

# Young IFA Network

## Reform der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung

YIN-Sektion Berlin/Brandenburg  
10. Februar 2020



# Themen

- A. Das „neue“ Beherrschungskonzept
- B. Änderungen im Tätigkeitskatalog
  - I. Lizenzierung
  - II. Handel
  - III. Ausschüttungen & Finanzierungen
  - IV. Umwandlungen
- C. Anpassungen im „Cadbury-Test“
- D. Neuerungen bei Betriebsstätten

# Aktuelles Regelungskonzept

## Tatbestandsmerkmale

- Inländerbeherrschung (§ 7 AStG)
- Passive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)
- Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG)
- Überschreitung der Freigrenze (§ 9 AStG)
- Keine hinreichende Substanz bei EU/EWR-KapGes (§ 8 Abs. 2 AStG)

## Rechtsfolge

- Hinzurechnung passiver Einkünfte (Ermittlung des HZB nach dt. Gewinnermittlungsvorschriften)
- Besteuerung mit KSt bzw. ESt & GewSt (?)
- HZB „gilt“ als (fiktive) Dividende
- Keine Steuerprivilegien (insb. § 8b KStG)
- Anrechnung ausländischer Steuer auf KSt bzw. ESt
- Nachfolgende Ausschüttung steuerbefreit (7 Jahre), aber „Schachtelstrafe“

# Vergleich der Regelungskonzepte

	Aktuelles Recht	ATAD	„Referentenentwurf“
<b>Beherrschung</b>	„Zufällige“ Inländerbeherrschung (> 50%)	„Konkrete“ (globale) Beherrschung (> 50%)	„Konkrete“ Beherrschung im Verbund (global > 50%)
<b>Zwischeneinkünfte</b>	Aktivkatalog (Regel-Ausnahme-Rückausnahme)	Passivkatalog	Aktivkatalog (Regel-Ausnahme-Rückausnahme)
<b>Niedrigbesteuerung</b>	25%	50% (nationaler KSt-Satz)	25%
<b>Substanzausnahme</b>	EU/EWR-Beteiligungen	EU/EWR-Beteiligungen und optional Drittstaaten	Grds. nur EU/EWR-Beteiligungen (Ausnahme: bloße Kapitalanlage)
<b>Sonderregelungen</b>	Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter	--	Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter
<b>Rechtsfolge</b>	Besteuerung mit Körperschaft- bzw. Einkommensteuer & Gewerbesteuer(?)	Einbezug in Steuerbemessungsgrundlage	Besteuerung mit Körperschaft- bzw. Einkommensteuer & Gewerbesteuer(?)
<b>Nachfolgende Ausschüttungen</b>	Steuerbefreiung (binnen 7 Jahren)	Steuerbefreiung	Steuerbefreiung durch Abzugsbetrag (§ 11 AStG-E)

# Beherrschung im „neuen“ System der HZB

## Bisher (§ 7 AStG):

1) Sind unbeschränkt Steuerpflichtige an einer Körperschaft ..., die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (**ausländische Gesellschaft**), zu mehr als der Hälfte beteiligt, so sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft **Zwischengesellschaft** ist, bei jedem von ihnen mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt.

(2) Unbeschränkt Steuerpflichtige sind ... an einer ausländischen Gesellschaft zu mehr als der Hälfte beteiligt, wenn ihnen allein oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 am Ende des Wirtschaftsjahres der Gesellschaft, in dem sie die Einkünfte nach Absatz 1 bezogen hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als 50 Prozent der Anteile oder der Stimmrechte an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen sind. ...

## Referentenentwurf (§ 7 AStG-E):

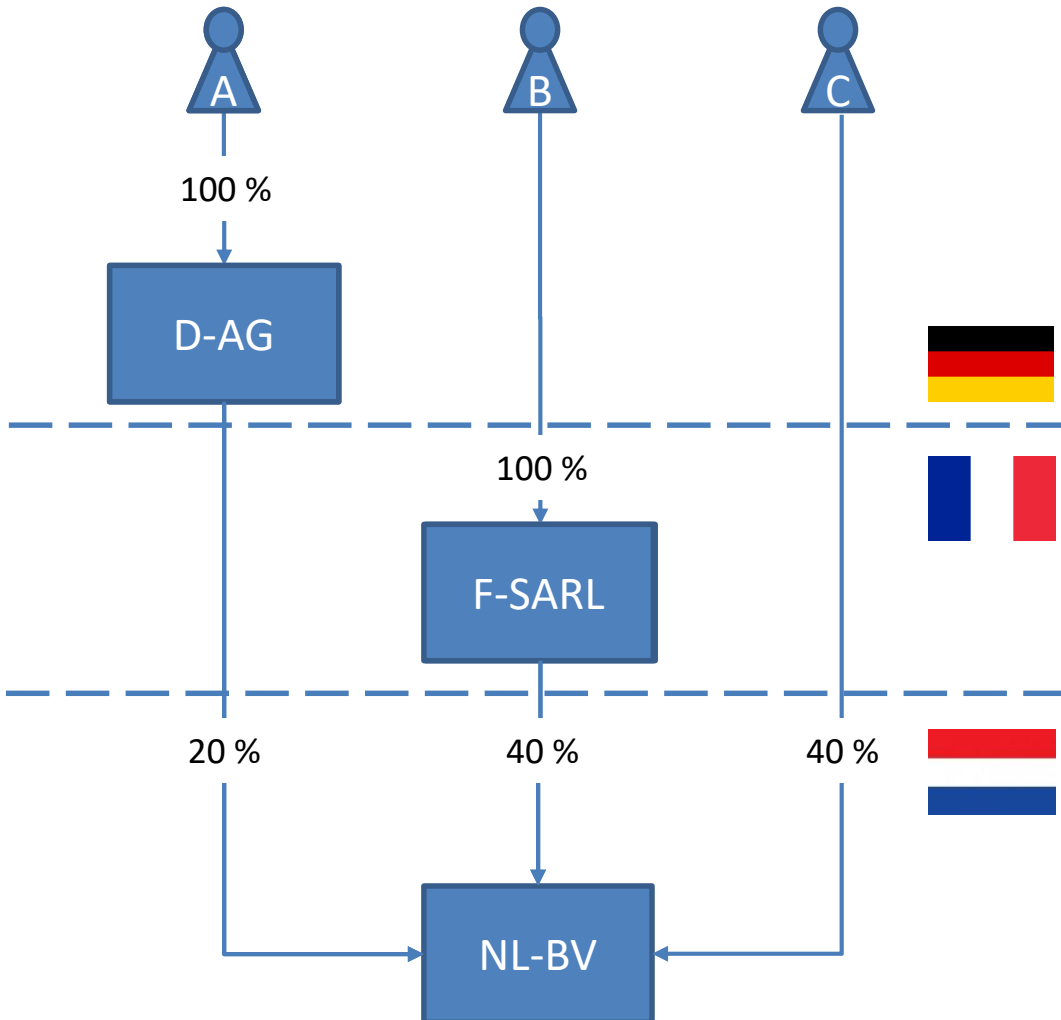
(1) Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft ... (**ausländische Gesellschaft**), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft **Zwischengesellschaft** ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig ... Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen ... Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden ...

(2) Eine Beherrschung ... liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

(3) Für Zwecke der §§ 7bis 12 ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 AStG nahestehend.

(4) Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten gilt als nahestehend.

