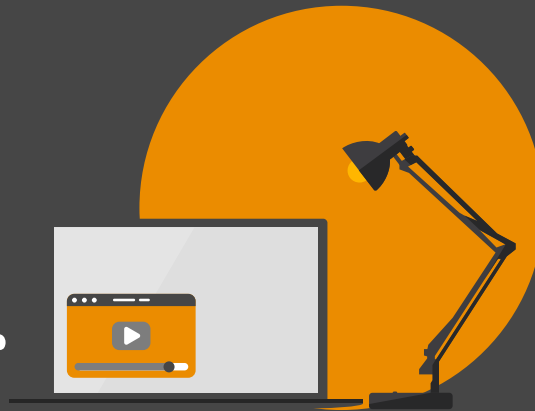


Hamburger Steuerdialog 24.6.2021



Highlights zum ATAD-Umsetzungsgesetz

Andreas Benecke, Andrea Bilitewski, Dr. Ronald Gebhardt, Stefan Richter



Agenda

- 1 Highlights der neuen Hinzurechnungsbesteuerung
- 2 Highlights im Bereich hybrider Gestaltungen
- 3 Änderungen bei Ent- und Verstrickungsfällen

1

Highlights der
neuen
Hinzurechnungs-
besteuerung

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Wesentliche Punkte

Tatbestand

- Neuer Beherrschungstatbestand (§ 7 Abs. 1 - 4 AStG-E)
- Mittelbare Beteiligungsstrukturen (§ 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AStG-E)
- Beschränkt Steuerpflichtige (§ 7 Abs. 1 Satz 4 AStG-E)
- Anforderungen an die Aktivität (§ 8 Abs. 1 AStG-E)
- Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG-E)
- Kapitalanlagegesellschaften (§ 13 AStG-E)
- Motivtest (§ 8 Abs. 2-4 AStG-E)
- PersG/Betriebsstätten (§ 20 Abs. 2 AStG-E)
- Verhältnis zum InvStG (§ 7 Abs. 5 und § 13 Abs. 5 AStG-E)

Rechtsfolgen

- Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 3 AStG-E)
- Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 2 AStG-E)
- Anrechnung ausländischer Steuern (§ 12 AStG-E)
- Folgedividende/Veräußerungsgewinne (§ 11 AStG-E)

Sonstiges

- Compliance
- Anwendungs- und Übergangsregelungen

Vgl. zur HZB idFd ATADUmsG auch Böhmer/Gebhardt/Krüger, IWB 12/2021, 479ff

1

Highlight 1:
Dividenden –
weiterhin aktiv
oder doch
passiv?

Wortlaut § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG-E

bisher: „Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften [sind aktiv]“



Grundsatz:
Weiterhin aktiv



„Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes



Ausnahme*:
Korrespondenzprinzip



ausgenommen

a) Bezüge, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Bezüge gemäß den Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist.



Rückausnahme 1



Dies gilt nicht, soweit

aa) die leistende Körperschaft mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist



Rückausnahme 2



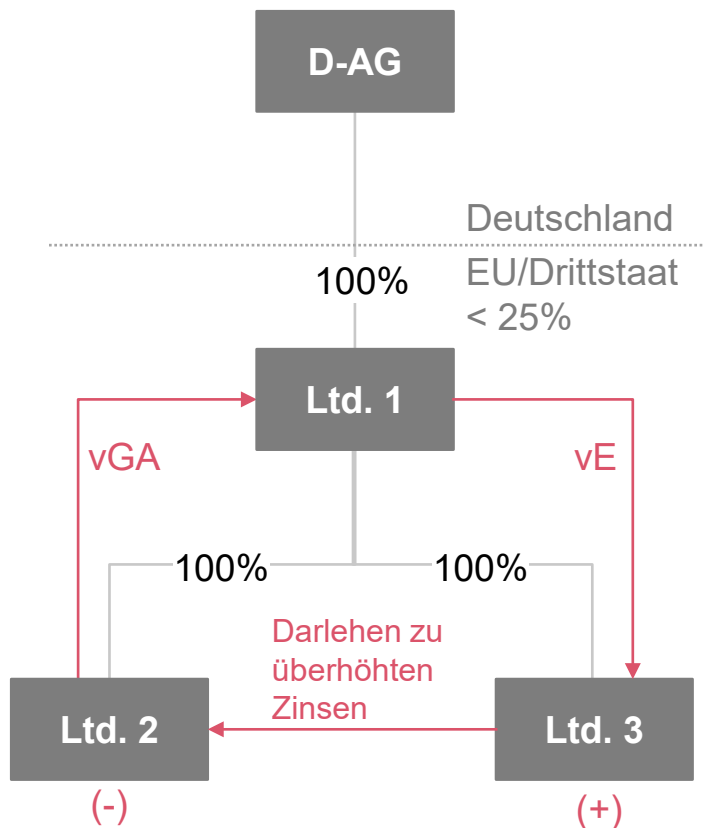
oder

bb) eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des Absatzes 5 unterliegt, [...]“

*weitere Ausnahmen: § 8b Abs.
4 und 7 KStG

Praxisfall 1 – Überlassung gegen überhöhtes Entgelt (1/2)

Beispiel



Sachverhalt

- Darlehen der Ltd. 3 an Ltd. 2 zu (nur aus deutscher Sicht) fremdunüblich hohen Zinsen
- nach deutschem Verständnis liegt eine Einkommensminderung aufgrund des überhöhten Teils der Zinsen vor und damit eine vGA der Ltd. 2 an die Ltd. 1
- verdeckte Einlage des überhöhten Zinses durch Ltd. 1 in Ltd. 3

Lösung AStG alt

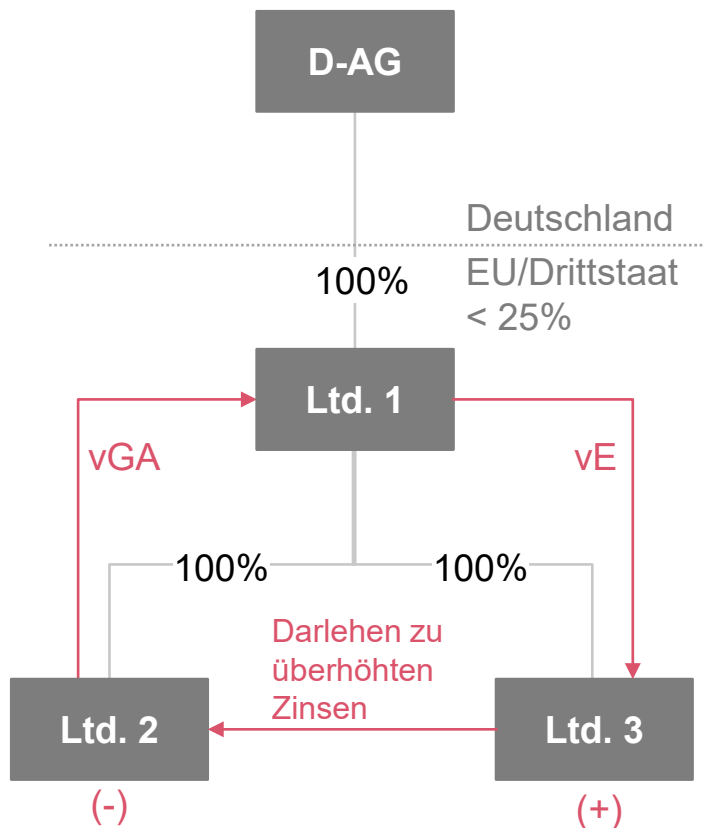
vGA auf Ebene der Ltd. 1 **aktiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG

Lösung AStG neu

- vGA auf Ebene der Ltd. 1 grds. **passiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG-E, da diese das **Einkommen** der die vGA leistenden Ltd. 2 **gemindert** hat
- vGA aktiv, wenn Ltd. 2 Zwischengesellschaft mit den der vGA zugrundeliegenden Einkünften ist oder vGA das Einkommen von Ltd. 1 oder 3 erhöht **und** nicht niedrig besteuert ist

