# Hinzurechnungsbesteuerung – Welche konkreten Auswirkungen hat das ATAD-Umsetzungsgesetz?

Baker Tilly Online-Seminar 18. November 2021









01	Grundkonzept der Hinzurechnungsbesteuerung
02	Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Betriebsstätten
03	Tatbestandsmerkmale der Hinzurechnungsbesteuerung
04	Beherrschungskonzept – früher und heute
05	Der (neue) Aktivitätskatalog
06	Niedrige Besteuerung im Ausland
07	Substanznachweis
80	Nachgeschaltete Zwischengesellschaften
09	"Technische" Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung
10	Zusammenfassung und Ausblick





## Warum gibt es die Hinzurechnungsbesteuerung?

#### Hinzurechnungsbesteuerung



#### Verlagerung von Steuersubstrat

- in ausländische Kapitalgesellschaften
  - Abschirmwirkung aufgrund des Trennungsprinzips
- durch Zwischenschaltung in Liefer-/Leistungskette
  - Besteuerung (des Großteils) der Wertschöpfung im steuergünstigeren Ausland

#### Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt

- Durchbrechung der Abschirmwirkung
- Verhinderung
  - niedriger Besteuerung in ausländischen Zwischengesellschaften

#### • Anwendung bei ausländischen Gesellschaften, die

- funktionsschwach sind
- niedrig besteuert werden
- von unbeschränkt Steuerpflichtigen beherrscht werden
  - Beherrschungskriterium neu geregelt ab 2022

## **Einleitungsbeispiel**



- Ergebnis der Gesamttätigkeit 100
  - davon durch ZG50
  - davon durch MG50
- Steuerbelastung ohne Hinzurechnungsbesteuerung:

Steuerbelastung auf Ebene der

$$50 \times 0\% = 0$$

$$50 \times 30\% = 15$$

Summe: 15

(Gewinnausschüttung der ZG an MG ist steuerfrei)

• Wirkung der Hinzurechnungsbesteuerung:

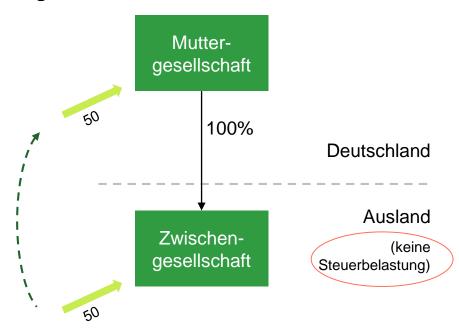
Steuerbelastung auf Ebene der

$$50 \times 0\% = 0$$

$$100$$
 x 30% = 30

Summe:

30



Ergebnis: Besteuerung, als ob ausl. ZG transparent wäre





#### · Rückausnahme für die EU/EWR

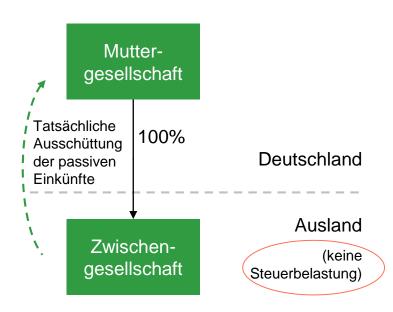
Tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit (sog. Motivtest)

#### Vermeidung einer Mehrfachbelastung

- Tatsächliche Gewinnausschüttung steuerfrei
- Anrechnung / Abzug von ausländischen Steuern
- Keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer

#### Besonderheiten bei "nicht kooperativem Staaten"

- Sog. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung
- Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb vom 25. Juni 2012