# Beherrschung im „neuen“ System der HZB



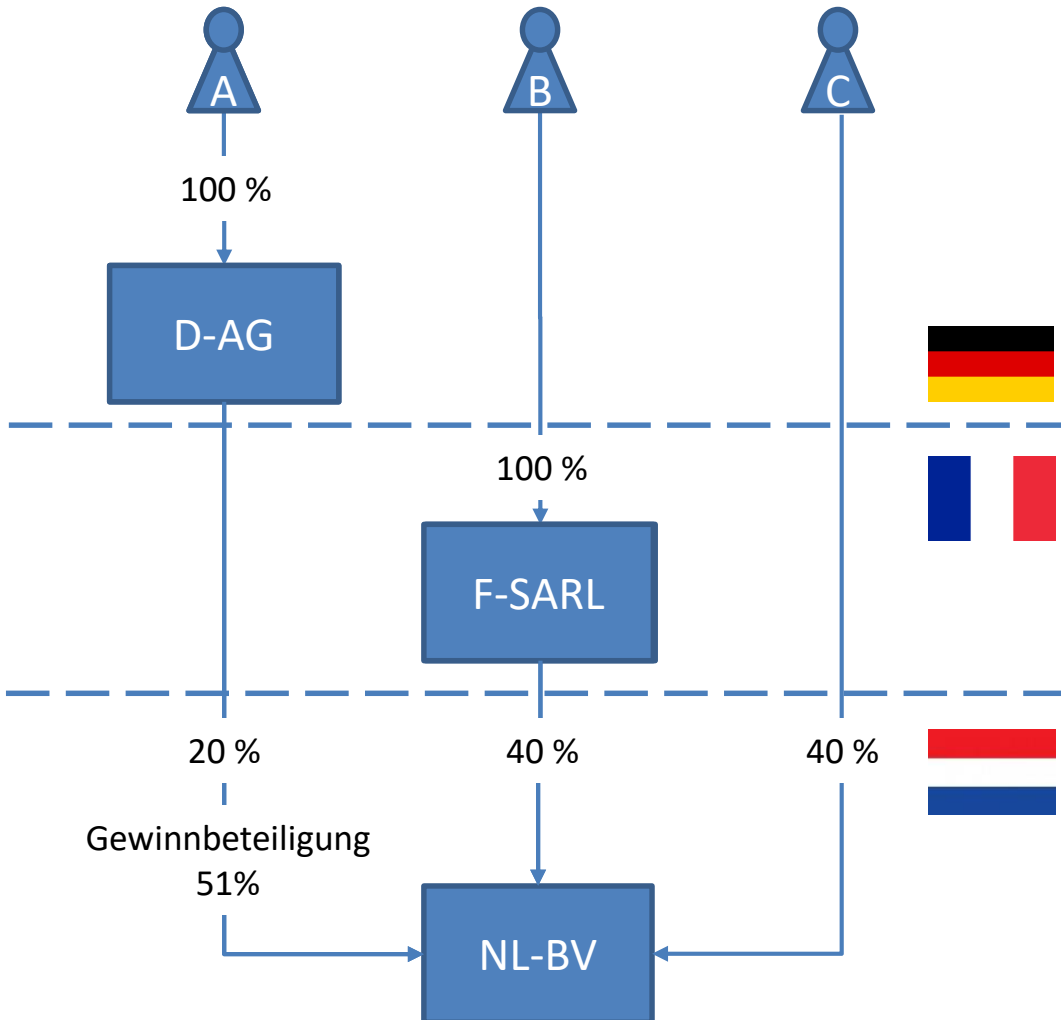
## Fall 1

- Gesellschafter der NL-BV sind die deutsche D-AG (20%), die fr. F-SARL (40%) sowie die inländische natürliche Person C (40%).
- Alleingesellschafter der deutschen D-AG ist die inländische natürliche Person A, Alleingesellschafter der französischen F-SARL ist die inländische natürliche Person C.
- A, B und C sind nicht nahestehend i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG.

## Fragestellungen:

- 1) Liegt Beherrschung i. S. d. HZB vor?
  - Nach dem geltenden Recht?
  - Nach dem Referentenentwurf?
- 2) Kann es hier zu einer sog. passiven Entstrickung kommen?

# Beherrschung im „neuen“ System der HZB



## Abwandlung

- Der D-AG steht aufgrund einer zusätzlichen Vereinbarung insgesamt 51% der Gewinne der NL-BV zu.

## Fragestellungen:

- 1) Liegt Beherrschung i. S. d. HZB vor?
- 2) Muss hierbei eventuell eine steuerliche Verstrickung erfolgen?
- 3) Welche EU-Grundfreiheit wäre in diesem Fall vorrangig anwendbar?

# Unmittelbare vs. mittelbare Beteiligungen

## Bisher (§ 14 AStG):

(1) Ist eine ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 7 an einer anderen ausländischen Gesellschaft (**Untergesellschaft**) beteiligt, so sind für die Anwendung der §§ 7 bis 12 die Einkünfte der Untergesellschaft, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen haben, der ausländischen Gesellschaft zu dem Teil, der auf ihre Beteiligung am Nennkapital der Untergesellschaft entfällt, zuzurechnen, soweit nicht nachgewiesen wird, dass die Untergesellschaft diese Einkünfte aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 fallenden Tätigkeiten oder Gegenständen erzielt hat oder es sich um Einkünfte im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 8 bis 10 handelt oder dass diese Einkünfte aus Tätigkeiten stammen, die einer unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 fallenden eigenen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dienen ...

(2) ...

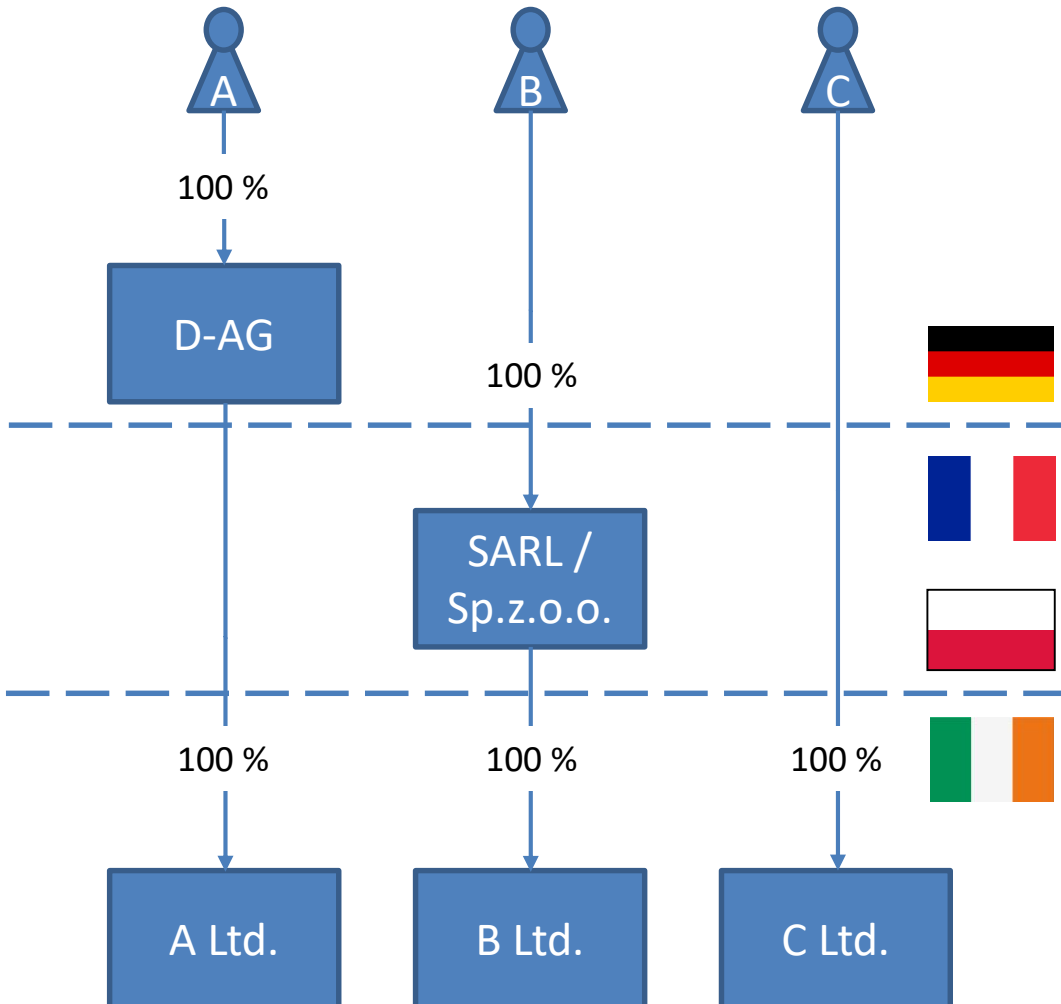
(3) Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden, wenn der Untergesellschaft weitere ausländische Gesellschaften nachgeschaltet sind.

## Referentenentwurf (§ 7 Abs. 1 S. 1 und S. 2 AStG-E):

(1) Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft ... (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft **Zwischengesellschaft** ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht nach Satz 1 unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung **nach diesem Gesetz** oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist **und** die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 unterliegen ...



