

Vorblatt

Außensteuergesetz (Gesetzentwurf der Bundesregierung)

A. Problem

Der Bundestag ist durch den sogenannten „Steuroasenbericht“ von 1962 (Drucksache IV/2412) über bestehende Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben, unterrichtet worden. Die Ausnutzung dieser Möglichkeiten hat seitdem noch erheblich zugenommen. Die Mißbrauchsklausel des geltenden Steuerrechts (§ 6 StAnpG) reicht nicht aus, unangemessene Steuervorteile auszuschließen.

B. Lösung

Durch ein Gesetz über die Besteuerung von Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) sollen

1. der Grundsatz der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung für die Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland gesetzlich verankert werden,
2. der nationale Steueranspruch (ESt, VermSt, ErbschSt) gegenüber den in Steueroasenländer abwandernden Deutschen noch zehn Jahre aufrechterhalten werden,
3. die in einer wesentlichen Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) angesammelten stillen Reserven im Falle der Auswanderung versteuert werden,
4. die bei ausländischen Basisgesellschaften deutscher Unternehmen (z. B. Vermögensverwaltungsgesellschaften, Patentverwertungsgesellschaften) anfallenden Gewinne der deutschen Besteuerung wieder zugeführt werden, soweit sie nicht auf echter wirtschaftlicher Betätigung im Ausland beruhen.

Gleichzeitig soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gestärkt werden, indem eine doppelte Besteuerung von Direktinvestitionen in aktiv tätigen Tochtergesellschaften im Ausland – unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens – vermieden wird (indirekte Steueranrechnung bei der Körperschaftsteuer, Steuerbefreiungen bei Gewerbe- und Vermögensteuer).

C. Alternativen

Der Bundesrat hat dem Gesetzentwurf mit einigen Verbesserungsvorschlägen zugestimmt; die Bundesregierung hat gegen die Änderungsvorschläge keine Einwendungen erhoben.

D. Kosten

Es wird mit Steuermehreinnahmen in einer Größenordnung von etwa einer halben Milliarde DM im Jahr gerechnet, die Bund, Ländern und Gemeinden zugute kommen.

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler

I/4 (IV/4) – 521 10 – Ste 19/71

Bonn, den 2. Dezember 1971

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes
zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei
Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der
steuerlichen Wettbewerbslage bei
Auslandsinvestitionen

mit Begründung (Anlage 1). Ich bitte, die Beschlußfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen.

Der Bundesrat hat in seiner 371. Sitzung am 1. Oktober 1971 gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes beschlossen, zu dem Gesetzentwurf wie aus der Anlage 2 ersichtlich Stellung zu nehmen.

Im übrigen erhebt der Bundesrat gegen den Entwurf keine Einwendungen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates ist in der als Anlage 3 beigefügten Gegenäußerung dargelegt.

Brandt

Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes
zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslands-
beziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wett-
bewerbslage bei Auslandsinvestitionen**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Artikel 1

**Gesetz über die Besteuerung bei Auslands-
beziehungen
(Außensteuergesetz)**

Erster Teil

International verflochtene Unternehmungen

§ 1

Berichtigung von Einkünften

(1) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
2. ein dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung von Einkünften des anderen hat.

(3) Ist bei Anwendung des Absatzes 1 eine Schätzung nach § 217 der Reichsabgabenordnung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital auszugehen, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist.

Zweiter Teil

Wohnsitzwechsel in niedrigbesteuernde Gebiete

§ 2

Einkommensteuer

(1) Eine natürliche Person, die als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und

1. in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, in dem sie mit ihrem Einkommen nur einer niedrigen Besteuerung unterliegt, und
2. wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat,

ist bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem ihre unbeschränkte Steuerpflicht geendet hat, über § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes hinaus beschränkt einkommensteuerpflichtig mit allen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind. Satz 1 findet nur Anwendung für Veranlagungszeiträume, in denen die hiernach insgesamt beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte mehr als 32 000 Deutsche Mark betragen.

(2) Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 liegt vor, wenn

1. die Belastung durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer – nach dem Tarif unter Einbeziehung von tariflichen Freibeträgen – bei einer in diesem Gebiet ansässigen unverheirateten natürlichen Person, die ein steuerpflichtiges Einkommen von 150 000 Deutsche Mark bezieht, um mehr als ein Drittel geringer ist als die Belastung einer im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässigen natürlichen Person durch die deutsche Einkommensteuer unter sonst gleichen Bedingungen, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern

mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte, oder

2. die Belastung der Person durch die in dem ausländischen Gebiet erhobene Einkommensteuer auf Grund einer gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumten Vorzugsbesteuerung erheblich gemindert sein kann, es sei denn, die Person weist nach, daß die von ihrem Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die sie bei unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes zu entrichten hätte.

(3) Eine Person hat im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes, wenn

1. sie zu Beginn des Veranlagungszeitraums Unternehmer oder Mitunternehmer eines im Geltungsbereich dieses Gesetzes belegenen Gewerbebetriebs ist oder, sofern sie Kommanditist ist, mehr als 25 vom Hundert der Einkünfte im Sinne des § 15 Ziff. 2 des Einkommensteuergesetzes aus der Gesellschaft auf sie entfallen oder ihr eine wesentliche Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes an einer inländischen Kapitalgesellschaft gehört oder
2. ihre Einkünfte, die bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind, im Veranlagungszeitraum mehr als 30 vom Hundert ihrer sämtlichen Einkünfte betragen oder 120 000 Deutsche Mark übersteigen oder
3. zu Beginn des Veranlagungszeitraums ihr Vermögen, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes wären, mehr als 30 vom Hundert ihres Gesamtvermögens beträgt oder 300 000 Deutsche Mark übersteigt.

(4) Bei der Anwendung des Absatzes 1 Satz 2 und des Absatzes 3 sind bei einer Person Gewerbebetriebe, Beteiligungen, Einkünfte und Vermögen einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 5, an der die Person unter den dort genannten Voraussetzungen beteiligt ist, entsprechend ihrer Beteiligung zu berücksichtigen.

(5) Ist Absatz 1 anzuwenden, so kommt der Steuersatz zur Anwendung, der sich für sämtliche Einkünfte der Person ergibt. Auf Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a des Einkommensteuergesetzes unterliegen, ist § 50 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. § 50

Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes gilt mit der Maßgabe, daß die Einkommensteuer die Steuerabzugsbeträge nicht unterschreiten darf.

(6) Weist die Person nach, daß die auf Grund der Absätze 1 und 5 zusätzlich zu entrichtende Steuer insgesamt zu einer höheren inländischen Steuer führt, als sie sie bei unbeschränkter Steuerpflicht und Wohnsitz ausschließlich im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu entrichten hätte, so wird der übersteigende Betrag insoweit nicht erhoben, als er die Steuer überschreitet, die sich ohne Anwendung der Absätze 1 und 5 ergäbe.

§ 3

Vermögensteuer

(1) Ist § 2 Abs. 1 anzuwenden, so ist die Person über das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes hinaus mit allem Vermögen beschränkt vermögensteuerpflichtig, dessen Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes wären. Die §§ 110, 111 und 121 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes sind entsprechend anzuwenden.

(2) Von dem Vermögen, auf das sich nach Absatz 1 über das Inlandsvermögen im Sinne des § 121 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes hinaus die beschränkte Vermögensteuerpflicht erstreckt, bleiben 60 000 Deutsche Mark steuerfrei.

(3) § 2 Abs. 4 ist entsprechend anzuwenden.

§ 4

Erbschaftsteuer

(1) War bei einem Erblasser oder Schenker zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld § 2 Abs. 1 anzuwenden, so tritt bei Erbschaftsteuerpflicht nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzes die Steuerpflicht über den dort bezeichneten Umfang hinaus für alle Teile des Erwerbs ein, deren Erträge bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes wären.

(2) Absatz 1 findet keine Anwendung, wenn nachgewiesen wird, daß für die Teile des Erwerbs, die nach dieser Vorschrift über § 8 Abs. 1 Nr. 2 des Erbschaftsteuergesetzes hinaus steuerpflichtig wären, im Ausland eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist, die mindestens 30 vom Hundert der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, die bei Anwendung des Absatzes 1 auf diese Teile des Erwerbs entfallen würde.

§ 5

Zwischengeschaltete Gesellschaften

(1) Sind Personen, auf die § 2 Abs. 1 und 4 anzuwenden ist, an einer ausländischen Gesellschaft im

Sinne des § 7 Abs. 1, deren Einkünfte einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 3 unterliegen, zu mehr als der Hälfte gemäß § 7 beteiligt oder üben sie auf eine solche Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß aus, so ist die Gesellschaft, sofern sie im Sinne des § 2 Abs. 3 wesentliche wirtschaftliche Interessen im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat, über § 2 Abs. 1 Ziffer 1 des Körperschaftsteuergesetzes hinaus beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit allen Einkünften, die bei unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes sind. § 2 Abs. 5 Sätze 2 und 3 sowie § 7 Abs. 4 und 5 sind entsprechend anzuwenden.

(2) Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 vor, so ist § 3 Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

(3) Die Steuerpflicht nach den Absätzen 1 und 2 entfällt für den Anteil an den Einkünften und am Vermögen, der dem Verhältnis entspricht, in dem Personen, auf die § 2 Abs. 1 und 4 nicht anzuwenden ist, an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, ohne daß über eine solche Beteiligung unmittelbar oder mittelbar ein beherrschender Einfluß von einer oder mehreren Personen ausgeübt wird, auf die § 2 Abs. 1 und 4 anzuwenden ist, oder daß hinsichtlich dieser Einkünfte oder dieses Vermögens das wirtschaftlich überwiegende Interesse bei solchen Personen liegt. Satz 1 ist nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß alle Voraussetzungen erfüllt sind.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend, wenn die in Absatz 1 genannten Personen zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen zu mehr als der Hälfte gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind oder auf eine solche Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben.

Dritter Teil

Behandlung wesentlicher Beteiligungen bei Wohnsitzwechsel ins Ausland

§ 6

Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) Bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes endet, ist auf Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft § 17 des Einkommensteuergesetzes im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auch ohne Veräußerung anzuwenden, wenn im übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Bei Anteilen, für die die Per-

son nachweist, daß sie ihr bereits im Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht gehört haben, ist als Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile in diesem Zeitpunkt anzusetzen. Anstelle des Veräußerungspreises (§ 17 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) tritt der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht. § 34 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. § 17 und § 49 Abs. 1 Ziff. 2 Buchstabe c des Einkommensteuergesetzes bleiben mit der Maßgabe unberührt, daß der nach diesen Vorschriften anzusetzende Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen um den nach den vorstehenden Vorschriften besteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen ist.

(2) Hat der unbeschränkt Steuerpflichtige die Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft erworben, so sind für die Errechnung der nach Absatz 1 maßgebenden Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht auch Zeiträume einzubeziehen, in denen der Rechtsvorgänger bis zur Übertragung der Anteile unbeschränkt steuerpflichtig war. Sind die Anteile mehrmals nacheinander in dieser Weise übertragen worden, so gilt Satz 1 für jeden der Rechtsvorgänger entsprechend. Zeiträume, in denen die Person oder einer oder mehrere Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.

(3) Der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 steht gleich

1. die Übertragung der Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen; die Steuer wird auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn für die Übertragung der Anteile Erbschaftsteuer zu entrichten ist; oder
2. die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthaltes oder die Erfüllung eines anderen ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn die Person auf Grund dessen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in diesem Staat ansässig anzusehen ist, oder
3. die Einlage der Anteile in einen Betrieb oder eine Betriebstätte der Person in einem ausländischen Staat, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgeschlossen wird, oder
4. der Tausch der Anteile gegen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft.

(4) Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf vorübergehender Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit

die Anteile in der Zwischenzeit nicht veräußert oder die Tatbestände des Absatzes 3 Nr. 1, 3 und 4 erfüllt worden sind; das Finanzamt kann diese Frist um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, daß berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

(5) Die nach Absatz 1 geschuldete Einkommensteuer ist auf Antrag in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit gegen Sicherheitsleistung zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Bei einer Veräußerung von Anteilen während des Stundungszeitraumes ist die Stundung entsprechend zu berichtigen. In Fällen des Absatzes 4 richtet sich der Stundungszeitraum nach der auf Grund dieser Vorschrift eingeräumten Frist; die Erhebung von Teilbeträgen entfällt; von der Sicherheitsleistung kann nur abgesehen werden, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint.

Vierter Teil

Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften

§ 7

Steuerpflicht inländischer Gesellschafter

(1) Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt.

(2) Unbeschränkt Steuerpflichtige sind im Sinne des Absatzes 1 an einer ausländischen Gesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt, wenn ihnen am Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, in dem sie die Einkünfte nach Absatz 1 bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50 vom Hundert der Anteile oder der Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind. Bei der Anwendung des vorstehenden Satzes sind auch Anteile und Stimmrechte zu berücksichtigen, die

1. einer anderen ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind, an der ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu mehr als der Hälfte beteiligt ist; eine mittelbare Beteiligung an der anderen ausländischen Gesellschaft genügt, wenn sie auf Beteiligungen an inländischen oder ausländischen Gesellschaften beruht, die allein oder zusammen

mit einer unmittelbaren Beteiligung oder mittelbaren Beteiligungen in diesem Sinn die Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte an jeder der vermittelnden Gesellschaften gewähren, oder

2. einer anderen ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind, auf die § 14 anzuwenden ist.

Ist ein Gesellschaftskapital nicht vorhanden und bestehen auch keine Stimmrechte, so kommt es auf das Verhältnis der Beteiligungen am Vermögen der Gesellschaft an.

(3) Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zu weniger als zehn vom Hundert an der ausländischen Gesellschaft beteiligt, so ist Absatz 1 auf ihn nicht anzuwenden.

(4) Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Personengesellschaft beteiligt, die ihrerseits an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des Absatzes 1 beteiligt ist, so gelten sie als an der ausländischen Gesellschaft beteiligt. Für die Anwendung des Absatzes 3 ist die Höhe der von der Personengesellschaft gehaltenen Beteiligung maßgebend.

(5) Einem unbeschränkt Steuerpflichtigen sind für die Anwendung der §§ 7 bis 14 auch Anteile oder Stimmrechte zuzurechnen, die eine Person hält, die seinen Weisungen so zu folgen hat oder so folgt, daß ihr kein eigener wesentlicher Entscheidungsspielraum bleibt. Diese Voraussetzung ist nicht schon allein dadurch erfüllt, daß der unbeschränkt Steuerpflichtige an der Person beteiligt ist.

(6) Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nachweislich nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist der Aufteilung der Einkünfte nach Absatz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen.

§ 8

Einkünfte von Zwischengesellschaften

(1) Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen und nicht stammen aus:

1. der Land- und Forstwirtschaft,
2. der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen,
3. dem Betrieb von Kreditinstituten oder Versicherungsunternehmen, die für ihre Geschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhalten,
4. dem Handel, soweit nicht
 - a) ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe-

stehende Person die gehandelten Güter oder Waren aus dem Geltungsbereich dieses Gesetzes an die ausländische Gesellschaft liefert, oder

- b) die Güter oder Waren von der ausländischen Gesellschaft in den Geltungsbereich dieses Gesetzes an einen solchen Steuerpflichtigen oder eine solche nahestehende Person geliefert werden,

es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluß und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,

5. Dienstleistungen, soweit nicht

- a) die ausländische Gesellschaft für die Dienstleistung sich eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, oder

- b) die ausländische Gesellschaft die Dienstleistung einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person erbringt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,

6. der Vermietung und Verpachtung, ausgenommen

- a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,

- b) die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken außerhalb des Staates der Geschäftsleitung oder des Sitzes der ausländischen Gesellschaft, sofern die Einkünfte daraus nicht nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären, und

- c) die Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, daß die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger Vermietung oder Verpachtung unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und alle zu einer solchen gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person ausübt,

7. der Aufnahme und darlehensweisen Vergabe von Kapital, für das der Steuerpflichtige nachweist, daß es ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen und auf Dauer außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes gelegenen Betrieben oder Betriebsstätten, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter Nummern 1 bis 6 fallenden Tätigkeiten beziehen, zugeführt wird.

(2) Eine ausländische Gesellschaft ist nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte aus einer Beteiligung an einer anderen ausländischen Gesellschaft, an deren Nennkapital sie seit Beginn des maßgebenden Wirtschaftsjahres ununterbrochen mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt ist, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß

1. diese Gesellschaft Geschäftsleitung und Sitz in demselben Staat wie die ausländische Gesellschaft hat und ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus den unter Absatz 1 Nr. 1 bis 6 fallenden Tätigkeit bezieht oder
2. die ausländische Gesellschaft die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit eigenen unter Absatz 1 Nr. 1 bis 6 fallenden Tätigkeiten hält und die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus solchen Tätigkeiten bezieht.

(3) Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die Einkünfte weder im Staat der Geschäftsleitung noch im Staat des Sitzes der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von 30 vom Hundert oder mehr unterliegen, ohne daß dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht; Einkünfte, die nach § 13 vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen sind, und auf sie entfallende Steuern bleiben unberücksichtigt.

§ 9

Freigrenze bei gemischten Einkünften

Für die Anwendung des § 7 Abs. 1 sind Einkünfte, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist und die nicht unter § 13 Abs. 1 fallen, außer Ansatz zu lassen, wenn diese Einkünfte 120 000 Deutsche Mark nicht übersteigen und die

ihnen zugrunde liegenden Bruttoerträge nicht mehr als zehn vom Hundert der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft, soweit sie sich nicht auf die unter § 13 Abs. 1 fallenden Einkünfte beziehen, betragen.

§ 10

Hinzurechnungsbetrag

(1) Die nach § 7 Abs. 1 steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit dem Betrag, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, anzusetzen (Hinzurechnungsbetrag). Ergibt sich ein negativer Betrag, so entfällt die Hinzurechnung.

(2) Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 1 des Einkommensteuergesetzes und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen. Gehören Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so erhöht der Hinzurechnungsbetrag den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wirtschaftsjahr, das nach dem Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft endet.

(3) Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Eine Gewinnermittlung entsprechend den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes steht einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes gleich. Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, sowie die Vorschriften des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes bleiben unberücksichtigt. Verluste, die bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10 d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden.

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, dürfen nur solche Betriebsausgaben abgezogen werden, die mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(5) Auf den Hinzurechnungsbetrag sind die Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechend anzuwenden, die anzuwenden wären, wenn der Hinzurechnungsbetrag an den Steuerpflichtigen ausgeschüttet worden wäre.

§ 11

Ausschüttung von Gewinnanteilen

(1) Der Hinzurechnungsbetrag ist um Gewinnanteile zu kürzen, die der unbeschränkt Steuerpflich-

tige in dem Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 anzusetzen ist, von der ausländischen Gesellschaft bezieht.

(2) Soweit die Gewinnanteile den Hinzurechnungsbetrag übersteigen, ist ein Betrag in Höhe der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zu erstatten, die für die vorangegangenen vier Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre auf Hinzurechnungsbeträge bis zur Höhe des übersteigenden Betrags entrichtet und noch nicht erstattet worden sind.

(3) Veräußert der unbeschränkt Steuerpflichtige Anteile an der ausländischen Gesellschaft, so ist Absatz 2 mit der Maßgabe anzuwenden, daß die zu erstattenden Beträge die auf den Veräußerungsgewinn jeweils zu entrichtende Einkommen- oder Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nicht übersteigen dürfen.

§ 12

Steueranrechnung

(1) Auf Antrag des Steuerpflichtigen werden auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, die Steuern angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von den bei ihm nach § 7 Abs. 1 steuerpflichtigen Einkünften erhoben worden sind. In diesem Fall ist der Hinzurechnungsbetrag um diese Steuern zu erhöhen.