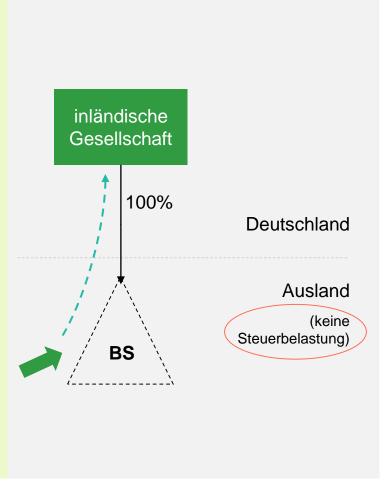


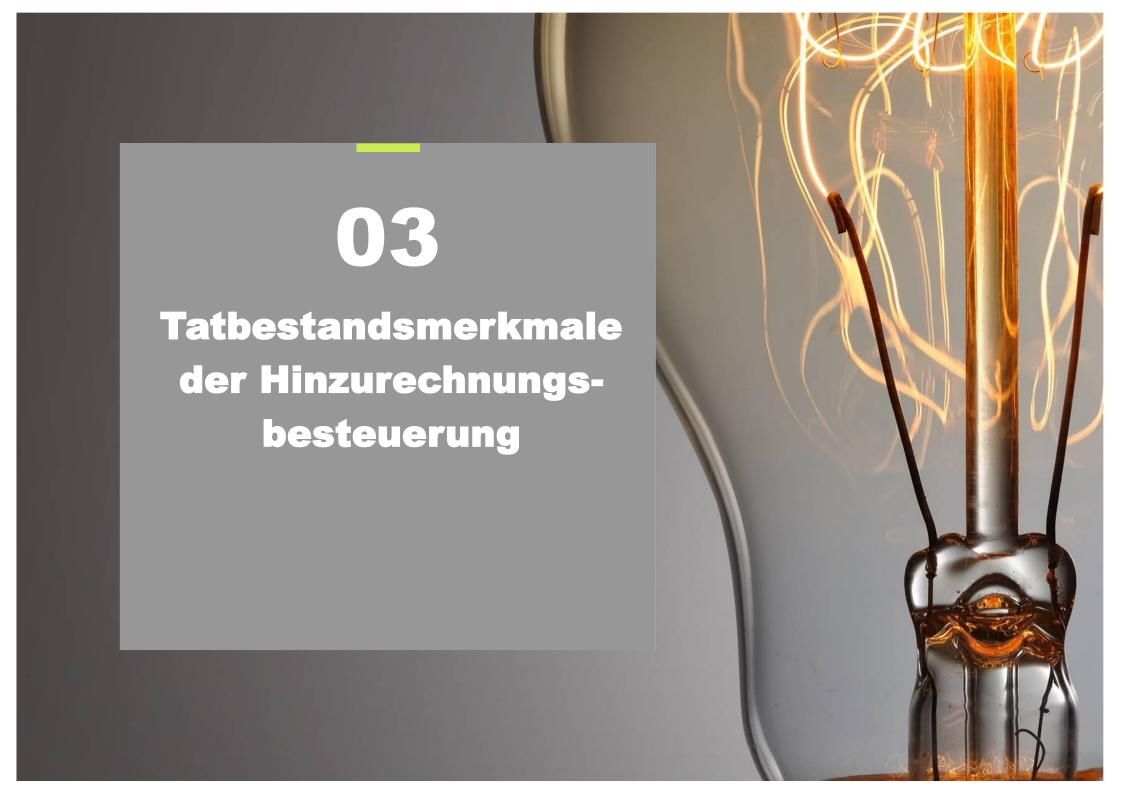
#### **Problemdarstellung**

#### **Betriebsstätten**



- Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte sind Einkünfte der Gesellschaft
- Freistellungsmethode als Standardmethode zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in deutscher (bisheriger) Abkommenspraxis üblich
  - Ausnahme der Einkünfte von der deutschen Besteuerung
  - Würden ausländischen Einkünfte durch ausl.
     Kapitalgesellschaft erzielt, entfiele
     Freistellung
- Reaktion des Gesetzgebers: Sog. "Switch over"
  - Anrechnungsmethode statt
     Freistellungsmethode zur Anwendung kommt
- Besonderheiten:
  - Keine Exkulpationsmöglichkeit für EU/EWR
     Betriebsstätten für ESt / KSt
  - Beteiligungshöhe bei Personengesellschaft





