



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundesamt für Finanzen

nachrichtlich:

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

MR Wolff
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV B

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 18 88 6 82- 48 56

FAX +49 (0) 18 88 6 82-34 98

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 14. Mai 2004

BETREFF **Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes**

BEZUG BMF-Schreiben vom 2. Dezember 1994
- IV C 7 - S 1340 - 20/94 -
TOP 4.2 der Sitzung ASt I/04

ANLAGEN 1

GZ **IV B 4 - S 1340 - 11/04** (bei Antwort bitte angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung des Außensteuergesetzes die als Anlage beigefügten Grundsätze.

Dieses Schreiben wird in einer Sondernummer des Bundessteuerblatts Teil I veröffentlicht. Es tritt an die Stelle des Anwendungsschreibens vom 2. Dezember 1994 – IV C 7 – S 1340 – 20/94 –, BStBl I Sondernummer 1/1995, und ist grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, soweit sich aus den einzelnen Textziffern keine anderen Anwendungsregeln ergeben. Die Überarbeitung des Anwendungsschreibens in der Fassung vom 2. Dezember 1994 dient in erster Linie der Anpassung an die zwischenzeitlichen Änderungen des Außensteuergesetzes, insbesondere durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, das Steuervergünstigungsabbaugesetz und das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz.

Im Auftrag
gez. Wolff

Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes

Inhaltsverzeichnis

Die einzelnen Textziffern und Überschriften sind bezogen auf die betreffende Vorschrift des AStG und die entsprechenden Absätze (z.B. Tz. 7.6 = § 7 Abs. 6 AStG; Tz. 8.1.5.1 = Unterpunkt zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG). Ist zu einem Paragraf oder einem Absatz keine Aussage gemacht worden, fehlt auch die Textziffer (z.B. keine Aussage zu § 3 AStG und § 7 Abs. 5 AStG, somit auch keine Tz. 3 bzw. Tz. 7.5).

Tz.	Inhalt	Seite
0.	Verhältnis des Außensteuergesetzes zu anderen steuerlichen Vorschriften	5
1.	Internationale Verflechtungen	5
1.0	Anwendung der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)	5
1.1	Berichtigung	5
1.4	Geschäftsbeziehungen	6
2.	Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete	7
2.0	Anwendungsbereich	7
2.0.1	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht	7
2.0.2	Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen	8
2.1	Persönliche Voraussetzungen	9
2.2	Niedrige Besteuerung	10
2.3	Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen	13
2.4	Mittelbare Inlandsinteressen	13
2.5	Umfang der erweiterten beschränkten Einkommensbesteuerung	14
2.5.0	Allgemeines	14
2.5.1	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	16
2.5.2	In die Veranlagung einzubeziehende Einkünfte	17
2.5.3	Berechnung der Steuer und Anwendung des Progressionsvorbehalts	17
2.5.4	Verfahrensfragen	17
2.6	Begrenzung auf die Steuer bei unbeschränkter Steuerpflicht	18
4.	Erbschaft- und Schenkungsteuer	18
4.0	Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	18
4.1	Umfang der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht	19
4.2	Mindestbesteuerung	19
5.	Zwischengeschaltete Gesellschaften	20
5.0	Allgemeines	20
5.1	Zurechnung von Einkünften und Vermögenswerten	20
5.1.1	Einkommensteuer	20
5.1.2	Erbschaftsteuer	20
5.2	Haftung des zugerechneten Vermögens	21
5.3	Verfahren	21
6.	Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel ins Ausland	21

6.0	Steuerpflicht	21
6.1	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	21
6.1.1	Persönliche Voraussetzungen	21
6.1.2	Sachliche Voraussetzungen	21
6.1.3	Besteuerung des Vermögenszuwachses	22
6.1.4	Veräußerung von Anteilen nach dem Wohnsitzwechsel	22
6.1.5	Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen	23
6.2	Unentgeltliches Rechtsgeschäft	23
6.3	Dem Wohnsitzwechsel gleichgestellte Tatbestände	24
6.4	Vorübergehende Abwesenheit	25
6.5	Stundung	25
7.	Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften	25
7.0	Hinzurechnungsbesteuerung	25
7.1	Steuerpflicht inländischer Gesellschafter	26
7.2	Mindestbeteiligung	26
7.3	Beteiligungen über Personengesellschaften	27
7.4	Weisungsgebundenheit	28
7.6	Kapitalanlagegesellschaften	28
7.7	Vorrang des Auslandinvestment-Gesetzes	29
8.	Einkünfte von Zwischengesellschaften	30
8.0	Aktive Tätigkeit und passiver Erwerb	30
8.1	Zwischeneinkünfte	31
8.1.1	Land- und Forstwirtschaft	31
8.1.2	Industrielle Tätigkeit	31
8.1.3	Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen	31
8.1.4	Handel	32
8.1.5	Dienstleistungen	34
8.1.6	Vermietung und Verpachtung	35
8.1.7	Aufnahme und Ausleihe von Auslandskapital	36
8.1.8	Gewinnausschüttungen	36
8.1.9	Veräußerungen, Auflösungen und Kapitalherabsetzungen	36
8.3	Niedrige Besteuerung	38
8.3.1	Ertragsteuerbelastung	38
8.3.2	Ermittlung der Ertragsteuerbelastung	38
8.3.3	Niedrige Besteuerung bei gemischten Einkünften	39
9.	Freigrenze bei gemischten Einkünften	40
9.0.1	Freigrenze nach dem Bruttoertrag	40
9.0.2	Absolute Freigrenze von 62.000 Euro	40
10.	Hinzurechnungsbetrag	40
10.0	Übersicht	40
10.1	Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags	41
10.1.1	Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb	41
10.1.2	Abzug von Steuern	42
10.1.3	Betriebsausgaben	41
10.3	Gewinnermittlung bei reinen Zwischengesellschaften	43
10.3.1	Gewinnermittlungsarten	43
10.3.2	Ermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG	43
10.3.3	Eröffnungsbilanz	44
10.3.4	Einnahmen-Überschussrechnung	45
10.3.5	Verluste	45
10.4	Gewinnermittlung bei Gesellschaften mit gemischten Einkünften	46

10.5	Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen	47
10.6	Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter	48
10.7	Konzernfinanzierung	47
11.	Veräußerungsgewinne	49
12.	Steueranrechnung	49
12.1	Anrechnungsfähige Steuern	49
12.2	Sonderfälle	49
12.3	Anrechnung bzw. Abzug der Steuern von den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Gewinnausschüttungen	50
14.	Nachgeschaltete Zwischengesellschaften	51
14.0	Anwendungsbereich	51
14.1	Einkünfte aus Zwischengesellschaften	52
14.3	Nachschtaltung weiterer ausländischer Gesellschaften	53
14.4	Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen	54
15.	Familienstiftungen	54
15.1	Zurechnung von Einkommen	54
15.2	Stifter, Bezugsberechtigter, Anfallsberechtigter	55
15.4	Gleichstellung sonstiger Vermögen und Vereinigungen	56
15.5	Erweitert beschränkt Steuerpflichtige, Steueranrechnung, Nachschaltung von Zwischengesellschaften	56
16.	Mitwirkungspflicht	56
16.0	Allgemeines	56
16.1	Offenlegung von Auslandsbeziehungen	57
16.2	Eidesstattliche Versicherung	58
17.	Sachverhaltsaufklärung	58
17.1	Anwendungsbereich	58
17.2	Schätzung	57
18.	Gesonderte Feststellung	59
18.1	Verfahren, Inhalt und Zeitraum	59
18.1.1	Verfahren	59
18.1.2	Inhalt der gesonderten Feststellung	59
18.1.3	Maßgebendes Wirtschaftsjahr, Feststellungsjahr, Veranlagungszeitraum	61
18.1.4	Nachgeschaltete Zwischengesellschaften	62
18.1.5	Steuerfreie Ausschüttungen (§ 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG)	63
18.1.6	Steuerfreie Veräußerungsgewinne (§ 3 Nr. 41 Buchstabe b EStG)	62
18.1.7	Feststellung der nach § 12 Abs. 3 AStG zu berücksichtigenden Steuern	62
18.2	Örtlich zuständiges Finanzamt	64
18.3	Erklärung über die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung	64
20.	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	64
21.	Anwendungsvorschriften	65

Anlage 1: Feststellungen über wichtige Gebiete mit niedrigen Steuersätzen und
Steuervergünstigungen für juristische Personen
- 2003 -

Anlage 2: Feststellungen über Gebiete mit einem Normalsatz der Ertragsteuer für juristische Personen
- 2003 -

Anlage 3: Schemata zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7-12 und 14 AStG

0. Verhältnis des Außensteuergesetzes zu anderen steuerlichen Vorschriften

Das Außensteuergesetz tritt ergänzend zu den Bestimmungen hinzu, die in der Abgabenordnung und den anderen Steuergesetzen die Besteuerung von Auslandsbeziehungen regeln. Die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerungsabkommen/ DBA) stehen der Anwendung des Außensteuergesetzes nicht entgegen (vgl. Tz. 20).

1. Internationale Verflechtungen

1.0 Anwendung der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)

1.0.1 Für den Begriff der "nahe stehenden Person", den Berichtigungsmaßstab (Grundsatz des Fremdverhaltens) und die Behandlung von Berichtigungsbeiträgen gelten die "Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)" des BMF-Schreibens vom 23. Februar 1983 (BStBl I S. 218). Wegen der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen vgl. auch die BMF-Schreiben zu Umlageverträgen (30. Dezember 1999, BStBl I S. 1122) und zur Arbeitnehmerentsendung (9. November 2001, BStBl I S. 796).

Bei der Anwendung dieser Grundsätze ist zu beachten, dass die Verflechtung durch Interessenidentität (Tz. 1.3.2.7 der Verwaltungsgrundsätze) nicht allein dadurch begründet wird, dass bei allen Teilnehmern ein gleichgerichtetes Interesse am Wirtschaftsverkehr besteht und der Steuerpflichtige und seine Geschäftspartner mit gleichen oder ähnlichen Tätigkeiten Gewinnerzielungsabsicht haben. Erforderlich ist vielmehr eine Interessenverbindung, kraft derer dem Steuerpflichtigen der Vorteil der nahe stehenden Person wie ein eigener Vorteil zufällt.

1.0.2 Die Verwaltungsgrundsätze sind nicht nur auf Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen anzuwenden, sondern auch auf alle anderen Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 AStG. Die Abgrenzungsklauseln der DBA (Tz. 1.2 der Verwaltungsgrundsätze) sind zu beachten. Die Regelung zum nachträglichen Ausgleich von Einkunfts-minderungen (Tz. 8.3 der Verwaltungsgrundsätze) ist auch auf die Fälle anzuwenden, in denen nicht zu den Gewinneinkünften gehörende Einkünfte berichtigt werden und die Einkunfts-minderung durch im Inland steuerpflichtige Vorgänge ausgeglichen wird (vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 1990, BStBl II S. 875). Zum Verhältnis des § 1 AStG zu § 7 AStG vgl. das BFH-Urteil vom 19. März 2002, BStBl II S. 644.

1.1 Berichtigung

1.1.1 § 1 Abs. 1 AStG enthält einen Rechtsgrund und den "Maßstab des Fremdverhaltens" für Berichtigungen von Einkünften bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen ("Grundsatz des Fremdverhaltens").

1.1.2 § 1 AStG lässt andere Bestimmungen über die Berichtigung unberührt und lässt ihnen den Vorrang. Dies gilt vor allem für verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen.

Als verdeckte Einlage ist die Zuführung von Wirtschaftsgütern allerdings nur dann zu behandeln, wenn auch nach ausländischem Gesellschaftsrecht Eigenkapital entsteht (vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 1990, BStBl II S. 875).

Dagegen sind Berichtigungen ausschließlich auf § 1 AStG zu stützen, wenn ein inländischer Steuerpflichtiger einer ausländischen Tochtergesellschaft Nutzungen oder Dienstleistungen ohne ein angemessenes Entgelt gewährt. In diesem Fall kann die notwendige Berichtigung nach dem Maßstab des Fremdverhaltens nicht über eine verdeckte Einlage vorgenommen werden (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1987, BStBl 1988 II S. 348).

Gegenüber den Vorschriften über die Entnahme (§ 4 Abs. 1 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG) steht § 1 AStG in einem Verhältnis der Idealkonkurrenz. Danach sind neben den Rechtsfolgen aus diesen Vorschriften weitergehende Berichtigungen von Einkünften nach § 1 AStG geboten, soweit diese notwendig sind, um dem Maßstab des Fremdverhaltens Rechnung zu tragen.

1.4 **Geschäftsbeziehungen**

1.4.1 Beziehungen zwischen nahe Stehenden sind stets geschäftlich, wenn auf die zugrunde liegenden Tätigkeiten bei dem inländischen Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person die in § 1 Abs. 4 AStG genannten Bestimmungen über die Besteuerung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung anzuwenden sind (Grundtätigkeiten). Hierunter fallen stets auch Tätigkeiten von Körperschaften, soweit deren Einkünfte nach § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Es ist nicht erforderlich, dass die nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG mit diesen Einkünften beschränkt steuerpflichtig ist oder wäre.

Beispiele:

- Die Vergabe eines privaten Darlehens durch einen inländischen Steuerpflichtigen an eine ihm nahe stehende ausländische Immobiliengesellschaft fällt unter § 1 AStG. Keine Rolle spielt, ob sich deren Grundvermögen im In- oder Ausland befindet. Keine Rolle spielt auch, ob die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder gewerbliche Einkünfte erzielt; bei beiden Einkunftsarten handelt es sich um Einkünfte aus Grundtätigkeiten.
- Die Vergabe von Darlehen aus privaten Mitteln zur privaten Verwendung oder zur Erzielung von Kapitaleinkünften fällt nicht unter § 1 AStG.

1.4.2 Eine Geschäftsbeziehung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem nahe Stehenden ist gegeben, wenn sie auf einer schuldrechtlichen Beziehung beruht. Eine solche Geschäftsbeziehung ist stets nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens zu prüfen, unabhängig davon, ob sie durch betriebliche Vorgänge oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist (vgl. BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2002, BStBl I S. 1025; für Veranlagungszeiträume ab 2003 siehe auch § 1 Abs. 4 AStG i.d.F. des Steuervergünstigungsabbaugesetzes (StVergAbG)). Das gilt auch dann, wenn die schuldrechtliche Vereinbarung in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen wurde.

Beispiel:

Gewährt die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft ein zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen, liegt eine nach dem Grundsatz des Fremdverhaltens zu würdigende Geschäftsbeziehung vor, selbst wenn die Unentgeltlichkeit oder Teilunentgeltlichkeit einen eigenkapitalersetzenden Zweck verfolgt.

Keine Geschäftsbeziehung sind die Beziehungen, die das Nahestehen begründen, d.h. die das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter regeln, namentlich die Überlassung von Eigenkapital; denn sie erfolgt nicht aufgrund einer schuldrechtlichen, sondern einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung.

- 1.4.3 Unter § 1 AStG fallen alle grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG. Es macht keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige und die Personen, zu denen diese Geschäftsbeziehungen bestehen, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sind.

"Geschäftsbeziehungen zum Ausland" liegen auch vor bei Geschäften zwischen

- der inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte eines ihm nahe stehenden anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen;
- der inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte einer Zwischengesellschaft, an der der unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt ist;
- der inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte eines ihm nahe stehenden anderen beschränkt Steuerpflichtigen;
- inländischen und ausländischen, ganz oder teilweise beteiligungsidentischen Personengesellschaften, Gemeinschaften und ähnlichen Gebilden.

2. Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete

2.0 Anwendungsbereich

2.0.1 Erweiterte beschränkte Steuerpflicht

- 2.0.1.1 Die §§ 2, 4 und 5 AStG erweitern die beschränkte Steuerpflicht für Personen, die ihren Wohnsitz in niedrig besteuerte Gebiete verlegt haben und nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sind.

- 2.0.1.2 Wer die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt (vgl. Tz. 2.1), ist im Jahr des Wohnsitzwechsels und während der folgenden zehn Jahre erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig, soweit er während dieses Zeitraums

1. in einem ausländischen Gebiet ansässig ist und dort nicht oder nur niedrig besteuert wird oder in keinem Gebiet ansässig ist (Tz. 2.2) und
2. wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat.

Soweit in diesem Zeitraum die Voraussetzungen der Nr. 1 und 2 nicht gegeben sind, verbleibt es bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG. Beschränkte und erweiterte beschränkte Steuerpflicht können auch wechseln, z.B. wenn ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz zunächst in ein nicht niedrig besteuertes Gebiet und später von dort aus in ein niedrig besteuertes Gebiet verlegt.

- 2.0.1.3 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht kommt trotz Vorliegens der in Tz. 2.0.1.2 angeführten Voraussetzungen für solche Veranlagungszeiträume nicht zur Anwendung, in denen die insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte 16.500 Euro nicht übersteigen. Steuerfrei bleibende Veräußerungsgewinne, mit Ausnahme der nach § 16 Abs. 4 EStG befreiten Gewinne (§ 50 Abs. 1

Satz 4 EStG), nach einem DBA oder dem Auslandstätigkeitserlass freigestellte Einkünfte sowie steuerfreie Einnahmen zählen nicht zu den insgesamt steuerpflichtigen Einkünften. Die nach § 50 Abs. 6 EStG abziehbaren Steuern sind bei der Ermittlung der insgesamt steuerpflichtigen Einkünfte zu berücksichtigen.

Ein Verlustausgleich zwischen positiven und negativen inländischen Einkünften ist insoweit zu berücksichtigen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und tarifliche Freibeträge im Sinne des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG können dagegen nicht abgezogen werden, es sei denn, es handelt sich um Arbeitnehmer, auf die § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG anzuwenden ist. Außerdem sind bei erweitert beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, § 50 Abs. 1 Satz 5 und 6 EStG zu beachten.

- 2.0.1.4 Erweitert beschränkt Steuerpflichtige unterliegen ab dem Veranlagungszeitraum 1995 auch der Abgabepflicht nach dem Solidaritätszuschlaggesetz (§ 2 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 SolzG).
- 2.0.2 Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen
- 2.0.2.1 Solange der Steuerpflichtige in einem ausländischen Gebiet ansässig ist, mit dem ein DBA besteht, gilt Folgendes:
1. Einkünfte und Vermögensteile, für die nach dem DBA dem betreffenden Gebiet (Wohnsitzstaat) das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht, unterliegen nicht der erweiterten beschränkten Steuerpflicht.
 2. Begrenzt das Abkommen die deutsche Steuerberechtigung für bestimmte Einkünfte auf einen Höchstsatz (z.B. bei Dividenden), so darf auch bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht die Steuer von diesen Einkünften nur bis zu dieser Grenze erhoben werden.
 3. Wird nach dem DBA die deutsche Steuerberechtigung nicht begrenzt (z.B. Einkünfte aus einer im Inland belegenen Betriebsstätte oder Einkünfte aus im Inland belegendem unbeweglichen Vermögen), so bemisst sich der Steuersatz für die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte auch in diesen Fällen nach dem Welteinkommen.
- Beispiel:
- Ein Steuerpflichtiger verlegt seinen Wohnsitz in einen niedrig besteuerten DBA-Staat, unterhält aber weiterhin eine gewerbliche Betriebsstätte im Inland. Die Voraussetzungen für eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht liegen vor. Nach dem Betriebsstättenartikel dieses DBA hat die Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht für die Betriebsstätten-einkünfte. Bei der Bestimmung des auf die Betriebsstätteneinkünfte anzuwendenden Steuersatzes sind sämtliche Einkünfte des Steuerpflichtigen zugrunde zu legen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).
- 2.0.2.2 Es ist stets zu prüfen, ob der Steuerpflichtige tatsächlich abkommensberechtigt ist, insbesondere, ob er in dem betreffenden Staat im Sinne des Abkommens ansässig ist. Zweifel können im Auskunftsverfahren (BMF-Schreiben vom 3. Februar 1999, BStBl I S. 228), ggf. im Verständigungsverfahren (BMF-Schreiben vom 1. Juli 1997, BStBl I S. 717) geklärt werden.
- 2.0.2.3 Nach dem DBA-Schweiz ist Folgendes zu beachten:
1. Artikel 4 Abs. 4

Die Beschränkungen des Abkommens greifen für das Jahr des Wegzugs und für die folgenden fünf Jahre nicht ein. Dies gilt nicht bei Schweizer Staatsangehörigen und Personen, die im Sinne des Artikels 4 Abs. 4 letzter Satz des Abkommens ein Arbeitsverhältnis in der Schweiz unterhalten oder als Grenzgänger (Artikel 15 a DBA) wegen Heirat mit einem oder einer Schweizer Staatsangehörigen in die Schweiz gezogen sind (Verständigungsregelung mit der Schweiz; vgl. BMF-Schreiben vom 19. September 1994, Tz. 41, BStBl I S. 683). Während des vorgenannten Zeitraums ist eine in der Schweiz erhobene Steuer nach Maßgabe des Artikels 4 Abs. 4 des Abkommens auf die Steuer anzurechnen, die über die Steuer hinaus erhoben wird, die ohne Anwendung des Artikels 4 Abs. 4 festzusetzen gewesen wäre.

2. Artikel 4 Abs. 6

Nicht als in der Schweiz ansässig gilt eine natürliche Person, die nach den Bestimmungen des Artikels 4 Abs. 1 bis 5 des Abkommens in der Schweiz ansässig wäre, wenn sie dort nicht mit allen nach dem Steuerrecht der Schweiz allgemein steuerpflichtigen Einkünften aus der Bundesrepublik Deutschland den allgemein erhobenen Steuern unterliegt („Vorzugsbesteuerung“). Das Abkommen ist daher auf eine solche Person nicht anzuwenden.

- 2.0.2.4 Nach Nr. 17 des Protokolls zu Artikel 24 und 6 bis 22 des DBA-Italien 1989 können bei deutschen Staatsangehörigen, die der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG unterliegen, inländische Einkünfte und im Inland belegenes Vermögen unabhängig vom DBA nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts besteuert werden. Eine zeitliche Begrenzung besteht - abweichend von der vergleichbaren Regelung des DBA-Schweiz - nicht. Eine in Italien auf diese Einkünfte erhobene Steuer ist in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer anzurechnen. Die Anrechnung erfolgt jedoch insoweit nicht, als die deutsche Steuer nach den allgemeinen Regeln des DBA erhoben werden könnte.

Die in der Italienischen Republik erhobene Einkommensteuer stellt für die Anwendung des § 2 AStG keine niedrige Besteuerung im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG dar. Das gilt jedoch nicht für Personen, die nur mit den Einkünften aus italienischen Quellen besteuert werden.

2.1 Persönliche Voraussetzungen

- 2.1.1 Zu den persönlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht gehört, dass der Steuerpflichtige in den letzten zehn Jahren vor Ende seiner unbeschränkten Steuerpflicht als Deutscher insgesamt mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Die Fristen sind nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Es ist nur eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen; eine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 2 und 3 und des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist unbeachtlich.

Im Einzelnen ist Folgendes zu beachten:

1. War der Steuerpflichtige während des maßgebenden Zehn-Jahres-Zeitraums mehrere Male im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, sind die Zeiträume zusammenzurechnen, in denen unbeschränkte Steuerpflicht bestand. Inlandsaufenthalte, die die unbeschränkte Steuerpflicht nicht begründeten (z.B. weil sie nicht länger als sechs Monate dauerten, weil sie

Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken dienen oder weil der Steuerpflichtige diplomatische oder sonstige völkerrechtliche Privilegien genoss), sind nicht mitzuzählen. Andererseits sind kurzfristige Unterbrechungen eines Inlandsaufenthalts nicht abzuziehen.

2. Deutscher ist, wer die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt oder zu den in Artikel 116 Abs. 1 Grundgesetz genannten Flüchtlingen, Vertriebenen und deren Angehörigen zählt. Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige gleichzeitig die Staatsangehörigkeit eines anderen Staates besaß. Es ist unerheblich, dass er die deutsche Staatsangehörigkeit aufgegeben hat, nachdem er während des maßgeblichen Zehn-Jahres-Zeitraums als Deutscher fünf Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war.
3. Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz mehrmals vom Inland in das Ausland und von dort in das Inland zurück, so ist bei jeder Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zu prüfen, ob die persönlichen Voraussetzungen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach den für diesen Wohnsitzwechsel maßgeblichen Verhältnissen gegeben sind.

2.1.2 Die beschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf die einzelne Person. Daher sind Ehegatten einzeln zu veranlagern, es sei denn, es handelt sich um einen Fall im Sinne der Tz. 2.5.4.2 Satz 4. Es ist für jeden von ihnen gesondert zu ermitteln, ob die Voraussetzungen für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gegeben sind. Die Freibeträge oder Freigrenzen der §§ 2 und 4 AStG stehen jedem Ehegatten zu; sie können, falls ein Ehegatte sie nicht ausschöpft, nicht auf den anderen übertragen werden.

2.2 Niedrige Besteuerung

2.2.1 Die erweiterte beschränkte Steuerpflicht setzt voraus, dass der Steuerpflichtige

1. nur in niedrig besteuerten ausländischen Gebieten ansässig ist oder
2. in keinem Gebiet ansässig ist (z.B. weil er seinen Aufenthalt ständig wechselt).

Ansässig ist der Steuerpflichtige in solchen Gebieten, in denen er aufgrund eines Wohnsitzes, eines gewöhnlichen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach dortigem Recht steuerpflichtig ist. Sofern der Steuerpflichtige nicht nach Maßgabe des § 90 Abs. 2 AO darlegt, dass er in dieser Weise in einem Gebiet steuerpflichtig ist, so ist davon auszugehen, dass er in keinem Gebiet ansässig ist.

2.2.2 Ein ausländisches Gebiet besteuert niedrig, wenn eine der beiden nachstehend bezeichneten Voraussetzungen gegeben ist:

1. Das ausländische Gebiet erhebt von einer unverheirateten Person bei einem Einkommen von 77.000 Euro eine Einkommensteuer, die um mehr als ein Drittel geringer ist als die deutsche Einkommensteuer (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG). Nach dem Stand von 2003 trifft dies bei einem ausländischen Steuersatz von weniger als 23,78 v.H. zu. Der Betrag von 77.000 Euro ist für den Steuerbelastungsvergleich nach dem Kurs am Anfang eines Jahres in die maßgebliche ausländische Währung umzurechnen. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann auch der Jahresdurchschnittskurs für die Umrechnung zugrunde gelegt werden, wenn er nachweist, dass dies für ihn günstiger ist.

Bei der in dem ausländischen Gebiet erhobenen Einkommensteuer sind die von dem ausländischen Staat oder seinen politischen Untergliederungen erhobenen Steuern vom Einkommen zu berücksichtigen. Zur deutschen Einkommensteuer zählt nicht der Solidaritätszuschlag (vgl. das zur Ergänzungsabgabe ergangene BFH-Urteil vom 30. November 1988, BStBl 1989 II S. 365).

2. In dem ausländischen Gebiet kann dem Steuerpflichtigen eine wesentliche Vorzugsbesteuerung gewährt werden (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 AStG). Dies ist z.B. gegeben, wenn dort
- aus dem Ausland zuziehende Personen einkommensteuerfrei sind;
 - Steuervergünstigungen (z.B. Besteuerung aufgrund ihres Verbrauchs, begünstigende Steuerverträge, Erlasse oder Steuerstundungen ohne Rücksicht auf die steuerliche Leistungsfähigkeit) erlangt werden können;
 - die Einkünfte aus den im Inland verbliebenen Wirtschaftsinteressen gegenüber anderen Einkünften bevorzugt besteuert werden.

Es genügt, wenn die in Nr. 2 genannten Vorteile für wesentliche Teile des Einkommens gewährt werden.

