



IFA Bayern Aktuelle Fragen der Hinzurechnungsbesteuerung

Franz Hruschka, Leiter der Abt. Betriebsprüfung beim Finanzamt München
Dr. Ernst-August Baldamus, WTS München
Daniel Blöchle, WTS Frankfurt am Main

München, 24. Oktober 2023

1. Aktuelle Entwicklungen bei der HZB

- › Reform der Hinzurechnungsbesteuerung ab VZ 2022 durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATAD-UmsG 2021)
- › Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung auf sämtliche (nicht nur passive) Einkünfte von Tochtergesellschaften in **Steueroasen** (z.B. Panama, Russland) durch § 9 StAbwG ab 2022 – sog. **verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung**
- › MinStG soll **Niedrigbesteuerungsschwelle** im AStG von aktuell 25 % auf **künftig 15 %** absenken, um insofern **Gleichlauf** von Hinzurechnungsbesteuerung und **Mindeststeuer (Pillar 2)** zu erreichen
- › Aber: **Gewerbsteuerpflicht** von Hinzurechnungsbeträgen soll **beibehalten** werden
- › Die **Hinzurechnungsbesteuerung** wird durch das **Mindeststeuergesetz** nicht abgeschafft. Die Regelungsebenen überlagern sich künftig, wenngleich Zielrichtung sehr ähnlich ist. Ergänzend Hinweis auf die **Transferpreisregeln, DAC 6** und **CbCR** mit all ihren umfassenden Dokumentationsanforderungen und der erhöhten Mitwirkungspflicht nach **§ 90 Abs. 3 AO**. Es stellt sich jeweils allein und in Summe die Frage nach Bestimmtheit und Verhältnismäßigkeit!
- › **BMF** veröffentlicht sehr profiskalischen Entwurf neuer Grundsätze zur Anwendung des AStG (**E-AEASTG**). Der Erlass soll dem Vernehmen nach im November 2023 beschlossen werden
- › **BFH (AdV-Beschluss vom 13.9.2023, I B 11/22)** hat **Zweifel**, ob die aktuelle **Niedrigbesteuerungsschwelle von 25 %** verfassungs- und unionsrechtlich haltbar ist oder ob ggf. in geltungserhaltender Reduktion max. der deutsche Mindeststeuersatz (22,825 % mit GewSt bzw 15,825 % ohne GewSt) anwendbar sein dürfe; der BFH hat die Beschwerde gleichwohl zurückgewiesen, da in casu die Zwischeneinkünfte mit 0 % besteuert wurden – darauf könne der Antragsteller nicht vertrauen

2. Hinzurechnungsbesteuerung ist und bleibt im Fokus der Betriebsprüfung

Alte HZB (bis VZ 2021) ist aktuell ein Schwerpunktthema in der BP, z.B.:

› Oft brisant und unerkannt: Im Ausland stehen gelassene Liquidität (ggf. einfach im Konzern-Cash Pool angelegt).

BMF (AE-HZB vom 14.5.2004, Tz. 8.1.7.1): „Kapitalaufnahme und Kapitalausleihe sind nur dann aktiver Erwerb, wenn die ausländische Gesellschaft das Kapital nachweislich ausschließlich auf ausländischen Kapitalmärkten aufgenommen und als Darlehen im Ausland gelegenen Betrieben (Betriebsstätten), die ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge aus aktivem Erwerb beziehen, oder im Inland gelegenen Betrieben (Betriebsstätten) unmittelbar zugeführt hat. Andernfalls liegt passiver Erwerb vor.“

› In welchem Umfang und wie lange sind **Zinseinkünfte der Auslandstochter Nebenerträge der aktiven Tätigkeit** (funktionale Betrachtungsweise) und daher den aktiven Einkünften zuzurechnen? **Abgrenzung völlig unklar.** Keine konkretisierende Rechtsprechung oder Erlasse, **Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 2 AO).**

- **Ermittlung der betriebsnotwendigen Liquidität:** Umsatz-/Kostenbasierte Finanzplanung? (Prozentuales) Volumen?
- Umsatz-/Kostenbezogene **Freigrenzen?** Freigrenze nach § 9 AStG i.H.v. EUR 80.000 besteht nicht für die einzelnen ausländischen TG sondern für die deutsche Mutter in Summe → ohne praktische Relevanz!
- **Dauer** der Mittelvergabe (rechtlich und tatsächlich)?
- **Nettozins-Betrachtung** (Saldierung von Zinsaufwendungen und Zinserträgen)? FinVerw. kritisch ggü. Saldierung!
- **Nachweis** von „aktiven“ **Investitionsabsichten** – wann und wie?
- Steuerliche Berücksichtigung von **Ausschüttungssperren/-restriktionen** der Tochter?
- Finanzierung als **eigene Tätigkeit** i.S.v. § 8 Abs. 2 AStG (segmentierte Betrachtungsweise der FinVerw.)?

