



FIT FÜR DEN JAHRESWECHSEL 2023/2024

Internationales Steuerrecht

Webinar, 29. November 2023

Ihre Referenten



**Dr.
Daniel Zöller**

Steuerberater
Partner in Stuttgart

daniel.zoeller@ebnerstolz.de
Tel. +49 711 2049-1736



**Dr.
Holger Mach**

Steuerberater
Partner in Hamburg

holger.mach@ebnerstolz.de
Tel. +49 40 37097-327

Tätigkeitsschwerpunkte

- › Internationales Steuerrecht
- › Umstrukturierungen
- › Begleitung von Betriebsprüfungen
- › Quellensteuern
- › Außensteuerrecht
- › Gewinnabgrenzung Betriebsstätten
- › Wegzugsbesteuerung

Tätigkeitsschwerpunkte

- › Steuerdeklarations- und Steuergestaltungsberatung
- › Steuerliche Beratung bei grenzüberschreitenden Aktivitäten
- › Steuerliche Beratung zu Verrechnungspreisthemen
- › Laufende steuerliche Betreuung großer mittelständischer Unternehmensgruppen

Inhaltsverzeichnis

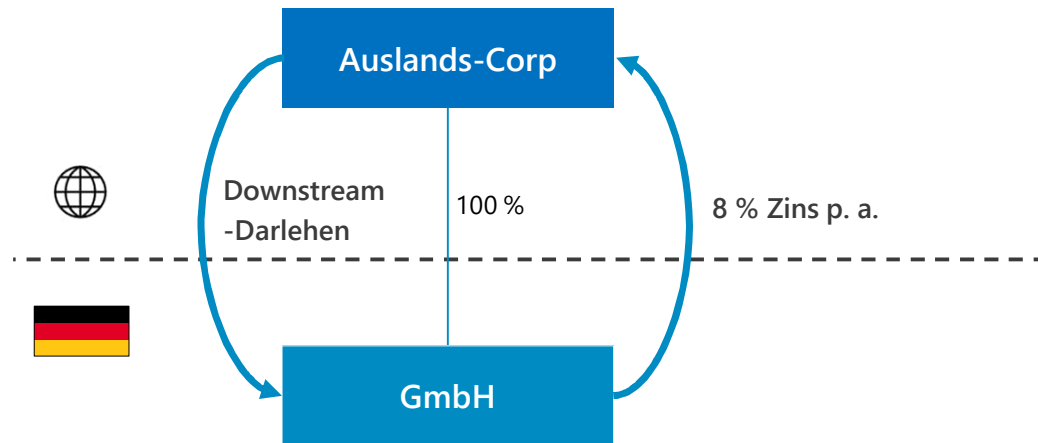
1	Gruppeninterne Finanztransaktionen	4
2	Update Globale Mindeststeuer (Pillar II)	16
3	Update Hinzurechnungsbesteuerung	30
4	Sonstige aktuelle Themen im internationalen Steuerrecht	34

Inhaltsverzeichnis

1	Gruppeninterne Finanztransaktionen	4
2	Update Globale Mindeststeuer (Pillar II)	16
3	Update Hinzurechnungsbesteuerung	30
4	Sonstige aktuelle Themen im internationalen Steuerrecht	34

(Grenzüberschreitende) Konzernfinanzierung unter Druck

Musterbeispiel



➔ Diverse Hürden aufgrund gesetzlicher Regelungen und Verwaltungsvorschriften stehen einem steuerwirksamen Abzug von Zinsaufwendungen entgegen!

Steuerliche Abzugsbeschränkungen des Zinsaufwands

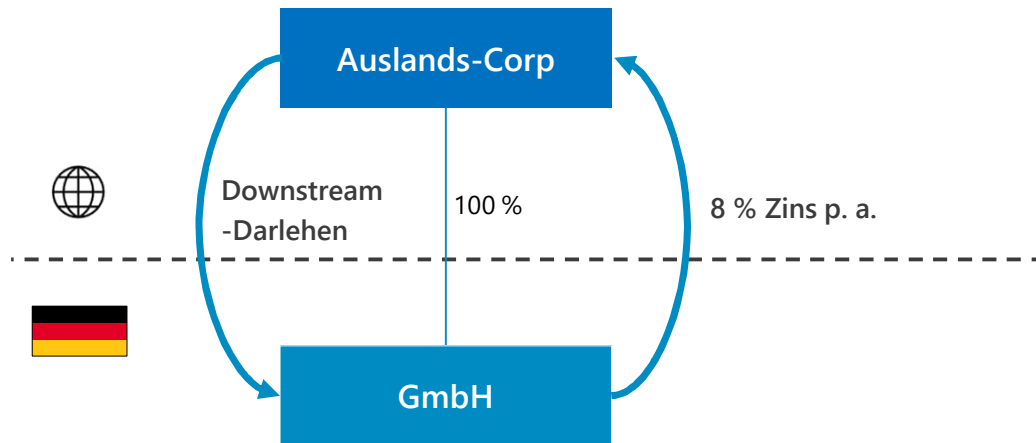
- › Anerkennung des Finanzierungsaufwands dem Grunde nach
- › Anerkennung des Finanzierungsaufwands der Höhe nach (Verrechnungspreisgrundsätze)
- › Sonderfall bei Weiterleitung von Darlehen
- › Zinsschranke (§ 4h EStG)
- › Gewerbesteuerliche Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)
- ~~› NEU: Zinshohenschranke (§ 4I EStG-E)~~
- › Beschränkungen bei Besteuerungskongruenzen (§ 4k EStG)



Fokus liegt auf Inbound-Fällen!

Anerkennung des Finanzierungsaufwands dem Grunde nach

Musterbeispiel



Folgen:

Bei einer Ablehnung des Finanzierungsaufwands dem Grunde nach werden Zinsen **komplett** als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt oder nach § 1 Abs. 1 AStG hinzugerechnet*!

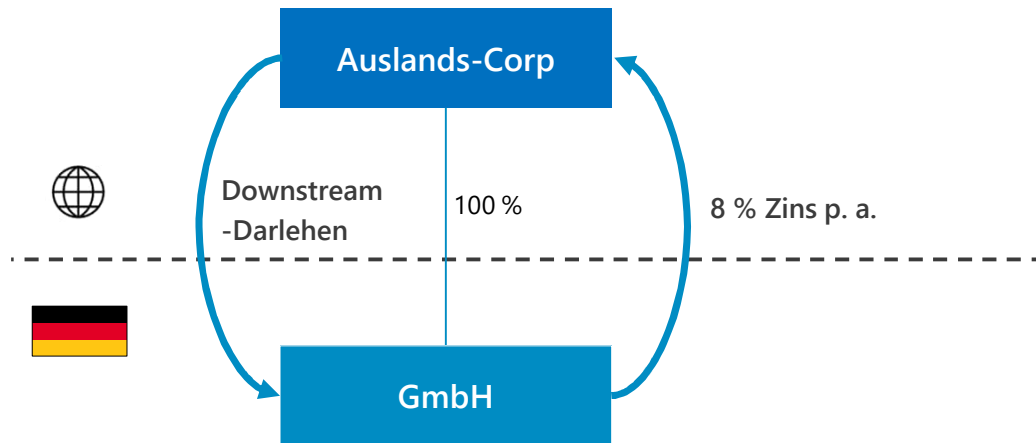
Liegt eine fremdübliche Finanzierungsbeziehung vor?

- › Liegt grundsätzlich FK vor (Tz. 3.123 VWG VP; Tz. 10.12 OECD-VPL)? (VWG VP = Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise vom 6.6.2023)
 - fester Rückzahlungstermin?
 - Verpflichtung Zinsen zu zahlen?
 - Recht Zins- und Tilgungszahlungen durchzusetzen?
 - Vorliegen finanzieller Covenants und Sicherheiten?
- › Kann Kapitalsdienst für die gesamte Laufzeit von Anfang an erbracht werden? (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 Buchst. a AStG-E)
- › Wird das Kapital wirtschaftlich benötigt? (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 Buchst. b AStG-E; Tz. 3.124 VWG VP)
 - Erwartung des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters auf Rendite, welche die Finanzierungskosten deckt
- › Einklang mit Unternehmenszweck? (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 Buchst. b AStG-E; Tz. 3.124 VWG VP)

* Das Verhältnis von vGA zu § 1 Abs. 3d AStG-E ist noch nicht geklärt!

Anerkennung des Finanzierungsaufwands der Höhe nach

Musterbeispiel



Folgen:

Soweit Zinsen fremdunüblich sind, wird der **unübliche Teil** der Zinsen als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt oder nach § 1 Abs. 1 AStG hinzugerechnet*!