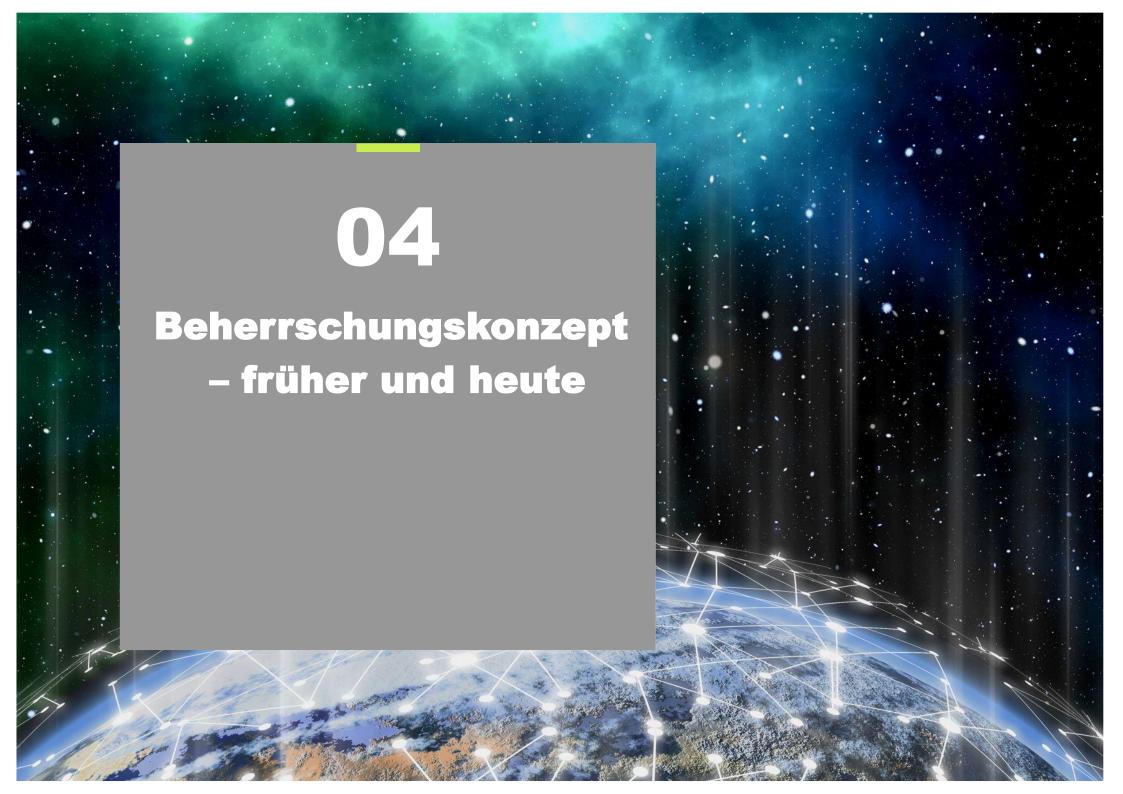


## Grundsätzliche Tatbestandsmerkmale der Hinzurechnungsbesteuerung

#### Tatbestandsmerkmale



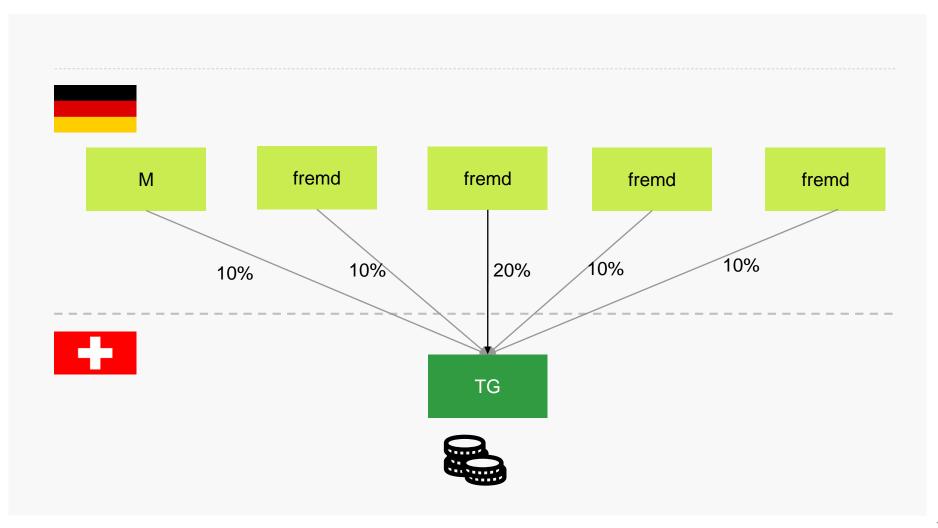
- Inländerbeherrschung der ausländischen Zwischengesellschaft (§ 7 AStG)
  - Mindestens 50% der Stimmrechte/Anteile/Gewinnanspruch
  - Ermittlung NEU ab 2022: gesellschafterbezogene Betrachtung (§ 7 AStG iVm § 1 Abs. 2 AStG)
- Passive Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft (§ 8 Abs. 1 AStG)
  - Geregelt als Negativdefinition -> Aktivkatalog (leichte Anpassung ab 2022)
- Niedrigbesteuerung der ausländischen Zwischengesellschaft (§ 8 Abs. 5 AStG)
  - Effektive Ertragsteuerbelastung von weniger als 25%
- Ausnahme für EU/EWR Gesellschaften (§ 8 Abs. 2-4 AStG)
  - Substanznachweis
  - Motivtest
- Überschreiten der Freigrenze (§ 9 AStG)





