

Die Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Grundfreiheiten und Missbrauchsvermeidung

Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden

10. Dezember 2021

Dr. Florian Oppel, LL.M.

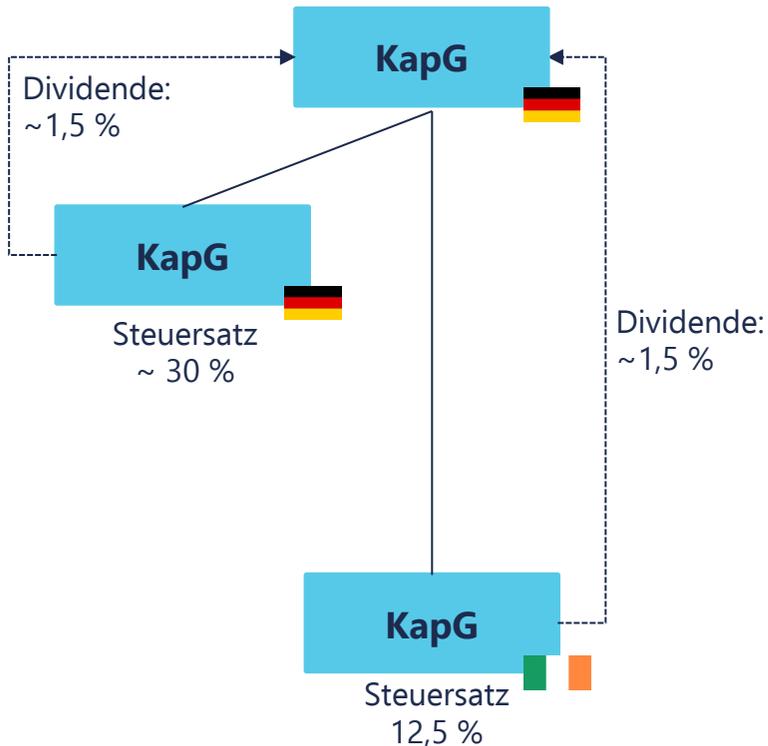
Rechtsanwalt – Steuerberater – Fachanwalt für Steuerrecht



Freshfields Bruckhaus Deringer

Überblick

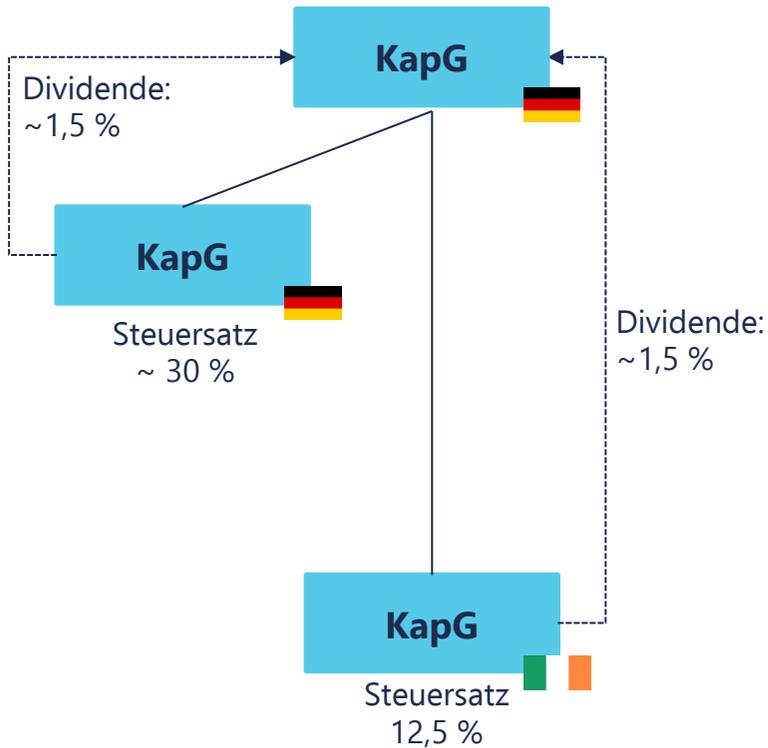
Warum Hinzurechnungsbesteuerung (HZB)?



- Deutsches Steuerrecht behandelt in- und ausländische Kapitalgesellschaften als intransparent. Besteuerung erfolgt auf zwei Ebenen:
 - **Ebene der Gesellschaft** im Jahr des Gewinns
 - **Ebene des Gesellschafters** im Jahr der Ausschüttung, u.U. „privilegiert“ als Dividende (§ 8b KStG, § 3 Nr. 4od EStG, § 32d EStG)
- Durch Verlagerung von Einkünften auf ausländische Gesellschaften können sich (1) Liquiditätsvorteile ergeben und (2) Gesamtsteuerbelastung durch Nutzung von Besonderheiten der Dividendenbesteuerung senken.
- HZB fingiert bei typisiert missbräuchlicher Nutzung ausländischer Zwischengesellschaften Vollausschüttung ohne Dividendenprivilegierung.

Überblick

Alternativen und Herausforderungen



• Alternativen zur Hinzurechnungsbesteuerung

- Unbeschränkte Steuerpflicht der Zwischengesellschaft
- Hinwegdenken der Zwischengesellschaft (§ 42 AO)
- Transparente Besteuerung der Zwischengesellschaft bzw. der deutschen Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

• Anforderungen an „gute“ HZB

- Definition/Ermittlung von Zwischengesellschaft, Zwischeneinkünften und niedrigerer Besteuerung; Beschränkung auf Missbrauch
- Bestimmung Zurechnungstechnik
- Vermeidung Doppelbesteuerung
- Steuerverfahren
- Koordination mit anderen Staaten

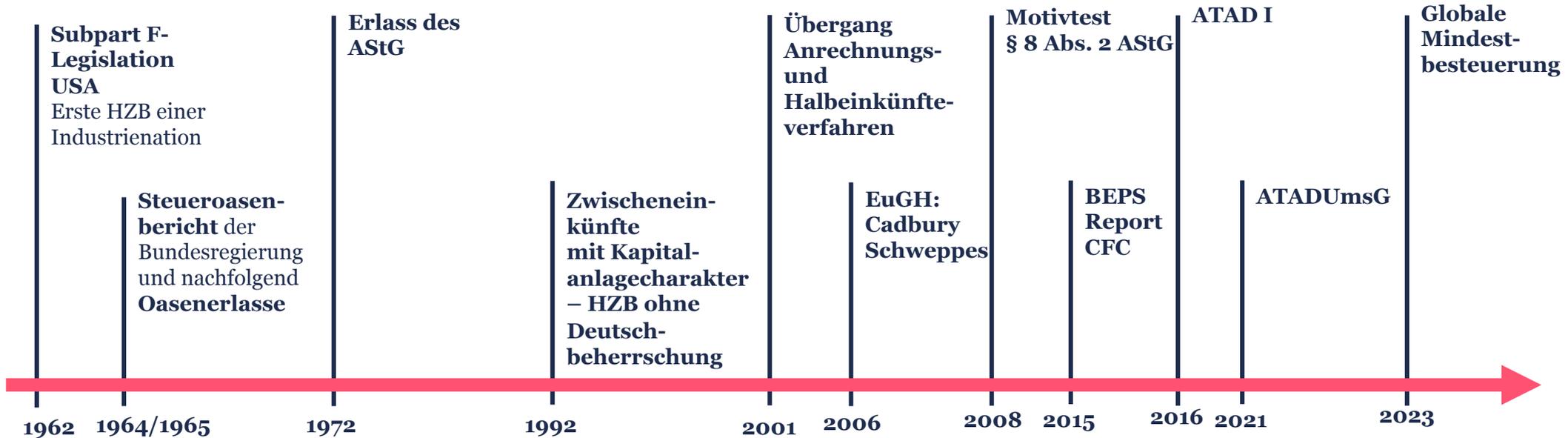
Agenda

- 1. Rechtsentwicklung**
- 2. Arbeiten der OECD und EU**
- 3. §§ 7 – 13 AStG n.F. – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen**
- 4. Fazit und Diskussion**

1. Rechtsentwicklung

Vom Oasenbericht über Cadbury zur ATAD

1. Rechtsentwicklung



Subpart-F als Vorbild für deutsche HZB

1. Rechtsentwicklung



Bellstedt, DStR 1962/63, 331
Demleitner, IStR 2012, 459

USA Vorreiter für HZB

- Präsident John F. Kennedy kündige **1961** gesetzgeberische Maßnahmen gegen Basisgesellschaften an
- Umsetzung im Rahmen der Kennedy-Steuerreform **1962** als sog. **Subpart F** (§§ 951-964 IRC);
- **Ziel:** Aufhebung der Abschirmwirkung insb. für einfach zu verlagernde Einkünfte
- Steuerpflicht setzt nicht bei der ausländischen Gesellschaft, sondern beim inländischen Gesellschafter an. Besteuerung des „Hinzurechnungsbetrags“ wie Dividende, spätere Ausschüttung steuerfrei

Steueroasenbericht und Oasenerlasse

1. Rechtsentwicklung

Steueroasen aus deutscher Sicht

- Bundesregierung erstellt **1964 Bericht** über „Wettbewerbsverfälschungen“, die sich aus „dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können“.
- Bericht wurde durch **Steueroasenerlasse** flankiert (v. 14.6.1965, BStBl. I 1965, S. 74; dazu *Debatin*, DB 1965, 1024 ff.). Auf Basis von § 5 StAnpG (§ 41 AO), § 6 StAnpG (§ 42 AO) und § 11 StAnpG (§ 39 AO) sollten Oasen ausgetrocknet werden.
- **Rechtsprechung** folgte diesem Ansatz nicht (insb. BFH, Urt. v. 17.7.1968 – I 121/64 , BStBl. II 168, S. 695).

Der Bundesminister der Finanzen

IV B/5 — S 1301 — 83/64

Bonn, den 23. Juni 1964

An den Herrn
Präsidenten des Deutschen Bundestages

Betr.: **Bericht der Bundesregierung an den Deutschen Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen und aus dem zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können**

Bezug: **Entschließung des Deutschen Bundestages vom 12. April 1962**

— Umdruck 75 —

S. 13: „Auch könnte erwogen werden, das Einkommen, das in diesen ausländischen Gesellschaften anfällt, unmittelbar dem dahinterstehenden Gesellschafter zuzurechnen, ein Weg, der in den USA mit dem Revenue Act 1962 eingeschlagen worden ist.“

Erlass des AStG 1972

1. Rechtsentwicklung

Bundesgesetzblatt ¹⁷¹³			
Teil I			
Z 1997 A			
1972	Ausgegeben zu Bonn am 12. September 1972	Nr. 98	
Tag	Inhalt	Seite	
8. 9. 72	Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen 611-4, 611-5, 616-7, 616-1	1713	
7. 9. 72	Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Nebentätigkeit der Bundesbeamten, Berufssoldaten und Soldaten auf Zeit 2030-2-9	1725	
12. 9. 72	Bekanntmachung über die Ausprägung von Bundesmünzen im Nennwert von 50 Deutschen Pfennig	1726	
Hinweis auf andere Verkündungsblätter			
Rechtsvorschriften der Europäischen Gemeinschaften			1727
Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen Vom 8. September 1972			
Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:			
Artikel 1 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)		wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder 2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder	

Debatin, DStZ/A 1972, 265

AStG zur Missbrauchsbekämpfung

- **BT-Drs. VI/2883, S. 14:** „Beeinträchtigungen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung [...] haben sich zu [...] gesellschafts- und steuerpolitischem Problem ersten Ranges entwickelt.“
- **S. 16: § 6 StAnpG** [...] „reicht jedoch zur Eindämmung ungerechtfertigter Steuervorteile [...] nicht aus.“
- **S. 27:** „Um die **Abschirmwirkung** der Basisgesellschaften zu beseitigen, werden Einkünfte, die typischerweise in derartigen Gesellschaften aufgefangen werden, wie Zinsen, Dividenden und Lizenzentnahmen“ [...] den hinter ihr stehenden Gesellschaftern steuerlich zugerechnet.

2. Arbeiten der OECD und der EU

BEPS-Report 3

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU



Hintergrund

- Anreiz, mobile Einkünfte in niedrigbesteuernde Länder zu verlagern relativ hoch. **CFC-Regelungen** können Anreize zur Einkommensverlagerung effektiv senken.
- CFC-Regelungen weltweit allerdings entweder nicht vorhanden oder sehr unterschiedlich ausgestaltet; teilweise wenig effizient (bspw. Zusammenarbeiten Subpart F und „Check the box“ in USA).
- OECD hat daher im Rahmen von **BEPS-Aktion 3 best practice**-Empfehlungen für effektive Hinzurechnungsbesteuerung erarbeitet.
- „**Arbeitsanweisung**“ für beteiligte Staaten, jedoch kein **Mindeststandard** oder **steuerpolitischer Konsens**.

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU



Steuerpolitische Erwägungen und Ziele

- HZB muss sich in **nationales Besteuerungssystem** und internationale (völker-)rechtliche Verpflichtungen einpassen.
- HZB soll **Gewinnverlagerungen** aus dem eigenen Staat („parent-stripping“) wie auch Gewinnverlagerungen aus Drittstaaten („foreign-to-foreign-stripping“) verhindern.
- **Ausgewogenes Verhältnis** zwischen dem Ziel (Verhinderung BEPS-Gestaltungen) und Interesse der Steuerpflichtigen:
 - Minimierung von Verwaltungs- und Befolgungskosten
 - Vermeidung Doppelbesteuerung

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks

Kapitel 2 Definition Zwischengesellschaft

Kapitel 3 Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

Kapitel 4 Definition der Zwischeneinkünfte

Kapitel 5 und 6 Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.

