflichtig. Die andere Person ist originär beschränkt einkommensteuerpflichtig und erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen, um zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu optieren. Ferner verfügt jeder Gesellschafter über genau 50 % der Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft.<sup>54</sup> Eine funktionale Zuordnung der Beteiligung zu einem inländischen Betriebsvermögen des originär beschränkt Steuerpflichtigen soll ausgeschlossen werden. Auch soll die Beteiligung während des gesamten Zeitraums bestehen.<sup>55</sup>

Die Kapitalgesellschaft soll im nach § 8 Abs. 3 AStG niedrig besteuerten Ausland ansässig sein und ausschließlich positive passive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG erzielen. Es liegen daher Zwischeneinkünfte vor, die grundsätzlich die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eröffnen. Weiterhin werden die Gewinne der ausländischen Kapitalgesellschaft fortlaufend thesauriert.

In diesem Ausgangszenario, wenn der in Deutschland originär beschränkt einkommensteuerpflichtige Gesellschafter nicht von seiner Option nach § 1 Abs. 3 EStG Gebrauch machen würde, käme es folglich nicht zu einer Hinzurechnungsbesteuerung bei beiden Gesellschaftern. In diesem Falle würde die sachliche Voraussetzung der ausländischen Kapitalgesellschaft nicht erfüllt sein, weil nach § 7 Abs. 2 AStG eine Inländerbeherrschung vorliegen muss. Da 50 % der Anteile einem beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, greift somit die Hinzurechnungsbesteuerung nicht.

---

<sup>54</sup> Dies führt dazu, dass bei einer Option des beschränkt Steuerpflichtigen nach § 1 Abs. 3 EStG die sachlichen Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung gegeben sind.

<sup>55</sup> Diese Annahme führt dazu, dass der Anteilserwerb und die Anteilsveräußerung von der Analyse nicht erfasst werden. Diese Vereinfachung erscheint insofern gerechtfertigt, da der Hinzurechnungsbesteuerung nur die Einkünfte der ausländischen Kapitalgesellschaft unterliegen und die Veräußerung der ausländischen Kapitalgesellschaft von dieser nicht erfasst wird.

#### 4.1.2 Hinzurechnungsbetrag bei fiktiver unbeschränkter Einkommensteuerpflicht

Optiert nun der originär beschränkt Steuerpflichtige zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG, so wird nach zurzeit herrschender Meinung bei ihm selbst eine Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich ausgelöst, da der Gesellschafter als unbeschränkt Steuerpflichtig im Sinne des Außensteuergesetzes gilt und die Gesellschaft folglich inländerbeherrscht ist. Der bei ihm zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag gilt fiktiv als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Da der Gesellschafter aber nur inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG in Deutschland der Besteuerung unterwerfen muss, ist somit fraglich, ob solche hinsichtlich des Hinzurechnungsbetrags vorliegen.

Der Hinzurechnungsbetrag gehört gemäß § 10 Abs. 2 AStG zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gelten dann als inländisch nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) EStG, wenn der Schuldner im Inland über einen Sitz oder die Geschäftsleitung verfügt.<sup>56</sup> Da jedoch im vorliegenden Fall nur die ausländische Kapitalgesellschaft als Schuldner der Kapitalerträge in Betracht kommt, ist die Voraussetzung nicht erfüllt. Somit liegen keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) EStG vor. Demzufolge kann der Hinzurechnungsbetrag des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland nicht der Besteuerung unterliegen.

Hinsichtlich des Hinzurechnungsbetrags sind folglich nicht inländische Einkünfte des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen anzunehmen. Diese sind einerseits im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG bei der Bestimmung des Steuerersatzeinkommens zu berücksichtigen, was grundsätzlich zu den in den Thesen 1 und 2 darzustellenden allgemeinen Problembereichen führt.<sup>57</sup> Andererseits könnten sie zu einer Verletzung der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG führen, was eine Versagung der Option zur fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht zur Folge hat. Diese speziellen Problembereiche existieren unabhängig von den allgemeinen und werden in den Thesen 3 und 4 abgehandelt.

---

<sup>56</sup> Zu Problemen bei doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften siehe *Kollruss/Buße/Braukmann* (2011), S. 13.

<sup>57</sup> Den sachlichen Umfang beschreibt detailliert *Heinicke* (2012b), Rdnr. 38.

## 4.2 Allgemeine Problembereiche

### 4.2.1 These 1: Herrschende Auslegung widerspricht dem Territorialitätsprinzip

Die Qualifikation des nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen als Hinzurechnungssubjekt nach § 7 Abs. 1 AStG steht zu der Anwendung des Territorialitätsprinzips im Widerspruch. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags sich nur aus der Anwendung des Welteinkommensprinzips ableiten lässt.

