

BRENNPUNKT HINZURECHNUNGS- BESTEUERUNG – FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Referenten:

Michael Bär, Bayerisches Landesamt für Steuern

Dr. Susanne Kölbl, Rödl & Partner

Stefan Schoch, Linde Aktiengesellschaft

Dr. Katja Weigert, Siemens AG

Moderation:

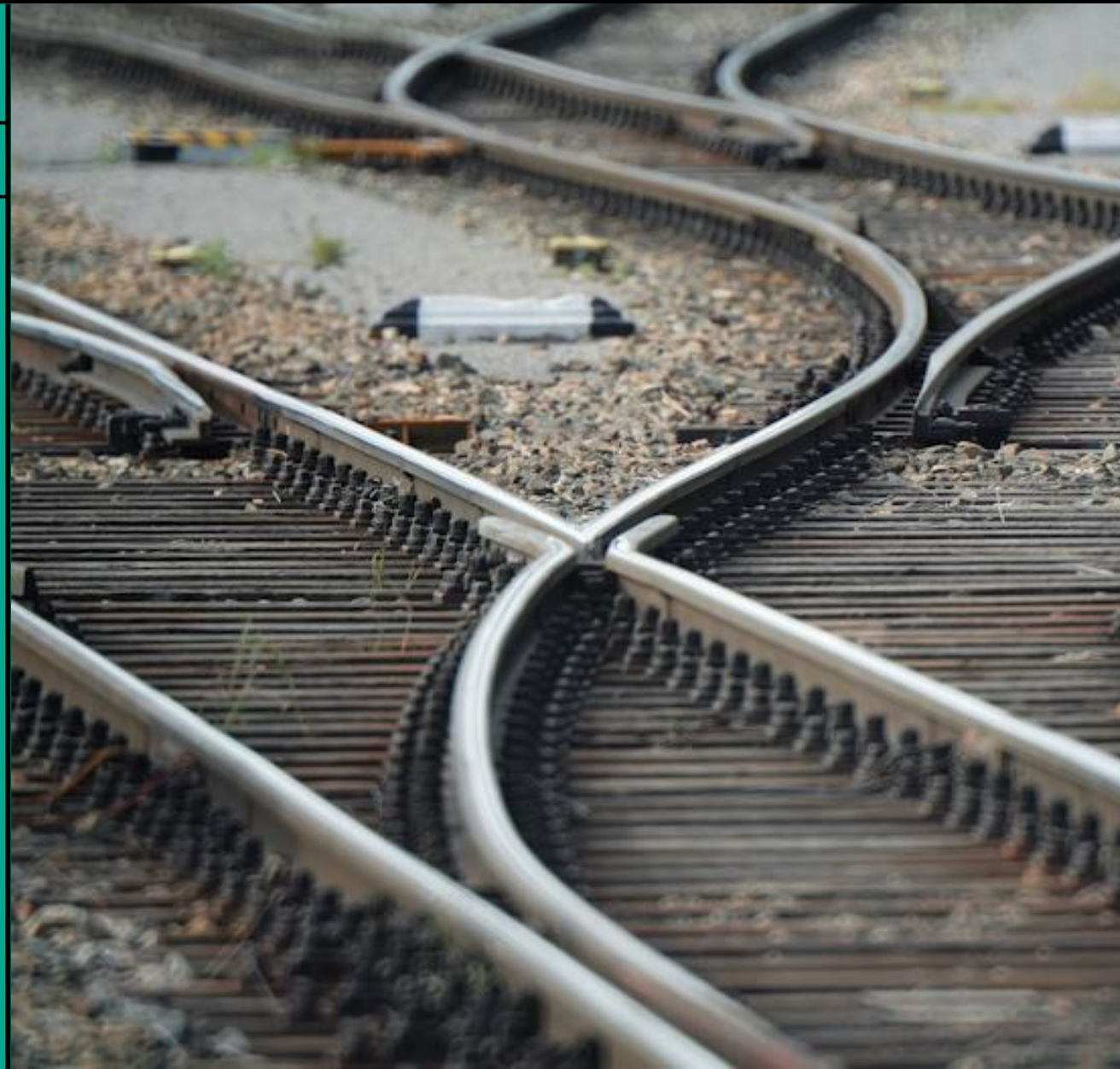
Dr. Gabriele Rautenstrauch, WTS

München, 27. Juni 2019



AGENDA

- 1 Aktuelle Entwicklungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung
- 2 Fallbeispiele – Brennpunkte in der Praxis

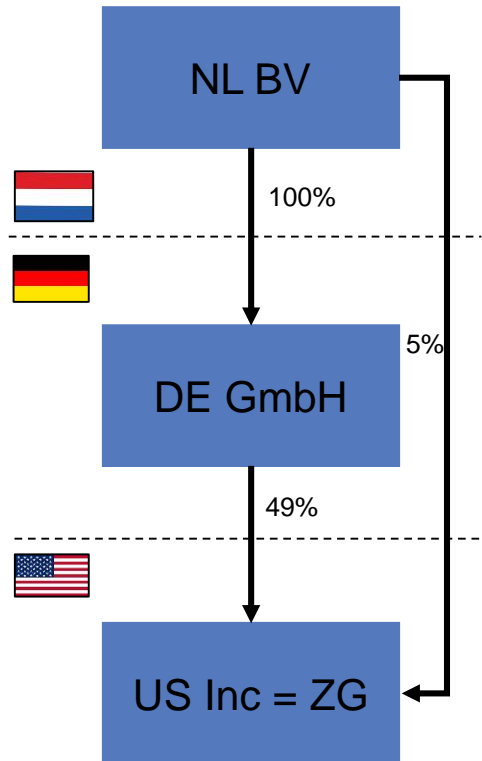


Ausgangslage

- BEPS-Aktionspunkt 3 (Final Report vom 5. Oktober 2015) als „soft law“
- RL 2016/1164 vom 12. Juni 2016, Abl. L 193/1 vom 19. Juli 2016 („ATAD“)
 - Umsetzungsfrist: 31. Dezember 2018
 - Mindestschutzniveau (Art. 3 ATAD)
- Allgemeine Reformbedürftigkeit des AStG

Schwerpunkthemen einer Modernisierung	Überblick über das geltende Recht
1. Beherrschung	Inländerbeherrschung
2. Niedrigsteuergrenze	25%
3. Hinzuzurechnende Einkünfte	Aktivkatalog
4. Hinzurechnungsbetrag	Abzug oder Anrechnung der Vorbelastung, aber keine Anrechnung bei der GewSt
5. Vermeidung von Doppelbesteuerung	Steuerbefreiung der innerhalb von 7 Jahren nachfolgenden Gewinnausschüttung

1. Beherrschung nach der diskutierten Neuregelung

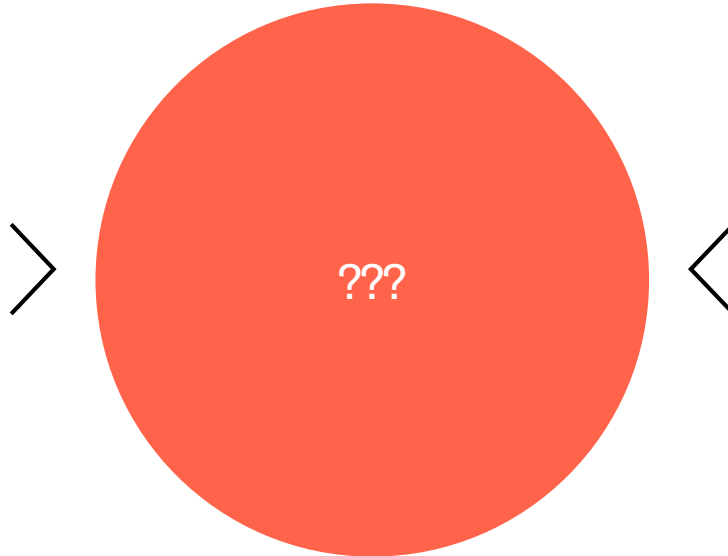


- Beteiligung unbeschränkt Steuerpflichtiger und nahestehender Personen gem. § 1 Abs. 2 AStG am **Ende des WJ** der ausländischen Gesellschaft insgesamt > 50% - Beherrschungstatbestand (§ 7 Abs. 2 AStG-E)
- Heranziehen des **Gewinns** oder **Liquidationserlöses** für die Annahme der Beherrschung (subsidiär) neben **Stimmrecht** oder **Nennkapital**
- **Unmittelbare** und **mittelbare Beteiligung** maßgebend → Wegfall § 14 AStG
- **Rückausnahme** für **mittelbare Beteiligungen**, soweit eine Hinzurechnungsbesteuerung bei der vermittelnden Person erfolgt ist und hierdurch insgesamt keine Niedrigbesteuerung mehr gegeben ist (§ 7 Abs. 1 S. 2 AStG-E)

