

Gieralka, Adam

## Working Paper

Neue Runde im Kampf um Steuerquellen: Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer polnischen Zwischengesellschaft für eine deutsche Kapitalgesellschaft unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge

Discussion Paper, No. 239

## Provided in Cooperation with:

European University Viadrina Frankfurt (Oder), Department of Business Administration and Economics

*Suggested Citation:* Gieralka, Adam (2005) : Neue Runde im Kampf um Steuerquellen: Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer polnischen Zwischengesellschaft für eine deutsche Kapitalgesellschaft unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge, Discussion Paper, No. 239, European University Viadrina, Department of Business Administration and Economics, Frankfurt (Oder)

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/23813>

### Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

### Terms of use:

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



# NEUE RUNDE IM KAMPF UM STEUERQUELLEN

Dipl.-Kfm. Adam Gieralka

(Europäisches Wissenschaftszentrum am Collegium Polonicum)

---

European University Viadrina Frankfurt (Oder)  
Department of Business Administration and Economics

Discussion Paper No. 239

2005

ISSN 1860 0921

---

# NEUE RUNDE IM KAMPF UM STEUERQUELLEN<sup>1</sup>

Eine fallbezogene Analyse der Steuerfolgen aus dem Einsatz einer *polnischen Zwischengesellschaft* für eine *deutsche Kapitalgesellschaft* unter expliziter Berücksichtigung aktueller Steuerreformvorschläge, insbesondere des geplanten Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005<sup>2</sup>

von

DIPL.-KFM. ADAM GIERALKA

EUROPA-UNIVERSITÄT VIADRINA, FRANKFURT (ODER)

- Juni 2005 -

## Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	1
1. Sachverhalt .....	3
2. Steuerliche Folgen im Direktbezugsfall.....	4
3. Implementierung der Gestaltungsstrategie .....	6
3.1 Schuldrechtliche Grundlage .....	6
3.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlage .....	8
4. Steuerliche Konsequenzen nach Umsetzung der Gestaltungsstrategie.....	9
4.1 Betrachtung unter Vernachlässigung der Bekämpfungsmittel des Fiskus.....	9
4.2 Anwendung der allgemeinen Missbrauchsklausel als Gefahr für die Gestaltungsstrategie?.....	10
4.3 Wirkung der Hinzurechnungsbesteuerung als das hinzunehmende Übel? .....	12
4.4 Dividendenbesteuerung in Verbindung mit der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung .....	15
4.5 Ökonomischer und konzeptioneller Hintergrund der §§ 7 bis 14 AStG.....	18
5. Fazit und thesenartige Zusammenfassung der Ergebnisse .....	19

---

<sup>1</sup> Der Titel in Anlehnung an PHILIPOWSKI, RÜDIGER, Ein Kampf um Steuerquellen – Schachtelbeteiligungen an irischen Kapitalanlagegesellschaften; wie geht es weiter?, IStR 9/2000, S. 262-265.

<sup>2</sup> Die Arbeit am vorliegenden Diskussionspapier wurde am 3. Juni 2005 abgeschlossen. Die danach erfolgten steuerpolitischen Entwicklungen konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

## Vorwort

In der aktuellen steuerpolitischen Diskussion nach dem so genannten „Job-Gipfel“ im Kanzleramt am 17. März 2005 wird den international aufgestellten Unternehmen fast pauschal unterstellt, sie würden alle vermeintlichen Steuer-Schlupflöcher benutzen, um den Steuerlasten in Deutschland zu entkommen. Insbesondere geht der Vorwurf der Politik an die so genannten Publikumskapitalgesellschaften, die Gewinne ins Ausland (vorzugsweise in die neuen EU-Länder) verlagern würden, um sie dort niedrig zu versteuern; im Inland würden sie jedoch den Refinanzierungsaufwand geltend machen und so das Steueraufkommen Deutschlands erodieren.<sup>3</sup> Aus diesem Grunde sollten die identifizierten Steuer-Schlupflöcher geschlossen werden, um das daraus resultierende Steueraufkommen an die hauptsächlich im Inland tätigen Unternehmen in Form von wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuersätzen bzw. verbesserten Anrechnungsmöglichkeiten der Gewerbesteuer weiterzugeben.<sup>4</sup>

Diese steuerpolitische Diskussion<sup>5</sup> wird vom Verfasser zum Anlass genommen, um anhand einer beispielhaften Fallkonstellation die hierbei aufgeworfenen Fragestellungen zu untersuchen. Mit Hilfe der nachfolgenden – *der Übersichtlichkeit halber einfach gehaltenen* – Fallstudie wird dargestellt, dass der deutsche Steuergesetzgeber bereits nach dem aktuell geltenden Gesetzesstand dem Fiskus ausreichende Instrumente zur Unterbindung von „steuerfreundlichen“ Gestaltungen an die Hand gegeben hat. Die in der letzten Vergangenheit in systematischer Hinsicht mehrmals umgebaute Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG<sup>6</sup> spielt hierbei eine

---

<sup>3</sup> Vgl. das Interview mit SPENGLER, CHRISTOPH, Benachteiligte Inlandsinvestoren, in: Consultant 4/2005, S. 36. Vgl. in diesem Zusammenhang auch SPENGLER, CHRISTOPH / WIEGARD, WOLFGANG, Deutschland ist ein Hochsteuerland für Unternehmen, DB 10/2005, S. 516-520.

<sup>4</sup> Vgl. Begründung zum Entwurf des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005, Gesetzentwurf der Bundesregierung, erhältlich unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) [Stand: 4. Mai 2005].

<sup>5</sup> Zur kritischen Würdigung der aktuellen Diskussion vgl. die m. E. zutreffenden Ausführungen von TILLMANN, OLIVER, Ausverkauf der Steuersätze für Unternehmen – ein Bärendienst für eine sinnvolle Unternehmensteuerreform, GmbH-Rundschau 8/2005, S. R 121-R 122.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu zuletzt FRISCHMUTH, MARKUS, Bestandsaufnahme und Zukunft der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG), IStR 11/2005, S. 361-366. Vgl. auch GROTHERR, SIEGFRIED, International relevante Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, IWB 11/2003, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1935-1954 (1943-1950); GROßE, SANDRA, Subpart F als Referenz für die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung. Eine ökonomische Analyse, Frankfurt am Main u. a.: Peter Lang, 2003; zugl.: Frankfurt (Oder), Europa-Universität Viadrina, Diss., S. 35 f.; MAITERTH, RALF, Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG nach dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, SteuerStud 2002, S. 490-501; LIEBER, BETTINA, Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das UntStFG, FR 2002, S. 139-151;

zentrale Rolle. Dass dabei auch betriebswirtschaftlich sinnvolle Unternehmensstrukturen mit betroffen werden, sei nur am Rande erwähnt.<sup>7</sup> Um einer Erwartungslücke beim Leser vorzubeugen, sei darauf hingewiesen, dass die Frage nach der Europarechtskonformität der §§ 7 bis 14 AStG keinen Gegenstand der vorliegenden Erörterungen darstellt.<sup>8</sup> Auch die evtl. Abschaffung bzw. Erweiterung des Anwendungsbereiches der §§ 7 bis 14 AStG auf Inlandsfälle sollen nicht weiter betrachtet werden. Auf die europäische Dimension der Diskussion sei ebenfalls nur hingewiesen.<sup>9</sup>

---

GROTHERR, SIEGFRIED, Erneute Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, IWB 8/2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1883-1902 und IWB 9/2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1903-1916; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Überblick über die Hinzurechnungsbesteuerung des AStG in der Fassung des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes, DStR 7/2002, S. 241-246; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Die im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7-14 AStG, IStR 19/2001, S. 601-610; MAIER-FRISCHMUTH, MARKUS, Systemkonforme Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Entwurf des UntStFG, IStR 19/2001, S. 610-616 (Teil I), IStR 20/2001, S. 642-647 (Teil II); KLEIN, MANFRED, Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsholdings – Situation nach Steuersenkungsgesetz und Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, IStR 19/2001, S. 616-621; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Unbeabsichtigter Systemwechsel bei der Hinzurechnungsbesteuerung von Kapitalgesellschaften als Folge des Steuersenkungsgesetzes?, IStR 2000, S. 394-410.

<sup>7</sup> Vgl. an dieser Stelle GROBE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 42-44.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu SCHAUMBURG, HARALD, Außensteuerrecht und europäische Grundfreiheiten, DB 21/2005, S. 1129-1137 (1137); SCHÖNFELD, JENS, Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Steuerwettbewerb und Europäischen Grundfreiheiten, StuW 2/2005, S. 158-170; SULLIVAN, MATTHEW / WALLNER, ROBERT / WÜBBELSMANN, STEPHAN, Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf dem europäischen Prüfstand, IStR 1/2003, S. 6-14; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL G., Praktische Folgen der Unvereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit der EU-Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, Eine nach Fallgruppen geordnete Darstellung der Unanwendbarkeit der §§ 7-14 AStG, GmbHR 2003, S. 503-506; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Zur Europarechtswidrigkeit der §§ 7-14 AStG und zu den Folgen für die internationale Steuerplanung, IStR 6/2003, S. 195-202; SAß, GERT, Zur Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG mit den EU-Grundfreiheiten, DB 45/2002, S. 2342-2346; KLAPDOR, RALF, Versuch einer ökonomischen Fundierung der Hinzurechnungsbesteuerung, DBW 2002, S. 359-378.