(2) Bei der Anrechnung sind die Vorschriften des § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und des § 19 a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

§ 13

Schachteldividenden

(1) Gewinnanteile, die die ausländische Gesellschaft von einer nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezieht, deren Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 fallenden Tätigkeiten stammen, sind mit dem auf den unbeschränkt Steuerpflichtigen entfallenden Teil

1. für die Körperschaftsteuer

a) vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, soweit die Gewinnanteile von der Körperschaftsteuer befreit wären, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige sie unmittelbar von der ausschüttenden Gesellschaft bezogen hätte,

b) nur mit dem Steuerbetrag zur Körperschaftsteuer heranzuziehen, der sich nach Berücksichtigung des § 12 aus der Anwendung des § 19 a Abs. 2 bis 4 des Körperschaftsteuergesetzes ergeben würde, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige die Gewinnanteile unmittelbar von der ausschüttenden Gesellschaft bezogen hätte;

2. für die Gewerbesteuer vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, soweit die Gewinnanteile von der Gewerbesteuer befreit wären, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige sie unmittelbar von der ausschüttenden Gesellschaft bezogen hätte.

(2) Gewinnanteile, die die ausländische Gesellschaft von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezieht, sind vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, soweit sie von der Körperschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes befreit wären, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige sie unmittelbar von der ausschüttenden Gesellschaft bezogen hätte. Die Gewinnanteile unterliegen jedoch der besonderen Körperschaftsteuer nach § 9 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes, soweit diese Steuer bei unmittelbarem Bezug der Gewinnanteile zu erheben wäre; Steuern, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von den Gewinnanteilen erhoben worden sind, werden gemäß § 12 auf die besondere Körperschaftsteuer angerechnet.

(3) Veräußert die ausländische Gesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft, die zu demselben Konzern wie die ausländische Gesellschaft gehört, so ist der Veräußerungsgewinn vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, wenn auf Gewinnanteile, die auf diese Anteile entfallen, die Absätze 1 oder 2 anzuwenden wären.

(4) Für die Anwendung der Absätze 1 bis 3 ist der Steuerpflichtige als zu dem Teil an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt anzusehen, der seinem Anteil am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft, bezogen auf deren Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft, entspricht.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß alle Voraussetzungen erfüllt sind.

§ 14

Nachgeschaltete Zwischengesellschaften

(1) Ist eine ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 7 an einer anderen ausländischen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt, so sind für die Anwendung der §§ 7 bis 13 die Einkünfte der Untergesellschaft, für die diese Zwischengesellschaft ist, der ausländischen Gesellschaft zu dem Teil, der auf ihre Beteiligung am Nennkapital der Untergesellschaft entfällt, zuzurechnen, sofern die Einkünfte im Falle der Ausschüttung an die ausländische Gesellschaft bei dieser zu Einkünften führen würden, für die sie Zwischengesellschaft ist, und die nicht nach § 13 vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen sind.

(2) Der nach Absatz 1 zuzurechnende Betrag ist in entsprechender Anwendung des § 11 Abs. 1 um Gewinnanteile zu kürzen, die die Untergesellschaft ausschüttet; soweit die Gewinnanteile den zuzurechnenden Betrag übersteigen, sind sie um Beträge zu

kürzen, die für die vorangegangenen vier Wirtschaftsjahre nach Absatz 1 der ausländischen Gesellschaft zugerechnet und noch nicht für eine solche Kürzung verwendet worden sind.

(3) Absätze 1 und 2 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Untergesellschaft weitere ausländische Gesellschaften nachgeschaltet sind.

Fünfter Teil

Familienstiftungen

§ 15

Steuerpflicht inländischer Stifter und Bezugsberechtigter

(1) Vermögen und Einkommen einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet. Dabei ist es unerheblich, ob die Familienstiftung ihr Einkommen ausschüttet oder nicht. Die vorstehenden Sätze 1 und 2 gelten nicht für die Erbschaftsteuer.

(2) Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sind.

(3) Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens oder als Mitunternehmer oder eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn der Stifter, seine Gesellschafter, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitenden Angestellten und Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt sind.

(4) Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.

(5) In den Fällen des Absatzes 1 ist § 12 entsprechend anzuwenden. Die übrigen Vorschriften des Vierten Teiles dieses Gesetzes finden keine Anwendung.

Sechster Teil

Ermittlung und Verfahren

§ 16

Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

(1) Beantragt ein Steuerpflichtiger unter Berufung auf Geschäftsbeziehungen mit einer ausländischen Gesellschaft, die mit ihren Einkünften, die in Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu dem Steuerpflichtigen stehen, nicht oder nur un-

wesentlich besteuert wird, die Absetzung von Schulden oder anderen Lasten oder von Betriebsausgaben oder Werbungskosten, so ist im Sinne des § 205 a der Reichsabgabenordnung der Gläubiger oder Empfänger erst dann genau bezeichnet, wenn der Steuerpflichtige alle Beziehungen offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zwischen ihm und der Gesellschaft bestehen und bestanden haben.

(2) Der Steuerpflichtige hat über die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben und über die Behauptung, daß ihm Tatsachen nicht bekannt sind, auf Verlangen des Finanzamts gemäß § 174 der Reichsabgabenordnung eine Versicherung an Eides Statt abzugeben.

§ 17

Sachverhaltsaufklärung bei Zwischengesellschaften

(1) Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, hat für sich selbst und im Zusammenwirken mit anderen so beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen alle Einkünfte zu erteilen, die zur Anwendung der Vorschriften des Vierten Teiles dieses Gesetzes notwendig sind. Auf Verlangen sind insbesondere

1. die Geschäftsbeziehungen zu offenbaren, die zwischen der Gesellschaft und einem so beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen oder einer einem solchen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person bestehen,
2. die für die Anwendung der §§ 7 bis 14 sachdienlichen Unterlagen einschließlich der Bilanzen und der Erfolgsrechnungen vorzulegen. Auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder vergleichbaren Stelle vorzulegen.

(2) Ist für die Ermittlung der Einkünfte, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, eine Schätzung nach § 217 der Reichsabgabenordnung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt von mindestens 20 vom Hundert der Anschaffungskosten der von den unbeschränkt Steuerpflichtigen gehaltenen Anteile sowie des gemeinen Werts der von ihnen der Gesellschaft überlassenen, nicht zur Weiterveräußerung bestimmten Wirtschaftsgüter auszugehen; Zinsen und Nutzungsentgelte, die die Gesellschaft für überlassene Wirtschaftsgüter an die unbeschränkt Steuerpflichtigen zahlt, sind abzuziehen.

§ 18

Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(1) Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 werden gesondert festgestellt.

Sind an der ausländischen Gesellschaft mehrere unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt, so wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen; dabei ist auch festzustellen, wie sich die Besteuerungsgrundlagen auf die einzelnen Beteiligten verteilen. Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung, mit Ausnahme des § 215 Abs. 4, und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind entsprechend anzuwenden.

(2) Für die gesonderte Feststellung ist das Finanzamt zuständig, das bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen für die Ermittlung der aus der Beteiligung bezogenen Einkünfte örtlich zuständig ist. Ist die gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Personen einheitlich vorzunehmen, so ist das Finanzamt zuständig, das nach Satz 1 für den Beteiligten zuständig ist, dem die höchste Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen ist. Läßt sich das zuständige Finanzamt nach den Sätzen 1 und 2 nicht feststellen, so ist das Finanzamt zuständig, das zuerst mit der Sache befaßt wird.

Siebenter Teil

Schlußvorschriften

§ 19

Übergangsregelung für die Auflösung von Zwischengesellschaften

(1) Wird eine ausländische Gesellschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Jahr des Inkrafttretens dieses Gesetzes aufgelöst, so kann ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist und der die Beteiligung im Zeitpunkt der Auflösung in seinem Betriebsvermögen führt, ihm zugeteiltes Vermögen, für dessen Erträge die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft gewesen ist, mit Ausnahme von Geld, Guthaben und Forderungen (begünstigtes Vermögen) statt mit dem gemeinen Wert mit dem sich für den Zeitpunkt der **Auflösung ergebenden anteiligen Buchwert** der Beteiligung ansetzen. Der anteilige Buchwert ist der Teil des Buchwertes der Beteiligung, der dem Anteil des gemeinen Wertes des begünstigten Vermögens am gemeinen Wert des insgesamt zugeordneten Vermögens entspricht. Soweit Satz 1 anzuwenden ist, sind die gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter jeweils um den Vomhundertsatz zu verringern, der dem Verhältnis des Unterschieds zwischen dem gemeinen Wert des begünstigten Vermögens und dem anteiligen Buchwert der Beteiligung zum gemeinen Wert des begünstigten Vermögens entspricht.

(2) Absatz 1 ist sinngemäß anzuwenden, wenn eine ausländische Gesellschaft auf Grund einer Herabsetzung ihres Kapitals begünstigtes Vermögen unbeschränkt Steuerpflichtigen zuteilt und die übrigen Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt sind.

§ 20

Erstmalige Anwendung

(1) Die Vorschriften dieses Gesetzes sind wie folgt anzuwenden:

- a) für die Einkommensteuer und für die Körperschaftsteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 1971,
- b) für die Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 1971,
- c) für die Vermögensteuer erstmals bei Neuveranlagungen oder Nachveranlagungen auf den 1. Januar 1971,
- d) für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe, bei denen die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1971 entstanden ist.

(2) Die Anwendung der §§ 2 bis 5 wird nicht dadurch berührt, daß die unbeschränkte Steuerpflicht der natürlichen Person bereits vor dem 1. Januar 1971 geendet hat.

§ 21

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Lande Berlin.

§ 22

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft.

Artikel 2

Körperschaftsteuer

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Oktober 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 1869) wird wie folgt geändert:

1. § 19 a wird wie folgt geändert:

- a) Hinter Absatz 1 werden die folgenden neuen Absätze 2 bis 5 eingefügt:

„(2) Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ein unbeschränkt steuerpflichtiger Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein Betrieb einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts (Muttergesellschaft) unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaft-

steuer von den Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. Anrechnungsfähig ist die Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat. Anrechenbar ist die Steuer, die dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttungsfähigen Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht. Ausschüttungsfähiger Gewinn ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn des Wirtschaftsjahres, für das die Tochtergesellschaft die Ausschüttung vorgenommen hat, vor Bildung oder Auflösung von offenen Rücklagen. Der anrechenbare Betrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte der Muttergesellschaft den auf ihre Beteiligung entfallenden Gewinnanteilen hinzuzurechnen. Im übrigen ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden.

(3) Hat eine Tochtergesellschaft, die alle Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt, Geschäftsleitung und Sitz in einem Entwicklungsland im Sinne des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes, so ist für Gewinnanteile, die in einem Zeitpunkt ausgeschüttet werden, zu dem die Leistung von Entwicklungshilfe durch Kapitalanlagen in Entwicklungsländern zur Inanspruchnahme von Vergünstigungen nach dem Entwicklungshilfe-Steuergesetz berechtigt, bei der Anwendung des Absatzes 2 davon auszugehen, daß der anrechenbare Betrag dem Steuerbetrag entspricht, der nach den Vorschriften dieses Gesetzes auf die bezogenen Gewinnanteile entfällt.

(4) Die Anwendung der Absätze 2 und 3 setzt voraus, daß die Muttergesellschaft alle Nachweise erbringt, insbesondere

1. durch Vorlage sachdienlicher Unterlagen nachweist, daß die Tochtergesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht,
2. den ausschüttungsfähigen Gewinn der Tochtergesellschaft durch Vorlage von Bilanzen und Erfolgsrechnungen nachweist; auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder einer vergleichbaren Stelle vorzulegen; und

3. die Festsetzung und Zahlung der anrechnungsfähigen Steuern durch geeignete Unterlagen nachweist.

(5) Bezieht eine Muttergesellschaft, die über eine Tochtergesellschaft (Absatz 2) mindestens zu einem Viertel an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Enkelgesellschaft) mittelbar beteiligt ist, in einem Wirtschaftsjahr Gewinnanteile von der Tochtergesellschaft und schüttet die Enkelgesellschaft zu einem Zeitpunkt, der in dieses Wirtschaftsjahr fällt, Gewinnanteile an die Tochtergesellschaft aus, so wird auf Antrag der Muttergesellschaft der Teil der von ihr bezogenen Gewinnanteile, der der nach ihrer mittelbaren Beteiligung auf sie entfallenden Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft entspricht, steuerlich so behandelt, als hätte sie in dieser Höhe Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft bezogen; hat die Tochtergesellschaft in dem betreffenden Wirtschaftsjahr noch andere Erträge oder hat sie von mehreren Enkelgesellschaften Gewinnanteile bezogen, so ist ihre Gewinnausschüttung für die Anwendung der vorstehenden Vorschrift nach dem Verhältnis dieser Gewinnanteile und der anderen Erträge zum Gesamtbetrag der Gewinnanteile und anderen Erträge aufzuteilen. Die Anwendung von Satz 1 setzt voraus, daß

1. die Enkelgesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 Nr. 1 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, und
2. die Tochtergesellschaft unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 1 am Nennkapital der Enkelgesellschaft beteiligt ist und
3. die Muttergesellschaft für die mittelbar gehaltenen Anteile alle steuerlichen Pflichten erfüllt, die ihr gemäß Absatz 4 bei der Anwendung der Absätze 2 und 3 für unmittelbar gehaltenen Anteile obliegen.“

b) Die bisherigen Absätze 2 bis 4 werden Absätze 6 bis 8.

c) Im neuen Absatz 8 werden die Worte „Absätze 2 und 3“ durch die Worte „Absätze 6 und 7“ ersetzt.

2. § 24 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Worte „Absätzen 2 bis 5“ durch die Worte „Absätzen 2 bis 6“ ersetzt.

b) Hinter Absatz 5 ist folgender Absatz 6 anzufügen:

„(6) Die Vorschriften des § 19 a Abs. 2 bis 5 sind auf Gewinnanteile anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1970 bezogen worden sind.“

Artikel 3

Gewerbsteuergesetz

Das Gewerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Oktober 1969 (Bundesgesetzbl. I S. 2021) wird wie folgt geändert:

1. § 9 wird wie folgt geändert:

a) In Ziffer 6 ist der Punkt am Ende durch einen Strichpunkt zu ersetzen.

b) Hinter Ziffer 6 wird folgende Ziffer 7 angefügt:

„7. die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, an deren Nennkapital das Unternehmen seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu einem Viertel beteiligt ist und die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind; das gleiche gilt in Fällen des § 19 a Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes für den Teil der Gewinne, der steuerlich so behandelt wird, als hätte die Muttergesellschaft in dieser Höhe Gewinnanteile unmittelbar von der Enkelgesellschaft bezogen. Die vorstehenden Bestimmungen sind nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß alle Voraussetzungen erfüllt sind.“

2. § 12 Abs. 3 wird wie folgt geändert:

a) In Ziffer 3 ist der Punkt am Ende durch einen Strichpunkt zu ersetzen.

b) Hinter Ziffer 3 wird folgende Ziffer 4 angefügt:

„4. den Wert (Teilwert) einer zum Gewerkekapital gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, wenn die Beteiligung mindestens ein Viertel des Nennkapitals beträgt und ununterbro-

chen seit mindestens zwölf Monaten vor dem maßgebenden Abschlußzeitpunkt besteht; das gleiche gilt in Fällen des § 19 a Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes für den Teil des Wertes (Teilwertes) der Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft, der auf die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft entfällt, sofern diese Beteiligung ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem maßgebenden Abschlußzeitpunkt besteht.

Die vorstehenden Bestimmungen sind nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß alle Voraussetzungen erfüllt sind.

3. § 36 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Worte „Absätzen 2 und 3“ durch die Worte „Absätzen 2 bis 5“ ersetzt.

b) Hinter Absatz 3 sind folgende Absätze 4 und 5 anzufügen:

„(4) Die Vorschrift des § 9 Ziff. 7 ist auf Gewinnanteile anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1970 bezogen worden sind.

(5) Die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Ziff. 4 ist erstmals für den Erhebungszeitraum 1971 anzuwenden.“

Artikel 4

Bewertungsgesetz

1. § 102 des Bewertungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Dezember 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1861), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 22. Juli 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 1118), wird wie folgt geändert:

a) Hinter Absatz 1 wird folgender neuer Absatz 2 eingefügt:

„(2) Ist eine inländische Kapitalgesellschaft oder ein inländischer Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit an dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Außensteuergesetzes (Bundesgesetzbl. I S. ■) fallenden Tätigkeiten und aus unter § 8 Abs. 2 des Außensteuergesetzes fallenden Beteiligungen bezieht, mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt, so gehört die Beteiligung insoweit nicht zum gewerblichen Betrieb, als sie ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem maßgebenden Abschlußzeitpunkt (§ 106) besteht. Satz 1 gilt in Fällen des § 19 a Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend bei der Muttergesellschaft für den Teil des Werts der Beteiligung der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft, der auf

die mittelbare Beteiligung der Muttergesellschaft entfällt, sofern diese Beteiligung ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem maßgebenden Abschlußzeitpunkt besteht. Die Vorschriften dieses Absatzes sind nur anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß alle Voraussetzungen erfüllt sind.“

b) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 3 und erhält folgende Fassung:

„(3) Die Vorschriften der Absätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn Betriebe von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts an Kapitalgesellschaften im Sinne der Absätze 1 und 2 beteiligt sind.“

2. Die Vorschriften der Nummer 1 sind erstmals anzuwenden bei der Feststellung des Einheitswerts eines gewerblichen Betriebs auf den 1. Januar 1971.

Artikel 5

Reichsabgabenordnung

Die Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (Reichsgesetzbl. I S. 161), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 27. Juni 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 911), wird wie folgt geändert:

1. § 165 d wird wie folgt geändert:

a) Hinter Absatz 2 wird folgender neuer Absatz 3 eingefügt:

„(3) Steuerpflichtige mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung oder Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben dem Finanzamt zu melden:

1. die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland,
2. die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften und
3. den Erwerb von Beteiligungen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 2 Abs. 1 Ziff. 1 des Körperschaftsteuergesetzes, wenn damit unmittelbar eine Beteiligung von mindestens zehn vom Hundert oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 vom Hundert am Kapital oder am Vermögen der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erreicht wird.“

b) Die bisherigen Absätze 3 und 4 werden Absätze 4 und 5.

c) Der neue Absatz 4 erhält folgende Fassung:

„(4) Die Meldungen nach den Absätzen 1 und 2 sind binnen zwei Wochen (seit dem meldepflichtigen Ereignis), die Meldungen nach Absatz 3 spätestens dann zu erstatten,

wenn nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses eine Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung oder eine Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung einzureichen ist.“

2. Dem § 171 wird hinter Absatz 2 folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, daß er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.“

3. § 405 Abs. 2 erhält folgende Fassung:

„(2) Ordnungswidrig handelt auch, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. der Vorschrift des § 163 Abs. 1 zuwiderhandelt,

2. der Meldepflicht nach § 165 d Abs. 3 und 4 nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt.“

Artikel 6

Steueranpassungsgesetz

Das Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzbl. I S. 925), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 23. April 1963 (Bundesgesetzbl. I S. 197), wird mit Wirkung für Veranlagungszeiträume, die am oder nach dem 1. Januar 1971 beginnen, dahin geändert, daß § 12 und § 15 Abs. 2 aufgehoben werden.

