

Marko Wilken

**Analyse der deutschen Maßnahmen zur
Vermeidung der wirtschaftlichen
Doppelbesteuerung bei ausländischen
Verrechnungspreiskorrekturen
verbundener Unternehmen**

Diplomarbeit

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Inhaltsverzeichnis

1 EINLEITUNG	2
1.1 PROBLEMATISIERUNG DES SACHVERHALTES.....	3
1.2 BEGRIFFLICHE GRUNDLAGEN ZUR DOPPELBESTEUERUNG	5
1.2.1 Charakterisierung und Darlegung der Ursachen der Doppelbesteuerung	5
1.2.2 Abgrenzung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung	6
1.2.3 Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Gegenberichtigung	7
2 RECHTSANSPRUCH DES STEUERPF LICHTIGEN AUF VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG.....	9
2.1 RECHTSANSPRUCH AUS DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN	10
2.1.1 Die Bedeutung des Artikel 9 Absatz 2 OECD-MA	10
2.1.2 Kollisionsverhältnis zu anderen Vorschriften	12
2.1.3 Voraussetzungen für eine Gegenberichtigung	15
2.1.4 Umsetzung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in deutsche Doppelbesteuerungsabkommen	20
2.1.5 Notwendigkeit der Durchführung einer Sekundärberichtigung	21
2.1.6 Resümee und Stellungnahme.....	23
2.2 RECHTSANSPRUCH AUS EUROPÄISCHEN VORSCHRIFTEN.....	24
2.2.1 Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Recht	24
2.2.2 Auswirkungen des Artikel 220 EG-Vertrag	26
2.2.3 Das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen	28
2.2.4 Resümee und Stellungnahme.....	31
3 TAUGLICHKEITS- UND PRAKTIKABILITÄTSANALYSE DER DEUTSCHEN GEWINNBERICHTIGUNGSMAßNAHMEN IM FALLE AUSLÄNDISCHER VERRECHNUNGSPREISKORREKTUREN.....	33
3.1 VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG UND VERDECKTE EINLAGE BEI GRENZÜBERSCHREITENDEN AKTIVITÄTEN IM VERBUNDENEN UNTERNEHMEN	33
3.1.1 Doppelbesteuerung und Gegenberichtigung bei Leistungsbeziehungen im einstufigen internationalen Konzern	35
3.1.2 Doppelbesteuerung und Gegenberichtigung bei Leistungsbeziehungen im mehrstufigen internationalen Konzern	49
3.2 GEFAHREN DER DOPPELBESTEUERUNG DURCH DEN BESCHLUß DES GROßEN SENATES VOM 26.10.1987.....	61
3.2.1 Folgerungen durch die „Ertrags-/Aufwandlösung“	61
3.2.2 Probleme der Anwendbarkeit des § 3c EStG bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	63
3.3 DIE EIGNUNG DES NORMENGEHALTES DES § 1 AStG FÜR DIE GEGENBERICHTIGUNG	65
3.3.1 Einordnung des § 1 AStG in innerstaatliche Korrektornormen.....	65
3.3.2 § 1 AStG - Fehlende Rechtsgrundlage zur korrespondierenden Gewinnberichtigung.....	67
3.3.3 Ausblick und Lösungsmöglichkeiten	70
3.4 MÖGLICHKEITEN DER FINANZVERWALTUNG.....	72
3.5 RESÜMEE UND STELLUNGNAHME	74
4 AUSBLICK AUF UNGELÖSTE PROBLEME	78

1 Einleitung

Vor dem Hintergrund der Globalisierung der Märkte, dem Wegfall der wirtschaftlichen Grenzen zwischen den Staaten gewinnt die grenzüberschreitende Betätigung und internationale Ausrichtung der Unternehmensstrukturen immer mehr an Bedeutung.

Die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union (EU), insbesondere der Rat der EU richten ihre Aktivitäten zielgerichtet an der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes aus.

Diesen existenten Gegebenheiten müssen sich sowohl die Betriebswirtschaften als auch die Gesetzgebungen der Domizilstaaten anpassen, aktiv wirken, positive Tendenzen fördern und maßvoll (!) lenkende Restriktionen schaffen.

Das internationale Steuerrecht hat sich dadurch verändert, Regelungsbereiche wurden entweder geschaffen oder erweitert. Der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre stellen sich neue Aufgaben¹ bezüglich der Steuerplanung und der Lösung unternehmensrelevanter Probleme.

Zur Durchführung der Auslandsaktivitäten steht den Betriebswirtschaften eine Vielzahl von Formen (beispielsweise Direktgeschäfte, Betriebsstättenerrichtung oder Beteiligungen an rechtlich selbständigen Organisationseinheiten) zur Verfügung. Gesellschaftsrechtliche Verbindungen zwischen einem nationalen Unternehmen und mindestens einem im Ausland domizilierenden und rechtlich selbständigen Beteiligungsunternehmen (bzw. vice versa) werden als *internationaler Konzern* bezeichnet.² Der wirtschaftlichen Einheit Konzern steht die steuerrechtliche Eigenständigkeit der einzelnen Konzernunternehmen gegenüber. Ergebnis dieses Trennungsprinzips ist die Anerkennung schuldrechtlicher Kontrakte innerhalb des Verbundes, d. h. Leistungsbeziehungen und rechtsgeschäftlicher Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. Schwestern ist dem Grunde nach möglich. Dies birgt Potential zur Realisierung von Transaktionen zu unangemessenen Bedingungen (mögliches Ziel: Ergebnisumschichtung).

¹ Neue Aufgaben in diesem Sinne bedeutet keinesfalls die Abkehr von der umfassenden Funktion der internationalen betriebswirtschaftlichen Steuerlehre nach Kleineidam. Vgl. hierzu Kleineidam, Hans-Jochen, Zur Weiterentwicklung der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB, 40. Jg., 1970, S. 112 f. Es kommt hier auf die Betonung der Notwendigkeit einer flexiblen Anpassung mit Blick auf Veränderungen politischer und steuerrechtlicher Natur an.

² Eine umfassende Charakterisierung des Begriffes findet sich in: Kuebert, Jan, Verrechnungspreise im internationalen Lizenzgeschäft: Grundlagen der Ermittlung steuerlich angemessener Lizenzgebühren bei Verträgen zwischen international verbundenen Unternehmen und Entwicklung eines ganzheitlichen Preisermittlungsmodells, Bielefeld 1995, S. 59 ff.

Ein steuerliches Zentralproblem im internationalen Konzern stellt nunmehr die korrekte Preisgestaltung im grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen dar. Im Ergebnis geht es um die Anerkennung der Aktivitäten der Höhe nach.

In der Gewinnverlagerung zwischen den einzelnen in unterschiedlichen Staaten angesiedelten Beteiligungsunternehmen sehen die jeweiligen Steuerhoheiten eine Minimierung ihres Steueraufkommens¹ und wirken dementsprechend in aller Schärfe gegen. Dabei kommt es zu wechselseitigen Konflikten zwischen den einzelnen Fisci und dem Steuerpflichtigen.² Das primäre Ziel der Sitzstaaten (die Sicherung des eigenen Anteils am internationalen Steueraufkommen)³ kann im Ergebnis eine Doppel- oder Minderbesteuerung beim Unternehmen zur Folge haben. Eine Doppelbesteuerung führt in jedem Fall zu Liquiditäts- und Rentabilitätseinbußen, die sich in wettbewerblichen Nachteilen niederschlagen.

Es gilt im Folgenden zu prüfen, ob und inwieweit das steuerpflichtige verbundene Unternehmen einen Rechtsanspruch auf Vermeidung bzw. Beseitigung vorhandener Doppelbesteuerung geltend machen kann. Insbesondere soll die Tauglichkeit und Praktikabilität der deutschen Maßnahmen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Falle ausländischer Verrechnungspreiskorrekturen dargestellt und untersucht werden.

Das Augenmerk der vorliegenden Arbeit richtet sich dabei auf die Frage der Gewinnberichterstattung im Lieferungs- und Leistungsverkehr zweier oder mehrerer aktiv tätiger juristischer Personen.

1.1 Problematisierung des Sachverhaltes

Im Rahmen eines internationalen Geschäftsvorfalles (Waren- oder Leistungsverkehr) kommen mindestens drei Beteiligte in Frage: die Fisci der jeweiligen Sitzstaaten der Unternehmensglieder und die Entscheidungssubjekte der besteuerten Betriebswirtschaft.

Ausgestattet mit eigenen Zielstrukturen ist die Wahrscheinlichkeit von Konflikten relativ groß.

¹ vgl. Ritter, Wolfgang, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, in: BB, 38. Jg., 1983, S. 1677.

² Dabei soll der Streit der Finanzverwaltungen untereinander nicht auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen werden. Vgl. Menck, Thomas, Die Prüfung der internationalen Gewinnabgrenzung nach der „Schiedsstellenkonvention“ der EU, in: StBp, 35. Jg., 1995, S. 169.

³ Dies drückt sich teilweise in einer extremen Verbissenheit aus. Vgl. Ritter, Wolfgang, Das Prinzip Rücksicht, in: BB, 39. Jg., 1984, S. 1115.

Aus Konzernsicht spielen neben betriebswirtschaftlichen¹ vor allem steuerliche Faktoren eine bedeutende Rolle, haben Verrechnungspreise doch Einfluß auf die Steuerlast, wenn beispielsweise Erträge in Ländern mit niedrigem Steuerniveau anfallen. Den Gestaltungsmöglichkeiten stehen allerdings nationale und in zwischenstaatlichen Abkommen geregelte Gewinnkorrekturnormen entgegen, die das Unternehmen eher be- als entlasten.

Die verschiedenen Rechtsordnungen haben ihr Steueraufkommen durch Anwendung ihrer nationalen Rechtsvorschriften zu sichern, auch über die Grenzen des eigenen Landes hinweg.²

Ein Beispiel soll verdeutlichen welche Konflikte sich aus der Durchsetzung verschiedener Ziele ergeben.

Eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft veräußert materielle Wirtschaftsgüter³ gegen einen unangemessen niedrigen Preis von 1000 Geldeinheiten (GE) an ihre deutsche Mutterkapitalgesellschaft, obwohl der erzielbare Verkaufserlös 2000 GE betragen würde. Im Hinblick auf den angemessenen Preis sind die Einkünfte bei der ausländischen Tochter geringer, bei der inländischen Mutter höher ausgefallen. Die Steuerverwaltung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft korrigiert die Einkünfte und erhöht deren Gewinn um 1000 GE.⁴ Eine Reaktion der deutschen Finanzbehörde bleibt aus.

Bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter durch den deutschen Gesellschafter zu 2000 GE wäre ein laufender Gewinn von 1000 GE zu versteuern.

Das Beispiel führt zu einer Doppelbesteuerung, da der ausländische Staat die Unterpreislieferung für steuerliche Zwecke korrigiert und das steuerpflichtige Einkommen erhöht, der deutsche Staat hingegen den Preis für angemessen hält.

Diese doppelte Besteuerung könnte vermieden werden, wenn die deutsche Finanzverwaltung den Gewinn der Muttergesellschaft um 1000 GE mindern würde. Es wäre auch möglich die Steuer entsprechend herabzusetzen. Dazu bedarf es einer gesetzlichen Grundlage.

¹ Outsourcing von Dienstleistungen wie Finanzierung oder Rechtsberatung, Auslagerung von Produktionsbereichen (Durchsetzung von Profit-Center-Konzepten).

² BFH-Urteil vom 06.04.1977, BStBl II 1977, S. 574. Ausführlich Ritter, Wolfgang, Das Prinzip Rücksicht, ebd., S. 1109.

³ Als Eingangsbeispiel soll eine Unterpreislieferung genügen.

⁴ Beispielsweise durch Annahme eines verdeckten Vermögenstransfers von der Tochtergesellschaft in Richtung Muttergesellschaft.

Im Beispiel zeigen sich erste Schwierigkeiten. Die verschiedenen Finanzverwaltungen sind sich einig über die Prüfung der Angemessenheit nach dem „dealing at arm`s length-Prinzip“. Dies bedeutet dennoch nicht, daß eine Übereinstimmung der Höhe nach besteht.

Probleme wird es auch dann geben, wenn der eine Staat spezielle Korrektornormen (zum Beispiel verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen) nicht kennt, der andere hingegen diese anwendet. Der fehlenden Übereinstimmung der Höhe nach könnte die Inkongruenz dem Grunde nach folgen.

1.2 Begriffliche Grundlagen zur Doppelbesteuerung

1.2.1 Charakterisierung und Darlegung der Ursachen der Doppelbesteuerung

Eine Legaldefinition zum Begriff findet sich weder in den Vorschriften des nationalen Steuerrechts, noch in multinationalen Vereinbarungen. In der Literatur wird zum Teil kontrovers diskutiert, ob und inwieweit eine Begriffsabgrenzung überhaupt notwendig ist.¹ Dessenungeachtet hat sich in der Praxis ein „einheitliches Begriffsverständnis“² herausgebildet. Vor allem besticht die Tatsache, daß Überlegungen im Zusammenhang mit Vermeidung und Beseitigung der Doppelbesteuerung ohne nähere Angabe von Begriffsmerkmalen unsinnig und ergebnislos sein müssen. Eine mögliche Definition wird erschwert, da verschiedene Ausprägungen existieren, nicht sämtliche Merkmale bei jeder Art der Doppelbesteuerung (zum Beispiel juristische oder wirtschaftliche; effektive oder virtuelle Doppelbesteuerung) vorhanden sein müssen. Demzufolge kann man von einem Typusbegriff³ ausgehen. Die ihn repräsentierenden Merkmale können vorliegen, müssen aber nicht. Von Bedeutung ist das Gesamtbild der Verhältnisse im konkreten Einzelfall.⁴

Dem konstitutiven Ansatz folgend, sollen im Weiteren die einzelnen Begriffsmerkmale der Doppelbesteuerung angeführt werden.

¹ Zu den verschiedenen Ansichten und deren Begründung vgl. Grotherr, Siegfried, in: DBA-Kommentar, hrsg. von Becker, Helmut, Herne/Berlin 1997, Grundlagen Rz. 2, 3. (Zitierweise: DBA-Kommentar)

² Jacobs, Otto H., Internationale Unternehmensbesteuerung: Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, hrsg. von Jacobs, Otto H., 3., neubearb. und erw. Aufl., München 1995, S. 5.

³ Zum Typusbegriff vgl. Tipke, Klaus, Steuerrecht, begr. von Tipke, Klaus, fortgef. von Lang, Joachim, 15., völlig überarb. Aufl., Köln 1996, § 5 Rz. 45.

⁴ Dem entspricht als inhaltliche Festlegung der Doppelbesteuerung der konstitutive Ansatz. Vgl. hierzu und mit den Schwierigkeiten Grotherr, Siegfried, DBA-Kommentar, Grundlagen Rz. 12-17.

Eine *juristische Doppelbesteuerung* liegt vor, wenn mehrere Steuerhoheiten dasselbe Steuerobjekt bei Identität des Steuersubjekts im selben Besteuerungszeitraum einer gleichartigen Steuer unterziehen.¹ Dieser Begriffsbestimmung folgen sowohl die Literatur als auch die meisten Staaten.

Der *wirtschaftliche Doppelbesteuerungsbegriff* verzichtet auf die Identität des Steuersubjektes und wirkt so bei international verbundenen Unternehmen.

Ursache für das Entstehen der Doppelbesteuerung ist die Eigenständigkeit der Staaten, auf ihrem Hoheitsgebiet nach Person und Tatbestand Steuern zu erheben und festzusetzen. Dabei ergeben sich Überschneidungen bzw. Kollisionen in mehrfacher Hinsicht.

Nach völkerrechtlichen Prinzipien darf ein Staat nur dann Steuern über seine Grenzen hinaus erheben, wenn hierfür konkrete Anknüpfungsmomente vorliegen.² Dies sind einerseits die persönliche Bindung und andererseits die sachliche Beziehung der in Frage kommenden Person zum jeweiligen Staat.

In den Fällen des sog. Doppel- bzw. Mehrfachwohnsitzes besteht die Möglichkeit einer konkurrierenden unbeschränkten Steuerpflicht (*Ableitung aus dem Universalitätsprinzip*).

Bei Kollision zwischen unbeschränkter und beschränkter Pflicht zur Zahlung von Steuern kommt es ebenfalls zur internationalen Doppelbesteuerung (*Verwirklichung des Territorialprinzips*).³

Ursächlich für eine doppelte Besteuerung können Qualifikations- und/oder Zurechnungskonflikte der beteiligten Finanzverwaltungen sein.

Bei Existenz von unangemessenen Verrechnungspreisen im internationalen Konzernverbund ist eine mehrfache Erfassung des Gewinns in den Steuerbemessungsgrundlagen der einzelnen beteiligten Gesellschaften denkbar. Das Ergebnis wäre eine Doppelbesteuerung, hier eine wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

1.2.2 Abgrenzung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung

Bei international ausgerichteten Betätigungen einer deutschen Gesellschaft wird dem inländischen Fiskus die Erhebung und Festsetzung einer Steuer auf den Teil des Gewinnes verwehrt, der anfällt, wenn sich das inländische Unternehmen im Rahmen der Auslandsaktivitäten einer

¹ Vgl. für viele Rose, Gerd, Grundzüge des internationalen Steuerrechts, 3., vollst. überarb. Aufl., Wiesbaden 1995, S. 51 ff.

² Vgl. Kluge, Volker, Das deutsche internationale Steuerrecht, München 1992, S. 12 ff.

³ Vgl. Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht, Köln 1993, S. 43f.

juristischen Person bedient. Diese Abschirmwirkung verhindert einen Zugriff der Finanzverwaltung auf den im Ausland erzielten Gewinn einer juristisch selbständigen Teileinheit des Konzernverbundes.¹ Sie allein begründet aber nur einen partiellen Schutz vor Doppelbesteuerungen.

Wenn zwei souveräne Abgabehoheiten ein und dasselbe Steuergut (Vermögenswerte oder Einkünfte) steuerlich erfassen und im identischen Besteuerungszeitraum einer gleichartigen Steuer unterziehen, liegt eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung² vor. Das begriffsbestimmende Merkmal der Subjektidentität im Zusammenhang mit der juristischen doppelten Besteuerung entfällt.

Eine mehrfache steuerliche Belastung kann sich bei Konstellationen ergeben, in denen ausgeschüttete Gewinne einer ausländischen juristischen Person im Inland nochmals einer Besteuerung unterliegen.

Ein weiterer wichtiger Fall ergibt sich, wenn bei unangemessenen Verrechnungspreisen im Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen der eine Staat eine Gewinnberichtigung initiiert, der andere Staat aber auf eine entsprechende Gegenberichtigung verzichtet. Dies bedeutet im Ergebnis, daß ein identisches Steuersubstrat (der Unternehmensgewinn) einer doppelten Besteuerung unterworfen werden kann.

1.2.3 Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Gegenberichtigung

Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Aktivitäten kann eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung nur vermieden oder gemindert werden, wenn der Gewinnberichtigung in der Kapitalgesellschaft des einen Staates eine entsprechende korrespondierende Gegenberichtigung im anderen Staat gegenüber steht. Ziel sollte dabei die Herstellung des Zustandes sein, der erreicht worden wäre, wenn sich Geschäftspartner wie fremde Dritte und unter den Bedingungen des freien Marktes gegenüberstehen.

¹ Vgl. hierzu u.a. Knobbe-Keuk, Brigitte, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9., völlig überarb. und erw. Aufl., Köln 1993, S. 327.

² Einige Autoren sprechen auch von einer Doppelbelastung. Vgl. Jacobs, Otto H., a.a.O., S. 6. Dem widersprechen z. B. Grotherr, Siegfried, DBA-Kommentar, Grundlagen Rz. 10. Dieser führt an, daß Doppelbesteuerung für internationale und Doppelbelastung für nationale Phänomene verwendet wird.

Eine korrespondierende Gewinnberichtigung wird erschwert, wenn der Erstberichtigung gem. Art. 9 I OECD-MA eine nationale Sekundärberichtigung (auch Folgeberichtigung) überlagert ist.¹ Auch darauf muß sich der Berichtigungsrahmen erstrecken.

Es wäre außerdem z. B. bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung² die Integration der steuerlichen Auswirkungen der Sekundärberichtigung (Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer im Rahmen eines Anrechnungsverfahrens) in das Gegenberichtigungssystem zu fordern.

Nur so kann eine einmalige Besteuerung eines identischen Steuersubstrats mit allen Folgen effektiv durchgesetzt werden. Ohne die unangemessenen Vereinbarungen wären solche Steuerfolgen nicht angefallen und müssen nunmehr berücksichtigt werden

Die Vielfalt der internationalen Steuersysteme birgt aber die Gefahr, daß eine vollständige Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung fehlschlägt.

Dafür können folgende Ursachen in Betracht kommen: das Ausland kennt das Rechtsinstitut einer verdeckten Gewinnausschüttung mit seinen Konsequenzen nicht oder wendet den Begriff der vE anders an.

Das bekräftigt als weiteres Argument die Kritiker des Systems von Folgeberichtigungen überhaupt.³ Die OECD-Leitlinie Tz. 4.72 empfiehlt daher, auf Sekundärberichtigungen ganz zu verzichten oder die nationalen Steuersysteme so zu gestalten, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

Die Notwendigkeit zur Berichtigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wäre hinfällig, würden die beteiligten Staaten und die Unternehmung schon in der Gewinnverteilung bzw. zurechnung andere Maßstäbe ansetzen. Durch die Erfassung des Konzerngesamtgewinnes und dessen Aufteilung auf die einzelnen Unternehmensglieder und Steuerhoheiten dürfte eine doppelte Besteuerung unmöglich sein. Dieser einfachen, logischen und wirtschaftlich nützlichen Betrachtungsweise steht aber der juristisch fundierte Rechtsanspruch der einzelnen Staaten auf Besteuerung der Einkünfte, die auf ihrem Domizil angefallen sind, entgegen. Die Umsetzung

¹ Siehe hierzu auch 2.1.5 Notwendigkeit der Durchführung einer Sekundärberichtigung.

² Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage sind im nationalen Anwendungsbereich die sekundären Korrekturmöglichkeiten.

³ Zur Sinnhaftigkeit von Folgeberichtigungen vgl. Becker, Helmut, in: DBA-Kommentar, Art. 9, Rz. 333 m.w.N. Er empfiehlt der Finanzverwaltung und/oder dem Gesetzgeber bei Auslandsaktivitäten, ihre Haltung zu Folgeberichtigungen zu überdenken und zielt auf den vollständigen Verzicht unter Umgehung der Herstellung einer Ausschüttungsbelastung und Erhebung der Kapitalertragsteuer.