



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Internationales Steuerrecht

Außensteuergesetz

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Berichtigung von Einkünften gem. § 1 AStG	3
3	Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete, §§ 2, 4 AStG	7
3.1	Überblick.....	7
3.2	Erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 2 AStG.....	8
3.2.1	Persönliche Voraussetzungen	8
3.2.2	Niedrige Besteuerung	10
3.2.3	Wesentliche wirtschaftliche Interessen.....	10
3.3	Rechtsfolgen bei Vorliegen der persönlichen und sachlichen Voraussetzungen.....	12
4	Der Wohnsitzwechsel einer natürlichen Person ins Ausland bei einer Beteiligung nach § 17 EStG.....	15
4.1	Überblick.....	15
4.2	Voraussetzungen.....	16
4.3	Rechtsfolge	18
4.4	Vorübergehende Abwesenheit	19
4.5	Ratenzahlungskonzept	20
5	Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften – Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG	22
5.1	Überblick.....	22
5.2	Voraussetzungen.....	23
5.3	Freigrenze bei gemischten Einkünften	31
5.4	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	31
5.5	Besteuerung beim Anteilseigner	32
5.5.1	Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags	32
5.5.2	Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft	33
5.5.3	Steueranrechnung	35
5.6	Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften.....	35
5.7	Hinzurechnungsbetrag und Gewerbesteuer	36
5.8	Betriebsstätteneinkünfte	37
5.9	Verfahrensrechtliche Besonderheiten	38
5.10	Ausblick: ATAD 3.....	39

1 Überblick



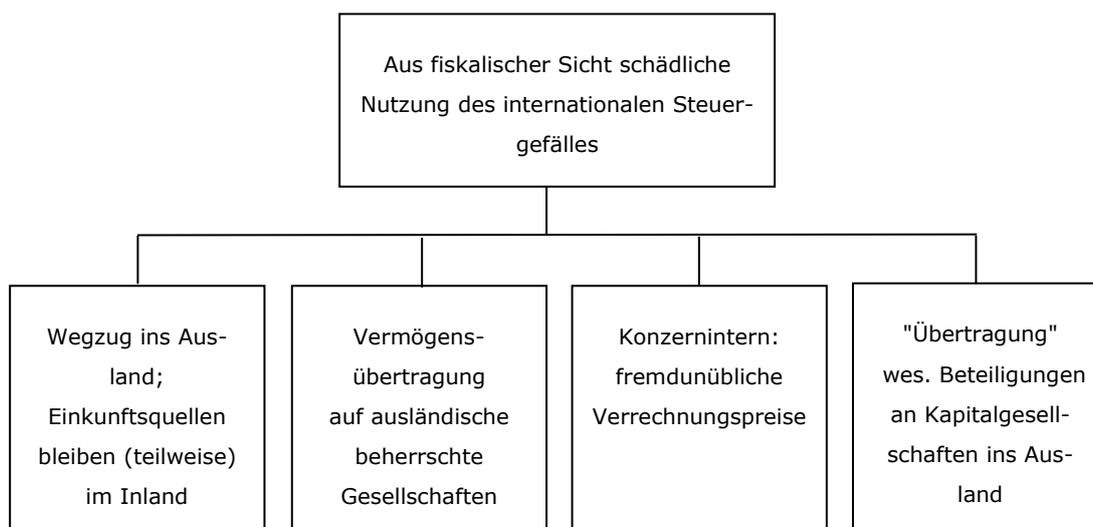
Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

2 praktische Übungen

1 Das AStG wurde im Jahr 1972 eingeführt, um aktive Gestaltungen zur Ausnutzung des internationalen Steuergefälles einzudämmen, die zum Verlust des deutschen Steuersubstrats führten. Ziel ist also die Sicherung des Steueranspruchs und -aufkommens Deutschlands. In diesem Sinne gilt es, bestimmten Gestaltungen durch entsprechende Regelungen zu begegnen. Dazu zählen:

Zielsetzung des AStG

- ▶ Natürliche Personen verlegen ihren Wohnsitz und ihren gewöhnlichen Aufenthalt aus Deutschland in das niedrigbesteuernde Ausland und veräußern anschließend ihre inländischen Vermögenswerte. Der dabei realisierte Veräußerungsgewinn ist in der Regel nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht mehr in Deutschland der vergleichsweise hohen Besteuerung zu unterwerfen.
- ▶ Inländische Steuerpflichtige bedienen sich einer ausländischen Kapitalgesellschaft in niedrigbesteuernden Ländern. Durch die fortlaufende Thesaurierung (aufgrund ihres Vermögens sind diese Personen nicht auf Dividendenausschüttungen angewiesen) der im Ausland erzielten Gewinne, kann deren höhere Besteuerung in Deutschland – zumindest vorübergehend – vermieden werden.
- ▶ Zwischen international verbundenen Unternehmen werden bei Liefer- und Leistungsbeziehungen Entgelte vereinbart, die nicht denen entsprechen, die fremde Dritte in vergleichbaren Fällen vereinbaren würden (Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes).



2 Der objektive Steuertatbestand der „Steuerflucht“ kann aus fiskalischer Sicht als "Entziehung der inländischen Besteuerung" definiert werden. Dies kann aber nur dann vorwerfbar sein, wenn die Ausnutzung des Steuergefälles beherrschendes Motiv ist. Eine gesetzliche

Verteilung Steuerlast

Fixierung subjektiver Motive ist schwierig, da sie notwendigerweise mit unbestimmten Rechtsbegriffen arbeiten muss. Um Manipulationen vorzubeugen, versucht das AStG dem Problem dadurch gerecht zu werden, dass es objektive Tatbestände normiert, bei deren Vorliegen von einer steuerlich vorwerfbarer Steuerflucht auszugehen ist.

- 3 Das AStG ist eine Sammlung von mehreren systematisch ungleichartig ansetzenden Einzelmaßnahmen, wobei manche Vorschriften zusammenhängen, z. B. §§ 7 bis 14, § 18 und § 20 Abs. 2 AStG, während andere Vorschriften jedoch völlig isoliert zu sehen sind, z. B. § 1 AStG. Die Konsequenz daraus ist u. a., dass dieselben Begriffe unterschiedliche Bedeutungen haben, je nachdem in welcher Vorschrift sie verwendet werden (z. B. unterschiedliche Bedeutung von "niedriger Besteuerung" im Zusammenhang mit § 2 AStG und § 8 AStG).
- 4 Das AStG ist ein Bestandteil des Außensteuerrechts und somit ein Teilgebiet des (deutschen) internationalen Steuerrechts. Es gilt der Grundsatz, dass das AStG gleichberechtigt neben anderen Bundesgesetzen – wie dem EStG, KStG oder den Zustimmungsgesetzen in Gestalt der DBA – steht. Da sich der Anwendungsbereich des AStG ausschließlich auf grenzüberschreitende Sachverhalte erstreckt, ergänzt es die übrigen nationalen Vorschriften (EStG, KStG etc.) zu Auslandssachverhalten und hat insoweit lex-specialis-Charakter. **AStG ist ein Teilgebiet des internationalen Steuerrechts**
- 5 Im Verhältnis zu den DBA normiert § 2 Abs. 1 AO grundsätzlich einen lex-specialis-Charakter der DBA als völkerrechtliche Verträge, der jedoch keineswegs als genereller Vorrang von DBA-Regelungen gegenüber den nationalen gesetzlichen Regelungen anzusehen ist. Der BFH verlangt für ein treaty overriding und damit auch für den Vorrang des AStG gegenüber den Vorschriften der DBA, dass ein gesetzgeberischer Wille zur Abkommensverdrängung erkennbar ist. Dieser Wille kommt in § 20 AStG zum Ausdruck. Danach stehen zumindest die Regelungen der §§ 7 bis 13, 18 und 20 Abs. 2 AStG den von Deutschland abgeschlossenen DBA nicht entgegen. **Lex-specialis-Charakter**

2 Berichtigung von Einkünften gem. § 1 AStG



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

7 praktische Übungen

- ▶ Lesen Sie bitte § 1 Abs. 1 AStG.



Berichtigung von Einkünften

- 6 § 1 AStG ist Grundlage für die Berichtigung von Einkünften eines (unbeschränkt oder beschränkt) Steuerpflichtigen zugunsten der inländischen Besteuerung, wenn bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen Bedingungen vereinbart wurden, die von dem abweichen, was üblicherweise mit sonstigen fremden Dritten vereinbart wird. D. h. durch eine Geschäftsbeziehung hat zu Lasten Deutschlands eine Gewinnminderung stattgefunden, die sodann nach dem Fremdvergleichsgrundsatz wieder korrigiert wird. Durch § 1 AStG sollen Gewinnverlagerungen unterbunden bzw. rückgängig gemacht werden. Berichtigungsmaßstab i.S.d. § 1 AStG ist somit das Fremdverhalten.

- 7 Folglich werden diese Einkünfte in Deutschland so angesetzt, wie sie angefallen wären, wenn die Geschäftsbeziehungen zu einem unabhängigen Dritten unterhalten worden wären. Nach bisheriger Rechtsauffassung waren die Einkünfte vorrangig nach anderen Vorschriften zu erhöhen (insbes. verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage). Die Anwendung des § 1 AStG schied in diesen Fällen aus. Im Ergebnis blieb damit in den „klassischen“ Verrechnungspreisfällen nur wenig Anwendungsraum für die Norm.

Geschäftsbeziehung

Mit Urteil vom 27.11.2019¹ hat der BFH entschieden, dass sich aus der Formulierung „*unbeschadet anderer Vorschriften*“ in § 1 Abs. 1 AStG kein Vorrang des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ergibt. Beide Vorschriften überlagern einander vielmehr in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen wurde. Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht voneinander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welchen von ihnen er vorrangig prüft. Diese neue Rechtsprechung kann nachteilige Folgen für den Steuerpflichtigen haben, da bspw. eine verdeckte Einlage mit Teilwert und die Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG mit dem gemeinen Wert berichtigt wird.

§ 1 AStG kommt insbesondere bei der grenzüberschreitenden Zuwendung eines nicht einlagefähigen Vermögensvorteils gegenüber einer Konzerngesellschaft zur Anwendung. Klassisches Beispiel hierfür ist die Gewährung eines zinslosen Darlehens über die Grenze. Im rein nationalen Fall würde dies – mangels aktivierungs- und einlagefähigen Vorteils – nicht zu einer Gewinnkorrektur im Rahmen einer verdeckten Einlage führen. Es gilt zu beachten, dass § 1 AStG nur eine Gewinnerhöhung ermöglicht.

- 8 Die Vorschrift findet Anwendung auf unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige **natürliche** und **juristische Personen** (das Gesetz spricht nur vom "Steuerpflichtigen"), die **Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen** unterhalten. Ferner sind auch die Geschäftsbeziehungen von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen und Personenhan-

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

¹ BFH, Urteil v. 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFH/NV 2020, 1307.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.