Eine Vorzugsbesteuerung liegt auch vor, wenn der ausländische Staat, in dem die natürliche Person ansässig ist, nach seinem Rechtssystem gegenüber der allgemeinen Besteuerung eine Vorzugsbesteuerung einräumt, ohne dass es darauf ankommt, dass der jeweils betroffenen Person diese Vorzugsbesteuerung auch tatsächlich gewährt wird oder von Rechts wegen gewährt werden kann. Wegen der Anwendung des § 2 AStG bei Wohnsitzwechsel nach Österreich vgl. BMF-Schreiben vom 15. März 1996, BStBl I S. 161. Unterliegen nach dem Steuerrecht eines ausländischen Staates bei allen in seinem Gebiet ansässigen Personen die aus dem Ausland stammenden Einkünfte nicht der Besteuerung (sog. Territorialitätsprinzip), so ist hierin keine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Vorzugsbesteuerung zu sehen. Das Gleiche kann gelten, wenn aus dem Ausland stammende Einkünfte allgemein, ohne weitere an die Ansässigkeit anknüpfende Voraussetzungen, nur besteuert werden, soweit sie in den Staat der Ansässigkeit überwiesen werden (Besteuerung auf der sog. Remittance-Basis). Dagegen kann auch in Staaten, die die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip bzw. nach der sog. Remittance-Basis durchführen, eine gegenüber der allgemeinen Besteuerung eingeräumte Vorzugsbesteuerung nicht ausgeschlossen werden.

Eine wesentliche Vorzugsbesteuerung liegt daher vor, wenn die Besteuerung nach der sog. Remittance-Basis von besonderen, an die Ansässigkeit anknüpfenden Voraussetzungen abhängig ist, z.B. bei Auslandseinkünften eines in Großbritannien ansässigen Ausländers, der zwar im Vereinigten Königreich ansässig ("resident") ist, jedoch nicht über ein britisches "domicile" verfügt.

Die Finanzverwaltung kann zur Prüfung, ob eine niedrige Besteuerung im Sinne von § 2 Abs. 2 AStG vorliegt, die Vorlage von Steuererklärungen, ausländischen Steuerbescheiden oder vergleichbaren Beweismitteln verlangen (§ 90 Abs. 2 AO). Dies gilt auch für den Steuerbelastungsvergleich nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

2.2.3 Verbleiben Zweifel, ob ein Gebiet mit niedriger Besteuerung im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG vorliegt, trifft das Bundesamt für Finanzen auf Anfrage die erforderlichen Feststellungen.

2.2.4 Auch bei Vorliegen der Voraussetzungen der Tz. 2.2.2 scheidet die niedrige Besteuerung aus, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die bei deutscher beschränkter Steuerpflicht vom Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern mindestens zwei Drittel der Einkommensteuer betragen, die der Steuerpflichtige bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichten hätte. Hierbei ist Folgendes zu beachten:

1. Unter den bei deutscher beschränkter Steuerpflicht vom Einkommen insgesamt zu entrichtenden Steuern sind sowohl die Einkommensteuern, die in der Bundesrepublik Deutschland, als auch die Einkommensteuern, die im Ansässigkeitsstaat oder in Drittstaaten zu entrichten sind, zu verstehen (Istbesteuerung). Auch die nach dem Einkommen bemessene schweizerische Kirchensteuer zählt dazu.
2. Bei der Ermittlung der gesamten (deutschen und ausländischen) Einkommensteuer, die bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichten wäre, sind fiktive Steuerberechnungen durchzuführen. Knüpfen bei der Ermittlung der deutschen Einkommensteuer Regelungen des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts als Tatbestandsvoraussetzung ausdrücklich an das Inland an (Ehegattensplitting, Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG, Haushaltsfreibetrag, Pflege-Pauschbetrag), so ist für Zwecke der Ermittlung der bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichtenden Einkommensteuer von dem Sachverhalt auszugehen, der bei unbeschränkter Steuerpflicht des Steuerpflichtigen bestehen würde (Sollbesteuerung). Die Veranlagungswahlrechte für Ehegatten nach §§ 26 ff. EStG bleiben unberührt. Bei Ehegatten ist somit Voraussetzung, dass diese nicht dauernd getrennt leben. Ist hiernach bei unbeschränkter Steuerpflicht § 32a Abs. 5 EStG anzuwenden, so ist zum Zwecke der Vergleichsrechnung die sich danach ergebende deutsche Einkommensteuer nach dem Verhältnis der Einkünfte des Steuerpflichtigen zu den Einkünften, die sich bei Einbeziehung der Einkünfte des Ehegatten ergeben, aufzuteilen.

Die deutsche Steuer ist mit dem Betrag anzusetzen, der sich nach Anwendung von DBA oder des § 34c EStG ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1986, BStBl 1987 II S. 363).

3. Bei der Ermittlung der ausländischen Steuer ist nicht auf die tatsächlich entrichtete ausländische Steuer zurückzugreifen, sondern auf die ausländische Steuer, die angefallen wäre, wenn bei gleichen Einkünften der Steuerpflichtige nicht beschränkt, sondern unbeschränkt steuerpflichtig wäre, d.h. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hätte. Der Steuerpflichtige muss den Nachweis über die Höhe einer fiktiven ausländischen Steuer führen. Er hat den Nachteil zu tragen, wenn sich aufgrund des ausländischen Rechts nicht klären lässt, ob die für ihn günstige Rechtslage eintritt (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 1986, BStBl 1987 II S. 363).
4. Für die Umrechnung der ausländischen Steuerbeträge ist der amtliche Umrechnungskurs am Ende des Veranlagungszeitraums maßgebend.

Zur Vereinfachung kann bei den unter Nr. 2 und 3 genannten Vergleichsbeträgen von der fiktiven Ermittlung der ausländischen Steuer abgesehen werden. Stimmt der Steuerpflichtige einer solchen Vereinfachung zu oder ist

er nicht in der Lage, den Nachweis der fiktiven ausländischen Besteuerung zu führen (vgl. oben Nr. 3), ist die deutsche Steuer anzusetzen, die für alle in- und ausländischen Einkünfte bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichten wäre. Hierbei ist die deutsche Steuer vor Anrechnung ausländischer Steuern und vor Berücksichtigung von Steuerbefreiungen aufgrund von DBA zugrunde zu legen.

- 2.2.5 Weichen, wie im Falle der Schweizer Kantone Tessin, Waadt und Wallis¹, Steuererhebungszeitraum (Steuerperiode) und Steuerbemessungszeitraum voneinander ab, so gilt Folgendes:

Die erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte sind denjenigen Steuern gegenüberzustellen, denen diese Einkünfte als Bemessungsgrundlage gedient haben. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Abschnitt II. Nr. 3 des zur Steuerbelastungsberechnung bei Zwischeneinkünften ergangenen BMF-Schreibens vom 23. Mai 1980 (BStBl I S. 282) verwiesen.

2.3 Wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen

- 2.3.1 Ob wesentliche wirtschaftliche Inlandsinteressen im Sinne des § 2 Abs. 3 AStG bestehen, ist nach deutschem Steuerrecht zu beurteilen. Insbesondere sind bei der Prüfung, ob

1. die Einkunftsgrenze des § 2 Abs. 3 Nr. 2 AStG überschritten ist, die Grundsätze des deutschen Steuerrechts über die Ermittlung der Einkünfte anzuwenden;
2. die Vermögensgrenze des § 2 Abs. 3 Nr. 3 AStG überschritten ist, die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Einkünfte und Vermögenswerte, für die die deutschen Steuergesetze (DBA ausgenommen) eine Befreiung vorsehen, bleiben außer Ansatz.

- 2.3.2 Zu den Inlandsinteressen gehören grundsätzlich alle in Tz. 2.5.0.2 aufgeführten Einkünfte und in Tz. 3.1.2 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 2. Dezember 1994 (BStBl I Sondernummer 1/1995) aufgeführten Vermögensgegenstände. Anzusetzen sind danach insbesondere auch Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die von inländischen Schuldnern gezahlt werden, auch wenn sie einer ausländischen Betriebsstätte zufließen. Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit sind nicht anzusetzen, wenn die Arbeit im Ausland ausgeübt und im Inland nur verwertet wird oder worden ist, es sei denn es handelt sich um eine Vergütung, die für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen worden ist.

2.4 Mittelbare Inlandsinteressen

- 2.4.1 Bei der Prüfung, ob wesentliche wirtschaftliche Interessen in der Person des Wegzüglers vorliegen, sind nach § 2 Abs. 4 AStG auch Einkünfte und Vermögenswerte einer zwischengeschalteten Gesellschaft im Sinne des § 5 AStG entsprechend seiner Beteiligung einzubeziehen.

Im Unterschied zur Zurechnung nach § 5 AStG handelt es sich bei § 2 Abs. 4 AStG nicht nur um niedrig besteuerte passive Einkünfte im Sinne des § 8 AStG (vgl. Tz. 5.0.3).

¹ Alle anderen Schweizer Kantone haben auf Postnumerando – Besteuerung umgestellt (Steuerjahr = Bemessungsperiode).

2.4.2 Eine vergleichbare Regelung sieht das Gesetz für Einkünfte und Vermögenswerte einer Familienstiftung nach § 15 AStG nicht vor.

2.5 Umfang der erweiterten beschränkten Einkommensbesteuerung

2.5.0 Allgemeines

2.5.0.1 Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich über die in § 49 EStG genannten Einkünfte hinaus auf alle anderen Einkünfte, die nicht ausländische Einkünfte nach § 34d EStG sind (sog. erweiterte Inlandseinkünfte). Dies sind, soweit nicht bereits im Rahmen des § 49 Abs. 1 EStG erfasst,

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die
 - a) weder einer inländischen noch ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind oder
 - b) aus Bürgschafts- und Avalprovisionen erzielt werden, deren Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist;
2. Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebes gehören und im Inland belegen sind. Hierzu gehört auch ein nicht schon unter § 17 EStG fallender Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat;
3. Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG, wenn der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist und es sich nicht um ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d Nr. 6 EStG handelt. Hierunter fallen z.B. Zinsen, die von Inländern auf Schuldscheindarlehen an erweitert beschränkt Steuerpflichtige gezahlt werden, wenn diese Darlehen nicht durch ausländischen Grundbesitz gesichert sind.
4. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von beweglichem Vermögen im Inland, sofern dieses nicht zu einem im Ausland belegenen Sachinbegriff gehört;
5. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG, wenn der Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
6. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 22 Nr. 2 EStG, wenn die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht im Ausland belegen sind;
7. Einkünfte aus Leistungen, wenn der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seinen Sitz im Inland hat;
8. andere Einkünfte, die das deutsche Steuerrecht (§§ 34d, 49 EStG) weder dem Inland noch dem Ausland zurechnet (z.B. Erträge aus beweglichen Sachen, die nicht zum Anlagevermögen eines ausländischen Betriebes gehören);
9. Einkünfte, die dem Steuerpflichtigen nach § 5 AStG bzw. § 15 AStG zuzurechnen sind.

2.5.0.2 Unter Einbeziehung der schon im Rahmen des § 49 Abs. 1 EStG erfassten Einkünfte unterliegen damit der erweiterten beschränkten Steuerpflicht:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 bis 14 EStG), soweit diese nicht im Ausland betrieben wird;

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17 EStG), die erzielt werden
 - a) durch eine im Inland unterhaltene Betriebsstätte oder einen im Inland bestellten ständigen Vertreter;
 - b) durch den Betrieb eigener oder gecharterter Schiffe oder Luftfahrzeuge für Beförderungen zwischen inländischen Häfen oder von inländischen in ausländische Häfen (einschließlich der mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen);
 - c) aus Beförderungen und Beförderungsleistungen nach Buchstabe b von einem Unternehmen im Rahmen einer internationalen Betriebsgemeinschaft oder eines Pool-Abkommens, bei denen ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland die Beförderung durchführt;
 - d) durch künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen im Inland oder durch deren Verwertung im Inland, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen, soweit die vorgenannten Leistungen nicht zu den Einkünften im Sinne der Nr. 3 und 4 gehören;
 - e) durch die Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 17 EStG, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat;
 - f) durch die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten im Sinne der Nr. 6, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstabens a gehören;
 - g) in der in Tz. 2.5.0.1 Nr. 1 und 2 genannten Weise;
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, oder für die im Inland eine feste Einrichtung oder eine Betriebsstätte unterhalten wird;
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG), die
 - a) im Inland ausgeübt oder verwertet wird,
 - b) aus inländischen öffentlichen Kassen einschließlich der Kassen des Bundeseisenbahnvermögens und der Deutschen Bundesbank mit Rücksicht auf ein gegenwärtiges oder früheres Dienstverhältnis gewährt werden, ohne dass ein Zahlungsanspruch gegenüber der inländischen öffentlichen Kasse bestehen muss,
 - c) als Vergütung für eine Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokuristen oder Vorstandsmitglied einer Gesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland bezogen werden,
 - d) als Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, soweit die für die zuvor ausgeübte Tätigkeit bezogenen Einkünfte der inländischen Besteuerung unterlegen haben;
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), wenn
 - a) der Schuldner unbeschränkt steuerpflichtig ist, es sei denn, es handelt sich um ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d Nr. 6 EStG, weil

das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist
oder

- b) das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz, durch inländische Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, oder durch Schiffe, die in ein inländisches Schiffsregister eingetragen sind, unmittelbar oder mittelbar gesichert ist;

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

- a) von unbeweglichem Vermögen, wenn es im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen ist oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet oder sonst im Inland genutzt wird;
- b) von beweglichem Vermögen im Inland, sofern es nicht zu einem im Ausland belegenen Sachinbegriff gehört;

7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG, wenn

- a) bei wiederkehrenden Bezügen der zur Leistung Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist;
- b) bei privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG die veräußerten Wirtschaftsgüter nicht im Ausland belegen sind oder in einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft bestehen;
- c) bei Einkünften aus Leistungen der zur Vergütung der Leistung Verpflichtete unbeschränkt steuerpflichtig ist;

8. die unter Tz. 2.5.0.1 Nr. 8 und 9 genannten Einkünfte;

9. die unter Nr. 5 bis 8 genannten Einkünfte, auch wenn sie zu einem ausländischen Betrieb gehören.

2.5.1 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

2.5.1.1 Auch Einkünfte, die von § 2 AStG über § 1 Abs. 4 EStG hinaus erfasst werden, sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Hierbei dürfen Betriebsausgaben und Werbungskosten nur abgezogen werden, soweit sie mit diesen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. § 50 Abs. 1 EStG und BFH-Urteil vom 28. März 1984, BStBl II S. 620).

2.5.1.2 Negative Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG können sowohl mit positiven Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG als auch mit positiven erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften ausgeglichen werden. Negative erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkünfte können sowohl mit positiven erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften als auch mit positiven Einkünften im Sinne des § 49 Abs. 1 EStG ausgeglichen werden. Ein Verlustabzug (§ 10d EStG) ist sowohl gegenüber positiven erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkünften als auch gegenüber Einkünften im Sinne von § 49 Abs. 1 EStG zulässig, soweit die Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG erfüllt sind. Das Verlustausgleichsverbot nach § 50 Abs. 2 EStG gilt somit weder für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, noch für Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 5 und 7 EStG (BFH-Beschluss vom 3. November 1982, BStBl 1983 II S. 259). Bei Verlustberücksichtigung darf die Mindeststeuer nach § 2 Abs. 5 Satz 3 AStG nicht unterschritten werden. Das schließt aber nicht aus, dass sich bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht eine niedrigere Steuer ergibt als bei beschränkter Steuerpflicht.

- 2.5.1.3 Auf Freibeträge und sonstige Abzüge finden im Übrigen die Bestimmungen über die beschränkte Steuerpflicht Anwendung (§ 50 EStG). Ehegatten werden einzeln veranlagt (§ 25 EStG), es sei denn, es handelt sich um einen Fall der Tz. 2.5.4.2 Satz 4.
- 2.5.2 In die Veranlagung einzubeziehende Einkünfte
- 2.5.2.1 In die Veranlagung zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht sind auch Einkünfte einzubeziehen, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterlegen haben.
- 2.5.2.2 Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlegen haben, sind grundsätzlich nicht in die Veranlagung einzubeziehen; sie sind jedoch bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes zu berücksichtigen (Tz. 2.5.3). § 39d EStG bleibt unberührt. Ggf. ist § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG zu beachten.
- 2.5.3 Berechnung der Steuer und Anwendung des Progressionsvorbehalts
- 2.5.3.1 § 2 Abs. 5 AStG erweitert die beschränkte Steuerpflicht in der Weise, dass bei der Festsetzung des Steuersatzes neben den der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünften auch alle ausländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen einzubeziehen sind (Progressionsvorbehalt; vgl. Beispiel zur Wirkung bei DBA in Tz. 2.0.2.1 Nr. 3).
- 2.5.3.2 Die zu berücksichtigenden ausländischen Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Sonderausgaben - mit Ausnahme von Zuwendungen im Sinne des § 10b EStG -, Abzüge wegen außergewöhnlicher Belastungen sowie Vergünstigungen, die nur bei unbeschränkter Steuerpflicht zu gewähren sind (z.B. Freistellung nach den DBA), werden bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes nicht berücksichtigt. Bei der Ermittlung des Einkommensbetrags und der deutschen Steuer, die für die Berechnung des Steuersatzes maßgebend sind, dürfen ausländische Steuern nur im Rahmen des § 50 Abs. 6 EStG berücksichtigt werden.
- 2.5.3.3 Die Einkommensteuer ist nach § 32a Abs. 1 EStG zu ermitteln. Die Einkommensteuer beträgt mindestens 25 v.H. des erweitert beschränkt steuerpflichtigen Einkommens (§ 50 Abs. 3 Satz 2 EStG). Auf die Einkommensteuer sind die in Tz. 2.5.2.1 genannten Steuerabzugsbeträge anzurechnen. Da aber insgesamt die Steuerabzugsbeträge nicht unterschritten werden dürfen, kommt eine Erstattung nicht in Betracht.
- 2.5.4 Verfahrensfragen
- 2.5.4.1 Erweitert beschränkt Steuerpflichtige haben nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG eine Steuererklärung über sämtliche im abgelaufenen Kalenderjahr bezogenen Einkünfte beim örtlich zuständigen Finanzamt abzugeben. Der Steuerpflichtige hat außerdem auf Verlangen des Finanzamts einen Empfangsbefullmächtigten zu benennen, wenn er die Zugangsfiktion des § 123 AO ausschließen will.
- 2.5.4.2 Beim Übergang von der unbeschränkten zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht im Laufe eines Veranlagungszeitraums oder umgekehrt, ist nur eine Veranlagung durchzuführen (vgl. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG). Entsprechendes gilt beim Übergang von der beschränkten zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt. Dabei sind die im Rahmen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu erfassenden Einkünfte mit einzubeziehen. In einem solchen Fall kann bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch eine Zusammenveranlagung von Ehegatten in Betracht kommen, wenn

beide Ehegatten in einem Teil des Veranlagungszeitraums unbeschränkt steuerpflichtig waren.

2.6 Begrenzung auf die Steuer bei unbeschränkter Steuerpflicht

2.6.1 Nach § 2 Abs. 6 AStG ist die aufgrund der erweiterten beschränkten Steuerpflicht zu entrichtende Gesamtsteuer bei Nachweis durch den Steuerpflichtigen derart zu begrenzen, dass sie die bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht und ausschließlichem inländischen Wohnsitz zu entrichtende deutsche Steuer nicht überschreitet.

Die bei beschränkter Steuerpflicht (d.h. die ohne Anwendung des § 2 AStG) entstehende Steuer darf allerdings nicht unterschritten werden.

2.6.2 Bei der Berechnung der Vergleichsbeträge ist zu beachten:

- a) Die bei unbeschränkter Steuerpflicht zu entrichtende Steuer ist die Steuerschuld, die sich bei Heranziehung des gesamten Welteinkommens ergäbe. Hierbei sind auch die Steuerermäßigungen des § 34c EStG und der DBA sowie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und tarifliche Freibeträge zu berücksichtigen, die bei alleinigem Wohnsitz im Inland abzuziehen oder zu gewähren wären. Bei Ehegatten bedeutet dies, dass bei Zusammenleben der Eheleute im Ausland der Splittingtarif anzuwenden ist. Die Veranlagungswahlrechte für Ehegatten der §§ 26 ff. EStG bleiben unberührt. Die sich bei Zusammenveranlagung ergebende Steuer ist im Verhältnis der auf den jeweiligen Ehegatten entfallenden Einkünfte aufzuteilen.
- b) Die bei beschränkter Steuerpflicht zu entrichtende Steuer ist grundsätzlich die ohne Anwendung des § 2 AStG zu veranlagende Steuer zuzüglich der deutschen Lohnsteuer sowie des deutschen Steuerabzugs vom Kapitalertrag und des Steuerabzugs im Sinne des § 50a EStG, es sei denn, § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG findet Anwendung.

2.6.3 Bestand die erweiterte beschränkte Steuerpflicht nur für einen Teil des Jahres, so sind auch die Vergleichsberechnungen auf diesen Teil zu beziehen. Bei Ehegatten sind die Vergleichsberechnungen für jeden gesondert zu erstellen (Tz. 2.1.2). Ist in einem Fall im Sinne der Tz. 2.5.4.2 Satz 3 und 4 nur eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht durchzuführen, entfallen die Vergleichsberechnungen.

4. Erbschaft- und Schenkungsteuer

4.0 Erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

Die nach § 4 AStG erweiterte beschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn die Steuerschuld bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Ende des Jahres, in dem die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Erblassers oder Schenkers geendet hat, entstanden ist und die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vorlagen.

Hierbei ist zu beachten, dass sich nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b ErbStG die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht auch auf deutsche Staatsangehörige erstreckt, wenn diese sich zur Zeit der Ausführung der Zuwendung noch nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben (sog. erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht). Eine erweiterte beschränkte Erbschaftsteuerpflicht kann daher erst dann eintreten, wenn der Zeitraum, in dem die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht eintreten kann, abgelaufen ist.

4.1 Umfang der erweiterten beschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht

- 4.1.1 Die erweiterte beschränkte Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht erstreckt sich über das in § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG i.V.m. § 121 BewG genannte Inlandsvermögen hinaus auf:
1. Kapitalforderungen gegen Schuldner im Inland;
 2. Spareinlagen und Bankguthaben bei Geldinstituten im Inland;
 3. Aktien und Anteile an Kapitalgesellschaften, Investmentfonds und offenen Immobilienfonds sowie Geschäftsguthaben bei Genossenschaften im Inland;
 4. Ansprüche auf Renten und andere wiederkehrende Leistungen gegen Schuldner im Inland sowie Nießbrauchs- und Nutzungsrechte an Vermögensgegenständen im Inland;
 5. Erfindungen und Urheberrechte, die im Inland verwertet werden;
 6. Versicherungsansprüche gegen Versicherungsunternehmen im Inland;
 7. bewegliche Wirtschaftsgüter, die sich im Inland befinden;
 8. Vermögen, dessen Erträge nach § 5 AStG der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Tz. 2.5.0.1 Nr. 9);
 9. Vermögen, das nach § 15 AStG dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen ist (Tz. 15.5).
- 4.1.2 Bei der Ermittlung der der erweiterten beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Erwerbe kommt ein Abzug von Schulden und Lasten nur insoweit in Betracht, als diese in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesen Erwerben stehen (vgl. § 10 Abs. 6 ErbStG). Für die Berücksichtigung negativen Vermögens gilt Folgendes: Ergibt sich infolge des Abzugs der Schulden und Lasten ein negatives erweitertes Inlandsvermögen, so kann dieses mit dem positiven Inlandsvermögen (§ 121 BewG) verrechnet werden. Ein negatives Inlandsvermögen (§ 121 BewG) kann im umgekehrten Fall mit einem positiven erweiterten Inlandsvermögen verrechnet werden.
- 4.1.3 Der bei beschränkter Steuerpflicht vorgesehene Freibetrag in Höhe von 1.100 Euro (vgl. § 16 Abs. 2 ErbStG) wird auch gewährt, wenn nur Erbschaftsteuerpflicht nach § 4 Abs. 1 AStG besteht.

4.2 Mindestbesteuerung

- 4.2.1 Die erweiterte beschränkte Erbschaft- oder Schenkungsteuerpflicht entfällt, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringt, dass im Ausland von dem Vermögen, das nach § 4 AStG zusätzlich besteuert wird, eine der deutschen Erbschaftsteuer entsprechende Steuer zu entrichten ist, die mindestens 30 v.H. der auf dieses Vermögen entfallenden deutschen Erbschaftsteuer beträgt. Es verbleibt dann bei der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG.

Ergibt sich nach § 2 AStG keine Steuerpflicht für den Erblasser oder Schenker, so ist § 4 Abs. 2 AStG gegenstandslos.

Bei der Berechnung der deutschen Steuer gilt bei früheren Erwerben § 14 ErbStG entsprechend.

- 4.2.2 Bei der Vergleichsberechnung sind sämtliche ausländische Steuern zu berücksichtigen, die der deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuer entsprechen, auch soweit sie in anderen Staaten als dem ausländischen Wohnsitzstaat des Erblassers bzw. Schenkers zu entrichten sind (z.B. auch lokale Steuern von Kantonen und Gemeinden). Die auf den Teil des nach § 4 AStG zusätzlich steuerpflichtigen Erwerbs jeweils im Inland und im Ausland entfallenden Steuern sind in sinngemäßer Anwendung des § 21 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermitteln.

5. Zwischengeschaltete Gesellschaften

5.0 Allgemeines

- 5.0.1 § 5 AStG ergänzt die §§ 2 und 4 AStG. Die Vorschrift verhindert, dass die erweiterte beschränkte Steuerpflicht durch Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft umgangen wird.
- 5.0.2 § 5 Abs. 1 AStG legt den Personenkreis fest, bei dem eine Zurechnung von Einkünften und Vermögen in Frage kommt. Daher wird nicht, wie in § 4 AStG, auf Personen im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 AStG abgestellt, sondern lediglich auf Personen, die unter § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG fallen. Es ist somit unerheblich, ob diese Personen wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland haben (vgl. hierzu Tz. 2.4).
- 5.0.3 Die in Tz. 5.0.2 genannten Personen müssen allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 AStG beteiligt sein (vgl. hierzu Tz. 7). Ist diese Voraussetzung erfüllt, so werden diesen Personen die Einkünfte anteilig zugerechnet, die unter die §§ 8 und 14 AStG fallen (niedrig besteuerte passive Einkünfte) und nicht ausländische Einkünfte im Sinne des § 34d EStG sind. Die Höhe der Einkünfte ist nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln.

Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 AStG wird die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auch auf das Vermögen der ausländischen Gesellschaft ausgedehnt.

5.1 Zurechnung von Einkünften und Vermögenswerten

- 5.1.1 Einkommensteuer
- 5.1.1.1 Ist eine Person im Sinne des § 2 AStG an einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 AStG beteiligt, so sind ihr aufgrund dieser Beteiligung die von der zwischengeschalteten Gesellschaft erzielten Einkünfte, die unter Tz. 2.5.0.2 fallen und gleichzeitig Zwischeneinkünfte sind, so zuzurechnen, dass sie zwar als von der zwischengeschalteten Gesellschaft tatsächlich erzielt behandelt werden, die sich ergebenden Besteuerungsfolgen setzen jedoch bei der Person im Sinne des § 2 AStG ein. Auch negative Einkünfte sind entsprechend Tz. 2.5.1.2 zu berücksichtigen.
- 5.1.1.2 Die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte werden der Person im Sinne des § 2 AStG als in der letzten logischen Sekunde des Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft zugeflossen angesehen und zugerechnet.
- 5.1.1.3 Eine auf Einkünfte der Gesellschaft einbehaltene oder festgesetzte und gezahlte deutsche Steuer wird nach § 36 Abs. 2 EStG auf die nach den §§ 2 und 5 AStG zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet.
- 5.1.2 Erbschaftsteuer
- Vermögen oder Vermögensteile, deren Erträge dem Steuerpflichtigen nach § 5 AStG zuzurechnen sind, unterliegen der erweiterten beschränkten Steuer-

pflicht. Das so zugerechnete Vermögen ist entsprechend der Regelung des § 97 BewG als Betriebsvermögen zu behandeln.

Liegt sowohl unter § 121 BewG fallendes Vermögen als auch erweitertes Inlandsvermögen der Gesellschaft vor, so ist es insgesamt dem erweiterten Inlandsvermögen der Person entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen.