Kapitel 7 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Definition der Zwischengesellschaft

- **Was ist eine Zwischengesellschaft?**
 - OECD empfiehlt **weite Auslegung** des Begriffs „beherrschtes Unternehmen“
 - Begriff soll nicht nur Körperschaften und andere intransparente Gebilde, sondern auch transparente Gebilde erfassen, wenn diese zu BEPS-Gestaltungen genutzt werden; Vorschlag „Anti-Hybrid-Regelung“ (Hintergrund insb. USA)
- **Wann wird eine Zwischengesellschaft beherrscht?**
 - Inländer muss „**beherrschen**“, entweder aus Rechtsgründen (Nennkapital/Stimmrechte) oder jedenfalls wirtschaftlich (Beteiligung Gewinn/stille Reserven)
 - Beherrschung setzt Kontrolle über **50 %** voraus, entweder unmittelbar oder durch (vermutetes) Zusammenwirken

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks

Kapitel 2
Definition Zwischengesellschaft

Kapitel 3
Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

Kapitel 4
Definition der Zwischeneinkünfte

Kapitel 5 und 6
Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.

Kapitel 7
Vermeidung der Doppelbesteuerung

Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

- **HZB soll auf Sachverhalte mit erhöhtem Risiko für BEPS-Gestaltungen beschränkt werden**
 - Bagatellregelungen
 - Motivtest
 - Ausreichend **hohe Steuerbelastung** → fixer Prozentsatz oder Verhältnis Steuerlast des Hinzurechnungsadressaten; muss jedoch jeweils auf **effektive Steuerlast** abstellen
 - Liste von Ländern, bei denen ausreichend hohe Steuerbelastung sichergestellt ist („**white list**“)

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks
Kapitel 2 Definition Zwischengesellschaft
Kapitel 3 Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen
Kapitel 4 Definition der Zwischeneinkünfte
Kapitel 5 und 6 Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.
Kapitel 7 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Definition der Zwischeneinkünfte

- **Herzstück** des Berichts; erhebliches **Spannungsfeld** zwischen wirksamer Missbrauchsbekämpfung und Verwaltungs- sowie Befolgungskosten
 - **Ansatz 1: Definition von Zwischeneinkünften nach Risikokategorien (bspw. Zinsen, Lizenzen)**
 - **Ansatz 2: Substanzanalyse – Optionen:**
 - Werden relevante Tätigkeiten ausgeübt?
 - Ausübung von Funktionen unter Berücksichtigung des Einsatzes von Vermögen und übernommenen Risiken?
 - Vorhandensein von „Substanz“?
 - Nexus-Approach

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks

Kapitel 2
Definition Zwischengesellschaft

Kapitel 3
Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

Kapitel 4
Definition der Zwischeneinkünfte

Kapitel 5 und 6
Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.

Kapitel 7
Vermeidung der Doppelbesteuerung

Definition der Zwischeneinkünfte

- **Ansatz 3: Excess-Profit-Ansatz**
 - Alle Einkünfte unterliegen der HZB, welche die **marktübliche Rendite** einer Investition übersteigen
 - Zur Bestimmung der **marktüblichen Rendite** wird ein bestimmter Teil des EK mit einem Risikofaktor multipliziert

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks

Kapitel 2
Definition Zwischengesellschaft

Kapitel 3
Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

Kapitel 4
Definition der Zwischeneinkünfte

Kapitel 5 und 6
Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.

Kapitel 7
Vermeidung der Doppelbesteuerung

Berechnung/Zurechnung d. Zwischeneinkünfte

- Ermittlung sollte entsprechend Regelungen des **Anwenderstaates** erfolgen
- **Verlustverrechnung** nur zwischen **Zwischengesellschaften** im selben Ansässigkeitsstaat
- **Zurechnung**
 - Grds. **Zurechnung** nur, wenn Stpfl. Gesellschaft beherrscht; Ausnahmen aus steuerpolitischen Gründen möglich
 - Zurechnung soll qualitativ und quantitativ dem **Beherrschungsanteil** des Steuerpflichtigen entsprechen
 - Hinzurechnungsbetrag soll Steuersatz des Anwenderstaates unterliegen

BEPS-Report 3

2. Arbeiten der OECD und der EU

Building Blocks

Kapitel 2
Definition Zwischengesellschaft

Kapitel 3
Allg. Anwendungsregeln und Ausnahmen

Kapitel 4
Definition der Zwischeneinkünfte

Kapitel 5 und 6
Berechnung/Zurechnung der Zwischeneink.

Kapitel 7
Vermeidung der Doppelbesteuerung

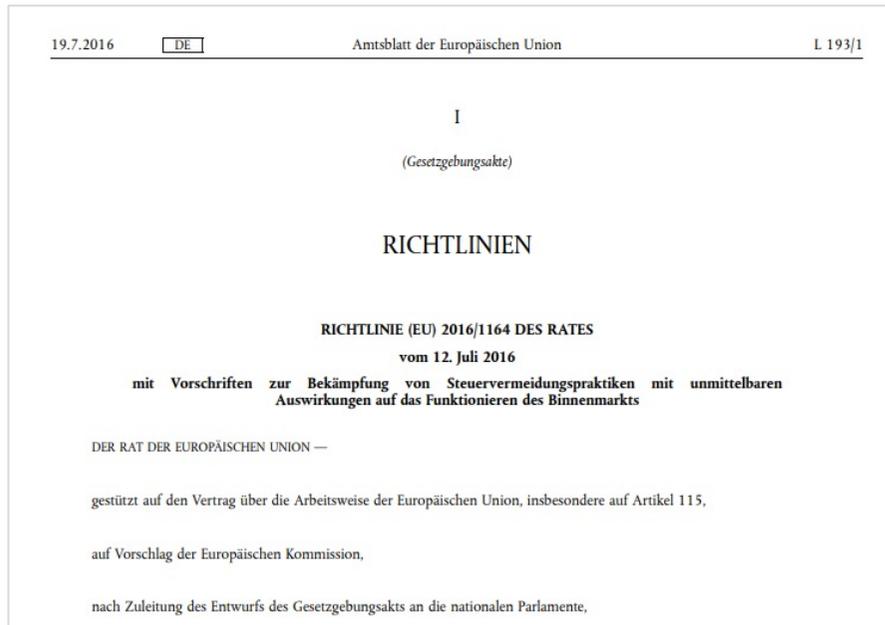
Vermeidung der Doppelbesteuerung

- Empfehlungen orientieren sich an „**Doppelbesteuerungssituationen**“
 - Anderweitige Belastung der Einkünfte mit KSt oder vergleichbarer Steuer (durch Sitzstaat) → Anrechnung
 - Zwischeneinkünfte können in mehr als einem Staat der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen → Anrechnung
 - Doppelbesteuerung bei Ausschüttung der Dividende / Veräußerung der Anteile an der Zwischengesellschaft → Freistellung
- Weitere Situationen denkbar, insb. im Zusammenhang Verrechnungspreisanpassungen

ATAD

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU



Linn, IStR 2016, 645
Oppel, IStR 2016, 979

Hintergrund

- ATAD (RL 2016/1164) dient der Vereinheitlichung der **Missbrauchsabwehr** in der EU.
- Mitglieder müssen Vorgaben der ATAD umsetzen, dürfen aber darüber hinausgehen (Art. 3 – **Mindestschutzniveau**).
- ATAD enthält u.a. Vorgaben für **Hinzurechnungsbesteuerung**
 - **Art. 7:** Definition des beherrschten Unternehmens
 - **Art. 8:** Bestimmung Einkünfte des beherrschten Unternehmens
- **Umsetzungsfrist 31.12.2018**

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Beherrschung

- Ausländische Gesellschaften werden als **beherrschtes ausländisches Unternehmen** behandelt, wenn Steuerpflichtiger (1) allein oder zusammen mit verbundenen Unternehmen und (2) direkt oder indirekt
 - Mehr als 50 % der Stimmrechte
 - Mehr als 50 % des Kapitals oder
 - Anspruch auf mehr als 50 % der Gewinne
- Auch Betriebsstätten können in Anwendungsbereich fallen

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Niedrigbesteuerung

- **Niedrigbesteuerung** liegt vor, wenn Besteuerung der Einkünfte weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen ausmacht
- Deutsche **Niedrigsteuergrenze** wäre
 - 7,5 % (nur KSt)
 - 15 % (GewSt und KSt)
- Derzeitige deutsche Niedrigsteuergrenze 25 %

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Katalog der passiven Einkünfte

- ATAD sieht entweder **Positivkatalog** (Art. 2a) oder **allgemeinen Motivtest** (Abs. 2b) vor
- Positivkatalog – Nicht ausgeschüttete **Einkünfte** aus
 - Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen
 - Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus IP
 - Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen
 - Einkünfte aus Finanzierungsleasing
 - Einkünfte von Versicherungen, Banken und andere finanziellen Tätigkeiten

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Katalog der passiven Einkünfte

- Zwingender **Substanztest** für **EU/EWR-Staaten**:
- Keine HZB, wenn „das beherrschende Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen“.
- Mitgliedstaaten können Substanztest für Drittstaaten vorsehen.

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Alternative Definition der passiven Einkünfte

- Alternativ können Mitgliedstaaten nicht ausgeschüttete Einkünfte als passiv behandeln, wenn die nicht ausgeschütteten Einkünfte aus
 - unangemessenen Gestaltungen stammen,
 - deren wesentlicher Zweck darin besteht, (**nicht**: einer der wesentlichen Zwecke)
 - einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Bagatellgrenzen und Ausnahmen

- **Abs. 3 – Bei Anwendung des Positivkatalogs**
 - **Allgemeine Grenze:** Ein Drittel oder weniger der Einkünfte sind passiv
 - **Spezielle Grenze:** Finanzunternehmen können ausgenommen werden, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte des Unternehmens aus Transaktionen mit nahestehenden Dritten stammt
- **Abs. 4 – Bei Anwendung des alternativen Ansatzes**
 - Buchgewinne EUR 750.000 und nicht-kommerzielle Einkünfte unter EUR 75.000
 - Buchgewinne nicht mehr als 10 % des Aufwands

ATAD I

2. Arbeiten der OECD und der EU

Vorgaben der ATAD

**Art. 7 Abs. 1 (a)
Beherrschung**

**Art. 7 Abs. 1 (b)
Niedrigbesteuerung**

**Art. 7 Abs. 2
Katalog der passiven Einkünfte**

**7 Abs. 3 / 4
Bagatellgrenzen und weitere Ausnahmen**

**Art. 8
Einkünfteermittlung**

Einkünfteermittlung – Art. 8

- Steuerbemessungsgrundlage werden nach jeweils anwendbarem nationalen Recht bestimmt (Abs. 1).
- Zurechnung erfolgt anteilig entsprechend der Beteiligung (Abs. 2).
- Einkünfte werden in dem Jahr einbezogen, in dem Steuerjahr des Unternehmens endet (Abs. 3).
- Bei Ausschüttungen / Veräußerungen Ausnahme der hinzugerechneten Einkünfte aus Bemessungsgrdl. (Abs. 5/6).
- Abzug der Steuer im Sitz- / Geschäftsleitungsstaat der ausländischen Gesellschaft zugelassen (Abs. 7).

3. §§ 7 – 13 AStG n.F. – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen

Überblick über das neue Recht

3. §§ 7 – 13 AStG n.F.

§	Regelungsgegenstand
§ 7	Definition des Beherrschungstatbestands; Rechtsfolgenanordnung
§ 8 Abs. 1	Aktivkatalog
§ 8 Abs. 2 – 4	Substanztest
§ 8 Abs. 5	Definition Niedrigbesteuerung
§ 9	Freigrenze bei gemischten Einkünften
§ 10	Hinzurechnungsbetrag
§ 11	Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft
§ 12	Steueranrechnung
§ 13	Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG als Zentralnorm

§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG verweist in den...	... übrigen Normenkomplex der §§ 7 – 13 AStG
Beherrscht...	<ul style="list-style-type: none">Beherrschung definiert in § 7 Abs. 2 – 4 AStG
... ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ...	<ul style="list-style-type: none">HinzurechnungsadressatBeschränkt Steuerpflichtige nach Maßgabe von § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG können auch Hinzurechnungsadressat sein
... eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat [...] (ausländische Gesellschaft), ...	<ul style="list-style-type: none">Definition ausländische GesellschaftMaßgeblich ist Typenvergleich
... sind die Einkünfte , für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist...	<ul style="list-style-type: none">§ 8 AStG regelt, für welche Einkünfte Gesellschaft Zwischengesellschaft ist§ 9 AStG sieht Freigrenze vorEinkünfte sind als Hinzurechnungsbetrag i.S.v. § 10 AStG anzusetzen
... bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig.	<ul style="list-style-type: none">Sonderregelung für mittelbare Beteiligungen in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStGSonderregelung für andere Maßstäbe als Nennkapital in Satz 3

§§ 7 – 13 AStG n.F.

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen

- a) **Beherrschung**
- b) **Definition der passiven Einkünfte**
- c) **Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften**
- d) **Substanztest**
- e) **Niedrige Besteuerung**
- f) **Freigrenzen**
- g) **Rechtsfolgen**

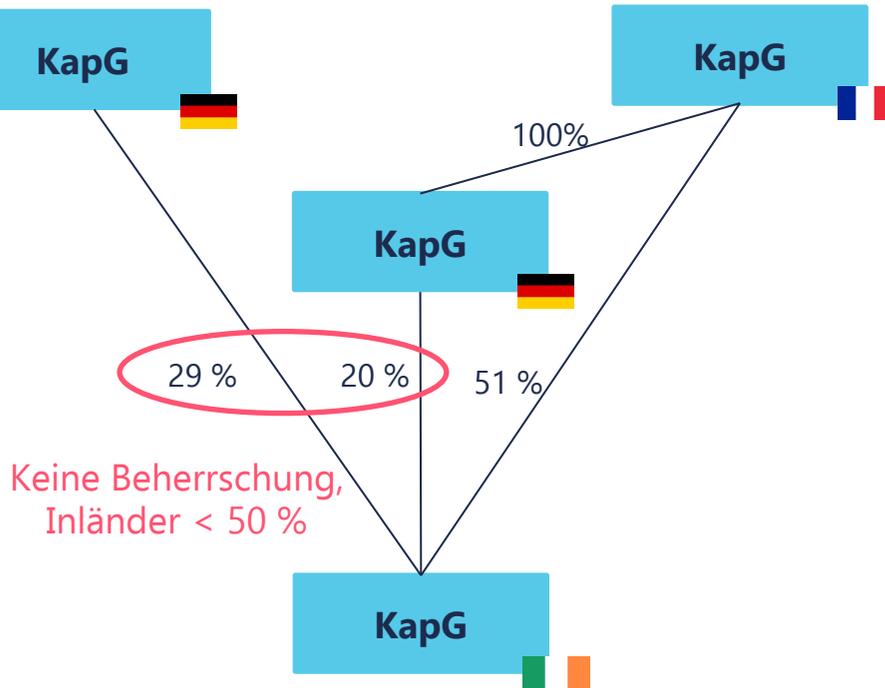
a) Beherrschung

a) Beherrschung

§ 7 AStG

§ 7 Abs. 1 AStG a.F.: Inländerbeherrschung

- Bisher kommt es für eine Beteiligung nicht darauf an, ob die ausländische Gesellschaft tatsächlich „beherrscht“ wird.
- Maßgeblich ist allein, ob Inländer – verbunden oder unverbunden – zu mehr als der Hälfte beteiligt sind. Auf nahestehende Personen kommt es nicht an. Mittelbare Beteiligungen werden jedoch berücksichtigt.
- Maßgebliche Beteiligungsformen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG):
 - Stimmrechte
 - Anteile
 - Hilfsweise: Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft

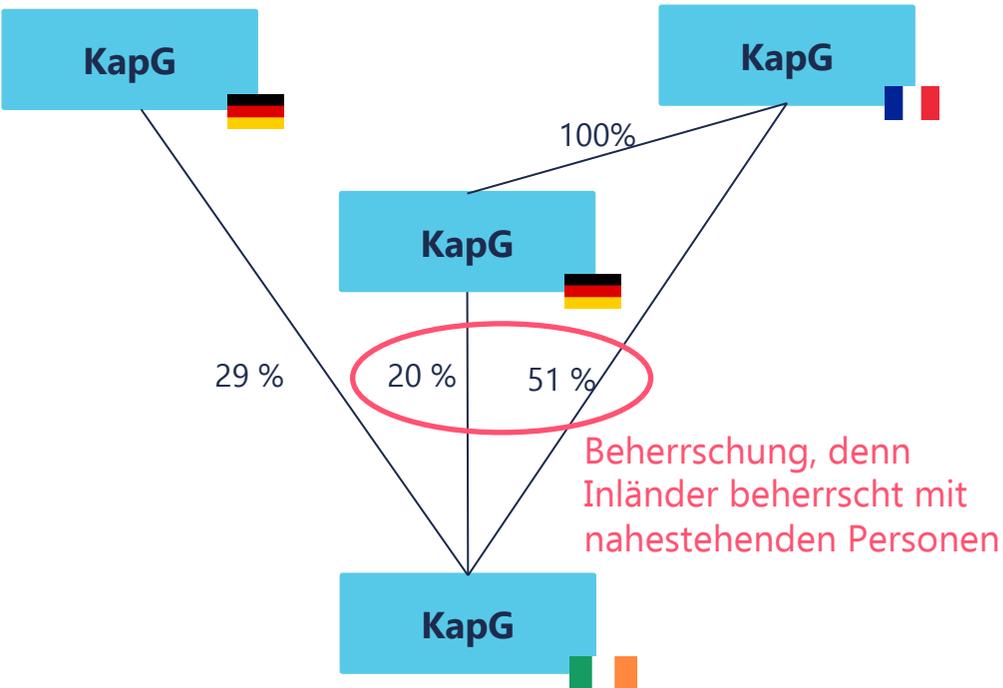


Beherrschung

§ 7 AStG

§ 7 Abs. 2 – 4 AStG n.F. – Echte Beherrschung

- Künftig kommt es auf „echte“ Beherrschung im Sinne einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise an.
- Beherrschung nun gegeben, wenn bei unbeschränkt Steuerpflichtigem
 - Zurechnung von mehr als der Hälfte an Stimmrechten oder Nennkapital
 - Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses der Gesellschaft
- Nahestehende Personen werden nun mit berücksichtigt.
- Maßgeblicher Zeitpunkt ist Ende WJ der ausländischen Gesellschaft (Stichtagsprinzip).

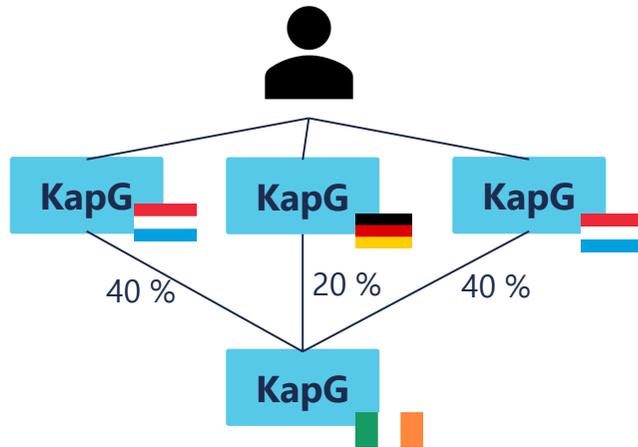
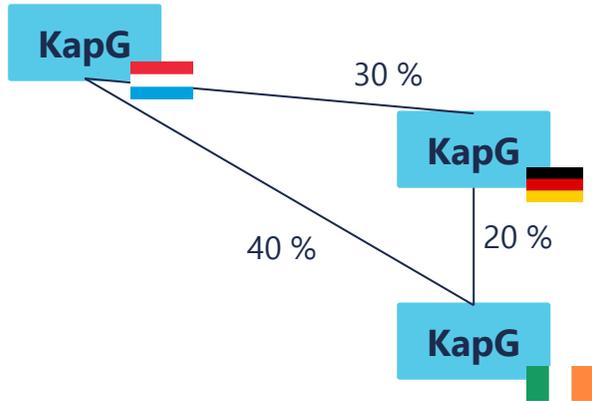


Beherrschung

§ 7 AStG

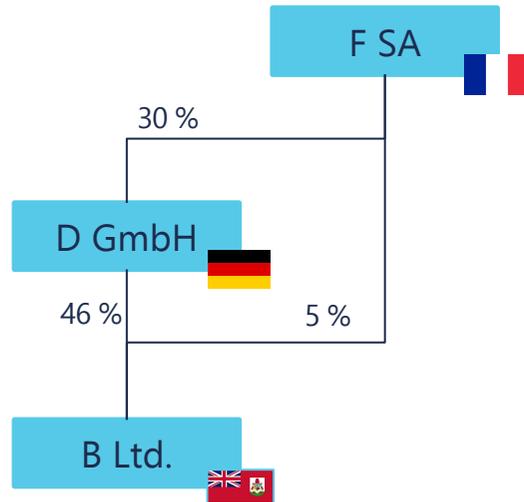
Nahestehende Person - § 1 Abs 2 AStG

- Nahestehende Personen werden mit berücksichtigt. § 7 Abs. 3 Satz 1 AStG verweist auf § 1 Abs. 2 AStG.
 - **Nr. 1:** Person ist an dem Stpfl. mind. zu einem Viertel mittelbar oder unmittelbar beteiligt (oder umgekehrt).
 - **Nr. 2:** Person kann auf den Stpfl. beherrschenden Einfluss ausüben (oder umgekehrt).
 - **Nr. 3:** Dritte Person ist an beiden wesentlich beteiligt oder übt beherrschenden Einfluss aus.
 - **Nr. 4:** Person oder Stpfl. ist imstande, bei der Vereinbarung von Geschäftsbeziehungen Einfluss auszuüben, wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung von Einkünften hat.
- Personengesellschaften werden wie nahestehende Person behandelt, wenn sie die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 AStG erfüllen.



Beherrschung

§ 7 AStG



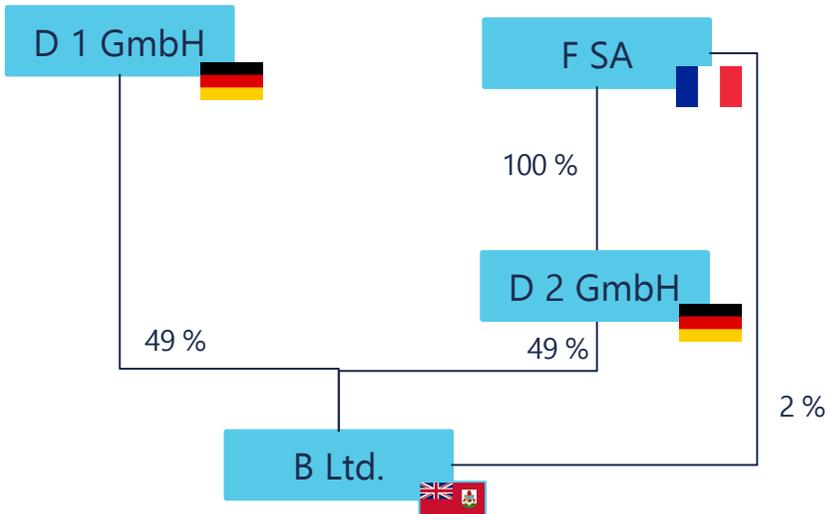
§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.d. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen [...] mehr als die **Hälfte der Stimmrechte** oder [...] der **Anteile am Nennkapital** [...] zuzurechnen sind.

Einbeziehung nahestehender Personen

- **Bisheriges Recht:** Keine Inländerbeherrschung, denn unbeschränkt Steuerpflichtige sind nicht zu mehr als der Hälfte an der ausländischen Gesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 1 AStG a.F.).
- **Neues Recht:** Hinzurechnungsbesteuerung kommt in Frage; zwar ist die D GmbH als Inländer nur mit 46 % beteiligt; allerdings zählt tatbestandsseitig die 5 %-Beteiligung der nahestehenden F SA mit (§ 7 Abs. 1, 2 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 1 a) AStG).

Beherrschung

§ 7 AStG



§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.d. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen [...] mehr als die **Hälfte der Stimmrechte** oder [...] der **Anteile am Nennkapital** [...] zuzurechnen sind.

Einbeziehung nahestehender Personen

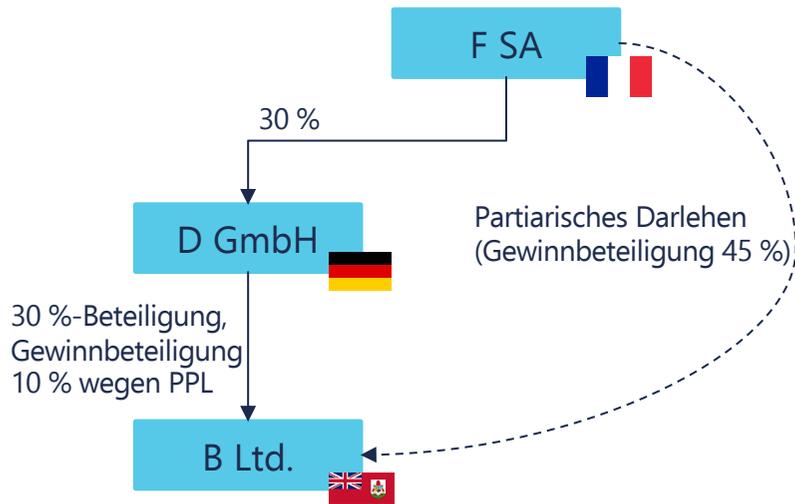
- **Bisheriges Recht:** Inländerbeherrschung ist gegeben, denn unbeschränkt Steuerpflichtige sind zu mehr als der Hälfte an der ausländischen Gesellschaft beteiligt (§ 7 Abs. 1 AStG a.F.).
- **Neues Recht:** Differenzierung notwendig:
 - D 1 GmbH beherrscht die ausländische Gesellschaft nicht, denn sie ist zu weniger als der Hälfte beteiligt. Die Beteiligungen von F und D 2 sind ihr nicht zuzurechnen, denn diese sind keine nahestehenden Personen.
 - D 2 GmbH beherrscht hingegen. Sie ist zwar mit lediglich 49 % beteiligt, allerdings werden ihr für die Prüfung des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG die 2 % der nahestehenden F SA zugerechnet.

Beherrschung

§ 7 AStG

Gesellschaftsrechtliche Beteiligung erforderlich?

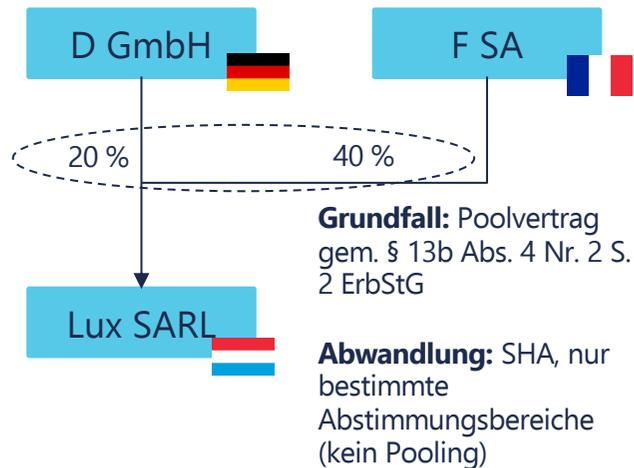
- **Bisheriges Recht:** Keine Inländerbeherrschung, denn für die Beherrschung sind bisher allein Anteile oder Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft maßgeblich (§ 7 Abs. 2 AStG a.F.).
- **Neues Recht:** Fraglich, ob auch „schuldrechtliche Beherrschung“ möglich? F SA und D GmbH sind zu 50 % am Gewinn beteiligt.
 - ATAD verlangt „Anspruch auf mindestens 25 % des Gewinns“ (Art. 2 Abs. 4 Buchst. a), keine Erwähnung von Liquidationserlös → Dies spricht für Berücksichtigung schuldrechtlicher Instrumente
 - Telos spricht jedenfalls gegen das Ausreichen von rein schuldrechtlichen Beteiligungen.
 - Offen, ob Kombination zwischen schuld- und gesellschaftsrechtlicher Beteiligung ausreichend.



§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.v. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen [...] unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des **Gewinns** oder des **Liquidationserlöses** dieser Gesellschaft zusteht.

Beherrschung

§ 7 AStG



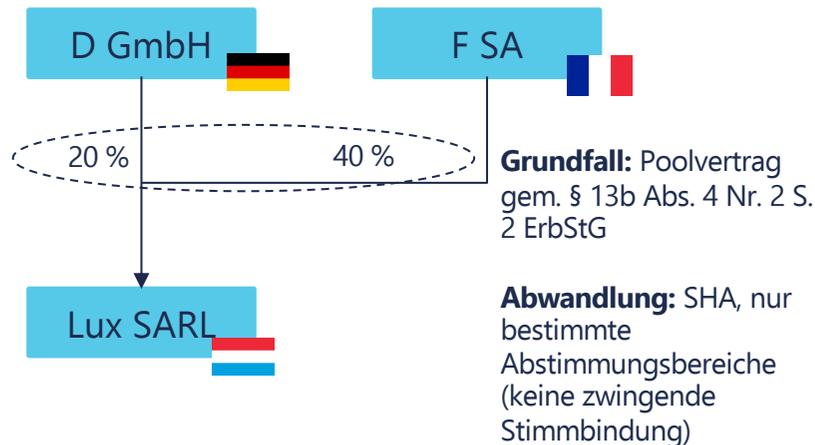
Acting in concert (1/2)

- **Bisheriges Recht:** Keine Inländerbeherrschung, denn für die Beherrschung der Lux SARL hat der Poolvertrag/die Gesellschaftervereinbarung keine Auswirkung (und zudem keine Inländerbeherrschung).
- **Neues Recht:** Nahestehen wird fingiert, soweit Gesellschafter in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch **abgestimmtes Verhalten** zusammenwirken (sog. acting in concert). Begründung des Regierungsentwurfs verweist auf OECD-Report, § 30 Abs. 2 WpÜG und § 8c KStG („gleichgerichtete Interessen“).
- **Grundfall:** Abgestimmtes Verhalten wohl wahrscheinlich, weil stets gemeinsame Stimmabgabe auf Grundlage von Poolvertrag.

§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG: Unbeschadet des Abs. 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch **abgestimmtes Verhalten** zusammenwirken.

Beherrschung

§ 7 AStG



Acting in concert (2/2)

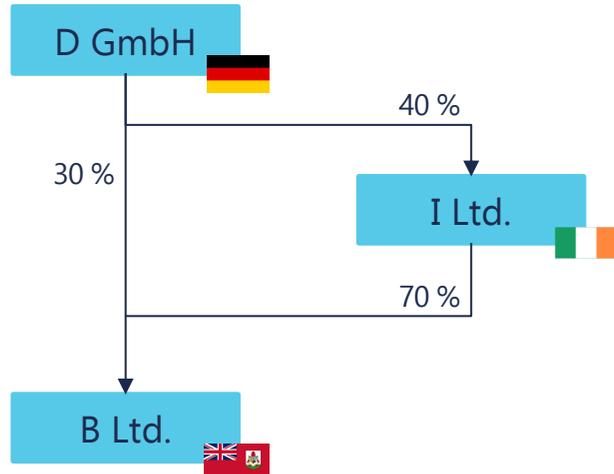
- **Abwandlung:** Nach Gesetzesbegründung liegt acting in concert vor, wenn die „Gesellschafter in Bezug auf die ausl. Gesellschaft gleichgerichtete Interessen verfolgen, so dass sie die Gesellschaft in gleicher oder ähnlicher Weise beherrschen wie ein einzelner Mehrheitsgesellschafter.“ Gesetzesbegründung nennt als Beispiele familiäre Verbundenheit, § 30 Abs. 2 WpÜG und § 8c KStG („gleichgerichtete Interessen“).
- FG Köln (10 K 2695/15, EFG 2020, 732) in Bezug auf § 8c KStG enges Verständnis (Bestimmtheitsgrundsatz). Grundidee lässt sich übertragen, denn unbestimmter Rechtsbegriff wäre sonst uferlos.
- Voraussetzung ist m.E. tatsächliches Zusammenwirken in allen wesentlichen strategischen Fragen der Gesellschaft.

§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG: Unbeschadet des Abs. 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch **abgestimmtes Verhalten** zusammenwirken.

Beherrschung

§ 7 AStG

Mittelbare Beteiligungen

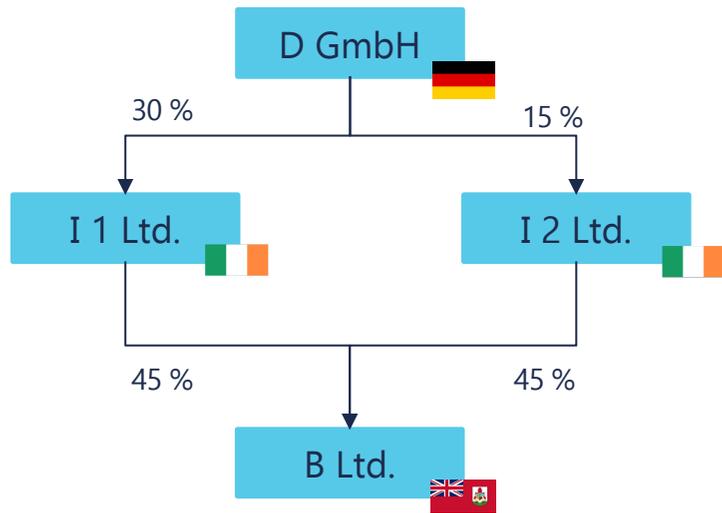


§ 7 Abs. 2 AStG: Eine Beherrschung liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit **nahestehenden Personen** [...] mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder **mittelbar** zuzurechnen sind [...].

- **Bisheriges Recht:** Bisher werden mittelbare Beteiligungen über ausl. Gesellschaften **durchgerechnet tatbestandsseitig** zur Prüfung der Inländerbeherrschung berücksichtigt (§ 7 Abs. 2 Satz 2 AStG a.F.). Im **Beispiel** wäre daher Inländerbeherrschung wegen Beteiligung i.H.v. 58 % ($30\% + 70\% \times 40\%$) gegeben.
- **Neues Recht:** Bei Prüfung der Beherrschungskriterien grds. ebenfalls auch Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen und Rechtsverhältnisse vorgesehen. Zudem rechtsfolgenseitige Berücksichtigung, falls nicht auf Ebene der Untergesellschaft durch Hinzurechnungsbesteuerung niedrigere Besteuerung beseitigt wird (§ 7 Abs. 1 S. 2 AStG).

Beherrschung

§ 7 AStG



§ 7 Abs. 2 AStG: Eine Beherrschung liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit **nahestehenden Personen** [...] mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder **mittelbar** zuzurechnen sind [...].

Anforderungen an mittelbare Beteiligungen

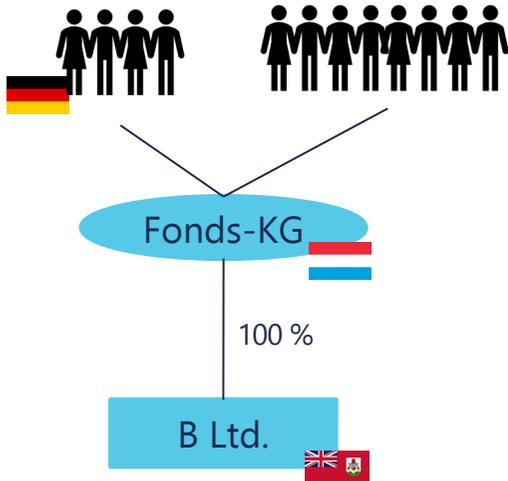
- Fraglich ist, ob **jede mittelbare Beteiligung** zu einer anteiligen Zurechnung führt oder ob die mittelbare Beteiligung durch eine **nahestehende Person** vermittelt werden muss. Das Gesetz selbst stellt keine qualifizierten Anforderungen an mittelbare Beteiligungen auf. Allerdings kommt es auf Beherrschung an, so dass m.E. eine nahestehende Person die Beteiligung vermitteln muss.
- Lösungsmöglichkeiten des **Beispiels**
 - (1) Beteiligung über I 2 wird „durchgerechnet“ berücksichtigt, so dass insgesamt eine Inländerbeherrschung vorliegt (45 % + 6,75 %); dies entspräche der Berechnung auf Rechtsfolgensseite.
 - (2) Beteiligung wird nicht berücksichtigt, weil I 2 keine nahestehende Person ist. Dieses Ergebnis legt das Beherrschungskonzept nahe.

Beherrschung

§ 7 AStG

Besonderheiten bei Personengesellschaften

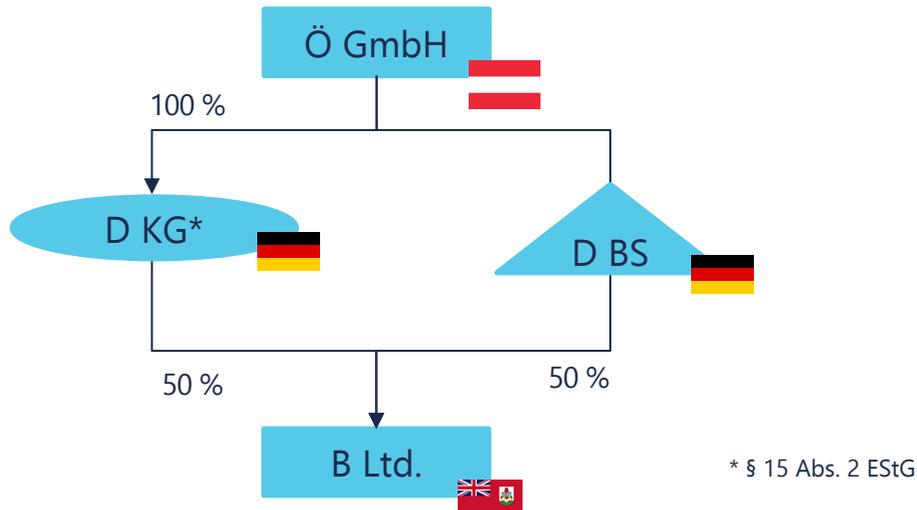
- Personengesellschaften sind wie nahestehende Personen zu behandeln (§ 7 Abs. 3 Satz 2 AStG).
- „**Acting in concert**“ aller Personengesellschafter wird widerleglich vermutet (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG).
- Hier würden alle Personengesellschafter zusammen betrachtet, obwohl eigentlich Anforderungen an Nahestehen nicht erfüllt. Durch Fiktion werden alle Personengesellschafter als nahestehend angesehen.
- Offene Frage, wie Vermutung widerlegt werden kann.



§ 7 Abs. 4 S. 2 AStG: Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch **abgestimmtes Verhalten** widerlegbar vermutet.

Beherrschung

§ 7 AStG



§ 7 Abs. 1 S. 4 AStG: Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar einer **inländischen Betriebsstätte** des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG ausgeübt wird.

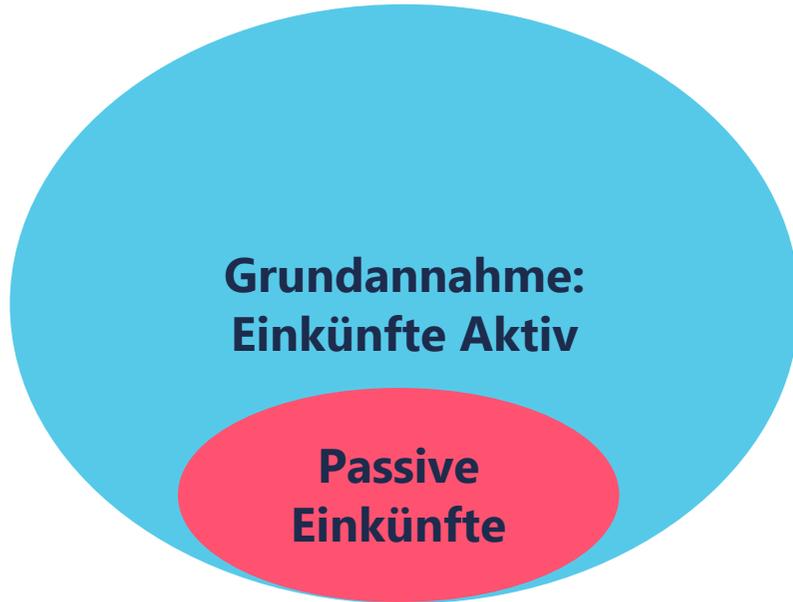
Steuerpflicht beschränkt Steuerpflichtiger

- Auch beschränkt Steuerpflichtige können der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, wenn Beteiligung an Zwischengesellschaft mittelbar oder unmittelbar einer **inländischen Betriebsstätte zuzuordnen** ist.
 - Zuordnungsmaßstab wohl § 7 BSGaV.
- Unklar ist, die Vorschrift auch **für durch originär gewerblich tätige Personengesellschaften** gehaltene Beteiligungen gilt. Dies wäre konsequent, weil diese im internationalen Steuerrecht wie Betriebsstätten behandelt werden. Allerdings fehlt eine explizite Anordnung.

2. Definition der passiven Einkünfte

Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG



ATAD - Passivkatalog



HZB – Aktivkatalog

Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

§ 8 Abs. 1 AStG				
a.F.	n.F.	Tatbestand	Änderung	
1.	1.	Land- und Forstwirtschaft	Keine Änderung	
2.	2.	Industrielle Tätigkeit	Keine Änderung	
3.	3.	Banken- und Versicherungsunternehmen	Unabhängig vom kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb grds. aktiv, falls nicht mehr als ein Drittel (statt bisher „überwiegend“) der Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen oder nahestehenden Personen stammt	
4.	4.	Handel	Geringfügige Änderung	
5.	5.	Dienstleistungen	Geringfügige Änderung	
6.	6.	Vermietung und Verpachtung	Keine Änderung	
7.	./.	Finanzierungstätigkeit	Tatbestand ist entfallen	

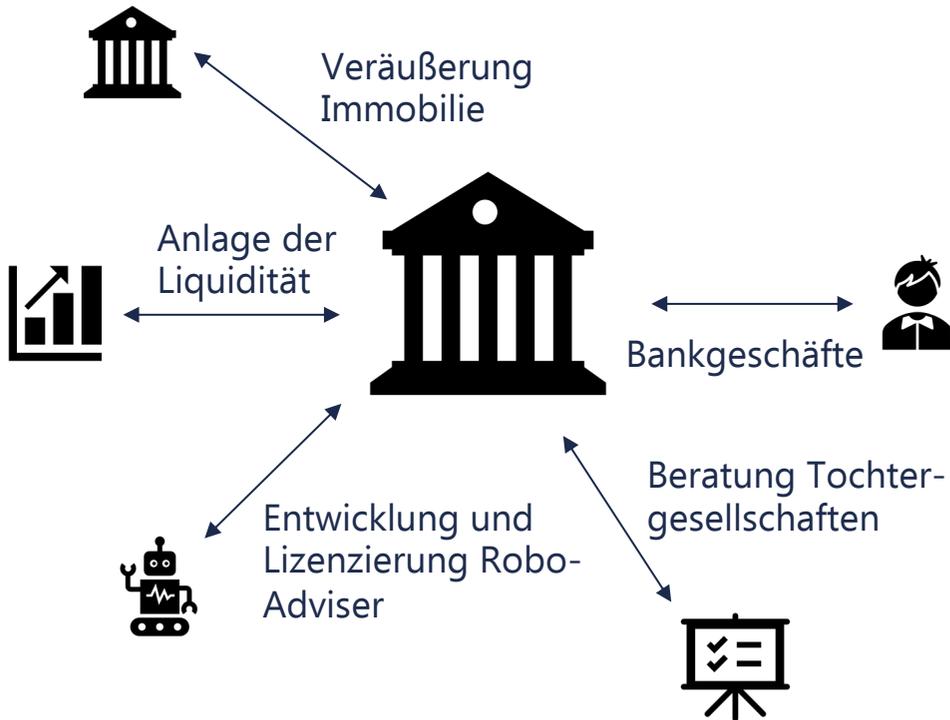
2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

§ 8 Abs. 1 AStG			
a.F.	n.F.	Tatbestand	Änderung
8.	7.	Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften	<p>Dividenden passiv, wenn sie nicht von § 8b KStG erfasst würden, Ausnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausschüttung hat Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft gemindert (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) • Gewinnausschüttung stammt aus Portfoliobeteiligung > 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG) • Gewinnausschüttung bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistern ist dem Handelsbestand (§ 8b Abs. 7 KStG) zuzuordnen
9.	8.	Veräußerungsgewinne	<p>Ausnahme gilt nun unabhängig davon, ob der Veräußerungsgewinn auf Kapitalanlage-Assets entfällt; Veräußerungsgewinn ist passiv, soweit er dem Handelsbestand einer entsprechenden deutschen Gesellschaft (§ 8b Abs. 7 KStG, § 3 Nr. 40 S. 3 EStG) zuzuordnen wäre</p>
10.	9.	Umwandlungen	<p>Ausnahme, wenn Einkünfte auf der Übertragung von WG beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften dienen, falls nicht Umwandlung im Inland zu Buchwerten erfolgt wäre und auch tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist</p>

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG



Funktionale Betrachtungsweise

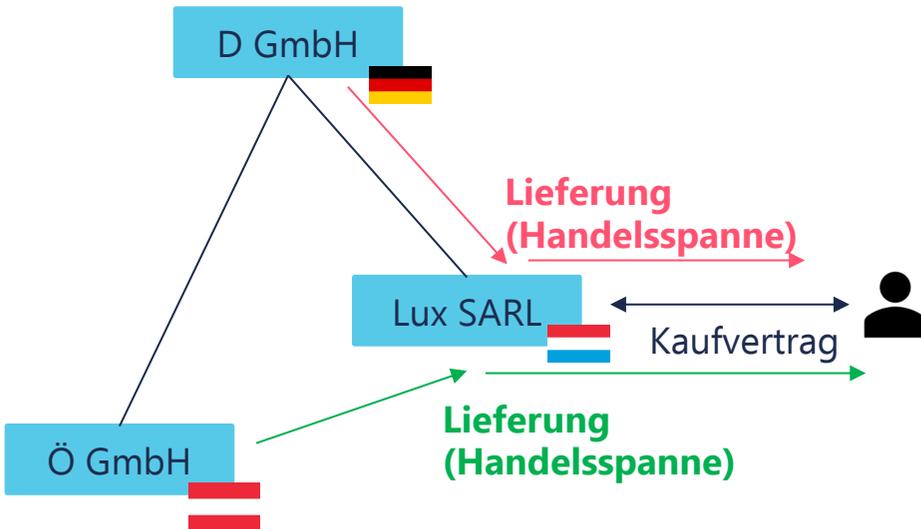
- Einordnung der Einkünfte zu einzelnen Tatbeständen im Rahmen von § 8 Abs. 1 AStG erfolgt nach der sog. funktionalen Betrachtungsweise.
- Danach sind alle Erträge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang (nicht: unmittelbar) mit aktiven Tätigkeiten erzielt werden, der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnen.
- Neben-, Vor- und Folgerträge teilen das steuerliche Schicksal der „Haupteinkunftsart“
- Testfrage: Ist der Ertrag Folge einer eigenständigen Funktion oder ordnet er sich der Hauptfunktion unter?

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG – Handel (1/2)

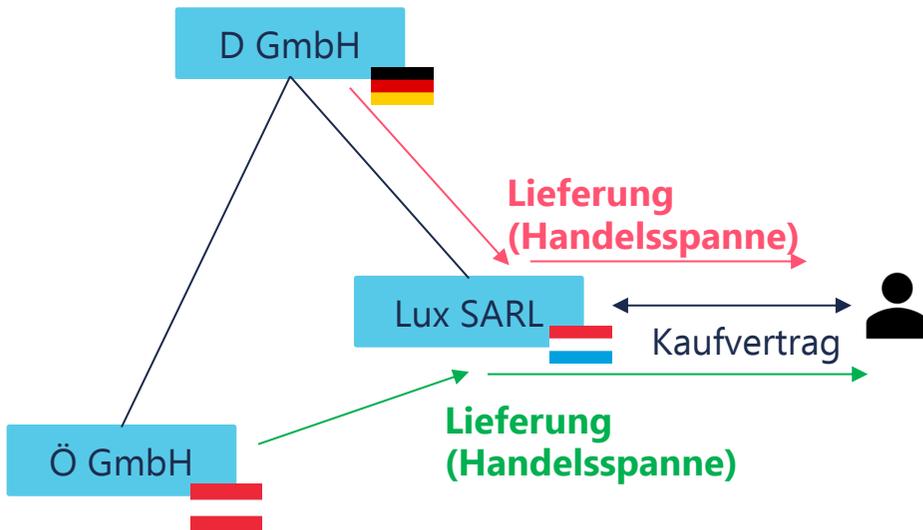
- **ATAD:** „Abrechnungsunternehmen“
- **Handel** = Auslegung entsprechend dem natürlichen Sprachgebrauch (nicht nur HGB) → Anschaffung und Weiterveräußerung von WG
- **Ausnahme 1:** Konzerninterner Handel
 - **Verkaufsgesellschaft:** Steuerpflichtiger i.S.v. § 7 AStG oder nahestehende Person (soweit in Deutschland steuerpflichtig, anders noch RefE) verschafft der ausländischen Gesellschaft Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern und Waren
 - **Einkaufsgesellschaft:** Ausländische Gesellschaft verschafft dem Steuerpflichtigen i.S.v. § 7 AStG oder nahestehender Person die gehandelten Waren oder Güter



2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

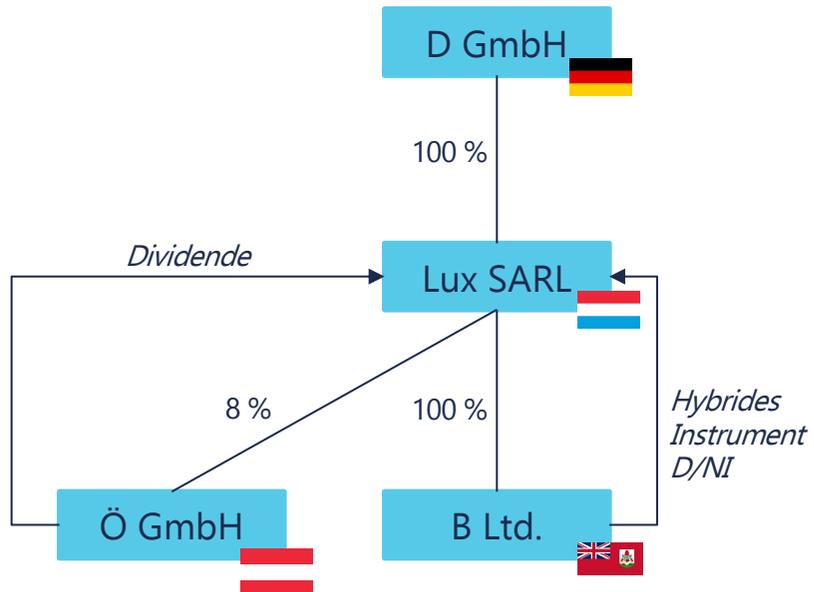
§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG – Handel (2/2)



- **Rückausnahme:** Trotz konzerninterner Handelstätigkeit keine schädlichen Einkünfte, soweit
 - **Funktionsnachweis:** Nachweis, dass die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält.
 - **Keine Mitwirkung:** Nachweis, dass die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörende Tätigkeit ohne Mitwirkung eines „schädlichen Geschäftspartners“ erfolgt.
 - **Praktische Schwierigkeit:** Arbeitsteiliges Zusammenwirken in internationalen Konzernen; Matrix-Strukturen

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

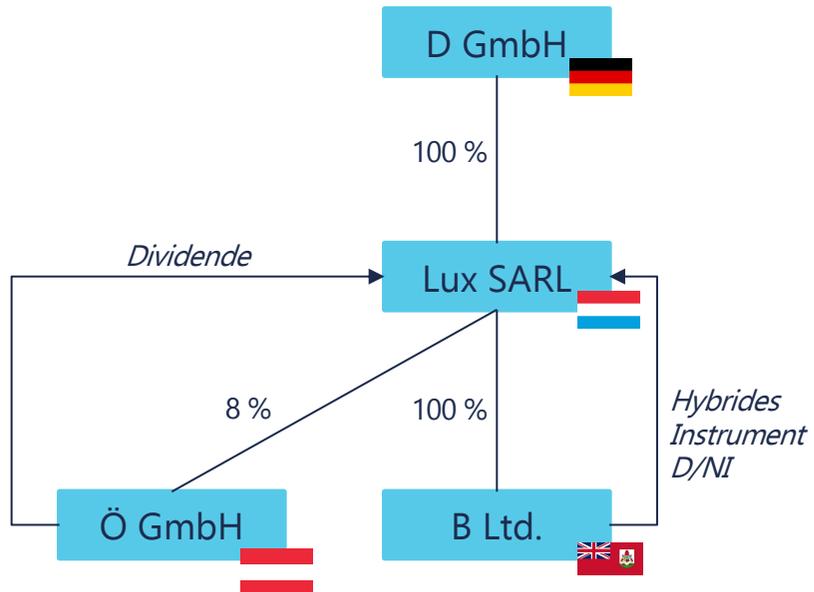


§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG – Dividenden (1/2)

- **Rechtslage bisher:** Gewinnausschüttungen stets aktiv, ausreichende Vorbelastung wurde durch sog. übertragende Zurechnung erreicht (§ 14 AStG a.F.).
- **ATAD:** Gewinnausschüttungen stets passiv, Ausnahme nach deutschem Recht aber systematisch gerechtfertigt (insb. Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen).
- **§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG:** Differenzierte Betrachtung, Dividendenregelung stets vorrangig
 - **Grundsatz:** Bezüge i.S.d. § 8b KStG stets aktiv (auch vGA, EK-Genussrechte)

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

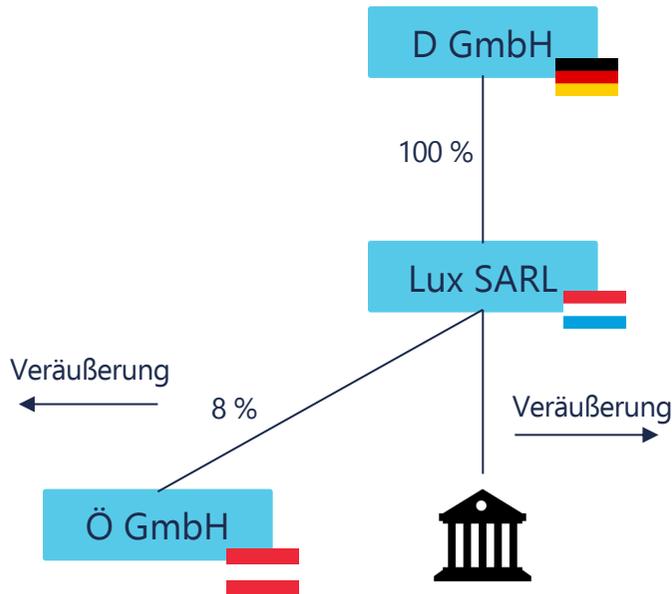


§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG – Dividenden (2/2)

- **Ausnahme 1 (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a):** Bezüge, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (bspw. hybride Instrumente) mit bestimmten Rückausnahmen.
- **Ausnahme 2 (§ 8 Abs 1 Nr. 7 Buchst. b):** Dividenden, die beim Empfänger § 8b Abs. 4 KStG unterliegen würden (Beteiligung < 10 % zu Beginn des Kalenderjahres).
- **Ausnahme 3 (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. c):** Dividenden, die beim Empfänger gem. § 8b Abs. 7 KStG nicht steuerfrei wären (Handelsbestand bei Banken gem. § 340e Abs. 3 HGB).

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG



§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG – Veräußerungsgewinne

- **Rechtslage bisher:**
 - **Sonstige WG:** Veräußerungsgewinne zählen grds. zu der Tätigkeitsart, im Rahmen derer die WG eingesetzt wurden.
 - **Sonderregelung für Veräußerungen von Anteilen Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG a.F.):** Nur aktiv bei Nachweis, dass der Veräußerungsgewinn mittelbar oder unmittelbar nicht auf WG entfällt, mit denen zuvor Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt wurden.
- **§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG:** Veräußerungsgewinne stets aktiv, falls bei der ausländischen Gesellschaft kein Fall von § 8b Abs. 7 KStG vorläge.

