

Protokoll zum
176. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 10. Dezember 2021¹

„Die Hinzurechnungsbesteuerung zwischen
Grundfreiheiten und Missbrauchsvermeidung“

Dr. Florian Oppel, LL.M.
Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht
Principal Associate bei Freshfields Bruckhaus Deringer

¹ Dipl.-Jurist Leon Wittling, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum.

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	2
II.	Hintergrund der HZB	3
III.	Rechtsentwicklung	4
IV.	Arbeiten der OECD und der EU	5
1.	BEPS-Report 3.....	5
2.	ATAD	6
V.	§§ 7–13 AStG – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen.....	8
1.	Beherrschung	8
2.	Definition der passiven Einkünfte	11
3.	Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften	12
4.	Substanztest.....	12
5.	Niedrigbesteuerung	13
6.	Freigrenzen.....	14
7.	Rechtsfolgen	14
8.	Verfahrensrechtliche Fragen	15

I. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 176. Bochumer Steuerseminars. Erneut könne das Seminar zumindest in einem hybriden Rahmen stattfinden. Dergestalt ist es zunächst auch für das sich anschließende 177. Bochumer Steuerseminar geplant, bei welchem Herr Dr. Horlemann Vortragender sein werde. Sodann stellt *Prof. Seer* den Referenten, *Herrn Dr. Florian Oppel, LL.M.*, vor. Herr Dr. Oppel sei Principal Associate bei Freshfields Bruckhaus Deringer in Düsseldorf sowie Vorstandsvorsitzender des Young IFA Network Germany. Herr Dr. Oppel werde über die durch das ATADUmsG², welches die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)³ umsetzt, geänderte Hinzu-

² Ges. zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, S. 2035.

³ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193, S. 1.

rechnungsbesteuerung (HZB) gemäß §§ 7–13 AStG referieren. Nach *Prof. Seer* habe die Reform die Komplexität der HZB merklich gesteigert. Ebenfalls sei seines Erachtens die Schwelle für die Niedrigbesteuerung von 25 % nicht mehr zeitgemäß. Sodann erteilt er Herrn Dr. Ooppel das Wort.

Dr. Ooppel bedankt sich bei Prof. Seer für die Einladung zum Bochumer Steuerseminar sowie die einleitenden Worte. Trotz der Änderungen durch das ATADUmsG habe sich die HZB nicht grundlegend geändert. Viele Regelungsmaterien sind noch immer auf dem Stand der Einführung im Jahr 1972 und seiner Ansicht nach nicht mehr zeitgemäß. Dies gilt insbesondere für die zwischenzeitlich von 60 % auf 25 % heruntergesetzte Mindestbesteuerungsquote. Sein Vortrag solle auch deutlich machen, dass die deutsche HZB nicht vollständig den Vorgaben der ATAD entspreche. *Dr. Ooppel* werde nach einer Einführung zunächst auf die historische Entwicklung eingehen, bevor er anhand der Darstellung der Tatbestandsvoraussetzungen sowie der Rechtsfolgen der §§ 7–13 AStG durch die wesentlichen Regelungskonzepte der HZB führe.

II. Hintergrund der HZB

Dr. Ooppel beginnt seinen Vortrag mit den Gründen für die Einführung einer HZB. Hintergrund der HZB sei die intransparente Behandlung in- und ausländischer Kapitalgesellschaften im deutschen Steuerrecht, d.h. der Besteuerung sowohl auf der Ebene der Gesellschaft im Jahr des Gewinns als auch der Ebene des Gesellschafters im Jahr der Ausschüttung. Die Ausschüttung werde oftmals „privilegiert“ als Dividende gemäß § 8b KStG EStG mit einem Steuersatz von lediglich ca. 1,5 % besteuert, um die Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft zu berücksichtigen. Durch die Verlagerung von Einkünften auf ausländische Gesellschaften können sich durch die Ausnutzung der Besonderheiten der Dividendenbesteuerung sowie niedrigerer Steuersätze auf Ebene der Gesellschaft im Ausland Liquiditätsvorteile ergeben und Konzerne so die Gesamtsteuerbelastung senken. An dieser Stelle setze die HZB – zumindest ihrer Grundidee aus dem Jahr 1972 nach – an und fingiere bei typisiert missbräuchlicher Nutzung ausländischer Zwischengesellschaften eine Vollausschüttung der (schädlichen) Zwischeneinkünfte ohne Dividendenprivilegierung.

Dr. Ooppel wendet sich nun überblicksartig den wichtigsten Regelungsmaterien der HZB zu. Zunächst müsse festgestellt werden, wann eine ausländische Zwischengesellschaft vorliege, bei der es gerechtfertigt sei, auf deren ausländischen Gewinn zuzugreifen. Hier gebe es eine wesentliche Änderung durch das ATADUmsG.

Anschließend müssen die Einkünfte bestimmt werden, die typisiert missbräuchlich in der ausländischen Zwischengesellschaft erzielt werden, insbesondere wie diese ermittelt werden. Ausgehend von der Idee der Ausnutzung eines internationalen Steuergelbes schlieÙe sich dann die Frage an, ab wann der deutsche Gesetzgeber von einem missbräuchlichen (ausländischen) Steuersatz ausgehe. *Dr. Ooppel* wirft die Frage auf, ob es vor diesem Hintergrund zweckmäßig erscheine, hierfür eine Niedrigsteuergrenze von 25 % festzulegen, wenn eine inländische Gesellschaft mit ca. 30 % besteuert werde. Weitere wichtige Themenfelder der HZB seien die Regelungskomplexe zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung, das Steuerverfahren sowie die Koordination der HZB mit anderen Staaten, welche potenziell ebenfalls eine HZB vorsähen.

III. Rechtsentwicklung

Dr. Ooppel thematisiert nun die Rechtsentwicklung der deutschen HZB. Als erste Industrienation habe die USA im Jahr 1962 eine HZB mit dem Ziel, die Aufhebung der Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften aufzuheben, eingeführt. In Deutschland habe etwa zeitgleich der Steueroasenbericht der Bundesregierung 1964 auf Wettbewerbsverfälschungen hingewiesen, die durch zwischenstaatliche Steuergelbes ausgelöst werden können. Als Reaktion hierauf sei insbesondere das AStG im Jahr 1972 zur Missbrauchsvermeidung erlassen worden, welches erstmals auch eine deutsche HZB vorgesehen habe. Historisch bedeutsam sei weiter die Entscheidung des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes⁴ zur Vereinbarkeit der britischen HZB mit den europäischen Grundfreiheiten gewesen. Nach dieser Entscheidung seien lediglich solche HZB mit den Grundfreiheiten vereinbar gewesen, die der Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen dienen. Als Reaktion auf diese Entscheidung habe der deutsche Gesetzgeber den Motivtest in § 8 Abs. 2 AStG eingeführt. Dieser sei nunmehr jedoch durch das ATADUmsG merklich verschärft worden. Das ATADUmsG gehe dabei auf die ATAD der EU zurück, welche den Report 3 des Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS-Projekts) der OECD (teilweise) umsetze.

⁴ EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 – Cadbury Schweppes.

IV. Arbeiten der OECD und der EU

1. BEPS-Report 3

Diesen Arbeiten der OECD und der EU im Rahmen des BEPS-Projekts wendet sich *Dr. Oppel* anschließend zu. Das 2013 eingeleitete BEPS-Projekt habe in Report 3 „best practice“-Empfehlungen für effektive HZB erarbeitet. Hintergrund dieser Empfehlungen sei die Erkenntnis gewesen, dass weltweit ein hoher Anreiz bestünde, mobile Einkünfte in niedrigbesteuernde Länder zu verlagern. International seien dabei teilweise keine HZB oder sehr unterschiedlich ausgestaltete HZB vorhanden gewesen. Nach den Empfehlungen der OECD solle sich eine HZB dabei in das nationale Besteuerungssystem sowie internationale völkerrechtliche Verpflichtungen einfügen sowie sowohl die Gewinnverlagerung aus dem eigenen Staat als auch die Gewinnverlagerung aus Drittstaaten verhindern. Dabei hätten die Empfehlungen aber gleichzeitig betont, dass ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Ziel der Verhinderung von BEPS-Gestaltungen und den Interessen der Steuerpflichtigen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sowie der Minimierung von Verwaltungs- und Befolgungskosten hergestellt werden müsse.

Dr. Oppel wendet sich anschließend den sog. „Building Blocks“ des Reports zu. Diese würden Maßnahmen und Parameter definieren und so eine Art Baukasten für die Mitgliedstaaten darstellen, um eine effektive HZB konzipieren zu können. Diese Building Blocks seien wesentlich in die ATAD eingeflossen. Auch verweise die ATAD auf diese Materialien und sehe im Zweifel die Heranziehung dieser zur Auslegung des Sekundärrechts – und damit auch des nationalen Rechts – vor.

Der erste Building Block definiere die Zwischengesellschaften sowie die Parameter für die Beherrschung einer Zwischengesellschaft. Hier empfehle die OECD eine weite Auslegung des Begriffs des beherrschten Unternehmens, sodass nicht nur Körperschaften und andere intransparente Gebilde, sondern auch transparente Gebilde erfasst würden. Eine Beherrschung könne sich sowohl aus Rechtsgründen als auch wirtschaftlich ergeben, wobei aber eine jeweilige Kontrolle von über 50 % vorausgesetzt werden würde.

