



**Der Entwurf des ATADUmsG – Verrechnungspreise,
Hinzurechnungsbesteuerung, hybride Gestaltungen**

Dr. Alexander Linn, Dr. Richard Schmidtke, Deloitte

LRD Franz Hruschka, Finanzamt München;

ORRin Ulrike Wolff-Seeger, Bayerisches Landesamt für Steuern

Bayerische IfA, 29.01.2020

§ 4k EStG-E

Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen

Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen

Aufbau des § 4k EStG-E

Deduction/ Non-Inclusion (D/NI)	§ 4k (1) EStG-E Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments	Art. 2 (9) lit. a ATAD II
	§ 4k (2) EStG-E Zahlungen eines hybriden Unternehmens, Fiktive Zahlungsvorgänge	Art. 2 (9) lit. e ATAD II Art. 2 (9) lit. f ATAD II
	§ 4k (3) EStG-E Zahlungen an hybride Unternehmen Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten Zahlungen an unberücksichtigte Betriebsstätten Umgekehrt hybride Gestaltungen	Art. 2 (9) lit. b ATAD II Art. 2 (9) lit. c ATAD II Art. 2 (9) lit. d ATAD II Art. 9a ATAD II
Double Deduction (DD)	§ 4k (4) EStG-E Doppelter Abzug Inkongruenz bei der Steueransässigkeit	Art. 2 (9) lit. g ATAD II Art. 9b ATAD II
Imported Mismatch	§ 4k (5) EStG-E Importierte Besteuerungskongruenz	Art. 9 (3) ATAD II

Definitionen & DBA

§ 4k (6) EStG-E

Anwendungsbereich:
nahestehende Personen und
strukturierte Gestaltungen,
gemeinsames Handeln mit einer
anderen Person

Definition der strukturierten
Gestaltung mit escape Klausel
Art. 2 (9) UAbs. 2 lit. c ATAD II
Art. 2 (4) UAbs. 3 lit. b ATAD II
Art. 2 (11) ATAD II

§ 4k (7) EStG-E

Treaty override
(keine Entsprechung in der ATAD)

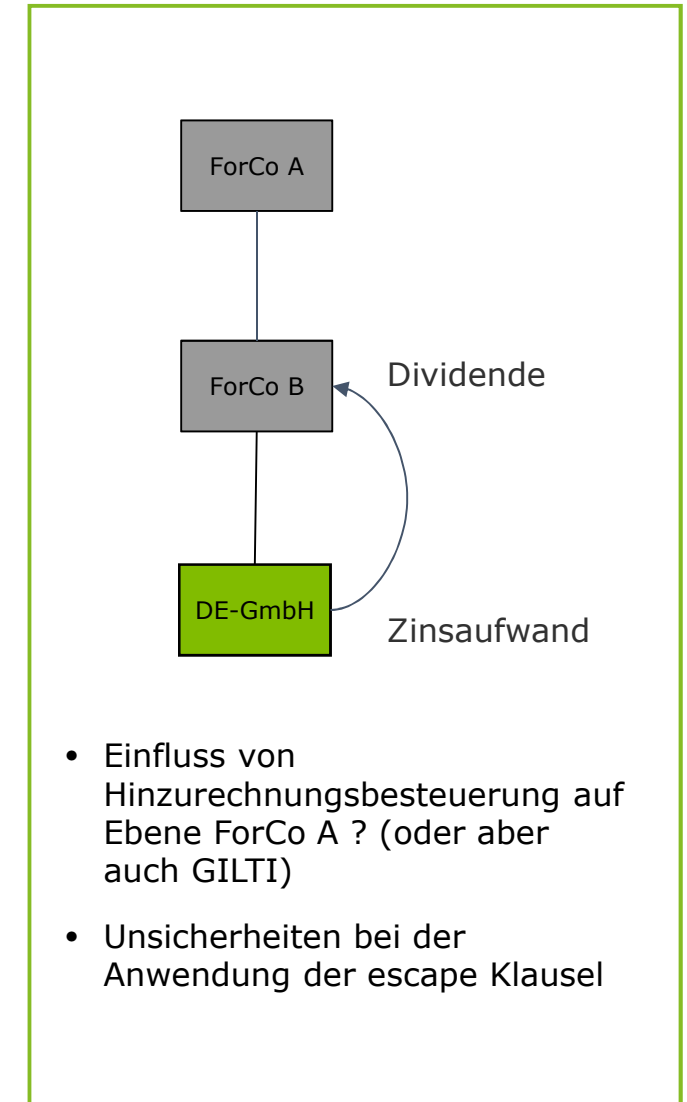
§ 52 (8b) EStG-E:

Zeitliche Anwendung:
"Aufwendungen, die nach dem
31. Dezember 2019 entstehen"

Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments

§ 4k (1) EStG-E

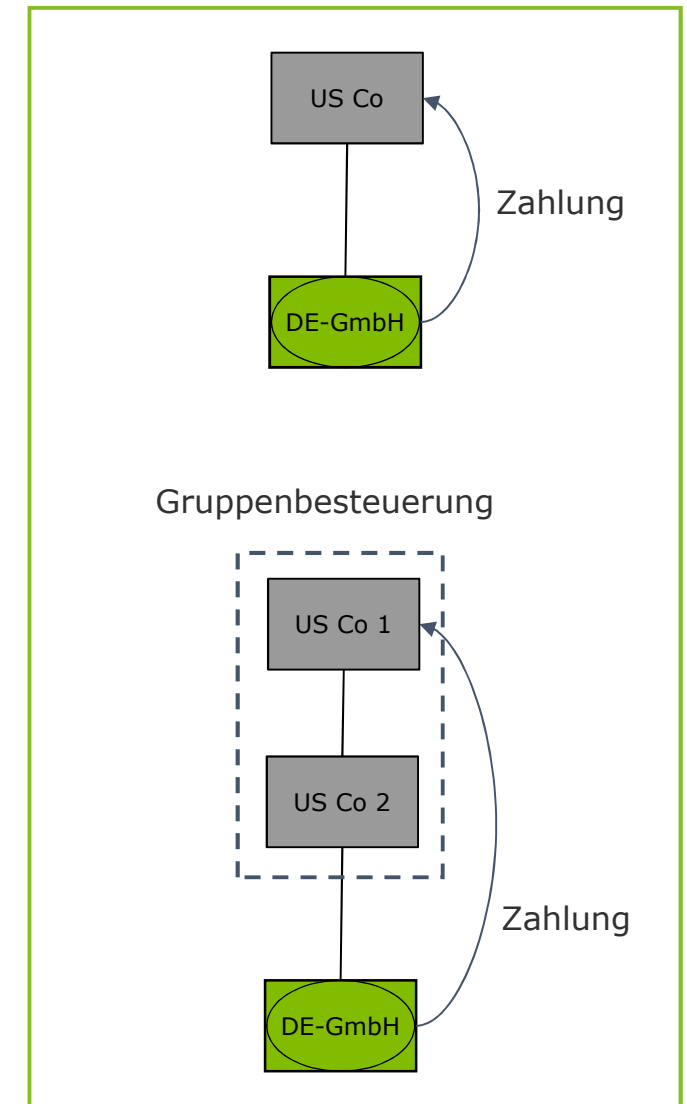
Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none">• Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen• die den Aufwendungen entsprechenden Erträge werden auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none">• Insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none">• Soweit die Steuervergünstigung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.
Anmerkungen	<ul style="list-style-type: none">• Begründung erwähnt explizit Hybridanleihen und Genussrechte sowie Substitutionszahlungen für Dividenden und Zinsen• Hybride Übertragungen sollen ebenfalls erfasst sein, z.Bsp. Repo-Transaktionen, Wertpapierleihe• Anteiliger Ausschluss vom Abzug möglich



Zahlungen eines hybriden Unternehmens, fiktive Zahlungsvorgänge

§ 4k (2) EStG-E

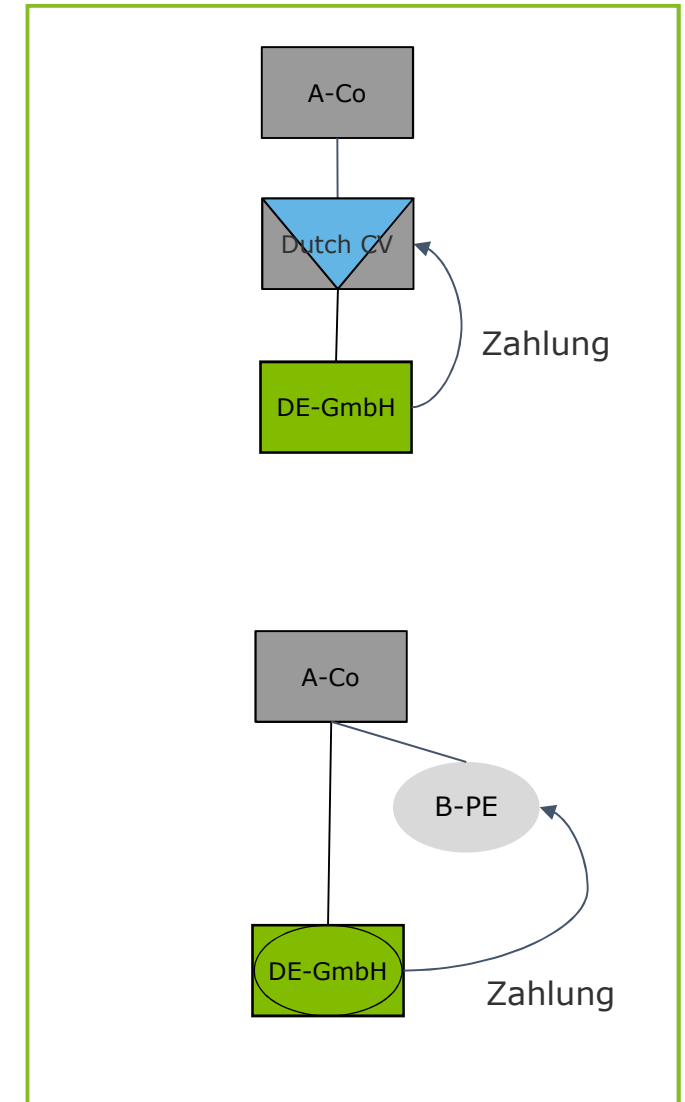
Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none">Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen<ul style="list-style-type: none">➤ auf Grund der vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen im Staat des Gläubigers der Erträge oder➤ auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 und 5 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung.
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none">Insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none">Soweit die Aufwendungen mit Erträgen desselben Steuerpflichtigen verrechnet werden, die der inländischen und nachweislich auch in dem Staat des Gläubigers beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen („dual inclusion income“) unddie Doppelbesteuerung wird nicht durch Anrechnung vermieden
Sonderfall	<ul style="list-style-type: none">Deutscher, unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter einer ausländischen, vermögensverwaltenden Personengesellschaft



