
**Hinzurechnungsbesteuerung:
Fallstricke für deutschbeherrschte Schweizer Unternehmen**

EXPERT Suisse – Sektion Zürich

5. April 2022

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Hinzurechnungsbesteuerung

Gliederung

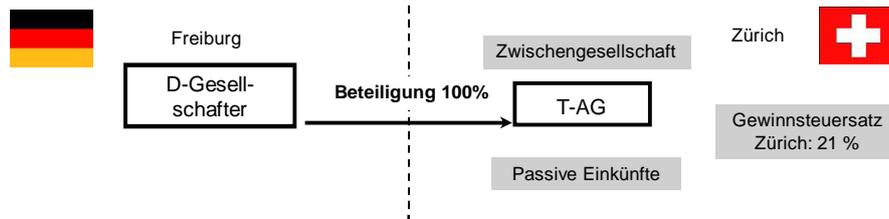
- I. Überblick**
- II. Grundsätze der bis 2021 geltenden Rechtslage**
- III. Änderungen durch die Reform ab 2022**

I. Überblick

Hinzurechnungsbesteuerung (HZB, §§ 7 ff. AStG) - Voraussetzungen

Eine deutschbeherrschte CH-Tochtergesellschaft (T-AG) ist unter folgenden kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen eine „**Zwischengesellschaft**“ i.S.d. HZB:

- „**Deutschbeherrschung**“: (zufällige) Beteiligungen von in D Steuerpflichtigen > 50 %
ab 2022: beherrschende Mehrheits-Beteiligung eines in D Steuerpflichtigen > 50 %
- Ansässigkeit im **Niedrigsteuerstaat** (Ertragssteuersatz < 25 %) sowie
- Erzielung von „**passiven Einkünfte**“.

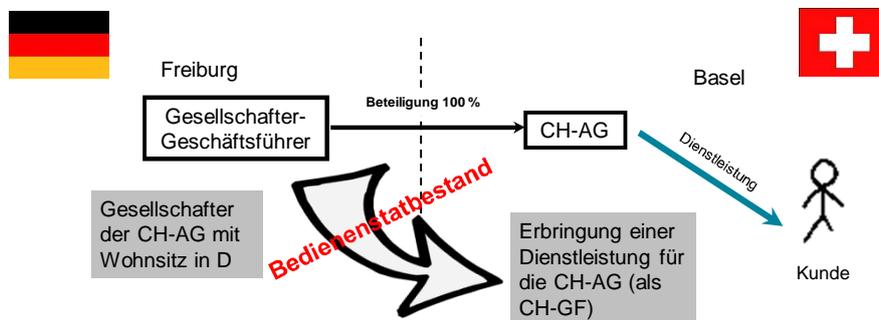


Folge: fiktive Gewinnausschüttung im Folgejahr **ohne** Anwendung (deutsche) Steuerbefreiung für Dividenden unter Anrechnung der im WJ entrichteten (ab 2022: für das WJ festgesetzten) CH-Steuern auf die ESt/KSt, aktuell keine Anrechnung auf die GewSt.
Kein Abkommensschutz, da einseitiges deutsches Treaty Override.

2

I. Überblick

Passive Einkünfte: Dienstleistungen (Hauptanwendungsfall in der Praxis)



Bedienenstatbestand § 8 (1) Nr. 5a AStG:
CH-Gesellschaft bedient sich eines in D unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters oder einer diesem nahe stehender Person bei der Erbringung einer auf dem Markt angebotenen Dienstleistung.