Maßgaben für einen fremdüblichen Zinssatz

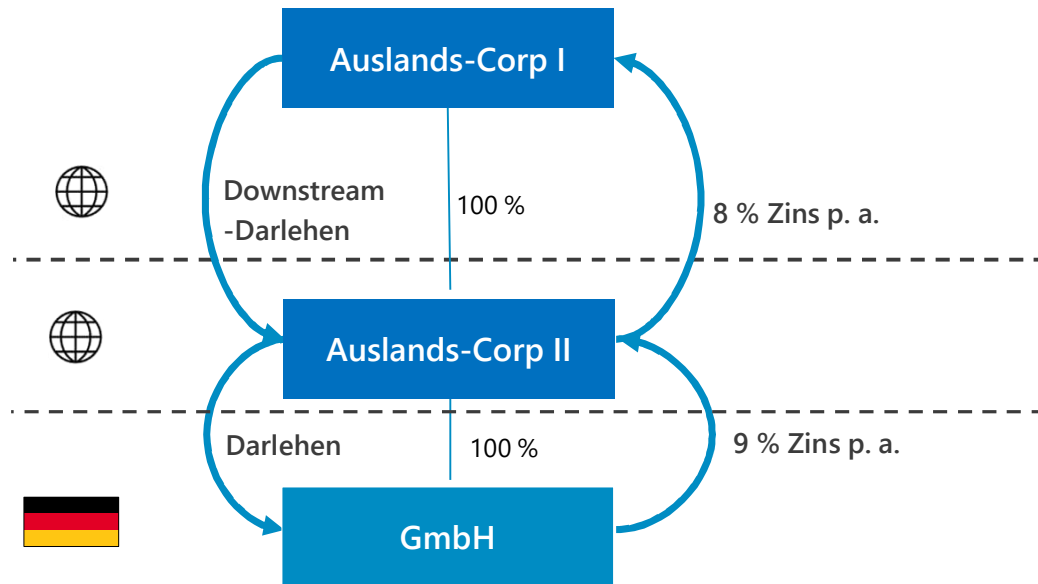
- › Zinssatz darf nicht höher sein als Bandbreite an Vergleichszinssätzen, die sich auf Basis eines Gruppenratings ergeben (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 S. 1 AStG-E)
- › Nachweis Fremdüblichkeit eines auf Einzelgesellschaft angepassten Gruppenratings zulässig (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 S. 2 AStG-E, siehe auch Tz. 3.126 VWG VP)
- › Grundsätzlich Preisvergleichsmethode (BFH I R 4/17, BStBl. II 2023, 678)
- › Auch nichtbesicherte Darlehen können fremdüblich sein (Tz. 3.128 VWG VP)
- › Risikozuschläge für Nachrangigkeit / fehlende Besicherung sind zulässig (BFH I R 62/17, BStBl. II 2023, 723)

Empfehlung: Zinsbenchmarkstudie!

* Das Verhältnis von vGA zu § 1 Abs. 3d AStG-E ist noch nicht geklärt!

Gruppeninterne Weiterleitung von Darlehen

Musterbeispiel



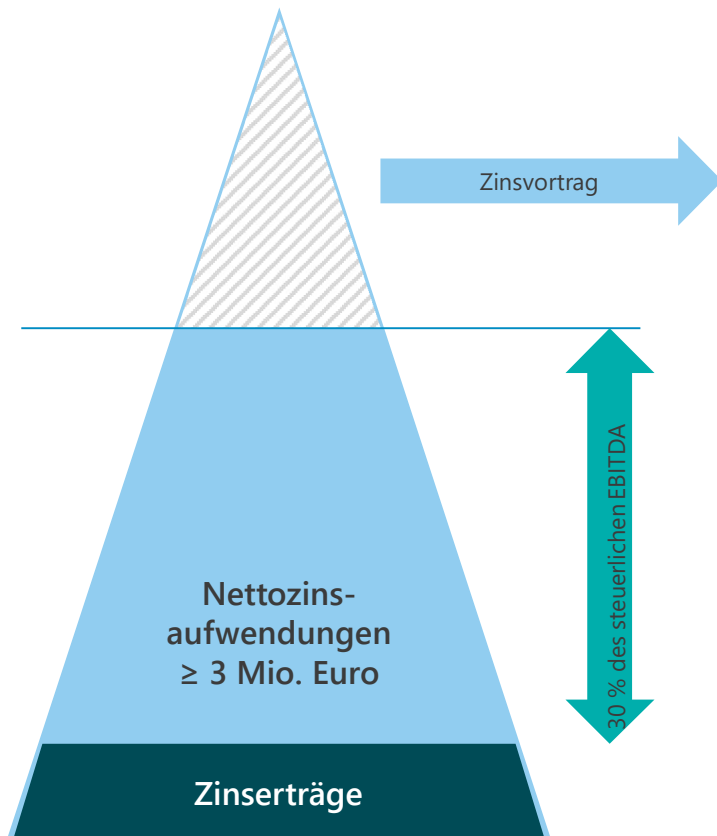
Folgen:

Soweit fremdüblicher Kostenaufschlag geringer als der Zinsaufschlag von 1 % ist, wird der **unübliche Teil** des Zinsaufschlags als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt oder nach § 1 Abs. 1 AStG hinzugerechnet!

Verrechnungspreis bei Darlehensweitergabe

- › Gruppeninterne Weiterleitung von Darlehen gilt als funktions- und risikoarme Dienstleistung (§ 1 Abs. 3e S. 1 Nr. 2 AStG-E; auch Tz. 3.126 VWG VP)
- › Fremdübliche Vergütung auf Basis einer risikolosen Rendite (Tz. 3.125 VWG VP)
- › Anwendung Kostenaufschlagsmethode (Tz. 3.125 VWG VP)
- › Gegenbeweis, dass keine funktions- und risikoarme Dienstleistung vorliegt, ist durch Funktions- und Risikoanalyse möglich (§ 1 Abs. 3e S. 3 AStG-E)
- › Diese Grundsätze gelten auch für die gruppeninterne Vermittlung von Finanzierungsbeziehungen

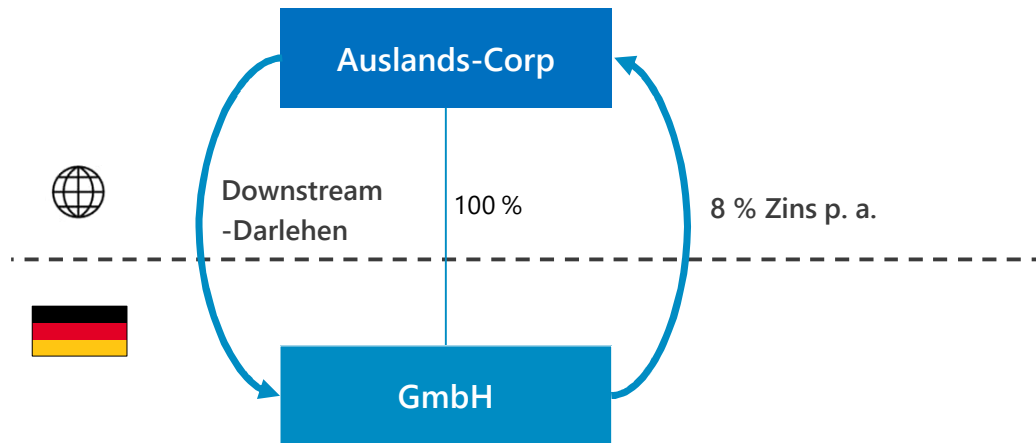
EXKURS: Bisheriger Stand der Zinsschrankenregelung



- › Zinserträge übersteigende Zinsaufwendungen (Nettozinsaufwendungen) nur bis zu 30 % des steuerlichen EBITDA (verrechenbares EBITDA) abziehbar
- › Übersteigende Zinsaufwendungen als Zinsvortrag ggf. in Folgejahren abziehbar
- › Nicht ausgeschöpftes verrechenbares EBITDA als EBITDA-Vortrag ggf. in Folgejahren nutzbar
- › Keine Anwendung der Zinsschranke
 - 3 Mio. Euro-Freigrenze
 - Stand-alone-Klausel (keine Anwendung bei schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung)
 - Eigenkapital-Escape (keine Anwendung bei schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung)

Zinsschranke (§ 4h EStG)

Musterbeispiel



Folgen:

Soweit die Zinsschranke greift, ist der betroffene **Teil** der Zinsen nach § 4h Abs. 1 S. 1 EStG nicht abzugsfähig, kann aber vorgetragen werden!

Siehe hierzu auch unser Mandantenwebinar zur Konzernfinanzierung vom 26.10.2023

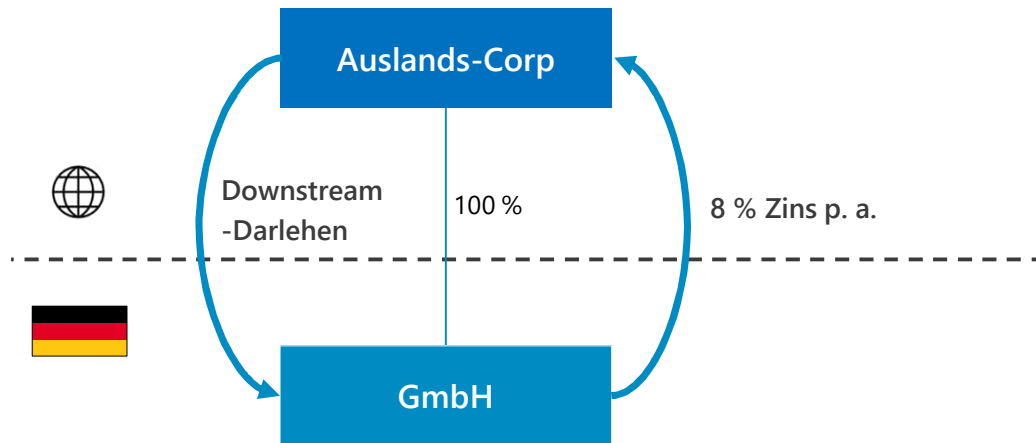


Ausgewählte Neuerungen bei der Zinsschranke ab 2024

- › Ausweitung des Begriffs der Zinsaufwendungen
 - Wirtschaftlich mit Zinsen vergleichbare Aufwendungen (aktivierte Bauzeitzinsen)
 - Sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital (z.B. Provisionen, Gebühren, Arrangement Fees)
- › Änderungen Zinserträge
 - Wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen
- › EK-Escape nur bei tatsächlicher Konsolidierung
- › Keine Escape-Regelungen, soweit Zinsvortrag besteht
- › Untergang von Zins- und EBITDA-Vorträgen bei Teilbetriebsveräußerung/-aufgabe
 - z. B. Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)

Musterbeispiel



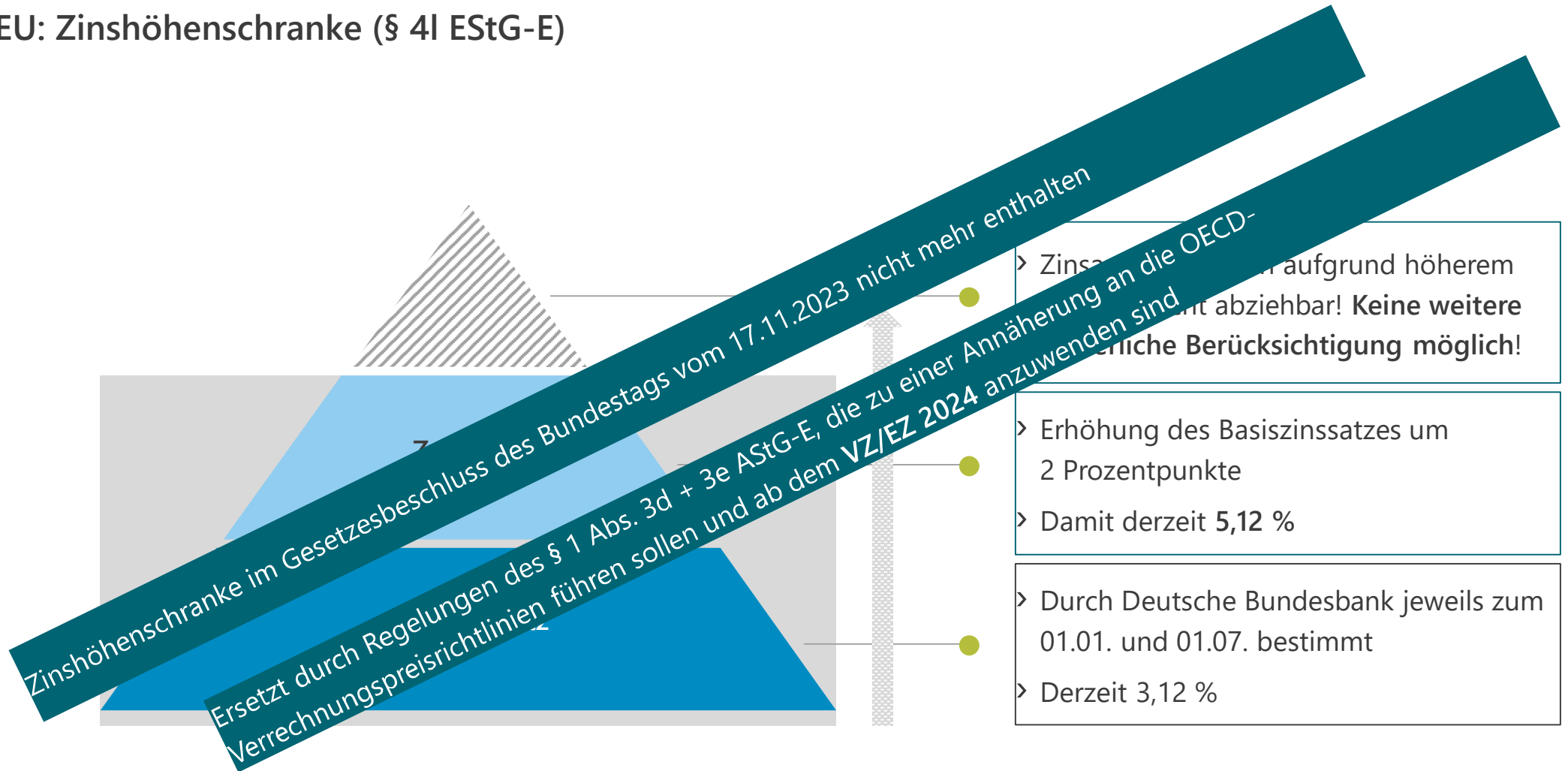
Folgen:

Soweit die Zinsen der Hinzurechnung unterliegen, werden **25 %** der Zinsen nur bei der Bemessungsgrundlage zur Gewerbesteuer hinzugerechnet!

Partielle gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Zinsen

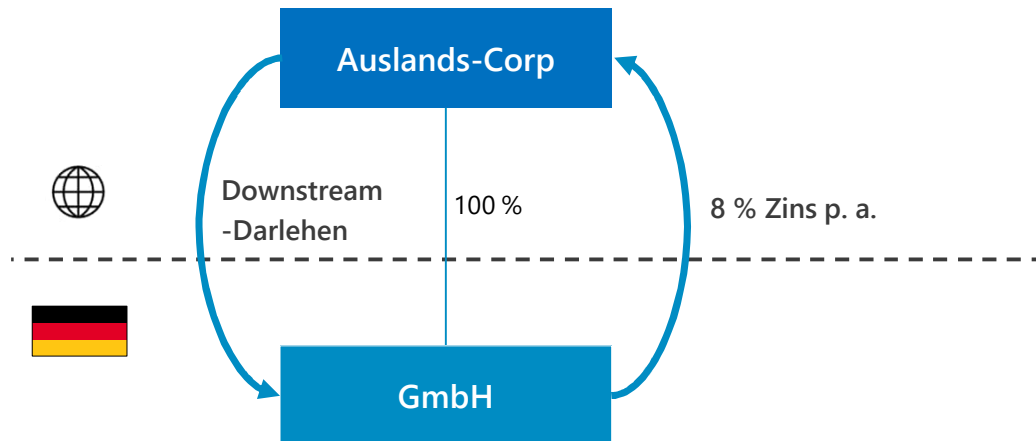
- › Soweit der Zinsaufwand nach Anwendung der Abzugsbeschränkungen abziehbar bleibt, unterliegt er der partiellen gewerbesteuerlichen Hinzurechnung
- › Es gilt ein jährlicher Freibetrag von TEUR 200 für alle Finanzierungsentgelte
- › Nach Verbrauch des Freibetrags werden 25 % des verbleibenden Zinsaufwands hinzugerechnet
- › **Keine** Erweiterung des Begriffs der hinzurechnungspflichtigen „Entgelte für Schulden“ in Analogie zur Zinsschranke durch Wachstumschancengesetz!

NEU: Zinshöschenschränke (§ 4I EStG-E)



Beschränkungen bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

Musterbeispiel



Folgen:

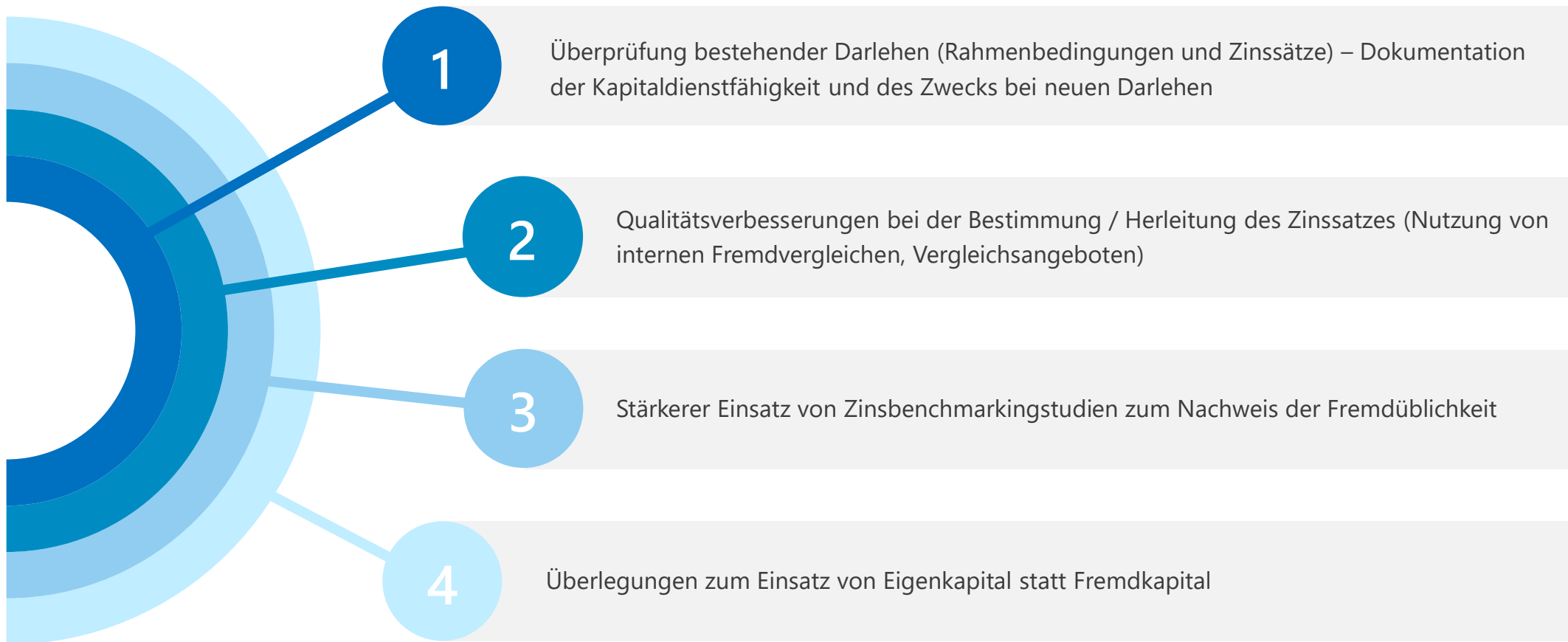
Soweit die Zinsen keiner Besteuerung unterliegen, werden die Zinsen **komplett** hinzugerechnet!

Abzugsbeschränkungen bei hybriden Gestaltungen

- › Der steuerliche Zinsabzug wird versagt, soweit
 - hybride Finanzinstrumente (Zins gilt im Ausland als Dividende) vorliegen (§ 4k Abs. 1 EStG)
 - die Zinseinnahmen aus Darlehensbeziehungen aus sonstigen Gründen in keinem Staat einer Besteuerung unterliegen (§ 4k Abs. 2 + 3 EStG)
- › Anwendung für nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG ($\geq 25\%$ Beteiligung)
- › „Grandfathering“: Keine Anwendung bei Verträgen vor dem 01.01.2020 (§ 52 Abs. 8c S. 2 EStG)

ACHTUNG: Änderung von Alt-Verträgen (vor 2020 geschlossen) kann § 4k EStG auslösen!

Mögliche Handlungsoptionen



Zinsbenchmarking für Zwecke des neuen § 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG-E

Zwei unterschiedliche Ansätze



ZINSSATZ QUICK CHECK

- › Bonitätseinschätzung des Schuldners und der obersten Muttergesellschaft auf Basis von Finanzkennzahlen und weiteren Faktoren wie Branchen- und Länderrisiken
- › Ermittlung einer Zinssatzbandbreite für USD-, EUR- oder GBP-Darlehen auf Basis von Zinsstrukturkurven
- › Anpassungsrechnung betreffend Laufzeit (je nach Bedarf)
- › **Deliverable:** Zusammenfassung unserer Analyseergebnisse (Bonitätseinschätzung des Gläubigers und der obersten Muttergesellschaft plus Zinssatzbandbreite)



UMFASSENDE DATENBANKSTUDIE

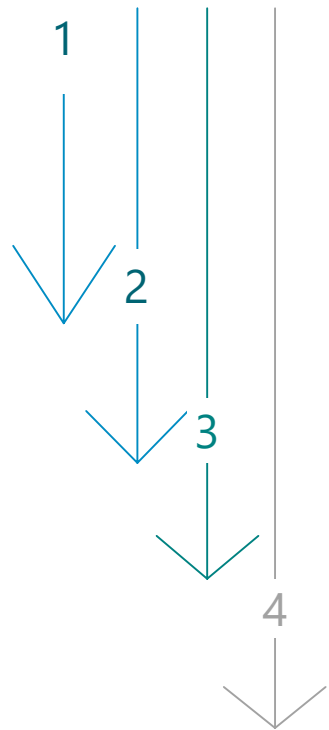
- › Bonitätseinschätzung des Schuldners und der obersten Muttergesellschaft auf Basis von Finanzkennzahlen und weiteren Faktoren wie Branchen- und Länderrisiken
- › Ermittlung einer Zinssatzbandbreite auf Basis von vergleichbaren Unternehmensanleihen (detaillierte Angemessenheitsanalyse inkl. Dokumentation)
- › Anpassungsrechnungen betreffend Laufzeit und/oder Währung
- › **Deliverable:** Datenbankstudie auf Basis von Unternehmensanleihen inkl. umfassendem Report

Hinweis: Der niedrigere der beiden Zinssätze (Gläubiger oder oberste Muttergesellschaft) ist maßgebend. Auf Basis unserer Erfahrungen ist davon auszugehen, dass vielfach die oberste Muttergesellschaft einen niedrigeren Zinssatz erreichen kann. Eine Ermittlung ausschließlich des Zinssatzes für die oberste Muttergesellschaft scheint jedoch nur in offensichtlichen Fällen empfehlenswert, da der Finanzverwaltung u. E. beide Zinssätze nachgewiesen werden müssen.

Inhaltsverzeichnis

1	Gruppeninterne Finanztransaktionen	4
2	Update Globale Mindeststeuer (Pillar II)	16
3	Update Hinzurechnungsbesteuerung	30
4	Sonstige aktuelle Themen im internationalen Steuerrecht	34

OECD-Vorgaben, EU- sowie nationale Umsetzung



20.12.2021

- › Rahmenbedingungen zur Umsetzung der **Globalen Mindeststeuer** (GloBE/Pillar II) durch die OECD

22.12.2021

- › Erster Richtlinienentwurf der EU-Kommission zur Globalen Mindeststeuer

22.12.2022

- › Veröffentlichung der finalen Richtlinie vom 14.12.2022 im Amtsblatt der EU
- › Inkrafttreten zum 31.12.2022

16.08.2023

- › Regierungsentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes

10.11.2023

- › Bundestagsbeschluss des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes in der Fassung der Beschlussempfehlung vom 08.11.2023

31.12.2023

- › Umsetzung der EU-Richtlinie durch alle Mitgliedstaaten in nationales Recht bis 31.12.2023
- › Anwendbarkeit grundsätzlich **ab 2024** (Geschäftsjahre, die nach dem 30.12.2023 beginnen)

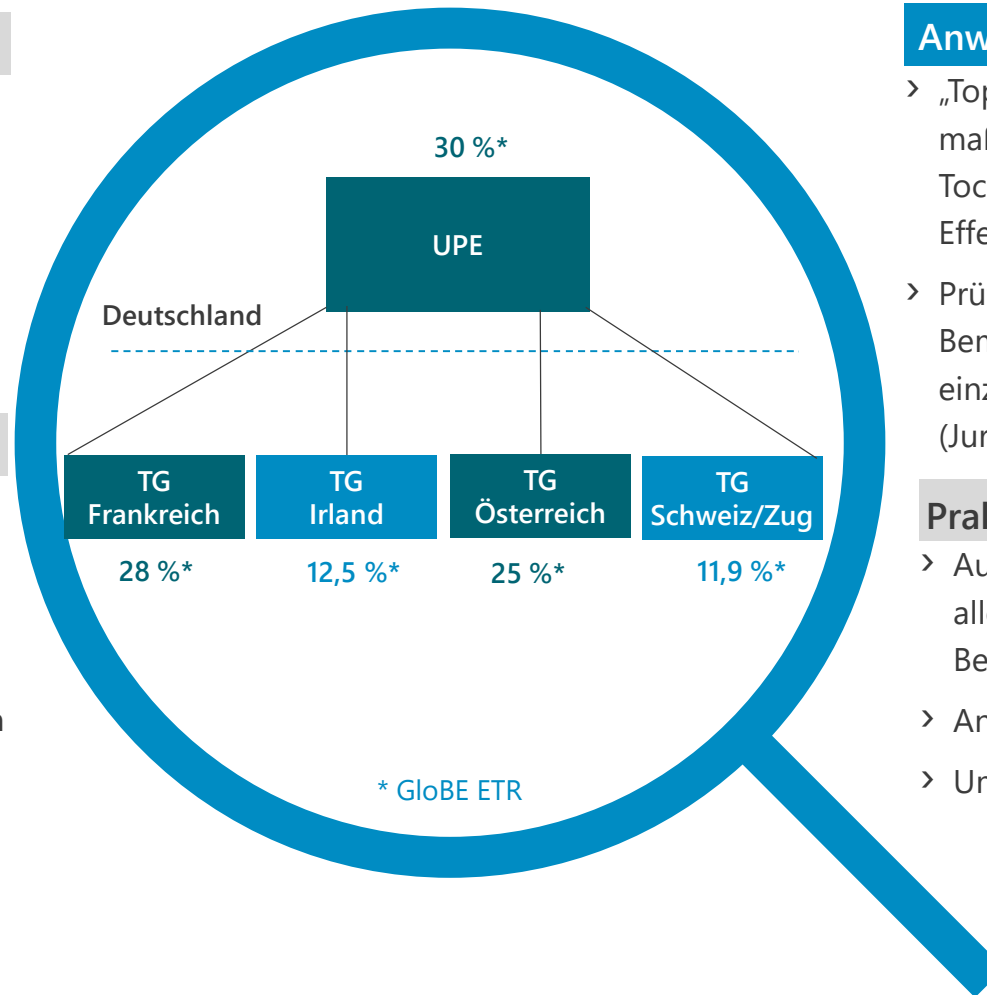
Anwendungsbeispiel

Ausgangslage

- › Konzernmutter (UPE) in Deutschland ansässig
- › 100 %-Beteiligungen an Gesellschaften in Frankreich, Irland, Österreich und Schweiz im Kanton Zug

Prüfungsschritte

- › Prüfung, ob Gewinne der einzelnen Konzerngesellschaften einem effektiven Steuersatz (ETR) von 15 % unterliegen
- › Keine Beschränkung auf EU-Staaten
- › Grds. keine Ausnahme für Staaten, deren nomineller Steuersatz über 15 % liegt – **somit Prüfung aller Konzerngesellschaften!**