Artikel 7

Berlin-Klausel

Dieses Gesetz gilt nach Maßgabe des § 12 Abs. 1 des Dritten Überleitungsgesetzes vom 4. Januar 1952 (Bundesgesetzbl. I S. 1) auch im Lande Berlin.

Artikel 8

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tage nach seiner Verkündung in Kraft.

Begründung

Allgemeiner Teil

I. Ausgangslage und Zielsetzung

1. Am 23. Juni 1964 erstattete die Bundesregierung dem Deutschen Bundestag auf seine Entschliebung vom 12. April 1962 einen „Bericht über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben“ (BT-Drucksache IV/2412). Der Bericht – als „Steueroasenbericht“ bekannt geworden – legte dar, daß infolge allgemeiner oder partiell niedriger Besteuerung in bestimmten ausländischen Gebieten gegenüber der deutschen Besteuerung Steuergefälle bestehen, die sich zur Erzielung unangemessener Steuervorteile nutzen lassen. Schon für den damaligen Zeitpunkt stellte der Bericht fest, daß die Praktiken zur Ausnutzung der hier liegenden Möglichkeiten „in einem Maße zugenommen haben, das zu ernststen Besorgnissen Anlaß gibt“. Der Bericht leitet aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Vermeidung steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen die Forderung ab, unangemessene Steuervorteile aus der Nutzung des internationalen Steuergefälles zu beseitigen.

2. Die Beeinträchtigungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die sich aus den dargelegten Zusammenhängen ergeben, haben sich seither zu einem gesellschafts- und steuerpolitischen Problem ersten Ranges entwickelt. Die Bundesregierung hält daher gesetzgeberische Maßnahmen für unaufschiebbar.

Als ersten Schritt verabschiedete sie am 17. Dezember 1970 „Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen“. Sie formulieren Grundaussagen und Zielvorstellungen für eine Lösung des Problems der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile im internationalen Bereich und stecken damit zugleich den Rahmen ab, innerhalb dessen die gesetzgeberische Lösung Konkretisierung und Ausgleich finden soll. Dieses Ziel verwirklicht der vorliegende Gesetzesentwurf mit dem in seinem Artikel 1 enthaltenen „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)“.

3. Der Gesetzesentwurf erschöpft sich jedoch nicht in der Eindämmung ungerechtfertigter Steuervorteile aus dem internationalen Steuergefälle. Wie sein Titel ausweist, hat er einen nicht minder gewichtigen Schwerpunkt in der Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage für Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft. Die hierzu vorgeschlagenen Maßnahmen erstrecken sich auf die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer (Artikel 2 bis 4 des Gesetzesentwurfs).

Die Steuererleichterungen, die der Gesetzesentwurf für die deutschen Auslandsinvestitionen vorsieht, beanspruchen grundlegende Bedeutung in der international orientierten Fortentwicklung des deutschen Steuerrechts und seiner Anpassung an die Bedürfnisse der immer enger werdenden internationalen Verflechtung der deutschen Wirtschaft. Die Regelungen verwirklichen die Zielsetzung einer Steuerpolitik, die einerseits den Störungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen wirksam begegnet, andererseits aber auch die gerechtfertigten Belange der deutschen Außenwirtschaft in der Gestaltung des deutschen Steuerrechts zur Geltung kommen läßt.

4. Als Aufgabe innerhalb der Reform des deutschen Steuerrechts hat sich auch die Steuerreformkommission mit den im Gesetzesentwurf behandelten Fragenkreisen befaßt und darüber eingehend berichtet. Die Überprüfung des deutschen Außensteuerrechts in Fragen, die über den Gegenstand dieses Gesetzesentwurfs hinausgehen, wird Aufgabe im Rahmen der anstehenden umfassenden Reform des deutschen Steuerrechts sein.

II. Orientierungsmaßstäbe

5. Als sozialer Rechtsstaat den Geboten der Gerechtigkeit und des sozialen Ausgleichs verpflichtet, muß die Bundesrepublik ihr Steuerrecht auch für die in das Ausland reichenden Wirtschaftsinteressen so gestalten, daß es der Forderung nach gleichmäßiger Verteilung der Steuerlast genügt, die steuerliche Chancengleichheit wahrt und steuerliche Wettbewerbsverzerrungen ausschließt. In diesem Zusammenhang kann nicht außer acht gelassen werden, daß die vom deutschen Inland aus unternommenen Auslandsinvestitionen in der deutschen Staats- und Gesellschaftsordnung Voraus-

setzung und Rückhalt finden. Die Allgemeinheit darf daher erwarten, daß eine gerechte Verteilung der Steuerlast auch dort durchgesetzt wird, wo internationale Zusammenhänge Möglichkeiten unangemessener steuerlicher Vorteilszerlangung eröffnen. Zugleich sind selbstverständlich auch die besonderen Bedingungen zu würdigen, unter denen die deutsche Außenwirtschaft arbeitet. Hier ist ein Ausgleich vielfältiger, nicht selten widerstreitender Belange aus dem Gesamtbereich des rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Lebens notwendig. Er muß sich in den Rahmen gewichtiger internationaler Zielvorstellungen einfügen, denen die Bundesregierung verpflichtende Bedeutung zumißt.

A. Wahrung der internationalen Freizügigkeit

6. Die deutsche Wirtschaft kann im internationalen Wettbewerb nur bestehen, wenn sie ihre Leistungskraft ungehindert zur Entfaltung bringen kann. Grundbedingung hierfür ist die Freizügigkeit von Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital über die Grenzen hinweg. Gerade weil die Bundesregierung dafür eintritt, stellt sich ihr die Aufgabe, das deutsche Steuerrecht so zu gestalten, daß der Weg ins Ausland nicht zu störenden Rückwirkungen auf die Gleichmäßigkeit und die Wettbewerbsneutralität der deutschen Besteuerung führt. Mit diesem Ziel leistet der Gesetzesentwurf einen Beitrag zur steuerlichen Absicherung und damit Stärkung der internationalen Freizügigkeit.

Der Gesetzesentwurf hebt sich mithin eindeutig von allen Vorstellungen ab, den Weg ins Ausland steuerlich zu erschweren. Die Bundesregierung muß deshalb auch den gelegentlich angespielten Vergleich mit der „Reichsfluchtsteuer“, die die Auswanderer mit einer Abgabe in Höhe von einem Viertel ihres Vermögens belegte, zurückweisen. Eine solche den Wegzug ins Ausland belastende Vermögensabgabe würde die Freizügigkeit im Kern treffen und ist deshalb schon durch die Leitsätze – in Übereinstimmung mit der Steuerreformkommission – verworfen worden.

B. Wahrung und Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage für die deutsche Wirtschaftstätigkeit im Ausland

7. Die deutsche Außenwirtschaft steht auf den ausländischen Märkten im Wettbewerb mit den dort tätigen und investierenden Unternehmen anderer Länder. Ihre Wettbewerbssituation wird wesentlich durch die steuerlichen Bedingungen geprägt, die am Ort der Investition oder der unternehmerischen Tätigkeit vorherrschen. Dieses „steuerliche Standortklima“ muß der deutschen Wirtschaft ebenso zuerkannt bleiben, wie es ihrer ausländischen Konkurrenz zugute kommt.

Schon die Leitsätze haben an dieser Wertung keinen Zweifel gelassen. Sie haben deshalb auch nicht die Auffassung einer Minderheit der Steuerreformkommission übernommen, die Erträge deutscher Auslandsinvestitionen in gleicher Weise wie die der Inlandsinvestitionen ausnahmslos in die deutsche Besteuerung einzubeziehen.

Der Gesetzesentwurf verpflichtet sich dem Grundsatz, der deutschen Außenwirtschaft zur Wahrung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit die steuerlichen Bedingungen am Ort der Investition oder unternehmerischen Wirtschaftstätigkeit unter Zurückstellung der deutschen Besteuerung zu erhalten, um wieviel günstiger die ausländische Besteuerung gegenüber der deutschen auch sein mag.

8. Der Gesetzesentwurf bleibt aber nicht dabei stehen. Es gehört vielmehr – wie schon in den Leitsätzen vorgezeichnet – zu seinen Zielen, die steuerliche Wettbewerbslage der deutschen Außenwirtschaft wirkungsvoll zu verbessern: Entgegen der bisherigen Rechtslage wird die steuerliche Doppelbelastung der von ausländischen Tochtergesellschaften an ihre deutschen Mutterunternehmen ausgeschütteten Gewinne durch einseitige Steuererleichterungen ausgeglichen. Auch in anderen Bereichen wird der deutsche Steueranspruch zur Stützung der außenwirtschaftlichen Wettbewerbslage erheblich gemildert. Der Gesetzesentwurf bringt damit eine grundlegende, international orientierte Fortentwicklung der deutschen Steuerrechtsordnung.
9. Die Bundesregierung wird im übrigen ihre Bemühungen verstärkt darauf richten, durch den Abschluß von internationalen Steuerverträgen – Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – den steuerlichen Schutz der deutschen Auslandsinvestitionen nachhaltig zu verbessern, um die wettbewerblich gebotenen steuerlichen Bedingungen und Erleichterungen auch im internationalen Vertragsrecht zu sichern und auszubauen.

In diesem Zusammenhang ist allerdings, wie die Erfahrung lehrt, vor der Vorstellung zu warnen, ausländische Staaten ließen sich in ihren Steuerabkommen mit der Bundesrepublik für Steuer verzichte zugunsten deutscher Investitionen gewinnen, ohne daß auch deutscherseits vertragliche Steuererleichterungen über das nationale deutsche Steuerrecht hinaus angeboten werden können.

C. Wahrung internationaler Rechtsgrundsätze

10. Der Gesetzesentwurf geht davon aus, daß internationale Verpflichtungen Vorrang haben. Hierzu gehören vor allem die internationalen Steuerverträge. Einschränkungen und Begrenzungen, die sie der deutschen Besteuerung

setzen, werden durch die Vorschriften des Gesetzesentwurfs nicht angetastet. Dabei muß es aber selbstverständlich Ziel der deutschen Vertragspolitik sein, die Doppelbesteuerungsabkommen der neuen Rechtslage anzupassen.

11. Wenn auch die hier in Betracht stehenden ungerechtfertigten Steuervorteile ihre Ursache im internationalen Steuergefälle haben, kann dennoch die Lösung nicht in der Erwartung an ausländische Staaten gesucht werden, durch Umgestaltung ihres Steuerrechts die Belange der deutschen Steuerrechtsordnung zu berücksichtigen. Die Bundesregierung sieht, wie schon der „Steueroasenbericht“ feststellte, keine Grundlage dafür, auf andere Staaten mit dem Ziel einzuwirken, ihr Steuerniveau so anzuheben, daß Vorteile gegenüber der deutschen Besteuerung entfallen. Der Gesetzesentwurf ist daher nicht als Kritik an ausländischen Rechtsordnungen zu verstehen. Er erfüllt vielmehr die der deutschen Steuerordnung gestellte Aufgabe, Maßnahmen dagegen zu ergreifen, daß ihr unterliegende Steuerpflichtige durch Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Bereich ungerechtfertigte Steuervorteile gegenüber der allgemein eingreifenden deutschen Besteuerung erlangen.

III. Richtpunkte des Entwurfs zum Außensteuergesetz

12. Der Entwurf richtet sich gegen ungerechtfertigte Steuervorteile aus der Nutzung internationaler Steuergefälle. Vor diesem Problem stehen auch andere Staaten, die eine der deutschen vergleichbare Steuerbelastung kennen. So haben die USA bereits im Jahr 1962 gesetzgeberische Maßnahmen gegen die Einschaltung von Basisgesellschaften in steuergünstigen Ländern ergriffen. Im Vergleich zu anderen Staaten, die durch staatliche Kontrolle auf anderen Sektoren sich zugleich auch im steuerlichen Bereich absichern, steht die Bundesrepublik mit besonderer Dringlichkeit vor der Aufgabe, ihre Steuerordnung durch steuerliche Maßnahmen abzusichern. Die Bundesregierung hält es deshalb für notwendig, die im Gesetzesentwurf vorgesehenen Regelungen noch vor der allgemeinen Steuerreform zu treffen.

A. Bekämpfung des internationalen Rechtsmißbrauchs

13. Schon das bestehende Recht enthält Regelungen, die als allgemeine Rechtsmaßstäbe ungerechtfertigten Steuervorteilen im internationalen Bereich Grenzen setzen. Hierzu gehört namentlich das in § 6 des Steueranpassungsgesetzes ausgesprochene Verbot des Rechtsmißbrauchs. Diese Rechtschranke reicht jedoch zur Eindämmung ungerechtfertigter Vorteile aus dem internationalen Steuergefälle nicht aus. Das hat schon der „Steueroasenbericht“ nachdrücklich

herausgestellt. Ebenso eindringlich heißt es im Bericht der Steuerreformkommission: Die bisherigen Erfahrungen hätten eindeutig bewiesen, daß mit den zur Zeit geltenden Vorschriften der Verlagerung von Einkünften und Vermögen in Steueroasenländer nicht beizukommen sei.

Die Bundesregierung stimmt auf Grund langjähriger Erfahrungen diesen Feststellungen uneingeschränkt zu. Sie muß daher auch der verhänglichen Vorstellung entgegenreten, es gehe lediglich um Rechtsmißbräuche, für deren Bekämpfung es keiner gesetzgeberischen Maßnahmen bedürfe.

14. Ungerechtfertigte Steuervorteile entstehen nicht allein aus Gestaltungen, die sich als Rechtsmißbrauch qualifizieren. Für eine Rechtsordnung, die die internationale Freizügigkeit bejaht, kann z. B. eine Wohnsitzverlegung ins Ausland keinen Rechtsmißbrauch darstellen. Eine ganz andere Frage ist, welche steuerlichen Folgen an eine solche Wohnsitzverlegung oder andere ins Ausland reichende Sachverhalte zu knüpfen sind; hier verwirklicht der Gesetzesentwurf das Ziel, ungerechtfertigte Steuervorteile abzubauen.

Der Gesetzesentwurf ist in keiner Weise darauf gerichtet, ins Ausland reichende Sachverhalte, nur weil sie aus dem Bereich der deutschen Besteuerung herausführen, einer steuerlichen Erschwerung zu unterwerfen. Er bringt keine steuerliche Bestrafung. Seine Aufgabe fordert, erschöpft sich aber auch darin, zur Verwirklichung des sozialen Rechtsstaates auf dem Gebiet der Besteuerung beizutragen.

B. Schwerpunktsbereiche des Außensteuergesetzes

- a) Gewinnberichtigung bei international verbundenen Unternehmen
15. Einen zentralen Bereich der Verlagerung von im deutschen Inland erzielten Einkünften ins Ausland bilden die Versuche international verflochtener Unternehmen, in ihren gegenseitigen Geschäftsbeziehungen Bedingungen zu vereinbaren, durch die Gewinne in den ausländischen Unternehmenskreis abgespalten und damit der deutschen Besteuerung entzogen werden. Die in solchen Fällen eintretende Minderung der deutschen Steuer führt zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem deutschen Markt, die nicht länger hingenommen werden können.
16. Die Notwendigkeit, solche Gewinnverlagerungen zu korrigieren, ist im internationalen Steuerrecht seit jeher anerkannt. So sehen das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Bundesanzeiger 1964 Nr. 76) und ihm folgend alle modernen Doppelbesteuerungsabkommen Gewinnberichtigungen vor, wenn innerhalb international verflochtener Unternehmenskreise Geschäftsbedingungen ver-

einbart werden, die von dem zwischen Dritten Üblichen abweichen. Diese Sicherungsklauseln des internationalen Vertragsrechts bedürfen jedoch nach herkömmlicher Auslegung der Ausfüllung durch innerstaatliche Rechtsnormen, wie sie in vielen Ländern bereits bestehen.

17. Nach geltendem deutschem Steuerrecht können zwar gewisse Gewinnverlagerungen korrigiert werden, es fehlt jedoch an einem umfassenden Rechtsmaßstab für eine Regulierung des Gesamtbereichs der internationalen Gewinnverschiebungen. In Übereinstimmung mit dem Vorschlag der Steuerreformkommission führt der Gesetzesentwurf in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen in seinem § 1 eine Regelung für die Gewinnberichtigung bei international verbundenen Unternehmen ein. Damit wird das deutsche Steuerrecht an die Konzeptionen anderer moderner Steuerrechtsordnungen sowie des internationalen Steuerrechts herangeführt.

b) Erweiterte Besteuerung inländischer Einkünfte nach Wegzug in niedrigbesteuernde Gebiete

18. Schon der „Steuerparadiesbericht“ hat für das Jahr 1964 festgestellt, daß in der Öffentlichkeit vor allem die Wohnsitzverlegungen in Länder mit niedrigem Steuerniveau besondere Aufmerksamkeit und Kritik finden. In diesem Zusammenhang wird der Vorwurf der Steuerflucht im Hinblick auf Fälle laut, in denen für deutsche Wirtschaftsinteressen durch Wegzug ins niedrigbesteuernde Ausland erhebliche Steuervorteile gegenüber der Besteuerung eintreten, die auf vergleichbarem Einkommensbezug eines Inländers lastet. Diese Steuerfolge ergibt sich daraus, daß Personen, die ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, aus der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht ausscheiden und nur noch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, die lediglich inländische Einkünfte erfaßt, dabei aber bestimmte Einkünfte, wie z. B. Zinsen aus Darlehen, steuerfrei läßt und im übrigen für einen weiten Einkunftsbezug, wie Dividenden, Kuponzinsen, Lizenzgebühren und Künstlerhonorare, eine Abzugsteuer genügen läßt, die bei hohen Einkommen deutlich unter der progressiven Einkommensteuer liegt.

19. Diese Eingrenzung der beschränkten Steuerpflicht will berücksichtigen, daß im Ausland ansässige Personen ungeachtet ihres Einkommensbezugs aus dem Inland in ihren Wohnsitzstaat eingegliedert sind, nach dessen Recht sich deshalb auch ihre Steuerbelastung bestimmen soll. Dieser Ausgangspunkt entfällt, wenn die Bindung des Steuerpflichtigen zum deutschen Inland, wie sie in der Staatsangehörigkeit und seiner langjährigen inländischen Ansässigkeit zum Ausdruck kommt, trotz seines Wegzugs ins niedrigbesteuernde Ausland durch Beibehaltung eines Schwerpunkts seines wirtschaftlichen Lebens- und Interessenkreises im deutschen In-

land fortgesetzt wird. Liegt in einem solchen Fall die ausländische Besteuerung der deutschen Einkünfte erheblich unter der deutschen Steuerbelastung, so wird im Hinblick auf die langjährigen persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen des Steuerpflichtigen zum deutschen Inland, die ihn dem Steuerinländer näher stellt als einem normalen Steuerausländer, für die deutsche Steuerordnung das Gebot leistungs- und wettbewerbsgerechter Besteuerung empfindlich gestört.

20. Die Erfahrung der letzten Jahre zeigt, daß die hier angesprochenen Fälle zunehmend praktische Bedeutung gewonnen haben. Im vergangenen Jahrzehnt wanderten mehr als 300 Vermögensmillionäre und Personen mit hohem Einkommen in niedrigbesteuernde Länder aus, wobei oft trotz des Wegzugs das wirtschaftliche Engagement in der Bundesrepublik fast unverändert beibehalten blieb, der Übergang zur beschränkten Steuerpflicht jedoch eine erhebliche Minderung der deutschen Steuerbelastung für das deutsche Einkommen einbrachte. Wichtiger als ihre Zahl ist die soziale Signalwirkung solcher Fälle, die nach Auffassung der Bundesregierung eine gesetzgeberische Lösung unaufschiebbar macht.

21. Um die Besteuerung solcher Fälle, die auch in anderen Staaten zu beobachten sind, gerechter zu gestalten, ist verschiedentlich vorgeschlagen worden, die unbeschränkte Steuerpflicht bei Wegzug in niedrigbesteuernde Länder noch für einige Zeit beizubehalten, wobei darauf hinzuweisen ist, daß einige Rechtsordnungen, wie z. B. die der USA, unabhängig von der Wohnsitznahme im Ausland die unbeschränkte Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit anknüpfen. Die Bundesregierung ist der Auffassung, daß eine allgemeine Ausdehnung der deutschen unbeschränkten Steuerpflicht über das zur Bereinigung dieser Fälle Notwendige hinausgehen würde.

22. Die Regelung des Gesetzesentwurfs beschränkt sich deshalb auf den Bereich, in dem aus der Sicht der deutschen Steuerrechtsordnung die Gleichmäßigkeit der Besteuerung berührt ist, weil der Steuerpflichtige sowohl durch seine persönlichen Bindungen als auch durch seine wirtschaftlichen Interessen so enge Beziehungen zum deutschen Gemeinwesen hat, daß es für ihn nicht bei der bloßen „Ausländerbesteuerung“ bleiben kann. Die §§ 2 bis 5 des Entwurfs sind dementsprechend darauf gerichtet, bei dem hier angesprochenen Personenkreis die beschränkte Steuerpflicht, die inländisches Einkommen und Vermögen trifft, zu erweitern. Ziel, aber auch Grenze dieser Regelung liegen darin,

— für deutsche Wirtschaftsinteressen und die daraus bezogenen Einkünfte eine Besteuerung zu verwirklichen, die der Leistungskraft des Steuerpflichtigen entspricht,

- diese „erweiterte beschränkte Steuerpflicht“ gegen Personen zur Geltung zu bringen, die durch langjährige Ansässigkeit in der Bundesrepublik und ihre deutsche Staatsangehörigkeit auch persönlich mit der Bundesrepublik und ihrer Wirtschaft verbunden sind.

Diese Konzeption ist weiter dahin konkretisiert, daß die „erweiterte beschränkte Steuerpflicht“

- die durch den Wohnsitzwechsel eintretende Unterstellung unter eine ausländische Steuerhoheit und die von ihr gesetzten Bedingungen berücksichtigt, indem sie nur bei niedriger Besteuerung im Ausland eingreift,
- nicht über die Steuerbelastung hinausgeht, die der Steuerpflichtige bei inländischem Wohnsitz zu tragen hätte,
- in ihren Folgen auch bei der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer ergänzend zur Geltung gebracht wird,
- entfällt, wenn der Steuerpflichtige so lange im Ausland ansässig ist, daß seine Bindung an die Bundesrepublik gegenüber seiner Eingliederung in das ausländische Staatswesen in einem Maße zurücktritt, daß er auch für die deutsche Besteuerung jeder anderen, in dem betreffenden Staat ansässigen Person gleichzustellen ist.

23. Die Steuerreformkommission hat gefordert, Personen, die in niedrigbesteuernde Staaten auswandern, durch Revision der Doppelbesteuerungsabkommen zeitlich befristet von den Vorteilen der Abkommen auszuschließen. Eine solche Maßnahme würde jedoch nur die zusätzlichen Steuervorteile, die sich aus den Abkommen gegenüber der allgemeinen deutschen Ausländerbesteuerung ergeben, ebnen, im übrigen aber die dargelegten Unzulänglichkeiten der beschränkten Steuerpflicht nicht beheben. Nach Auffassung der Bundesregierung würde eine hierauf begrenzte Maßnahme dem Problem indessen nicht gerecht.

c) Besteuerung des Vermögenszuwachses aus wesentlichen Beteiligungen bei **Wegzug ins Ausland**

24. Im Inland ansässige natürliche Personen haben bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften Gewinne aus der Veräußerung der Anteile gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes der deutschen Steuer zu unterwerfen. Mit dem Wegzug ins Ausland entfällt diese Besteuerung, soweit es sich um Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften handelt. Bei Beteiligungen an inländischen Gesellschaften dauert die Steuerpflicht für den bei tatsächlicher Veräußerung erzielten Gewinn zwar fort; aber die internationalen Steuerverträge, die herkömmlicherweise die Besteuerung dem

Staat zuordnen, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung ansässig ist, stehen der deutschen Besteuerung entgegen. Diese Rechtslage verschafft einzelnen einen steuerlichen Gestaltungsspielraum, der mit dem Grundsatz einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung nicht zu vereinbaren ist.

25. Ausgehend von den Grundsätzen des geltenden Steuerrechts, wonach bei der Herauslösung von Besteuerungsgütern aus dem deutschen Steuerbereich die stillen Reserven aufzulösen und der deutschen Besteuerung zu unterwerfen sind, legt der Entwurf für wesentliche Beteiligungen klärend Umfang und Einzelheiten dieser Steuerpflicht fest, insbesondere mit dem Ziel, Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen und Härten zu mildern.

Die vorgeschlagene Gesetzesregelung steht in grundsätzlicher Übereinstimmung mit dem Vorschlag der Steuerreformkommission. Die Erfassung der stillen Reserven wesentlicher Beteiligungen beim Wegzug ins Ausland entspricht auch den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts, die Besteuerung eines Vermögenszuwachses dem Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen zuzuordnen. Soweit die Abkommen – wie in der neueren Praxis – hierauf ausdrücklich hinweisen, ist dies offenkundig. Unabhängig davon fügt sich die Lösung des Gesetzesentwurfs ganz allgemein in die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Überlassung der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen an den Wohnsitzstaat ein, macht sich hierin doch der Gedanke geltend, die Besteuerung danach auszurichten, wo der Steuerpflichtige während der Erwirtschaftung des Vermögenszuwachses ansässig war.

26. Diesen Überlegungen würde es entsprechen, auch bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften solche Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen während seiner Ansässigkeit in der Bundesrepublik zugewachsen sind, zur deutschen Steuer heranzuziehen. In dem Bestreben, die Regelung des Gesetzesentwurfs auf Fallbereiche zu konzentrieren, die im Interesse geordneter Steuerverhältnisse vordringlicher Lösung bedürfen, ist die Besteuerung des Vermögenszuwachses auf inländische Beteiligungen begrenzt.

d) Inländische Steuerpflicht für Beteiligungen an ausländischen Basisgesellschaften

27. Während im Inland ansässige Personen und Gesellschaften ausländische Einkünfte, die sie als eigenes Einkommen beziehen, grundsätzlich der deutschen Besteuerung zu unterwerfen haben, entfällt nach geltendem Recht die deutsche Steuerpflicht, wenn die einkunftserzielende Investition in die Form einer rechtlich selbständigen ausländischen Gesellschaft gekleidet ist.

- In diesem Fall werden die Einkünfte auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft von einem Inländer beherrscht wird, gegen die deutsche Besteuerung abgeschirmt. Das geltende Recht durchbricht diese Wirkung nur unter den engen Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes, nämlich wenn die ausländische Gesellschaft lediglich die Stellung eines in der Gliederung des deutschen Unternehmens gesondert geführten Betriebes hat.
28. Die von der Benutzung der Rechtsform einer selbständigen ausländischen Gesellschaft ausgehende Abschirmwirkung gegen die deutsche Besteuerung ist entscheidende Ursache und Voraussetzung für die Erzielung von Steuervorteilen durch den Einsatz sogenannter „Basisgesellschaften“, die von Inländern an Orten, wo solche Gesellschaften allgemein oder speziell steuerlich begünstigt sind, als Träger von Einkommen und Vermögen aus aller Welt gegründet werden. In Betracht kommt die ganze Breite geschäftlicher Interessen, wobei vor allem, wie auch der Bericht der Steuerreformkommission vermerkt, Vermögensverwaltung und Patentverwertung im Vordergrund stehen.
29. Die Entwicklung zeigt in aller Eindringlichkeit, daß die Einschaltung von Basisgesellschaften ein Ausmaß angenommen hat, das gesetzgeberische Maßnahmen herausfordert. Schon für das Jahr 1964 hat der „Steueroasenbericht“ eine besorgniserregende Entwicklung festgestellt. Wie die Zahlen zeigen, haben sich die damaligen Tendenzen in der Folgezeit noch verstärkt. Gegenwärtig sind allein in der Schweiz, deren öffentliche Register einen allgemein zugänglichen Einblick gewähren, 2500 Basisgesellschaften festzustellen, die mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit von in der Bundesrepublik ansässigen Personen beherrscht werden. Die aus Registereintragungen feststellbaren Ergebnisse bleiben jedoch in erheblichem Maße hinter der Wirklichkeit zurück. Gerade bei Basisgesellschaften, die im privaten Vermögensbereich eingesetzt sind, besteht eine beträchtliche „Dunkelziffer“. Auch die Beobachtung der Entwicklung in anderen für die Gründung von Basisgesellschaften in Betracht kommenden Staaten – wie z. B. Liechtenstein, Luxemburg, Bermudas, Bahamas, Panama – bestätigt eine ständig wachsende Verbreitung der hier angesprochenen Erscheinungen.
30. Die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verlangt gesetzgeberische Maßnahmen dagegen, daß durch die Nutzung von Basisgesellschaften eine ungerechtfertigte Ausklammerung aus der deutschen Besteuerung erlangt werden kann. Die durch solche Gestaltungen eintretende Abschirmung gegen die deutsche Steuerpflicht kann inländischen Steuerpflichtigen nicht mehr ohne Einschränkung auf das sachlich Vertretbare zugestanden bleiben.
Hier liegt die Kernaussage des Gesetzes in
- seinen §§ 7 bis 14: Das in ausländischen Basisgesellschaften angefallene Einkommen, das nicht aus aktiver Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft stammt, soll – in grundsätzlicher Übereinstimmung mit der Steuerreformkommission – den die Basisgesellschaft beherrschenden Inländern zur Besteuerung zugerechnet werden. Der Gesetzesentwurf nimmt mithin davon Abstand, ausländischen Rechtsgebilden, die nach den Gesetzen ihres Sitzstaates Rechtsfähigkeit erlangt haben, die Anerkennung zu versagen. Seine Regelungen setzen die Steuerfolgen beim inländischen Steuerpflichtigen an und halten sich an die aus der Sicht der deutschen Steuerordnung nächstliegende steuerliche Anknüpfung. Dem entspricht, daß der Gesetzesentwurf die Aufhebung des § 15 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes, der ausländische Gesellschaften als solche der deutschen Besteuerung unterwirft, vorsieht.
31. Die Zurechnung des in ausländischen Basisgesellschaften anfallenden Einkommens in die Steuerpflicht der maßgeblich beteiligten Inländer hat nur Raum, wenn es sich um sogenanntes „Basiseinkommen“ handelt. Der Bereich, in dem eine beherrschte Auslandsgesellschaft aktiver Wirtschaftstätigkeit nachgeht, steht von vornherein außerhalb der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Zurechnung in die deutsche Besteuerung. Es geht vielmehr nur um die steuerliche Erfassung von Einkünften, die z. B. als Zinsen und Lizenzgebühren vom Ort der Investitions- oder Unternehmenstätigkeit, wo sie erwirtschaftet wurden, auf eine Basisgesellschaft als steuergünstiges Auffangbecken abgezogen worden sind, wobei die Abschirmwirkung angesichts des Fehlens einer aktiven Geschäftsentfaltung, die diese Gesellschaft in den Wettbewerb mit ausländischer Konkurrenz stellt, als unangemessen erscheint.
32. Der Gesetzesentwurf beschränkt sich auf Lösungen, die es zu keiner über die Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile hinausgehenden Steuererschwerung kommen lassen. So werden alle ausländischen Steuern, die auf dem in die deutsche Besteuerung einzubeziehenden ausländischen Basiseinkommen lasten, bei der deutschen Zurechnungsbesteuerung ausgeglichen. Läßt der Steuerpflichtige das in seiner Basisgesellschaft angefallene Einkommen tatsächlich an sich ausschütten, so wird die Steuerzurechnung gegenstandslos, da die Erträge ohnehin in der Bundesrepublik zur Versteuerung kommen. Dem Steuerpflichtigen ist in diesem Zusammenhang die Möglichkeit offengehalten, eine Steuerzurechnung durch Nachholung tatsächlicher Gewinnausschüttung, für die allerdings schon aus Gründen der Praktikabilität eine gewisse Zeitgrenze eingehalten sein muß, rückgängig zu machen.
33. Aus der dargelegten Zielsetzung ist der Gesetzesentwurf des weiteren daran orientiert, bei

der Zurechnung dem beherrschenden Inländer Steuererleichterungen zuzuerkennen, die ihm bei direktem Bezug der Erträge zur Wahrung der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit bei aktiver Wirtschaftstätigkeit über ausländische Tochtergesellschaften zugute gekommen wären. Sind daher im Einkommen einer ausländischen Basisgesellschaft Dividenden aus Beteiligungen an aktiv tätigen Gesellschaften enthalten, so werden bei der Zurechnungsbesteuerung des inländischen Gesellschafters auch die Steuererleichterungen berücksichtigt, die das deutsche Steuerrecht und die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vorsehen. Dies hat namentlich für das internationale Beteiligungs-Holding Bedeutung, das – gemessen an der beim beherrschenden inländischen Unternehmen allgemein eingreifenden Besteuerung – steuerlich neutral behandelt wird.

34. Mit dieser Lösung stimmt der Gesetzesentwurf im Kern mit der Auffassung der Steuerreformkommission überein. Er folgt jedoch nicht dem Vorschlag des Reformberichtes, die internationalen Holdinggesellschaften mit wesentlichen Beteiligungen ganz allgemein von der Zurechnungsbesteuerung freizustellen. Eine solche Lösung würde in diesem Bereich selbst Erträge wie steuerfrei vereinnahmte Zinsen und Lizenzgebühren aus der steuerlichen Erfassung herausnehmen und dadurch bestimmte Einsatzformen ausländischer Basisgesellschaften begünstigen.

Der Gesetzesentwurf differenziert demgegenüber nach der Art des Einkommens, das von Inländern über Basisgesellschaften bezogen wird. Er verwirklicht damit eine Besteuerung, die einerseits, soweit ein unangemessener Steuervorteil zu besorgen ist, die Steuerbelastung voll zur Geltung bringt, andererseits aber auch die Steuererleichterungen, die der Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung und damit der steuerlichen Wettbewerbsneutralität dienen, voll wirksam sein läßt.

- e) Übergangsregelung für die Auflösung von Basisgesellschaften und Rückführungen ihres Vermögens

35. Das Ziel des Gesetzesentwurfs, den steuerlichen Störungen zu begegnen, die durch die Einschaltung von Basisgesellschaften entstehen, legt es nahe, die Auflösung solcher Gesellschaften und die Rückführung ihres Vermögens in einer Übergangszeit zu erleichtern und damit zugleich auch den Gesellschaftern die Möglichkeit einzuräumen, sich auf die veränderte steuerrechtliche Lage umzustellen. Der Gesetzesentwurf entspricht damit einem aus Kreisen der deutschen Wirtschaft wiederholt vorgetragenen Anliegen, das sich darauf beruft, durch die zu erwartende Gesetzesregelung werde der Nut-

zung von Basisgesellschaften in vielen Fällen nachträglich die Grundlage entzogen.

Der Gesetzesentwurf räumt eine Übergangszeit von drei Jahren ein. Innerhalb dieses Zeitraums können die deutschen Gesellschafter ausländischer Basisgesellschaften ihr dort investiertes Sachvermögen in das Inland zurückführen, ohne die darin enthaltenen stillen Reserven steuerlich aufdecken zu müssen.

- f) Stärkung der steuerlichen Sachaufklärung im internationalen Bereich

36. Die wachsende zwischenstaatliche Wirtschafts- und Kapitalverflechtung stellt die Finanzverwaltung bei der steuerlichen Aufklärung internationaler Sachverhalte vor immer größere Schwierigkeiten. Über die Grenze reichende Geschäftsvorgänge können häufig nicht oder nur unzureichend aufgeklärt werden, weil die Ermittlungsmöglichkeiten – von internationalen Vereinbarungen über die steuerliche Amts- und Rechtshilfe abgesehen – auf das Inland beschränkt sind. Diese Erschwernisse in der steuerlichen Sachaufklärung machen sich insbesondere gegenüber sogenannten „Steuerparadiesländern“ bemerkbar, deren Rechtsverhältnisse dem Steuerpflichtigen oft die steuerliche Geheimhaltung erleichtern.

37. Der Gesetzesentwurf sorgt hier im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren für Abhilfe. In Anknüpfung an die Rechtsprechung, wonach die Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei der Aufklärung von Auslandssachverhalten sich nach den hier bestehenden Schwierigkeiten auszurichten hat, bringt der Gesetzesentwurf konkretisierend und typisierend eine gesetzliche Normierung der Mitwirkungspflicht für jene Bereiche, in denen sich hierfür ein besonderes Bedürfnis herausgestellt hat. Er verwirklicht damit auch von der Seite der verwaltungsmäßigen Durchsetzung des Steueranspruchs her das Ziel gleichmäßiger und gerechter Besteuerung unter dem Gebot der Rechtssicherheit.

38. Der Entwurf verpflichtet den Steuerpflichtigen bei über die Grenze reichenden Sachverhalten, unter Ausschöpfung aller ihm offenstehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten an der steuerlichen Aufklärung mitzuwirken. Vervollständigt wird diese Regelung durch besondere Meldepflichten.

Für Geschäftsbeziehungen mit Basisgesellschaften wird der Abzug von Zahlungen und Schulden bei der deutschen Besteuerung davon abhängig gemacht, daß der Steuerpflichtige die sachliche Berechtigung durch umfassende Offenlegung seiner Beziehungen zur Basisgesellschaft zur Überprüfung stellt. Schließlich legt der Gesetzesentwurf für die im Gesetz vorgesehene steuerliche Schätzung Richtpunkte fest, die bei sonst auswegloser Aufklärungs- und Beweisnot

weiterhelfen sollen. Damit ist besonderes Augenmerk auch darauf gerichtet, die Durchsetzung der Gesetzesregelung in der Praxis zu sichern.

IV. Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage für Direktinvestitionen in ausländischen Tochtergesellschaften

A. Ausgleich der steuerlichen Doppelbelastung bei Gewinnausschüttung ausländischer Tochtergesellschaften an ihre deutschen Mutterunternehmen

39. Die im Gesetzesentwurf verwirklichte Neuorientierung des deutschen Außensteuerrechts will mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei Auslandsbeziehungen zugleich auch die steuerliche Wettbewerbslage der deutschen Außenwirtschaft verbessern. Im Blickpunkt stehen Investitionen in Form von Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, deren Erträge bei Rückführung ins Inland als Folge der gewählten Rechtsform einer doppelten Belastung durch ausländische und inländische Steuern ausgesetzt sind.

Die Maßnahmen des Gesetzesentwurfs orientieren sich daran, die für inländische Investitionen dieser Art bestehenden Erleichterungen auf vergleichbare unternehmerische Auslandsengagements auszudehnen und dabei die Besteuerung deutscher Auslandsinvestitionen in einer Weise zu gestalten, die den besonderen internationalen Wettbewerbsbelangen Rechnung trägt.

40. Das deutsche Steuerrecht folgt dem Grundsatz, daß Gewinne einer inländischen Tochtergesellschaft, auch wenn sie durch Ausschüttung Einkommen der inländischen Muttergesellschaft werden, im Ergebnis nur einmal eine Besteuerung in Höhe der deutschen Körperschaftsteuer tragen sollen. Da sowohl Tochtergesellschaft als auch Muttergesellschaft dem deutschen Körperschaftsteuersatz unterliegen, verwirklicht sich dieses Ziel durch Befreiung der ausgeschütteten Dividenden bei der empfangenden Muttergesellschaft. Der Gesetzesentwurf ist in seinen Artikeln 2 und 3 darauf gerichtet, diese Steuerkonzeption auch auf Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, die einer aktiven Geschäftstätigkeit nachgehen, zu erstrecken. Er stimmt darin mit den Vorstellungen der Steuerreformkommission überein.

Da jedoch – anders als bei inländischen Schachtelbeteiligungen – die Steuerbelastung einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht selten erheblich unter der deutschen Körperschaftsteuerbelastung liegt, würde eine völlige Steuerbefreiung der Muttergesellschaft in diesen Fällen eine Vergünstigung bewirken, die über die Beseitigung der steuerlichen Doppelbelastung hinausgeht.

41. Das Ziel, auch für Gewinne, die deutsche Muttergesellschaften von ihren ausländischen Tochtergesellschaften als Dividenden beziehen, keine deutsche Besteuerung eintreten zu lassen, die die Belastung durch die ausländische und inländische Steuer über die Belastungshöhe der deutschen Körperschaftsteuer hinauschiebt, ist vielmehr erreicht, wenn die Steuer der ausländischen Tochtergesellschaft von der deutschen Steuer der Muttergesellschaft abgezogen wird. Dies geschieht durch die im Gesetz vorgesehene „indirekte Steueranrechnung“, ein Verfahren, das international zunehmend Verbreitung findet. Es richtet im Ergebnis die Gesamtbesteuerung der von ausländischen Töchtern ins Inland abgeführten Gewinne nach der Belastung aus, die einer einmaligen Erhebung der deutschen Körperschaftsteuer entspricht.

Diese Konzeption bringt, soweit die deutsche Besteuerung betroffen ist, eine vollständige Beseitigung der Doppelbelastung. Gleichzeitig ist aber vermieden, daß Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften unilateral besser behandelt werden als solche an inländischen Gesellschaften. Schließlich läßt diese Lösung auch für internationale Verhandlungen Spielraum, dessen es bedarf, um deutschen Investoren über internationale Steuererträge Erleichterungen von oft drückender ausländischer Quellensteuer zu verschaffen.

42. Auf der Grundlage dieser Lösung geht der Gesetzesentwurf für Beteiligungen an aktiv tätigen Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern noch einen Schritt weiter. Solche Investitionen sind nicht nur vielfach besonderen Schwierigkeiten und Risiken ausgesetzt; oftmals liegen die steuerlichen Verhältnisse in Entwicklungsländern so, daß die Körperschaftbesteuerung die effektive Steuerbelastung der Gewinne aus aktiver Geschäftstätigkeit nur unvollständig wiedergibt. Hinzu kommt, daß in diesen Ländern Steuersysteme und Steuererhebung in einer Entwicklung stehen, die die Steueranrechnung in ihrer technischen Abwicklung außerordentlich erschwert.

Der Gesetzesentwurf legt daher in Ergänzung der vorgesehenen indirekten Steueranrechnung fest, daß während der Geltungsdauer des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes die ausgleichende Steuer bei Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern der deutschen Körperschaftsteuer der Höhe nach gleichzusetzen ist. Im Ergebnis bedeutet dies, daß von diesen Dividenden aus Entwicklungsländern keine deutsche Körperschaftsteuer mehr erhoben wird.

43. Wird die Beteiligung an einer deutschen Auslands-Tochtergesellschaft, die aktiver Geschäftstätigkeit nachgeht, vom deutschen Unternehmen nicht direkt, sondern über eine ausländische Holdinggesellschaft gehalten, so stößt die Überführung der Gewinne der Tochtergesell-

schaft ins deutsche Inland auf steuerliche Hemmnisse, wenn der Gewinndurchlauf über die Holdinggesellschaft eine deutsche Besteuerung auslöst, die bei direktem Bezug nicht entstanden wäre. Es ist das Ziel des Gesetzesentwurfs, ins Ausland reichende Organisationsformen, deren sich deutsche Unternehmen zur Wahrung ihrer internationalen Wettbewerbschancen bedienen, im deutschen Steuerbereich möglichst neutral zu behandeln. Dem entspricht, bei der deutschen Besteuerung der von aktiv tätigen Auslandsgesellschaften ins deutsche Inland überführten Gewinne nicht danach zu unterscheiden, ob der Gewinn dem deutschen Mutterunternehmen direkt oder über eine Holdinggesellschaft zufließt. Deshalb sieht der Gesetzesentwurf eine Regelung vor, die die Steuererleichterungen, die das deutsche Recht und die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen für Beteiligungen an aktiv tätigen Auslandsgesellschaften gewähren, dem investierenden deutschen Unternehmen auch dann zugute bringt, wenn es sich den Gewinn nicht unmittelbar, sondern über eine Holdinggesellschaft, die als bloße Durchlaufstation fungiert, zuführt. Voraussetzung hierfür ist, daß die Gewinne nicht – wie für eine Basisgesellschaft typisch – bei der zwischengeschalteten Holdinggesellschaft gespeichert, sondern unverzüglich an die deutsche Muttergesellschaft weitergeleitet werden.

B. Steuererleichterungen bei der Gewerbesteuer und der Vermögensteuer für Beteiligungen an aktiv tätigen Auslands Tochtergesellschaften

44. Nach geltendem Recht erfaßt die Gewerbesteuer, obwohl sie wesensmäßig nur inländische Betriebe betrifft, auch die von inländischen Unternehmen gehaltenen Beteiligungen an Auslandsgesellschaften und die darauf anfallenden Auslandserträge. Andererseits sind ausländische Betriebstätten dieser Unternehmen von der Gewerbesteuer freigestellt. Es liegt nahe, diese Regelung auf Fälle zu übertragen, in denen das deutsche Unternehmen seinen ausländischen Betrieb in der Form einer Tochtergesellschaft organisiert. Deshalb werden in Artikel 3 des Gesetzesentwurfs Beteiligungen an Auslands Tochtergesellschaften und daraus bezogene Dividenden beim deutschen Unternehmen von der Gewerbesteuer freigestellt. Aus der angestrebten Anpassung an die steuerliche Behandlung ausländischer Betriebstätten wird diese Steuererleichterung nur für Beteiligungen an Tochtergesellschaften eingeräumt, die aktiver Geschäftstätigkeit nachgehen; die Überlegungen, die zum Gewinnbezug über eine Holdinggesellschaft dargelegt worden sind (Tz. 43), gelten auch hier.
45. Deutsche Unternehmen unterliegen außer der Steuer für die Erträge auch für die im Ausland

investierten Vermögenswerte selbst der Vermögensteuer. Dies gilt auch für wesentliche Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften, obwohl solche Beteiligungen an inländischen Tochtergesellschaften beim investierenden Unternehmen von der Vermögensteuer befreit sind. Die Belastung der Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft mit Vermögensteuer bewirkt mittelbar eine Belastung der Erträge, die aus der im Ausland vorgenommenen Investition erwirtschaftet werden. Hierin liegt im Vergleich zur Besteuerung im ausländischen Staat der Investition eine steuerliche Zusatzbelastung. Ausgehend davon, daß die Vermögensteuer als Ergänzungsbelastung des laufenden Einkommens wirkt, ist ein Ausgleich im Rahmen der deutschen Besteuerung ebenso angezeigt, wie er bei den Erträgen zur Beseitigung der Doppelbelastung eingeräumt wird. Deshalb sieht der Gesetzesentwurf für wesentliche Beteiligungen, die deutsche Muttergesellschaften an aktiv tätigen Auslands Tochtergesellschaften halten, Befreiung von der Vermögensteuer vor. Damit wird das deutsche innerstaatliche Steuerrecht an die Rechtslage angenähert, wie sie bei Eingreifen von Doppelbesteuerungsabkommen im allgemeinen schon heute besteht.

Die Zielsetzung, die Zwischenschaltung einer Holdinggesellschaft im Vergleich zur direkten Beteiligung steuerlich neutral zu behandeln, verlangt in Parallele zur vorgesehenen Regelung bei der Ertragsbesteuerung, die bei direkter Beteiligung an der aktiv tätigen Auslands Tochtergesellschaft bestehende steuerliche Rechtslage auch auf diese Fälle zu erstrecken.

V. Finanzielle Auswirkungen

46. Die Größenordnungen der wirtschaftlichen Sachverhalte, die durch die Regelungen dieses Gesetzes angesprochen werden, lassen sich – wegen des Fehlens von statistischen Einzelergebnissen – nur auf dem Wege von Schätzungen ermitteln. Ausgangsmaterial für diese Schätzungen liefern das Zahlenwerk der außenwirtschaftlichen Handels-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsbilanz sowie der deutschen Vermögensanlagen im Ausland und der Vermögensanlagen von Ausländern im Inland. Zur Einengung des globalen Zahlenwerks auf die angesprochenen Tatbestände sind die Erfahrungen und Beobachtungen der steuerlichen Betriebsprüfungen herangezogen worden.
47. Mit Hilfe der auf diese Weise eingegrenzten Wirtschaftssachverhalte lassen sich die steuerlichen Auswirkungen, die aus dem vorliegenden Gesetzentwurf zu erwarten sind, entsprechend der nachstehenden Übersicht schätzen, wobei es sich jedoch nur um Größenvorstellungen handeln kann. Zu berücksichtigen ist, daß sich die hohen Dunkelziffern auch nach Inkrafttreten des Gesetzes nur allmählich abbauen lassen.

Art der Regelung	Steuermehreinnahmen (+) / Steuermindereinnahmen (–) in Millionen DM					
	Entstehungs- jahr ¹⁾ 1971	Rechnungsjahr ²⁾				
		1971	1972	1973	1974	1975
1	2	3	4	5	6	7
I. Außensteuergesetz (Artikel I)	+ 565	+ 10	+ 180	+ 495	+ 645	+ 715
II. Änderung des Körperschaft- steuergesetzes (Artikel 2), des Gewerbesteuergesetzes (Artikel 3) und des Bewertungs- gesetzes (Artikel 4)	– 90	–	– 45	– 95	– 105	– 120
Insgesamt („per Saldo“)	+ 475	+ 10	+ 135	+ 400	+ 540	+ 595
davon						
Bund	+ 200	+ 7	+ 60	+ 165	+ 225	+ 245
Länder	+ 205	+ 3	+ 55	+ 180	+ 235	+ 260
Gemeinden	+ 70	–	+ 20	+ 55	+ 80	+ 90

1) In den ersten zwölf Monaten voller Wirksamkeit der Rechtsänderung entstehende Steuermehreinnahmen bzw. Steuermindereinnahmen.

2) Kassenmäßige Steuermehreinnahmen bzw. Steuermindereinnahmen durch die Rechtsänderungen unter Berücksichtigung des Ablaufs der Steuerveranlagungen (Auswirkungen auf Voraus- und Abschlußzahlungen).

Besonderer Teil

Zu Artikel 1 des Gesetzes

Gesetz über die Besteuerung bei Auslands- beziehungen (Außensteuergesetz)

Erster Teil

International verflochtene Unternehmungen

Zu § 1: Berichtigung von Einkünften

48. International verflochtene Unternehmungen sind bei der Gestaltung ihrer Geschäftsbeziehungen dem Anreiz ausgesetzt, Gewinne nicht im Inland, sondern im Ausland entstehen zu lassen, wenn dies für sie günstiger ist. So zeigt die Erfahrung, daß innerhalb international verflochtener Unternehmenskreise nicht selten z. B. für Lieferungen ins Ausland ein zu geringes Entgelt und für Lieferungen aus dem Ausland ein zu hohes Entgelt gefordert wird und damit die Gewinne aus der deutschen Besteuerung ins Ausland verlagert werden. Solche Verlagerungen beruhen darauf, daß derartige Unternehmenskreise es in der Hand haben, für die Geschäftsbeziehungen zwischen ihren Gliedunternehmungen Bedingungen vereinbaren zu lassen, denen unabhängige Dritte nicht zugestimmt hätten. Unbeschadet des Grundsatzes, daß auch zwischen international verflochtenen Unternehmungen geschlossene Verträge steuerlich anzuerkennen sind, muß gewinnmindernden Absprachen dieser Art die steuerliche Anerkennung versagt werden. Der Gewinn ist für den

Zweck der Besteuerung unter Zugrundelegung der Bedingungen zu berichtigen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären.

49. **Absatz 1** legt diesen Grundsatz fest. Vorschriften, in denen dieses Ziel bereits seinen Ausdruck gefunden hat, bleiben von Absatz 1 unberührt. Da die Regelungen dieses Absatzes der Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns dienen, können sie nicht von einer korrespondierenden Anpassung der Besteuerung im Ausland abhängig gemacht werden. Soweit hier international steuerliche Erschwernisse auftreten, bietet das Verständigungsverfahren der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Grundlage und Rahmen für eine Abstimmung mit den ausländischen Steuerverwaltungen.

50. **Absatz 2** führt typische Interessenverzahnungen an, in denen die Gefahr von Gewinnverlagerungen besonders naheliegt. Die Nummern 1 und 2 betreffen internationale Verflechtungen durch wesentliche Beteiligungen sowie durch Beherrschungsverhältnisse, wie sie in § 17 des Aktiengesetzes angesprochen sind. Diese Fälle sind – allerdings in weniger enger Eingrenzung – auch im OECD-Musterabkommen genannt (vgl. Tz. 16). Nummer 3 sieht – eine Forderung der Steuerreformkommission konkretisierend – die Möglichkeit zur Korrektur in Fällen vor, in denen ein Beteiligter bei der Gestaltung eines Geschäfts einem außerhalb desselben begründe-

ten Einfluß unterliegt oder in denen ein Beteiligter ein eigenes Interesse an der Einkunfts-erzielung durch den Geschäftspartner hat.

51. **Absatz 3** berücksichtigt, daß die zutreffende Besteuerung international verbundener Unternehmungen nicht selten außerordentliche Schwierigkeiten bereitet, weil der Sachverhalt nicht vollständig ermittelt werden kann. In solchen Fällen muß auf eine Schätzung nach § 217 der Reichs-abgabenordnung zurückgegriffen werden. Da es hierfür bei konzernverflochtenen Unternehmungen vielfach an zum Vergleich geeigneten allgemeinen Marktbedingungen fehlt, besteht die Gefahr, daß die Schätzung orientierungslos wird.

Absatz 3 nennt deshalb im Interesse einer möglichst einheitlichen Anwendung der Vorschrift als Schätzungsanhalt die für das eingesetzte Kapital zu erwartende Verzinsung. Die Vorschrift stellt klar, daß es sich hier nur um einen Anhaltspunkt für die Schätzung handelt, der als letztmögliche Orientierung erst dann in Betracht zu ziehen ist, wenn andere Anhaltspunkte fehlen. Dieser Schätzungsanhalt ist auch für Gewinnkorrekturen zu beachten, die aufgrund anderer Vorschriften auf ein gleiches Ergebnis gerichtet sind.

Zweiter Teil

Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete

52. Wie in Tz. 18 bis 23 dargelegt, sollen Personen, die als Deutsche längere Zeit im deutschen Inland ansässig waren und nach ihrem Wegzug durch wesentliche Wirtschaftsinteressen mit dem deutschen Inland verbunden sind, für die hieraus bezogenen Einkünfte einer erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden (§ 2). Diese Regelung ist durch Anpassungen bei der Vermögensteuer (§ 3) und der Erbschaftsteuer (§ 4) ergänzt. Ferner ist eine Regelung gegen Umgehungen der Steuerpflicht durch die Zwischenschaltung von Gesellschaften vorgesehen (§ 5).
53. Dem Sinn und Zweck der erweiterten beschränkten Steuerpflicht entspricht es, daß sie die Steuerfolge der allgemein geltenden beschränkten Steuerpflicht unberührt läßt.

Zu § 2: Einkommensteuer

54. Diese Vorschrift umschreibt mit Wirkung für alle genannten Steuerarten die Voraussetzung für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht und enthält gleichzeitig die Einzelregelungen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer.
55. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht soll eingreifen, wenn der Steuerpflichtige vor seinem Wegzug zum deutschen Inland in besonderer Bindung stand (Tz. 19). **Absatz 1** verlangt hierzu, daß der Steuerpflichtige vor seinem Wegzug insgesamt mindestens fünf Jahre

Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte (unbeschränkte Steuerpflicht) und während dieser Zeit Deutscher im Sinne des Artikels 116 Abs. 1 des Grundgesetzes war.

56. Zum Inhalt der erweiterten Steuerpflicht bestimmt Absatz 1, daß bei dem angesprochenen Personenkreis die Einengung der beschränkten Steuerpflicht auf bestimmte inländische Einkünfte entfällt und sie auf alle Einkünfte ausgeweitet wird, die nach den Wertungen des deutschen Steuerrechtes nicht als aus dem Ausland stammend gelten.
57. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht greift nur ein, wenn der Steuerpflichtige im Gebiet seiner Wohnsitznahme nur eine niedrige Besteuerung zu tragen hat. Richtschnur für die Annahme einer niedrigen Besteuerung im Ausland ist nach **Absatz 2** eine Steuer, die nicht an zwei Drittel der deutschen Steuer heranreicht. Abstrahierend ist dafür auf den Fall einer ledigen Person mit einem Einkommen von 150 000 Deutsche Mark abgestellt. Um jedoch eine von dieser Typisierung abweichende Steuerbelastung im Einzelfall zu berücksichtigen, ist dem Steuerpflichtigen der Nachweis freigehalten, daß in seinem Falle der Betrag insgesamt entrichteter Steuern über der Zweidrittel-Grenze liegt, womit er von der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ausgenommen wird (Absatz 2 Nr. 1). Der allgemein geltende Steuertarif reicht als Vergleichsmaßstab nicht aus, wenn im Gebiet der Wohnsitznahme für bestimmte Fälle eine Vorzugsbesteuerung besteht, aus der sich eine erhebliche Steuerminde- rung ergeben kann. Hier muß auf den Nachweis im Einzelfall abgestellt werden, ob die Zweidrittel-Grenze erreicht ist (Absatz 2 Nr. 2).
58. Die für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht neben der niedrigen Auslandsbesteuerung geforderten wesentlichen Wirtschaftsinteressen im deutschen Inland sind in **Absatz 3** umschrieben. Sie werden angenommen, wenn der Steuerpflichtige im deutschen Inland als Unternehmer oder vollhafter Mitunternehmer tätig ist; der Wertung des § 17 des Einkommensteuer- gesetzes folgend, sind wesentliche Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften gleichgestellt und auch Kommanditbeteiligungen entsprechen- den Umfangs einbezogen. Im übrigen werden wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland angenommen, wenn das damit zusammen- hängende Einkommen oder Vermögen einen wesentlichen Teil des Gesamteinkommens oder Vermögens des Steuerpflichtigen ausmacht oder bestimmte absolute Grenzen überschreitet.
59. **Absatz 4** sichert die Regelung gegen Umgehungen durch Abspaltung von inländischen Wirt- schaftsinteressen auf abhängige Auslandsgesell- schaften.
60. Die Wirkung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht (Tz. 22) wird nach **Absatz 5 Satz 2**

und 3 dahin ergänzt, daß die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Kapitalertragsteuer, Steuerabzug nach § 50 a des Einkommensteuergesetzes) entfällt, so daß die nach der Leistungskraft bemessene progressive Einkommensteuer – wenn sie höher ist als die Abzugsteuer – voll zur Geltung kommt.