# Unmittelbare vs. mittelbare Beteiligungen



## Fall 2

- Die inländische natürliche Person C ist unmittelbar zu 100% an der irischen C Ltd. beteiligt.
- Die inländische natürliche Person B ist mittelbar zu 100% an der irischen B Ltd. beteiligt. Die zwischengeschaltete Gesellschaft befindet sich in Frankreich / Polen.
- Die inländische natürliche Person A ist mittelbar über eine deutsche AG (D-AG) zu 100% an der irischen A Ltd. beteiligt.

## Fragestellungen:

- 1) Liegt Beherrschung i. S. d. HZB nach dem Referentenentwurf vor?

# Handel im „neuen“ System der HZB

## Bisher (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG):

„dem Handel, soweit nicht

a) ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahe stehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die

Verfügbarmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft (**Vertriebsgesellschaft**), oder

b) die ausländische Gesellschaft einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahe stehenden Person die Verfügbarmacht an den Gütern oder Waren verschafft (**Einkaufsgesellschaft**),

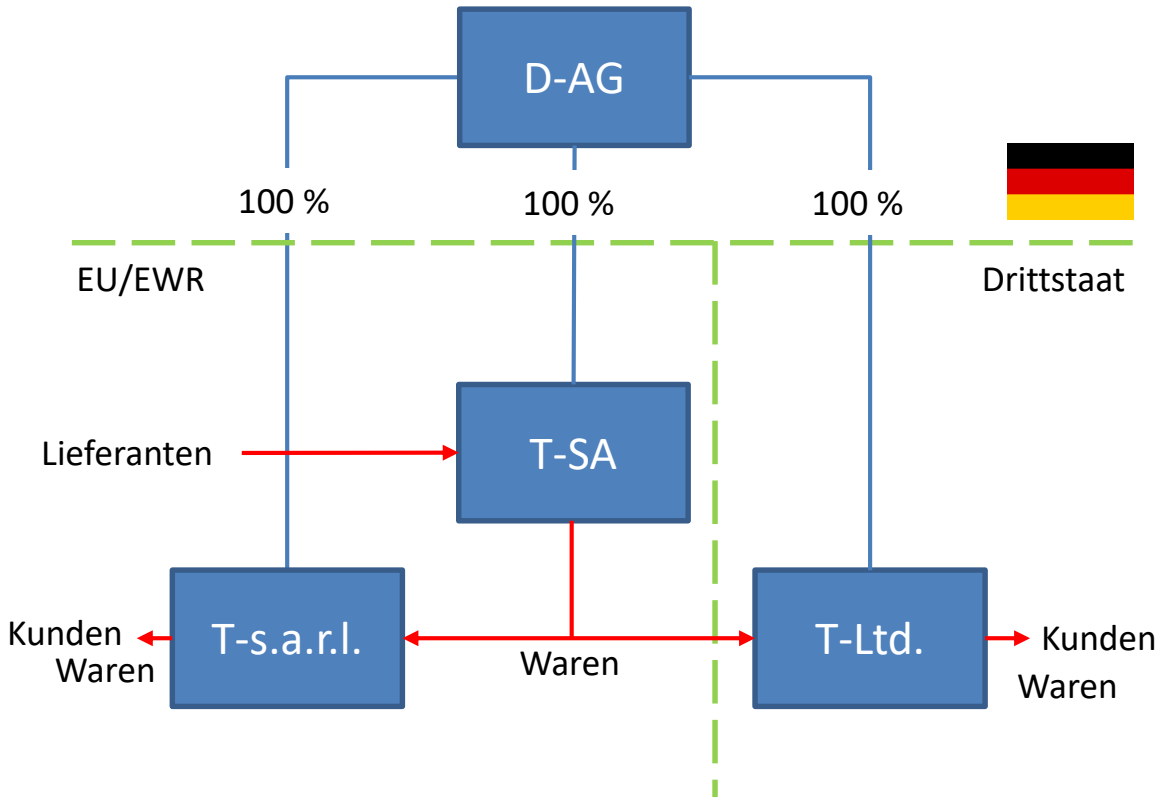
**es sei denn**, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahe stehenden Person ausübt,“

## Referentenentwurf (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E):

„dem **Handel**, soweit nicht

a) ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügbarmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft, oder[...]"

# Handel im „neuen“ System der HZB



## Fall 3

T-SA verschafft T-s.a.r.l. und T-Ltd. Die Verfügungsmacht an Waren, die diese an externe Kunden verkaufen.

### Fragestellungen:

- 1) Was ist ein Abrechnungsunternehmen?
- 2) Erweiterung der Verfügungsmacht auf EU/EWR Staaten. Ziel: Schutz des europäischen Steuersubstrats lt. RefE-Begründung.
- 3) Zwischenzeitlicher Wegfall („Kleine Lösung“) des eingerichteten Geschäftsbetrieb.
- 4) „Schädliche Mitwirkung“ bleibt weiterhin erhalten.
- 5) Beurteilung für T-SA?
- 6) Beurteilung für T-s.a.r.l.?
- 7) Beurteilung für T-Ltd.?

# Lizensierung im System der HZB

## Bisher (§ 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG):

„der Vermietung und Verpachtung, ausgenommen

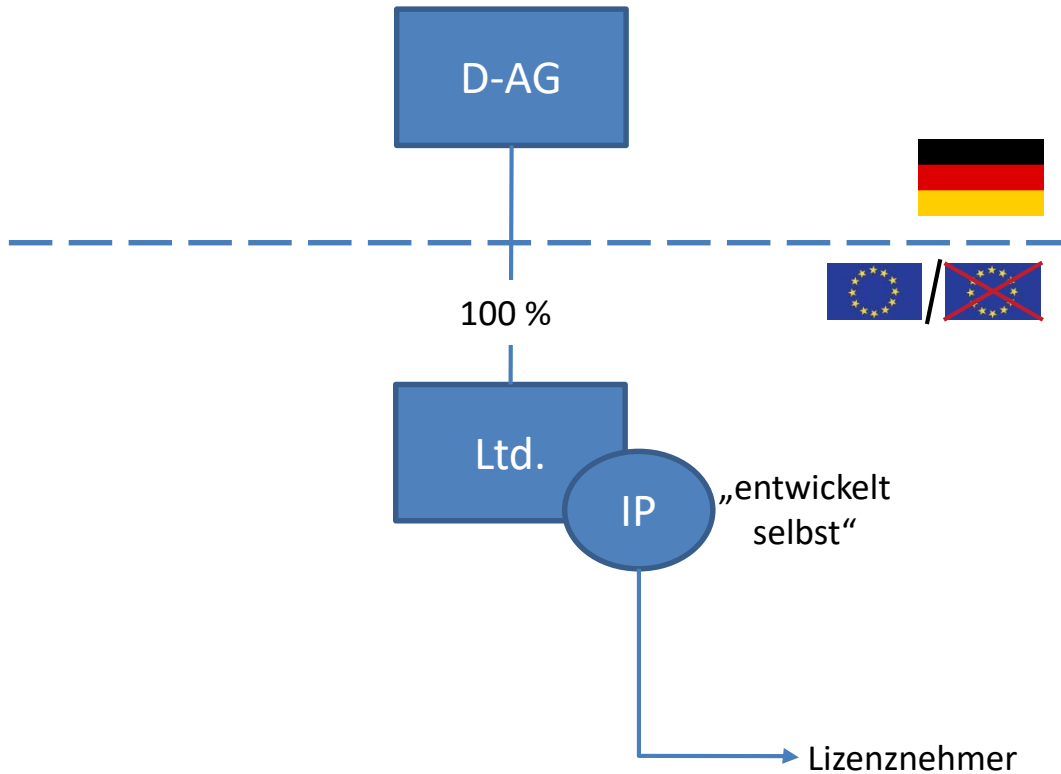
a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, **daß** die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,“

## Referentenentwurf (§ 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG-E):

„der Vermietung und Verpachtung, ausgenommen

a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, **dass** die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,“

# Lizensierung im „neuen“ System der HZB



## Fall 4

Ltd. lizenziert eigenentwickeltes IP an fremde Dritte.