Zahlungen an hybride Unternehmen und unberücksichtigte Betriebsstätten, Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten und umgekehrt hybride Gestaltungen

§ 4k (3) EStG-E

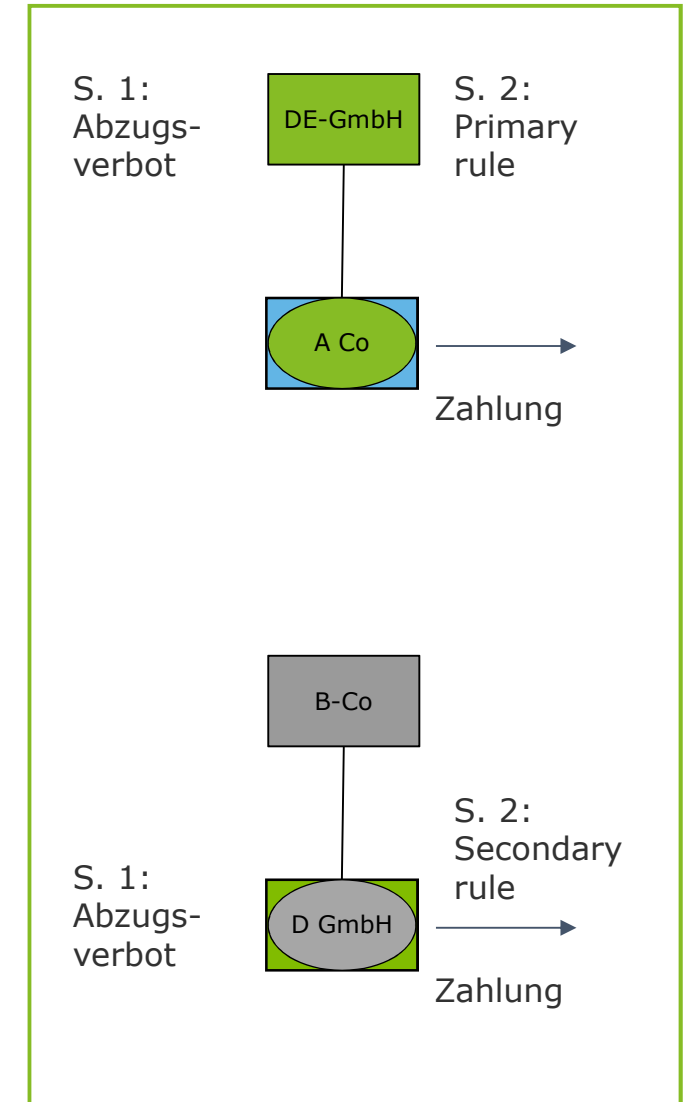
Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none">Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen auf Grund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none">Insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar
Anmerkungen	<ul style="list-style-type: none">Ausgestaltung als umfassende „catch-all“ klausel