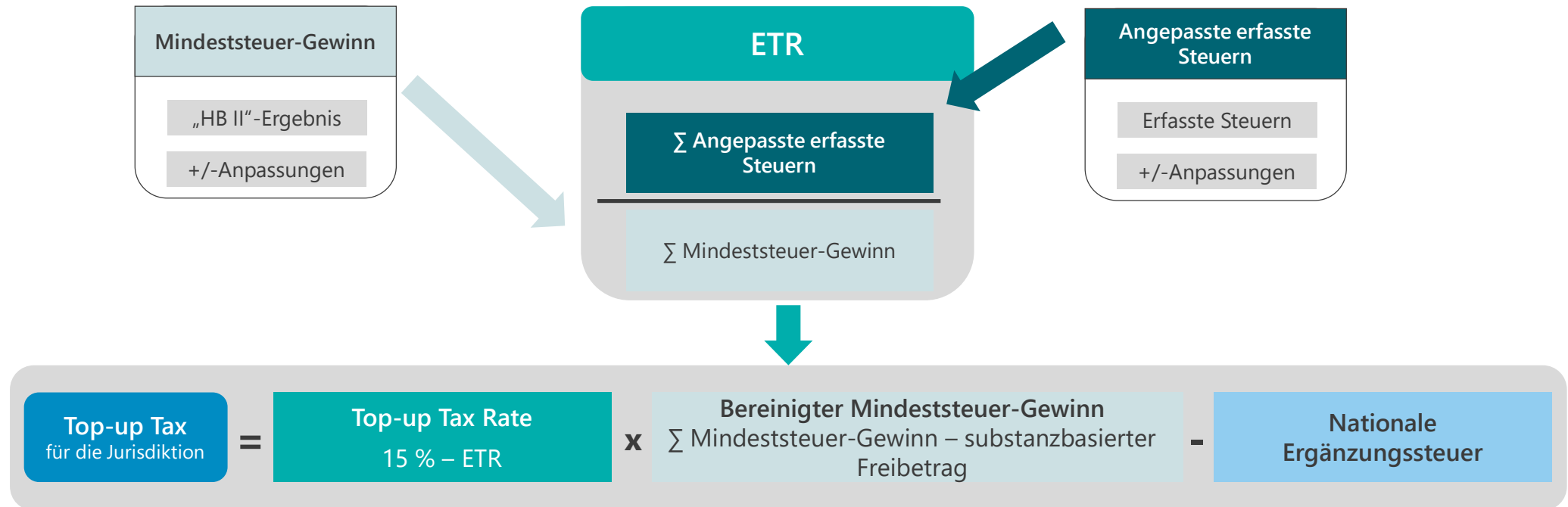
Anwendung Mindeststeuer

- › „Top-up Tax“ bei Muttergesellschaft auf maßgebliches Einkommen der Tochtergesellschaften, soweit Effektivsteuersatz (ETR) unter 15 % liegt
- › Prüfung anhand der zu ermittelnden Bemessungsgrundlage und der einzubeziehenden Steuern je Staat (Jurisdictional Blending)

Praktische Herausforderungen

- › Aufwändige Datenerhebung auf Ebene aller Konzerngesellschaften zur Bestimmung des Effektivsteuersatzes
- › Anpassung Reporting und IT-Systeme
- › Umfangreiche Erklärungspflichten

Ermittlungsschema Ergänzungssteuer (Top-up Tax)



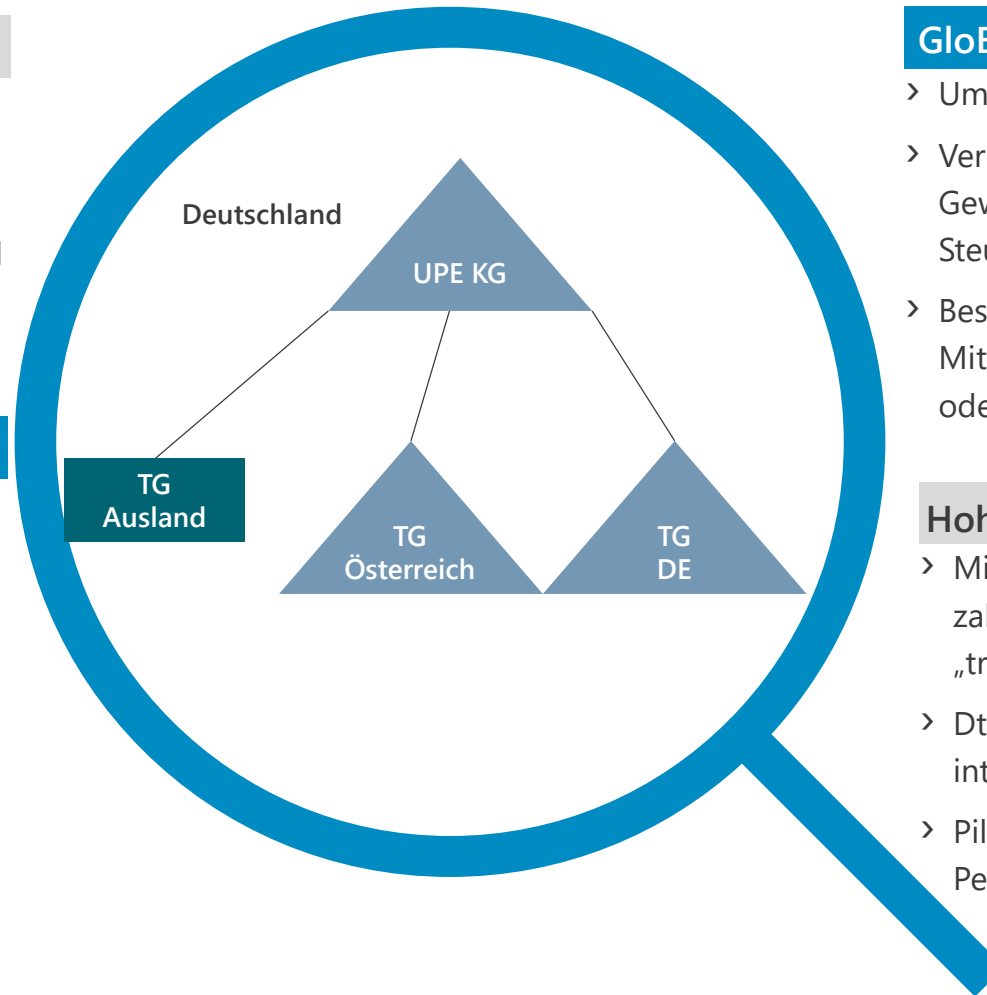
Anwendungsbeispiel im „Personengesellschaftskonzern“

Ausgangslage

- › Konzernmutter (UPE KG) ist inländische Mitunternehmerschaft
- › Beteiligungen an Personen- und Kapitalgesellschaften in In- und Ausland

ETR bei transparenter Besteuerung

- › Umgang mit transparent besteuerten Gesellschaften?
- › Steueraufwand bei transparent besteuerten UPE?
- › Steueraufwand bei ausl. transparent besteuerten Gesellschaften?



GloBE Income bei PersGes

- › Umgang mit Sonderbetriebsvermögen?
- › Vermeidung Doppelerfassung der Gewinne aus PersGes (HB II vs. Steuerrecht)?
- › Besonderheiten bei Erwerb dt. Mitunternehmerschaften (Asset Deal oder Share Deal)?

Hohe Auslegungsbedürftigkeit

- › Mindeststeuergesetz enthält zahlreiche Regelungen zu „transparenten Einheiten“
- › Dt. Personengesellschaftssteuerrecht internationale Besonderheit
- › Pillar II Regelungen gerade im Bereich PersGes sehr auslegungsbedürftig!

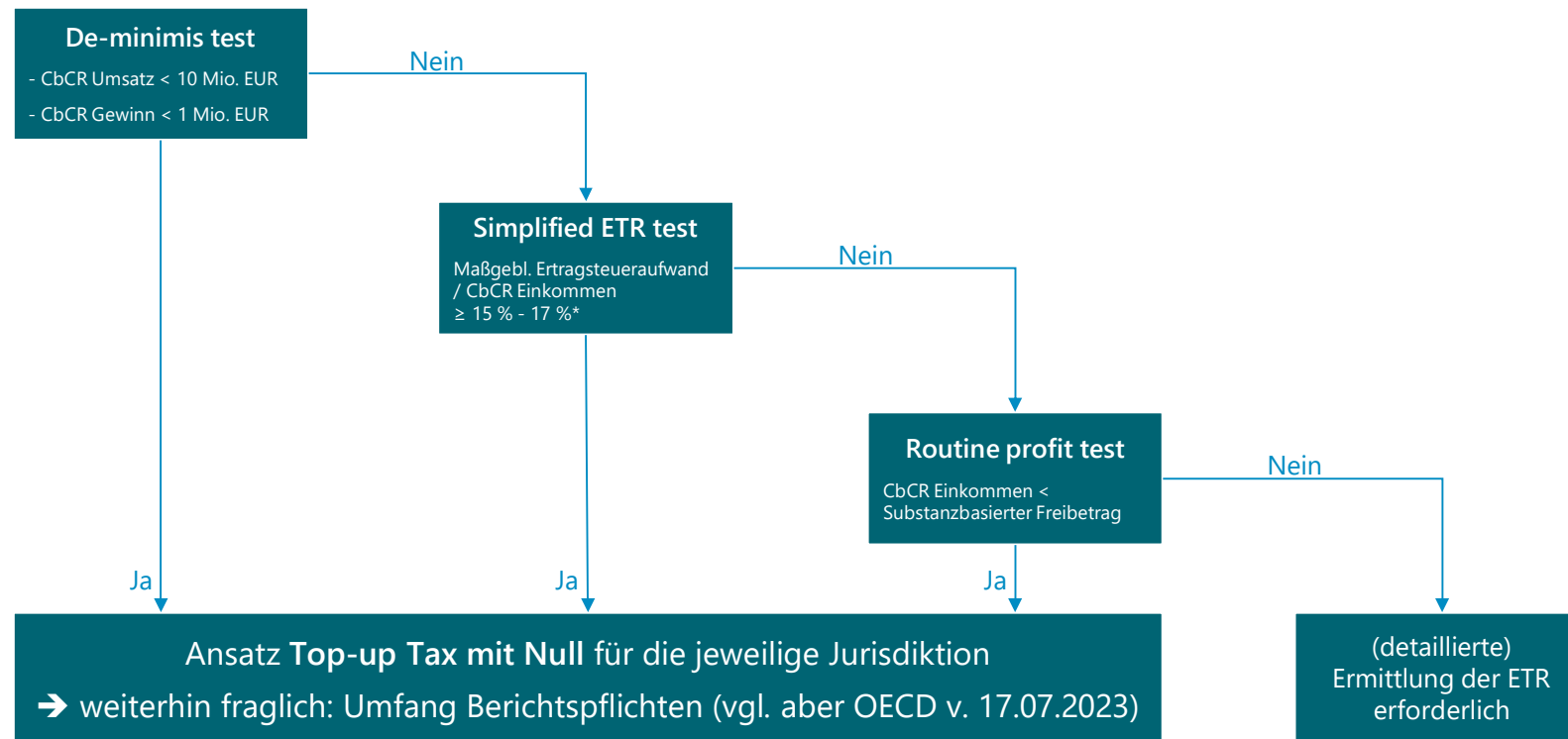
Ausnahmen und Erleichterungen für die ersten Jahre

ÜBERGANGSWEISE VEREINFACHUNGEN

- › **Save Harbour-Regelungen (bis grds. 2026)** basierend auf CbCR-Daten
 - De-Minimis-Test: Umsatzerlöse von weniger als 10 Mio. Euro und Gewinn vor Steuern von weniger als 1 Mio. Euro laut CbCR
 - Vereinfachter ETR-Test: Effektiver Steuersatz berechnet auf Basis der CbCR-Daten (nach Modifizierungen) von mindestens 15 % (in 2024), 16 % (in 2025) bzw. 17 % (in 2026)
 - Substanztest: Gewinn vor Steuern laut CbCR entspricht maximal einem sog. substanzbasierten Freibetrag (ermittelt anhand von Lohnkosten und materiellen Vermögenswerten)

- › Übergangsregelung bei **untergeordneter internationaler Tätigkeit**: Befreiung von der Mindeststeuer in den ersten **fünf** Jahren

Transitional CbCR Safe Harbours (§§ 84 ff. MinStG-E)



* 15 % (2023 u. 2024), 16 % (2025), 17 % (2026)

Transitional CbCR Safe Harbours – qualifizierter länderbezogener Bericht

- › Bei dem zugrunde gelegten CbCR muss es sich um einen sog. **qualifizierten** länderbezogenen Bericht handeln (§§ 81 Abs. 1, 84 Nr. 1 MinStG-E).
- › Ein solcher ist insbesondere gegeben, wenn er mit einem **qualifizierten Konzernabschluss** erstellt wurde.
- › Ein qualifizierter Konzernabschluss liegt im Falle von Jahresabschlüssen vor, die
 - für **Konsolidierungszwecke** an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichen wurden,
 - jedoch insbesondere **vor** Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen.

Folgen:

Anforderungen an CbCR steigen!

ACHTUNG: CbCR Daten für 2024 frühzeitig ermitteln!

Transitional CbCR Safe Harbours – Vereinfacht berechnete ETR

Formel:

$$\frac{\text{Vereinfachte erfasste Steuern}}{\text{Gewinn oder Verlust vor Steuern}}$$

Definition „Zähler“:

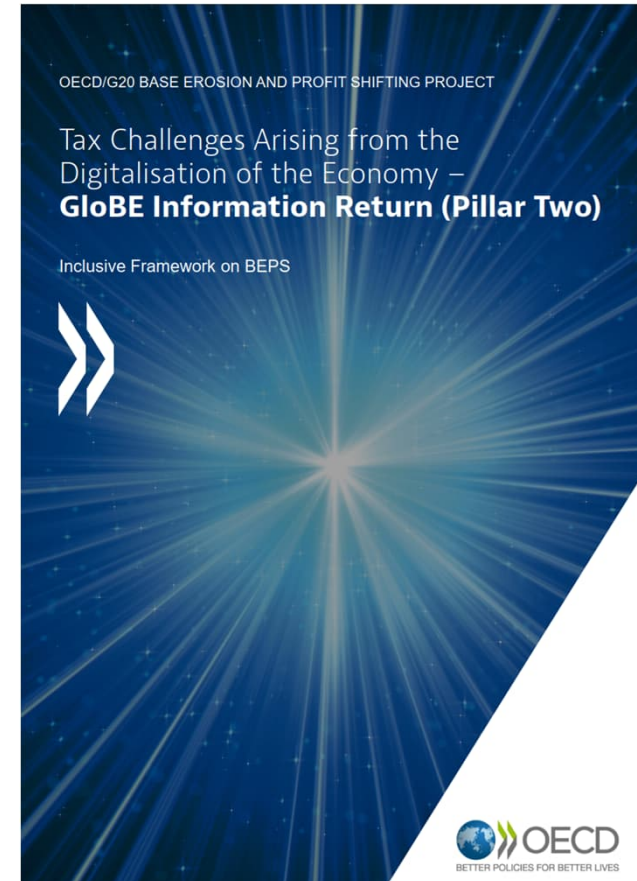
- › Die vereinfachten erfassten Steuern (Zähler) umfassen den im **qualifizierten** Abschluss enthaltenen
- › Ertragsteueraufwand, d.h. inklusive **latenter Steuern**
- › abzüglich des Aufwands für nicht erfasste Steuern
- › und abzüglich „ungewisse Steuerposten“
(= „ungewisse Steuerrückstellungen“).

Hinweis:

Ausweis Überhang aktiver latenter Steuern in „HB II“ bereits in 2023 prüfen (vgl. insbes. Wahlrecht gem. § 274 HGB)

Vereinfachtes Übergangsregelwerk anhand des OECD-Papiers zum Mindeststeuerbericht

- › Deklarationsseitige Erleichterungen für Länder:
 - für die keine Ergänzungssteuer anfällt **oder**
 - Ergänzungssteuer anfällt, aber nicht auf Ebene der einzelnen Geschäftseinheiten zugeordnet werden muss.



Safe Harbour-Erleichterungen der OECD

- Bei Reduktion der Ergänzungssteuer einer Geschäftseinheit auf „Null“ infolge der Anwendbarkeit einer **Safe Harbour-Regelung** muss für diese Geschäftseinheit „Abschnitt 3 (GloBE Berechnungen)“ des Meldeformulars nicht ausgefüllt werden

Somit sind lediglich Informationen zur Unternehmensgruppe (Abschnitt 1) sowie den für die Prüfung der Safe Harbour-Regelung nötigen Daten (Abschnitt 2), zu melden

- Hiervon greifen diverse Ausnahmen (insbesondere für die permanenten Safe Harbour-Regelungen)

3 GloBE Computations

GloBE Computations – Jurisdictional schedules				
The Filing Constituent Entity shall complete Section 3 on a jurisdictional basis, for each jurisdiction (or subgroup, where relevant) where exceptions to the GloBE computation do not apply.				
3.1 Characteristics of the jurisdiction				
1. Name of the jurisdiction				
2. Type of subgroup (if any)				
3. Identification of subgroup (if any) for the ETR and Top-up Tax computation				
3.2 ETR computation				
3.2.1 ETR				
a. Financial Accounting Net Income or Loss	b. Net GloBE Income or Loss	c. Income tax expense	d. Adjusted Covered Taxes	e. ETR
	[A]		[B]	[C]=[B]/[A]
3.2.1.1 Computation of GloBE Income (Loss)				
1. Aggregate FANIL amount after allocations in Articles 3.4 and 3.5 (All CEs in the jurisdiction)				Net amount
2. Adjustments				
(a) Net Taxes Expense – Article 3.2.1 (a)				
(b) Excluded Dividends – Article 3.2.1 (b)				
(c) Excluded Equity Gain or Loss – Article 3.2.1 (c)				
(d) Included Revaluation Method Gain or Loss – Article 3.2.1 (d)				
(e) Gain or loss from disposition of assets and liabilities excluded under Article 6.3 – Article 3.2.1 (e)				
(f) Asymmetric Foreign Currency Gains or Losses – Article 3.2.1 (f)				
(g) Policy Disallowed Expenses – Article 3.2.1 (g)				
(h) Prior Period Errors – Article 3.2.1 (h)				
(i) Changes in Accounting Principles – Article 3.2.1 (h)				
(j) Accrued Pension Expense – Article 3.2.1 (i)				
(k) Debt releases – Article 3.2.1				
(l) Stock-based compensation – Article 3.2.2				
(m) Arm's length adjustments – Article 3.2.3				
(n) Qualified Refundable Tax Credit or Marketable Transferable Tax Credit – Article 3.2.4				
(o) Election for Gains and losses using realisation principle – Article 3.2.5				
(p) Election for Adjusted Asset Gain – Article 3.2.6				
(q) Intragroup Financing Arrangement expense – Article 3.2.7				
(r) Election for intragroup transactions in same jurisdiction – Article 3.2.8				
(s) Insurance company taxes charged to policyholders – Article 3.2.9				
(t) Increase/decrease to equity attributed to Additional Tier One Capital distributions paid/payable or received/receivable – Article 3.2.10				
(u) Constituent Entities joining and leaving an MNE Group – Article 3.2.11 and 6.2				

Mögliche Erleichterungen bei den Berichtspflichten im deutschen Recht

- › In § 99 der Beschlussfassung des MinStG-E hat der deutsche Gesetzgeber das Bundesministerium für Finanzen (BMF) ermächtigt, Vorschriften zum Mindeststeuerbericht per Rechtsverordnung zu erlassen
 - So könnten vergleichbare Erleichterungen geschaffen werden, wie sich aus den Regelungen des OECD-Papiers zum Mindeststeuerbericht ergeben
- › Es bleibt jedoch offen, ob und in welchem Umfang das BMF auf diesem Wege Erleichterungen bei den Berichtspflichten erlässt!

§ 99
Ermächtigungen
(1) unverändert
(2) unverändert
(3) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Vorschriften durch Rechtsverordnung zum Umfang, zur näheren Ausgestaltung und zum Informationsaustausch betreffend des Mindeststeuer-Berichts (§ 76) zu erlassen.

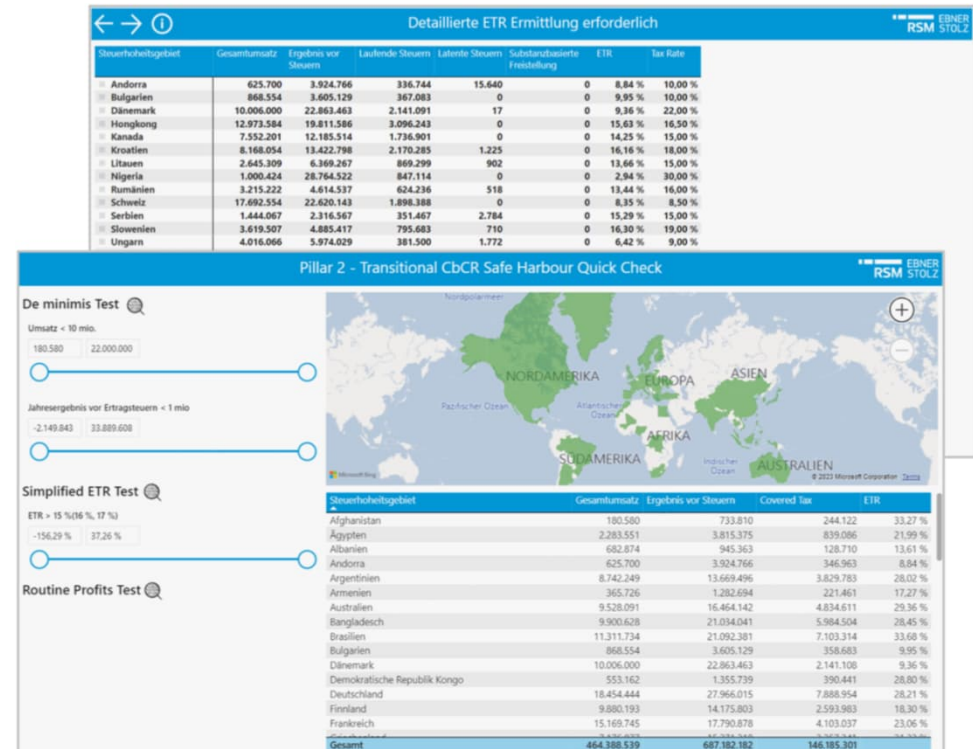
Zu § 99 (Ermächtigungen)

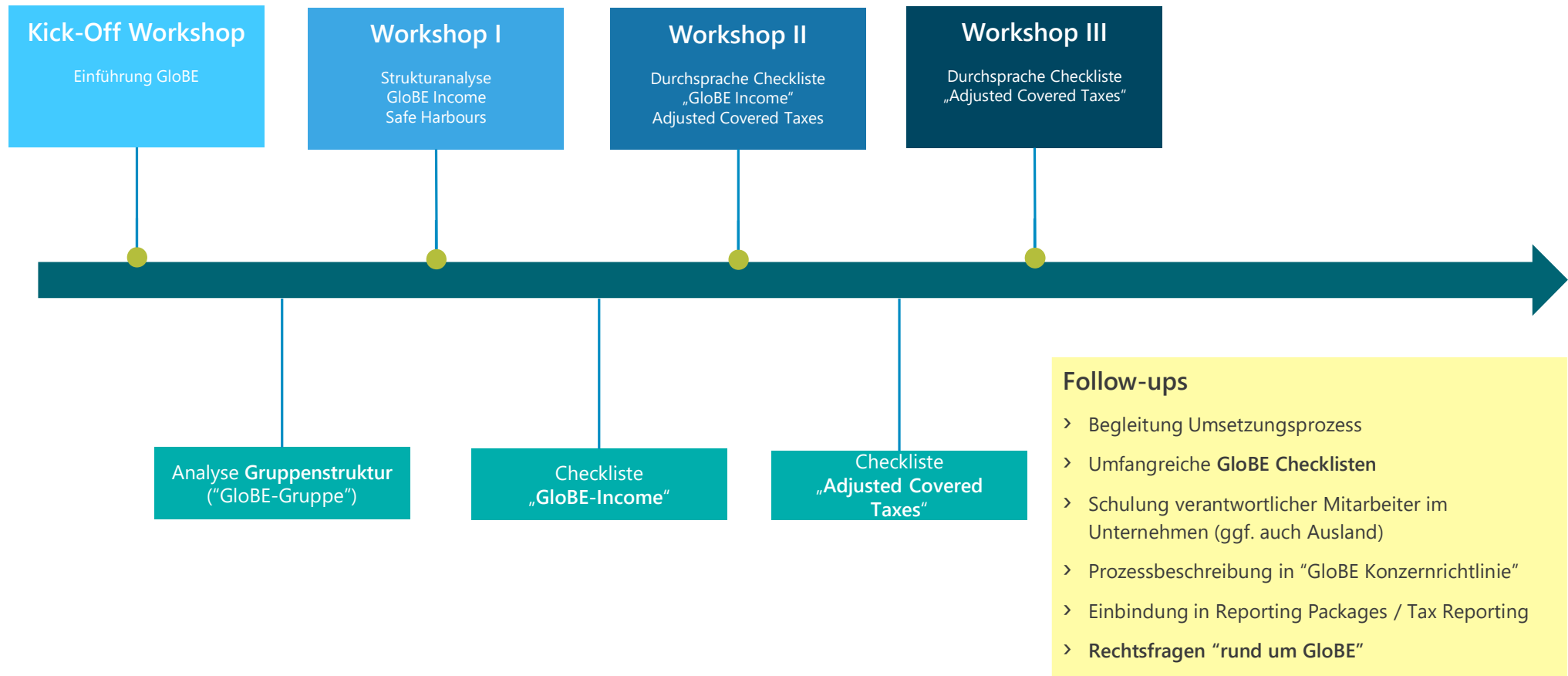
Zu Absatz 3 – neu –

Absatz 3 – neu – sieht eine Ermächtigung für eine Rechtsverordnung des Bundesministeriums der Finanzen zu Umfang, nähere Ausgestaltung und zum Informationsaustausch des Mindeststeuer-Berichts vor. Damit kann eine rechtssichere Umsetzung der vom Inclusive Framework on BEPS am 13. Juli 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften in Bezug auf den Mindeststeuer-Bericht mittels einer Rechtsverordnung erfolgen.

Transitional CbCR Safe Harbour Quick Check von RSM Ebner Stolz

- › Datengrundlage: CbCR Daten angereichert mit wenigen Zusatzinformationen
- › Automatische Auswertung und Durchführung des (vorläufigen)
 - De-Minimis-Tests
 - Simplified ETR-Tests
 - Routine Profits Tests (Substanztest)
- › Auflistung der Jurisdiktionen, die sich nicht für die Safe Harbour Rules qualifizieren
- › Schnelle Möglichkeit, unplausible Daten zu erkennen
- › Abgleich der vereinfacht ermittelten ETR mit statutarischem Steuersatz
- › Ansicht bis auf Einzelgesellschaftsebene





Inhaltsverzeichnis

1	Gruppeninterne Finanztransaktionen	4
2	Update Globale Mindeststeuer (Pillar II)	16
3	Update Hinzurechnungsbesteuerung	30
4	Sonstige aktuelle Themen im internationalen Steuerrecht	34

Niedrigbesteuerung

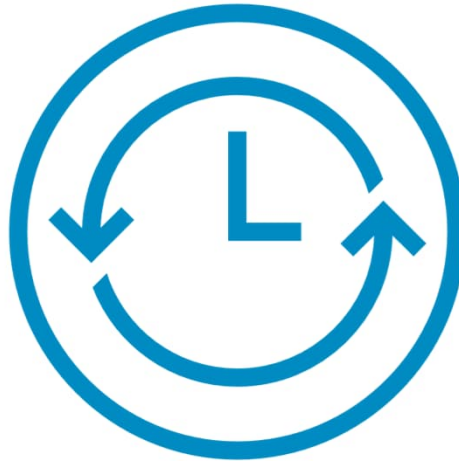
- › Derzeit noch: Ertragsteuerliche Belastung von **weniger als 25 %** (§ 8 Abs. 5 AStG)
- › Maßgeblich ist die **effektive Besteuerung**
- › Anstehende Gesetzesänderung: **Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 %** für Zwischeneinkünfte, die in einem **nach dem 31.12.2023** endenden Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstehen, vorgesehen
- › **Hinweis:** BFH - Verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Niedrigsteuerschwelle der Hinzurechnungsbesteuerung:
In einem AdV-Verfahren äußert der BFH verfassungs- und unionsrechtliche Zweifel an der Niedrigsteuerschwelle i. S. d. § 8 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AStG a.F., gewährt aber dennoch keine Aussetzung der Vollziehung in einem Fall, in dem die streitigen Einkünfte im Ausland einer „Nullbesteuerung“ unterlegen haben.
- › Verfassungsbeschwerde beim BVerfG anhängig gegen die Regelung der Hinzurechnungsbesteuerung (Az. 2 BvR 923/21)

Frankreich	33,3 %		
Belgien	25 %		
Italien	24 % (+ 2,68 bis 3,9 %)		
Spanien	25 %		
Niederlande	25 %/25,8% (2022)	Kroatien	18 %
Dänemark	22 %	Luxemburg	18 %
Schweden	22 %	Rumänien	16 %
Portugal	21 %	Litauen	15 %
Estland	20 %	Irland	12,5 %
Finnland	20 %	Zypern	13 %
Lettland	20 %	Bulgarien	10 %
Polen	19 %	Ungarn	9 %
Slowakei	19 %	Malta	35 % (effektiv 5 %)
Slowenien	19 %	Österreich	24 %
Tschechien	19 %	Griechenland	22%
Türkei	20 %		
UK	19 %		
USA	21 %		
Russland	20 %		
Schweiz	8,5 % + Kantonalsteuer		
VAE	0 %		

Überblick – Änderungen betreffend den Zuflusszeitpunkt

Behandlung nach alter Rechtslage

- › § 10 Abs. 2 AStG a.F.
- › Zufluss nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft (**phasenverschobene Hinzurechnung**)
- › Die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags erfolgt qua Fiktion eine „logische Sekunde“ **nach Ablauf** des relevanten Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft
- › Sachliche und zeitliche Zuordnung des Hinzurechnungsbetrags fällt auseinander.



Behandlung nach neuer Rechtslage

- › § 10 Abs. 2 AStG n.F.
- › Zufluss in dem Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet (**phasengleiche Hinzurechnung**)
- › Entspricht das maßgebende Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr, so tritt die Hinzurechnungsbesteuerung im Jahr der Feststellung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen ein.
- › **Übergangsregelung** § 21 Abs. 4 S. 1 AStG: Neuregelungen erstmals anzuwenden für Zwischeneinkünfte, die in einem **Wirtschaftsjahr** der Zwischengesellschaft entstanden sind, das **nach dem 31.12.2021 beginnt**

Hinweise

- › Durch den Paradigmenwechsel kann es einmalig zur Erfassung von zwei Hinzurechnungsbeträgen kommen („**Doppelbelastung**“), bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr ist dies im **Veranlagungszeitraum 2022** der Fall.

Hinzurechnungsbesteuerung in der Steuerdeklaration

„ Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des AStG“ vom 20.07.2023

- › Rn. 940: es sind zwei separate Feststellungsverfahren durchzuführen

BMF-Schreiben vom 11.09.2023

„Verlängerung der Fristen zur Abgabe der Feststellungserklärungen und Anzeigen nach § 18 AStG für das Feststellungsjahr **2022**“

- › Frist zur Abgabe für nicht beratende Fälle bis zum **31.07.2024** verlängert (Gleichlauf zu beratenden Fällen)
 - Grund: es liegen noch keine angepassten Formulare vor
 - neue Formulare sind abzuwarten aufgrund umfassender Änderungen

Inhaltsverzeichnis

1	Gruppeninterne Finanztransaktionen	4
2	Update Globale Mindeststeuer (Pillar II)	16
3	Update Hinzurechnungsbesteuerung	30
4	Sonstige aktuelle Themen im internationalen Steuerrecht	34

Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete (Steuerparadies-Abwehrgesetz)

- › Steuerhoheitsgebiet gem. „**EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke**“
- › Relevante Steuerhoheitsgebiete werden in Rechtsverordnung (§ 2 StAbwV) explizit aufgeführt
- › derzeit noch nicht in Rechtsverordnung genannt und daher keine Anwendung des StAbwG:
 - Antigua und Barbuda
 - Belize
 - **Russland**
 - Seychellen
- › Anwendung der Abwehrmaßnahmen grundsätzlich ab dem Folgejahr, in dem die Steuerhoheitsgebiete in die StAbwV aufgenommen wurden, d.h. voraussichtlich ab **01.01.2024**
 - Ausnahme § 8 StAbwG und § 11 StAbwG
- › Referentenentwurf einer Verordnung zur Änderung der Steuerparadies-Abwehrverordnung vom 10.10.2023 liegt vor, weiterer Verfahrensgang bleibt abzuwarten.

Hinweis

- › Geschäftsbeziehungen sollten im Hinblick auf Umfang und zeitlichen Anwendungsbereich der Liste regelmäßig geprüft werden, insbesondere im Hinblick auf die Neuaufnahme Russlands.
- › Mögliche Auswirkungen auch auf **DAC 6** Meldepflichten.

Schwarze Liste der EU (Stand 17.10.2023)

- › Amerikanisch-Samoa
- › Antigua und Barbuda
- › Anguilla
- › Bahamas
- › Belize
- › Fidschi
- › Guam
- › Palau
- › Panama
- › Russland
- › Samoa
- › Seychellen
- › Trinidad und Tobago
- › Turks- und Caicosinseln
- › Amerikanische Jungferninseln
- › Vanuatu

Entwurf eines neuen AStG-Anwendungserlass - Überblick

Hintergrund

- › Außensteuergesetz mit folgenden wesentlichen Regelungsbereichen: Verrechnungspreise, Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete, Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen, Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Zwischengesellschaften und Steuerpflicht bei ausländischen Stiftungen
- › Seit 2004 umfassende Änderungen durch Gesetzgeber und Rechtsprechung



Geplante Anpassung des Anwendungserlasses zum Außensteuergesetz mit **Entwurfsschreiben** des BMF vom 19.07.2023 (AEASTG-E)

Achtung: Bis zur Veröffentlichung der finalen Fassung können sich noch Änderungen ergeben.

Wesentlicher Inhalt des AEASTG-E im Überblick

WEGZUGSBESTEuerung

Erläuterungen zu den durch das ATAD-Umsetzungsgesetz angepassten Vorschriften

HINZURECHNUNGS-BESTEuerung

Erläuterungen zu den durch das ATAD-Umsetzungsgesetz und dem Steueroasenabwehrgesetz angepassten Vorschriften

FAMILIENSTIFTUNGEN

Erläuterungen zu den überarbeiteten Vorschriften zur Zurechnung von Einkünften bei Familienstiftungen mit Sitz im Ausland

MITWIRKUNGSPFLICHTEN UND VERFAHRENSRECHT

Erläuterungen zu den Mitwirkungspflichten, der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und dem Verhältnis zu DBA

Der neue Erlass enthält keine Erläuterungen zu Verrechnungspreisen und zur beabsichtigten **Herabsetzung der Niedrigsteuerschwelle auf 15 %**.

Entwurf eines neuen AStG-Anwendungserlass – Wesentliches zur Wegzugsbesteuerung

Anwendungsbereich

- › Die Wegzugsbesteuerung ist auf unbeschränkt Steuerpflichtige anwendbar (Rn. 72).
- › Betroffen sind Anteile i. S. d. § 17 EStG (steuerliches Privatvermögen).

Fälligkeit des Steueranspruchs

- › Hinsichtlich der Sicherheitsleistung erfolgt ein Verweis auf die allg. Regelungen nach §§ 241 ff. AO (Rn. 171).
- › Anschrift und Zurechnung der Anteile sind jährlich bis 31.7. mitzuteilen, ansonsten entfällt Stundung automatisch (Rn. 197).



„Rückkehrregelung“

- › Das Tatbestandsmerkmal der nur vorübergehenden Abwesenheit soll erfüllt sein, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des Siebenjahreszeitraums **tatsächlich** zurückkehrt (Rn. 129).
- › Verzögerte Wiederherstellung der DBA-Ansässigkeit erst nach Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht soll Rückkehrregelung grds. entgegenstehen (Rn. 156).
- › Unentgeltlich Übertragung (Schenkung) von Anteilen an einen in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen (Kind) vor Rückkehr soll zur Definitivbesteuerung führen (Rn. 178). Ggf. abweichend: Erbfall.

Entwurf eines neuen AStG-Anwendungserlass – Wesentliches zur Hinzurechnungsbesteuerung



Auf einen (Aus-)Blick: Aktuelle Gesetzgebungsvorhaben der EU

	Gegenstand des Vorhabens	Aktueller Stand	Geplantes Inkrafttreten
DAC 8	Ausweitung der Meldepflichte auf Kryptoassets Automatischer Austausch von grenzüberschreitenden Vorbescheiden für vermögende Privatpersonen	Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen	01.01.2026
ATAD III („Unshell-Directive“)	Vermeidung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen	Billigung durch das Europäische Parlament vom 17.01.2023	01.01.2024
DEBRA	Stärkung des Eigenkapitals durch steuerliche Abzugsfähigkeit der EK-Verzinsung → Gleichstellung mit Fremdkapital	RL-Entwurf der EU-Kommission vom 11.05.2022	01.01.2024
BEFIT	EU-einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage für multinationale Konzerne (Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern)	RL-Entwurf der EU-Kommission vom 12.09.2023	01.07.2028
„HOT“ (Head Office Tax System)	Option für KMU, die in der EU grenzüberschreitend über Betriebsstätten tätig sind, die zu entrichtenden Steuern ausschließlich auf Grundlage der Steuervorschriften des Sitzstaates des Hauptsitzes des Unternehmens zu berechnen	RL-Entwurf der EU-Kommission vom 12.09.2023	01.01.2026
EU-weit einheitliche Verrechnungspreisregelungen	Schrittweise Harmonisierung der Verrechnungspreisvorschriften innerhalb der EU und Sicherstellung einer gemeinsamen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	RL-Entwurf der EU-Kommission vom 12.09.2023	01.01.2026

Trotz sorgfältiger Aufbereitung der Unterlagen übernehmen wir keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Dies gilt auch für ergänzende Informationen, die im Rahmen einer Informations- oder Fachveranstaltung gegeben werden. Die Unterlagen sowie evtl. ergänzende Informationen sind nicht zu dem Zweck erstellt, abschließende Informationen über bestimmte Themen bereitzustellen oder eine Beratung im Einzelfall ganz oder teilweise zu ersetzen. Hierfür stehen wir auf Wunsch gerne zur Verfügung.

Die Unterlagen sind nur für unsere Mandanten bestimmt. Nachdruck, auch auszugsweise, ist nur mit schriftlicher Genehmigung von RSM Ebner Stolz bzw. zum privaten oder sonstigen eigenen Gebrauch zulässig. Dies gilt auch für die Vervielfältigung auf fotomechanischem Wege.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter.

Rechtsstand: 28.11.2023

RSM Ebner Stolz is a member of RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network. Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction. The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 50 Cannon Street, London, EC4N 6JJ. The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2023