

DIE HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG NACH DEM ATAD-UMSETZUNGSGESETZ

Honorarprofessor Dr. Lars Rehfeld
Syndikus-Rechtsanwalt/Steuerberater
Leiter Konzernsteuerabteilung

GLIEDERUNG DES VORTRAGS

- Gesetzliche Grundlagen
- Rechtsentwicklung und systematische Einordnung
- Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung im Überblick
- Beherrschungskriterium - § 7 Abs. 1 - 4 AStG
- Aktivkatalog vs. Motivtest - § 8 Abs. 1 - 4 AStG und Praxisfälle
- Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter - § 13 AStG
- Offene und Verdeckte Gewinnausschüttungen - § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG
- Veräußerungsgewinne - § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG
- Umwandlungen - § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG
- Motivtest - § 8 Abs. 2 - 4 AStG

GLIEDERUNG DES VORTRAGS

- Niedrigbesteuerung - § 8 Abs. 5 AStG
- Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags - § 10 AStG
- Anrechnung ausländischer Steuern - § 12 AStG
- Hinzurechnungskorrekturvolumen - § 11 AStG
- Schlussfolgerungen für die Unternehmenspraxis

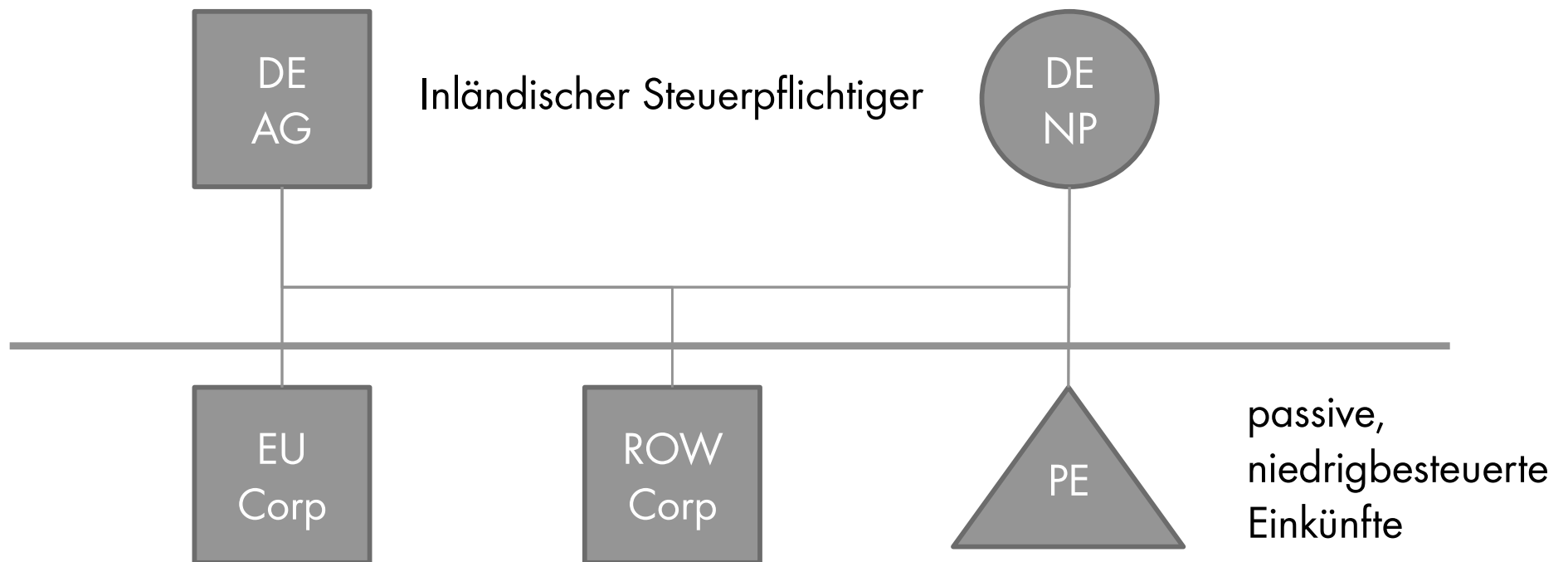
GESETZLICHE GRUNDLAGEN

- Das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATAD-UmsG) v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I, S. 2035 setzt die Vorgaben der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016 (ATAD I), geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/952 vom 29.5.2017 (ATAD II), um.
- Schwerpunkte des ATAD-UmsG
 - Hybride Gestaltungen und Qualifikationskonflikte
 - Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung
 - Hinzurechnungsbesteuerung
- Hinweis: Alle Normen des AStG ohne gesonderte Kennzeichnung sind solche in der Fassung des ATAD-UmsG

GESETZLICHE GRUNDLAGEN

- Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG rechnet die Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft den Einkünften eines (un-)beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners ohne tatsächliche Ausschüttung hinzu, wenn die ausländische Tochtergesellschaft ihre Einkünfte aus sog. passiven Tätigkeiten mit einer effektiven Steuerlast von weniger als 25% im Ansässigkeitsstaat erzielt.
- Eine passive, niedrigbesteuerte Einkunftserzielung von ausländischen Betriebsstätten inländischer Steuerpflichtiger führt gem. § 20 Abs. 2 AStG i. V. m. § 8 AStG zum Wechsel der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode für die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus.

GESETZLICHE GRUNDLAGEN



RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG

„Die Verlagerung von Einkünften zur Ausnutzung des internationalen Steuergefälles setzt voraus, dass in dem Land mit niedrigem Steuerniveau ein selbständiger Rechtsträger als Verlagerungsbasis [sog. Basisgesellschaft] zur Verfügung steht.“

„Die Steuervorteile aus der Verlagerung von Einkünften auf solche Basisgesellschaften würden beseitigt werden, wenn im Rahmen der inländischen Besteuerung die steuerlichen Rechtswirkungen, die einem selbständigen Rechtssubjekt eigen sind, [...] versagt würden.“

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass [...] neue Wege beschritten werden müssen, wozu eine sorgfältige Abwägung der widerstreitenden Interessen unerlässlich ist.“

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG

- Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG war und ist neben § 1 AStG der zentrale Teil des Außensteuergesetzes vom 8.9.1972 und eine Reaktion auf den sog. Steueroasenbericht v. 23.6.1964 (BT-Drs. IV/2412, S. 1 ff.), der eine Reihe von Möglichkeiten zur Einkommens- und Vermögensverlagerung in niedrigbesteuernde Staaten aufzeigte und Lösungsansätze zur Bekämpfung der Sachverhalte benannte.
- Vorgänger des AStG war das Steueranpassungsgesetz (StAnpG), ein in der Praxis jedoch weitgehend zahnloser Tiger im Kampf gegen die damalige Steuerumgehung.
- Das AStG ist nach wie vor in sechs verschiedene materielle Steuertatbestände und besondere verfahrensrechtliche Vorschriften im sechsten und siebten Teil gegliedert.

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

“Controlled foreign company (CFC) rules respond to the risk that taxpayers can strip the tax base of their country of residence and by shifting income into a foreign company that is controlled by the taxpayers.”