61. Aus dem Ziel, den angesprochenen Personenkreis nach seiner Leistungsfähigkeit zu besteuern, sieht **Absatz 5 Satz 1** vor, daß sich der Steuersatz für die inländischen Einkünfte nach dem gesamten Welteinkommen zu richten hat.
62. Um zu verhindern, daß die erweiterte beschränkte Steuerpflicht zusammen mit der Steuer aus der allgemeinen beschränkten Steuerpflicht zu einer höheren Belastung führt, als sie der Steuerpflichtige bei unbeschränkter Steuerpflicht unter Berücksichtigung persönlicher Freibeträge u. dgl. zu entrichten hätte, sieht **Absatz 6** vor, daß die durch das Gesetz eintretende Zusatzsteuer nicht über diese Grenze hinaus festgesetzt wird.
63. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist nach zwei Richtungen hin begrenzt; nach Absatz 1 Satz 1 gilt sie nur für einen Zeitraum von zehn Jahren nach dem Jahre des Wegzugs; ferner werden nach Absatz 1 Satz 2 Bagatellfälle durch eine Freigrenze von 32 000 Deutsche Mark aus der erweiterten beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.

Zu § 3: Vermögensteuer

64. Diese Vorschrift dehnt für den unter § 2 fallenden Personenkreis die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf die Vermögensteuer aus.
65. **Absatz 1** erstreckt – in Parallele zur einkommensteuerlichen Regelung – die beschränkte Vermögensteuerpflicht sachlich auf alle Vermögenswerte, deren Erträge nach deutschem Steuerrecht nicht als aus dem Ausland stammend gelten. Einbezogen werden damit vor allem die Aktien und sonstigen Anteile an deutschen Kapitalgesellschaften sowie deutsche Schuldverschreibungen und andere Forderungen gegen inländische Schuldner.
66. **Absatz 2** sieht in Ergänzung zur einkommensteuerlichen Regelung eine Bagatellgrenze von 60 000 Deutsche Mark vor. Sie ist, da bei beschränkter Vermögensteuerpflicht im Gegensatz zur Einkommensteuer keine Freibeträge gewährt werden, als Freibetrag ausgestaltet.
67. **Absatz 3** richtet sich gegen Umgehungen durch Vermögensaufspaltungen.

Zu § 4: Erbschaftsteuer

68. **Absatz 1** berücksichtigt, daß in Ländern mit geringer Ertragbesteuerung oftmals auch die

Erbschaftsteuer entsprechend niedrig gehalten ist. Er läßt deshalb bei dem in § 2 Abs. 1 umschriebenen Personenkreis die erweiterte Ausländerbesteuerung grundsätzlich auch auf die Erbschaftsteuer durchgreifen. Parallel zur vermögensteuerlichen Regelung wird die Steuerpflicht auf alle Teile des Erwerbs ausgedehnt, deren Erträge nach deutschem Steuerrecht nicht als aus dem Ausland stammend gelten.

69. Da die erweiterte Steuerpflicht ihre Berechtigung verliert, wenn im Ausland eine Erbschaftsteuer erhoben wird, die einen hinreichenden Ausgleich für die durch den Wegzug entfallende deutsche Erbschaftsteuer bewirkt, schließt **Absatz 2** die zusätzliche Erbschaftbesteuerung aus, wenn von den Teilen des Erwerbs, die nach Absatz 1 zusätzlich in die Steuerpflicht einbezogen sind, eine Auslandssteuer, die mindestens 30 vom Hundert der deutschen Erbschaftsteuer beträgt, anfällt.

Zu § 5: Zwischengeschaltete Körperschaften

70. Die Regelungen der §§ 2 und 3 könnten umgangen werden, indem der ins Ausland verzogene Steuerpflichtige seine wesentlichen deutschen Wirtschaftsinteressen auf eine von ihm beherrschte Auslandsgesellschaft in einem niedrig besteuerten Staat überträgt. Der Vierte Teil des Außensteuergesetzes, der sich mit der Einschaltung solcher Gesellschaften befaßt, wäre in diesem Fall nicht anwendbar, weil es an der Gesellschaftsbeherrschung durch Inländer fehlt.
71. Hier greift die Regelung des **Absatzes 1** ein, die in solchen Fällen die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf die zwischengeschaltete Auslandsgesellschaft selbst ausdehnt. Der sachliche Umfang dieser erweiterten Steuerpflicht richtet sich nach den für natürliche Personen geltenden Regeln. **Absatz 2** enthält eine entsprechende Regelung für die Vermögensteuer.
72. Die Ausdehnung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht auf die ausländische Gesellschaft liegt in der Beteiligung begründet, die der unter § 2 fallende Steuerpflichtige an der Gesellschaft hat. Deshalb beschränkt **Absatz 3** die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auf den Teil der Einkünfte und des Vermögens der Gesellschaft, der dieser Beteiligung entspricht. Dies gilt nicht, wenn sich die unter § 2 fallenden Personen über die Beteiligungen hinaus einen Einfluß auf die inländischen Einkünfte und das inländische Vermögen vorbehalten haben, der ihr besonderes wirtschaftliches Interesse an diesen Einkünften oder an diesem Vermögen wahr.
73. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht greift nach **Absatz 4** auch dann ein, wenn Personen, die unter § 2 fallen, zwar nicht für sich allein zu mehr als der Hälfte an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, aber diese Beteiligung

zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen erreichen. Dadurch werden Umgehungen der Vorschrift vermieden. Die an der Gesellschaft beteiligten Inländer werden in diesem Fall nach Maßgabe der §§ 7 bis 14 besteuert.

Dritter Teil

Behandlung wesentlicher Beteiligungen bei Wohnsitzwechsel ins Ausland

74. Dieser Teil des Gesetzes enthält aus den in Tz. 24 bis 26 dargelegten Überlegungen die Regelungen über die Steuerpflicht für Vermögensmehrungen, die einem ins Ausland verzogenen Steuerpflichtigen in der Zeit seiner inländischen Ansässigkeit auf wesentliche Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften zugewachsen sind.
75. Die vorgesehene Regelung läßt die schon nach dem geltenden Recht bestehende Steuerpflicht für stille Reserven in den Fällen der sogenannten Steuerentstrickung unberührt. Sie ist lediglich darauf gerichtet, für den erfaßten Fallbereich differenzierende Regelungen insbesondere zur Vermeidung von Härten festzulegen.

Zu § 6: Besteuerung des Wertzuwachses

76. **Absatz 1** stellt ausdrücklich klar, daß bei Personen, die ins Ausland verziehen, für ihre wesentlichen Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften die Rechtsfolgen des § 17 des Einkommensteuergesetzes auch ohne Veräußerung eintreten. Um nur Fälle zu erfassen, in denen der Steuerpflichtige über einen langjährigen Zeitraum mit dem deutschen Wirtschaftsbereich verbunden war, ist vorausgesetzt, daß er mindestens zehn Jahre lang im Inland ansässig (unbeschränkt steuerpflichtig) war.
77. Bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage ist als Veräußerungspreis der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkter Steuerpflicht anzusetzen. Um die Steuerpflicht auf den Vermögenszuwachs zu beschränken, der dem Steuerpflichtigen während seiner Ansässigkeit im deutschen Inland zugewachsen ist, wird in Fällen, in denen die Anteile dem Steuerpflichtigen bei Begründung seines inländischen Wohnsitzes (gewöhnlichen Aufenthalts) schon gehörten, ihr gemeiner Wert in diesem Zeitpunkt für die Ermittlung des Vermögenszuwachses als Anschaffungskosten angesetzt. Im übrigen ist klargestellt, daß die in § 34 des Einkommensteuergesetzes für außerordentliche Einkünfte vorgesehenen ermäßigten Steuersätze anzuwenden sind.
78. Die Regelung des **Absatzes 1** berührt nicht die allgemeine Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne bei wesentlichen Beteiligungen. Um jedoch bei späterer tatsächlicher Veräußerung der Beteiligungen eine doppelte Besteuerung desselben Wertzuwachses zu vermeiden, wird

in einem solchen Falle der anzusetzende Gewinn um den bereits besteuerten Vermögenszuwachs gekürzt.

79. Die **Absätze 2 und 3** enthalten Regelungen gegen Steuerumgebungsmöglichkeiten. Absatz 2 will ausschließen, daß Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen zehnjähriger unbeschränkter Steuerpflicht erfüllen, der Steuerpflicht ausweichen, indem sie ihre Anteile unentgeltlich auf Personen – z. B. Angehörige – übertragen, bei denen das Zeiterfordernis nicht erfüllt ist. Die Bestimmung sieht für solche Fälle vor, daß für die Zwecke des Absatzes 1 bei Berechnung der Zehnjahresfrist auch die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht der Rechtsvorgänger einbezogen wird.
80. **Absatz 3** stellt zur Beseitigung von Umgebungsmöglichkeiten bestimmte Gestaltungen dem Wegzug gleich. Das gilt, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige Anteile auf eine im Ausland ansässige Person überträgt; ferner wenn er einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Staat begründet, im Verhältnis zu dem aufgrund des eingreifenden Doppelbesteuerungsabkommens trotz Fortbestehens seiner unbeschränkten Steuerpflicht die an diese anknüpfenden Rechtsfolgen aufgehoben werden. Schließlich gilt gleiches für die Einlage in einen ausländischen Betrieb oder eine ausländische Betriebsstätte, wenn dadurch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen Freistellung von der deutschen Besteuerung eintritt.
81. Die **Absätze 4 und 5** enthalten Milderungsregelungen zugunsten des Steuerpflichtigen; Absatz 4 läßt die Steuerpflicht entfallen, wenn der Steuerpflichtige nur vorübergehend seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt und innerhalb von fünf Jahren wieder zurückkehrt. Diese Frist kann jedoch auf zehn Jahre verlängert werden, wenn die Abwesenheit auf beruflichen Gründen beruht. Die Steuerpflicht tritt aber ein, wenn der Steuerpflichtige während der Zeit seiner vorübergehenden Abwesenheit die Anteile tatsächlich veräußert oder einen der sonstigen die Steuerpflicht begründenden Tatbestände erfüllt.
82. **Absatz 5** enthält eine Regelung zur Vermeidung von Härten. Danach kann die Steuer in Teilbeträgen über einen Zeitraum von fünf Jahren gegen Sicherheitsleistung gestundet werden. Werden die Anteile tatsächlich veräußert, so endet die Stundung. In Fällen nur vorübergehender Abwesenheit richtet sich die Stundung nach der Abwesenheitsfrist, wobei die Erhebung von Teilbeträgen entfällt.

Vierter Teil

Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften

83. Der Vierte Teil des Außensteuergesetzes richtet sich gegen ungerechtfertigte Steuervorteile, die sich Steuerinländer durch den Einsatz soge-

nannter „Basisgesellschaften“ – das Gesetz bezeichnet sie als „Zwischengesellschaften“ – verschaffen können. Wie in Tz. 27 ff. dargelegt, entstehen diese Vorteile, indem Einkünfte, die Steuerinländer sonst als eigenes Einkommen zu versteuern hätten, in der Basisgesellschaft aufgefangen und dadurch gegen die deutsche Besteuerung abgeschirmt werden, ohne daß angesichts der steuerlichen Begünstigung der Basisgesellschaft eine ausgleichende Auslandsbesteuerung in Kauf genommen werden muß.

84. Um die Abschirmwirkung der Basisgesellschaften zu beseitigen, werden Einkünfte, die typischerweise in derartigen Gesellschaften aufgefangen werden, wie Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren – das Gesetz bezeichnet sie als „Einkünfte, für die die Gesellschaft Zwischengesellschaft ist“ – mit dem Zufluß bei der Gesellschaft den hinter ihr stehenden Steuerinländern steuerlich zugerechnet.

Zu § 7: Steuerpflicht inländischer Gesellschafter

85. **Absatz 1** bestimmt, daß Steuerinländer (unbeschränkt Steuerpflichtige) mit Einkünften, für die die Basisgesellschaft Zwischengesellschaft ist, entsprechend ihrem Anteil steuerpflichtig sind. Dies gilt sowohl für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) als auch für die Gewerbesteuer.
86. Die Zurechnungsbesteuerung setzt voraus, daß die Basisgesellschaft in inländischem Mehrheitsbesitz steht. **Absatz 2** legt hierzu die Voraussetzungen und Abgrenzungen frei. Danach genügt es, wenn mehrere Inländer zusammen die Mehrheit der Anteile der ausländischen Gesellschaft halten. Mittelbar über andere ausländische Gesellschaften gehaltene Beteiligungen sind anteilmäßig mitzurechnen.
87. **Nach Absatz 3** sind Steuerinländer, die zu weniger als 10 vom Hundert an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, (Bagatellbeteiligung) von der Zurechnungsbesteuerung ausgenommen.
88. **Absatz 4** legt für Beteiligungen, die über Personengesellschaften gehalten werden, fest, daß sie wie unmittelbare Beteiligungen zu behandeln sind. Für die Bagatellgrenze ist auf die von der Personengesellschaft insgesamt gehaltene Beteiligung abzustellen.
89. **Absatz 5** bringt eine Zurechnungsregelung für Fälle, in denen eine Person nicht schon nach den geltenden Vorschriften als Treuhänder behandelt werden kann, aber durch ihre völlige Weisungsabhängigkeit von einem Inländer nicht als ein von diesem völlig getrennter Interessenträger anerkannt werden kann.
90. **Absatz 6** enthält eine Ergänzungsklausel für den Fall, daß die Gesellschaft kein Nennkapital hat oder die Gewinnverteilung besonders geregelt ist.

Zu § 8: Einkünfte von Zwischengesellschaften

91. Die Zurechnung greift lediglich bei Einkünften ein, die bei inlandsbeherrschten ausländischen Gesellschaften nur einer geringen Besteuerung unterliegen und nicht aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr stammen. § 8 enthält hierzu die ins einzelne gehenden Abgrenzungen.
92. **Nach Absatz 1 Nr. 1 bis 3** gilt die Zurechnungsbesteuerung nicht für Einkünfte ausländischer Gesellschaften aus Land- und Forstwirtschaft, aus der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Sachen sowie aus dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen. Gleiches gilt für Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen, wenn ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht.
93. **Absatz 1 Nr. 4** schließt die Zurechnungsbesteuerung für Handel aus, den eine ausländische Gesellschaft betreibt, auch wenn er nur gering besteuert wird. Das gilt selbst dann, wenn es sich um Handelsgeschäfte handelt, bei denen der die Gesellschaft beherrschende Inländer Lieferant oder Abnehmer ist. Voraussetzung ist allerdings, daß die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb unterhält und die zur Vorbereitung, zum Abschluß und zur Ausführung dieser Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung des Inländers vornimmt. Der Nachweis dieser Voraussetzung obliegt dem Steuerpflichtigen. Die Regelung gilt im übrigen auch dann, wenn statt des Inländers eine ihm nahestehende Person Lieferant oder Abnehmer ist oder an der Handelstätigkeit mitwirkt.
94. **Nach Absatz 1 Nr. 5** scheiden Einkünfte, die aus dem Erbringen von Dienstleistungen (z. B. Beförderungs- und Ingenieurleistungen) stammen, im Grundsatz gleichfalls aus der Zurechnungsbesteuerung aus. Eine Ausnahme gilt, wenn sich die ausländische Gesellschaft für die Erbringung der Dienstleistung des beherrschenden Inländers bedient oder dafür eine dem Steuerpflichtigen nahestehende Person beansprucht, die mit den aus ihrer Mitwirkung erzielten Einkünften der deutschen Steuerpflicht unterliegt. Ausgenommen sind ferner Dienstleistungen, deren Empfänger der beherrschende Inländer oder eine ihm nahestehende Person ist, sofern nicht nachgewiesen wird, daß bei der ausländischen Gesellschaft ein für die betreffende Dienstleistung eingerichteter Geschäftsbetrieb besteht und der Inländer keine zu der Dienstleistung gehörende Tätigkeit vornimmt.
95. **Nach Absatz 1 Nr. 6** unterliegen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Grundsatz nicht der Zurechnungsbesteuerung. Hiervon be-

stehen allerdings weitreichende Ausnahmen. So werden Einkünfte aus der Verwertung von Patenten, Urheberrechten und anderen immateriellen Wirtschaftsgütern in die Zurechnung einbezogen, sofern nicht nachgewiesen wird, daß die Gesellschaft lediglich die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, bei der weder der beherrschende Inländer noch eine ihm nahestehende Person mitgewirkt haben. Hinzugerechnet werden ferner Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, die außerhalb des Staates der ausländischen Gesellschaft gelegen sind, es sei denn, daß die Erträge auch bei direktem Bezug nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Steuer freigestellt werden. Schließlich erstreckt sich die Zurechnungsbesteuerung auch auf die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen, sofern nicht nachgewiesen wird, daß die Vermietung und Verpachtung von der Gesellschaft gewerbsmäßig unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr betrieben wird und sie dafür einen entsprechenden Gewerbebetrieb unterhält; aber auch in diesem Fall dürfen weder der Inländer noch ihm nahestehende Personen an den zur Vermietung oder Verpachtung gehörenden Geschäften mitwirken.

96. Nach **Absatz 1 Nr. 7** unterliegen Einkünfte nicht der Hinzurechnung, die aus der Kapitalaufnahme und -vergabe stammen, wenn das Kapital ausschließlich auf ausländischen Märkten aufgenommen und außerhalb des Inlands in Betrieben oder Betriebsstätten investiert wird, die ausschließlich oder fast ausschließlich Tätigkeiten nachgehen, für die nach den dargelegten Kriterien eine Hinzurechnung nicht in Betracht kommt.
97. Dividenden, die die ausländische Gesellschaft bezieht, gehören grundsätzlich zu den in die Hinzurechnung einzubeziehenden Einkünften. Um aber den bei ausländischer Geschäftstätigkeit bestehenden organisatorischen Bedürfnissen Rechnung zu tragen, sieht **Absatz 2** zwei Ausnahmen vor: Einmal für Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen an Gesellschaften, die in demselben Staat wie die ausländische Gesellschaft selbst ansässig sind und einer Tätigkeit nachgehen, für die nach den dargelegten Kriterien die Zurechnungsbesteuerung nicht in Betracht kommt; zum anderen für wesentliche Beteiligungen, die die ausländische Gesellschaft im Zusammenhang mit eigener, für die Hinzurechnung nicht in Betracht kommender Tätigkeit an einer Gesellschaft hält, die auch ihrerseits ausschließlich oder fast ausschließlich einer solchen Tätigkeit nachgeht.
98. **Absatz 3** definiert die Voraussetzung niedriger Besteuerung. Eine solche wird angenommen, wenn die Einkünfte, für die die ausländische

Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, im Staate dieser Gesellschaft einer ertragsteuerlichen Belastung von weniger als 30 vom Hundert unterliegen. Dieser Satz ist auf die nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermittelnden, für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zu beziehen. Eine niedrige Besteuerung liegt mithin auch dann vor, wenn der allgemein geltende Steuersatz im Staat der ausländischen Gesellschaft zwar 30 vom Hundert überschreitet, die hier angesprochenen Einkünfte aber in Abweichung hiervon – z. B. auf Grund von Steuerprivilegien – tatsächlich niedriger besteuert werden. Umgekehrt werden Dividenden, die aus der Hinzurechnung auszunehmen sind, bei der Feststellung der Steuerbelastung ausgenommen; für sie bestehende Steuervergünstigungen können also nicht durch Ausgleich mit anderen Einkünften, die mit mindestens 30 vom Hundert belastet sind, zur Annahme niedriger Besteuerung führen.