Doppelter Abzug, Inkongruenz bei der Steueransässigkeit

§ 4k (4) EStG-E

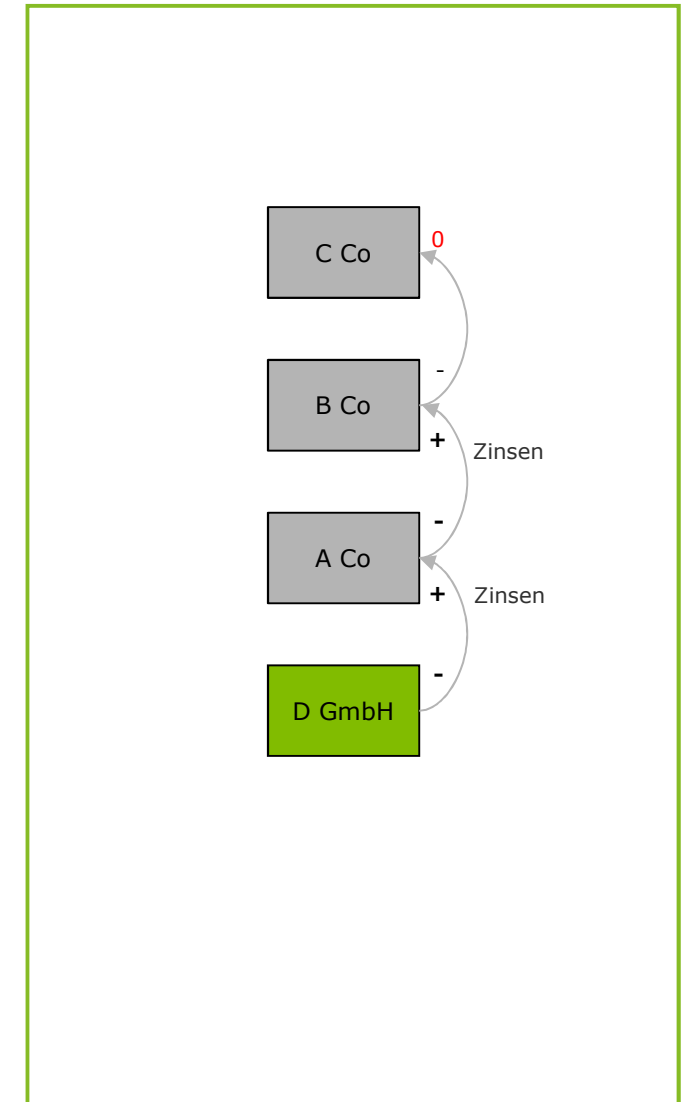
Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none"> Aufwendungen werden auch in einem anderen Staat berücksichtigt
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none"> Insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none"> Soweit diesen Aufwendungen nachweislich Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen Anrechnungsfälle bei unbeschränkt Steuerpflichtigen
Kollisionsregel/ Anwendungsvorrang	<ul style="list-style-type: none"> Satz 2 enthält komplexe Anwendungsvorrangsregelungen abhängig davon, ob es sich um einen unbeschränkt Steuerpflichtigen handelt und ob es sich um Aufwendungen handelt, die bei einem unmittelbaren/mittelbaren Gesellschafter der deutschen Gesellschaft berücksichtigt werden
Anmerkung	<ul style="list-style-type: none"> Ein sog. „hybrid mismatch“ ist in den double-deduction Fällen nicht erforderlich!



Importierte Besteuerungsinkongruenz

§ 4k (5) EStG-E

Voraussetzungen	<ul style="list-style-type: none">• Aus Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierende Erträge,• denen wiederum Aufwendungen (hybride Aufwendungen) gegenüberstehen,• deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person nach diesem Absatz oder einem der vorstehenden Absätze versagt worden wäre,• wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte.
Rechtsfolge	<ul style="list-style-type: none">• Insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar
Ausnahme	<ul style="list-style-type: none">• Soweit die Steuervergünstigung bereits bei einer anderen Person in der Beteiligungskette beseitigt wird
Anmerkung	<ul style="list-style-type: none">• Bedeutung des Verweises auf eine fiktive „unbeschränkte deutsche Steuerpflicht“ der in Frage kommenden Gläubiger oder anderen Personen



Definitionen

§ 4k (6) EStG-E

Anwendungsbereich

- Nahestehende Personen: Verweis auf § 1 (2) AStG (in der Fassung des ATADUmsG): damit generell 25% Beteiligung bzw. Beherrschung
- Unternehmen und seiner Betriebsstätte
- Strukturierte Gestaltung
- Zusammenwirken von Personen durch abgestimmtes Verhalten („acting in concert“)

Definition der „strukturierten Gestaltung“

- „...wenn der steuerliche Vorteil, der sich ohne die Anwendung der vorstehenden Absätze ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten“
- Anwendung z.Bsp. bei Unterschreiten des „Verbundenheitskriteriums“
- Der Begriff wird bereits im OECD-Report und in der ATAD II verwendet

Ausnahmetatbestand im Zusammenhang mit einer „hybriden Gestaltung“

- Ausnahme für Steuerpflichtige, denen die Besteuerungsinkongruenz nicht bewusst war und die nicht von der Besteuerungsinkongruenz profitiert haben
- Objektive Komponente: „wenn nach den äußeren Umständen
- vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm der steuerliche Vorteil bekannt war....“
- Gesetzesbegründung erwähnt den Fall einer über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen

Verrechnungspreise

ATAD-Umsetzungsgesetz – Verrechnungspreise

Einleitung



§ 1 AStG als Umsetzungsnorm für Art. 9 Abs. 1 OECD Musterabkommen.



Ziel: Besteuerung dort, wo die Gewinne wirtschaftlich entstehen. Damit Ausdruck des Territorialitätsprinzips und dient dem Veranlassungsgrundsatz. Ziel: Faire Verteilung der Besteuerungsrechte.



Erhöhtes Doppelbesteuerungsrisiko, da mögliche Wertungsbandbreiten und Internationalität. Deutschland richtet sich weiterhin international aus. Unilaterale Alleingänge befördern lediglich Doppelbesteuerungstreitigkeiten. Ausrichtung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.