“Since the first CFC rules were enacted in 1962, an increasing number of jurisdictions have implemented these rules. However, existing CFC rules have often not kept pace with changes in the international business environment, and many of them have design features that do not tackle base erosion and profit shifting risks effectively.”

*Quelle: [oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/)

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

“In response to the challenges faced by existing CFC rules, the BEPS Action Plan called for the development of recommendations regarding the design of CFC rules.”

“The OECD 2015 Action 3 report set out recommendations in the form of building blocks for the design of effective CFC rules, which include the definition of a CFC, exemptions and thresholds, approaches for determining the type of income subject to the rule, computation of CFC income, the attribution of CFC income to shareholders and measures to eliminate the risk of double taxation.”

*Quelle: [oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/)

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

“These recommendations are not minimum standards but are designed to ensure that jurisdictions that choose to implement them will have rules that effectively prevent taxpayers from inappropriately shifting income into foreign subsidiaries.”

“As at mid-2019, almost 50 OECD/G20 Inclusive Framework countries have now enacted CFC rules, with EU Member States all having CFC rules in effect since the beginning of 2019 following the adoption of Council Directive (EU) 2016/1164, with a number of additional countries considering the adoption of CFC rules for the first time.”

*Quelle: [oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/](https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/)

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

„Die gegenwärtigen politischen Prioritäten im internationalen Steuerwesen stellen darauf ab, eine Besteuerung an dem Ort der Gewinnerwirtschaftung und der Wertschöpfung zu gewährleisten.“

„Je nach den politischen Prioritäten des betreffenden Staates können die Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen auf eine niedrig besteuerte Tochtergesellschaft als Ganzes, auf bestimmte Kategorien von Einkünften oder nur auf Einkünfte abzielen, die ihr künstlich zugeleitet werden.“

*Quelle: Präambel zur Richtlinie des Rates (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016 (ATAD I)

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

„Um einen höheren Schutz zu gewährleisten, könnten die Mitgliedstaaten den Schwellenwert für die Beherrschung senken oder einen höheren Schwellenwert ansetzen, mit dem die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer mit der Körperschaftsteuer, die in dem Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen erhoben worden wäre, verglichen wird.“

„Damit die Vorschriften mit den Grundfreiheiten in Einklang stehen, sollten die Kategorien von Einkünften mit einer Ausnahmeregelung bezüglich der wirtschaftlichen Substanz kombiniert werden, [...]“

*Quelle: Präambel zur Richtlinie des Rates (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016 (ATAD I)

RECHTSENTWICKLUNG UND SYSTEMATISCHE EINORDNUNG*

„Diese Richtlinie verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur **Wahrung eines höheren Maßes an Schutz** der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen.“

*Quelle: Art. 3 ATAD-Richtlinie

ÄNDERUNGEN DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG IM ÜBERBLICK

Gesetzliche Regelung	Bis WJ 2021	Ab WJ 2022
Hinzurechnungsverpflichteter inländischer Steuerpflichtiger	Additive Beherrschung der Zwischengesellschaft durch unbeschränkt Steuerpflichtige unabhängig von der Anzahl	Gesellschafterbezogene Beherrschung der Zwischengesellschaft durch einen Steuerpflichtigen
Passive Einkünfte	Aktivkatalog	Aktivkatalog mit Änderungen
Niedrigbesteuerung	< 25%	< 25%
EU/EWR-Motivtest	Tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit	Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ohne Outsourcing
Freigrenze	EUR 80k/10 % Bruttoerträge	EUR 80k/10% Einkünfte

ÄNDERUNGEN DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG IM ÜBERBLICK

Gesetzliche Regelung	Bis WJ 2021	Ab WJ 2022
Hinzurechnungsbetrag	§ 4 Abs. 1, 3 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG
Zufluss	Nach Abschluss WJ	Zum Ende WJ
Ausschüttungsfall	§ 3 Nr. 41 EStG	§ 11 AStG Kürzungsbetrag
Verlustverrechnung	Verlustvortrag und -rücktrag	Nur Verlustvortrag
Mittelbare Beteiligungen	Konzept der nachgeschalteten Zwischengesellschaft	Übergang zur übertragenden Hinzurechnung direkt zum Steuerpflichtigen
Gewerbesteuer	Keine Gewerbesteuer bis EZ 2016 und ab EZ 2017	Hinzurechnungsbetrag unterliegt Gewerbesteuer

ÄNDERUNGEN DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG IM ÜBERBLICK

Gesetzliche Regelung	Bis WJ 2021	Ab WJ 2022
Erklärungspflichten	Erklärungspflicht auch bei Motivtest	Anzeigepflicht bei Motivtest
Zeitliche Anwendung	Bis WJ 31.12.2021	Ab WJ 1.1.2022

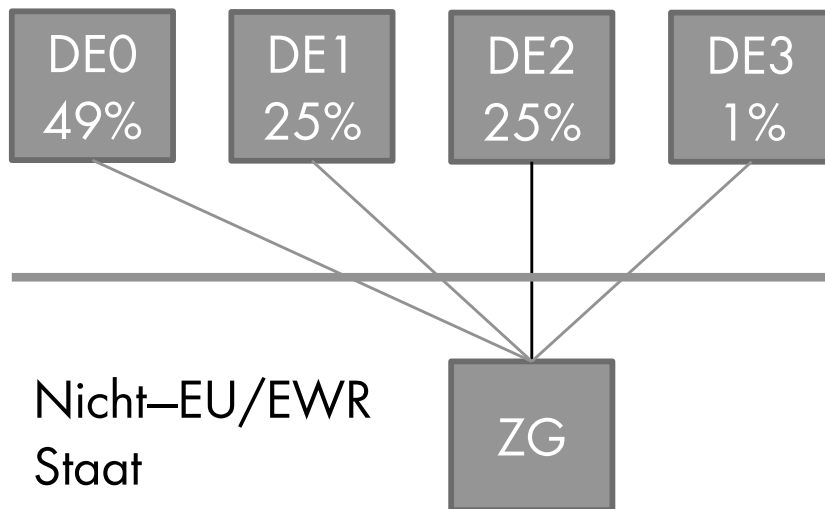
BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 AStG

- Die „Beherrschung“ ist bei jedem inländischen Steuerpflichtigen individuell zu prüfen.
- Maßgeblich für die „Beherrschung“ ist die Zurechnung von mehr als der Hälfte der
 - Anteile am Nennkapital oder Stimmrechte an oder
 - Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlösder ausländischen Gesellschaft zum inländischen Steuerpflichtigen, § 7 Abs. 2 AStG.
- Die Zurechnung der Anteile oder Stimmrechte kann unmittelbar oder mittelbar auch über „nahestehende Personen“ erfolgen, daher Wegfall § 14 AStG a.F.
- Eine „nahestehende Person“ ist gem. § 7 Abs. 3, § 1 Abs. 2 AStG zu subsumieren.
- Ein „Nahestehen“ kann alternativ auch durch abgestimmtes Verhalten erfolgen. Prima facie gilt bei PersGes/MUschaften ein Verhalten als „abgestimmt“, § 7 Abs. 4 AStG.

BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 ASTG

Altfassung bis WJ 2021

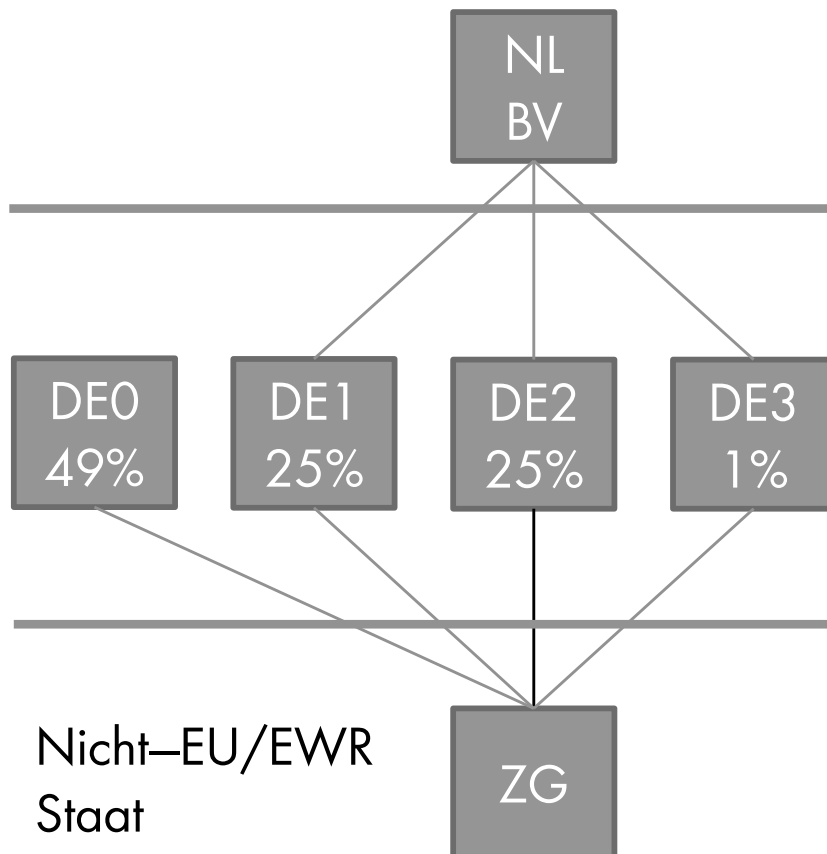
- DE0 bis DE3 unterliegen der HZB.
- Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit?



Neufassung ab WJ 2022

- DE0 bis DE3 unterliegen nicht der HZB.
- Beherrschung gem. § 7 Abs. 2 AStG liegt mangels Nahestehens von G1 – G3 gem. § 1 Abs. 2 AStG nicht vor.
- Vorrang der Niederlassungsfreiheit vor der Kapitalverkehrsfreiheit bei ausländischen Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb EU/EWR vom Gesetzgeber intendiert.

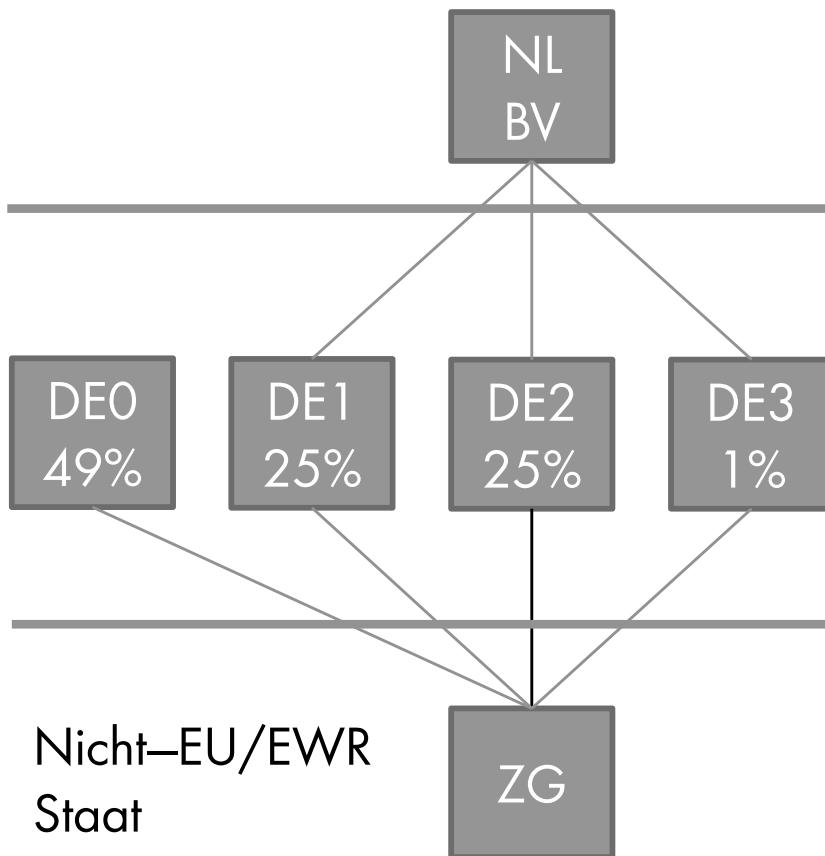
BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 AStG



Neufassung ab WJ 2022

- NL BV zu 100 % an DE1 – DE3 beteiligt.
- Beherrschung gem. § 7 Abs. 2 AStG liegt vor, da NL BV für G1 – G3 nahestehende Person ist, § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG.
- Beteiligungen G1 – G3 werden wechselseitig zugerechnet und sind individuell für sich beherrschend.
- G0 unterliegt dagegen nicht der HZB.

BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 ASTG



Neufassung ab WJ 2022

- Vorrang Niederlassungsfreiheit vor Kapitalverkehrsfreiheit für DE1 – DE3 im Drittstaatensachverhalt?
- Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit zu Lasten von NL BV, da DE1 – DE3 der HZB unterliegen und keine Exkulpation gem. § 8 Abs. 2 AStG im Drittstaaten-sachverhalt möglich ist?

BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 AStG

- Lt. Gesetzesbegründung wird durch die gesellschafterbezogene Beherrschung dem Erfordernis in Art. 7 Abs. 1 Buchst. a) ATAD-Richtlinie Rechnung getragen, auch mittelbare Beteiligungen über verbundene Unternehmen einzubeziehen.
- Gleichzeitig soll durch diese Form der Beherrschung auch der Vorrang der Niederlassungsfreiheit vor der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaaten-Sachverhalten gelingen, so dass die räumliche Begrenzung des sog. Motivtests in § 8 Abs. 2 AStG auf das EU/EWR-Gebiet durch § 8 Abs. 3 AStG europarechtskonform ist.
- Der EuGH hat in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Abgrenzung zur Niederlassungsfreiheit im Drittstaaten-Sachverhalt auf den Gegenstand der gesetzlichen Regelung abzustellen ist.

BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 ASTG

EuGH-Urteil v. 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, Rn. 91 f., zuletzt EuGH v. 24.11.2016 - C-464/14, Rn. 31 ff.

- Eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, fällt in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.
- Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen

BEHERRSCHUNGSKRITERIUM - § 7 ABS. 1 – 4 AStG

- Auf den gesetzlichen Tatbestand des § 7 Abs. 1 AStG bezogen ist es infolge der tatbestandlichen Ausgestaltung des Beherrschungserfordernisses gem. § 7 Abs. 2 – 4 AStG nicht ausgeschlossen, dass hiervon auch sog. Portfolioinvestments betroffen sind.
- Mithin ist § 7 Abs. 1 – 4 AStG nicht so gefasst, dass die Niederlassungsfreiheit im Drittstaaten-Sachverhalt abstrakt-generell die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit für alle Steuerpflichtigen ausschließt. Insoweit fehlt es damit für Drittstaaten-Sachverhalte an der vom EuGH im Urteil v. 26.2.2019, X GmbH, C-135/17, Rn. 59 ff. geforderten und in Art. 7 Abs. 2 ATAD-Richtlinie grundsätzlich vorgesehenen Möglichkeit eines Gegenbeweises für substanzhaltige Zwischengesellschaften.
- Verdichtung des Wahlrechts aus Art. 7 Abs. 2 ATAD-Richtlinie zur Wahlpflicht?

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST - § 8 ABS. 1 – 4 AStG

- Der im vorhergehenden Abschnitt dieses Vortrags besprochene Ausschluss des sog. Motivtests für Drittstaaten-Sachverhalte durch § 8 Abs. 3 AStG wird vom Gesetzgeber damit begründet, dass die Vorschriften des Aktivkatalogs in § 8 Abs. 1 AStG den „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb mit Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ kennen.
- Allerdings lässt der Aktivkatalog nur für den Handel in § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG und die Erbringung von Dienstleistungen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) AStG als Rückausnahme zur passiven Einkünftequalifikation aus Geschäftsbeziehungen mit inländischen verbundenen Unternehmen den „in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“ exkulpiert zu.

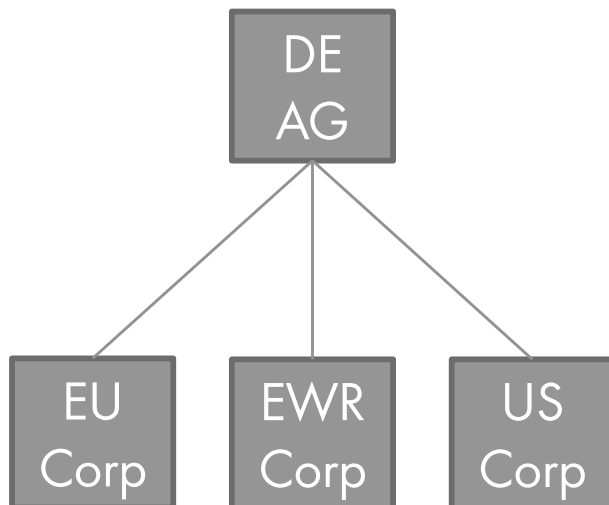
AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST - § 8 ABS. 1 – 4 AStG

- Zusätzlich vergisst die Gesetzesbegründung, dass die Exkulpation zusätzlich verlangt, dass die „Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen [inländischen] Steuerpflichtigen“ ausgeübt werden.
- Das gilt auch für Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von immateriellen oder beweglichen Wirtschaftsgütern gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a), c) AStG.
- Dagegen stellt § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG für die aktive Qualifikation der Tätigkeit von Banken und Versicherungen auf eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ der ausländischen Gesellschaft ab.

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST - § 8 ABS. 1 – 4 ASTG

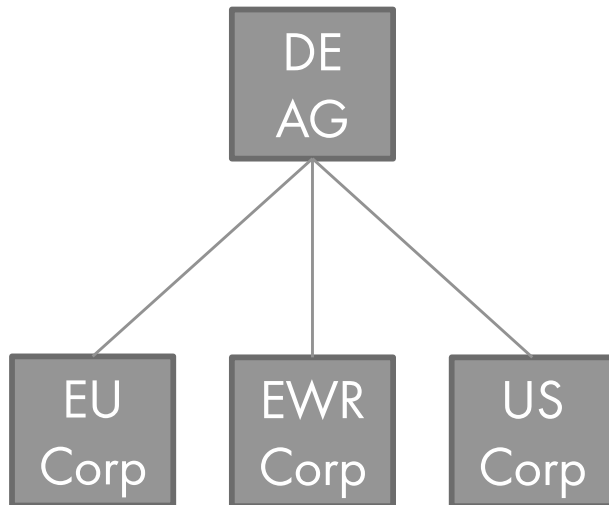
- Grundsätzlich ist der Ausschluss von Drittstaaten-Sachverhalten von § 7 Abs. 2 ATAD-Richtlinie gedeckt.
- Allerdings führt dieser Ansatz zu erheblichen Friktionen in der Bewertung und Subsumtion von gleichgelagerten Sachverhalten innerhalb und außerhalb des EU-/EWR-Gebiets.

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL HANDEL



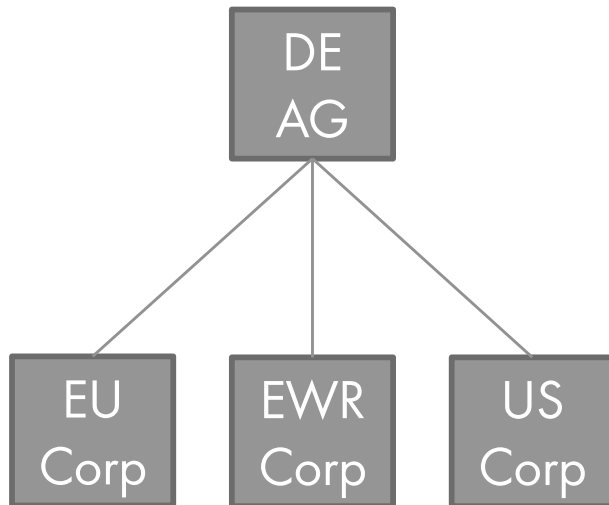
- DE AG betreibt im Inland einen Vertrieb für Montage- und Befestigungsmaterial.
- DE AG hält auch weltweit Vertriebsgesellschaften als alleiniger Anteilseigner.
- Die Vertriebsgesellschaften sind als sog. Fully-Fledged-Distributoren mit allen Funktionen und Risiken ausgestaltet.
- Die Belieferung der Kunden im Ausland erfolgt teilweise über Strecke der DE AG oder ab Lager der Vertriebsgesellschaft.