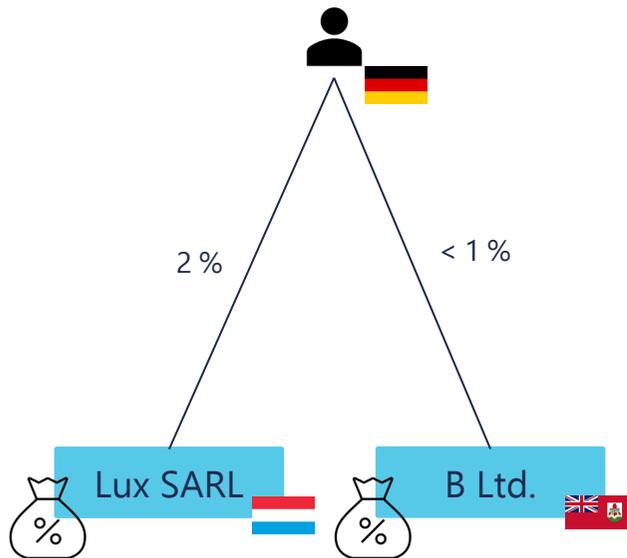
3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 13 AStG

Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung

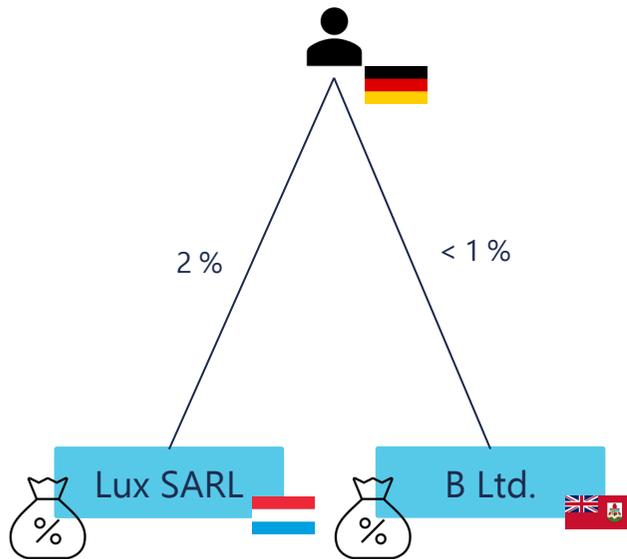
- § 13 AStG sieht erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter vor.
- Regelung wurde 1992 eingeführt und seither mehrfach angepasst. Ziel ist war es ursprünglich, „Sammelgestaltungen zum Zwecke der Kapitalanlage“ unattraktiv zu machen.
- § 13 AStG hat im Wesentlichen bisherige Regelung in § 7 Abs. 6, 7a AStG übernommen. Nun wird allerdings Substanztest auch für Drittstaatengesellschaften zugelassen.



3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 13 AStG

Tatbestandsvoraussetzungen § 13 AStG

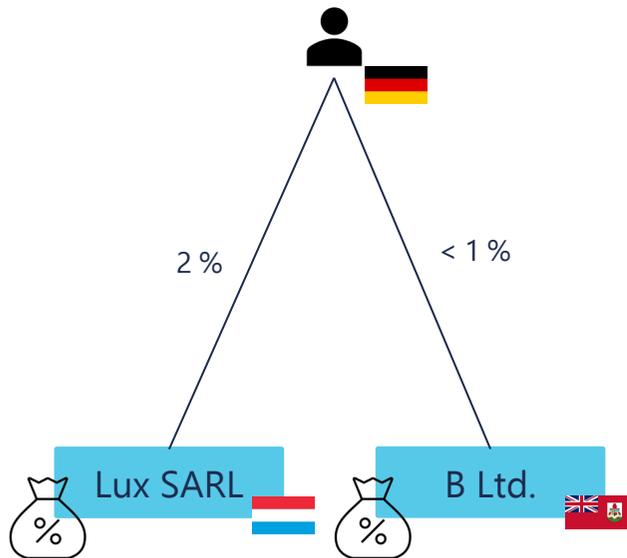


- **Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 Abs. 2 AStG):** Einkünfte (einschl. Veräußerungsgewinne) aus dem Halten, Verwalten, Werterhöhung und der Werterhaltung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren und Beteiligungen (ausgenommen Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8) oder ähnlichen Vermögenswerten.
- **Beteiligungsvoraussetzungen** deutlich abgesenkt (§ 13 Abs. 1 S. 3, 4 ASG):
 - **Normalfall:** Beteiligung von 1 %
 - **Ausnahmefall:** Jede Beteiligung ausreichend, wenn Einkünfte der ausländischen Gesellschaft „ausschließlich oder nahezu ausschließlich“ aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und kein Handel an EU/EWR-Börse mit den Anteilen der ausländischen Gesellschaft stattfindet.

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 13 AStG

Tatbestandsvoraussetzungen § 13 AStG



- Keine Berücksichtigung nahestehender Personen, Anwendung lediglich auf unbeschränkt Steuerpflichtige.
- Keine Anwendung, wenn Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter weniger als 10 % ausmachen und bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Acht zu lassenden Beträge insg. EUR 80.000 nicht übersteigen.
- Motivtest im Rahmen des ATADUmSG aufgenommen (§ 13 Abs. 2 AStG); gilt auch für Drittstaaten (Reaktion auf EuGH-Urt. X-GmbH – C-135/17). Fraglich, ob ausreichend:
 - Maßgeblich, ob Staat tatsächlich Auskünfte erteilt (und nicht nur verpflichtet ist).
- Vorrang des InvStG (§ 13 Abs. 5 AStG)

4. Substanztest

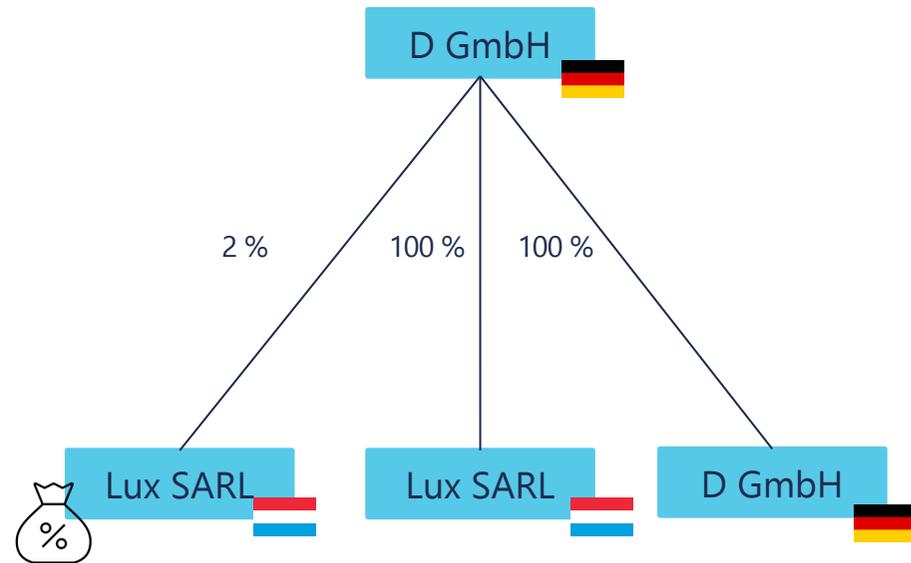
4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

Unionsrechtlicher Hintergrund

- **EuGH Rechtsprechung „Cadbury Schweppes“**

- Hinzurechnungsbesteuerung führt zu Ungleichbehandlung in- und ausländischer Gesellschaften. Ungleichbehandlung ist an Grundfreiheiten des AEUV zu messen.
- Fraglich, welche Grundfreiheit einschlägig. Nach EuGH kommt es auf die **abstrakten** Tatbestandsvoraussetzungen und nicht den konkreten Fall an.
 - Kontrollbeteiligung → Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)
 - Kapitalbeteiligung → Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV)
- **EuGH (2006):** HZB verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmestaat angesiedelt ist und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Vorschriften aber zur Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen zulässig.



4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

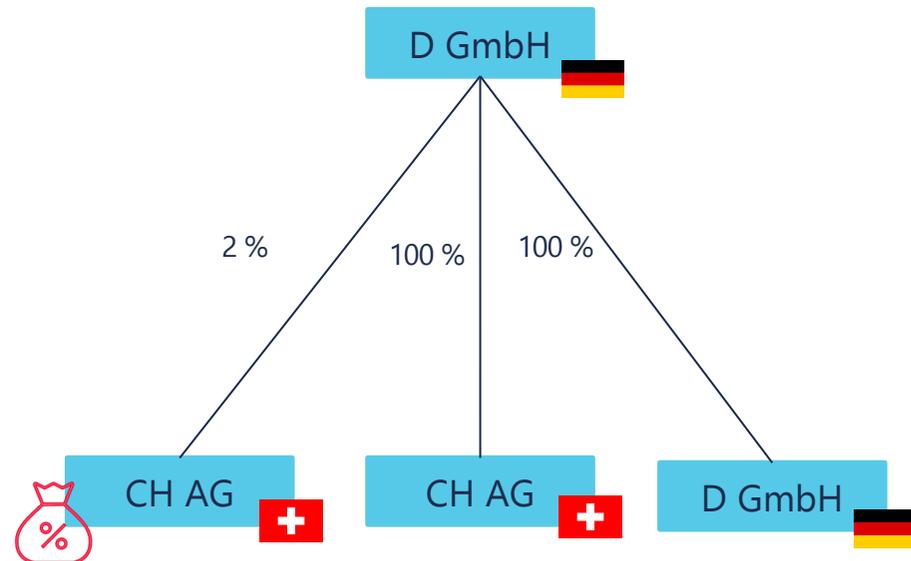
Reaktion des deutschen Gesetzgebers

- **§ 8 Abs. 2 AStG a.F.**

- Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung, **insoweit**
 - Gesellschaft, Sitz oder Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum
 - Tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit in diesem Staat
 - Informationsaustausch mit diesem Staat

- **Unionsrechtliche Zweifel: Ist Beschränkung auf EU/EWR-Raum Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit?**

- **EuGH (C-135/17 – Rs. X):** Ja, in Bezug auf Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter
- **BFH (I R 59/17):** Ja, in Bezug auf andere Einkünfte von Drittstaatengesellschaft



4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

	AStG n.F.	AStG a.F.	ATAD
Räumlich	<ul style="list-style-type: none"> Allg. HZB nur für EU/EWR-Raum (§ 8 Abs. 3) Erweiterte HZB für Kapitalanlageeinkünfte auch im Drittlandsfall (§ 13 Abs. 4) 	<ul style="list-style-type: none"> Allg. HZB EU/EWR-Raum (§ 8 Abs. 2 Satz 1 AStG) Kein Substanztest für Kapitalanlageeinkünfte in Drittstaaten vorgesehen 	<ul style="list-style-type: none"> Zwingend für EU/EWR-Raum Möglich für Drittstaaten (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a)
Sachliche Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none"> Nachweis, dass die Gesellschaft im Sitz- oder Geschäftsleistungsstaat einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht (§ 8 Abs. 2 Satz 1) Dies setzt insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung voraus. Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Substanznachweis nicht möglich, wenn wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit wesentlich durch Dritte ausgeübt wird. 	<ul style="list-style-type: none"> Nachweis, dass die Gesellschaft im Sitz- oder Geschäftsleistungsstaat einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht 	<ul style="list-style-type: none"> Nachweis, dass wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit, gestützt auf Personal, Ausstattung und Räumlichkeiten

4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

Geänderte Voraussetzungen?

- „**Tatsächlich**“ könnte andere Bedeutung als „**wesentlich**“ haben; u.U. Hinweis darauf, dass Gesetzgeber Qualifikation zum Ausdruck bringen möchte.
- BMF scheint **strengen Maßstab** anzulegen (BMF-Schreiben v. 17.3.2021 in Bezug auf § 8 Abs. 2 AStG a.F.)
 - Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit setzt voraus:
 - **Gezielte Nutzziehung** der Ressourcen im Aufnahmestaat (gut ausgebildetes Personal, günstige Produktionsbedingungen); relevanter Umfang erforderlich
 - Sachlich angemessene Ausstattung, Kernfunktionen müssen ausgeübt werden können
 - Wesentliche **unternehmerischen Entscheidungen** müssen auf Ebene der ausländischen Gesellschaft getroffen werden
 - Kein Outsourcing
- Anforderungen gehen über Nachweis der „rein künstlichen Gestaltung“ hinaus?

4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

Cadbury (C-166/04)	ATAD (Art. 6 Abs. 2)
[...] rein künstliche Gestaltungen [...], die allein dazu dienen , der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen [...]	[...] unangemessene Gestaltung [...], bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen [...] Gestaltung [ist] unangemessen, als sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde , die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

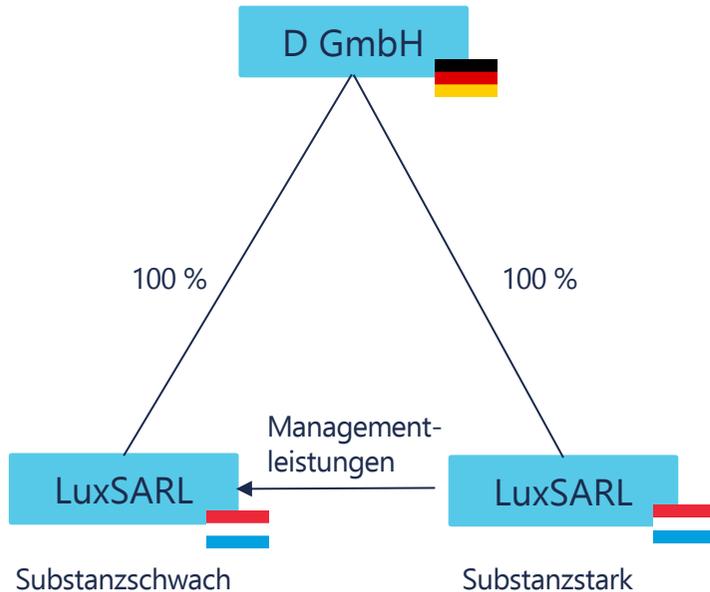
Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

- § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG verlangt „**wesentliche** wirtschaftliche Tätigkeit“
- Gesetzesbegründung verweist auf Cadbury-Rspr., an die sich die ATAD „gehalten“ habe. Danach „rein künstliche Gestaltung“ Maßstab.
- Sprachlich ist „wesentlich“ aber mehr als „tatsächlich“
 - „Tatsächlich“: Feste Einrichtung in dem Staat auf unbestimmte Zeit
 - „Wesentlich“ – Was ist der Maßstab?
 - Konkretisierende Vorgaben in § 8 Abs. 2 Sätze 2, 3 AStG / BMF-Schreiben
 - ATAD/jüngere EuGH-Rspr. in Dänischen Verfahren?

4. Substanztest

§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

Outsourcing-Verbot



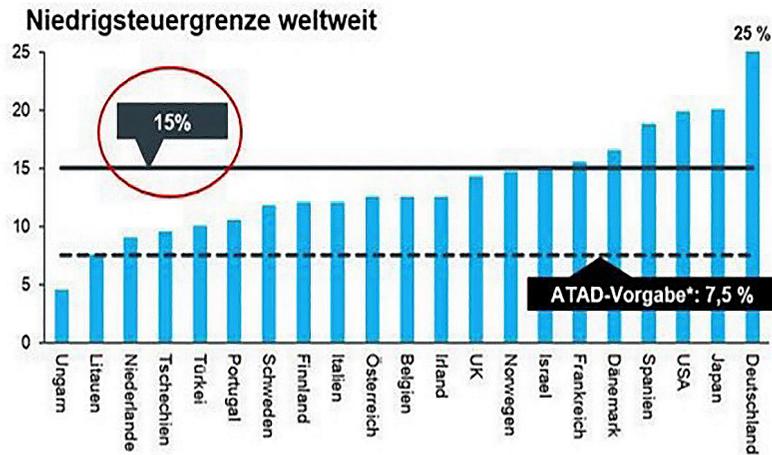
- § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG: Substanztest gilt nicht, wenn „die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt“.
- Vergleichbare Formulierung hatte Gesetzgeber jüngst in § 50d EStG gestrichen. Auch kein Abstellen mehr auf „eigene“ sondern nur auf „eine“ wirtschaftliche Tätigkeit.
- Hintergrund war EuGH-Rspr. (ins. Deister Holding / Juhler Holding, C-504/16): Hier konnte reine Finanzholding sich auf Niederlassungsfreiheit berufen, weil in dem Staat zahlreiche andere „substanzstarke“ Konzerngesellschaften agieren. Dies spreche gegen missbräuchliche Gestaltung.

5. Niedrigbesteuerung

5. Niedrigbesteuerung

§ 8 Abs. 5 AStG

Niedrigsteuergrenze unverändert



Quellen: OECD, Stät (2019); EY Worldwide Corporate Tax Guide

* Die ATAD sieht die Hälfte der inländischen Körperschaftsteuerbelastung vor (Art. 7 Absatz 1 S. 1 lit. b) ATAD I).

- § 8 Abs. 5 AStG n.F. sieht weiterhin eine Niedrigsteuergrenze von 25 % vor, um „der vielversprechenden Abstimmung über die Einführung einer **globalen Mindestbesteuerung** (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regeln vorzugreifen“.
- ATAD verlangt mindestens die **Hälfte der nationalen Körperschaftsteuerbelastung**, das wären für Deutschland also lediglich 7,5 %.
- Maßgeblich ist die tatsächlich gezahlte Steuer auf passive Einkünfte; Belastungsrechnung erfolgt auf Grundlage des Hinzurechnungsbetrags
- Kritik insb. wegen fehlender Anrechnungsmöglichkeit auf Gewerbesteuer und Administrationsaufwand.

6. Freigrenzen

6. Freigrenzen

§ 9 AStG

Freigrenze (§ 9 AStG)

- Bei **gemischten Einkünften** der ausländischen Gesellschaft keine HZB,
 - wenn die schädlichen Einkünfte der Zwischengesellschaft nicht mehr als **10 % der gesamten Einkünfte** (statt bisher Bruttoerträge = Solleinnahmen) der ausländischen Gesellschaft betragen, vorausgesetzt,
 - dass hiernach insgesamt nicht mehr als 80.000 € bei einem Gesellschafter außer Ansatz bleiben.

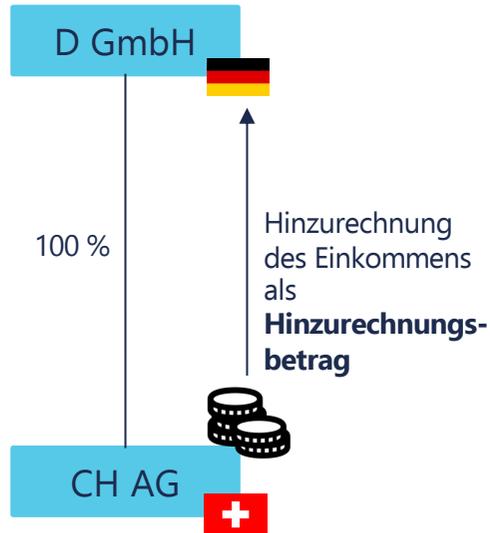
ATAD

- ATAD sieht ebenfalls Freigrenze vor.
- Diese ist deutlich höher, kann bei bis zu einem 1/3 der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft liegen (Art. 7 Abs. 3 ATAD).

7. Rechtsfolgen

7. Rechtsfolgen

Technik der Hinzurechnung



Zurechnung des Einkommens

- § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG ordnet Rechtsfolge an:
 - **Einkünfte** der ausländischen Gesellschaft ...
 - ... für die ausländische Gesellschaft **Zwischengesellschaft** ist ...
 - ... sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig
- Technisch regelt § 10 AStG die Hinzurechnung
 - Die nach § 10 steuerpflichtigen Einkünfte sind mit dem sog. Hinzurechnungsbetrag anzusetzen
 - Ergibt sich ein negativer Betrag, entfällt die Hinzurechnung

7. Rechtsfolgen

Hinzurechnungsbetrag

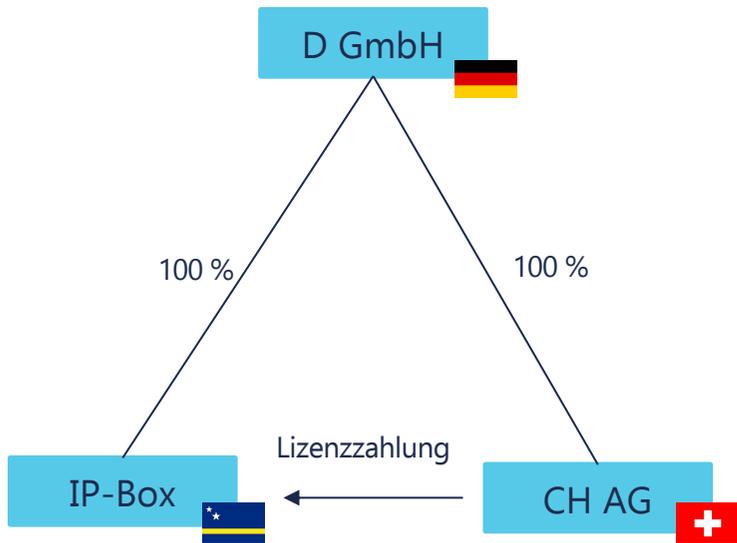
Ermittlung des Hinzurechnungsbetrag

- Ermittlung erfolgt in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts. Dies schließt bspw. ein
 - § 4h EStG, § 8a KStG
 - § 4j EStG
 - § 4k EStG
- Hinzurechnungsbetrag stets durch Bestandsvergleich zu ermitteln; alle Einkünfte sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Steuerliche Vergünstigungen, die an unbeschränkte Steuerpflicht / inländische Betriebsstätte anknüpfen, sowie UmwStG sind nicht anzuwenden
- Verluste bei den Zwischeneinkünften können vorgetragen werden; Verlustrücktrag nicht möglich.
- Bei Ermittlung der Einkünfte dürfen nur die Betriebsausgaben abgezogen werden, die mit den Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

7. Rechtsfolgen

Hinzurechnungsbetrag

Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen



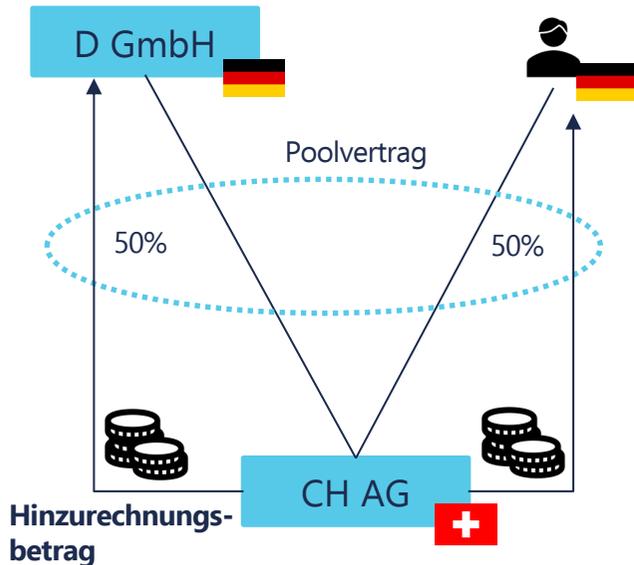
- CH AG zahlt Lizenzgebühren, die in der Schweiz voll abzugsfähig sind, in Deutschland aber § 4j EStG unterliegen. Gewinn danach 200, der Besteuerung mit 25 % (= 50) unterliegt.
 - Aus deutscher Sicht wäre Gewinn 300, aus deutscher Perspektive liegt also trotz Nominalsteuersatz bei 25 % Niedrigbesteuerung vor (16,6 %), wegen Hinzurechnung § 4j EStG
- Zudem muss geprüft werden, ob IP-Box HZB unterfällt; nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG kann es sich bei den Lizenzeinnahmen grds. um passive Einkünfte handeln.
 - Anrechnung der HZB auf Schweizer Hinzurechnungsbetrag nach Maßgabe von § 12 Abs. 1 AStG wohl nicht möglich.
 - Anrechnung auch nicht nach Maßgabe von § 12 Abs. 2 AStG

7. Rechtsfolgen

Hinzurechnungsbetrag

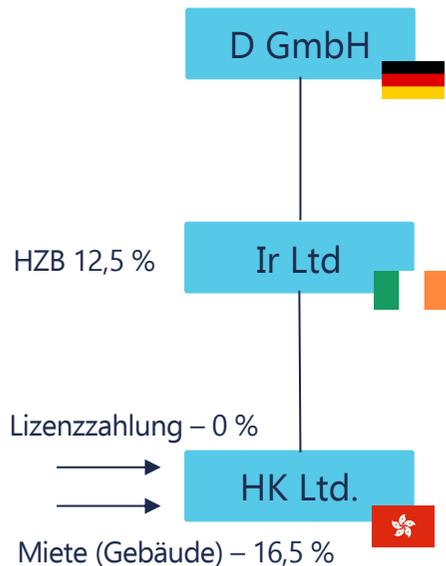
Behandlung des Hinzurechnungsbetrags beim Empfänger

- HZB gilt als in dem VZ bezogen, indem das WJ der ausländischen Gesellschaft endet.
- Einkünftequalifikation
 - PV: § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG – keine Anwendung von § 32d EStG
 - BV: § 15 EStG (ggf. § 13 oder § 18 EStG) – keine Anwendung von § 8b KStG / § 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG
- Gewerbesteuer: HZB ist im Gewerbeertrag enthalten und wird der Gewerbesteuer unterworfen
 - Keine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG (§ 7 Satz 7 GewStG)
 - Keine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG



7. Rechtsfolgen

Steueranrechnung



Anrechnung Steuern auf Ebene Zwischengesellschaft

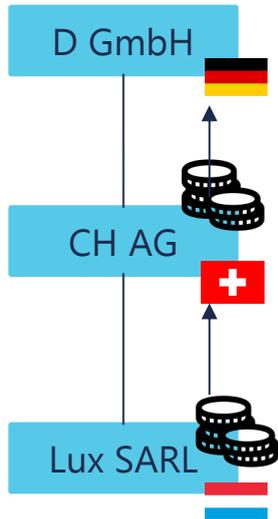
- Nach § 12 Abs. 1 AStG werden auf ESt und KSt Steuern vom Einkommen angerechnet, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt.
- Keine Anrechnung auf GewSt, es ergibt sich also bei ausländischer Steuer über 15 % ein Anrechnungsüberhang

Anrechnung ausländischer Hinzurechnungsbesteuerung

- § 12 Abs. 2 AStG erlaubt Anrechnung von Steuer, die auf Ebene vermittelnder Gesellschaften einer der deutschen HZB entsprechenden Steuer entspricht.

7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

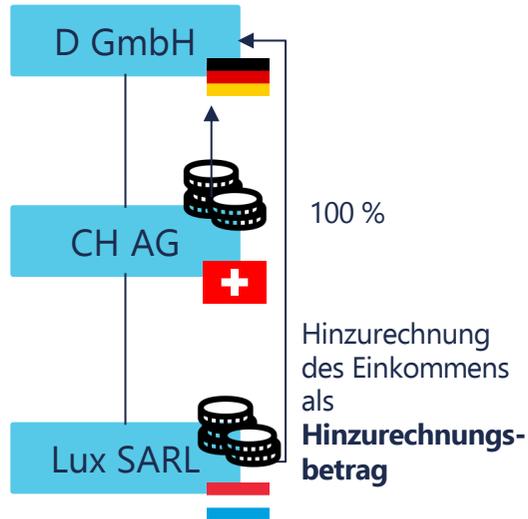


Bisher: Übertragende Zurechnung (§ 14 AStG a.F.)

- Bisher kam es bei mittelbaren Beteiligungen zur sog. übertragenden Zurechnung.
 - Gesonderte Prüfung der HZB auf jeder Beteiligungsebene
 - Zwischeneinkünfte der Untergesellschaft waren „erster Gesellschaft nach der Grenze“ zuzurechnen (sog. Brückenkopf-Gesellschaft); Abkopplung von tatsächlichen Dividendenausschüttungen (vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 8 a.F.).
 - Verlust der Untergesellschaft war der ausländischen Obergesellschaft zuzurechnen (Konsolidierungsmöglichkeit)
 - Bei mehr als drei-stöckigen Strukturen war diese Technik auf jeder Stufe anzuwenden (§ 14 Abs. 3 AStG)

7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen



Neue Rechtslage: Unmittelbare Zurechnung

- Konzept ändert sich nun grundlegend. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG sieht vor, dass „entsprechend der mittelbaren Beteiligung zuzurechnen ist“
- Vermeidung der Doppelbesteuerung:
 - **§ 7 Abs. 1 Satz 3 AStG:** Mittelbare Beteiligung ist unbeachtlich, soweit bei einer vermittelnden Person Hinzurechnungsbesteuerung auf Grdl. des AStG oder vergleichbarer ausländischer Vorschriften erfolgt und die Zwischeneinkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigeren Besteuerung mehr unterliegen.
 - **§ 12 Abs. 1, 2 AStG:** Anrechnung der Steuern, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft auf den HZB entfallen (Untergesellschaft); auf Antrag wird auch die Steuer angerechnet, die auf Ebene vermittelnder Beteiligungen erhoben wird.

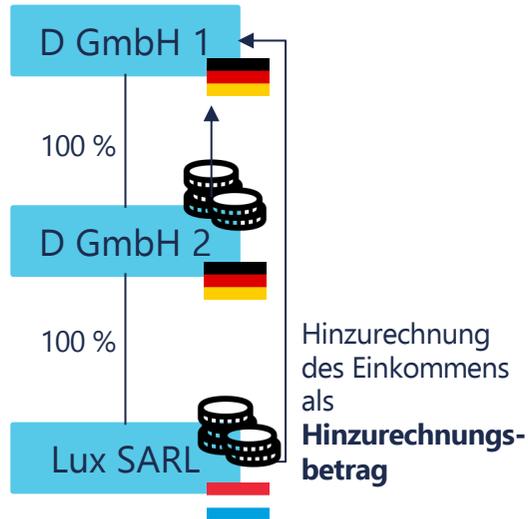
7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

Neue Rechtslage: Unmittelbare Zurechnung

- **Folgen der Rechtsänderung**

- Kein Verlustausgleich mehr möglich
- Hinzurechnungsbesteuerung auch nicht ausgeschlossen, wenn deutsche Gesellschaft die vermittelnde Gesellschaft in Gewerbesteuer-Oase ist



7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

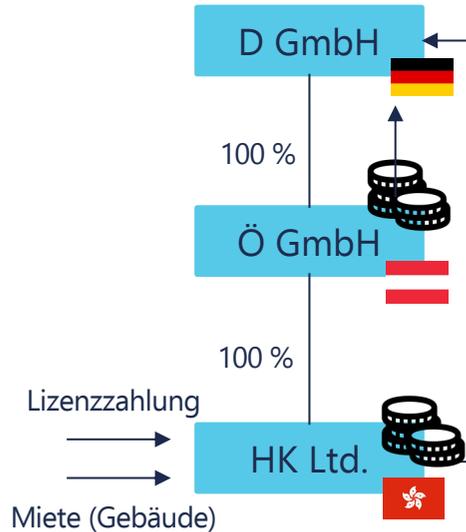
Beispiel

- **Sachverhalt**

- Lizenz Einkünfte (100) in HK nicht steuerpflichtig, weil nicht in HK erwirtschaftet. Lizenz beruht nicht auf eigener F&E-Tätigkeit
- Einkünfte aus VV (100) in HK ebenfalls nicht steuerpflichtig, weil nicht in HK erwirtschaftet; Gebäude liegt in China.

- **Behandlung in Österreich**

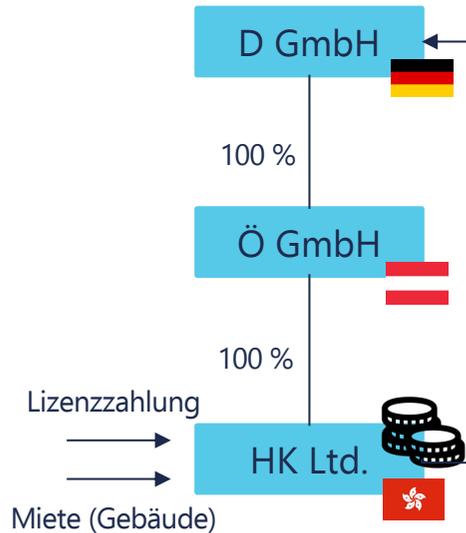
- Österreichs HZB ist eng an ATAD ausgestaltet (§ 10a öKStG).
- Lizenzen sind stets passiv, VV ist stets aktiv.
- Niedrigsteuergrenze ist 12,5 %, KSt-Steuersatz 25 %



7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

Beispiel

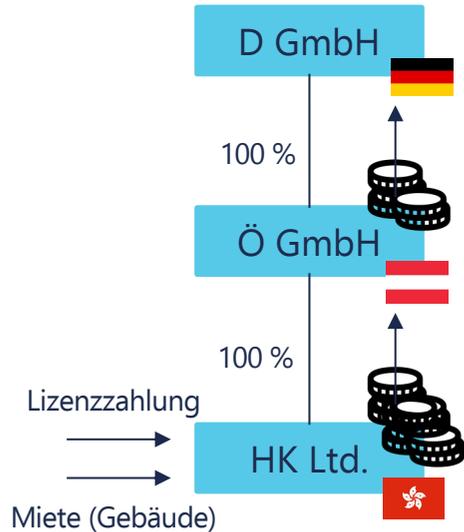


- **Lösung nach bisherigem Recht**
 - Ö-GmbH hat zwar keine eigenen passiven Einkünfte, ihr werden jedoch die Einkünfte der HK im Wege der übertragenen Zurechnung zugerechnet, wenn diese (1) passiv und (2) niedrig besteuert sind
 - Passiv nur Lizezeinnahmen, aber keine HZB, weil diese Einkünfte von öHZB erfasst und mit 25 % „vorbesteuert“.
- **Lösung nach neuem Recht**
 - Nunmehr ist direkte Zurechnung der Einkünfte aus den Lizezeinnahmen vorzunehmen. Allerdings unterliegen die Lizezeinkünfte in Österreich der HZB mit 25 %, so dass aus deutscher Sicht insgesamt eine HZB ausscheidet (durch Anrechnung)
 - Spätere Dividendenausschüttungen der HK wären nicht passiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)

7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

Abwandlung (Lösung bisherige Rechtslage)



- **Sachverhalt**
 - Wie zuvor, aber Einkünfte aus VV in HK steuerpflichtig, weil Gebäude in HK (16,5 %)
- **Behandlung in Österreich**
 - Lizenzgebühren unterliegen in Österreich der HZB, werden i.E. mit 25 % besteuert. VV-Einkünfte aus österreichischer Sicht aktiv.
- **Behandlung in Deutschland**
 - Ö-GmbH werden passive Einkünfte der HK zugerechnet (§ 14 Abs. 1 AStG). VV-Einnahmen aus deutscher Sicht passiv, weil bei Direktbezug steuerpflichtig (kein DBA mit HK, § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b) AStG)
 - I.E. 200 passive Einnahmen, die lediglich mit 41,5 vorbelastet (25 Lizenz Österreich, 16,5 VV HK), also „Vorbelastung“ insgesamt 20 %.
 - Einbezug nun in deutsche BMG. In Bezug auf KSt (30) ist Anrechnung der ausländischen Steuer möglich, also keine KSt; keine Anrechnung auf GewSt, also Belastung mit 30. Gesamtsteuerbelastung folglich 71,5 (= rd. 36 %)

7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

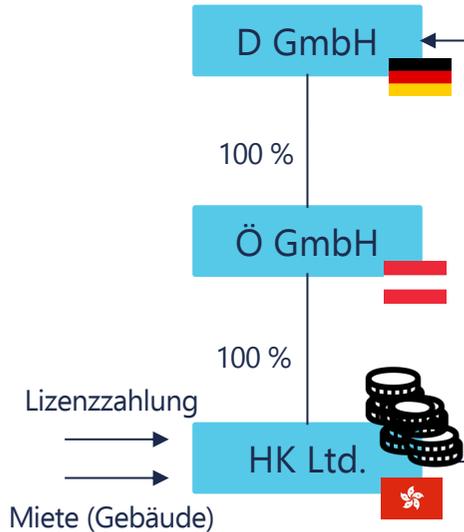
Abwandlung (Lösung neue Rechtslage)

- **Behandlung in Österreich**

- Lizenzgebühren unterliegen in Österreich der HZB, werden i.E. mit 25 % besteuert. VV-Einkünfte aus österreichischer Sicht aktiv.

- **Behandlung in Deutschland**

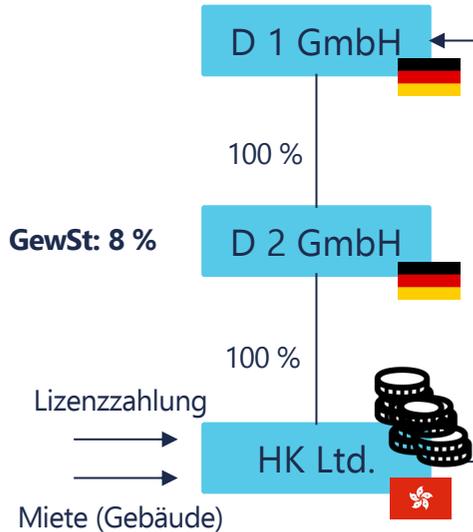
- Direkte Prüfung, ob Einkünfte der KG der D GmbH zugerechnet werden können.
- Einkünfte der HK insgesamt 200, davon ist Anrechnung der „Vorbelastung“ von insgesamt 41,5 % möglich.
- Anrechnung ist lediglich auf KSt beschränkt, also verbleibt GewSt von 30
- **Gesamtsteuerbelastung folglich 71,5 (36 %)**
- Weder nach a.F. noch nach n.F. findet eine Segmentierung der einzelnen Einkünfte statt. Wenn die Einkünfte in HK von zwei Gesellschaften bezogen werden, würden lediglich die VuV-Einkünfte der deutschen HZB unterworfen.



7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

Abwandlung 2



• Bisherige Rechtslage

- HZB „endet“ auf Ebene D 2 GmbH, denn D 1 GmbH ist nicht an ausländischer Gesellschaft beteiligt. Niedrig besteuerte Einkünfte werden in BMG der D2 einbezogen und mit rund 24 % besteuert (KSt, SolZ, GewStG)

• Neue Rechtslage

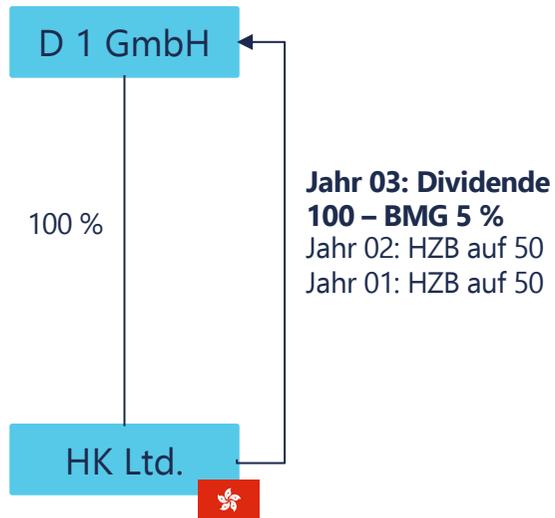
- Für D 2 GmbH ist Rechtslage im Wesentlichen unverändert (lediglich Zurechnungszeitpunkt ändert sich)
- Auf Ebene der D 1 GmbH wird aber nun die mittelbare Beteiligung an der HK „unmittelbar“ erfasst, so dass die niedrig besteuerte Einkünfte auch auf ihrer Ebene der HZB unterliegen. Wortlaut von § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG legt nahe, dass auch deutsche vermittelnde Gesellschaft nicht „abschirmt“ („soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person [...] eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz [...]) .
- Folge wäre, i.E. eine doppelte deutsche Gewerbesteuerbelastung!

7. Rechtsfolgen

§ 11 AStG

Kürzungsbetrag zur Beseitigung Doppelbesteuerung

- Dividenden und Veräußerungsgewinne können auf Ebene der deutschen Gesellschaft steuerpflichtig sein (bspw. 5 % nicht abziehbare Betriebsausgaben)
- Doppelbesteuerung wird durch Kürzungsbetrag nach Maßgabe von § 11 AStG verhindert.



8. Verfahrensrechtliche Fragen

Gesonderte Feststellung nach § 18 AStG

8. Verfahrensrechtliche Fragen

Feststellung der Besteuerungsgrds.

- Besteuerungsgrdl. für die Anwendung der §§ 7 – 13 AStG, insb. Hinzurechnungsbetrag sind gesondert festzustellen (§ 18 Abs. 1 AStG).
 - Sind mehrere Steuerpflichtige an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt, erfolgt die Feststellung einheitlich. Zuständig ist das Finanzamt, das für den Steuerpflichtigen mit der höchsten Beteiligung zuständig ist (§ 18 Abs. 2 Satz 2 AStG).
 - Jeder Steuerpflichtige hat eine Feststellungserklärung abzugeben.
- Erleichterung für Fälle des Substanztest i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG
 - Keine Feststellungserklärung
 - Nur Anzeige mit Angaben, die Prüfung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG ermöglicht.
 - Gemeinsame Erklärung oder Anzeige durch alle Inländer möglich.

Fazit und Diskussion

Begründung des Regierungsentwurfs, S. 25:

***„In diesem Zusammenhang soll die
Hinzurechnungsbesteuerung zur
Stärkung des Wirtschaftsstandorts
Deutschland zeitgemäß und
rechtssicher ausgestaltet werden.“***

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Diese Informationen sind nicht als umfassende Darstellung gedacht und können eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen.

© Freshfields Bruckhaus Deringer LLP 2019