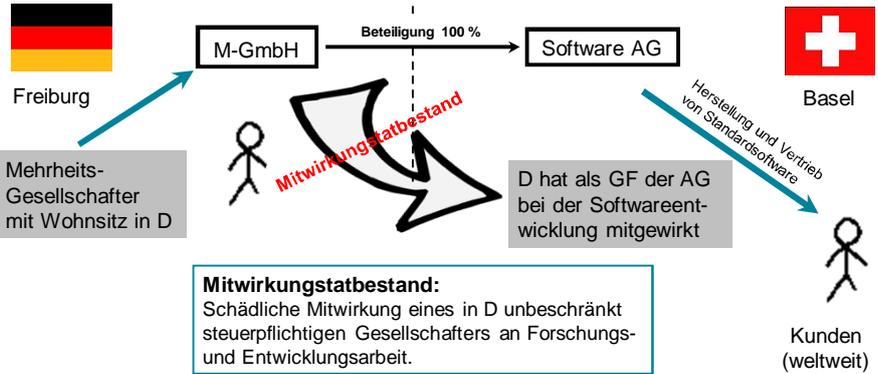


3

I. Überblick

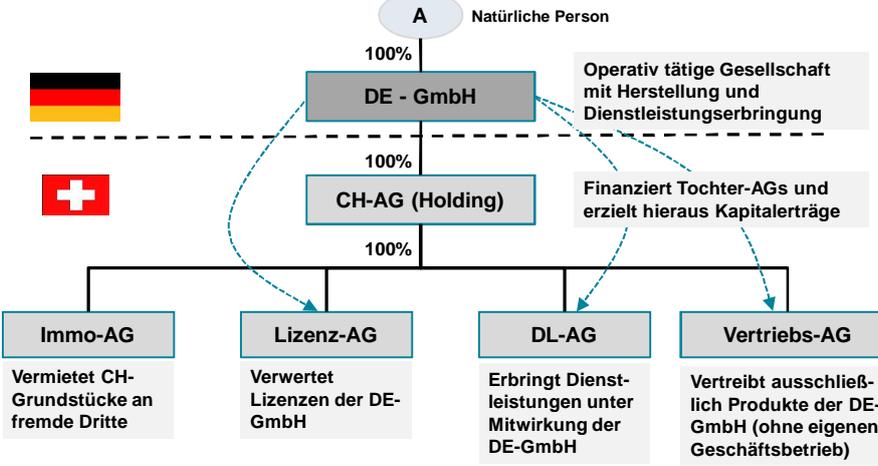
Passive Einkünfte: Überlassung von immateriellen WG / Grundstücksvermietung

- Unter Vermietung fällt gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 a/b AStG die
- ☐ Überlassung von Immateriellen Wirtschaftsgütern (insb. Software)/Vermietung beweglicher WG sofern **Mitwirkungstatbestand** erfüllt ist oder
 - ☐ Vermietung von **Grundbesitz**, sofern die Einkünfte nach dem DBA in D besteuert werden können.



I. Überblick

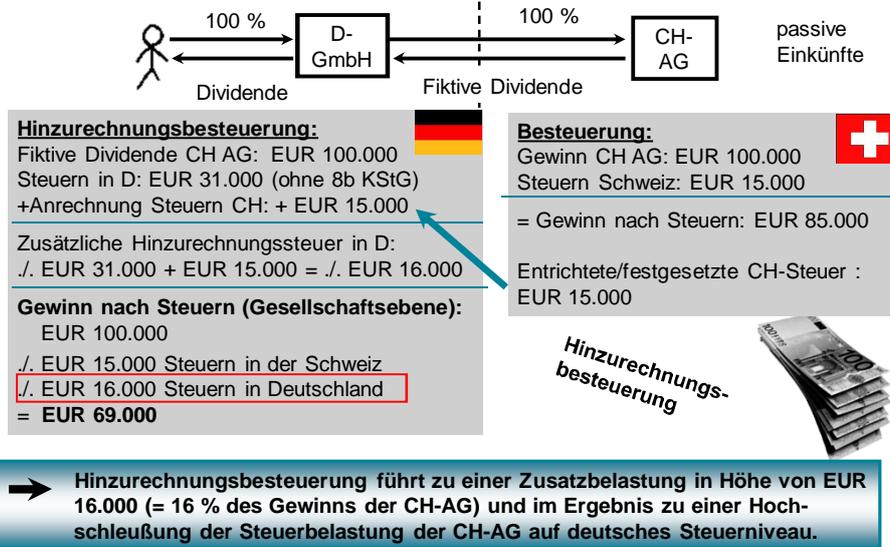
Passive Einkünfte: CH-Holding mit Tochtergesellschaften



➔ Sämtliche CH-Gesellschaften erzielen passive Einkünfte und unterliegen grundsätzlich der Hinzurechnungsbesteuerung.

I. Überblick

Steuerbelastung HZB: Vereinfachtes Beispiel mit passiven Einkünften



6

I. Überblick

Vermeidung HZB in Bezug auf die Schweiz durch Substanznachweis (Motivtest)

Einführung des Motivtests in § 8 Abs. 2 AStG als Folge der EuGH-Rechtsprechung „Cadbury Schweppes“ aus 2006:

- Sitz oder Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR
 - tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit (Prüfung anhand objektiver Kriterien):
 - Geschäftsräume
 - Personal
 - Geschäftsausstattung
 - Möglichkeit des Auskunftsaustauschs mit Ansässigkeitsstaat
 - ➔ keine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung
- BFH-Rechtsprechung vom 18.12.2019:** Anwendung Motivtest auch für die Schweiz aufgrund Anwendung der auch für Drittstaaten relevanten Kapitalverkehrsfreiheit (KVF).
- Akzeptanz** durch Finanzverwaltung im **BMF-Schreiben vom 17.3.2021** unter eingeschränkten Voraussetzungen (kein Outsourcing, umfangreiche Substanznachweise).
- ➔ **Nichtanwendung HZB über Motivtest für CH-Gesellschaften ab 2011** aufgrund DBA Auskunftsaustausch möglich! Aber: **Einschränkung durch HZB-Reform ab 2022** aufgrund Einführung gesellschafterbezogenes Beherrschungskonzept.