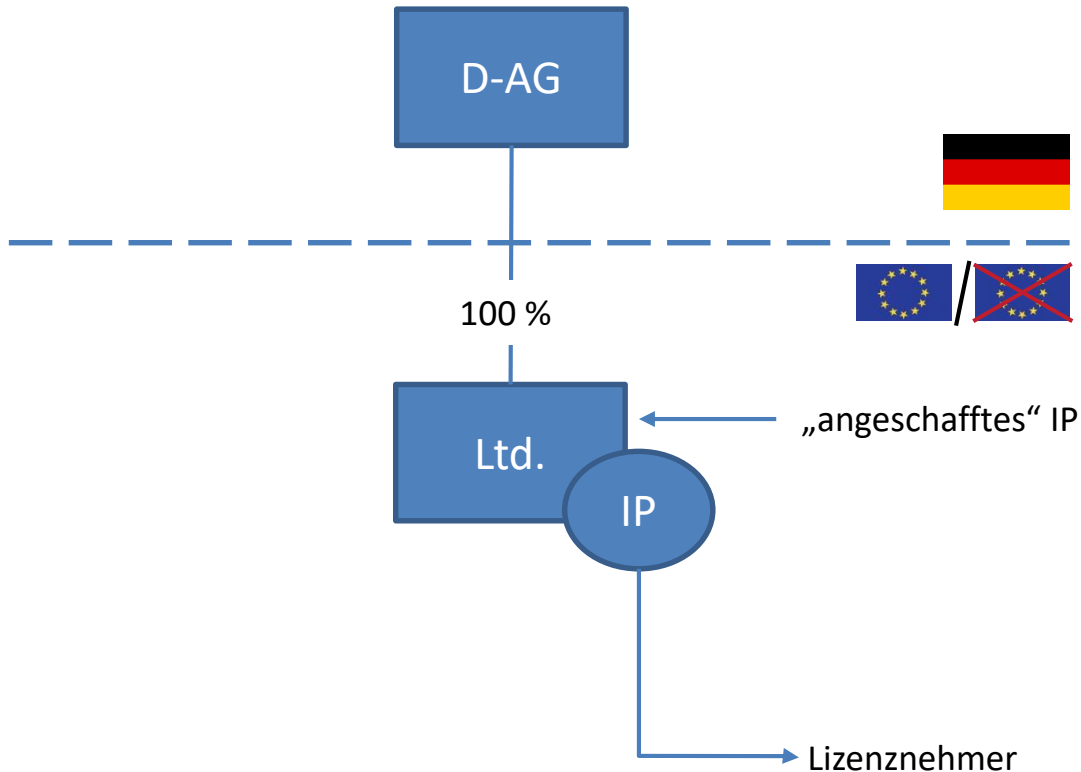
### Bisher:

Aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 6a AStG, sofern keine schädliche Mitwirkung vorliegt.

### Referentenentwurf:

- 1) Gleiches Ergebnis?
- 2) Zwischenzeitlich („Kleine Lösung“) Lizenzen immer passiv, jedoch Substanznachweis auch für Drittstaaten eröffnet, wenn selbst entwickelt.

# Lizensierung im „neuen“ System der HZB



## Fall 4

Ltd. lizenziert IP, welches diese ursprünglich erworben hatte.

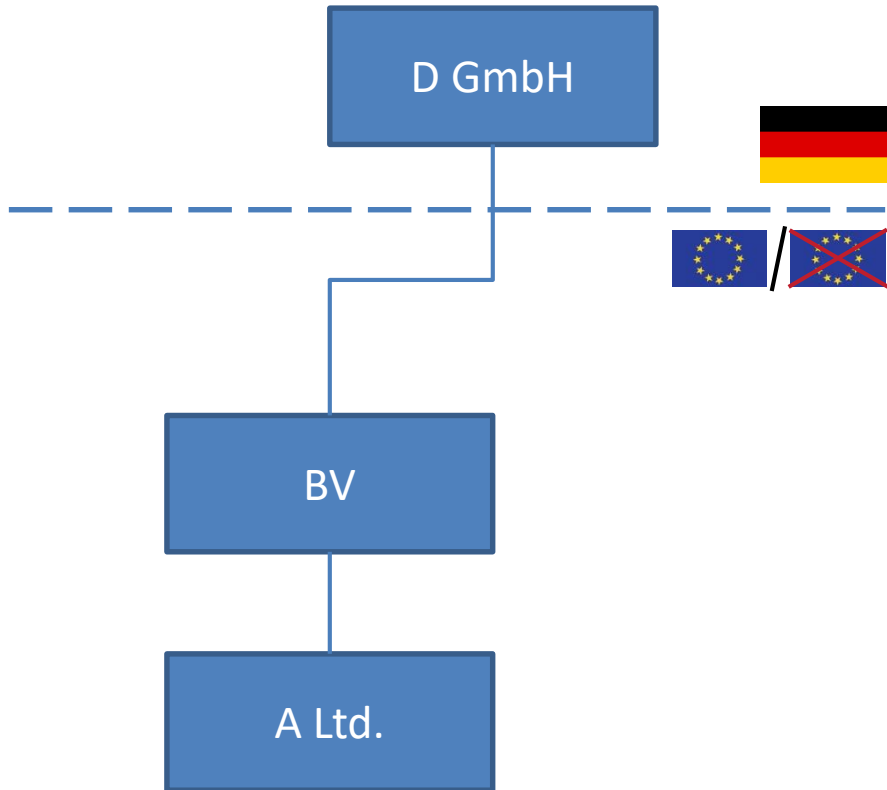
### Bisher:

Die Tätigkeiten der Ltd. sind passiv i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG. Ein „Escape“ (für EU-/EWR-Fälle) über § 8 Abs. 2 AStG ist möglich; Erklärungspflichten nach § 18 Abs. 3 Satz 2 AStG sind zu beachten.

### Referentenentwurf:

- 1) Beurteilung der Tätigkeiten der Ltd.?
- 2) „Escape“ über § 8 Abs. 2 AStG-E möglich? Achtung bei abgekürzter Erklärung?
- 3) „Kleine Lösung“ sah Substanztest auch für Drittstaaten vor, wenn selbst entwickeltes IP.
- 4) Nunmehr lt. RefE Substanztest auch wieder für EU/EWR-Staaten bei angeschafftem IP.

# Dividenden im „neuen“ System der HZB



## Fall 5

Bisher (aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG):

„Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften“

Referentenentwurf (aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E):

„Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, **ausgenommen**

**a) Ausschüttungen**, soweit diese das **Einkommen** der leistenden Körperschaft **gemindert haben**; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nrn. 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist (**Korrespondenzprinzip**). Dies **gilt nicht**, soweit

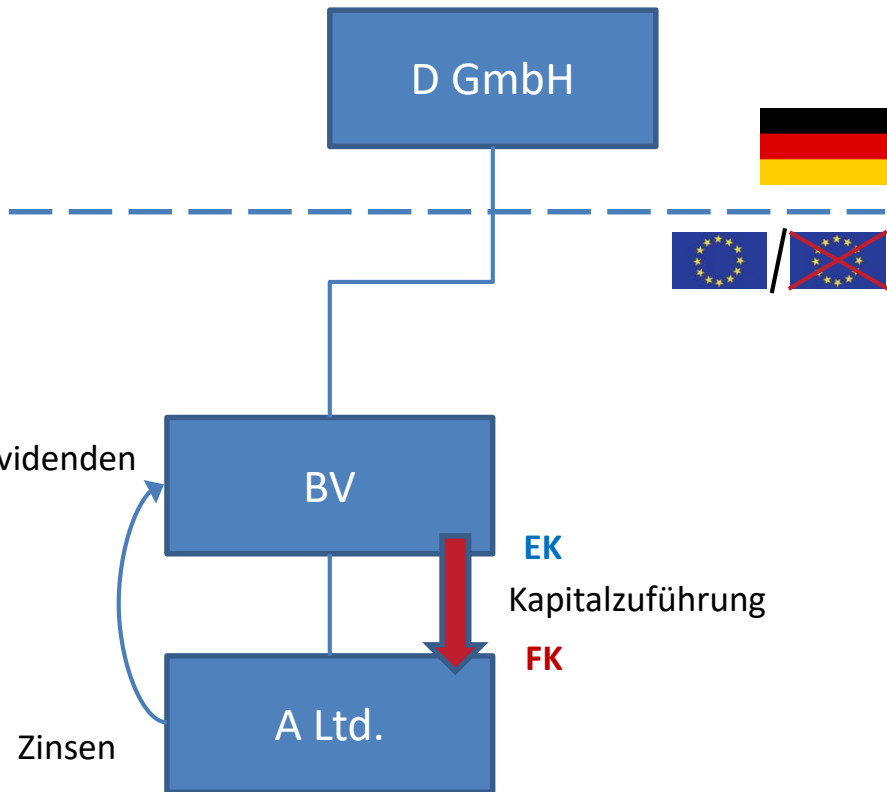
aa) die **leistende Körperschaft** mit den dieser Ausschüttung zugrunde liegenden Einkünften **Zwischengesellschaft ist** oder

bb) eine **verdeckte Gewinnausschüttung** das **Einkommen** der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person **erhöht hat** und dieses Einkommen **keiner niedrigen Besteuerung** im Sinne des Absatzes 5 unterliegt,