Eine auf die Vermögenswerte der Gesellschaft festgesetzte und gezahlte deutsche Erbschaftsteuer wird auf die nach den §§ 4 und 5 AStG zu entrichtende Erbschaftsteuer angerechnet.

5.2 Haftung des zugerechneten Vermögens

Das Vermögen, das den nach § 5 Abs. 1 AStG einer Person zuzurechnenden Einkünften zugrunde liegt, haftet nur für die von dieser Person für diese Einkünfte geschuldete Einkommensteuer.

5.3 Verfahren

Die Einkünfte und Vermögenswerte, die dem erweitert beschränkt Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, sind in entsprechender Anwendung des § 18 AStG gesondert, ggf. auch einheitlich (wenn mehrere Auswanderer an der zwischengeschalteten Gesellschaft beteiligt sind), festzustellen (Tz. 18.1.1.1).

6. Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel ins Ausland

6.0 Steuerpflicht

6.0.1 Nach § 6 AStG haben unbeschränkt Steuerpflichtige mit ihrem Übertritt in die beschränkte Steuerpflicht oder mit der Erfüllung gewisser anderer Tatbestände (§ 6 Abs. 3 AStG) den Vermögenszuwachs auf Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften nach den Grundsätzen des § 17 EStG zu versteuern. Können die stillen Reserven bereits nach anderen Bestimmungen besteuert werden (z.B. § 21 UmwStG), gehen diese dem § 6 AStG vor (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1990, BStBl II S. 615).

6.0.2 Die Begründung eines Zweitwohnsitzes im Ausland bei Weiterbestehen der unbeschränkten Steuerpflicht löst die Vermögenszuwachsbesteuerung nur in den Fällen des § 6 Abs. 3 Nr. 2 AStG aus.

6.1 Persönliche und sachliche Voraussetzungen

6.1.1 Persönliche Voraussetzungen

6.1.1.1 Die Anwendung des § 6 AStG setzt voraus, dass die unbeschränkte Steuerpflicht mindestens zehn Jahre bestanden hat. Es ist nicht erforderlich, dass die Person gleichzeitig auch die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt.

6.1.1.2 War der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvorgänger (vgl. Tz. 6.2) mehrere Male im Inland ansässig, so sind die Zeiträume zusammenzuzählen, während deren unbeschränkte Steuerpflicht bestand. Zeiträume einer unbeschränkten Steuerpflicht, die vor dem 21. Juni 1948 endeten, sind aus Billigkeitsgründen hierbei nicht zu berücksichtigen.

6.1.2 Sachliche Voraussetzungen

6.1.2.1 Die Wegzugsbesteuerung im Sinne des § 6 AStG erstreckt sich auf Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, für die im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG - ausgenommen die Veräußerung - erfüllt sind. Es ist danach erforderlich,

dass der Steuerpflichtige an einer inländischen Gesellschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug ins Ausland zu mindestens 1 v.H. unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Hierfür reicht es aus, wenn diese Beteiligung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums nur kurzfristig zu mindestens 1 v.H. bestanden hat. Im Zeitpunkt des Wegzugs können somit auch Anteile von 1 v.H. oder weniger eine Besteuerung nach § 6 AStG auslösen.

6.1.2.2 Hat der Wegzügler die Anteile während des Fünf-Jahres-Zeitraums unentgeltlich erworben, so reicht es aus, wenn die Mindestbeteiligung in der Person des Rechtsvorgängers oder eines der Rechtsvorgänger erfüllt war.

6.1.3 Besteuerung des Vermögenszuwachses

6.1.3.1 Der nach § 6 AStG steuerpflichtige Vermögenszuwachs unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht. Er ist zusammen mit anderen Einkünften, die dem Steuerpflichtigen in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bis zum Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht zugeflossen sind, zu veranlagen.

6.1.3.2 Bei der Ermittlung der Einkünfte sind die Vorschriften des § 17 EStG und des § 53 EStDV über die Ermittlung der Anschaffungskosten sowie § 9 BewG über die Ermittlung eines gemeinen Wertes entsprechend anzuwenden. Auf den Vermögenszuwachs ist das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG) anzuwenden.

6.1.3.3 § 6 AStG gilt nur für Fälle, in denen der gemeine Wert der Anteile beim Wegzug die Anschaffungskosten übersteigt; die Bestimmung führt nicht zur Realisierung von Verlusten (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1990, BStBl II S. 615).

6.1.4 Veräußerung von Anteilen nach dem Wohnsitzwechsel

6.1.4.1 Wird ein Anteil nach dem Wohnsitzwechsel veräußert, so unterliegt der dabei entstehende Veräußerungsgewinn nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e i.V.m. § 17 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Hierbei ist auch der Wertzuwachs vor dem Wegzug ins Ausland in die Besteuerung einzubeziehen. Bei der Veranlagung ist der Veräußerungsgewinn um den bereits versteuerten Vermögenszuwachs zu kürzen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist am 1. Januar 1987 in das Bundesgebiet zugezogen und am 31. Dezember 1998 weggezogen. Eine Beteiligung im Sinne des § 17 EStG an einer inländischen Gesellschaft, die der Steuerpflichtige am 1. Januar 1985 für 1 Mio. DM erworben hatte, besaß am 1. Januar 1987 einen gemeinen Wert von 3 Mio. DM und am 31. Dezember 1998 von 10 Mio. DM. Sie wird am 1. Januar 2001 für 17 Mio. DM veräußert.

Für den Veranlagungszeitraum 1998 ist der Steuerpflichtige mit dem Wertzuwachs seit dem Zuzug in Höhe von 7 Mio. DM (= 10 Mio. DM ./. 3 Mio. DM) unbeschränkt steuerpflichtig (§ 6 AStG i.V.m. § 17 EStG). Im Veranlagungszeitraum 2001 unterliegt der gesamte Veräußerungsgewinn von 16 Mio. DM (17 Mio. DM ./. 1 Mio. DM) unter Abzug der bereits versteuerten 7 Mio. DM (§ 6 Abs. 1 letzter Satz AStG), insgesamt also 9 Mio. DM, der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e EStG).

6.1.4.2 Bei einer späteren tatsächlichen Veräußerung kann sich auch bei Erzielung eines Gewinns durch die Kürzung um den bereits versteuerten Vermögenszuwachs ein Verlust ergeben.

Hat die Veräußerung tatsächlich zu einem Verlust geführt und war der Vermögenszuwachs bei Wegzug positiv, so ist dieser Verlust aus der tatsächlichen Veräußerung um den angesetzten positiven Vermögenszuwachs zu erhöhen.

War der Vermögenszuwachs bei Wegzug negativ, hat jedoch die tatsächliche Veräußerung zu einem positiven Ergebnis geführt, so ist bei Berechnung des Veräußerungsgewinns von den ursprünglichen Anschaffungskosten auszugehen (vgl. Tz. 6.1.3.3).

- 6.1.4.3 § 6 Abs. 4 und 5 AStG ist bei einer Veräußerung von Anteilen nicht anzuwenden.
- 6.1.4.4 Ist der Steuerpflichtige wieder unbeschränkt steuerpflichtig geworden und veräußert er die Beteiligung im Sinne des § 17 EStG dann, so sind die Tz. 6.1.4.1 und 6.1.4.2 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der beschränkten die unbeschränkte Steuerpflicht tritt. Wurde bei der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht eine Berichtigung nach § 6 Abs. 4 AStG durchgeführt, so entfällt die Kürzung des Veräußerungsgewinns nach Tz. 6.1.4.1.
- 6.1.5 Auswirkung von Doppelbesteuerungsabkommen
- 6.1.5.1 Die Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige in einem Staat steuerlich ansässig wird, mit dem ein DBA besteht, und der Gewinn aus der späteren tatsächlichen Veräußerung des Anteils nach dem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland nicht besteuert werden könnte.
- 6.1.5.2 Die Besteuerung des Gewinns aus der tatsächlichen Veräußerung des Anteils entfällt, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Veräußerung in einem Staat ansässig war, mit dem ein DBA besteht, das für diesen Gewinn das Besteuerungsrecht nur diesem Staat zuweist. Durch die Besteuerung des Gewinns aus der tatsächlichen Veräußerung im Wohnsitzstaat wird jedoch unter Umständen der nach § 6 Abs. 1 AStG bereits besteuerte Gewinn ein zweites Mal besteuert. Das kann vermieden werden, indem der Wohnsitzstaat
- a) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns an die Wertverhältnisse beim Wegzug anknüpft bzw. den Veräußerungsgewinn insoweit freistellt oder
 - b) auf seine Steuer die nach § 6 Abs. 1 AStG erhobene Steuer anrechnet.
- Dies ist in einigen DBA ausdrücklich vorgesehen (z.B. Wertanknüpfung bei den DBA mit Italien, Kanada, Neuseeland, Österreich, der Schweiz und den USA sowie Steueranrechnung bei den DBA mit Dänemark und Schweden). Im Übrigen kann ein Verständigungsverfahren mit dem Ziel eingeleitet werden, die von einem DBA nicht beseitigte Doppelbesteuerung zu vermeiden.
- 6.2 Unentgeltliches Rechtsgeschäft**
- 6.2.1 Hat ein Steuerpflichtiger Anteile durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft (z.B. durch Schenkung, Erbvertrag, letztwillige Verfügung und Vermächtnis) erworben, so ist die Zeit, während der sein Rechtsvorgänger unbeschränkt steuerpflichtig war, nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 AStG mit zu berücksichtigen.
- 6.2.2 Sind die Anteile mehrmals nacheinander in der in § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG bezeichneten Weise übertragen worden (z.B. in Fällen von sog. Kettschenkungen), wird die gesamte Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht eines jeden Rechtsvorgängers einbezogen. Dabei werden Zeiträume, in

denen der Erwerber der Anteile oder ein oder mehrere Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, nach § 6 Abs. 2 Satz 3 AStG nur einmal angesetzt.

Ist eine Mehrheit von Personen gemeinschaftlich Inhaber der Anteile, so sind die jeweiligen Zeiträume ebenfalls nur einmal anzusetzen.

6.3 Dem Wohnsitzwechsel gleichgestellte Tatbestände

Dem in § 6 Abs. 1 AStG geregelten Tatbestand der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts werden folgende in § 6 Abs. 3 AStG genannte Tatbestände gleichgestellt:

1. Die Übertragung der Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch ganz oder teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft unter Lebenden auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen. Empfänger der Anteile müssen somit beschränkt steuerpflichtige oder nicht steuerpflichtige Personen sein. Es kann sich auch um eine in- oder ausländische Personengesellschaft handeln, soweit daran nicht unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt sind. Auf Antrag kann die Steuer ermäßigt oder erlassen werden, wenn für die Übertragung der Anteile deutsche und/oder ausländische Erbschaftsteuer zu entrichten ist.
2. Die Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts oder die Erfüllung eines ähnlichen Merkmals in einem ausländischen Staat, wenn der Steuerpflichtige dadurch nach einem DBA als in diesem Staat ansässig gilt.

Hiervon sind die Fälle betroffen, in denen eine natürliche Person z.B. einen inländischen Wohnsitz beibehält und damit unbeschränkt steuerpflichtig bleibt, für Abkommenszwecke jedoch als im anderen Vertragsstaat ansässig gilt. Das gilt auch dann, wenn der Bundesrepublik Deutschland nach dem DBA das Besteuerungsrecht aus dem Anteilsverkauf verbleibt.

3. Die Einlage der Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft in einen ausländischen Betrieb oder eine ausländische Betriebsstätte der unbeschränkt steuerpflichtigen Person, wenn das deutsche Besteuerungsrecht für einen etwaigen Veräußerungsgewinn nach einem DBA ausgeschlossen wird. Dabei ist es unerheblich, ob der ausländische Betrieb oder die ausländische Betriebsstätte bereits bestehen oder erst im Zeitpunkt der Einlage begründet werden. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob nach dem jeweils maßgebenden DBA das deutsche Besteuerungsrecht für einen Gewinn aus der Veräußerung der Anteile nach deren Einlage in ein ausländisches Betriebsvermögen ausgeschlossen ist.
4. Der Tausch der Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft gegen Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft. Ein grenzüberschreitender Anteilstausch in einen Mitgliedstaat der EU führt unter den Voraussetzungen des Umwandlungsteuergesetzes jedoch nicht zu einer Gewinnrealisierung. Bei DBA greift die Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 Abs. 3 Nr. 4 AStG ohne Rücksicht darauf ein, ob das deutsche Besteuerungsrecht für den Fall einer späteren Veräußerung der empfangenen Anteile nach einem DBA eingeschränkt ist oder nicht.

Legt die steuerpflichtige Person die Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen in eine ausländische Gesellschaft ein, deren Einkünfte beim Steuerpflichtigen der Hinzurechnungs-

besteuerung nach den §§ 7 ff. AStG unterliegen, so sind die übertragenen Anteile in der Hinzurechnungsbilanz der ausländischen Gesellschaft mit dem nach § 6 Abs. 1 AStG berücksichtigten gemeinen Wert anzusetzen.

6.4 Vorübergehende Abwesenheit

6.4.1 Eine vorübergehende Abwesenheit ist bei Rückkehr innerhalb von fünf Jahren nur anzunehmen, wenn bereits im Zeitpunkt des Wegzugs die Rückkehrabsicht bestand. Dies ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu beurteilen; bloße Absichtserklärungen reichen nicht aus.

6.4.2 Wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass berufliche Gründe für seine Abwesenheit maßgebend sind und seine Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht, kann das Finanzamt diese Frist um bis zu fünf Jahre verlängern.

6.4.3 Bei vorübergehender Abwesenheit wird die Steuerschuld, die sich nach § 6 Abs. 1 bis 3 AStG ergibt, endgültig oder vorläufig festgesetzt. Nach Rückkehr ist ein endgültiger Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO aufzuheben, ein vorläufiger Bescheid nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern.

6.5 Stundung

6.5.1 Die Vorschrift des § 6 Abs. 5 AStG stellt eine besondere Stundungsregelung für die aus der Besteuerung des Vermögenszuwachses im Sinne des § 6 AStG geschuldete Einkommensteuer dar; insoweit wird die allgemeine Stundungsregelung des § 222 AO erweitert.

Bei einer Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG können auch Zinsen nach § 234 Abs. 1 AO erhoben werden (BFH-Urteil vom 16. Oktober 1991, BStBl 1992 II S. 321).

6.5.2 In Fällen einer nur vorübergehenden Abwesenheit im Sinne des § 6 Abs. 4 AStG ist eine Stundung jeweils für die Dauer dieser Abwesenheit auszusprechen. Dies kann im Einzelfall auch eine Stundung von weniger als fünf Jahren bedeuten, wenn mit einer vorzeitigen Rückkehr der betreffenden Person zu rechnen ist. Umgekehrt kann der Stundungszeitraum im Einzelfall auch mehr als fünf Jahre betreffen, wenn die Frist der vorübergehenden Abwesenheit nach § 6 Abs. 4 zweiter Halbsatz AStG verlängert wurde, allerdings höchstens zehn Jahre.

7. Beteiligung an ausländischen Zwischengesellschaften

7.0 Hinzurechnungsbesteuerung

7.0.1 Die §§ 7 bis 12 und 14 AStG (Hinzurechnungsbesteuerung) erstrecken die Steuerpflicht unbeschränkt Steuerpflichtiger auf Einkünfte, die durch passiven Erwerb ausländischer Gesellschaften anfallen und einer niedrigen Besteuerung unterliegen (Zwischeneinkünfte).

7.0.2 Im Verhältnis zu anderen Bestimmungen ist das Folgende zu beachten:

1. Die §§ 7 bis 12 und 14 AStG lassen eine eigene unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Gesellschaften im Inland unberührt (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juni 1992, BStBl II S. 972); die Hinzurechnungsbesteuerung greift dann nicht ein.
2. Die Hinzurechnungsbesteuerung erstreckt sich nicht auf Einkünfte, die bei dem Steuerpflichtigen infolge anderer Vorschriften zu erfassen sind (z.B. nach den §§ 39 oder 41 AO).

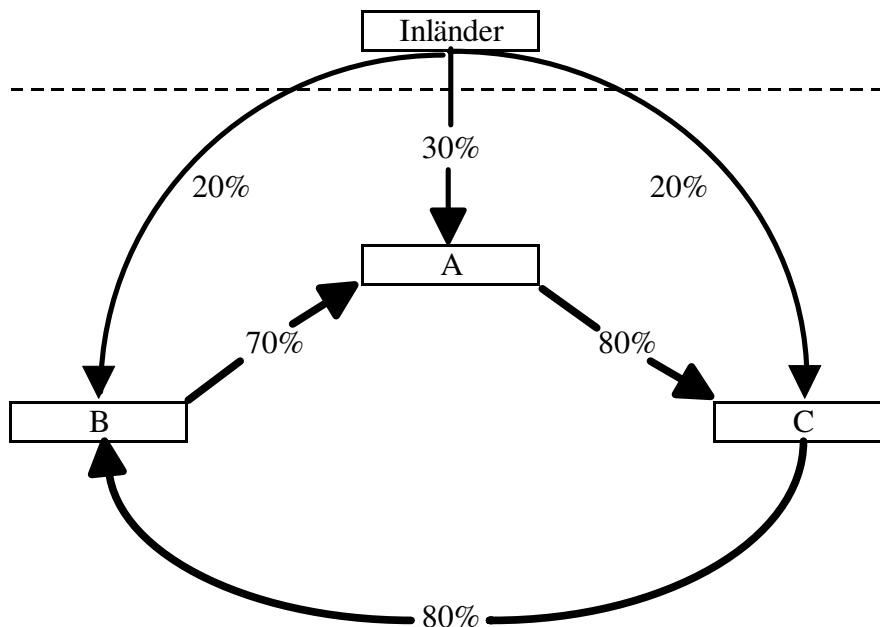
3. § 42 AO geht den §§ 7 bis 12 und 14 AStG vor, soweit sich der Missbrauch aus allgemeinen Merkmalen ergibt. Dies setzt allerdings voraus, dass die gewählte Gestaltung auch bei einer Bewertung am Gesetzeszweck der §§ 7 bis 12 und 14 AStG sich noch als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts darstellt (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1991, BStBl 1992 II S. 1026). Um § 42 AO anwenden zu können, müssen deshalb weitere Umstände hinzutreten, die die Gestaltung als Manipulation kennzeichnen, z.B. das Fehlen einer eigenen wirtschaftlichen Funktion von nur formal in die Einkünfterzielung eingeschalteten ausländischen Gesellschaften (insbesondere Briefkastengesellschaften). Das bloße Erzielen von Einkünften aus passivem Erwerb löst hingegen für sich genommen nur eine Hinzurechnungsbesteuerung aus, rechtfertigt jedoch noch keinen Missbrauchsvorwurf. Im Ergebnis enthalten die §§ 7 bis 12 und 14 AStG innerhalb ihres Regelungsbereichs eine dem § 42 AO vorgehende Sonderregelung (vgl. BFH-Urteile vom 23. Oktober 1991, BStBl 1992 II S. 1026, und vom 10. Juni 1992, BStBl II S. 1029).
 4. § 42 AO ist anwendbar, wenn durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts die §§ 7 bis 12 und 14 AStG umgangen werden (vgl. auch die Klarstellung durch § 42 Abs. 2 AO i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001).
- 7.0.3 Die §§ 7 bis 12 und 14 AStG lassen eine beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Zwischengesellschaft hinsichtlich ihrer Inlandseinkünfte unberührt. Die danach erhobene deutsche Steuer wird nach § 12 AStG auf die deutschen Steuern vom Hinzurechnungsbetrag angerechnet (vgl. Tz. 12.1.2).
- 7.0.4 Geschäfte anderer Personen mit einer Zwischengesellschaft (z.B. die Veräußerung eines Patents durch einen Inländer an eine ihm nahe stehende Zwischengesellschaft) sind nach den allgemeinen Vorschriften zu beurteilen.
- 7.1 Steuerpflicht inländischer Gesellschafter**
- 7.1.1 Der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen unbeschränkt Steuerpflichtige, denen eine Beteiligung am Nennkapital einer ausländischen Gesellschaft unmittelbar gehört oder (z.B. aufgrund der §§ 39, 41 und 42 AO) steuerlich zuzurechnen ist (Inlandsbeteiligte). Diese Voraussetzung muss am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft bestehen.
- 7.1.2 Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer ausländischen Gesellschaft mittelbar, d.h. über eine andere ausländische Gesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 2 Satz 2 AStG), so werden die in der erstgenannten Gesellschaft anfallenden Zwischeneinkünfte der anderen Gesellschaft nach § 14 AStG zugerechnet (Tz. 14.1) und fallen damit bei den unbeschränkt Steuerpflichtigen in die Hinzurechnungsbesteuerung. Das setzt voraus, dass die Beteiligungen an beiden ausländischen Gesellschaften die Voraussetzungen des § 7 Abs. 2 AStG erfüllen.
- 7.2 Mindestbeteiligung**
- 7.2.1 Zur Feststellung, ob die Mindestbeteiligung im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG gegeben ist, sind anzusetzen:
1. Anteile (Stimmrechte), die unbeschränkt Steuerpflichtigen unmittelbar gehören oder ihnen (z.B. aufgrund der §§ 39, 41 und 42 AO) steuerlich zuzurechnen sind; dazu gehören auch Anteile von
 - a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die persönlich nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind;

- b) Personen, die auch in einem anderen Staat nach dem dortigen Recht unbeschränkt steuerpflichtig sind, selbst wenn sie nach dem anzuwendenden DBA in diesem anderen Staat als ansässig gelten;
2. Anteile (Stimmrechte) von Personen, bei denen die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG (vgl. Tz. 2.1) gegeben sind und die in einem niedrig besteuerten Gebiet ansässig sind (Tz. 2.2), es sei denn, die Frist für die erweiterte beschränkte Steuerpflicht ist abgelaufen;
 3. Mittelbare Beteiligungen, d.h. der nach § 7 Abs. 2 AStG zu ermittelnde Bruchteil von Anteilen (Stimmrechten) an der ausländischen Gesellschaft, die eine Person im Sinne der Nr. 1 und 2 über nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder Personengesellschaften hält;
 4. Anteile (Stimmrechte), die von im Inland oder im Ausland errichteten Personengesellschaften gehalten werden, und zwar mit dem Teil, der auf die an ihnen unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen im Sinne der Nr. 1 und 2 entfällt.

7.2.2

Bei der Berechnung des Vmhundertsatzes, den die Beteiligungen der Inländer ausmachen, ist von den gesamten ausgegebenen Anteilen der ausländischen Gesellschaft auszugehen. Eigene Anteile, die die ausländische Gesellschaft selbst hält, sind wie nicht ausgegebene Anteile zu behandeln. Gleiches gilt für Anteile, durch die ausländische Gesellschaften wechselseitig oder im Ring aneinander beteiligt sind.

Beispiel:



Nach den vorstehenden Grundsätzen liegt eine volle Beteiligung durch den Inländer vor.

7.3

Beteiligungen über Personengesellschaften

Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Personengesellschaft beteiligt, die ihrerseits an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, so gelten sie

als an der ausländischen Gesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 3 AStG). Dies gilt auch für Beteiligungen, die über ausländische Personengesellschaften gehalten werden (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 122). Die Zwischeneinkünfte sind der Personengesellschaft hinzuzurechnen (vgl. Tz. 18.1.1.2).

7.4 Weisungsgebundenheit

- 7.4.1 Ob einem Steuerpflichtigen Anteile an einer ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind, richtet sich grundsätzlich nach Zivilrecht. Es sind jedoch die §§ 39 bis 42 AO zu beachten.
- 7.4.2 Die Voraussetzungen für eine Zurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG i.V.m. § 39 AO können insbesondere dann gegeben sein, wenn ein Inländer Anteile von einem Rechtsanwalt, Notar, einem Kreditinstitut oder einer anderen Zwischenstelle aufgrund eines Treuhandverhältnisses oder einer anderen Beziehung so halten lässt, dass er selbst die tatsächliche Herrschaft über die Beteiligung in der Weise ausübt, dass er den formalen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Unerheblich ist, ob der Inländer den formalen Eigentümer von dieser Einwirkung tatsächlich ausgeschlossen hat. Eine Zurechnung nach § 7 Abs. 1 AStG i.V.m. § 42 AO ist begründet, wenn auf die Einschaltung des formalen Eigentümers § 42 AO anzuwenden ist. Sind hierzu natürliche Personen eingeschaltet, so ist die Rechtsprechung des BFH über die Einschaltung von Gesellschaften entsprechend heranzuziehen.
- 7.4.3 Bei der Berechnung der Mindestbeteiligung nach § 7 Abs. 2 AStG sind über die nach Tz. 7.4.1 und 7.4.2 zuzurechnenden Beteiligungen hinaus auch Anteile oder Stimmrechte zu berücksichtigen, die eine Person hält, die den Weisungen des unbeschränkt Steuerpflichtigen so zu folgen hat oder so folgt, dass ihr kein eigener wesentlicher Entscheidungsspielraum bleibt. Es ist erforderlich, aber auch genügend, dass die Weisungsbefugnis oder das Weisungsverhalten sich auf die Beteiligung selbst bezieht (z.B. auf die Ausübung des Stimmrechts bei Hauptversammlungen). Für die Hinzurechnung der Einkünfte ist jedoch die Beteiligung am Nennkapital maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1983, BStBl 1984 II S. 258).

7.6 Kapitalanlagegesellschaften

- 7.6.1 Neben den Fällen des § 7 Abs. 1 AStG unterliegen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bereits dann der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger mindestens zu 1 v.H. an der Zwischengesellschaft beteiligt ist. Tz. 7.2 gilt sinngemäß. Eine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft durch unbeschränkt Steuerpflichtige und Personen im Sinne des § 2 AStG ist dann nicht erforderlich. Eine Hinzurechnungsbesteuerung entfällt nur im Rahmen der Bagatellregelung des § 7 Abs. 6 Satz 2 AStG. Dabei ist auf das Verhältnis der Bruttoerträge mit Kapitalanlagecharakter zu den Bruttoerträgen aus allen Zwischeneinkünften abzustellen. Für die Ermittlung der Bruttoerträge gilt Tz. 9.0.1. Die Freigrenze des § 9 AStG bei gemischten Einkünften bleibt unberührt.
- 7.6.2 Die Hinzurechnungsbesteuerung greift auch bei einer Beteiligung von weniger als 1 v.H., wenn die ausländische Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge erzielt, die Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter zugrunde liegen, es sei denn, dass mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger

Handel an einer anerkannten Börse stattfindet (Börsenklausel). Das Tatbestandsmerkmal „fast ausschließlich“ ist erfüllt, wenn die Bruttoerträge, die den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter zugrunde liegen, 90 v.H. der gesamten Bruttoerträge übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 122). Unter Hauptgattung der Aktien sind die Aktien zu verstehen, die das Aktienkapital repräsentieren und in der Regel auch Stimmrechte verleihen. Von diesen Aktien muss ein nicht unbedeutender Teil an einer anerkannten Börse ohne weiteres gehandelt werden können. Von einer anerkannten Börse ist auszugehen, wenn sie die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde hat. Der Steuerpflichtige muss im Zweifelsfall im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO) das Vorliegen der im letzten Halbsatz genannten Voraussetzungen nachweisen, wenn er sich auf die Börsenklausel beruft.

7.6.3 Die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind nach § 10 Abs. 1 bis 4 AStG zu ermitteln.

7.6.4 Nach § 7 Abs. 6a AStG handelt es sich bei den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter um niedrig besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb einer ausländischen Gesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (mit Ausnahme der in § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG genannten Einkünfte) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Dies sind Einkünfte im Sinne des § 20 EStG. Dazu zählen u.a. auch Einkünfte aus Finanzierungsleasing (Hinweis auf Tz. 8.1.6.4), soweit es sich nicht um eine Vermietungstätigkeit handelt, Factoring, Finanzinnovationen und Termingeschäften, es sei denn, der Steuerpflichtige weist das Vorliegen der Ausnahme in § 7 Abs. 6a 2. Halbsatz AStG nach. Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch entsprechende Veräußerungsgewinne und -verluste, ebenso wie den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter funktional zuzuordnende Nebenerträge, z.B. aus Sicherungsgeschäften.

