

MÖHRLE  
HAPP  
LUTHER

# NEUES BEI DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

---

Hamburg, 29. April 2021 – IFA Nord Lunch Meeting

# IHR REFERENT

---



**Dr. Uwe Eppler**  
Partner, Rechtsanwalt,  
Steuerberater

# AGENDA

---

- Stand der Gesetzgebung
- Gegenstand des ATADUmsG
- Inländerbeherrschung
- Niedrigsteuergrenze
- Substanzausnahme/Motivtest
- Aktiv- bzw. Passivkatalog

# WAS BISHER GESCHAH?

---

- Hinzurechnungsbesteuerung im AStG von 1972 längst überholungsbedürftig
- OECD BEPS Action Point 3 (Report vom 5. Oktober 2015)
- EU - ATAD I Richtlinie vom 12. Juli 2016 verlangt Hinzurechnungsbesteuerung in allen EU Ländern mit Mindeststandard
- Umzusetzen seit 1. Januar 2019

# WAS BISHER GESCHAH?

---

- Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland
- 24.3.2020: Referentenentwurf zum ATADUmsG
- 9. Oktober 2020: JStG 2020 - Empfehlung der Ausschüsse zur Umsetzung der ATAD im Bundesrat abgelehnt

# GESETZGEBUNGSVERFAHREN

---

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)

- 22. April 2021: 1. Lesung im Bundestag => Überweisung in Finanzausschuss
- 3. Mai 2021: Anhörung im Finanzausschuss (geplant)
- 7. Mai 2021: Bundesrat (geplant)
- 19. Mai 2021: Beschlussfassung im Finanzausschuss (geplant)
- Gleichlauf des Gesetzgebungsverfahrens mit KöMoG / Auch politisch verknüpft

# UMSETZUNG DER ATAD?

---

- ATAD I unterscheidet zwischen Model A (Katalog der passiven Einkünfte) und Model B (abstrakter Missbrauchstatbestand)
- Deutschland operiert mit Model A (Katalog der aktiven/passiven Einkünfte)

# ATAD I – HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

---

## MODEL A\*

Deutschland	Österreich
Dänemark	Schweden
Italien	Griechenland
Spanien	Portugal
Polen	Tschechien
Litauen	Rumänien
Slowenien	Kroatien

\*Rechtsänderungen stets zu prüfen

## MODEL B\*

Großbritannien	Irland
Belgien	Luxemburg
Ungarn	Slovakai
Estland	Lettland
Zypern	Malta

\*Rechtsänderungen stets zu prüfen

# UMSETZUNG DER ATAD?

---

- ATAD I gilt nur für Körperschaften und die Körperschaftsteuer
- AStG gilt auch für natürliche Personen sowie Einkommensteuer und Gewerbesteuer
- Art. 3 ATAD verlangt Mindeststandard
- ATADUmsG geht über Mindeststandard hinaus
- Relevant für die Frage, in wie weit EuGH zuständig sein wird
- Verhältnis von EU-Primärrecht zu ATAD als EU-Sekundärrecht

# WAS ÄNDERT SICH?

---

Art. 5 ATADUmsG – Änderungen des AStG

Hinzurechnungsbesteuerung:

- Inländerbeherrschung
- Substanztest
- Niedrigsteuergrenze (ändert sich nicht)
- Passivkatalog
- Hinzurechnungsbetrag / Verluste / Zurechnungszeitpunkt usw.

# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

## Inländerbeherrschung

- Abschaffung der "zufälligen Inländerbeherrschung"
  - => Neu: gesellschafterbezogene Beherrschung
  - => Paradigmenwechsel: Niederlassungsfreiheit statt Kapitalverkehrsfreiheit

# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

## Inländerbeherrschung

- Bisher: Mehrheit der Anteile oder Stimmrechte
- Künftig zusätzlich: Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses

# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

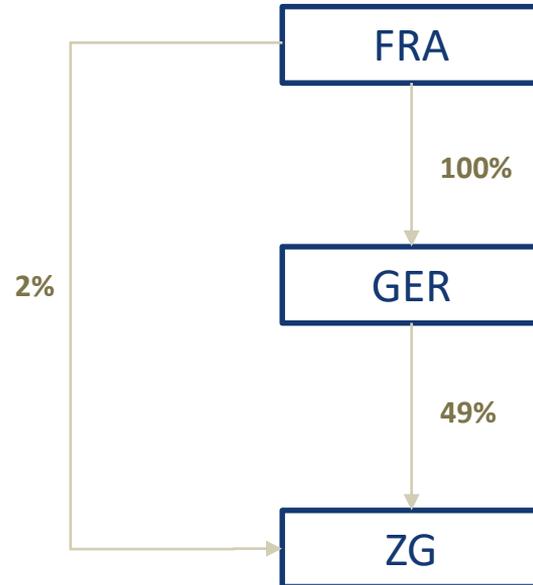
## Inländerbeherrschung

- Bisher: unbeschränkt Steuerpflichtige (inkl. erweiterte unb. Steuerpflicht)
- Künftig zusätzlich: beschränkt Steuerpflichtige mit inländischer Betriebsstätte  
Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung durch Sitzstaat ungeklärt

# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

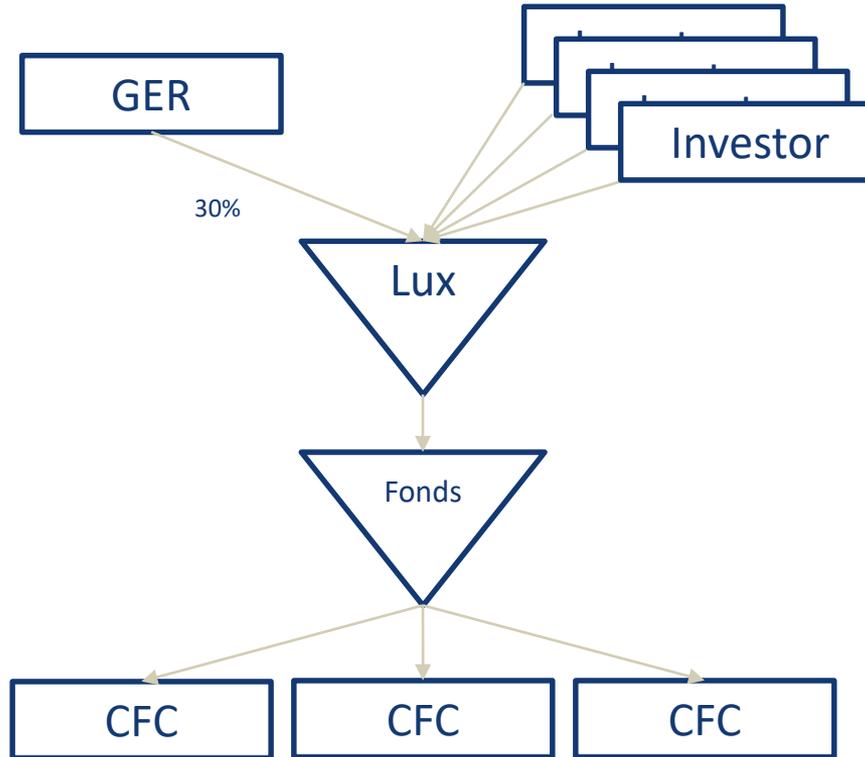
## Inländerbeherrschung

- "Nahestehende Person"
- § 1 Abs. 2 AStG-E: 25%



# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

## Inländerbeherrschung



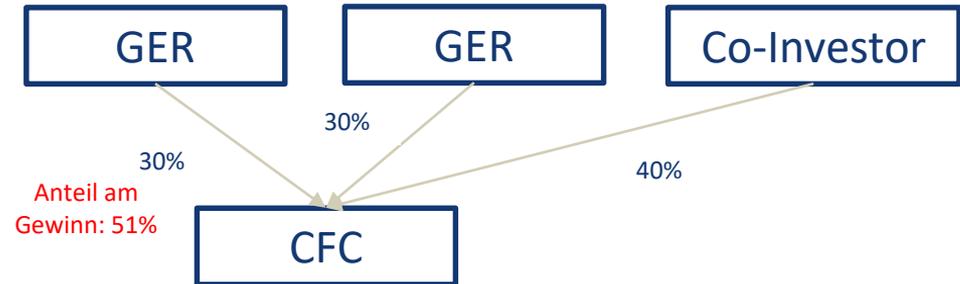
# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