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL HANDEL



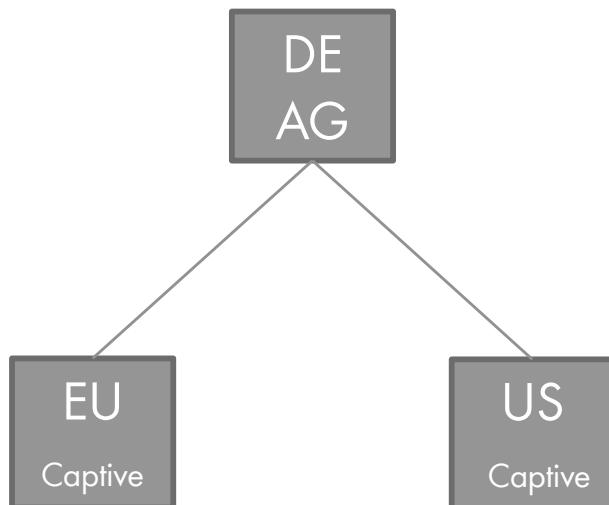
- Vertriebsgesellschaften sind Händler gem. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG.
- Verschaffung von Verfügungsmacht an den Waren durch DE AG?
- Kaufmännischer Geschäftsbetrieb der Vertriebsgesellschaften?
- Mitwirkung der DE AG bei der Tätigkeit der Vertriebsgesellschaften?
- Anwendung des Motivtests bei EU/EWR-Vertriebsgesellschaften?

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL HANDEL



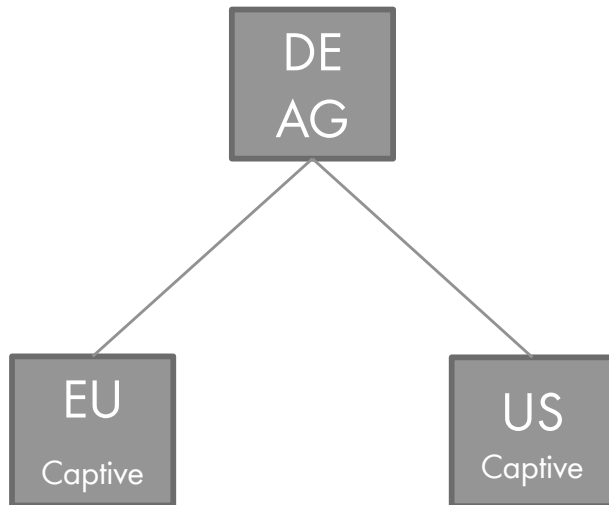
- Vorsorgliche Anzeige gem. § 18 Abs. 3 AStG für alle EU/EWR-Vertriebsgesellschaften und Anfertigung einer Substanzdokumentation?
- Anfertigung einer Supply-Chain-Dokumentation für Drittstaatenfälle zur Vermeidung von Beweisfälligkeit aufgrund der Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG?
- Ist die Vorlage der TP-Doku ausreichend?

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL VERSICHERUNG



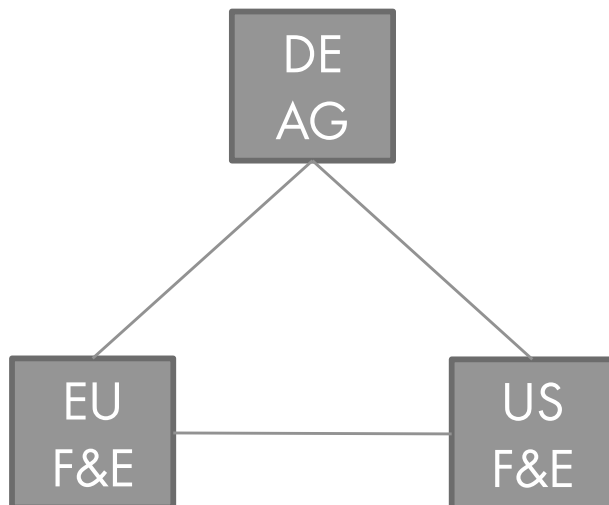
- DE AG ist alleiniger Anteilseigner der EU-Captive und der US-Captive.
- Die Captives sind Rückversicherungsunternehmen und schließen Verträge mit den externen Konzernversicherern zur Rückdeckung von gezeichneten Risiken der externen Konzernversicherer.
- Die Captives unterhalten hierzu am Sitz der Gesellschaften die für ihre Tätigkeit erforderliche Substanz.

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL VERSICHERUNG



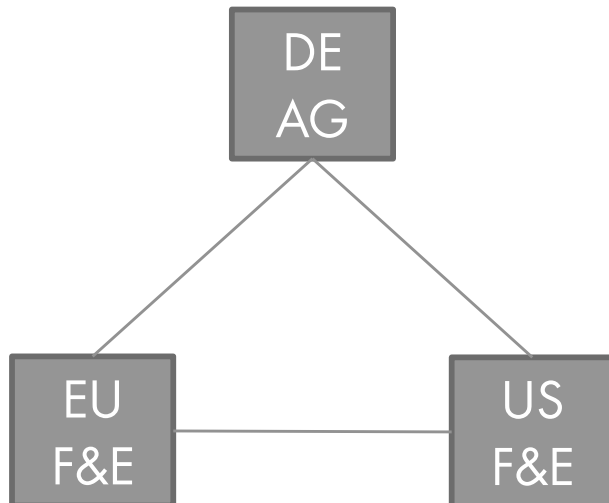
- Captive als Versicherungsunternehmen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Hs. 1 AStG zu qualifizieren?
- Synonyme Auslegung der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ in § 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 AStG und § 8 Abs. 2 AStG.
- Macht die Captive Geschäfte mit der DE AG bzw. nahestehenden Personen oder am externen Versicherungsmarkt gem. § 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Hs. 2 AStG?

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL F&E JOINT VENTURE



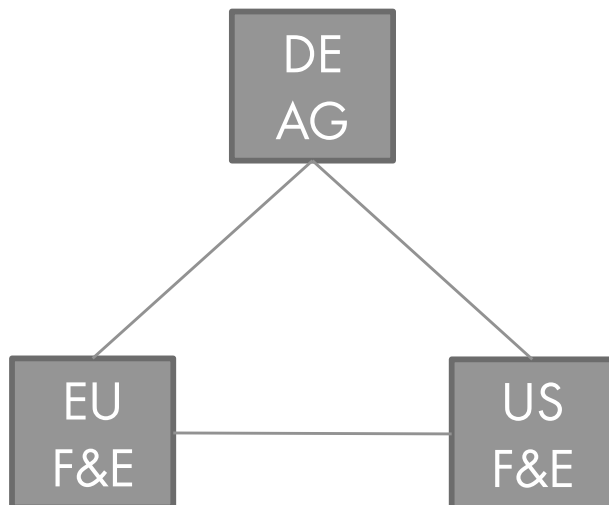
- DE AG baut im Inland ein F&E-Zentrum für Produktinnovationen gemeinsam mit der US F&E und der EU F&E, beides Tochtergesellschaften der DE AG.
- Die Kosten werden je zu 1/3 von den drei Gesellschaften getragen.
- Das Personal wird auch paritätisch von den drei Gesellschaften gestellt.
- Entstehendes IP darf jede Gesellschaft ohne Einschränkungen nutzen.