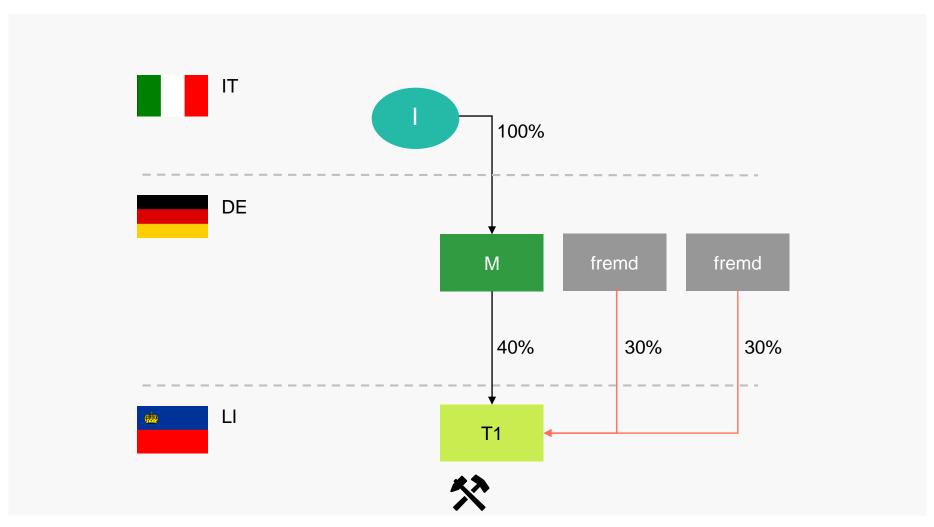


## Inländerbeherrschung – früher



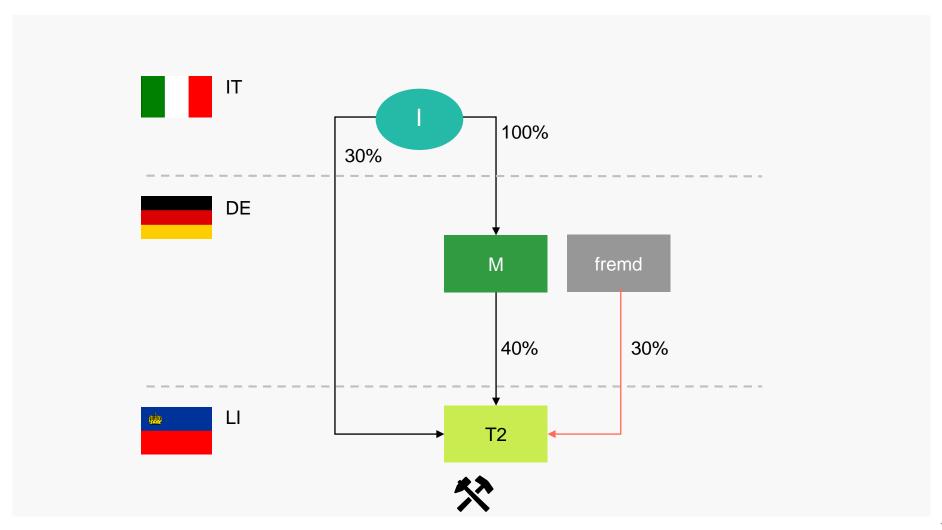


## **(**

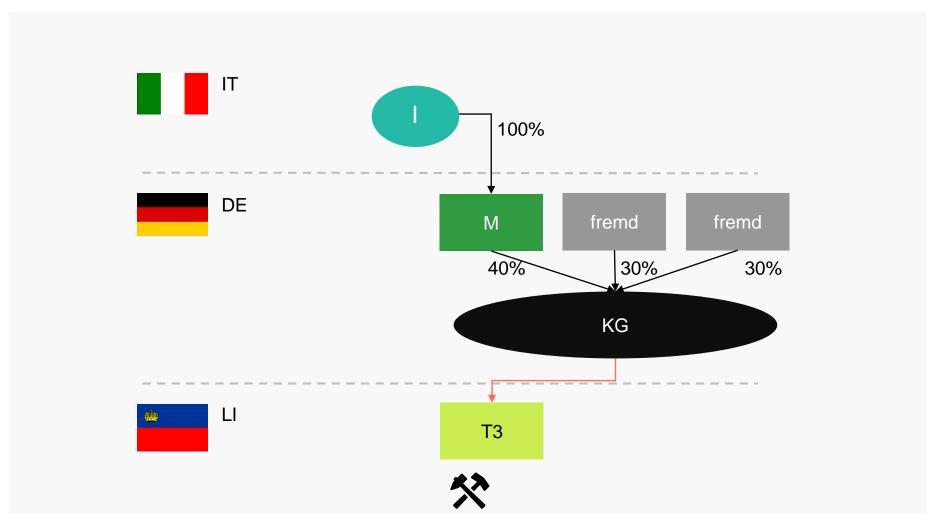




## 

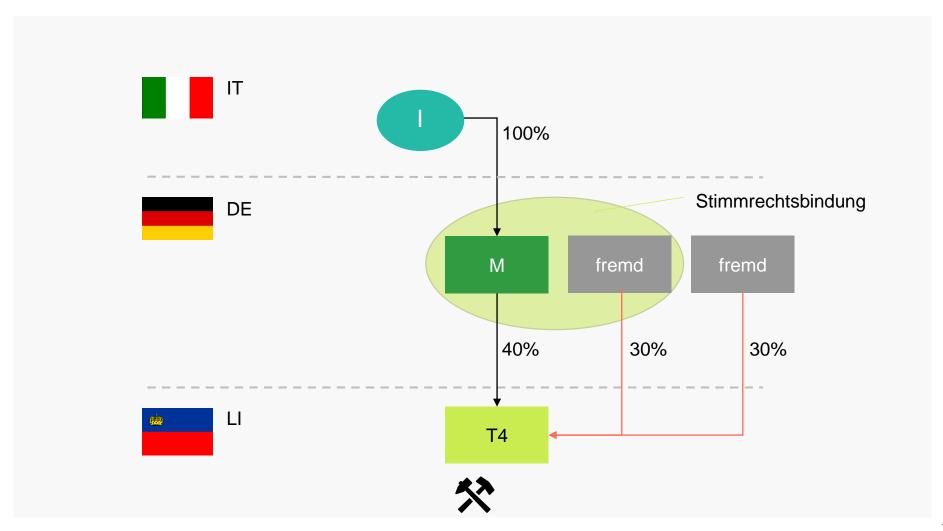








## 



station). succeed (सक्सी'ड्)

05

Der (neue) **Aktivitätskatalog** 