Beispiel: Beteiligungen am Nennkapital 30%

NEU: Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses

Zurechnung: Entsprechend Nennkapital

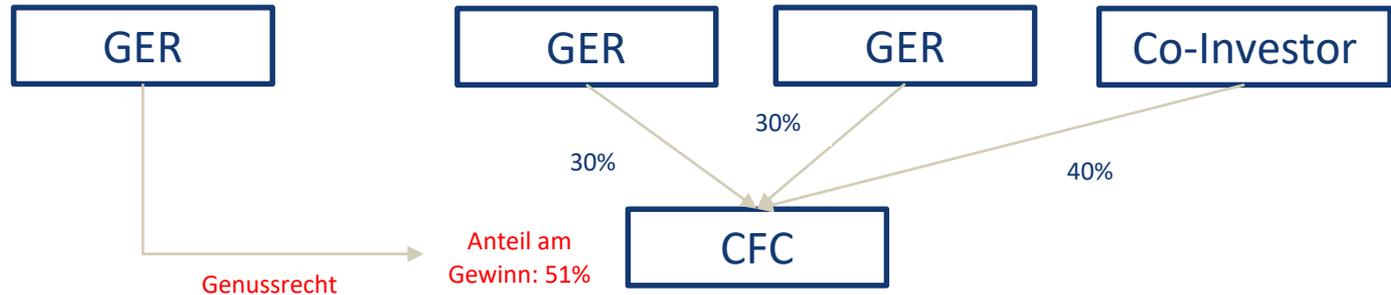


# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

## Beispiel: Genussrechte / Stille Beteiligungen?

- Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses
- Zurechnung: Entsprechend Gewinnbeteiligung



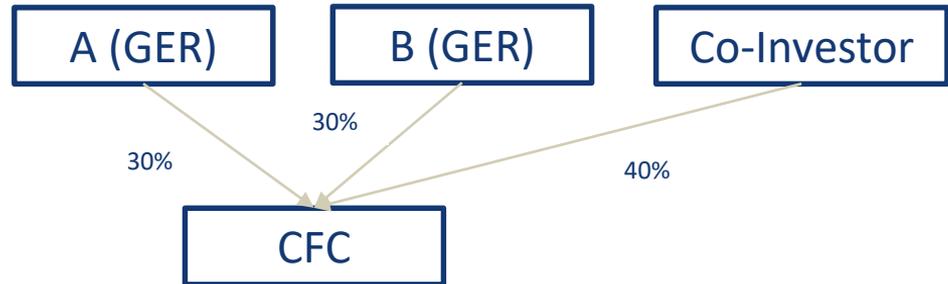
# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

## Beispiel:

- A und B sind keine nahestehenden Personen i.S.d § 1 Abs. 2 AStG-E
- A und B wirken aber durch abgestimmtes Verhalten zusammen

NEU: § 7 Abs. 4 AStG-E "acting in concert"



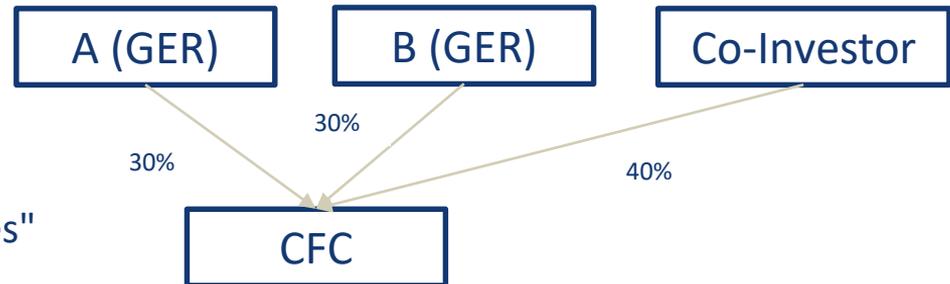
# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

Beispiel: A und B wirken durch abgestimmtes Verhalten zusammen

NEU: § 7 Abs. 4 AStG-E

- Nicht in ATAD enthalten
- Gesetzesbegründung verweist auf:
  - OECD BEPS Report zu Action 3 "acting in concert"
  - § 30 (2) WpÜG
  - § 8c (1) KStG
  - EuGH "Columbus-Container Services"
- **Achtung:** Vermutet bei PersG



# INLÄNDERBEHERRSCHUNG

---

## Anwendungsvorschrift

- (§ 21 Abs. 4 AStG-E)
- "...gilt für Veranlagungszeiträume ... für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft ... entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt."
- Zwischengesellschaft Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr => FY 2022
- Zwischengesellschaft abweichendes Wirtschaftsjahr => FY 2022/2023