Neue HZB (ab VZ 2022) wird sehr wahrscheinlich Schwerpunktthema in BP bleiben

3. Hinzurechnungsbesteuerung und globale Mindestbesteuerung

Hinzurechnungsbesteuerung

- › Stellt auf jede einzelne Zwischengesellschaft ab
- › Es werden lediglich passive Einkünfte besteuert
- › Möglichkeit des Substanznachweises innerhalb der EU § 8 Abs. 2 bis 4 AStG
- › Steueranrechnung bzw. -zurechnung der im Ausland erhobenen Steuern – nicht klar geregelt
- › Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht

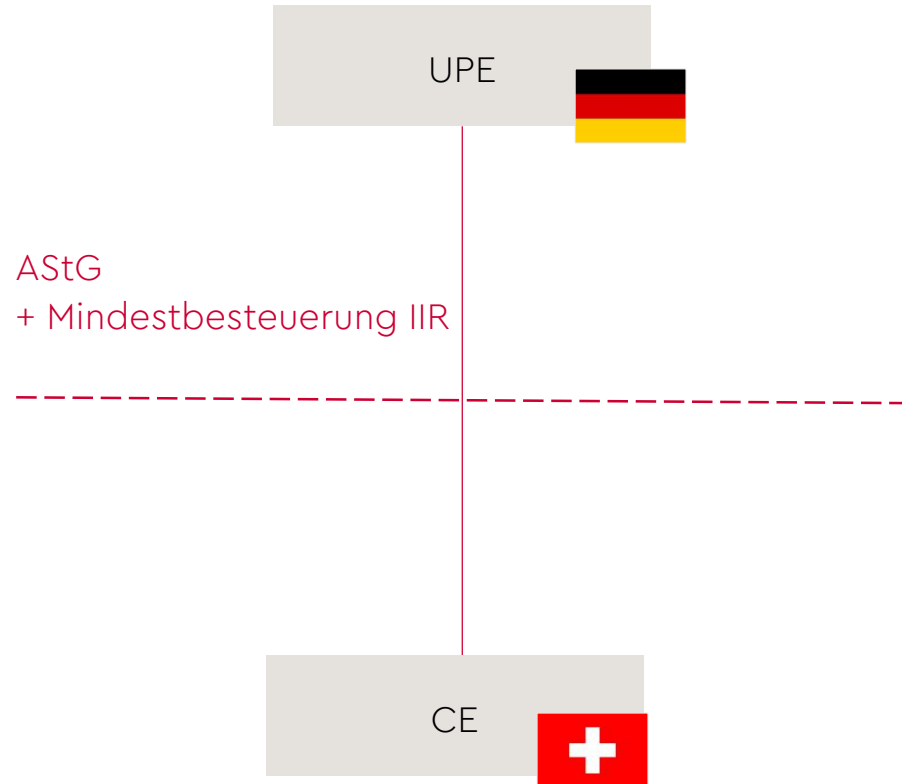
vs.

Globale Mindestbesteuerung

- › Stellt auf sämtliche Gesellschaften in einem Land ab
- › Es werden sämtliche niedrig besteuerten Einkünfte im Konzern berücksichtigt
- › Substanz basierter Freibetrag des § 56 MinStG-E
- › Enthält Regelungen für eine Steuerverteilung bzw. -zuordnung
- › Ermittlung der Einkünfte auf Basis des Konzernrechnungslegungsstandards (IFRS...)

3. Hinzurechnungsbesteuerung und globale Mindestbesteuerung

Beispiel 1



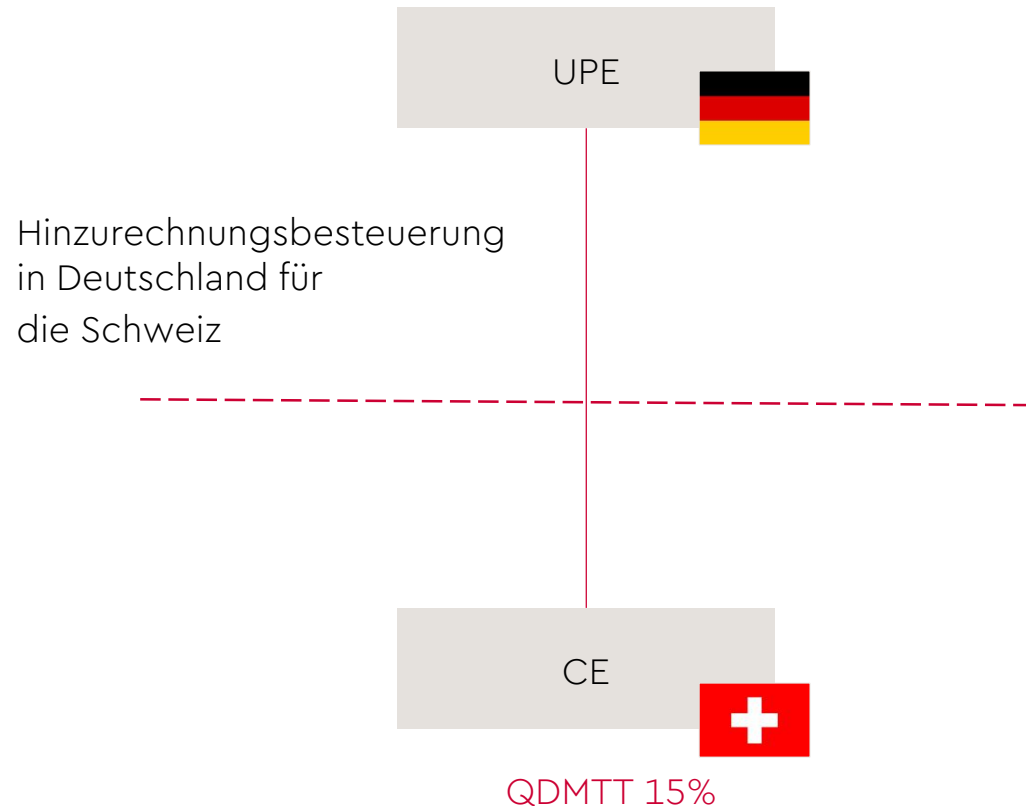
- › Aktive Einkünfte der CE von 100
- › Passive Einkünfte der CE von 100
- › Steuersatz 5% im Ausland
- › Steuersatz in Deutschland 30%