Unilaterale Positionierungen allerdings dann erforderlich, wenn international kein Konsens vorhanden ist bzw. die internationalen Leitlinien unbestimmt sind.



§§ 1, 1a und 1b AStG: Klare Bestimmungen. Allerdings immer vom Einzelfall abhängig. Unmöglich, jeden einzelnen theoretisch denkbaren Fall zu regeln.



Deswegen: Genügend Flexibilität. Auch weitere Entwicklungen (Digitalisierung). Fremdvergleichsgrundsatz nicht ein starres Konzept sondern zeit- und kontextabhängig.



Wirtschaftliche Betrachtungsweise steht im Vordergrund. Schriftliche Vereinbarungen nur als Ausgangspunkt.



Hinwegdenken des Nahestehens. Spezifische Besonderheiten einer Unternehmensgruppe sind zu berücksichtigen.

ATAD-Umsetzungsgesetz – Verrechnungspreise

Überblick I

Überblick über die Regelungen

§ 1 AStG-E

Generalnorm

Abs. 1:	Fremdvergleichsgrundsatz und Korrektornorm
Abs. 2:	Nahestehende Person (u.a. 25% Anspruch auf Gewinn und Liquidationserlös, Netzwerke)
Abs. 3:	Bestimmung des Fremdvergleichspreises, Maßstab der tatsächlichen Verhältnisse, Funktions- und Risikoanalyse, Vergleichbarkeitsanalyse, Zeitpunkt der Vereinbarungen, Verrechnungsmethode, tatsächlicher vs. hypothetischer Fremdvergleich
Abs. 3a:	Bandbreiten und Interquartilsbetrachtung, Korrektur auf den Median, Mittelwert beim hypothetischen Fremdvergleich
Abs. 3b:	Funktionsverlagerung und Transferpaket
Abs. 3c:	Immaterielle Werte, DEMPE-Konzept, angemessene Vergütung
Abs. 6:	Rechtsverordnungen bei den Absätzen 1, 3, 3a, 3b, 3c und 5

§ 1a AStG-E

Finanzierungsbeziehungen

Abs. 1:	Einkünfterminderung durch Finanzierungsaufwendungen
Abs. 2:	Finanzierungstätigkeit als funktions- und risikoarme Dienstleistung

ATAD-Umsetzungsgesetz – Verrechnungspreise

Überblick II

Überblick über die Regelungen

§ 1b AStG-E

Preisanpassungsklausel

Immaterielle Werte oder Vorteile, Abweichung von der Gewinnerwartung um mehr als 20%, Bezugszeitraum 7 Jahre, Anpassung im 8. Jahr

» Anwendung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 (§ 21 Abs. 1, Nr. 1 AStG-E)

§ 89a AO-E

Vorabverständigungsverfahren

Gefahr der Doppelbesteuerung, zwischenstaatliches Verfahren, Geltungszeitraum < 5 Jahre
Fast-Track APA bei international koordinierten Außenprüfungen möglich

» Anwendung ab dem Tag der Verkündung des Gesetzes

§ 90 Abs. 3 AO-E

Verrechnungspreisdokumentation

- Senkung der Größengrenze für die Erstellungspflicht eines Masterfiles von € 100 Mio. auf € 50 Mio.
- Elektronische Übermittlungspflicht des Masterfiles nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres

» Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen

§ 1 Abs. 3b AStG-E

Ökonomischer Schwerpunkt bei Funktionsverlagerungen

§ 1 Abs. 3b AStG-E

Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.

Anmerkungen

- Resultat der Neugliederung des § 1 AStG-E
- Aufnahme des Inhalts von § 1 Abs. 3 S. 9 AStG
- Aber: Änderung im Wortlaut
 - § 1 Abs. 3 S. 9 AStG: „(...) Wirtschaftsgüter **und** sonstigen Vorteile verlagert (...)“
 - § 1 Abs. 3b AStG-E: “(...) Wirtschaftsgüter **oder** sonstigen Vorteile verlagert (...)“
- Neu: Definition des Transferpakets ohne dass damit eine Änderung des bisherigen Verständnisses verbunden ist
- Verweis auf anerkannte Bewertungsmethoden über Referenz auf § 1 Abs. 3 S. 7 AStG-E

Kritische Würdigung:

- Von einer „Verrechtlichung“ hin zu einer rein ökonomischen Betrachtungsweise
- Streichung der Escape-Klauseln

§ 1 Abs. 3c AStG-E

DEMPE-Konzept der OECD wird von dem dt. Gesetzgeber übernommen

§ 1 Abs. 3c AStG-E

Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist.

Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte, ist Ausgangspunkt für die Bestimmung, welchem an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen der Ertrag zusteht, der sich aus jedweder Art der Verwertung dieses immateriellen Wertes ergibt. Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Wertes ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt oder Risiken übernimmt, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden Person angemessen zu vergüten. Die bloße Finanzierung der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Wertes ist angemessen für die Übernahme der Finanzierungsfunktion zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert.

