

BMF: Finaler Außensteuererlass

Mit Datum vom 22.12.2023 wurde der finale Außensteuererlass veröffentlicht. Gegenüber dem Entwurfsschreiben vom 19.07.2023 weist der finale Erlass zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab 01.07.2021 geltenden Fassung wenige inhaltliche Ergänzungen auf. Die Ergänzungen betreffen im Wesentlichen die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, insbesondere zum Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten und zur schädlichen Mitwirkung im Zusammenhang mit den Einkünften aus Handel.

Hintergrund

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz (Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie) vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 2035) wurden u.a. Maßnahmen gegen sog. hybride Gestaltungen (gesetzliche Neuregelung des § 4k EStG), Änderungen bei den Entstrickungsregelungen und der Wegzugsbesteuerung (u.a. Wegfall der zinslosen und zeitlich unbeschränkten Steuerstundung bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat) und eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (mit Einführung eines Beherrschungskonzepts und Änderungen im Aktivitätskatalog) umgesetzt (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Mit dem Steueroasen-Abwehrgesetz vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 2056) wurde u.a. eine sog. verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt (siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Allerdings wurde unabhängig von der gesetzlichen Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung eine Aktualisierung des AStG-Anwendungserlasses schon seit längerem diskutiert. Die bisherige Fassung wurde fast zwei Jahrzehnte nicht mehr grundlegend überarbeitet, sodass zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung, aber auch die Weiterentwicklung der Wirtschaft, nicht hinreichend berücksichtigt wurden.

Am 19.07.2023 hatte das BMF dann den lange erwarteten Entwurf einer Neufassung der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab 01.07.2021 geltende Fassung an die Verbände zur Stellungnahme geschickt (siehe [Deloitte Tax-News](#)). Es handelte sich um eine grundlegende und umfangreiche Überarbeitung des AStG-Anwendungserlass aus dem Jahr 2004 (vgl. BMF-Schreiben vom 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, S. 3). Die wesentlichen Abweichungen des aktuellen Entwurfs gegenüber dem Vorgänger-BMF-Schreiben beruhen auf den gesetzlichen Änderungen durch das o.g. ATAD-Umsetzungsgesetz und das o.g. Steueroasen-Abwehrgesetz sowie auf neueren Entwicklungen und Erkenntnissen (insbesondere aktuelle BFH-Rechtsprechung).

Mit Datum vom 22.12.2023 wurde nun der finale Außensteuererlass veröffentlicht. Gegenüber dem o.g. Entwurf vom 19.07.2023 weist der finale Außensteuererlass neben redaktionellen Änderungen auch wenige inhaltliche Abweichungen (hauptsächlich Ergänzungen) auf. Im Folgenden werden wesentliche inhaltliche Änderungen gegenüber dem o.g. Entwurf aufgeführt:

- Kapitel 6: Wegzugsbesteuerung/ Stundung: Der finale Erlass enthält Ergänzungen bei den Stundungsvoraussetzungen. Bei einer Prüfung im Einzelfall sind insbesondere folgende Umstände zu berücksichtigen: Gesamtvermögen des Steuerpflichtigen, Rückkehrwahrscheinlichkeit, Familienverhältnisse und Bindung zum Inland sowie Vollstreckungsmöglichkeiten in das Vermögen des Steuerpflichtigen im In- und Ausland. Von Bedeutung ist auch, ob der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Verpflichtungen in der Vergangenheit stets vollständig und fristgerecht nachgekommen ist und glaubhaft darlegen kann, dass er die Steuerschuld im Zeitpunkt der Fälligkeit fristgerecht begleichen kann (vgl. Rz. 171).
- Kapitel 7: Hinzurechnungsbesteuerung/ Hinzurechnungsquote: Nach § 7 Abs. 1 S. 3 AStG ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach § 7 Abs. 1 S. 1 AStG (Hinzurechnung) der Maßstab für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft zugrunde zu legen, wenn für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend ist oder die Gesellschaft kein Nennkapital

hat. Nach dem finalen Erlass führen Finanzierungsinstrumente, deren Ausschüttungen das Einkommen der leistenden Gesellschaft unter Anwendung des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht mindern, dazu, dass für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung an deren Nennkapital maßgebend ist (vgl. Rz. 250).