7

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Deutschbeherrschung – zufällige Inländerbeherrschung > 50 %

- Zeitpunkt für die Prüfung der Mehrheitsbeteiligung ist das **Ende des Wirtschaftsjahres**
- unterjährige Beteiligung ist irrelevant
- Mehrheitsbeteiligung**, wenn 
- **unbeschränkt Steuerpflichtige**
- **alleine oder zusammen mit Personen im Sinne des § 2 AStG (sog. Wegzügler)**
- **mehr als 50 %**
- **des Gesellschaftskapitals oder der Stimmrechte**
- **unmittelbar oder mittelbar halten.**

Beispiel zu den Folgen der zufälligen Inländerbeherrschung:

6 in DE ansässige **Gesellschafter/Wegzügler** sind zu **je 9%** an einer CH-Kapitalgesellschaft beteiligt und **erzielen eine Beteiligungsquote von 54%**
=> es liegt eine **zufällige Inländerbeherrschung** mit mehr als 50% vor

8

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Niedrigbesteuerung

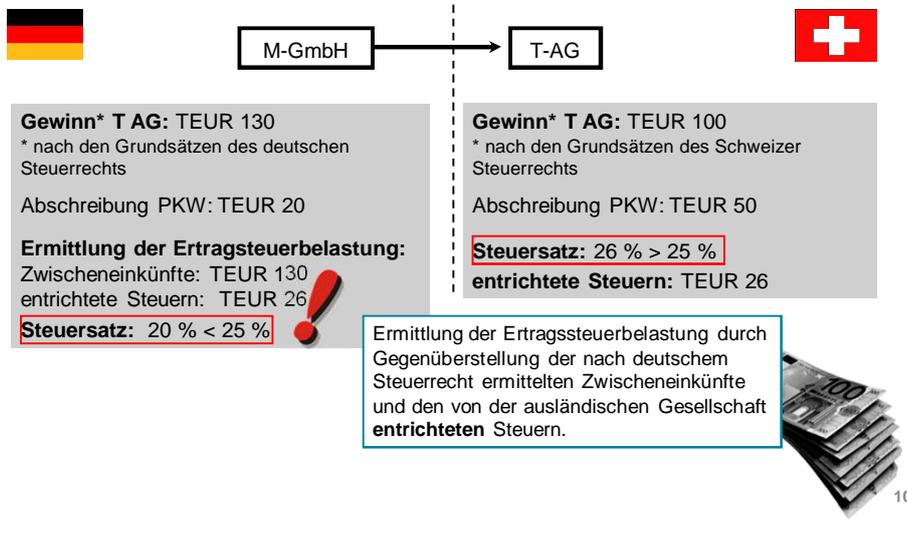
- Ertragssteuerbelastung der ausländischen Einkünfte der Gesellschaft **< 25 %**.
- Ermittlung der Steuerbelastung nach den **Grundsätzen des deutschen Steuerrechts**.
- Ermittlung der Ertragssteuerbelastung durch **Gegenüberstellung der nach deutschem Steuerrecht ermittelten Zwischeneinkünfte** mit den von der ausländischen Gesellschaft hierauf **entrichteten ausländischen Steuern**.
- Neben den klassischen Niedrigsteuerstaaten (**Schweiz, osteuropäische Staaten, Hongkong/sonstige „Steuroasen“**) erfüllen mittlerweile auch viele EU-Staaten (z.B. **UK, Niederlande** oder skandinavische EU-Staaten) sowie seit der Steuerreform 2018 insbesondere auch die **USA** diesen schädlichen Tatbestand. 
- Folge: **deutliche Ausweitung des Anwendungsbereichs der HZB durch Beibehaltung des zu hohen Niedrigsteuersatzes!**

Eine **Absenkung der Niedrigbesteuerungsquote ist dringend geboten!**
Dies soll „dem Vernehmen nach“ mit der Umsetzung der weltweiten Mindestbesteuerung erfolgen, womit ein Niedrigsteuersatz von 15 % Anwendung finden könnte.

9

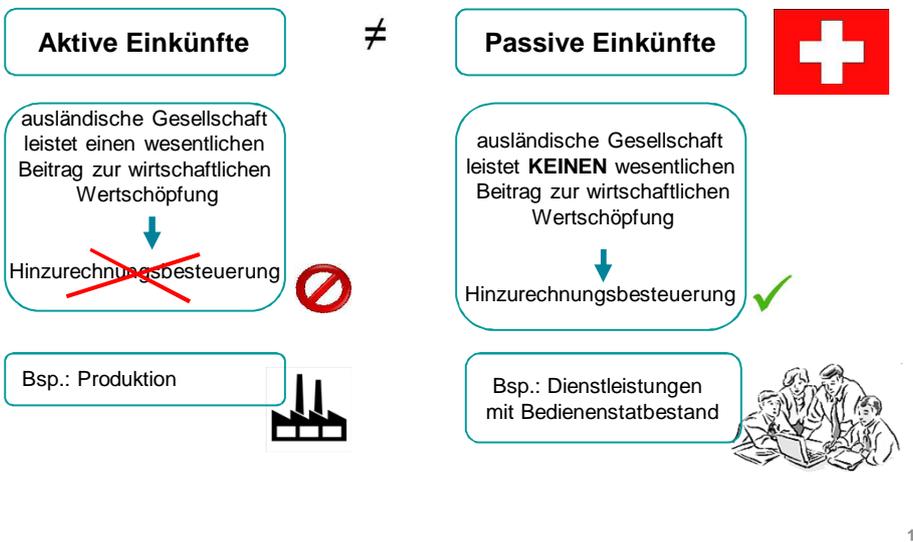
II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Niedrigbesteuerung – Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht



II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Schädliche passive Einkünfte gemäß § 8 AStG



II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte – „klassische“ Produktion stets aktive Tätigkeit

- ❑ Immer aktive Tätigkeit, wenn von echter **Be- und Verarbeitung** auszugehen ist.
- ❑ Be- und Verarbeitung: **Es entstehen Gegenstände**, die mit dem verarbeiteten Stoff nicht mehr identisch sind.
- ❑ **Beispiele:**
 - a) Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen,
 - b) Erzeugung von Energie, Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen,
 - c) und Veräußerung des für die Be- und Verarbeitung eingesetzten Vermögens.
- ❑ Keine Produktion, wenn nur geringfügige Behandlung.
- ❑ Beispiele: Kennzeichnen, Umpacken, Füllen, Sortieren.



