

Die Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Außensteuergesetz: §§ 7 bis 14 AStG

Bearbeitet von
Verena Eding

1. Auflage 2015. Taschenbuch. 96 S. Paperback
ISBN 978 3 95485 302 1
Format (B x L): 15,5 x 22 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Leseprobe

Textprobe

Kapitel 3.2.3, Katalog der Aktiven Einkünfte §8 Abs. 1 AStG

Aufgrund der teilweise fehlenden konkreten Eingrenzung der Tatbestände des nachfolgenden Aktivkataloges, können Sachverhalte oft unter mehreren Nummern erfasst werden. Dies ist für die Einordnung der Lage jedoch unerheblich, da es ausreicht, wenn die Voraussetzungen eines Tatbestandes des Aktivkatalogs erfüllt sind. Auch wenn der Sachverhalt nach einer Nummer als passiv anzusehen wäre, qualifiziert ihn die Einordnung an anderer Stelle als aktiv. Die Einkünfte sind immer das Ergebnis der Tätigkeit laut §8 Abs. 1 Nr. 1 -7 AStG aus der sie hervorgehen. Bei Beteiligungen nach §8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG das Ergebnis aus dem Beteiligungsverhältnis auf das sie zurückzuführen sind. Diese Logik folgt damit dem Veranlassungsprinzip. Die Tatbestände des Aktivkataloges werden auch als werbende Tätigkeiten bezeichnet

Bevor konkret auf den Aktivkatalog eingegangen wird, sind wichtige Definitionen zu betrachten, auf welche der Katalog zurückgreift

Kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb (Funktionsnachweis)

Die Definition des hier verwendeten Wortes Geschäftsbetrieb, lehnt sich am §2 HGB an und definiert damit eigentlich die innere Organisation des Unternehmens. Für die Existenz eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes nach deutschem Recht ist ein Mindestbestand an Personal und Einrichtung erforderlich, welcher für eine Branche üblich ist. Weitere Voraussetzungen sind, dass nach den §§238 ff. HGB Bücher geführt, eine Bilanz und Inventur erstellt werden sowie sämtliche Handelskorrespondenz aufbewahrt wird. Da es sich bei den Zwischengesellschaften allerdings um ein ausländisches Unternehmen handelt, ist es ausreichend, wenn die Gesellschaft die im Ausland üblichen Handelsgewohnheiten aufweist. Hinweise auf einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb sind z.B. der Einsatz von kaufmännischem Hilfspersonal oder eine ordnungsgemäße Kassenführung

Als Ausnahme sind Konzerngesellschaften zu erwähnen. Der in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb muss nach einem Urteil des FG Niedersachsen nicht von der Zwischengesellschaft selbst unterhalten werden. Eine konzernzugehörige Managementgesellschaft, wie es beim Outsourcing oft der Fall ist, welche über einen Dienstleistungsvertrag beauftragt wird und die vorher genannten Voraussetzungen erfüllt, ist ebenfalls ausreichend. Hier braucht die Zwischengesellschaft kein eigenes Personal oder Geschäftsräume zu unterhalten

Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Mit der Voraussetzung der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gemeint, dass die ausländische Gesellschaft am Markt ihres Sitzstaates teilnimmt. Die Gesellschaft darf nicht nur Geschäftsbeziehungen zu ausgewählten Kunden haben sondern muss vielmehr wechselnde Kundschaft bedienen. Sie darf nicht lediglich in einem anderen Land als ihrem Sitzstaat agieren und muss als Wettbewerber in Erscheinung treten. Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr über eine Konzerngesellschaft, wie es bei einem in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb möglich ist, wird hier ausgeschlossen

Bei der nachfolgenden Nummer 4, dem Handel mit Sachen, ist es aber ausreichend, wenn die Gesellschaft ihren Verkauf oder Einkauf an mehrere Kunden oder Lieferanten richtet, auch wenn sie die Ware an ein ihnen nahestehendes Unternehmen liefern oder es von dort beziehen

Mitwirkung

Unter der Mitwirkung, wird die Beteiligung eines in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters bzw. eine ihm nahestehende Person nach §1 Abs. 2 AStG zusammengefasst. Eine Person ist dem Steuerpflichtigen nahe stehend, wenn si

1. an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf ihn einen beherrschenden Einfluss hat und umgekehrt oder
2. als Dritter an dem Steuerpflichtigen und an der nahestehenden Person eine wesentliche Beteiligung hält oder unmittelbar oder mittelbar einen dominierenden Einfluss ausüben kann oder
3. der Steuerpflichtige die Möglichkeit besitzt, die Verabredung der Voraussetzungen der Geschäftsbeziehung zu beeinflussen oder sein eigenes Interesse bzw. das Interesse bei der Gewinnung von Einkünften eines anderen besteht

Für die Praxis entstehen in der Anwendung dieser Bedingung die größten Probleme. Durch unterschiedliche Auslegungen der Mitwirkung in verschiedenen Ländern, wird oft fälschlicherweise eine passive Tätigkeit angenommen. Der 6. Finanzausschuss hat dafür im Jahre 1972 folgende Regelung gefunde

„Der Ausschuß geht davon aus, daß [eine Mitwirkung] gegeben ist, wenn diese Personen Tätigkeiten übernehmen, die funktional Teil der ausländischen Gesellschaft zufallenden Verteiler- oder Leistungsfunktion sind.