- Kapitel 7: Hinzurechnungsbesteuerung/ Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG): Der finale Erlass ergänzt die Ausführungen zum Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten, die für die Praxis der Vermögensanlage über Personengesellschaften erhebliche Erleichterungen mit sich bringen. Das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft ist regelmäßig widerlegt, wenn am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft eine durchgerechnete Beteiligungshöhe von 5% an der Personengesellschaft nicht überschritten wird und keine besonderen Umstände hinzutreten (vgl. Rz. 301).
Nach dem Erlassentwurf war u.a. auch vorgesehen, dass ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegt werden kann, wenn sich der gemeinsame Zweck in einer Vermögensanlage erschöpft, bei der das Anlageobjekt zunächst nicht konkret bestimmt ist, sich die Anleger nicht kennen und diesen ausschließlich Informationsrechte zustehen (sog. Blindpool). Im finalen Erlass wurden die Voraussetzungen dahingehend vereinfacht, dass das Anlageobjekt nicht mehr unbekannt sein muss. Außerdem wird das Zusammenwirken widerlegt, wenn sich die Anleger nicht kennen oder diesen ausschließlich Informationsrechte zustehen (vgl. Rz. 300).
- Kapitel 8: Hinzurechnungsbesteuerung/ Einkünfte von Zwischengesellschaften: Ist die ausländische Gesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, sind für die Zwecke des § 8 AStG die aus dem Beteiligungsverhältnis fließenden Einkünfte so zu behandeln, als habe die ausländische Gesellschaft die Tätigkeiten selbst ausgeübt, aus denen der maßgebliche Gewinn der Personengesellschaft stammt. Der finale Erlass führt dazu ergänzend aus, dass entsprechendes auch für Sonderbetriebseinnahmen der ausländischen Gesellschaft als Gesellschafter der Personengesellschaft gilt (vgl. Rz. 319).
- Kapitel 8: Hinzurechnungsbesteuerung/ Zwischeneinkünfte: Der Erlassentwurf sah Folgendes vor: Ist eine Tätigkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung allerdings abschließend dem Anwendungsbereich einer Nummer des Aktivkataloges zugewiesen, richtet sich die Beurteilung der Tätigkeit ausschließlich nach dieser Nummer. Hingegen gilt dies nach dem finalen Erlass nur für Tätigkeiten, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung abschließend dem Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG (Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten u.ä. unter bestimmten Voraussetzungen) zugewiesen werden (vgl. Rz. 328).
- Kapitel 8: Hinzurechnungsbesteuerung/ Einkünfte aus Handel: Nach dem finalen Erlass bezeichnet Handel die gewerbsmäßige und entgeltliche Anschaffung und Veräußerung von Gütern oder Waren, ohne dass ihre Substanz wesentlich verändert wird (vgl. Rz. 353). Die Verschaffung der wirtschaftlichen Sachherrschaft genügt, sofern die Verschaffung der körperlichen Sachherrschaft nach der Art des Geschäftsmodells nicht möglich ist (vgl. Rz. 357). Für das Vorliegen einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr führt der finale Erlass aus, dass ein begrenzter Kreis von Handelspartnern ausreichen kann, wenn die Art der Tätigkeit den Kreis der Handelspartner beschränkt (vgl. Rz. 361). Zudem ist es unschädlich, wenn der Kundenkreis einer ausländischen Gesellschaft, die Ersatzteile liefert, sich aufgrund der Art und Beschaffenheit der Ersatzteile zwingend auf Personen beschränkt, die Abnehmer eines der Gesellschaft nahestehenden Unternehmen sind (vgl. Rz. 362).
Hinsichtlich des Kriteriums der schädlichen Mitwirkung enthält der finale Erlass wichtige Neuerungen: Nach dem finalen Erlass wirkt eine Person z.B. mit, wenn sie für die ausländische Gesellschaft den Vertrieb übernimmt oder den Vertreterinsatz leitet (vgl. Rz. 364). Die noch im Entwurf vorgesehene Mitwirkung bei Übernahme des Handelsrisiko ist im finalen Erlass nicht mehr enthalten. Der finale Erlass führt – im Gegensatz zur Entwurfsversion – aus, dass eine handelsübliche Tätigkeit als Zulieferer, wie die unmittelbare Auslieferung durch den Hersteller oder die Sicherstellung zeitlicher Liefervorgaben durch die Abnehmer (z.B. bei „Just-in-time-Lieferung“) unschädlich ist (vgl. Rz. 365). Die reine Zurverfügungstellung von Rechenkapazitäten, bspw. über Serverfarmen, stellt keine schädliche Mitwirkung dar, soweit es sich nicht um den oder einen wesentlichen Geschäftsbereich der Zwischengesellschaft handelt. Wird der ausländischen Gesellschaft eine digitale Plattform (z.B. eine App) zur

Verfügung gestellt und zahlt die ausländische Gesellschaft für die Nutzung dieser Plattform eine Gebühr, führt dies für sich genommen nicht bereits zu einer schädlichen Mitwirkung (vgl. Rz. 366).