- › HZB Passive Einkünfte der CE von 100
 - › lokale Steuer 5
 - › HZB Steuer 25

- › Pillar 2
 - › Globe Income der CE von 200
 - › Covered Tax
 - › 10 local Tax
 - › 25 HZB, Limitierung auf 10 nach § 47 Abs. 2 MinStG
 - › insgesamt 20
 - › Top Up Tax
 - › $20/200$; ETR = 10% Mindeststeuer 15%
 - › $5\% \times 200 = 10$

3. Hinzurechnungsbesteuerung und globale Mindestbesteuerung

Beispiel 2



- › Kann die deutsche Steuer nach dem AStG in der Schweiz auf die QDMTT angerechnet werden
- › § 88 MinStG-E regelt, dass erfasste ausländischen Steuern keinem nach § 1 Steuerpflichtigen zugerechnet werden dürfen, der der nationalen Ergänzungssteuer unterliegt.
- › Zu § 88 (Grenzüberschreitende Zurechnung erfasster Steuern)
 - › Entsprechend Abschnitt 5 der am 1. Februar 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien des Inclusive Framework on BEPS zur anerkannten nationalen Mindeststeuer werden bei der nationalen Ergänzungssteuerregelung abweichend von § 47 keine ausländischen Steuern berücksichtigt. Das heißt, Steuern aufgrund einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung oder Steuern eines ausländischen Stammhauses werden bei den nach § 1 Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt. Als Reflex dessen wäre zum Beispiel eine dementsprechende Mindeststeuer im Ausland im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen. Dies gilt umgekehrt auch für Zwecke des § 8 Absatz 5 und § 12 des Außensteuergesetzes.

4. Ausgewählte Fälle | Beherrschung

Beispiel 1: Beherrschung ohne gesellschaftsrechtliche Beteiligung denkbar?

Liegt Beherrschung i.S.v. § 7 Abs. 2 AStG vor?

DE GmbH



Alt.1:

Partiarisches
Darlehen
(steuerlich FK)

Alt. 2:

Genussrecht
(steuerlich EK)

Lux S.a r.l.



AE Rz. 275 f.:

Eine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft ist alternativ gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Ein solcher Anspruch ergibt sich regelmäßig aus einem synallagmatischen Rechtsverhältnis. [...] Insbesondere hybride Finanzierungsinstrumente wie beispielsweise Genussrecht, partiarische Darlehen oder stille Beteiligungen können dem Inhaber einen Anspruch auf den Gewinn oder den Liquidationserlös der emittierenden ausländischen Gesellschaft vermitteln.

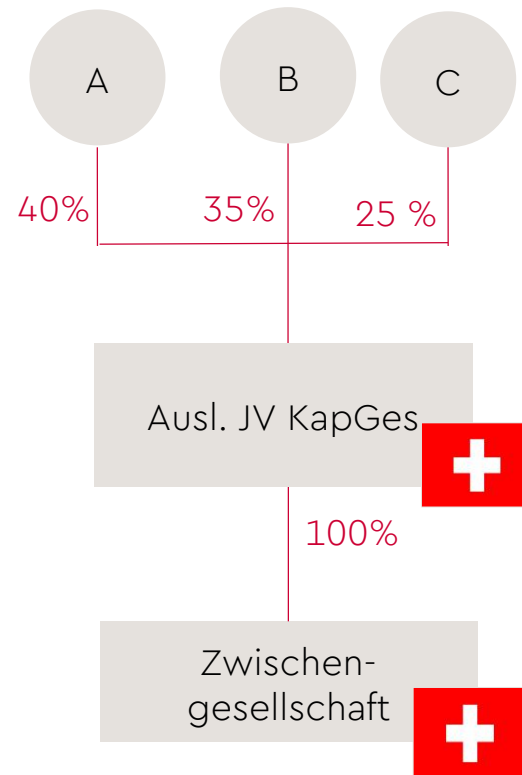
Frage:

Eine Beherrschung kann gemäß § 7 Abs. 2 AStG dann vorliegen, wenn alternativ eines der vier Kriterien zu "mehr als der Hälfte" vorliegt: Stimmrechte, Nennkapital, Gewinn- oder Liquidationserlösanspruch.