12

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte – Einstufung Softwareerstellung und Vertrieb als „Produktion“?

- ❑ Software ist mangels Sacheigenschaft **kein körperlicher Gegenstand**, der be- oder verarbeitet wird, vielmehr steht für den Käufer der **geistige Gehalt der Software** im Vordergrund.
- ❑ In der Literatur wird aber (teilweise) unter Berufung auf das Zivilrecht die Auffassung vertreten, dass die **Erstellung von Standard- und Systemsoftware als aktive Tätigkeit** anzusehen ist, weil für den Anwender die **Fähigkeit** im Vordergrund steht, **bestimmte IT-Aufgaben zu lösen**.
- ❑ Demgegenüber geht die wohl **überwiegende Meinung** unter Berufung auf (ältere) BFH-Rechtsprechung davon aus, dass es sich bei der Erstellung und Überlassung von Standardsoftware um die **Überlassung von Nutzungsrechten** handelt, die im Rahmen der HZB als „Vermietung“ anzusehen ist, bei welcher der Mitwirkungstatbestand greift.
- ❑ Die Erstellung von **Individual- oder Anwendersoftware** ist aufgrund des Dienstleistungscharakters als **Dienstleistung** anzusehen, für die der Bedientatbestand anwendbar ist.

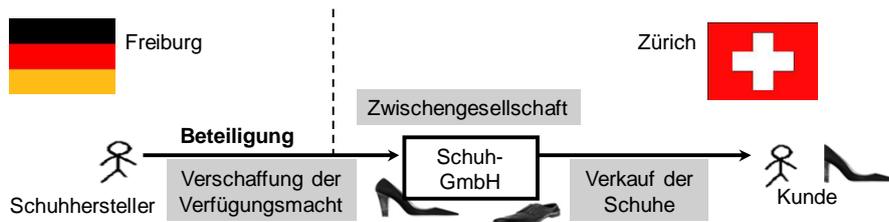
➔ Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Einstufung der Softwareerstellung und -vertrieb als aktive Tätigkeit mit/ohne Anwendung Bedienstens- oder Mitwirkungstatbestand.

13

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte - Besonderheiten beim Handel

- ❑ Einstufung Handelstätigkeit als „passiv“, sofern der **inländische Beteiligte** (oder eine nahestehende Person) der CH-Gesellschaft die **Verfügbungsmacht** über die gehandelten Güter/Waren **verschafft** (oder umgekehrt bei Einkaufsgesellschaft) **und kein Funktionsnachweis** der CH-Gesellschaft möglich ist.
- ❑ **Insbesondere Erfassung des folgenden (Vertriebs-)Falls:**
 - Inländischer Warenhersteller verkauft seine Waren nicht direkt an die Kunden,
 - sondern erst an die CH-Vertriebs-Tochtergesellschaft,
 - welche die Waren in Ihrem Namen an die Kunden weiterliefert.
- ❑ **Verschaffung der Verfügungsmacht** maßgebend, nicht die Lieferung (Erfassung Reihengeschäfte).



14

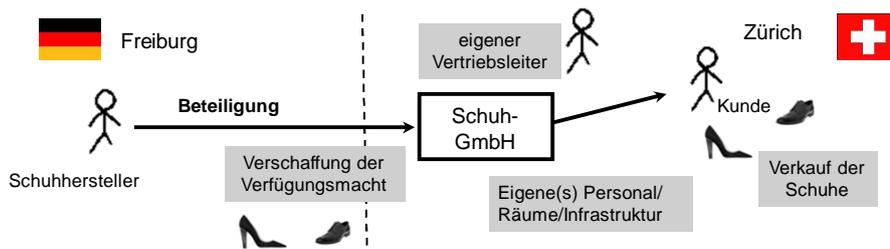
II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte - Handel: Aktive Tätigkeit setzt Funktionsnachweis voraus

Die ausländische Gesellschaft (hier: Schuh-GmbH) muss ...

- ... einen in kaufmännischer Weise eingerichteten (Handels-)Geschäftsbetrieb besitzen,
- ... am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und
- ... die Handels-Kernfunktionen **ohne** Mitwirkung eines inländischen Steuerpflichtigen ausführen (Kontrollfunktionen/verwaltungsbezogene Unterstützung einschl. Marketing sind unschädlich, Übernahme Finanzierungsaufgaben/Handelsrisiko/Leitung Vertreterinsatz sind schädlich).