Der zweite Building Block beschäftige sich mit der Frage, wann eine HZB angemessen sei. Hier sehe die OECD Bagatellgrenzen sowie ein den Steuerpflichtigen entlastenden Motivtest vor. Ebenfalls seien gewisse Unbedenklichkeitskriterien vorgesehen, wie

z.B. eine Liste von Ländern mit einer ausreichend hohen Steuerbelastung, eine sog. „White List“. Eine solche White List wurde jedoch weder durch den Richtlinienggeber noch durch den nationalen Gesetzgeber umgesetzt.

Das Herzstück des Berichts sei die Definition der Zwischeneinkünfte. Hier zeige die OECD ein erhebliches Spannungsverhältnis zwischen wirksamer Missbrauchsbe-kämpfung und Verwaltungs- und Befolgungskosten des Steuerpflichtigen auf. *Dr. Opperl* geht in diesem Rahmen auf die drei von der OECD vorgeschlagenen Ansätze zur Definition von Zwischeneinkünften ein (vgl. Folien 16 und 17 seines Vortrags). Neben der Einteilung von Risikokategorien sei sowohl eine Substanzanalyse als auch ein Excess-Profit-Ansatz vorgesehen.

Der nächste Building Block enthalte Empfehlungen zu der Berechnung und Zurechnung von Zwischeneinkünfte. Die OECD empfehle die Ermittlung der Zwischeneinkünfte anhand der Regelungen des Anwenderstaats. Eine Verlustverrechnung solle nur zwischen Zwischengesellschaften im selben Ansässigkeitsstaats möglich sein. Eine Zurechnung solle grundsätzlich nur bei einem Beherrschungsverhältnis und qualitativ sowie quantitativ dem Beherrschungsanteil des Steuerpflichtigem entsprechen. Der Hinzurechnungsbetrag solle dann dem Steuersatz des Anwenderstaats unterliegen.

Als letztes spricht *Dr. Opperl* die von der OECD herausgearbeiteten speziellen Doppelbesteuerungssituationen an, in denen durch Anrechnungen oder Freistellungen idealerweise Doppelbesteuerungen vermieden werden sollen (vgl. Folie 19 seines Vortrags).

2. ATAD

Dr. Opperl thematisiert nun die Arbeiten der EU bzgl. einer HZB. Die EU habe verschiedene Reports des BEPS-Projekts in der ATAD gebündelt. Diese gebe den Mitgliedstaaten ein Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD) vor und solle die Missbrauchsabwehr innerhalb der EU vereinheitlichen. Dabei betont *Dr. Opperl*, dass die Mitgliedstaaten zwar über dieses Mindestschutzniveau hinausgehen dürfen, jedoch die Grenzen der Primärrechts, insbesondere der Niederlassungs- sowie Kapitalverkehrsfreiheit, einzuhalten hätten.

Die Regelungen zur HZB seien in Art. 7 u. 8 ATAD enthalten. Zur Vergleichbarkeit der Arbeiten der EU mit denen der OECD sowie der Umsetzung durch das AStG habe *Dr. Oppel* die Vorgaben der ATAD den Building Blocks der OECD zugeordnet.

In Art. 7 Abs. 1 lit. a ATAD regelt die ATAD zunächst die Kriterien der Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft. Sie setze insofern die Vorgaben der OECD im Wesentlichen um. Ausdrücklich ordne die ATAD die Einbeziehung verbundener Unternehmen an.

Art. 7 Abs. 1 lit. b ATAD bestimmt die Vorgaben hinsichtlich der Niedrigbesteuerungsgrenze. Hiernach liege eine Niedrigbesteuerung vor, wenn die Einkünftebesteuerung weniger als die Hälfte der Körperschaftsteuer im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen ausmache. *Dr. Oppel* weist darauf hin, dass die deutsche Niedrigsteuergrenze hier nach bei 7,5 % unter alleiniger Einbeziehung der Körperschaftsteuer und bei 15 % bei Einbeziehung auch der Gewerbesteuer liegen müsse. Die in § 8 Abs. 5 AStG umgesetzte Niedrigsteuergrenze von 25 % liege weit darüber.

Den Katalog der passiven Einkünfte bestimme Art. 7 Abs. 2 ATAD anhand eines Positivkatalogs (lit. a) oder anhand eines allgemeinen Motivatests (lit. b). Selbst beim Vorliegen passiver Einkünfte ist nach der ATAD zwingend ein Substanztest für EU-/EWR-Staaten vorzunehmen. Dies folge aus dem Umstand, dass die ATAD mit den primärrechtlichen Grundfreiheiten vereinbar sein müsse. Insofern konkretisiere der Substanztest in der ATAD die Rechtsprechung des EuGH.

Weiter sehe Art. 7 Abs. 3 u. 4 ATAD verschiedene Bagatellgrenzen und Ausnahmen von der HZB vor, insbesondere könne eine HZB ausscheiden, wenn ein Drittel oder weniger der Einkünfte passiv seien. *Dr. Oppel* verweist in diesem Kontext darauf, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung hierhingehend deutlich restriktiver gewesen sei und eine Ausnahme von der HZB lediglich bei einer Grenze von 10 % oder weniger sowie von maximal 80.000 € Einkünften pro Steuerpflichtigem vorgesehen habe.

Art. 8 ATAD sehe die Einkünfteermittlung vor und folge dabei im Wesentlichen den Vorgaben der OECD. Hier sehe die ATAD in Art. 8 Abs. 3 ATAD vor allem den Einbezug der Einkünfte in dem Jahr vor, in dem das Steuerjahr des Unternehmens endet und in Art. 8 Abs. 7 den Abzug der Steuer im Sitz-/Geschäftsleitungsstaat der ausländischen Gesellschaft vor.

V. §§ 7–13 AStG – Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen

Dr. Oppel wendet sich nun den Neuregelungen der deutschen HZB in den §§ 7–13 AStG zu. Er gibt zunächst einen Überblick über die einzelnen Regelungsgegenstände der §§ 7–13 AStG (vgl. Folie 30 seines Vortrags). Sodann stellt er § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG als zentrale Norm der deutschen HZB heraus, welche auf die übrigen Normenkomplexe der §§ 7–13 AStG verweise (vgl. Folie 31 seines Vortrags). Anschließend stellt *Dr. Oppel* zunächst die einzelnen Bestandteile der Normenkomplexe überblicksartig heraus (vgl. Folie 32 seines Vortrags), bevor er die einzelnen Bestandteilen näher erläutert.

1. Beherrschung

Zuerst wendet sich *Dr. Oppel* dem Erfordernis der Beherrschung zu.

Er geht dabei zunächst auf die Regelung des § 7 Abs. 1 AStG a.F. ein. Hiernach sei es nicht darauf angekommen, ob die ausländische Gesellschaft tatsächlich beherrscht worden sei, sondern lediglich, dass Inländer – verbunden oder unverbunden – zu mehr als die Hälfte beteiligt gewesen seien. Auf nahestehende Personen sei es nicht angekommen. *Dr. Oppel* verdeutlicht dieses Konzept anhand eines Beispiels (vgl. Folie 34 seines Vortrags).

Künftig würden die § 7 Abs. 2–4 AStG das Konzept einer echten Beherrschung i.S.e. gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise vorsehen. Nahestehende Personen würden nunmehr mitberücksichtigt. Auch das geänderte Konzept verdeutlicht er anhand eines Beispiels (vgl. Folie 35 seines Vortrags). Insofern sei zentrales Kriterium einer etwaigen Beherrschung die Definition der nahestehenden Person. Hier verweise § 7 Abs. 3 Satz 1 AStG auf die vier Fälle des § 1 Abs. 2 Nr. 1–4 AStG.

Sodann wendet sich *Dr. Oppel* verschiedenen Beispielsfällen zu den Voraussetzungen einer Beherrschung zu.

Zunächst erläutert er die Voraussetzungen einer Beherrschung nach § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG unter Einbeziehung nahestehender Personen anhand zweier Beispielsfälle (vgl. Folien 37 und 38 seines Vortrags).

Unter Bezugnahme auf die Neuregelung des § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG sowie des Beispiels auf Folie 39 seines Vortrags wirft *Dr. Oppel* die Frage auf, ob für ein Beherrschungsverhältnis notwendigerweise eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung erforder-

lich sei. Die Neuregelung des § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG sei insofern uneindeutig, da § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG lediglich allgemein auf die Beteiligung am Gewinn bzw. des Liquidationserlöses abstelle. Nach *Dr. Oppel* spreche der Telos jedenfalls gegen das Ausreichen von rein schuldrechtlichen Beteiligungen, da hierüber – abgesehen von einem etwaigen rein faktischen Zwang – keine Beherrschung im engeren Sinne ausgeübt werden könne. Ebenfalls würden in den meisten Fällen partiarischen Darlehen nicht auf die steuerliche Größe, sondern auf handelsrechtliche Parameter abstellen. Auch seien Zahlungen auf partiarische Darlehen steuerlich regelmäßig Betriebsausgaben und mindern den Gewinn. Aufgrund dessen können nach *Dr. Oppel* in den meisten Fällen solche schuldrechtlichen Beteiligungen keine Gewinnbeteiligungen im technischen Sinne seien. Seiner Ansicht nach stelle § 7 Abs. 2 Satz 1 AStG vielmehr lediglich auf atypische Gesellschaften ab und nicht auf übliche Darlehensbeziehungen. Ungeklärt ist nach *Dr. Oppel* allerdings, inwiefern die die Kombination zwischen schuld- und gesellschaftsrechtlicher Beteiligung zu einer Beherrschung führen könne.