Können auch allein schuldrechtliche Titel ohne danebenstehende gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu Beherrschung i.S.v. § 7 Abs. 2 AStG führen? Falls das zu bejahen wäre: können alle hybride Finanzierungsinstrumente eine Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG begründen, oder soll dies nur für eigenkapitalähnliche Finanzierungsinstrumente gelten?

4. Ausgewählte Fälle | Beherrschung

Beispiel 2: Beherrschung durch abgestimmtes Verhalten



Abgestimmtes Verhalten / Acting in concert i.S.v. § 7 Abs. 4 AStG?

- › A, B und C sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und einander nicht nach § 7 Abs. 3 AStG nahestehende Personen (Abwandlung des Beispiels aus Rn. 289 des E-AEASTG)
- › Wäre JV eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, würde Beherrschung gesetzlich fingiert (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG).
- › Die Gesellschafter haben abweichende Interessen und streiten über die Ausrichtung der JV-Gesellschaft, an der sie im Ausland beteiligt sind. Gleichwohl müssen sie immer wieder unterschiedliche Mehrheiten finden.

4. Ausgewählte Fälle | Funktionale Betrachtungsweise

Beispiel: Funktionale Betrachtungsweise - § 8 Abs. 1 AStG

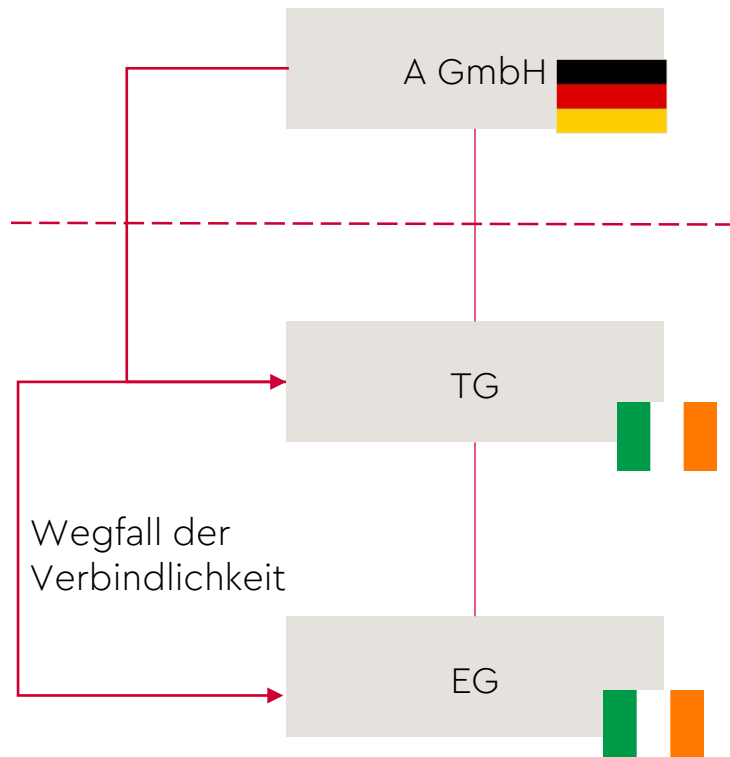
Beispiel zu Tz. 321 BMF-E

„Die A-GmbH beherrscht eine ausländische Tochtergesellschaft (niedrig besteuert) und finanziert diese über ein Darlehen. Die Tochtergesellschaft gibt das Darlehen an eine Enkelgesellschaft (niedrig besteuert) weiter, an der sie zu 100 Prozent beteiligt ist, um deren Tätigkeit zu finanzieren. Aufgrund globalpolitischer Entwicklungen kann die Enkelgesellschaft ihre Tätigkeit nicht mehr ausüben. Als Folge verzichten die A-GmbH sowie die Tochtergesellschaft auf das Darlehen. Der auf Ebene der Enkelgesellschaft durch den Wegfall der Darlehensverbindlichkeit entstehende bilanzielle Gewinn steht in einem funktionalen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Tätigkeit.“

- Erzielt die Enkelgesellschaft aktive Einkünfte, ist der Ertrag aus dem Verzicht auf das Darlehen aktiv ohne HZB
- Erzielt die Enkelgesellschaft passive Einkünfte, ist der Ertrag aus dem Verzicht passiv; HZB