er succeed ded by his ; (सक्से'स्) ssful a. यशस sion (सक्से juick su

certificate;





## Der Aktivitätskatalog: Einzelne aktive und passive Einkünfte

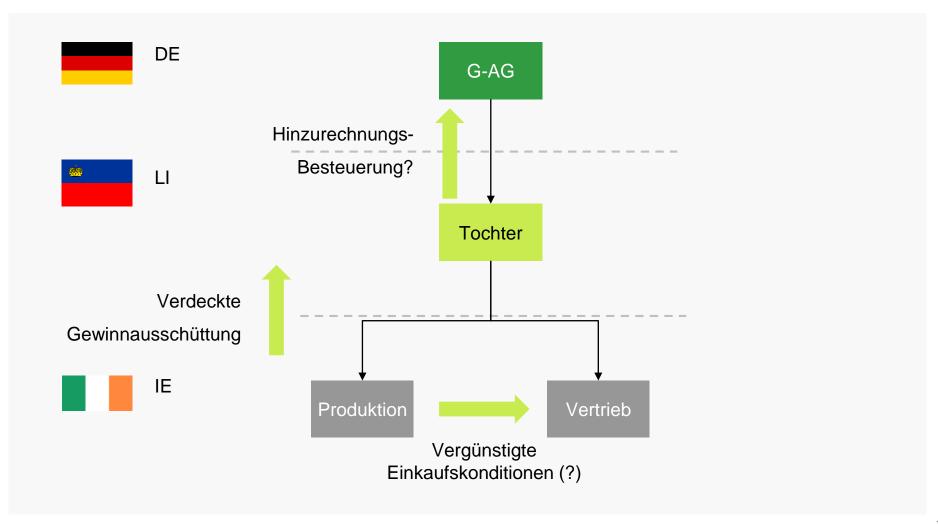
Tätigkeiten / Einkünfte sind passiv, wenn sie nicht dem Aktivkatalog zugeordnet werden können

