

Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht

– eine erste Zwischenbilanz der
Gesetzesänderungen –

Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht
e.V.

Prof. Dr. Jochen Lüdike 30. November 2021
Dr. Astrid Eiling

LÜDICKE & KOLLEGEN
Rechtsanwaltsgesellschaft

Änderungen in der Wegzugsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz

ATAD-Umsetzungsgesetz

- Gesetz vom 25.6.2021, BGBl. I S. 2035
 - Begründung des Regierungsentwurfs vom 19.04.2021: BT-Drucks. 19/28652
- Umsetzung der ATAD-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016) und ATAD-II-Richtlinie (Richtlinie (EU) 2017/952 vom 29. Mai 2017)
 - Mindeststandard
- Inkrafttreten am 1.7.2021, Anwendung ab dem 1.1.2022 (vgl. § 21 Abs. 4 AStG)
- Verwaltungshinweise in BMF-Schreiben/Anwendungserlass angekündigt

Änderungen des § 6 AStG – Tatbestand

Betroffene Personen (Abs. 2 Satz 1):

- Natürliche Personen, die (i) innerhalb der letzten zwölf Jahre, (ii) mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 EStG gewesen sind.
 - Keine „unendliche“ Berücksichtigung der Steuerpflicht in der Vergangenheit mehr
- Bei unentgeltlichem Erwerb sind auch Zeiträume einzubeziehen, in denen Rechtsvorgänger bis zur Übertragung steuerpflichtig war; Ansatz nur einmal bei gleichzeitiger Anwesenheit (Abs. 2 Satz 2, 3)
 - Keine Änderung im Vergleich zu vorheriger Rechtslage
- Entfällt der Steueranspruch nach Abs. 3 gelten Steuerpflichtiger sowie unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger als unbeschränkt Steuerpflichtige i.S.d. Abs. 1 (Abs. 2 Satz 4)

Auslösende Ereignisse (Abs. 1 Satz 1):

- Systemwechsel: Wegfall der Unterscheidung zwischen Grundtatbestand (Wegzug) und gleichgestellten Ereignissen
- Nr. 3 als subsidiärer Auffangtatbestand bleibt erhalten

Änderungen des § 6 AStG – Rechtsfolgen

„Gleichstehen einer Veräußerung“ (Abs. 1 Satz 1):

- Wortlaut des § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F. spricht von „Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG“
- Auch die Begründung (BT-Drucks. 19/28652, S. 48) spricht davon, dass die Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG „einen Veräußerungstatbestand für Zwecke des § 17 EStG“ auslösen
 - Sperrfristverstoß durch Wegzug (bspw. § 22 UmwStG, § 6 Abs. 5 EStG)?

Bewertung (Abs. 1 Satz 3):

- Anteile gelten als zum gemeinen Wert erworben, soweit die Steuer entrichtet wurde; andernfalls bleibt es bei den ursprünglichen Anschaffungskosten
 - Aufstockungsprinzip angelehnt an § 23 Abs. 2 UmwStG

Zeitpunkt (Abs. 1 Satz 2):

- Präzisierung des Zeitpunkts der Gewinnrealisation auch ohne tatsächliche Veräußerung

Änderungen des § 6 AStG – Stundungsregelung, Abs. 4

Einführung einer Ratenzahlung (unabhängig von Wegzug innerhalb EU/EWR):

- Ratenzahlung über sieben Jahre auf Antrag (i.d.R. nur gegen Sicherheitsleistung)
- Möglichkeit des Widerrufs der Ratenzahlung, wenn
 - Jahresrate nicht fristgerecht gezahlt oder
 - Verletzung der Mitwirkungspflichten oder
 - Insolvenz des Steuerpflichtigen oder
 - Veräußerung oder Übertragung der Anteile oder
 - Ausschüttungen von mehr als 25 % des gemeinen Werts der Anteile (Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr)
- Fälligkeit des Restbetrags innerhalb eines Monats
- Wegfall der zinslosen unbeschränkten Stundung für EU/EWR-Fälle
 - Verstoß gegen Unionsrecht?
 - Unterscheidung nach Höhe der Beteiligung erforderlich
 - Wegen Einbeziehung von Beteiligungen ab 1% Kapitalverkehrsfreiheit maßgeblich?

Änderungen des § 6 AStG – Vorübergehende Abwesenheit (Abs. 4 Satz 7 i.V.m. Abs. 3)

- Keine Erhebung der Jahresraten, wenn nur vorübergehende Abwesenheit:
 - Rückkehr innerhalb von 7 Jahren (auf Antrag innerhalb max. 12 Jahre) UND
 - keine Veräußerung/Übertragung/Einlage der Anteile (**auch: Schenkung; nicht: Erbfall, vgl. Abs. 3 Satz 2!**) UND
 - keine Ausschüttungen von mehr als 25 % des gemeinen Werts der Anteile (Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr) UND
 - **ACHTUNG:** Bei Dividendenrendite von nur 4% und 7 Jahren Laufzeit wird 25%-Grenze überschritten
 - Wiederherstellung des deutschen Besteuerungsrechts **im ursprünglich bestehenden Umfang**
 - Steuerpflicht mit Verzinsung (entsprechend § 234 AO) bei nicht rechtzeitiger Rückkehr
- Nachweis der nur vorübergehenden Abwesenheit?
- Nach Begründung (S. 49) ist Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht/beruflicher Gründe für die Abwesenheit nicht mehr erforderlich; es reicht die **bloße Absicht zur Rückkehr + hinreichende Wahrscheinlichkeit**

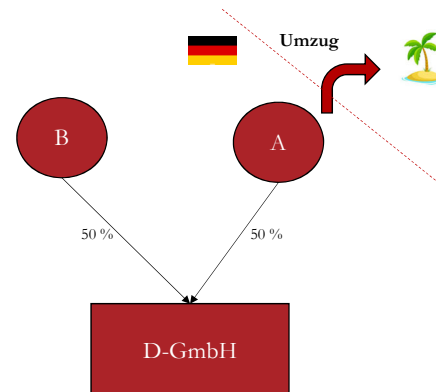
Änderungen des § 6 AStG – Sonstiges

- Mitteilungspflichten, § 6 Abs. 5 AStG
 - Insb. hinsichtlich stundungsschädlicher Ereignisse
 - Jährliche Meldepflicht über die Anteilsinhaberschaft jeweils zum 31.7. (statt zuvor: 31.1.)

Fall 1 – Sachverhalt

Der nicht-deutsche Staatsbürger A beendet seine 9-jährige Tätigkeit im Inland, für die er erstmals nach Deutschland gekommen war, und erwirbt eine Insel, deren Eigenstaatlichkeit unklar ist. Würde die Insel Teil eines Staatsgebietes sein, bestünde zwischen diesem Staat und Deutschland kein DBA. Er ist weiterhin im Inland an der D GmbH zu 50 % beteiligt. Die D GmbH wurde von ihm alleine gegründet und hat über Jahre erhebliche Teile der Gewinne thesauriert. Sie wird von seinem Mitgesellschafter B weitergeführt, der seit 6 Jahren im Unternehmen tätig und seit 5 Jahren Mitgesellschafter ist. Sein ausländischer Mitgesellschafter B war in den 90er Jahren schon einmal fünf Jahre in Deutschland (unter Wohnsitznahme) ansässig.