Praxisfall 1 – Überlassung gegen überhöhtes Entgelt (2/2)

Beispiel

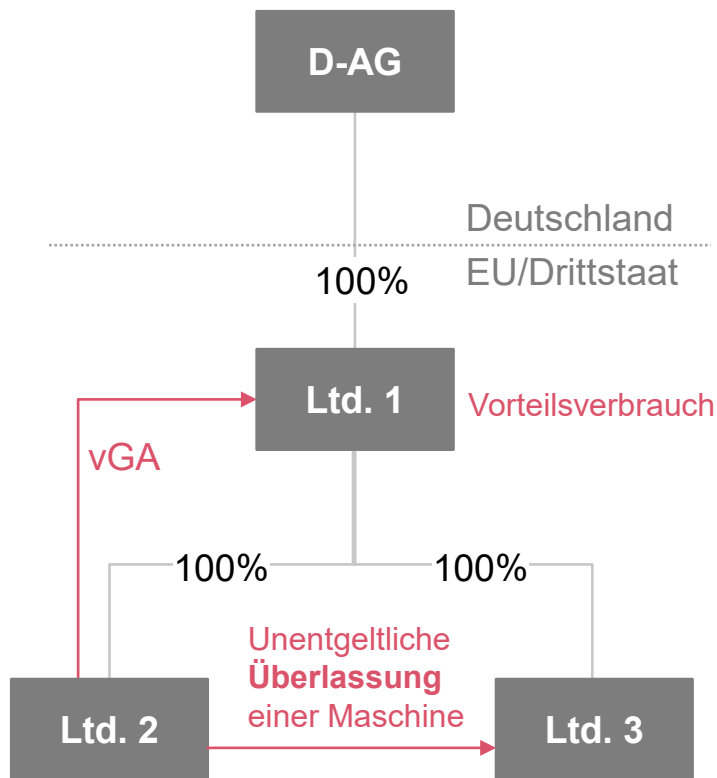


Hinweise zur Relevanz von § 8b KStG im AStG:

- Anwendung von § 8b KStG durch § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG-E nicht mehr ausgeschlossen
- Beachtung von § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 KStG auf Rechtsfolgenebene
- Wie hoch ist der Hinzurechnungsbetrag?

Praxisfall 2 – Überlassung gegen zu niedriges Entgelt (1/2)

Beispiel



Sachverhalt

- Ltd. 2 überlässt der Ltd. 3 unentgeltlich eine Maschine; im Ausland kommt es annahmegemäß zu keiner Korrektur.
- Nach deutschem Verständnis kommt es zu einer verhinderten Vermögensmehrung bei Ltd. 2 und damit zu einer vGA der Ltd. 2 an die Ltd. 1
- Da der Entgeltverzicht nicht einlagefähig ist, kommt es nicht zu einer vE in die Ltd. 3, sondern zu einem Vorteilsverbrauch auf Ebene der Ltd. 1

Lösung AStG alt

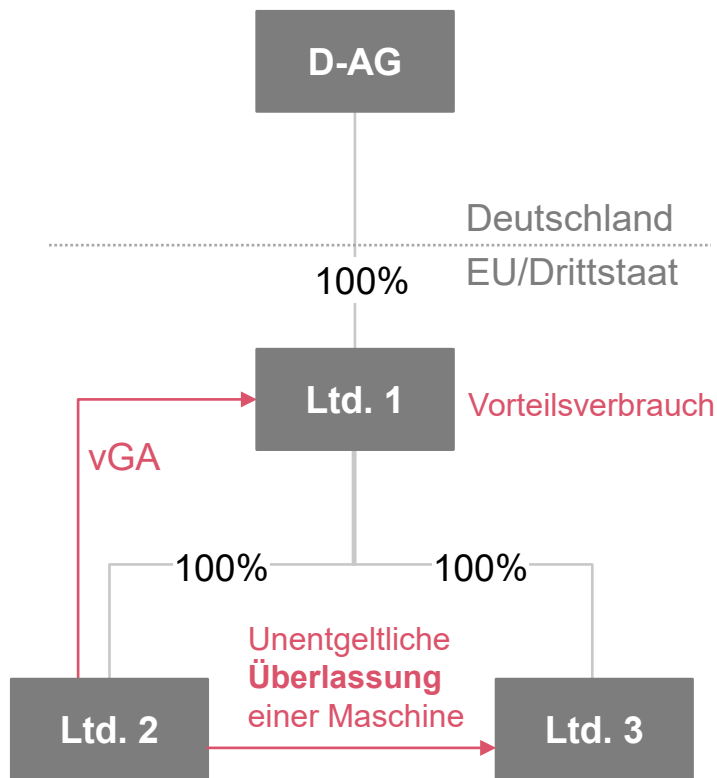
vGA auf Ebene der Ltd. 1 **aktiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG

Lösung AStG neu

- vGA auf Ebene der Ltd. 1 grds. **passiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG-E, **wenn** eine **Einkommensminderung** angenommen wird
- vGA aktiv, wenn Ltd. 2 Zwischengesellschaft mit den der vGA zugrundeliegenden Einkünften ist oder vGA das Einkommen von Ltd. 1 oder 3 erhöht **und** nicht niedrig besteuert ist

Praxisfall 2 – Überlassung gegen zu niedriges Entgelt (2/2)

Beispiel



Hinweise zur Relevanz von § 8b KStG im AStG:

- Anwendung von § 8b KStG durch § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG-E nicht mehr ausgeschlossen
- Beachtung von § 8b Abs. 1 Sätze 2 und 4 KStG auf Rechtsfolgenebene
- Ist § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG anwendbar?
- Wie ist mit dem Vorteilsverbrauch umzugehen?

1

Highlight 2:
Umwandlungen
– weiterhin aktiv
oder doch
passiv?

Voraussetzungen der Aktivität von Umwandlungen

Wortlaut bisher (§ 8 Abs. 1 Nr. 10)

- „Umwandlungen [sind aktiv], die ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 des UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnten;
- das gilt nicht [sprich die Umwandlung ist passiv], soweit eine Umwandlung den Anteil an einer Kapitalgesellschaft erfasst, dessen Veräußerung nicht die Voraussetzungen der Nummer 9 erfüllen würde.“

Wortlaut neu (§ 8 Abs. 1 Nr. 9)

- „Umwandlungen [sind aktiv];
- dies gilt nicht [sprich die Umwandlung ist passiv], soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8 dienen,
- es sei denn [sprich dann doch wieder aktiv], der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 des UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.“

Praxisfall Umwandlung (1/2)

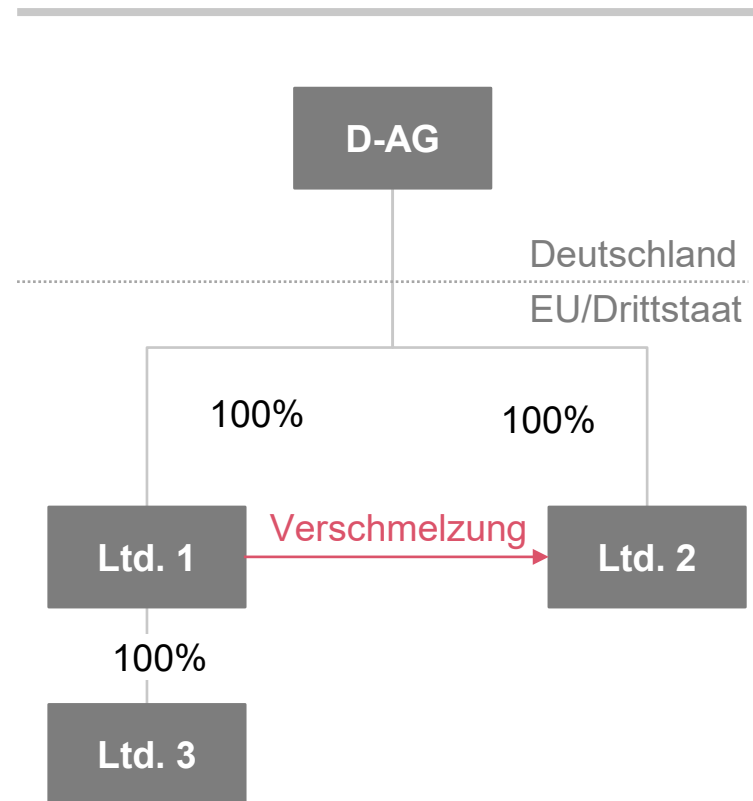
Sachverhalt

- Verschmelzung Ltd. 1 auf Ltd. 2
- Ltd. 1 betreibt passiven Handel und hält eine Beteiligung an Ltd. 3, die wiederum „Kapitalanlageassets“ i.S.v. § 7 Abs. 6a AStG (§ 13 AStG-E) hält
- Umwandlung nach deutschem UmwStG zu Buchwerten möglich (und damit insb. sachlich einer deutschen Umwandlung vergleichbar)

Lösung AStG alt

- Umwandlungen aktiv, wenn diese ungeachtet der Ansässigkeitsvoraussetzungen nach dem UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnten (§ 8 Abs. 1 Nr. 10 AStG),
- Ausnahme: Fälle des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG
- Umwandlung somit aktiv hinsichtlich des Handelsbetriebs und passiv hinsichtlich der Anteile an der Ltd. 3

Beispiel

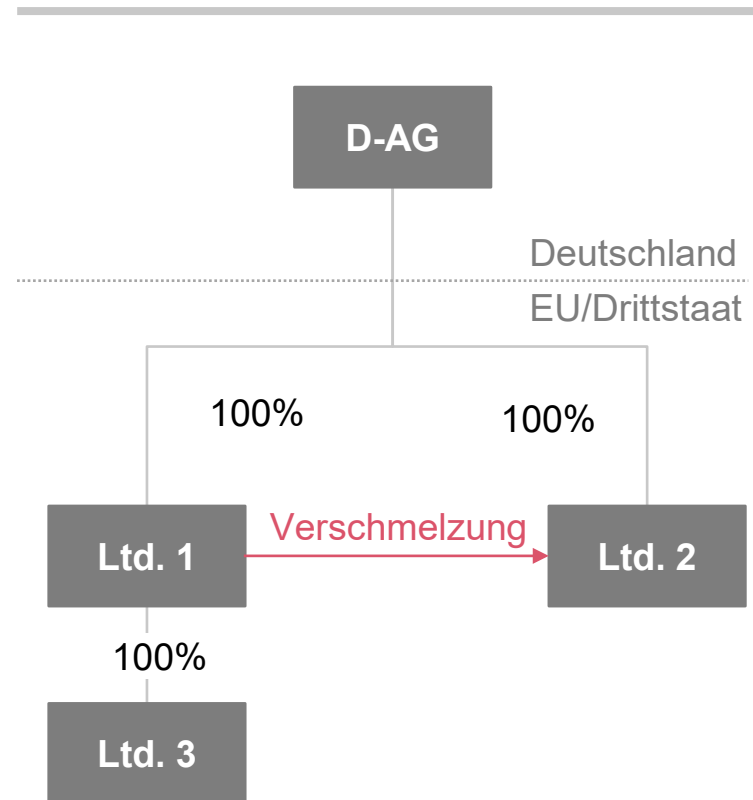


Praxisfall Umwandlung (2/2)

Lösung AStG neu

- Grundsatz: Umwandlungen weiterhin aktiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E)
- Ausnahme: soweit Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung passiver Einkünfte dienen (= passiv)
- Rückausnahme: Umwandlungen, die ungeachtet der Ansässigkeitsvoraussetzungen nach UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnten **und** im Ausland **tatsächlich** zu Buchwerten erfolgen
- Umwandlung somit aktiv, soweit Anteile an Ltd. 3 betroffen sind (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E)
- Umwandlung aktiv, soweit aktiver Handel; bei passivem Handel Prüfung der Rückausnahme nötig
- Wird die Umwandlung im Ausland **nicht zu Buchwerten** durchgeführt, ist diese bezogen auf den Handel **passiv – keine „soweit“-Regelung!**

Beispiel



2

Highlights im
Bereich hybrider
Gestaltungen

Hybride Gestaltungen

Wesentliche Punkte (1/3)

§ 4k Abs. 1 EStG-E

v. a. hybride Finanzinstrumente:

- abweichende steuerliche Qualifikation oder Zurechnung von **Kapitalvermögen**
- (anteilige) Versagung des BA-Abzugs bei fehlender **oder** niedrigerer Besteuerung der entsprechenden Erträge

§ 4k Abs. 2 EStG-E

v. a. hybride Rechtsträger und bestimmte Betriebsstätten-gestaltungen:

- abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen
- Versagung des BA-Abzugs bei fehlender tatsächlicher Besteuerung der entsprechenden Erträge; Ausnahme, soweit dual inclusion income vorhanden

§ 4k Abs. 3 EStG-E

v. a. umgekehrt hybride Rechtsträger und weitere Betriebsstättenfälle:

- abweichende Zuordnung oder Zurechnung der Erträge
- Versagung des BA-Abzugs, soweit Erträge dadurch in keinem Staat tatsächlich besteuert werden



§ 4k Abs. 1 - 3 EStG: D/NI-Fälle

Hybride Gestaltungen

Wesentliche Punkte (2/3)

§ 4k Abs. 4 EStG-E: DD-Fälle

- Versagung des BA-Abzugs, soweit die Aufwendungen auch in einem anderen Staat **berücksichtigt** werden
- kein hybrides Element als Voraussetzung
- „Berücksichtigung“ zum Teil trotz Betriebsausgabenabzugsverbot im Ausland (Ausnahme für EU-Fälle bei doppelter Ansässigkeit)
- Ausnahme bei dual inclusion income
- Ausnahme für bestimmte Fälle ausländischer HZB in der Begründung

§ 4k Abs. 5 EStG-E: Imported Mismatches

- Qualifikationskonflikt nicht bzgl. Leistungsbeziehung zwischen Deutschland und Gläubiger der Erträge, sondern bzgl. Leistungsbeziehung zwischen Gläubiger und weiterem Gläubiger/weiterer Person
- Ausnahme: ausländischer Staat beseitigt Inkongruenz
- **Offen:** Welcher Zusammenhang zwischen Rechtsbeziehungen zu Deutschland und im Ausland muss bestehen?

Hybride Gestaltungen

Wesentliche Punkte (3/3)

§ 4k Abs. 6 EStG-E

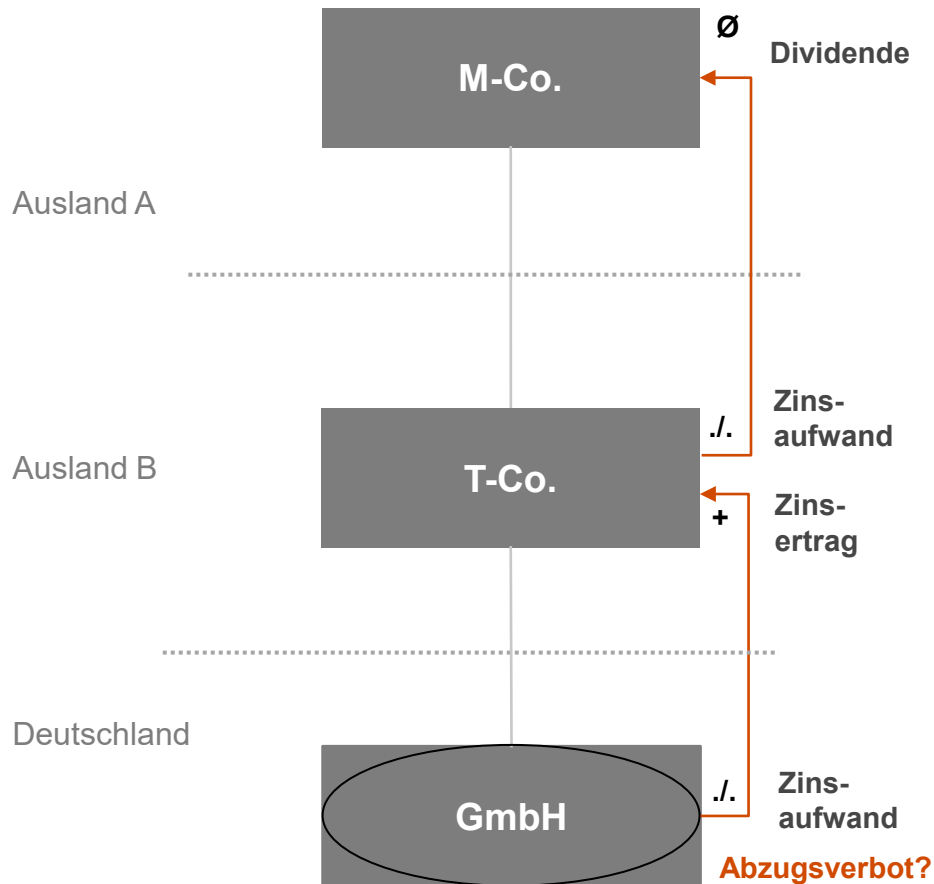
Anwendungsregel

Sonstiges

Anwendungsbereiche:

- Verwirklichung des Tatbestandes zwischen
 - **nahe stehende Personen** i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG-E oder
 - Unternehmen und seiner Betriebsstätte
 - [Hinweis: Zusammenbetrachtung bei abgestimmtem Verhalten]oder
- **strukturierte Gestaltungen**
- § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG-E: „§ 4k [...] ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die **nach dem 31.12.2019 entstehen.**“
- Sätze 2-4: Bestandsschutz unter bestimmten Voraussetzungen
- § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E
- § 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 3 EStG-E
- § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG-E
- § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E
- § 50d Abs. 14 EStG idF KöMoG-E

Ein Anwendungsfall von § 4k EStG-E



Erläuterung

- M-Co.-Staat qualifiziert GmbH als transparent (disregarded)
- Hybrides Finanzinstrument zwischen M-Co. und T-Co. sowie nicht hybrides Darlehen zwischen T-Co. und GmbH.

Auswirkung durch geplante Regelung

- Versagung des Betriebsausgabenabzugs in Deutschland aufgrund eines „hybriden Betriebsausgabenabzugs“ bei T-Co.?

3

Änderungen bei
Entstrickungs-
und
Verstrickungs-
fällen

Entstrickung und Verstrickung neue Wortlaute

Wortlaut § 4 EStG-E

- § 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS neu: „[Die Annahme einer Entnahme] gilt **auf Antrag** auch in den Fällen, in denen die **Beschränkung** des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts **entfällt und** in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt“
- § 4 Abs. 1 Satz 9 neu: „In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme **wieder eingelegt**“

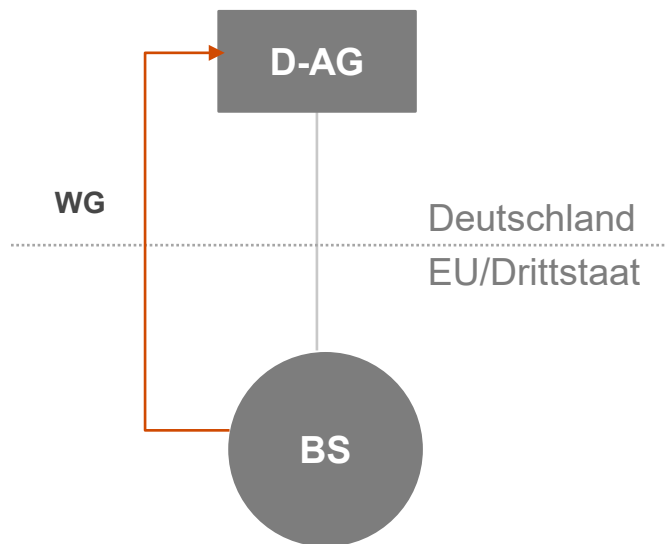
Bewertung gem. § 6 EStG-E

- § 6 Abs 1 Nr. 4 Satz 1 neu: „die Entnahme ist [...] in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS mit dem **Wert** anzusetzen, den **der andere Staat** der Besteuerung zugrunde legt, **höchstens** jedoch mit dem **gemeinen Wert**.
- § 6 Abs 1 Nr. 5a 2. HS neu: „unterliegt der Steuerpflichtige in einem anderen Staat einer Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates, ist das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“
- § 6 Abs. 1 Nr. 5b neu: „Im Fall des § 4 Absatz 1 Satz 9 ist das Wirtschaftsgut jeweils mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert“

Hinweis: Regelungen sind für WJ die nach dem 31.12.2019 beginnen anzuwenden

Praxisfall 1 – Begründung des deutschen Besteuerungsrechts

Beispiel



Sachverhalt

- D-AG verfügt über eine **Freistellungs-BS** im DBA-Ausland.
- Aus dieser BS wird ein Wirtschaftsgut ins Stammhaus zur D-AG überführt.
- Varianten:
 1. BS-Staat entstrickt
 2. BS-Staat entstrickt nicht

Lösung alt

Verstrickungseinlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 2. HS EStG, bewertet mit dem gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG), Behandlung im Ausland irrelevant

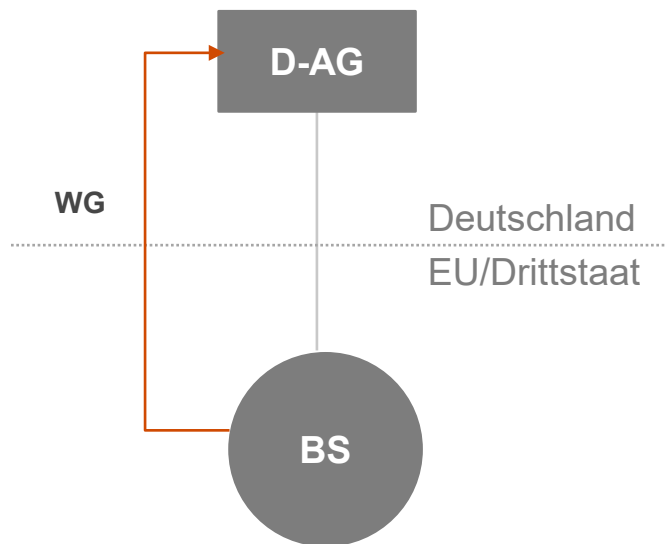
Lösung neu

1. Verstrickungseinlage, Werteverknüpfung, höchstens gemeiner Wert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a 2. HS neu)

2. Wie Lösung alt, Verstrickung hängt weiterhin nicht von der Behandlung im Ausland ab (keine Werteverknüpfung).

Praxisfall 1 – Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts

Beispiel



Sachverhalt

- D-AG verfügt über eine ausländische **Anrechnungs-BS**.
- Aus dieser BS wird ein Wirtschaftsgut ins Stammhaus zur D-AG überführt.
- Varianten:
 1. BS-Staat entstrickt
 2. BS-Staat entstrickt nicht

Lösung alt

Verstrickungseinlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 2. HS EStG **nicht** einschlägig; Wertansatz des WG ändert sich nicht

Lösung neu

1. Antrag auf Entstrickung möglich (§ 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS neu), Werteverknüpfung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 neu), höchstens gemeiner Wert; bei Wiedereinlage ebenfalls Werteverknüpfung, höchstens gemeiner Wert (§ 4 Abs. 1 Satz 9 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 5b neu)
2. Neuregelungen nicht einschlägig, keine Ent- und Verstrickung, Wertansatz des WG ändert sich nicht.

Feedback

[pwc.de](https://www.pwc.de)

© 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.