<sup>9</sup> Vgl. hierzu z. B. WEHRHEIM, MICHAEL / MARQUARDT, ANJA, Die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt – Ein Überblick, IStR 1/2003, S. 14-19. Vgl. auch BAUSCHATZ, PETER, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch und Europarecht, Öffnung der Steuersysteme im Recht der direkten Steuern der EU-Mitgliedstaaten und Abwehr grenzüberschreitender Gestaltungen durch Missbrauchsvorschriften anhand ausgewählter Beispiele des deutschen Steuerrechts, IStR 9/2002, S. 291-298 (Teil I); IStR 10/2002, S. 333-342 (Teil II); STEFANER, MARKUS

Im Rahmen der nachfolgenden fallbezogenen Betrachtung wird nicht nur die Hinzurechnungsbesteuerung und ihre Wirkung untersucht, sondern im Vorfeld auch die allgemeine Missbrauchsformel des § 42 AO im Hinblick auf die Möglichkeit ihrer Anwendung einer Überprüfung unterzogen. Um die Analyse nicht zu verkomplizieren, wird durchgehend angenommen, dass jegliche Preisgestaltungen angemessen sind, so dass die bekannten Einkünftekorrekturnormen nicht zum Einsatz kommen.<sup>10</sup>

Der Analyse wird das neue Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Polen vom 14. Mai 2003, das für die Einkünfte seit dem 1. Januar 2005 gilt, zugrunde gelegt.<sup>11</sup>

Angesichts des Vorliegens des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum *Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen* vom 4. Mai 2005 werden bei den Berechnungen auch die Ergebnisse für den Körperschaftsteuersatz von 19 v. H. präsentiert.<sup>12</sup> Dadurch gewinnt die vorliegende Untersuchung zusätzlich an Aktualität.

In der Analyse wird neben der ausländischen Quellensteuern auch der Solidaritätszuschlag (5,5 v. H.)<sup>13</sup> explizit berücksichtigt.

## 1. Sachverhalt

Eine große deutsche Publikumskapitalgesellschaft D-AG beschließt, ganz im Sinne des *Shareholder Value*, ihre Steuerquote zu senken.<sup>14</sup> Zu diesem Zweck wird geplant, eine 100%-ige Tochterkapitalgesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand *Verwertung von Patentrechten der D-AG* (Patentverwertungsgesellschaft, PL sp. z o. o.) in ihre bisherige Leistungskette (*D-AG in Deutschland als Patentbesitzer und Kunden in Polen als Lizenznehmer*) einzuflechten. Damit sollen in Zukunft die Lizenzzahlungen nicht mehr direkt durch die D-AG, sondern durch die PL sp. z o. o. (= polnische

---

CHRISTOPH, Geht die Europäische Kommission gegen CFC-Gesetzgebung vor?, SWI 2002, S. 415-421.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu nur WASSERMEYER, FRANZ, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 20/2001, S. 633-638.

<sup>11</sup> Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 14. Mai 2003, BGBl. I 2004, S. 1304; Dz.U 2005, Nr. 12, Pos. 90, S. 1. In Kraft getreten am 19.12.2004, vgl. CLOER, ADRIAN, IStR-Länderbericht in IStR 1/2005, S. 4\*.

<sup>12</sup> Vgl. hierzu Art. 4 des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen vom 4. Mai 2005, Gesetzentwurf der Bundesregierung, unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) [Stand: 4. Mai 2005].

<sup>13</sup> Vgl. § 4 Satz 1 SolZG.

<sup>14</sup> Zum Fall einer natürlichen Person vgl. die detaillierte Analyse von GIERALKA, ADAM, Fall Bogdan P. – Die Erfassung ausländischer Einkünfte bei der Ermittlung der inländischen Steuerschuld unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerungsregeln der §§ 7 bis 14 AStG, SteuerStud 1/2005, S. 30-43.

GmbH) vereinnahmt werden. Die Liquiditätsüberschüsse können dann in Form von Dividendenzahlungen geleistet bzw. als Kredite an die Spitzeneinheit ausgebracht werden.<sup>15</sup> Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass laufend Dividenden fließen, so dass die Sonderprobleme der „umgekehrten“ Anwendung von § 8a KStG ausgespart bleiben. Als Ort der Zwischenschaltung (§ 11 AO) wird annahmegemäß (z. B. wegen der Kundennähe) Polen gewählt. Ein externer Geschäftsführer mit entsprechender Landes- und Branchenkenntnis wird engagiert. Der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) liegt unstrittig in Polen, so dass keine Probleme mit einer Doppelansässigkeit entstehen.

Im Folgenden wird eruiert, ob diese Gestaltungsalternative zur Umsetzung empfohlen werden sollte und ob die bestehenden Instrumente des deutschen Steuerrechts die evtl. Vorteilhaftigkeit der Gestaltung abschöpfen? Dabei soll lediglich auf die *steuerlichen Aspekte* eingegangen werden.<sup>16</sup>

Bevor auf die steuerlichen Folgen der geplanten Maßnahmen eingegangen wird, ist es sinnvoll, eine Bestandsaufnahme aktueller steuerlicher Situation der D-AG durchzuführen. Dadurch erhält man eine Bezugsgröße für die abschließende Beurteilung.

## 2. Steuerliche Folgen im Direktbezugsfall

Wenn Lizenzzahlungen aus Polen nach Deutschland fließen, hat Deutschland nach Art. 12 I DBA Polen<sup>17</sup> das Besteuerungsrecht, wovon – im Wege der regulären Besteuerung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der D-AG – auch Gebrauch gemacht wird. Polen hat jedoch ebenfalls ein Besteuerungsrecht, das gemäß Art. 12 II DBA Polen allerdings auf 5 % der Bruttozahlung eingeschränkt wird. Der beschränkte Rahmen wird auch national ausgefüllt,<sup>18</sup> denn bei Lizenzzahlungen an

---

<sup>15</sup> Vgl. an dieser Stelle GIERALKA, ADAM, Die Unterkapitalisierung im polnischen Körperschaftsteuerrecht, Steuerliche Optimierung der Finanzierungsentscheidung einer deutschen Muttergesellschaft, IStR 22/1999, S. 678-685.

<sup>16</sup> Vgl. in diesem Zusammenhang auch z. B. ENDRES, DIETER, Funktionsverlagerungen ins Ausland und Zusammenschlüsse von Unternehmen, Praxis Internationale Steuerberatung 10/2003, S. 267-272; WALDENS, STEFAN, Steuerliche Aspekte bei Verlagerung von Distributionsfunktionen, Praxis Internationale Steuerberatung 3/2004, S. 73-81.

<sup>17</sup> Eine eingehende Analyse des - am 19. Dezember 2004 in Kraft getretenen - neuen DBA Polen liefern GROBE, SANDRA / KLIER, ULRICH, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Polen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), Das polnische Bilanz- und Steuerrecht, mit Gestaltungsempfehlungen für Direktinvestitionen deutscher Unternehmen, 2. neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage, Bielefeld: Erich Schmidt Verlag, 2001, S. 141-206. Vgl. auch CLOER, ADRIAN, Das neue DBA zwischen Deutschland und Polen, SWI 2005, S. 87-89; BERNHARDT, LORENZ / PIEKIELNIK, TOMASZ, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Polen, IStR 11/2005, S. 366-369 und BURMEISTER, FRANK, Das neue deutsch-polnische Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 1/2004, Fach 5 Polen, Gruppe 2, S. 141-144.

<sup>18</sup> Zu Besteuerungsgrundsätzen juristischer Personen in Polen vgl. KUDERT, STE-

beschränkt Steuerpflichtige ist in Polen nach nationalem geltendem Steuerrecht ein abgeltender Quellensteuerabzug (20 %) durchzuführen; unter dem Vorbehalt entgegenstehender Bestimmung eines DBA. *Zwar treten am 1.7.2005 in Polen die Regelungen in Kraft, die die Zins- und Lizenz-Richtlinie der EU (2003/49/EG) vom 3.6.2003 ins nationale Steuerrecht transformieren. Für eine lange Übergangszeit hat sich Polen jedoch das Recht einräumen lassen, eine Quellensteuer auf Lizenzzahlungen zu erheben. Sie darf bis zum 30.6.2009 10 v. H. und anschließend bis 30.6.2013 5 v. H. der Einnahmen nicht überschreiten.*<sup>19</sup> *Die in Polen zulässigerweise erhobene Quellensteuer wird in der Übergangszeit in Deutschland anzurechnen sein (§ 26 VI KStG n. F.).*<sup>20</sup> Zu beachten ist jedoch, dass nur die Lizenzzahlungen innerhalb der EU zwischen verbundenen Unternehmen von der Richtlinie 2003/49/EG betroffen sind.<sup>21</sup> Alle anderen Zahlungen unterliegen den allgemeinen Regeln des nationalen Steuerrechts unter Beachtung der DBA-Bestimmungen.

Im Endeffekt gilt für den vorliegenden Fall, dass die angemessenen (da zwischen fremden Dritten ausgehandelten) Lizenzzahlungen im Regelfall die Steuerlast des zahlenden Lizenznehmers in Polen mindern und im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der D-AG in Polen dem eingeschränkten Quellensteuerabzug (5 v. H.) unterliegen. In Deutschland werden die Lizezeinnahmen nach Abzug der Betriebsausgaben der regulären Besteuerung unterworfen. Auf die Körperschaftsteuer (KSt) samt Solidaritätszuschlag (Soli) und Gewerbesteuer (GewSt) wird die polnische Quellensteuer (QSt) in den bekannten Grenzen des § 34c I EStG i. V. m. § 26 I KStG angerechnet.<sup>22</sup>

---

PHAN / NABIALEK, JAROSLAW / GRZESKOWIAK, MARCIN, Die Einkommensteuer juristischer Personen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 17), S. 103-139; zuletzt KUDERT, STEPHAN / CLOER, ADRIAN, Unternehmensbesteuerung in Polen – ein Überblick, DSWR 4/2004, S. 99-102.