- Kapitel 8: Hinzurechnungsbesteuerung/ Einkünfte aus Umwandlungen: Der finale Erlass bestätigt, dass eine Umwandlung einer Gesellschaft mit aktiven Einkünften grundsätzlich (losgelöst von weiteren Voraussetzungen) nicht zu passiven Einkünften führt (vgl. Rz. 418). Der Umwandlungsvorgang im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG muss seinem Wesen nach den in § 1 UmwStG genannten Vorgängen entsprechen (vgl. Rz. 421). Keine Umwandlung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sind Vorgänge, die nicht unter das UmwStG fallen. Dies sind nach dem finalen Erlass insbesondere Spin-Offs, bei denen Wirtschaftsgüter im Wege der Einzelrechtsnachfolge übertragen werden (vgl. Rz. 425).
- Kapitel 8: Hinzurechnungsbesteuerung/ Motivtest: Hinsichtlich der sachlichen und personellen Ausstattung führt der finale Erlass ergänzend aus, dass ein Home Office in dem jeweiligen ausländischen Staat ausreichen kann, um die Voraussetzungen an die sachliche und personelle Ausstattung zu erfüllen (vgl. Rz. 447). Was die schädliche Besorgung der wirtschaftlichen Tätigkeit durch Dritte angeht, enthält der finale Erlass die praxisrelevante Aussage, dass ein Outsourcing auf nahestehende Personen im gleichen Staat unschädlich ist (vgl. Rz. 458).
- Kapitel 18: Gesonderte und einheitliche Feststellung/ Feststellungserklärung: Der finale Erlass führt ergänzend aus, dass unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft beteiligte Steuerpflichtige, die im Inland von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit sind, insoweit nicht zur Abgabe einer Feststellungserklärung (im Sinne des § 18 Abs. 3 S. 1 AStG) verpflichtet sind. Auch Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds sollen von einer solchen Abgabepflicht befreit sein, soweit Hinzurechnungsbeträge auf Ebene des Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds nicht steuerpflichtig sind. Lediglich auf Aufforderung des Finanzamts ist in diesen Fällen eine Erklärung abzugeben.

Verwaltungsanweisung

Der finale Außensteuererlass vom 22.12.2023 umfasst 254 Seiten und 1024 Randziffern. Die inhaltliche Gliederung des Erlasses entspricht grundsätzlich der des Vorgängerschreibens aus dem Jahr 2004. Der Umfang des Außensteuererlasses vom 22.12.2023 übertrifft allerdings bei weitem den Umfang des bisherigen Außensteuererlasses aus 2004.

Im Folgenden kann aufgrund des enormen Umfangs lediglich auf ausgewählte Aspekte oder Themen hingewiesen werden. *Änderungen gegenüber der Entwurfsversion des Außensteuererlasses vom 19.07.2023 sind kursiv dargestellt (siehe dazu aber insbesondere unsere Ausführungen zum Hintergrund).*

Zu Kapitel 1: Internationale Verflechtungen

Der Erlass verweist lediglich auf die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (vgl. BMF-Schreiben vom 06.06.2023, siehe [Deloitte Tax News](#)) und enthält keine weiteren Ausführungen.

Zu Kapitel 6: Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG bei Wohnsitzwechsel ins Ausland (sog. Wegzugsbesteuerung) (§ 6 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Bei Wegzug einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person gilt gemäß § 6 AStG der Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG auch ohne Veräußerung der Anteile verwirklicht.

Ein solcher „Wegzug“ liegt in den folgenden Fällen vor:

1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG),
2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG) sowie
3. vorbehaltlich der Nummern 1 und 2, der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG (vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG).

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz haben sich bei der Wegzugsbesteuerung insbesondere folgende Änderungen ergeben:

- vollständiger Wegfall der bisherigen zinslosen und zeitlich unbefristeten Stundung des Steueranspruchs bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat;
Nach § 6 Abs. 4 S. 1 AStG kann die festgesetzte Steuer auf Antrag des

Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben (vgl. § 6 Abs. 4 S. 2 AStG). Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen (vgl. § 6 Abs. 4 S. 4 AStG). Davon abweichend wird die Steuer allerdings nach bestimmten Ereignissen, wie z.B. der nicht fristgerechten Entrichtung der Jahresrate, nicht erfüllte Mitwirkungspflichten nach § 6 Abs. 5 AStG, einer Insolvenzanmeldung des Steuerpflichtigen) fällig (vgl. § 6 Abs. 4 S. 5 AStG)

- Verschärfung bei den persönlichen Voraussetzungen;
Die Vermögenszuwachsbesteuerung setzt voraus, dass es sich um eine natürliche Person handelt, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem Eintritt des auslösenden Besteuerungstagbestands insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG ist (vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 AStG).

Zu den sachlichen Voraussetzungen

Nach dem Erlass erstreckt sich § 6 AStG auf Anteile an inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaften, an denen der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Verwirklichung des Tatbestands zu mindestens 1 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (vgl. Rz. 75).

Liegt ein Tatbestand nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und 2 AStG vor, ist es unmaßgeblich, ob das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich der Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG tatsächlich ausgeschlossen oder beschränkt wird (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.2021, I R 30/19) (vgl. Rz. 80, 82).

Der Erlass enthält auch Beispiele, die zu einem Ausschluss bzw. einer Beschränkung des Besteuerungsrechts nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AStG führen können (vgl. Rz. 89); dabei wird auch ausdrücklich die sog. passive Entstrickung durch Änderung bzw. erstmaliges Inkrafttreten von DBA-Bestimmungen erwähnt.

Zu den persönlichen Voraussetzungen

Der Erlass weist daraufhin, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 oder 2 EStG nicht zur Anwendung des § 6 AStG führt (vgl. Rz. 115). War der Steuerpflichtige bzw. sein Rechtsvorgänger im maßgebenden Zwölfjahreszeitraum mehrere Male (mit zeitlichen Unterbrechungen) unbeschränkt steuerpflichtig, so sind diese Zeiträume zusammenzuzählen (vgl. Rz. 117).

Vorübergehende Abwesenheit

Gemäß § 6 Abs. 3 S. 1 AStG entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG, wenn die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen beruht und der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird, und soweit 1. die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden, 2. keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Abs. 1 beträgt, und 3. das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

Der Erlass nimmt ausführlich zur Rückkehrregelung (u.a. auch zu den schädlichen und unschädlichen Statusänderungen) Stellung (Rz. 120-164).

Für die Inanspruchnahme der Rückkehrregelung ist Voraussetzung, dass die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen beruht. Dies setzt eine Rückkehrabsicht voraus. Das Tatbestandsmerkmal der nur vorübergehenden Abwesenheit ist nach dem Erlass auch erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des vorgegebenen Siebenjahreszeitraums des § 6 Abs. 3 S. 1 AStG tatsächlich zurückkehrt (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2022, I R 55/19).

Bei einer Rückkehr außerhalb des Siebenjahreszeitraums ist das Tatbestandsmerkmal der vorübergehenden Abwesenheit nur erfüllt, wenn eine Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht (§ 6 Abs. 3 S. 3 AStG). Dabei genügt die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit des Eintritts. Die Rückkehrabsicht ist spätestens mit dem Antrag auf Fristverlängerung nach § 6 Abs. 3 S. 3 AStG zu dokumentieren.

Stundung

Der Erlass geht auf die Voraussetzungen für die Stundung und deren Rechtsfolgen, die Ereignisse, die zur vorgezogenen Fälligkeit der Vermögenszuwachssteuer führen sowie auf Sonderbestimmungen bei Anwendung der Rückkehrregelung ein.

Mitwirkungspflichten

Im Falle einer Stundung nach § 6 Abs. 4 AStG bestehen anlassbezogene und anlassunabhängige jährliche Mitwirkungspflichten (vgl. § 6 Abs. 5 AStG). Die Nichterfüllung der jährlichen anlassunabhängigen Mitwirkungspflichten hat beispielsweise zur Folge, dass die noch nicht entrichtete Steuer vollumfänglich innerhalb eines Monats nach Ablauf der Mitwirkungsfrist fällig ist. Eines expliziten Widerrufs der Stundung gegenüber dem Steuerpflichtigen bedarf es hierfür nicht.

Zu Kapitel „Vor 7“ zur Hinzurechnungsbesteuerung

Im neuen Außensteuererlass wurde gegenüber dem Erlass aus 2004 ein neues Kapitel „Vor 7“ zur „Hinzurechnungsbesteuerung“ eingefügt, indem Grundlagen zur allgemeinen, zur erweiterten sowie zur verschärften Hinzurechnungsbesteuerung, zum Verhältnis zu anderen Bestimmungen und zur Feststellungslast dargestellt werden (vgl. Rz 198-217).

Allgemeine und erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. Rz. 198-200)

Die §§ 7 bis 12 AStG regeln die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung. Danach werden Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist bei einem beherrschenden unbeschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich entsprechend dessen Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft als Hinzurechnungsbetrag erfasst.

§ 13 AStG regelt die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung. Danach werden niedrig besteuerte Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter einer ausländischen Gesellschaft bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich entsprechend dessen Beteiligung am Nennkapital der Kapitalanlagegesellschaft als Hinzurechnungsbetrag erfasst.

Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (vgl. Rz. 201-209)

Nach § 9 S. 1 StAbwG ist eine in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässige ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG, an der unbeschränkt steuerpflichtige Personen gem. § 7 AStG beteiligt sind, über § 8 Abs. 1 AStG hinaus und ungeachtet von § 8 Abs. 2 bis 4 AStG und § 9 AStG Zwischengesellschaft für ihre gesamten Einkünfte, die insgesamt einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen.

Nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete sind laut der „EU Blacklist“ vom 17.10.2023 beispielsweise Russland, die Seychellen, die Bahamas, Panama oder Trinidad und Tobago (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung erfasst alle (d.h. nicht nur passive) niedrig besteuerten Einkünfte der Zwischengesellschaft. Unter Berücksichtigung des § 9 S. 2 StAbwG ist die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung vorrangig vor der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung anzuwenden. Die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung gilt nicht, soweit ihre Anwendung zu niedrigeren steuerpflichtigen Einkünften führt als ohne ihre Geltung (§ 9 S. 2 StAbwG). Im Bereich der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung sind die gesteigerten Mitwirkungspflichten nach § 12 StAbwG zu beachten.

Feststellungslast (vgl. Rz. 215-217)

Für die Verteilung der Feststellungslast bei der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung gelten die allgemeinen Grundsätze. Danach trägt die Finanzverwaltung grundsätzlich die Feststellungslast für steuererhöhende und der Steuerpflichtige die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen.

Zu Kapitel 7: Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft (§ 7 AStG)

Überblick zu Kapitel 7

Das Kapitel 7 gliedert sich in folgende Teilabschnitte: persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich, Beherrschung, nahestehende Person, Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten, Verhältnis zwischen allgemeiner Hinzurechnungsbesteuerung und Investmentbesteuerung.

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich (§ 7 Abs. 1 AStG)

Gesetzliche Grundlage (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG)

Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig.

Ausländische Gesellschaft (vgl. Rz. 221-225)

Ob eine ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 S. 1 AStG vorliegt, ist nach dem von der Finanzrechtsprechung entwickelten zweistufigen Rechtstypenvergleich zu bestimmen. Zur Durchführung eines zweistufigen Rechtstypenvergleichs können die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 19.03.2004, zur steuerlichen Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company (LLC), herangezogen werden (vgl. BMF-Schreiben vom 26.09.2014, Tz. 1.2).

Mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften (vgl. Rz. 233)

Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger über eine oder mehrere in- oder ausländische Personengesellschaft(en) mittelbar am Nennkapital oder einer vergleichbaren Bezugsgröße der ausländischen Gesellschaft beteiligt, treten die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung auch dann ausschließlich auf Ebene des unbeschränkt Steuerpflichtigen ein, wenn eine vermittelnde Personengesellschaft unmittelbar am Nennkapital oder einer vergleichbaren Bezugsgröße der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist.

Weitere Ausführungen im Unterabschnitt 7.1.

Im Unterabschnitt 7.1. (vgl. Rz. 218-260) sind u.a. Ausführungen und Beispiele zum unbeschränkt Steuerpflichtigen (vgl. Rz. 220), zum Vorliegen einer unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital (vgl. Rz. 228-232), zur Unbeachtlichkeit mittelbarer Beteiligungen (vgl. Rz. 235-238), zur Hinzurechnungsbesteuerung bei einer die Beteiligung vermittelnden Person (vgl. Rz. 239-244) und zum Umfang der Unbeachtlichkeit (vgl. Rz. 246), zu einer von § 7 Abs. 1 S. 1 AStG abweichenden Hinzurechnungsquote (vgl. Rz. 247), zu beschränkt Steuerpflichtigen (§ 7 Abs. 1 S. 4 AStG) (vgl. Rz. 252-254) und zur Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte (vgl. Rz. 255-257) enthalten.

Beherrschung (§ 7 Abs. 2 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlage (§ 7 Abs. 2 AStG)

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz erfolgte eine Abkehr vom Inländerkonzept hin zu einer gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen (sog. Beherrschungskonzept).

Eine Beherrschung im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach § 7 Abs. 1 AStG erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

Bei den genannten Bezugsgrößen (mehr als die Hälfte der Stimmrechte, mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital, Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses) handelt es sich nach dem Erlass um gleichwertige Beherrschungskriterien, die unabhängig nebeneinanderstehen. Danach ist eine Beherrschung gegeben, wenn mindestens eines der Beherrschungskriterien erfüllt ist. Die Beherrschung ist für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu prüfen (vgl. Rz. 262).

Im Unterabschnitt 7.2. (vgl. 261-278) folgen insbesondere Ausführungen und Beispiele dazu, unter welchen Voraussetzungen eine Beherrschung durch den Steuerpflichtigen zusammen mit ihm nahestehenden Personen (vgl. Rz. 265) und die Zurechnung von mehr als der Hälfte der Stimmrechte oder mehr als der Hälfte der Anteile am Nennkapital (vgl. Rz. 270-273) vorliegt.

Nahestehende Person (§ 7 Abs. 3 AStG)

Für Zwecke der §§ 7 bis 12 AStG ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG nahestehend (vgl. § 7 Abs. 3 S. 1 AStG). Es wird insbesondere auch auf das BMF-Schreiben vom 06.06.2023 verwiesen (siehe [Deloitte Tax News](#)) (vgl. Rz. 278-786).

Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG)

Nach § 7 Abs. 4 S. 1 AStG gelten unbeschadet des § 7 Abs. 3 AStG Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken.

Ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten in Bezug auf die Zwischengesellschaft ist nach dem Erlass insbesondere anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige und die betreffende Person sich hinsichtlich der Modalitäten des (Hinzu-)Erwerbs oder der (Teil-)Übertragung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der Zwischengesellschaft abstimmen (beispielsweise in Bezug auf den Zeitpunkt und die Beteiligungshöhe), sich

hinsichtlich der Ausübung von Stimmrechten – insbesondere durch sogenannte Stimmbindungsverträge – oder mit dem Ziel der Änderung der unternehmerischen Ausrichtung der Zwischengesellschaft abstimmen oder sich hinsichtlich sonstiger Rechtsbeziehungen in Bezug auf die Zwischengesellschaft abstimmen; Rechtsbeziehungen in diesem Sinne sind insbesondere Vereinbarungen über Darlehen, Genussrechte oder ähnliche Finanzierungsbeziehungen (vgl. Rz. 292). *Der finale Erlass betont, dass diese vorgenannten Beispiele nicht abschließend sind (vgl. Rz. 293).*

Ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten wird widerlegbar unterstellt bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft (§ 7 Abs. 4 S. 2 AStG, Rz. 295 ff.). Hier hatte die Praxis auf Erleichterungen gehofft, die der Erlass aber nur sehr eingeschränkt bietet. In Rz. 300 finden sich sehr knappe Beispiele, wann von einer Widerlegbarkeit des Zusammenwirkens ausgegangen werden kann. Bei bestimmten tatsächlichen Umständen (Meinungsverschiedenheiten, Unmöglichkeit der Förderung des Gesellschaftszwecks) ist ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar. Gleiches gilt, wenn sich der gemeinsame Zweck in einer Vermögensanlage erschöpft und die Anleger sich nicht kennen oder den Anlegern ausschließlich Informationsrechte zustehen. *Der finale Erlass ergänzt, dass die Widerlegbarkeit der Unterstellung des Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist und dass die im Erlass genannten Beispiele nicht abschließend sind (vgl. Rz. 300). Darüber hinaus führt der finale Erlass aus, dass bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten regelmäßig widerlegt ist, wenn am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft eine durchgerechnete Beteiligungshöhe von 5 Prozent an der Personengesellschaft nicht überschritten wird und keine besonderen Umstände hinzutreten (vgl. Rz. 301).*

Zu Kapitel 8: Einkünfte von Zwischengesellschaften (§ 8 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Nach § 8 Abs. 1 S. 1 AStG ist eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft für Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinnen, die einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen und nicht sog. aktive Einkünfte sind.

Die weitreichendste Änderung des Aktivkatalogs im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes betrifft Dividendeneinkünfte, Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen und aus Umwandlungen. Diese Einkünfte gelten grundsätzlich als aktiv. Es gibt allerdings diverse Ausnahmen und teilweise auch Rückausnahmen. Auch der sog. Motivtest oder Gegenbeweis (vgl. § 8 Abs. 2 AStG) wurde im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes ergänzt.

Überblick über Kapitel 8

Das Kapitel 8 gliedert sich in folgende Teilabschnitte: Grundsätze, Zwischeneinkünfte, Motivtest, räumliche Beschränkung auf EU-/EWR-Staaten, keine Auskunftserteilung im zwischenstaatlichen Informationsaustausch sowie niedrige Besteuerung.

Grundsätze: Funktionale Betrachtungsweise

Erzielt die ausländische Gesellschaft Einkünfte aus verschiedenen Tätigkeiten, sind diese Tätigkeiten für die Prüfung des § 8 Abs. 1 AStG zusammengefasst zu beurteilen und einheitlich zu qualifizieren, wenn sie aus der gleichen Funktion der Gesellschaft resultieren (sog. funktionale Betrachtungsweise). Einzeltätigkeiten mit einem erheblichen wirtschaftlichen Eigengewicht sind dagegen nicht zusammenzufassen, sondern eigenständig unter den Katalog des § 8 Abs. 1 AStG zu subsumieren, selbst wenn sie mit anderen Tätigkeiten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17). Neu ist auch ein Hinweis, wie Einkünfte auf der Passivseite der Bilanz (im Beispiel in Rz. 321 der Darlehensverzichtsge Gewinn bei der Schuldnergesellschaft) einer Tätigkeit zugeordnet werden.

Zwischeneinkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)

Der Aktivitätskatalog bzw. die Voraussetzungen für aktive und passive Einkünften werden im Erlass sehr ausführlich dargestellt (vgl. Rz. 327-433).

Gewinnausschüttungen und Umwandlungen

Besonders hervorzuheben sind die Ausführungen zu den im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes neu geregelten Ausnahmen und Rückausnahmen für Einkünfte, die aus Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG (also insbesondere Gewinnausschüttungen) stammen (vgl. Rz. 399-413) und zu der neu geregelten Ausnahme für Einkünfte aus Umwandlungen (vgl. Rz. 418-433).

Motivtest (§ 8 Abs. 2 AStG)

Der Erlass beinhaltet einen neuen Unterabschnitt „8.2“ zum Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG (vgl. Rz. 434-487).

Nach § 8 Abs. 2 S. 1 AStG ist eine ausländische Gesellschaft ungeachtet des § 8 Abs. 1 AStG nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die nachgewiesen wird, dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Nach § 8 Abs. 3 AStG gilt § 8 Abs. 2 AStG nur, wenn die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR Abkommens hat.

Der Erlass führt dazu beispielsweise aus, dass die ausländische Gesellschaft der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Staat nachgehen muss, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat. Betriebsstätten in anderen Staaten seien unbeachtlich (vgl. Rz. 441). Weiter sei die für die Ausübung der Tätigkeit erforderliche sachliche und personelle Ausstattung nur dann gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft durch deren Einsatz in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Funktionen selbständig auszuüben (vgl. Rz. 446).