Um diese These einem Falsifizierungsversuch zu unterziehen, sei zunächst aus Darstellungsgründen die Regelbesteuerung von laufenden Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalgesellschaften skizziert. Ist an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die nicht die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt, ein in Deutschland originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtiger beteiligt, so muss er die aus der Beteiligung stammenden Dividenden nach Maßgabe des Welteinkommensprinzips nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen, gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der deutschen Besteuerung unterwerfen. Die Einkommensteuer wird entweder nach dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG erhoben oder der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 EStG unterworfen. Die Anrechnung einer im Ausland erhobenen Quellensteuer richtet sich im Falle des Teileinkünfteverfahrens<sup>58</sup> nach § 34c Abs. 1 in Verbindung mit § 34d Nr. 5 EStG und bei Erhebung der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1, 5 EStG.<sup>59</sup> Dem steht auch keine abkommensrechtliche Regelung entgegen, da sich die deutsche Abkommenspolitik weitgehend an dem OECD-Musterabkommen orientiert.<sup>60</sup>

Ist an der ausländischen Kapitalgesellschaft ein originär beschränkt Einkommensteuerpflichtiger beteiligt, so fehlt es an einer nationalen Legitimation diese ausländischen Kapitalerträge in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Es liegen schlicht keine inländischen Einkünfte im Sinne des § 49 EStG vor, da hier § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) EStG

---

<sup>58</sup> Das Teileinkünfteverfahren unter Anrechnung einer im Ausland eventuell erhobenen Quellensteuer ist der Regelfall bei Beteiligungen in einem inländischen Betriebsvermögen des unbeschränkt Steuerpflichtigen. Es kann auf Antrag unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auch Steuerpflichtigen gewährt werden, welche die Beteiligung im Privatvermögen halten.

<sup>59</sup> Die Erhebung nach Maßgabe der sog. Abgeltungssteuer stellt den Regelfall bei Beteiligungen im Privatvermögen dar.

<sup>60</sup> Nach dem OECD-Musterabkommen steht das Besteuerungsrecht für laufende Kapitalerträge aus ausländischen Kapitalgesellschaften, dem Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers zu (Art. 10 OECD-MA). Dem Quellenstaat wird ein der Höhe nach begrenzter Quellensteuereinbehalt zugestanden. Der Ansässigkeitsstaat rechnet dann die im Quellenstaat erhobene Steuer auf die eigene Steuer an (Art. 23b OECD-MA).

ausdrücklich einen Inlandsbezug voraussetzt.<sup>61</sup> Dieses Resultat würde auch dann bestehen bleiben, wenn der originär beschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 3 EStG zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht optiert. Die nicht inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen werden dann nur nach Maßgabe des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.

Die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 3 EStG führt beim fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen selbst *de lege lata* also nicht zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, sondern wirkt sich bei ihm nur über den Progressionsvorbehalt aus. Allerdings hat seine Option auch Rechtsfolgen für die anderen Gesellschafter.

Erfüllt die im Ausland ansässige Kapitalgesellschaft die sachlichen Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung, so ist diese bei dem originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen durchzuführen, da er als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG die persönlichen Voraussetzungen erfüllt und aufgrund der Optionsausübung nach herrschender Meinung nunmehr eine Inländerbeherrschung vorliegt. Die Hinzurechnungsbesteuerung führt dann aufgrund der unvollständigen Ausschüttungsfiktion<sup>62</sup> zu einer Andersbehandlung der ausländischen Kapitalerträge, da diese jetzt mithilfe des Hinzurechnungsbetrags besteuert werden. Der Hinzurechnungsbetrag kann damit nicht als inländische Einkünfte gelten, da an der Ausgangssituation – die Kapitalgesellschaft ist keine inländische – keine Änderung hervorgerufen wurde.

Wenn diese Ermittlung des nicht inländischen Hinzurechnungsbetrags der eigentliche Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung ist, muss die Frage gestellt werden, unter welcher Voraussetzung demnach der fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige dieser dann zu unterwerfen ist. Aus der Analyse folgt, dass sich dies nur dann rechtfertigen ließe, wenn unterstellt würde, dass nicht inländische Einkünfte des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen der deutschen Einkommensbesteuerung zu unterwerfen sind. Die These, dass hier ein Widerspruch zum Territorialitätsprinzip vorliegt, kann somit nicht verworfen werden. Dieser Befund wird, wie bereits gezeigt, durch den Wortlaut des § 1 Abs. 3 EStG und der wohl einheitlichen Auffassung im Schrifttum zum Einkommensteuergesetz bestätigt.<sup>63</sup> Schwer wiegt die Problematik, da die Widerspruchsfreiheit der Besteuerungsordnung ein

---

<sup>61</sup> Ausnahmen könnten sich nur dann ergeben, wenn die Beteiligung einem inländischen Betriebsvermögen funktional zuzurechnen wäre.

<sup>62</sup> Vgl. *Wassermeyer* (2012a), Rdnr. 46.

<sup>63</sup> Siehe Abschnitt 3.2.



zentrales Prinzip des deutschen Steuerrechts darstellt und insoweit auch im Grundgesetz wurzelt.<sup>64</sup>

#### **4.2.2 These 2: Herrschende Auslegung führt zu einer Verringerung der Planungssicherheit**

Als zweiter allgemeiner Problembereich führt die außensteuerliche Auffassung zu einer Verringerung der Planungssicherheit bei allen am Besteuerungsprozess beteiligten Personen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der originär beschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer ausländischen Kapitalgesellschaft durch Ausübung seines Antragswahlrechts nach § 1 Abs. 3 EStG bei anderen beteiligten, originär unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gesellschaftern eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen kann.

Die Falsifizierung dieser These benötigt eine weitere Fallunterscheidung. So sind an dieser Stelle Fälle unvollständiger und vollständiger Information zu unterscheiden. Dabei ist zu vermuten, dass vollständige Information zu einer Überwälzung der dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen eingeräumten einkommensteuerlichen Vorteile auf den originär unbeschränkt Steuerpflichtigen führt. Bei unvollständiger Information drängt sich die Frage auf, ob eine wahrheitsgemäße Steuerdeklaration der Einkünfte vom Steuerpflichtigen beeinflusst werden kann, oder vorrangig vom Zufall abhängig ist.

##### **4.2.2.1 Arbitrageproblem**

Vollständige Information soll dann vorliegen, wenn die Gesellschafter untereinander über vollumfängliche und richtige Informationen verfügen. Daher verfügt der originär unbeschränkt Steuerpflichtige über die Information, dass andere Anteilseigner in Deutschland originär beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, die Voraussetzungen zur Option nach § 1 Abs. 3 EStG erfüllen und entsprechend optieren möchten. Umgekehrt gilt für den in Deutschland originär beschränkt Steuerpflichtigen, dass er über die Beteiligung von in Deutschland originär unbeschränkt Steuerpflichtigen informiert ist. Denkbar wäre diese Konstellation beispielsweise dann, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft über nur sehr wenige, untereinander persönlich bekannte Anteilseigner verfügt.

Der originär beschränkt Steuerpflichtige hätte einen finanziellen Anreiz weiterhin nach § 1 Abs. 3 EStG zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu optieren, wenn der durch die Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags im Rahmen des Progressi-

---

<sup>64</sup> Vgl. *Kirchhof* (2011), Rdnr. 9. Zur besonderen Verantwortung der Finanzrechtsprechung diesbezüglich siehe *Balke* (2012), S. 2410.

onsvorbehalts bedingte Nachteil durch die Vorteile der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht überkompensiert wird.<sup>65</sup> Gleichzeitig würde der originär unbeschränkt Steuerpflichtige durch die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags in Deutschland einen potenziellen Nachteil erleiden. Handeln beide vermögensmaximierend, so könnte bei vollständiger Information eine Ausgleichszahlung des originär unbeschränkt Steuerpflichtigen an den originär beschränkt Steuerpflichtigen den Verzicht auf die Ausübung der Option nach § 1 Abs. 3 EStG mit den daraus resultierenden Vorteilen kompensieren. Es läge also die Möglichkeit einer Arbitrage zulasten des Fiskus vor (Arbitrageproblem). Gleichzeitig würde die Hinzurechnungsbesteuerung vermieden, was auch dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen einen Vermögensvorteil verschafft. Sofern die hinzurechnungsbedingte Mehrbelastung den originär unbeschränkt Steuerpflichtigen schwerer trifft, würde der sich einstellende Einigungspreis folglich in einem Bereich zwischen der hinzurechnungsbedingten Mehrbelastung des originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen (Obergrenze) und der optionsbedingten steuerlichen Entlastung des originär beschränkt Steuerpflichtigen (Untergrenze) liegen.

Diese Ausgleichszahlung entfaltet in Deutschland keinerlei Steuerwirkungen. Einerseits würde hinsichtlich des weiterhin lediglich beschränkt Einkommensteuerpflichtigen dieser Ausgleich wohl kein inländisches Einkommen im Sinne des § 49 EStG darstellen.<sup>66</sup> Der Schuldner des Ausgleichs, der originär unbeschränkt Steuerpflichtige, könnte diesen Aufwand dann nicht steuerlich geltend machen, weil er in den privaten Lebensbereich fällt, also lediglich der Reduktion der persönlichen Einkommensteuerlast dient.

#### **4.2.2.2 Compliance-Problem**

Liegen die Voraussetzungen der vollständigen Information nicht vor, kann der originär unbeschränkt Steuerpflichtige nicht einschätzen, ob fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind und er somit selbst die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt. Andererseits verfügt der originär beschränkt Einkommensteuerpflichtige auch nicht über die Information, ob er bedingt durch seine Optionsausübung eine Hinzurechnungsbesteuerung bei sich und anderen beteiligten originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen auslöst. Diese Konstellation

---

<sup>65</sup> Zu einer näherungsweisen Quantifizierung des Spannungsfeldes von optionsbedingter Mehrbelastung durch den Progressionsvorbehalt und Entlastungswirkung zusätzlicher Abzugsbeträge *Kudert/Glowienka* (2010), S. 278.

<sup>66</sup> Denkbar wäre allenfalls ein Rechtsverzicht nach § 22 Nr. 3 EStG. Unabhängig davon, ob ein endgültiger – dann regelmäßig nicht steuerbarer – Rechtsverzicht vorliegt, fällt der Sachverhalt jedenfalls nicht unter den insoweit abschließenden Katalog des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

wird regelmäßig eintreten, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft über sehr viele Anteilseigner verfügt oder die Beteiligungen anonym erworben wurden.