➔ aktive Einkünfte



15

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte – Dienstleistungen: Begriff und schädlicher Bedienenstatbestand

Weite Auslegung des Begriffes Dienstleistung (DL):

- ❑ **Gewerbliche Dienstleistungen** (gesamter Bereich des Transportwesens, Instandhaltung, EDV-DL, Unternehmens-/sonstige wirtschaftliche Beratung, Baubetreuung, Werbung/Marketing, Forschung/Entwicklung, Verkaufs- und Organisationsleitung),
- ❑ **freiberufliche Dienstleistungen** (Architekten, Ärzte, Ingenieure, Heilpraktiker, Dolmetscher, Übersetzer),
- ❑ **Dienstleistungen des Finanzwesens** (Anlage- und Vermögensberater),
- ❑ **Dienstleistungen des kulturellen Bereichs** (Pressewesen, Theater, Rundfunk),
- ❑ **Dienstleistungen des täglichen Lebens** (Friseur, Gesundheitswesen, Wäscherei, Reinigung, Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe).



Bedienenstatbestand = Mitwirkung durch den inländischen Gesellschafter, nicht erfüllt bei Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung, der allgemeinen Geschäftsführung und Controlling. Sofern Dienstleistungen auch durch Personen erbracht werden, die keine in D ansässige Gesellschafter sind, greift die HZB für deren Dienstleistungen nicht => Aufteilung nach Personen notwendig.



Bedienenstatbestand bei Dienstleistungsunternehmen im Mittelstand oft erfüllt

16

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte – Vermietung und Verpachtung

- ❑ Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung sind gem. § 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG **grundsätzlich aktiv**.
- ❑ **Aber:** die umfassenden **Ausnahmeregelungen** führen dazu, dass Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten **im Regelfall** als **passiv** anzusehen sind.
- ❑ Nutzungsüberlassungen immaterieller Wirtschaftsgüter sind **passiv**.
 - **Ausnahme:** Auswertung von Ergebnissen eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit unter Mitwirkungsverbot Beteiligten oder Nahestehender.
- ❑ Produktion digitaler Produkte und Dienstleistungen ist **passiv**.
- ❑ **Vermietung und Verpachtung von CH-Grundstücken ist ebenfalls passiv**, weil Deutschland nach dem DBA neben der Schweiz ebenfalls das Besteuerungsrecht hat. Hierbei werden **auch Grundstücksveräußerungsgewinne erfasst**, sofern D hierfür das Besteuerungsrecht besitzt.
- ❑ **Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern** ist ebenfalls **passiv**, sofern die ausländische Gesellschaft keinen Geschäftsbetrieb unterhält und eine Mitwirkung durch den in D ansässigen Gesellschafter erfolgt.

17

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Passive Einkünfte – Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (KAAC) – erweiterte HZB

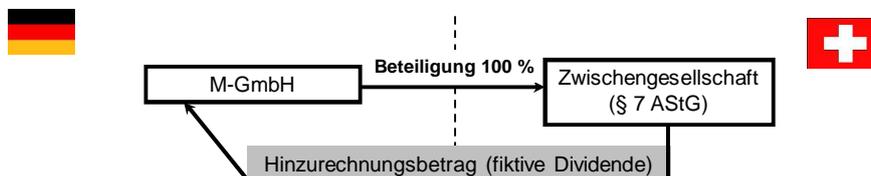
- Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter unterliegen bereits bei einer Beteiligung von mindestens 1 % der („erweiterten“) HZB.
- Betroffen sind Einkünfte aus dem **Halten, Verwalten sowie der Werterhaltung/Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Darlehen, Wertpapieren oder ähnlichen Vermögenswerten**.
- **Ausgenommen** sind aber **Dividenden oder Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, weil diese gem. § 8 (1) Nr. 8/9 AStG ausdrücklich aktive Einkünfte darstellen.
- Die erweiterte HZB greift auch bei einer Beteiligung von weniger als 1 v. H., wenn die ausländische Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Bruttoerträge aus KAAC-Einkünften erzielt.
- KAAC-Einkünfte unterliegen nicht der HZB, sofern diese unter der **relativen Grenze von 10 % der gesamten Einkünfte** und unter den beiden (kumuliert zu unterschreitenden) **Freigrenzen von 80.000 EUR für die Zwischengesellschaft und die Gesellschafter** liegen.
- **Hauptanwendungsfall** in der Praxis sind neben Finanzierungsgesellschaften **Holdinggesellschaften**, die Zinseinkünfte aus der Vergabe von Darlehen erzielen.

Die Steuerpflicht von KAAC-Einkünften wird gerade bei Holdinggesellschaften mit Finanzierungsfunktion in der Praxis oft übersehen. Die Nichtanwendung der HZB aufgrund eines denkbaren funktionalen Zusammenhangs mit aktiven Einkünften wird vom BFH abgelehnt.

18

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung: fiktive Dividendenausschüttung



- Teileinkünfteverfahren nicht anwendbar
- keine Befreiung nach § 8b (2) KStG
- kein DBA-Schutz
- spätere (tatsächliche) Ausschüttung der Gewinne aber innerhalb von 7 Jahren steuerfrei möglich
- Ab 2017 unterliegt Hinzurechnungsbetrag auch der GewSt. Bis 2016 hat die Finanzverwaltung nun (endlich) akzeptiert, dass GewSt auf die HZB aufgrund der Rechtsprechung des EuGH/BFH nicht erhoben werden darf.