Unveränderte Kriterien	Geänderte Kriterien
Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit	
Industrielle Tätigkeit	
	Banken, Versicherungen, Finanzdienstleister
Handel	
Dienstleistungen	
Vermietung und Verpachtung	
	Konzernfinanzierung
	Einkünfte aus Gewinnausschüttungen
	Einkünfte aus Veräußerungen von Anteilen
	Einkünfte aus Umwandlungen





#### Der Aktivitätskatalog: Verdeckte Gewinnausschüttung

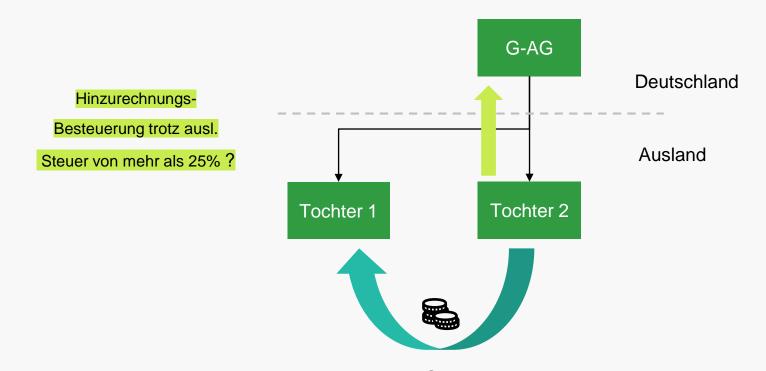




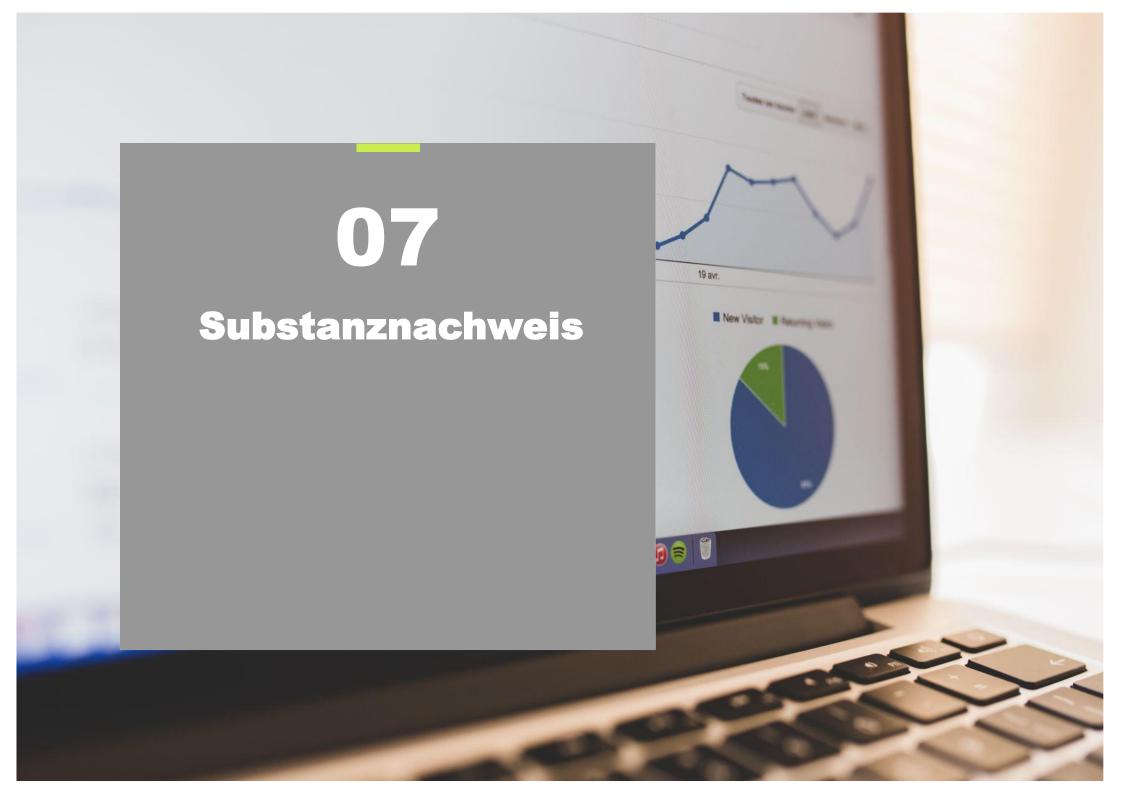


## Niedrige Besteuerung im Ausland

- Beibehaltung der Niedrigsteuergrenze von 25%
- Steuersatz nach Überleitung zu deutscher steuerlicher Bemessungsgrundlage



Zahlung nach deutschen steuerlichen Grundsätzen nicht steuermindernd absetzbar