2. Niedrigbesteuerung

Vorgaben der ATAD

- Tatsächlich entrichtete KSt auf Gewinne (aus aktiven und passiven Einkünften) beträgt weniger als die Hälfte der KSt-Belastung im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen → Ertragsteuerbelastung < 7,5%
- Keine Einbeziehung ausl. Steuerermäßigungen
- Gewinne aus steuerfrei gestellten Drittstaaten-BS werden für Zwecke der Niedrigbesteuerung nicht berücksichtigt



Diskutierte Neuregelung

- Im Wesentlichen ATAD noch nicht umgesetzt, da steuerpolitische Diskussionen um Niedrigbesteuerung
- Diskussionen scheinen noch nicht abgeschlossen, da § 8 Abs. 5 AStG-E fast wortgleich § 8 Abs. 3 AStG entspricht
- Grenze für die Niedrigbesteuerung ist mit 25% angegeben, jedoch in Klammern gesetzt

3. Hinzuzurechnende Einkünfte nach der diskutierten Neuregelung
- Weiterhin **Aktivkatalog** (§ 8 Abs. 1 AStG-E)
 - Einleitungssatz: **Veräußerungsgewinne** ausdrücklich genannt
 - Systematik entschlackt, Rückausnahmen gestrichen (kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb, Mitwirkungs- und Bedienungstatbestände – vor allem im Handelstatbestand und bei Dienstleistungen)
 - Wegfall von § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG (Aufnahme von Kapital an ausländischen Kapitalmärkten und darlehensweise Vergabe an aktive ausländische Betriebe oder Betriebsstätten) → Zinseinkünfte nun stets passiv
 - **Gewinnausschüttungen** grundsätzlich aktiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E)
Ausnahmen:
 - Ausschüttungen, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben
 - Fälle des § 8b Abs. 4 KStG (sog. Portfoliodividenden)
 - Fälle des § 8b Abs. 7 KStG (Anteile im Handelsbestand von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten)
 - **Veräußerungsgewinne** auf Anteile grundsätzlich aktiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E)
Ausnahme: § 8b Abs. 7 KStG

3. Hinzuzurechnende Einkünfte nach der diskutierten Neuregelung – Exkurs **Substanztest (§ 8 Abs. 2-4 AStG-E)**
- Zentrales Tatbestandsmerkmal „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“ gemäß ATAD in „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ geändert
 - Voraussetzung hierfür: „**für die Ausübung der Tätigkeit erforderliche sachliche und personelle Ausstattung in diesem Staat**“ → kein Outsourcing über die Grenze für erforderliche Ausstattung
 - Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden; keine überwiegende Besorgung der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit durch Dritte
→ Outsourcing nur begrenzt möglich
 - **Voraussetzung** für Anwendung § 8 Abs. 2 AStG-E:
 - Sitz oder Geschäftsleitung in EU/EWR (§ 8 Abs. 3 AStG-E)
 - Ausnahme: **Motivtest für Drittstaatengesellschaften beschränkt** auf Einkünfte aus Handel, Dienstleistung, V+V bzgl. Lizenzen und beweglicher Sachen
 - Statt Amtshilferichtlinie allgemein zwischenstaatlicher Informationsaustausch erforderlich

4. Hinzurechnungsbetrag nach der diskutierten Neuregelung
- Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, keine Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG auf den Hinzurechnungsbetrag
 - **Zufluss** des Hinzurechnungsbetrags im VZ, in dem das maßgebende WJ der ausländischen Gesellschaft endet (nicht mehr nach Ablauf des WJ) (§ 10 Abs. 2 AStG-E)
 - Die dem Hinzurechnungsbetrag **zugrundeliegenden Einkünfte** sind in entsprechender Anwendung der **Vorschriften des deutschen Steuerrechts** zu ermitteln; keine Berücksichtigung von steuerlichen Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder BS anknüpfen, und den Vorschriften des UmwStG
→ **Anwendung des § 8b KStG bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte**

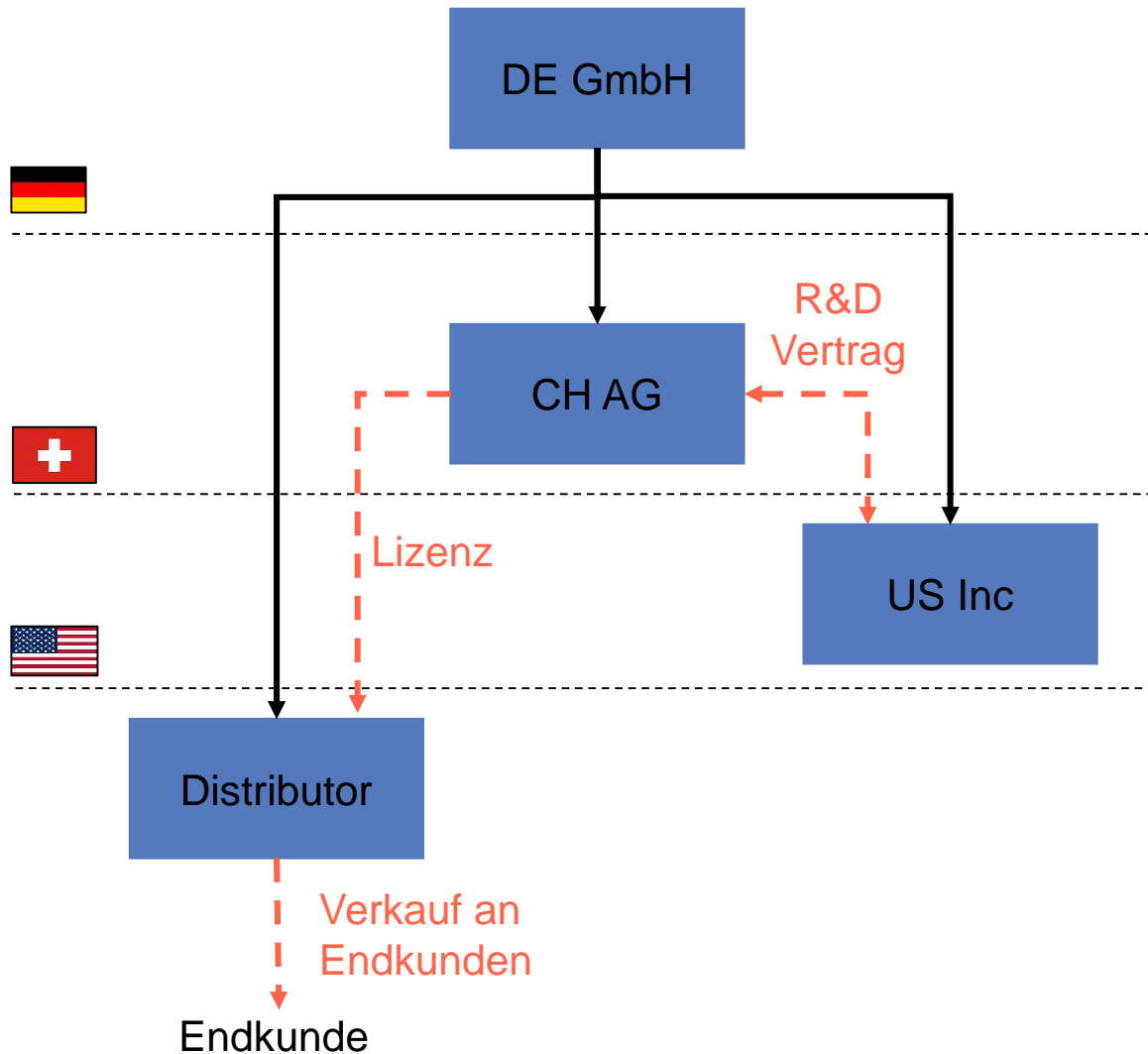
5. Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der diskutierten Neuregelung