# NIEDRIGSTEUERRENZE

---

- Keine Absenkung der Niedrigsteuergrenze: 25 %
- Neuer Aspekt: Aktuelle US Initiative zur globalen Mindestbesteuerung "GLOBE" – 21%
- Nach wie vor keine Anrechnung auf GewSt => Anrechnungsüberhang
- Ausgerechnet bei Steuersatz von 15 - 25 % => höhere Steuerbelastung
- Entscheidend Steuersatz nach Überleitung zu deutscher Bemessungsgrundlage

# NIEDRIGSTEUERLÄNDER\*

---

- Bulgaria
- Croatia
- Cyprus
- Czech Republic
- Denmark
- Estonia
- Finland
- Hungary
- Ireland
- Italy

- Latvia
- Lithuania
- Luxembourg
- Poland
- Portugal
- Romania
- Slovakia
- Slovenia
- Sweden
- UK

- Japan
- Russia
- Switzerland
- USA

\*Rechtsänderungen stets zu prüfen

# US STEUERREFORM

---

- USA kann je nach Bundesstaat Niedrigsteuerland sein mit 21 % - 30,5 %
- Steuersatz niedriger, wenn deutsche Bemessungsgrundlage höher ist, z.B. bei Inanspruchnahme der US-steuerlichen Sofortabschreibung
- Wird die *FDII Deduction* geltend gemacht, führt dies ebenfalls tendenziell zu einer Niedrigbesteuerung
- Auch hier Anrechnungsüberhang bei Steuersatz über 15 %

# SUBSTANZAUSNAHME

---

- Derzeit Wortlaut § 8 Abs. 2 AStG nur für EU/EWR Unternehmen
- Nach ATAD I ist Substanzausnahme nur für EU/EWR zwingend, für Drittstaaten optional
- EuGH v. 26. Februar 2019 – Rechtssache X C-135/17 – Kapitalverkehrsfreiheit bei besonderer Hinzurechnung (Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter): Substanzausnahme muss auch für Drittstaaten gelten
- BFH v. 22. Mai 2019 – erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung
- BFH v. 18. Dez 2019 – allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung
- BMF v. 17. Mrz 2021 – Entlastungsbeweis/Motivtest auch bei Drittstaaten möglich, wenn Anforderungen an Amtshilfe erfüllt sind.

# SUBSTANZAUSNAHME

---

## ATADUmsG

- Neuer § 8 Abs. 2 AStG-E: Regelt Maßstab neu

### Allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung:

- § 8 Abs. 3 AStG-E: Gilt nur für EU/EWR Zwischengesellschaften
- § 8 Abs. 4 AStG-E: Gilt nur bei Informationsaustausch

### Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung:

- § 13 Abs. 2 AStG-E: Möglichkeit des Entlastungsbeweises auch bei Drittstaaten
- Voraussetzung: Allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung nicht anwendbar
- Voraussetzung: Informationsaustausch "*keine Auskünfte erteilt*"

# SUBSTANZAUSNAHME

---

## ATADUmsG

- ATAD: *"Dieser Buchstabe findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf **Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten** eine **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen."*
- Neuer § 8 Abs. 2 AStG-E:
  - Partielle Anwendung "Segmentierung"
  - Outsourcing
- Verhältnis zu EuGH Deister/Juhler Holding zu § 50d III EStG

# ATAD I – PASSIVKATALOG

---

## Model A: Katalog der passiven Einkünfte

- i. Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagenvermögen
- ii. Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum
- iii. Dividenden und Einkünfte aus Veräußerung von Anteilen
- iv. Einkünfte aus Finanzierungsleasing
- v. Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten
- vi. Einkünfte von Abrechnungsunternehmen (Inter-company Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen bei nur geringem wirtschaftlichen Mehrwert)

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Tätigkeiten von Versicherungen / Banken / Finanzunternehmen / Finanzdienstleistungsunternehmen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG-E)

- Voraussetzung: wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit
- Voraussetzung: Weniger als ein Drittel Geschäfte mit Steuerpflichtigen
- Finanzunternehmen müssen zu mehr als 50% von Banken usw. gehalten werden

=> klassische Holdingunternehmen nicht begünstigt

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

**Mitwirkungstatbestände** (Handel, Dienstleistungen, Lizenzen - § 8 Abs. 1 Nr. 4 - 6 AStG-E)

- Inländische Mitwirkung bleibt schädlich
- Substanzausnahme: "engerichteter Geschäftsbetrieb" + "Teilnahme am allg. wirtsch. Verkehr"
- Lizenzeinkünfte weiterhin passiv, soweit keine eigene Forschung und Entwicklung vorliegt, ohne schädliche Mitwirkung

