

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin
ausschließlich per E-Mail an: IVC2@bmf.bund.de

Düsseldorf, 02.04.2020

613/685

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme

zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir nehmen im Folgenden zu dem geänderten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) Stellung. Die Umsetzung der sekundärrechtlichen Richtlinien (ATAD I und ATAD II) in deutsches Recht soll zu weitreichenden Änderungen der bisherigen Rechtslage führen. Mit dem Referentenentwurf des Gesetzes sollen vor allem die europäischen Regelungen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen und die Hinzurechnungsbesteuerung reformiert werden. Des Weiteren beinhaltet der Entwurf verschärfende Regelungen im Rahmen der Wegzugsbesteuerung und eine Verschärfung der Verrechnungspreis- einschließlich der Dokumentationsvorschriften.

Wir begrüßen die im Rahmen der erforderlichen Anpassungen an das Unionsrecht vorgenommenen Änderungen, wie z.B. die Einführung der Rechtsgrundlage für das Vorabverständigungsverfahren, die grundsätzliche Beibehaltung der Qualifikation der Gewinnausschüttungen als aktive Einkünfte und die grundsätzliche Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einem personengruppenbezogenen Beherrschungskonzept.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Gegen andere vorgesehene Änderungen bestehen aus unserer Sicht hingegen grundsätzliche, teilweise verfassungsrechtliche Bedenken, etwa

- dass in § 1a AStG-E deutsche Sonderregelungen für Finanzierungsbeziehungen eingeführt werden und
- dass der Wegzug auch innerhalb der EU/EWR zukünftig in jedem Fall zu einem - womöglich verfassungswidrigen - Liquiditätsnachteil führt.

Insbesondere sollten

- die möglicherweise Doppelbesteuerungsrisiken für international agierende Unternehmen auslösenden Sonderregelungen für Finanzierungsbeziehungen überarbeitet,
- die aktuelle Stundungsregelung des § 6 Abs. 4 AStG beibehalten,
- die Beschränkung des Substanztests auf EU-/EWR-Fälle aufgehoben,
- der Katalog der ATAD für die Hinzurechnungsbesteuerung in das AStG aufgenommen und
- die Grenze für die Niedrigbesteuerung auf 15 % abgesenkt werden.

Das BMF hat den Vorentwurf vom 10.12.2019 überarbeitet und wichtige Anpassungen vorgenommen. Diese Änderungen waren notwendig und werden von uns ausdrücklich begrüßt. Gleichwohl bedürfen die Regelungen des geänderten Referentenentwurfs der Anpassung.

Nachfolgend haben wir eine Übersicht der Petita und eine Zusammenfassung der Kernargumente angefügt; die eingehende Begründung findet sich im Anschluss daran:

Vorschrift	Petitum	Zusammenfassung
<p>§ 4k EStG-E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Es sollten genuine Mittelbeschaffungen am Kapitalmarkt explizit aus dem Anwendungsbereich des § 4k EStG-E ausgenommen werden. • Es sollten die Regelungen bezüglich der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen gestrichen und die Norm dahingehend umformuliert werden, dass lediglich eine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht. 	<ul style="list-style-type: none"> • Der Anwendungsbereich des § 4k EStG-E ist zu weit gefasst, da er faktisch sämtliche Anleihen, bei denen das ausländische Recht eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung vorsieht, erfasst. Nach Verlautbarungen der OECD soll sich die ATAD II jedoch auf konzerninterne Gestaltungen beziehen. • Bei (Konzern-)Sachverhalten über mehrere Stufen dürfte es ohne eine entsprechende, notwendige Klarstellung der Regelung zu einem mehrfachen Abzugsverbot zu Lasten der Steuerpflichtigen kommen, wenn die steuerliche Behandlung auf „entfernteren Stufen“ von ihm ermittelt und identifiziert werden muss.
<p>§ 4k Abs. 2 EStG-E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Es sollte in den § 4k Abs. 2 EStG-E eine Kapitalmarktausnahmeregelung aufgenommen werden. • Der Anwendungsbereich sollte durch eine eindeutige Aufzählung der erfassten Aufwendungen konkretisiert werden. Es sollte explizit klargestellt werden, dass lediglich Doppelabschreibungen von der Norm erfasst werden. • Außerdem sollten die in der Begründung zum Referentenentwurf enthaltenen Entlastungsregelungen in den Gesetzestext zu § 4 k Abs. 2 EStG-E übernommen werden. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nach Verlautbarungen der OECD soll sich die ATAD II auf konzerninterne Gestaltungen beziehen. • Nach dem Richtlinienentwurf der ATAD (Art. 9, 9b ATAD II) sollen lediglich „Zahlungen“ von dem Abzugsverbot für hybride Gestaltungen erfasst sein. Die Einbeziehung von Absetzungen für Abnutzungen ist daher (mit Ausnahme der Doppelabschreibungen) nicht geboten und sollte nicht von der Regelung des § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E erfasst werden. • Zur Erreichung von Rechtssicherheit Aufnahme der in der Begründung des Gesetzesentwurfes enthaltenen Entlastungsregelungen (S. 53, Abs. 3,5) in den Gesetzestext. • Beschränkung auf doppelt erfasste Beträge, bei denen keine

Seite 4/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	<ul style="list-style-type: none"> • Die Ausnahmeregelung des § 4 k Abs. 2 S. 3 EStG sollte dahingehend abgeändert werden, <ul style="list-style-type: none"> ○ dass nicht nur Erträge erfasst sind, für die eine Anrechnung in einem DBA vorgesehen ist und ○ dass nicht nur Erträge desselben Steuerpflichtigen erfasst sind, sondern auch Steuerpflichtige von ihr Gebrauch machen können, die von einer Gruppenbesteuerungsregelung erfasst sind. 	<p>Steueranrechnung vorgesehen ist, verfehlt, da § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E auch Sachverhalte umfasst, für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode vorgesehen ist. Begrenzung auf Erträge desselben Steuerpflichtigen benachteiligt Steuerpflichtige, die beispielsweise von einer Gruppenbesteuerungsregelung erfasst werden.</p>
§ 4k Abs. 3 EStG-E	<p>Die in der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 EStG erwähnten Entlastungsregelungen sollten auch für die Regelungen in § 4k Abs. 3 EStG-E gelten und explizit in den Gesetzestext aufgenommen werden.</p>	<p>Die Norm scheint als Auffangklausel konzipiert zu sein. Es sollte auch für die von diesem Absatz erfassten Regelungen eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ausreichen, um die Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden. Die Entlastungsregelungen müssten auch für § 4k Abs. 3 EStG-E gelten.</p>
§ 4k Abs. 5 EStG-E	<p>Der Anwendungsbereich des § 4k Abs. 5 EStG-E muss durch Definition des Begriffs der Verkettung klargestellt werden.</p>	<p>Erfasst von dem Begriff der Verkettung sollen vor allem Fälle der Refinanzierung sein. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen, eine betragsmäßige Verkettung soll ausreichend sein. Es sollte mindestens in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, was unter den Begriff „der Verkettung“ konkret zu subsumieren ist.</p>
§ 4k Abs. 6 EStG-E	<p>§ 4k Abs. 6 EStG-E sollte dahingehend geändert werden,</p> <ul style="list-style-type: none"> • dass aus dem Anwendungsbereich der strukturierten 	<ul style="list-style-type: none"> • Es ist eine Klarstellung erforderlich, dass Aufnahmen am Kapitalmarkt - entgegen den Ausführungen in der Gesetzesbegründung - keine strukturierte

Seite 5/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	<p>Gestaltungen des Satzes 3 Aufnahmen auf dem Kapitalmarkt explizit ausgeschlossen werden,</p> <ul style="list-style-type: none"> • dass die Ausnahmeregelung in Satz 4 geändert wird, da der Steuerpflichtige den Nachweis einer Nichtbeteiligung nicht führen kann. 	<p>Gestaltung darstellen. Bei Beschaffungsvorgängen von Kapital an der Börse hat der Emittent in der Regel keine Kenntnis, wie der Anleihegläubiger die Erträge der Besteuerung unterwirft oder wer die Investoren sind.</p> <ul style="list-style-type: none"> • In der Folge: Anpassung der Ausnahmeregelung des Satzes 4 erforderlich.
<p>§ 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E</p>	<p>In der Anwendungsregelung gem. § 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E sollte klargestellt werden, dass diese auch für die ehemals als sog. „hybride Aufwendungen“ gem. § 4k Abs. 5 EStG-E gilt.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Es bleibt unklar, ob von dieser Vorschrift die ehemals als sog. „hybride Aufwendungen“ in § 4k Abs. 5 EStG-E bezeichneten Aufwendungen erfasst werden. • Zur Vermeidung einer rückwirkenden Anwendung der Vorschrift im Fall der importierten Besteuerungsinkongruenzen ist eine Klarstellung erforderlich.
<p>§ 1 Abs. 2 AStG-E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Es sollte in § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG-E der Richtlinientext des Art. 2 Abs. 4 ATAD II übernommen werden. • Der Verweis auf die Beteiligung am Liquidationserlös in Buchst. b in §§ 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AStG-E sollte gestrichen werden. • Außerdem sollte klargestellt werden, dass entgegen der Ausführungen in der Begründung des Referentenentwurfs eine enge strategische und fachliche Vernetzung kein Nahestehen im Sinne von § 1 	<p>Umsetzungszwang besteht nur für den Richtlinientext, daher Erweiterung des Anwendungsbereichs durch die Neuregelung streichen.</p>

Seite 6/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	<p>Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AStG-E begründen kann.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Anwendungsbereich des neu-eingeführten § 1 Abs. 2 S. 2 AStG-E müsste erläutert werden. 	
§ 1 Abs. 3 AStG-E	<p>Der § 1 Abs. 3 AStG-E sollte gestrichen werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Über den sog. „Price-Setting-Approach“ besteht kein internationaler Konsens. • Die Anwendung von Jahresendabrechnungen („Outcome-Testing-Approach“) ist gängige Unternehmenspraxis und auch von den internationalen Finanzbehörden anerkannt. • Vor dem Hintergrund des Risikos internationaler Doppelbesteuerung ist die geplante Regelung abzulehnen.
§ 1 Abs. 3a AStG-E	<p>Die in § 1 Abs. 3a AStG-E enthaltene Nachweispflicht sollte konkretisiert werden..</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Es ist völlig offen, wie der Nachweis durch den Steuerpflichtigen praktisch zu führen ist. • Bislang hat der Steuerpflichtige einen anderen Wert „glaubhaft“ zu machen; durch die Gesetzesänderung deutet sich eine – nicht sachgerechte – Beweislastumkehr an.
§ 1 Abs. 3b AStG-E	<p>§ 1 Abs. 3b S. 1 AStG-E sollte lauten:</p> <p>„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen und mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Der bisherige Abs. 3 S. 9 wird dahingehend neu gefasst, dass für eine Funktionsverlagerung Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile (bislang: „und“) verlagert werden. Ferner soll eine Transferpaketbewertung dann einschlägig sein, wenn keine Vergleichsdaten (bislang: keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte) festgestellt werden können. • Entgegen der Gesetzesbegründung (S. 65) tritt durch die Änderungen faktisch

Seite 7/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	<p>eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.“</p>	<p>eine nicht gerechtfertigte Verschärfung der Regelung ein.</p>
<p>§ 1 Abs. 3c AStG-E</p>	<p>Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3c AStG-E sollte inhaltlich eingeschränkt und konkretisiert werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Offen ist, in welchem Verhältnis die Definition der immateriellen Werte nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und der BsGaV zueinanderstehen. Dies führt im Ergebnis zu einer erhöhten Rechtsunsicherheit und dürfte eine Ausweitung der nach § 1 AStG-E korrekturfähigen Sachverhalte zur Folge haben. • Für die Zuordnung der Erträge immaterieller Werte ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Denn diese Funktionen sind durch den Eigentümer des immateriellen Werts „angemessen zu vergüten“. Wie dies konkret zu erfolgen hat, lässt der Entwurf offen. • Aus der Einführung eines neuen Zuordnungskonzepts folgen eine Verkomplizierung und auch nicht gerechtfertigter, weiterer administrativer Aufwand. Es bedarf fortlaufender DEMPE-Analysen durch den Steuerpflichtigen, um nachzuweisen, dass die Zuordnung von Erträgen immaterieller Werte in diesem Sinne sachgerecht ist.
<p>§ 1a AStG-E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • § 1a AStG-E sollte gestrichen werden. • Es sollte vorrangig eine international abgestimmte Regelung gefunden werden. Bis dahin sollte mit einer Regelung zugewartet werden. 	<ul style="list-style-type: none"> • Eine nationale Einzelregelung kann zu grenzüberschreitenden Inkongruenzen führen. • Weder Anwendungsbereich der Norm noch Art und Umfang der Nachweisführung sind eindeutig formuliert.

Seite 8/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	<p>Mindestmaß einer Änderung des Absatzes 1:</p> <p>In Übereinstimmung mit internationalen Übereinkommen sollten die verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe gestrichen und durch eindeutige Regelungen ersetzt werden.</p> <p>Mindestmaß einer Änderung des Absatzes 2:</p> <p>Zumindest sollten die Treasury-Funktionen explizit aus dem Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgenommen werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Die Einbeziehung der Steuerungsleistungen verstößt nach unserer Auffassung gegen den internationalen Verrechnungspreisgrundsatz und dürfte zu Inkongruenzen hinsichtlich der Besteuerung im In- und Ausland zu Lasten des Steuerpflichtigen führen
§ 1b AStG-E	<ul style="list-style-type: none"> • Der Anwendungsbereich der Preisanpassungsklausel sollte nicht erweitert, sondern nach dem Vorbild des bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG beibehalten werden. • Die Anforderungen an die Erbringung eines Nachweises gemäß § 1b Satz 6 Nr. 2 AStG-E sollten konkretisiert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> • Entgegen der Gesetzesbegründung erfolgte durch Streichung des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F. eine Erweiterung. • Regelung ist zu unbestimmt; offen ist, was nachzuweisen und wie der Nachweis zu führen ist.
§ 6 Abs. 4 AStG-E	<p>Die bisherige Stundungsregelung bis zur Veräußerung der Geschäftsanteile sollte beibehalten werden.</p>	<p>Die geplante Neuregelung beinhaltet einen möglichen Verstoß gegen EU-Grundfreiheiten (EuGH-Urteil vom 26.02.2019, Rs. C-581/17 – Wächtler).</p>
§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E	<p>§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E sollte gestrichen werden. Zumindest aber sollte die Regelung über</p>	<p>Es ist keine Rechtfertigung für die Mitwirkungstatbestände aus den Regelungen</p>

Seite 9/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

	die schädliche Mitwirkung entfallen.	der ATAD-RL (Art. 7 Abs. 1, 2 ATAD) ersichtlich.
§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG-E	§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG-E sollte gestrichen werden. Zumindest aber sollte die Regelung über die schädliche Mitwirkung entfallen.	Es ist keine Rechtfertigung für die Mitwirkungstatbestände aus den Regelungen der ATAD-RL (Art. 7 Abs. 1, 2 ATAD) ersichtlich.
§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E	Der § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E sollte dahingehend geändert werden, dass nach ausländischem Recht steuerneutral durchgeführte Umwandlungen in Deutschland grundsätzlich aktiv sein sollten. Zumindest sollte die doppelte Buchwertverknüpfung als einzige Voraussetzung ausreichend sein. Der Nachweis hinsichtlich der Vergleichbarkeit ist demnach zu streichen.	Die Regelung verhindert oder schränkt Umstrukturierungen unnötig ein. Es sollte lediglich die Buchwertfortführung in der deutschen Steuerbilanz erforderlich sein. Wir regen daher an, im letzten Satz des Gesetzestexts das „und“ durch ein „oder“ zu ersetzen. Es müsste heißen: „(...) zu Buchwerten hätte erfolgen können oder im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.“
§ 8 Abs. 2 AStG-E	Die Regelung sollte lediglich in den Fällen der tatsächlichen Beherrschung greifen.	Es sollten ausschließlich die Vorgaben der ATAD-RL umgesetzt werden. Die Neuregelungen sollten daher ausschließlich bei einem Missbrauch vorsehen, dass die abschirmende Wirkung einer ausländischen Gesellschaft steuerrechtlich aufgehoben wird. Es sollte klargestellt werden, dass nicht jede Form der „Mitwirkung“ oder Aufsicht durch inländische Steuerpflichtige der Substanzannahme entgegensteht, sondern es muss ein tatsächliches Beherrschungsverhältnis gegeben sein.
§ 8 Abs. 5 Satz 1 AStG-E	§ 8 Abs. 5 Satz 1 AStG-E sollte dahingehend geändert werden, dass die Niedrigsteuergrenze auf 15 % abgesenkt wird.	Niedrigbesteuerungsgrenze sollte nicht über dem Körperschaftsteuersatz (15 %) liegen, damit eine - in der Regel - vollständige Steueranrechnung durch § 12 AStG i.V.m. § 26 KStG ermöglicht wird. Dadurch wird die gegen die

Seite 10/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

		europarechtlichen Grundfreiheiten verstoßende Übermaßbesteuerung verhindert und den Vorgaben der ATAD-RL (Art. 8 Abs. 5 – 7 ATAD I) genügt.
§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG (aktuelle Fassung)	Die im Entwurfstext erfolgte Streichung des § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG sollte rückgängig gemacht und die Norm in ihrer aktuellen Fassung in den Entwurfstext des § 10 Abs. 3 AStG-E (wieder) übernommen werden.	Hierdurch droht eine erhebliche Verkomplizierung des Hinzurechnungsbetrages.
§ 21 Abs. 1 AStG-E	(Verweis auf die Ausführungen zu § 1a AStG)	Wir schlagen vor, eine Klarstellung in den Gesetzestext aufzunehmen, inwieweit laufende Dauerschuldverhältnisse von den geplanten Gesetzesänderungen (z.B. in Bezug auf § 1a AStG-E) im Hinblick auf Vertrauensschutzregelungen betroffen sind.
§ 89a Abs. 1 AO-E	§ 89a Abs. 1 Satz 2 AO-E sollte gestrichen werden.	<ul style="list-style-type: none"> • Regelung ist entbehrlich. • Steuerpflichtige werden ohne Notwendigkeit vor dem Hintergrund der vorab entstehenden Kostenbelastung und des innerbetrieblichen Mehraufwands aufgrund der gesteigerten Mitwirkungs- und Transparenzpflichten – keinen Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren stellen.

Seite 11/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

<p>§ 89a Abs. 4 AO-E</p>	<ul style="list-style-type: none"> • § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO-E sollte gestrichen werden. • § 89a Abs. 4 Satz 3 AO-E sollte dahingehend präzisiert werden, dass der in der Begründung des Referentenentwurfs dargestellte Wegfall der Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung mit „ex-nunc“-Wirkung zum Ausdruck kommt. 	<ul style="list-style-type: none"> • Einschränkungen des Vertrauensschutzes einseitig zugunsten der Finanzbehörde sind sachwidrig und aufgrund des beschränkten Gültigkeitszeitraums auch unnötig. • Klarstellende Aufnahme der in der Begründung zum Referentenentwurf enthaltenen „ex-nunc-Wirkung“ (vgl. S. 117) erforderlich.
<p>§ 89a Abs. 5 AO-E</p>	<p>In § 89a Abs. 5 AO-E sollte eine „Vorfahrtsregelung“ für die Vorabverständigungsvereinbarung hinsichtlich Verbindlicher Auskünfte oder Zusagen aufgenommen werden.</p>	<p>Die Aufnahme einer „Vorfahrtsregelung“ ist zur Vermeidung von Auseinandersetzungen über sich widersprechende Ausführungen erforderlich.</p>
<p>§ 89a Abs. 7 AO-E</p>		<p>Es wurde auf die Notwendigkeit der Verkürzung der Verfahrensdauern der Außenprüfungen hingewiesen, damit die zu begrüßende „Sonderregelung“ nicht leerläuft.</p>

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu dem Referentenentwurf im Einzelnen wie folgt Stellung:

Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 6: § 4k EStG-E – Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen

Der neu eingefügte § 4k EStG-E soll das in Artikel 9 und 9b der ATAD II u.a. enthaltene Betriebsausgabenabzugsverbot für bestimmte im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen stehende Aufwendungen umsetzen. Nach den Regelungen der Richtlinie sollen diese Aufwendungen beim Schuldner nicht zum Abzug zugelassen werden, wenn die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen).

Seite 12/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

- **Es sollten genuine Mittelbeschaffungen am Kapitalmarkt explizit aus dem Anwendungsbereich des § 4k EStG-E ausgenommen werden.**

Die Formulierung des § 4k EStG-E beinhaltet keine Kapitalmarktausnahme. Es werden dadurch genuine Mittelbeschaffungen am Kapitalmarkt in den Anwendungsbereich des § 4k EStG-E einbezogen und die daraus resultierenden Aufwendungen vom neuen Abzugsverbot bedroht. Erfasst werden aktuell nicht nur „hybride“ Anleihen im Sinne des Kapitalmarkts, sondern auch solche Anleihen, bei denen das ausländische Recht eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung eines Qualifikationskonflikts vorsieht. Insbesondere jegliche Formen hybriden Kapitals und Wandelkapitals (Wandelschuldverschreibungen, Optionsschuldverschreibungen, Aktienanleihen, Pflichtwandelanleihen etc.) drohen hiermit erfasst zu werden. Die Prüfung solcher Qualifikationskonflikte ist bei am Kapitalmarkt notierten Anleihen kaum rechtssicher möglich. Es sollte daher eine umfassendere Ausnahme von am Kapitalmarkt emittierten Anleihen überdacht werden. Die derzeitige Gesetzesbegründung sieht hingegen nur eine Ausnahme für solche Instrumente vor, wenn der Zins auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist (vgl. S. 57).

- **Es sollte die Norm dahingehend klargestellt werden, dass lediglich eine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht.**

In der Entwurfsfassung des Gesetzes fehlt in § 4k EStG-E eine konkrete Vorgabe zur Frage der Verteilung der Beweislast. Nach unserer Sichtweise kann die Beweislast für die Besteuerung nicht beim Steuerpflichtigen liegen. Die Regelungen wären daher andernfalls nicht durch die Steuerpflichtigen administrierbar. Vor allem bei mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen würde der Steuerpflichtige systemwidrig mit einem erheblichen Compliance- und Prüfungsaufwand belastet, wenn die steuerliche Behandlung auf „entfernteren Stufen“ von ihm ermittelt und identifiziert werden müsste. Die Gesetzesbegründung liest sich in Teilbereichen im Sinne einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. bereits oben zur Ausnahme von strukturierten Gestaltungen bei börsennotierten Anleihen).

Wir schlagen daher vor, klarzustellen, dass den Steuerpflichtigen nur die allgemeinen erweiterten Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO treffen.

Seite 13/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

§ 4k Abs. 2 EStG-E

- **Es sollte in den § 4k Abs. 2 EStG-E eine Kapitalmarktausnahmeregelung aufgenommen werden.**
- **Der Anwendungsbereich sollte durch eine eindeutige Aufzählung der erfassten Aufwendungen konkretisiert werden.**
- **Außerdem sollten die in der Begründung zum Referentenentwurf enthaltenen Entlastungsregelungen in den Gesetzestext zu § 4 k Abs. 2 EStG-E übernommen werden.**
- **Die Ausnahmeregelung des § 4 k Abs. 2 S. 3 EStG sollte dahingehend abgeändert werden,**
 - **dass nicht nur Erträge erfasst sind, für die eine Anrechnung in einem DBA vorgesehen ist und**
 - **dass nicht nur Erträge desselben Steuerpflichtigen erfasst sind, sondern auch Steuerpflichtige von ihr Gebrauch machen können, die von einer Gruppenbesteuerungsregelung erfasst sind.**

§ 4k Abs. 2 EStG-E versagt den Betriebsausgabenabzug für die Aufwendungen aus Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinen Anteilseignern oder zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens, soweit tatsächlich keine Besteuerung der korrespondierenden Erträge beim Gläubiger erfolgt.

Die in Absatz 2 enthaltenen Regelungen sind unseres Erachtens nicht hinreichend bestimmt. Die von der Norm erfassten Aufwendungen sollten zur Erreichung von Rechtssicherheit eindeutig im Gesetzestext definiert werden. Erst durch die Begründung zum Referentenentwurf wird erkennbar, welche Gestaltungen durch die Regelungen erfasst werden sollen.

Der Gesetzesbegründung (vgl. S. 51, Absatz 2) ist zu entnehmen, dass § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E auf „Aufwendungen aller Art“ anzuwenden ist. Es sollen von den Regelungen danach auch Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der Absetzung für Abnutzungen) führen, erfasst werden. Auch fiktive Aufwendungen z. B. nach der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung sollen unter die Vorschrift fallen. Nach dem Richtlinienentwurf der ATAD (Art. 9, 9b ATAD II) sollen hingegen lediglich „Zahlungen“ von dem Abzugsverbot für hybride Gestaltungen erfasst sein. Die weite Fassung des Begriffs der Aufwendungen ist insbesondere im Hinblick auf die Absetzungen für Abnutzungen zu überdenken bzw. diese sind allenfalls im Rahmen des § 4k Abs. 4 EStG-E zu erfassen.

Seite 14/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Nach der Begründung des Gesetzesentwurfes sollte eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung und die Verrechnung mit negativen Einkünften ausreichen, um die Nichtabzugsfähigkeit der korrespondierenden Aufwendungen nach § 4k Abs. 2 EStG-E zu vermeiden (vgl. S. 51, Absatz 1, letzter Satz). Diese Entlastungsregelung ist richtig und sinnvoll. Sie hat jedoch nicht nur klarstellenden Charakter und gehört daher nicht in die Begründung, sondern muss im Gesetzestext verankert werden.

Es sollte zudem ein Abgleich zwischen den Rechtsfolgen der Regelung des § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E und bereits vorhandenen Normen mit ähnlicher Regelungswirkung (bspw. der §§ 7ff AStG) erfolgen. Es muss vermieden werden, dass es zu einer Anwendungskongruenz verschiedener Normen oder gar Doppelbesteuerungen kommt.

§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot des Satzes 1 für die Fälle, in denen den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und der tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat unterliegen, wenn die doppelte Besteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird („dual inclusion income“). Diese Ausnahmeregelung ist unseres Erachtens zu eng gefasst. Sie greift nur für doppelt erfasste Beträge, bei denen keine Steueranrechnung vorgesehen ist. Diese Einschränkung ist nach unserer Auffassung verfehlt, da § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E auch Sachverhalte umfasst, für die nach einem DBA die Anrechnungsmethode vorgesehen ist.

Zudem erscheint die Begrenzung des § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E auf Erträge desselben Steuerpflichtigen nicht sachgerecht, da dies Steuerpflichtige benachteiligt, die beispielsweise von einer Gruppenbesteuerungsregelung erfasst werden.

§ 4k Abs. 3 EStG-E

- **Die in der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 EStG erwähnten Entlastungsregelungen sollten auch für die Regelungen in § 4k Abs. 3 EStG-E gelten und explizit in den Gesetzestext aufgenommen werden.**

§ 4k Abs. 3 EStG-E erfasst die Fälle, in denen die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund der ausländischen - vom deutschen Recht abweichenden - steuerlichen Zurechnungsvorschriften in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung (vgl. S. 52) unterliegen. Die Regelung erfasst insbesondere umgekehrt hybride Rechtsträger (gelten im Gesellschafterstaat als intransparent) und Inkongruenzen aufgrund abweichender Ertragszuordnung zu einzelnen Betriebsstätten. Sie scheint als Auffangklausel konzipiert zu sein. Es sollte

Seite 15/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

auch für die von diesem Absatz erfassten Regelungen eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ausreichen, um die Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden. Im Gegensatz zu den Ausführungen zu § 4k Abs. 2 EStG-E enthält die Gesetzesbegründung keinen ausdrücklichen Hinweis für § 4k Abs. 3 EStG-E.

§ 4k Abs. 5 EStG-E

- **Der Anwendungsbereich des § 4k Abs. 5 EStG-E muss durch Definition des Begriffs der Verkettung klargestellt werden.**

§ 4k Abs. 5 EStG-E regelt ein Betriebsausgabenabzugsverbot bei sogenannten importierten Besteuerungsinkongruenzen. Inkongruenzen in diesem Sinne liegen vor, wenn inkongruente Besteuerungseffekte zwischen zwei Staaten eingetreten sind, durch diese jedoch nicht beseitigt wurden, sondern ganz oder teilweise ins Inland verlagert werden (vgl. Begründung zum Referentenentwurf, S. 55, Absatz 2).

Voraussetzung für die Anwendung der Vorschrift ist, dass Aufwendungen des direkten oder indirekten Gläubigers des Steuerpflichtigen vorliegen, die nach § 4k EStG nicht abzugsfähig wären, wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte. Die Gesetzesbegründung (S. 55 letzter Absatz) spricht insoweit von einer „Verkettung“ der hybriden Aufwendungen. Erfasst sollen vor allem Fälle der Refinanzierung sein. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen, eine betragsmäßige Verkettung soll ausreichend sein. Es sollte mindestens in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, was unter den Begriff „der Verkettung“ zu subsumieren ist.

§ 4k Abs. 6 EStG-E

- **§ 4k Abs. 6 EStG-E sollte dahingehend geändert werden,**
 - **dass aus dem Anwendungsbereich der strukturierten Gestaltungen des Satzes 3 Aufnahmen auf dem Kapitalmarkt explizit ausgenommen werden,**
 - **dass die Ausnahmeregelung in Satz 4 geändert wird, da der Steuerpflichtige den Nachweis einer Nichtbeteiligung nicht führen kann.**

§ 4k Abs. 6 Satz 1 EStG-E beschränkt den Anwendungsbereich des § 4k EStG-E auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG, zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte oder auf strukturierte Gestaltungen. Nach dem Gesetzeswortlaut gilt die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf nahestehende Personen nicht, wenn eine

Seite 16/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

strukturierte Gestaltung vorliegt. Gemäß Satz 3 liegt eine strukturierte Gestaltung in diesem Sinne vor, wenn

- der steuerliche Vorteil aus der Besteuerungsinkongruenz ganz oder teilweise in die Bedingung der vertraglichen Vereinbarung eingerechnet wird oder
- die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung oder die Umstände des Vertragsschlusses darauf schließen lassen, dass das Auftreten des Vorteils zu erwarten war.

Die Formulierung des § 4k Abs. 6 S. 3 EStG-E sollte überarbeitet werden. Wie in der Einleitung bereits dargestellt, sollte der Gesetzgeber eindeutig klarstellen, dass die Beschaffungen am Kapitalmarkt nicht von Satz 3 - entgegen seiner Formulierung in der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 6 S. 4 EStG-E (S. 56) - erfasst werden. Der Gesetzgeber scheint ausweislich der Gesetzesbegründung der Auffassung zu sein, dass übliche Kapitalbeschaffungsmaßnahmen an der Börse unter den Satz 3 der Norm fallen und mithin eine strukturierte Gestaltung darstellen können. Diese Einbeziehung von üblichen Kapitalbeschaffungsmaßnahmen geht an der Zielsetzung der ATAD vorbei, wonach lediglich Inkongruenzen bei konzerninternen Vorgängen durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs vermieden werden sollen. Bei Beschaffungsvorgängen von Kapital an der Börse hat der Emittent in der Regel keine Kenntnis, wie der Anleihegläubiger die Erträge der Besteuerung unterwirft. Oftmals hat er schon keine Kenntnis über die Investoren und es mangelt an individuellen Vereinbarungen im Rahmen des Emissionsvorgangs. Hingegen kommt es dem Schuldner lediglich auf die Kapitalbeschaffung an. Insoweit ist es – mangels bewusster Berücksichtigung eines zu sanktionierenden, steuerlichen Vorteils in den vertraglichen Vereinbarungen - verfehlt, von einer strukturierten Gestaltung auszugehen.

Nach § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG-E wird der Steuerpflichtige jedoch dann nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn ihm die Besteuerungsinkongruenz nicht bewusst war oder er von ihr nicht profitiert hat. In der Begründung zum Referentenentwurf wird dazu ausgeführt, dass dieses Merkmal anhand der äußeren Umstände aus Sicht eines verständigen Dritten (sog. objektive Komponente: „(...) nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist (...)“) zu beurteilen sein soll (vgl. S. 56f).

Es wird dazu in der Begründung ausgeführt (S. 56f), dass § 4 k Abs. 6 S. 4 EStG-E als entlastende Ausnahmeregelung zugunsten der Steuerpflichtigen anzusehen ist. Im Übrigen ist die Formulierung unklar, sodass sich Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen nicht erreichen lässt. Fraglich ist zum einen, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die objektive Komponente

Seite 17/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

bejaht werden kann. Es ist außerdem unmöglich, einen Nachweis über eine Nichtbeteiligung an einem nicht vorhandenen oder nicht bekannten Vorteil zu führen.

§ 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E

- **In der Anwendungsregelung gem. § 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E sollte klargestellt werden, dass diese auch für die ehemals als sog. „hybride Aufwendungen“ gem. § 4k Abs. 5 EStG-E gilt.**

Die Anwendungsregelung gem. § 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E sieht mittlerweile Folgendes vor:

„Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursacht wurden, gelten bei der Anwendung des Satzes 1 nur insoweit als nach dem 31. Dezember 2019 entstanden, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt und sie ab diesem Zeitpunkt ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können.“

Wir begrüßen die Neuregelung ausdrücklich; sie trägt dazu bei, dass keine unzulässige Rückwirkung des § 4k EStG droht, wenn Aufwendungen Erträgen gegenüberstehen, welche vor dem Inkrafttreten des § 4k EStG-E entstanden sind.

Allerdings ist unklar, ob § 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E auch solche Aufwendungen erfasst, welche den aus den Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen gegenüberstehen (ehemals als sog. „hybride Aufwendungen“ in § 4k Abs. 5 EStG-E bezeichnet). Hier sollte klargestellt werden, dass auch diese hybriden Aufwendungen von § 52 Abs. 8b S. 2 EStG-E erfasst werden, um eine rückwirkende Anwendung der Vorschrift im Fall der importierten Besteuerungsinkongruenzen zu vermeiden.

Zu Artikel 5: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 1: § 1 AStG-E – Berichtigung von Einkünften

§ 1 Abs. 2 AStG-E

- **Es sollte in § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG-E der Richtlinien text des Art. 2 Abs. 4 ATAD II übernommen werden.**
- **Der Verweis auf die Beteiligung am Liquidationserlös in Buchst. b in §§ 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 und 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 AStG-E sollte gestrichen werden.**
- **Außerdem sollte klargestellt werden, dass entgegen der Ausführungen in der Begründung des Referentenentwurfs eine enge strategische und**

Seite 18/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

fachliche Vernetzung kein Nahestehen im Sinne von § 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AStG-E begründen kann.

- **Der Anwendungsbereich des neu-eingeführten § 1 Abs. 2 S. 2 AStG-E müsste erläutert werden.**

§ 1 Abs. 2 AStG-E enthält nach wie vor die Definition einer „nahestehenden Person“, jedoch soll der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift erweitert werden:

Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b) AStG-E soll eine Person nahestehend (unabhängig von der Rechtsform) sein, die eine Anspruchsberechtigung auf den Gewinn oder den Liquidationserlös in Höhe von 25 % hat. Eine „wesentliche Beteiligung“ kann sich nunmehr aus dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen ergeben. Damit sind künftig – so die Gesetzesbegründung auf S. 66 – auch Fälle von Mehrfachstimmrechten, stimmrechtslosen Anteilen, Stimmrechtsbindungen, vergleichbare Vorgänge und Dreieckskonstellationen von dieser Erweiterung erfasst.

Die Regelungen des § 1 Abs. 2 AStG-E gehen inhaltlich über die Vorgaben der ATAD II weit hinaus und sollten an die Richtlinienvorgaben angepasst werden.

Nach Art. 2 Abs. 4 der ATAD II ist ein verbundenes Unternehmen

- „a) ein Unternehmen, an dem der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung in Form von Stimmrechten oder Kapital von mindestens 25 % hält oder bei dem er Anspruch auf mindestens 25 % der Gewinne dieses Unternehmens hat;
- b) eine Person oder ein Unternehmen, die/das unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung in Form von Stimmrechten oder Kapital von mindestens 25 % an einem Steuerpflichtigen hält oder Anspruch auf mindestens 25 % der Gewinne des Steuerpflichtigen hat;“

Lediglich für die Regelungen des Richtlinientexts besteht ein Umsetzungszwang, sodass der Verweis auf die Beteiligung am Liquiditätserlös und die überschießenden Regelungsinhalte in § 1 Abs. 2 AStG-E gestrichen werden sollten.

Der bisherige § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AStG soll Nr. 4 werden. In der Gesetzesbegründung wird zu § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG-E ausgeführt, dass auch durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung ein Nahestehen begründet werden kann (vgl. S. 67). Inhaltlich hat sich an dem Gesetzeswortlaut der Norm jedoch nichts geändert. Es ist daher fraglich, ob diese erweiternde Auslegung einer richterlichen Überprüfung standhält. Inhaltlich scheint sie auch nicht angebracht

Seite 19/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

und wirft Abgrenzungsfragen auf, wann eine solche Vernetzung vorliegt. Wegen des überschießenden Inhalts halten wir eine solche Ausweitung für nicht angebracht bzw. es fehlt an einer gesetzlichen Basis.

Zudem wird ein neuer § 1 Abs. 2 Satz 2 AStG-E eingefügt, wonach die Bestimmungen über einen Dritten als nahestehende Person nach § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 auch gelten sollen, soweit im Verhältnis zu der Person und dem Steuerpflichtigen jeweils eines der in Nr. 3 genannten Merkmale erfüllt ist. Es wäre wünschenswert, wenn konkretisiert wird, welche Fallgestaltung durch diese Gesetzesänderung aufgegriffen werden sollen.

Die Aufteilung des derzeitigen § 1 Abs. 3 AStG auf vier neue Abs. 3, 3a, 3b und 3c führt dazu, dass die Regelung übersichtlicher wird. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen.

§ 1 Abs. 3 AStG-E

- **§ 1 Abs. 3 AStG-E sollte gestrichen werden.**

Der neue Abs. 3 des § 1 AStG stellt eine Konkretisierung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar, wobei ausdrücklich (vgl. Gesetzesbegründung, S. 60 f.) – und dies ist neu – auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien Bezug genommen wird. So sollen im Rahmen von Funktions- und Risikoanalysen sowie Vergleichbarkeitsanalysen die Fremdvergleichspreise die tatsächlichen Verhältnisse der Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen abbilden. Dabei soll „*die am besten geeignete Verrechnungsmethode*“ zur Anwendung kommen, wobei der Preisvergleichsmethode eine Präferenz eingeräumt wird. Dies bedeutet, dass der in § 1 Abs. 3 AStG bislang kodifizierten Methodenrangfolge eine Absage erteilt wird, vgl. Gesetzesbegründung, S. 62 f. Die Ausrichtung der Verrechnungsmethode an den internationalen Grundsätzen der OECD ist sachgerecht.

Allerdings soll künftig ausschließlich auf den sog. „Price-Setting-Approach“ abgestellt werden, sodass „*die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles*“ maßgeblich sind. Anders als es die Gesetzesbegründung suggeriert, besteht hier kein internationaler Konsens. Konkret für schwer zu bewertende immaterielle Werte sieht die OECD sogar ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass Ex-post-Werte als Indiz für die Angemessenheit von Ex-ante-Prognosen herangezogen werden können. Ferner ist die Anwendung von Jahresendabrechnungen („Outcome-Testing-Approach“) gängige Unternehmenspraxis und auch von den internationalen Finanzbehörden anerkannt. Daher ist – nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Risikos internationaler Doppelbesteuerung – die geplante Regelung abzulehnen.

Seite 20/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

§ 1 Abs. 3a AStG-E

- **Die in § 1 Abs. 3a AStG-E enthaltene Nachweispflicht sollte konkretisiert werden.**

Der neue Abs. 3a in § 1 AStG regelt, dass eine Bandbreite möglicher Fremdvergleichswerte in Fällen eingeschränkter Vergleichbarkeit einzuengen ist. Hierbei soll – wie bislang – die sog. Interquartilmethode Anwendung finden. Sofern der vom Steuerpflichtigen angesetzte Verrechnungspreis außerhalb einer solchen Bandbreite liegt, soll auf den Median korrigiert werden. Demgegenüber ist nach BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171, auf den „für den Steuerpflichtigen günstigsten Bandbreitenwert“ abzustellen. Dem Steuerpflichtigen bleibt die Möglichkeit, einen Nachweis anzutreten, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Bislang hat der Steuerpflichtige einen anderen Wert „glaubhaft“ zu machen, nunmehr deutet sich eine – nicht sachgerechte – Beweislastumkehr an. Es ist völlig offen, wie ein solcher Nachweis durch den Steuerpflichtigen praktisch zu führen ist.

§ 1 Abs. 3b AStG-E

- **§ 1 Abs. 3b S. 1 AStG-E sollte lauten:**

„Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen **und** mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.“

§ 1 Abs. 3b AStG-E beinhaltet die Funktionsverlagerungsbesteuerung. Der bisherige Abs. 3 S. 9 wird dahingehend neu gefasst, dass für eine Funktionsverlagerung Wirtschaftsgüter *oder* sonstige Vorteile (bislang: „*und*“) verlagert werden. Ferner soll eine Transferpaketbewertung dann einschlägig sein, wenn keine Vergleichsdaten (bislang: keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte) festgestellt werden können. Hiermit soll – so die Gesetzesbegründung (S. 65) – keine Änderung des bisherigen Verständnisses verbunden sein. Dieser Einschätzung kann indes nicht gefolgt werden. Denn die derzeitige „und“-Verknüpfung ist so auszulegen, dass die Übertragung oder Nutzungsüberlassung sowohl von Wirtschaftsgütern als auch von sonstigen Vorteilen notwendig ist, um eine Funktionsverlagerung zu begründen. Dies bedeutet, dass es faktisch zu einer Verschärfung der Regelung kommen wird. Begrüßenswerterweise wird in dem neuen Referentenentwurf vom 24.3.2020 an der sog. Escapeklausel des derzeitigen § 1 Abs. 3 S. 10 AStG (Bestimmung von

Seite 21/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Einzelverrechnungspreisen für die Bestandteile des Transferpakets an Stelle einer Gesamtbewertung) im Grundsatz festgehalten. Redaktionell soll § 1 Abs. 3b S. 3 AStG-E nun den Inhalt von § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV übernehmen. Dies ist sachgerecht, es sollte doch kein Zweifel daran bestehen, dass die Verlagerung von Routinefunktionen nicht zu einer gewinnrealisierenden Funktionsverlagerung führt.

§ 1 Abs. 3c AStG-E

- **Der Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3c AStG-E sollte inhaltlich eingeschränkt und konkretisiert werden.**

Gänzlich neu in § 1 AStG-E ist Abs. 3c. Die Vorschrift gliedert sich in zwei Teile, die Definition immaterieller Werte sowie die Zuordnung der hiermit im Zusammenhang stehenden Erträge:

Die Definition immaterieller Werte korrespondiert mit der – sehr unklaren und nicht praxistauglichen – Definition der OECD-Verrechnungspreisleitlinien¹. Sie senkt damit die Schwelle vergütungspflichtiger immaterieller Werte ausdrücklich unter die Anforderungen des Wirtschaftsguts ab. Ferner bedeutet die klare Absage an die Voraussetzung einer Einzelübertragbarkeit, dass auch solche Werte zu berücksichtigen sind, die als Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts regelmäßig nur im Rahmen einer Gesamtbewertung aufgedeckt werden können. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. S. 66) sollen jedoch Konzernsynergien und Marktbedingungen bzw. Standortvorteile keine immateriellen Werte sein, da sie nicht selbstständig bewertungsfähig oder kontrollierbar sind. Der Begriff der „immateriellen Werte“ erinnert an die entsprechenden Begrifflichkeiten der Funktionsverlagerung (Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile) und der BsGaV (§ 2 Abs. 6). Offen ist indes, in welchem Verhältnis diese Begrifflichkeiten zueinander stehen bzw. ob insoweit von einer Deckungsgleichheit auszugehen ist. Dies führt im Ergebnis zu einer erhöhten Rechtsunsicherheit und dürfte eine Ausweitung der nach § 1 AStG-E korrekturfähigen Sachverhalte zur Folge haben. Die Fälle mit einer möglichen internationalen Doppelbesteuerung und infolgedessen die Verständigungsverfahren werden zunehmen.

Ferner sollen die im Zusammenhang mit einem immateriellen Wert stehenden Erträge nicht grundsätzlich dem (wirtschaftlichen) Eigentümer oder Inhaber zustehen. Vielmehr sollen dafür die sog. DEMPE-Funktionen ausschlaggebend sein. Es ist demnach zu prüfen, welches verbundene Unternehmen Funktionen im Zusammenhang mit der Schaffung (Development), der Verbesserung (Enhancement), dem Erhalt (Maintenance), dem Schutz (Protection) und der

¹ Vgl. Tz. 6.6 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017

Seite 22/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Verwertung (Exploitation) ausübt. Dies bedeutet konkret, dass für die Zuordnung der Erträge immaterieller Werte eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich ist. Denn diese Funktionen sind durch den Eigentümer des immateriellen Werts „angemessen zu vergüten“. Wie dies konkret zu erfolgen hat, lässt der Entwurf offen.

Kritisch zu sehen ist darüber hinaus, dass bei der Vergütung immaterieller Werte über das Postulat der Zuordnung nach dem (wirtschaftlichen) Eigentum gem. § 39 AO für steuerliche Zwecke gänzlich hinweggegangen und für Verrechnungspreiszwecke ein neues Zuordnungskonzept eingeführt wird. Dies bedeutet zum einen eine Verkomplizierung, zum anderen auch einen weiteren administrativen Aufwand, da wohl fortlaufend DEMPE-Analysen durchzuführen bzw. zu aktualisieren sind, um nachzuweisen, dass die Zuordnung von Erträgen immaterieller Werte in diesem Sinne sachgerecht ist. Ob dies dabei helfen wird, wie durch die Gesetzesmaterialien vertreten, „die wirtschaftliche Betrachtungsweise international konsistent umzusetzen, um auf diese Weise Doppelbesteuerung zu vermeiden“, darf bezweifelt werden. Vielmehr ist zu erwarten, dass auch in diesem Bereich Verrechnungspreisstreitigkeiten und damit auch Doppelbesteuerung zunehmen werden.

Zu Nr. 2: § 1a AStG-E – Finanzierungsbeziehungen

- **§ 1a AStG-E sollte gestrichen und zunächst eine international abgestimmte Regelung gefunden werden.**

Wenn der Gesetzgeber dennoch keine vollständige Streichung des § 1a AStG-E in Betracht zieht, sollte zumindest der Anwendungsbereich von § 1a Abs.1 und 2 AStG-E wie folgt angepasst werden:

§ 1a Abs. 1 AStG-E

- **In Übereinstimmung mit internationalen Übereinkommen sollten die verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe gestrichen und durch eindeutige Regelungen ersetzt werden.**

Der Abzug dieser Zinsaufwendungen wird nach § 1a Abs. 1 Satz 2 AStG-E versagt, wenn der Zahlung eine Finanzierungsbeziehung zugrunde liegt, deren Zins nicht unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Satz 1 bemessen ist. Auf internationaler Ebene besteht keine Einigkeit, wie der Fremdvergleich bei Finanzierungsbeziehungen vorzunehmen ist. Der Referentenentwurf enthält damit (deutsche) Sonderregelungen in § 1a AStG-E.

Mit § 1a Abs. 1 S. 1 AStG-E soll eine neue Korrekturvorschrift für (Zins-)Aufwendungen aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung

Seite 23/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe eingeführt werden. Von der Regelung sollen - ungeachtet des Vorliegens eines DBA - Aufwendungen aus solchen Finanzierungsbeziehungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe erfasst werden, die die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert haben (§ 1a Abs. 1 Satz 1 AStG-E). Die Regelung enthält ein Treaty Override, d.h. ein DBA kann keine Sperrwirkung gegenüber § 1a Abs. 1 AStG-E entfalten. Ein solcher Treaty Override ist zwar nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verfassungsrechtlich zulässig. Aufgrund der international nicht (mehr) abgestimmten Wahrnehmung von deutschen Besteuerungsrechten ist er aufgrund von möglicherweise entstehenden steuerlichen Inkongruenzen aber kritisch zu sehen. Solche negativen, wirtschaftlichen Konsequenzen treten beispielsweise ein, wenn der ausländische Fiskus trotz Nichtabzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen in Deutschland die gegenläufigen Erträge beim Empfänger im Ausland der Besteuerung unterwirft, da das Land des Darlehensgebers auf einer höheren Verzinsung als nach der deutschen Rechtsauslegung zulässig besteht oder eine schlechtere Bonität annimmt. Zudem kann die Vorschrift Verständigungen mit ausländischen Finanzbehörden erschweren, vielleicht sogar unmöglich machen.

Der Anwendungsbereich der Vorschrift wirft weiterhin Fragen in Bezug auf den Anwendungsbereich auf:

- Die Interferenzen mit Normen mit ähnlicher „Zielrichtung“ wie §§ 4h EStG in Verbindung mit 8a KStG oder 4k EStG sind nicht geklärt.
- Obwohl der Wortlaut des § 1a AStG-E auf das Vorliegen grenzüberschreitender Finanzierungsbeziehungen abstellt, soll sich der Fremdvergleich für rein innerstaatliche Finanzierungsbeziehungen nach der Begründung des Referentenentwurfs (S. 76) nicht von dem des § 1a AStG-E unterscheiden.

Nach § 1a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG-E werden (Zins-)Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass

- er den Kapitaldienst (Zins und Tilgung) für die gesamte Laufzeit der Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
- er die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und sie für den Unternehmenszweck verwendet wird.

Die genauen Anforderungen an das maßgebliche Kriterium des „Erbringenkönnens“ der Aufwendungen durch den Schuldner bleiben jedoch unklar. Entsprechendes gilt für die Auslegung der Begriffe der wirtschaftlichen Notwendigkeit der Finanzierung und der Verwendung für den Unternehmenszweck. Auch ist

Seite 24/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

der zeitliche Anwendungsbereich der Norm fraglich, denn es bleibt offen, ob die Anforderungen nur für neue oder auch für bestehende Kapitaldienste gelten sollen.

Nach § 1a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AStG-E werden (Zins-)Aufwendungen korrigiert, wenn der zu entrichtende Zinssatz gegenüber einer nahestehenden Person den Refinanzierungszinssatz der multinationalen Unternehmensgruppe übersteigt. Es dürfte somit der Zinssatz anzusetzen sein, zu dem sich die (gesamte) Gruppe am Kapitalmarkt finanzieren könnte. Ist die Bonität des inländischen Schuldners jedoch besser, so soll sein Einzelrating maßgeblich sein. Diese Gesetzesänderung, welches eine Gruppenbetrachtung anstellt, steht diametral der jüngsten Rechtsprechung des BFH bzgl. der Aufgabe der Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA entgegen, in welcher der BFH festgestellt hat, dass der sog. Konzernrückbehalt nicht dazu führen kann, dass die Ausreichung eines Darlehens ohne Sicherheiten fremdüblich ist (vgl. BFH-Urteil v. 19.06.2019, Az.: I R 32/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.190619.IR32.17.0, unter d))². Hiernach soll also eine einzelne Betrachtung der Bonität bei der Bestimmung des Fremdvergleichs im Rahmen des § 1 AStG erfolgen.

Damit sind die Sonderregelungen zu Finanzierungsbeziehungen zu pauschal und nicht sachgerecht.

§ 1a Abs. 2 AStG-E

- **Zumindest sollten die Treasury-Funktionen explizit aus dem Anwendungsbereich des Abs. 2 ausgenommen werden.**

Nach § 1a Abs. 2 AStG-E werden die Vermittlungs- und Weiterleitungsleistung von Finanzmitteln und die weiteren Treasury-Funktionen der Unternehmensgruppe grundsätzlich als funktions- und risikoarme Dienstleistungen angesehen. Es sei denn, der Steuerpflichtige weist anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nach, dass es sich nicht um eine solche Dienstleistung handelt. Erfasst werden von Abs. 2 nach der Gesetzesbegründung (S. 79) auch sog. Steuerungsleistungen von Finanzmitteln, d.h. die Aufnahme und Anlage am Kapitalmarkt, die Finanzierung von Unternehmenseinheiten und das Cash Pooling. Auch diese Vorschrift enthält in Satz 3 einen expliziten Treaty Override.

Offenbar sollen die genannten Dienstleistungen und damit die Finanzierungsfunktion – in Anlehnung an § 17 Absatz 2 BsGAV – grundsätzlich als Routinefunktion behandelt werden.

² Schwenke, Michael, **Anmerkung zum BFH-Urt. v. 19.6.2019 – I R 32/17**, ISR 2020, 77-78

Seite 25/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Die Einbeziehung der Treasury-Funktionen verstößt nach unserer Auffassung gegen den internationalen Verrechnungspreisgrundsatz und dürfte zu Inkongruenzen hinsichtlich der Besteuerung im In- und Ausland zu Lasten des Steuerpflichtigen führen.

Wir begrüßen die Aufnahme der widerlegbaren Vermutung in Satz 3 der Vorschrift. Denn ein rein pauschalierender Ansatz hätte gegen die – in § 1 AStG-E herausgehobene – grundsätzlich gebotene Funktions- und Risikoanalyse jeder Geschäftsbeziehung verstoßen und stünde damit im Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz.

Zu Nr. 2: § 1b AStG-E – Preisanpassungsklausel

- **Der Anwendungsbereich der Preisanpassungsklausel sollte nicht erweitert, sondern nach dem Vorbild des bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG beibehalten werden.**
- **Die Anforderungen an die Erbringung eines Nachweises gemäß § 1b Satz 6 Nr. 2 AStG-E sollten konkretisiert werden.**

§ 1b Satz 1 AStG-E weitet die Anwendung der Preisanpassungsklausel auf alle Geschäftsbeziehungen aus, die wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile zum Gegenstand haben. § 1b Satz 2 AStG-E reduziert den Zeitraum für Preisanpassungsklauseln auf sieben (von zehn) Jahre, wobei eine Preisanpassung am Ende dieses Zeitraums zu erfolgen hat. Nach § 1b Satz 4 AStG-E sind die Grundsätze für die Ermittlung des Verrechnungspreises – bei einer durch eine abweichende Gewinnentwicklung notwendigen, neuen Ermittlung – beizubehalten.

Wir begrüßen die Absenkung des Überprüfungszeitraums und die Klarstellung der anzuwendenden Grundsätze für die Ermittlung des zutreffenden Fremdvergleichspreises.

Die Regelung des § 1b AStG-E bestimmt eine Preisanpassung bei der Übertragung immaterieller Werte (einschließlich Funktionsverlagerungen). Wurde eine Preisanpassungsklausel nicht vereinbart, so berechtigt dies bei einer erheblichen Wertabweichung (mehr als 20 %) im achten Jahr nach Geschäftsabschluss (bisher: innerhalb von zehn Jahren) zu einer Preisanpassung. Nach der Gesetzesbegründung soll der Anwendungsbereich nicht erweitert werden, da § 1b Sätze 1 und 2 AStG-E inhaltlich dem bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG entsprechen (vgl. S. 79).

Diese Auffassung teilen wir nicht. Die bislang in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG enthaltene Einschränkung des Anwendungsbereichs auf Funktionsverlagerungen und

Seite 26/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

andere Fallgestaltungen, in denen der hypothetische Fremdvergleich im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung zur Anwendung kommt, fehlt im vorgelegten Referentenentwurf. Mithin wurde der Anwendungsbereich der Preis Anpassungsklausel ohne erkennbaren Grund erweitert.

§ 1b Satz 6 Nr. 2 AStG-E fordert die Erbringung eines Nachweises über die angemessene Berücksichtigung von aus künftigen Entwicklungen resultierenden Unsicherheiten. Unklar ist, was nachgewiesen werden soll und wie dieser Nachweis zu führen ist. Die Regelung ist mithin zu unbestimmt und kann durch den Steuerpflichtigen in der derzeitigen Form nicht umgesetzt werden. Es besteht Anpassungsbedarf.

Zu Nr. 4: § 6 AStG-E – Besteuerung des Vermögenszuwachses

§ 6 Abs. 4 AStG-E

- **Die bisherige Stundungsregelung bis zur Veräußerung der Geschäftsanteile sollte beibehalten werden.**

Nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG-E kann die Steuer auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Es ist zur Gewährung der Stundung regelmäßig die Gestellung einer Sicherheitsleistung (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG-E), jedoch kein Härtenachweis erforderlich. Die Regelungen erfassen sowohl den Wegzug in Drittstaaten als auch in EU-/EWR-Staaten.

Das bisherige Konzept der bei Wegzügen in das EU-/EWR-Gebiet zu gewährenden zinslosen, unbefristeten Steuerstundung soll damit zugunsten einer rationierlichen Besteuerung aufgegeben werden.

Es erscheint zweifelhaft, ob die geplante Gesetzesänderung mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und den EU-Grundfreiheiten im Einklang ist. Die geplante Regelung scheint unseres Erachtens im Widerspruch zum Urteil des EuGH vom 26.02.2019 (Rs. C-581/17 – Wächtler) zu stehen.

Das Gericht ist in diesem Urteil auf die nach der aktuellen Rechtslage bestehende Stundungsvariante (§ 6 Abs. 4 AStG) eingegangen. Es führt in der Urteilsbegründung (Tz. 68) aus, dass eine Ratenzahlung nicht geeignet sei, den Liquiditätsnachteil zu beheben, der durch die Teilzahlungen entsteht. Außerdem bleibe sie für den Steuerpflichtigen kostspieliger als eine reine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile und sei daher unverhältnismäßig. Das BMF hat am 13.11.2019 ein Schreiben zu den Folgen des Urteils veröffentlicht³.

³– IV B 5 – S 1325/18/10001 :001 (2019/0995000), veröffentlicht am 13. November 2019

Seite 27/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Die Verschärfung der Regelung würde eine erhebliche Einschränkung der Mobilität des betroffenen Personenkreises – und ihrer Rechtsnachfolger – bedeuten. Denn auch der Übergang von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Erbschaft oder Schenkung auf im Ausland ansässigen Personen kann die Wegzugsbesteuerung auslösen. Die Neuregelung dürfte daher insbesondere für Unternehmergesellschaften des Mittelstands eine unmittelbare Liquiditätsbelastung nach sich ziehen.

Zu Nr. 5: § 8 AStG-E – Einkünfte von Zwischengesellschaften

Es ist grundsätzlich bedauerlich, dass - entgegen der Anregungen im Vorfeld - keine Anpassung des Aktiv- und Passivkatalogs des AStG erfolgt ist. Zur Vermeidung von Abweichungen des lokalen Rechts hätte der Katalog der ATAD ins AStG aufgenommen werden sollen.

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E

- **§ 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E sollte gestrichen werden. Zumindest aber sollte die Regelung über die „schädliche Mitwirkung“ entfallen.**

Die Regelung ordnet die Einkünfte aus dem Handel grundsätzlich - wie nach der bisherigen Rechtslage - als aktiv ein.

Wir begrüßen die Streichung der in der Vorversion enthaltenen Regelung, dass diese Einordnung jedoch nicht gelte, wenn der Handel mit dem an der ausländischen Gesellschaft beteiligten Steuerpflichtigen oder einer ihm nahestehenden Person betrieben wird, die mit ihren hieraus resultierenden Einkünften in der EU oder dem EWR Raum steuerpflichtig ist. Dadurch wird die geplante Erweiterung der schädlichen Mitwirkung einer im EU/EWR-Raum ansässigen nahestehenden Person und damit die Ausweitung der Passivität auf den EU/EWR-Raum zutreffend nicht umgesetzt.

Ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 90 vorletzter Absatz) soll die Regelung das Konzept des Abrechnungsunternehmens des Art. 7 der ATAD umsetzen. Die erfolgte Umsetzung - allerdings auch die bestehende Rechtslage - geht über die Regelungen der ATAD-RL jedoch deutlich hinaus, da sie nicht nur die Abrechnungsunternehmen erfasst. Vielmehr belastet die geplante Regelung auch und vor allem internationale Handelsprozesse von global agierenden (Konzern-)Unternehmen.

Einkaufs- und Vertriebsgesellschaften werden von der Passivität weiterhin nur dann entlastet, wenn sie - nachweislich - einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhalten. Der Steuerpflichtige hat diesen Nachweis zu führen.

Seite 28/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Für passive Handelsgesellschaften ist eine Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung sodann nur noch über die erfolgreiche Durchführung des - nicht für Drittlandsachverhalte eröffneten - Substanztests (§ 8 Abs. 2, 3 AStG-E) möglich.

Die ATAD-RL rechtfertigt keine Schaffung eines Mitwirkungstatbestandes. Art. 7 Abs. 2 ATAD-RL enthält keinen Verweis auf eine Mitwirkung des beherrschenden Unternehmens bei den als schädlich eingeordneten Einkunfts-kategorien. Auch aus Art. 7 Abs. 1 ATAD-RL lässt sich nichts anderes herleiten. Soweit Deutschland als Gesellschafterstaat die Gewinne der beherrschten ausländischen Gesellschaft bereits über eine sachgerecht allokierte Gewinnabgrenzung im Rahmen der Verrechnungspreise (§ 1 AStG, Fremdvergleichsgrundsatz) besteuert, liegen keine in Deutschland unbesteuerten Gewinne vor. Insoweit erfordert die ATAD keine Hinzurechnungsbesteuerung. Vielmehr sollte der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung reduziert werden, um eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung und den Eintritt des Diskriminierungsgebotes wegen der Schlechterstellung vergleichbarer nationaler Sachverhalte zu vermeiden.

Aufgrund des überschießenden Regelungsgehalts zur ATAD-RL sollte der Mitwirkungstatbestand daher gestrichen werden. Der aktuelle Entwurf der Mitwirkungstatbestände ist nicht hinreichend konkret ausformuliert und daher auslegungsbedürftig. Die Anwendung ist mit einer Rechtsunsicherheit zulasten der Steuerpflichtigen verbunden. Die Tatbestände umfassen einen zu großen Anwendungsbereich, da jede Form der Mitwirkung - und nicht nur qualifizierte oder missbräuchliche - als schädlich eingestuft wird. Dieser Umstand ist mit den vorhandenen, wirtschaftlichen Prozessen in grenzüberschreitend agierenden Konzernen nicht in Einklang zu bringen.

§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG-E

- **§ 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG-E sollte gestrichen werden. Zumindest aber sollte die Regelung über die schädliche Mitwirkung entfallen.**

Die Regelung ordnet die Einkünfte aus Dienstleistungen grundsätzlich - wie in der bisherigen Rechtslage - als aktiv ein.

Entsprechend der vorstehenden Ausführungen zu den Einkünften aus dem Handel ist auch für Einkünfte aus Dienstleistungen die Regelung zu der schädlichen Mitwirkung aufgrund der überschießenden Tendenz systemwidrig und daher zu streichen.

Seite 29/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E

- **Der § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E sollte dahingehend geändert werden, dass nach ausländischem Recht steuerneutral durchgeführte Umwandlungen in Deutschland grundsätzlich aktiv sein sollten. Es sollte entweder die doppelte Buchwertverknüpfung als Voraussetzung oder der Nachweis hinsichtlich der Vergleichbarkeit ausreichen.**

An der grundsätzlichen Qualifizierung von Umwandlungen als aktiv hat der Gesetzgeber keine Änderungen vorgenommen. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind Umwandlungen, bei denen allgemein passive Wirtschaftsgüter übertragen werden. Diese sollen nach dem Entwurf als aktiv qualifiziert, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass

- die ausländische Umwandlung mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar ist und
- die Übertragung im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

Diese Forderung hinsichtlich der Nachweisführung führt zu einer nicht gerechtfertigten Belastung der Steuerpflichtigen. Auch wenn sie bereits in der derzeitigen Fassung wohl Voraussetzung ist, verhindert oder schränkt sie Umstrukturierungen sachwidrig ein. Es ist aufgrund der Formulierung unklar, wie der Vergleich zu erbringen ist und welcher Grad der tatsächlichen Übereinstimmung seitens der Finanzverwaltung gefordert wird. Dem Steuerpflichtigen werden dadurch Beratungskosten entstehen.

Wir sind der Auffassung, dass lediglich die Buchwertfortführung in der deutschen Steuerbilanz erforderlich ist. Wir regen daher an, im letzten Satz des Gesetzestexts das „und“ durch ein „oder“ zu ersetzen. Es müsste heißen: *„(...) zu Buchwerten hätte erfolgen können oder im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.“*

§ 8 Abs. 2 AStG-E

- **Die Regelung sollte lediglich in den Fällen der tatsächlichen Beherrschung greifen.**

Soweit die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG-E erfüllt sind, tritt eine auf die EU/den EWR-Raum beschränkte Entlastung von der Hinzurechnungsbesteuerung ein. § 8 Abs. 2 Satz 4 AStG in der bisherigen Fassung sieht lediglich eine „tatsächliche“ wirtschaftliche Tätigkeit vor, im Referentenentwurf wird nun - in Übereinstimmung mit der ATAD - der Nachweis einer „wesentlichen“ wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft verlangt. Die räumliche Einschränkung ergibt sich aus § 8 Abs. 3 AStG-E.

Seite 30/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Nach der Gesetzesbegründung (S. 92) soll die Neuregelung die ATAD-Regelung lediglich konkretisieren, indem sie die Grundkonzeption des Motivtests (Art. 7 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 ATAD) und damit die Vorgaben hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit aus der *Cadbury-Schweppes*-Rechtsprechung des EuGH⁴ berücksichtigt. Art. 7 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 ATAD sieht den Motivtest dagegen als erfüllt an, „wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt“ und dies durch „relevante Fakten und Umstände nachgewiesen“ wird.

Daher enthält der Referentenentwurf u.E. eine darüberhinausgehende, deutliche Verschärfung. Der Gesetzgeber fordert nämlich den „Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit „erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung“ (§ 8 Abs. 2 S. 2 AStG-E) und regelt für die personelle Ausstattung, dass die Tätigkeit durch „hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich“ ausgeübt werden muss.

Die bisherige, o.g. EuGH-Rechtsprechung gibt diese Voraussetzungen jedoch nicht vor.

Besonders kritisch bewerten wir daher die Neuregelung in § 8 Abs. 2 S. 4 AStG-E. Diese regelt den Ausschluss der Auslagerung wirtschaftlicher Substanz auf Dritte. Der EuGH⁵ und auch der BFH⁶ haben dazu abweichend geurteilt, die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung in ihrem BMF-Schreiben vom 04.04.2018 (Az.: – IV B 3 - S 2411/07/10016-14; Schreiben ist zu § 50d Abs. 3 EStG ergangen) angeschlossen.

Nach unserer Auffassung sollten ausschließlich die Vorgaben der ATAD-RL umgesetzt werden und es sollte nicht über die Richtlinienregelungen hinausgegangen werden. Die Neuregelungen sollten daher ausschließlich bei einem Missbrauch vorsehen, dass die abschirmende Wirkung einer ausländischen Gesellschaft steuerrechtlich aufgehoben wird.

Die Vorgaben der ATAD-RL sollten hinsichtlich der Vorgabe der „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ vollständig nach Maßgabe des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* ausgelegt werden. Es muss daher bei der Beurteilung der Substanz, auf die im funktionalen Zusammenhang stehenden

⁴ EuGH-Urteil vom 12.09.2006 – Az: C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, DStR 2006, Seite 1686

⁵ EuGH-Urteil vom 20.12.2017 – Az: C-504/16 und C-613/16, *Deister & Juhler Holding*, IStR 2018, 197; vom 14.6.2018 – Az: C-440/17, *GS*, DStR 2018, 1479

⁶ BFH-Urteil vom 13.10.2010 – Az: I R 61/09, *BStBl. II 2011, 249*, DStR 2010, 2565

Seite 31/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Aktivitäten aller verbundenen Unternehmen in der jeweiligen Jurisdiktion abgestellt werden.

Bei ausreichender Substanz sollte zudem die in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a Satz 3 ATAD vorgesehene Option ausgeübt werden können und die Exkulpationsmöglichkeit daher auch für Drittstaaten-Gesellschaften gelten.

§ 8 Abs. 5 Satz 1 AStG-E

- **§ 8 Abs. 5 Satz 1 AStG-E sollte dahingehend geändert werden, dass die Niedrigsteuergrenze auf 15 % abgesenkt wird.**

§ 8 Abs. 5 Satz 1 AStG-E regelt, dass eine niedrige Besteuerung vorliegt,

„wenn die nach Maßgabe des § 10 Abs. 3 ermittelten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegt, (...)“.

Der Gesetzgeber ist damit der u.a. vom IDW seit langem geforderten und „überfälligen“ Senkung der maßgeblichen Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 % nicht nachgekommen.

Eine Herabsetzung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf 15 % ist jedoch aufgrund der nachfolgend aufgeführten Gründe geboten:

- Die Hinzurechnungsbesteuerung hat aufgrund dessen, dass die Mehrheit der ausländischen Staaten (bspw. die USA, Japan, Kanada und die meisten europäischen Mitgliedsstaaten) einen Körperschaftsteuersatz von unter 25 % haben⁷, einen zu großen Anwendungsbereich. Sie findet sogar auf Geschäftsbeziehungen mit Staaten wie den USA Anwendung und benachteiligt die deutsche Wirtschaft im internationalen (Steuer-)Wettbewerb.
- Für Steuerpflichtige bedeutet dieser Umstand aktuell bereits eine erhebliche Belastung hinsichtlich der Erfüllung ihrer Compliance-Verpflichtungen.

§ 10 Abs. 3 Satz 4 AStG (aktuelle Fassung)

- **Die im Entwurfstext erfolgte Streichung des § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG sollte rückgängig gemacht und die Norm in ihrer aktuellen Fassung in den Entwurfstext des § 10 Abs. 3 AStG-E (wieder) übernommen werden.**

⁷ Vgl. die im Monatsbericht August 2019 des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlichte Übersicht:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/08/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-wichtigste-steuern-im-internationalen-vergleich_pdf.pdf?__blob=publication-file&v=3

Seite 32/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

In § 10 Abs. 3 AStG-E ist geregelt, dass die dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind. Nach den geplanten Regelungen sollen – anders als in der aktuellen Rechtslage – die Regelungen der Zins-, der Lizenzschränke und die der geplanten Regelungen für die hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG-E) bei der Ermittlung berücksichtigt werden.

Die Streichung des § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG im vorgelegten Entwurfstext sollte überdacht werden, da hierdurch eine erhebliche Verkomplizierung des Hinzurechnungsbetrages droht. Die Norm regelt, dass die Vorschriften der §§ 4h, 4j EStG, 8a, 8b Abs. 1 und 2 KStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung unberücksichtigt bleiben.

Zu Nr. 11: § 21 AStG-E – Anwendungsvorschriften

§ 21 Abs. 1 AStG-E

Wir halten es insbesondere für erforderlich, eine Klarstellung aufzunehmen, inwieweit laufende Dauerschuldverhältnisse von den geplanten Gesetzesänderungen (z.B. in Bezug auf § 1a AStG-E) im Hinblick auf Vertrauensschutzregelungen betroffen sind.

Zu Artikel 6: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 3: § 89a AO-E – Vorabverständigungsverfahren

Wir begrüßen sehr, dass mit Einführung des § 89a AStG-E erstmals die Voraussetzungen und der Ablauf eines Vorabverständigungsverfahrens gesetzlich geregelt und mithin den Anwendern erhöhte Rechtssicherheit vermittelt werden soll.

Aus Praktikersicht erscheinen die Formulierungen einzelner Tatbestandsvoraussetzungen jedoch als zu einschränkend oder zu unbestimmt, sodass die Vorschrift den gewünschten Regelungszweck der Rechtssicherheit und Vermeidung internationaler Streitigkeiten unnötig erschwert.

§ 89a Abs. 1 AO-E

- **§ 89a Abs. 1 Satz 2 AO-E sollte gestrichen werden.**

Nach § 89a Abs. 1 Satz 2 AO-E müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein, damit dem Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens gefolgt wird: Hierzu muss die Gefahr einer Doppelbesteuerung bestehen und es muss wahrscheinlich sein, dass die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren vermieden und eine Einigung erreicht werden kann.

Seite 33/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Diese Regelung ist unseres Erachtens entbehrlich und sollte gestrichen werden. Es ist nicht zu erwarten, dass Steuerpflichtige ohne Notwendigkeit einen Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren stellen. Vor allem wird – vor dem Hintergrund der vorab entstehenden Kostenbelastung und des innerbetrieblichen Mehraufwands aufgrund der gesteigerten Mitwirkungs- und Transparenzpflichten – ohne Gefahr einer Doppelbesteuerung keine (unnötige) Antragstellung durch die Steuerpflichtigen erfolgen. Es besteht demnach mangels Anwendungsfall nach unserer Auffassung kein praktischer Regelungsbedarf.

§ 89a Abs. 4 AO-E

- **§ 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO-E sollte gestrichen werden.**
- **§ 89a Abs. 4 Satz 3 AO-E sollte dahingehend präzisiert werden, dass der in der Gesetzesbegründung dargestellte Wegfall der Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung mit „ex-nunc“-Wirkung zum Ausdruck kommt.**

Der Steuerpflichtige begehrt im Rahmen des Vorabverständigungsverfahrens einen umfassenden Vertrauensschutz für den gesamten – zeitlich beschränkten – Gültigkeitszeitraum der Vorabverständigungsvereinbarung und unterwirft sich dafür erhöhten Mitwirkungspflichten. Gleichzeitig soll nach § 89 Abs. 4 Satz 1 AO-E die zuständige Finanzbehörde an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung jedoch selbst nicht gebunden sein, wenn die darin enthaltenen Bedingungen nicht erfüllt werden, der andere Vertragsstaat die Vereinbarung nicht einhält oder die der Vereinbarung zugrundeliegenden Rechtsvorschriften aufgehoben oder geändert werden. Diese Einschränkungen des Vertrauensschutzes sind unseres Erachtens nicht gerechtfertigt und aufgrund des beschränkten Gültigkeitszeitraums auch unnötig.

Nach § 89a Abs. 4 Satz 3 AO-E entfällt die Bindungswirkung in dem Zeitpunkt, in dem eine der Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegt. Die Begründung zum Referentenentwurf stellt klar, dass es sich hierbei um eine „ex nunc-Wirkung“ handeln soll (vgl. S. 113, vorletzter Absatz). Eine gleichlautende Ergänzung des Gesetzeswortlauts wäre aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert.

§ 89a Abs. 5 AO-E

- **In § 89a Abs. 5 AO-E sollte eine „Vorfahrtsregelung“ für die Vorabverständigungsvereinbarung hinsichtlich Verbindlicher Auskünfte oder Zusagen aufgenommen werden.**

Zur Vermeidung von Auseinandersetzungen über sich widersprechende Ausführungen sollte auch eine klare „Vorfahrtsregelung“ im Verhältnis zu den

Seite 34/34 zum Schreiben vom 02.04.2020 an das BMF

Regelungen der Verbindlichen Auskunft und Zusage in § 89a Abs. 5 AO-E zugunsten der Vorabverständigungsvereinbarung aufgenommen werden.

§ 89a Abs. 7 AO-E

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass „Joint Audits“ zwar eine sehr gute, weil effiziente Möglichkeit bieten, Besteuerungskonflikte und eine Doppelbesteuerung schon im Vorfeld zu vermeiden. In der Praxis ist jedoch regelmäßig keine Durchführung mehr möglich, sobald in anderen beteiligten Ländern die Prüfungszeiträume schon „geschlossen“ sind. Dadurch wird die Möglichkeit des Steuerpflichtigen erheblich eingeschränkt von dieser „Beschleunigungsmöglichkeit“ des Verständigungsverfahrens und der damit einhergehenden Möglichkeit der Kostenreduktion (vgl. § 89a Abs. 7 Satz 7 AO-E) Gebrauch zu machen. Damit diese zu begrüßende „Sonderregelung“ nicht leerläuft, müsste die Verfahrensdauer der Außenprüfungen verkürzt werden.

Wir wären dankbar, wenn unsere Anmerkungen in den Beratungen berücksichtigt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht