

ATAD-UmsetzungsgG: Entwurf einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

[Deloitte Podcast Tax on Air: ATAD-Umsetzungsgesetz: Entwurf einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung](#)

Aktuell:

- Das ATAD-UmsetzungsgG wurde am 30.06.2021 im [Bundesgesetzblatt](#) verkündet.
- Der Bundesrat hat am 25.06.2021 dem Gesetz zugestimmt ([BR-Drs 468/21 \(B\)](#))
- Der Bundestag hat am 21.05.2021 das Gesetz verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Das Bundeskabinett hat am 24.03.2021 den Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Das BMF hat am 27.03.2020 einen überarbeiteten Referentenentwurf in die Ressortenabstimmung gegeben, [Referentenentwurf März 2020](#)
- Der Koalitionsausschuss hat sich am 08.03.2020 mit dem Thema befasst:
 - Hinzurechnungsbesteuerung soll im Zusammenhang mit der Neuordnung der internationalen Besteuerung reformiert werden.
 - Der Niedrigbesteuerungssatz im AStG soll entsprechend der "Minimum-Taxation"-Initiative bis Ende 2020 angepasst
 - ATAD-Umsetzung soll schnell erfolgen. Zum "wie" findet sich nichts im Beschlusspapier. [Beschlüsse des Koalitionsausschusses](#)

Veranstaltungshinweis:

- Webcast zum ATADUmsG – Reform der Hinzurechnungsbesteuerung und hybride Gestaltungen - vom 18.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)
- Webcast "Deloitte TP Insight" - Neuer § 1 AStG nach ATADUmsG - vom 19.12.2019 [zur Aufzeichnung](#)

Am 10.12.2019 hat das BMF den Referentenentwurf eines ATADUmsG veröffentlicht. Darin enthalten ist eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, wobei allerdings die Niedrigbesteuergrenze bei 25% bleiben würde.

Hintergrund

Am 10.12.2019 hat das BMF den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) veröffentlicht und den Verbänden bis zum 13.12.2019, 14 Uhr, Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben (zum Inhalt des Gesetzentwurfes siehe [Deloitte-Tax-News](#)). Darin enthalten ist ein Entwurf für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung. Die neuen Vorschriften sollen nach dem Entwurf anwendbar sein für Wirtschaftsjahre von Zwischengesellschaften, die nach dem 31.12.2019 beginnen.

BMF-Referentenentwurf ATAD-Umsetzungsgesetz

Keine Absenkung der Grenze der Niedrigbesteuerung

Die Änderungen des AStG betreffen die Technik der Vorschriften und den Aktivitätskatalog, beibehalten werden soll aber die maßgebliche Grenze der Niedrigbesteuerung von derzeit 25%. Die in der politischen Diskussion überlegte Absenkung dieser Grenze auf 15% ist im Entwurf ebenso wenig enthalten wie Maßnahmen, die eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer vorsehen. Damit würde es bei ausländischen Steuersätzen von über 15%, aber weniger als 25%, systematisch zu einer übermäßigen Besteuerung kommen, da zu der ausländischen Belastung immer die zusätzliche Gewerbesteuer von teilweise mehr als 15% (abhängig vom Hebesatz) hinzukommt und effektive Belastungen von 40% und mehr die Folge sein können.

Beherrschungskonzept und Rechtsfolgen

In Übereinstimmung mit der ATAD (siehe [Deloitte Tax-News](#)) würde das bisherige Konzept

der Inländerbeherrschung aufgegeben und durch ein Beherrschungskonzept ersetzt. Eine Beherrschung (§ 7 Abs. 2 AStG-E) liegt dabei vor, wenn zusammen mit nahestehenden Personen (i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder bei „Zusammenwirken“ i.S.d. § 7 Abs. 4 AStG-E) mehr als die Hälfte der Anteile, Stimmrechte, des Kapitals oder des Gewinnanspruchs unmittelbar und mittelbar zuzurechnen ist. Ebenfalls neu wäre, dass eine Inländerbeherrschung auch bei beschränkter Steuerpflicht vorliegen kann, wenn die Beteiligung einer deutschen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die Regelungen für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter wandern in einen neuen § 13 AStG-E, der außerhalb der Beherrschung anwendbar wäre.

Das Beherrschungskonzept würde künftig als auch für die Rechtsfolge greifen, was den bisherigen § 14 AStG für nachgeschaltete Zwischengesellschaften überflüssig macht: Dem beherrschend beteiligten Inländer sind danach die Zwischeneinkünfte nicht nur entsprechend seiner unmittelbaren Beteiligung, sondern auch entsprechend seiner mittelbaren Beteiligung am Nennkapital zuzurechnen. Eine Ausnahme hiervon gilt nur, soweit auf Ebene einer die Beteiligung vermittelnden Gesellschaft bereits eine Hinzurechnungsbesteuerung nach deutschem oder vergleichbarem ausländischen Recht greift und dies zu einer Hochbesteuerung führt. Aufgrund der Beibehaltung der Niedrigbesteuergrenze von 25% würden damit aber CFC-Regeln in Ländern, die einen Steuersatz von weniger als 25% haben, regelmäßig nicht dazu führen, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland unterbleiben würde.

Es bleibt nach dem Entwurf dabei, dass der Hinzurechnungsbetrag als Dividende gilt, auf die Befreiungsvorschriften nicht anwendbar sind. Die Einkünfte sind ebenfalls, wie bisher, nach Maßgabe der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln, wobei künftig keine Vorschriften mehr explizit ausgeschlossen werden, was bedeuten würde, dass auch die Zins- und Lizenzschranke und auch die neue Vorschrift zum Verbot des Betriebsausgabenabzugs bei hybriden Gestaltungen entsprechend anwendbar wäre. Anders als bisher wird auch die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags durch Einnahme-Überschuss-Rechnung künftig untersagt. Für die erstmalige Bewertung von Wirtschaftsgütern sowie für Übertragungen von Wirtschaftsgütern im Rahmen von Umwandlungen wird eine Art „Buchwertfortführung“ angeordnet (§ 10 Abs. 5 AStG-E).

Der Hinzurechnungsbetrag fließt künftig, wie von der ATAD vorgeschrieben, mit dem Ende des Wirtschaftsjahres der Zwischengesellschaft zu und nicht mehr in der logischen Sekunde danach. Dies führt im Veranlagungszeitraum 2020 zu einer doppelten Erfassung eines Hinzurechnungsbetrags, nämlich (1) des Hinzurechnungsbetrags für das WJ, das am 31.12.2019 endete und (2) des Hinzurechnungsbetrags für das WJ, das am 31.12.2020 endete (sowie entsprechend bei abweichendem WJ).

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sieht der Entwurf wie bisher bereits eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, vor. Der bislang noch denkbare Grundfall des Abzugs ausländischer Steuern von dem Hinzurechnungsbetrag entfällt. Auf Antrag wird künftig auch eine auf Ebene von die (indirekte) Beteiligung vermittelnden Gesellschaften erhobene ausländische Hinzurechnungssteuer auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet (§ 12 Abs. 2 AStG-E). Nicht vorgesehen ist allerdings eine Anrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer, was den bestehenden Systembruch fortsetzt, da der Hinzurechnungsbetrag weiterhin auch der Gewerbesteuer unterliegt. Dies führt zu der eingangs dargestellten Möglichkeit von überschießenden Belastungen durch das Zusammenwirken ausländischer Steuern und Hinzurechnungsbesteuerung.

Spätere Ausschüttungen der Zwischengesellschaft werden durch das neue Konzept eines „Kürzungsbetrag bei Gewinnausschüttungen“ nach § 11 AStG-E steuerbefreit. Dadurch entfällt der bisherige § 3 Nr. 41 EStG und eine Anrechnung von ausländischen Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen wird in bestimmten Fällen ermöglicht, wie von der ATAD gefordert.

Änderungen im Aktivitätskatalog

Der Gesetzentwurf hält an der konzeptionellen Ausgestaltung des § 8 Abs.1 AStG fest und definiert weiterhin einen Katalog von aktiven Einkünften. Der systematische Unterschied zu Art 7. Abs. 2 Buchst. a) ATAD, der passiven Einkünfte definiert, bleibt somit weiterhin bestehen. Nicht in § 8 Abs. 1 AStG definierte Einkunftsarten sind immer passiv.

Der Gesetzentwurf setzt aber (recht überraschend) nicht eine in der politischen Diskussion vorgetragene Vorschläge vor um. Hervorzuheben ist hier, dass der Gesetzentwurf

1. für Handels- und Dienstleistungsgesellschaften eine Ausweitung der schädlichen Mitwirkung und damit der Passivität auf die Mitwirkung von im EU / EWR Raum

ansässigen nahestehenden Personen vorsieht und

- den Substanztest des § 8 Abs. 2 AStG-E nicht auf Drittstaatenfälle erweitert und für EU-/EWR-Fälle konkretisiert und verschärft. Aus der „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ würde eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ werden, die dann weiter konkretisiert wird, indem tätigkeitsbezogener der Einsatz der erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung (hinreichend qualifiziertes, selbstständig und eigenverantwortlich tätiges Personal) in dem betreffenden Staat verlangt wird.

Im Einzelnen ergeben sich aus dem Gesetzentwurf folgende wesentliche Änderungen zum jetzigen Gesetz.

- § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E: Die Einkünfte aus Handel und der Erbringung von Dienstleistungen sind zwar weiterhin grundsätzlich aktiv. Dies gilt aber nicht, wenn der Handel oder die Dienstleistungen mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden, die mit ihren Einkünften aus der Transaktion in der EU oder dem EWR Raum steuerpflichtig ist. Der Gesetzgeber beabsichtigt hier eine neue Art der Schädlichkeit dieser Einkünfte einzuführen – die schädliche Mitwirkung einer im EU / EWR Raum ansässigen nahestehenden Person. Dies soll ausweislich der Gesetzesbegründung eine Umsetzung des Konzeptes des Abrechnungsunternehmens des Art. 7 der ATAD darstellen, und der Umsetzung eines Hinzurechnungsbesteuerungssystems in der EU und dem EWR Raum Rechnung tragen. De Facto stellt es eine Ausweitung der Passivität auf den EU / EWR Raum dar, denn de lege lata ist die schädliche Mitwirkung beschränkt auf den im Inland steuerpflichtigen Anteilseigner der ausländischen Gesellschaft oder ihm nahestehende Personen. Konzerninterne Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften und konzerninterne Dienstleistungsgesellschaften (zB konzerninterne Auftragsforschungsgesellschaften oder Shared Service Center) werden von der Passivität nur entlastet, wenn sie einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhalten. Für Dienstleistungsgesellschaften, die sich in schädlicher Weise nahestehender Personen „bedienen“ ist weiterhin keine Exkulpation über den kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb möglich. Für passive Handels- und Dienstleistungsgesellschaft ist eine Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung dann nur noch möglich, wenn sie den Substanztest des § 8 Abs. 2 AStG-E erfüllen. Dieser ist nach § 8 Abs. 3 AStG-E aber nur in Bezug auf EU/EWR anwendbar, nicht in Bezug auch Drittstaatenfälle – wie bisher diskutiert.
- § 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG-E: Die Einkünfte aus Lizenzierung von Rechten sind grundsätzlich passiv. Dies gilt nicht, sofern eine Verwertung von Ergebnissen aus eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit erfolgt, die ohne schädliche Mitwirkung entwickelt wurden. Hier wurde der Tatbestand der schädlichen Mitwirkung auf den im Inland Steuerpflichtigen oder ihm nahestehende Personen bezogen, ohne dass dies auf den EU / EWR Raum beschränkt wäre. Die Unschädlichkeit kann durch Erfüllung des Substanztests nach § 8 Abs. 2 AStG-E erreicht werden, dieser ist aber nach § 8 Abs. 3 AStG-E nur in Bezug auf EU/EWR anwendbar, nicht in Bezug auch Drittstaatenfälle – wie bisher diskutiert.
- § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E: Entgegen Art 7 Abs. 2 Buchst a) ATAD werden Gewinnausschüttungen weiterhin als aktiv eingeordnet, um der Gesetzessystematik des KStG - § 8b KStG – Rechnung zu tragen. Dies gilt aber nicht, wenn die Gewinnausschüttungen das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben und zwar auch explizit für die Fälle, in welchen die Gewinnausschüttung aus aktiven Einkünften gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 6 AStG gespeist wurde. Damit wird auch im AStG das Korrespondenzprinzip (§ 8 b Abs.1 S. 2 KStG) verankert. Eine Rückausnahme besteht für die Fälle, in welchen (i) die leistende Körperschaft selbst der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt oder (ii) eine verdeckte Gewinnausschüttung bei einer ausländischen Zwischengesellschaft oder einer ihr nahestehender Person hoch besteuert wurde. Passive Einkünfte, die somit bereits bei Entstehung der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen worden sind, werden bei einer Ausschüttung nicht erneut in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen. Gewinnausschüttungen bei Streubesitz (bei natürlichen Personen und bei Kapitalgesellschaften) oder einer Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 KStG beim Empfänger werden über die Rückausnahme des § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b) und c) AStG-E als passiv qualifiziert, und zwar auch explizit für die Fälle, in welchen die Gewinnausschüttung aus aktiven Einkünften gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 6 AStG gespeist wurde.
- § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E: Auch für Veräußerungsgewinne aus Anteilen an einer Gesellschaft sieht der Gesetzentwurf die grundsätzliche Aktivität vor. Eine Passivität

von Veräußerungsgewinnen wird nur noch für die Fälle angenommen, wenn ein entsprechender Veräußerungsgewinn im Inland lag, gemäß § 3 Nr. 40 S. 3 EStG oder nach § 8b Abs. 7 KStG steuerpflichtig wäre. Es kommt in diesen Fällen nach dem Gesetzentwurf auch zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die Veräußerungsgewinne funktional einer aktiven Tätigkeit der ausländischen Zwischengesellschaft zuzuordnen sind. Insgesamt ist die Neuregelung aber eine deutliche Verbesserung zur Situation de lege lata – es wird nicht mehr für die Aktivität gefordert, dass ein Veräußerungsgewinn nicht – auch nicht mittelbar über mehrere Gesellschaftsstufen hinweg bis zur untersten Beteiligungsebene - auf passive Kapitalanlagenwirtschaftsgüter entfällt.

- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E: Umwandlungen werden weithin als aktiv qualifiziert. Der Gesetzesentwurf, zusammen mit der Gesetzesbegründung, stellt klar, dass Umwandlungen die auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 – 8 AStG dienen, grundsätzlich ohne weitere Anforderungen – z.B. an eine Vergleichbarkeit der ausländischen Umwandlung mit einer deutschen Umwandlung – als aktiv qualifizieren. Umwandlungen hingegen, bei welchen allgemein passive Wirtschaftsgüter übertragen werden, werden nur als aktiv qualifiziert, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die ausländische Umwandlung mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar ist und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist. Der Gesetzentwurf fordert hier für die Aktivität der Umwandlung einer Gesellschaft mit passiven Wirtschaftsgütern, die tatsächliche Buchwertfortführung nach ausländischem Recht. Die praktischen Schwierigkeiten in dem Führen dieses Nachweises drängen sich auf.

Fazit

Der nun vorliegende Gesetzesentwurf weicht in zentralen Teilen von bisher auch aus dem BMF zirkulierten Entwürfen und der politischen Diskussion ab. Zu begrüßen ist, dass nicht mehr jede konzerninterne Handels- oder Dienstleistungsaktivität als passiv gilt und nur über eine auch für Drittstaaten geltende Substanzausnahme eine tatsächliche Besteuerung vermieden werden könnte. Dies hätte zu erheblichem Arbeitsaufwand durch die zusätzlichen Erklärungen geführt.

Sollte es im weiteren Gesetzgebungsverfahren allerdings dabeibleiben, dass die Niedrigbesteuerungsgrenze nicht abgesenkt wird, verbleibt ein zu großer Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung. Durch die Änderungen im Aktivitätskatalog, insbesondere im Bereich von Handels- und Dienstleistungstätigkeiten, wird dieser Anwendungsbereich sogar noch ausgeweitet. Die Grenze von 25% würde auch bedeuten, dass Tochtergesellschaften in den USA, abhängig von der Belastung mit State and Local Taxes, potenziell einer Hinzurechnungsbesteuerung – ohne Exkulpation durch Substanznachweis – unterliegen können. Zwar hat der EuGH in der Rs. C-135/17, X, bei der derzeit gültigen Hinzurechnungsbesteuerung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erkannt, was möglicherweise Schutz gegen diesen überschießenden Anwendungsbereich auch im Verhältnis zu den USA bedeuten würde (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Ob diese Rechtsprechung nach Umstellung auf ein Beherrschungskonzept noch Bestand haben wird, ist allerdings fraglich.

Fundstelle

BMF, Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 10.12.2019 ([ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG](#))

[Alle Beiträge zum Gesetzgebungsverfahren ATAD-Umsetzungsgesetz](#)

Ihre Ansprechpartner

Dr. Alexander Linn

Partner

allinn@deloitte.de

Tel.: +49 89 29036 8558

Dr. Astrid Bregenhorn-Kuhs

Partner

abregenhornkuhs@deloitte.de

Tel.: 0211 8772-2250

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.