Fazit: Hier verharrt die Hinzurechnungsbesteuerung in der Vorstellungswelt der 70'ger Jahre

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Zinsen aus Darlehen (bisheriger § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)

- Derzeit: Aktiv, soweit auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen usw.
- Achtung! Ersatzlos gestrichen

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E)

- Dividenden werden passiv, wenn sie im Inland steuerpflichtig wären
  - hybriden Gestaltungen (Dividende ist beim Ausschüttenden abzugsfähig)
  - Streubesitzdividenden (< 10 % Beteiligung)
  - Dividenden von Banken/Finanzinstituten nach § 8b Abs. 7 KStG

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E)

- Dividenden bleiben aktiv, wenn die leistende Gesellschaft mit den entsprechenden Einkünften Zwischengesellschaft ist
- vGA auch dann aktiv, wenn sie das Einkommen erhöht haben und dieses keiner niedrigen Besteuerung unterliegt
- Zur Vermeidung von Doppelbelastungen wird Kürzungsbetrag eingeführt (§ 11 AStG-E)

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Veräußerungsgewinne (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E)

- Veräußerungsgewinne sind aktiv, es sei denn, es läge bei Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft im Inland ein Fall des § 8b Abs. 7 KStG vor

# ATADUMSG - AKTIVKATALOG

---

## Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E)

### Voraussetzung

- aktive Wirtschaftsgüter werden übertragen

oder

- hätte in Deutschland zu Buchwerten erfolgen können  
und
- im Ausland tatsächliche Buchwertfortführung erfolgt

# NACHFOLGENDE AUSSCHÜTTUNG / VERÄUßERUNG

---

- Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft nicht mehr innerhalb eines Siebenjahres-Zeitraums steuerfrei
- Stattdessen: direkte Berücksichtigung eines Kürzungsbetrages (§ 11 AStG-E)

# VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

---

- Die Abzugsmethode entfällt, nur noch Anrechnung vorgesehen (§ 12 AStG-E)
- Keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer vorgesehen.
- Der Hinzurechnungsbetrag bleibt jedoch weiterhin gewerbesteuerpflichtig.
- **Achtung:** Künftig keine § 4 Abs. 3 Rechnung mehr zulässig (§ 10 Abs. 3 AStG-E)

# FAZIT

---

- Gesellschafterbezogene Inländerbeherrschung gut, aber neue Herausforderung "acting in concert"
- Ansonsten wird es vor allem komplizierter
- Es wird strenger
- Höhere Anforderungen an Tax Compliance
- Hohe Fehleranfälligkeit

# IHR ANSPRECHPARTNER

---



**Dr. Uwe Eppler**  
Partner, Rechtsanwalt,  
Steuerberater

TEL 040 85 301 - 566  
[u.eppler@mhl.de](mailto:u.eppler@mhl.de)

# RECHTLICHE HINWEISE

---

Keine Weitergabe an Dritte: Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen der Präsentation sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der MÖHRLE HAPP LUTHER Partnerschaft mbB gestattet.

Haftungsausschluss: Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte oder ein rechtsverbindliches Angebot unsererseits.

Die Präsentation gibt unsere Interpretation der relevanten (steuer-)gesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung und/oder der hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.

Die vorliegende Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen. Wir sind nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die wir in dieser Präsentation behandelt haben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Das gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Der Vortrag sowie das Handout ersetzen keine rechtliche oder steuerliche Beratung.

# ÜBER UNS

---

- Wir sind eine Kanzlei, in der mehr als 350 Mitarbeiter\*innen in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Rechtsberatung unter einem Dach zusammenarbeiten.
- Mit dieser multidisziplinären Ausrichtung gewährleisten wir als Wirtschaftskanzlei die ganzheitliche Betreuung unserer Mandant\*innen.
- Verbunden mit langjähriger Erfahrung sowie unserer Mitgliedschaft in einem der führenden Beratungsnetzwerke, der Crowe Global, stehen wir unseren Mandant\*innen als starker Partner zur Seite.



**VIELEN DANK FÜR IHRE  
AUFMERKSAMKEIT**

---

**MÖHRLE  
HAPP  
LUTHER**

WIRTSCHAFTSPRÜFER  
STEUERBERATER  
RECHTSANWÄLTE  
BRANDSTWIETE 3  
20457 HAMBURG

[www.mhl.de](http://www.mhl.de)

Mitglied von Crowe Global