Anmerkungen

- Keine Entsprechung im bisher geltenden § 1 AStG
- Basis: Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Aus deutscher Sicht keine Neuerung bzw. keine neue Behandlung von immateriellen Werten (gemäß Begründung)
- S. 2: Eigenständige Definition („immaterielle Werte“).
- S. 3 bis 4: Herzstück
 - Rechtliche Eigentümerschaft führt nicht zu alleiniger Ertragsberechtigung
 - Übernahme des DEMPE-Konzepts der OECD
 - Es sind also die Wertbeiträge (Funktionen, Risiken, Vermögenswerte) der nahestehenden Personen im Zusammenhang mit dem immateriellen Wert zu identifizieren und fremdüblich zu vergüten
- S. 5: Klarstellung bei alleiniger Bereitstellung von Finanzierungsmitteln für immaterielle Werte

Kritische Würdigung:

- Trennungsprinzip vs. „tatsächliches Verhalten“
- Fraglich: Kontrolle über Risiko und Umqualifizierung
- Unsicherheiten bzgl. der Umsetzung in der Praxis: „angemessen zu vergüten“

§ 1a Abs. 1 AStG-E

Dem Grunde nach und der Höhe nach

§ 1a Abs. 1 AStG-E

(1) Es entspricht ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann,
 - a. dass er den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
 - b. die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet;

oder

2. der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe als solche gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Eine Einkunftsminderung gemäß Satz 1 ist rückgängig zu machen. Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten. § 1 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

Anmerkungen

- Treaty Override
- 1. Schritt: Dem Grunde nach
 - “Kapitaldienst” vs. Refinanzierung
 - Unbestimmte Begriffe: “Wirtschaftlich benötigt” und für den “Unternehmenszweck”
- 2. Schritt: Der Höhe nach
 - Explizite Orientierung an (ansonsten vergleichbaren?) Konditionen, wie sie die Gruppe von unverbundenen Dritten erhalten könnte: Gruppenrating
 - Widerspruch zum Konzept des Konzernrückhalts & dessen Berücksichtigung in der bisherigen Praxis (OECD RL 2017, Tz. 1.164ff. & OECD Draft FT 3.7.2018 Tz. 69ff.)
 - Einführung Öffnungsklausel

Kritische Würdigung:

- Dt. Sonderweg?
- Keine Ermächtigung für RVO
- Unsicherheit Öffnungsklausel

§ 1a Abs. 2 AStG-E

Finanzierung als "funktions- und risikoarme Dienstleistung"

§ 1a Abs. 2 AStG-E

(2) Wird

1. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt

oder

2. wird eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe weitergeleitet,

so handelt es sich regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung.

Hiervon ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt.

Die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle ist ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf den risikofreien Zinssatz begrenzt. Dieser entspricht dem Zinssatz für laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität.

Anmerkungen

- Treaty Override
- Finanzierung als funktions- und risikoarme Dienstleistung bei Vermittlung/ Durchleitung
 - Keine Einzelfallbetrachtung, sondern pauschale Regelung
 - Keine Öffnungsklausel (bspw. Infolge einer Funktions- und Risikoanalyse)
- „Regelmäßig“ gilt dies auch bei der Steuerung oder bei Finanzierungsgesellschaft
- Vergütung auf Basis risikofreier Zinssätze von Staatsanleihen höchster Bonität (?)

Kritische Würdigung:

- Dt. Sonderweg?
- Keine Ermächtigung für RVO
- Keine Öffnungsklausel?
- Sinn und Zweck der letzten beiden Sätze?

Hinzurechnungsbesteuerung

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Überblick und Allgemeines – Tatbestände

Thema	Änderung	Kommentar
Niedrigsteuergrenze	Keine – 25% wird beibehalten	Begründung („ATAD-kompatibel“) nicht überzeugend, Höhe ist aus der Zeit gefallen
Inländerbeherrschung	Übergang zum Beherrschungsprinzip	Keine Hinzurechnung bei bloßer Inländerbeherrschung durch nicht nahestehende Personen. Praktische Folgen in klassischen Outbound-Fällen gering (beachte z.B. Joint Ventures etc.). ABER: Entfall des Schutzes durch Kapitalverkehrsfreiheit, kein Grundfreiheitschutz im Verhältnis zu Drittstaaten mehr laut Gesetzesbegründung (EuGH, Rs.C-135/17, X) vgl. dazu aber § 13 Abs. 4 AStG-E
Aktivitätskatalog	Beibehalten eines Aktivitätskatalogs, Änderungen geringer als in bisheriger Diskussion	Kein Entfall der Rück-Rückausnahmen-Logik bei Handel und Dienstleistungen mit Substanz Ausnahme wie zwischenzeitlich angedacht
Motivtest	Verschärfung und Konkretisierung	<ul style="list-style-type: none"> • Verschärfung des Motivtest: „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit • Konkretisierung des Motivtest: sachlichen und personellen Ausstattung, hinreichend qualifiziertes Personal, selbständig und eigenverantwortlich • Beschränkung auf EU-/EWR-Gesellschaften wird beibehalten (Abs. 3) • Informationsaustausch als Voraussetzung (Abs. 4) Hinweis: Erklärungspflicht bei Escape über den Motivtest (wie bisher, § 18 Abs. 3 S. 2 AStG-E)

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Überblick und Allgemeines – Rechtsfolgen

Thema	Änderung	Kommentar
Gewerbesteuer	Beibehalten der bisherigen Logik: GewSt-Pflicht des Hinzurechnungsbetrags, keine Anrechnung auf die GewSt	Durch GewSt-Pflicht des Hinzurechnungsbetrags und fehlende Anrechnung entstehen übermäßige Belastungen, v.a. bei Vorbelastung zwischen 15% und 25%
Zuflusszeitpunkt	Zufluss im VZ, in dem das WJ der ZG endet	ATAD-Vorgabe, insoweit ggf. einmalig Zufluss zweier Hinzurechnungsbeträge bei identischem WJ bei Übergang auf neues System (z.B. im VZ 2020 fließt Hinzurechnungsbetrag 2019 und 2020 zu)
Indirekte Beteiligungen	Hinzurechnung auch im Umfang der indirekten Beteiligung (soweit nicht auf Zwischenebene Hinzurechnungsbesteuerung zu hoher Besteuerung führt)	Entfall der bisherigen Logik des § 14 AStG zu nachgelagerten Zwischengesellschaften Erfordernis der Anrechnung von ausländischen Hinzurechnungssteuern
Ausländische Steuern	Kein Abzug von Steuern mehr, nur noch Anrechnung; neu: für den VZ für den (nicht: in dem) gezahlt wird	Ausnahme: ausländische Vermögensteuern Übergangsregeln sollen Anrechnung von Steuern für Altjahre sicherstellen
Einkünfteermittlung	Änderung der anwendbaren Vorschriften und nur noch bilanzielle Gewinnermittlung	Entfall der Möglichkeit der Einnahme-Überschuss-Rechnung

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Aktivitätskatalog (1/2)

Tätigkeit	Änderung	Kommentar
Allgemein	Aufnahme von „Veräußerungsgewinn“ in § 8 Abs. 1 S. 1 AStG-E	Nach h.M. waren Veräußerungsgewinne bislang ebenfalls der Tätigkeit zuzuordnen, die jeweils die laufenden Einkünfte verursacht hat
Nr. 1: Land- und Forstwirtschaft, Nr. 2: Produktion	Keine Änderungen	
Nr. 3: Versicherungen, Kreditinstitute, etc.	Entfall: kaufmännisch eingerichteter Geschäftsbetrieb; neu: schädlich ab 1/3 Einkünfte aus Geschäften mit Stpfl. nahestehenden Personen	Umsetzung ATAD-Vorgaben, keine „kleine Substanzklausel“, Schädlichkeit ab 1/3 (statt überwiegend) mit allen dem Stpfl. nahestehenden Personen
Nr. 4: Handel	Schädlichkeit von EU/EWR-Steuerpflicht bei Verkäufer / Käufer der Waren	Verschärfung der ersten Rückausnahme (keine Änderung der Rück-Rückausnahme), d.h. zunehmende Bedeutung des kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs und Ausschluss der schädlichen Mitwirkung
Nr. 5: Dienstleistungen	Schädlichkeit von EU/EWR-Steuerpflicht bei Bedienenstatbestand (Bst. a) und bei Empfänger (Bst. b)	Verschärfung der Rückausnahmen, beachte Rück-Rückausnahme nur bei Bst. b (Empfänger der Dienstleistung)
Nr. 6: Vermietung und Verpachtung	keine	Insbesondere Lizenzeinkünfte passiv, wenn Rechte nicht durch eigene FuE-Tätigkeit entstanden sind
Nr. 7 a.F.: Konzernfinanzierung	Entfällt	Keine Aktivität von Konzernfinanzierung bei Aufnahme auf dem ausländischen Kapitalmarkt

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Aktivitätskatalog (2/2)

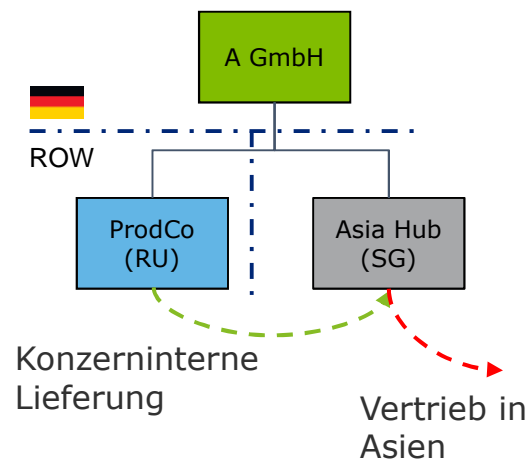
Tätigkeit	Änderung	Kommentar
Nr. 7 n.F.: Dividenden	Passivität bei Steuerpflicht der Dividenden im Inland	Künftig sind passiv: <ul style="list-style-type: none"> - Korrespondenzprinzip, Ausnahmen: <ul style="list-style-type: none"> - Hinzurechnungsbesteuerung bei leistender Körperschaft - vGA im Dreieck und hoch besteuert - Streubesitzdividenden - Dividenden nach § 8b Abs. 7 KStG (Handelsbestand)
Nr. 8 n.F./Nr. 9 a.F.: Veräußerungsgewinne	Generell aktiv, soweit im Inland auch steuerbefreit	Streichung der Ausnahme für Gewinn, der auf passive Kapitalanlagewirtschaftsgüter entfällt (damit keine Diskussion um positive/negative Drei-Stufen-Theorie) zu begrüßen; Ausnahme von Aktivität künftig bei Anteilen i.S.d. § 8b Abs. 7 KStG (Handelsbestand)
Nr. 9 n.F./Nr. 10 a.F.: Umwandlungen	Betonung der tatsächlichen Buchwertverknüpfung im Ausland	Aktiv sind alle Umwandlungen von aktiven Betrieben (u.E. klarstellend); darüber hinaus nur, soweit Umwandlung vergleichbar (nach UmwStG zu Buchwerten möglich) und tatsächlich zu Buchwerten durchgeführt wurde → kein step-up für AStG-Zwecke mehr Gesetzesbegründung stellt klar, dass Aktivität auch für Einkünfte auf Anteilseignerebene gilt

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Beispiele zum Aktivitätskatalog und zur Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

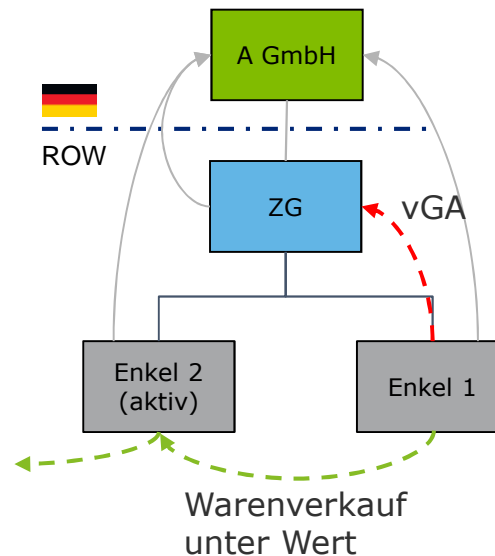
Aktivität bei Handel und Dienstleistungen

- ProdCo in Rumänien verkauft an Asia Hub in Singapur
- Asia Hub vertreibt Waren an Kunden in Asien



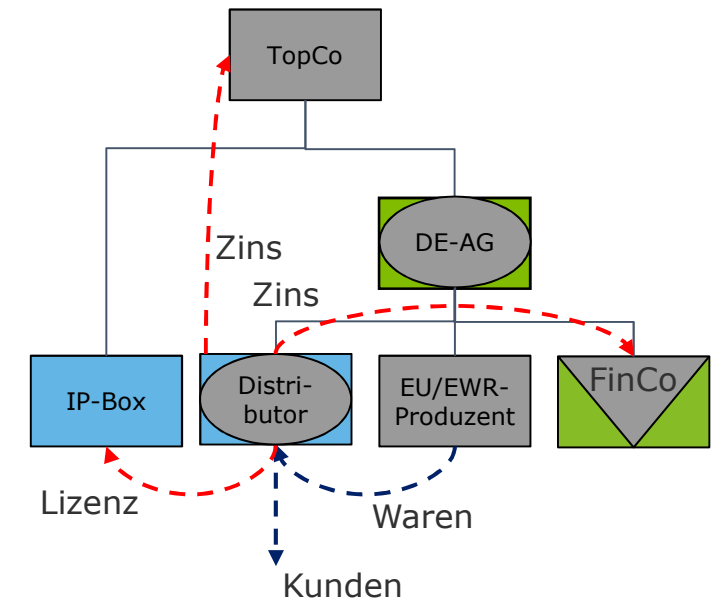
Verdeckte Gewinnausschüttungen

- Enkel 1 (aktiv oder passiv) verkauft Ware unter Wert an Enkel 2
- Enkel 2 erzielt aktive Einkünfte durch Verkauf Waren am Markt
- Alle G'ften niedrig besteuert
- Keine Einkommenskorrektur im Ausland



Prüfung von § 4j und § 4k EStG(-E)

- Distributor passiv (z.B. wg. EU/EWR-Bezug der Ware)
- Lizenzzahlung an IP-Box: § 4j EStG?
- Zins an TopCo: § 4k Abs. 2 EStG-E?
- Zins an FinCo: Verhältnis von § 4k EStG-E zur HZB?





Diese Präsentation enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Präsentation professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Diese Präsentation ist insbesondere nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Präsentation erlitten hat. Diese Präsentation ist vertraulich zu behandeln. Eine Weitergabe an Dritte – auch in Auszügen – bedarf unserer vorherigen schriftlichen Zustimmung.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.