

## Finaler Anwendungserlass zum Außensteuergesetz reduziert den administrativen Aufwand bei Hinzurechnungserklärungen

4. Januar 2024

Noch Ende letzten Jahres hat das Bundesfinanzministerium den Anwendungserlass zum Außensteuergesetz veröffentlicht. Hier gibt es Positives zu vermelden: (1) Anleger, bei denen die hinzugerechneten Einkünfte keine Steuerpflicht auslösen, müssen keine Hinzurechnungserklärungen abgeben (zum Beispiel Versorgungswerke und Investmentfonds), (2) für die Berechnung der Beherrschungsquote wird bei Personengesellschaftsbeteiligungen von bis zu 5 Prozent kein abgestimmtes Verhalten zusammen mit den anderen Gesellschaftern vermutet.

### Keine Hinzurechnungserklärung für Einkünfte, die nicht steuerpflichtig wären

Nach § 18 Absatz 3 Satz 1 Außensteuergesetz hat jeder an der Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte Steuerpflichtige eine Hinzurechnungserklärung abzugeben. Der Begriff des Steuerpflichtigen bezieht sich dabei grundsätzlich auf § 7 Absatz 1 Außensteuergesetz (Beherrschung einer Zwischengesellschaft) und § 13 Absatz 1 Außensteuergesetz (keine Beherrschung aber Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaft). Unter den Begriff des Steuerpflichtigen fallen damit auch die Körperschaftsteuersubjekte, die nach § 5 Körperschaftsteuergesetz befreit sind.

Allerdings kommt den so steuerbefreiten Körperschaften in dem aktuellen Außensteuergesetz (nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz) nicht mehr die Bedeutung zu, die noch unter dem alten Außensteuergesetz bis 2021 bestand. Denn

bis dahin wurden für die Berechnung der sogenannten Inländerbeherrschung die Beteiligungen aller unbeschränkt Steuerpflichtigen zusammengerechnet – das führte auch zur Einbeziehung der Beteiligungen an Zwischengesellschaften, die von den steuerbefreiten Körperschaften gehalten wurden (BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Tz. 7.2.1. unter Nummer 1 Buchstabe a). Daraus folgte dann auch eine Pflicht zur Abgabe von Hinzurechnungserklärungen.

Unter dem aktuellen Außensteuergesetz kommt es auf eine Inländerbeherrschung nicht mehr an. Da die Steuerbefreiung nach § 5 Körperschaftsteuergesetz jedenfalls bei den umfangreich Steuerbefreiten – wie zum Beispiel den Versorgungswerken – auch die Hinzurechnungseinkünfte nach § 10 Außensteuergesetz erfasst, ist es folgerichtig, dass die Finanzverwaltung in dem neuen Anwendungserlass vom 22. Dezember 2023 in Randnummer 956, die Körperschaften insoweit von der Abgabe einer Hinzurechnungserklärung befreit.



#### Dokumente zu diesem beleuchtet:

- [Anwendungserlass vom 22. Dezember 2023](#)



Das Gleiche gilt auch für die Investmentfonds nach dem Investmentsteuergesetz. Hinzurechnungsbeträge aus den ausländischen Zwischengesellschaften sind keine inländischen Beteiligungseinnahmen und werden regelmäßig vom Besteuerungsgegenstand des **§ 6 Investmentsteuergesetz** nicht erfasst. Auch die Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds werden daher durch die Randnummer 956 des neuen Anwendungserlasses von der Abgabe einer Hinzurechnungserklärung befreit.

Allerdings legt Randnummer 956 eine Rückausnahme fest: Auf Aufforderung des Finanzamtes ist eine Hinzurechnungserklärung abzugeben.

Ein praktikabler Weg zum Umgang mit dieser Rückausnahme ist unseres Erachtens das Vorhalten der für eine Hinzurechnungserklärung erforderlichen Daten. Erst wenn eine Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung ergeht, wird eine Hinzurechnungserklärung aus den vorhandenen Daten erstellt und abgegeben. So verringert man auf der einen Seite den administrativen Aufwand und schützt sich gleichzeitig vor möglichen Zwangsmitteln zur Durchsetzung einer Steuerklärungspflicht auf Ebene der gesetzlichen Vertreter. Denn ohne Daten kann der Steuerpflichtige nach Aufforderung die Hinzurechnungserklärung nicht erstellen.

### **Kein Hinzurechnungsbetrag auf der Ebene von Personengesellschaften**

Nach dem alten Anwendungserlass zum Außensteuergesetz waren der Personengesellschaft Hinzurechnungsbeträge insoweit hinzuzurechnen, als sie auf ihre in Deutschland steuerpflichtigen Gesellschafter entfielen (BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Tz. 18.1.1.2. Satz 2). Daraus wurde teilweise geschlossen, dass die Personengesellschaft bzw. deren Geschäftsführer – nicht aber die Gesellschafter – als Verpflichtete für die Abgabe der Feststellungserklärung anzusehen seien. Nach neuem Recht ist diese Argumentation wohl nicht mehr haltbar. Jedenfalls der neue Anwendungserlass weist ausdrücklich darauf hin, dass der Personengesellschaft entgegen dem alten Anwendungserlass weder Hinzurechnungsbeträge zuzurechnen sind (Randnummer 233 f. für § 7 und Randnummer 706 f. für § 13 Außensteuergesetz), noch für sie die Möglichkeit der Abgabe einer Hinzurechnungserklärung besteht (Randnummer 955).

### **Berechnung der Beherrschungsquote bei Investments in Fonds-Personengesellschaften**

Das Außensteuergesetz kennt zwei Anknüpfungsvarianten für die Hinzurechnungsbesteuerung: Beherrschung einer Zwischengesellschaft oder Beteiligung an einer Kapitalanlagegesellschaft. Vorrangig ist die Beherrschung der niedrigbesteuerten Kapitalgesellschaft im Ausland zu prüfen (das ist die sogenannte Zwischengesellschaft, die zwischen dem deutschen Steuerpflichtigen und den passiven Einkünften steht). Für die Beherrschung kommt es nicht nur auf die Beteiligung des Steuerpflichtigen an, denn auch die Beteiligungen nahestehender Personen können ihm für die Berechnung der Beherrschungsquote zugerechnet werden.

Nahestehende Personen sind nach § 1 Absatz 2 Außensteuergesetz zum Beispiel alle Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften, an denen der Steuerpflichtige mit 25 Prozent beteiligt ist.

Unabhängig von einer prozentualen Beteiligung oder einem sonstigen beherrschenden Einfluss gelten weiter alle Personen als nahestehend, die mit dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Zwischengesellschaft ihr Verhalten abstimmen, § 7 Absatz 4 Außensteuergesetz.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Randnummer 292) ist ein abgestimmtes Verhalten zum Beispiel anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige und die betreffende Person sich beim Erwerb einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der Zwischengesellschaft abstimmen.

Grundsätzlich muss die Finanzverwaltung selbst nachweisen, dass ein solches abgestimmtes Verhalten gegeben ist.

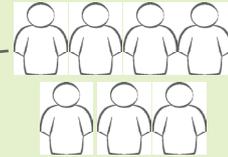


Deutscher Investor



< 1 %

Ausländische Investoren



> 99 %

Durch „abgestimmtes Verhalten“ gelten alle Gesellschafter der SCS als „nahestehend“ und HoldCo wird beherrscht, § 7 Absatz 4 AStG.

Aber: Steuerpflichtiger hält nicht mehr als 5 %. Die gesetzliche Vermutung ist widerlegt.



Zinsen

Effektive Steuerbelastung der Zinsmarge in Luxemburg: 24,94 %



Folge: Niedrigbesteuerung erfüllt!



Dividenden > 10

Zinsen < 90



Keine Hinzurechnung ohne Beherrschung wegen § 13 Absatz 1 Satz 4 AStG

Anders sieht das jedoch bei den Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus. Hier wird gesetzlich über § 7 Absatz 4 Satz 2 Außensteuergesetz vermutet, dass ein abgestimmtes Verhalten zwischen den Gesellschaftern gegeben ist. Obwohl die gemeinsame Abstimmung ein Kennzeichen jeder Gruppe von Gesellschaftern (auch bei Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft) oder Teilhabern einer Interessengemeinschaft sein kann, schreibt der Gesetzgeber der Personengesellschaft eine besondere Rolle zu. Im Vergleich zur Kapitalgesellschaft steht bei einer Personengesellschaft die persönliche Verbundenheit zur gemeinsamen Zweckverfolgung im Allgemeinen stärker im Vordergrund. Allerdings kann insbesondere bei Publikums-Personengesellschaften die Stellung des Gesellschafters im Einzelfall eher der Gesellschafterstellung bei einer Kapitalgesellschaft gleichen. Dies berücksichtigt der Anwendungserlass und sieht die Vermutung des abgestimmten Verhaltens widerlegt, wenn sich der gemeinsame Zweck in einer Vermögensanlage erschöpft und die Anleger sich nicht kennen oder den Anlegern ausschließlich Informationsrechte zustehen. Gerade die Beschränkung auf Informationsrechte spiegelt die Situation bei der Kapitalanlage über Investmentvermögen in Personengesellschaftsform wider.

Eine große administrative Erleichterung schafft die Randnummer 301:

„Bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Personengesellschaft ist das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten regelmäßig widerlegt, wenn am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft eine durchgerechnete Beteiligungshöhe von 5 Prozent an der Personengesellschaft nicht überschritten wird und keine besonderen Umstände hinzutreten.“



## Unser Beratungsangebot

Um den administrativen Aufwand im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung so kostengünstig wie möglich zu halten, bedarf es einer Einordnung nach Struktur und Anlegerstatus. Wir bei **bepartners** verfügen über jahrzehntelange Erfahrung bei Fondsanlagen und Hinzurechnungsbesteuerung – wir kümmern uns darum, dass Sie „compliant“ sind, ohne unnötige Kosten tragen zu müssen.

 **bei Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung!**



**Dr. Carsten Bödecker**  
Partner . Steuerberater . Rechtsanwalt

Tel. +49 211 946847-51  
[carsten.boedecker@bepartners.pro](mailto:carsten.boedecker@bepartners.pro)



**Carsten Ernst**  
Partner . Steuerberater

Tel. +49 211 946847-52  
[carsten.ernst@bepartners.pro](mailto:carsten.ernst@bepartners.pro)



**Friederike Schmidt**  
Partner . Steuerberaterin

Tel. +49 211 946847-60  
[friederike.schmidt@bepartners.pro](mailto:friederike.schmidt@bepartners.pro)



**Dr. Daniel Schwarz**  
Associate

Tel. +49 211 946847-69  
[daniel.schwarz@bepartners.pro](mailto:daniel.schwarz@bepartners.pro)



Bödecker Ernst & Partner mbB | Steuerberater . Rechtsanwälte  
Nordstraße 116-118 | 40477 Düsseldorf  
<https://www.bepartners.pro>



Obgleich unsere Mandanteninformationen sorgfältig erstellt werden, wird keine Haftung für Fehler oder Auslassungen übernommen. Der Inhalt der Informationen stellt keinen steuerlichen oder sonstigen rechtlichen Rat dar und ersetzt keine auf den Einzelfall bezogene steuerliche oder anwaltliche Beratung. Hierfür stehen Ihnen unsere in der Mandanteninformation genannten Ansprechpartner gerne zur Verfügung.