Das in dieser Konstellation auftretende Problem trifft grundsätzlich alle am Besteuerungsprozess beteiligten Personen. Steuerpflichtige unterliegen nach § 90 Abs. 1 Satz 1 AO einer Mitwirkungspflicht<sup>67</sup> bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Sachverhalts, was im vorliegenden Fall vor allem die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft betrifft. Die relevanten Tatsachen müssen nach § 90 Abs. 1 Satz 2 AO vollständig und wahrheitsgemäß angegeben werden. Da die Kapitalgesellschaft im Ausland ansässig ist, müssen grundsätzlich allein die Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO den Sachverhalt aufklären (erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten). Dazu müssen sie zunächst auf der direkten Anteilseignerebene über die Informationen verfügen, in welchem Umfang Anteile Steuerin- und Steuerausländern zuzurechnen sind. Sodann muss aus der Gruppe der Steuerausländer die Teilmenge extrahiert werden, die als natürliche Personen inländische Einkünfte erzielen und somit originär beschränkt einkommensteuerpflichtig in Deutschland sind. Von dieser Teilmenge ist im Anschluss jene zu identifizieren, die die Voraussetzungen der fiktiv unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erfüllen und den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG auch tatsächlich stellen möchten.

Diese Informationen kann der originär unbeschränkt Steuerpflichtige nicht vollständig erfassen, insbesondere dann nicht, wenn die Kapitalgesellschaft über viele Anteilseigner verfügt. Das gilt auch für den fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen. Daher können beide dem Anspruch auf vollständige und wahrheitsgemäße Sachverhaltsaufklärung nicht nachkommen. Ein Überblick über den gesamten Sachverhalt wäre nicht möglich. Die theoretisch „richtige“ Steuerdeklaration würde praktisch nur zufällig entstehen. Es liegt ein Compliance-Problem vor.

### **4.3 Spezielle Problembereiche**

#### **4.3.1 These 3: Die herrschende Auslegung kann zu einer Periodizität der Hinzurechnungsbesteuerung führen (Jo-Jo-Problem)**

These 3 soll zeigen, dass in den Fällen, in denen das Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft dem Kalenderjahr entspricht, ein steuerliches „Jo-Jo-Problem“ entstehen kann. Voraussetzung ist, dass dem Steuerpflichtigen ein verhältnismäßig hoher Hinzurechnungsbeitrag zugewiesen wird. Dabei wird die Hinzurechnungsbesteuerung durch den Antrag des

---

<sup>67</sup> Zur Mitwirkungspflicht *Seer* (2013), Rdnr. 172 ff. mit weiteren Nachweisen. Zu beachten sind ferner die erweiterten Aufklärungspflichten nach §§ 16 ff. AStG. Hierzu auch *Brähler* (2012), S. 527 ff.

fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen ausgelöst, der Hinzurechnungsbetrag selbst aber nur von dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen versteuert. Bei dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen selbst wird dieser dann unter Umständen auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt. Dieses Schema der Rechtsfolgen wiederholt sich *ceteris paribus* im Zeitablauf, weswegen hier von Periodizität gesprochen wird.

Um dieses Jo-Jo-Problem zu veranschaulichen, muss eine dynamische Betrachtung über einen Zeitraum von mindestens drei Kalenderjahren erfolgen. Im ersten Jahr wechselt der originär beschränkt Steuerpflichtige auf Antrag zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, da er die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG erfüllt. In der Folge ist nun die ausländische Kapitalgesellschaft, die ausschließlich Zwischeneinkünfte im Sinne des AStG erzielt, inländerbeherrscht. Folglich ist diese Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft bei dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen und bei dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterwerfen. Der nach § 10 AStG zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft bei beiden als zugeflossen. Demzufolge muss der originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige diesen im zweiten Jahr als fingierte Einkünfte aus Kapitalvermögen vollumfänglich der tariflichen Einkommensteuer in Deutschland unterwerfen.

Anders verhält es sich bei dem aufgrund seiner Optionsausübung fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen. Da der bei ihm zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag dazu führt, dass seine nicht inländischen Einkünfte im zweiten Jahr die Grenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG verletzen, kann er im zweiten Jahr nicht mehr zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht optieren. Folglich wird er in diesem zweiten Jahr lediglich als beschränkt Steuerpflichtiger nach Maßgabe der §§ 1 Abs. 4 i. V. m. 49 EStG behandelt. Seine inländische Einkommensteuerschuld wird nach den §§ 50 bzw. 50a EStG ermittelt. Dadurch scheidet zwar die Möglichkeiten aus, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen wie originär unbeschränkt Steuerpflichtige geltend zu machen. Allerdings findet die Besteuerung seiner inländischen Einkünfte auch ohne Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts statt.<sup>68</sup> Ebenso würde in diesem zweiten

---

<sup>68</sup> Dies gilt nicht unter der Voraussetzung, dass er inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt und in die Pflichtveranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchst. a) EStG fällt oder zur Veranlagung nach Buchst. b) optiert. In diesen Fällen würde ihm zwar weiterhin die Option nach § 1 Abs. 3 EStG verwehrt werden, allerdings könnte er in den Grenzen des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG bestimmte Sonderausgaben geltend machen. Der Hinzurechnungsbetrag würde aber weiterhin im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG die Besteuerung der inländischen Einkünfte beeinflussen.

Jahr die Inländerbeherrschung nach dem Außensteuergesetz entfallen. Die Grundlage für die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung fiele damit für alle Gesellschafter weg. Eine Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags würde für dieses zweite Jahr entfallen.

