

Der Konzern

Zeitschrift für Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Bilanzrecht
und Rechnungslegung der verbundenen Unternehmen

Herausgeber:

Prof. Dr. Stefan Simon
(geschäftsführend)
Prof. Dr. Andreas Cahn, LL.M.
Ewald Dötsch
Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking

Herausgeberbeirat:

Prof. Dr. Hans-Georg Bruns
Prof. Dr. Barbara Dauner-Lieb
Prof. Dr. Manfred Eibelhäuser
Dr. Christoph Ernst
Prof. Dr. Gerrit Frotscher
Prof. Dr. Joachim Hennrichs
Prof. Dr. Norbert Herzig
Prof. Dr. Johanna Hey
Prof. Dr. Michael Hommel
Prof. Karel van Hulle
Prof. Dr. Rainer Hüttemann
Prof. Dr. Susanne Kals, LL.M.
Prof. Dr. Georg Kämpfer
Prof. Dr. H.-G. Koppensteiner, LL.M.
Gert Müller-Gatermann
Prof. Dr. Ulrich Noack
Prof. Dr. Rolf Nonnenmacher
Prof. Dr. Norbert Pfitzer
Prof. Dr. Jochem Reichert
Prof. Dr. Carsten Schäfer
Achim Schmidt
Prof. Dr. Dres. h.c. Karsten Schmidt
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer

Aus dem Inhalt:

Reiner		
Formwechsel einer SE in eine KGaA und »vernünftige« Zweifel an der Auslegung des Art. 66 SE-VO		135
Kollruss/Waage/Hellmers		153
Die Regelungslücke des § 20 Abs. 2 AStG		
Zieske/Zenkic		
Neuausrichtung der Internen Revision und die Anforde- rungen des § 107 Abs. 3 AktG an die Wirksamkeits- überwachungsaufgaben des Prüfungsausschusses		163
BAG		
Beschl. v. 27. 10. 2010 – 7 ABR 85/09 Konzernbetriebsrat; Konzernspitze öffentlichen Rechts		171
OLG München		
Beschl. v. 21. 3. 2011 – 31 Wx 80/11 Kündigung eines Beherrschungs- und Gewinnabführungs- vertrags		174
OLG München		
Beschl. v. 17. 3. 2011 – 31 Wx 68/11 Eintragung eines Teilgewinnabführungsvertrags		176
OLG München		
Beschl. v. 17. 2. 2011 – 31 Wx 246/10 Gericht kann zur Prüfung einer GmbH-Einlageverpflichtungs- befreiung Nachweise zu Liquidität und Vollwertigkeit des Rückgewähranspruchs verlangen		178
OLG Frankfurt a.M.		
Beschl. v. 15. 2. 2010 – 5 W 52/09 Auswirkung des Squeeze-out auf das Spruchverfahren		179
BFH		
Urt. v. 20. 10. 2010 – I R 117/08 Ertragsteuerliche Folgen eines ausländischen »Spin-off« für den inländischen Privatanleger		192
BMF Schreiben		
Schr. v. 28. 3. 2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001 – 2011/0250044 Körperschaftsteuer; Anwendung des § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG und des § 17 KStG – Vertragsverletzungsverfahren Nr. 2008/4909 zum doppelten Inlandsbezug für Organgesellschaften		196

Die Regelungslücke des § 20 Abs. 2 AStG

Von Thomas Kollruss, Kathrin Waage und Keno Hellmers, Bremen*

- A. Einleitung
- B. Rechtliche Konzernstruktur und steuerliche Abschirmwirkung
- C. Die Regelungslücke des § 20 Abs. 2 AStG
- D. Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers
- E. Bedeutung der Investitionsstruktur
 - I. Finanzinvestition im Inland
 - II. Globale Einsatzmöglichkeiten
 - III. Nichteingreifen der DBA-Anrechnungsmethode
 - IV. Nichteingreifen des § 50 d Abs. 9 EStG
- F. Thesenförmige Zusammenfassung

Mit dem folgenden Beitrag arbeiten wir heraus, dass die Norm des § 20 Abs. 2 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung) eine Regelungslücke besitzt und demzufolge de lege lata von ihrer Reichweite und ihrem Wirkungsumfang begrenzt ist. So erfasst der unilaterale switch-over nach § 20 Abs. 2 AStG nicht die Konstellation einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft mit DBA-Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA/ausländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte), welche in einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 a AStG, Zinserträge) erzielt, die sich abkommensrechtlich als rein vermögensverwaltende Tätigkeit darstellt. In diesem Fall erfolgt eine vollumfängliche abkommensrechtliche Freistellung der Zinserträge von der deutschen Ertragsbesteuerung auf Basis der DBA-Verteilungsnormen (Art. 11 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1 OECD-MA), ohne dass die Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG, § 20 Abs. 2 AStG) eingreifen kann. Im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG wurde bislang nicht herausgefiltert, dass sich eine abkommensrechtliche Freistellung von passiven Einkünften auch dann ergeben kann, wenn die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft anfallen. De lege lata ist der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 AStG jedoch auf ausländische Betriebsstättengewinne unbeschränkt steuerpflichtiger begrenzt.