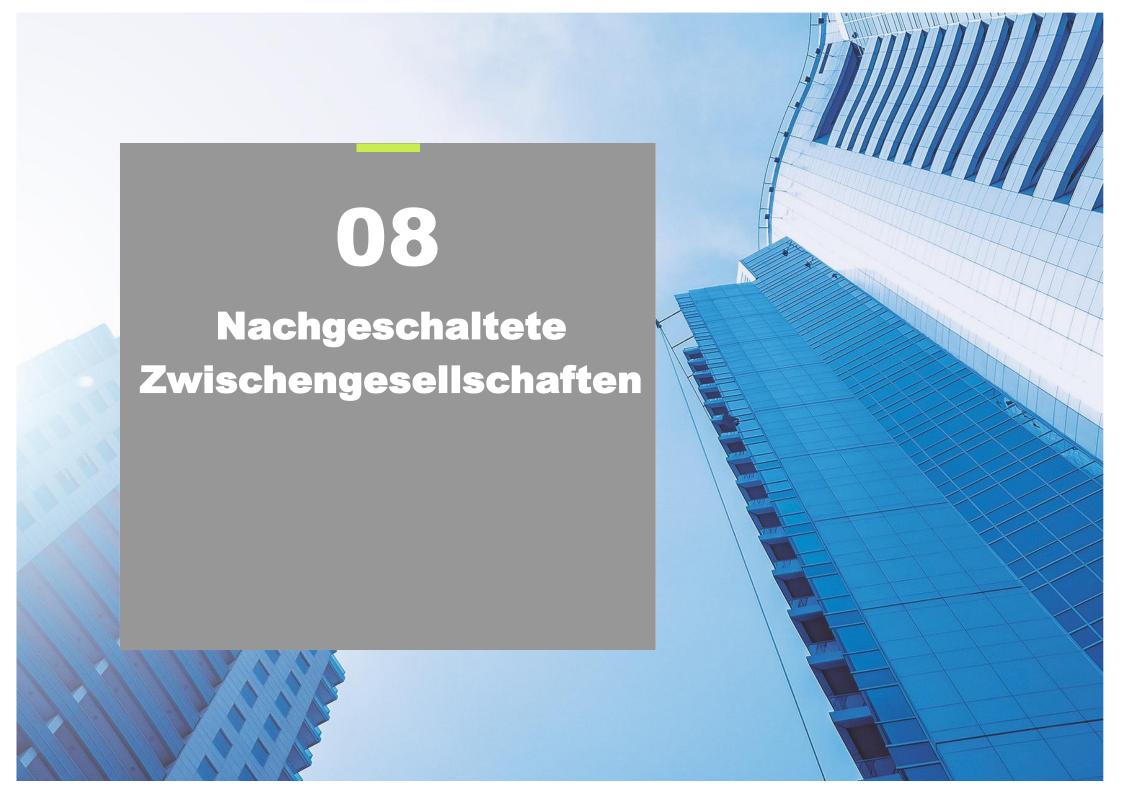


#### **Substanznachweis**

#### Keine Hinzurechnungsbesteuerung bei



- EU/EWR Gesellschaften
- Erfüllung Motivtest: wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit
   [bis Ende 2021: "tatsächliche wirtsch. Tätigkeit"]
  - → Einsatz der erforderlichen sachliches und personelles Ausstattung
  - selbständige und eigenverantwortliche Ausübung durch hinreichend qualifiziertes Personal
  - → Kein überwiegendes Outsourcing an Dritte (mehr möglich !)
- Zwischenstaatlicher Informationsaustausch
- Geltung nur für Einkünfte, die durch die wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit erzielt werden