Im folgenden dritten Jahr wiederum würde die gleiche Situation wie im ersten Jahr vorliegen. Da dem originär beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter mangels Optionsmöglichkeit im zweiten Jahr kein Hinzurechnungsbetrag im dritten Jahr zugerechnet wird, könnte er nunmehr wieder zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht optieren, was wiederum die Hinzurechnungsbesteuerung bei ihm und dem originär unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen auslösen würde. Dieser müsste den Hinzurechnungsbetrag dann im folgenden vierten Jahr der deutschen Einkommensteuer unterwerfen, während dem originär beschränkt Steuerpflichtigen im vierten Jahr wiederum die Option nach § 1 Abs. 3 EStG verwehrt würde. Ceteris paribus würde so in jeder ungeraden Folgeperiode eine Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst werden. Der Hinzurechnungsbetrag ist dann in jeder geraden Folgeperiode von dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland zu versteuern. Es träte eine Periodizität auf, die Ähnlichkeiten mit einem Jo-Jo aufweist (Jo-Jo-Problem).

#### **4.3.2 These 4: Die herrschende Auslegung kann zu einem Zirkelbezug führen**

These 4 besagt, dass bei abweichenden Wirtschaftsjahren ein Zirkelbezug entsteht, der eine tatbestandsmäßige Besteuerung in Ergänzung zu den in den Thesen 1 und 2 dargelegten Problemen unmöglich macht. Die Ursache liegt darin, dass die Voraussetzungen der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht an das Kalenderjahr gekoppelt sind, die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung jedoch am Stichtag, also zum Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, vorliegen müssen.

Es sei angenommen, dass der an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligte, beschränkt Steuerpflichtige während des laufenden Kalenderjahres, aber noch vor dem Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG optiert. Folglich sind zum Ende des Wirtschaftsjahres, am Stichtag, unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als 50 % an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt. Demnach wären alle sachlichen Voraussetzungen erfüllt, eine Hinzurechnungsbesteuerung bei beiden beteiligten Gesellschaftern vorzunehmen. Da der zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag bei dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht inländische Einkünfte darstellt, führt dieser annahmegemäß dazu, dass die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG überschritten werden. Demzufolge ist aber dem originär

beschränkt Einkommensteuerpflichtigen der Antrag zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu versagen. Folglich kann dieser also nicht zum Stichtag als unbeschränkt Steuerpflichtiger gelten und die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung wären nicht mehr gegeben. Dies führt allerdings wiederum dazu, dass er die Voraussetzungen zur Option nach § 1 Abs. 3 EStG erfüllt, da er nunmehr nicht mehr über zu hohe nicht inländische Einkünfte verfügt.

Optiert er aber wieder zur fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, würde diese für das gesamte Kalenderjahr vorliegen. Dies schließt auch den Stichtag zum Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft ein. Der Kreis würde sich schließen, ein Zirkelbezug würde entstehen, der nicht aufgelöst werden kann. Dieser Fall wäre also de lege lata steuerlich nicht lösbar. Eine tatbestandsmäßige Besteuerung ist nicht möglich.

## **5 Interpretation der Ergebnisse**

### **5.1 Zusammenfassung der Befunde**

Es wurde aufgezeigt, dass die in der Fachliteratur zum Außensteuergesetz vertretene Ansicht insgesamt problembehaftet ist. Die Probleme wurden in vier Thesen formuliert und können in zwei Gruppen unterschieden werden. Während die spezielleren Probleme (Thesen 3 und 4) immer dann auftreten, wenn der zu ermittelnde Hinzurechnungsbetrag bei dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen zu einer Überschreitung der Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG führt, gelten die allgemeinen Probleme (Thesen 1 und 2) unabhängig davon.

So widerspricht die herrschende Auslegung des § 7 Abs. 1 AStG dem Territorialitätsprinzip (These 1). Außerdem führt sie bei rational agierenden Gesellschaftern mit hinreichenden Informationen entweder zu einer Ausgleichzahlung des originär unbeschränkt Steuerpflichtigen an den beschränkt Steuerpflichtigen (Arbitrageproblem). Falls diese Informationen nicht verfügbar sind, kommt es zu einem Zustand, in dem die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung für keine am Besteuerungsprozess beteiligte Person objektiv erkennbar sind (Compliance-Problem, These 2).

In besonderen Fällen führt die Sichtweise entweder dazu, dass ein periodischer Wechsel (Jo-Jo-Problem) von Hinzurechnungsbesteuerung und fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht stattfindet (These 3). Alternativ würde bei einer Abweichung des Wirtschaftsjahrs vom Kalenderjahr ein Zirkelbezug entstehen, der nicht lösbar ist (Zirkelproblem, These 4).

Abhängig ist das Auftreten der jeweiligen Fallgruppen einerseits von dem Verhältnis des Hinzurechnungsbetrags, zuzüglich eventueller sonstiger nicht inländischer Einkünfte zu den Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG. Die zweite Variable ist das Verhältnis von Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft zum Kalenderjahr.

Eine zusammenfassende Übersicht über die Befunde liefert Tabelle 1:

		Verhältnis Hinzurechnungsbetrag zur Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG	
		Hinzurechnungsbetrag ≤ § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG	Hinzurechnungsbetrag > § 1 Abs. 3 Satz 2 EStG
Verhältnis Wirtschafts-/ Kalenderjahr der ausländischen Kapitalgesellschaft	Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr	- These 1: Widerspruch zum Territorialitätsprinzip - These 2: Verringerte Planungssicherheit (Arbitrage- oder Compliance-Problem)	- These 3: Periodizität (Jo-Jo-Problem)
	Wirtschaftsjahr ≠ Kalenderjahr		- These 4: Zirkelbezug (Zirkelproblem)

**Tabelle 1:** Überblick über die Problembereiche, wenn der fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige als unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des AStG qualifiziert wird.