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL F&E JOINT VENTURE



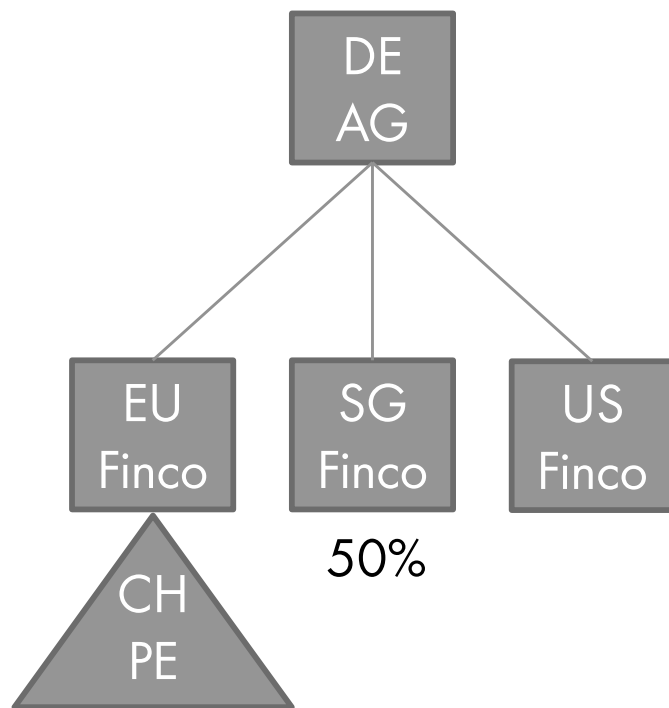
- Betriebsstätte der EU F&E und der US F&E in Deutschland?
- Allokation des entstehenden IP zum Stammhaus oder zur Betriebsstätte der EU F&E bzw. der US F&E?
- Passive Einkunftserzielung aus Lizenzen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG durch Mitwirkung der DE AG?

AKTIVKATALOG VS. MOTIVTEST – PRAXISFALL F&E JOINT VENTURE



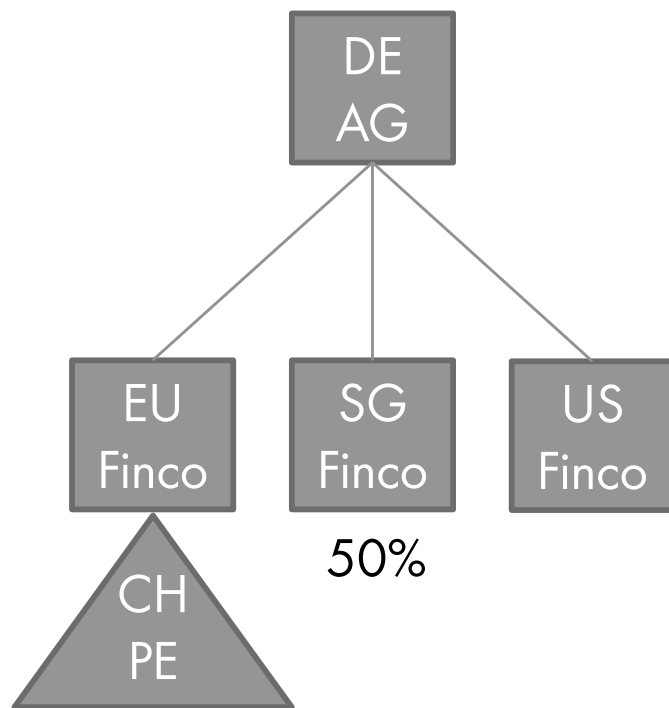
- Anwendung des Motivtests bei EU F&E.
- Schädliches Outsourcing gem. § 8 Abs. 2 Satz 4 durch Forschungskooperation mit DE AG und US F&E?

ZWISCHENEINKÜNFTE MIT KAPITALANLAGECHARAKTER



- DE AG ist an den Konzernfinanzierungsgesellschaften EU Finco und US Finco zu 100% und der SG Finco zu 50% beteiligt.
- EU Finco unterhält zusätzlich zu ihrem Stammhaus in der EU eine Betriebsstätte in der Schweiz.
- Alle Finco-Gesellschaften erzielen Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter gem. § 13 Abs. 2 AStG.

ZWISCHENEINKÜNFTE MIT KAPITALANLAGECHARAKTER



- Verhältnis von § 13 Abs. 1 AStG zu § 7 Abs. 1 AStG in Abhängigkeit von der Beteiligungshöhe der DE AG?
- Anwendung des Motivtests bei EU Finco gem. § 8 Abs. 2 AStG unmittelbar auch für die CH-Betriebsstätte?
- Anwendung des Motivtests gem. § 13 Abs. 4 AStG i. V. m. § 8 Abs. 2 AStG bei Beteiligung der DE AG an der US Finco und der SG Finco?