Insofern lässt sich im gegenwärtigen Regelungskonzept der Hinzurechnungsbesteuerung durch Nutzung einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft eine vollständige Abschirmwirkung erreichen, wobei doppelt ansässige deutsche Kapitalgesellschaften durch das MoMiG wesentlich an Attraktivität gewonnen haben. Die aufgezeigte Regelungslücke des § 20 Abs. 2 AStG im Zusammenhang mit inländischen Betriebsstättengewinnen einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft kann de lege ferenda nur durch eine entsprechende konstitutive Erweiterung des Regelungsumfangs der Norm von gesetzgeberischer Seite auf inländische Betriebsstätten bei simultaner Anpassung der Fiktivbetrachtung (hypothetische Prüfung) der inländischen Betriebsstätte als ausländische Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG geschlossen werden.

A. Einleitung

Der gegenwärtige Regelungsstand des § 20 Abs. 2 AStG (unilateraler switch-over) erfasst eindeutig nicht niedrig besteuerte passive Einkünfte bzw. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft mit DBA-Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat (Art. 4 Abs. 3 DBA OECD-MA, tie-breaker rule), welche von dieser in einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 AO) im Rahmen einer abkommensrechtlich rein vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. Zinserträge, Kapitalanlage) erzielt werden. § 20 Abs. 2 AStG erfasst de lege lata explizit nur niedrig besteuerte passive Einkünfte, die in einer ausländischen, jedoch nicht in einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallen. Bislang wurde jedoch »übersehen« – insbesondere von Seiten des Gesetzgebers –, dass sich eine abkommensrechtliche Freistellung von passiven Einkünften in Deutschland auch dann ergeben kann, wenn die passiven Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO einer doppelt ansässigen deutschen Kapitalgesellschaft erzielt werden, welche aufgrund ihrer Geschäftsleitung abkommensrechtlich im anderen Vertragsstaat ansässig ist und sich diese Tätigkeit abkommensrechtlich als Vermögensverwaltung darstellt. In diesem Fall erfolgt eine abkommensrechtliche Freistellung dieser passiven Einkünfte in Deutschland bereits nach Maßgabe der DBA-Verteilungsnormen¹ (Art. 11 Abs. 1 DBA OECD-MA bzw. Art. 21 Abs. 1 DBA OECD-MA), ohne dass § 20 Abs. 2 AStG eingreift². In-

* Thomas Kollruss, MBA International Taxation (Univ.) ist Lehrbeauftragter an der Hochschule Bremen im Dualen Studiengang Betriebswirtschaft (DSBW), Modul Steuern sowie im Internationalen Studiengang Global Management (ISGM), Modul Steuern und im Internationalen Studiengang Steuer- und Wirtschaftsrecht (ISWR), Ertragsteuerrecht. Ferner ist er Research Fellow an der Universität Witten/Herdecke, Wittener Institut für Familienunternehmen/Fachbereich Betriebswirtschaftslehre. Kathrin Waage (cand. B.A.) und Keno Hellmers (cand. B.A.) sind Studierende im Dualen Studiengang Betriebswirtschaft (DSBW) an der Hochschule Bremen.

1 Die DBA-Freistellung in Deutschland erfolgt hier bereits auf Basis der Verteilungsartikel, so dass der Methodenartikel, einschließlich einer im Methodenartikel festgelegten Anrechnungsmethode und im Methodenartikel vorgesehene Aktivitätsvorbehalte (inkl. Regelungen im Protokoll), nicht zur Anwendung gelangen. Vgl. allgemein zur Freistellung auf Basis der Verteilungsartikel OECD-MK zu Art. 23, Nr. 6, 7, 8; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Kommentar, EL 87 Okt. 2002, Art. 23A, Rn. 4; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Kommentar, 5. Aufl. 2008, Art. 23, Rn. 3, 4; die schon in den Verteilungsnormen enthaltenen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gehen dem Methodenartikel (Art. 23 DBA OECD-MA) vor (lex specialis).

2 Aufgrund des eindeutigen Wortlauts des § 20 Abs. 2 AStG (ausländische Betriebsstätte) lässt sich diese Besteuerungskonsequenz