## 5.2 Lösungsmöglichkeiten

Um die aufgeführten vier Problemfälle zu vermeiden, sind zwei Varianten denkbar. Die Auswahl der jeweiligen Variante würde sich an dem Zweck der Auffassung orientieren. Dahingehend ist zu unterscheiden, ob mit dieser Auffassung das Ziel verbunden ist, auch bei dem fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Hinzurechnungsbesteuerung tatsächlich durchzuführen, was, wie gezeigt, de lege lata nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts möglich ist. Alternativ könnte aber auch die bloße Rechtfertigung der Hinzurechnungsbesteuerung bei dem originär unbeschränkt Steuerpflichtigen die Grundlage bilden.

### 5.2.1 Variante 1

Das Ziel einer tatsächlichen Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung auch bei dem fiktiv einkommensteuerpflichtigen Gesellschafter könnte de lege ferenda auf zwei Wegen durch Änderungen im Einkommensteuergesetz umgesetzt werden. Entweder es wird für fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige die Anwendung des Welteinkommensprinzips postuliert oder es werden hinsichtlich des Hinzurechnungsbetrags inländische Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG fingiert. Beide Varianten würden zunächst die speziellen Problembereichen (Thesen 3 und 4) lösen, da in beiden Varianten der Hinzurechnungsbetrag der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen wäre. Das allgemeine Problem der Anwendung des Welteinkommensprinzips bei beschränkt Steuerpflichtigen würde



per definitionem beseitigt, da inländische Einkünfte fingiert werden würden.<sup>69</sup> Jedoch würden das Arbitrageproblem und das Compliance-Problem erhalten bleiben (These 2). Ursache ist, dass die Entscheidung ob eine Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen ist, immer noch vom Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG abhinge.

### 5.2.2 Variante 2

Als zweite Möglichkeit wäre der komplette Ausschluss des fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen aus dem Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung in Augenschein zu nehmen. Diese Möglichkeit würde restlos alle dargestellten, mit der Qualifikation verbundenen Problembereiche beseitigen. Jedoch führte der Ausschluss dazu, dass auch keine Hinzurechnungsbesteuerung bei den beteiligten originär unbeschränkt Steuerpflichtigen durchzuführen wäre.

Trotz dieses Nachteils stellt letztere Variante die in diesem Zusammenhang wohl pragmatischste aller dargestellten Lösungsoptionen dar. Die Nichtanwendung der §§ 7 bis 14 AStG bei fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen wäre theoretisch geeignet<sup>70</sup> und wohl fiskalisch unproblematisch.<sup>71</sup> Zudem wäre eine Gesetzesänderung obsolet; lediglich eine teleologische Reduktion des Anwendungsbereichs des § 7 Abs. 1 AStG auf unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne von §§ 1 Abs. 1 und 2 EStG wäre erforderlich. Dies lässt sich ebenso historisch begründen. Als die Norm geschaffen wurde, gab es die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne von § 1 Abs. 3 EStG noch nicht. Daher konnte der Gesetzgeber diese auch nicht inkludiert haben, als er § 7 Abs. 1 AStG geschaffen hat.

## 6 Zusammenfassung

Gegenstand der Untersuchung bildete die in der Fachliteratur zum Außensteuergesetz herrschende Auffassung, dass nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige als Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung anzusehen seien. Dies würde

---

<sup>69</sup> Diese Lösungsvariante entfaltet aus fiskalischer Perspektive einen gewissen Charme, da so das Steueraufkommen tendenziell erweitert würde. Auch scheint eine Fiktion inländischer Einkünfte rechtfertigungsfähig, da bereits das Vorliegen von Einkünften selbst fingiert wird. Zu überdenken wäre indes wohl die abkommensrechtliche Behandlung des Hinzurechnungsbetrags. Hier erscheint es schwierig eine Lösung zu finden, die gleichermaßen noch die Angemessenheit der Besteuerung und die Regelungsintention der Hinzurechnungsbesteuerung zusammenbringt.

<sup>70</sup> Insoweit liegt nur in geringem Umfang eine fehlende Austarierung vor, während sich die Hinzurechnungsbesteuerung als solche grundsätzlich in die Systematik des Ertragsteuerrechts einfügt, vgl. *Morgenthaler* (2000), S. 295.

<sup>71</sup> Es zeigt sich, dass die vom Gesetzgeber intendierte Belastungswirkung der Hinzurechnungsbesteuerung ohnehin nur in verhältnismäßig kleinem Umfang erreicht wird, vgl. *Haarmann* (2011), S. 572 f. Gleichwohl liegen nur wenige empirisch belastbare Aussagen zur tatsächlichen Wirkungsintensität der Hinzurechnungsbesteuerung vor, vgl. nur *Ruf/Weichenrieder* (2009). Kritisch zur Verfassungsmäßigkeit diesbezüglich jüngst *Waldhoff*, *StuW* 2013, S. 121.

grundsätzlich auch die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung für diesen Personenkreis und anderen beteiligten, nach § 1 Abs. 1 EStG originär unbeschränkt Steuerpflichtigen eröffnen.

Nach einer Analyse der einzelnen Literaturmeinungen, wurden zunächst die Rechtsfolgen der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht und der Hinzurechnungsbesteuerung dargelegt. Im Anschluss erfolgte eine verbale modelltheoretische Untersuchung der Konsequenzen der in der Fachliteratur zum Außensteuergesetz herrschenden Auffassung. Dabei konnten ausgehend von der Modellvorstellung, dass bedingt durch den Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG tatsächlich eine Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst wird, insgesamt vier Thesen formuliert werden, welche zwei voneinander trennbare Problembereiche charakterisieren. Diese lassen sich in allgemeine und spezielle Problembereiche unterteilen. Im Ergebnis ist die derzeit herrschende Auslegung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 7 Abs. 1 AStG nur durch eine das Territorialprinzip verletzende Besteuerung bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen zu rechtfertigen. Zusätzlich entstehen erhebliche Veranlagungsschwierigkeiten durch eine drohende Überwälzung der antragsbedingten Vorteile der fiktiven unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf den originär unbeschränkt Steuerpflichtigen (Arbitrageproblem). Bei unvollständiger Information der Beteiligten treten Probleme bei der Identifikation der Ausgangslage auf, die eine wahrheitsgemäße Steuerdeklaration unmöglich erscheinen lassen (Compliance-Problem). Unter noch enger gefassten Voraussetzungen führt die Auffassung zu einer völlig unklaren Rechtslage. Einerseits konnte die Existenz einer Periodizität divergierender Lösungen (Jo-Jo-Problem) und andererseits ein Zirkelbezug ohne eindeutige Lösung nachgewiesen werden (Zirkelproblem), die mit dieser Auffassung verbunden sind.

Im Anschluss wurden zwei Varianten zur Beseitigung dieser Probleme aufgezeigt. Im Ergebnis dominiert dabei die Lösung von der zurzeit herrschenden Auslegung des § 7 Abs. 1 AStG abzusehen und den fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen aus der Definition der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 7 AStG herauszulösen. Ohne ein Tätigwerden des Gesetzgebers sollte daher die Auffassung in der Fachliteratur zu § 7 Abs. 1 AStG revidiert werden.

## Literaturverzeichnis

- Achter, J.* (2002), Zur Vereinbarkeit des Progressionsvorbehalts bei zeitweiser unbeschränkter Steuerpflicht und bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG mit Verfassungs- und Völkerrecht am Beispiel von Arbeitnehmer-Entsendungen, *Internationales Steuerrecht*, 11. Jg., S. 73–80.
- Balke, M.* (2012), Vermehrte Durchsetzung steuerrechts-wissenschaftlicher Erkenntnisse als Aufgabe der Rechtsprechung, *Betriebs-Berater*, 67. Jg., S. 2409-2415.
- Brähler, G.* (2012), *Internationales Steuerrecht*, 6. Aufl., Wiesbaden.
- Debatin, H.* (1992), Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Beihefter zu *Deutsches Steuerrecht*, 30. Jg., Heft 23, S. 1-8.
- Ebling, K.* (2012), in: *Blümich*, § 1 EStG, München.
- Endres, D.* (2012), *Internationales Steuerrecht 2012 – 12 Beratungshinweise zum Jahresbeginn*, Praxis Internationale Steuerberatung, Sonderdruck.
- Fuhrmann, S.* (2010), in: *Mössner/Fuhrmann*, § 7 AStG, 2. Aufl., Herne.
- Gropp, B.* (2012), in: *Lademann*, § 7 AStG, Herne.
- Haarmann, W.* (2011), Wirksamkeit, Rechtmäßigkeit, Bedeutung und Notwendigkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, *Internationales Steuerrecht*, 21. Jg., S. 565-573.
- Haase, F.* (2008), Hinzurechnungsbesteuerung bei doppeltansässigen Gesellschaftern, *Internationales Steuerrecht*, 17. Jg., S. 695-697.
- Haase, F.* (2009), Der Wechsel zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten in § 8 Abs. 1 AStG, *Internationales Steuerrecht*, 18. Jg., S. 24-25.
- Heinicke, W.* (2012), in: *Schmidt*, § 1 EStG, 31. Aufl., München.
- Heinicke, W.* (2012), in: *Schmidt*, §§ 32b EStG, 31. Aufl., München.
- Hey, Johanna* (2013), in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 11, 21. Aufl., Köln.
- Hidien, J. W./Holthaus, J.* (2009), Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer ab 2009, *Praxis Internationale Steuerberatung*, 12. Jg., S. 108-115.
- Jacobs, O. H.* (2011), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl., München.
- Kessler, W./Dietrich, M.-L.* (2012), Grenzen der Anrechnung, *Praxis Internationale Steuerberatung*, 14. Jg., S. 219-224.
- Kessler, W./Dorfmueller, P./Schmitt, C. P.* (2001), Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch den Entwurf eines UntStFG, *Praxis Internationale Steuerberatung*, 3. Jg., S. 318-329.
- Kirchhof, P.* (2011), in: *Kirchhof*, *Einführung zum Einkommensteuergesetz*, 10. Aufl., Köln.
- Klapdor, R.* (2002), Versuch einer ökonomischen Fundierung der Hinzurechnungsbesteuerung, *Die Betriebswirtschaft*, 62. Jg., S. 359-378.
- Köhler, S.* (2012), in: *Strunk/Kaminski/Köhler*, § 7 AStG, Bonn.
- Kollruss, T.* (2006), Fiktive Anrechnung ausländischer Steuern im System der neuen Hinzurechnungsbesteuerung: Lässt sich die Hinzurechnung durch Gewinnausschüttungen der ausländischen Zwischengesellschaft vermeiden?, *Internationales Steuerrecht*, 16. Jg., S. 513-521.
- Kollruss, T./Buße, L./Braukmann, M.* (2011), Doppelt ansässige Gesellschaften, Zentralfunktionsthese des Stammhauses und Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG, *Internationales Steuerrecht*, 21. Jg., S. 13-20.

- Kraft, G.* (2010), Konzeptionelle und strukturelle Defizite der Hinzurechnungsbesteuerung – Reformbedarf und Reformnotwendigkeit, *Internationales Steuerrecht*, 19. Jg., S. 377-383.
- Kudert, S./Glowienka, J.* (2010), Grenzpendlerbesteuerung – Eine Analyse der Optionen beschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer aus dem Europäischen Wirtschaftsraum, *Steuer und Wirtschaft*, 87. Jg., S. 278-285.
- Kumpf, W./Roth, A.* (1996), Wahlbesteuerung für beschränkt Einkommensteuerpflichtige? Zur Besteuerung von nicht im Inland ansässigen natürlichen Personen im System der Einkommensteuer, *Steuer und Wirtschaft*, 73. Jg., S. 259-266.
- Kußmaul, H./Ruiner, C.* (2011), Die Besteuerung des wirtschaftlichen Engagements einer spanischen Kapitalgesellschaft in Deutschland - Kritische Analyse und beispielhafte Darstellung, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 63. Jg., S. 562-583.
- Loschelder, F.* (2012), in: Schmidt, § 50 EStG, 31. Aufl., München.
- Morgenthaler, G.* (2000), Steueroasen und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung, *Internationales Steuerrecht*, 10. Jg., S. 289-295.
- Mössner, J.* (1991), Brenzig/Krabbe/Lempenau/Mössner /Runge, § 7 AStG Herne/Berlin.
- Naujok, J.-P.* (2012), in: *Lademann*, § 32b EStG, Herne.
- Probst, U.* (2007), in: *Hermann/Heuer/Raupach*, § 32b EStG, Köln.
- Protzen, P. D. G.* (2009), in: *Kraft*, § 7 AStG, München.
- Rödter, T.* (2009), Ist der Hinzurechnungsbetrag gewerbsteuerpflichtig?, *Internationales Steuerrecht*, 19. Jg., S. 873-877.
- Richter, L./Heyd, S.* (2011), Perspektiven der Hinzurechnungsbesteuerung für ausländische Betriebsstätten und europäische Harmonisierungsbestrebungen, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 63. Jg., S. 524-543.
- Ruf, M./Weichenrieder, A.* (2009), The Taxation of Passive Foreign Investment, CESifo Working Paper No. 2624.
- Schaumburg, H.* (2011), *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl., Köln.
- Schneeloch, D.* (2011), Zum Stand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – Eine kritische Bestandsaufnahme, *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 63. Jg., S. 243-260.
- Seer, R.* (2013), in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 21, 21. Aufl., Köln.
- Siegel, T.* (2009), Grundlagen und Relevanz der betriebswirtschaftlichen Steuerforschung, in: *Zeitschrift für Steuern und Recht*, 6. Jg., S. 175-182.
- Stapperfend, T.* (2007), in: *Hermann/Heuer/Raupach*, Vorbemerkungen zu § 1 EStG, Köln.
- Tiedtke, K./Langheim, H.* (2003), Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiv) unbeschränkten Steuerpflicht, *Deutsche Steuer-Zeitung*, 91. Jg., S. 10-24.
- Vogt, G.* (2012a), in: *Blümich*, Vorbemerkungen zu § 7 AStG, München.
- Vogt, G.* (2012b), in: *Blümich*, § 7 AStG, München.
- Wagner, K. J.* (2012a), in: *Blümich*, § 2a EStG, München.
- Wagner, K. J.* (2012b), in: *Blümich*, § 32b EStG, München.
- Waldhoff, C.* (2013), Verfassungsrechtlich relevante Vollzugsdefizite bei Steuerfällen mit Auslandsbezug am Beispiel von §§ 7ff. AStG, *Steuer und Wirtschaft*, 90. Jg., S. 121-142.
- Wassermeyer, F.* (2002), Der BFH und der Progressionsvorbehalt, *Internationales Steuerrecht*, 11. Jg., S. 298-290.

- Wassermeyer, F. (2012a), Flick/Wassermeyer/Baumhoff /Schönfeld, Vorbemerkungen zu § 7 AStG, Köln.*
- Wassermeyer, F. (2012b), Flick/Wassermeyer/Baumhoff /Schönfeld, § 7 AStG, Köln.*
- Wurster, H.-J. (1981), Die Anrechnungsoption nach § 12 Außensteuergesetz – Ein Entscheidungskalkül mit Hilfe der Teilsteuerrechnung, Steuer und Wirtschaft, 58. Jg., S. 351-358.*