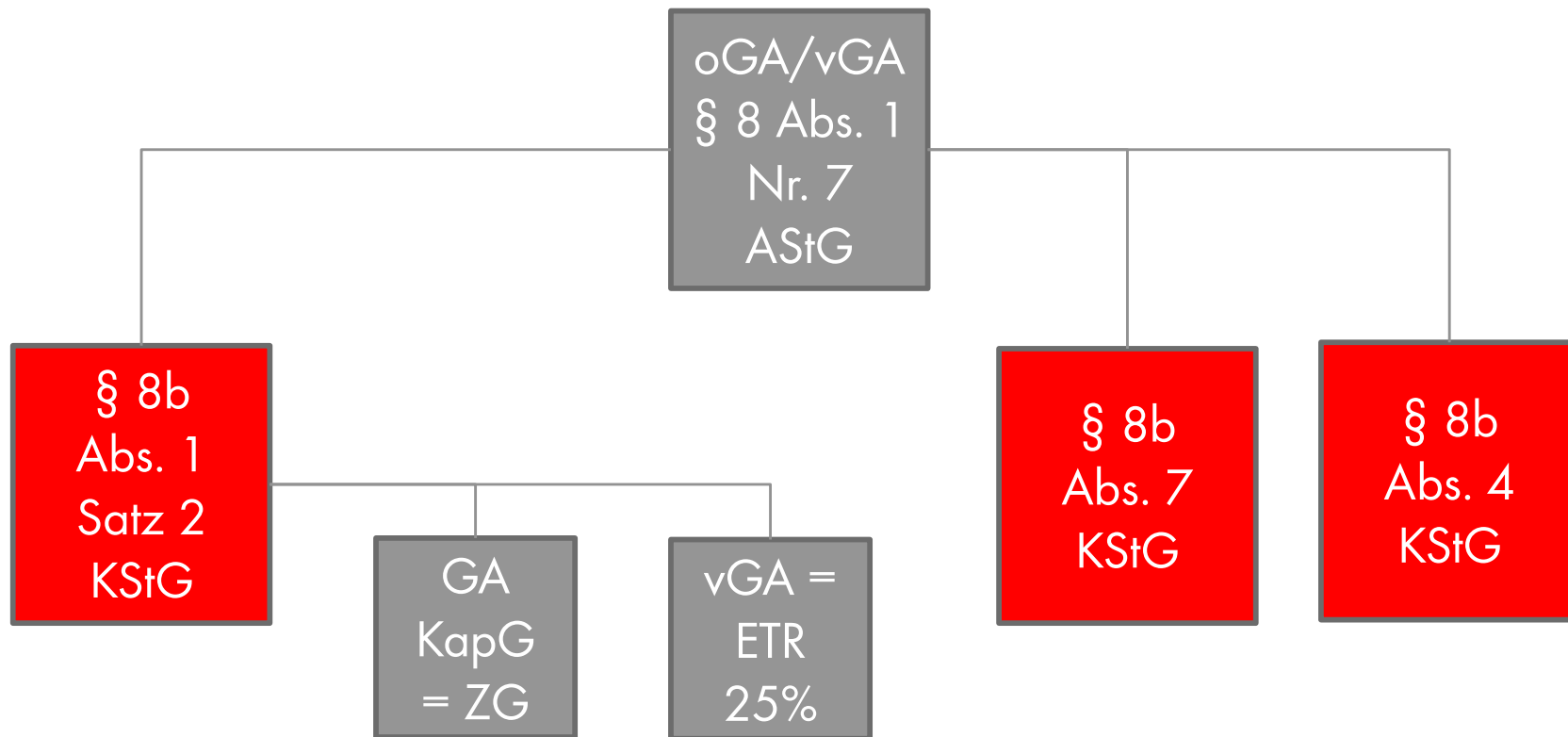
OFFENE UND VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- Bisher wurden offene und verdeckte Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 a.F. AStG ohne Rückausnahme als aktive Einkünfte qualifiziert.
- § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG enthält drei Ausnahmen von diesem Grundsatz:
 - Bei verdeckten Gewinnausschüttungen gilt gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG das sog. Korrespondenzprinzip, so dass passive Dividenden vorliegen, wenn die Bezüge gem. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft gemindert haben.
 - Das gilt auch, wenn eine funktionale Betrachtungsweise der Einkünfte eine Allokation zu aktiven Einkünften der ausländischen Gesellschaft gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG ermöglichen würde.

OFFENE UND VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG enthält drei Ausnahmen von diesem Grundsatz:
 - Eine Rückausnahme von der passiven Einkünftequalifikation mittels Korrespondenzprinzip ist vorgesehen, wenn die ausschüttende Körperschaft selbst der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt oder die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft bzw. einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und bei dieser nicht gem. § 8 Abs. 5 AStG niedrig besteuert ist.
 - Portfoliobeteiligungen gem. § 8b Abs. 4 KStG sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b) AStG passiv.
 - Bezüge gem. § 8b Abs. 7 KStG sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. c) AStG passiv.

OFFENE UND VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN



PROBLEME BEI VERDECKTEN GEWINNAUSSCHÜTTUNGEN

- Anwendung von § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG ATAD-UmsG, wenn Liefer- und Leistungsbeziehungen nicht dem Fremdvergleich gem. OECD-Transfer Pricing Guidelines entsprechen?
- Anwendung des sog. formellen Fremdvergleichs deutscher Lesart auf Konzernebene für Zwecke der vGA bei der Hinzurechnungsbesteuerung?
- Anwendung auf steuerneutrale Vermögensverschiebungen innerhalb von Gruppenbesteuerungssystemen im Ausland, z. B. bei Verlustkonsolidierung, Restrukturierungen außerhalb von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG ATAD-UmsG oder auf transaktionaler Ebene?

VERÄUßERUNGSGEWINNE

- Anteilsveräußerungen, Kapitalherabsetzungen und Liquidationen werden gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG ATAD-UmsG als aktiv qualifiziert.
- Passive Einkünfte liegen nur bei Veräußerungsgewinnen gem. § 8b Abs. 7 KStG vor, auch wenn die laufenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft gem. § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG ATAD-UmsG als aktiv zu qualifizieren sind.
- Die passiven Rückausnahmen für Veräußerungsgewinne aus REIT- und Kapitalanlage-Gesellschaften in § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sind entfallen.

UMWANDLUNGEN

- Grundsätzlich sind Umwandlungen i. S. d. des deutschen UmwG gem. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG aktiv qualifiziert.
- Voraussetzung ist eine aktive Einkünftequalifikation der übertragenen Wirtschaftsgüter gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1 - 8 AStG.
- Kann eine aktive Einkünftequalifikation der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht nachgewiesen werden, ist die Umwandlung nur dann aktiv, wenn die Umwandlung im Inland gem. UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnte und im Ausland tatsächlich steuerlich zu Buchwerten erfolgt ist.

PROBLEME BEI VERÄUßERUNGEN UND UMWANDLUNGEN

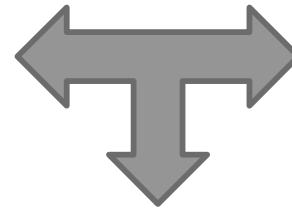
- Können Veräußerungsgewinne vorrangig Nebeneinkünfte aus einer aktiven Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft gem. § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 6 AStG sein, so dass § 8 Abs. 1 Nr. 8 ATAD-UmsG subsidiär wäre; arg. ex Rückausnahme?
- Umfang der Infektion einzelner passiver Einkünfte im Falle von Umwandlungen?
- Rechtsgrund für einen Typenvergleich mit UmwStG zusätzlich zur Buchwertfortführung im Ausland als Voraussetzung für eine aktive Einkünftequalifikation bei passiver Einkünfteerzielung des umgewandelten Rechtsträgers?

MOTIVTEST - § 8 ABS. 2 AStG

- Das tatbestandliche Erfordernis einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ in § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG sowie die Bezugnahme auf die passiven Einkünfte „insoweit“ entspricht dem Wortlaut der ATAD-Richtlinie.
- Auch die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen für das Vorliegen der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ ist in der ATAD-Richtlinie angelegt.
- Allerdings findet sich die räumliche Begrenzung der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ in § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG auf den Staat, „in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat“, nicht in der Richtlinie.
- Problem: Was ist mit EU- oder Drittlands-Betriebsstätten von EU-/EWR-Gesellschaften?

MOTIVTEST DEM GRUNDE NACH

Einsatz der für die Ausübung
der Tätigkeit **erforderlichen**
sachlichen und personellen
Ausstattung

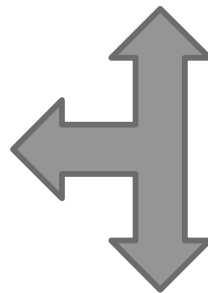


Tätigkeit wird durch
hinreichend **qualifiziertes**
Personal selbständig und
eigenverantwortlich ausgeübt

Motivtest ist ausgeschlossen,
wenn die Gesellschaft ihre
wesentliche wirtschaftliche
Tätigkeit überwiegend durch
Dritte besorgen lässt

MOTIVTEST DER HÖHE NACH

Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur **Einkünfte** der Gesellschaft **zuzuordnen**,



die **durch diese Tätigkeit erzielt** werden

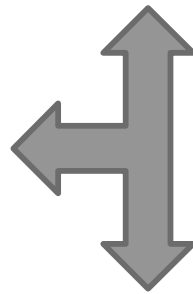
und dies nur **insoweit**, als der **Fremdvergleich** (§ 1 AStG) **beachtet** worden ist.