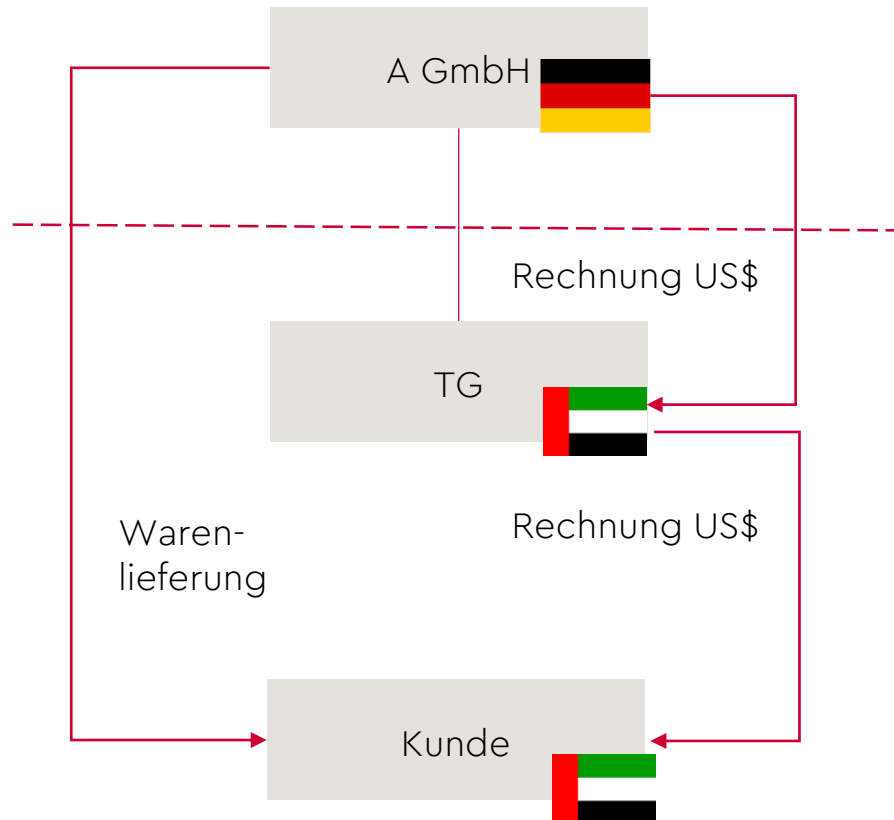
Abwandlung

- Verzicht nur A und TG; das Darlehen ist nicht werthaltig. TG ist eine Immo-Gesellschaft, die Bautätigkeiten ausübt und viele Projektgesellschaften finanziert und daraus erhebliche Zinseinkünfte erzielt. Je Projekt wird eine Gesellschaft gegründet (EG). Wann ist die Finanzierung von Projektgesellschaften funktional der Bautätigkeit zuzurechnen?



4. Ausgewählte Fälle | Mitwirkung

Beispiel: Mitwirkung - § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG



Beispiel zu Tz. 321 AEASTG-E

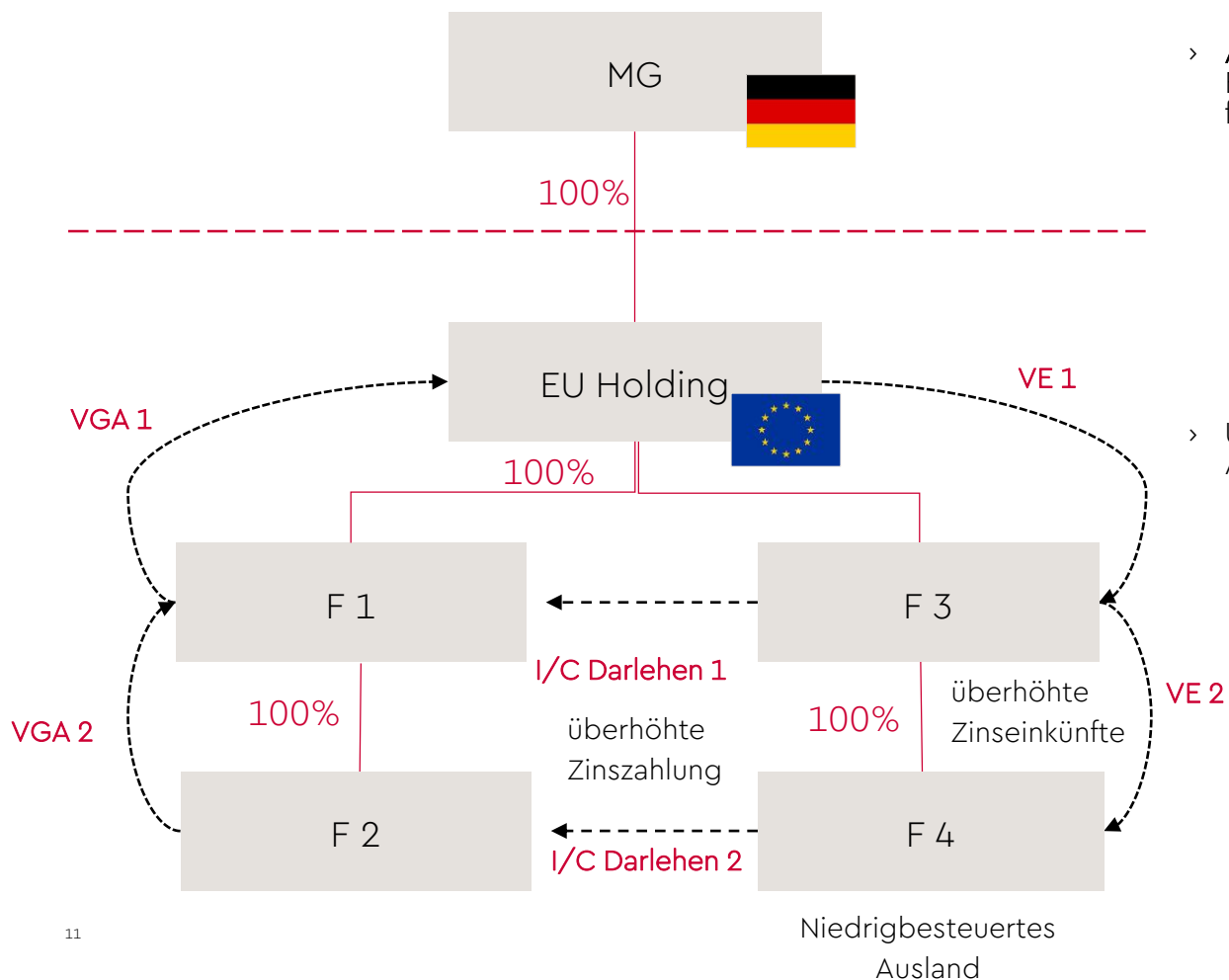
Die A-GmbH beherrscht eine ausländische Tochtergesellschaft (niedrig besteuert, z.B. VAE: 9 %), die als Vertriebsgesellschaft fungiert. Die Tochtergesellschaft beschäftigt Vertriebsmitarbeiter, die vom Geschäftsführer der TG koordiniert werden. Die Warenlieferungen erfolgen im Streckengeschäft unmittelbar vom Hersteller an den Abnehmer. Der Hersteller fakturiert in US\$, weshalb die TG kein Währungsrisiko trägt.

