

CARSTEN QUILITZSCH

Die Hinzurechnungsbesteuerung.

Eine rechtsökonomische Analyse der Regelungen in Deutschland und Japan

Nomos, Baden-Baden 2013, 522 S., 129,- €, ISBN 978-3-8329-7864-8.

Die Hinzurechnungsbesteuerung¹ steht seit jeher im Spannungsfeld zwischen internationaler Steueroptimierung einerseits und den rechtlichen Grenzen des Gestaltungsmissbrauchs (beispielsweise § 42 Abgabenordnung (AO)) andererseits. Mit der *Cadbury-Schweppes*-Entscheidung vom 12. September 2006 wurde die mit der Hinzurechnungsbesteuerung einhergehende Einschränkung der Niederlassungsfreiheit durch den EuGH als zulässig bestätigt. Denn, so die Essenz der Entscheidungsgründe, eine Zwischenschaltung ausländischer Rechtssubjekte könne nicht lediglich dem einzigen Zweck dienen, künstlich, also bar jeder wirtschaftlichen Realität, Gewinne in niedrig besteuerte Länder zu verlagern, die vernünftigerweise im Inland der Besteuerung unterliegen würden.

Angesichts der aktuellen Diskussion um missbräuchliche Steuergestaltung (z.B. bei Google und Apple) sowie um Steuerhinterziehung (z.B. Fußballfunktionär Uli Hoeneß und Frauenrechtlerin Alice Schwarzer) werden die Grenzen dieses Spannungsfeldes immer wieder neu definiert. Hinzu kommen internationale Bestrebungen, wie durch die Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), eine Erosion der Steuerbasis in den Industrieländern mit höheren Steuersätzen durch multilaterale Kooperation zu verhindern; Stichwort BEPS-Pläne vom Februar 2013 (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).

Das Thema Hinzurechnungsbesteuerung ist also hochaktuell. Insbesondere das Ausloten der zulässigen Grenzen der legalen Steuerplanung steht im Fokus der Steuerabteilungen großer Konzerne und ihrer Steuerberater. Die Thematik, die Ausnutzung von sogenannten Steueroasen durch Hinzurechnungsbesteuerung zu verhindern, hat darüber hinaus eine große mediale Aufmerksamkeit. Carsten Quilitzsch ist es zu verdanken, dass mit seiner Dissertation nun eine sehr detaillierte und gelungene rechtsvergleichende Analyse dieser Regelungen im Deutsch-Japanischen Kontext vorliegt.

Das bereits seit den 1970er Jahren in Deutschland im Außensteuergesetz (AStG) umgesetzte Hinzurechnungsprinzip hat seinen Ursprung in den USA. Später hat die Hinzurechnungsbesteuerung auch in Japan Eingang in die Gesetzgebung gefunden. Tatsächlich sind Hinzurechnungsregelungen bei sogenannten *Controlled Foreign Corporations*

1 Mit dem Begriff wird die Besteuerung von Einkünften einer ausländischen Tochtergesellschaft auf der Ebene des inländischen Gesellschafters bezeichnet. Im Ergebnis erfolgt hierbei eine Hinzurechnung von ausländischen Gewinnen zur inländischen Steuersubstanz. Dabei wird die eigene Rechtspersönlichkeit der in der Steueroase ansässigen Tochtergesellschaft steuerlich missachtet.

(CFC) in „Steuroasen“ im internationalen Kontext lange Zeit eine Besonderheit der hochentwickelten Industrieländer (wie USA, Deutschland und Japan) geblieben, die typischerweise zugleich als Hochsteuerländer angesehen werden.

Carsten Quilitzsch beschäftigt sich – ausgehend von der oben genannten Einführung in die Problematik – zunächst mit einer Einordnung der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung in den Kontext der steuerlichen Institute von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung. Anschließend erfolgt ein ausführlicher Überblick über die Historie der Hinzurechnungsbesteuerung nebst rechtsökonomischer Analyse auch anhand der von der OECD entwickelten Leitlinien. Im Ergebnis wagt er sogar einen eigenen Leitlinienentwurf einer idealtypischen Konzeption *de lege ferenda*.

Bis es im 6. Teil dazu kommt und die 522-seitige Schrift inklusive umfangreicher Literatur- und Rechtsprechungsübersicht im 7. Teil mit Schlussbetrachtung und Thesensammlung ihren Abschluss findet, wird der Leser (im 4. Teil) anhand methodischer Überlegungen eingehend in die Details der CFC-Regelungssystematik der Hinzurechnungssteuerung in Deutschland und Japan eingeführt. Wie Quilitzsch ausführt, waren Deutschland und Japan tatsächlich die ersten Staaten außerhalb des angloamerikanischen Rechtsraums, in denen diese Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen implementiert wurden. Daher kommt es dem Verständnis beim Leser zugute, dass zunächst in Teil 2 auf die allgemeinen Grundlagen und in Teil 3 der Dissertation systematisch auf die Determinanten der unterschiedlichsten CFC-Konzeptionen anderer Länder eingegangen wird. Hierzu gehören beispielsweise das Zusammenwirken der Hinzurechnungsbesteuerung mit den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen inklusive Freistellungs- und Anrechnungsmethodik, EU-rechtliche Rahmenbedingungen und Empfehlungen der OECD.

In seinen Zwischenfazits spart Carsten Quilitzsch nicht mit Kritik an den jeweiligen Systemen, insbesondere z. B. an dem Referenzsteuersatz von 25% in Deutschland, der gegebenenfalls je nach Gewerbesteuerhebesatz selbst in Deutschland unterboten werden kann, weshalb ein schädlicher Steuerwettbewerb durch Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft bei 24,5% effektiver Besteuerung vor diesem Hintergrund willkürlich erscheint. In Japan kritisiert er u. a. die Katalogisierung schädlicher Passiveinkünfte, die einerseits durch ihren abschließenden Charakter Rechtssicherheit schafft. Andererseits wird dem Steuerpflichtigen dadurch jede Möglichkeit eines Gegenbeweises genommen, dass auch eine vermögensverwaltende ausländische Gesellschaft durchaus wirtschaftlichen (und damit im Prinzip unschädlichen) Motiven folgt.

Für die Regelungskonzepte beider Ländern findet Quilitzsch schließlich noch gemeinsame Kritikpunkte: beispielsweise die Tatsache, dass in die Belastungsrechnung weder Substanz- noch Verkehrssteuern noch indirekte Steuern einbezogen werden. Anhand zahlreicher Beispielfälle, die anschaulich mit tabellarischen Illustrationen belegt sind, kommt Quilitzsch zu dem Schluss, dass weder die deutschen noch die japanischen CFC-Regeln den eigenen steuersystematischen Ansprüchen genügen. Vielmehr ergeben sich fallabhängig durchaus höhere wie auch niedrigere Besteuerungseffekte, so dass der

Maßstab einer kapitalexportneutralen Besteuerung durch die jeweiligen CFC-Konzeptionen weder in Deutschland noch in Japan eingehalten wird.

Nicht vollends berücksichtigen konnte der Autor die Neuregelung der Streubesitzdividendenbesteuerung in Deutschland, die Vermittlungsausschuss und Bundesrat einigermassen überraschend im März 2013 (Stand der Dissertation) profiskalisch neu regelten, so dass die Steuerbefreiung nach § 8b Körperschaftsteuergesetz (KStG) auch im Inlandsfall bei Portfolio-Dividenden (Beteiligung < 10%) nicht mehr gilt. Derartige Unwägbarkeiten, mit denen im Steuerrecht allerdings immer zu rechnen ist, schmälern die grundsätzlichen Erwägungen und Analysen von Quilitzschs Dissertation keineswegs.

Im Nachgang zur Ausarbeitung diverser Defizite der CFC-Regelungen, insbesondere im deutschen und japanischen Steuerrecht, widmet sich der Autor im 6. Teil dem Entwurf eigener Leitlinien, um den (beispielsweise vorstehend genannten) ausgemachten Defiziten *de lege ferenda* abzuhelfen – unter Einschluss der Betriebsstättenbesteuerung.

Dass Quilitzsch sich nicht nur mit einer wissenschaftlichen Analyse bestehender Regelungen beschäftigt, sondern rechtsfortbildend eigene Vorschläge erarbeitet, ist umso erfreulicher, als die Anzahl und Komplexität der CFC-Regeln nicht nur im deutsch-japanischen Kontext, sondern weltweit im Zuge der Globalisierung von Unternehmenstätigkeiten zunimmt. Bei gleichzeitiger Intensivierung der internationalen Diskussion beispielsweise seitens der steuerpolitischen Gremien in der Politik oder der OECD (BEPS; s.o.), ist davon auszugehen, dass die hier besprochene Publikation die Debatte um einen hochaktuellen und wertvollen Beitrag bereichert wird, der hoffentlich auch in der öffentlichen Diskussion jenseits der rein deutsch-japanischen Beziehungen Beachtung finden wird. Denn weiterhin besteht bei der CFC-Gesetzgebung der OECD-Mitglieder „wenig Abstimmung und wenig Harmonie“, wie dies auch der langjährige Präsident des Bundesfinanzhofs, Prof. Dr. Dr. h.c. *Franz Wassermeyer*, in seinen nach wie vor gültigen Vorbemerkungen zur Hinzurechnungsbesteuerung im AStG-Kommentar² klar zum Ausdruck bringt.

*Jörg Grünenberger / Jan Schneemann**

2 H. FLICK / F. WASSERMAYER / H. BAUMHOFF / J. SCHÖNFELD, Außensteuerrecht. Kommentar mit Ergänzungslieferung, Stand November 2013 (71. Lieferung), Vor §§ 7–14, insbesondere Rz. 40.

* Jörg Grünenberger ist Rechtsanwalt, Steuerberater und Partner, Jan Schneemann ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Senior Manager innerhalb der Steuerabteilung der Global Japanese Practice der KPMG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft AG in Düsseldorf.