Zu § 9: Freigrenze bei gemischten Einkünften

99. Nicht selten kommt es vor, daß bei ausländischen Gesellschaften, die im Hauptgewicht Einkünfte beziehen, die für die Hinzurechnung ausschneiden, nebenbei noch hinzuzurechnende Einkünfte anfallen. Da hierdurch das Gesamtbild der gesellschaftlichen Tätigkeit nicht berührt wird, sieht § 9 eine Freigrenze vor. Obwohl nach ihrem Charakter in die Hinzurechnung einzubeziehen, bleiben solche Einkünfte außer Ansatz, wenn die ihnen zugrunde liegenden Bruttoerträge zehn vom Hundert der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft nicht übersteigen. Die Abgrenzung nach den Bruttoerträgen gewährleistet eine sachgerechte Lösung, vor allem wenn die ausländische Gesellschaft aus ihrer Haupttätigkeit keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt.
100. Die zuzurechnenden Einkünfte verlieren ihren Charakter als Nebenerträge, wenn sie eine beträchtliche Höhe erreichen.
- Deshalb greift die Freigrenze nur ein, wenn diese Erträge 120 000 Deutsche Mark nicht übersteigen.

Zu § 10: Hinzurechnungsbetrag

101. **Absatz 1** bestimmt, daß die zuzurechnenden Einkünfte mit dem Betrag anzusetzen sind, der sich nach Abzug der Steuern ergibt, die die ausländische Gesellschaft für diese Einkünfte und das ihnen zugrunde liegende Vermögen zu entrichten hat. Dieser Betrag ist, soweit er auf Inländer entfällt, jedem von ihnen entsprechend seiner Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft zuzurechnen. Die Vorschrift stellt klar, daß negative Beträge nicht im Wege der Hinzurechnung von den die Gesellschaft beherrschenden Inländern zur Minderung ihres Einkommens geltend gemacht werden können.

102. Nach **Absatz 2** gehört der Hinzurechnungsbetrag beim Inländer zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Bei Beteiligungen, die er in einem Betriebsvermögen hält, führt der Hinzurechnungsbetrag zu einem Gewinnzuschlag außerhalb der Bilanz.
103. Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte der Gesellschaft müssen als Beträge, die beim Steuerinländer in seine Steuerpflicht einbezogen werden, zur Vermeidung steuerlicher Ungleichmäßigkeiten gemäß **Absatz 3** einheitlich nach den Vorschriften des deutschen Rechtes ermittelt werden. Außer durch Vermögensvergleich kann der Gewinn der Gesellschaft ohne steuerliche Nachteile auch nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes ermittelt werden.
104. Bei Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft sind nach Absatz 3 Vergünstigungen außer Betracht zu lassen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte geknüpft sind; ebenso scheiden die steuerlichen Vergünstigungen des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes aus. Hingegen dürfen bei der Ermittlung des bei der Hinzurechnung zugrunde liegenden Gewinns der ausländischen Gesellschaft frühere Verluste in entsprechender Anwendung des § 10 d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden.
105. **Absatz 4** bestimmt, daß von den Einkünften, die zu einer Hinzurechnung führen, nur die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden dürfen.
106. Der bei einem Steuerinländer anzusetzende Hinzurechnungsbetrag soll in Angleichung an die Steuerfolgen bei effektiver Gewinnausschüttung von den Vorteilen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausgeschlossen werden. Deshalb legt **Absatz 5** fest, daß auf den Hinzurechnungsbetrag die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen so anzuwenden sind, als wäre der Hinzurechnungsbetrag tatsächlich an den Steuerinländer ausgeschüttet worden

Zu § 11: Ausschüttung von Gewinnanteilen

107. Schüttet die ausländische Gesellschaft Einkünfte, für die sie Zwischengesellschaft ist, als Dividenden an die inländischen Beteiligten aus, so wird die Zurechnung insoweit gegenstandslos. Dementsprechend bestimmt **Absatz 1**, daß der Hinzurechnungsbetrag um Gewinnanteile zu kürzen ist, die der Inländer in dem betreffenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr tatsächlich als Gewinnausschüttung erhalten hat.

108. **Absatz 2** räumt den dargelegten Ausgleich dem Steuerinländer auch dann ein, wenn die tatsächliche Ausschüttung nicht im Jahr der Hinzurechnung selbst, sondern innerhalb eines Vierjahreszeitraums nach Ablauf des Jahres der Hinzurechnung nachgeholt wird. Dementsprechend ist festgelegt, daß bei einer Gewinnausschüttung, die den Hinzurechnungsbetrag des betreffenden Jahres übersteigt, die deutsche Steuer, die auf Hinzurechnungsbeträge in Höhe des Überhangs in den vier vorangegangenen Jahren entrichtet worden ist, erstattet wird.
109. **Absatz 3** erweitert die Regelung auf Fälle, in denen der Steuerinländer den Ertrag aus der Beteiligung durch deren Veräußerung realisiert, wobei festgelegt ist, daß die zu erstattenden Steuerbeträge die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer nicht übersteigen dürfen.

Zu § 12: Steueranrechnung

110. Um das Ziel der Gesetzesregelung zu wahren, unangemessene Steuervorteile auszugleichen, ohne darüber hinausgehende Mehrbelastungen aufzuerlegen, legt **Absatz 1** fest, daß bei entsprechendem Antrag auf die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) die Steuern angerechnet werden, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von den in die Hinzurechnung einzubeziehenden Einkünften erhoben worden sind. Der anzurechnende Steuerbetrag ist in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Im übrigen gelten nach **Absatz 2** die Grundsätze über die Steueranrechnung (§ 34 c des Einkommensteuergesetzes und § 19 a des Körperschaftsteuergesetzes) entsprechend.

Zu § 13: Schachteldividenden

111. Ist eine inländische Körperschaft an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, bei der Dividenden anfallen, die bei direktem Bezug durch die inländische Körperschaft bei dieser – sei es nach innerstaatlichem Steuerrecht oder nach Doppelbesteuerungsabkommen – steuerbegünstigt wären, so wird diese Steuervergünstigung gemäß **Absatz 1** auch bei der Hinzurechnung berücksichtigt (vgl. Tz. 33). Voraussetzung ist allerdings, daß die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiver Wirtschaftstätigkeit bezogen hat. Bei den Vergünstigungen, die nach dieser Regelung auch bei der Hinzurechnung zur Geltung kommen, handelt es sich um das sogenannte „internationale Schachtelprivileg“ auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen (**Absatz 1** Nr. 1 a), die „indirekte Steueranrechnung“ auf Grund des geänderten § 19 a des Körperschaftsteuergesetzes (**Absatz 1** Nr. 1 b) und die Freistellung auf Grund des geänderten § 9 des Gewerbesteuergesetzes (**Absatz 1** Nr. 2).

112. Nach **Absatz 2** sind auch Gewinne, die die Zwischengesellschaft von einer deutschen Kapitalgesellschaft bezieht, vom Hinzurechnungsbetrag ausgenommen, wenn die Dividenden bei direktem Bezug auf Grund des nationalen Schachtelprivilegs bei der beherrschenden Gesellschaft von der deutschen Körperschaftsteuer befreit wären. In diesem Fall wird jedoch von den Dividenden die besondere Körperschaftsteuer nach § 9 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes erhoben, soweit sie auch bei unmittelbarem Dividendenbezug anfallen würde. Die Steuern, die auf den steuerpflichtigen Dividenden lasten, werden auf die besondere Körperschaftsteuer angerechnet.
113. **Absatz 3** behandelt den Fall, daß die ausländische Zwischengesellschaft Beteiligungen innerhalb des Konzernkreises, dem sie angehört, veräußert. Der Veräußerungsgewinn ist in diesem Fall vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, sofern für die Dividenden aus diesen Anteilen die in Tz. 111 angeführten Vergünstigungen eingreifen würden.
114. **Absatz 4** regelt die Voraussetzungen, die hinsichtlich der Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft und deren Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft für die Beanspruchung der Vergünstigungen der Tz. 111 bis 113 erfüllt sein müssen.
115. **Absatz 5** macht die Vergünstigungen davon abhängig, daß der Steuerpflichtige alle hierfür geforderten Voraussetzungen nachweist.

Zu § 14: Nachgeschaltete Zwischengesellschaften

116. Die Vorschrift will Umgehungen der Zurechnungsbesteuerung entgegenwirken, die in der Möglichkeit liegen, die Zwischengesellschaft, deren Einkommen in die Hinzurechnung kommen soll, einer anderen steuerbegünstigten Gesellschaft nachzuschalten. Die auf diese Weise dazwischengeschobene Gesellschaft läßt für die Gewinne der nachgeschalteten Gesellschaft die Hinzurechnung nur insoweit eintreten, als diese Gewinne an sie als Dividenden ausgeschüttet werden. Diese Schranke wurde durch die Regelung des **Absatzes 1** beseitigt. Die Einkünfte der nachgeschalteten Zwischengesellschaft werden der dazwischengeschobenen ausländischen Gesellschaft zugerechnet, und zwar in dem Umfang, der dem Verhältnis der Beteiligung dieser Gesellschaft an der Untergesellschaft entspricht. Folge hiervon ist, daß in den Hinzurechnungsbetrag, den der Steuerinländer auf Grund seiner Beteiligung an der zwischengeschalteten Gesellschaft zu versteuern hat, auch die Einkünfte einbezogen werden, die in der nachgeschalteten Gesellschaft aufgefangen worden sind.
117. Werden diese Gewinne tatsächlich an die zwischengeschaltete Gesellschaft ausgeschüttet, so greift **Absatz 2** eine dem § 11 angepaßte Rege-

lung ein (Tz. 107 bis 109), die eine doppelte Erfassung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung ausschließt.

118. **Absatz 3** bestimmt, daß die Grundsätze der Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden sind, wenn der unbeschränkt Steuerpflichtige zwischen sich und die ausländische Zwischengesellschaft nicht nur eine, sondern mehrere ausländische Gesellschaften einschaltet.

Fünfter Teil Familienstiftungen

Zu § 15: Steuerpflicht inländischer Stifter und Bezugsberechtigter

119. Nach geltendem Recht (§ 12 des Steueranpassungsgesetzes) sind Einkommen und Vermögen von Familienstiftungen, die Inländer im Ausland errichten, dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder dem Bezugsberechtigten zuzurechnen. Die vorliegende Vorschrift übernimmt diese in der Praxis bewährte Regelung.
120. Nach **Absatz 1** werden künftig aber auch Familienstiftungen erfaßt, deren Stifter im Zeitpunkt der Errichtung im Ausland ansässig war. Gleichzeitig wird bei im Ausland ansässigen Bezugsberechtigten die Einkommens- und Vermögenszurechnung aufgehoben. Ferner ist in **Absatz 5** vorgesehen, daß bei Inländern, denen Einkünfte einer Familienstiftung zugerechnet werden, die zu deren Lasten erhobenen ausländischen Steuern auf die deutschen Steuern anzurechnen sind.

Sechster Teil Ermittlung und Verfahren

Zu § 16: Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

121. Nach § 205 a der Reichsabgabenordnung hat ein Steuerpflichtiger, der die Absetzung von Schulden oder Ausgaben beantragt, den Gläubiger oder Empfänger genau zu bezeichnen. Handelt es sich bei dem Geschäftspartner um eine ausländische Gesellschaft, die mit den Einkünften aus der Geschäftsbeziehung zum Steuerpflichtigen nicht oder nur wesentlich besteuert wird, so erscheint die geforderte Bezeichnung von Gläubiger oder Empfänger nach ihrem Sinn und Zweck erst dann vollständig, wenn die zwischen dem Steuerpflichtigen und der ausländischen Gesellschaft bestehenden Beziehungen in vollem Umfang offengelegt sind.
122. Dementsprechend legt **Absatz 1** fest, daß der Benennungspflicht des § 205 a der Reichsabgabenordnung erst dann genügt ist, wenn der Steuerpflichtige alle Beziehungen offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zwischen ihm und der Gesellschaft bestehen oder bestanden haben. Hierzu gehören namentlich die vom Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Beteiligungen an der ausländischen Gesellschaft.

123. Nach **Absatz 2** kann das Finanzamt verlangen, daß der Steuerpflichtige über seine Darlegung die in § 174 der Reichsabgabenordnung vorgesehene Versicherung an Eides Statt abgibt.

Zu § 17: Sachverhaltsaufklärung bei ausländischen Zwischengesellschaften

124. **Absatz 1** verpflichtet die an einer Zwischengesellschaft beteiligten Inländer, einzeln und im Zusammenwirken miteinander im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen (Artikel 5 des Gesetzes) alle Auskünfte zu erteilen, die zur Anwendung der §§ 7 bis 14 notwendig sind. Inhalt und Ausmaß der Auskunftsverpflichtungen sind in **Absatz 1** im einzelnen festgelegt.

125. Die der Hinzurechnung unterliegenden Einkünfte sind zu schätzen (§ 217 der Reichsabgabenordnung), soweit das Finanzamt sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Fehlt es an anderen Anhaltspunkten, so muß die **Schätzung** von den im Inland feststellbaren Vorgängen ausgehen, wie sie mit dem Erwerb der Beteiligung an der Zwischengesellschaft und in der Zuführung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft gegeben sind. Hieran ansetzend findet die Schätzung ihren Anhalt in der Rendite, die nach allgemeiner Erfahrung aus vergleichbaren Investitionen und Vermögenswerten zu erwarten ist. Dementsprechend legt **Absatz 2** fest, daß als Anhalt für die Schätzung der dem Inländer zuzurechnenden Einkünfte von mindestens 20 vom Hundert der Anschaffungskosten der Beteiligung sowie des gemeinen Wertes der der Gesellschaft überlassenen, nicht zur Weiterveräußerung bestimmten Wirtschaftsgüter auszugehen ist. Hierbei handelt es sich lediglich um einen Orientierungsanhalt, der erst dann eingreift, wenn andere, geeignetere Anhaltspunkte fehlen. Höhere Schätzungen, die aus solchen Anhaltspunkten und praktischer Erfahrung abgeleitet werden können, sind damit nicht ausgeschlossen. Andererseits können die Inländer durch Offenlegung der tatsächlichen Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft dartun, daß der ihnen zuzurechnende Gewinn niedriger anzusetzen ist.

Zu § 18: Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

126. Diese Vorschrift sieht vor, daß bei Durchführung der Regelungen für Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften die Steuerbemessungsgrundlagen in einem gesonderten Verfahren festgesetzt werden. Sind an der Gesellschaft mehrere Inländer beteiligt, so erfolgt die Festsetzung für alle gemeinsam. Sie regelt die Zuständigkeit der Finanzämter.

Siebenter Teil Schlußvorschriften

Zu § 19: Übergangsregelung für die Auflösung von Zwischengesellschaften

127. **Absatz 1** bestimmt, daß ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der seine ausländische Zwischengesellschaft innerhalb einer Übergangsfrist von drei Jahren nach dem Inkrafttreten des Gesetzes auflöst, die ihm bei der Auflösung zufallenden Vermögenswerte, für deren Erträge die aufgelöste Gesellschaft Zwischengesellschaft war, steuerneutral mit dem anteiligen Buchwert der Beteiligung an der aufgelösten Gesellschaft ansetzen darf. Damit wird die Besteuerung der in diesen Vermögenswerten enthaltenen stillen Reserven bis zu ihrer tatsächlichen Realisierung durch Veräußerung hinausgeschoben. Bei den auf diese Weise begünstigten Vermögenswerten handelt es sich praktisch nur um Sachwerte und Beteiligungen, da ausdrücklich bestimmt ist, daß Geld, Guthaben und Forderungen nicht dazu gehören sollen.

128. **Absatz 2** erstreckt die Vergünstigung auch auf die Übertragung von Vermögenswerten, die nicht auf einer Auflösung, sondern auf einer Kapitalherabsetzung der ausländischen Gesellschaft beruhen.

Zu § 20: Erstmalige Anwendung des Außensteuergesetzes

129. **Absatz 1** bestimmt, daß das Außensteuergesetz allgemein ab 1. Januar 1971 anzuwenden ist, also mit Beginn des Jahres, in dem das Inkrafttreten des Gesetzes zu erwarten ist. Die hierin liegende Rückwirkung der Gesetzesregelung ist aus Gründen des Gemeinwohls geboten. Die aus dem Verfassungsrecht abzuleitenden Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit verlangen eine Anwendung der Regelungen in möglichst naher Anknüpfung an die Verabschiedung der Leitsätze am 17. Dezember 1970, da sonst der Gesetzesregelung praktisch die finanzwirtschaftlich angestrebte Wirkung genommen würde. Lediglich die erbschaftsteuerrechtlichen Vorschriften sind ab 1. Januar 1972 anzuwenden.

130. **Absatz 2** stellt klar, daß die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht nach den §§ 1 bis 5 ab 1. Januar 1971 auch bei solchen Personen zur Geltung kommt, die bereits vor diesem Zeitpunkt ihren Wohnsitz in ein niedrig besteuertes Gebiet verlegt haben.

131. Bei der Anwendung der Regelungen für ausländische Zwischengesellschaften ist zu beachten, daß die Buchführung solcher Gesellschaften vor diesem Zeitpunkt noch nicht an der neuen Rechtslage ausgerichtet werden konnte.

Zu § 21: Berlin-Klausel

132. Dieser Paragraph enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu § 22: Inkrafttreten

133. Dieser Paragraph enthält die übliche Vorschrift über das Inkrafttreten.

**Zu Artikel 2 des Gesetzes
Körperschaftsteuer**

134. Diese Vorschrift gleicht die steuerliche Vorbelastung von Gewinnausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an ihre deutschen Muttergesellschaften (Schachteldividenden) aus.

**Zu Nummer 1: § 19 a des Körperschaftsteuergesetzes
Absatz 2**

135. Nach **Satz 1** des neuen § 19 a Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist die von der ausländischen Tochtergesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer von der Gewinnausschüttung anzurechnen. Diese „indirekte Anrechnung“ tritt zu der Anrechnung der Steuer, die von der Gewinnausschüttung zu Lasten der empfangenden deutschen Muttergesellschaft im Ausland erhoben worden ist (§ 19 a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes). Die indirekte Anrechnung wird auf Antrag der Muttergesellschaft gewährt. Sie greift auch bei Tochtergesellschaften in Staaten ein, mit denen ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, wenn das Abkommen Steuerfreiheit für Schachteldividenden nicht vorsieht.

136. In ihren Voraussetzungen knüpft die indirekte Anrechnung an die Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 9 des Körperschaftsteuergesetzes) an, die für inländische Beteiligungen die steuerliche Vorbelastung der Gewinnausschüttungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaften ausgleicht. Erforderlich ist mithin, daß die deutsche Muttergesellschaft seit Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres ununterbrochen mindestens zu einem Viertel am Nennkapital der ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt ist. Da die indirekte Anrechnung die Wettbewerbslage ausländischer Tochtergesellschaften verbessern soll, ist weitere Voraussetzung, daß die ausländische Tochtergesellschaft durch Entfaltung eigener unternehmerischer Tätigkeit dem Wettbewerb ausgesetzt ist. Die indirekte Anrechnung wird deshalb nur gewährt, wenn die Tochtergesellschaften ihre Erträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus den in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 und Absatz 2 des Außensteuergesetzes genannten Tätigkeiten bezieht.

137. Nach **Satz 2** ist jede Steuer der ausländischen Tochtergesellschaft anrechnungsfähig, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttungen vorgenommen hat,

von ihrem Gewinn entrichtet hat. Dazu gehören neben den im Staat ihrer Geschäftsleitung (ihres Sitzes) erhobenen Körperschaftsteuern auch Abgaben, die in Drittstaaten oder auch in der Bundesrepublik von Erträgen erhoben worden sind, welche die Tochtergesellschaft aus diesen Staaten erhalten hat. Welche Steuern anrechnungsfähig sind, bestimmt sich nach § 19 a Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 34 c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes.

138. Anrechenbar ist nach **Satz 3** der Teil der von der ausländischen Tochtergesellschaft insgesamt entrichteten Steuern, der auf den an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinn entfällt. Dazu ist der Gesamtbetrag der anrechnungsfähigen Steuern der Tochtergesellschaft in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die empfangene Dividende zu dem gesamten ausschüttungsfähigen Gewinn der Gesellschaft steht.

Zu berücksichtigen ist aber, daß nur Steuern des Wirtschaftsjahres, für das die Tochtergesellschaft die Ausschüttung vornimmt, anrechnungsfähig sind. Der anrechenbare Betrag ist daher der zusätzlichen Begrenzung zu unterwerfen, daß er den Teil der anrechnungsfähigen Steuern nicht übersteigen darf, der dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft entspricht; die Regelung könnte sonst bei einer Ausschüttung aus Reserven zu überhöhten Anrechnungsbeträgen führen.

139. Der ausschüttungsfähige Gewinn ist nach **Satz 4** der nach den handelsrechtlichen Vorschriften des Staates der Tochtergesellschaft ermittelte Gewinn des Wirtschaftsjahres, für das die ausländische Tochtergesellschaft die Ausschüttung vorgenommen hat. Die Bildung und Auflösung von offenen Rücklagen muß hierbei außer Betracht bleiben. Die von der Tochtergesellschaft gezahlten Steuern sind abzusetzen, da sie für eine Ausschüttung nicht mehr in Betracht kommen.

140. **Satz 5** sieht vor, daß der anzurechnende Betrag der von der Tochtergesellschaft getragenen Steuern bei der Ermittlung der Einkünfte der Muttergesellschaft den von ihr bezogenen Gewinnanteilen hinzuzurechnen ist. Das trägt dem Umstand Rechnung, daß bei der indirekten Anrechnung die Steuer der Tochtergesellschaft als eigene Steuerleistung der Muttergesellschaft behandelt wird.

Absatz 3

141. Nach **Absatz 3** ist bei Gewinnanteilen von Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern zu unterstellen, daß der anrechenbare Betrag dem Steuerbetrag entspricht, der nach deutschem Körperschaftsteuerrecht auf die von der Tochtergesellschaft bezogenen Gewinnanteile entfällt. Im Ergebnis fällt von Gewinnausschüt-

tungen dieser Gesellschaften keine deutsche Steuer mehr an. Diese Regelung ist zeitlich an die Geltungsdauer des Entwicklungs-Steuer-gesetzes gekoppelt.

Absatz 4

142. Dieser Absatz regelt die Nachweise, die eine Muttergesellschaft zu erbringen hat, wenn sie die indirekte Anrechnung beantragt.

Absatz 5

143. Dieser Absatz behandelt Fälle, in denen deutsche Muttergesellschaften über Tochtergesellschaften im Ausland mittelbar wesentlich an Einzelgesellschaften beteiligt sind. Gewinnausschüttungen der Einzelgesellschaft, die über die Tochtergesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft gelangen, unterliegen ohne Sonderregelung der vollen deutschen Besteuerung, wenn die Tochtergesellschaft die Voraussetzungen des neuen Absatzes 2 nicht erfüllt. Eine Anrechnung der von der Einzelgesellschaft erhobenen Körperschaftsteuer im Zusammenhang mit den von der Tochtergesellschaft weiter ausgeschütteten Gewinnanteilen entfielen. Die volle Besteuerung griffe auch dann ein, wenn die Einzelgesellschaft in einem Staat Geschäftsleitung oder Sitz hat, demgegenüber durch ein Doppelbesteuerungsabkommen das Schachtelprivileg über die Grenze ausgedehnt ist, so daß die Gewinnausschüttung der Einzelgesellschaft bei direktem Zufluß steuerfrei wäre. Dieses Ergebnis wird dadurch vermieden, daß die Ausschüttung der Einzelgesellschaft so behandelt wird, als handele es sich um eine Ausschüttung auf eine direkte Beteiligung der deutschen Muttergesellschaft an der Einzelgesellschaft.

144. Voraussetzung ist nach **Satz 1**, daß die Muttergesellschaft über die Tochtergesellschaft mindestens zu einem Viertel mittelbar an der ausländischen Einzelgesellschaft beteiligt ist; sie gilt hierbei zu dem Teil an dem Anteilsbesitz der Tochtergesellschaft beteiligt, der ihrer eigenen Beteiligung an der Tochtergesellschaft entspricht.

145. **Satz 1** unterstellt für die Besteuerung der Muttergesellschaft, daß sie die an sie von der Tochtergesellschaft weiter ausgeschütteten Gewinnanteile unmittelbar von der Einzelgesellschaft erhalten hat. Infolgedessen wird bei Einzelgesellschaften,

— die in einem Staat ansässig sind, demgegenüber ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für Schachteldividenden Befreiung von der deutschen Steuer einräumt, die Gewinnausschüttung von der Körperschaftsteuer freigestellt;

— die in einem Entwicklungsland ansässig ist, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung

der Doppelbesteuerung nicht besteht, von einer Besteuerung nach dem neuen § 19 a Abs. 3 abgesehen;

— in allen anderen Fällen die indirekte Anrechnung nach dem neuen § 19 a Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes gewährt.

146. Als von der Einzelgesellschaft stammend wird der Teil der Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft angesehen, der anteilig auf die Muttergesellschaft entfällt. Hat die Tochtergesellschaft noch andere Erträge oder von mehreren Einzelgesellschaften Gewinnanteile bezogen, so ist die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft für die Anwendung des neuen Absatzes 5 entsprechend aufzuteilen.

147. **Satz 2** fordert als weitere Voraussetzung für diese Regelung, daß die Einzelgesellschaft eine echte Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Weiter ist erforderlich, daß die Muttergesellschaft für die mittelbar gehaltenen Anteile an der Einzelgesellschaft alle steuerlichen Pflichten erfüllt, die ihr bei unmittelbarem Halten der Anteile nach dem neuen § 19 a Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes obliegen.

Zu Nummer 2: § 24 des Körperschaftsteuergesetzes

148. Nach Nummer 2 ist die Neuregelung erstmals auf Gewinnanteile anzurechnen, die nach dem 31. Dezember 1970 bezogen worden sind.

Zu Artikel 3 des Gesetzes Gewerbsteuergesetz

149. Die Vorschrift gewährt aus den im Allgemeinen Teil dieser Begründung dargelegten Erwägungen (Tz. 44) Erleichterungen bei der Gewerbesteuer für Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften und die aus ihnen bezogenen Gewinnanteile.

Zu Nummer 1: § 9 Ziffer 7 des Gewerbsteuergesetzes

150. Der **erste Halbsatz** befreit die Erträge aus wesentlichen Beteiligungen von der Gewerbeertragsteuer. Diese Vergünstigung gilt entsprechend der Befreiung von Ausschüttungen auf Beteiligungen an deutschen Gesellschaften nicht nur für Beteiligungen, die Kapitalgesellschaften gehören, sondern auch für Beteiligungen, die von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften gehalten werden. Wie die Vergünstigung des neuen § 19 a Abs. 2 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes setzt auch diese Befreiung voraus, daß die ausländische Gesellschaft ihre Erträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus echter Wirtschaftstätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 1 Ziffern 1 bis 6 und Absatz 2 des Außensteuergesetzes bezieht.

151. Der **zweite Halbsatz** dehnt den Grundsatz des neuen § 19 a Abs. 5 des Körperschaftsteuer-

gesetzes auf die Gewerbeertragsteuer aus. Wird ein Teil der Gewinnausschüttung einer Tochtergesellschaft nach der angeführten Vorschrift so behandelt, als hätte die Muttergesellschaft Gewinnanteile unmittelbar von einer Einzelgesellschaft bezogen, so ist dieser Teil auch von der Gewerbeertragsteuer befreit.

Zu Nummer 2: § 12 Abs. 3 des Gewerbesteuer-gesetzes

152. Nach dieser Vorschrift sind die wesentlichen Beteiligungen, deren Erträge nach der oben angeführten Vorschrift von der Gewerbeertragsteuer freigestellt sind, auch von der Gewerbesteuer befreit. Diese Befreiung gilt aufgrund der Änderung des Bewertungsgesetzes durch Artikel 4 des Gesetzes für die Anteile, die deutsche Kapitalgesellschaften an ausländischen Tochtergesellschaften haben. Der **erste Halbsatz** gewährt sie auch für Beteiligungen, die von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften gehalten werden.

153. Wird ein Teil der Gewinnausschüttung einer Tochtergesellschaft nach dem neuen § 19 a Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes so behandelt, als habe die Muttergesellschaft unmittelbar Gewinnanteile von der Einzelgesellschaft bezogen, so gilt die Befreiung von der Gewerbesteuer nach dem **zweiten Halbsatz** auch für den Teil der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, der der mittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft an der Einzelgesellschaft entspricht.

Zu Nummer 3: § 36 des Gewerbesteuergesetzes

154. Nach dieser Vorschrift sind die Änderungen des Gewerbesteuergesetzes bei der Gewerbeertragsteuer erstmals auf die nach dem 31. Dezember 1970 bezogenen Gewinnanteile und bei der Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 1971 anzuwenden.

Zu Artikel 4 des Gesetzes Bewertungsgesetz

155. Die Vorschrift regelt die bewertungsrechtliche Behandlung von Schachtelbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Sie bewirkt, daß wesentliche Beteiligungen deutscher Kapitalgesellschaften an ihren ausländischen Tochtergesellschaften von der Vermögensteuer und der Gewerbeertragsteuer befreit werden.

Zu Nummer 1: § 102 des Bewertungsgesetzes

156. **Satz 1** des neuen **Absatzes 2** bestimmt, daß Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die eine echte Wirtschaftstätigkeit entfalten, nicht zum Betriebsvermögen der deutschen Muttergesellschaft gehören und somit nicht in den Einheitswert des Betriebsvermögens dieser Gesellschaft einzubeziehen sind.

Diese Regelung entspricht der Behandlung der internationalen Schachtelbeteiligungen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

157. Wird ein Teil der Gewinnausschüttung einer Tochtergesellschaft nach dem neuen § 19 a Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes so behandelt, als habe die Muttergesellschaft unmittelbar Gewinnanteile von der Einzelgesellschaft bezogen, so gehört nach **Satz 2** der Teil der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, der der mittelbaren Beteiligung der Muttergesellschaft an der Einzelgesellschaft entspricht, ebenfalls nicht zum Betriebsvermögen. Damit wird auch insoweit eine Angleichung an die Neuregelung bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer erreicht.

Zu Nummer 2: Erstmalige Anwendung

158. Die Neuregelung ist nach dieser Vorschrift erstmals bei der Feststellung des Einheitswerts eines gewerblichen Betriebs auf den 1. Januar 1971 anzuwenden.

Zu Artikel 5 des Gesetzes: Reichsabgabenordnung

159. Die deutsche Finanzverwaltung kann bei der Aufklärung steuerlich erheblicher Sachverhalte nur im Inland tätig werden. Diese Begrenzung erschwert die Aufklärung von Sachverhalten, die Vorgänge im Ausland betreffen. Die Rechtsprechung hat daher die Steuerpflichtigen bei derartigen Sachverhalten verpflichtet, in stärkerem Maße zur Aufklärung beizutragen, als dies bei rein inländischen Sachverhalten der Fall ist. Durch Artikel 5 des Gesetzes werden in die zur Zeit noch geltende Reichsabgabenordnung einige Vorschriften eingefügt, die diese erhöhte Mitwirkungspflicht gesetzlich vorschreiben. Diese Vorschriften sind zwar auch im Entwurf der Abgabenordnung 1974 (BT-Drucksache Nr. VI/1982) enthalten, sollen aber im Vorgriff darauf bereits mit dem vorliegenden Gesetz Geltung erhalten, um dessen Anwendung und verwaltungsmäßige Durchsetzung zu ermöglichen.

Zu Nummer 1: Ergänzung des § 165 d der Reichs-abgabenordnung

160. § 165 d der Reichsabgabenordnung schreibt den Steuerpflichtigen vor, der Finanzverwaltung bestimmte Vorgänge zu melden. Der in § 165 d der Reichsabgabenordnung einzufügende Absatz 3 bestimmt darüber hinaus, daß die Steuerpflichtigen nun auch die Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebstätten im Ausland sowie von Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften und von nicht unbedeutenden Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften den deutschen Finanzbehörden zu melden haben. Ein neuer Absatz 4 legt die Fristen fest, innerhalb deren diese Erwerbe gemeldet werden müssen.

Zu Nummer 2: Ergänzung des § 171 der Reichsabgabenordnung

161. Nach § 171 der Reichsabgabenordnung haben die Steuerpflichtigen allgemein die Verpflichtung, die Richtigkeit ihrer Steuererklärung nachzuweisen; sie müssen also auf Verlangen des Finanzamtes ihre Verhältnisse offenlegen und Beweismittel vorlegen.

Diese Offenlegungspflicht wird in Konkretisierung der oben erwähnten Rechtsprechung durch Absatz 3 für Auslandssachverhalte zu einer Aufklärungspflicht des Steuerpflichtigen erweitert. Die Angabe von Beweismitteln allein soll bei diesen Sachverhalten nicht genügen, weil diese Beweismittel für die deutschen Finanzbehörden in der Regel nicht erreichbar sind. Der Steuerpflichtige hat alle rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen, um dieser Beweismittelbeschaffungspflicht nachzukommen. Er kann sich nicht darauf berufen, hierzu nicht in der Lage zu sein, wenn er die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten gehabt hätte, hierfür durch entsprechende vertragliche Vereinbarungen Vorsorge zu treffen.

Zu Nummer 3: Änderung des § 405 Reichsabgabenordnung

162. Die Meldeverpflichtung nach § 165 d Abs. 3 der Reichsabgabenordnung - siehe zu Nummer 1 -

ist in der Praxis nur wirksam, wenn die Verletzung dieser Verpflichtung geahndet werden kann. Daher bestimmt der neugefaßte Absatz 2 des § 405 der Reichsabgabenordnung, daß ein Verstoß gegen die Meldeverpflichtung des § 165 d Abs. 3 der Reichsabgabenordnung eine Ordnungswidrigkeit ist; er kann daher mit einem Bußgeld belegt werden.

Zu Artikel 6 des Gesetzes: Steueranpassungsgesetz

163. Durch die Regelungen dieses Gesetzes erübrigen sich die Bestimmungen der §§ 12 und 15 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes. Sie werden daher aufgehoben.

Zu Artikel 7 des Gesetzes: Berlin-Klausel

164. Der Artikel enthält die übliche Berlin-Klausel.

Zu Artikel 8 des Gesetzes: Inkrafttreten

165. Die Vorschrift entspricht dem Erfordernis des Artikels 82 Abs. 2 des Grundgesetzes.

Anlage 2

Stellungnahme des Bundesrates

1. In **Artikel 1 § 6 Abs. 5 Satz 1** ist vor dem Wort „Härten“ das Wort „erheblichen“ einzufügen.

Begründung

Anpassung an die Regelung in § 127 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung.

2. In **Artikel 1 § 16 Abs. 1** sind

a) in der dritten Zeile nach den Worten „ausländischen Gesellschaft“ die Worte „oder einer im Ausland ansässigen Person oder Personengesellschaft“ und

b) in der letzten Zeile nach dem Wort „Gesellschaft“ die Worte „Person oder Personengesellschaft“ einzufügen.

Begründung

Nach § 16 E AStG sollen Steuerpflichtige, die sich auf Geschäftsbeziehungen zu einer „ausländischen Gesellschaft“ berufen, bei der Absetzung von Schulden oder anderen Lasten oder von Betriebsausgaben oder Werbungskosten einer besonderen Mitwirkungspflicht unterworfen werden.

Zunächst ist dieser Formulierung nicht zu entnehmen, ob es sich um eine ausländische Gesellschaft im Sinne der Legaldefinition in § 7 Abs. 1 handeln soll, da eine entsprechende Verweisung

fehlt, oder ob damit jede ausländische Gesellschaft, also auch die Personengesellschaft, einbezogen ist.

Abgesehen davon besteht kein Grund, die erhöhte Mitwirkungspflicht nur dann einsetzen zu lassen, wenn es sich um Geschäftsbeziehungen zu einer ausländischen Gesellschaft handelt. Dies muß gleichermaßen für die Geschäftsbeziehungen zu einer im Ausland ansässigen Person oder Personengesellschaft gelten. Unabhängig von der erforderlichen Klarstellung des Begriffes „ausländische Gesellschaft“ ist die vorgeschlagene Ergänzung erforderlich. Mit einer Ausweitung der Aufklärungs- und Mitwirkungstätigkeit durch Finanzverwaltung und Steuerpflichtige infolge der vorgeschlagenen Ergänzung ist nicht zu rechnen, da § 205 a der Reichsabgabenordnung eine Kann-Vorschrift darstellt und pflichtgemäßes Ermessen der Finanzverwaltung bei seiner Anwendung voraussetzt.

3. In **Artikel 7** ist folgender **Satz 2** anzufügen:

„Rechtsverordnungen, die auf Grund des Gewerbesteuergesetzes oder des Steueranpassungsgesetzes erlassen werden, gelten im Land Berlin nach § 14 des Dritten Überleitungsgesetzes.“

Begründung

Diese Ergänzung dient der Klarstellung.

Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates

1. Artikel 1 § 6 Abs. 5 Satz 1

Gegen den Vorschlag werden keine Einwendungen erhoben.

Begründung

Die angeführte Vorschrift läßt zu, die bei der Auswanderung von unbeschränkt Steuerpflichtigen vom Vermögenszuwachs wesentlicher Beteiligungen anfallende Steuer zu stunden, wenn die alsbaldige Einziehung mit Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre. Dies berücksichtigt, daß der Steuer keine tatsächlich zugeflossenen Einkünfte gegenüberstehen, was für den Steuerpflichtigen erhebliche Liquiditätsschwierigkeiten mit sich bringen kann. Der Vorschlag des Bundesrates, nach dem die Stundung bei „erheblichen“ Härten zu gewähren ist, paßt den Gesetzesvorschlag der Fassung der allgemeinen Bestimmungen über die Stundung von Steuern (§ 127 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung, § 203 des Entwurfs einer Abgabenordnung 1974) an.

2. Artikel 1 § 16 Abs. 1

Gegen den Vorschlag werden keine Einwendungen erhoben.

Begründung

Die angeführte Vorschrift schafft Ermittlungshandhaben für die Aufklärung von Geschäftsbeziehungen von Steuerpflichtigen zu Auslandsgesellschaften, die sich wegen Fehlens einer wesentlichen Besteuerung zur internationalen Einkommensverlagerung besonders eignen. Die vorgeschlagene Ergänzung erstreckt sich auf ähnlich gelagerte Fälle, in denen der Steuerpflichtige mit Personengesellschaften oder natürlichen Personen im Ausland in Geschäftsbeziehung steht, die mit den Einkünften aus dieser Geschäftsbeziehung keiner wesentlichen Besteuerung unterliegen.

3. Artikel 7

Gegen den Vorschlag wird keine Einwendung erhoben.

Begründung

Der vorgetragene Zusatz dient der Klarstellung.