<sup>19</sup> Richtlinie 2004/76/EG des Rates vom 29. April 2004 zur Änderung der Richtlinie 2003/49/EG, insoweit als bestimmte Mitgliedstaaten Übergangszeiten für eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten anwenden können, in der Fassung vom 2.6.2004, ABl. EU vom 2.6.2004, L 195/33.

<sup>20</sup> Diese Übergangszeit gilt nicht für den umgekehrten Fall der Lizenzzahlung zwischen verbundenen Unternehmen von Deutschland nach Polen, vgl. § 50g EStG i. V. m. § 52 Abs. 59 b Satz 1 EStG.

<sup>21</sup> Vgl. hierzu HÄUSELMANN, HOLGER / LUDEMANN, MATTHIAS, Besteuerung von verbundenen Unternehmen: Richtlinien-Umsetzungsgesetz und EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz, RIW 2/2005, S. 123-130.

<sup>22</sup> Vgl. Art. 24 I Buchstabe b) bb) DBA i. V. mit Art. 2 III DBA Polen. Zur Anrechnung der ausländischen Steuern vom Einkommen auf die deutschen Steuern vom Einkommen, insbesondere auch auf die Gewerbesteuer äußern sich zustimmend VOGEL, KLAUS, in: VOGEL, KLAUS / LEHNER, MORIS, DBA (2003), Art. 23 Rz. 129 und WASSERMEYER, FRANZ, in: DEBATIN, HELMUT / WASSERMEYER, FRANZ, MA Art. 23A Rz. 104. Beide weisen darauf hin, dass in der Praxis die Anrechnung auf die Gewerbesteuer ohne Begründung unterlassen wird.



Insgesamt ergibt sich bei einem Hebesatz von 400 v. H. eine Belastung der direkt durch die D-AG vereinnahmten Lizenzgebühren mit KSt ( $s_k$ ), Soli ( $s_{\text{Soli}}$ ) und GewSt ( $s_{\text{ge}}$ )<sup>23</sup> in Höhe von [bzw. unter Berücksichtigung der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes in Deutschland auf 19 v. H.]:<sup>24</sup>

- (1) **Lizenzgebühren** x  $\{s_{\text{QSt}}^{\text{PL}} + s_{\text{ge}} + (1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_{\text{QSt}}^{\text{PL}} + [(1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_{\text{QSt}}^{\text{PL}}] s_{\text{Soli}}\}$   
**Lizenzgebühren** x  $\{s_{\text{QSt}}^{\text{PL}} + s_{\text{ge}} + [(1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_{\text{QSt}}^{\text{PL}}] (1 + s_{\text{Soli}})\}$   
**Lizenzgebühren** x 38,37 v. H. [bzw. 33,10 v. H.]

Dabei wurde der Einfluss der Anrechnung der polnischen Quellensteuer ( $s_{\text{QSt}}^{\text{PL}}$ ) auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlages explizit berücksichtigt.<sup>25</sup> Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes in Deutschland ( $s_k$ ) führt erwartungsgemäß zu einer niedrigeren Gesamtbelastung.

### 3. Implementierung der Gestaltungsstrategie

Bevor eine eingehende Befassung mit den laufenden Steuerfolgen nach Umsetzung der geplanten Gestaltungsstrategie erfolgt, stellt sich zunächst die Frage, auf welchem Weg das Patent auf die in Polen zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft steuerlich wirksam (z. B. kein Scheingeschäft nach § 41 II AO) übertragen werden soll. Grundsätzlich kann es auf einer *schuld-* oder einer *gesellschaftsrechtlichen* Grundlage erfolgen.

#### 3.1 Schuldrechtliche Grundlage

*Alternative 1:* Un- oder entgeltliche Überlassung (Vermietung / Leihe)

Eine entgeltliche Überlassung der Nutzungsrechte an die Tochtergesellschaft (und Weitereräumung der Nutzungsmöglichkeit durch die Tochtergesellschaft an die Endkunden) ist nicht Ziel führend und damit auch nicht erstrebenswert. Sie bringt keine Aufhebung der Steuerpflicht bezüglich der Lizenzerträge in Deutschland, da für die Überlassung der Patentrechte entsprechende Zahlungen an die deutsche Muttergesellschaft zu leisten sind.

<sup>23</sup> Es gilt im Folgenden folgende Symbolik:  $s_{\text{ge}} = mh / (1 + mh)$  mit  $m$  (Messzahl) = 5 v. H. und  $h = [\text{Hebesatz in \%}] / [100\%]$ .

<sup>24</sup> Die Berechnungen werden durchgängig unter Anwendung der *Roses* Teilsteuerrechnung ermittelt. Zur Funktionsweise der Teilsteuerrechnung vgl. grundlegend ROSE, GERD, Untersuchung über die Steuerbelastung der Unternehmung, Beilage 7 zu DB 10/1968; zuletzt anschaulich zu Ehren von *Gerd Rose* WOTSCHOFSKY, STEFAN, Teilsteuerrechnung – Eine Idee mit Erfolg, WPg 12/2001, S. 652-655; vgl. auch BACHEM, ROLF GEORG, Teilsteuerrechnung für Kapitalgesellschaften ab 2001, SteuerStud 10/2001, S. 524-530; PLAMBECK, SVEN, Die neue Berechnung der Gewerbesteuererrückstellung für Kapital- und Personengesellschaften nach Einführung der Mindestbesteuerung, DB 2/2005, S. 61-66.

<sup>25</sup> Vgl. § 3 II SolZG i. V. mit § 2 VI EStG.

Erfolgte die Überlassung unentgeltlich, läge eine *verdeckte Einlage* der Muttergesellschaft an die ausländische Tochter vor, mit der geläufigen Folge, dass der Wertansatz der Beteiligung in der deutschen Bilanz der Mutter entsprechend erfolgswirksam nach oben zu korrigieren wäre. Allerdings ist zu beachten, dass bei einer bloßen Nutzungsüberlassung kein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegt,<sup>26</sup> so dass in Deutschland zuerst keine steuerlichen Folgen gezogen würden. Eine erfolgswirksame Korrektur ergibt sich dann allerdings aus § 1 I, IV AStG.<sup>27</sup> Eine korrespondierende Korrektur bei der polnischen Gesellschaft gemäß Art. 11 I KStG-Polen scheidet dagegen aus, denn durch diese Gestaltungskonstellation wird das zu versteuernde Einkommen der polnischen Gesellschaft nicht gemindert.<sup>28</sup> Zusätzlich entsteht die Mehrfachbesteuerungsfahr, da in Polen die so genannten unentgeltlichen Nutzungsvorteile als das zu versteuernde Einkommen erhöhende Tatbestände erfasst werden.<sup>29</sup>

Damit kommt es in beiden Fällen zwar zur Nutzung der zwischengeschalteten Gesellschaft im Ausland. In beiden Fällen ist dies jedoch erfolglos, denn es kommt zu laufender Einkommenskorrektur in Deutschland. Spätestens über die Anwendung

---

<sup>26</sup> Vgl. den grundlegenden BFH-Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 348-357. Der Große Senat des BFH weist darauf hin, dass die Bilanzierungsvorschriften dem Institut der verdeckten Einlage vorgehen und somit nur bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter einlagefähig sind.

<sup>27</sup> Vgl. WASSERMEYER, FRANZ, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 20/2001, S. 633-638; vgl. auch z. B. LENZ, MARTIN / HEINSEN, OLIVER, Neue Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14. 5. 2004, RIW 8/2004, S. 616-620. Vgl. auch PFLÜGER, HANSJÖRG, Hinzurechnungsbesteuerung nach § 1 AStG ist europarechtlich bedenklich, Praxis Internationale Steuerberatung 10/2001, S. 260-261.

<sup>28</sup> Im Einzelnen zu Art. 11 KStG-Polen vgl. KUDERT, STEPHAN / NABIALEK, JAROSLAW / GRZESKOWIAK, MARCIN, Die Einkommensteuer juristischer Personen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 17), S. 122 f.; HUNDSDOERFER, JOCHEN / JAMROZY, MARCIN, Steuerliche Optimierung von Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 17), S. 438 f.; vgl. auch JAMROZY, MARCIN, Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft in Polen?, Empfehlungen für die steuerliche Gestaltung von Direktinvestitionen deutscher Investoren, Bielefeld: Erich Schmidt, 2002; zugl. Frankfurt (Oder), Europa-Universität Viadrina Univ., Diss., 2001, S. 94-96; JUNGSMANN, JENS / JAMROZY, MARCIN, Berechnung der Leistungen an polnische Tochtergesellschaften, Praxis Internationale Steuerberatung 12/2002, S. 323-331. Zu beachten ist, dass Art. 11 KStG-Polen auch im reinen Inlandsfall gilt.

<sup>29</sup> Vgl. Art. 12 I Nr. 2 i. V. m. Art. 12 IV Nr. 4 KStG-Polen; vgl. KUDERT, STEPHAN / NABIALEK, JAROSLAW / GRZESKOWIAK, MARCIN, Die Einkommensteuer juristischer Personen, in: KUDERT, STEPHAN (Hrsg.), a. a. O. (Fn. 17), S. 114-116; kritisch zu Art. 12 IV Nr. 4 KStG-Polen vgl. JAMROZY, MARCIN, a. a. O. (Fn. 28), S. 72 f.. Dabei wäre aber auf jeden Fall zu beachten, dass die *unentgeltliche* Überlassung zu erhöhten Dividendenzahlungen führt und somit von einer Unentgeltlichkeit eigentlich nicht mehr gesprochen werden kann.

des § 1 I, IV AStG (i. V. mit Art. 9 DBA Polen) erreicht der deutsche Fiskus sein Ziel. Im schlimmsten Fall (unentgeltliche Überlassung) kommt es aufgrund von Systemunterschieden im deutschen und ausländischen (hier polnischen) Steuerrecht zu einer Doppelbelastung: eine Situation, die auf jeden Fall vermieden bzw. durch einen steuerlichen Berater verhindert werden sollte. Die korrespondierende Gegenberichtigung könnte erst im Wege des Verständigungsverfahrens (Art. 26 DBA Polen) bzw. unter Inanspruchnahme der Bestimmungen der EU-Schiedskonvention (90/436/EWG)<sup>30</sup> erreicht werden.

#### *Alternative 2:* Verkauf

Unabhängig von der praktischen und theoretischen Problematik der Bestimmung des anzusetzenden Verkaufspreises,<sup>31</sup> ist im vorliegenden Fall eine erfolgsneutrale Durchführung im Sinne eines Buchwertansatzes nicht möglich, so dass es auf jeden Fall zu einer Gewinnrealisation kommt. Nur für den Fall, dass der dem Fremdvergleich standhaltende Verkaufspreis dem Buchwert entspricht, ergibt sich keine Erfolgswirkung. Durch entsprechende Dokumentation ist für die Absicherung des gewählten Wertansatzes zu sorgen.<sup>32</sup>

### **3.2 Gesellschaftsrechtliche Grundlage**

Eine gesellschaftsrechtlich basierte Einlage des Patents in die Kapitalrücklage der polnischen Tochtergesellschaft kann auf der Ebene der deutschen Spitzeneinheit ebenfalls nicht erfolgsneutral durchgeführt werden. Die „Entnahme“ aus dem Betriebsvermögen der Muttergesellschaft und „unentgeltliche Einbringung“ in die Tochter führt zur Gewinnrealisierung auf der Ebene der Mutter, denn es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang zwischen zwei Rechtssubjekten, der analog zur Sachgründung erfolgswirksam zu behandeln ist [*Überlassung des WG und dafür (nachträgliche) Anschaffungskosten der Anteile*]. Alternativ kann darin auch ein Ersatz-Entnahmetatbestand gesehen werden. Die Entnahmen sind (*in Analogie zur Entnahmenbewertung bei Einzelunternehmen, str.*) mit dem Teilwert (§ 6 I Satz 4 EStG i. V. m. § 8 I KStG) zu bewerten. Daraus ergibt sich für die Spitzeneinheit in Deutschland:

---

<sup>30</sup> Das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10-24 bzw. BGBl. II 1993, S. 1309-1313. Die Schiedskonvention galt zuerst für fünf Jahre vom 1.1.1995 bis zum 31.12.1999. Nachdem das erneute Ratifikationsverfahren am 1.11.2004 abgeschlossen werden konnte ist die Schiedskonvention mit Rückwirkung zum 1.1.2000 wieder in Kraft getreten. Dies betrifft allerdings – nach Kenntnisstand des Verfassers – nur die Alt- EU-Mitgliedstaaten. Die Republik Polen ist der Konvention bislang – nach Kenntnisstand des Verfassers – nicht beigetreten.

<sup>31</sup> Zum Problemkreis der Bestimmung eines angemessenen Verkaufspreises im Falle von immateriellen Wirtschaftsgütern vgl. JAMROZY, MARCIN, a. a. O. (Fn. 28), S. 105-109.

<sup>32</sup> Vgl. an dieser Stelle GRAF, MATHIAS, Die Verwaltungsgrundsätze Verfahren – Anmerkungen zum Entwurf eines BMF-Schreibens vom 18. 10. 2004, IStR 5/2005, S. 175-180; vgl. auch NIEMANN, WALTER / KIERA-NÖLLEN, MAREN, Dokumentation der Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug im Mittelstand, DStR 12/2004, S. 482-488.

BS: Anteile TW an immaterielle Wirtschaftsgüter BW  
sonstiger betrieblicher Ertrag TW - BW

Dieses Ergebnis wird auch durch folgende Überlegung bestätigt: wenn der Buchwertabgang<sup>33</sup> in der Bilanz der Mutterkapitalgesellschaft als zulässig angesehen würde, wäre der Gewinn erst beim Verkauf der in Wert gestiegenen Anteile zu vereinnahmen gewesen und der wäre nach den §§ 8b II, III KStG grundsätzlich steuerfrei. Wohl kein für die Finanzverwaltung akzeptables Ergebnis und auch aus systematischer Sicht m. E. nicht überzeugend.

#### 4. Steuerliche Konsequenzen nach Umsetzung der Gestaltungsstrategie

##### 4.1 Betrachtung unter Vernachlässigung der Bekämpfungsmittel des Fiskus

Im Folgenden werden die Lizenzeinnahmen als angemessen unterstellt; das ist hier unproblematisch, denn sie werden annahmegemäß von einem fremden Dritten geleistet. Die zwischengeschaltete PL sp. z o. o. unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht in Polen, so dass das Einkommen aus den Lizenzeinnahmen mit der regulären KSt ( $s_k^{PL} = 19 \text{ v. H.}$ ) in Polen belastet wird. In Deutschland ergeben sich für die Muttergesellschaft keine steuerlichen Konsequenzen, solange keine Dividendenzahlung erfolgt (*Ausfluss des Trennungsprinzips bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaften*).

Erfolgt eine Ausschüttung der Gewinne, unterliegen die Dividenden keiner Quellenbesteuerung in Polen, da die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der (ins polnische KStG umgesetzten) Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL)<sup>34</sup> als erfüllt angesehen werden, so dass die Bestimmungen des Art. 10 DBA Polen ins Leere laufen.

In Deutschland werden die Dividenden bei der Kapitalgesellschaft als Bezüge im Sinne des § 20 I Nr. 1 EStG nach § 8b I KStG von der Besteuerung freigestellt. Über § 7 Satz 1 GewStG gilt dies auch für die Zwecke der Gewerbesteuer. Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG scheitert an der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 7 GewStG. Eine Belastung der Beteiligungserträge ergibt sich jedoch aus der Regelung des § 8b V KStG, so dass eine Hinzurechnung fiktiver nichtabzugsfähiger Betriebsausgaben zum steuerlichen Ergebnis in Höhe von 5 v. H. der Bruttodividende (= *Lizenzgebühren - KSt-PL*) zu erfolgen hat. Über § 7 Satz 1

---

<sup>33</sup> In Fällen, in denen die durch das Patent geschützten Rechte originär vom Unternehmen geschaffen wurden, kommt das Ansatzverbot des § 248 II HGB i. V. m. § 5 I EStG bzw. direkt des § 5 II EStG zum Einsatz, so dass dann keine Aktivposition bei der Spitzeinheit auszubuchen wäre. Allerdings verhält es sich anders, wenn die selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgüter entgeltlich erworben oder von Anfang an mit der Weiterveräußerungsabsicht erworben bzw. geschaffen wurden (§ 246 HGB).

<sup>34</sup> Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG) vom 23.7.1990, ABl. EG Nr. L 225, S. 6 - Mutter-Tochter-Richtlinie (MT-RL); zuletzt geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG vom 22.12.2003, ABl. EU 2004, Nr. L 7, S. 41.

GewStG gilt dies auch für die Zwecke der Gewerbesteuer. Insgesamt ergibt sich eine Belastung der über die PL sp. z o. o. vereinnahmten und an die Spitzeneinheit in Form von Dividenden ausgezahlten Lizenzgebühren von

$$(2) \quad \text{Lizenzgebühren} \times \{s_k^{PL} + (1 - s_k^{PL}) \times 0,05 \times [s_{ge} + (1 - s_{ge}) s_k (1 + s_{Soli})]\} =$$

$$\text{Lizenzgebühren} \times [0,19 + (1 - 0,19) \times 0,05 \times 0,3865] =$$

$$\text{Lizenzgebühren} \times 20,57 \text{ v. H. (bzw. } 20,35 \text{ v. H.).}$$

Diese Belastung und die durch die Gestaltung erzielbaren Steuerersparnisse sind jedoch nur dann endgültig, wenn es zu keiner Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG kommt. Dies wird im Folgenden geprüft und die gegebenenfalls entstehenden Steuerfolgen werden quantifiziert.

Zuerst ist jedoch die Anwendbarkeit der allgemeinen Missbrauchsabwehrvorschrift des § 42 AO zu untersuchen. Diese Reihenfolge der Prüfung ergibt sich u. a. aus der gefestigten BFH-Rechtsprechung zum Einsatz von irischen Finanzierungsgesellschaften.<sup>35</sup>

#### 4.2 Anwendung der allgemeinen Missbrauchsabwehr als Gefahr für die Gestaltungsstrategie?

Die so genannte allgemeine Missbrauchsabwehr des § 42 AO mit der Folge der Durchgriffsbesteuerung kommt nach der klaren Linie der gefestigten BFH-Rechtsprechung nur dann zum Einsatz, wenn der vom Steuerpflichtigen verwirklichten Konstruktion kein wirtschaftlicher Gehalt zukommt, d. h. nur die Erzielung der steuerlichen Vorteile als Rechtfertigung der gewählten Konstruktion in Frage kommt. Dazu muss allerdings hinzukommen, dass der umgesetzten Gestaltung das Merkmal der Üblichkeit abgesprochen werden kann.<sup>36</sup> In der Tatsache, dass in der in einem Niedrigsteuerland zwischengeschalteten Gesellschaft unter der Anwen-

<sup>35</sup> Vgl. z. B. BFH vom 19.1.2000, I R 94/97, BStBl. II 2001, S. 222. Dazu PHILIPOWSKI, RÜDIGER, Ein Kampf um Steuerquellen, IStR 9/2000, S. 262-265. Zuletzt wurde die Rechtsprechung erneut bekräftigt; vgl. BFH vom 20.03.2002, I R 63/99 und die hierzu vorgenommene Analyse von FÜGER, ROLF, Zum Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG zu § 42 AO, Praxis Internationale Steuerberatung 10/2002, S. 262-267.

<sup>36</sup> Vgl. hierzu die eingehende und aktuelle Analyse der Problematik von GLORIUS-ROSE, CORNELIA, Gestaltungsmissbrauch und Steuerberatung, Die Bedeutung der Missbrauchsvorschrift des § 42 AO und anderer allgemeiner Regeln zur Verhinderung von Steuerumgehungen für die Steuerberatung, Berlin: Erich Schmidt Verlag, 2005 (Reihe *Steuerrecht und Steuerberatung*); zugl.: Frankfurt (Oder), Europa-Universität Viadrina, Diss., 2005; S. 30-33 mit zahlreichen Hinweisen zur Rechtsprechung und Literatur. Vgl. auch ROSE, GERD / GLORIUS-ROSE, CORNELIA, Bemerkungen zur aktuellen Missbrauchs-Rechtsprechung (§ 42 AO) des BFH, DB 8/2003, S. 409-413; RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Keine Behinderung der internationalen Steuerplanung durch § 42 Abs. 2 AO 1977 n. F., IStR 24/2002, S. 828-830.

derung der funktionalen Betrachtungsweise<sup>37</sup> ausschließlich passive, somit „schädliche“ Einkünfte im Sinne des § 8 I AStG erwirtschaftet werden, ist kein Grund zu sehen, die Existenz der Gesellschaft als solche in Frage zu stellen bzw. sie als reine Briefkastengesellschaft abzustempeln und eine Durchgriffsbesteuerung durchzuführen. Die Voraussetzung hierfür wäre eine *fehlende wirtschaftliche Substanz* der ausländischen Kapitalgesellschaft.<sup>38</sup> Ist diese Hürde genommen, braucht der Steuerpflichtige (hier: die deutsche Spitzeneinheit) keine besondere Rechtfertigung für die Einschaltung der ausländischen (hier: polnischen) Zwischengesellschaft (Patentverwertungsgesellschaft) in der Form einer Kapitalgesellschaft (sp. z o. o.).<sup>39</sup> Kein Steuerpflichtiger ist anerkanntermaßen gezwungen, eine wirtschaftliche Gestaltung im Sinne der Maximierung des Steueraufkommens für den Staat zu betreiben:

„Kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, daß ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht. Eine sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos. Steuerumgehung ist die durch den Mißbrauch qualifizierte Steuervermeidung.“<sup>40</sup>

Der vorliegenden Gestaltung kann somit die allgemeine Missbrauchsklausel des § 42 AO nicht vorgehalten werden, denn es lassen sich ohne weiteres betriebswirtschaftliche Überlegungen anführen, mit deren Hilfe eine Bündelung der Patentverwertungsaktivitäten in einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft begründet werden kann. Durch die Verneinung der Anwendbarkeit des § 42 AO wird dem Grundsatz der unternehmerischen Freiheit Rechnung getragen und zugleich der Anwendungsbereich der §§ 7 bis 14 AStG eröffnet.<sup>41</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. Tz. 8.0.2. des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, S. 3.

<sup>38</sup> Vgl. hierzu NIEDRIG, HANS-PETER, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 14/2003, S. 474-482.

<sup>39</sup> Vgl. auch FÜGER, ROLF, Zum Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG zu § 42 AO, Praxis Internationale Steuerberatung 10/2002, S. 262-267.

<sup>40</sup> BFH-Beschluss vom 20.05.1997, VIII B 108/96, BFHE Bd. 183, S. 174-187 (184); in diesem Sinne vgl. bereits der BVerfG-Beschluss vom 14.04.1959, 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, S. 237-250 (auf S. 250: „...“, daß es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht.“). Zur ähnlichen Feststellung vgl. auch das Urteil des polnischen Verfassungsgerichts vom 11.05.2004 zur Nichtigkeit des Art. 24b § 1 OrdPU, sygn. akt K 4/03, Dz. U. 2004 Nr. 122, Pos. 1288; vgl. auch DYMEK / BLASZCZAK, Optymalizacja obciążeń podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, Beilage zum Monitor Podatkowy 9/2004, S. 1-15 (1 f.).

<sup>41</sup> Vgl. PFLÜGER, HANSJÖRG, Gestaltungsmissbrauch bei Gründung ausländischer Zwischengesellschaften, Praxis Internationale Steuerberatung 9/2001, S. 228-231 (Besprechung des Urteils des FG Saarland, 7.11.2000, EFG 01, 214, n.rkr.); FÜGER, ROLF, NL-

### 4.3 Wirkung der Hinzurechnungsbesteuerung als das hinzunehmende Übel?

Nachdem die vorrangig durchzuführende Prüfung der Anwendbarkeit der allgemeinen Missbrauchsklausel (§ 42 AO) vorgenommen worden ist, sind die Tatbestandsvoraussetzungen und Folgen der so genannten „normalen“ Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen.<sup>42</sup> §§ 7 bis 14 AStG kommen nur dann zum Tragen, wenn

- eine ausländische Gesellschaft (eine Kapitalgesellschaft), § 7 I AStG, eingeschaltet wurde,<sup>43</sup>  
 [hier: Unzweifelhaft, denn es wurde eine polnische Kapitalgesellschaft, die sp. z o. o. gewählt. Die sp. z o. o. entspricht nach dem Typenvergleich der deutschen GmbH.<sup>44</sup>]
- die ausländische Gesellschaft deutschbeherrscht wird, § 7 I-IV AStG,<sup>45</sup>  
 [hier: Unzweifelhaft, denn per Annahme werden alle Anteile an der sp. z o. o. von der D-AG mit Sitz in Deutschland übernommen.]
- die ausländische Gesellschaft einer Niedrigbesteuerung im Sinne des § 8 III AStG unterliegt,<sup>46</sup>  
 [hier: Die effektive Belastung der in Polen angesiedelten Gesellschaft übersteigt 25 v. H. nicht.<sup>47</sup> Nach dem Entwurf des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen

---

Zwischenholding: Steuerentlastung oder Gestaltungsmissbrauch, Praxis Internationale Steuerberatung 11/2002, S. 291-295.

<sup>42</sup> Vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 14. Mai 2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004. Vgl. dazu die Analyse von LENZ, MARTIN / HEINSEN, OLIVER, Neue Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes - Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 14.5.2004, RIW 2004, S. 616-620; vgl. auch RÄTTIG, HORST / PROTZEN, PEER DANIEL, Das BMF-Schreiben vom 14. 5. 2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04 - (Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes), Analyse und Kritik der wesentlichen Anordnungen im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 bis 14 AStG, IStR 18/2004, S. 625-634.

<sup>43</sup> Vgl. hierzu statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 22 f..

<sup>44</sup> Zum Typenvergleich vgl. die eingehende Analyse von PUSILL-WACHTSMUTH, KIRSTEN, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, Zudem konkrete Einordnung der Gesellschaftsformen der Staaten Ungarn, Polen und Slowenien, Frankfurt am Main u. a.: Peter Lang, 2003; zugl.: Augsburg, Univ., Diss., S. 239 f..

<sup>45</sup> Vgl. hierzu statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 23 f..

<sup>46</sup> Vgl. hierzu statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 25 f.. vgl. auch BFH vom 9.7.2003, I R 82/01, BStBl. II 2004, S. 4 und die geplante Änderung des § 8 III AStG in der Fassung des Gesetzentwurfs, in dem künftig nicht auf die Soll- sondern die Ist-Belastung abgestellt wird und somit die Rechtsprechung korrigiert wird.

*Standortbedingungen vom 4. Mai 2005 soll die Niedrigbesteuerungsgrenze auf 19 v. H. abgesenkt werden: das hätte zur Folge, dass Polen dann nicht mehr als ein Niedrigsteuerland i. S. des § 8 III AStG zu qualifizieren wäre.]*

- die ausländische Gesellschaft schädliche (sog. passive) Einkünfte im Sinne des § 8 I AStG erzielt.<sup>48</sup>

[hier § 8 I Nr. 6 Buchstabe a) AStG: *Diese Qualifikation ergibt sich daraus, dass der Gesellschafter (D-AG) nicht im Stande sein wird, zu beweisen, dass die PL sp. z o. o. als Patentverwertungsgesellschaft lediglich die Ergebnisse eigener Forschungs- und Entwicklungsarbeit verwertet, die ohne Mitwirkung des inländischen Gesellschafters unternommen worden ist.]*

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen alle kumulativ erfüllt, ist die ausländische Gesellschaft als eine Zwischengesellschaft zu qualifizieren und der inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter hat einen so genannten Hinzurechnungsbetrag (HZB) zu versteuern (§§ 7 I, 10 I, II AStG).<sup>49</sup> Der HZB wird – nur wenn positiv, ansonsten unterbleibt die Hinzurechnungsbesteuerung (§ 10 I S. 3 AStG) – als Einkünfte im Sinne des § 20 I 1, III EStG in Verbindung mit § 8 II KStG nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft erfasst und unterliegt beim Gesellschafter der regulären Besteuerung mit der KSt, Soli und GewSt<sup>50</sup> nach allgemeinen Regeln. Die Anwendbarkeit des Halbeinkünfteverfahrens (HEV) wird § 10 II Satz 3 AStG explizit ausgeschlossen. Dies erfolgt unabhängig davon, ob eine (laufende oder fallweise vorgenommene) Dividendenauszahlung an den inländischen Gesellschafter erfolgt.<sup>51</sup> Eine Möglichkeit der gewerbsteuerlichen Kürzung nach §

---

<sup>47</sup> Vgl. die Anlage 1 zur Tz. 8.3.2.2 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004.

<sup>48</sup> Vgl. hierzu statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 24 f..

<sup>49</sup> Auch wenn aus dem Sachverhalt geschlossen werden kann, dass die polnische Patentverwertungsgesellschaft ausschließlich diese Art der passiven Einkünfte erzielt, ist der Anwendungsbereich der so genannten „erweiterten“ Hinzurechnungsbesteuerung nicht eröffnet. [Die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 VI AStG verschärft aktuell nur die Tatbestandsvoraussetzungen der normalen Hinzurechnungsbesteuerung, indem die Beteiligungsgrenze in drastisch abgesenkt wird. An den Rechtsfolgen ändert sich allerdings nichts.] Allerdings müssten hierfür so genannte *Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter* (Definition in § 7 VI a AStG) vorliegen, wovon hier nicht ausgegangen werden kann.

<sup>50</sup> In diesem Zusammenhang wird in der Literatur vom "Export der Gewerbesteuer" gesprochen; vgl. KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch den Entwurf des UntStFG, Praxis Internationale Steuerberatung 12/2001, S. 318-329 (Pkt. 2.2).

<sup>51</sup> Vgl. an dieser Stelle LIEBER, BETTINA, Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, FR 2002, S. 139-151; MAIER-FRISCHMUTZ, MARKUS, Systemkonforme Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Entwurf des UntStFG, IStR 2001, S. 610-616 (Teil I), IStR 2001, S. 642-647 (Teil II).



9 Nr. 7 GewStG ist nicht ersichtlich, da keine Ausschüttung erfolgt, sondern eine Fiktion der Einkünfte nach § 7 I AStG i. V. m. § 10 II AStG vorliegt. Aus demselben Grund erfolgt auch keine Erfassung des HZB nach § 8b V KStG.

Im vorliegenden Fall ist somit davon auszugehen, dass die polnische sp. z o. o., die von Steuerinländern beherrscht wird, mit den von ihr erzielten Erträgen in Polen einer niedrigen Besteuerung unterliegt und damit eine so genannte Zwischengesellschaft ist, da die von ihr erzielten Einkünfte als Einkünfte aus passiver Tätigkeit zu qualifizieren sind. Als nächster Schritt sind der HZB zu berechnen und seine steuerliche Erfassung im Inland beim Gesellschafter zu beleuchten. Der HZB wird unter Beachtung des § 10 III, IV AStG ermittelt, indem von den passiven Bruttoerträgen die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben (§ 10 IV AStG) und die auf die Nettogröße entfallene und gezahlte ausländische Steuer abgezogen wird (Abzugsverfahren nach § 10 I AStG).

Alternativ kann in Deutschland der der Besteuerung zu unterwerfende HZB um den Betrag der ausländischen Steuerbelastung (so genannter *Aufstockungsbetrag*, hier: = *Lizenzgebühren*  $\times$  0,19) erhöht werden, so dass im Endeffekt in Deutschland nicht der Gewinn der Zwischengesellschaft, sondern die Zwischeneinkünfte selbst erfasst werden. Im Gegenzug erfolgt dann in Deutschland die Anrechnung der ausländischen Steuerlast (= *Lizenzgebühren*  $\times$  0,19) auf die auf den erhöhten HZB entfallene Belastung mit KSt (§ 12 I Satz 1 AStG). Die antragsgebundene Option zur Anrechnung nach § 12 I Satz 1 AStG ist auf jeden Fall zu beachten, denn sie bringt regelmäßig Vorteile für die Steuerpflichtigen im Vergleich zum gesetzlichen Regelfall des Abzugs nach § 10 I AStG.<sup>52</sup> Wird das Wahlrecht ausgeübt, sind die Beschränkungen des § 34c I EStG und des § 26 I KStG entsprechend zu beachten (§ 12 II AStG).

Damit ergeben sich folgende Steuerlasten aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland (bezogen auf den Bruttobetrag der Lizenzgebühren und unter Vernachlässigung evtl. angefallener Betriebsausgaben), wobei zuerst die Gesamtbelastung unter Einbezug der polnischen Steuern für den Fall, dass die Gewinne durch die PL sp. z o. o. thesauriert werden, dargestellt wird:

Abzug nach § 10 I AStG (gesetzlicher Regelfall):

$$(3a) \quad \text{Lizenzgebühren} \times s_k^{PL} + \text{HZB} \times [s_{ge} + (1 - s_{ge}) s_k (1 + s_{Soli})] = \\ \text{Lizenzgebühren} \times [0,19 + (1 - 0,19) \times 0,3865] = \\ \text{Lizenzgebühren} \times 50,31 \text{ v. H. (bzw. entfällt!)}$$

<sup>52</sup> Vgl. z. B. die quantitative Erfassung bei CLOER, ADRIAN, Eine fallorientierte Einführung in das polnische Ertragsteuerrecht (einschließlich DBA-Recht), Europa-Universität Viadrina, Diskussionspapier der Fakultät der Wirtschaftswissenschaften, Nr. 205, Januar 2004, S. 41 f. bzw. KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, a. a. O. (Fn. 50), S. 318-329.

Anrechnung nach § 12 I AStG (Option ausgeübt):

$$\begin{aligned}
 (3b) \quad & \text{Lizenzgebühren} \times \{s_k^{\text{PL}} + s_{\text{ge}} + (1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_k^{\text{PL}} + [(1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_k^{\text{PL}}] s_{\text{Soli}}\}^{53} = \\
 & \text{Lizenzgebühren} \times \{s_k^{\text{PL}} + s_{\text{ge}} + [(1 - s_{\text{ge}}) s_k - s_k^{\text{PL}}] (1 + s_{\text{Soli}})\} = \\
 & \text{Lizenzgebühren} \times \{0,19 + 0,1667 + [(1 - 0,1667) 0,25 - 0,19] (1 + 0,055)\} = \\
 & \text{Lizenzgebühren} \times \mathbf{37,60 \text{ v. H.}} \text{ (bzw. entfällt!)}
 \end{aligned}$$

Betrachtet man die unter Anwendung der *Roses* Teilsteuerverrechnung erzielten quantitativen Ergebnisse, ist unmittelbar ersichtlich, dass

- (1.) die steuerlichen Vorteile durch die Zwischenschaltung einer Patentverwertungsgesellschaft durch die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG im Thesaurierungsfall beseitigt werden. [Hinweis: die Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt unabhängig vom Ausschüttungsverhalten der Zwischengesellschaft!]
- (2.) die Nichtnutzung der antragsgebundenen Anrechnungsoption nach § 12 I AStG zu einer erheblichen Zusatzbelastung führt.
- (3.) hinsichtlich der Gesamtbelastung zwischen dem Direktbezugsfall (1) und dem Fall mit der implementierten (unter Inkaufnahme der Hinzurechnungsbesteuerung) Gestaltung (3b) keine grundsätzlichen Unterschiede bestehen, wenn der Abzug nach § 10 I AStG abgewählt wird. Die aufgetretenen Differenzen in der Gesamtbelastung lassen sich durch die unterschiedliche Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags erklären:  $(s_k^{\text{PL}} - s_{\text{QSt}}^{\text{PL}}) s_{\text{Soli}} = 0,77 \text{ v. H.}$ .
- (4.) die Belastungen durch die Hinzurechnungsbesteuerung vollständig entfallen, wenn der Körperschaftsteuersatz in Deutschland auf 19 v. H. abgesenkt wird und im Zuge dessen das Tatbestandsmerkmal der Niedrigbesteuerung nicht mehr erfüllt wird.

Dabei wurden jedoch die steuerlichen Konsequenzen, die bei einem Gewinntransfer von der polnischen Gesellschaft an die deutsche Spitzeneinheit anfallen, nicht berücksichtigt. Erst wenn dies geschieht, ist dieser (statische) Vergleich vollständig.

#### **4.4 Dividendenbesteuerung in Verbindung mit der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung**

In Polen fällt bei Dividendenzahlung an EU-Mutterkapitalgesellschaften bereits nach nationalem (an die Regelungen der MT-RL angepasstem) Steuerrecht keine Quellensteuer an, so dass die Regeln des Art. 10 DBA Polen diesbezüglich irrelevant sind. Aus Art. 10 DBA resultiert für Deutschland (*als Ansässigkeitsstaat des Empfängers*) das Recht, die Dividenden steuerlich zu erfassen.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> Vgl. § 3 II SolZG i. V. mit § 2 VI EStG. Zur expliziten Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags im Rahmen der Anrechnung nach § 12 I AStG vgl. auch KESSLER, WOLFGANG / DORFMUELLER, PIA / SCHMITT, CLAUDIO PHILIPP, a. a. O. (Fn. 50), S. 318-329.

<sup>54</sup> In anderen als hier behandelten Fallkonstellationen ist zu prüfen, ob die evtl. im Ausland erhobene (ausschüttungsbedingte) Quellensteuer auf die Körperschaftsteuer nach § 12 III AStG angerechnet werden kann. Die Finanzverwaltung lässt zurzeit - trotz des

In Deutschland werden die von der PL sp. z o. o. an die Spitzeneinheit ausgeschütteten Dividenden grundsätzlich nach den Regeln des HEV erfasst.<sup>55</sup> Wenn – wie im vorliegenden Fall – der Gesellschafter, der den HZB laufend zu versteuern hat, eine inländische Kapitalgesellschaft (hier: D-AG) ist, werden die Beteiligungserträge nach § 8b I KStG grundsätzlich steuerfrei gestellt.

Trotz der Tatsache, dass der HZB laufend der regulären Besteuerung ohne Beachtung des § 8b I KStG (§ 10 II Satz 3 AStG) unterliegt und damit eine volle steuerliche Erfassung des HZB mit KSt (samt Soli) und GewSt im Inland erfolgt ist, werden darüber hinausgehend die Bruttodividenden bei Ausschüttung den Regeln des § 8b V KStG unterworfen.<sup>56</sup> Im Gegenzug dürfen die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben, die ansonsten dem § 3c I EStG unterlägen, in vollem Umfang geltend gemacht werden (§ 8 V Satz 2 KStG).

Im Rahmen der Gewerbebesteuerung der Spitzeneinheit in Deutschland wird die grundsätzliche körperschaftsteuerliche Freistellung der Dividenden aufgrund des § 8b I KStG über § 7 GewStG auch für Zwecke der GewSt gewährt. Dabei ergibt sich ein weiteres Problemfeld aus der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG. Es ist m. E. davon auszugehen, dass die explizite Ausnahme von der Hinzurechnung mit dem Hinweis auf § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG in § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG von Kapitalgesellschaften nicht genutzt werden kann, so dass beim Verfehlen der Voraussetzungen für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG eine volle

---

m. E. eindeutigen entgegenlautenden Wortlauts der Vorschrift – eine Anrechnung zu (vgl. Tz. 12.3.4 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004.), so dass die Frage der Anwendbarkeit des § 12 III AStG auf Kapitalgesellschaften über die Anwendung des § 8 I KStG voraussichtlich keiner Klärung durch Rechtsprechung zugeführt wird. *Das ist m. E. – entgegen der Kritik und anders lautender Stimmen in der Literatur – nicht sachgerecht, da die Beteiligungserträge von Körperschaften – im Gegensatz zu natürlichen Personen – grundsätzlich vollständig freigestellt werden und ihnen auch im Normalfall keine direkte Anrechnung ermöglicht wird. Im Unterschied dazu können natürliche Personen trotz des HEV die direkte Anrechnung nach § 34c I EStG beanspruchen, weil auf die Dividenden anteilig Einkommensteuer entfällt.* Aufgrund der dargestellten Position der Finanzverwaltung ist dieser Aspekt allerdings nur von akademischem Interesse. Es besteht jedoch die Gefahr, dass der Gesetzgeber seine Sicht in Zukunft noch expliziter zum Ausdruck bringen wird. Zum aktuellen Meinungsstand in der Literatur vgl. statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 29, die ebenfalls die Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG über § 8 I KStG ablehnt.

<sup>55</sup> Bei natürlichen Personen (mit Anteilen im PV bzw. im BV) wird die Belastung durch die Besteuerung des HZB berücksichtigt, indem die Anwendung des HEV durch die (zeitlich begrenzte!) Freistellung die Dividende von der Besteuerung gemäß § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG suspendiert wird. Da der HZB vollständig steuerlich erfasst wird, dürfte dem vollen WK/BA-Abzug die Regelung des § 3c II EStG nicht entgegenstehen.

<sup>56</sup> Kritisch bezüglich der h. M. zur Erfassung mit § 8b V KStG mit Hinweis auf die Doppelbelastung spricht sich CLOER, ADRIAN, a. a. O. (Fn. 52), S. 43 m. w. N., aus.

gewerbsteuerliche Erfassung ausländischer (passiver) Dividenden erfolgt.<sup>57</sup> Zu beachten ist aber, dass die Aktivitätsklausel in § 9 Nr. 7 GewStG für Dividenden von Tochterkapitalgesellschaften aus den EU-Mitgliedstaaten nicht erfüllt zu werden braucht (§ 9 Nr. 7 Satz 1 zweiter HS GewStG).<sup>58</sup> Dank der Möglichkeit der Inanspruchnahme der Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG gilt die grundsätzliche Steuerfreiheit der Dividenden nun doch auch für GewSt, da aufgrund der Anwendung des § 9 Nr. 7 GewSt innerhalb der EU auch bei Passivität der Einkünfte der Tochtergesellschaft keine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG erfolgt. Damit ist die Prüfung, ob die Ausnahme des § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG zur Anwendung kommt, obsolet. Von dieser Rechtsfolge kann die D-AG im vorliegenden Sachverhalt Gebrauch machen, da die PL sp. z o. o. eine qualifizierte EU-Tochtergesellschaft ist.

Die Aktivitätsklausel des Art. 24 I Buchst. c DBA Polen findet keine Anwendung, denn sie setzt eine Steuerpflicht in Deutschland voraus, die für Dividenden bereits nach nationalem Recht nicht gegeben ist.

Nach diesen qualitativen Ausführungen kann nun die zusätzliche Steuerbelastung quantifiziert werden, die sich aus der Auskehrung der Gewinne der Zwischengesellschaft an die deutsche Spitzeneinheit ergibt. Bezogen auf die von der Zwischengesellschaft vereinnahmten Lizenzgebühren beträgt sie:

$$(3c) \quad \begin{aligned} & \text{Bruttodividende} \times 0,05 \times 0,3865 \\ & = \text{Lizenzgebühren} \times (1 - 0,19) \times 0,05 \times 0,3865 = \\ & \quad \mathbf{\text{Lizenzgebühren} \times 1,57 \text{ v. H. (bzw. entfällt!)}} \end{aligned}$$

Ersichtlich ist, dass die Mehrbelastung in der vorliegenden Konstellation allein aus der Anwendung des § 8b V KStG (i. V. m. § 7 GewStG) resultiert. Sollte die Streubesitzklausel des § 8 Nr. 5 GewStG in anderen Fällen greifen, stiege die steuerliche ausschüttungsbedingte Zusatzlast erneut, was durchaus als eine tatsächliche Ausschüttungssperre und steuerliche Hürde für die Rückführung der Gewinne nach Deutschland angesehen werden kann. Als Alternative bieten sich dann eine Dauerthesaurierung und der steuerfreie Verkauf der Beteiligung unter Inkaufnahme der Folgen des § 8b III KStG an.

---

<sup>57</sup> Zum Meinungsstand in der Literatur vgl. statt vieler nur GROßE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 27: GROßE hält eine abstrakte Auslegung unter systematischen Gesichtspunkten für geboten und befürwortet somit eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 41 Buchst. a) EStG für Zwecke der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG bei Kapitalgesellschaften, so dass auf diesem Weg eine gewerbsteuerliche Doppelbelastung der ausgeschütteten Zwischengewinne vermieden wird.

<sup>58</sup> Vgl. z. B. bereits explizit BRANDENBERG, HERMANN, Steueränderungsgesetz 1992, Die wichtigsten Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung, WPg 10/1992, S. 277-284 (Teil I); WPg 11/1992, S. 317-322 (Teil II); hier S. 320 oder auch RÖDDER, THOMAS, Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von „Streubesitzdividenden“ nach § 8 Nr. 5 GewStG n. F., Zusammenfassung der bisherigen Erkenntnisse, WPg 12/2002, S. 625-627 (627).

In der nachfolgenden Übersicht 1 werden die erzielten Ergebnisse zusammengeführt:

<b>Übersicht 1: Gesamtbelastungen je nach Gestaltung (bezogen auf den Betrag der Lizenzgebühren)</b>			
Satz der Körperschaftsteuer in Deutschland	Direktbezug	Zwischenschaltung	
		ohne §§ 7 bis 14 AStG	mit §§ 7 bis 14 AStG
<i>Geltend:</i> $s_k = 25$ v. H.	<b>0,3837</b>	<b>0,2057</b>	<i>Thesaurierung:</i> Abzug: <b>0,5031</b> Anrechnung: <b>0,3760</b>  <i>Zusatzbelastung bei Ausschüttung:</i> <b>0,0157</b>
<i>Geplant:</i> $s_k = 19$ v. H.	<b>0,3310</b>	<b>0,2035</b>	<==

Die Besprechung der Ergebnisse erfolgt unter Pkt. 5.

Die Betrachtung der Weiterausschüttung der Erträge durch die D-AG und der daraus resultierenden Konsequenzen für ihre Anteilseigner kann hier unterbleiben, da eine Dividendenzahlung in beiden Alternativen (Direktbezug bzw. Zwischenschaltung) zu selben Steuerfolgen führt und somit entscheidungsirrelevant ist. Insbesondere spielt es für den Anteilseigner keine Rolle, aus welchen Ertragsquellen die Kapitalgesellschaft ihre Ausschüttungen speist.

#### **4.5 Ökonomischer und konzeptioneller Hintergrund der §§ 7 bis 14 AStG**

Abschließend soll eine kurze Auseinandersetzung mit dem oben erzielten Ergebnis in ökonomischer Hinsicht erfolgen.<sup>59</sup>

Wenn der bei dem Patentverkauf an die polnische Gesellschaft angesetzte Preis, nach steuersystematisch richtigen Maßstäben (Fremdvergleich, § 1 I AStG in Deutschland und Art. 11 KStG-Polen in Polen) bestimmt wird, gibt es m. E. keine systematische Begründung für die Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung, denn der Verkaufspreis entspricht im Idealfall dem Barwert der künftigen Gewinne aus der Patentverwertung.<sup>60</sup>

Damit ergibt sich aus der definitiven Belastung durch die Hinzurechnungsbesteuerung eine doppelte Erfassung desselben Sachverhaltes (sofortige Belastung der stillen Reserven beim Übertragungsvorgang und laufende Besteuerung ihrer Aufde-

<sup>59</sup> Vgl. an dieser Stelle auch die Ausführungen von KLAPDOR, RALF, Versuch einer ökonomischen Fundierung der Hinzurechnungsbesteuerung, DBW 2002, S. 359-378.

<sup>60</sup> Zum Problembereich der Bestimmung eines angemessenen Verkaufspreises im Falle von immateriellen Wirtschaftsgütern vgl. JAMROZY, MARCIN, a. a. O. (Fn. 28), S. 105-109.

ckung!). Eine Abmilderung der dargestellten Folgen ergibt sich daraus, dass bei der Patentverwertungsgesellschaft die erworbenen Patentrechte aktiviert und über den Zeitraum der betriebsgewöhnlichen Nutzung (Schutzzeit) abgeschrieben werden. Damit wird sowohl der im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland anfallende Gewinn als auch der der Besteuerung in Deutschland unterliegende HZB, der ja nach deutschen Ermittlungsgrundsätzen zu bestimmen ist, gemindert. Anders verhält es sich in Fällen, wenn das Wirtschaftsgut keiner planmäßigen Abnutzung unterliegt.

Eine m. E. systematische Lösung im Falle der Hinzurechnungsbesteuerung ergäbe sich, wenn beim Verkauf bzw. bei der Einlage in die polnische Tochtergesellschaft der Buchwertansatz und damit Erfolgneutralität des Vorgangs möglich wären. Die doppelte Belastung könnte somit über die Steuerfreiheit des Beteiligungsveräußerungserfolges vermieden werden. Das ist aktuell nicht der Fall.

## 5. Fazit und thesenartige Zusammenfassung der Ergebnisse

Insgesamt stellt sich als Ergebnis der Analyse ein, dass die Zwischenschaltung der Patentverwertungsgesellschaft keine steuerliche vorteilhafte Alternative im Vergleich zum Ausgangsfall (Direktbezug) darstellt. Die angestrebten Steuerersparnisse lassen sich nicht realisieren, denn sie werden durch die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG definitiv beseitigt. Aufgrund von Systemungereimtheiten bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen von den ausländischen Zwischengesellschaften entstehen sogar Zusatzbelastungen, so dass von der Implementierung der Gestaltungsidee abzuraten ist. Dies betrifft jedoch nur so genannte passive Einkünfte im Sinne des § 8 I AStG. Ein anderes Ergebnis kann sich allerdings einstellen, wenn in die Betrachtung die nichtsteuerlichen Faktoren miteinbezogen werden, was in jedem Fall in der Beratungspraxis erfolgen sollte. Somit sei auch an dieser Stelle unterstrichen, dass vor allem die betrieblichen Überlegungen die ausschlaggebenden sein sollten und die steuerlichen Folgen in die Überlegungen einzubeziehen sind und nicht umgekehrt.

Insgesamt konnte im Rahmen der fallbezogenen Ausführungen aufgezeigt werden, dass mit Hilfe der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG die steuerlichen Vorteile aus *legalen* und *nicht missbräuchlichen Gestaltungen* abgeschöpft werden, so dass für grenzüberschreitend tätige Kapitalgesellschaften in dem dargestellten Umfang *kein steuerlicher Anreiz mehr* besteht, diese Konstruktionen umzusetzen. Insbesondere wird der Verlagerung der Erträge ins Ausland und deren Transformation in Dividenden wirksam Einhalt geboten. Die von der Hinzurechnungsbesteuerung nicht erfassten Fälle sind das Ergebnis einer gesetzgeberischen Entscheidungsfreiheit und betreffen die gewünschte Form der internationalen Wirtschaftstätigkeit. Damit sind pauschale Vorverurteilungen verfehlt. Deutlich ist auch geworden, dass bestehende Instrumente ausreichen, um unerwünschten Steuersparkonstrukten entgegenzutreten.

Auch wenn die steuerlichen Berater aufgefordert sind, ihre Mandanten über die bestehenden Steuerlastgestaltungsmöglichkeiten im Rahmen der grenzüberschrei-

tend angelegten Unternehmensstrategie in Kenntnis zu setzen, sind auch die damit verbundenen Risiken klar aufzuzeigen. Insbesondere besteht bei Zwischengesellschaften in Nicht EU-Ländern eine Unsicherheit im Bezug auf die Anwendbarkeit der Steuerbesitzklausel des § 8 Nr. 5 GewStG (siehe § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG) bei der Vereinnahmung der Beteiligungserträge. Die künftig evtl. nicht zulässige nachträgliche Berücksichtigung der ausländischen Dividendenquellensteuer bei der Körperschaftsteuer auf den Hinzurechnungsbetrag (§ 12 III AStG) stellt innerhalb der EU unter dem Anwendungsbereich der MT-RL kein Problem dar, da keine Quellensteuer ja anfällt.

Damit können abschließend die folgenden Thesen als Ergebnis der fallbezogenen Analyse und als Anstoß für eine weitere wissenschaftlich fundierte Diskussion präsentiert werden:

- (1.) Die aktuellen Instrumente des Steuerrechts reichen aus, um die unerwünschten Steuersparkonstrukte dem Grunde nach zu bekämpfen. Bei unangemessener Entgeltgestaltung kommen die bekannten Einkünftekorrekturnormen gegebenenfalls zum Einsatz.<sup>61</sup>
- (2.) Der deutsche Steuergesetzgeber ist nachdrücklich aufgerufen, unter Einschaltung der interessierten Öffentlichkeit, über den Katalog der „aktiven“ Einkünfte (§ 8 I AStG) in Verbindung mit der Niedrigbesteuerungsgrenze (§ 8 III AStG) zu definieren, welche Tätigkeiten - ohne Vorwurf des Missbrauchs - ins Ausland verlagert werden können und welche unter Kuratel der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 bis 14 AStG gestellt werden.
- (3.) Im Hinblick auf den vorliegenden Entwurf des *Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen* vom 4. Mai 2005 und die aktuell geführte Steuerdiskussion sollte auch der folgende systematische Effekt der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes in Deutschland bedacht werden:<sup>62</sup> die Absenkung des Satzes von 25 v. H. auf 19 v. H. wird aus systematischen Gründen dazu führen (müssen), dass viele Niedrigsteuergebiete im Sinne des § 8 III AStG (u. a. Polen) dann keine Niedrigsteuerländer mehr sind, so dass auch den aufgezeigten Steuerersparnissen aus unerwünschten Verlagerungen nur über die allgemeine Missbrauchsformel des konturlosen § 42 AO begegnet werden kann.
- (4.) Als Denkanstoß für die Wissenschaft und die (Steuer-)Politik soll die Frage dienen, ob die Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 III AStG ebenfalls sinken würde, hätte man in Deutschland, statt den Satz der Körperschaftsteuer abzusenken, die Gewerbesteuer bzw. den Solidaritätszuschlag abgeschafft bzw.

---

<sup>61</sup> Eine detaillierte Analyse des jeweiligen Anwendungsbereiches konnte hier unterbleiben, weil der Klarheit der Analyse willen durchgängig eine angemessene Entgeltvereinbarung unterstellt worden ist.

<sup>62</sup> Dieser Einwand gilt eingeschränkt selbst dann, wenn am Ende der politischen Verhandlungen aufgrund des Widerstands der Opposition eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes allein auf 22 v. H. erfolgt.

deren nominalen Sätze nach unten korrigiert. Diese Frage allerdings, ob es eine zwingende Kopplung zwischen der Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 III AStG und § 23 I KStG geben muss, die den Anwendungsbereich der §§ 7 bis 14 AStG weiter einschränkt(!), kann allerdings erst dann beantwortet werden, wenn klar ist, welche Konzeption mit der Hinzurechnungsbesteuerung umgesetzt werden sollte.<sup>63</sup>

**ENDE!**

---

<sup>63</sup> Vgl. die systematische Auseinandersetzung mit dieser Frage bei GROBE, SANDRA, a. a. O. (Fn. 6), S. 31-41 und die m. E. zutreffende Kritik von GROTHERR, SIEGFRIED, Erneute Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz, IWB 8/2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1883-1902; IWB 9/2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, S. 1903-1916 (1884).