



EBNER
STOLZ

NEUE REGELN BEI DER HINZURECHNUNGS- BESTEUERUNG ZU BEACHTEN!

Kurz vor Ende der Legislaturperiode liegt das beschlossene sog. ATAD-Umsetzungsgesetz auf dem Tisch und damit u. a. neue Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung, die erstmals in dem Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft anzuwenden sind, das nach dem 31.12.2021 beginnt. Unternehmen und natürliche Personen mit Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften sollten deshalb frühzeitig, spätestens aber bis zum Jahresende, prüfen, ob sich daraus etwaiger Anpassungsbedarf ergibt.

GRUNDZÜGE DER HINZURECHNUNGS- BESTEUERUNG

Die Regelungssystematik der Hinzurechnungsbesteuerung wird trotz der umfassenden Änderungen grundsätzlich beibehalten.

Erzielt eine von Inländern (gemeinsam mit nahestehenden Personen) beherrschte, im Ausland ansässige Gesellschaft passive Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen, wird die Steuerbelastung dieser Einkünfte beim inländischen Anteilseigner auf das inländische Besteuerungsniveau hochgeschleust, indem ein entsprechender Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen ist. Dabei ist die ausländische Steuer auf die im Inland anfallende Einkommen- oder Körper-

schaftsteuer anzurechnen. Mangels Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer kann die Gesamtsteuerbelastung aber sogar über der inländischen Steuerbelastung in einem vergleichbaren inländischen Sachverhalt liegen.

Im Falle einer Gesellschaft im EU-/EWR-Ausland kann die Hinzurechnungsbesteuerung durch einen sog. Motivtest vermieden werden. Im Sonderfall einer Kapitalanlagegesellschaft kommt der Motivtest auch in Drittstaatenfällen in Betracht.

Erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung, ist diese künftig mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet, vorzunehmen (phasengleiche Hinzurech-

nung). Nachfolgende Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft sind künftig nicht mehr steuerbefreit. Vielmehr ist eine Kürzung um zuvor versteuerte Hinzurechnungsbeträge vorgesehen, wobei hier weder – wie bislang – eine zeitliche Begrenzung auf sieben Jahre noch besondere Nachweiserfordernisse mehr vorgesehen sind.

Für die Praxis ergeben sich u. a. aus den nachfolgenden Modifizierungen wesentliche Änderungen im Vergleich zur bisherigen Regelung.

NEUES BEHERRSCHUNGSKONZEPT

Bislang ist eine Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft zu bejahen, wenn im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige zu insgesamt mehr als der Hälfte an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt sind. Dabei sind die Beteiligungen der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner zu addieren. Dies gilt selbst dann, wenn zwischen den „Inländern“ kein Näheverhältnis besteht.

Künftig ist ein gesellschafterbezogenes Beherrschungserfordernis vorgesehen. Eine Beherrschung liegt demnach dann vor, wenn einem unbeschränkt Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen, ungeachtet dessen, ob diese unbeschränkt steuerpflichtig sind, am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind. Entsprechendes gilt aber auch für den Fall der Beherrschung durch einen beschränkt Steuerpflichtigen, soweit die Anteile an der ausländischen Gesellschaft dessen deutscher Betriebsstätte zuzuordnen sind, und er allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen mehr als die Hälfte der Anteile hält.

Anders als bisher werden bei der Prüfung der Beherrschung neben unmittelbaren Beteiligungen auch mittelbare Beteiligungen berücksichtigt und führen bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zu einer entsprechenden Hinzurechnungsbesteuerung, sofern eine solche nicht bereits bei der vermittelnden Gesellschaft erfolgt. Das bisherige Vorgehen der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung ist damit hinfällig.

Von einer Beherrschung ist auch auszugehen, wenn ein unmittelbarer oder mittelbarer Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Gesellschaft besteht. Dabei gilt eine Person auch dann als dem Anteilseigner nahestehend, wenn sie mit ihm bezüglich der ausländischen Gesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt. Bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, wird ein solches Zusammenwirken widerlegbar unterstellt.

NAHESTEHENDE PERSON

In welchen Fällen eine Person als nahestehend gilt, wurde ebenso mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz durch eine Neufassung der allgemein für das Außensteuerrecht geltenden Definition modifiziert. Eine Person ist demnach nahestehend, wenn sie am Steuerpflichtigen zu mindestens einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Abzustellen ist dabei – nun explizit geregelt – auf die Beteiligung am gezeichneten Kapital, am Gesellschaftsvermögen oder am Gewinn, oder aber auf die Mitgliedschafts-, Beteiligungs- oder Stimmrechte. Auch im umgekehrten Beteiligungsfall ist das Kriterium des Nahestehens erfüllt, wenn also z. B. der Steuerpflichtige mindestens 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält. Wie bislang kann eine Person auch als nahestehend gelten, wenn sie einen beherrschenden Einfluss auf den Steuerpflichtigen oder umgekehrt der Steuerpflichtige einen beherrschenden Einfluss auf die andere Person

ausüben kann, eine Beherrschung über den Steuerpflichtigen und die andere Person über eine dritte Person erfolgt oder außerhalb der Geschäftsbeziehung Einfluss genommen werden kann.

PASSIVE EINKÜNFTE

Passive Einkünfte werden weiterhin dadurch bestimmt, dass diese nicht unter die in einem Aktivkatalog vorgegebenen Einkünfte fallen.

Dabei wurden am bisherigen Aktivkatalog insb. folgende Modifizierungen vorgenommen:

- ▶ Zinseinkünfte sind künftig stets passiv. Die bisher (unter sehr engen Voraussetzungen) als aktiv zu qualifizierende Aufnahme und darlehensweise Vergabe von Kapital wird gestrichen.
- ▶ Gewinnausschüttungen gelten zwar grundsätzlich weiterhin als aktiv. Davon grundsätzlich ausgenommen sind jedoch Bezüge, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben (sog. Korrespondenzprinzip). Zudem werden Gewinnausschüttungen nicht mehr als aktive Einkünfte behandelt, wenn sie aus deutscher Sicht als Streubesitzdividenden zu beurteilen wären (§ 8b Abs. 4 KStG).
- ▶ Anteilsveräußerungen werden grundsätzlich weiterhin den aktiven Einkünften zugerechnet. Dabei fällt aber das bislang bestehende Nachweiserfordernis weg, dass der Veräußerungsgewinn insb. nicht auf Wirtschaftsgüter entfällt, die Kapitalanlagecharakter aufweisen.
- ▶ Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne, die aus Anteilen resultieren, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbestand zuzuordnen wären, gelten nun als passiv.

▶ Einkünfte aus Umwandlungen sind zwar weiterhin als aktiv anzusehen. Ausgenommen hiervon sind jedoch Einkünfte, soweit sie auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften dienen, wobei hiervon eine Rückausnahme bei Umwandlungen zu steuerlichen Buchwerten vorgesehen ist.

MOTIVTEST

An der Möglichkeit eines Motivtests ausschließlich für EU- bzw. EWR-Gesellschaften wird festgehalten. Drittstaatengesellschaften bleiben weiterhin – abgesehen von einer Ausnahme für Kapitalanlagegesellschaften – ausgeschlossen. Zudem besteht die Möglichkeit des Motivtests künftig nur dann, wenn mit dem anderen Staat eine Vereinbarung zum Informationsaustausch besteht.

Weist die ausländische Gesellschaft nach, dass sie im Staat ihres Sitzes oder Geschäftsleitung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, unterbleibt die Hinzurechnungsbesteuerung. Zum Nachweis ist nun ausdrücklich eine sachliche und personelle Ausstattung erforderlich. Zudem muss die Tätigkeit durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Eine überwiegend durch Dritte besorgte wirtschaftliche Tätigkeit genügt nicht. Zudem können der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit Einkünfte der ausländischen Gesellschaft nur insoweit zugeordnet werden, als eine fremdübliche Vereinbarung zugrunde liegt.

NIEDRIGE BESTEUERUNG

Trotz langanhaltender Kritik und umfangreichen Diskussionen ist weiterhin eine Niedrigbesteuerungsgrenze von 25 % vorgesehen. Unterliegen die passiven Einkünfte einer effektiven Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 %, sind die Einkünfte bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen hinzuzurechnen.

HINZURECHNUNGSBETRAG

Die passiven, im Ausland niedrig besteuerten Einkünfte sind als Hinzurechnungsbetrag entsprechend der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung des inländischen Steuerpflichtigen am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft bzw. nach einer abweichenden Gewinnverteilung im Inland steuerpflichtig.

Anders als nach bisherigem Recht ist der Hinzurechnungsbetrag nicht mehr um Steuern, die die ausländische Gesellschaft darauf entrichtet hat, zu mindern. Wie bisher ist der Hinzurechnungsbetrag aber nach den inländischen Vorgaben zu ermitteln und unterliegt unverändert weder bei Kapitalgesellschaften der 95 %-igen Steuerbefreiung noch bei natürlichen Personen dem Teileinkünfteverfahren.

Zu beachten ist, dass der Hinzurechnungsbetrag künftig in dem Veranlagungszeitraum berücksichtigt wird, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Somit wird die bislang regelmäßig eingetretene „phasenverschobene“ Besteuerung aufgehoben.

Die Steuern vom Einkommen, die tatsächlich zu Lasten der ausländischen Gesellschaft auf den Hinzurechnungsbetrag erhoben wurden, werden – ohne Antragserfordernis – auf die inländische Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet, soweit diese auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt. Eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer ist – weiterhin – nicht möglich, so dass der Hinzurechnungsbetrag im Vergleich zu einem reinen Inlandsfall einer höheren Besteuerung unterliegen kann.

Ist bereits innerhalb einer Beteiligungsstruktur im Wege einer Hinzurechnungsbesteuerung eine tatsächliche Besteuerung erfolgt, kann diese Steuer auf Antrag im Inland angerechnet werden, um insofern eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

UNSER VORGEHEN

Die neuen Vorgaben zur Hinzurechnungsbesteuerung führen dazu, dass die Grenzen der aufzugreifenden Sachverhalte neu zu ziehen sind. So könnte künftig eine Beherrschung anzunehmen sein, weil Beteiligungen ausländischer Gruppengesellschaften mit zu berücksichtigen sind. Passive Einkünfte könnten anders als bislang bei bestimmten Gewinnausschüttungen, die eine ausländische Tochtergesellschaft erhält, anzunehmen sein. Ob der Motivtest mit seinen hohen Anforderungen Abhilfe schaffen kann, muss im Einzelfall geprüft werden. Diese Möglichkeit kommt nach dem Gesetzeswortlaut regelmäßig (soweit es sich nicht um Kapitalanlagegesellschaften handelt) nur für EU/EWR-Gesellschaften in Betracht.

Inwieweit das eigene Unternehmen von den neuen Regelungen tangiert wird, erschließt sich regelmäßig nicht auf den ersten Blick. Um hier Klarheit zu schaffen, bieten wir Ihnen an, für Ihre Unternehmensgruppe individuell zu prüfen, inwieweit Einkünfte ausländischer Gesellschaften künftig der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen werden.

Durch unseren pragmatischen und praxisorientierten Ansatz können wir schnell und effizient die Bereiche lokalisieren, die für die Anwendung der neuen Vorgaben relevant sein könnten. Damit können weitere Prüfungen und Überlegungen schnell auf die „neuralgischen Punkte“ fokussiert werden.

Die durch die individuelle Prüfung gewonnenen Erkenntnisse dienen Ihnen dazu, Ihre unternehmensinternen Abläufe entsprechend anzupassen und ggf. in Ihr Compliance Management System zu integrieren. Auch lassen sich die gewonnenen Ergebnisse dazu nutzen, bis zur erstmaligen Anwendung der neuen Hinzurechnungsvorgaben noch Anpassungen vorzunehmen, um optimalerweise die Hinzurechnungsbesteuerung nicht auszulösen.

ANSPRECHPARTNER

Gerne stehen Ihnen Ihre bekannten Ansprechpartner von Ebner Stolz bei Fragen zu den ab 2022 geltenden Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung zur Verfügung.

Bei Interesse an einer individuellen Prüfung können Sie sich gerne sowohl an die Ihnen bekannten



Ansprechpartner als auch an unsere Experten im Bereich des internationalen Steuerrechts wenden.

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte Partnerschaft mbH
www.ebnerstolz.de

Rechtsstand: 08.07.2021

Redaktion:

Dr. Ulrike Höreth, Tel. +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel. +49 711 2049-1535

Diese Publikation enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Leser dieser Publikation eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt

es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

Die Ausführungen unterliegen urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Websites, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Wir legen großen Wert auf Gleichbehandlung. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir jedoch auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers. Im Sinne der Gleichbehandlung gelten entsprechende Begriffe grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform beinhaltet also keine Wertung, sondern hat lediglich redaktionelle Gründe.