**b) Ausschüttungen**, die beim Empfänger Bezüge nach **§ 8b Absatz 4 des KStG** sein würden, wenn dieser im Geltungsbereich dieses Gesetzes mit diesen Bezügen steuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist (**Streubesitzdividenden**), und

**c) Ausschüttungen**, die beim Empfänger nach **§ 3 Nummer 40 Satz 3 des EStG** oder nach **§ 8b Absatz 7 des KStG** der Besteuerung unterlägen, wenn dieser im Geltungsbereich dieses Gesetzes mit diesen Bezügen steuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nrn 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist (**sonstige stpfl. Dividenden**).

# Dividenden im „neuen“ System der HZB



## Fall 5

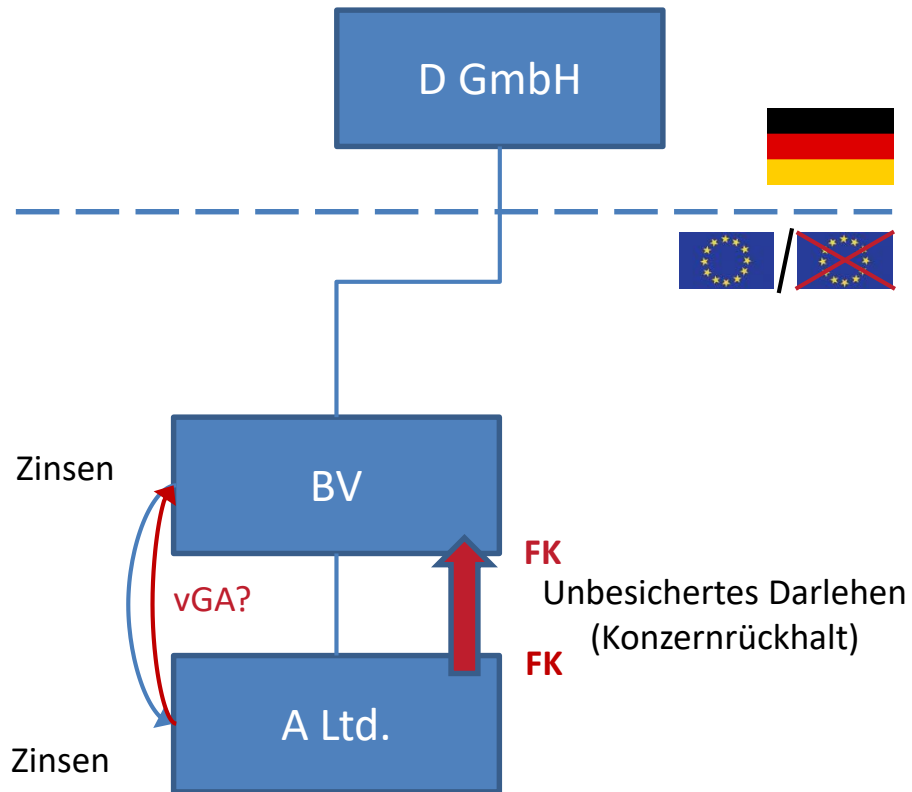
- A Ltd. benötigt „frische Liquidität“, die ausländische Muttergesellschaft (BV) bereitstellt.
- Kapitalüberlassung für feste Gebühr iHv. 1,5% p.a.
- Zusätzlich eine Beteiligung am Gewinn der A Ltd. sowie Recht, im Falle einer Liquidation anteilig an den stillen Reserven zu partizipieren.
- Finanzinstrument wird auf Ebene der A Ltd. als FK, auf Ebene der BV als EK eingeordnet.
- Vergütung ist auf Ebene der A Ltd. als Zinsen grds. abzugsfähig.

## Fragestellungen:

- 1) Liegen bezogen auf die Vergütung für die Kapitalüberlassung sog. passive Einkünfte iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E vor?
- 2) Ist für diese Frage die Tätigkeit (aktiv/passiv) der A Ltd. relevant?
- 3) Inwieweit ist vorliegend die geplante Neuregelung des § 4k EStG-E (Anti-Hybrid-Regelung) beachtlich?



# Dividenden im „neuen“ System der HZB



## Fall 6

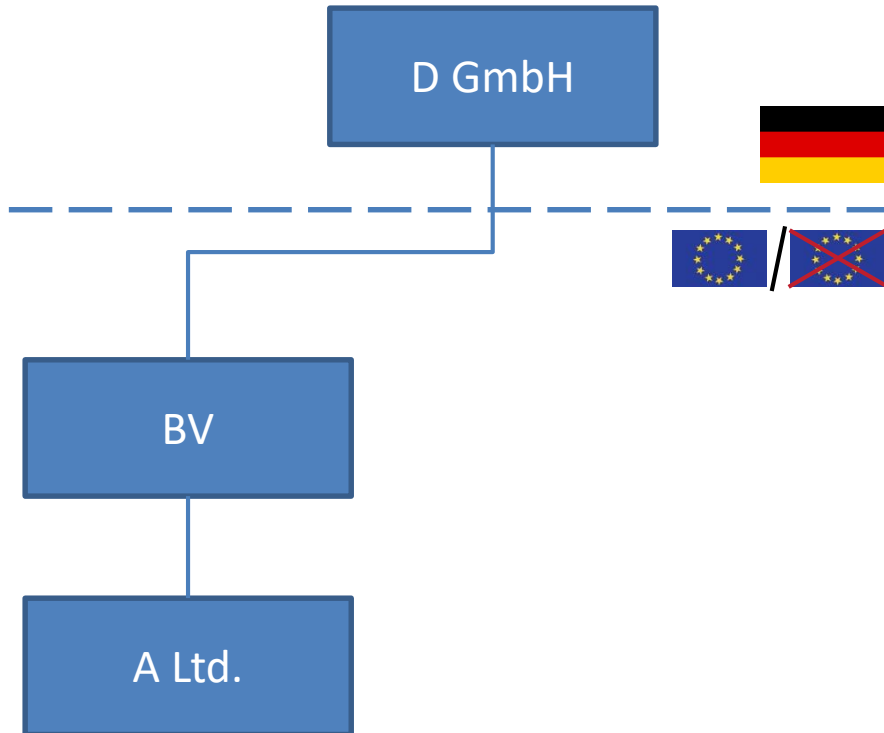
- Struktur wie in Fall 5
- A Ltd. agiert als Finanzierungsgesellschaft
- A Ltd. reicht an ihre Muttergesellschaft (BV) ein Darlehen aus (stl. Einordnung unstrittig).
- Aufgrund der Konzernzugehörigkeit wurde das Darlehen unbesichert begeben
- Vergütung wurde der „risikofreie“ Zins iHv. 1,5% vereinbart.

**Hinweis:** Ein fremder Dritter wäre – nach Auskunft bzw. Gutachten mehrerer Banken – bereit gewesen, mit einem entsprechenden Risikoaufschlag (rd. 4%) ebenfalls auf eine Besicherung zu verzichten.

## Fragestellung:

- 1) Liegen – bezogen auf die Vergütung für die Kapitalüberlassung – sog. passive Einkünfte vor?
- 2) Inwieweit ist die fehlende Besicherung des Darlehens vorliegend relevant?

# Umwandlungen im „neuen“ System der HZB



## Fall 7

Bisher (aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG):

„**Umwandlungen**, die ungeachtet des § 1 Abs. 2 UmwStG zu **Buchwerten erfolgen könnten**; das **gilt nicht**, soweit eine Umwandlung den Anteil an einer Kapitalgesellschaft erfasst, dessen **Veräußerung nicht** die Voraussetzungen der **Nummer 9** [Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter] **erfüllen** würde.“

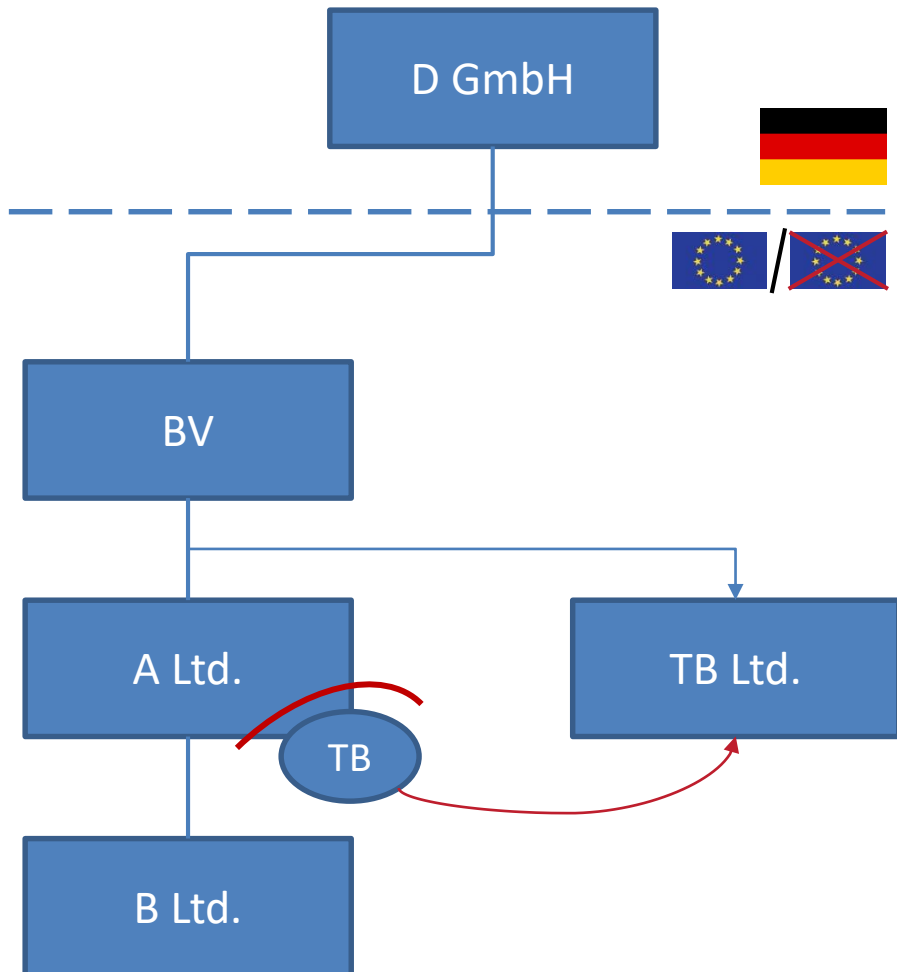
Referentenentwurf (aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E):

„**Umwandlungen**; dies **gilt nicht**, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von **Wirtschaftsgütern** beruhen, die nicht der Erzielung von **Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8** dienen, **es sei denn**, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlung im Inland **ungeachtet des § 1 Absatz 2 und 4 des UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und** im Ausland **tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.**“

## Fragestellungen:

- 1) Ziel ist die Verhinderung eines AStG-Step-Ups?
- 2) Was bei Zwischenwertansatz im Ausland? Dann nicht tatsächlich zu Buchwerten.

# Umwandlungen im „neuen“ System der HZB



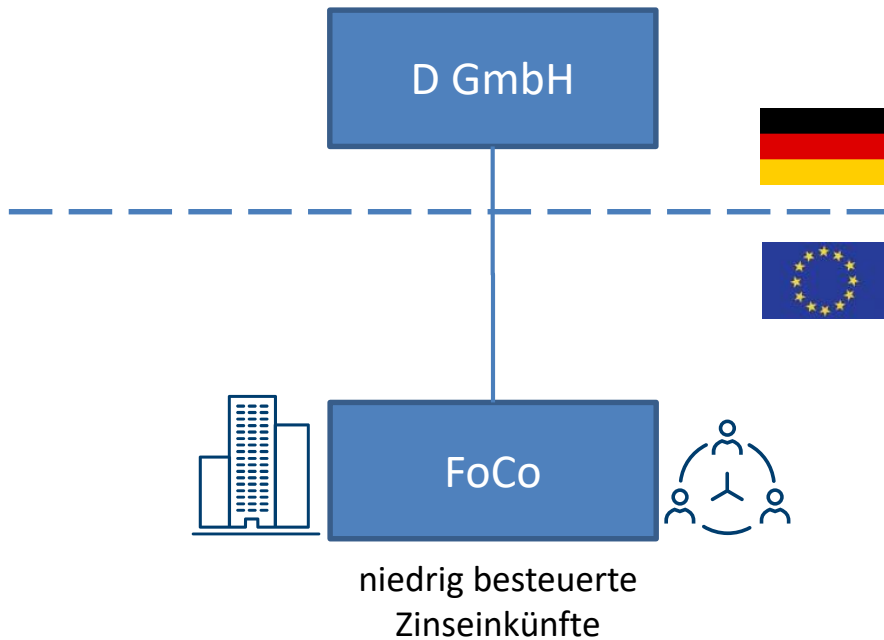
## Fall 8

- A Ltd. hält 100%-Beteiligung an B Ltd. und verfügt über einen Vertriebs-Teilbetrieb mit stillen Reserven.
- Vertriebs-Teilbetrieb soll (iR einer Abspaltung) auf die neugegründete TB Ltd. übertragen werden.

### Fragestellung:

- 1) Liegen bezogen auf diesen Abspaltungsvorgang aktive/passive Einkünfte iSd. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG vor?
- 2) Was wäre, wenn TB Ltd. den Ansatz zu Zwischenwerten gewählt hätte?
- 3) Was würde sich ändern, wenn die A Ltd. keine Beteiligung an B Ltd. bzw. über eine geringere Beteiligung verfügen würde?
- 4) Welche Konsequenzen würden sich ergeben, wenn A Ltd. wäre selbst ausschließlich aktiv tätig wäre, der Umwandlungsvorgang im Ausland aber nicht steuerneutral möglich ist?

# Substanztest im „neuen“ System der HZB



## Problemstellung

Unter welchen Voraussetzungen kann für die ausländische Gesellschaft eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 8 Abs. 2 AStG vermieden werden?

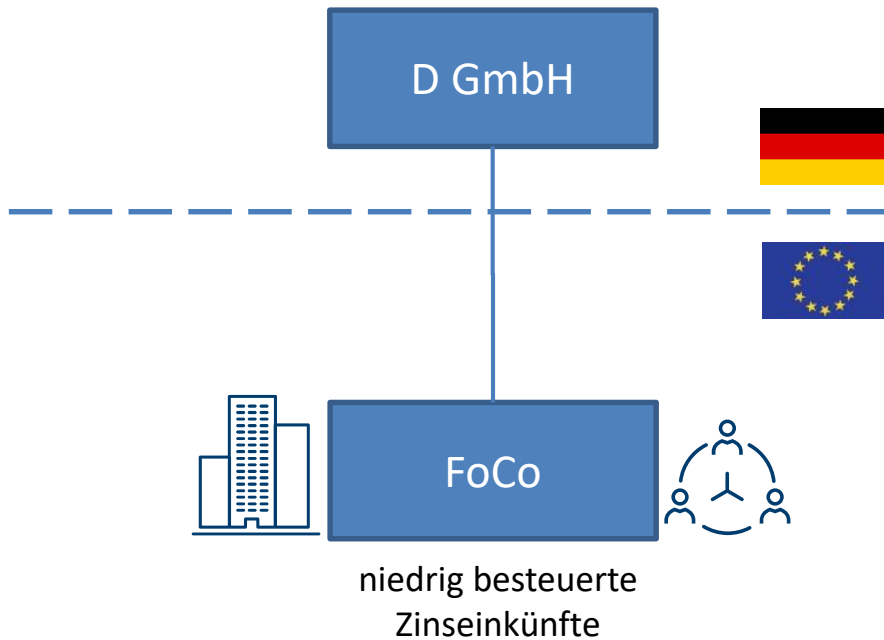
### Referentenentwurf (§ 8 Abs. 2 AStG-E):

Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine ausländische Gesellschaft nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die nachgewiesen wird, dass die Gesellschaft **in dem Staat**, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer **wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit** nachgeht (**Substanzausnahme**). Dies setzt insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit **erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung** in diesem Staat voraus. Die Tätigkeit muss durch **hinreichend qualifiziertes Personal selbständig** und **eigenverantwortlich** ausgeübt werden. Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der **Fremdvergleichsgrundsatz** (§ 1) beachtet worden ist (**Substanzdefinition**). Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit **überwiegend durch Dritte** besorgen lässt (**Outsourcing**).