Ob dies zutrifft muss im Einzelfall unter der Berücksichtigung der Branche geklärt werden

Beispiel: Die ausländische Handelsgesellschaft Z setzt ihre Produkte über die inländischen Vertreter der Obergesellschaft (A-GmbH) ab. Die Einkünfte sind aufgrund der Mitwirkung als passiv zu qualifizieren, obwohl die Handelstätigkeit zu den aktiven Einkünften zählt

Tätigkeiten, die ein Beteiligter aufgrund seiner Gesellschafterstellung ausübt, z.B. Überwachungsfunktionen oder Weisungsbefugnisse stellen keine Mitwirkung dar. Besonders ist hier auch die Teilnahme an sämtlichen Beschlüssen für Aufsichtsgremien der ausländischen Gesellschaft erwähnt. Übernimmt der Gesellschafter für die ausländische Gesellschaft eine Tätigkeit, die bei einer funktionalen Betrachtung außerhalb der jeweiligen Tätigkeit nach §8 Abs. 1 AStG liegt, ist dies ebenfalls keine schädliche Mitwirkung.

Beispiel: Die Obergesellschaft A-GmbH unterstützt die ausländische Gesellschaft X in der EDV-Abteilung. Es liegt keine Mitwirkung vor

Die Mitwirkung entfaltet keine schädliche Wirkung, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige oder eine ihm nahestehende Person lediglich an vereinzelt an Geschäften mit nachrangiger Bedeutung beteiligt ist. Dafür muss die Höhe des Entgeltes jedoch dem Drittvergleich standhalten

Treibt das Unternehmen Geschäfte mit einem anderen, unter den Personenkreis zur Ermittlung der Beteiligungsquote fallenden Partner, so ist dies unschädlich. Der Gesetzestext spricht eindeutig nur von unbeschränkt steuerpflichtigen Inländern

Als Folge beim Vorliegen einer schädlichen Mitwirkung, ist nur die betroffene Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft passiv, die anderen Geschäfte können trotzdem noch als aktiv klassifiziert werden

Katalog der aktiven Einkünfte nach §8 Abs. 1 ASt

Im folgenden Abschnitt werden die zehn Tatbestände des Aktivkataloges nach §8 Abs. 1 AStG erläutert

1. Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft

Der §8 Abs. 1 Nr. 1 AStG deklariert Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in jedem Fall als aktive Einkünfte. Die Definition des Begriffes der Land- und Forstwirtschaft ist identisch mit dem der §§13, 14 EStG. Unter diesen Punkt fällt ebenfalls die Veräußerung des dafür benötigten Vermögens. Hieraus kann sich also nie die Hinzurechnungsbesteuerung als Rechtsfolge ergeben

2. Einkünfte aus der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen (industrielle Tätigkeit)

Die Einkünfte aus einer handwerklichen oder industriellen Tätigkeit sind immer aktiv. Unter den Punkt fällt nach §8 Abs. 1 Nr. 2 AStG zusätzlich die Erzeugung von Energie sowie das Aufsuchen bzw. die Gewinnung von Bodenschätzen. Alles zusammen wird in den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes als die „industrielle Tätigkeit“ eines Unternehmens bezeichnet. Im Falle der Be-, bzw. Verarbeitung eines Gegenstandes wird vorausgesetzt, dass daraus durch die Be-, bzw. Verarbeitung ein anderer Gegenstand entstanden ist. Er darf nicht nur unbedeutend behandelt worden sein. Das bloße Umpacken, Umfüllen, und Sortieren stellt deshalb keine Bearbeitung dar. Entscheidend ist hier nach den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes, dass ein „Gegenstand anderer Marktgängigkeit“ entstanden ist. Die industrielle Tätigkeit eines Unternehmens kann nicht von der Handelstätigkeit getrennt werden. Sind diese Anforderungen nicht erfüllt, so liegt Handel vor, der bis auf die Ausnahme in der Nummer 4 als passiv anzusehen ist

3. Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen §8 Abs. 1 Nr. 3 AStG

Die Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungen sind aktiver Natur, solange die ausländische Gesellschaft über einen „in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb“ für ihre Unternehmung verfügt. Unter die Nr. 3 fallen die Tätigkeiten nach §1 Abs. 1 KWG wie z.B. Einlagen-, Pfandbrief-, Kredit- oder Diskontgeschäfte sowie die Unternehmen i.S.d. §1 Versicherungsaufsichtsgesetz. Das VAG beinhaltet alle Versicherungsunternehmen außer den Trägern der Sozialversicherungen. Zusätzlich Pensionsfonds des §112 Abs. 1 VAG und Versicherungs-Zweckgesellschaften nach §121g VAG. Wenn sie jedoch hauptsächlich mit dem an der Gesellschaft nach §7 AStG beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen Geschäftsbeziehungen pflegt, sind die Einkünfte als passiv einzustufen. Das gleiche gilt für eine nach §1 Abs. 2 AStG dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person

Niemals als aktiv gelten Holdingtätigkeiten, Vermögensverwaltung, Konzernfinanzierung und Factoring, wenn der Forderungserwerb zum größten Teil durch verbundene Unternehmen zustande kommt

Seit 1980 wird bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorausgesetzt, obwohl dies nicht explizit im §8 Abs. 1 Nr. 3 AStG erwähnt wird. Die Hinzurechnungsbesteuerung wird angewandt, wenn sie ihre Geschäfte überwiegend mit Mitgliedern desselben Konzerns abwickeln (sog. Überwiegend Klausel)

4. Einkünfte aus dem Handel

Der konkrete Handelsbegriff ist weder gesetzlich, noch von Seite der Finanzverwaltung definiert. Eine mögliche Definition wäre, dass durch den Handel räumliche, zeitliche, qualitative und quantitative Differenzen zwischen dem Produzenten und dem Konsumenten überwunden werden sollen. Dies umfasst jeden Transfer von Gütern und Dienstleistungen. Die Einkünfte aus dem Handel sind nur unter bestimmten Voraussetzungen aktiv. Der Grund hierfür ist, dass die Ausübung im Gegensatz zur Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen nach der Nummer 2 auf keinen speziellen Ort angewiesen ist. Dies ist im §8 Abs. 1 Nr. 4 AStG festgelegt. Insbesondere will der Gesetzgeber hier vermeiden, dass ein inländischer Steuerpflichtiger seine hergestellten Waren über eine zwischengeschaltete Gesellschaft an den Kunden liefert. Bei einer solchen Konstruktion besteht die Gefahr, dass der Inländer der Zwischengesellschaft einen sehr günstigen Preis nahe den Herstellkosten in Rechnung stellt, um somit den Gewinn auf die ausländische, niedriger besteuerte Gesellschaft zu übertragen

Die Einkünfte aus dem Handel sind als aktiv anzusehen, wenn kein nach §7 AStG an der Gesellschaft Beteiligter der Zwischengesellschaft die zu handelnde Sache verschafft. Dies gilt auch für eine ihm nahestehende Person nach §1 Abs. 2 AStG, die mit ihren Einkünften nach dem AStG steuerpflichtig wäre. Der umgekehrte Fall, dass die Gesellschaft, dem Steuerpflichtigen die Sache verschafft muss ebenfalls ausgeschlossen werden können. Ist dies nicht der Fall, besteht ein sogenannter konzerninterner Handel mit Inlandsbezug. Dies betrifft insbesondere Verkaufs- und Einkaufsgesellschaften, deren Zweck allein die „Verschaffung der Verfügungsmacht“ ist. Das bedeutet im Allgemeinen eine zivilrechtliche Veräußerung von Waren. Kann der Steuerpflichtige jedoch nachweisen, dass die Gesellschaft die Geschäfte selbständig, ohne ihn oder eine ihm nahestehende Person durchführt und das Unternehmen einen durch die „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ kaufmännischen Betrieb pflegt, so sind seine Einkünfte als aktiv einzustufen.

Echte Gesellschaften, deren Hauptzweck der Ein- bzw. Verkauf von Gütern ist, bleiben dadurch von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen, solange sie dies nicht für den inländischen nach §7 beteiligten Steuerpflichtigen tun

Beispiel: Die in einer Steueroase ansässigen Untergesellschaft X des deutschen Vertriebsunternehmens A-GmbH kauft bei einem ausländischen Lieferanten Waren ein und verbringt diese an die deutsche Obergesellschaft A-GmbH. Die Untergesellschaft besteht hauptsächlich aus einem Briefkasten und verrechnet angemessene Preise an die A-GmbH. Das Ziel hinter dieser Konstruktion ist die Verlagerung von Handelsgewinnen in ein Niedrigsteuerland. Um die Gewinne im Inland besteuern zu können, wird die Hinzurechnungsbesteuerung angewendet.