Führt das Tragen des Währungsrisikos zu einer Mitwirkung ?
Oder kommt es auf eine substantielle Übernahme des Handelsrisikos an?
Dies läge nur dann vor, wenn auch Delkredere, Haftungs-, Investitions-, Markt-, Absatz- und Haftungsrisiko weitgehend übernommen werden (vgl. Tz. 364 AEASTG-E; Klammerzusatz neu!)

Abwandlung: A GmbH stellt den Konzerngesellschaften global Online-Tools für Anbahnung und Abwicklung der Vertriebsaktivitäten zur Verfügung (fremdüblich vergütet @cost plus)

4. Ausgewählte Fälle | Verdeckte Gewinnausschüttung | Gruppenbesteuerung | Niedrigbesteuerung

Beispiel: Zahlungen im Rahmen ausländischer Gruppenbesteuerung:



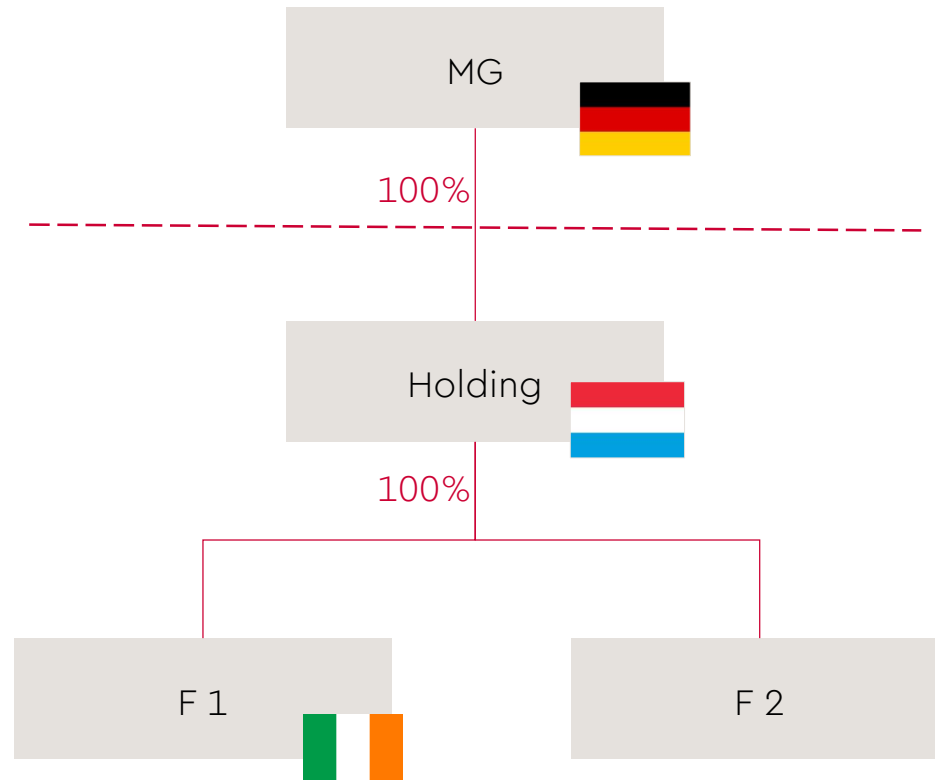
- › **Ausländische Gruppenbesteuerung** (die deutsche Organschaft mit dem Erfordernis eines GAV ist international einmalig) kann zu zahlreichen Fragen führen. Hierzu führt das BMF in AEASTG-E (Tz. 497) aus:

„Eine ausländische Gesellschaft, die passive Einkünfte erzielt, wird nicht deshalb niedrig besteuert, weil ihre Einkünfte im Rahmen einer Gruppenbesteuerung (z. B. Organschaft oder Konsolidierung) bei einer anderen Gesellschaft besteuert werden. Erzielt eine ausländische Gesellschaft, die einem Konsolidierungskreis angehört, passive Einkünfte, ist die auf diese Einkünfte entfallende anteilige Ertragsteuerbelastung für diese Gesellschaft gesondert zu ermitteln.“

- › Ungeachtet dessen können sich im Einzelfall zahlreiche Fragen stellen (verb. Auskunft!), z.B. bei:
 - Rechte- oder Kapitalüberlassungen innerhalb einer ausländischen Steuergruppe
 - ausländischen Tochtergesellschaften, die aus deutscher steuerlicher Sicht Körperschaften, aus lokaler steuerlicher Sicht aber transparent (*disregarded*) sind bzw. wie eine Personengesellschaft behandelt werden
 - *Group Contributions* (Zahlungen, die im Ausland zwischen Konzerngesellschaften erfolgen mit dem Ziel, dort steuerlichen Aufwand/Ertrag zu genieren, um damit eine rechtssubjektübergreifende steuerliche Ergebnisglättung zu erreichen)
 - ausländischen Steuerumlageverträgen (*tax sharing agreements*)
 - steuerlicher Begünstigung der Tätigkeit einer Gesellschaft, die Teil einer ausländische Steuergruppe ist

4. Ausgewählte Fälle | Motivtest

Beispiel 1: Motiv- oder Substanztest (§ 8 Abs. 2 AStG)

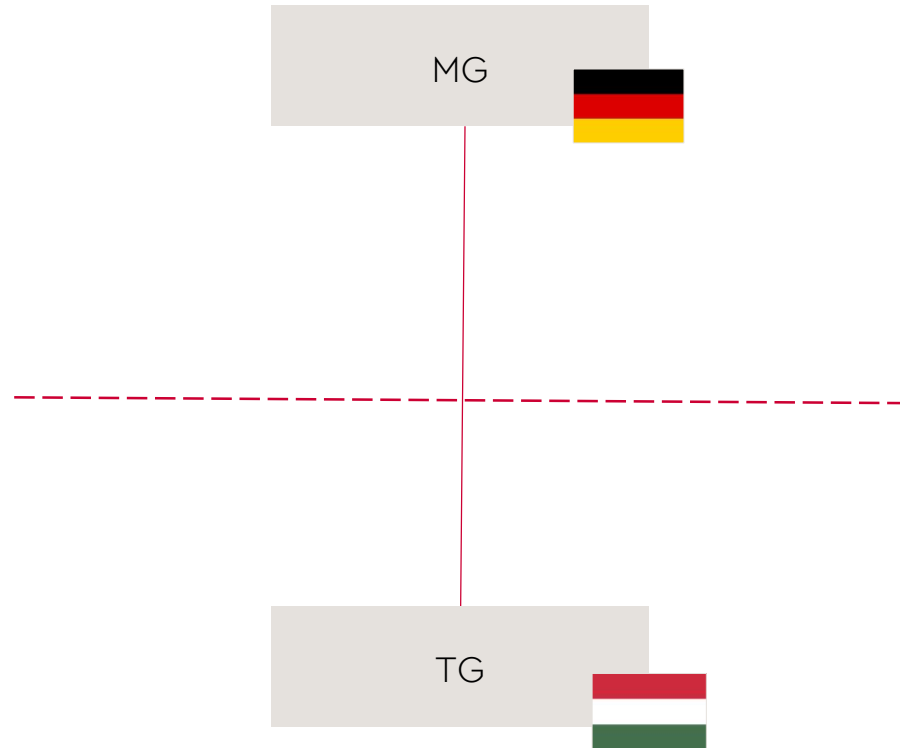


Motivtest bei der EU-Holding nach § 8 Abs. 2 AStG möglich?

- › Angemietetes und ausschließlich genutztes Büro
- › Finanzholding mit Zinseinkünften
 - › GF lebt in Luxemburg und ist stundenweise für die Gesellschaft tätig.
- › Geschäftsleitende Holding mit Zins- und Dienstleistungseinkünften
 - › GF zzgl. zwei Mitarbeiter die die F1 bis Fn nach einer Gesamtstrategie, die auf den MG-Konzern abgestimmt ist, steuern und überwachen. Die Kosten werden umgelegt C+.
 - › Alle Mitarbeiter leben in Luxemburg
 - › Variante: alle Mitarbeiter sind nur tageweise in Luxemburg und arbeiten sonst aus dem Home Office in Frankreich (Ann. keine BS in F); der GF lebt in Luxemburg

4. Ausgewählte Fälle | Motivtest

Beispiel 2: Keine Substanzausnahme bei Outsourcing (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG)



Die TG in Luxemburg ist eine Dienstleistungsgesellschaft

Die TG in Ungarn erbringt an die GruppeBuchhaltungs- und Lohnabrechnungsdienstleistungen für 30 Gesellschaften und 1500 Arbeitnehmer weltweit. Dabei werden die operativen Buchhaltungs- und Abrechnungstätigkeiten komplett an einen Dienstleister outsourct. In der ungarischen Gesellschaft sind 3 hochqualifizierte Personen (ungarische Steuerberater) beschäftigt, die Qualitätssicherung betreiben und den Dienstleister überwachen, korrigieren, das Konzept an die Dienstleister ausgeben und entwickeln.

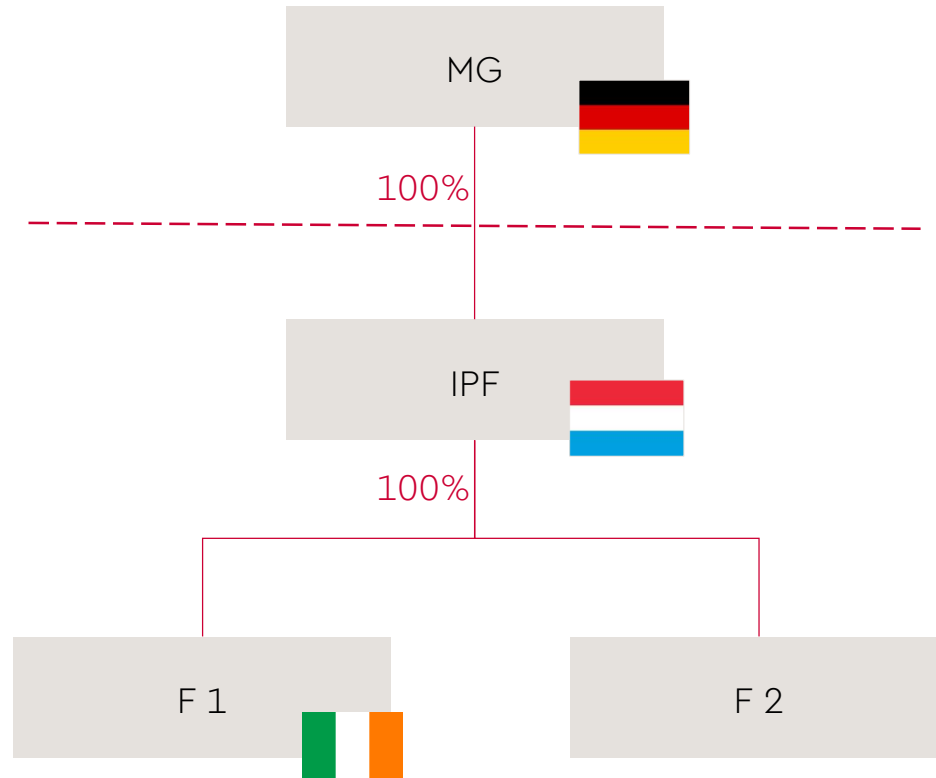
- › Alternativ: 60 % der Dienstleistungen sind outsourct, die Gesellschaft hat 30 Arbeitnehmer. Kontrolle und Konzept, wie oben.

Welche wirtschaftlichen Tätigkeiten sind wesentlich im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG und müssen daher von der TG selbst (und nicht durch Dritte für die TG) ausgeübt werden?

Was ist überwiegend? > 50 % der (direkten) Kosten%

4. Ausgewählte Fälle | Motivtest

Beispiel 3: Motiv- oder Substanztest (§ 8 Abs. 2 AStG)



Motivtest bei der EU-Holding nach § 8 Abs. 2 AStG möglich?

Die MG Gruppe betreibt Fitnessstudios im In- und Ausland. Das IPF mit Sitz in Luxemburg überlässt das auf das Ausland beschränkte Markenrecht an die ausländischen Gruppengesellschaften und erbringt gegenüber diesen auch Franchise-Dienstleistungen. Die Gesellschaft hat in Luxemburg Büros angemietet und beschäftigt 10 Mitarbeiter

- › Geschäftsführer lebt in D, 5 einzelne T/M in Luxemburg und trifft dort alle Entscheidungen. Er ist auch GF weiterer Gruppengesellschaften
- › Ein Mitarbeiter organisiert das Büro, bestellt Büromaterial, veranlasst Banküberweisungen und kümmert sich um Verwaltung (einschl. Werbekampagnen in den Ländern) des IP und die Verrechnung der Franchise Leistungen. Der Mitarbeiter lebt in LUX und ist jeden Tag im Büro.
- › 8 Mitarbeiter leben in verschiedenen Ländern Europas und kontrollieren die Fitnessstudios, geben Hinweise zu Prozessen und entwickeln die Franchise Konzepte weiter. Die Mitarbeiter sind zwei Tage im Monat in Luxemburg. in den Ländern bestehen keine Betriebsstätten
 - › Alternativ BS in den Ländern
- › Der Einkauf und die Personalakquisition und Betreuung erfolgt im jeweiligen Land und wird aus Luxemburg gesteuert.
 - › Alternativ in LUX

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.

This WTS information shall not constitute any consulting service and exclusively aims to provide a general description of selected topics. Any statements and information contained herein make no claim to completeness and cannot substitute any individual consultancy. We shall accept no liability for the correctness of the statements contained herein. In case of questions with regard to the topics mentioned herein or any other professional topics, please refer to your WTS contact person or one of the other above-mentioned contact persons.

wts.com/de