Niedrige Besteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG)

Auch nach dem finalen Erlass liegt eine niedrige Besteuerung vor, wenn die Ertragsteuerbelastung weniger als 25% beträgt (vgl. Rz. 488).

Allerdings sieht das Mindestbesteuerungsumsetzungsgesetz vom 21.12.2023 (BGBl. I 2023, Nr. 397, siehe auch [Deloitte Tax News](#)) eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze ab dem Veranlagungszeitraum 2024 auf 15% vor.

Zu Kapitel 10: Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Durch das ATAD-Umsetzungsgesetz haben sich beim Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) insbesondere folgende Änderungen ergeben:

- Von der Zwischengesellschaft entrichtete Steuern sind im Rahmen der Hinzurechnungsbetragsermittlung nicht mehr abzugsfähig.
- Der Zufluss des Hinzurechnungsbetrags wird für den Veranlagungszeitraum fingiert, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft endet.
- Alle Einkünfte der Zwischengesellschaft sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Die Ermittlung der Einkünfte hat ausschließlich nach dem Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen.
- Verluste können nicht mehr zurückgetragen, sondern nur noch vorgetragen werden.
- Es wurde gesetzlich klargestellt, dass der Hinzurechnungsbetrag (weiterhin) der Gewerbesteuer unterliegt.
- Die Vorschriften zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), zur Lizenzschranke (§ 4j EStG) sowie § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG sind bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht mehr ausdrücklich ausgeschlossen.

Überblick über Kapitel 10

Der Erlass nimmt ausführlich zu den o.g. Gesetzesänderungen Stellung. Das Kapitel 10 gliedert sich in folgende Teilabschnitte: Übersicht, Ansatz des Hinzurechnungsbetrages, Qualifikation und Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages, Ermittlung der Zwischeneinkünfte/ des Hinzurechnungsbetrages, Betriebsausgaben, Bewertung der Wirtschaftsgüter sowie Hinzurechnungsbetrag und Investmenterträge.

Neu aufgenommen wurden in dem Erlass u.a. Ausführungen zu mittelbaren Beteiligungen im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag (vgl. Rz. 526-527), zum Hinzurechnungsbetrag bei der Gewerbesteuer (vgl. Rz. 537-540), zu anwendbaren Sondervorschriften (vgl. Rz. 544) und zum Hinzurechnungsbetrag und Investmenterträge (vgl. Rz. 591-603). Grundlegend überarbeitet wurden auch die Ausführungen zur Gewinnermittlungsart (vgl. Rz. 553-556) und zu Verlusten (vgl. Rz. 573-584).

Zu Kapitel 11: Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft (§ 11 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Vor Anwendung des ATAD-Umsetzungsgesetzes waren Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 41 Bst. a EStG a.F. steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr/ Wirtschaftsjahr, für das sie bezogen wurden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre/ Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft, Hinzurechnungsbeträge der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterlegen haben.

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz trat eine Umstellung auf den Abzug eines Kürzungsbetrags von der Summe der Einkünfte im Ausschüttungsfall, wenn bereits eine inländische steuerliche Erfassung dieser Beträge im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgte, in Kraft. Erhält der Steuerpflichtige Bezüge im Sinne

des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist ein Kürzungsbetrag in Höhe des steuerpflichtigen Teils der genannten Bezüge von der Summe der Einkünfte abzuziehen. Dazu ist ein verbleibendes sog. Hinzurechnungskorrekturvolumen jährlich gesondert festzustellen. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen ist der Betrag, der steuerpflichtig wäre, wenn die bisher angefallenen Hinzurechnungsbeträge ausgeschüttet würden.

Überblick über Kapitel 11

Der Erlass enthält ein vollständig neues Kapitel (11) zu der gesetzlichen Neuregelung des § 11 AStG (vgl. Rz. 604-660). Das Kapitel 11 gliedert sich in die folgenden Teilabschnitte: Vorbemerkungen, Kürzungsbetrag, Ermittlung des Kürzungsbetrages, Hinzurechnungskorrekturvolumens, Veräußerung von Anteilen, Auflösung oder Kapitalherabsetzung, Kürzungsbetrag bei der Gewerbesteuer, Besonderheiten bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft sowie dem Kürzungsbetrag und Investmentsteuer.

Der Unterabschnitt 11.1.2 enthält beispielsweise eine Auflistung der Bezüge, die zu den Bezügen nach § 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG gehören sowie eine Auflistung von Bezügen, die nicht zu den Bezügen nach § 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG gehören (vgl. Rz. 611 und 612). Weiter weist der Erlass daraufhin, dass der Steuerpflichtige einen Kürzungsbetrag nur erhält, sowie Hinzurechnungsbeträge bei ihm der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterlegen haben. Der Hinzurechnungsbetrag muss als Besteuerungsgrundlage Eingang in das Folgeverfahren (Einkommensteuer- oder Körperschaftsteueranmeldung) gefunden haben. Ob eine tatsächliche Belastung mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer erfolgt, ist für den Ansatz eines Kürzungsbetrages unerheblich (z.B. ein negatives zu versteuerndes Einkommen), so der Erlass (vgl. Rz. 614). Der Unterabschnitt 11.1.7 differenziert zwischen Bezügen bei unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen an Zwischengesellschaften (vgl. Rz. 619-622). Zur Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens finden sich Beispiele und ein Ermittlungsschema (vgl. Rz. 632-637).

Zu Kapitel 12: Steueranrechnung (§ 12 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Vor Anwendung des ATAD-Umsetzungsgesetzes waren ausländische Steuern, die auf die hinzugerechneten Einkünfte im Ausland entfielen, grundsätzlich abzugsfähig (vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 AStG a.F.). Auf Antrag erfolgte eine Steueranrechnung gemäß § 12 Abs. 1 AStG a.F.. Nach Anwendung des ATAD-Umsetzungsgesetzes ist ein Steuerabzug nicht mehr vorgesehen. Ausländische Steuern sind von Amts wegen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Für die Anrechnung ausländischer Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung in mehreren Staaten ist nach § 12 Abs. 2 AStG ein Antrag erforderlich.

Überblick über Kapitel 12

Das Kapitel 12 gliedert sich in folgende Teilabschnitte: Steueranrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG, Steueranrechnung auf Antrag nach § 12 Abs. 2 AStG, Verweis auf § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1 und 2 S. 2 KStG sowie die Übergangsregelung des § 21 Abs. 4 S. 3 AStG.

Der Erlass weist beispielsweise daraufhin, dass eine Anrechnung von Steuern der ausländischen Gesellschaft auf die Gewerbesteuer nicht erfolgt (vgl. Rz. 667).

Zu Kapitel 13: Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften (§ 13 AStG)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Der im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes neu gefasste § 13 AStG regelt die Beteiligung an sog. Kapitalanlagegesellschaft (vgl. § 7 Abs. 6 AStG a.F.) bzw. die sog. erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung. Die bisherige Regelung wird im Grundsatz beibehalten. Der Grundtatbestand der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung lautet, wie folgt:

Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt und bestehen die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen, sind diese Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig, auch wenn die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 S. 1 AStG im Übrigen nicht erfüllt sind (§ 13 Abs. 1 S. 1 AStG).

Überblick über Kapitel 13

Das Kapitel 13 gliedert sich in folgende Teilabschnitte: persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich, Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, Einkünfte aus REIT-Aktiengesellschaften, entsprechende Geltung des § 8 Abs. 2 und 5 sowie der §§ 10 bis 12 AStG, Verhältnis zwischen erweiterter Hinzurechnungsbesteuerung und Investmentbesteuerung.

Zu Kapitel 14: Nachgeschaltete Zwischengesellschaften (§ 14 AStG a.F.)

Hintergrund und gesetzliche Grundlagen

Die Vorschrift für nachgeschaltete Zwischengesellschaften (§ 14 AStG a.F.) wurde im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes gestrichen. Es erfolgt nunmehr eine unmittelbare Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags zum Steuerpflichtigen. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist folglich für jede Zwischengesellschaft separat vorzunehmen. Ein Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft ist durch den Wegfall von § 14 AStG bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften ebenfalls ausgeschlossen.

Folglich enthält dieses Kapitel im Erlass lediglich noch eine Randziffer zur Aufhebung des § 14 AStG a.F.

Zu Kapitel 21: Zeitliche Anwendung

Der neue Außensteuererlass gilt für die Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab dem 01.07.2021 geltenden Fassung.

Weitere Kapitel:

Das Kapitel 0 nimmt zum Verhältnis des AStG zu anderen steuerlichen Vorschriften Stellung. Die Kapitel 2-5 beschäftigen sich mit dem Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete, der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie mit zwischengeschalteten Gesellschaften. Das Kapitel 9 enthält Ausführungen zur Freigrenze bei gemischten Einkünften. Die Kapitel 15-20 behandeln Familienstiftungen, die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, die Mitwirkungspflicht und Schätzungsuntergrenze, die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie die Bestimmungen über die Anwendung von DBA.

Betroffene Normen

AStG

Fundstellen

BMF, [Außensteuererlass vom 22.12.2023](#)

BMF, [Entwurf eines Außensteuererlasses vom 19.07.2023](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 14.05.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, S.3

BFH, Urteil vom 19.12.2007, I R 19/06, BStBl. II 2010, S. 398

BFH, Urteil vom 21.12.2022, I R 55/19, siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 19.03.2004, BStBl. I S. 411

BMF, Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I S. 1258

BFH, Urteil vom 18.12.2019, I R 59/17, BStBl. II 2021, S. 270, siehe [Deloitte Tax News](#)

Ihr Ansprechpartner

Alexander Finn

Partner in Tax and Legal → Business Tax

allinn@deloitte.de

Tel.: +49-89-290368558

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.