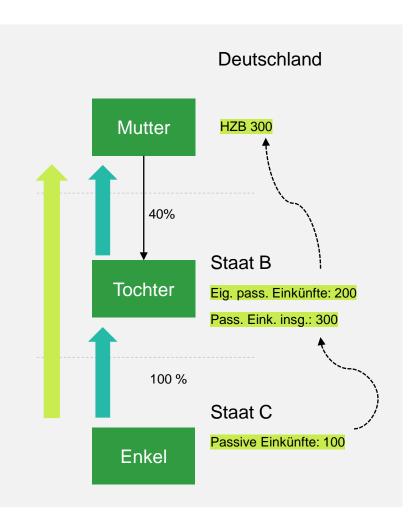
## Übertragende Hinzurechnung

#### Mehrstöckige Strukturen

- Auch nachgelagerte Zwischengesellschaften werden berücksichtigt
  - direkt beim deutschen Anteilseigner
  - bei negativem Betrag entfällt Hinzurechnungsbesteuerung
  - Bisher: Ergebniskonsolidierung auf Ebene der Mutter
  - Wegfall § 14 AStG aF

#### Auswirkungen der Neuregelungen:

- Keine Verlustkonsolidierung mehr möglich.
- Separate Ermittlung HZB
- Direkte Zurechnung zum inländ. Gesellschafter
- Anrechnung ausl. Steuer aus ausl. HZB







#### **Technische Umsetzung**

#### Zeitpunkt

- NEU ab 2022: Hinzurechnung erfolgt im Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet (§ 10 Abs. 2 AStG)
  - [bislang: Hinzurechnung erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres]



#### Gewinnausschüttungen

- Kürzung bei tatsächlicher Ausschüttung, wenn in Vorjahren Hinzurechnungsbeträge zugerechnet wurden (§ 11 AStG)
- Begrenzung auf Hinzurechnungsbetrag Vorjahr und laufendes Jahr
- Anrechnung ausländischer Steuern
  - Auf die tatsächlich erhobene ESt oder KSt
  - Keine Anrechnung auf GewSt
- Anrechnung bei mittelbaren Beteiligungen: Grundsätzlich Anrechnung der sowohl von der Zwischengesellschaft als auch von einer vorgeschalteten Gesellschaft tatsächlich entrichteten Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag (§ 12 AStG)



## **Technische Umsetzung**

Mehrsteuerbelastung durch nicht vollständige Anrechnung	
Gewinn ausländische Zwischengesellschaft vor Steuern	EUR 100.000
Ausländische Körperschaftsteuer	EUR 24.000
Hinzurechnungsbetrag D (=vZE, =GewE)	EUR 100.000
Körperschaftsteuer D vor Anrechnung	EUR 15.000
Anrechnung ausländische Körperschaftsteuer tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer EUR 24.000 Anrechnungshöchstbetrag EUR 15.000	EUR – 15.000
Körperschaftsteuer nach Anrechnung	EUR 0
Solidaritätszuschlag	EUR 0
Gewerbesteuer (Hebesatz 400%)	EUR 14.000
Gesamtsteuerbelastung	EUR 38.000
Mehrbelastung durch Anrechnungsüberhang	EUR 9.000





## **Zusammenfassung und Ausblick**





## **Ihre Ansprechpartner**



**StB Friedrich Wamsler, M.I.Tax**Partner
Tax

T +49 89 55066-325

friedrich.wamsler@bakertilly.de

Baker Tilly
Nymphenburger Straße 3 b
80335 München



WP/StB Matthias Chuchra, LL.M. (com.)
Partner
Tax

T +49 40 600880-490

matthias.chuchra@bakertilly.de

Baker Tilly
Valentinskamp 88
20355 Hamburg



#### Now, for tomorrow













Baker Tilly Nymphenburger Straße 3b, 80335 München T +49 89 55066-0 info@bakertilly.de www.bakertilly.de

© 2021 Baker Tilly