Fiktion:
Ausschüttung des Zwischengewinns im Folgejahr



19

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Abschließendes Fallbeispiel Dienstleistungserbringung mit Bedienenstatbestand

- ❑ Der in Deutschland wohnhafte D gründet im Jahr 01 als **alleiniger Anteilseigner** die **CH-AG** mit Sitz in Zürich, die **Managementberatungen** ausschließlich für CH-Kunden **unter Mitwirkung von D** erbringt, der als einziger Geschäftsführer der CH-AG fungiert.
- ❑ **Gründungsjahr 01: Gewinn aus Großauftrag** vor Ertragssteuern in Höhe von TCHF 150 (TEUR 140) nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften, der einer **CH-Ertragssteuerbelastung von rund 21,1%** = TCHF 32 (**TEUR 30**) unterliegt; Steuerzahlung erst im **Wirtschaftsjahr (WJ) 02**.
- ❑ Im **WJ 02** beträgt der Gewinn aufgrund ausbleibender Aufträge nur TCHF 1,6 (TEUR 1,5).
- ❑ Die CH-AG unterliegt als **Zwischengesellschaft** der HZB, weil der schädliche Bedienenstatbestand für Dienstleistungen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG erfüllt ist.
- ❑ Der **Gewinn der CH-AG aus dem WJ 01** in Höhe von TEUR 140 unterliegt bei D erst im nachfolgenden (Feststellungs-)Jahr **02** als **fiktive Dividende** der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen ohne Tarifbegünstigung mit einer **Est-Belastung von 44,31%** = **TEUR 62**.
- ❑ Die Schweizer Ertragssteuern sind mangels Zahlung im Wirtschaftsjahr 01 nicht bereits im (Feststellungs-)Jahr 02, sondern erst im (Feststellungs-)Jahr 03 auf die fiktive Dividende des Wirtschaftsjahrs 02 in Höhe von TEUR 1,5 anrechenbar. Dies hat zur Folge, dass die Anrechnung der CH-Steuern weitgehend ins Leere läuft und zu einer Doppelbesteuerung führt (sog. **Anrechnungsüberhang**).
- ❑ Ein **Antrag auf billigkeitshalber Anrechnung** der Schweizer Ertragssteuern bereits im (Feststellungs-)Jahr 02 gemäß § 163 S. 2 Abgabenordnung (AO) wird vom Finanzamt abgelehnt.

Gesamtsteuerbelastung Gewinn Wirtschaftsjahr 01 (mangels Anrechnung der festgesetzten CH-Steuern, die erst im Folgejahr bezahlt wurden): TEUR 92 = 65,5%!

➔ Steueranrechnung nach dem Entrichtungsprinzip kann zu Doppelbesteuerungen führen.

II. Grundsätze der Rechtslage bis 2021

Vermeidung HZB durch Motivtest bei Drittstaaten – BMF-Schreiben v. 17.03.2021

- ❑ Nachweis einer **tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit (Substanztest)**:
 - **gezielte Nutzziehung der Ressourcen im Drittstaat** z.B. durch **gut ausgebildetes Personal**, günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder **besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität**.
 - Die Ausübung der Geschäftstätigkeit im Drittstaat muss einen relevanten Umfang erfordern und erreichen. **Teilnahme am dortigen Marktgeschehen muss aktiv, ständig und nachhaltig sein**. Nicht ausreichend z.B. die Anmietung von Büroräumlichkeiten oder nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen, insbesondere wenn die Wahrnehmung der Funktionen nicht ortsgebunden ist;
 - sowohl **personelle als auch sachlich angemessene Ausstattung der ausländischen Gesellschaft**, so dass diese in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Kernfunktionen selbständig auszuüben;
 - die **wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen müssen durch die ausländische Gesellschaft selbst getroffen werden**. Die Gesellschaft muss ihre wirtschaftliche Kernfunktion selbst ausüben, was bei einer Geschäftsbesorgung durch Dritte nicht der Fall sein soll.
- ❑ Nachweis, dass die **Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft keine rein künstliche Gestaltung** darstellt, deren Hauptziel oder eines derer Hauptziele darin besteht, im Inland oder der EU erzielte Gewinne künstlich in Drittstaaten oder Gebiete mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren.
- ❑ **Gewährung von Amtshilfe** beispielsweise über „Große Auskunfts-klausel“ im DBA und hinreichende tatsächliche Verifikationsmöglichkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit durch dt. Finanzbehörden. **Im Verhältnis zur Schweiz wegen Änderung DBA mit Deutschland ab 2011 erfüllt.**

Sofern der Nachweis der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht werden kann ist im Verhältnis zur Schweiz der Motivtest im Regelfall anwendbar mit der Folge, dass HZB ab 2011 nicht mehr anwendbar ist.

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Neufassung Beherrschungstatbestand - Vermeidung zufällige Inländerbeherrschung

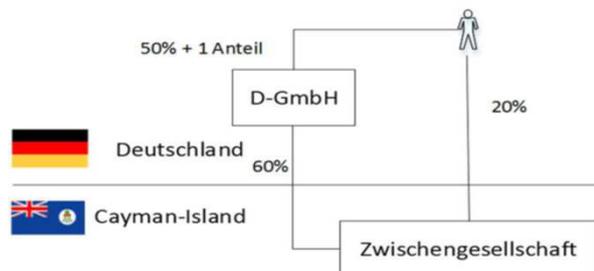
- ❑ Neufassung (mehrheitsbezogener) Beherrschungstatbestand ist **Kernelement der HZB-Reform** mit dem **Ziel der Vermeidung der Anwendung des Motivtests im Verhältnis zu Drittstaaten**.
- ❑ **Bisheriges Konzept** mit der „zufälligen“ **Inländerbeherrschung** von mehr als 50 % durch unbeschränkt Steuerpflichtige auch ohne „Nahestehen“ unterlag schon lange der Kritik, weil es teilweise nicht möglich ist, den Tatbestand der Inländerbeherrschung aufzuklären. Allerdings hat die „zufällige“ Inländerbeherrschung die Anwendung der **Kapitalverkehrsfreiheit** und des Motivtests gegenüber Drittstaaten ermöglicht.
- ❑ **Mehrheitsbezogenes Beherrschungskonzept** setzt voraus, dass der **Steuerpflichtige alleine oder gemeinsam mit in- oder ausländischen nahestehenden Personen** (erfordert Beteiligung $\geq 25\%$) - **mehr als 50 % der Stimmrechte oder des Kapitals** der ausländischen Gesellschaft hält oder - Anspruch auf **mehr als 50 % der Gewinne** der ausländischen Gesellschaft hat.
- ❑ Personen gelten gem. § 7 (4) AStG auch als **nahestehend**, wenn sie **durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken**, was mangels klarer Definition zu Unsicherheiten in der Praxis führen dürfte. Zudem wird bei **Personengesellschaften** als Anteilseigner **widerlegbar ein abgestimmtes Verhalten vermutet**, was nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht.
- ❑ Wie bisher soll das **Ende des Wirtschaftsjahres** für den Zeitpunkt der Inländerbeherrschung **maßgeblich** sein, was Gestaltungsspielräume eröffnet.

Anwendungszeitpunkt: Die HZB-Reform ist erstmalig anwendbar für Wirtschaftsjahre der ausländischen Zwischengesellschaft, die nach dem 31.12.2021 enden.

22

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Neufassung Beherrschungstatbestand - Beispiele

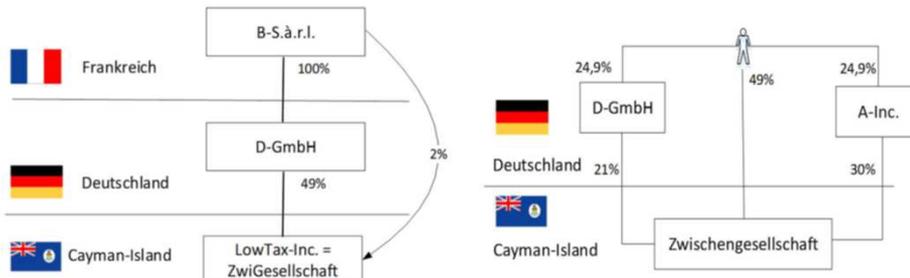


- Beherrschung, da durchgerechnete Beteiligung $>50\%$ (20% direkt; $>30\%+$ indirekt) und D-GmbH nahestehende Person ist
- Rechtsfolge: Steuerpflicht der Zwischeneinkünfte entsprechend der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsquote

23

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Neufassung Beherrschungstatbestand - Beispiele



Beherrschung der Low-Tax-Inc. durch die D-GmbH zwar nicht direkt, aber mittelbar aufgrund der Einbeziehung der Anteile der französischen Muttergesellschaft als nahestehende Person.

- 49 %-Direktbeteiligung führt nicht zu einer Beherrschung
 - Die D-GmbH und die A-Inc. sind aufgrund einer Beteiligungsquote von weniger als 25 % nicht als nahestehend anzusehen, sofern kein abgestimmtes Verhalten vorliegt.
- ⇒ **Trotz mittelbarer Beteiligungsquote von 61,7 % keine HZB bei natürlicher Person**
- Nach alter Rechtslage wäre HZB erfüllt.

Quelle: Kraft, Fortbildungsveranstaltung „internationales Steuerrecht 2020/2021“ – Hinzurechnungsbesteuerung, 12.11.21, F. 39, 42.

24

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Passive Einkünfte – nur geringe Anpassungen im Rahmen der HZB-Reform

- ❑ **Passiver Einkunftskatalog** ist weitgehend unverändert geblieben,
- ❑ **Beibehaltung** der schädlichen (und besonders ärgerlichen) **Mitwirkungstatbestände** bei Handel, Dienstleistungen und Lizenzierungen, entgegen anderslautender Verlautbarungen der Finanzverwaltung.
- ❑ Punktuelle **Verschärfung bei Dividenden** durch Einbeziehung von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA). Damit können Verrechnungspreisanpassungen in Drittstaaten, die zu vGA bei CH-Kapitalgesellschaften führen, grundsätzlich der HZB unterliegen!
- ❑ Vereinfachungen bei der Erfassung von Veräußerungs- und Umwandlungsgewinnen
- ❑ Das Konzept der **Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter** mit einer Beteiligungsschwelle von 1 % wird **unverändert** beibehalten. Aber: Verschärfungen bei Konzernfinanzierungstatbeständen.

**Begründung Beibehaltung des fragwürdigen/überholten Konzepts der passiven Einkünfte (entgegen früherer Verlautbarungen der Finanzverwaltung):
Baldige Abschaffung der HZB aufgrund der Einführung der weltweiten Mindestbesteuerung mit einer Mindeststeuer von 15 %.**

25

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Ermittlung Hinzurechnungsbetrag sowie Steueranrechnung nach HZB-Reform

- ❑ Der **Zufluss des Hinzurechnungsbetrags** soll zukünftig nicht mehr zeitverschoben sondern im **maßgebenden Wirtschaftsjahr** erfolgen = Periodenidentität. Durch diese Systemumstellung unterliegen im Jahr 2022 die WJ 2021 und 2022 der HZB.
- ❑ Ermittlung und Berücksichtigung eines sog. **Hinzurechnungsbetrags** wie bisher **nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften**.
- ❑ Bestimmte **steuerliche Vergünstigungen** bleiben nach wie vor **unberücksichtigt**, neben der Steuerfreiheit von Dividenden insbesondere §§ 4h, 4j EStG sowie §§ 8a KStG.
- ❑ Zukünftig ist kein **Verlustrücktrag** mehr möglich.
- ❑ **Erstmalige Bewertung von Wirtschaftsgütern bei Eintritt in die HZB** anhand der fortgeführten Anschaffungskosten, führt u.U. zu **jahrzehntelanger Rückverfolgung!**
- ❑ Abzugs eines Kürzungsbetrags bei tatsächlichen Gewinnausschüttungen, mit komplexer Feststellung des „**Hinzurechnungskorrekturvolumens**“ zum Jahresende.
- ❑ **Anrechnung** der für das WJ **tatsächlich erhobenen ausländischen Steuer** auf die auf den Hinzurechnungsbetrag entfallende inländische KSt/EST => deutliche **Vereinfachung durch Wegfall des „Entrichtungsprinzips“!**

26

III. HZB-Reform – Rechtslage ab 2022

Anwendung des Motivtest bei Drittstaaten auch nach der HZB-Reform möglich?

- ❑ Der Motivtest bleibt – ungeachtet der EuGH- und BFH-Rechtsprechung – auch **ab 2022 weiterhin nur auf den EU-/EWR-Bereich beschränkt**, wobei zukünftig der Gesetzeswortlaut in § 8 (3) AStG eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit verlangt. Damit ist das **BMF-Schreiben vom 17.03.2021 zur Anwendung des Motivtests bei Drittstaaten nur bis einschließlich 2021** anwendbar.
- ❑ Durch das mehrheitsbezogene Beherrschungskonzept soll die auf den EU-Bereich beschränkte **Niederlassungsfreiheit**, die einen sicheren Beteiligungseinfluss erfordert, die (bisherige) **Anwendung der – auch für Drittstaaten relevanten – Kapitalverkehrsfreiheit verdrängt werden**.
- ❑ Allerdings mehren sich die Stimmen in der **Kommentierung, wonach auch die neu gefasste HZB die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkt**, weil für das mehrheitsbezogene Beherrschungskonzept auch nahestehende Personen mit geringen Beteiligungsquoten ohne sicheren Einfluss zu berücksichtigen sind und insoweit eine vergleichbare Situation wie nach der bisherigen Rechtslage besteht (vgl. Hörnicke/Kraft, Die zweifelhafte Unionsrechtskonformität des § 8 Abs. 3 AStG, ISR 2022, 1).
- ❑ Sofern sich die **Rechtsprechung** dieser Auffassung anschließt wäre der **Motivtest im Verhältnis zur Schweiz auch weiterhin anwendbar!**

Es bleibt zu hoffen, dass die Frage der Anwendung des Motivtests im Verhältnis zur Schweiz ab 2022 zeitnah einer gerichtlichen Klärung zugeführt wird, damit die Rechtsunsicherheit hinsichtlich der zukünftigen Anwendung des Motivtests beseitigt wird!

27

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Für weitere Fragen stehen
wir Ihnen gerne zur Verfügung!

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern
bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
freiburg@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AG	Aktiengesellschaft	GL	Geschäftsleitung
AO	Abgabenordnung	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
AStG	Außensteuergesetz	HZB	Hinzurechnungsbesteuerung
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive	insb.	insbesondere
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
BEPS-AP	BEPS-Aktionspunkt	KSt	Körperschaftsteuer
BFH	Bundesfinanzhof	KStG	Körperschaftsteuergesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen	lt.	laut
BP	Betriebsprüfung	OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
CFC	Controlled Foreign Company	RL	Richtlinie
D	Deutschland	sog.	sogenannt
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	SoLZ	Solidaritätszuschlag
DL	Dienstleistung	StE	Steuererklärung
ESt	Einkommensteuer	TG	Tochtergesellschaft
EStG	Einkommensteuergesetz	UN	Unternehmen
EuGH	Europäischer Gerichtshof	UntStFG	Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz
FV	Finanzverwaltung	WG	Wirtschaftsgut
GewSt	Gewerbesteuer	WJ	Wirtschaftsjahr
GF	Geschäftsführung		

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung, Hinzu- und Wegzugsbesteuerung und grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung.
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschrift EXPERT FOCUS und IWB sowie beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts (u.a. bei der Handelskammer Deutschland Schweiz und der IHK Südlicher Oberrhein)

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de