Keine Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG aus Kapitalanlagen der Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen, ausgenommen aus Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 Kreditwesengesetz (KWG). Das Gleiche gilt für Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG.

Die Grundsätze der funktionalen Betrachtungsweise (Tz. 8.0.2) gelten entsprechend.

7.7 **Vorrang des Auslandsinvestment-Gesetzes²**

Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, unterliegen nicht der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn auf sie die steuerlichen Vorschriften des Auslandsinvestment-Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung bleiben jedoch unberührt, wenn die Anwendung der Vorschriften

² Für Zwischeneinkünfte, die in Wirtschaftsjahren der ausländischen Gesellschaft entstanden sind, die nach dem 31. Dezember 2003 begonnen haben, gilt der Vorrang des Investmentsteuergesetzes (§ 21 Abs. 12 AStG). Danach unterliegen Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, nicht der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die Einkünfte nach den Vorschriften des Investmentsteuergesetzes steuerpflichtig sind. Satz 2 bleibt unberührt mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Auslandsinvestment-Gesetzes das Investmentsteuergesetz tritt.

des Auslandinvestment-Gesetzes dazu führen, dass die nach diesem Gesetz zu erfassenden Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträge von der Bemessungsgrundlage auszunehmen sind, weil Steuerbefreiung aufgrund eines DBA beansprucht werden kann (DBA-Schachtelprivileg).³

8. Einkünfte von Zwischengesellschaften

8.0 Aktive Tätigkeit und passiver Erwerb

- 8.0.1 Als Einkünfte aus passivem Erwerb unterliegen der Hinzurechnungsbesteuerung solche Einkünfte, die nicht aus aktiven Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 AStG stammen und die einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Die Frage, welche Tätigkeiten einer ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind, ist nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Danach ist eine Tätigkeit demjenigen zuzurechnen, für dessen Rechnung sie ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 1. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 222). Die Qualifizierung der Einkünfte ist nach den tatsächlichen Verhältnissen vorzunehmen. Es ist dabei ohne Bedeutung, zu welcher Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG die Einkünfte gehören.
- 8.0.2 Bei einer ausländischen Gesellschaft, die aktiver Tätigkeit nachgeht, können Einkünfte anfallen, die - für sich betrachtet - Einkünfte aus passivem Erwerb sind. Wirtschaftlich zusammengehörende Tätigkeiten sind dann einheitlich zu subsumieren (funktionale Betrachtungsweise). Dabei ist die Tätigkeit maßgebend, auf der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht liegt (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 1990, BStBl II S. 1049). Danach sind im Rahmen einer aktiven Gesamttätigkeit anfallende betriebliche Nebenerträge den Einkünften aus der aktiven Tätigkeit zuzuordnen (vgl. Abschn. 76 Abs. 9 KStR 1995). Diese Tatsachen sind vom Steuerpflichtigen nach § 90 Abs. 2 AO darzulegen. Betriebliche Nebenerträge in diesem Sinne sind gegeben, wenn die Einkünfte nach der Verkehrsauffassung zu einer aktiven Tätigkeit gehören und bei dieser das wirtschaftliche Schwergewicht liegt (z.B. Einkünfte aus für die aktive Tätigkeit notwendigen Finanzmitteln, Einkünfte aus der Vermietung von Werkwohnungen oder der Verpachtung von Vorratsgelände eines ausgeübten Gewerbebetriebs). Einkünfte sind in vollem Umfang dem passiven Erwerb zuzurechnen, wenn sie zwar durch eine aktive Tätigkeit mitverursacht sind, die passive Tätigkeit aber nach der Verkehrsauffassung einen Bereich mit eigenständigem wirtschaftlichen Schwergewicht darstellt.
- 8.0.3 Wird die ausländische Gesellschaft im Rahmen eines einheitlichen Vertrages tätig, so sind die darunter von ihr erbrachten Leistungen im Einzelnen nach Tz. 8.0.1 und 8.0.2 zu qualifizieren. Eine einheitliche Behandlung ist nur insoweit möglich, als sich die einzelnen Leistungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als Einheit darstellen.
- 8.0.4 Ist die ausländische Gesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, so sind für die Zwecke des § 8 AStG die aus dem Beteiligungsverhältnis fließenden Einkünfte so zu behandeln, als habe die ausländische Gesellschaft die Tätigkeiten selbst ausgeübt, aus denen der maßgebliche Gewinn der

³ Satz 2 bezieht sich auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der ausländischen Gesellschaft entstanden sind, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 11 AStG).

Personengesellschaft stammt (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 1990, BStBl II S. 1049).

8.1 Zwischeneinkünfte

8.1.1 Land- und Forstwirtschaft

Die Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 AStG umfasst die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft einschließlich der Veräußerung des dafür eingesetzten Vermögens.

8.1.2 Industrielle Tätigkeit

8.1.2.1 Die Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, die Erzeugung von Energie sowie das Aufsuchen und die Gewinnung von Bodenschätzen (industrielle Tätigkeit) stehen als aktive Tätigkeit außerhalb der Hinzurechnungsbesteuerung. Tz. 8.1.1 gilt für sie entsprechend.

8.1.2.2 Hat die ausländische Gesellschaft Waren erworben, be- oder verarbeitet und weiterveräußert, so liegt in vollem Umfang industrielle Tätigkeit vor, wenn durch die Be- oder Verarbeitung nach der Verkehrsauffassung ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit entstanden ist und die Ware von der ausländischen Gesellschaft nicht nur geringfügig behandelt worden ist; eine Aufspaltung in industrielle Tätigkeit und Handel (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG) kommt nicht in Betracht. Kennzeichnen, Umpacken, Umfüllen, Sortieren, das Zusammenstellen von erworbenen Gegenständen zu Sachgesamtheiten und das Anbringen von Steuerzeichen gelten hierbei nicht als Be- oder Verarbeitung. Sind die vorstehend genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, so liegt in vollem Umfang Handel vor (Tz. 8.1.4).

8.1.3 Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

8.1.3.1 Kreditinstitute sind gewerbliche Unternehmen, die Geschäfte im Sinne des § 1 Abs. 1 KWG und andere, nach der Verkehrsauffassung der Kreditwirtschaft zuzurechnende Geschäfte in kreditwirtschaftlicher Weise betreiben.

8.1.3.2 Versicherungsunternehmen sind gewerbliche Unternehmen, die Versicherungsgeschäfte im Sinne des § 1 Versicherungsaufsichtsgesetz in versicherungswirtschaftlicher Weise betreiben.

8.1.3.3 Die Holdingtätigkeit, die Vermögensverwaltung sowie die Übernahme von Finanzaufgaben innerhalb eines Konzerns, insbesondere zum Zwecke des Risikoausgleichs, und vergleichbare Tätigkeiten sind keine Bank- oder Versicherungsgeschäfte. Der Ankauf und die Einziehung von Forderungen (Factoring) ist dann nicht als Betrieb eines Kreditinstituts zu werten, wenn der Forderungserwerb ausschließlich oder überwiegend von verbundenen Unternehmen erfolgt, denn eine kreditwirtschaftliche Tätigkeit setzt typischerweise eine Verbindung verschiedener Geschäfts- und Kundenrisiken voraus. Zum Betrieb von Kreditinstituten gehören nicht Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KWG.

8.1.3.4 Werden im Zusammenhang mit dem Betrieb von Bank- und Versicherungsgeschäften Mittel in Grundstücken, Beteiligungen und ähnlichen Vermögenswerten angelegt, so sind die Einkünfte daraus als Nebenerträge im Sinne der Tz. 8.0.2 zu behandeln, soweit eine bank- oder versicherungsübliche Kapitalanlage unter Beachtung des Grundsatzes der Risikostreuung vorliegt.

8.1.3.5 Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen unterhalten einen für ihre Geschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Betrieb, wenn die Unternehmen sachlich und personell so ausgestattet sind, dass sie mit Fremden

Bank- oder Versicherungsgeschäfte in einem ein Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen begründenden Umfang abschließen und ausführen können. Eine aktive Tätigkeit scheidet jedoch auch in diesem Fall aus, wenn die in Betracht stehenden Bank- oder Versicherungsgeschäfte überwiegend (d.h. zu mehr als 50 v.H.) betrieben werden mit

- a) unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nach § 7 AStG an dem Unternehmen beteiligt sind, oder/und
- b) unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Personen, die dem unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des Buchstabens a nahe stehen.

8.1.3.6 Bank- oder Versicherungsgeschäfte werden insbesondere dann überwiegend mit diesem Personenkreis betrieben, wenn entweder das Aktiv- oder Passivgeschäft oder beide mit diesem Personenkreis betrieben werden. Untergeordnete Geschäfte mit Dritten bleiben außer Ansatz, wenn sie für sich ein Kreditinstitut oder Versicherungsunternehmen nicht tragen können. Versicherungsunternehmen, die Risiken des Konzerns versichern, betreiben selbst dann das damit zusammenhängende Gesamtgeschäft mit nahe Stehenden, wenn sie die damit übernommenen Risiken bei Fremden rückversichern. Wird das Aktiv- oder Passivgeschäft in nicht nur unerheblichem Maße mit Dritten betrieben, so ist nach den Umständen des Einzelfalls festzustellen, ob die Geschäfte mit Dritten oder mit Inlandsbeteiligten oder diesen nahe stehenden Personen überwiegen. Hierbei sind die Geschäfte nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu gewichten, wobei auf die Bedeutung der mit ihnen zusammenhängenden Wirtschaftsgüter in der Bilanz zurückgegriffen werden kann. Die Geschäfte mit dem in Tz. 8.1.3.5 genannten Personenkreis sind stets schädlich, wenn sie nicht der Mischung von Geschäfts- und Kundenrisiken oder dem Grundsatz der Risikomischung entsprechen, die die Verkehrsauffassung bei einer kredit- oder versicherungswirtschaftlichen Tätigkeit voraussetzt. Das gilt insbesondere dann, wenn eine Zwischengesellschaft Bank- oder Versicherungsgeschäfte fast ausschließlich mit ihren Gesellschaftern oder denen nahe stehenden Personen betreibt.

8.1.3.7 Durch Zwischenschaltung fremder Dritter können Einkünfte aus passivem Erwerb nicht vermieden werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Zwischengesellschaft Risiken des Konzerns rückversichert, die sie von einem konzernfremden Erstversicherer übernimmt.

8.1.4 Handel

8.1.4.1 Handel als passiver Erwerb

8.1.4.1.1 Nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG gehört der Handel zum passiven Erwerb, soweit die Verfügungsmacht an der Ware der ausländischen Gesellschaft von einem inländischen Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Inland steuerpflichtig ist, verschafft wird. Entsprechendes gilt, soweit die Verfügungsmacht an der Ware von der ausländischen Gesellschaft einem inländischen Gesellschafter oder einer solchen nahe stehenden Person verschafft wird.⁴

Auch in diesen Fällen liegt kein passiver Erwerb vor, wenn nachgewiesen wird, dass

⁴ Für Wirtschaftsjahre, die bis einschließlich 31. Dezember 2002 begonnen haben, ist das Schreiben vom 2. Dezember 1994 (BStBl I Sondernummer 1/1995) anzuwenden.

1. das Handelsgeschäft von der ausländischen Gesellschaft im Rahmen eines "qualifizierten Geschäftsbetriebs" (Tz. 8.1.4.2) getätigt worden ist und
 2. bei diesem Handelsgeschäft keine "schädliche Mitwirkung" eines Inlandsbeteiligten oder einer nahe stehenden Person (Tz. 8.1.4.3) vorgelegen hat (Warenvertrieb oder -bezug über ausländische Vertriebs- bzw. Einkaufsgesellschaften).
- 8.1.4.1.2 Als Handel gilt auch die Tätigkeit des Kommissionärs. Ist die ausländische Gesellschaft als Makler oder als Handelsvertreter tätig, so sind die Bestimmungen über die Dienstleistungen anzuwenden (Tz. 8.1.5).
- 8.1.4.1.3 Eine nahe stehende Person ist mit ihren Einkünften aus dem Handel mit der Zwischengesellschaft im Inland steuerpflichtig, wenn sie mit diesen Einkünften unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1984, BStBl 1985 II S.120). Das gilt auch im Falle erweiterter beschränkter Steuerpflicht nach § 2 AStG.
- 8.1.4.2 Kaufmännischer Geschäftsbetrieb und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- 8.1.4.2.1 Die ausländische Gesellschaft unterhält einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb ("qualifizierter Geschäftsbetrieb"), wenn sie sachlich und personell so ausgestattet ist, dass sie unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr die in Betracht stehenden Handelsgeschäfte vorbereiten, abschließen und ausführen kann. Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr muss von dem Geschäftsbetrieb der ausländischen Gesellschaft selbst ausgehen, der zu den Einkünften führt. Eine mittelbare Teilnahme am Wirtschaftsverkehr über abhängige Konzerngesellschaften genügt nicht (vgl. das zum Dienstleistungsbereich ergangene BFH-Urteil vom 29. August 1984, BStBl 1985 II S. 120).
- 8.1.4.2.2 Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn sich die Gesellschaft in ihrem Geschäftsbetrieb bei den in Betracht stehenden Handelsgeschäften in nicht nur unerheblichem Umfang an eine unbestimmte Anzahl von Personen wendet. Dabei genügt es, wenn sich die Gesellschaft nur beim Verkauf oder beim Einkauf der Ware an eine unbestimmte Anzahl von Personen wendet, die Waren aber ausschließlich von einem ihr nahe stehenden Unternehmen bezieht oder an ein solches Unternehmen liefert.
- 8.1.4.2.3 Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch vor, wenn sich die unbestimmte Anzahl der Kunden aufgrund des Gegenstands der in Betracht stehenden Geschäftstätigkeit auf einen engen Personenkreis beschränkt. Ebenso ist die Begrenzung auf einen engen Kundenkreis unschädlich, wenn sich die ausländische Gesellschaft nicht auf einen fest begrenzten Personenkreis festlegt, sondern ihr Geschäftsbetrieb auf Kundenwechsel angelegt ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1984, BStBl 1985 II S. 120). Unschädlich ist es, wenn der Kundenkreis einer ausländischen Gesellschaft, die Ersatzteile liefert, sich auf Personen beschränkt, die Abnehmer eines der Gesellschaft nahe stehenden Unternehmens sind.
- 8.1.4.3 Eigene Mitwirkung
- 8.1.4.3.1 Eine Person wirkt an einem Handelsgeschäft der ausländischen Gesellschaft mit, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die nach ihrer Funktion Teil der Vorbereitung, des Abschlusses oder der Ausführung der in Betracht stehenden Geschäfte dieser Gesellschaft sind. Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt für

diese Leistungen wie unter unabhängigen Dritten bemessen worden ist. Fallen im Rahmen einer aktiven Handelstätigkeit einzelne Geschäfte von untergeordneter Bedeutung an, an denen ein Inlandsbeteiligter oder eine nahe stehende Person mitwirkt, kann insoweit eine Prüfung, ob passiver Erwerb vorliegt, unterbleiben. Es ist jedoch § 1 AStG zu beachten.

Eine Person wirkt mit, wenn sie z.B. für die ausländische Gesellschaft den Vertrieb übernimmt, den Vertreterersatz leitet, deren Finanzierungsaufgaben übernimmt oder deren Handelsrisiko trägt.

8.1.4.3.2 Eine Mitwirkung liegt z.B. nicht vor, wenn ein Hersteller oder Lieferant bei Geschäften, deren Vorbereitung, Abschluss oder Ausführung im Übrigen von der ausländischen Gesellschaft wahrgenommen wird, in einer zwischen voneinander unabhängigen Handelsunternehmen geübten Weise

1. Waren allgemein oder im Einzelfall unmittelbar an Abnehmer der ausländischen Gesellschaft versendet (Streckengeschäft) oder der ausländischen Gesellschaft Waren, die in seinem Eigentum verbleiben, zur Weiterveräußerung überlässt (z.B. Lieferung an ein bei der ausländischen Gesellschaft unterhaltenes Konsignationslager);
2. den Abnehmern der ausländischen Gesellschaft Nebenleistungen erbringt, die nach der Verkehrsauffassung zur sachgerechten Lieferung notwendig sind (z.B. technische Einweisung der Kunden durch den Hersteller);
3. für die von dem Hersteller oder Lieferanten hergestellten oder gelieferten Waren allgemein wirbt, ohne hierbei mit den Kunden der Handelsgesellschaft Kontakt aufzunehmen (z.B. Werbekampagnen bei Markenartikeln).

Eine handelsübliche Tätigkeit als Zulieferer, wie die unmittelbare Auslieferung durch den Hersteller oder die Sicherstellung zeitlicher Liefervorgaben durch die Abnehmer (z.B. bei "just-in-time-Lieferung"), ist unschädlich; § 1 AStG ist zu beachten.

8.1.5 Dienstleistungen

8.1.5.1 Dienstleistungen als passiver Erwerb

8.1.5.1.1 Nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG gehört das Bewirken von Dienstleistungen durch die ausländische Gesellschaft zum passiven Erwerb, soweit

1. die Leistung erbracht wird, indem die ausländische Gesellschaft sich eines Inlandsbeteiligten oder einer nahe stehenden Person bedient (Tz. 8.1.5.2.1). Dabei ist es unerheblich, ob die ausländische Gesellschaft einen "qualifizierten Geschäftsbetrieb" unterhält, oder
2. ein Inlandsbeteiligter oder eine nahe stehende Person die Leistung empfängt. Soweit nur dieser Tatbestand in Betracht steht, scheidet passiver Erwerb aus, wenn nachgewiesen wird, dass die Leistungen im Rahmen eines "qualifizierten Geschäftsbetriebs" der Gesellschaft erbracht sind und der Inlandsbeteiligte oder die nahe stehende Person nicht mitgewirkt hat. Finanzdienstleistungen innerhalb eines Konzerns führen zu passivem Erwerb, es sei denn, sie fallen unter § 8 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 7 AStG.

Einkünfte aus dem Ankauf und der Einziehung von Forderungen (echtes Factoring) erfüllen nicht den Tatbestand der Dienstleistung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG, denn der Einzug von gekauften Forderungen stellt die bloße Verwaltung eigenen Vermögens dar. Die Einkünfte sind damit solche aus passivem Erwerb.

- 8.1.5.1.2 Auf die Dienstleistungserbringung in Fällen des § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b AStG ist Tz. 8.1.4.2 entsprechend anzuwenden.
- 8.1.5.2 Leistungserbringung durch Dienste Anderer
- 8.1.5.2.1 Die ausländische Gesellschaft bedient sich einer Person für die in Betracht stehende Dienstleistung, wenn sie diese Person heranzieht, um eigene Verpflichtungen zum Erbringen oder zum Verschaffen dieser Dienstleistung ganz oder zu einem nicht nur unwesentlichen Teil zu erfüllen. Es genügt, wenn die herangezogene Person nicht selbst, sondern durch den Einsatz von Personal oder von Einrichtungen an der Dienstleistung mitwirkt. Die Person kann als Arbeitnehmer oder auf andere Weise (z.B. als Selbständiger) herangezogen werden; es kann sich bei ihr auch um eine Kapitalgesellschaft handeln.
- 8.1.5.2.2 Eine nahe stehende Person ist mit ihren Einkünften aus der von ihr beigestragenen Leistung im Inland steuerpflichtig, wenn sie mit den Einkünften aus ihrem Leistungsbeitrag für die ausländische Gesellschaft unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1984, BStBl 1985 II S. 120). Das gilt auch im Falle erweiterter beschränkter Steuerpflicht nach § 2 AStG.
- 8.1.5.3 Eigene Mitwirkung
- 8.1.5.3.1 Eine ausländische Gesellschaft erbringt einer Person eine Dienstleistung, wenn die Person die Leistung unmittelbar empfängt oder einem Dritten erbringen lässt.
- 8.1.5.3.2 Eine Mitwirkung an den zur Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten liegt vor, wenn eine Person Tätigkeiten ausübt, die nach ihrer Funktion zum Bewirken dieser Leistung gehören, insbesondere indem sie sich durch das Zurverfügungstellen von Personal oder Einrichtungen an der Leistung beteiligt oder indem sie die Planung der Leistung ganz oder zu einem nicht nur unwesentlichen Teil übernimmt. Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt für diese Leistung wie unter unabhängigen Dritten bemessen worden ist. Fallen im Rahmen einer aktiven Tätigkeit einzelne Geschäfte von untergeordneter Bedeutung an, an denen ein Inlandsbeteiligter oder eine nahe stehende Person mitwirkt, kann insoweit eine Prüfung, ob passiver Erwerb vorliegt, unterbleiben. Es ist jedoch § 1 AStG zu beachten.
- 8.1.6 Vermietung und Verpachtung
- 8.1.6.1 Nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG gehören Vermietung und Verpachtung zum passiven Erwerb, wenn nicht eine der drei folgenden Ausnahmen vorliegt:
1. die Verwertung eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit, die ohne schädliche Mitwirkung unternommen wurde;
 2. die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz, wenn die Einkünfte daraus bei unmittelbarem Bezug durch den Steuerpflichtigen aufgrund eines DBA steuerfrei wären und
 3. die Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen im Rahmen eines "qualifizierten Geschäftsbetriebs", ohne dass eine schädliche Mitwirkung vorliegt.
- 8.1.6.2 Auf Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen ist Tz. 8.1.4.2 entsprechend anzuwenden.

- 8.1.6.3 Eine Person wirkt an der Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen der ausländischen Gesellschaft mit, wenn sie Tätigkeiten ausübt, die nach ihrer Funktion Teil der gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung sind. So ist z.B. eine Mitwirkung gegeben, wenn eine Person für eine ausländische Gesellschaft deren Bestandhaltung und Finanzierungsaufgaben übernimmt oder den Abschluss der Miet- oder Pachtverträge vermittelt. Tz. 8.1.5.3.2 Satz 2 und 3 gelten entsprechend.
- 8.1.6.4 Finanzierungs-Leasing ist keine Vermietung und Verpachtung, sondern ein Kreditgeschäft, soweit der Leasing-Gegenstand nach den bestehenden Grundsätzen dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist.
- 8.1.7 Aufnahme und Ausleihe von Auslandskapital
- 8.1.7.1 Kapitalaufnahme und Kapitalausleihe sind nur dann aktiver Erwerb, wenn die ausländische Gesellschaft das Kapital nachweislich ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen und als Darlehen im Ausland gelegenen Betrieben (Betriebsstätten), die ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge aus aktivem Erwerb beziehen, oder im Inland gelegenen Betrieben (Betriebsstätten) unmittelbar zugeführt hat. Andernfalls liegt passiver Erwerb vor.
- 8.1.7.2 Das Kapital ist im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen, wenn es
1. aus der Emission von Anleihen ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten stammt,
 2. durch Aufnahme von Darlehen bei ausländischen Kreditsammelstellen beschafft ist oder
 3. sonst auf ausländischen Kapitalmärkten von Personen zur Verfügung gestellt ist, die im Ausland ansässig sind,
- und keine mittelbare Kreditaufnahme auf dem inländischen Kapitalmarkt vorliegt. Bei der Kapitalaufnahme muss die aufnehmende Gesellschaft selbst an den ausländischen Kapitalmarkt herantreten sein. Es genügt nicht, wenn nahe Stehende im Sinne des § 1 AStG als Treuhänder oder Vertreter in die Kapitalaufnahme eingeschaltet sind, ohne dass diese den Kapitalgebern offen legen, in wessen Interesse sie tätig werden. Kapital, das von Personen, die dem Steuerpflichtigen oder der ausländischen Gesellschaft nahe stehen, zur Verfügung gestellt wird, gilt nicht als auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen. Wirkt bei der Emission von Anleihen ein Anleihekonsortium, dem Inländer angehören, in banküblicher Weise mit, so ist dies unschädlich, sofern die Anleihe tatsächlich auf den ausländischen Kapitalmärkten untergebracht wird.
- 8.1.7.3 Eine Kapitalzuführung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG liegt vor, wenn die ausländische Gesellschaft das Kapital einem(r) im Inland unterhaltenen Betrieb (Betriebsstätte) oder einem(r) im Ausland unterhaltenen Betrieb (Betriebsstätte) darlehensweise überlässt, im letzteren Fall unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass die Einrichtung ihre Bruttoerträge nachweislich ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG bezieht. Eine darlehensweise Zuführung ist nicht gegeben, wenn das Kapital von der ausländischen Gesellschaft zum Erwerb von Beteiligungen oder diesen gleichstehenden Rechten oder für Einlagen verwendet wird.

Ist die darlehensweise Zuführung nach der direkten Methode dem aufgenommenen Kapital nicht zuzuordnen, ist die Gesamtsumme der nicht zuzuordnenden Darlehen im Verhältnis von Eigenkapital einschließlich angesammelter Erträge zu Fremdkapital nach der indirekten Methode aufzuteilen und der dem Fremdkapital entsprechende Anteil der begünstigten Kapitalvergabe zuzuordnen.

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG ist Voraussetzung, dass das Kapital im Ausland unterhaltenen Betrieben oder Betriebsstätten zugeführt wird, die ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiver Tätigkeit erzielen. Dabei ist auf die Verhältnisse des Wirtschaftsjahrs abzustellen, in dem die ausländische Gesellschaft als Darlehensgeber die entsprechenden Einkünfte aus der Hingabe des Kapitals erzielt. Das bedeutet, dass im Einzelfall die Qualifizierung der Einkünfte aus der Darlehenshingabe von Wirtschaftsjahr zu Wirtschaftsjahr beim Darlehensgeber wechseln kann, je nach dem, ob der Darlehensnehmer in seinem Betrieb oder seiner Betriebsstätte Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiven Tätigkeiten erzielt.

8.1.8 Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG sind Ausschüttungen (einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen) einer Kapitalgesellschaft. Dazu gehören auch Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG. Kapitalgesellschaften sind die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG genannten inländischen Kapitalgesellschaften und die ihnen entsprechenden ausländischen Rechtsgebilde (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juni 1992, BStBl II S. 972). Die §§ 3c Abs. 1 EStG und 8b Abs. 5 KStG sind nicht anzuwenden, weil nicht steuerfreie bzw. außer Ansatz zu lassende Einnahmen zu ermitteln, sondern Einkünfte dem aktiven oder passiven Bereich zuzuordnen sind. Aufwendungen, die mit aktiven Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, z.B. Schuldzinsen für ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung, sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 4 AStG, Tz. 10.1.3).

8.1.9 Veräußerungen, Auflösungen und Kapitalherabsetzungen

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer nachgeschalteten Gesellschaft sind grundsätzlich aktive Einkünfte, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Gewinn Wirtschaftsgütern der nachgeschalteten Gesellschaft zuzuordnen ist, die nicht der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter dienen. Nachzuweisen ist insbesondere die Zusammensetzung der Wirtschaftsgüter bezogen auf die Tätigkeitsbereiche und Einkunftsquellen der nachgeordneten Gesellschaft. Dies gilt entsprechend, wenn der Veräußerungsgewinn Wirtschaftsgütern einer Gesellschaft zuzuordnen ist, an der die nachgeschaltete Gesellschaft ihrerseits beteiligt ist. Wird der Nachweis nicht erbracht, fällt der Veräußerungsgewinn in voller Höhe in die Hinzurechnungsbesteuerung.

Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an einer nachgeschalteten Gesellschaft können bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrages nur berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Verlust Wirtschaftsgütern der nachgeordneten Gesellschaft zuzuordnen ist, die der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter dienen.

8.3 Niedrige Besteuerung

8.3.1 Ertragsteuerbelastung

8.3.1.1 Die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft aus passivem Erwerb unterliegen der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die Gesamtbelastung durch Ertragsteuern (Ertragsteuerbelastung) unter 25 v.H. liegt (§ 8 Abs. 3 AStG). Zur Ertragsteuerbelastung gehören alle zu Lasten der ausländischen Gesellschaft im Staat ihres Sitzes, ihrer Geschäftsleitung oder einem Drittstaat (z.B. Steuern einer Betriebsstätte) erhobenen Ertragsteuern.

Beispiel:

Eine niedrige Besteuerung kann sich dadurch ergeben, dass die ausländische Gesellschaft in einem hoch besteuerten Land für passive Einkünfte gezielte Steuervergünstigungen in Anspruch nimmt (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 986). Bloße zeitliche Verlagerungen der Steuerpflicht durch im Ausland allgemein übliche Abschreibungssätze oder ähnliche Regelungen, die sich in überschaubarer Zeit ausgleichen, können außer Ansatz bleiben.

8.3.1.2 Ertragsteuern im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG sind alle Steuern vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs. Zu berücksichtigen sind derartige Steuern auch dann, wenn sie nach § 34c EStG oder § 26 KStG nicht angerechnet werden können, z.B. weil sie nach den Gesetzen einer Provinz, eines Kantons oder einer anderen Gebietskörperschaft erhoben werden. Steuern, die bei der ausländischen Gesellschaft zu Lasten Dritter einbehalten werden (z.B. Kapitalertragsteuern von ihren Gewinnausschüttungen), bleiben außer Ansatz. Die besonderen Verhältnisse in der Schweiz werden im BMF-Schreiben vom 23. Mai 1980, BStBl I S. 282, behandelt (siehe auch BFH-Urteil vom 15. März 1995, BStBl II S. 502). Wegen der inzwischen eingetretenen Änderungen im Schweizer Steuerrecht Hinweis auf Tz. 2.2.5.

Eine ausländische Gesellschaft, die Zwischeneinkünfte erzielt, wird nicht deshalb niedrig besteuert, weil ihre Einkünfte im Rahmen einer Gruppenbesteuerung (z. B. Organschaft, Konsolidierung) bei einer anderen Gesellschaft besteuert werden. Erzielt eine ausländische Gesellschaft, die einem Konsolidierungskreis angehört, Zwischeneinkünfte, ist die auf die Zwischeneinkünfte entfallende anteilige Ertragsteuerbelastung für diese Gesellschaft gesondert zu ermitteln. Dabei gelten die Grundsätze der Tz. 8.3.2 entsprechend.

8.3.2 Ermittlung der Ertragsteuerbelastung

8.3.2.1 Die Ertragsteuerbelastung ist durch die Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte und den von der ausländischen Gesellschaft entrichteten Steuern zu ermitteln (vgl. Tz. 10.1.1.1). Freiwillige Steuerzahlungen sind nicht zu berücksichtigen. Die Ertragsteuerbelastung entspricht in der Regel dem Satz der Ertragsteuer des Sitzstaats. Bei der Feststellung der Ertragsteuerbelastung ist nicht nur der allgemeine Tarif, sondern es sind auch in Betracht kommende Vorzugssätze und Befreiungen für Einkünfte aus passivem Erwerb oder für Gesellschaften ohne aktive Tätigkeit und die Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

8.3.2.2 Das Bundesministerium der Finanzen ermittelt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die für die Anwendung des § 8 Abs. 3

AStG in Betracht kommenden Gebiete, in denen Steuersätze oder Vorzugsätze unter 25 v.H. oder Steuerbefreiungen im Sinne der Tz. 8.3.2.1 bestehen.

- Anlage 1 Die Anlage 1 enthält eine Zusammenstellung der Sätze der Ertragsteuern, der Steuervergünstigungen und Privilegien in Gebieten, die für die Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG besonders in Betracht kommen.
- Anlage 2 Einen Überblick über weitere Gebiete enthält die Anlage 2.
- 8.3.2.3 Beträgt der nach Tz. 8.3.2.1 zugrunde zu legende Satz weniger als 25 v.H., so kann die Ertragsteuerbelastung gleichwohl über dieser Grenze liegen, insbesondere weil
1. die ausländische Gesellschaft mögliche Vorzugssätze oder Befreiungen nicht beansprucht hat oder
 2. die in Betracht kommenden Einkünfte in einem ausländischen Staat mit einem Betrag in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen worden sind, der höher ist, als er bei Anwendung des deutschen Steuerrechts anzusetzen wäre.
- In diesen Fällen ist die Ertragsteuerbelastung durch eine Belastungsberechnung (Tz. 8.3.2.1 Satz 1) zu ermitteln.
- 8.3.2.4 Beträgt der nach Tz. 8.3.2.1 zugrunde zu legende Satz 25 v.H. oder mehr, so kann die Ertragsteuerbelastung gleichwohl unter dieser Grenze liegen, insbesondere weil
1. die ausländische Gesellschaft besondere Ermäßigungen und Befreiungen erhalten hat (z.B. auf der Grundlage von Steuerverträgen) oder
 2. die in Betracht kommenden Einkünfte im Ausland mit einem Betrag in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen worden sind, der niedriger ist, als er bei Anwendung des deutschen Steuerrechts anzusetzen wäre.
- In diesen Fällen ist die Ertragsteuerbelastung durch eine Belastungsberechnung (Tz. 8.3.2.1 Satz 1) zu ermitteln.
- 8.3.2.5 Bei der Belastungsberechnung bleibt außer Betracht, dass die ausländische Steuer deshalb unter der Mindestgrenze des § 8 Abs. 3 AStG liegt, weil bei der Besteuerung eines Jahres Verluste desselben Jahres oder früherer oder späterer Jahre berücksichtigt worden sind (Verlustabzug, -vortrag oder -rücktrag).
- 8.3.2.6 Für Zwecke der Belastungsberechnung ist nicht zu beanstanden, wenn Wirtschaftsgüter, die einem von der ausländischen Gesellschaft unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhaltenen "qualifizierten Geschäftsbetrieb" (Tz. 8.1.4.2) des Handels, der Dienstleistungserbringung oder der Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen dienen, nach Vorschriften des ausländischen Steuerrechts bewertet worden sind, die den allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen und im Ausland allgemein der dortigen Besteuerung zugrunde gelegt werden. Dies darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis bei der Belastungsberechnung führen.
- 8.3.3 Niedrige Besteuerung bei gemischten Einkünften
- Bei ausländischen Gesellschaften mit gemischten Einkünften gelten die vorstehenden Regelungen entsprechend. Für eine Belastungsberechnung sind die Steuern der ausländischen Staaten zu ermitteln, die auf die Einkünfte

aus passivem Erwerb entfallen. Bei der dazu notwendigen Aufteilung der Steuern ist folgendermaßen zu verfahren:

1. Sind im Ausland bestimmte Einkünfte freigestellt, begünstigt oder erhöht besteuert worden, so ist hinsichtlich dieser Einkünfte die ausländische Steuer mit dem Betrag anzusetzen, der unter Berücksichtigung dieser Vorteile/Nachteile tatsächlich auf sie entfällt.
2. Für die verbleibenden Einkünfte ist die Reststeuer anteilig zu berücksichtigen.

Bei der Aufteilung sind die Einkünfte aus aktiver Tätigkeit und aus passivem Erwerb in der Höhe zu berücksichtigen, in der sie der Besteuerung im Ausland zugrunde liegen.

9. Freigrenze bei gemischten Einkünften

9.0.1 Freigrenze nach dem Bruttoertrag

Unter Bruttoerträgen sind die Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne eine evtl. gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zu verstehen. Sie sind aus der Gewinn- und Verlustrechnung der ausländischen Gesellschaft abzuleiten. Ermittelt diese ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, ist auf die Isteinnahmen abzustellen. Verdeckte Einlagen lösen keine Bruttoerträge aus Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 AStG aus (BFH-Urteil vom 1. Juli 1992, BStBl 1993 II S. 222).

9.0.2 Absolute Freigrenze von 62.000 Euro

9.0.2.1 Die absolute Freigrenze des § 9 AStG bezieht sich auf den Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 AStG, der anzusetzen wäre, wenn die Freigrenze nicht bestünde. Dabei sind Zwischeneinkünfte einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft, die einer ausländischen Gesellschaft nach § 14 AStG zuzurechnen sind, mit zu berücksichtigen.

9.0.2.2 Die Freigrenze wird überschritten

1. hinsichtlich der Gesellschaft als solcher, falls die Hinzurechnungsbeträge für sämtliche Inlandsbeteiligte den Betrag von 62.000 Euro übersteigen;
2. hinsichtlich eines Inlandsbeteiligten, wenn die Hinzurechnungsbeträge für alle ausländischen Gesellschaften, an denen er beteiligt ist, den Betrag von 62.000 Euro übersteigen. Dies schließt nicht aus, dass andere Inlandsbeteiligte, die an der Gesellschaft beteiligt sind, die Freigrenze in Anspruch nehmen können.

9.0.2.3 Die absolute Freigrenze richtet sich, soweit sie sich auf die Gesellschaft bezieht, nach dem für sie maßgebenden Wirtschaftsjahr, soweit sie sich auf einen Inlandsbeteiligten bezieht, richtet sie sich nach dem Veranlagungszeitraum, in dem die in Betracht stehenden Hinzurechnungsbeträge anzusetzen sind.

10. Hinzurechnungsbetrag

10.0 Übersicht

10.0.1 Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG sind

1. die gesamten Einkünfte der Zwischengesellschaft aus passivem Erwerb (abzüglich Steuern) zu ermitteln; Verluste sind abzuziehen (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG);
2. die nach § 12 AStG anrechenbaren Steuern zu ermitteln;
3. die sich daraus ergebenden Beträge auf die einzelnen Inlandsbeteiligten (Hinzurechnungsverpflichteten) aufzuteilen.

Zur Berücksichtigung von Einkünften, die nach § 14 AStG anzusetzen sind, vgl. Tz. 14.

10.0.2 Die Einzelschritte bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG ergeben sich aus den
Anlage 3 Berechnungsübersichten in Anlage 3.

10.0.3 Über die für die Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG wesentlichen Rechtsfolgen ist durch einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 18 AStG zu entscheiden (vgl. hierzu Tz. 18).

10.1 Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

10.1.1 Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb

10.1.1.1 Für die Hinzurechnungsbesteuerung sind die gesamten Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft zu ermitteln, die aus passivem Erwerb stammen. Für die Ermittlung der Einkünfte gelten die Vorschriften des deutschen Steuerrechts entsprechend (§ 10 Abs. 3 AStG). Dabei ist § 8a KStG nicht anzuwenden. Auf die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte findet § 1 AStG keine Anwendung (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 868). Soweit aus Geschäftsbeziehungen zu der ausländischen Zwischengesellschaft beim Inlandsbeteiligten eine Einkunftsberichtigung nach § 1 AStG erfolgt, ist bei der Ermittlung der Einkünfte der Zwischengesellschaft eine entsprechende Gegenberichtigung vorzunehmen (vgl. Tz. 1.5.2 des BMF-Schreibens vom 23. Februar 1983, BStBl I S. 218; bestätigt durch das BFH-Urteil vom 19. März 2002, BStBl II S. 644).

10.1.1.2 Entspricht die ausländische Gesellschaft nach Rechtsform und Betätigung den in § 8 Abs. 2 KStG genannten Steuerpflichtigen, so sind die gesamten Einkünfte grundsätzlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Betreibt die Gesellschaft nur Vermögensverwaltung und werden die Anteile an der Gesellschaft im Privatvermögen gehalten, sind die Zwischeneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu ermitteln. Unter diesen Voraussetzungen löst der Gewinn aus einer Grundstücksveräußerung keine Zwischeneinkünfte aus (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 1998, BStBl II S. 468).

10.1.1.3 Ist ein Steuerinländer an mehreren ausländischen Zwischengesellschaften unmittelbar beteiligt, so dürfen Verluste einer Zwischengesellschaft nicht mit positiven Hinzurechnungsbeträgen einer anderen Zwischengesellschaft ausgeglichen werden (Folge aus § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG). Zum Ausgleich von Verlusten nachgeschalteter Gesellschaften oder Zwischengesellschaften mit positiven Einkünften der Obergesellschaft wird auf Tz. 14.1.6 und 14.1.7 hingewiesen.

10.1.1.4 Werden die Einkünfte aus passivem Erwerb zunächst in ausländischer Währung ermittelt (vgl. Tz. 10.3.2.3), sind sie nach dem Kurs zu dem Zeitpunkt umzurechnen, an dem der Hinzurechnungsbetrag als zugeflossen gilt. Ist ein Kurs zu diesem Zeitpunkt nicht festzustellen, so ist von der amtlichen

Kursfeststellung für den Zeitpunkt, der dem Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft am nächsten liegt, auszugehen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn für die Umrechnung ein Jahresdurchschnittskurs zugrunde gelegt wird. Der für die Umrechnung gewählte Kurs ist für alle bei der Anwendung der §§ 7 bis 11 und 14 AStG zu berücksichtigenden und in ausländischer Währung angefallenen Beträge zu beachten. Dabei gelten jedoch für den Abzug der ausländischen Steuern die für § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1 KStG entwickelten Grundsätze. Die einmal gewählte Methode der Umrechnung soll nicht ohne hinreichenden Grund geändert werden.

10.1.2 Abzug von Steuern

10.1.2.1 Nach § 10 Abs. 1 AStG können abgezogen werden

1. die von den Einkünften der ausländischen Gesellschaft erhobenen Steuern;
2. die von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhobenen Steuern, Abschn. 102 Abs. 1 VStR 1995 gilt entsprechend.

Freiwillige Steuerzahlungen sind nicht zu berücksichtigen.

Steuern, die auf Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne von § 10 Abs. 7 AStG entfallen, sind entsprechend der verminderten Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Hinzurechnung nur zu einem Anteil von 60 v.H. abzuziehen (zur zeitlichen Anwendung dieses Satzes siehe den Einleitungssatz zu Tz. 10.5).

Abzugsfähig sind neben den Steuern im Quellenstaat der Einkünfte - einschließlich deutscher Quellensteuer - auch die Steuern des Sitzstaats und von Drittstaaten; Tz. 8.3.1.2 gilt entsprechend.

- ##### 10.1.2.2
- Hat die Gesellschaft gemischte Einkünfte, so ist der Teil der ausländischen Ertrag- und Vermögensteuern abzuziehen, der auf die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünfte bzw. das diesen Einkünften zugrunde liegende Vermögen entfällt. Die Ertragsteuern sind hierbei in entsprechender Anwendung der Tz. 8.3.3 aufzuteilen. Es ist nicht zu beanstanden, wenn das sich dabei ergebende Verhältnis auch bei der Aufteilung der Vermögensteuern zugrunde gelegt wird.

10.1.3 Betriebsausgaben

Nach § 10 Abs. 4 AStG dürfen bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte nur die mit diesen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben abgezogen werden. Dazu gehören nicht die für das Aufstellen der Hinzurechnungsbilanz (Tz. 10.3.2.1) anfallenden Aufwendungen (BFH-Urteil vom 15. März 1995, BStBl II S. 502).

Teilwertabschreibungen auf Anteile an anderen Gesellschaften sind bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte nur abzugsfähig, soweit die Wertminderung nachweislich auf Wirtschaftsgüter der anderen Gesellschaft entfällt, die der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter dienen (vgl. Tz. 8.1.9).

10.3 Gewinnermittlung bei reinen Zwischengesellschaften

10.3.1 Gewinnermittlungsarten

10.3.1.1 Außerhalb des Bereichs vermögensverwaltender Zwischengesellschaften (vgl. Tz. 10.1.1.2) können die der Hinzurechnung unterliegenden Gewinne nach § 10 Abs. 3 Satz 2 AStG ermittelt werden durch

1. einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder
2. eine Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

Das Wahlrecht ist bis zur Abgabe der Erklärung für die einheitliche und gesonderte Feststellung nach § 18 AStG auszuüben. Üben die Inlandsbeteiligten das Wahlrecht nicht oder nicht einheitlich aus, so sind die Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

10.3.1.2 Bei einer Änderung der Gewinnermittlungsart ist R 17 Abs. 1 und 2 EStR 2003 entsprechend anzuwenden. Eine Änderung darf nicht willkürlich vorgenommen werden.

10.3.1.3 Werden Zwischeneinkünfte nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist ein Zufluss an die ausländische Zwischengesellschaft stets anzunehmen, wenn ein Beteiligter, eine diesem nahe stehende Person oder - im Interesse dieser Personen - ein Dritter der Gesellschaft Beträge gutschreibt oder die Beträge in anderer Weise verfügbar sind. Weitergehende Bestimmungen bleiben unberührt.

10.3.2 Ermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG

10.3.2.1 Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG sind durch eine für alle Inlandsbeteiligten maßgebende "Hinzurechnungsbilanz" zu ermitteln. Ihr ist das gesamte Vermögen der ausländischen Gesellschaft zugrunde zu legen, auch wenn nicht alle Anteile oder Stimmrechte Inländern zuzurechnen sind. Die Hinzurechnungsbilanz kann nach Maßgabe der nach deutschem Steuerrecht zu beachtenden Bilanzierungsvorschriften aus der Bilanz der ausländischen Gesellschaft abgeleitet werden. Im Übrigen gilt § 60 EStDV entsprechend.

10.3.2.2 Für die Hinzurechnungsbilanz gelten die deutschen Grundsätze auch dann, wenn das ausländische Recht abweichende Bilanzansätze zulässt. Der Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs ist auch dann zu wahren, wenn die ausländische Zwischengesellschaft bei ihrer eigenen Bilanzierung nicht daran gebunden ist oder während einzelner Jahre keine Hinzurechnungen vorzunehmen sind.

10.3.2.3 Die Hinzurechnungsbilanz kann in derjenigen Währung erstellt werden, in der die Bücher der ausländischen Gesellschaft geführt werden. Ist dies eine ausländische Währung, so gilt für die Umrechnung Tz. 10.1.1.4.

10.3.2.4 Unterliegen die Einkünfte aus einem von der ausländischen Gesellschaft unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhaltenen "qualifizierten Geschäftsbetrieb" (vgl. Tz. 8.1.4.2) des Handels, der Dienstleistungserbringung oder der Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen der Gewinnermittlung, so kann zugelassen werden, dass Vorschriften des ausländischen Steuerrechts zugrunde gelegt werden, die den allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften entsprechen und im Sitzstaat allgemein der dortigen Besteuerung zugrunde gelegt werden. Dies darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen. Würde die Anwendung des ausländischen Steuerrechts dazu führen, dass der Hinzu-

rechnungsbesteuerung unterliegende Zwischeneinkünfte nach Tz. 10.3.2.2 wegen des Endens der Hinzurechnungsbesteuerung, der Betriebsaufgabe oder ähnlicher Vorgänge aus der Hinzurechnungsbesteuerung herausfallen, so sind sie in dem letzten dafür in Betracht kommenden maßgebenden Wirtschaftsjahr zu versteuern.

10.3.3 Eröffnungsbilanz

10.3.3.1 Sind im Hinblick auf eine ausländische Gesellschaft die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung erstmals gegeben, so ist auf den Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahrs eine "eröffnende Hinzurechnungsbilanz" zu erstellen. Die in ihr angesetzten Werte gelten für Wirtschaftsjahre, die nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz enden, als fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

10.3.3.2 Für die einzelnen Wirtschaftsgüter, die als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit ihren ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 1989, BStBl 1990 II S. 113). Bei abnutzbaren Anlagegütern sind diese Beträge um die nach § 7 EStG zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung zu vermindern. Ist der Teilwert am Stichtag der Eröffnungsbilanz niedriger, so darf höchstens dieser Wert angesetzt werden, wenn eine erhebliche, voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Für immaterielle Anlagegüter darf ein Wert nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden.
2. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch mit dem Teilwert am Stichtag der Eröffnungsbilanz anzusetzen, wenn dieser niedriger ist als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
3. Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen (siehe auch Abzinsungsregelungen in § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG).
4. Rechnungsabgrenzungsposten sind anzusetzen, soweit Betriebsausgaben vor dem Bilanzstichtag Aufwand und Betriebseinnahmen vor dem Bilanzstichtag Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz sind.
5. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am 21. Juni 1948 vorhanden waren, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Wert ausgegangen wird, mit dem die Wirtschaftsgüter in der ersten, nach diesem Zeitpunkt erstellten Bilanz der ausländischen Gesellschaft geführt wurden. Dies darf jedoch nicht zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führen.

10.3.3.3 Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts sind die Aufwendungen, die die Gesellschaft für den Erwerb des Wirtschaftsguts geleistet hat. Hierbei ist insbesondere Folgendes zu beachten:

1. Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, das tauschweise erworben wurde, sind mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen. Ist darüber hinaus ein Wertausgleich gezahlt worden, so erhöhen sich die Anschaffungskosten um den Wertausgleich.
2. Bei einem unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgut sind die Anschaffungskosten mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen. Tz. 10.3.3.2 Nr. 1 Satz 4 sowie Tz. 10.3.3.4 bleiben unberührt.

3. Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts, das gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Gesellschaft eingebracht wurde, sind in der Regel mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Einbringung anzusetzen.
 4. Bei Wirtschaftsgütern, die die Gesellschaft im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs erworben hat, gilt als Anschaffungskosten der Betrag, der bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen (inländischen) Unternehmens angesetzt worden ist.
 5. Bei Wirtschaftsgütern, die gegen Einräumung einer Leibrente erworben sind, stellt der Barwert der Rentenverpflichtung, ggf. erhöht um eine etwaige Kaufpreiszahlung, die Anschaffungskosten dar. Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung des Wirtschaftsguts entstanden sind (vgl. R 33 EStR 2003).
- 10.3.3.4 Wurden Wirtschaftsgüter der ausländischen Gesellschaft von einem inländischen Beteiligten oder einer ihm nahe stehenden Person aus einem Betriebsvermögen übertragen, so ist als Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder als gemeiner Wert der Betrag zugrunde zu legen, den diese Personen beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus ihrem Betriebsvermögen der Besteuerung zugrunde gelegt haben. Wird dargetan, dass dieser Ansatz unrichtig ist, so kann dies berücksichtigt werden, sofern auch der Ansatz bei dem Übertragenden nach den Grundsätzen über die Bilanzberichtigung noch geändert werden kann (vgl. R 15 EStR 2003). Dies gilt entsprechend
1. für Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG, die aus einem Privatvermögen auf die ausländische Gesellschaft übertragen worden sind;
 2. für Wirtschaftsgüter, die vor der Übertragung einem inländischen Betriebsvermögen entnommen oder sonst in ein Privatvermögen oder ein ausländisches Betriebsvermögen überführt worden sind.
- 10.3.4 Einnahmen-Überschussrechnung
- 10.3.4.1 Werden die Zwischeneinkünfte einer ausländischen Gesellschaft nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, so ist der Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben. Diese Art der Gewinnermittlung kann nur für die Einkünfte aus passivem Erwerb insgesamt gewählt werden. Das gesamte dem passiven Erwerb dienende Vermögen der ausländischen Gesellschaft ist als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln.
- 10.3.4.2 Zu den Betriebsausgaben gehören auch die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG.
- 10.3.4.3 Der Verlustabzug ist auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zuzulassen.
- 10.3.5 Verluste
- 10.3.5.1 Von den dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünften können in entsprechender Anwendung des § 10d EStG die Verluste anderer maßgeblicher Wirtschaftsjahre aus passivem Erwerb abgezogen werden. *Verluste, die bei Zwischeneinkünften im Sinne von § 10 Abs. 7 AStG entstanden sind, sind entsprechend der verminderten Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Hinzurechnung nur zu einem Anteil von 60 v.H. abzuziehen (zur zeitlichen Anwendung dieses Satzes siehe den Einleitungssatz zu Tz. 10.5).* Der Verlustabzug ist nach Abzug der Steuern, die zu Lasten der ausländischen

Gesellschaft von diesen Einkünften sowie von dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen erhoben worden sind, und vor Anwendung der absoluten Freigrenze des § 9 AStG vorzunehmen.

In die Verlustermittlung sind die abzugsfähigen Steuern des Verlustjahrs einzubeziehen, soweit sie nicht angerechnet worden sind; Hinweis auf Tz. 10.1.1.3.

- 10.3.5.2 Der Verlustvortrag wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass in einem auf das Jahr der Entstehung des Verlustes folgenden Jahr keine Einkünfte aus passivem Erwerb angefallen sind.
- 10.3.5.3 Ein Wechsel der Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft berührt die Höhe des abzugsfähigen Verlustrücktrags bzw. -vortrags bei der Gesellschaft nicht.
- 10.3.5.4 Zur gesonderten Feststellung negativer Zwischeneinkünfte für Zwecke des Verlustabzugs vgl. Tz. 18.1.2.7.

10.4 Gewinnermittlung bei Gesellschaften mit gemischten Einkünften

- 10.4.1 Hat die ausländische Gesellschaft gemischte Einkünfte, so sind die Einkünfte aus passivem Erwerb wie folgt abzugrenzen:
 1. Vom Gesamtbetrag der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Einkünfte der Gesellschaft ist die Summe der darin enthaltenen Einkünfte aus aktiver Tätigkeit abzuziehen (Gesamtermittlung).
 2. Abweichend von Nr. 1 können die Einkünfte für sich allein durch eine gesonderte Teilbilanz bzw. Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden, wenn sie gesondert von den übrigen Einkünften aufgrund der Buchführung der Zwischengesellschaft leicht und eindeutig zu erfassen sind (Sonderermittlung).
- 10.4.2 Sind aktive Tätigkeiten und passiver Erwerb so eng verbunden (z.B. aktiver und passiver Handel), dass die Einkünfte aus aktiver Tätigkeit nicht gesondert ausgewiesen werden können, so sind die gesamten Einkünfte nach dem Umsatz aufzuteilen, wenn geeignetere Aufteilungsmaßstäbe nicht gegeben sind.
- 10.4.3 Bei der Sonderermittlung sowie der Aufteilung der Einkünfte nach Tz. 10.4.2 sind die Beteiligten verpflichtet, auf Verlangen alle diejenigen Angaben über die aktive Tätigkeit zu machen und alle Nachweise zu erbringen, die zur vollen Erfassung und zur Abgrenzung der Einkünfte aus passivem Erwerb notwendig sind.
- 10.4.4 Beispiele:
 1. Bezieht eine ausländische Vermögensverwaltungsgesellschaft außer Einkünften aus passivem Erwerb auch Zinsen, die unter § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG fallen, so sind bei der Gesamtermittlung zunächst die Gesamteinkünfte zu ermitteln und sodann davon die genannten Zinsen, gekürzt um die damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, abzuziehen.
 2. Erzielt eine ausländische Gesellschaft Gewinne aus Produktionstätigkeit und daneben davon leicht abzusondernde Einkünfte aus passivem Erwerb, wie Wertpapier- oder Beteiligungserträge, so kann von der Ermittlung der gesamten Einkünfte Abstand genommen werden. Es genügt in diesem Fall die gesonderte Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb.

3. Veräußert eine ausländische Gesellschaft Waren im aktiven Handel zu anderen Handelsspannen als im passiven Handel, so ist im Fall der Tz. 10.4.2 für die Ermittlung der Einkünfte aus passivem Erwerb der Gesamtgewinn nach Maßgabe der jeweiligen Umsätze unter Berücksichtigung der Handelsspannen aufzuteilen, es sei denn, die Anwendung einer anderen Methode führt zu einem zutreffenderen Ergebnis.

10.5 Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

§ 10 Abs 5 bis 7 AStG sind durch Artikel 11 des StVergAbG aufgehoben worden; die nachfolgenden, kursiv gedruckten Textziffern beziehen sich deshalb auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, die in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis einschließlich 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 7 Satz 4 und Abs. 11 Satz 2 AStG)

- 10.5.1 *Für die Anwendung eines DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Sitzstaat der Zwischengesellschaft wird der Hinzurechnungsbetrag wie eine Gewinnausschüttung behandelt (§ 10 Abs. 5 AStG). Er unterliegt danach grundsätzlich uneingeschränkt der deutschen Besteuerung.*
- 10.5.2 *Sieht das DBA für Gewinnausschüttungen, die einer wesentlich beteiligten deutschen Kapitalgesellschaft von einer Gesellschaft des anderen Landes zufließen, die Freistellung von der deutschen Steuer vor (DBA-Schachtelprivileg), so ist der Hinzurechnungsbetrag nach Maßgabe des im Verhältnis zum Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft anzuwendenden Abkommens freizustellen. Hierbei ist zu beachten, dass viele Abkommen das DBA-Schachtelprivileg auf die Ausschüttung von aktiv tätigen Gesellschaften beschränken. Erstreckt sich das DBA-Schachtelprivileg nur auf die Körperschaftsteuer, so ist der Hinzurechnungsbetrag nur bei der Gewerbesteuer anzusetzen.*
- 10.5.3 *Sind Anteile an einer ausländischen Zwischengesellschaft nicht dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer, sondern einem unbeschränkt steuerpflichtigen Dritten zuzurechnen (z.B. nach §§ 39, 41 oder 42 AO), so bestimmt sich aus dem Verhältnis dieses Dritten zu der Zwischengesellschaft, ob ein DBA-Schachtelprivileg entsprechend anzuwenden ist.*
- 10.5.4 *Bestehen Zweifel, ob ein DBA-Schachtelprivileg nach den Verhältnissen im Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft für deren Ausschüttungen zu gewähren ist, so sind sie im Auskunftsverfahren, ggf. im Verständigungsverfahren, zu klären.*
- 10.5.5 *Sind in dem Hinzurechnungsbetrag Einkünfte nachgeschalteter Zwischengesellschaften im Sinne des § 14 AStG enthalten, so gilt dafür die Freistellung nur unter den Einschränkungen des § 14 Abs. 4 AStG, wenn sie auch bei direkter Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Untergesellschaft nach DBA steuerbefreit wären; vgl. hierzu Tz. 14.4.*
- 10.5.6 *Gehört ein Anteil an einer ausländischen Gesellschaft zum Betriebsvermögen einer in einem DBA-Staat belegenen Betriebsstätte, so erstreckt sich die nach dem betreffenden DBA zu gewährende Freistellung nach § 10 Abs. 5 AStG auch auf den Hinzurechnungsbetrag. Voraussetzung ist, dass der Anteil tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 1992, BStBl II S. 937). Im Verhältnis zur Schweiz ist in solchen Fällen nach Artikel 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a DBA-Schweiz keine Freistellung zu gewähren (vgl. BFH-Urteil vom 7. August 2002, BStBl II S. 848).*

Handelt es sich bei der Betriebsstätte um eine Kontroll- oder Koordinierungsstelle, so sind die Grundsätze der Tz. 4.4 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I S. 1076) entsprechend anzuwenden.

10.6 Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

10.6.1 *Nach § 10 Abs. 6 AStG werden Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter auch bei Vorliegen eines DBA der Besteuerung unterworfen. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen Einkünften mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 2 und denen im Sinne des § 10 Abs. 7 AStG; letztere sind nur in Höhe von 60 v.H. bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags zu berücksichtigen (Hinweis auf Tz. 10.7).*

10.6.2 *Nach § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG handelt es sich bei den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter um Einkünfte aus passivem Erwerb einer ausländischen Gesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (mit Ausnahme der in § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG genannten Einkünfte, vgl. Tz 8.1.8 und 8.1.9) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Dies sind Einkünfte im Sinne des § 20 EStG. Dazu zählen u. a. auch Einkünfte aus Finanzierungsleasing (Hinweis auf Tz. 8.1.6.4), soweit es sich nicht um eine Vermietungstätigkeit handelt, Factoring, Finanzinnovationen und Termingeschäften, es sei denn, der Steuerpflichtige weist das Vorliegen einer der Ausnahmen in § 10 Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz und Abs. 7 AStG nach. Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch entsprechende Veräußerungsgewinne und -verluste, ebenso wie den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter funktional zuzuordnende Nebenerträge, z.B. aus Sicherungsgeschäften.*

10.6.3 *Keine Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG aus Kapitalanlagen der Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen, ausgenommen aus Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KWG. Das Gleiche gilt für Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG. Einkünfte, die an sich Kapitalanlagecharakter haben, sind Einkünften aus aktiver Tätigkeit zuzuordnen, wenn sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit stehen (Hinweis auf Tz. 8.0.2).*

10.6.4 *Die Rechtsfolge des § 10 Abs. 6 AStG tritt nur ein, soweit im Hinzurechnungsbetrag Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter enthalten sind. Besteht der Hinzurechnungsbetrag sowohl aus Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter als auch aus anderen Einkünften, so ist er in einen nach § 10 Abs. 5 AStG freizustellenden und einen nach § 10 Abs. 6 AStG nicht befreiten Teil aufzuteilen. Hierbei ist nach den Grundsätzen der Tz. 10.4 zu verfahren.*

Haben Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter zum Hinzurechnungsbetrag geführt und wird dieser gemindert, z.B. durch einen Verlustabzug nach § 10d EStG oder durch Zurechnung negativer Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter von Untergesellschaften, so ist - wenn eine direkte Zuordnung nicht möglich ist - davon auszugehen, dass die Minderung anteilig auf die unterschiedlichen Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter entfällt.

10.7 Konzernfinanzierung

Bei entsprechendem Nachweis sind Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nach § 10 Abs. 7 AStG nur mit 60 v.H. anzusetzen, wenn sie aus

der innerkonzernlichen Finanzierung ausländischer Betriebsstätten und konzernzugehöriger Gesellschaften stammen, ohne Rücksicht darauf, woher die Mittel kommen. Voraussetzung ist, dass die im Ausland befindlichen Betriebsstätten oder Gesellschaften ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG oder aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 8 und 9 AStG fallenden Einkünften beziehen. Der nur in Höhe von 60 v.H. anzusetzende Anteil der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 7 AStG unterliegt auch der Gewerbesteuer.

11. Veräußerungsgewinne

11.1 § 11 Abs. 1 AStG ist auf Gewinne der ausländischen Gesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen an einer nachgeschalteten Gesellschaft im Sinne des § 14 AStG anzuwenden, die nicht als aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG gelten und die damit in die Hinzurechnung fallen (vgl. Tz. 8.1.9). Diese Veräußerungsgewinne sind vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmen, soweit die nachgeschaltete Gesellschaft oder eine dieser Gesellschaft nachgeordnete Gesellschaft Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt hat, die bei dem Steuerpflichtigen für das gleiche Kalender- oder Wirtschaftsjahr oder für die vorangegangenen sieben Kalender- oder Wirtschaftsjahre der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben. Weitere Voraussetzung ist, dass keine Ausschüttung dieser Einkünfte erfolgt ist. Der Steuerpflichtige hat die Voraussetzungen für die Ausnahme vom Hinzurechnungsbetrag nachzuweisen. Die Tz. 18.1.5.1 bis 18.1.5.3 und 18.1.5.5 sind entsprechend anzuwenden.

12. Steueranrechnung

12.1 Anrechnungsfähige Steuern

12.1.1 Nach § 12 AStG können alle nicht als Betriebsausgaben zu behandelnden Steuern angerechnet werden, zu denen die ausländische Gesellschaft mit den der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Einkünften sowie mit dem diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögen herangezogen worden ist. Anrechnungsfähig sind die in Tz. 10.1.2.1 genannten Steuern.

12.1.2 Im Rahmen des § 12 AStG sind auch deutsche Steuern vom Einkommen und Ertrag anzurechnen, die die ausländische Gesellschaft entrichtet hat (z.B. die von Gewinnausschüttungen deutscher Gesellschaften erhobene Kapitalertragsteuer).

12.1.3 Bei der Anrechnung wird der Gesamtbetrag der anrechnungsfähigen Steuern auf die gesamte Einkommen(Körperschaft-)steuer vom Hinzurechnungsbetrag angerechnet; es ist dafür unerheblich, wie sich die Zwischeneinkünfte nach Herkunft und Belastung zusammensetzen.

12.1.4 Die besonderen Verhältnisse bei den schweizerischen Steuern behandelt das BMF-Schreiben vom 23. Mai 1980 (BStBl I S. 282). Auf die BFH-Urteile vom 9. November 1983, BStBl 1984 II S. 468 und vom 12. Juli 1989, BStBl 1990 II S. 113 wird verwiesen. Wegen der inzwischen eingetretenen Änderungen im Schweizer Steuerrecht Hinweis auf Tz. 2.2.5.

12.2 Sonderfälle

12.2.1 Hat die Gesellschaft gemischte Einkünfte, so ist der Teil der ausländischen Steuer anrechenbar, der auf die der Hinzurechnungsbesteuerung unter-

liegenden Einkünfte entfällt (§ 34c EStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 AStG). Die Steuern sind hierbei in entsprechender Anwendung der Tz. 8.3.4 aufzuteilen.

- 12.2.2 Die Pauschalierungsvorschrift des § 34c Abs. 5 EStG ist auf die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Zwischeneinkünfte nicht anwendbar (BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 983).

12.3 **Anrechnung bzw. Abzug der Steuern von den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Gewinnausschüttungen⁵**

- 12.3.1 Der Antrag nach § 12 Abs. 3 AStG ist im Rahmen der Feststellung nach § 18 AStG zu stellen. Dabei ist auch anzugeben, ob die Anrechnung der Steuern (entsprechend § 34c Abs. 1 EStG) oder der Abzug der Steuern (entsprechend § 34c Abs. 2 EStG) beantragt wird. Der Steuerabzug erfolgt im Feststellungsverfahren.

- 12.3.2 Für die zeitliche Zuordnung von Quellensteuern ist davon auszugehen, dass eine Gewinnausschüttung zuerst aus dem Hinzurechnungsbetrag gespeist wird, der dem ältesten Jahr im Sinne des § 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG entstammt, danach aus dem Hinzurechnungsbetrag des zweitältesten Jahres im Sinne des § 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG usw.

Beispiel:

Eine ausländische Zwischengesellschaft schüttet im Kalenderjahr 09 eine Dividende von umgerechnet 100.000 EUR an einen Gesellschafter aus, der seine Anteile im Privatvermögen hält. Hierauf wird eine ausländische Quellensteuer in Höhe von 10 v.H. erhoben. Folgende Hinzurechnungsbeträge unterlagen bei diesem Gesellschafter der Einkommensteuer:

Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 01, gilt als zugeflossen am 01.01.02 (Feststellungsjahr 02)	20.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 02, gilt als zugeflossen am 01.01.03 (Feststellungsjahr 03)	40.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 03, gilt als zugeflossen am 01.01.04 (Feststellungsjahr 04)	10.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 04, gilt als zugeflossen am 01.01.05 (Feststellungsjahr 05)	30.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 05, gilt als zugeflossen am 01.01.06 (Feststellungsjahr 06)	20.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 06, gilt als zugeflossen am 01.01.07 (Feststellungsjahr 07)	70.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 07, gilt als zugeflossen am 01.01.08 (Feststellungsjahr 08)	30.000 EUR
Hinzurechnungsbetrag für Wirtschaftsjahr 08, gilt als zugeflossen am 01.01.09 (Feststellungsjahr 09)	80.000 EUR

⁵ Zur zeitlichen Anwendung vgl. Tz. 21.1.

- Die Dividendenausschüttung ist nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei. „Verbraucht“ ist der Hinzurechnungsbetrag, der in 02, 03, 04 und 05 als zugeflossen gilt.
- Die hierauf entfallende ausländische Quellensteuer wird
 - im Veranlagungszeitraum 02 i.H.v. 2.000 EUR
 - im Veranlagungszeitraum 03 i.H.v. 4.000 EUR
 - im Veranlagungszeitraum 04 i.H.v. 1.000 EUR
 - im Veranlagungszeitraum 05 i.H.v. 3.000 EUR
 angerechnet oder abgezogen.

Bei einer Gesellschaft mit gemischten Einkünften kommt es nicht darauf an, ob die Dividende auf aktive oder passive Einkunftsquellen zurückzuführen ist.

- 12.3.3 Jeder Gesellschafter kann sowohl für die Anwendung des § 12 Abs. 1 AStG als auch des § 12 Abs. 3 AStG unabhängig von der Handhabung der Mitgesellschafter wählen, ob die Steuer anzurechnen oder bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen ist.
- 12.3.4 § 12 Abs. 3 AStG gilt entsprechend für Körperschaftsteuerpflichtige Beteiligte. Tz. 12.3.1 bis 12.3.3 sind sinngemäß anzuwenden.

14. Nachgeschaltete Zwischengesellschaften

14.0 Anwendungsbereich

- 14.0.1 Die übertragende Zurechnung nach § 14 AStG greift ein, wenn eine ausländische Gesellschaft (Obergesellschaft) an einer ausländischen Zwischengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt ist und an beiden Gesellschaften unbeschränkt Steuerpflichtige oder Personen im Sinne des § 2 AStG am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahrs dieser Untergesellschaften unmittelbar oder mittelbar zu mehr als der Hälfte (vgl. Tz. 7.2.1) oder im Sinne des § 7 Abs. 6 AStG (vgl. Tz. 14.0.4) beteiligt sind. Es ist nicht erforderlich, dass die Obergesellschaft selbst niedrig besteuerte Zwischeneinkünfte erzielt. Es braucht sich bei beiden Gesellschaften nicht um dieselben Inlandsbeteiligten zu handeln. Die Beteiligung der jeweiligen Obergesellschaft ist dabei mit dem Anteil zu berücksichtigen, zu dem Steuerinländer an ihr selbst unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. § 7 Abs. 4 AStG ist zu beachten, soweit es um die Feststellung der Mehrheitsbeteiligung geht. Für die Durchführung der übertragenden Zurechnung haben so berücksichtigte Anteile aber keine Wirkung (vgl. Tz. 7.4).
- 14.0.2 § 14 AStG ist nicht anzuwenden, wenn eine Beteiligung an der Untergesellschaft einem unbeschränkt Steuerpflichtigen unmittelbar zuzurechnen ist (z.B. aufgrund der §§ 39, 41 oder 42 AO). In diesem Fall unterliegt dieser der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 bis 12 und 14 AStG unmittelbar.
- 14.0.3 Die Voraussetzungen für die übertragende Zurechnung nach § 14 AStG sind für jede Untergesellschaft gesondert zu prüfen. Zu den Feststellungserfordernissen im Falle nachgeschalteter Zwischengesellschaften vgl. Tz. 18.1.4.
- 14.0.4. Soweit Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen, erfolgt eine Zurechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 AStG bereits ab einer Beteiligungshöhe von 1 v.H. (§ 7 Abs. 6 Satz 1 AStG) bzw. ohne dass eine Mindestbeteiligungshöhe gegeben ist (§ 7 Abs. 6 Satz 3 AStG).

14.1 Einkünfte aus Zwischengesellschaften

- 14.1.1 Der übertragenden Zurechnung nach § 14 AStG unterliegen alle Zwischeneinkünfte (Tz. 7.0.1, 8.0, 8.1).
- 14.1.2 Die übertragende Zurechnung erstreckt sich nicht auf die der nachgeschalteten Gesellschaft zugeflossenen Einkünfte aus Tätigkeiten, die einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG fallenden eigenen Tätigkeit der vorgeschalteten Gesellschaft dienen oder soweit es sich um Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 oder 9 AStG handelt und der Steuerpflichtige dies nachweist. Tätigkeiten können der vorgeschalteten Gesellschaft nur dann dienen, wenn diese Tätigkeiten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit deren eigener Tätigkeit stehen. Dies erfordert, dass zwischen beiden Gesellschaften ein aufeinander abgestimmtes Geschäft betrieben wird. Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6a AStG) gelten nach § 14 Abs. 1 Satz 2 AStG nicht als Einkünfte, die einer eigenen Tätigkeit der vorgeschalteten Gesellschaft dienen können⁶.
- 14.1.3 Ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, ist für jede Untergesellschaft gesondert zu prüfen. Gleiches gilt für die in § 9 AStG vorgesehene Freigrenze nach dem Bruttoertrag (Tz. 9.0.1) und die absolute Freigrenze von 62.000 Euro, soweit sie sich auf die Gesellschaft als solche beziehen. Für die Anwendung der absoluten Freigrenze von 62.000 Euro hinsichtlich der einzelnen Inlandsbeteiligten sind bei einem Inlandsbeteiligten alle unmittelbar und über § 14 AStG in die Hinzurechnung gelangenden Zwischeneinkünfte zusammenzurechnen. Die Tz. 8.3 und 9 sind entsprechend anzuwenden.
- 14.1.4 Die Einkünfte der Untergesellschaft aus passivem Erwerb, die der Zurechnung nach § 14 AStG unterliegen, sind nach § 10 AStG zu ermitteln. Hierbei ist Folgendes zu beachten:
1. Für die Untergesellschaft ist grundsätzlich eine eigene Gewinnermittlung nach Maßgabe der Tz. 10.3.1.1 vorzunehmen. Hierfür sind eigene Zurechnungsbilanzen der Untergesellschaft zu erstellen.
 2. Bei der Ermittlung sind die zu Lasten der Untergesellschaft erhobenen Steuern im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG zu berücksichtigen.
 3. § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG findet auf die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 AStG keine Anwendung (BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 868).
- 14.1.5 Das nach Tz. 14.1.4 ermittelte Ergebnis der Untergesellschaft ist der Obergesellschaft zuzurechnen und gelangt bei ihr unmittelbar in die Hinzurechnung nach den §§ 7 bis 12 und 14 AStG. Die Zurechnung erfolgt im Zeitpunkt ihrer Entstehung, d.h. in der letzten logischen Sekunde vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Untergesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1988, BStBl 1989 II S. 13). Besteht im Land der vorgeschalteten Zwischengesellschaft ebenfalls eine Hinzurechnungsbesteuerung (zurzeit u. a. in Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Japan, Kanada, Norwegen, Portugal, Schweden, Spanien, USA), so ist wie folgt zu verfahren:
- die Frage, ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, richtet sich nach § 8 Abs. 3 AStG lediglich nach der Steuer, die die nachgeschaltete Zwischen-

⁶ Satz 4 bezieht sich auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der ausländischen Gesellschaft entstanden sind, die nach dem 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 11 AStG).

gesellschaft zu tragen hat (Tz. 8.3.1.1); eine in dem Land der vorgeschalteten Gesellschaft erhobene Hinzurechnungssteuer ist nicht zu berücksichtigen;

- die im Land der vorgeschalteten Zwischengesellschaft erhobene Hinzurechnungssteuer kann nach § 12 AStG auf die deutsche Hinzurechnungssteuer angerechnet werden.

14.1.6 Der Obergesellschaft sind nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte der Untergesellschaft zuzurechnen; § 10 Abs. 1 Satz 3 AStG gilt für die übertragende Zurechnung nicht (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 868). Ebenso können negative Einkünfte der Obergesellschaft, die nicht nach § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG von deren Gewinnen abzuziehen sind, mit positiven Einkünften der Untergesellschaft ausgeglichen werden.

14.1.7 Positive und negative Einkünfte der Ober- und Untergesellschaften können nur einmal bei der Hinzurechnung erfasst bzw. abgezogen werden. Demgemäß ist

1. ein Gewinn der Untergesellschaft, der durch deren Verlustabzug aufgezehrt wird, der Obergesellschaft nicht zuzurechnen;
2. ein Verlust der Untergesellschaft, der durch Verlustabzug bei deren Gewinnen berücksichtigt wird, bei der Obergesellschaft nicht absetzbar.

Da die Zurechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 AStG als selbständige Rechtsfolge ausgestaltet ist, hat hierbei der Abzug bei der Untergesellschaft Vorrang. Wird ein Verlust nachträglich (d.h. im Vortragswege) mit einem Gewinn ausgeglichen, so entfällt rückwirkend die Voraussetzung für seinen Abzug bei der Obergesellschaft. Die Feststellungen bei der Obergesellschaft sind entsprechend zu berichtigen. Zur Vereinfachung kann zugelassen werden, dass es bei dem Verlustabzug bei der Obergesellschaft verbleibt und dafür vom Abzug des Verlustes von den Einkünften der Untergesellschaft abgesehen wird. Voraussetzung hierfür ist, dass sich keine wesentlichen steuerlichen Auswirkungen ergeben. Bei Verlustrücktrag ist sinngemäß zu verfahren.

14.1.8 Die übertragende Zurechnung unterbleibt, wenn der Anteil an der Untergesellschaft bereits nach den §§ 39, 41 oder 42 AO einem unbeschränkt Steuerpflichtigen zugerechnet worden ist.

14.1.9 Auf Zwischeneinkünfte einer Untergesellschaft, die aufgrund des § 14 AStG bei einem Steuerpflichtigen der Hinzurechnung nach § 7 AStG unterliegen, ist § 12 Abs. 1 und 2 AStG anzuwenden. Anzurechnen sind hierbei folgende Steuern:

1. Einkommen- und Vermögensteuern, die die Untergesellschaft in ihrem Sitzstaat oder in anderen Staaten zahlt;
2. Einkommen- und Vermögensteuern im Staat der Obergesellschaft.

Die Anrechnung ist so vorzunehmen, als ob es sich um eigene Steuern der Obergesellschaft handelte. Der Hinzurechnungsbetrag des Inlandsbeteiligten ist um diese Steuern zu erhöhen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 AStG).

14.3 Nachschaltung weiterer ausländischer Gesellschaften

Sind mehrere Untergesellschaften einander nachgeschaltet, so vollzieht sich die Zurechnung nach § 14 Abs. 1 und 3 AStG in der letzten logischen Sekunde des jeweiligen Wirtschaftsjahrs der untersten nachgeschalteten Untergesellschaft durch alle vorgeschalteten Untergesellschaften hindurch bis zur

Obergesellschaft. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn bei abweichendem Wirtschaftsjahr der untereinanderstehenden Gesellschaften die Weiterverrechnung von der unteren auf die obere Stufe jeweils in der letzten logischen Sekunde des Wirtschaftsjahrs der übergeordneten Gesellschaft zugelassen wird. Voraussetzung ist, dass dies nicht zu schwerwiegenden zeitlichen Verschiebungen führt.

14.4 Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen

§ 14 Abs. 4 AStG ist durch Artikel 11 des StVergAbG aufgehoben worden; die nachfolgenden, kursiv gedruckten Textziffern beziehen sich deshalb auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, die in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis einschließlich 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 7 Satz 4 und Abs. 11 Satz 2 AStG)

14.4.1 *Zwischeneinkünfte nachgeschalteter Zwischengesellschaften gehen nach der Zurechnung an die Obergesellschaft in den Hinzurechnungsbetrag ein. Auf ihn sind die Bestimmungen des DBA mit dem Land des Sitzes der Obergesellschaft entsprechend anzuwenden (§ 10 Abs. 5 AStG); dies kann zur Freistellung des Hinzurechnungsbetrags nach Maßgabe einer DBA-Schachtelvergünstigung führen. § 14 Abs. 4 AStG schränkt diese Freistellung ein, soweit der Hinzurechnungsbetrag Zwischeneinkünfte enthält, die der Obergesellschaft nach § 14 Abs. 1 und 3 AStG zuzurechnen sind. Insoweit ist die Freistellung des Hinzurechnungsbetrags nur dann zu gewähren, wenn er auch bei direkter Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Untergesellschaft nach DBA steuerbefreit wäre.*

14.4.2 *Einkünfte, die der übertragenden Zurechnung unterliegen, sind nach § 10 Abs. 5 AStG freizustellen, wenn eine Schachtelvergünstigung sowohl hinsichtlich der Obergesellschaft als auch hinsichtlich der Gesellschaft besteht, bei der die Zwischeneinkünfte tatsächlich angefallen sind. Ob auch für weitere zwischengeschaltete Gesellschaften (§ 14 Abs. 3 AStG) Schachtelvergünstigungen bestehen, ist unerheblich.*

14.4.3 *Besteht eine Schachtelvergünstigung nur mit dem Staat der Obergesellschaft, so ist nur der Teil des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 5 AStG freizustellen, der aus eigenen Einkünften der Obergesellschaft stammt. Nicht freizustellen ist dagegen der Teil des Hinzurechnungsbetrags, der aus der übertragenden Zurechnung der Untergesellschaft stammt. Besteht eine Schachtelvergünstigung nur mit dem Staat der Untergesellschaft, so kommt eine Freistellung nach § 10 Abs. 5 AStG weder für die eigenen Einkünfte der Obergesellschaft noch für die Einkünfte der nachgeschalteten Untergesellschaft in Betracht.*

15. Familienstiftungen

15.1 Zurechnung von Einkommen

15.1.1 Nach § 15 AStG ist das Einkommen ausländischer Familienstiftungen unbeschränkt steuerpflichtigen Stiftern, Bezugs- oder Anfallsberechtigten gemäß ihrem Anteil unmittelbar zuzurechnen. Die Vorschriften der DBA stehen einer Zurechnung nicht entgegen.

§ 15 AStG und § 20 EStG schließen sich tatbestandsmäßig wechselseitig aus. § 15 Abs. 1 und 4 AStG ist gegenüber § 22 Nr. 1 EStG vorrangig (BFH-Urteil vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 727).

Unter Einkommen ist dasjenige zu verstehen, das sich bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht der Familienstiftung ergeben würde. Die Ermittlung des Einkommens bestimmt sich nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts, dazu gehört auch die Gewährung von Pausch- und Freibeträgen (vgl. BFH-Urteile vom 5. November 1992, BStBl 1993 II S. 388 und vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 727).

- 15.1.2 Dem unbeschränkt Steuerpflichtigen ist für die Zwecke der Einkommensteuer das Einkommen zuzurechnen, das der Familienstiftung während des betreffenden Veranlagungszeitraums zugeflossen ist.
- 15.1.3 Die Zurechnung nach § 15 AStG erfolgt auch dann, wenn
- a) der Stifter bei der Errichtung beschränkt steuerpflichtig war,
 - b) der unbeschränkt Steuerpflichtige lediglich anfalls-, aber nicht bezugsberechtigter ist.
- 15.1.4 Das Einkommen der Familienstiftung ist dem Stifter während seiner unbeschränkten oder erweiterten beschränkten Steuerpflicht voll, nach ihrem Wegfall (z.B. durch Tod) den Bezugs- und Anfallsberechtigten anteilig zuzurechnen. Die §§ 34 und 35 EStG finden keine Anwendung.
- 15.1.5 Wendet die Familienstiftung einem Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigten Einkommen zu, das dieser Person schon nach § 15 AStG zugerechnet worden ist, so unterliegt diese Zuwendung insoweit nicht der Einkommensteuer.

15.2 **Stifter, Bezugsberechtigter, Anfallsberechtigter**

- 15.2.1 Stifter ist, wer die Stiftung errichtet hat, d.h., für dessen Rechnung das Stiftungsgeschäft abgeschlossen worden ist (BFH-Urteil vom 5. November 1992, BStBl 1993 II S. 388), oder wer in der Art des Stifters Vermögen auf die Stiftung überträgt bzw. die Person, der das Stiftungsgeschäft bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen ist.

Bezugsberechtigter ist eine Person, die nach der Satzung der Familienstiftung in der Gegenwart oder Zukunft Vermögensvorteile aus der Stiftung erhält oder erhalten wird oder bei der nach der Satzung damit gerechnet werden kann, dass sie Vermögensvorteile erhalten wird. Eine Bezugsberechtigung setzt nicht voraus, dass ein Rechtsanspruch der bezugsberechtigten Person auf die Erträge des Stiftungsvermögens besteht. Anfallsberechtigter ist eine Person, die die Übertragung des Stiftungsvermögens rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken kann. Bei Zufallsdestinatären entfällt eine Zurechnung. Eine Anfallsberechtigung setzt nicht voraus, dass ein Rechtsanspruch der anfallsberechtigten Person auf den Anfall des Vermögens besteht. Die Hinzurechnung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Anfallsberechtigte bis zum Anfall des Vermögens bei Erreichen eines bestimmten Lebensalters keine Zuwendungen von der Stiftung erhält.

- 15.2.2 Eine Zurechnung erfolgt, wenn der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind. Es genügt, wenn ein oder mehrere Abkömmlinge allein oder zusammen zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind (BFH-Urteil vom 5. November 1992, BStBl 1993 II S. 388).
- 15.2.3 Sind mehrere Personen bezugs- oder anfallsberechtigt, so ist das Verhältnis ihrer Berechtigungen untereinander für die Grenze des § 15 Abs. 2 und 3 AStG und für die Aufteilung des Einkommens maßgebend.

15.4 Gleichstellung sonstiger Vermögen und Vereinigungen

Ein im Ausland errichteter nicht rechtsfähiger Trust kann Vermögensmasse sein (BFH-Urteil vom 5. November 1992, BStBl 1993 II S. 388), ebenso kann ein Trust im Sinne des US-amerikanischen Rechts Zweckvermögen im Sinne des § 15 Abs. 4 AStG sein (BFH-Urteil vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 727).

15.5 Erweitert beschränkt Steuerpflichtige, Steueranrechnung, Nachschaltung von Zwischengesellschaften

15.5.1 Ist eine Person im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 AStG) allein oder zusammen mit Anderen Stifter, Anfalls- oder Bezugsberechtigter, so ist ihr in entsprechender Anwendung des § 5 AStG das erweitert beschränkt steuerpflichtige Einkommen der Stiftung (vgl. Tz. 2.5) entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen. Die Bezugs- oder Anfallsberechtigung dieser Person ist bei der Grenze des § 15 Abs. 2 und 3 AStG zu berücksichtigen.

15.5.2 Die Anrechnung in- und ausländischer Steuern der Familienstiftung auf die deutschen Steuern der Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigten richtet sich nach § 12 AStG i.V.m. § 34c EStG und § 10 Abs. 1 AStG. Tz. 12 ist entsprechend anzuwenden. Bei der nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG anzustellenden Höchstbetragsberechnung tritt das zuzurechnende Einkommen an die Stelle der "ausländischen Einkünfte" im Sinne der Vorschrift. Steuern können nur für die Jahre angerechnet werden, in denen sie entrichtet wurden. Ist die Bemessungsgrundlage der ausländischen Einkünfte im Inland niedriger als im Ausland, so ist die anzurechnende ausländische Steuer dennoch ungekürzt bei der Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG anzusetzen, wenn in ihre ausländische Bemessungsgrundlage keine nicht ausländischen Einkünfte eingegangen sind (BFH-Urteil vom 2. Februar 1994, BStBl II S. 727).

15.5.3 Ist die Familienstiftung an einer ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt, so ist die Beteiligung den Stiftern, Bezugs- oder Anfallsberechtigten entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen. Die §§ 7, 8 und 14 AStG sind auf die Beteiligung an der Zwischengesellschaft so anzuwenden, als hielte jede dieser Personen den auf sie entfallenden Anteil unmittelbar.

16. Mitwirkungspflicht

16.0 Allgemeines

§ 16 AStG legt eine umfassende Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen zu nicht oder nur unwesentlich besteuerten Personen im Ausland fest. Die Vorschrift erweitert bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Benennungspflicht nach § 160 AO. Nur bei völliger Offenlegung auch der bestehenden Beziehungen zu der Person im Ausland können Schulden, andere Lasten, Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Bei der Offenlegungspflicht des § 16 AStG ist auch § 90 Abs. 2 AO zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige muss die Sachverhalte aufklären und alle erforderlichen Beweismittel beschaffen; er muss vor allem auch seiner Pflicht zur Beweisvorsorge nachkommen. Das Verlangen der Finanzbehörde nach § 16 AStG zur Offenlegung stellt keinen Verwaltungsakt dar (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 927).

16.1 Offenlegung von Auslandsbeziehungen

- 16.1.1 Zur Offenlegung sind alle Steuerpflichtigen verpflichtet, die Schulden oder Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Personen steuerlich geltend machen, die mit den aus diesen Geschäftsbeziehungen zusammenhängenden Einkünften nicht oder nur unwesentlich besteuert werden. Zum Begriff der "Geschäftsbeziehungen" gelten die Ausführungen in Tz. 1.4 entsprechend. Die Geschäftsbeziehungen können zu einer ausländischen Gesellschaft (vgl. § 7 Abs. 1 AStG) oder einer im Ausland ansässigen Person oder Personengesellschaft bestehen. Es ist nicht erforderlich, dass es sich um nahe stehende Personen (z.B. im Sinne der §§ 1 Abs. 2 oder 7 AStG) handelt.
- 16.1.2 Eine unwesentliche Besteuerung der Einkünfte der ausländischen Personen aus ihren Geschäftsbeziehungen zu dem Steuerpflichtigen ist gegeben, wenn eine Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 v.H. besteht (vgl. Tz. 8.3). Es genügt, dass die unwesentliche Besteuerung nur für einen Teil der Einkünfte besteht, wenn die Einkünfte aus der fraglichen Geschäftsbeziehung hierzu gehören. Es ist nicht erforderlich, dass die Einkünfte aus passivem Erwerb im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG stammen.
- 16.1.3 Der Steuerpflichtige ist seiner Mitwirkungspflicht erst dann nachgekommen, wenn er alle unmittelbaren oder mittelbaren Beziehungen, die zur Person im Ausland bestehen oder bestanden haben, offen gelegt hat. Hierzu gehören alle Tatsachen, die für eine steuerliche Beurteilung von Bedeutung sein können. Der Steuerpflichtige hat hierbei alle für ihn bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1985, BStBl 1986 II S. 318). Er muss auch im Rahmen der ihm obliegenden Beweisvorsorgepflicht Beweismittel schaffen, beschaffen und sichern (BFH-Urteil vom 16. April 1980, BStBl 1981 II S. 492). Die Offenlegungspflicht umfasst auch Tatsachen über die hinter dem ausländischen Geschäftspartner stehenden Interessenten. Die Benennung einer Domizilgesellschaft als Geschäftspartner genügt ebenso wenig wie die Erklärung des Steuerpflichtigen, nicht er, sondern ein fremder Dritter stehe hinter der ausländischen Gesellschaft (vgl. BFH-Beschluss vom 25. August 1986, BStBl 1987 II S. 481).
- Ungewissheiten hinsichtlich der Person des Gläubigers oder Empfängers gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1985, BStBl 1986 II S. 318 und BFH-Beschluss vom 9. Juli 1986, BStBl 1987 II S. 487). Ausländische Verbotsnormen führen nicht dazu, dass ein Offenlegungsverlangen von vornherein unverhältnismäßig oder unzumutbar wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 1980, BStBl 1981 II S. 492).
- 16.1.4 Erfüllt der Steuerpflichtige seine Offenlegungspflicht nicht, so ist der geltend gemachte Ansatz von Schulden oder Lasten bzw. der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 160 AO nicht anzuerkennen; der Finanzbehörde erwachsen aus der Verletzung der Mitwirkungspflichten keine weitergehenden Amtsermittlungspflichten (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Juli 1986, BStBl 1987 II S. 487).
- Bei aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungsvorgängen sind als Betriebsausgaben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusehen. Der Umstand, dass Aufwendungen tatsächlich entstanden sind, ändert nichts an der Rechtsfolge der Nichtanerkennung (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 1978, BStBl 1979 II S. 587).

16.2 Eidesstattliche Versicherung

Auf Verlangen der Finanzbehörde kann der Steuerpflichtige seine Offenlegungspflicht dadurch erfüllen, dass er eine Versicherung an Eides Statt darüber abgibt, dass er nicht oder nur in begrenztem Umfang in der Lage ist, Tatsachen offen zu legen sowie darüber, dass seine Angaben über bestimmte Tatsachen richtig und vollständig sind. Ein Anspruch zur Abgabe einer Versicherung an Eides Statt besteht nicht. Ohne Verlangen der Finanzbehörde abgegebene Versicherungen an Eides Statt oder Eigenerklärungen sind für sich allein kein ausreichendes Mittel zur Glaubhaftmachung.

17. Sachverhaltsaufklärung

17.1 Anwendungsbereich

- 17.1.1 Im Unterschied zu § 16 AStG, der nur an § 160 AO anknüpft, bezieht sich § 17 AStG lediglich auf die Anwendung der §§ 5, 7 bis 12, 14 und 15 AStG. Das Aufklärungsverlangen nach § 17 AStG ist ein Verwaltungsakt.
- 17.1.2 Zur Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG ist jeder an der Zwischengesellschaft beteiligte unbeschränkt oder erweitert beschränkt Steuerpflichtige verpflichtet, den Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel, insbesondere die in § 17 Abs. 1 AStG genannten Unterlagen zu beschaffen (§ 90 Abs. 2 AO). Er hat dafür alle ihm tatsächlich und rechtlich zugänglichen Unterlagen vorzulegen. Insbesondere hat er alles zu tun, um durch Ausübung seiner Gesellschafterrechte oder seiner sonstigen rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten von den Gesellschaften, deren Organen oder dritten Personen über den Sachverhalt Aufklärung zu erlangen. Sind mehrere beteiligt, so haben sie dabei zusammenzuwirken, vor allem indem sie ihre Stimmrechte zweckentsprechend ausüben. Die Vorlage von Bilanzen und Erfolgsrechnungen nach § 17 Abs. 1 AStG kann auch zur Bestimmung und zur Überprüfung einer behaupteten Niedrigbesteuerung angebracht sein (BFH-Urteil vom 16. April 1986, BStBl II S. 736).
- 17.1.3 Die Beteiligten können sich nicht darauf berufen, dass sie ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachkommen können, wenn sie sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung ihrer Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätten verschaffen oder einräumen lassen können (§ 90 Abs. 2 AO).
- 17.1.4 Die Finanzbehörde kann unter den Voraussetzungen der §§ 93 ff. und § 200 AO Dritte als Auskunftsperson vernehmen, z.B. Personen, die für die ausländische Gesellschaft tätig geworden sind oder mit ihr in Geschäftsverbindung gestanden haben oder im Auftrag oder Interesse eines inländischen Beteiligten bei der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft mitgewirkt haben. Die Auskunftspersonen haben nach §§ 97 ff. AO die erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Sind solche Personen im Ausland ansässig, so kann zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch genommen werden (§ 117 AO).
- 17.1.5 Die Finanzbehörde kann nach den §§ 94 und 95 AO verlangen, dass die inländischen Beteiligten oder die Auskunftspersonen über ihre Angaben eine Versicherung an Eides Statt abgeben bzw. ihre Aussage durch Eid bekräftigen (vgl. Tz. 16.2).
- 17.1.6 Die Finanzbehörden können zur Sachverhaltsaufklärung zwischenstaatliche Amtshilfe in Anspruch nehmen (vgl. BMF-Schreiben vom 3. Februar 1999, BStBl I S. 228, 974).

17.2 Schätzung

Sind die Einkünfte der Zwischengesellschaft zu schätzen, so ist auch der Schätzungsrahmen in § 17 Abs. 2 AStG zu beachten (vgl. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2000, BStBl 2001 II S. 381).

18. Gesonderte Feststellung

18.1 Verfahren, Inhalt und Zeitraum

18.1.1 Verfahren

18.1.1.1 Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 12 und 14 AStG sowie des § 3 Nr. 41 EStG werden gesondert und ggf. auch einheitlich festgestellt (§ 18 AStG). Ebenso ist hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung des § 5 AStG zu verfahren.

18.1.1.2 Sind in dem nach § 14 KStG dem Organträger zuzurechnenden Einkommen nach den §§ 7 ff. AStG steuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist der Bescheid nach § 18 AStG an die Organgesellschaft zu richten (BFH-Urteil vom 29. August 1984, BStBl 1985 II S. 119).

Sind Inlandsbeteiligte über eine in- oder ausländische Personengesellschaft an einer ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt, so sind Zwischeneinkünfte der Personengesellschaft hinzuzurechnen; der Feststellungsbescheid (Hinzurechnungsbescheid) ist jedoch an die Inlandsbeteiligten zu richten (BFH-Urteil vom 30. August 1995, BStBl 1996 II S. 122). Dabei sind in den Feststellungsbescheiden für die Inlandsbeteiligten auch Feststellungen zu § 3 Nr. 41 EStG (Tz. 18.1.2.2 Nr. 6 und 18.1.2.3 Buchstabe c) und zu § 12 Abs. 3 AStG (Tz. 18.1.2.3 Buchstabe a) zu treffen.

18.1.1.3 Die beteiligten Steuerpflichtigen sind verpflichtet, einen im Inland wohnenden gemeinschaftlichen Empfangsbevollmächtigten im Sinne der §§ 179 und 183 AO zu bestellen. Falls ein solcher nicht bestellt ist, kann nach § 183 Abs. 1 Satz 3 AO verfahren werden.

18.1.1.4 Jeder der beteiligten Steuerpflichtigen kann gegen den Feststellungsbescheid einen Rechtsbehelf einlegen (vgl. § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO und § 48 Abs. 2 FGO). Haben die Beteiligten einen Empfangsbevollmächtigten benannt oder wird die Beteiligung über eine Personengesellschaft gehalten (§ 7 Abs. 3 AStG), so ist die gegenüber den Beteiligten/Gesellschaftern getroffene gesonderte Feststellung nur nach § 352 Abs. 2 AO (§ 48 Abs. 1 FGO) anfechtbar. Auf die Notwendigkeit, Beteiligte nach § 360 Abs. 3 AO bzw. § 60 Abs. 3 FGO beizuziehen, wird hingewiesen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Februar 1990, BStBl II S. 696).

18.1.2 Inhalt der gesonderten Feststellung

18.1.2.1 Es sind alle Steuerbemessungsgrundlagen festzustellen, die für das Besteuerungsverfahren des Inlandsbeteiligten selbständig von Bedeutung sein können. Eine besondere Feststellung für die Gewerbesteuer ist nicht erforderlich, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen für diese Steuer aus festgestellten Beträgen ergeben.

18.1.2.2 Im Bescheid über die gesonderte Feststellung (Hinzurechnungsbescheid) ist festzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Februar 1985, BStBl II S. 410),

1. ob eine Hinzurechnung vorzunehmen ist;
2. welchen Personen nach § 7 Abs. 1 AStG hinzuzurechnen ist;

3. welches die zuzurechnenden Steuerbemessungsgrundlagen für die einzelnen Steuerpflichtigen sind;
 4. für welchen Zeitpunkt die Hinzurechnung nach den §§ 7 bis 12 und 14 AStG begründet ist;
 5. welchen vorgeschalteten Obergesellschaften Zwischeneinkünfte nachgeschalteter Gesellschaften zuzurechnen sind (ggf. ist ein negativer Zurechnungsbescheid zu erlassen);
 6. ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben (§ 3 Nr. 41 EStG).
- 18.1.2.3 Im Hinzurechnungsbescheid sind nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG u.a. gesondert festzustellen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juli 1985, BStBl II S. 129 und vom 15. März 1995, BStBl II S. 502):
- a) die nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 6 AStG steuerpflichtigen Einkünfte;
 - b) die nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG abziehbaren Steuern/nach § 12 Abs. 1 AStG anzurechnenden Steuern;
 - c) die nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfreien Beträge und die Summe der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge;
 - d) die nach § 12 Abs. 3 AStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG anrechenbaren Steuern;
 - e) die nach § 12 Abs. 3 AStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG abzuziehenden Steuern. Diese sind zwar bereits bei der Ermittlung der festzustellenden Einkünfte abzuziehen. Da das Feststellungsjahr der Ausschüttung aber zeitlich nach dem Jahr der Feststellung der zugrunde liegenden Einkünfte liegt, muss im Ausschüttungsjahr eine gesonderte Feststellung der abzuziehenden Steuern erfolgen. Der entsprechende Feststellungsbescheid ist dann Grundlagenbescheid für die Änderung des Feststellungsbescheids in dem die steuerpflichtigen Einkünfte angesetzt worden sind, die jetzt um die abzuziehenden Steuern zu mindern sind. Im Jahr des Abzugs sind die abzuziehenden Steuern dagegen nicht gesondert festzustellen, da der Abzug bereits bei der Ermittlung der festzustellenden steuerpflichtigen Einkünfte erfolgt;
 - f) die nach § 11 Abs. 1 AStG vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmenden Gewinne.
- 18.1.2.4 Im Hinzurechnungsbescheid ist der Hinzurechnungsbetrag nachrichtlich auszuweisen (vgl. BFH-Urteil vom 15. März 1995, BStBl II S. 502).
- 18.1.2.5 Auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer können im Veranlagungsverfahren auf Antrag die deutschen und ausländischen Steuern der Zwischengesellschaft nach § 12 Abs. 1 AStG angerechnet werden; auf die Einkommensteuer können darüber hinaus die Steuern von den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Gewinnausschüttungen angerechnet werden, für die kein Antrag nach § 34c Abs. 2 EStG gestellt wurde (§ 12 Abs. 3 AStG).
- Die Steuern sind im Veranlagungsverfahren wie eine ausländische Steuer anzurechnen, die vom anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag erhoben worden ist (§ 12 Abs. 2 und 3 AStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG oder § 26 Abs. 1 KStG). Die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende deutsche Steuer ist für jeden Hinzurechnungsbetrag als ganzen und getrennt von anderen Auslandseinkünften zu ermitteln. Wird der Antrag auf Anrechnung der

Steuern im Sinne des § 12 Abs. 1 AStG gestellt, ist der Hinzurechnungsbetrag um die anzurechnenden Steuern zu erhöhen. Eine Steueranrechnung nach § 12 Abs. 3 AStG löst dagegen keine Erhöhung des Hinzurechnungsbetrags aus.

- 18.1.2.6 Ergibt sich bei einer ausländischen Gesellschaft mit gemischten Einkünften, dass sowohl die relative als auch die absolute Freigrenze nach § 9 AStG nicht überschritten wird, so kann gleichwohl bei einem beteiligten Steuerinländer die absolute Freigrenze von 62.000 Euro überschritten sein, wenn dieser an mehreren ausländischen Gesellschaften beteiligt ist. In diesem Fall soll im Feststellungsbescheid die Anwendung des § 9 AStG vorbehalten werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 868). Im Fall des § 7 Abs. 6 Satz 2 AStG ist sinngemäß zu verfahren.
- 18.1.2.7 Erzielt die ausländische Gesellschaft negative Zwischeneinkünfte, so sind die Verluste gesondert festzustellen (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG). Diese Feststellung erfolgt in einem eigenständigen Verfahren durch das Finanzamt, das die Besteuerungsgrundlagen nach § 18 AStG feststellt.
- 18.1.2.8 Über Fragen, die die Besteuerung des Inlandsbeteiligten nach den Vorschriften des Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuergesetzes betreffen (§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG), ist grundsätzlich nicht im Verfahren nach § 18 AStG, sondern in dem Besteuerungsverfahren zu entscheiden, in das die festgestellten Besteuerungsgrundlagen nach § 182 Abs. 1 AO eingehen (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1988, BStBl II S. 868).

Beispiele sind:

- der Zufluss von Gewinnanteilen (einschließlich verdeckter Gewinnausschüttungen),
- die Zugehörigkeit von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen,
- der Umfang, in dem Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind (§ 3c Abs. 2 EStG), oder
- die Feststellung des Gewinnermittlungszeitraums, in den der festgestellte Hinzurechnungsbetrag fällt.

Dagegen ist über die Summe der geltend gemachten Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 41 EStG und die Summe der verbleibenden Hinzurechnungsbeträge im Feststellungsverfahren nach § 18 AStG zu entscheiden (vgl. Tz. 18.1.2.2 Nr. 6 und Tz. 18.1.2.3 Buchstabe c).

- 18.1.3 Maßgebendes Wirtschaftsjahr, Feststellungsjahr, Veranlagungszeitraum
- 18.1.3.1 Die gesonderte Feststellung erfolgt für das Kalenderjahr, in dem der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG als zugeflossen gilt (Feststellungsjahr). Die Zwischeneinkünfte einer ausländischen Gesellschaft für
1. ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr sind für das diesem folgende Kalenderjahr zu erklären und festzustellen (Beispiel: Wirtschaftsjahr 2002 ist maßgebend für das Feststellungsjahr 2003);
 2. ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr sind für das Kalenderjahr zu erklären und festzustellen, in dem das betreffende Wirtschaftsjahr endet (Beispiel: Wirtschaftsjahr 2001/02 ist maßgebend für das Feststellungsjahr 2002).

- 18.1.3.2 Das Verhältnis zwischen maßgebendem Wirtschaftsjahr, Feststellungsjahr und Veranlagungszeitraum des Steuerpflichtigen verdeutlicht folgende Übersicht:

Besteuerungsgrundlagen nach §§ 7 bis 12 und 14 AStG			Besteuerungsgrundlagen nach § 5 AStG	
Wirtschaftsjahr des Inlandsbeteiligten	Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr	Abweichendes Wirtschaftsjahr	Besteuerung stets nach Kalenderjahr	
Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft				
Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr	Wj 2002 Fstj 2003	Wj 2002 Fstj 2003	Wj 2002 Fstj 2002	oder 2003**
	VZ 2003	VZ 2003	VZ 2002	
Abweichendes Wirtschaftsjahr	Wj 2001/02 Fstj 2002 VZ 2002	Wj 2001/2002 Fstj 2002 VZ 2002* oder 2003	Wj 2001/02 Fstj 2002 VZ 2002	

18.1.4 Nachgeschaltete Zwischengesellschaften

- 18.1.4.1 Nach § 18 AStG werden auch die Besteuerungsgrundlagen einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft (Untergesellschaft), deren Zwischeneinkünfte nach § 14 AStG einer anderen ausländischen Gesellschaft (Obergesellschaft) zuzurechnen sind, gesondert festgestellt. Die Tz. 18.1.2.2 ff. gelten entsprechend.
- 18.1.4.2 Einkünfte einer nachgeschalteten Zwischengesellschaft im Sinne des § 14 AStG dürfen nicht in dem Bescheid festgestellt werden, in dem über die Hinzurechnung von Einkünften der Obergesellschaft bei dem inländischen Anteilseigner entschieden wird (Hinzurechnungsbescheid). Vielmehr ist hierüber ein eigenständiger Feststellungsbescheid (Zurechnungsbescheid) zu erlassen, der Grundlagenbescheid für den Hinzurechnungsbescheid ist (BFH-Urteil vom 18. Juli 2001, BStBl 2002 II S. 334).

Für jede Untergesellschaft ist eine gesonderte Feststellung durchzuführen. Dabei wird u. a. festgestellt, welche positiven oder negativen Zwischeneinkünfte der Obergesellschaft zugerechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 6. Februar 1985, BStBl II S. 410) und, wenn Inländer an der Untergesellschaft auch unmittelbar beteiligt sind, welche positiven Zwischeneinkünfte Inländern hinzuzurechnen sind. Beteiligte am Verfahren sind die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Steuerpflichtigen, die an der Untergesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind; Tz. 18.1.1.1 bis Tz. 18.1.1.4 gelten entsprechend.

* 2003 falls das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft nach dem Ende des Wirtschaftsjahres der Inlandsbeteiligten endet oder beide Wirtschaftsjahre übereinstimmen. Andernfalls 2002.

** 2002 falls nur erweitert beschränkt Steuerpflichtige beteiligt sind; 2003 bei gleichzeitiger Beteiligung von unbeschränkt Steuerpflichtigen

- 18.1.4.3 In den Fällen des § 14 Abs. 3 AStG ist entsprechend zu verfahren.
- 18.1.5 Steuerfreie Ausschüttungen (§ 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG)
- 18.1.5.1 Gewinnausschüttungen sind steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorausgegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 AStG a.F. nicht anzuwenden war und der Steuerpflichtige dies nachweist (§ 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG). Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine ausländische Gesellschaft neben den Zwischeneinkünften auch ausschüttungsfähige Einkünfte aus aktiver Tätigkeit bezogen hat. Für eine zeitliche Zuordnung ist davon auszugehen, dass eine Gewinnausschüttung zuerst aus dem Hinzurechnungsbetrag gespeist wird, der dem ältesten Jahr im Sinne des § 3 Nr. 41 EStG entstammt, danach aus dem Hinzurechnungsbetrag des zweitältesten Jahres usw. Die steuerfreien Gewinnausschüttungen sind mit dem Tageskurs im Zeitpunkt der Vereinnahmung umzurechnen.
- 18.1.5.2 Hinzurechnungsbeträge haben der Einkommensteuer unterlegen, wenn sie bei der Ermittlung der Einkünfte angesetzt worden sind. Eine effektive Belastung mit festgesetzter Einkommensteuer ist nicht erforderlich.
- 18.1.5.3 Die vom Steuerpflichtigen zu erbringenden Nachweise müssen Angaben zur steuerlichen Erfassung der Hinzurechnungsbeträge (Wohnsitzfinanzamt oder Betriebsfinanzamt, Datum des Steuerbescheids) enthalten.
- 18.1.5.4 Besteht die Ausschüttung in einer verdeckten Gewinnausschüttung, so kann es vorkommen, dass sie in einem Jahr bezogen wird, in dem wegen der Regelung des § 10 Abs. 2 AStG ein Hinzurechnungsbetrag noch nicht als zugeflossen gilt. Die nicht steuerbefreite Dividende ist in diesen Fällen im Zuflussjahr vorläufig nach § 165 AO zu erfassen. Billigkeitshalber kann später unter Nachweis der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG gewährt werden. Entsprechendes gilt für Vorabauschüttungen und für Fälle, in denen es durch die Aktivierung des künftigen Gewinnanspruchs zu einer früheren Erfassung der Ausschüttung kommt.
- 18.1.5.5 § 3 Nr. 41 EStG ist auch in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge und der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge anwendbar.
- 18.1.6 Steuerfreie Veräußerungsgewinne (§ 3 Nr. 41 Buchstabe b EStG)
- 18.1.6.1 Veräußerungsgewinne sind steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorausgegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 1 und 2 AStG a.F. nicht anzuwenden war, der Steuerpflichtige dies nachweist und der Hinzurechnungsbetrag ihm nicht als Gewinnanteil zugeflossen ist (§ 3 Nr. 41 Buchstabe b EStG). Dabei kommt es nicht darauf an, ob eine ausländische Gesellschaft neben den Zwischeneinkünften auch Einkünfte aus aktiver Tätigkeit bezogen hat. Für eine zeitliche Zuordnung ist davon auszugehen, dass ein Veräußerungsgewinn zuerst aus dem Hinzurechnungsbetrag stammt, der dem ältesten Jahr im Sinne des § 3 Nr. 41 EStG entspricht, danach aus dem Hinzurechnungsbetrag des zweitältesten Jahres usw. Der Veräußerungserlös ist ggf. mit dem Tageskurs im Zeitpunkt der Vereinnahmung umzurechnen.

- 18.1.6.2 Die Tz. 18.1.5.2, 18.1.5.3 und 18.1.5.5 gelten entsprechend.
- 18.1.6.3 Ein Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerfrei, als Hinzurechnungsbeträge noch nicht durch Freistellung von Gewinnausschüttungen derselben Gesellschaft nach § 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG verbraucht sind.
- 18.1.7 Feststellung der nach § 12 Abs. 3 AStG zu berücksichtigenden Steuern
Die nach § 12 Abs. 3 AStG anzurechnenden oder abzuziehenden Steuern sind für das Jahr festzustellen, in dem die nach § 3 Nr. 41 EStG befreite Gewinnausschüttung erfolgt ist. Der Gesamtbetrag der anzurechnenden/abziehbaren Steuern ist den Veranlagungszeiträumen zuzuordnen, in denen die zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte als Hinzurechnungsbeträge erfasst worden sind (vgl. Beispiel in Tz. 12.3.2).
- 18.2 Örtlich zuständiges Finanzamt**
Sind an der ausländischen Gesellschaft im Sinne der §§ 7 bis 12 und 14 AStG mehrere Personen beteiligt und halten sich mehrere Finanzämter für örtlich zuständig oder für örtlich unzuständig oder bestehen sonst Zweifel über die örtliche Zuständigkeit für die einheitliche und gesonderte Feststellung, so bestimmen die zuständigen Landesfinanzbehörden in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Finanzen das für die Feststellung nach § 18 AStG örtlich zuständige Finanzamt (vgl. BMF-Schreiben vom 29. April 1997, BStBl I S. 541).
- 18.3 Erklärung über die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung**
- 18.3.1 Jeder der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen und erweitert beschränkt Steuerpflichtigen ist zur Abgabe einer Erklärung für die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung verpflichtet. Diese Verpflichtung kann durch Abgabe einer gemeinsamen Erklärung erfüllt werden.
- 18.3.2 Die Aufforderung zur Abgabe einer Erklärung erfolgt in der allgemeinen Aufforderung zur Abgabe der Jahressteuererklärungen. Das zuständige Finanzamt kann ihm bekannte Beteiligte auch besonders zur Abgabe einer Erklärung auffordern.
- 18.3.3 Im Verfahren über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG sind alle zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erforderlichen Angaben zu machen und die erforderlichen Anträge zu stellen.
- 20. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen**
§ 20 Abs. 2 AStG ist durch Artikel 11 des StVergAbG geändert worden; die nachfolgend in der Textziffer 20.2 kursiv gedruckten Passagen beziehen sich auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der Betriebsstätte entstanden sind, die in der Zeit bis einschließlich 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 11 Satz 2 AStG)
- 20.1 Der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG und der Regelung über Familienstiftungen in § 15 AStG stehen die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen DBA nicht entgegen.
- 20.2 § 20 Abs. 2 AStG stellt ausländische Betriebsstätten und Personengesellschaften, die Zwischeneinkünfte erzielen, einer ausländischen Gesellschaft gleich (*, soweit bei ihnen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter anfallen*). Insoweit wird eine Freistellung nach den DBA durch die Anrechnung ausländischer Steuern ersetzt. § 20 Abs. 2 AStG ist danach anzuwenden, wenn die Betriebsstätte oder Personengesellschaft Einkünfte aus passivem Erwerb

(mit Kapitalanlagecharakter) erzielt, die Einkünfte einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 v.H. unterliegen und diese aufgrund eines DBA in der Bundesrepublik Deutschland freigestellt sind. *Soweit die Einkünfte aus Finanzierungstätigkeiten im Sinne des § 10 Abs. 7 AStG stammen, gilt der Übergang von der Freistellung zur Anrechnung nur für 60 v.H. dieser Einkünfte.* Für die Anrechnung sind die Vorschriften des § 34c EStG und § 26 Abs. 1 KStG entsprechend anzuwenden.

21. Anwendungsvorschriften

§ 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG ist erstmals auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die ohne diese Befreiungsvorschrift dem „Halbeinkünfteverfahren“ im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c und d EStG i.d.F. des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433, BStBl I S. 1428) unterliegen würden (§ 52 Abs. 4c EStG).

Für Auslandsdividenden ist § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a, b, c und d EStG i.d.F. des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 ab Veranlagungszeitraum 2001 erfüllt; § 3 Nr. 41 Buchstabe a EStG greift bereits ab diesem Jahr.

Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt ab Veranlagungszeitraum 2001 in vollem Umfang der Einkommensbesteuerung, die darauf beruhende Gewinnausschüttung ist steuerfrei; die Kürzungsvorschrift nach § 11 AStG a.F. tritt ab Veranlagungszeitraum 2001 außer Kraft (§ 21 Abs. 7 Satz 4, 7 AStG).

In den Fällen der übertragenden Zurechnung ist bei Zwischeneinkünften der Untergesellschaft des Jahres 2000, die im Jahr 2001 an die Obergesellschaft ausgeschüttet werden und gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG aktive Einkünfte sind, eine Kürzung nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 11 AStG a.F. nicht mehr vorzunehmen.

Ist der Anteilseigner eine juristische Person, so ist der Systemwechsel grundsätzlich (§ 34 Abs. 1 bzw. 2 KStG) ab Veranlagungszeitraum 2001 zu beachten. Lediglich bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr auf Seite des Anteilseigners findet das neue Recht erst ab Veranlagungszeitraum 2002 Anwendung.

Die besondere Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 KStG greift nicht, da eine ausländische Körperschaft nie dem Anrechnungsverfahren (Vierter Teil des KStG a.F.) unterlegen hat (BMF-Schreiben vom 28. April 2003, BStBl I S. 292).

Zur Anwendung der Tz. 10.5, 10.6 und 20.2 Hinweis auf die Einleitungssätze zu diesen Textziffern.

Die nachfolgende Tabelle enthält eine Übersicht über die zeitlichen Anwendungen der Vorschriften des Außensteuergesetzes:

§§	Fassung des	für					Anwendung
		ESt	KSt	VSt	ErbSt	GewSt	
1	-	x	x	x	x	x	ab VZ 1972 ab 01.01.1973 Erw. nach 12.09.1972 ab EZ 1972
1 Abs. 4	StÄndG '92	x	x			x	ab VZ 1992 ab EZ 1992
	StVergAbG	x	x			x	ab VZ 2003 ab EZ 2003
2 und 4 bis 5	-	x			x		ab VZ 1972* Erw. nach 12.09.1972*
3	JStG 1997			x			ab 01.01.1973* aufgehoben zum 01.01.1997
6		x					ab VZ 1972
6 Abs. 1	UntStFG	x					C 1
6 Abs. 3 Nr. 4	StMBG	x					nach 31.12.1991
7 bis 14	-	x	x			x	ab VZ 1972 ab EZ 1972
7 Abs. 6	StÄndG '92	x	x			x	A 2
	StMBG	x	x			x**	B 2
	UntStFG	x	x			x	C 2
7 Abs. 6a	StVergAbG	x	x			x	D 1
7 Abs. 7	UntStFG	x	x			x	C 3
	Korb II	x	x			x	D 1
	InvestmModG	x	x			x	D 3

§§	Fassung des	für					Anwendung
		Est	KSt	VSt	ErbSt	GewSt	
8 Abs. 1 Nr. 4	Korb II	x	x			x	D 1
8 Abs. 1 Nr. 7	StandOG	x	x			x	A 1
8 Abs. 1 Nr. 8 + 9	UntStFG	x	x			x	C 3
8 Abs. 1 Nr. 9	StVergAbG	x	x			x	D 1
8 Abs. 2	UntStFG	x	x			x	C 5
8 Abs. 3	UntStFG	x	x			x	C 3
9	UntStFG	x	x			x	C 3
10 Abs. 2	UntStFG	x	x			x	C 3
10 Abs. 3 S. 1	StMBG	x	x			x	B 1
	InvestmModG	x	x			x	D 3
10 Abs. 3 S. 4	UntStFG	x	x			x	C 3
10 Abs. 3 S. 6	StandOG	x	x			x	A 1
10 Abs. 6	StÄndG '92	x	x			x	A 2
	StMBG	x	x			x**	B 2
	UntStFG	x	x			x	C 3
10 Abs. 7	UntStFG	x	x			x	C 3
10 Abs. 5 - 7	StVergAbG	x	x			x	aufgehoben – D 2

§§	Fassung des	für					Anwendung
		ESt	KSt	VSt	ErbSt	GewSt	
11	StMBG	x	x			x	C 6
	UntStFG	x	x			x	C 3
	StVergAbG	x	x			x	D 1
11 Abs. 4	StÄndG '92	x	x			x	A 2
11 Abs. 4 S. 1	StMBG	x	x			x**	B 2
12 Abs. 1	UntStFG	x	x			x	C 3
12 Abs. 2	StSenkG	x	x			x	C 3
12 Abs. 3	StÄndG '92	x	x			x	A 2
	UntStFG	x	x				C 4
13 Abs. 1 S. 1 Nr. 1b) u. S. 2	StÄndG '92	x	x			x	ab VZ 1992 ab EZ 1992
13 Abs. 2 Nr. 2	-		x			x	ab VZ 1984 ab EZ 1984
13	UntStFG	x	x			x	C 5
14 Abs. 1	Korb II	x	x			x	D 1
14 Abs. 2 S. 2, Abs. 4 S. 1, ltz. Hs. u. S. 5	StÄndG '92	x	x			x	A 2
14 Abs. 4 S. 5	StMBG	x	x			x**	B 2
14	UntStFG	x	x			x	C 3
14 Abs. 4	StVergAbG	x	x			x	aufgehoben – D 2
15	-	x		x			ab VZ 1972 ab 01.01.1973

§§	Fassung des	für					Anwendung
		ESt	KSt	VSt	ErbSt	GewSt	
16	-	x	x	x		x	ab VZ 1972 ab 01.01.1973 Erw. nach 12.09.1972 ab EZ 1972
17	-	x	x	x		x	ab VZ 1972 ab 01.01.1973 Erw. nach 12.09.1972 ab EZ 1972
18	-	x	x			x	ab VZ 1972 ab EZ 1972
18 Abs. 1	UntStFG	x	x			x	C 4
18 Abs. 3	-	x	x			x	auch für VZ/EZ vor 1985, wenn Erkl. noch nicht abgegeben sind
19	-	x	x			x	01.01.1972 bis 31.12.1975
20	StÄndG '92	x	x			x***	A 2
20 Abs. 2 u. 3 i.V.m. 10 Abs. 6	StMBG	x	x				B 2
20 Abs. 2	UntStFG	x	x			x	C 3
	StVergAbG	x	x			x	D 1
20 Abs. 3	StÄndG '92			x			ab 01.01.1993
	StMBG			x			ab 01.01.1995
	JStG 1997						aufgehoben zum 01.01.1997

Erläuterungen:

- * auch für das Beitrittsgebiet anzuwenden
- ** für die der Teil des Hinzurechnungsbetrags, dem Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 3 AStG zugrunde liegen, außer Ansatz bleibt
- *** mit Ausnahme des § 20 Abs. 2 und 3 AStG
- A 1 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 1991** beginnt (§ 21 Abs. 9 Satz 1 AStG)
- A 2 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 1991** beginnt (§ 21 Abs. 7 Satz 1 AStG)
- B 1 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 1993** beginnt (§ 21 Abs. 9 Satz 2 AStG)
- B 2 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 2 und 3 AStG hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 1993** beginnt (§ 21 Abs. 7 Satz 2 AStG)
- C 1 erstmals anzuwenden, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf Veräußerungen im Sinne des § 17 EStG § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe c EStG anzuwenden wäre (§ 21 Abs. 7 Satz 2 AStG)
- C 2 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem **15. August 2001** beginnt (§ 21 Abs. 7 Satz 3 AStG)
- C 3 für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 2000** beginnt (§ 21 Abs. 7 Satz 4 AStG)
- C 4 erstmals anzuwenden, wenn auf Gewinnausschüttungen § 3 Nr. 41 des EStG in der Fassung des UntStFG anwendbar ist (§ 21 Abs. 7 Satz 5 AStG)
- C 5 letztmals anzuwenden für VZ/EZ, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das vor dem **1. Januar 2001** beginnt (§ 21 Abs. 7 Satz 6 AStG)
- C 6 ist auf Gewinnausschüttungen der Zwischengesellschaft oder auf Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Zwischengesellschaft nicht anzuwenden, wenn auf die Ausschüttungen oder auf die Gewinne aus der Veräußerung § 8b Abs. 1 oder 2 des KStG i.d.F. des StSenkG oder § 3 Nr. 41 EStG i.d.F. des UntStFG anwendbar ist (§ 21 Abs. 7 Satz 7 AStG)

- D 1 für VZ/EZ für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen oder in einer Betriebsstätte angefallen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 2002** beginnt (§ 21 Abs. 11 AStG)
- D 2 letztmals anzuwenden für VZ/EZ für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen oder in einer Betriebsstätte angefallen sind, die einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das **bis zum 31. Dezember 2002** begonnen hat (§ 21 Abs. 11 AStG)
- D 3 für VZ/EZ für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen oder in einer Betriebsstätte angefallen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem **31. Dezember 2003** beginnt (§ 21 Abs. 12 AStG)
- StÄndG 1992 Gesetz zur Entlastung der Familien und zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Investitionen und Arbeitsplätze (Steueränderungsgesetz 1992) vom 25. Februar 1992
BGBl. I S. 297, BStBl I S. 146
- StandOG Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandortes Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz) vom 13. September 1993
BGBl. I S. 1569, BStBl I S. 774
- StMBG Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) vom 21. Dezember 1993
BGBl. I S. 2310, BStBl 1994 I S. 50
- JStG 1997 Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996
BGBl. I S. 2049; BStBl I S. 1523, 1547
- StSenkG Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober 2000
BGBl. I S. 1433; BStBl I S. 1428, 1459
- UntStFG Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz) vom 20. Dezember 2001
BGBl. I S. 3858, BStBl 2002 I S. 35
- StVergAbG Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003
BGBl. I S. 660, BStBl I S. 321
- InvestmModG Gesetz zur Modernisierung des Investmentwesens und zur Besteuerung von Investmentvermögen (Investmentmodernisierungsgesetz) vom 15. Dezember 2003
BGBl. I S. 2676, BStBl 2004 I S. 5
- Korb II Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003
BGBl. I S. 2840, BStBl 2004 I S. 14

Abs.	Absatz
Erkl.	Steuererklärung
Erw.	Erwerbe
EZ	Erhebungszeitraum
ltz. Hs.	letzter Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.V.m.	in Verbindung mit
u.	und
VZ	Veranlagungszeitraum

zurück

Anlage 1: Feststellungen über wichtige Gebiete mit niedrigen Steuersätzen und Steuervergünstigungen für juristische Personen - 2003 -

Europäischer Raum

(einschl. Hoheitsgebiete und abhängige oder assoziierte Gebiete nach EG-Vertrag)

Gebiet	Niedrige Ertragsteuerbelastung / Steuervergünstigungen
Andorra	Keine Körperschaftsteuer
Aruba	Offshore-Gesellschaften; internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; konzerneigene Versicherungsgesellschaften; Sonderzonen Regime für Offshore-Gesellschaften und konzerneigene Versicherungsgesellschaften sind aufgehoben mit Bestandsfrist bis 1. Juli 2008
Belgien	Koordinierungs-, Vertriebs- und Dienstleistungszentren Regime sind aufgehoben; Bestandsfrist für Koordinierungszentren bis 2010
Britische Jungferninseln	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Britische Kanalinseln (Alderney, Guernsey, Jersey, Herm, Sark)	Steuerbefreite Unternehmen; internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; Offshore- und konzerneigene Versicherungsgesellschaften
Estland	Keine Körperschaftsteuer bei Thesaurierung (26 v.H. Körperschaftsteuer bei Ausschüttung)
Frankreich	19,6 v.H. Körperschaftsteuersatz auf Lizenzgebühren aus Patenten; Sonderzonen (wirtschaftsschwache Gebiete)
Gibraltar	Gesellschaften nach dem Gesetz von 1992; Offshore- und konzerneigene Versicherungsgesellschaften
Griechenland	Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften Regime ist aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2005
Irland	12,5 v.H. Körperschaftsteuer; 10 v.H. Körperschaftsteuersatz für das verarbeitende Gewerbe; Steuerfreiheit von Auslandseinkünften; Sonderzonen (Internationales Finanzdienstleistungszentrum Dublin und Shannon Airport) Regime für das verarbeitende Gewerbe und Steuerfreiheit von Auslandseinkünften sind aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2010; die Regime zu den Sonderzonen sind aufgehoben mit Bestandsfrist bis 2005
Island	18 v.H. Körperschaftsteuer; 5 v.H. Körperschaftsteuersatz für internationale Handelsgesellschaften (inzwischen aufgehoben mit Bestandsfrist bis 2008)
Isle of Man	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; Offshore- und Versicherungsgesellschaften;
Lettland	19 v.H. (15 v.H. 2004) Körperschaftsteuer; Sonderzonen
Liechtenstein	Verwaltungs-, Dienstleistungs- und Holdinggesellschaften
Litauen	15 v.H. Körperschaftsteuer; Sonderzonen
Luxemburg	Holdinggesellschaften nach dem Gesetz von 1929
Malta	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; Offshore- und Holdinggesellschaften
Mazedonien	15 v.H. Körperschaftsteuersatz; Sonderzonen

Gebiet	Niedrige Ertragsteuerbelastung / Steuervergünstigungen
Monaco	Trusts
Niederlande	Internationale Finanzgesellschaften Regime ist aufgehoben mit Bestandsfrist bis 2010
Niederländische Antillen	Offshore-Gesellschaften; konzerneigene Versicherungsgesellschaften; Sonderzonen Regime für Offshore-Gesellschaften ist aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2019; Regime für konzerneigene Versicherungsgesellschaften ist aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2011 oder 2019
Polen	19 v.H. Körperschaftsteuer (2004); Sonderzonen
Portugal	Sonderzonen (Madeira und Santa Maria) Regime sind aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2011
San Marino	Steuerbefreite Gesellschaften
Schweiz	Im Kanton Zürich (als Beispiel) 16,4 v.H. - 29,2 v.H. (renditeabhängiger) Körperschaftsteuersatz von Bund, Kanton und Gemeinde; Verwaltungs-, Dienstleistungs- und Holdinggesellschaften
Slowakei	19 v.H. Körperschaftsteuer (2004); Neugründungen
Tschechische Republik	15 v.H. Körperschaftsteuersatz für Großinvestitionen; Neugründungen
Türkei	Sonderzonen
Ungarn	18 – 20 v.H. Körperschaftsteuer; Offshore-Gesellschaften (Regime ist aufgehoben mit Bestandsschutz bis 2005); Großinvestitionen
Zypern	15 v.H. Körperschaftsteuer (2004); 4,25 v.H. Körperschaftsteuersatz für internationale Handels- und Offshore-Gesellschaften

Außereuropäischer Raum

Gebiet	Niedrige Ertragsteuerbelastung / Steuervergünstigungen
Amerikanische Jungferninseln	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Anguilla	Keine Körperschaftsteuer
Antigua	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Ascension	Keine Körperschaftsteuer
Australien	Offshore-Banken
Bahamas	Keine Körperschaftsteuer
Bahrain	Körperschaftsteuer nur für Erdölunternehmen
Barbados	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Barbuda	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Belarus	Sonderzonen
Belize	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Bermudas	Keine Körperschaftsteuer
Botswana	15 v.H. Körperschaftsteuersatz im Internationalen Finanzdienstleistungszentrum
Brunei	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften und Neugründungen
Chile	16,5 v.H. Körperschaftsteuer
China	20 v.H. Körperschaftsteuersatz für ausländische Investoren ohne Betriebsstätte
Cook-Inseln	20 v.H. Körperschaftsteuer
Costa Rica	Sonderzonen: Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen
Dominica	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Dominikanische Republik	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Dschibuti	Sonderzonen
Ecuador	Sonderzonen
Fidschi	Sonderzonen; steuerbefreite Gesellschaften
Französisch-Polynesien	Steuerbefreite Gesellschaften
Grenada	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Guam	Sonderzonen: Offshore-Banken
Guyana	Steuerbefreite Gesellschaften
Haiti	Sonderzonen
Hongkong (China)	17,5 v.H. Steuersatz auf Gewinne; Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen
Indien	Sonderzonen
Jamaika	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Jemen	Ausländische Investoren

Gebiet	Niedrige Ertragsteuerbelastung / Steuervergünstigungen
Kaiman-Inseln	Keine Körperschaftsteuer
Kanada	Internationales Finanzzentrum Montreal
Kasachstan	Sonderzone und für Erdöl- und Erdgasgesellschaften
Katar	Ausländische Investoren
Kiribati	Steuerbefreite Gesellschaften; Neugründungen
Korea Republik	Ausländische Investoren
Korea, Demokratische Volksrepublik	Sonderzonen
Kuwait	Ausländische Investoren
Labuan (Malaysia)	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Laos	Ausländische Investoren
Libanon	Offshore- und Holdinggesellschaften
Liberia	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Macao (China)	15 v.H. Körperschaftsteuer; Offshore-Banken
Malediven	Keine Körperschaftsteuer
Marshallinseln	12 v.H. Körperschaftsteuersatz; internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Mauritius	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Mikronesien	3 v.H. Körperschaftsteuer
Montserrat	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Mynamar	Steuerbefreite Gesellschaften
Namibia	Sonderzonen
Nauru	Keine Körperschaftsteuer
Niue	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Nördliche Marianen	Steuerbefreite Gesellschaften
Norfolk-Inseln	Offshore-Gesellschaften
Oman	12 v.H. Körperschaftsteuer
Palau	4 v.H. Körperschaftsteuer
Panama	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; Sonderzone Colón
Philippinen	Sonderzonen; steuerbefreite Gesellschaften
Puerto Rico	Steuerbefreite Gesellschaften
Russland	24 v.H. Körperschaftsteuer
Salomonen	Steuerbefreiungen für Gesellschaften nach Investmentgesetz 1990
Samoa	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
São Tomé und Príncipe	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Seychellen	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften; Sonderzonen

Gebiet	Niedrige Ertragsteuerbelastung / Steuervergünstigungen
Singapur	22 v.H. Körperschaftsteuer; internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Sri Lanka	Offshore-Banken
St. Kitts-Nevis	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
St. Lucia	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
St. Vincent und die Grenadinen	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Swasiland	Neugründungen
Taiwan	Offshore-Banken
Thailand	Steuerbefreite Gesellschaften
Tonga	Internationale Finanz- und Handelsgesellschaften
Trinidad und Tobago	Sonderzonen
Tristan da Cunha	Keine Körperschaftsteuer
Tunesien	Sonderzonen
Turks- und Caicos-Inseln	Keine Körperschaftsteuer
Tuvalu	Ausländische Investoren
Uruguay	Offshore-Banken und Holdinggesellschaften
Usbekistan	18 v.H. Körperschaftsteuer
Vanuatu	Keine Körperschaftsteuer
Vereinigte Arabische Emirate	Körperschaftsteuer nur für Erdöl- und Erdgasunternehmen; Sonderzonen; 20 v.H. Körperschaftsteuersatz für Banken (Dubai)
Vereinigte Staaten von Amerika	Exportumsätze

Anlage 2: Feststellungen über Gebiete mit einem Normalsatz der Ertragsteuer für juristische Personen - 2003 -

<u>EU-Staaten</u> <u>(einschl. EU-Beitrittsstaaten)</u>	Tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer, Gewerbebeertragsteuer und vergleichbaren anderen Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften
Belgien ¹⁾	34 v.H.
Dänemark	30 v.H.
Finnland	29 v.H.
Frankreich ¹⁾	35,4 v.H.
Griechenland	35/25 ²⁾ v.H.
Italien	34 v.H.
Luxemburg ¹⁾	30,4 v.H.
Malta	35 v.H.
Niederlande ¹⁾	34,5 v.H.
Österreich	34 v.H.
Polen	27 v.H.
Portugal ¹⁾	33 v.H.
Schweden	28 v.H.
Slowakei	25 v.H.
Slowenien	25 v.H.
Spanien ¹⁾	35 v.H.
Tschechische Republik	31 v.H.
Vereinigtes Königreich ¹⁾	30 v.H.
<u>Andere Staaten</u>	
Japan ¹⁾	40,9 v.H.
Kanada (Ontario)	36,6/33,1 v.H.
Norwegen	28 v.H.
Ukraine	30 v.H.
Vereinigte Staaten von Amerika (New York) ¹⁾	39,9 v.H.

Anmerkung:

- 1) Diese Staaten wenden ermäßigte Tarifeingangssätze an.
- 2) 25 v.H. für Personengesellschaften, die in Griechenland körperschaftsteuerpflichtig sind; 35 v.H. für Aktiengesellschaften (Anonymous Etaira), Gesellschaften mit begrenzter Haftung und Kreditinstitute.

Anlage 3: Schemata zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7-12 und 14 AStG

Für Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

Schema I (bei einstufigem Beteiligungsaufbau)

Zeile

1	Gesamteinkünfte (vor Personensteuern)	
2	- Einkünfte aus aktiver Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 AStG)	
3	- Steuerabzug nach § 12 Abs. 3 AStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG	
4	= Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 10 Abs. 3 AStG)	*)
5	- vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmende Gewinne (§ 11 AStG)	*)
6	- entrichtete Steuern vom Einkommen und Vermögen (§ 10 Abs. 1 AStG)	*)
7	- Verlustabzug (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10d EStG)	*)
8	= Hinzurechnungsbetrag (wenn negativ, Abzug nach Maßgabe des § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG)	**)
9	Gesamtbetrag anrechnungsfähiger Steuern im Sinne des § 12 Abs. 1 AStG	*)
10	Steuern von den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Gewinnausschüttungen i.S.d. § 12 Abs. 3 AStG	*)
11	Feststellung, ob bei der ausländischen Gesellschaft die Freigrenzen des § 9 AStG überschritten oder nicht überschritten sind	*)
12	In Fällen, in denen die Freigrenzen des § 9 AStG nicht überschritten sind: Feststellung der gesamten Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft und der Bruttoerträge, die den Zwischeneinkünften zugrunde liegen.	*)
13	Ausschüttungen, Veräußerungsgewinne und verbleibende Hinzurechnungsbeträge (§ 3 Nr. 41 EStG)	*)

*) festzustellende Besteuerungsgrundlagen nach § 18 Abs. 1 AStG

***) festzustellender Verlust nach § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG

Schema II (bei **mehrstufigem** Beteiligungsaufbau für **Untergesellschaften** im Sinne des § 14 AStG)

Zeile

1	Gesamteinkünfte (vor Personensteuern)	
2	- Einkünfte aus aktiver Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 AStG)	
3	- Einkünfte aus Tätigkeiten, die nachweislich einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 6 AStG fallenden Tätigkeit der unmittelbar vorgeschalteten Gesellschaft dienen	
4	= Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 10 Abs. 3 AStG)	*)
5	+ übertragende Zurechnung nachgeschalteter Zwischengesellschaften (Untergesellschaften)	*)
6	- vom Zurechnungsbetrag auszunehmende Gewinne (§ 11 AStG)	*)
7	= Gesamtbetrag	
8	- entrichtete Steuern vom Einkommen und Vermögen (§ 10 Abs. 1 AStG)	*)
9	= Zurechnungsbetrag (positiv oder negativ)	
10	<i>Gliederung des Zurechnungsbetrags</i>	
1	<i>a) Zurechnungsbetrag, für den nach den Verhältnissen der Untergesellschaft oder weiterer nachgeschalteter Gesellschaften beim inländischen Gesellschafter eine Freistellung nach § 10 Abs. 5 i.V.m. § 14 Abs. 4 AStG in Betracht kommen kann.</i>	*)
	<i>b) übriger Zurechnungsbetrag</i>	*)
11	Gesamtbetrag anrechnungsfähiger Steuern (§ 12 Abs. 1 AStG)	*)
12	Feststellung, ob bei der ausländischen Gesellschaft die Freigrenzen des § 9 AStG überschritten sind	*)
13	Feststellung, in welcher Höhe die in Zeile 5 zugerechneten Beträge die Freigrenzen des § 9 AStG nicht überschritten haben.	*)

*) festzustellende Besteuerungsgrundlagen nach § 18 Abs. 1 AStG

¹ § 14 Abs. 4 AStG ist durch Artikel 11 des StVergAbG aufgehoben worden; die Zeile 10 bezieht sich deshalb auf die Gesetzesfassung, die für Zwischeneinkünfte anzuwenden ist, die in Wirtschaftsjahren der Zwischengesellschaft entstanden sind, die in der Zeit bis einschließlich 31. Dezember 2002 begonnen haben (§ 21 Abs. 11 Satz 2 AStG)

Schema III (für **Obergesellschaften** in Fällen des **mehrstufigen** Beteiligungsaufbaus)**Zeile**

1	Gesamteinkünfte (vor Personensteuern)	
2	- Einkünfte aus aktiver Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 AStG)	
3	- Steuerabzug nach § 12 Abs. 3 AStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG	
4	= Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 10 Abs. 3 AStG)	*)
5	+ übertragende Zurechnung nachgeschalteter Zwischengesellschaften (Untergesellschaften)	*)
6	= Gesamtbetrag	
7	- vom Hinzurechnungsbetrag auszunehmende Gewinne (§ 11 AStG)	*)
8	- entrichtete Steuern vom Einkommen und Vermögen (§ 10 Abs. 1 AStG)	*)
9	- Verlustabzug (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10d EStG)	*)
10	= Hinzurechnungsbetrag (wenn negativ, Abzug nach Maßgabe des § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG)	**)
11	Gesamtbetrag anrechnungsfähiger Steuern im Sinne des § 12 Abs. 1 AStG	*)
12	Steuern von den nach § 3 Nr. 41 EStG befreiten Gewinnausschüttungen im Sinne des § 12 Abs. 3 AStG	*)
13	Feststellung, ob bei der ausländischen Gesellschaft die Freigrenzen des § 9 AStG überschritten oder nicht überschritten sind.	*)
14	In Fällen, in denen die Freigrenzen des § 9 AStG nicht überschritten sind: Feststellung der gesamten Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft und der Bruttoerträge, die den Zwischeneinkünften zugrunde liegen.	*)
15	Ausschüttungen, Veräußerungsgewinne und verbleibende Hinzurechnungsbeträge (§ 3 Nr. 41 EStG)	*)

*) festzustellende Besteuerungsgrundlagen nach § 18 Abs. 1 AStG

***) festzustellender Verlust nach § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG