

geht die Gesetzesbegründung des RefE davon aus, dass dieses Fremdvergleichsverständnis auch für rein innerstaatliche Finanzierungsbeziehungen gilt.¹⁷

Der neue § 1a Abs. 2 AStG-E beschäftigt sich mit Finanzierungsdienstleistungen. Vermittelnde oder weiterleitende Finanzierungsfunktionen werden als funktions- und risikoarme Dienstleistungen und nicht als Primärfunktion angesehen. So sollen bestimmte Leistungen wie Cash Pool-Führung oder Treasury als Routinefunktionen mit entsprechend niedriger Vergütung bestimmt werden. Die Gesetzesbegründung des RefE geht hier konsequenterweise von einer Vergütung anhand der Kostenaufschlagsmethode aus und sieht sogar Aufschlagsätze zwischen 5-10% als „nicht abwegig“ an.¹⁸ Die Regelungen von § 1a Abs. 2 Satz 3 und 4 AStG-E, wonach sich die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle, also Routine-Finanzdienstleistungen, auf den risikofreien Zins begrenzt, der dem für laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität entspricht, bleiben allerdings unklar. Die Frage ist, weshalb anstelle der Kostenaufschlagsmethode eine zinsabhängige Vergütung für solche Dienstleistungen anzunehmen ist und wie dies etwa bei den in § 1a Abs. 2 Satz 2 AStG-E angeführten Finanzrisikomanagement oder Währungsmanagement angewandt werden soll. In der jetzigen Zinsphase mit teilweise negativen Zinsen würde diese zinsabhängige Vergütung darüber hinaus dazu führen, dass der Routine-Finanzdienstleister etwas für die Erbringung seiner Dienstleistung bezahlen müsste. Dies scheint mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nur schwer in Einklang zu bringen.

IV. Preisangepassungsklauseln im neuen § 1b AStG-E

Die Regelungen zur Preisangepassungsklausel sollen aus den bisherigen § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG in einen neuen § 1b AStG-E ausgegliedert werden. Der bisherige Zeitraum für eine mögliche Preisangepassung soll von zehn auf sieben Jahre verkürzt werden.

17 Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 69.

18 Vgl. RefE, a.a.O. (Fn. 1), S. 72.

V. Änderungen bei der Verrechnungspreisdokumentation

Der Schwellenwert zur Erstellung eines Master Files soll von bisher 100 Mio. € Umsatz des Unternehmens im vorangegangenen Wirtschaftsjahr auf 50 Mio. € halbiert werden. Außerdem soll das Master File zukünftig nicht mehr erst auf Anforderung durch die Finanzbehörden vorgelegt werden, sondern vom Stpfl. spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr der örtlich zuständigen Finanzbehörde elektronisch übermittelt werden.

VI. Anwendung und Ausblick

Ursprünglich geplant war lt. RefE eine Anwendung bereits für den Vz. 2020. Hier ist allerdings das weitere Verfahren abzuwarten, da es in 2019 nicht mehr gelang, sich im Kabinett auf einen RegE des ATADUmsG zu einigen. Anders als bei der eigentlichen ATAD-Umsetzung besteht bei den Änderungen zu den Verrechnungspreisen kein Zeitdruck. Die neue Struktur des vorgeschlagenen § 1 Abs. 3 AStG-E mit den neuen Abs. 3a bis 3c verbessert die Lesbarkeit und erhöht die Verständlichkeit ebenso wie die Entschlackung der Regeln. Sollte hier allerdings eine Festlegung für einen Price-Setting Ansatz bei den Verrechnungspreisen getroffen werden, steigt das Doppelbesteuerungsrisiko enorm an. Ebenso birgt ein Treaty Override, wie im geplanten § 1a AStG-E zu Finanzierungen, ein Doppelbesteuerungsrisiko. Die geplanten Regeln scheinen noch nicht ganz ausgereift und können die mit der Änderung der ständigen BFH-Rspr. durch die Urteilsserie des BFH vom 27.02.2019¹⁹ ausgelöste Verwirrung und Verunsicherung zur Behandlung von Konzernfinanzierungsaktivitäten nicht vollständig beseitigen.

19 BFH vom 27.02.2019 – I R 73/16, BStBl. II 2019 S. 394 = DB 2019 S. 1120 = DStR 2019 S. 1034, mit Anm. Wacker; BFH vom 27.02.2019 – I R 51/17, DB 2019 S. 1999 = DStR 2019 S. 1857; BFH vom 27.02.2019 – I R 81/17, DB 2019 S. 2221 = DStRE 2019 S. 1241; vgl. hierzu etwa auch Wacker, FR 2019 S. 449; Stein/Schwarz, Ubg 2019 S. 403; Gosch, DStR 2019 S. 2441; vgl. im folgenden auch: BFH vom 19.06.2019 – I R 32/17, DB 2020 S. 28 und BFH vom 19.06.2019 – I R 54/17, sowie BFH vom 19.06.2019 – I R 5/17.

Internationales Steuerrecht

VRiBFH a.D. RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch / StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch, beide München

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem RefE eines ATAD-Umsetzungsgesetzes

VRiBFH a.D. RA/StB Prof. Dr. Dietmar Gosch ist Partner und Geschäftsführer und StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch ist Partner International Tax Services der WTS in München.

Durch den am 10.12.2019 veröffentlichten RefE eines ATAD-Umsetzungsgesetzes werden die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung an die EU-Vorgaben in Art. 7 und 8 ATAD

angepasst. Wichtige im Vorfeld diskutierte Reformansätze, wie die Absenkung des Niedrigsteuersatzes auf ein wettbewerbsfähiges Niveau, die Anrechnung auf die GewSt oder die Streichung der komplexen Ausnahme- und Rückausnahmeverordnungen, werden allerdings nicht umgesetzt. Es bleibt zu hoffen, dass diese und weitere Punkte doch noch im künftigen Gesetzgebungsprozess aufgegriffen werden.

I. Einleitung

Am 10.12.2019 wurde der RefE eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie¹ (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) durch das BMF² veröffentlicht. Nach einer äußerst kurzen Stellungnahmefrist bis zum 13.12.2019 sollte der RegE des ATADUmsG am 18.12.2019 vom Kabinett beschlossen und damit das Gesetzgebungsverfahren in Gang gesetzt werden. Dem Vernehmen nach ließ sich zu einzelnen Punkten des RefE – auch vor dem Hintergrund des inakzeptablen Zeitdrucks – keine Einigkeit erzielen, sodass die Kabinettsbefassung in das Jahr 2020 verschoben wurde.

Der RefE des ATADUmsG enthält zum einen die notwendigen Anpassungen der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung an die Vorgaben der Art. 7 und 8 ATAD und zum anderen weitere, „überobligatorische“ Änderungen der §§ 7 ff. AStG. Zudem setzt der Entwurf insb. Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) sowie Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD um, vor allem in § 6 AStG und in einem neuen § 4k EStG. Enthalten sind desweiteren Ergänzungen sowie Neuerungen zu § 1 AStG einschließlich neu eingefügter Regelungen in § 1a AStG (Finanzierungsbeziehungen) und § 1b AStG (Preisanpassungsklausel) AStG. Mit einem neuen § 89a AO soll eine Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren geschaffen werden.

Der vorliegende Beitrag befasst sich im Folgenden ausschließlich mit den geplanten Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung.

II. Reform der Hinzurechnungsbesteuerung oder doch nur „die sehr kleine Lösung“?

1. Niedrigbesteuerung und keine Anrechnung auf die GewSt

Vergleicht man den nunmehr veröffentlichten RefE des ATADUmsG mit dem vor rund einem Jahr bekannt gewordenen (inoffiziellen) sog. „Straßenbahnenentwurf“ (welcher als sog. kleine Lösung überschrieben war), kann der nunmehr vorliegende Entwurf zusammenfassend nur als „sehr kleine“ und zudem in einzelnen Teilen als verschärfende Lösung beschrieben werden.

Wesentlicher Diskussions- und Kritikpunkt im Rahmen der Arbeiten an einem neuen AStG war der Niedrigsteuersatz i.H.v. 25% (§ 8 Abs. 3 AStG). Dieser führt vor dem Hintergrund der weltweiten Absenkung der KSt-Sätze auf ein Niveau, das weit überwiegend zwischen 15% und 25% liegt, zu einer Übermaßbesteuerung deutscher Konzerne: Zum einen unterliegt der Hinzurechnungsbetrag der deutschen KSt und GewSt mit einer Belastung von ca. 30%, während zum anderen die ausländische Steuer nur auf die KSt, nicht aber auf die GewSt angerechnet werden kann. Dies führt bei einer ausländischen Niedrigbesteuerung von z.B. 24% zu einer überschlägigen Belastung der ausländischen Einkünfte von ca. 39% (24% ausländische Steuer sowie 30% deutsche KSt und GewSt auf den Hinzurechnungsbetrag, wovon die ausländische Steuer auf die 15% KSt angerechnet werden).

Der RefE greift diesen Kritikpunkt jedoch überraschenderweise nicht auf – trotz regelmäßiger Äußerungen aus dem BMF, wonach eine Absenkung des Niedrigsteuersatzes beabsichtigt sei. Nach § 8 Abs. 5 AStG-E soll unverändert eine niedrige

Besteuerung gegeben sein, wenn die ausländischen Einkünfte einer Steuerbelastung von weniger als 25% unterliegen. Auch eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die GewSt ist – entgegen dem sog. Straßenbahnenentwurf – nicht vorgesehen, sodass es bei der oben dargestellten Übermaßbesteuerung und dem in diesem Zusammenhang vielfach beanstandeten Sanktionscharakter der Hinzurechnungsbesteuerung – über die mit ihr verbundene Missbrauchsahndung hinausgehend – bleibt. All das dürfte eher das Resultat einer steuerpolitischen als einer steuersystematischen Positionierung sein.

Dass die Gesetzesbegründung hier von einer ATAD-konformen Umsetzung spricht,³ erscheint zumindest für die KSt nicht nachvollziehbar. Nach Art. 7 Abs. 1 Buchst. b ATAD liegt eine Niedrigbesteuerung vor, wenn die ausländische Ertragsteuerbelastung weniger als die Hälfte der Ertragsteuerbelastung des (deutschen) Stpf. beträgt. Eine solche Niedrigbesteuerung müsste bei einer ausländischen Steuerbelastung von ca. 15% angesetzt werden, wenn man von einer durchschnittlichen Ertragsteuerbelastung in Deutschland von ca. 30% ausgeht (KSt und GewSt). Ohnehin stellt die ATAD erklärtermaßen allein auf die KSt ab. Soweit in der Entwurfsbegründung die Beibehaltung der Niedrigsteuergrenze von 25% damit begründet wird, dass den „vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen“ werden soll,⁴ kann das kaum überzeugen. Das eine hat mit dem anderen (zunächst) nichts zu tun.

Bleibt es im weiteren Gesetzgebungsprozess bei dem im RefE des ATADUmsG enthaltenen Niedrigsteuersatz von 25% ohne die Möglichkeit einer Anrechnung auf die GewSt, werden die Compliance-Pflichten deutscher Konzerne zwecks Prüfung, welche ausländischen Tochtergesellschaften unter die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung fallen, weiter steigen. Allein für die Tochtergesellschaften, welche in den USA ansässig sind, müsste unter Einbeziehung der State Tax und der generierten Einkünfte ein aufwendiger Prüfprozess durchgeführt werden, da für Drittstaaten der sog. Substanztest auch weiterhin keine Anwendung finden soll (vgl. hierzu unter II.5.).

2. Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen

Künftig soll nach dem RefE des ATADUmsG eine tatbestandliche Beherrschung vorliegen, wenn einem unbeschränkt Stpf. allein oder zusammen mit nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder des Nennkapitals zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses zusteht (§ 7 Abs. 2 AStG-E). Damit muss den Vorgaben der ATAD folgend und anders als bisher nach § 7 Abs. 1 AStG keine sog. Inländerbeherrschung mehr vorliegen. Hierdurch wird das bisherige Risiko einer zufälligen oder auch einer dem Stpf. nicht bekannten Inländerbeherrschung künftig vermieden und sollte sich auch das Risiko von Vollzugsdefiziten verringern.

Auf der anderen Seite können durch die Umstellung auf das gesellschafterbezogene Beherrschungserfordernis Konstel-

¹ Vgl. RL (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABIEU Nr. L 193/1 – sog. Anti Tax Avoidance Directive (im Folgenden: ATAD).

² BMF, RefE ATADUmsG vom 10.12.2019, s.u. <http://hbpm.link/6437> (Abruf: 21.01.2020).

³ BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 85.

⁴ BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 78.

lationen in die Hinzurechnungsbesteuerung fallen, welche bislang von dem Konzept der Inländerbeherrschung nicht umfasst waren. Da die nahestehenden Personen auch ausländische Personen sein können, werden z.B. auch mittelbare Beteiligungen ausländischer nahestehender Personen an der ausländischen Zwischengesellschaft bei der Beurteilung der Frage, ob eine Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft durch den deutschen Stpfl. vorliegt, einbezogen.⁵ Einbezogen werden desgleichen Personen, die mit dem Stpfl. „in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken“ (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG-E). § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG-E unterstellt zudem ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten für die unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer PersGes. oder Mitunternehmerschaft. Dies ist zwar widerlegbar, greift aber in seiner Typisierung zu weit und vernachlässigt, dass personalistische Strukturen bei KapGes. nicht weniger geläufig sind als bei PersGes. Infolge der Ausdehnung der Beherrschungskriterien auf Stimmrechte, Nennkapital, Gewinnbeteiligung oder Liquidationserlös können zudem diskongruente Gewinnverteilungsabreden eine Beherrschungssituation herbeiführen, gleichermaßen wie gewinnabhängige Darlehen, stille Beteiligungen. Schließlich trifft die Hinzurechnung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG-E künftig auch beschränkt Stpfl., soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Stpfl. zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG ausgeübt wird. Davon erfasst sind wohl auch Beteiligungen an PersGes., die abkommensrechtlich Betriebsstätten „vermitteln“.

Für die Frage, wann von einem Nahestehen i.S.d. Gesetzes auszugehen ist, verweist § 7 Abs. 3 Satz 1 auf § 1 Abs. 2 AStG-E, der wie bisher die diesbezügliche Definition enthält. In der beabsichtigten Neufassung auch des § 1 Abs. 2 AStG-E geht diese Definition allerdings über die bisherige „einfache“ Orientierung an der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung hinaus. Künftig soll insb. auch ein Viertel des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, der Beteiligungsrechte, der Stimmrechte oder des Beteiligungsvermögens und zudem sogar ein Anspruch auf ein Viertel des Gewinns oder Liquidationserlöses für ein Nahestehen ausreichen.

Durch die Einführung des gesellschafterbezogenen Beherrschungskonzepts sollte künftig die im Rahmen der derzeitigen Fassung des § 7 Abs. 1 AStG geführte Diskussion⁶ über die anwendbare Grundfreiheit (Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit) obsolet sein. Fällt die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (allein) unter die Niederlassungsfreiheit, müssen Drittstaatenfälle nicht mehr auf die Grundfreiheitskonformität geprüft werden.

3. Aufgabe des Konzepts der nachgeschalteten Zwischengesellschaften

Bislang werden nach § 7 Abs. 2 Satz 2 AStG mittelbare Beteiligungen über Auslandsgesellschaften quotal berücksichtigt, um die Inländerbeherrschung an der vermittelnden Gesellschaft zu berechnen, ohne eine Hinzurechnung auszulösen. Das bewirkt – auf der Rechtsfolgenseite – die sog. übertragende Zurechnung nach Maßgabe des § 14 AStG. Davon rückt § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG-E nun ab. Mittelbare Beteiligungen

wirken sich beim deutschen Stpfl. künftig nicht mehr nur (über § 7 Abs. 2 AStG-E) auf Ebene des Tatbestands, sondern auch auf der Rechtsfolgenseite aus (§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG-E: „sind die Einkünfte ... entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig“). Damit es nicht zu mehrfachen Hinzurechnungen der ausländischen Einkünfte kommt, schreibt § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E vor, dass die mittelbaren Beteiligungen für Zwecke der Gewinnhinzurechnung (aber nicht für die Beherrschungsprüfung) unbeachtlich bleiben, soweit auf Ebene der vermittelnden Gesellschaften eine vorgeschaltete Hinzurechnungsbesteuerung hinsichtlich der ausländischen Einkünfte bereits stattgefunden hat und dadurch insgesamt keine niedrige Besteuerung der hinzugerechneten Einkünfte mehr gegeben ist.⁷ Reicht die auf Ebene der vermittelnden Person vorgenommene Hinzurechnungsbesteuerung nicht aus, um die Niedrigsteuergrenze zu überschreiten, kann auf Antrag auch diese Steuer auf die deutsche KSt angerechnet werden (§ 12 Abs. 2 AStG-E). Vor dem Hintergrund eines deutschen KSt-Satzes von 15% dürfte diese Regelung in vielen Fällen ins Leere laufen.

Das Konzept der „nachgeschalteten“ Zwischengesellschaft mit der übertragenden Hinzurechnung (§ 14 AStG) ist aufgrund der Einbeziehung von mittelbaren Beteiligungen nicht mehr notwendig; § 14 AStG wird deshalb nach dem RefE (entsprechend den Vorgaben der ATAD) im AStG ersatzlos gestrichen. Dies hat jedoch zur Folge, dass künftig positive und negative Hinzurechnungsbeträge anders als bei der übertragenden Hinzurechnung auf einer vorgelagerten Ebene nicht mehr miteinander verrechnet werden können. Auf Ebene des Stpfl. bleiben negative Hinzurechnungsbeträge außer Ansatz (§ 10 Abs. 1 Satz 2 AStG-E).

4. Beibehaltung des Aktivkatalogs von Einkünften

Der gegenwärtige Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG bleibt weitgehend bestehen, obwohl die ATAD in ihrem Art. 7 Abs. 2 die Aufnahme eines Passivkatalogs vorsieht. Das sollte allerdings nur eine „technische“ Frage sein und bei inhaltlicher Übereinstimmung keinen Richtlinienverstoß bedingen. Beibehalten wird ersichtlich auch die sog. funktionale Betrachtungsweise, also die Zurechnung der von der Auslandsgesellschaft im Wesentlichen ausgeführten Tätigkeiten zu den im Aktivkatalog aufgelisteten Einkünften. Das ist zu begrüßen. Im einzelnen ergeben sich aber Abweichungen und Neuerungen.

a) Kapitalaufnahme an ausländischen Kapitalmärkten

So wird die Aufnahme von Kapital an ausländischen Kapitalmärkten und die darlehensweise Vergabe von Kapital an aktive ausländische Betriebe oder Betriebsstätten aus dem Aktivkatalog gestrichen (bisheriger § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG). Zinsen stellen damit künftig – wenn es sich nicht um sog. Nebenerträge einer aktiven Tätigkeit handelt oder der Substanznachweis des § 8 Abs. 2 und 3 AStG-E für EU-/EWR-Fälle nicht geführt werden kann – ausnahmslos passive Einkünfte dar.

b) Gewinnausschüttungen

Gewinnausschüttungen von KapGes. sollen – insoweit abweichend von der ATAD – grds. weiterhin aktiv sein (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E). Ausnahmen werden für Gewinnausschüttungen gemacht, die das Einkommen der leistenden Gesellschaft

5 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 79: Beispiel in der Begründung.

6 Z.B. BFH vom 22.05.2019 – I R 11/19, IStR 2019 S. 901 = DStR 2019 S. 2353.

7 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 80 f.: hierzu das Beispiel in der Begründung.

gemindert haben (Fälle des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG). Die Wahrung der materiellen Korrespondenz tritt also an die Stelle der Wahrung der steuerlichen Vorbelastung. Dies wiederum soll jedoch nicht gelten, wenn die leistende Gesellschaft mit den der Ausschüttung zugrunde liegenden Einkünften der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt oder – entsprechend § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG – eine vGA das Einkommen dieser oder einer diesen Gesellschaft nahestehende Person erhöht hat, ohne dass diese Einkünfte niedrig besteuert sind. Gewinnausschüttungen gelten ebenfalls als passiv, wenn diese beim Empfänger unter § 8b Abs. 4 (sog. Streubesitz) oder Abs. 7 (Kredit- und Finanzdienstleistungs-institute) KStG fallen würden, der Empfänger in Deutschland mit diesen Einkünften also steuerpflichtig wäre. Dass die prinzipielle „Aktivstellung“ von Gewinnausschüttungen der klaren Einstufung des Art. 7 Abs. 2 Buchst. a ATAD widerspricht, wird im Wesentlichen mit den „Besonderheiten eines KSt-Systems wie des deutschen“ begründet, „unter dessen „Berücksichtigung“ die ATAD auszulegen ist.“⁸ Das ist im Ergebnis sachgerecht und hilfreich. Es ist aber nicht vollends gesichert, dass das dem mit der ATAD eingeforderten „Mindeststandard“ hinreichend Rechnung trägt. Die Gefahr einer „Ahndung“ durch den EuGH und die Kommission ist an dieser Stelle zu gewärtigen.

c) Veräußerungsgewinne

Erleichtert wird die Regelungslage zu den Veräußerungsgewinnen (bisher: § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG, im RefE des ATADUmsG: § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E). Von den bisher sehr hinderlichen und lästigen „Gegennachweisen“, die der Stpfl. erbringen musste, insb. dazu, dass die Gewinne nicht auf Kapitalanlagegewinne entfallen, wird künftig abgesehen. Es muss auch nicht mehr auf die Beteiligungsstufen durchgerechnet werden.

d) Handel und Dienstleistungen

Eine Verschärfung findet sich bei Einkünften aus Handel und Dienstleistungen. Nunmehr wird beim Handel die Verschaffung der Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern auch durch eine nahestehende Person, welche mit ihren Einkünften hieraus nicht nur in Deutschland, sondern auch in der EU/EWR steuerpflichtig ist, als schädlich angesehen (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a und b AStG-E). Gleichermassen werden Dienstleistungen auf solche gegenüber dem Stpfl. oder ihm Nahestehenden bezogen (§ 8 Nr. 5 AStG-E). Nach der Entwurfsbegründung soll es sich bei beidem um die Umsetzung der Vorgabe aus der ATAD handeln, wonach Einkünfte von „Abrechnungsunternehmen“ aus dem Verkauf von Waren, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden, als passiv anzusehen sind, wenn die Tätigkeit des Abrechnungsunternehmens keinen oder nur einen geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringt.⁹ Der Begriff des „Abrechnungsunternehmens“ wird im Entwurf nicht aufgegriffen. Handel wie Dienstleistungen sollen demgegenüber prinzipiell aktiv sein, passiv nur dann, wenn sie nicht „gegenüber Dritten“ abgewickelt werden. Um einerseits die „Aktivstellung“ solcher Dienstleistungen, andererseits die Ausdehnung des Begriffs des verbundenen Unternehmens auf die EU/EWR zu rechtfertigen, zieht die Entwurfsbegründung – kaum nachvollziehbar – als Bezugsrahmen das Steueraufkommen der EU und des EWR heran.

8 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 83 f.: Begründung.

9 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 82 f.: Begründung.

Die Rückausnahme, wonach bei Vorliegen eines eingerichteten Geschäftsbetriebs die betreffenden Einkünfte doch wieder als aktiv gelten, bleibt im RefE des ATADUmsG – entgegen dem vorangegangenen „Straßenbahnentwurf“ – enthalten. Beibehalten wird in § 8 Nr. 4 Buchst. b AStG-E auch die Einschränkung, dass die „zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Stpfl. oder einer solchen nahestehenden Person“ ausüben müssen. Einen diesbezüglichen Nachweis zu führen, war bereits im geltenden Recht kaum möglich, da bei global agierenden Unternehmen bei Verträgen bestimmter Größenordnung eine gewisse Mitwirkung der (deutschen) Konzernmutter meist vorhanden sein wird. Ähnlich ist nunmehr auch bei den Dienstleistungen hinsichtlich des Bedienens- und Mitwirkungstatbestands formuliert (§ 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b AStG-E). Dass das komplexe System der Ausnahmen und Rückausnahmen erhalten bleibt und z.T. sogar ausgebaut wird, ist schwer verständlich.

5. Substanz- oder Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG-E

Der sog. Substanz- oder auch Motivtest ist bislang in § 8 Abs. 2 AStG enthalten, künftig verteilt er sich auf die Abs. 2-4 des Entwurfs. In der Sache ändert sich jedoch nichts: Nach wie vor ist nach § 8 Abs. 2 AStG-E eine ausländische Gesellschaft dann keine Zwischengesellschaft, wenn diese in ihrem Ansässigkeitsstaat einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ nachgeht. Hierfür soll insb. der Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen personellen und sachlichen Ausstattung in diesem Staat erforderlich sein. Zudem muss die Tätigkeit durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 AStG-E). Eine weitergehende Konkretisierung, was eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Gesetzes darstellt, erfolgt nicht. Auch in der Entwurfsbegründung wird lediglich der Wortlaut der geplanten gesetzlichen Vorschrift wiederholt. Lässt die Gesellschaft „ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen“, soll der Substanznachweis nicht erbracht werden können (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG-E). Offen ist, ob unter den Begriff „Dritte“ jegliche andere Personen oder nur „fremde“ Dritte zu verstehen sind. Nähme man Letzteres an, bliebe ein „Outsourcing“ der Tätigkeiten auf Konzerngesellschaften im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft möglich.¹⁰ Dem könnte allerdings die Entwurfsbegründung widersprechen, wonach die ausländische Gesellschaft den Kriterien des Motivtests abstrakt „im Fall der Auslagerung der Tätigkeit“ nicht entsprechen kann.¹¹ Schließt man sich Letzterem an, stellt sich die Frage, ob das Gesetz dann noch den primärrechtlichen Anforderungen genügt, wonach stets ein Gegenbeweis im Einzelfall zugestanden werden muss, um einem typisierten Missbrauchsverdacht zu begegnen.¹²

Der Substanztest des § 8 Abs. 2 AStG-E bleibt im Grundsatz auf ausländische Gesellschaften in EU- und EWR-Staaten beschränkt, obwohl die ATAD (in ihrem Art. 7 Abs. 2 ATAD) die Ausweitung des Substanztests auf Drittstaatengesellschaften ermöglicht. Begründet wird dies damit, dass durch das neue Beherrschungskonzept die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen ist (siehe dazu unter II.2.). Zudem

10 Vgl. dazu m.w.N. Gosch, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 19. Aufl., § 50d Rn. 26 ff.

11 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 85: Begründung.

12 EuGH vom 20.12.2017 – Rs. C-504/16, DStR 2018 S. 119.

sei durch die Rückausnahme des in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs bereits der Motivtest in die Einkünftequalifikation mit aufgenommen.¹³ Der Substanztest sei nur dann anwendbar, wenn der Ansässigkeitsstaat der ausländischen Gesellschaft im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs auch tatsächlich die notwendigen Auskünfte erteilt (§ 8 Abs. 4 AStG-E).

Bezieht sich der Stpfl. auf die Anwendung des Substanztests nach § 8 Abs. 2 AStG-E, muss er weiterhin nach § 18 Abs. 3 AStG eine AStG-Erklärung abgeben. Allerdings soll in diesen Fällen eine abgekürzte Erklärung nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck ausreichen (§ 18 Abs. 3 Satz 3 AStG-E). Nach der Entwurfsbegründung sind danach insb. allgemeine Angaben zur ausländischen Gesellschaft einschließlich ihres Tätigkeitsbereichs, Angaben zu Beteiligungen an der ausländischen Gesellschaft sowie Angaben zum Nachweis der Voraussetzungen des Motivtests zu machen.¹⁴

Da das Beherrschungskonzept bei Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften nicht umgesetzt wurde (§ 13 AStG-E), sondern entsprechend dem bisherigen § 7 Abs. 6 AStG unter bestimmten Voraussetzungen auch Beteiligungen von weniger als 1% zu einer Hinzurechnungsbesteuerung führen können, wird der Substanztests (nur) in diesen Fällen auch auf Drittstaatengesellschaften ermöglicht (§ 13 Abs. 4 AStG-E). Ob das dem Rahmen, den der EuGH in seinem Urteil vom 26.02.2019¹⁵ und der BFH in seinem Urteil vom 22.02.2019¹⁶ vorgegeben haben, gerecht wird, ist zu bezweifeln. Es erscheint aussichtsreich, dass der EuGH auch die Zwischengesellschaft ohne Kapitalanlagecharakter in den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit einbezieht und damit den Weg für einen Motivtest gegenüber Drittstaaten jedenfalls dann eröffnet, wenn der jeweilige Drittstaat sich im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe zur Auskunftserteilung verpflichtet hat.

6. Weitere geplante Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung

- Bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte bleiben steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, sowie die Vorschriften des UmwStG nach wie vor unberücksichtigt. Anders als bisher soll damit § 8b KStG bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte zur Anwendung kommen. Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG entfällt.
- Der Hinzurechnungsbetrag wird künftig in zeitlicher Hinsicht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet, beim inländischen Stpfl. erfasst (§ 10 Abs. 2 AStG-E).
- Mit Einführung des neu gefassten § 11 AStG-E wird eine Doppelbelastung im Ausschüttungs- und Veräußerungsfall durch Berücksichtigung eines Kürzungsbetrags vermieden. Einer Steuerbefreiung bedarf es daher nicht mehr, § 3 Nr. 41 EStG wird folglich gestrichen. Durch die Neufassung in § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG-E wird zudem

gewährleistet, dass ausgeschüttete Gewinne, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, nicht nochmals der GewSt unterworfen werden.

- § 12 AStG-E erlaubt neben der Anrechnung der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern (nunmehr zeitraumbezogen; auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es nicht mehr an) auch die Anrechnung einer vorgesetzten Hinzurechnungsbesteuerung auf die deutsche Steuer, welche auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt. Ein Abzug der ausländischen Steuer ist nicht mehr vorgesehen.
- Durch die Änderung in § 9 Nr. 2 GewStG-E entfällt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags künftig die Kürzung des Gewinns um Gewinnanteile (insb.) an ausländischen Mutterunternehmenschaften insoweit, als passive Einkünfte aus ausländischen Zwischengesellschaften (§ 7 Satz 7 GewStG) in dem Gewinnanteil enthalten sind (Zwischenschaltung einer ausländischen PersGes. als „Hinzurechnungsblocker“). Eine vergleichbare Regelung wird in § 9 Nr. 3 GewStG-E für den Fall eingefügt, dass Einkünfte i.S.d. § 7 Satz 7 GewStG über eine ausländische Betriebsstätte des inländischen hinzurechnungspflichtigen Unternehmens erzielt werden.
- Nach dem RefE ist ein Nebeneinander der Regelungen des InvStG und des AStG geplant. Dies kann gravierende Nachteile bei bestimmten Kapitalanlagestrukturen nach sich ziehen, insb. doppelte Besteuerungen herbeiführen, sodass bestehende Strukturen zügig zu prüfen und ggf. anzupassen sind.

III. Anwendungszeitpunkt

Die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung sollen nach § 21 Abs. 3 AStG-E erstmalig für den Vz./Erhebungszeitraum anwendbar sein, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31.12.2019 beginnt. Danach wäre die Hinzurechnungsbesteuerung für ausländische Gesellschaften mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr erstmalig im Vz./Erhebungszeitraum 2020 anwendbar; denn der Hinzurechnungsbetrag gilt in dem Vz. als zugeflossen, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet (§ 10 Abs. 2 AStG-E).

Ob die im Grundsatz vorgesehene rückwirkende Anwendung der neuen Regelungen bei einem Kabinettsbeschluss erst in 2020 verfassungsrechtlichen Anforderungen standhält, bleibt allerdings fraglich: Soweit die Neuregelungen in Einzelfällen belastend wirken, läge eine echte Rückwirkung vor. Hierfür müsste ein möglicher Vertrauensschutz infolge des am 10.12.2019 vorgelegten Entwurfs unterbrochen sein. Ob die Veröffentlichung eines RefE des BMF jedoch eine solche Unterbrechung des Vertrauensschutzes bewirkt, ist zweifelhaft, da hierfür wohl der Akt eines in Bezug auf die Gesetzgebung initiativberechtigten verfassungsgebenden Organs, wie z.B. der Bundesregierung durch einen Kabinettsbeschluss, notwendig gewesen wäre.¹⁷ Bliebe es deswegen bei einem Inkrafttreten im Laufe des Jahres 2020 (d.h. keine rückwirkende Anwendung auf das Jahr 2019, ggf. auch rückwirkend ab dem 01.01.2020), könnte andererseits infolge verspäteter Umsetzung der ATAD¹⁸

13 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 85: Begründung.

14 BMF, RefE ATADUmsG, a.a.O. (Fn. 2), S. 96: Begründung.

15 EuGH vom 26.02.2019 – Rs. C-135/17, DStR 2019 S. 489.

16 BFH vom 22.05.2019, a.a.O. (Fn. 6).

17 Vgl. BVerfG vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, DB 2018 S. 937 = DStR 2018 S. 731.

18 Die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung hätten nach Art. 11 Abs. 1 ATAD bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umgesetzt und ab dem 01.01.2019 angewendet werden müssen.

ein Unionsrechtsverstoß drohen. Hier könnte diskutiert werden, ob dieser wegen des grundsätzlichen Anwendungsvorangs des Unionsrechts beachtlich sein und einem Vertrauenschutz entgegenstehen könnte.¹⁹

IV. Fazit

Durch den RefE sollen die Vorgaben der ATAD umgesetzt werden. In der gegenwärtigen Fassung des Entwurfs gelingt das, was die Hinzurechnungsbesteuerung angeht, aber allen-

¹⁹ BFH vom 25.08.2009 – I R 88, 89/07, BStBl. II 2016 S. 438 = DB 2009 S. 2464.

falls als die nötigste „Pflicht“, die „Kür“ steht aus. Es bleibt zu hoffen, dass diese nachgeholt wird und dass das eigentlich als „Reform“ der Hinzurechnungsbesteuerung angekündigte Gesetzesvorhaben in den nächsten Wochen und Monaten tatsächlich noch zu einer echten Reform und Modernisierung der Hinzurechnungsbesteuerung erstarkt. Derzeit verbleiben manche Zweifelsfragen und – vor allem systematische – Ungeheimtheiten. Insbesondere die Fragen des Niedrigsteuersatzes und/oder die Anrechnung auf die GewSt sollten nochmals kritisch diskutiert werden. Hinsichtlich des Anwendungszzeitpunkts sollte aus Gründen des Vertrauenschutzes eine großzügige Übergangsregelung eingeräumt werden.

Internationales Steuerrecht

StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch / StB Dr. Johannes Günther, beide München

Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

– Konzernsteuerabteilung als Intermediär? –

StBin Dr. Gabriele Rautenstrauch ist als Partner International Tax Services und **StB Dr. Johannes Günther** als Manager International Tax Services bei der WTS in München tätig.

Am 30.12.2019 wurde das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen im BGBl. veröffentlicht. Das Gesetz trat am 01.01.2020 in Kraft. Darin sind umfassende Meldepflichten – insb. für sog. Intermediäre – enthalten. Ob eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär qualifizieren kann, ist dem Gesetz nicht eindeutig zu entnehmen. U.E. sprechen gute Argumente dafür, dass eine Konzernsteuerabteilung nur als Nutzer bei Inhouse-Gestaltungen angesehen werden kann.

I. Neue Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen¹

Die Richtlinie 2018/822/EU zur (sechsten) Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (auch: DAC6-Richtlinie)² ist am 25.06.2018 in Kraft getreten und musste vom deutschen Gesetzgeber bis zum 31.12.2019 in nationales Recht umgesetzt werden.

Seit Ende Januar 2019 zirkulierte ein inoffizieller RefE des BMF vom 30.01.2019. Nachdem dann am 27.09.2019 der offizielle RefE des BMF veröffentlicht wurde, hat der Bundestag

am 12.12.2019 den Gesetzentwurf der Bundesregierung³ in der vom Finanzausschuss geänderten Fassung⁴ beschlossen. Pünktlich vor dem Jahreswechsel wurde das finale Gesetz im BGBl. veröffentlicht.⁵ Das Gesetz bleibt im Wesentlichen sehr eng an den Vorgaben der DAC6-Richtlinie und setzt diese inhaltlich um. Rein nationale Steuergestaltungen sind von der Anzeigepflicht nicht umfasst.

Nachfolgend werden zunächst überblicksartig die Grundsätze der deutschen Umsetzung der RL 2018/822/EU dargestellt. Der zweite Teil des Beitrags (vgl. unter III.) beschäftigt sich mit der Frage, ob bzw. in welchen Konstellationen eine Konzernsteuerabteilung als Intermediär oder als Nutzer eingeordnet werden könnte. Nach einer detaillierten Erläuterung der Begrifflichkeiten „Nutzer“ und „Intermediär“ auf Basis der Begründung zum RegE werden anhand eines Beispieldurchfalls die möglichen Rollen der Konzernsteuerabteilung verdeutlicht.

II. Überblick über das Gesetz zur Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Die Meldepflicht von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen setzt voraus, dass eine sachliche und persönliche Meldepflicht gegeben ist. Weiterhin regelt das Gesetz den Inhalt der Meldung und den zeitlichen Anwendungsbereich sowie mögliche Sanktionen bei nicht zutreffender Meldung.

¹ Vgl. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21.12.2019, BGBl. I 2019 S. 2875 (im Folgenden: Gesetz Mitteilungspflicht).

² Vgl. RL 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG (RL 2011/16/EU) vom 15.02.2011 zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL (EU) 2018/822 vom 25.05.2018 (ABIEU 2018 Nr. L 64 S. 1) (im Folgenden: RL 2018/822/EU).

³ Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, BT-Drucks. 19/14685 vom 04.11.2019 (im Folgenden: Gesetzentwurf).

⁴ Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks. 19/15876.

⁵ Vgl. Gesetz Mitteilungspflicht, a.a.O. (Fn. 1).