- **Hinzurechnungskorrekturvolumen** (§ 11 Abs. 1 AStG-E)
 - Ansatz eines **Kürzungsbetrags** der dem Volumen der in der Vergangenheit und im laufenden VZ besteuerten Hinzurechnungsbeträgen entspricht → entspricht grundsätzlich § 3 Nr. 41 EStG und auch auf GewSt anwendbar
 - Jährlich gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungskorrekturvolumen
 - kein zeitlicher Verfall
- **Steueranrechnung** (§ 12 AStG-E)
 - grundsätzlich Steueranrechnung auf die KSt entsprechend § 34c EStG
 - **Anrechnungsüberhänge** grundsätzlich auf die festgesetzte GewSt anrechenbar – in Klammern im Entwurf
- **Switch-over** bei ausländischen BS im Wesentlichen unverändert (§ 20 Abs. 2 AStG-E)

2 FALLBEISPIELE –
BRENNPUNKTE IN
DER PRAXIS



1. Outsourcing

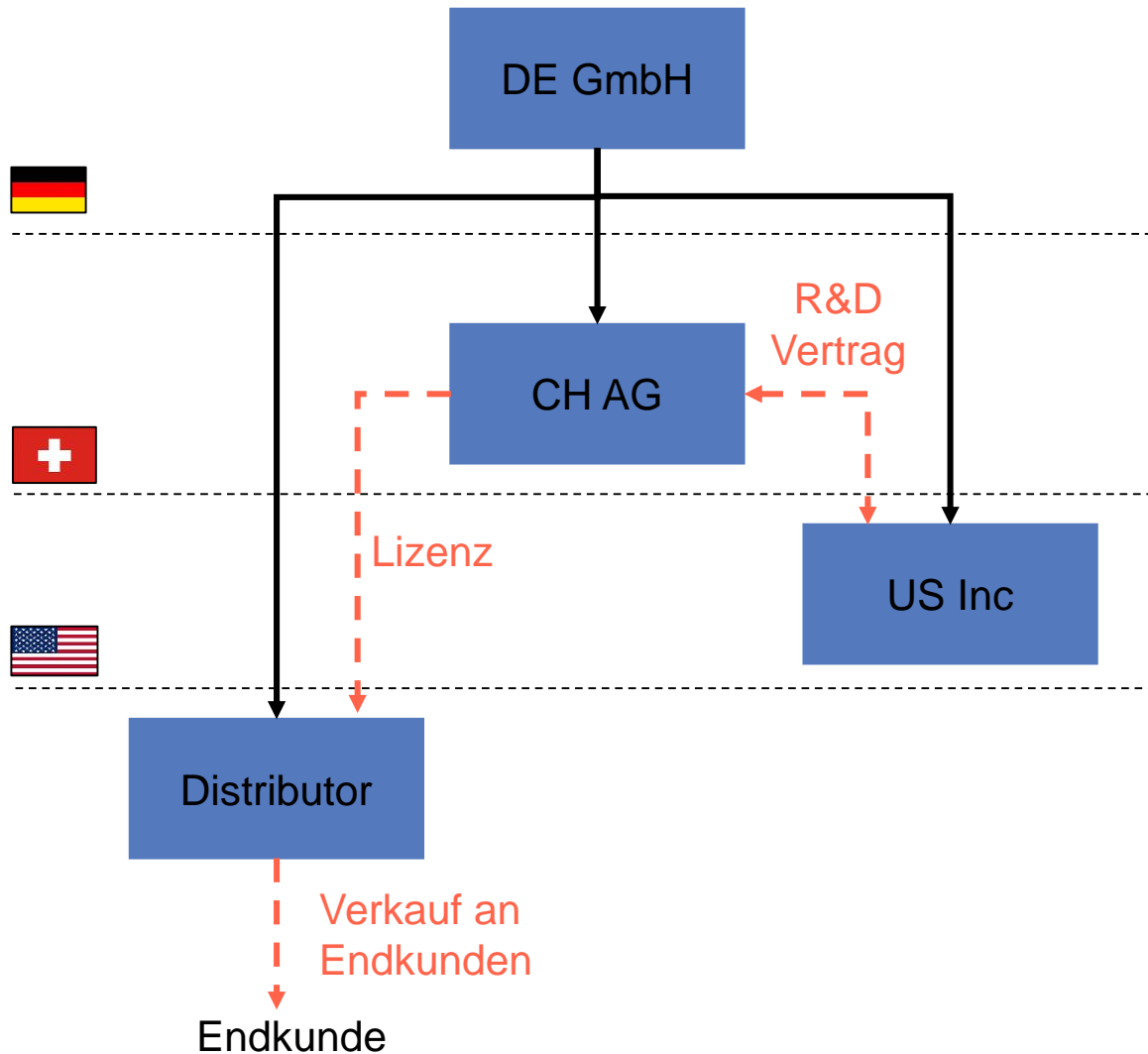


Sachverhalt

- Eine Unternehmensgruppe, deren Obergesellschaft (DE GmbH) in Deutschland ansässig ist, vertreibt Software.
- Der Vertrieb ist regional aufgebaut, d.h. die Software wird jeweils über eine lokale Vertriebseinheit (Distributor) an den Endkunden vertrieben.
- Das hinter der vertriebenen Software stehende IP steht im Eigentum der CH AG. Die CH AG hat einen Teil der R&D-Tätigkeiten als fremdvergleichskonform vergütete Auftragsforschung an die US Inc vergeben.
- Um den lokalen Vertrieb zu ermöglichen, gewährt CH AG dem Distributor eine Softwarelizenz. Die Lizenz Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG sind bei der CH AG niedrigbesteuert.