Weiter thematisiert *Dr. Oppel* den § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG, welcher erstmals eine Beherrschung auch bei einem Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten vorsehe. Nach *Dr. Oppel* erfasse das abgestimmte Verhalten regelmäßig sog. „Poolverträge“, wie sie bspw. in § 13b Abs. 4 Nr. 2 S. 2 ErbStG vorgesehen seien. Bei diesen sei regelmäßig vertraglich bindend vereinbart worden, dass die Gesellschafter einheitlich abzustimmen haben und bei einer Abweichung Vertragsstrafen fällig würden. Allerdings sei seines Erachtens das Merkmal des abgestimmten Verhaltens mit Blick auf den Bestimmtheitsgrundsatz eng auszulegen. Daher können sonstige Vereinbarungen, wie bspw. Shareholder Agreements, regelmäßig kein abgestimmtes Verhalten begründen.

Prof. Seer richtet die Frage an *Dr. Oppel*, wieso der Gesetzgeber seiner Meinung nach das Kriterium der Gewinnbeteiligung für die Annahme einer Beherrschung für rechtlich relevant hält. Für *Prof. Seer* sei die bloße Beteiligung am Gewinn für die Annahme einer etwaigen Beherrschung irrelevant. Vielmehr folge die Gewinnbeteiligung aus einer Beherrschung. Lediglich das Prinzip des „acting in concert“ des § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG als Zurechnungsgrund mache aus seiner Sicht Sinn, da bei einem abgestimmten Verhalten zweier allein nicht beherrschender Gesellschafter faktisch ein steuerlicher Nutzen generiert werden könne.

Dr. Oppel stimmt Prof. Seer dahingehend zu. Das Kriterium der Gewinnbeteiligung bei der Bestimmung einer Beherrschung mache seines Erachtens wenig Sinn. Er könne sich lediglich vorstellen, dass die gesetzgeberische Intention hinter diesem Merkmal die Überlegung gewesen sei, dass bei einer Gewinnbeteiligung in dieser Höhe das wirtschaftliche Ergebnis einer Gesellschaft „abgesaugt“ werden könne und für sich nutzbar gemacht werden könne. Ebenfalls sei es denkbar, dass über ein solch starkes schuldrechtliches Instrument eine faktische Steuerung vorgenommen würde. Einen gewissen Anklang hierzu finde man in § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG, wo auf einen beherrschenden Einfluss abgestellt würde. Dieser könne auch rein tatsächlich bestehen. Sofern man den Begriff der Gewinnbeteiligung allerdings technisch steuerlich auslege, könne nach *Dr. Oppel* unter diesen nur etwas subsumiert werden, was steuerlich auf Ebene der Gesellschaft nicht abziehbar wäre, mithin an eine Eigenkapitalbeteiligung heranreiche. Das Prinzip des „acting in concert“ könne er ebenfalls gut nachvollziehen. Allerdings stelle sich immer die Frage, welche Intensität für die Annahme eines solchen Verhaltens zu fordern sei, um die Unterwerfung unter die HZB rechtfertigen zu können. Nach ihm sei jedenfalls eine hierauf gerichtete bindende vertragliche Vereinbarung zu fordern.

Anschließend erläutert *Dr. Oppel* die Beherrschung nach § 7 Abs. 2 AStG unter Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen einschließlich deren Anforderungen anhand zweier Beispielfälle (vgl. Folien 42 und 43 seines Vortrags).

Sodann wendet sich *Dr. Oppel* den Besonderheiten bei Personengesellschaften zu. Personengesellschaften seien nunmehr nach § 7 Abs. 3 Satz 2 AStG als nahestehende Personen zu behandeln. Neu sei ebenfalls, dass bei Personengesellschafter widerleglich gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG ein zusammenwirkendes Verhalten vermutet werde. Dies erläutert *Dr. Oppel* anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 44 seines Vortrags). Gerade bei Publikumsgesellschaften sei diese Regelung seiner Ansicht nach aber nicht zweckmäßig, da grundsätzlich alle Gesellschafter eine Feststellungserklärung abzugeben hätten.

Zuletzt erläutert *Dr. Oppel* die Steuerpflicht beschränkter Steuerpflichtiger gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 45 seines Vortrags).

2. Definition der passiven Einkünfte

Als nächstes wendet *Dr. Oppel* sich der Frage zu, wie passive Einkünfte nach der Neuregelung der HZB zu definieren seien.

Dr. Oppel erläutert zunächst die Grundmöglichkeiten der Definition der passiven Einkünfte durch einen Passiv- oder einen Aktivkatalog. Der deutsche Gesetzgeber habe sich in § 8 Abs. 1 AStG traditionell für einen Aktivkatalog entschieden, wonach grundsätzlich alle Einkünfte der ausländischen Gesellschaft passiv seien und nur die § 8 Abs. 1 angeführten Einkünfte aktiv. Nach *Dr. Oppel* sei das Konzept des Aktivkatalogs seit langem erheblicher Kritik ausgesetzt. Zunächst sei der Aktivkatalog oftmals nicht zeitgemäß, weil neue Einkunftstätigkeiten nicht in regelmäßigen Abständen aufgenommen werden würden. Dementsprechend sei der Aktivkatalog noch immer in weiten Teilen auf demselben Stand wie im Jahr 1972. Auch sei der Aktivkatalog enorm kompliziert, da dieser etliche Ausnahmen und Rückausnahmen enthalte. Zuletzt sei der Aktivkatalog für den Steuerpflichtigen mit enormen Verwaltungs- und Befolgungskosten verbunden.

Im Anschluss gibt *Dr. Oppel* einen Überblick über die passiven Einkünfte in § 8 Abs. 1 AStG und vergleicht den Aktivkatalog der alten mit der neuen Fassung (vgl. Folien 48 und 49 seines Vortrags).

Ebenfalls geht er auf die funktionale Betrachtungsweise bei der Einordnung der Einkünfte zu den einzelnen Tatbeständen im Rahmen des § 8 Abs. 1 AStG ein. Danach seien alle Erträge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit aktiven Tätigkeiten erzielt würden, der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnen. Diese funktionale Betrachtungsweise erläutert er anhand des Beispiels eines Kreditinstituts (vgl. Folie 50 seines Vortrags). Sowohl die Veräußerung einer Immobilie als auch die Anlage der Liquidität teilen das steuerliche Schicksal der Haupteinkunftsart der Bankgeschäfte. Unklar und vom Einzelfall abhängig sei dies allerdings hinsichtlich der Entwicklung des Robo-Advisers sowie der Beratung von Tochtergesellschaften.

Sodann verdeutlicht *Dr. Oppel* die Komplexität des Aktivkatalogs beispielhaft anhand der Ausnahmen und Rückausnahmen des Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG (vgl. Folien 51 und 52 seines Vortrags).

Ebenfalls geht er auf die Neuregelung des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG bzgl. Dividenden ein, welche entgegen den Vorgaben der ATAD für Gewinnausschüttungen nicht stets als

passiv einordnen seien. Vielmehr ordne § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG eine differenzierte Betrachtung an. Dies sei nach *Dr. Oppel* allerdings kein Verstoß gegen den Mindeststandard der ATAD, weil der Gewinn auf mittelbarer Ebene nachgelagert erfasst werden würde.

Zuletzt stellt *Dr. Oppel* die rechtlichen Änderungen des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG bzgl. von Veräußerungsgewinnen anhand eines Beispielsfalls dar (vgl. Folie 55 seines Vortrags).

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

Nun thematisiert *Dr. Oppel* die Besonderheiten der HZB bei Kapitalanlagegesellschaften gemäß § 13 AStG. Dies seien Gesellschaften, die Zahlungsmittelforderungen, Kapitalbeteiligungen, etc. halten und verwalten. Der Gesetzgeber habe durch die Einbeziehung dieser Gesellschaften in den Anwendungsbereich der HZB die Umgehung der HZB durch Sammelgestaltungen zum Zwecke der Kapitalanlage verhindern wollen. § 13 AStG habe dabei die bisherigen Regelungen aus § 7 Abs. 6, 7a AStG im Wesentlichen übernommen. Allerdings werde auch bei Drittstaatengesellschaften nunmehr ein Substanztest zugelassen.

4. Substanztest

Im Anschluss geht *Dr. Oppel* auf den Substanztest der HZB ein. Seiner Meinung nach sei die Regelungen zum Substanztest in § 8 Abs. 2–4, 13 Abs. 4 AStG neben der Bestimmung der passiven Einkünfte die wichtigsten Regelungen der HZB. Dies aus dem Grund, dass bei der deutschen HZB einerseits ein im internationalen Vergleich hoher Niedrigsteuergrenze mit 25 % als auch das Konzept des Aktivkatalogs geregelt worden sei. Dementsprechend unterfallen zunächst alle Einkünfte, die nicht unter den Aktivkatalog fallen, der HZB, sofern nicht der Substanztest etwas anderes ergebe.

Dr. Oppel thematisiert dabei zunächst den historischen Hintergrund des Substanztests. Dieser sei durch den EuGH in der Rechtssache Cadbury Schweppes entwickelt worden. Nach dem EuGH verstoße eine HZB gegen die Grundfreiheiten, wenn die Gesellschaft tatsächlich im Aufnahmestaat angesiedelt sei und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Allerdings seien Vorschriften zur Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen zulässig. *Dr. Oppel* betont, dass ein solcher Substanztest nach den Vorgaben des EuGH aufgrund des Anknüpfens an eine bloße wirtschaftliche Tätigkeit sehr geringen Voraussetzungen unterliege. Nachdem *Dr. Oppel* die Recht-

sprechungsentwicklung infolge der deutschen Umsetzung des Substanztests in § 8 Abs. 2 AStG a.F. dargestellt hat (vgl. Folie 62 seines Vortrags), geht er auf den Substanztest der Neuregelung ein und stellt die vorgesehenen Voraussetzungen in den Kontext der alten Fassung sowie den Vorgaben der ATAD (vgl. Folie 63 seines Vortrags). Nach *Dr. Oppel* sei die Erfüllung des Substanztests nach der Neuregelung ausgehend vom Gesetzeswortlaut deutlich schwieriger zu erfüllen. Unklar sei insbesondere, was unter dem Tatbestandsmerkmal der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen sei. Während die tatsächliche Tätigkeit nur keine fiktive Tätigkeit erfordere, setze eine Wesentlichkeit nach *Dr. Oppel* eine gewisse Qualifikation und demnach eine bedeutsamere Tätigkeit voraus. Ausgehend von den im BMF-Schreiben vom 17.3.2021 in Bezug auf § 8 Abs. 2 AStG a.F. geäußerten Maßstäbe gehe er davon aus, dass das BMF das Merkmal der Wesentlichkeit einer Tätigkeit deutlich strenger auslegen werde. Die seitens des BMF geäußerten Maßstäbe stellt er anschließend dar (vgl. Folie 64 seines Vortrags). Seines Erachtens seien diese Maßstäbe mit Blick auf die Cadbury Schweppes-Rechtsprechung des EuGH jedenfalls zu streng.

Zuletzt geht *Dr. Oppel* noch gesondert auf das in § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG enthaltene Outsourcing-Verbot ein. Er erläutert dieses Verbot zunächst anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folie 66 seines Vortrags). Das Outsourcing-Verbot habe ihn sehr überrascht, da eine vergleichbare Formulierung in § 50d EStG seitens des Gesetzgebers aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Deister Holding/Juhler Holding*⁵ habe gestrichen werden müssen. Der EuGH habe entschieden, dass in den Fällen, in denen in einem Staat zahlreiche andere substanzstarke Konzerngesellschaften agieren, diese Tatsache gegen eine missbräuchliche Gestaltung spreche. Insofern sei abzuwarten, wie sich diese Rechtsprechung bei der HZB auswirken werde.

5. Niedrigbesteuerung

Hieran anschließend wendet sich *Dr. Oppel* der Niedrigsteuergrenze des § 8 Abs. 5 AStG zu. Diese sei durch das ATADUmsG unverändert bei 25 % belassen worden. Dies sei insofern ungewöhnlich, als dass die ATAD lediglich eine Niedrigsteuergrenze von 7,5 % vorgegeben habe. Vor diesem Hintergrund gibt *Dr. Oppel* einen Überblick über die Niedrigsteuergrenze anderer ausgewählter Nationen (vgl. Folie 68 seines

⁵ EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 u. C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009 – *Deister Holding u. Juhler Holding*.

Vortrags). Er stellt fest, dass es in der EU gebe keinen anderen Mitgliedstaat gebe, der eine vergleichbar hohe Niedrigsteuergrenze wie Deutschland habe. Eine derart hohe Niedrigsteuergrenze sei insbesondere deswegen zu kritisieren, da ein hoher Administrationsaufwand für den Steuerpflichtigen bestehe und eine Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer fehle.

6. Freigrenzen

Dr. Oppel stellt im Anschluss die Freigrenze des § 9 AStG sowie die der ATAD vor.

7. Rechtsfolgen

Sodann thematisiert *Dr. Oppel* die Rechtsfolgen der HZB. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG ordne rechtsfolgenseitig die Steuerpflicht der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner Beteiligung am Nennkapital an. Steuertechnisch regle § 10 AStG die Hinzurechnung sowie die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (vgl. Folie 73 seines Vortrags). Die entsprechende Anwendung der deutschen steuerlichen Vorschriften könne aber insbesondere zu Doppelbesteuerungen führen. Dies verdeutlicht *Dr. Oppel* anhand eines Beispielfalls (vgl. Folie 74 seines Vortrags).

Der Hinzurechnungsbetrag gelte in dem Jahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Die Einkünftequalifikation hänge davon ab, ob die Beteiligung im Betriebs- oder Privatvermögen belegen sei. Besonders problematisch sei nach *Dr. Oppel*, dass der Hinzurechnungsbetrag im Gewerbeertrag enthalten sei und auch der Gewerbesteuer unterworfen werde. Es komme aber weder eine Kürzung nach §§ 9 Nr. 3 Satz 1, 7 Satz 7 noch nach § 9 Nr. 7 GewStG in Betracht.

Die Steueranrechnung sei in § 12 AStG geregelt und erfasse zwei Fälle. Nach § 12 Abs. 1 AStG werden auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer solche Steuer angerechnet, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallen, mithin auf Ebene der ausländischen Zwischengesellschaft entstanden seien. Da keine Anrechnung bei der Gewerbesteuer vorgenommen werde, entstehe bei einer ausländischen Steuer von über 15 % ein Anrechnungsüberhang. Daneben regle § 12 Abs. 2 AStG die Anrechnung ausländischer Hinzurechnungsbeträge.

Ferner geht *Dr. Oppel* auf die bisherigen Rechtsfolgen betreffend mittelbare Beteiligungen ein und erklärt vor diesem Hintergrund die übertragende Zurechnung nach § 14 AStG a.F. (vgl. Folie 77 seines Vortrags). Dieses Konzept sei grundlegend überarbeitet worden. Vielmehr ordne § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG nunmehr die Zurechnung entsprechend der mittelbaren Beteiligung vor. Eine Doppelbesteuerung werde durch § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG sowie § 12 Abs. 1, 2 AStG vermieden. Dieses neue Konzept erläutert *Dr. Oppel* anhand eines Beispielsfalls (vgl. Folie 84 seines Vortrags). Das Beispiel zeige auf, dass die Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen auch auf Ebene der Muttergesellschaft zu einer doppelten Gewerbesteuerbelastung führe, da bei der Gewerbesteuer eine Anrechnungsmöglichkeit fehle.

Zuletzt erläutert *Dr. Oppel* den Kürzungsbetrag gemäß § 11 AStG zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung.

8. Verfahrensrechtliche Fragen

Zum Schluss seines Vortrags spricht *Dr. Oppel* noch einige verfahrensrechtliche Aspekte an. Die Besteuerungsgrundlagen für die §§ 7–13 AStG würden gemäß § 18 Abs. 1 AStG gesondert festgestellt. Sofern mehrere Steuerpflichtige an der ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt seien, erfolge die Feststellung einheitlich. Jeder Steuerpflichtiger habe eine Feststellungserklärung abzugeben. Für die Fälle des Substanztests i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG sei keine Feststellungserklärung notwendig, sondern lediglich eine Anzeige mit geeigneten Angaben zur Prüfung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG.

Hiernach beendet *Dr. Oppel* seinen Vortrag und leitet die anschließende Diskussion mit einem Zitat aus dem Regierungsentwurf⁶ ein:

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

Prof. Seer bedankt sich bei *Dr. Oppel* für den gut strukturierten Vortrag. Seines Erachtens spreche das Zitat für sich und bedürfe nicht mehr vieler Worte. *Prof. Seer* kritisiert, dass durch die HZB Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer produziert würden. Die HZB zeige abermals den Störfaktor der (seitens des Gesetzgebers sakrosankten) Gewerbesteuer auf. *Prof. Seer* gehe davon aus, dass der EuGH in derartigen

⁶ BT-Drucks. 19/28652, S. 25.

Fällen zu einer Unvereinbarkeit der deutschen HZB mit dem europäischen Primärrecht kommen werde.

Dr. Hans-Michael Pott meldet ebenfalls Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit einer derartigen Ausgestaltung der HZB mit den Grundfreiheiten an.

Damit beendet *Prof. Seer* das heutige Seminar und bedankt sich bei Dr. Oppel und den Teilnehmern. Vortragender des nächsten Seminars werde Herr Dr. Horlemann am 21.1.2022 mit dem Thema „Verlustberücksichtigung über die Zeit – ein Vorschlag zur Überwindung der Periodizität“ sein.

Die Hinzurechnungsbesteuerung zwischen Grundfreiheiten und Missbrauchsvermeidung

Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden

10. Dezember 2021

Dr. Florian Oppel, LL.M.

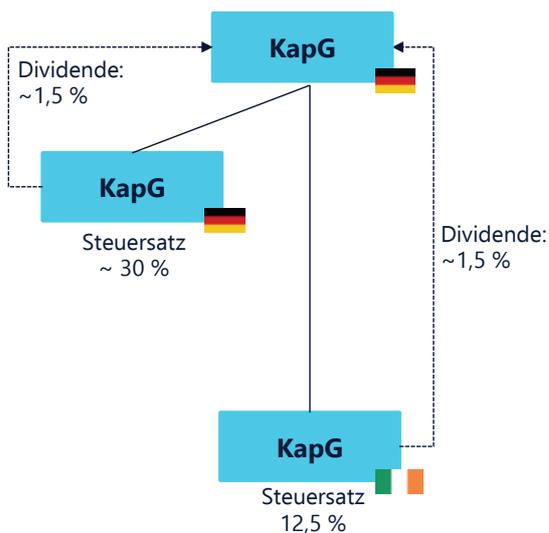
Rechtsanwalt – Steuerberater – Fachanwalt für Steuerrecht



Freshfields Bruckhaus Deringer

Überblick

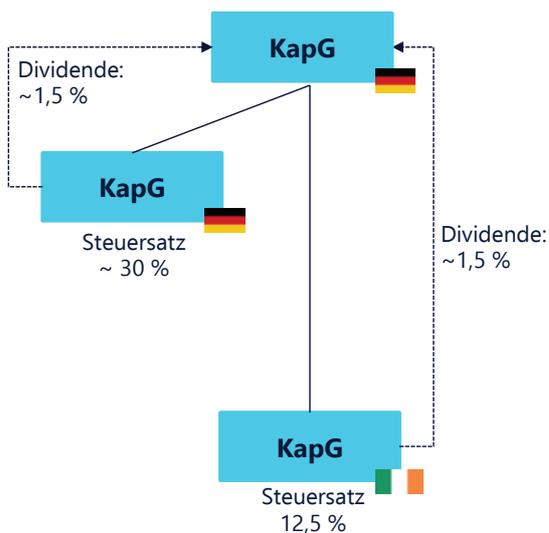
Warum Hinzurechnungsbesteuerung (HZB)?



- 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. 40d 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

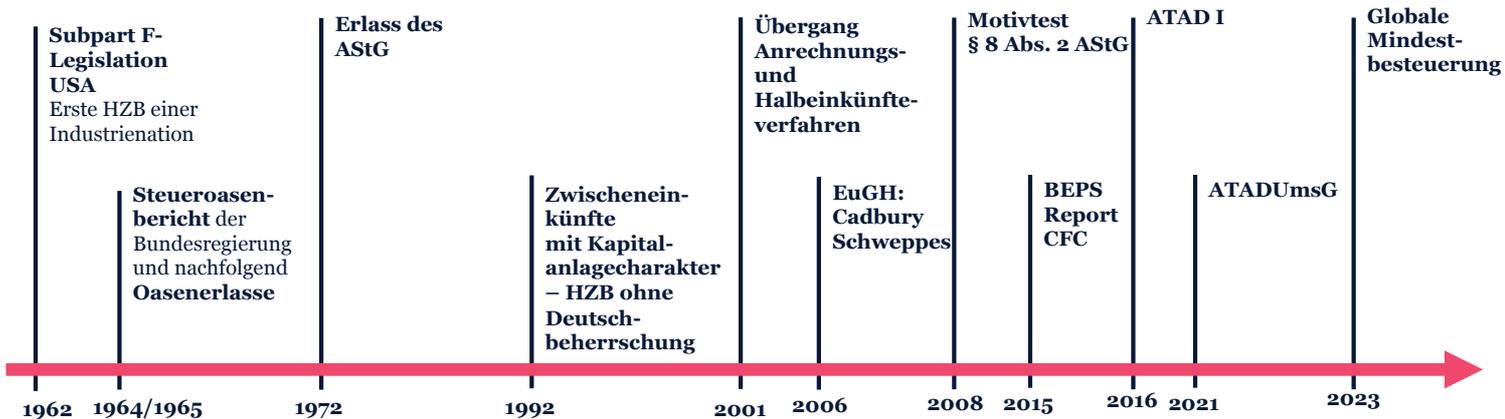
Agenda

- 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



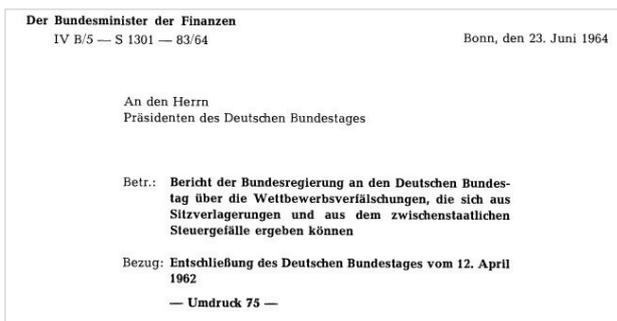
*Bellstedt, DStR 1962/63, 331
Demleitner, IStR 2012, 459*

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).

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	
Tage	Inhalt	Seite	
8. 9. 72	Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen 401-4, 401-5, 402-5, 403-1	1713	
7. 9. 72	Vorordnung zur Änderung der Verordnung über die Nebentätigkeit der Bundesbeamten, Betriebsrätschleifen und Soldaten auf Zeit 200-1-2	1725	
12. 9. 72	Bekanntmachung über die Ausprägung von Bundesmünzen im Nennwert von 50 Deutschen Pfennig	1736	
Hinweis auf andere Veröffentlichungsmittel			
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 Bagatellgrenze 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 nationalem 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"> Hinzurechnungsadressat Beschränkt 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 Gesellschaft Maßgeblich 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 vor Einkünfte 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 AStG Sonderregelung 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**

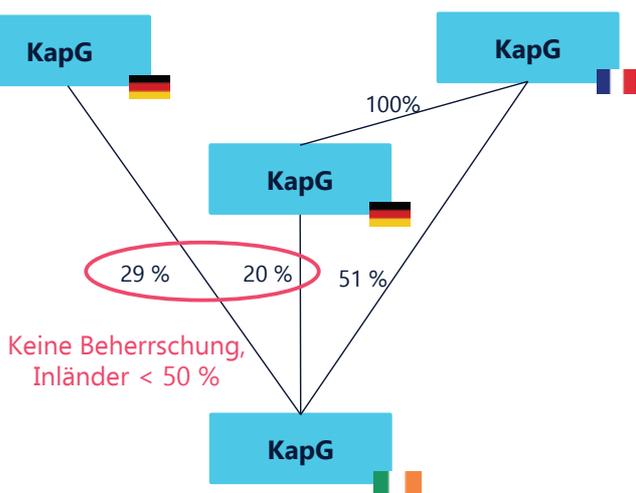
a) Beherrschung

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

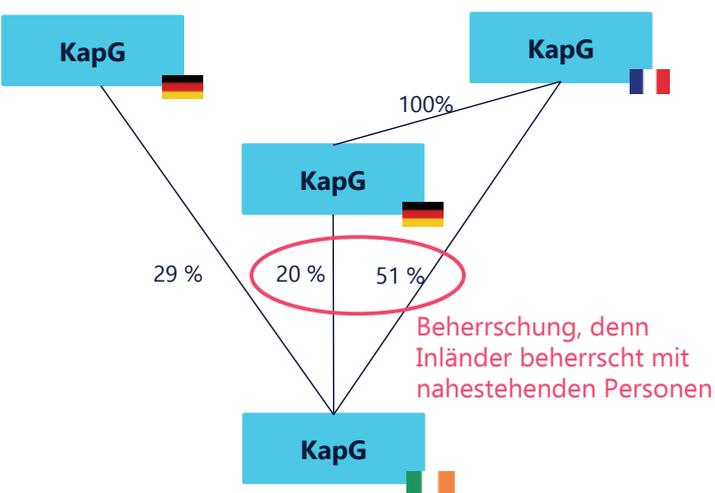


Beherrschung

§ 7 AStG

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

- Künftig kommt es auf „echte“ Beherrschung im Sinne einer geschafterbezogenen 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).