A will von seinem Berater wissen, ob eine Aufgabe seines inländischen Wohnsitzes ohne Begründung eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland zu einer Wegzugsbesteuerung führt.



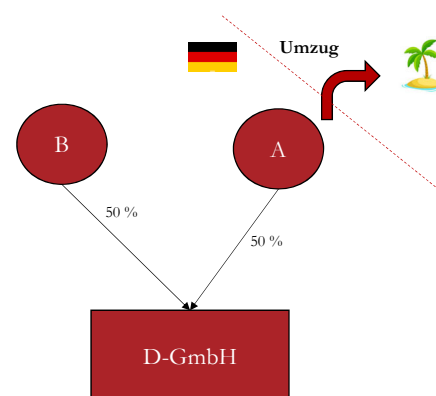
Fall 1 – Lösung

• Nach altem Recht:

- § 6 AStG stellt auf mindestens 10-jährige unbeschränkte Steuerpflicht ab;
- Wegzug ist für A steuerlich folgenlos.
- Für B: Anteile sind für Zwecke des § 6 AStG steuerverhaftet (Lebenszeitbetrachtung).

• Nach neuem Recht:

- § 6 Abs. 2 AStG: lediglich Betrachtung der letzten 12 Jahre vor Wegzug.
- 9-jährige Tätigkeit im Inland führt zur Steuerverhaftung der Anteile des A im Inland.
- B war in den letzten 12 Jahren nur 6 Jahre im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, sodass keine Steuerverhaftung für seine Anteile vorliegt.

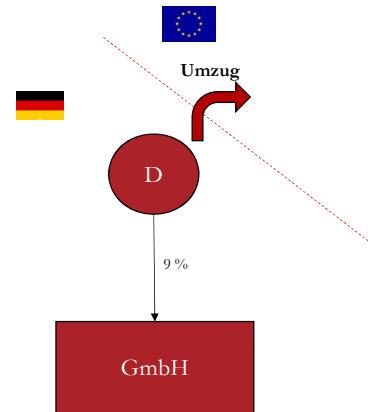


Fall 2 – Sachverhalt

D ist Tochter einer Unternehmerfamilie. Sie hat kurz nach ihrem 22. Geburtstag ihren Bachelor in Deutschland abgeschlossen und beabsichtigt, im EU-Ausland Erfahrungen zu sammeln. Ihr liegt ein Angebot einer Unternehmensberatung vor, das ihr ermöglicht, zwei Jahre im Ausland zu arbeiten und sodann mit dem Mastergrad ihr Studium abzuschließen. Anschließend soll sie im Familienunternehmen tätig werden. Sie hat derzeit ihren alleinigen Wohnsitz an ihrem Studienort und gibt diesen nach Annahme des Angebots auf.

D hat zur Geburt, im 11. Lebensjahr und zum 21. Geburtstag jeweils Anteile an der Familiengesellschaft, einer dt. GmbH, von ihren Eltern und Großeltern mütterlicherseits geschenkt erhalten und ist nunmehr mit 9 % an der GmbH beteiligt. Die Anteile stammen jeweils aus der Gründung des Unternehmens, Aufdeckungen stiller Reserven gab es nicht. Der Unternehmenswert ist jedes Jahr um zwischen 5 % und 10 % gestiegen.

D fragt den Berater des Unternehmens, ob ihr Wegzug eine Steuerpflicht auslöst und ob etwa seitens der Finanzverwaltung eine Sicherheitsleistung gefordert werden kann.



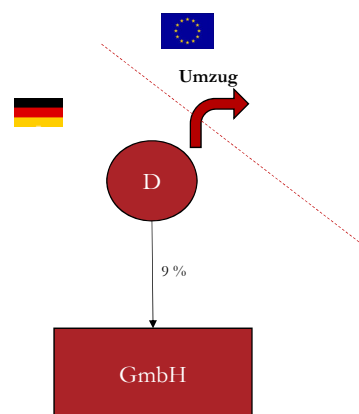
Fall 2 – Lösung

• Nach altem Recht:

- Zur Wahrung der EU-Freizügigkeit ist in § 6 Abs. 5 AStG a.F. angeordnet, dass eine vollständige Stundung zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu erfolgen hat.

• Nach neuem Recht:

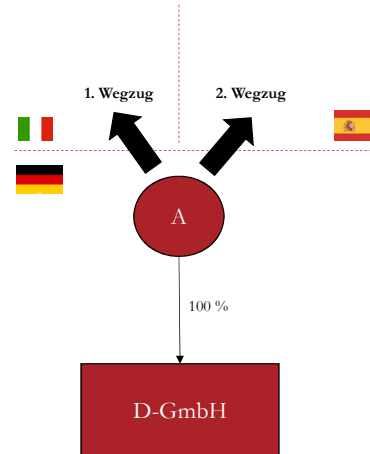
- Möglichkeit der Stundung und Teiltilgung über 7 Jahre;
- In der Regel nur gegen Sicherheitsleistung;
- Rückerhalt bei Rückzug innerhalb der Siebenjahresfrist (vgl. § 6 Abs. 3 AStG n.F.), aber nur, wenn während der Abwesenheit keine Dividendenzahlungen von mehr als 25% des gemeinen Werts der Anteile erfolgt sind.



Fall 3 – Sachverhalt

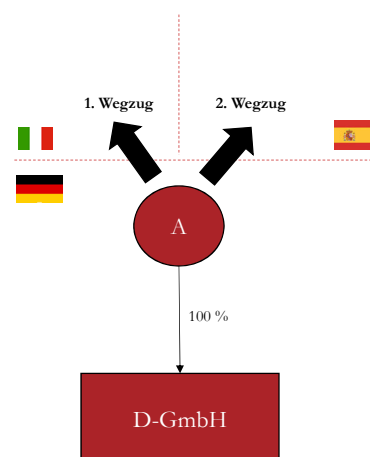
A ist Alleingesellschafterin der D-GmbH. Sie zieht 2007 nach Italien. Die festgesetzte Wegzugsteuer wurde dauerhaft gestundet (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.). In 2021 kehrt A nach Deutschland zurück. 2025 wandert A endgültig nach Spanien aus.

Löst der zweite Wegzug eine Wegzugsbesteuerung aus?



Fall 3 – Lösung

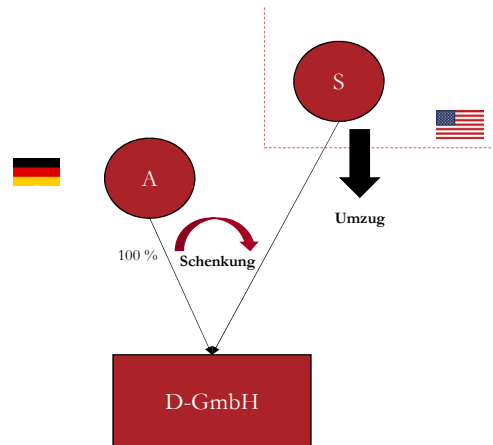
- 1. Wegzug:
 - Der Umzug nach Deutschland 2021 unterfällt als „Altfall“ (vgl. § 21 Abs. 3 AStG n.F.) weiterhin § 6 Abs. 3 AStG a.F., sodass die anlässlich des Umzugs nach Italien festgesetzte (dauerhaft gestundete) Steuer rückwirkend entfällt.
- 2. Wegzug:
 - Der zweite Wegzug in 2025 unterliegt eigentlich nicht der Wegzugsbesteuerung. A war innerhalb der maßgeblichen 12 Jahre nicht 7 Jahre unbeschränkt steuerpflichtig.
 - Nach § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG n.F. gelten Steuerpflichtiger und Rechtsnachfolger als unbeschränkt steuerpflichtig, wenn der Steueranspruch nach „Absatz 3“ endgültig entfällt.
 - Verweis nur auf Absatz 3 neuer Fassung? Dann würden durch neue Fristberechnung steuerverstrickte stille Reserven einer Wegzugsbesteuerung entgehen können.



Fall 4 – Sachverhalt (nach ISR 2021, 287, 293)

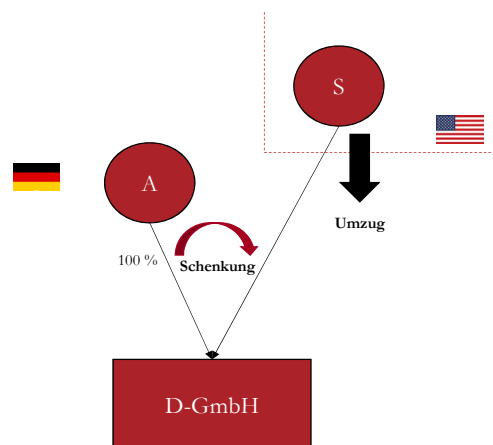
A ist Alleingesellschafterin der D-GmbH. A verschenkt ihre Anteile 2023 an ihre Schwester S, die ihren Hauptwohnsitz in den USA hat, gleichzeitig aber aufgrund eines Nebenwohnsitzes in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. 2027 verzieht S nach Deutschland.

Unterliegt die Schenkung der Wegzugsbesteuerung?



Fall 4 – Lösung (nach ISR 2021, 287, 293)

- Die Schenkung erfüllt zunächst den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F.: das Besteuerungsrecht an den Anteilen entfällt aufgrund Abkommensrecht. „Steuerpflichtiger“ im Sinne des § 6 AStG ist die A.
- Entfällt die Steuer nach Rückkehr der S? Nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG n.F. erscheint das nicht so zu sein, da S nicht „Steuerpflichtige“ im Sinne des § 6 AStG ist. § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG n.F. ist ebenfalls nicht einschlägig, da auslösendes Ereignis nicht § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG war.
 - Mögliche Lösung: Der Steueranspruch muss „erst-recht“ nachträglich entfallen, wenn Erwerber immer unbeschränkt steuerpflichtig war und „nur“ das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Veräußerungsgewinns wieder begründet wird.



Änderungen in der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Tatbestand

Ausländische Gesellschaft, § 7 Abs. 1 AStG:

- Körperschaft, Personenvereinigung, Vermögensmasse iSd KStG
- weder Geschäftsleistung noch Sitz im Inland
- nicht gem. § 3 Abs. 1 KStG von KSt-Pflicht ausgenommen

➤ keine Veränderung zu vorheriger Rechtslage

Neues zentrales Kriterium: Beherrschung durch Steuerpflichtigen

- Alte Rechtslage: beliebige mehrheitliche (>50%) Inländerbeteiligung ausreichend
- Jetzt: Beherrschung gem. § 7 Abs. 2 AStG, wenn Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar
 - mehr als die Hälfte der Stimmrechte ODER
 - mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital ODER
 - Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses

zuzurechnen ist.

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Tatbestand

Beherrschungsvoraussetzungen im Einzelnen:

- Beherrschung allein oder zusammen mit dem Steuerpflichtigen **nahestehenden Personen**
 - Nahestehende Person gem. § 7 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG
 - Fiktion des Nahestehens („gelten als nahestehend“) bei Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten, vgl. § 7 Abs. 4 AStG
 - Bestimmtheit? Beweislast?
 - Widerlegliche Vermutung des Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft (Fiktion mit Exkulpationsmöglichkeit)
 - P: Nachweis einer negativen Tatsache?
- Gesellschaftsrechtliche Beteiligung erforderlich?
 - Regierungsbegründung spricht von: „gesellschafterbezogenem Beherrschungserfordernis“ (S. 51)
 - Wortlaut nicht eindeutig
- Mittelbare Beteiligungen nur bei Niedrigbesteuerung beachtlich, vgl. § 8 Abs. 1 Satz 2 AStG
 - Wortlaut verlangt insofern, dass hinsichtlich der Beteiligung eine „Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist“ und dadurch keine niedrige Besteuerung (mehr) vorliegt
 - P: Was heißt vergleichbare Hinzurechnungsbesteuerung? Mindestens ATAD-Niveau?

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Tatbestand

Änderungen des Einkünftekatalogs, § 8 Abs. 1 AStG:

- Systematisch: Passivkatalog statt Aktivkatalog wird beibehalten
 - Stellt wohl keinen Verstoß gegen ATAD dar (obwohl ATAD Aktivkatalog vorsieht)
- Nr. 3 (Einkünfte aus dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten):
 - „in kaufmännischer Weise eingerichteter Betrieb“ wird zu „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“, „überwiegend“ wird zu „mehr als einem Drittel“
- Grundsätzlich immer passiv: Einkünfte aus der Aufnahme und darlehensweise Vergabe von Kapital (= Zinsen)
- Nr. 7 (Dividenden): Grundsätzlich aktiv, außer
 - wenn sie bei ausschüttender Gesellschaft das Einkommen gemindert haben ODER
 - es handelt sich um Streubesitzbeteiligungen ODER
 - Fälle des § 8b Abs. 7 KStG
- Nr. 8 (Veräußerungsgewinne): Grundsätzlich aktiv, außer
 - sie würden außerhalb einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation zu Einkünften nach § 8b Abs. 7 KStG führen
- Nr. 9 (Umwandlungen): Grundsätzlich aktiv, außer
 - Einkünfte beruhen auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne der Nr. 1-8 dienen
 - Rückausnahme: Stpfl. weist nach, dass die Umwandlung im Inland zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist
- Im Übrigen weitgehend redaktionelle Änderungen

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Tatbestand

Niedrigbesteuerung, § 8 Abs. 5 AStG:

- Belastung mit Ertragsteuern von weniger als 25 %
 - Strenger als ATAD (ausländische Ertragsteuerbelastung weniger als die Hälfte der Ertragsteuerbelastung des Steuerpflichtigen)
- Anwendung des Niedrigsteuersatzes auf nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermittelnden, für die Hinzurechnung in Betracht kommenden (also passiven) Einkünfte der ausländischen Gesellschaft
 - Auch unter Berücksichtigung deutscher Sonderregeln wie §§ 4h, 4j EStG und §§ 8a, 8b Abs. 1 und 2 KStG
- Einbeziehung von Ansprüchen, die dem Steuerpflichtigen durch ausländischen Staat gewährt werden (§ 8 Abs. 5 Satz 2 AStG)
- Tatsächliche Erhebung entscheidend § 8 Abs. 5 Satz 3 AStG

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Tatbestand

Verschärfung des Motivtests im EU/EWR-Fall, § 8 Abs. 2 bis 4 AStG:

- Keine Hinzurechnungsbesteuerung niedrig besteuert passiver Einkünfte einer beherrschten Auslandsgesellschaft, bei:
 - Nachweis, dass ausländische Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, einer „wesentlichen“ (vorher: „tatsächlichen“) wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht
 - Hohe Hürden für „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ (hinreichend qualifiziertes Personal, hinreichende sachliche Ausstattung)
 - i.E. kein Nachweis möglich, wenn Gesellschaft ihre Tätigkeit im Wesentlichen durch Dritte besorgen lässt (was sich so nicht aus Anforderungen der ATAD ergibt)
- Beschränkung auf EU/EWR-Fälle
 - Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit? Kapitalverkehrsfreiheit anwendbar oder nur Niederlassungsfreiheit?
- Zusätzlicher Motivtest des BMF-Schreibens vom 17.3.2021 (noch zu § 8 Abs. 2 AStG a.F. ergangen)?
 - Danach Nachweis zu erbringen, dass „keiner der Hauptzwecke der Beteiligung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils“ ist

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Rechtsfolge

Hinzurechnungsbetrag

- Umsetzung des Beherrschungskonzepts auch in der Rechtsfolge: Zurechnung der Zwischeneinkünfte „entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital“ bzw. am Maßstab der Gewinnverteilung (§ 7 Abs. 1 Satz 3 AStG)
 - Mittelbare Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen, wenn eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung dazu führt, dass insgesamt keine Niedrigbesteuerung mehr vorliegt (§ 7 Abs. 1 Satz 2 AStG)
 - Durch derartige Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen entfällt Regelungsbedarf des § 14 AStG a.F.; keine verfahrensrechtliche Trennung mehr
 - P: Informationsdefizite trotz (gesetzlich fingiertem) „Nahestehen“?
- Einkünftequalifikation des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 Abs. 2 AStG):
 - Anteile im Privatvermögen: Einkünfte aus Kapitalvermögen; Zufluss in dem Veranlagungszeitraum, in dem das WJ der ausländischen Gesellschaft endet
 - Anteile im Betriebsvermögen: Erhöhung des Gewinns für das WJ, in dem das WJ der ausländischen Gesellschaft endet
 - Aufgrund Umstellung (bisherige Rechtslage: Zufluss nach Ablauf des maßgeblichen WJ) können einmalig zwei Hinzurechnungsbeträge in einem VZ zu berücksichtigen sein

Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung – Rechtsfolge

Vermeiden der Doppelbesteuerung:

Kürzungsbetrag (§ 11 AStG)

- Abzug eines Kürzungsbetrags für Dividenden (Nr. 1), Investmenterträge (Nr. 2) und Spezial-Investmterträge (Nr. 3)
- Begrenzt auf:
 - den steuerpflichtigen Teil der bezogenen Einkünfte UND
 - das sog. Hinzurechnungskorrekturvolumen (§ 11 Abs. 3 Satz 2 AStG) zuzüglich des im laufenden VZ zu steuernden Hinzurechnungsbetrags
- Kürzungsbetrag mindert ebenfalls den Gewerbeertrag (§ 11 Abs. 5 AStG)

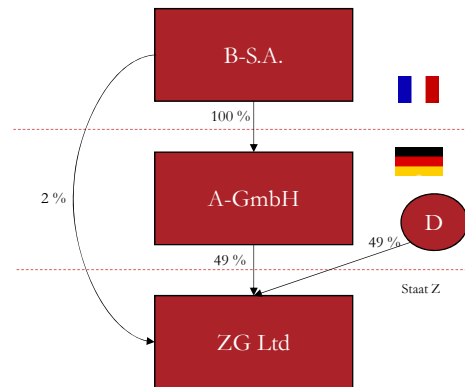
Steueranrechnung (§ 12 AStG)

- Anrechnung tatsächlich erhobener ausländischer Steuern (auch ausländische Hinzurechnungsbesteuerung) auf deutsche Einkommens- oder Körperschaftsteuer (§ 12 Abs. 1 AStG)
 - Nicht mehr antragsgebunden
 - Keine Anrechnung auf deutsche Gewerbesteuer → Anrechnungsüberhänge können zu Gesamtsteuerbelastung führen, die über deutschem Steuerebene liegt
- Auf Antrag kann auch (anteilig) die Ertragsteuer angerechnet werden, die bei ausländischer zwischengeschalteter Gesellschaft erhoben wurde (§ 12 Abs. 2 AStG)

Fall 1 – Sachverhalt (nach BT-Drucks. 19/29652, S. 51)

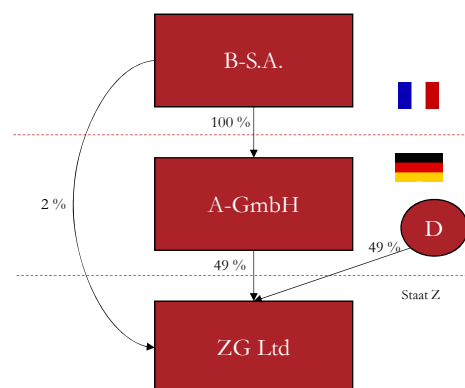
Die frz. B-S.A. ist an der dt. A-GmbH mit 51 % beteiligt. Die A-GmbH hält eine 49 %ige Beteiligung an der niedrig besteuerten ZG Ltd. Weitere 2 % hält die B-S.A., die restlichen 49 % der in Deutschland ansässige Dritte D.

Während nach bisheriger Rechtslage die jeweils 49 %igen Beteiligungen der A-GmbH und des D zu einer 98%igen Beteiligung zusammengerechnet werden und damit eine Inländerbeherrschung vorliegt, meint der GF der A-GmbH, dass ab 2022 durch das Abstellen auf die „Beherrschung“ eine Hinzurechnungsbesteuerung entfällt. Da er sich aber unsicher ist, fragt er seinen Berater, ob dies zutrifft.



Fall 1 – Lösung

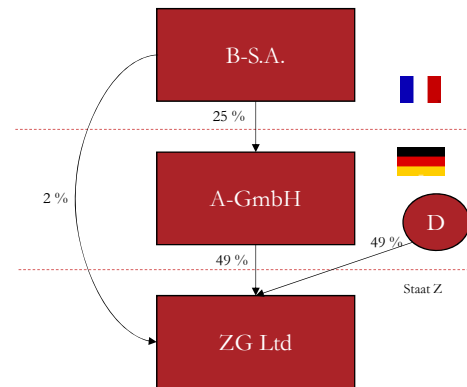
- Eine Beteiligung von 49 % stellt keine deutsche Inlandsbeherrschung dar.
- Die B-S.A. ist jedoch eine nahestehende Person der A-GmbH, sodass ihre Beteiligung in Höhe von 2% der A-GmbH zugerechnet wird.
- Damit beherrscht die A-GmbH die ZG Ltd. mit einer Beteiligung von 51%. Zugerechnet wird der A-GmbH jedoch nur die direkte Beteiligung in Höhe von 49 %.



Fallvarianten (1/4)

Variante 1:

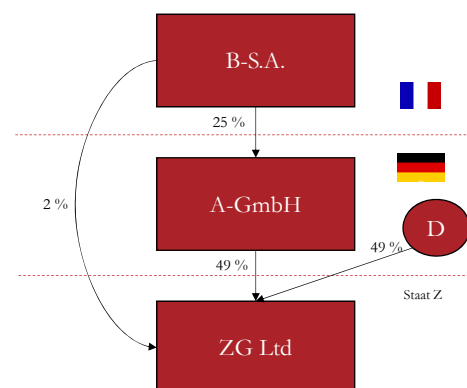
Ändert sich das Ergebnis, wenn die Beteiligung der frz. B-S.A. an A-GmbH nicht 100 % sondern 25 % beträgt?



Fallvarianten (1/4)

Variante 1 Lösung:

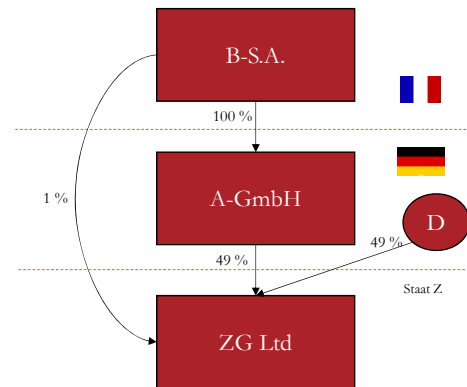
- Es bleibt dabei, dass B-S.A. und A-GmbH nahestehende Personen sind.
- Eine Beherrschung der ZG im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG besteht weiter, auch wenn die B-S.A. nicht auf die ZG „durchregieren“ kann.



Fallvarianten (2/4)

Variante 2:

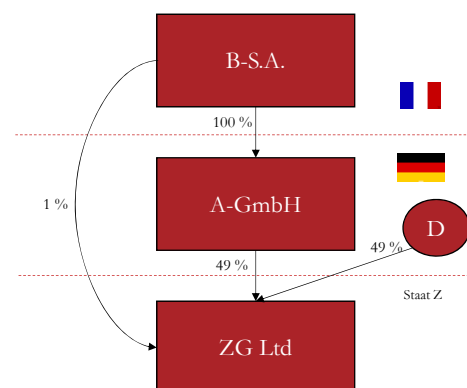
Ändert sich das Ergebnis, wenn die Beteiligung der frz. B-S.A. an der niedrig besteuerten ZG Ltd. nicht 2 % sondern 1 % beträgt?



Fallvarianten (2/4)

Variante 2 Lösung:

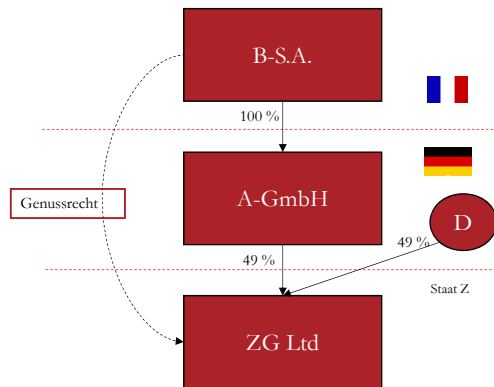
- Da die nahestehende B-S.A. und die A-GmbH zusammen nur eine Beteiligung von 50 % und damit nicht „mehr als die Hälfte“ der Anteile halten, erfolgt keine Hinzurechnungsbesteuerung.



Fallvarianten (3/4)

Variante 3:

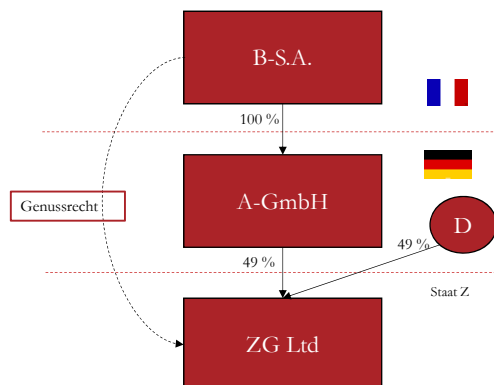
Ändert sich das Ergebnis, wenn die frz. B-S.A. an der niedrig besteuerten ZG Ltd. keine Kapitalbeteiligung hält, sondern ein Genussrecht, dass ihr einen Anspruch auf 2 % an den Gewinnen und am Liquidationserlös vermittelt?



Fallvarianten (3/4)

Variante 3 Lösung:

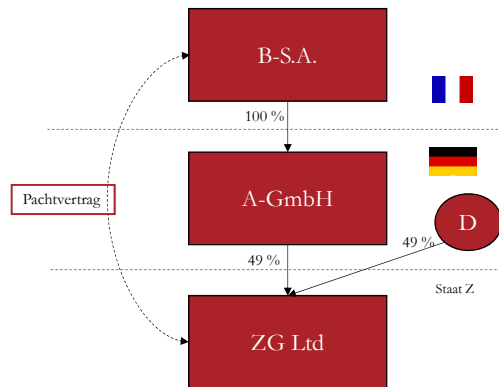
- Die A-GmbH hat den um das Genussrecht geminderten Anspruch auf Gewinn und Liquidationserlös; als einen Anspruch auf den Gewinn in Höhe von $98\% * 49\% = 48,02\%$.
- Addiert man den Anspruch der nahestehenden B-S.A. auf 2 % am Gewinn der ZG ergibt dies eine Gewinnbeteiligung in Höhe von 50,02 % und damit eine Beherrschung im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG.
- Es kommt zu einer Hinzurechnung der Beteiligung an der ZG in Höhe von 49 % des um den Anteil des Genussrechtsinhabers gekürzten Gewinns.



Fallvarianten (4/4)

Variante 4:

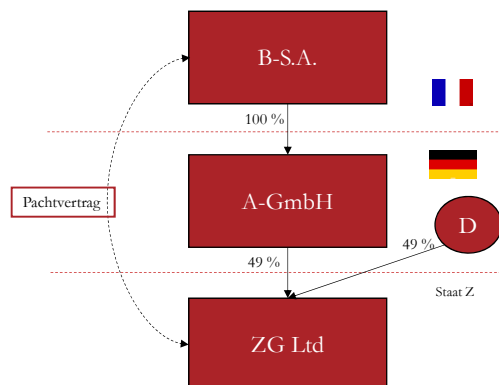
Ändert sich das Ergebnis, wenn die frz. B-S.A. der niedrig besteuerten ZG Ltd., an der sie nicht direkt beteiligt ist, die Produktionsanlagen verpachtet hat und neben einer Basiszahlung eine gewinnabhängige Pacht in Höhe von 5 % der Gewinne der ZG Ltd. nach Abzug der Basiszahlung erhält?



Fallvarianten (4/4)

Variante 4:

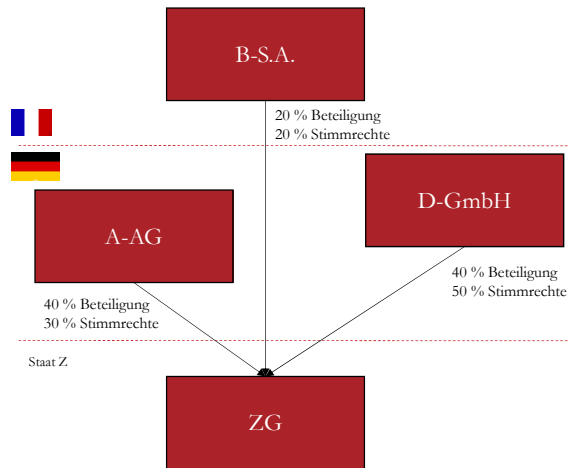
- Die B-S.A. ist über den Pachtvertrag am Gewinn der ZG beteiligt.
- Da B-S.A. und A-GmbH sind nahestehende Personen, sodass eine Beherrschung der ZG gegeben ist.
- Es erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung bei der A-GmbH in Höhe der 49%igen Beteiligung am Nennkapital der ZG.



Fall 2 – Sachverhalt (nach BT-Drucks. 19/29652, S. 52)

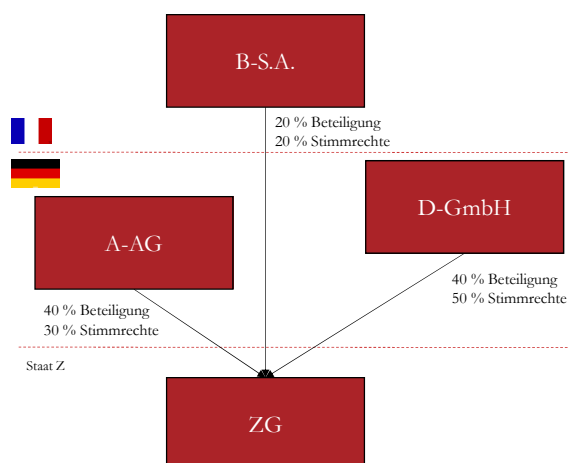
Die dt. D-GmbH hält eine 40 %ige Beteiligung am Nennkapital der ausl. ZG; ihr stehen 50 % der Stimmrechte zu. Neben ihr sind zwei sonst unverbundene Gesellschaften, die frz. B-S.A. mit einer Beteiligung von 20 % an Nennkapital und Stimmrechten und die dt. A-AG mit einer Beteiligung von 40 % am Nennkapital und 30 % an den Stimmrechten beteiligt.

Der GF der D-GmbH möchte von seinem Berater wissen, ob es ab 2022 zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommt.



Fall 2 – Lösung

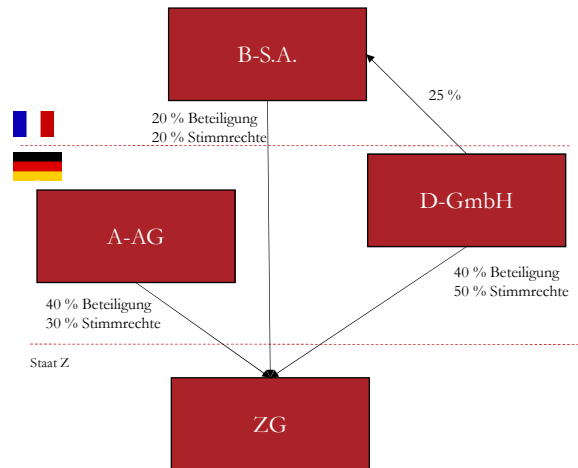
- Weder die D-GmbH noch die A-AG hält eine Mehrheit an Kapital, Stimmen oder Gewinnanteilen der ZG.
 - Sind A-AG und D-GmbH nahestehende Personen, sodass doch eine Beherrschung vorliegen könnte?
 - D-GmbH und ZG sind nahestehende Personen (vgl. §1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 lit. a) AStG)
 - A-AG und ZG sind danach nahestehende Personen
 - Entsteht dadurch ein Näheverhältnis zwischen A-AG und D-GmbH (vgl. Wortlaut § 1 Abs. 2 Satz 2 AStG)?
- Klargestellt durch Begründung des Regierungsentwurfs S. 46: Abs. 2 Satz 2 betrifft nur unterschiedliche Näheverhältnisse nach Ziff. 3 lit. a bis c



Fallvariante

Variante :

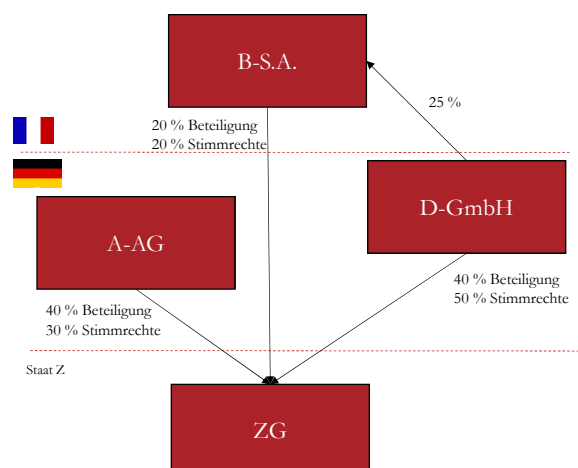
Die D-GmbH beteiligt sich zum Jahreswechsel mit 25 % an der frz. B-S.A. Führt dies zu einer Änderung?



Fallvariante

Variante Lösung:

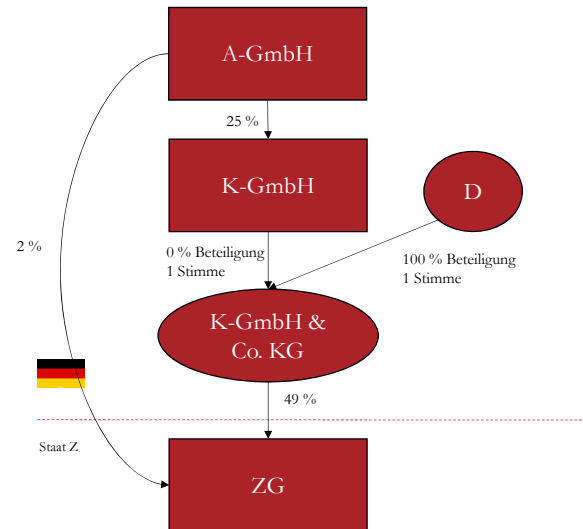
- Die B-S.A. ist nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG in Bezug auf die D-GmbH.
- Die Anteile der B-S.A. und der D-GmbH werden zusammengerechnet (keine Quotelung).
- Die ZG ist daher durch die D-GmbH beherrscht im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG; es erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Höhe von 40 % (direkte Beteiligung der D-GmbH am Nennkapital)



Fall 3 – Sachverhalt (nach BT-Drucks. 19/29652, S. 53)

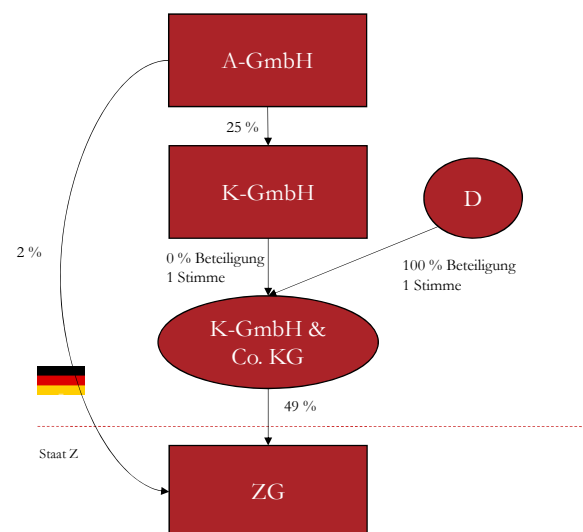
Die dt. A-GmbH hält eine 25 %ige Beteiligung am Nennkapital der dt. K-GmbH. Diese ist mit 0 % am Kapital der K-GmbH & Co. KG beteiligt. Kommanditist ist der Dritte D. Komplementär und Kommanditist haben je eine Stimme. Die K-GmbH & Co. KG ist an der ausl. ZG zu 49 % beteiligt. Die A-GmbH hält direkt eine 2 %ige Beteiligung an der ausl. ZG.

Der GF der A-GmbH und D möchten wissen, ob und ggf. in welcher Höhe es zu Hinzurechnungsbesteuerungen kommt.



Fall 3 – Lösung

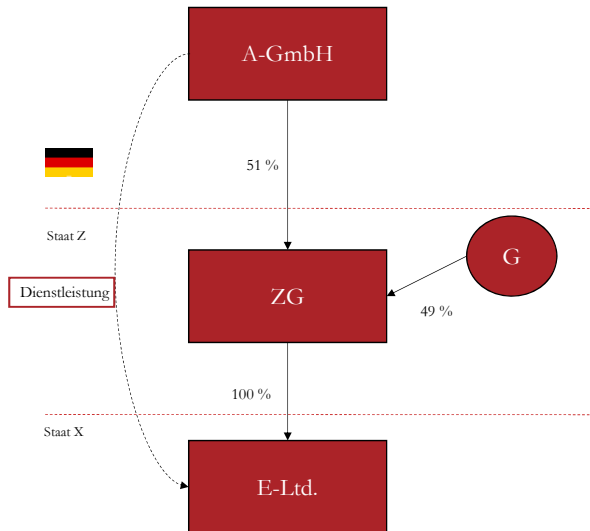
- A-GmbH und K-GmbH sind nahestehende Personen.
- Da der K-GmbH die Hälfte der Stimmrechte in der K-GmbH & Co. KG zustehen, ist die K-GmbH wie auch die A-GmbH eine der K-GmbH & Co. KG nahestehende Person.
- Die ZG wird daher durch die K-GmbH & Co. KG sowie durch die A-GmbH beherrscht (je 51%). Es kommt zu einer Hinzurechnungsbesteuerung in Höhe der jeweiligen Beteiligung am Nennkapital der ZG (49% bzw. 2%)



Fall 4 – Sachverhalt (ergänzend zu BT-Drucks. 19/29652, S. 53)

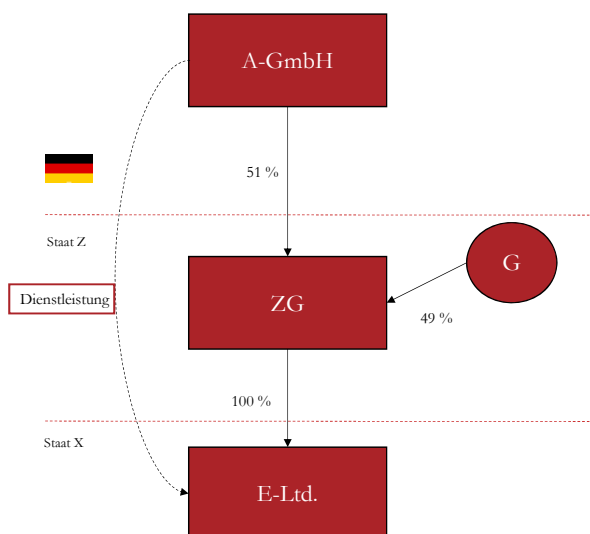
Die dt. A-GmbH hält 51 % am Kapital der ausl. ZG. Die weiteren 49 % gehören dem dort lebenden Geschäftsführer G. Die ZG hat kein eigenes Geschäft. Die ZG ist zu 100 % an der im niedrigbesteuernden Drittland X (Steuersatz 12,5 %) tätigen Enkelgesellschaft E-Ltd. beteiligt. Das (Handels-) Geschäft der E-Ltd. wird durch einen Dienstleister in diesem Land besorgt, der sich umfassend der Hilfe der A-GmbH bedient. Im Land der ZG werden nicht ausgeschüttete Gewinne nur besteuert, wenn der Steuersatz weniger als 2/3 des Steuersatzes im Land der ZG (Steuersatz dort 15 %) beträgt.

Der GF der A-GmbH möchte wissen, ob die jeweils nicht ausgeschütteten Gewinne der ZG und /oder der E-Ltd. der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.



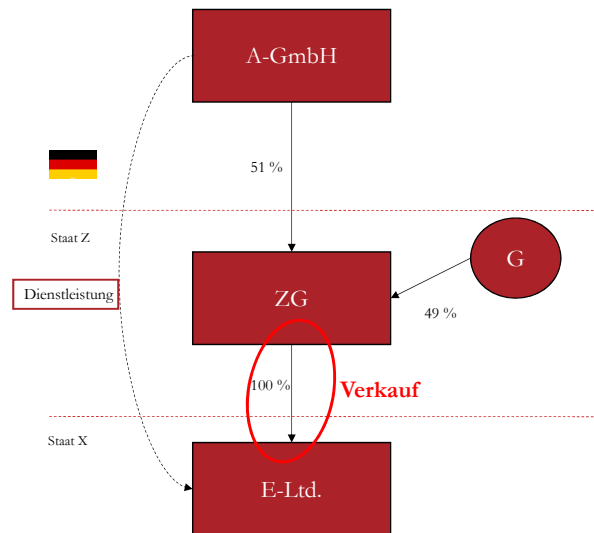
Fall 4 – Lösung

- Die Tätigkeit der E-Ltd. ist Handelstätigkeit iSv § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG. Es liegt zwar kein Fall der lit. a) oder lit. b) vor (Verkaufsgesellschaft bzw. Einkaufsgesellschaft). Die E-Ltd. hat jedoch keine Handelsorganisation und bedient sich eines lokalen Dienstleisters. Damit ist die Handelstätigkeit passiv.
- Da die Gewinne der E-Ltd. im Land der ZG nicht besteuert werden, unterliegen sie nach § 7 Abs. 1 AStG bei der A-GmbH der Hinzurechnungsbesteuerung.



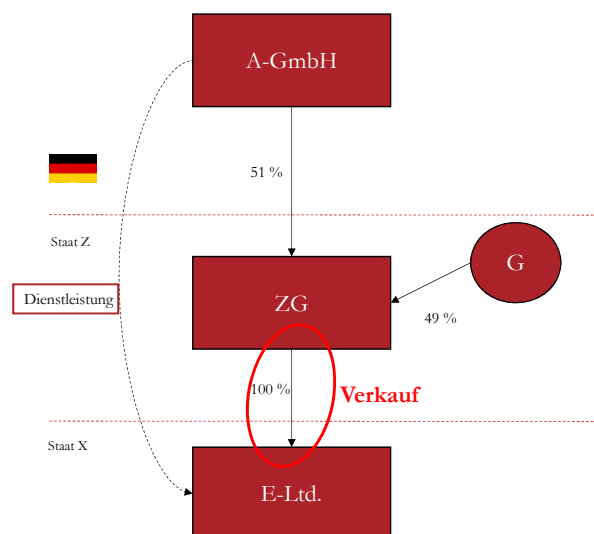
Fallvariante

Die ZG verkauft die Beteiligung an der E-Ltd. im Jahre 2022. Unterliegt der Gewinn aus dem Verkauf der Hinzurechnungsbesteuerung?



Fallvariante – Lösung

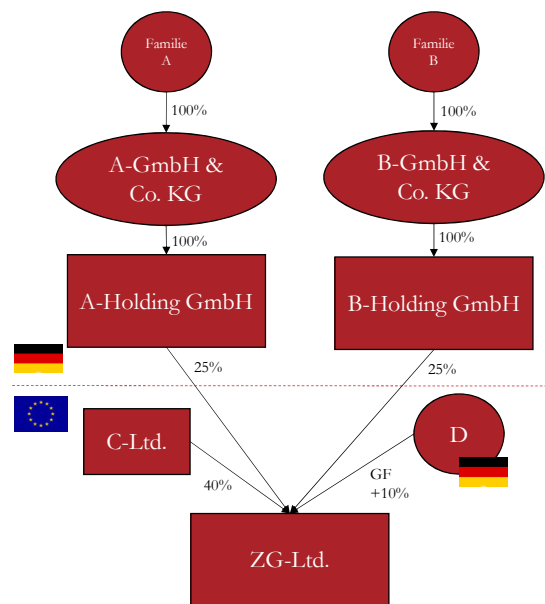
- Der Verkaufsgewinn ist nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG aktiv.



Fall 5 – Sachverhalt

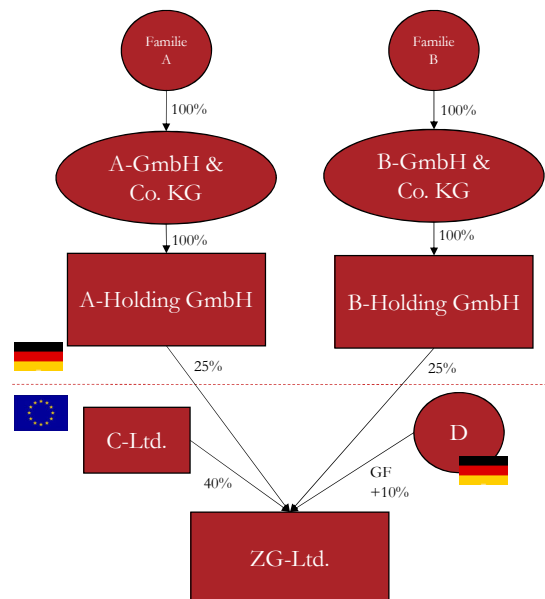
Die Familie A hält 100 % an der dt. A-GmbH & Co. KG; die (unverbundene) Familie B 100 % an der dt. B-GmbH & Co. KG. Beide Familiengesellschaften halten ihre ausl. Beteiligungen über jeweils eine GmbH-Holding. Beide Holding GmbHs sind zu je 25 % an der EU-ausl. ZG Ltd., einer Handelsgesellschaft, beteiligt. GF der EU-ausl. ZG Ltd. ist der dort seit 2020 ansässige deutsche Staatsbürger D, dem 10 % der Anteile zustehen. Die weiteren 40 % der Beteiligung an der EU-ausl. ZG Ltd. stehen der C Ltd., einer nationalen Gesellschaft in diesem Land, zu. Die Gewinne werden mit dort mit 15 % besteuert. Die C Ltd. hat im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrages die Durchführung des Handelsgeschäfts auf Provisionsbasis übernommen. Außer D verfügt die EU-ausl. ZG über kein Personal.

D hat in Deutschland lebende (erwachsene) Kinder und hatte von seinem Steuerberater gehört, dass eine 10 %ige Kapitalgesellschaftsbeteiligung erbschaftsteuerlich nicht begünstigungsfähig sei und schlägt den Familien A und B vor, einen Poolvertrag i.S.v. § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG abzuschließen. Die Familien A und B möchten wissen, ob das Auswirkungen auf die Hinzurechnungsbesteuerung hat.



Fall 5 – Lösung

- Wertet man den Poolvertrag als „abgestimmtes Verhalten“ iSv § 7 Abs. 4 AStG, führt dies zur Zusammenrechnung der Anteile für Zwecke der Beherrschungsbestimmung.
 - Keine Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 8 Abs. 2–4 AStG, da die Geschäftstätigkeit nicht überwiegend durch eigenes Personal ausgeführt wird.
- Würde Familie A oder B auf den Poolvertrag verzichten, käme es nicht zu einer Beherrschung und damit auch nicht zu einer HZB; eine erbschaftsteuerliche Privilegierung könnte auch für die verzichtende Familie dadurch erreicht werden, dass sie einen (beliebig kleinen) Anteil von der anderen Familie erwirbt, um die 25% Grenze zu überschreiten





Prof. Dr. Jochen Lüdicke, RA, StB, FfSt
E-Mail: jochen.luedicke@luedickekollegen.de
Telefon: +49 (0)211 863 295 10



Dr. Astrid Eiling, LL.B., RAin, FfSt
E-Mail: astrid.eiling@luedickekollegen.de
Telefon: +49 (0)211 863 295 10

LÜDICKE & KOLLEGEN
Rechtsanwalts-gesellschaft