2 FALLBEISPIELE

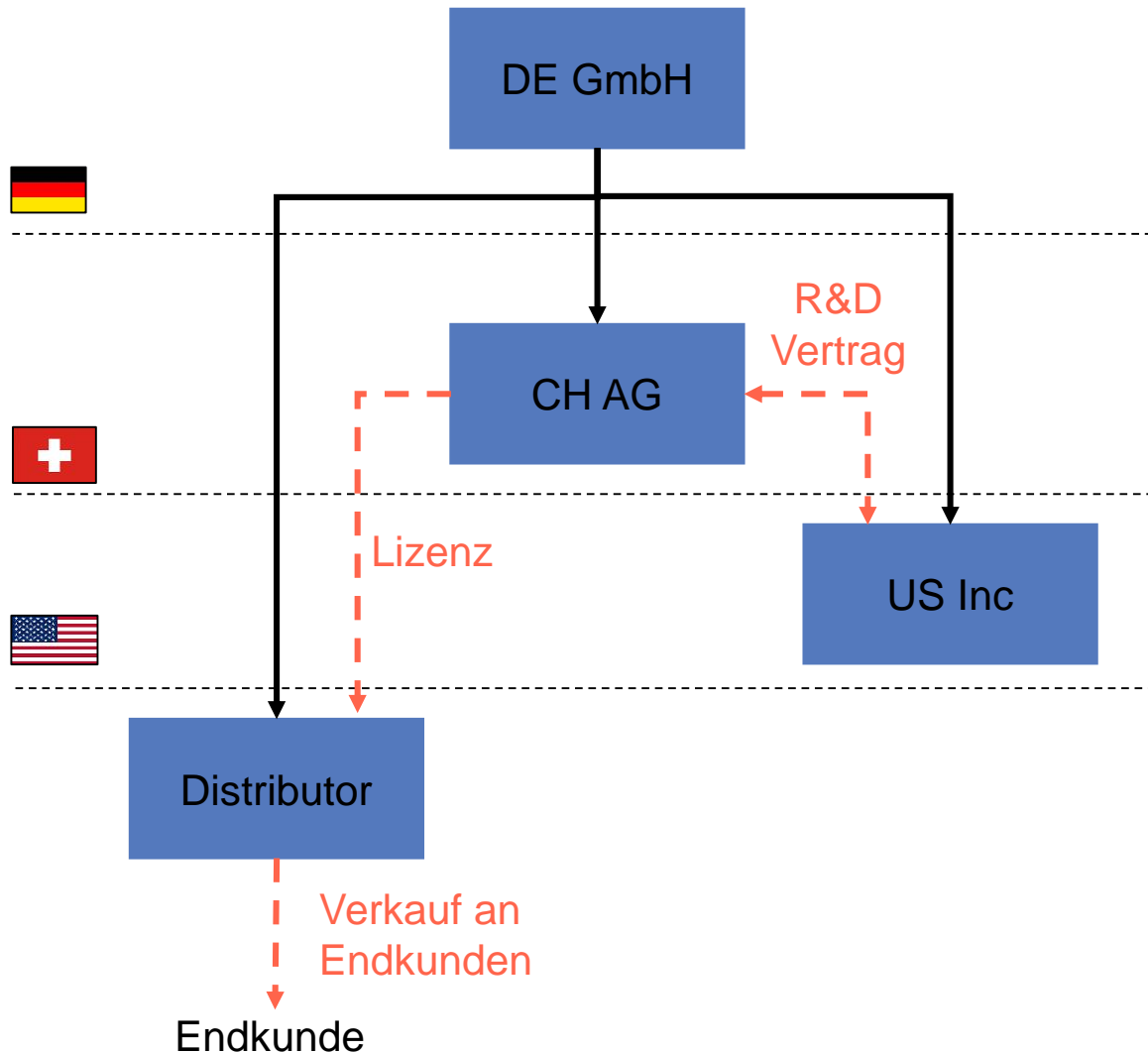
1. Outsourcing



Lösungsansätze – bisheriges Recht

- Lizenzeinkünfte grundsätzlich passiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG), es sei denn, es wird der Nachweis erbracht, dass die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener FuE auswertet, die ohne schädliche Mitwirkung unternommen wurden (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG)
- Auftragsforschung unschädlich in Bezug auf die Wertung als „eigenes“ IP
- Schädliche Mitwirkung?
- Funktionsnachweis i.S.d. § 90 AO

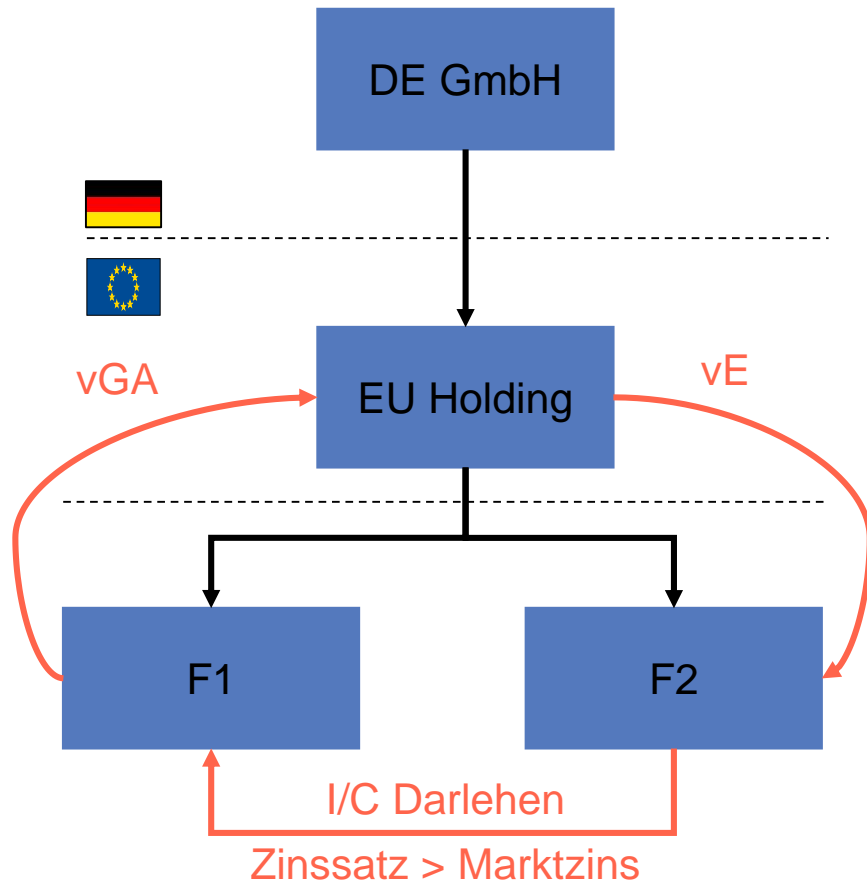
1. Outsourcing



Lösungsansätze – diskutierte Neuregelung

- Lizenzzeinkünfte grundsätzlich passiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG-E), aber Möglichkeit des Gegenbeweises i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG-E
- § 8 Abs. 2 S. 3 AStG-E: unbestimmte Rechtsbegriffe → „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“, „überwiegend“ und „Dritte“
- Macht es einen Unterschied, ob die Auftragsforschung von Konzernunternehmen oder fremden Dritten erbracht wird?
- Wie ist das Verhältnis dieser Einschränkung zum DEMPE-Konzept zu sehen?
- Verlagerung der Entlastungsmöglichkeit in die § 18 AStG-Erklärung

2. Verdeckte Gewinnausschüttung / verdeckte Einlage im Ausland – Fall 1



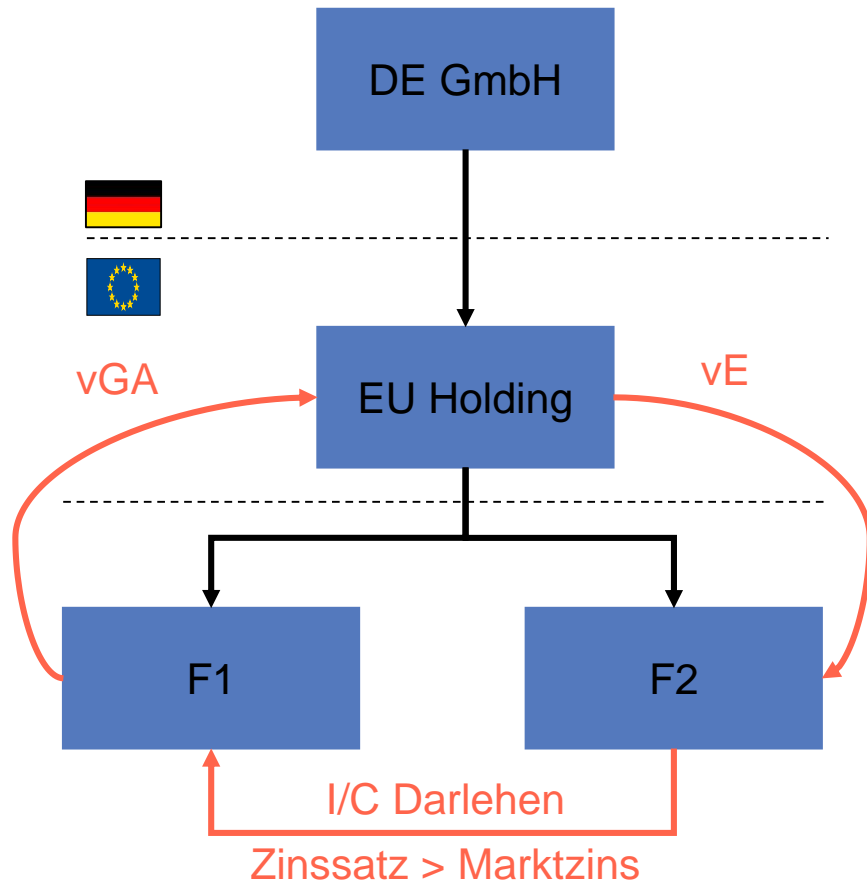
Sachverhalt

- Einkommen von F1 und F2 ist hoch besteuert i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG-E
- Das steuerliche Einkommen der F1 wird um die vGA erhöht
- Das steuerliche Einkommen der F2 wird um die vE verringert
- Bei der EU Holding wird die vGA/vE wie in Deutschland behandelt

Lösung – bisheriges Recht: keine HZB auf die vGA an die EU Holding, da vGA aktives Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG darstellt

Lösung – diskutierte Neuregelung: keine HZB auf die vGA an die EU Holding, da vGA aktives Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E darstellt

2. Verdeckte Gewinnausschüttung / verdeckte Einlage im Ausland – Fall 2



Sachverhalt

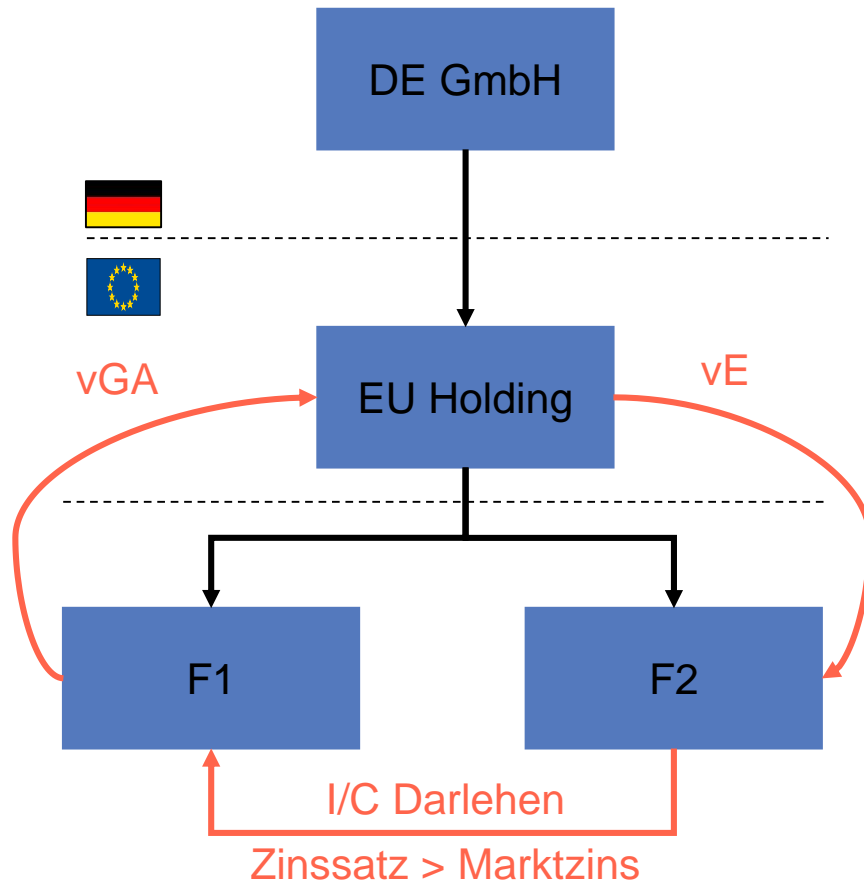
- Einkommen von F1 und F2 ist hoch besteuert i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG-E
- Das steuerliche Einkommen der F1 wird um die vGA nicht erhöht, d.h. vGA wirkt sich nicht auf das steuerliche Einkommen der F1 aus
- Das steuerliche Einkommen der F2 wird um die vE nicht verringert, d.h. vE wirkt sich nicht auf das steuerliche Einkommen der F2 aus
- vGA/vE wirkt sich nicht auf das steuerliche Einkommen der EU Holding aus

Lösung – bisheriges Recht: keine HZB auf die vGA an die EU Holding, da vGA aktives Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG darstellt

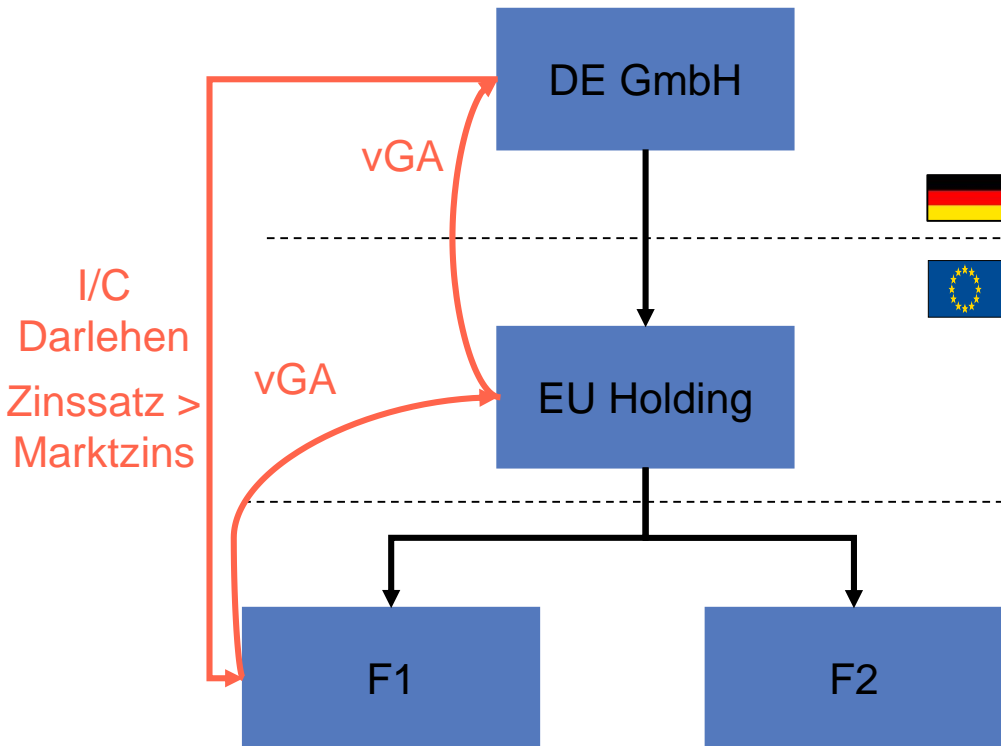
2. Verdeckte Gewinnausschüttung / verdeckte Einlage im Ausland – Fall 2

Lösung – diskutierte Neuregelung:

- vGA an die EU Holding unterliegt der HZB, da passiv und niedrig besteuert
- Allerdings ist bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte § 8b Abs. 1 S. 4 KStG zu berücksichtigen
→ HZB zu effektiv 95% steuerbefreit