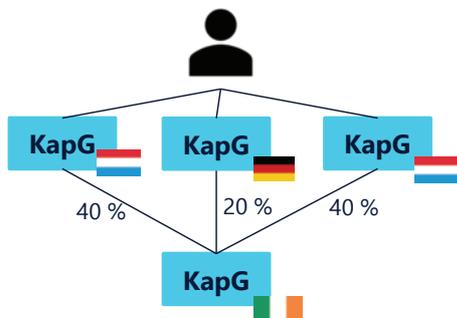
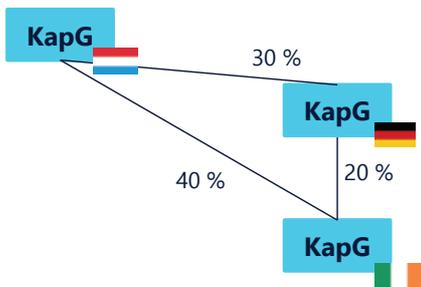


Beherrschung

§ 7 AStG

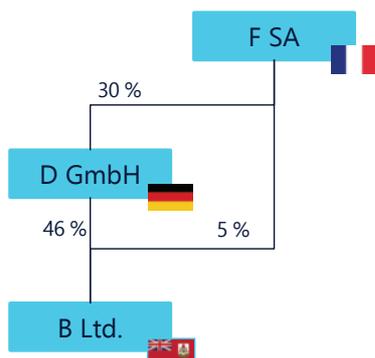
Nahestehende Person - § 1 Abs 2 AStG

- 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



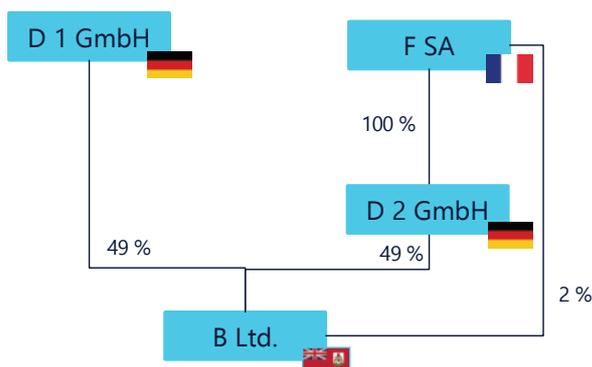
§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.d. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen [...] mehr als die **Hälfte der Stimmrechte** oder [...] der **Anteile am Nennkapital** [...] zuzurechnen sind.

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



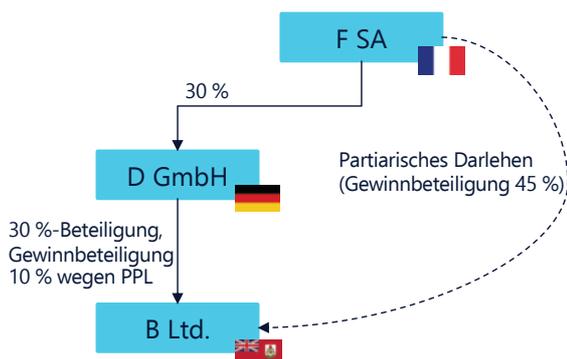
§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.d. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen [...] mehr als die **Hälfte der Stimmrechte** oder [...] der **Anteile am Nennkapital** [...] zuzurechnen sind.

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



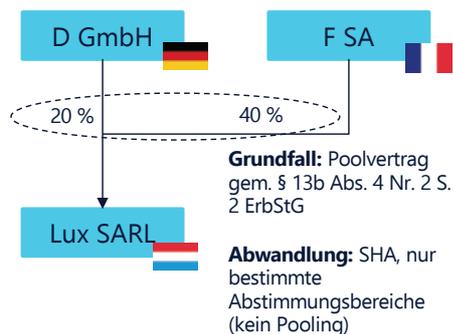
§ 7 Abs. 2 Satz 1 AStG: Eine Beherrschung i.S.v. Abs. 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen [...] unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des **Gewinns** oder des **Liquidationserlöses** dieser Gesellschaft zusteht.

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.

Beherrschung

§ 7 AStG



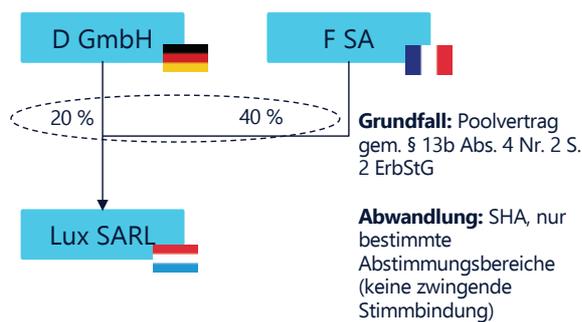
Acting in concert (1/2)

- **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)

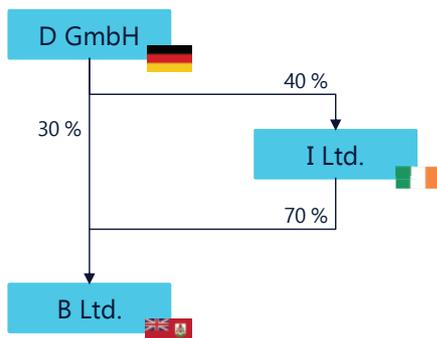
- **Abwandlung:** Nach Gesetzesbegründung liegt acting in concert vor, wenn die „Gesellschafter in Bezug auf die ausl. Gesellschaft gleichgerichtete Interessen verfolgen, so dass sie die Gesellschaft in gleicher oder ähnlicher Weise beherrschen wie ein einzelner Mehrheitsgesellschafter.“ Gesetzesbegründung nennt als Beispiele familiäre Verbundenheit, § 30 Abs. 2 WpÜG und § 8c KStG („gleich gerichtete 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

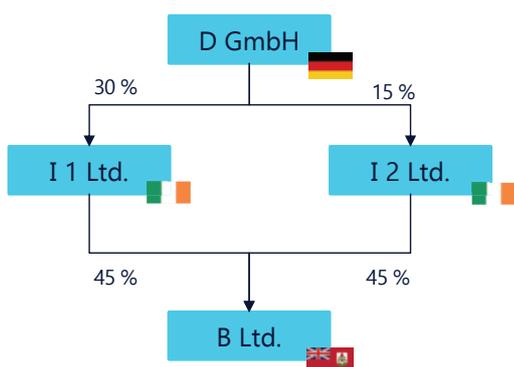


§ 7 Abs. 2 AStG: Eine Beherrschung liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit **nahestehenden Personen** [...] mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder **mittelbar** zuzurechnen sind [...].

- **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 rechtsfolgenrechtliche Berücksichtigung, falls nicht auf Ebene der Untergesellschaft durch Hinzurechnungsbesteuerung niedrigere Besteuerung beseitigt wird (§ 7 Abs. 1 S. 2 AStG).

Beherrschung

§ 7 AStG



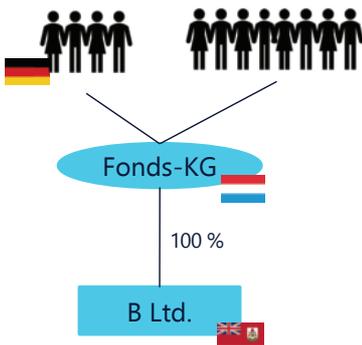
§ 7 Abs. 2 AStG: Eine Beherrschung liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit **nahestehenden Personen** [...] mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder **mittelbar** zuzurechnen sind [...].

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 Rechtsfolgenreite.
 - (2) Beteiligung wird nicht berücksichtigt, weil I 2 keine nahestehende Person ist. Dieses Ergebnis legt das Beherrschungskonzept nahe.

Beherrschung

§ 7 AStG



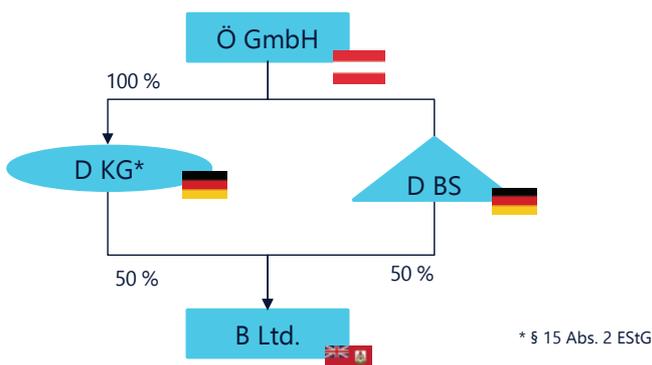
§ 7 Abs. 4 S. 2 AStG: Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch **abgestimmtes Verhalten** widerlegbar vermutet.

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.

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	

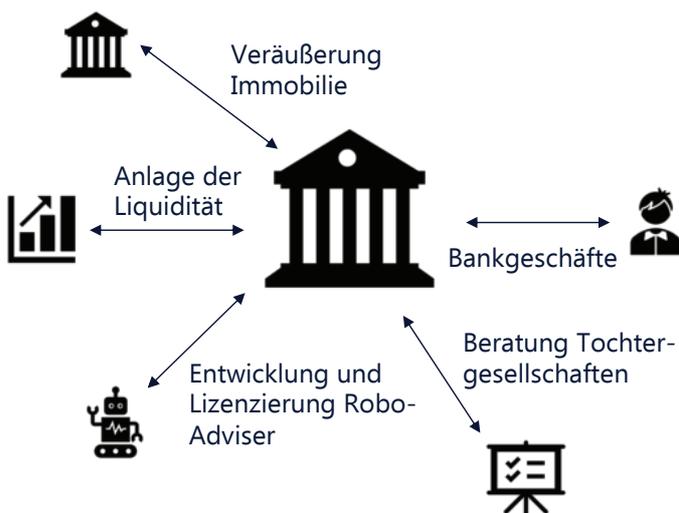
2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG

§ 8 Abs. 1 AStG			
a.F.	n.F.	Tatbestand	Änderung
8.	7.	Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften	Dividenden passiv, wenn sie nicht von § 8b KStG erfasst würden, Ausnahmen: <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	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
10.	9.	Umwandlungen	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

2. Definition der passiven Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG



Funktionale Betrachtungsweise

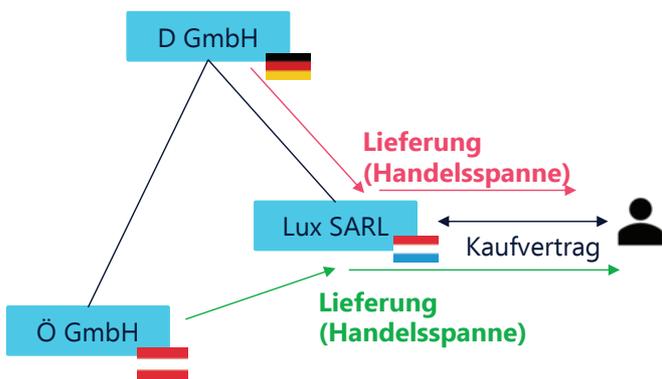
- Einordnung der Einkünfte zu einzelnen Tatbeständen im Rahmen von § 8 Abs. 1 AStG erfolgt nach der sog. funktionalen Betrachtungsweise.
- Danach sind alle Erträge, die im wirtschaftlichen Zusammenhang (nicht: unmittelbar) mit aktiven Tätigkeiten erzielt werden, der jeweiligen Tätigkeit zuzuordnen.
- 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)

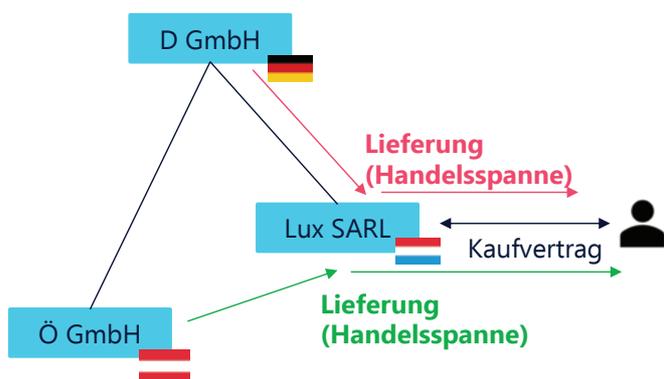
- **ATAD:** „Abrechnungsunternehmen“
- **Handel** = Auslegung entsprechend dem natürlichen Sprachgebrauch (nicht nur HGB) → Anschaffung und Weiterveräußerung von WG
- **Ausnahme 1:** Konzerninterner Handel
 - **Verkaufsgesellschaft:** Steuerpflichtiger i.S.v. § 7 AStG oder nahestehende Person (soweit 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

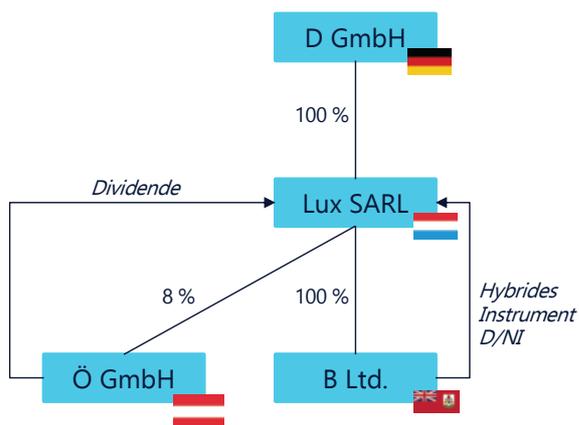
§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG – Handel (2/2)



- **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

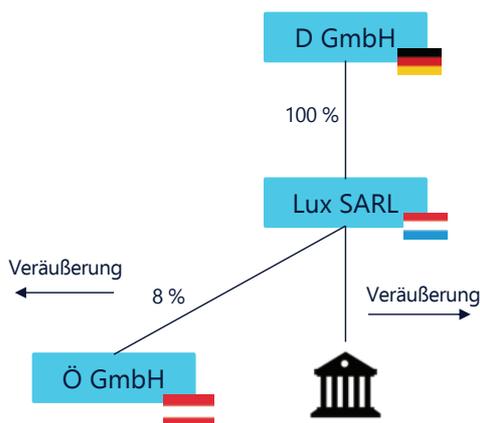


§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG – Dividenden (1/2)

- **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. 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.

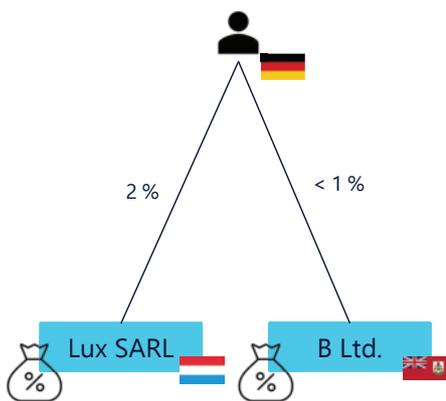
- **§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG:** Veräußerungsgewinne stets aktiv, falls bei der ausländischen Gesellschaft kein Fall von § 8b Abs. 7 KStG vorläge.

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

3. Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 13 AStG

Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung

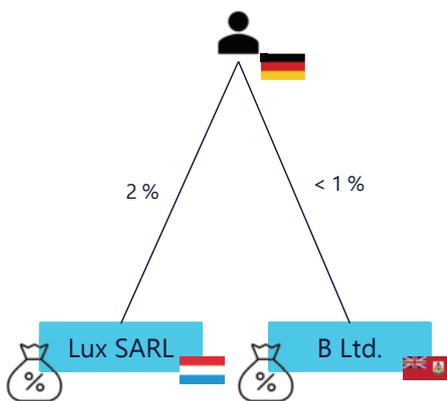


- § 13 AStG sieht erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter vor.
- Regelung wurde 1992 eingeführt und seither mehrfach angepasst. Ziel ist war es ursprünglich, „Sammelgestaltungen zum Zwecke der Kapitalanlage“ unattraktiv zu machen.
- § 13 AStG hat im Wesentlichen 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

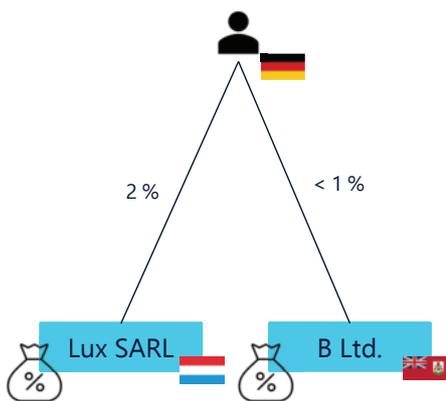


- **Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 Abs. 2 AStG):** Einkünfte (einschl. Veräußerungsgewinne) aus dem Halten, Verwalten, Werterhöhung und der Werterhaltung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren und Beteiligungen (ausgenommen Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8) oder ähnlichen Vermögenswerten.
- **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

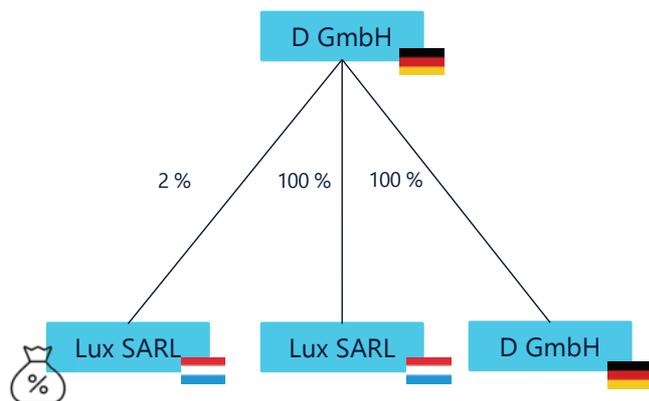
§ 8 Abs. 2 – 4, § 13 Abs. 4 AStG

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.

61

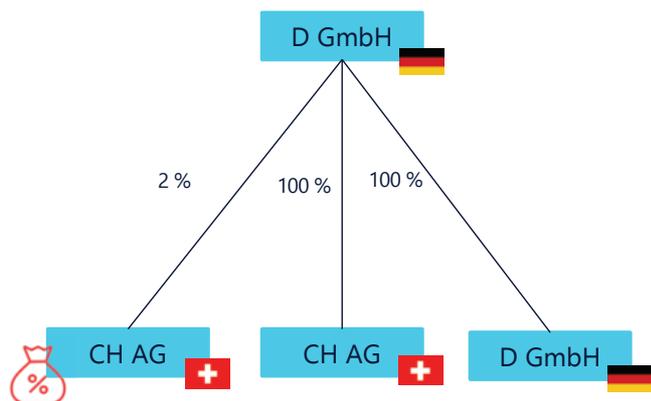


4. Substanztest

§ 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 Geschäftsleitungsstaat 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 Geschäftsleitungsstaat 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.

