

BMF: Entwurf eines Außensteuererlasses

In dem kürzlich veröffentlichten Entwurf eines Außensteuererlasses nimmt die Finanzverwaltung ausführlich zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab 01.07.2021 geltenden Fassung Stellung und geht dabei insbesondere auch auf die im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes erfolgten Gesetzesänderungen ein.

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](#)).

Die Finanzverwaltung hatte sich mit dem am 13.07.2023 veröffentlichten Entwurf eines BMF-Schreibens zu den o.g. Maßnahmen gegen sog. hybride Gestaltungen bzw. zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen geäußert (siehe [Deloitte Tax News](#)).

Am 19.07.2023 hat nun das BMF den Entwurf einer Neufassung der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab 01.07.2021 geltende Fassung an die Verbände zur Stellungnahme geschickt. Es handelt 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 des Vorgänger-BMF-Schreibens 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). Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 04.09.2023 abgegeben werden.

Einen Kurzüberblick über den Entwurf des Außensteuererlasses vom 19.07.2023 findet man [hier](#).

Verwaltungsanweisung

Der Entwurf eines neuen Außensteuererlasses vom 19.07.2023 umfasst 251 Seiten und 1025 Randziffern. Die inhaltliche Gliederung des Erlasses entspricht grundsätzlich der des Vorgängerschreibens. Der Umfang des Entwurfs eines neuen Außensteuererlasses übertrifft allerdings bei weitem den Umfang des bisherigen Außensteuererlasses aus 2004.

Im Folgenden kann aufgrund des enormen Umfangs des Entwurfs lediglich auf ausgewählte Aspekte oder Themen hingewiesen werden.

Zu Kapitel 1: Internationale Verflechtungen

Der Entwurf 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 Besteuerungstags 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 Entwurf 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 Entwurf 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 Entwurf 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 Entwurf 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 Entwurf 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 Entwurf 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 Entwurf des neuen Außensteuererlasses 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 14.02.2023 beispielsweise Russland, Costa Rica, 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. [Hingegen waren nach dem Erlass aus 2004 die Zwischeneinkünfte der Personengesellschaft zuzurechnen.]

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 gesellschafterbezogenen 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 Entwurf 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. 265-266) und die Zurechnung von mehr als der Hälfte der Stimmrechte oder mehr als der Hälfte der Anteile am Nennkapital (vgl. Rz. 271-274) 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. 279-287).

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 Entwurf 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. 293).

Ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten wird widerlegbar unterstellt bei unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft (§ 7 Abs. 4 S. 2 AStG, Rz. 296 ff.). Hier hatte die Praxis auf Erleichterungen gehofft, die der Entwurf aber nur sehr eingeschränkt bietet. In Rz. 301 finden sich sehr knappe Beispiele, wann von einer Widerlegbarkeit des Zusammenwirkens ausgegangen werden kann. Neben tatsächlichen Umständen (Meinungsverschiedenheiten, Unmöglichkeit der Förderung des Gesellschaftszwecks) ist hier ein Hinweis auf sog. Blindpools enthalten, bei denen sich der gemeinsame Zweck in einer Vermögensanlage erschöpft, bei der das Anlageobjekt zunächst nicht konkret bestimmt ist und solange die Anlege sich nicht kennen und ausschließlich Informationsrechte haben.

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 Darlehensverzichtsgewinn bei der Schuldnergesellschaft) einer Tätigkeit zugeordnet werden.

Zwischeneinkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)

Der Aktivitätskatalog bzw. die Voraussetzungen für aktive und passive Einkünften werden im Entwurf 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. 398-412) und zu der neu geregelten Ausnahme für Einkünfte aus Umwandlungen (vgl. Rz. 417-433).

Motivtest (§ 8 Abs. 2 AStG)

Der Entwurf beinhaltet einen neuen Unterabschnitt „8.2“ zum Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG (vgl. Rz. 434-486).

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 Entwurf 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)

Der Entwurf spricht – wie auch noch vom ATAD-Umsetzungsgesetz so vorgesehen – noch von einer niedrigen Besteuerung, wenn die Ertragsteuerbelastung weniger als 25% beträgt (vgl. Rz. 487).

Laut dem BMF-Referentenentwurf zur Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung vom 10.07.2023 soll jedoch ab dem Veranlagungszeitraum 2024 die Niedrigsteuergrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15% abgesenkt werden (siehe [Deloitte Tax News](#)).

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 Entwurf 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 Investorenerträge.

Neu aufgenommen wurden in den Entwurf u.a. Ausführungen zu mittelbaren Beteiligungen

im Zusammenhang mit dem Hinzurechnungsbetrag (vgl. Rz. 525-526), zum Hinzurechnungsbetrag bei der Gewerbesteuer (vgl. Rz. 536-539), zu anwendbaren Sondervorschriften (vgl. Rz. 543) und zum Hinzurechnungsbetrag und Investorerträge (vgl. Rz. 592-604). Grundlegend überarbeitet wurden auch die Ausführungen zur Gewinnermittlungsart (vgl. Rz. 552-557) und zu Verlusten (vgl. Rz. 572-585).

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 Entwurf enthält ein vollständig neues Kapitel (11) zu der gesetzlichen Neuregelung des § 11 AStG (vgl. Rz. 605-661). 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. 612 und 613). Weiter weist der Entwurf 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 Körperschaftsteueranlagung) 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 Entwurf (vgl. Rz. 615). Der Unterabschnitt 11.1.7 differenziert zwischen Bezügen bei unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen an Zwischengesellschaften (vgl. Rz. 620-623). Zur Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens finden sich Beispiele und ein Ermittlungsschema (vgl. Rz. 633-638).

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 Entwurf weist beispielsweise daraufhin, dass eine Anrechnung von Steuern der ausländischen Gesellschaft auf die Gewerbesteuer nicht erfolgt (vgl. Rz. 668).

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 Entwurf lediglich noch eine Randziffer zur Aufhebung des § 14 AStG a.F.

Zu Kapitel 21: Zeitliche Anwendung

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

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

Fundstelle

BMF, [Entwurf eines Außensteuererlasses vom 19.07.2023](#)

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](#)

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.