2. Verdeckte Gewinnausschüttung / verdeckte Einlage im Ausland – Fall 3

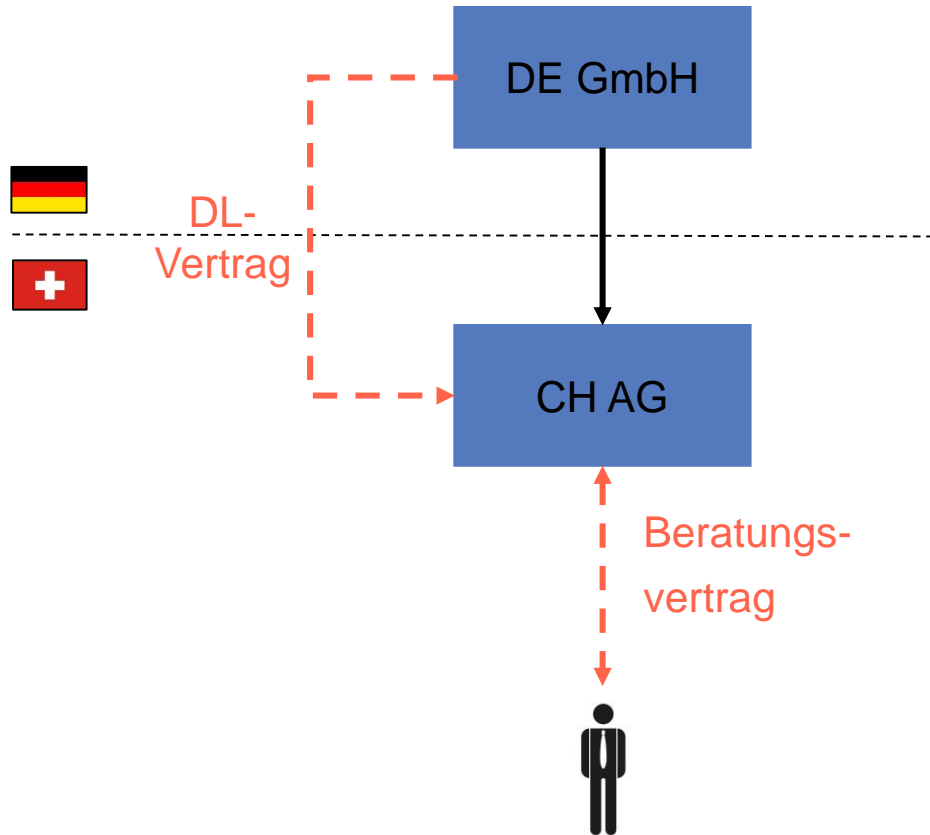
**Sachverhalt**

- Einkommen von F1 ist hoch besteuert i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG-E
- Das steuerliche Einkommen der F1 wird um die vGA nicht erhöht, d.h. vGA wirkt sich nicht auf das steuerliche Einkommen der F1 aus
- vGA wirkt sich nicht auf das steuerliche Einkommen der EU Holding aus

Lösung – bisheriges Recht: keine HZB auf die vGA an die EU Holding, da vGA aktives Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG darstellt

Lösung – diskutierte Neuregelung: vGA an die EU Holding unterliegt der HZB, da passiv und niedrig besteuert. Aufgrund § 8b Abs. 1 S. 4 KStG unterliegt vGA an die EU Holding in voller Höhe der Hinzurechnung. Allerdings ist der Kürzungsbetrag nach § 11 AStG-E auf die vGA an die DE GmbH zu berücksichtigen.

3. Dienstleistung – Fall 1



Sachverhalt

- CH AG hat einen Beratungsvertrag mit einem Kunden über ein Beratungsprojekt abgeschlossen. Die CH AG bearbeitet dieses Beratungsprojekt zu 70% mit eigenen Beratern als auch zu 30% mit Beratern der DE GmbH.
- Die CH AG hat einen für das Beratungsgeschäft üblich eingerichteten Geschäftsbetrieb und verfügt über eine Vielzahl von Mitarbeitern im Bereich Beratung und Verwaltung. Die CH AG schließt regelmäßig Beratungsverträge mit Kunden ab und bearbeitet diese in der Regel mit eigenen Beratern, aber auch Beratern der DE GmbH oder anderen ausländischen Tochtergesellschaften der DE GmbH.
- Die Dienstleistungseinkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG sind bei der CH AG niedrigbesteuert.

3. Dienstleistung – Fall 1

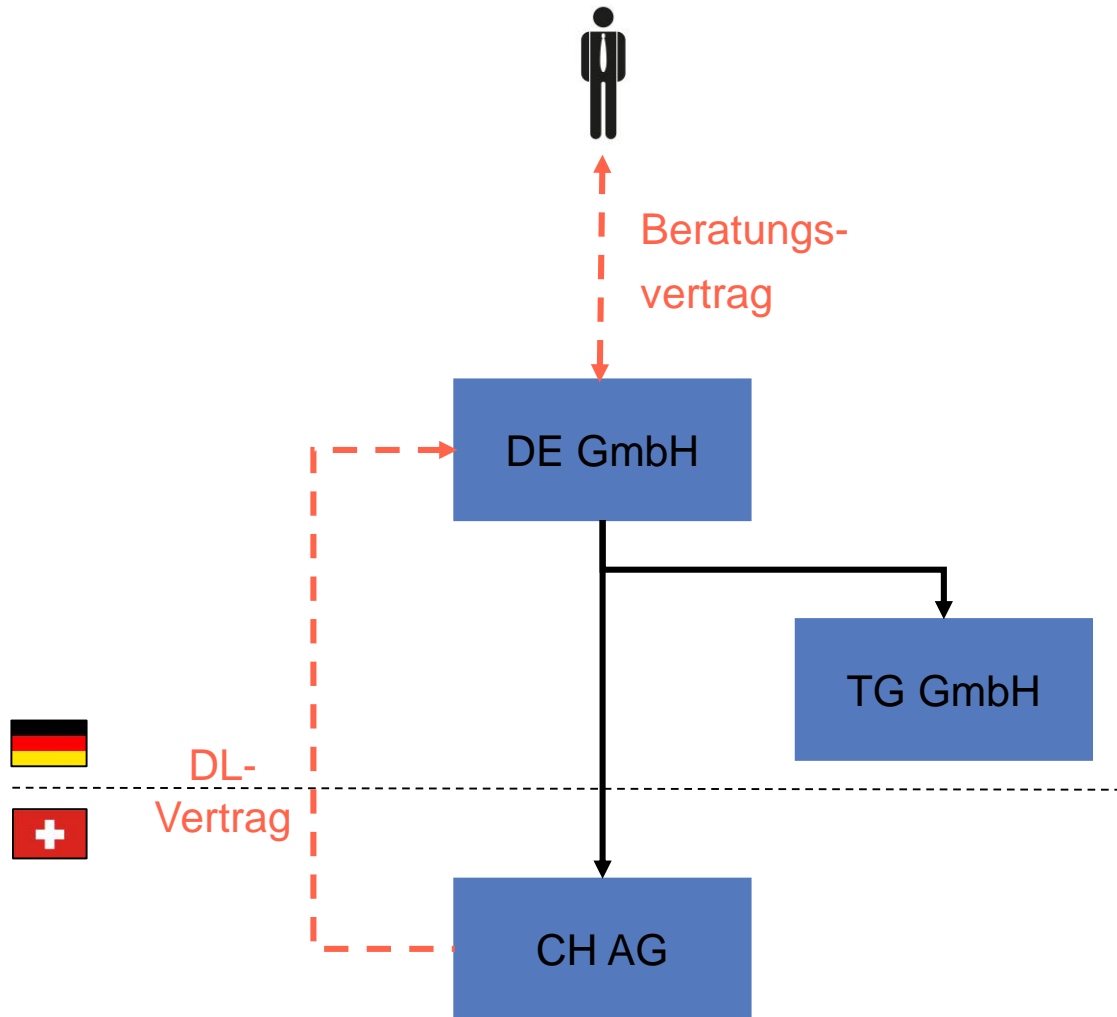
Lösung – bisheriges Recht

- Dienstleistungseinkünfte grundsätzlich aktiv
- Ausnahme = passive Einkünfte: die CH AG bedient sich der DE GmbH, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung in Deutschland steuerpflichtig ist (§ 8 Nr. 5 Buchst. a AStG)
- HZB?

Lösung – diskutierte Neuregelung

- Dienstleistungseinkünfte grundsätzlich aktiv
- Ausnahme = passive Einkünfte: die Dienstleistung wird von der DE GmbH an die CH AG erbracht, aber Möglichkeit des Gegenbeweises i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG-E, der auch für Drittstaaten-gesellschaften gilt (§ 8 Abs. 3 S. 2 AStG-E)
 - wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit
 - erforderliche sachliche und personelle Ausstattung
 - qualifiziertes Personal, welches Tätigkeit selbständig und eigenverantwortlich ausübt
 - Zuordnung von Einkünften zur wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und Fremdvergleichs-grundsatz beachtet wurde
- HZB?

3. Dienstleistung – Fall 2



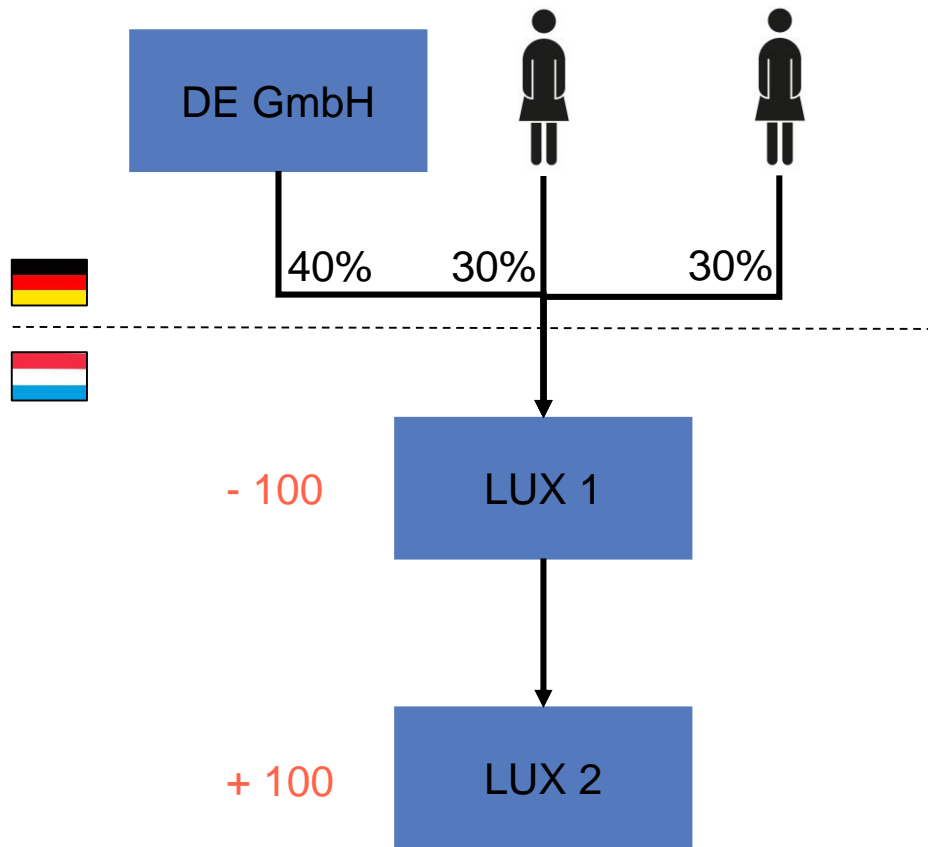
Sachverhalt

- DE GmbH hat einen Beratungsvertrag mit einem Kunden über ein Beratungsprojekt abgeschlossen. Die DE GmbH bearbeitet dieses Beratungsprojekt zu 90% mit Beratern der CH AG.
- Ferner wirken bei dem Beratungsprojekt zur Unterstützung der CH AG auch Mitarbeiter der TG GmbH mit.
- Die CH AG hat einen für das Beratungsgeschäft üblich eingerichteten Geschäftsbetrieb und verfügt über eine Vielzahl von Mitarbeitern im Bereich Beratung und Verwaltung. Die CH AG schließt regelmäßig auch eigene Beratungsverträge mit Kunden ab.
- Die Dienstleistungseinkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG sind bei der CH AG niedrigbesteuert.

3. Dienstleistung – Fall 2

Lösung - bisheriges Recht	Lösung – diskutierte Neuregelung
<ul style="list-style-type: none"> – Dienstleistungseinkünfte grundsätzlich aktiv – Ausnahme = passive Einkünfte: die CH AG erbringt Dienstleistungen gegenüber der DE GmbH – Rückausnahme = aktive Einkünfte: die CH AG unterhält einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerrichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und übt die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten <u>ohne</u> Mitwirkung der DE GmbH oder einer der DE GmbH nahestehenden Person aus (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b AStG) – Mitwirkung durch DE GmbH und/oder TG GmbH? – HZB? 	<ul style="list-style-type: none"> – Dienstleistungseinkünfte grundsätzlich aktiv – Ausnahme = passive Einkünfte: die Dienstleistung wird von der CH AG an die DE GmbH erbracht, aber Möglichkeit des Gegenbeweises i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG-E, der auch für Drittstaaten-gesellschaften gilt (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AStG-E) <ul style="list-style-type: none"> – wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit – erforderliche sachliche und personelle Ausstattung – qualifiziertes Personal, welches Tätigkeit selbständig und eigenverantwortlich ausübt – Zuordnung von Einkünften zur wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und Fremdvergleichs-grundsatz beachtet wurde – HZB?

4. Zurechnung von passiven Einkünften / Steuerdeklarationspflichten – Fall 1

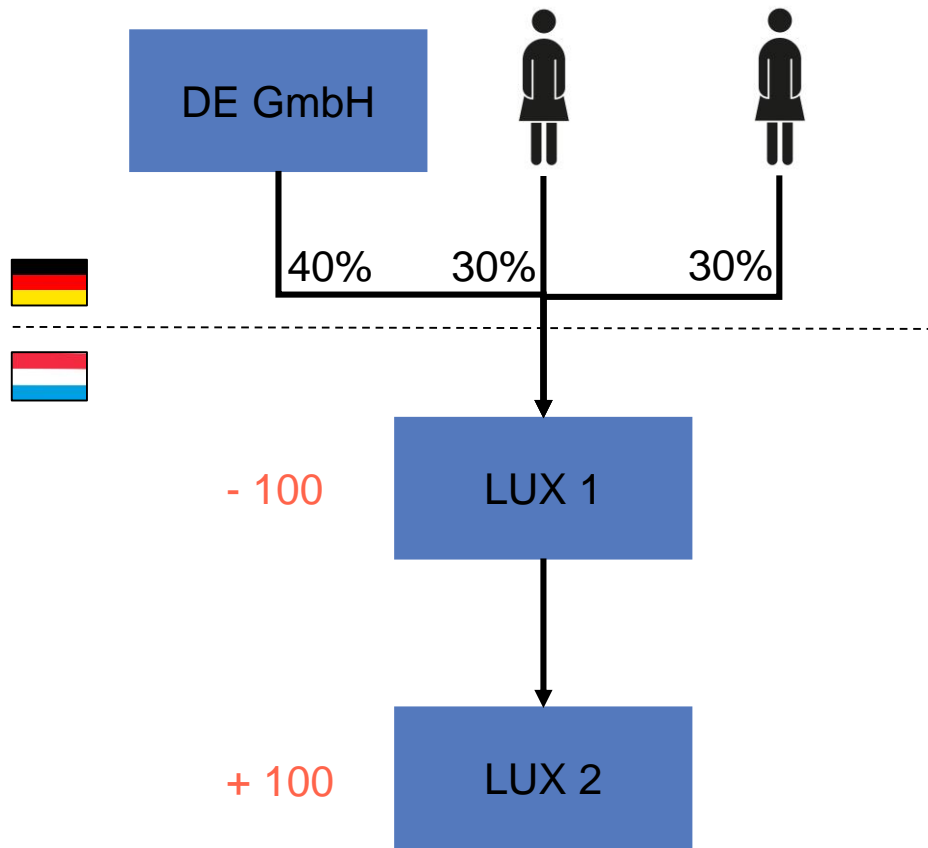
**Sachverhalt**

- LUX 1 hat passive negative Einkünfte von 100.
- LUX 2 hat passive Einkünfte von 100.
- Die Einkünfte bei LUX 1 und LUX 2 sind niedrig besteuert. LUX 1 und LUX 2 haben keinen üblich eingerichteten Geschäftsbetrieb und verfügen nicht über qualifizierte Mitarbeiter.

Lösung – bisheriges Recht

- Zurechnung erfolgt bei vorgeschalteter Gesellschaft LUX 1 (§ 14 AStG) → Verlustverrechnung, Hinzurechnungsbetrag = 0
- **Zurechnungsverfahren** betreffend § 14 AStG:
 - Gesonderte Feststellung über die nach § 14 AStG zuzurechnenden Einkünfte nach § 18 AStG (Zurechnungsbescheid = Grundlagenbescheid für Hinzurechnungsbescheid)

4. Zurechnung von passiven Einkünften / Steuerdeklarationspflichten – Fall 1

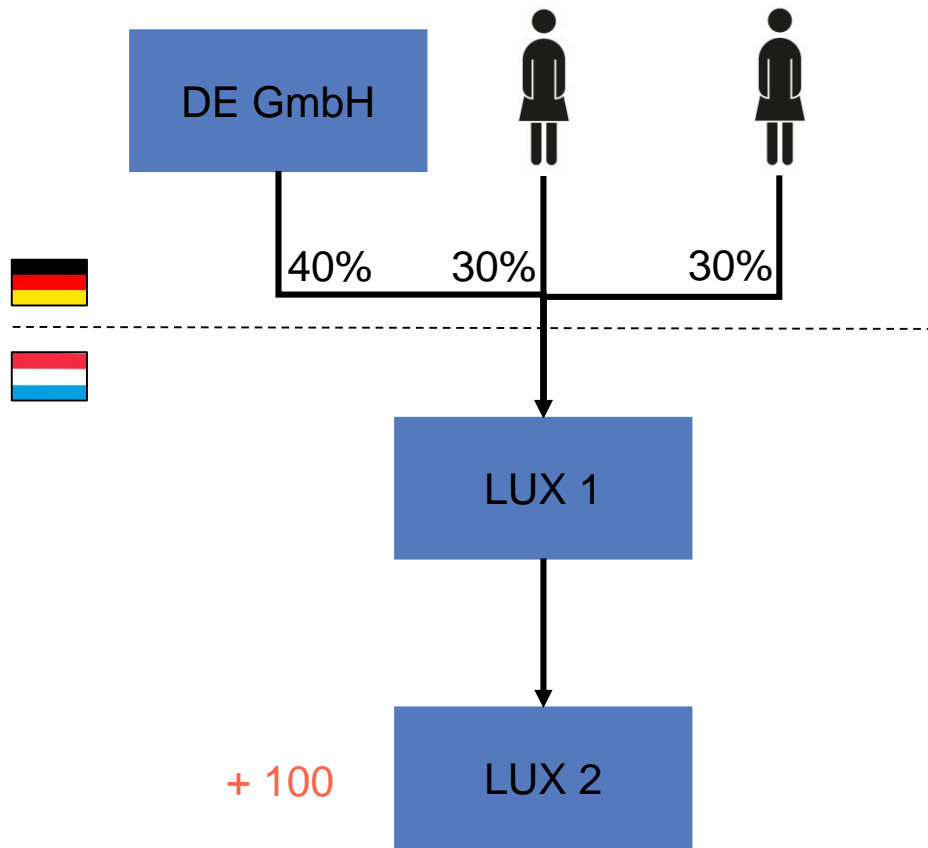


- **Jeder** der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl hat eine **Erklärung zur gesonderten Feststellung** abzugeben (§ 18 Abs. 3 AStG)
- **Hinzurechnungsverfahren** nach § 10 Abs. 1 AStG: **Jeder** der an der ausl. Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl hat eine **Erklärung zur gesonderten Feststellung** abzugeben (§ 18 Abs. 3 AStG)

Lösung – diskutierte Neuregelung

- Wegfall von § 14 AStG, unmittelbare Hinzurechnung der passiven Einkünfte beim inländischen Stpfl, jedoch keine Hinzurechnung eines negativen Betrags → Verlustverrechnung zwischen LUX 1 und LUX 2 entfällt, d.h. Hinzurechnung von 100 der LUX 2
- **Jeder** der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl hat eine **Erklärung zur gesonderten Feststellung** abzugeben (§ 18 Abs. 3 AStG-E)

4. Zurechnung von passiven Einkünften / Steuerdeklarationspflichten – Fall 2



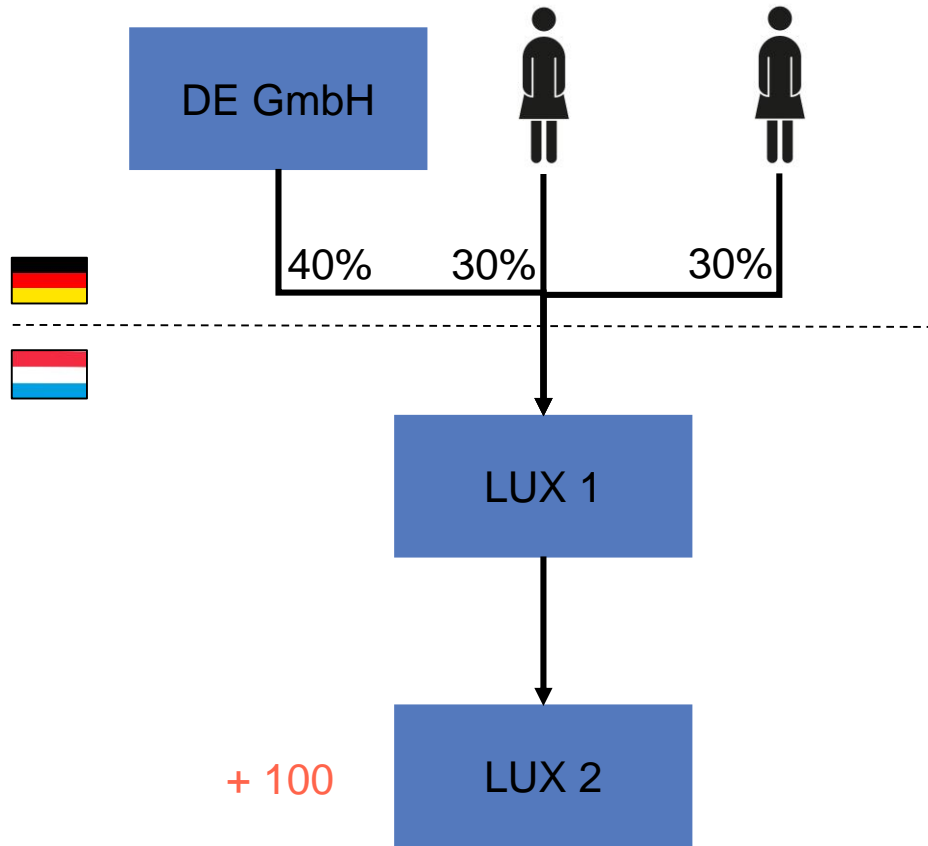
Sachverhalt

- LUX 1 hat keine passiven Einkünfte.
- LUX 2 hat passive Einkünfte von 100, Funktionsprivileg des § 14 Abs. 1 AStG ist nicht erfüllt.
- Die Einkünfte bei LUX 1 und LUX 2 sind niedrig besteuert. LUX 1 und LUX 2 haben einen üblich eingerichteten Geschäftsbetrieb und verfügen über eine Vielzahl von qualifizierten Mitarbeitern.

Lösung – bisheriges Recht

- Zurechnung erfolgt bei vorgeschalteter Gesellschaft LUX 1 (§ 14 AStG) → Hinzurechnungsbetrag = 100
- **Zurechnungsverfahren** betreffend § 14 AStG:
 - Gesonderte Feststellung über die nach § 14 AStG zuzurechnenden Einkünfte nach § 18 AStG

4. Zurechnung von passiven Einkünften / Steuerdeklarationspflichten – Fall 2



- **Jeder** der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl hat eine **Erklärung zur gesonderten Feststellung** abzugeben; **dies gilt auch**, wenn nach § 8 Abs. 2 AStG („Motivtest“) geltend gemacht wird, dass eine Hinzurechnung unterbleibt
- Zurechnungsbescheid = negativ wegen Motivtest → kein Hinzurechnungsverfahren nach § 10 Abs. 1 AStG

Lösung – diskutierte Neuregelung

- Wegfall von § 14 AStG, unmittelbare Hinzurechnung der passiven Einkünfte beim inländischen Stpfl
- **Jeder** der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Stpfl hat eine **Erklärung zur gesonderten Feststellung** abzugeben; **dies gilt auch**, wenn nach § 8 Abs. 2 AStG-E („Motivtest“) geltend gemacht wird, dass eine Hinzurechnung unterbleibt

VIELEN DANK FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT