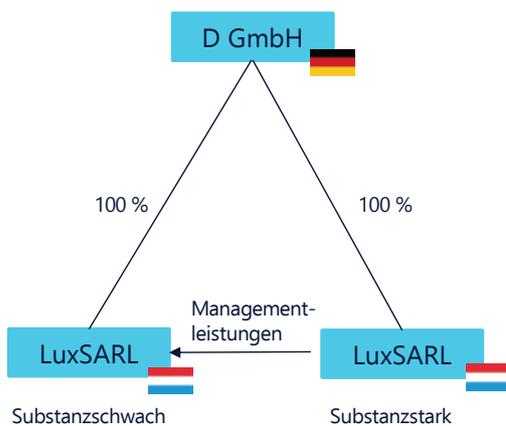
Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

- § 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



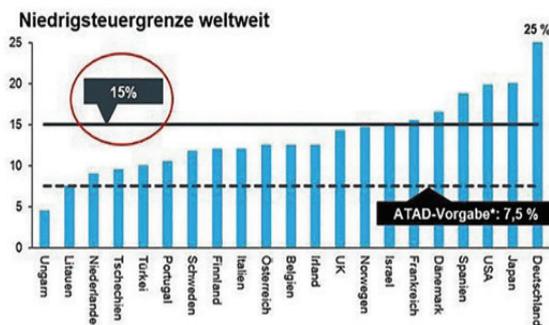
- § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG: Substanztest gilt nicht, wenn „die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt“.
- Vergleichbare Formulierung hatte Gesetzgeber jüngst in § 50d EStG gestrichen. Auch kein Abstellen mehr auf „eigene“ sondern nur auf „eine“ wirtschaftliche 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.

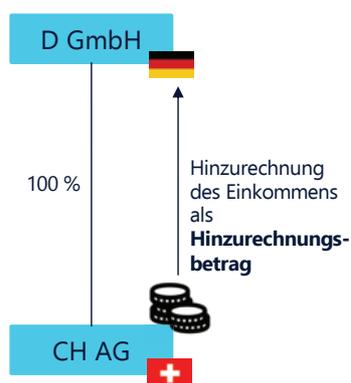
ATAD

- 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

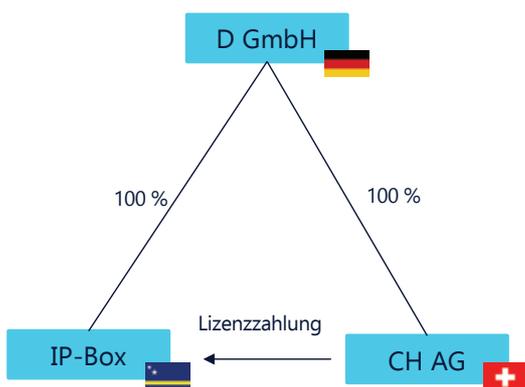
Hinzurechnungsbetrag

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



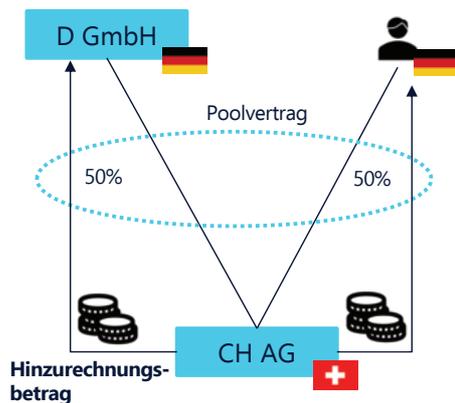
Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen

- 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

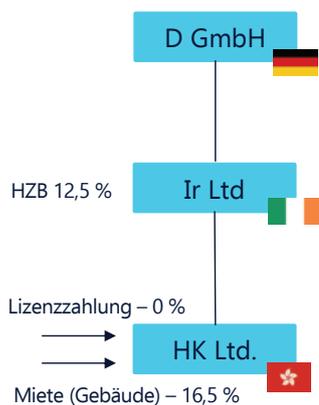
Behandlung des Hinzurechnungsbetrags beim Empfänger



- 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

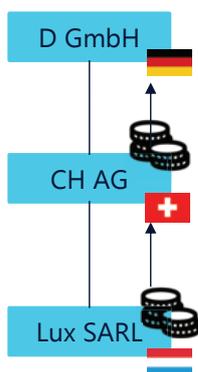
- Nach § 12 Abs. 1 AStG werden auf ESt und KSt Steuern vom Einkommen angerechnet, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt.
- Keine Anrechnung auf GewSt, es ergibt sich also bei ausländischer Steuer über 15 % ein Anrechnungsüberhang

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

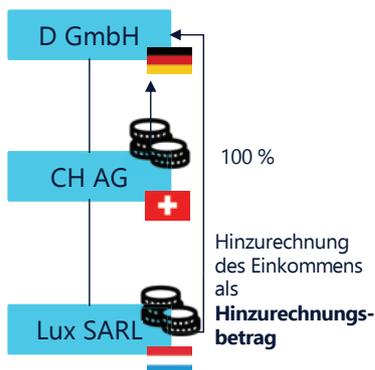


Bisher: Übertragende Zurechnung (§ 14 AStG a.F.)

- 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.

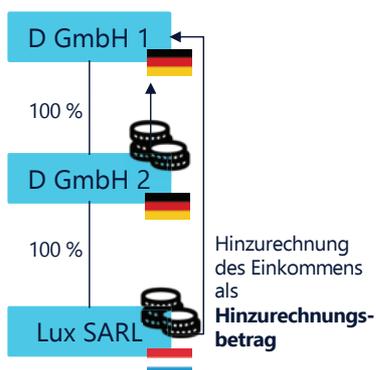
7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

Neue Rechtslage: Unmittelbare Zurechnung

- **Folgen der Rechtsänderung**

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



7. Rechtsfolgen

Mittelbare Beteiligungen

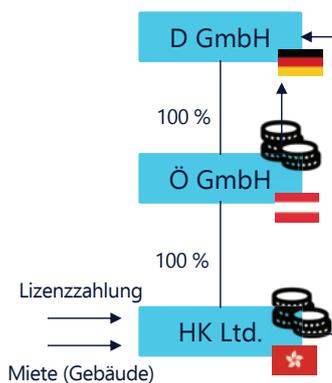
Beispiel

- **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

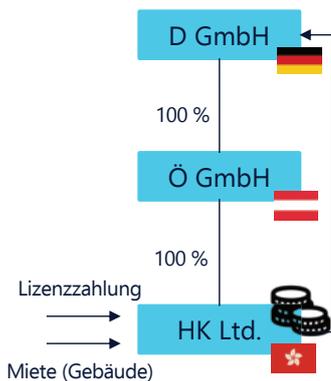
Beispiel

- **Lösung nach bisherigem Recht**

- Ö-GmbH ist 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 Lizenzeinnahmen, 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 Lizenzeinnahmen vorzunehmen. Allerdings unterliegen die Lizenzeinkünfte 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**

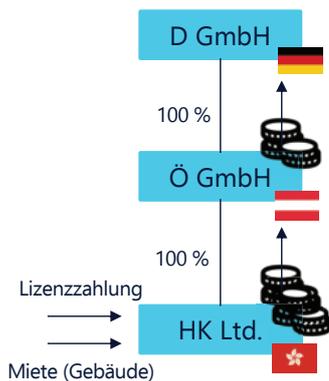
- Wie zuvor, aber Einkünfte aus VV in HK steuerpflichtig, weil Gebäude in HK (16,5 %)

- **Behandlung in Österreich**

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

- **Behandlung in Deutschland**

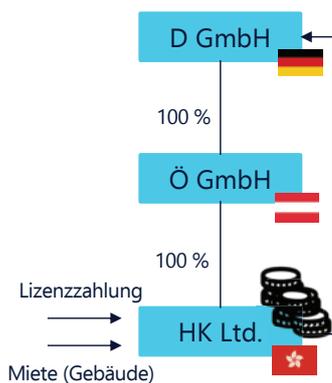
- Ö-GmbH werden passive Einkünfte der HK zugerechnet (§ 14 Abs. 1 AStG). VV-Einnahmen aus deutscher Sicht passiv, weil bei Direktbezug steuerpflichtig (kein DBA mit HK, § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b) AStG)
- I.E. 200 passive Einnahmen, die lediglich mit 41,5 vorbelastet (25 Lizenz Österreich, 16,5 VV HK), 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

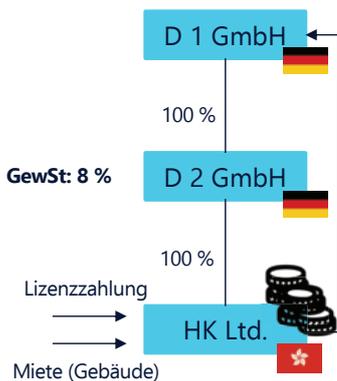
Abwandlung 2

- **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 D2 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!

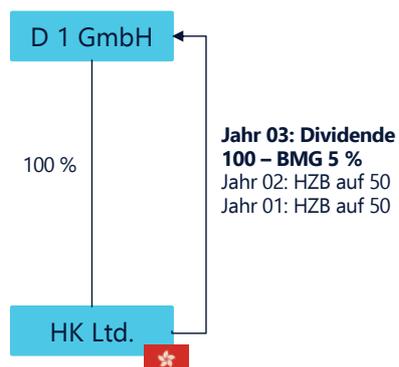


7. Rechtsfolgen

§ 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