PROBLEME BEIM MOTIVTEST

- Wie sind Einkünfte außerhalb des Fremdvergleichs zu qualifizieren?
- Bezugspunkt des Motivtests („wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“) bei Gewinnausschüttungen, Veräußerungsgewinnen und Umwandlungen?
- Verfahrensrechtlich war bisher gem. § 18 Abs. 3 AStG a.F. auch in den Fällen des sog. Motivtests vom Steuerpflichtigen eine Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der ausländischen Gesellschaft abzugeben.
- Hierzu sieht § 18 Abs. 3 Satz 2 AStG vor, dass ein Fall des § 8 Abs. 2 AStG lediglich anzuzeigen ist. Gleichwohl hat die Anzeige die Angaben zu enthalten, die für die Prüfung der Voraussetzungen des Motivtests erforderlich sind, § 18 Abs. 3 Satz 3 AStG. Fraglich ist insoweit der Umfang der erforderlichen Dokumentation?

NIEDRIGBESTEUERUNG - § 8 ABS. 5 ASTG ATAD-UMSG

Effektive Steuerbelastung der
passiven Einkünfte von
< 25%



ATAD verlangt eine effektive
Ertragsteuerbelastung die
weniger als die Hälfte der
Ertragsteuerbelastung beim
Anteilseigner beträgt

Gesetzesbegründung
ATAD-UmsG
30 : 2 = 25
[???

ERMITTLUNG DES HINZURECHNUNGSBETRAGS

- Grundstruktur des § 10 AStG über den Hinzurechnungsbetrag bleibt unverändert
 - § 10 Abs. 1, 6 AStG ATAD-UmsG regelt die Hinzurechnungsbetragsermittlung
 - § 10 Abs. 2 AStG ATAD-UmsG regelt die objektive Einkünftequalifikation
 - § 10 Abs. 3 – 5 AStG ATAD-UmsG regelt die Ermittlung der Zwischeneinkünfte
- Hinzurechnungsbetragsermittlung
 - Die Möglichkeit zum Steuerabzug der ausländischen Steuern entfällt; Steueranrechnung wird gesondert in § 12 AStG geregelt. Verweis auf Art. 8 Abs. 7 ATAD-Richtlinie in Gesetzesbegründung ist kritisch zu bewerten.
 - Ein negativer Hinzurechnungsbetrag kann nicht mehr mit anderen Einkunftsquellen verrechnet werden, § 10 Abs. 1 Satz 2 AStG

ERMITTLUNG DES HINZURECHNUNGSBETRAGS

- Hinzurechnungsbetragsermittlung
 - Regelungen zum InvStG in § 10 Abs. 6 AStG sind lediglich i. V. m. § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG anzuwenden.
- Einkünftequalifikation
 - Phasengleiche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags, § 10 Abs. 2 Satz 1 f. AStG, so dass Feststellungserklärungen für 2021 und 2022 in 2023 abzugeben sind.
 - Ausschluss der Anwendung von § 9 Nr. 7 GewStG auf den Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG.

ERMITTLUNG DES HINZURECHNUNGSBETRAGS

- Ermittlung der Zwischeneinkünfte
 - Einkünfteermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG ist nicht mehr zulässig, § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG.
 - Verlustrücktrag ist nicht zulässig, § 10 Abs. 3 Satz 6 AStG.
 - Die in der Hinzurechnungsbilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter sind mit den historischen Anschaffungskosten anzusetzen, § 10 Abs. 5 Satz 1 AStG, vorher § 21 Abs. 3 AStG a.F.
 - Im Fall einer passiven Umwandlung gem. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG ist der von der übertragenden Gesellschaft angesetzte Wert maßgeblich, § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG.

ANRECHNUNG AUSLÄNDISCHER STEUERN

- § 12 AStG erlaubt sowohl die Anrechnung der von der ausländischen Gesellschaft entrichteten Steuern (Abs. 1) als auch die Anrechnung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung (Abs. 2).
- Eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung schließt gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung nur aus, wenn dadurch die steuerliche Vorbelastung der passiven Einkünfte gem. § 8 Abs. 5 AStG bei mind. 25% liegt.
- Maßgeblich für die Anrechnung ist der Zeitraum, für den die Steuern entrichtet wurden; eine spätere Entrichtung ist nach den Grundsätzen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu korrigieren.

ANRECHNUNG AUSLÄNDISCHER STEUERN

Anwendung von § 34c EStG
und § 26 KStG auf den
Gesamtbetrag der
Anrechnungsbeträge



Keine Anrechnung der
ausländischen Ertragsteuer
> 15% < 25% auf die
Gewerbesteuer
vgl. § 12 AStG

HINZURECHNUNGSKORREKTURVOLUMEN

- Bisher waren Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen von hinzurechnungsbesteuerten Gesellschaften gem. § 3 Nr. 41 EStG innerhalb von sieben Jahren nach der Hinzurechnungsbesteuerung steuerfrei. § 8b Abs. 5 KStG blieb anwendbar.
- Art. 8 Abs. 5 ATAD-Richtlinie sieht insoweit eine umfassende Vermeidung der Doppelbesteuerung im Ausschüttungsfall vor.
- § 11 Abs. 1 AStG sieht daher für den Ausschüttungsfall bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte einen Kürzungsbetrag vor, soweit in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge als sog. Hinzurechnungskorrekturvolumen gesondert festgestellt wurden. Dies gilt auch für die Abgeltungssteuer gem. § 32d EStG.

HINZURECHNUNGSKORREKTURVOLUMEN

- Der Kürzungsbetrag wirkt sich nicht bei der Ermittlung des Gewinns, sondern erst bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus.
- § 10 Abs. 5 AStG bestimmt daher, dass sich der Kürzungsbetrag auch auf die Gewerbesteuer auswirkt, wenn und soweit die Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer unterlegen haben.

SONSTIGE SCHLUSSFOLGERUNGEN FÜR DIE UNTERNEHMENSPRAXIS

- Hinzurechnungsbesteuerung als Bestandteil des steuerlichen IKS
 - Beherrschungserfordernis gem. § 1 Abs. 2 AStG
 - Abweichende Prüfungsfolge der passiven Einkunftserzielung dem Grunde nach im EU/EWR- und Drittstaaten-Fall
 - ETR-Monitoring auf Basis deutscher Steuerbilanz
- Rechtsschutz bzgl. räumlicher Begrenzung des Motivtests auf EU/EWR-Gebiet
- Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zur Globalen Mindestbesteuerung?

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!