# Substanztest im „neuen“ System der HZB

Aktuelles Recht	„Reformentwurf“
<p><sup>1</sup>Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat, nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die unbeschränkt Steuerpflichtige, die im Sinne des 7 Absatz 2 oder Absatz 6 an der Gesellschaft beteiligt sind, nachweisen, dass die <u>Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht.</u></p> <p><del><sup>3</sup>Satz 1 gilt nicht für die der Gesellschaft nach § 14 zuzurechnenden Einkünfte einer Untergesellschaft, die weder Sitz noch Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat.</del></p> <p><del><sup>4</sup>Das gilt auch für Zwischeneinkünfte, die einer Betriebsstätte der Gesellschaft außerhalb der Europäischen Union oder der Vertragsstaaten des EWR-Abkommens zuzurechnen sind.</del></p> <p><sup>5</sup>Der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist.</p>	<p><sup>1</sup>Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine ausländische Gesellschaft nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die nachgewiesen wird, dass die <u>Gesellschaft in dem Staat</u>, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, <u>insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.</u></p> <p><sup>2</sup>Dies setzt insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraus.</p> <p><sup>3</sup>Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden.</p> <p><sup>4</sup>Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist.</p> <p><sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.</p>

# Substanztest im „neuen“ System der HZB



## Fall 9

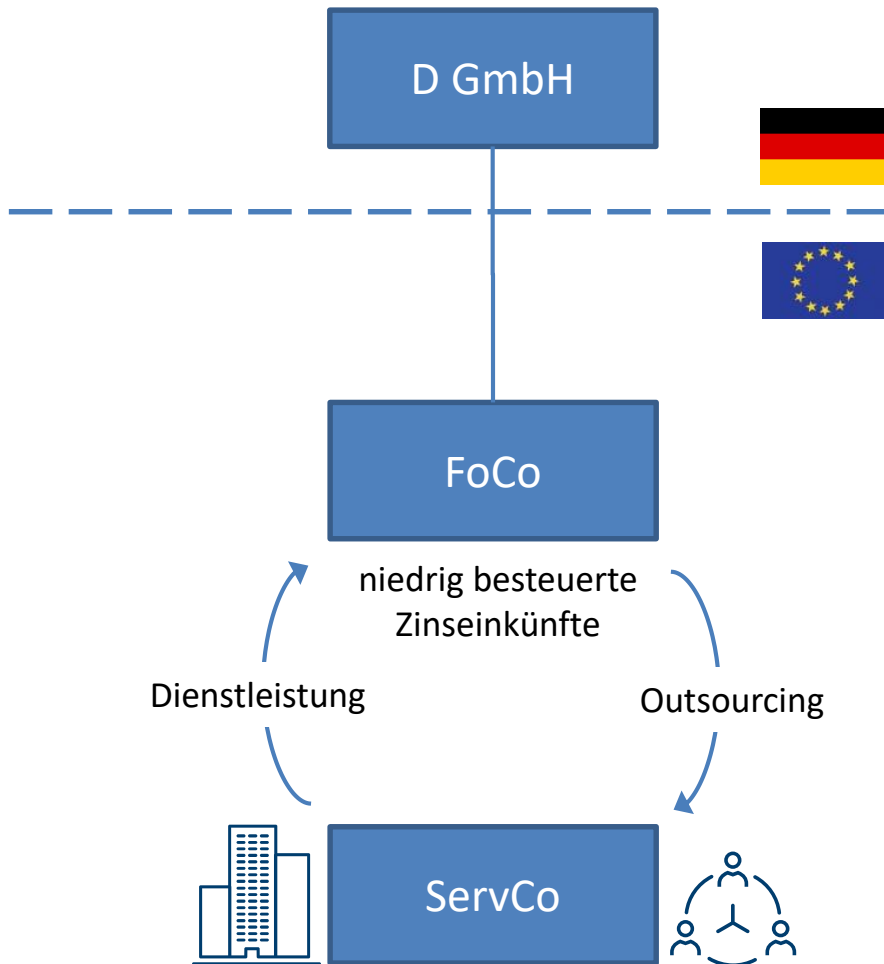
FoCo hat Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland. Die Gesellschaft erzielt ausschließlich Zinseinkünfte. Die Anlageentscheidungen werden durch Personal der FoCo eigenverantwortlich getroffen.

Abwandlung: Wäre der Substanznachweis erbracht, wenn FoCo neben den Zinseinkünften eine Produktionsstätte im Ausland unterhielte?

### Fragestellungen:

- 1) Liegt eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vor?
- 2) Welche Anforderungen sind an die räumliche und personelle Ausstattung zu stellen?
- 3) Hat der Gesellschafter die Möglichkeit, außersteuerliche Gründe für die Einschaltung von FoCo vorzubringen?
- 4) Abwandlung: Genügt anderweitige „Substanz“ zur Exkulpation der Zinseinkünfte (Unifizierung) oder ist der Nachweis je Einkunftsart / -quelle zu führen (Atomisierung)?

# Substanztest im „neuen“ System der HZB



## Fall 10

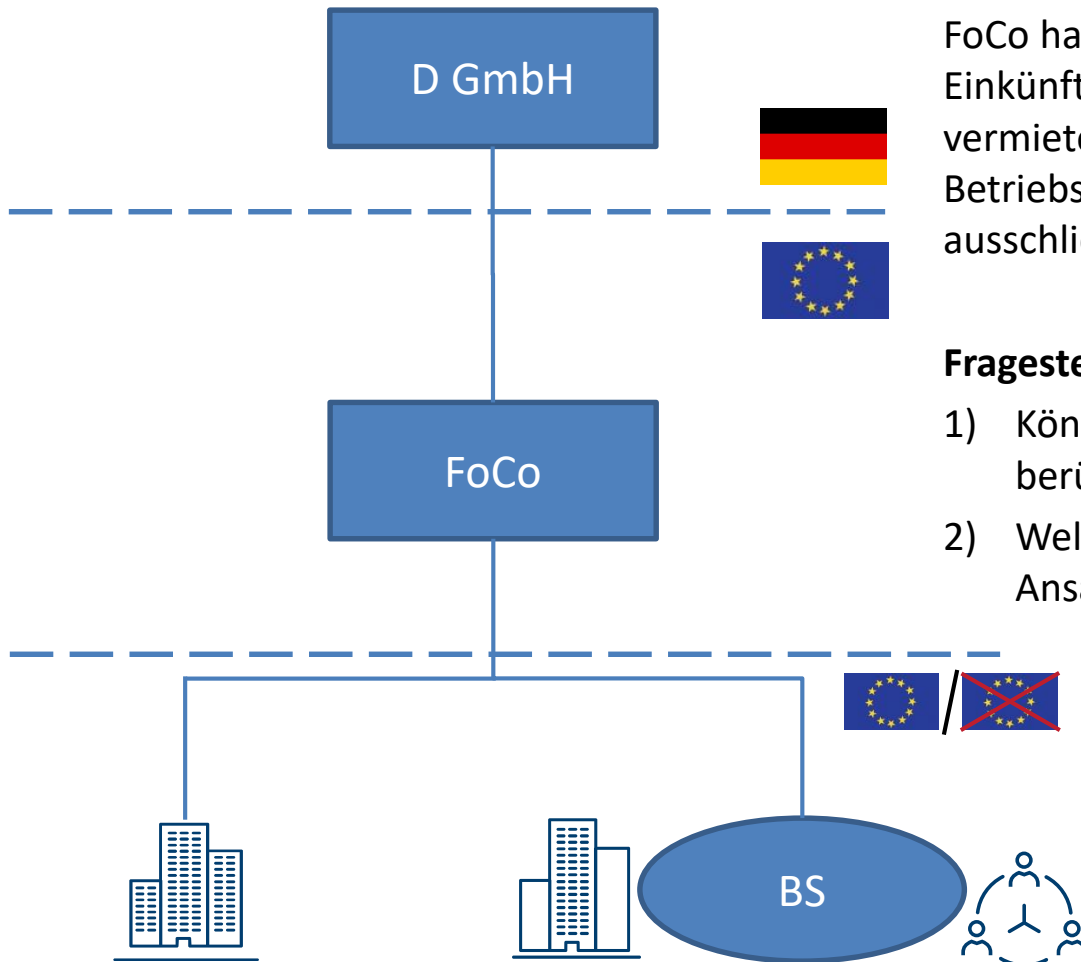
FoCo hat Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland. Die Gesellschaft erzielt ausschließlich Zinseinkünfte. Die Anlageentscheidungen werden durch Personal eigenverantwortlich getroffen, das für eine Schwestergesellschaft von FoCo tätig ist, auf welche FoCo die Tätigkeiten ausgelagert hat.

Abwandlung: Ändert sich die Lösung, wenn nicht die Tätigkeiten ausgelagert werden, sondern FoCo von einer nahestehenden Person Personal und Räumlichkeiten „einkauft“?

## Fragestellungen:

- 1) Kann der Substanznachweis gelingen?
- 2) Was änderte sich im Hinblick auf den Substanznachweis, wenn FoCo die Tätigkeiten auf eine nicht konzernzugehörigen Dienstleister auslagert?

# Substanztest im „neuen“ System der HZB



## Fall 11

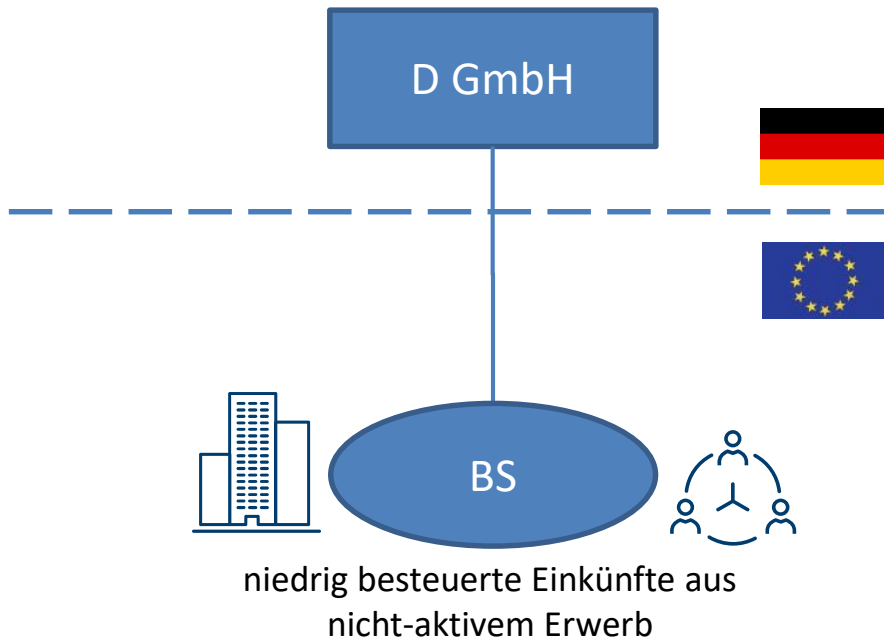
FoCo hat Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland. Die Gesellschaft erzielt ausschließlich Einkünfte aus nicht aktivem Erwerb. In einem weiteren Staat (kein Freistellungs-DBA) vermietet FoCo eine Immobilie. Außerdem unterhält FoCo in diesem Staat eine Betriebsstätte, die über „Substanz“ i. S. v. § 8 Abs. 2 AStG verfügt, gleichzeitig jedoch ausschließlich Einkünfte, die nicht aktiv i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG sind, erzielt.

### Fragestellungen:

- 1) Können nur wirtschaftliche Tätigkeiten im ausländischen Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden?
- 2) Welche Bedeutung hat die Substanz der Betriebsstätte außerhalb des Ansässigkeitsstaat der FoCo?



# Betriebsstätten im „neuen“ System der HZB



## Problemstellung

Inwieweit wird der Regelungsregime der Hinzurechnungsbesteuerung auf Betriebsstätten (und Personengesellschaften) übertragen?

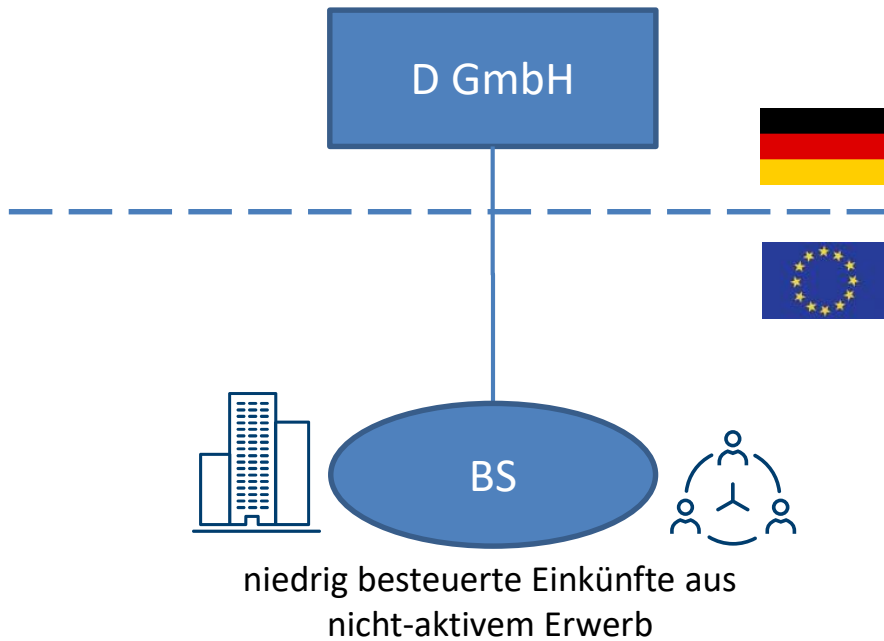
### Referentenentwurf (§ 20 Abs. 2 Satz 1 AStG-E):

Fallen **Einkünfte** in der **ausländischen Betriebsstätte** eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und sind sie auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung **auszunehmen** und wären die Einkünfte **ungeachtet des § 8 Absatz 2** als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die **Doppelbesteuerung** nicht durch Freistellung, sondern **durch Anrechnung** der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu **vermeiden (Umschaltklausel)**.

### Referentenentwurf (§ 20a AStG-E):

Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären die Einkünfte ungeachtet des § 8 Absatz 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist ein **negativer Betrag** nicht zu berücksichtigen. § 10 Absatz 3 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

# Betriebsstätten im „neuen“ System der HZB



## Fall 12

Die D-GmbH unterhält eine Betriebsstätte im niedrig besteuerten EU-Ausland (DBA mit Freistellungsmethode). Die Betriebsstätte verfügt über „Substanz“ i. S. v. § 8 Abs. 2 AStG und erzielt im Ausland ausschließlich Einkünfte, die nicht aktiv i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG sind.

### Fragestellungen:

- 1) Welche Rechtsfolgen treten im Hinblick auf die Betriebsstätte ein?
- 2) Können diese Rechtsfolgen aufgrund der Existenz von „Substanz“ im Ausland vermieden werden?
- 3) Wie ist das Verhältnis von § 20 Abs. 2 AStG zu DBA-Aktivitätsvorbehalten?
- 4) Abwandlung: Wie wäre der Fall zu lösen, wenn die Betriebsstätte negative Einkünfte erzielte?