

# Internationale SteuerRundschau

Zeitschrift für das gesamte Internationale und  
Europäische Steuerrecht

**Herausgeber:** StB Prof. Dr. Xaver Ditz · StB Christian Ehlermann · RA, FAST Prof. Dr. Stephan Eilers, LL.M. · MinRat Dr. Thomas Eisgruber · StB Prof. Dr. Stefan Köhler · Generalanwältin Prof. Dr. Dr. Juliane Kokott, LL.M. · MDg Dr. Rolf Möhlenbrock · RA, FAST Prof. Dr. Stephan Rasch · Prof. Dr. Ekkehart Reimer · Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. · RiBFH Dr. Michael Schwenke

[internationales-steuerrecht.de](http://internationales-steuerrecht.de)

Zwei, die zusammengehören:  
**ZEITSCHRIFT**



Profitieren Sie von Ihrer  
**ONLINE-DATENBANK**

**Schwerpunkt**  
ATADUmsG  
AbzStEntModG  
StAbwG

<b>Außensteuerrecht &gt;</b>	<b>Rheda Schumann – Überblick ATADUmsG, AbzStEntModG, StAbwG:</b> Aktuelle Gesetzgebung im Internationalen Steuerrecht .....	283
	<b>Nils Häck / Eva Oertel – Wegzugsbesteuerung:</b> Künftige Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG .....	286
	<b>Stefan Köhler / Wendelin Staats – Hinzurechnungsbesteuerung:</b> Wichtige Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung .....	295
	<b>Daniel Zöller / Sven Christian Gläser – Familienstiftung:</b> Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen und -trusts .....	305
	<b>Gabriel Hörnicke / Carsten Quilitzsch – StAbwG:</b> Spezielle Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten .....	314
<b>Internationale &gt;</b>	<b>Christian Ehlermann / Cornelius Link – Anti-Hybrid-Regel:</b> Ausgewählte Anwendungs- und Auslegungsfragen im Inbound-Kontext .....	319
<b>Steuerplanung/</b>	<b>Stefan Greil / Andreas Saliger – Verrechnungspreise:</b> Änderung im Bereich der Verrechnungspreise – Reform ohne inhaltliche Neuerungen? .....	330
<b>Verrechnungspreise</b>	<b>Stephan Rasch – Verrechnungspreise:</b> Die Reform des § 1 AStG – Ergänzende Anmerkungen zu Greil/Saliger .....	336
	<b>Karsten Flüchter – Vorabverständigungsverfahren:</b> Der neue § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren .....	338



Otto Schmidt online

## Aktionsmodul Steuerrecht

Beratermodul  
**Herrmann/Heuer/  
Raupach**  
Ertragsteuerrecht

Beratermodul  
**Rau/Dürrwächter**  
Umsatzsteuerrecht

Beratermodul  
**Tipke/Kruse**  
AO/FGO

Beratermodul  
**Kapp/Ebeling**  
Erbst-  
steuerrecht

Beratermodul  
**Steuerberater-  
Center**

Bewährte Kompetenz in zukunftsweisendem Format! Die Datenbank von Otto Schmidt sorgt für mehr Aktualität und Komfort in Ihrem Arbeitsalltag:

- › Führende Kommentare, Handbücher und Zeitschriften
- › Meinungsbildend, umfassend und tiefgehend
- › Rechtssicherheit und Zitierfähigkeit
- › Gesetze, Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen im Volltext
- › Inklusive Selbststudium mit Zertifikat nach § 15 FAO

**5 Module, 3 Nutzer, 1 Preis: nur 189,- € mtl. statt 303,- €.  
Mehr als 30 Prozent Preisvorteil.**

**Jetzt 4 Wochen gratis nutzen!**

[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-aktionsmodul-steuerrecht](https://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-aktionsmodul-steuerrecht)

Preisstand 1.1.2021 zzgl. MwSt.

**ottoschmidt**



# Internationale SteuerRundschau

Zeitschrift für das gesamte Internationale und Europäische Steuerrecht

## Herausgeber:

StB Prof. Dr. Xaver Ditz · StB Christian Ehlermann · RA, FAS Prof. Dr. Stephan Eilers, LL.M. · MinRat Dr. Thomas Eisgruber · StB Prof. Dr. Stefan Köhler · Generalanwältin Prof. Dr. Dr. Juliane Kokott, LL.M. · MDg Dr. Rolf Möhlenbrock · RA, FAS Prof. Dr. Stephan Rasch · Prof. Dr. Ekkehart Reimer · Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M. · RiBFH Dr. Michael Schwenke

## Inhalt

internationales-steuerrecht.de

### Editorial

Editorial.....	281
----------------	-----

### Außensteuerrecht

#### Aufsätze

#### **Rheda Schumann, LL.M. (Tax/DU) – Überblick ATADUmsG, AbzStEntModG, StAbwG: Aktuelle Gesetzgebung im Internationalen Steuerrecht zum Ende der 19. Legislaturperiode: ATADUmsG, AbzStEntModG und StAbwG**

Der Beitrag gibt einen einleitenden Überblick zu der jüngsten Gesetzgebung im Internationalen Steuerrecht zum Ende der 19. Legislaturperiode und eröffnet damit das vorliegende Schwerpunkttheft zu ATADUmsG, AbzStEntModG und StAbwG. Durch die Vernetzung mit den Fachbeiträgen zu den einzelnen Regelungskomplexen ist der Beitrag als Einstieg in die Materie konzipiert. .... 283

#### **Dr. Nils Häck / Dr. Eva Oertel – Wegzugsbesteuerung: Künftige Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG**

Gegenüber der bisherigen Regelung (§ 6 AStG a.F.) sieht § 6 AStG n.F. – aus Sicht der Steuerpflichtigen – neben gewissen Verbesserungen ganz erhebliche Verschärfungen, insbesondere die Abschaffung der dauerhaften Stundung i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F., vor. Im Gesetzgebungsverfahren war die Entwurfsfassung des § 6 AStG aus eben diesem Grund – der besonderen Härte einer sofortigen Substanzbesteuerung – auch politisch höchst umstritten. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die Neuregelung „im Dialog“. .... 286

#### **Prof. Dr. Stefan Köhler / Dr. Wendelin Staats – Hinzurechnungsbesteuerung: Wichtige Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD Umsetzungsgesetz**

Der Beitrag von Prof. Dr. Stefan Köhler gibt eine Übersicht über die Eckpunkte der Neuregelung. Diese betreffen insbesondere den Fortbestand der Niedrigsteuergrenze bei 25 %, die Beibehaltung des Aktivitätskatalogs entgegen der ATAD Richtlinie sowie eine erhebliche Verschärfung der Anforderungen an den Gegenbeweis bei Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit und fehlende eigenständige Gegenbeweismöglichkeiten für Fälle der Kapitalverkehrsfreiheit. In der Summe drohen daraus eine erheblich größere Praxisrelevanz sowie administrative und steuerliche Mehrbelastungen. Zu ausgewählten Punkten nimmt Dr. Wendelin Staats, kommentierend Stellung. .... 295

#### **StB Dr. Daniel Zöller / RA/StB Dr. Sven Christian Gläser – Hinzurechnungsbesteuerung Familienstiftung: Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen und -trusts – Praxisfolgen des ATADUmsG und unionsrechtliche Unzulänglichkeiten**

Die sich im Rahmen des ATADUmsG ergebenden Änderungen in der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG n.F.) wirken sich über die Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG n.F.) mittelbar auch auf inländische Begünstigte von Familienstiftungen und Trusts aus. Daneben wird § 15 AStG durch das ATADUmsG auch selbst punktuell angepasst. Insbesondere bei den inländischen Begünstigten von Familientrusts in Drittstaaten können die Änderungen in §§ 7 ff. AStG n.F. mit erheblichen – meist nachteiligen – Folgen einhergehen. Da Trusts oftmals zur Vermögensverwaltung eingesetzt werden, ist u.a. die Neuregelung des § 13 AStG für sog. Kapitalanlagegesellschaften und der in diesem Zusammenhang grundsätzlich mögliche Motivtest zu beachten. Nachteilig wirkt sich aus, dass die Reform der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nicht genutzt wurde, um eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Zurechnungsbesteuerung zu regeln. .... 305



Save the date: Die Kölner Tage Internationale Verrechnungspreise finden am 23./24.09.2021 in Köln statt. Jetzt anmelden!

## Inhalt

### **Gabriel Hörnicke, M.Sc., LL.M.oec. / StB Dr. Carsten Quilitzsch, LL.M. – StAbwG: Spezielle Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten – Eine kritische Würdigung der §§ 8 bis 11 StAbwG**

Am 30.6.2021 wurde das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (StAbwG) verkündet, das ab dem 1.1.2022 anzuwenden ist. Das innerhalb eines auffällig kurzen Zeitraums verabschiedete Gesetz verschärft einige in ähnlicher Form bereits im deutschen Außensteuerrecht enthaltene Rechtsinstitute, sofern Geschäftsvorgänge zwischen einem inländischen Steuerpflichtigen und einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet vorliegen. Dabei stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber anstelle verfassungskonformer Vorschriften mit Augenmaß vielmehr überschießende Regelungen eingeführt hat, die eine politische Wirkung auf dem Rücken des Steuerpflichtigen entfalten sollen. .... 314

## Internationale Steuerplanung/Verrechnungspreise

### Aufsätze

#### **Christian Ehlermann / Cornelius Link – Anti-Hybrid-Regel: Die Anti-Hybrid-Regel des § 4k EStG – Ausgewählte Anwendungs- und Auslegungsfragen im Inbound-Kontext**

Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit der Anwendung und Auslegung der neuen deutschen Anti-Hybrid-Vorschrift des § 4k EStG im Kontext von Inbound-Strukturen. Dabei wird der Fokus auf die Fragen gelegt, was eine „tatsächliche Besteuerung“ ist, wann eine schädliche Besteuerung inkongruenz vorliegt, welche Art von Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzugsverbot erfasst sein können und wie das Zusammenspiel der deutschen Regeln mit den US-„Check the Box“-Gestaltungen und den US-„Dual consolidated loss“-Regeln ist. Schließlich wird auf die zeitliche Anwendbarkeit der Vorschrift und Fragen der Nachweispflichten eingegangen. .... 319

#### **Dr. Stefan Greil, LL.M. / Andreas Saliger – Verrechnungspreise: Änderung im Bereich der Verrechnungspreise aufgrund des ATADUmsG und des AbzStEntlModG – Reform ohne inhaltliche Neuerungen?**

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie und dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer wurde der § 1 AStG grundlegend reformiert. Dabei erfolgte eine konkretisierende Ausrichtung an internationalen Grundsätzen, namentlich der BEPS Aktionspunkte 8 bis 10, und eine neue Strukturierung des Paragraphen. Der Beitrag gibt einen Überblick über die aus Sicht der Verfasser nennenswerten Änderungen, die zum 1.1.2022 anzuwenden sind. Dabei wird auch aufgeführt, dass sich abgesehen von der Regelung des § 1a AStG die Neuerungen grundsätzlich schon im alten Recht wiederfinden. .... 330

#### **RA, FASrR Prof. Dr. Stephan Rasch – Verrechnungspreise: Die Reform des § 1 AStG – Ergänzende Anmerkungen zu Greil/Saliger, ISR 2021, 330 ff.**

Greil/Saliger haben in diesem Heft einen Überblick über die Änderungen des § 1 AStG gegeben. Ohne die Spannung vorwegzunehmen, es besteht kein großer Dissens zu den Anmerkungen in diesem Beitrag. Einige wenige Hinweise sollen vielleicht ergänzt und unterschiedliche Auffassungen skizziert werden. .... 336

#### **Karsten Flüchter – Vorabverständigungsverfahren: Der neue § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren**

Der Entwurf eines § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren war ursprünglich Teil der Referentenentwürfe eines ATAD-UmsG. Inzwischen ist § 89a als Teil des AbzStEntlModG vom 2.6.2021 Gesetz geworden. Der Beitrag stellt diese neue, ausführliche Regelung zu Vorabverständigungsverfahren vor und vergleicht sie mit der bisherigen Situation – bisher wurden Vorabverständigungsverfahren unter Berufung auf Abkommensartikel, die Art. 25 OECD-MA entsprechen, geführt und näher in einem BMF-Schreiben von 2006, dem „APA-Merkblatt“, geregelt. .... 338



## So sanieren Sie.

Dieses neue Handbuch bereitet strukturiert, umfassend und praxisorientiert die gesetzlichen Neuregelungen auf.

Bestellen Sie jetzt unter **shop.deubner.de**

## Editorial

---

Liebe Leserinnen und Leser der ISR,

wir freuen uns, Ihnen mit der vorliegenden Ausgabe der ISR ein Schwerpunktheft zum „Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ (ATADUmsG), zum „Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer“ (AbzStEntModG) und zum „Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb“ (StAbwG) anbieten zu können, das Ihnen die aktuellsten Gesetzesänderungen im internationalen Steuerrecht im Zusammenhang darlegt.

Ziel der vorgenannten Gesetze ist es laut Gesetzesbegründung, dass auf internationaler Ebene einheitlichere Vorschriften gelten, die Steuervermeidung, unfairen Steuerwettbewerb und -missbrauch sowie Steuerhinterziehung bekämpfen. Auf nationaler Ebene hat der Gesetzgeber Regelungen zum Vorabverständigungsverfahren und zur Verhinderung hybrider Steuergestaltungen in das deutsche Steuerrecht implementiert und u.a. die Vorgaben zu Vorabverständigungsverfahren und zur Entstrickungs-, Wegzugs- und Hinzurechnungsbesteuerung reformiert. Ob die Regelungen allerdings alle fair und ausgewogen sind sowie tatsächlich zu einer internationalen Harmonisierung beitragen ist einer der Diskussionspunkte für dieses Spezialheft.

Die 19. Legislaturperiode endet also mit weitreichenden Neuerungen für das internationale Steuerrecht, die uns dazu bewogen haben, das vorliegende Heft zu konzipieren und Ihnen als Wegbegleiter durch die zahlreichen Neuerungen und auch Fallstricke an die Hand zu geben. Das Schwerpunktheft bietet neun hochkarätige und praxisnahe Aufsätze, die die aktuellen gesetzlichen Änderungen aus den unterschiedlichen Blickwinkeln der Beraterschaft und der Finanzverwaltung erläutern, analysieren und auch kritisch hinterfragen. Gerade durch das Zusammenspiel der Autorentteams unterschiedlicher Professionen hoffen wir, ein für Ihre tägliche Arbeit gewinnbringendes Heft vorzulegen.

Zunächst gibt Ihnen *Rheda Schumman* eine einleitende Übersicht zu allen Neuerungen in seinem Artikel auf S. 283. Die gesetzlichen Neuerungen der „Anti-Hybrid-Regel“ im EStG erläutern die Autoren *Christian Ehlermann* und *Cornelius Link* ab S. 319 und bringen Ihnen die Regelung anhand praxisnaher Fallbeispiele näher. Umfassende Änderungen durch das ATADUmsG gibt es im Bereich der Verrechnungspreise (§§ 1, 1a AStG), mit denen sich *Stefan Greil* und *Andreas Saliger* ab S. 330 auseinandersetzen. Ergänzt werden die Ausführungen zum § 1 AStG durch den Beitrag von *Stephan Rasch*, ab S. 336. *Nils Häck* und *Eva Oertel* setzen sich ab S. 286 mit den künftigen Regelungen der Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG auseinander. Sie zeigen dabei die Herausforderungen auf, die die Neuregelung mit sich bringt. Dem Thema der Neuregelung der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) widmen sich ab S. 295 die Autoren *Stefan Köhler* und *Wendelin Staats*. *Daniel Zöller* und *Sven Christian Gläser* betrachten die Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung speziell im Hinblick auf ausländische Familienstiftungen und führen anschauliche Beispiele dazu auf, ab S. 305.

*Karsten Flüchter* gibt Ihnen in seinem Artikel ab S. 338 einen umfassenden Einblick in die Regelungen zum Vorabverständigungsverfahren gem. § 89a AO, der durch das AbzStEntModG eingeführt wurde.

Das neue Steueroasen-Abwehrgesetz und insbesondere die Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten gem. §§ 8–11 StAbwG erhalten von *Gabriel Hörnicke* und *Carsten Quilitzsch* ab S. 314 eine kritische Würdigung.

Wie die Unternehmen, die Beratungspraxis und die Finanzverwaltung die Neuerungen umsetzen, werden die kommenden Monate zeigen. Wir möchten Sie mit den Beiträgen in diesem Heft an die wichtigsten Neuerungen heranführen und Ihnen einen ersten Einblick in die Meinungen aus der Praxis und der Verwaltung geben.

Wir wünschen Ihnen eine spannende und erkenntnisreiche Lektüre.

Ihre Herausgeber und Ihr Verlag Dr. Otto Schmidt



# Außensteuerrecht

## Aufsätze

*Rheda Schumann, LL.M. (Tax/DU)\**

## Aktuelle Gesetzgebung im Internationalen Steuerrecht zum Ende der 19. Legislaturperiode: ATADUmsG, AbzStEntModG und StAbwG

*Der Beitrag gibt einen einleitenden Überblick zu der jüngsten Gesetzgebung im Internationalen Steuerrecht zum Ende der 19. Legislaturperiode und eröffnet damit das vorliegende Schwerpunktthema zu ATADUmsG, AbzStEntModG und StAbwG. Durch die Vernetzung mit den Fachbeiträgen zu den einzelnen Regelungskomplexen ist der Beitrag als Einstieg in die Materie konzipiert.*

### I. Einleitung

Im Rahmen des internationalen Besteuerungsgefüges gilt es eine gleichmäßige Besteuerung der Gewinne aller wirtschaftlichen Akteure im internationalen Kontext zu etablieren. International tätige Konzerne sollen nicht ihre in Deutschland generierten Gewinne über Steuergestaltungen in Niedrigsteuerländern verschieben können oder diese mit Gestaltungsinstrumenten künstlich mindern können, so dass dadurch die deutschen Besteuerungsrechte unterwandert werden. Derartige Methoden haben Steuermindereinnahmen und Wettbewerbsverzerrungen zum Ergebnis, da Kleinbetrieben und mittelständischen Unternehmen derartige Gestaltungsmöglichkeiten nicht zur Verfügung stehen. Aus dieser Situation heraus haben die G20-Staaten mittels der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) die Initiative gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ergriffen, um eine international orchestrierte Kooperation gegen den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb und gegen die unerwünschten Steuergestaltungen zu entwickeln. Diese BEPS-Initiative mündete am 5.10.2015 in einen BEPS-Abschlussbericht, in dem 15 Empfehlungen erarbeitet wurden.

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf eine einheitliche Umsetzung dieser BEPS-Empfehlungen in ihren nationalen Besteuerungssystemen verständigt. Infolgedessen haben die EU-Gremien einheitliche und verbindliche Mindeststandards zur Verhinderung von unerwünschten Steuergestaltungen in der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD<sup>1</sup>) verankert. Dabei sind die EU-Mitgliedstaaten befugt, weitergehende Maßnahmen gegen unerwünschte Gestaltungspraktiken anzuwenden.

Mit den Regelungen des Steuerrechts und den bereits darin enthaltenen Abwehrmechanismen gegen unerwünschte Steuer-

gestaltungen entsprach Deutschland weitestgehend den Mindestanforderungen der ATAD, dennoch bestand in einigen Bereichen noch Anpassungsbedarf, der mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) in nationales Recht umgesetzt wurde. Im Rahmen der ATAD-Umsetzung wurden für sinnvoll erachtete Anpassungen innerhalb des ATADUmsG selbst, sowie im Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) vorgenommen.

Das ATADUmsG wurde mit Beschluss des Bundestages am 21.5.2021 angenommen und am 25.6.2021 durch den Bundesrat mittels Zustimmung bestätigt.

Die zentralen Maßnahmen des ATADUmsG werden nachfolgend kurz skizziert und in den einzelnen Beiträgen dieser Sonderausgabe ausführlicher vorgestellt:

- Anpassungen der Verrechnungspreis- und Fremdvergleichsgrundsätze an OECD-Standards (§§ 1 und 1a AStG);<sup>2</sup>
- Anpassungen der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen (§ 6 AStG);<sup>3</sup>
- Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG – Art. 7 und 8 ATAD);<sup>4</sup>
- Neuregelungen zur Beseitigung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen (§§ 4k, 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG–Art. 9 ff. der ATAD);<sup>5</sup>
- Einführung eines gesetzlichen Vorabverständigungsverfahrens (§ 89a AO);<sup>6</sup>
- Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten.<sup>7</sup>

\* Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 RL-2016/1164/EU, geändert durch Art. 1 der Richtlinie RL/2017/952/EU.

2 Siehe Rasch, ISR 2021, 336 ff.; Greil/Saliger, ISR 2021, 330 ff.

3 Siehe Häck/Oertel, ISR 2021, 286 ff.

4 Siehe Köhler/Staats, ISR 2021, 295 ff.

5 Siehe Ehlermann/Link, ISR 2021, 319 ff.

6 Siehe Flüchter, ISR 2021, 338 ff.

7 Siehe Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2021, 314 ff.

## II. Anpassungen im AStG

### 1. Verrechnungspreise-Fremdvergleichsgrundsatz (§§ 1, 1a AStG)

Die im § 1 Abs. 3 AStG a.F. enthaltenen Vorschriften über die Verrechnungspreisbemessung wurden neu gefasst und derart neu strukturiert, dass themenbezogene Absätze gebildet wurden, die sich inhaltlich an die internationalen OECD-Standards anlehnen.<sup>8</sup> Diese Änderungen waren Gegenstand des Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG), das durch den Bundestag am 5.5.2021 beschlossen und am 28.5.2021 durch den Bundesrat bestätigt wurde. Im Folgenden eine Aufzählung der neugefassten Regelungen:

- § 1 Abs. 2 AStG (Änderung des Begriffs der nahestehenden Person im Einklang mit der ATAD);
- § 1 Abs. 3 AStG (Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen): Der neu gefasste § 1 Abs. 3 AStG konkretisiert den Fremdvergleichsgrundsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG und enthält die Grundsätze der Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen, die sich an der internationalen Praxis orientieren. Dabei wird der bisher nach § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG a.F. vorgegebene Vorrang bestimmter Standardmethoden aufgegeben;
- § 1 Abs. 3a AStG (Bandbreite wird eingeeengt): Bandbreitenbestimmung und Einengung der Bandbreite sowie Regelungen zur Anwendung des Medians und Mittelwerts;
- § 1 Abs. 3b AStG (Transferpaketbewertung als Maßstab bei der Funktionsverlagerung): Redaktionelle Anpassungen der Regelungen zur Funktionsverlagerung unter teilweiser Streichung der sog. Escape-Klauseln;
- § 1 Abs. 3c AStG (Immaterielle Werte): konkretisierende Umsetzung von Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 zu immateriellen Werten;<sup>9</sup>
- § 1a AStG (Preisanpassungsklausel – Anpassung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien § 1 Abs. 3 Sätze 11, 12 AStG a.F.): konkretisierende Regelungen zu unternehmensgruppeninternen Finanzierungstransaktionen;<sup>10</sup>
- Erstmalige Anwendung der neugefassten §§ 1, 1a AStG ab dem 1.1.2022.

### 2. Die Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen (§ 6 AStG)

Im Zusammenhang mit der Anpassung der Regelungen zur betrieblichen Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung nach Art. 5 ATAD wurde auch eine Anpassungen der Regelungen zum Wegzug natürlicher Personen ins Ausland gem. § 6 AStG vorgenommen.<sup>11</sup> Folgende Maßnahmen wurden dazu beschlossen:

- § 6 Abs. 2 AStG: Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht wird von zehn auf sieben Jahre verkürzt (gleichzeitig wird der Betrachtungszeitraum auf die letzten zwölf Jahre verkürzt);<sup>12</sup>
- § 6 Abs. 3 AStG: es wird auf erhöhte Nachweise bei der Rückkehrabsicht<sup>13</sup> (Glaubhaftmachung genügt) sowie eine Verzin-sung verzichtet;

- § 6 Abs. 3: die allgemeinen Fristen für eine Stundung und die Rückkehrproption werden jeweils um zwei Jahre auf insgesamt sieben und zwölf Jahre angehoben;
- § 6 Abs. 4 AStG: die verschiedenen Stundungsmöglichkeiten in § 6 AStG werden vereinheitlicht (sog. One-Fits-All-Lösung – mit europarechtlichen Implikationen<sup>14</sup>)
- nachträgliche Wertminderungen auch bei EU-/EWR-Wegzügen werden nicht mehr berücksichtigt; Steuerumgehungs-gestaltungen wird m.E. damit die Grundlage entzogen.<sup>15</sup>

### 3. Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG-Art. 7-8 ATAD)

Die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7–14 AStG sind seit ihrer Einführung im Jahr 1972 weitestgehend unverändert geblieben.<sup>16</sup> Sie stellten eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich induzierter Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar. Wenn z.B. eine Konzernmutter in Deutschland ansässig ist, aber eine Tochtergesellschaft im Ausland beherrscht, die bestimmte „passive“ Einkünfte (etwa Zinsen, Lizenzentnahmen etc.) erzielt und diese im Ausland nur niedrig besteuert werden (mit weniger als 25 %), so werden diese Einkünfte der deutschen Konzernmutter hinzugerechnet und müssen von ihr in Deutschland versteuert werden.

Aufgrund der ATAD, die erstmals für alle Mitgliedstaaten einen verpflichtenden Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung einführt und bis Ende 2018 umzusetzen war, ergab sich daher lediglich für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf. Im Rahmen der Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung sind nachfolgende Themenfelder von zentraler Bedeutung:

- Änderung des Beherrschungskriteriums (Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise);<sup>17</sup>

8 Siehe Rasch, ISR 2021, 336 ff.; Greil/Saliger, ISR 2021, 330 ff., die kritisch anmerken, dass sich abgesehen von der Regelung des § 1a AStG die Neuerungen grundsätzlich schon im alten Recht wiederfinden.

9 A.A. Rasch, ISR 2021, 336 ff., der die Auffassung vertritt, dass es nicht nur eine Konkretisierung ist, sondern dass es sich um eine Neuregelung handelt.

10 Siehe Greil/Saliger ISR 2021, 330 ff.

11 Siehe Häck/Oertel, ISR 2021, 286 ff.

12 Dies kann sich gegenüber der bisherigen Rechtslage je nach den Umständen des Einzelfalls für Zuzügler positiv wie negativ auswirken, s. Häck/Oertel, ISR 2021, 286 ff.

13 Siehe zum Erfordernis der Rückkehrabsicht die unterschiedlichen Standpunkte von Häck einerseits und Oertel andererseits.

14 Siehe hierzu auch Häck/Oertel, ISR 2021, 286 ff, die davon ausgehen, dass der Ansatz des Gesetzgebers sicherlich gerichtlich überprüft wird. Dann wird sich nach ihrer Einschätzung zeigen, inwieweit die Neuregelung noch europarechtskonform ist und ob die „One-fits-all-Lösung“ bei der Stundung hinreichend trägt.

15 Ob der EuGH das Berücksichtigungsgebot tatsächlich aufgegeben hat, ist nicht abschließend geklärt, s. hierzu Häck/Oertel, ISR 2021, 286 ff.

16 Siehe hierzu ausführlich Ditz/Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Vor §§ 7–14 AStG, (Stand: Juli 2021 im Erscheinen).

17 Siehe zu dem neuen Beherrschungskonzept ausführlich und kontrovers Köhler/Staats, ISR 2021, 295 ff.



- Wegfall der sog. übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung nach § 14 AStG (direkte Hinzurechnung von nachgeschalteter Zwischengesellschaft zum Steuerpflichtigen);
- Beibehaltung der Niedrigsteuergrenze von 25 %;<sup>18</sup>
- Einführung eines Kürzungsbetrags bei Gewinnausschüttungen (Wegfall von § 3 Nr. 41 EStG);
- Beibehaltung des Prinzips des Aktivkatalogs (Richtlinienkonform?<sup>19</sup>);
- Behandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen im Grundsatz als aktiv;
- Beibehaltung des Motivtests;<sup>20</sup>
- Folgeanpassungen von § 15 AStG (Familienstiftungen).<sup>21</sup>

Im Rahmen der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung wurden die notwendigen Folgeanpassungen hinsichtlich der Familienstiftungen nach § 15 AStG vorgenommen. Eine vollständige Übertragung der neuen Hinzurechnungssystematik steht noch aus, dürfte m.E. aber zeitnah erfolgen. Folgende Anpassungen sind erfolgt:

- § 15 Abs. 5 AStG bedient sich nicht mehr der Verweisteknik auf § 12 AStG, sondern enthält die ausformulierte Rechtsfolge der Anrechnung ausländischer Besteuerung;
- § 15 Abs. 7 AStG schließt die Anwendung des § 8b KStG aus, um inkongruente Zurechnungseffekte bei unterschiedlichen passiven Einkünften (Dividenden bzw. Zinsen) auszuschließen;
- § 15 Abs. 9 AStG verweist auf § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG, um mögliche Beherrschungskonstellationen mit zu umfassen;
- § 15 Abs. 11 AStG stellt durch Verweis auf § 34c EStG oder § 26 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 KStG sicher, dass eine mögliche ausländische Besteuerung von Zuwendungen angerechnet wird (insbesondere relevant bei sog. US-Trusts);
- Auswirkungen der sonstigen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung auf Familienstiftungen oder Trusts.<sup>22</sup>

### III. Neuregelungen zur Beseitigung von Besteuerungssinkongruenzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen (§§ 4k, 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG)

Unter Besteuerungssinkongruenzen sind ungerechtfertigte Steuervorteile zu verstehen, die aufgrund zwischenstaatlicher Zurechnungs- oder Qualifikationskonflikte von z.B. Finanzinstrumenten oder Gesellschaften entstehen<sup>23</sup>. Dabei sollen Besteuerungssinkongruenzen neutralisiert werden, die unter Ausnutzung eines hybriden Elements in grenzüberschreitenden Sachverhalten entstehen. Es gibt dabei zwei Kategorien hybrider Elemente:

- Hybrides Finanzelement;
- Hybrider Rechtsträger.

Die Vorgaben von Art. 9 und 9b der ATAD wurden mit der Einführung eines neuen § 4k EStG umgesetzt. § 4k EStG sieht die Versagung des Betriebsausgabenabzugs in den unten genannten Fällen von Besteuerungssinkongruenzen vor. Die Vorschrift schränkt die auf Seiten des Schuldners grundsätzlich als

Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen in ihrer Abzugsfähigkeit ein, wenn sie durch Nutzung eines hybriden Elementes zu einer Besteuerungssinkongruenz führen.

Es gibt folgende Fälle von Besteuerungssinkongruenzen aufgrund hybrider Elemente:

- Deduction/Non Inclusion-Inkongruenzen (§ 4k Abs. 2 EStG): Aufwendungen sind beim Schuldner als Betriebsausgaben abzugsfähig, die entsprechenden Erträge auf Seiten des Gläubigers unterliegen jedoch keiner Besteuerung;
- Double Deduction-Inkongruenzen (§ 4k Abs. 4 EStG): Dieselben Aufwendungen sind bei zwei Rechtsträgern in verschiedenen Staaten als Betriebsausgaben abzugsfähig, eine korrespondierende doppelte Besteuerung der entsprechenden Erträge erfolgt nicht;<sup>24</sup>
- Importierte Besteuerungssinkongruenzen (§ 4k Abs. 5 EStG): Die Besteuerungssinkongruenz ist zwischen zwei Staaten entstanden, die diese nicht neutralisiert haben. Über weitere Transaktionen wird ein dritter Staat an der Besteuerungssinkongruenz beteiligt.

Ebenfalls zu berücksichtigen sind Besteuerungssinkongruenzen durch umgekehrt hybride Rechtsträger (Art. 9a ATAD). Ein umgekehrt hybrider Rechtsträger ist eine Personengesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (steuerlich transparente Einheit). Nach deutschem Recht sind die Einkünfte der Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuzurechnen und von diesen zu versteuern. Bei einem umgekehrt hybriden Rechtsträger behandelt der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters die Gesellschaft jedoch als intransparent mit der Konsequenz, dass die Einkünfte auf Gesellschafterebene nach ausländischem Steuerrecht keiner Besteuerung unterliegen. Im Ergebnis werden die Einkünfte auf keiner Ebene besteuert (sog. Weiße Einkünfte).

Die Regelung dieses umgekehrt-hybriden Konstrukts erfolgt in § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG. Danach werden die Erträge des ausländischen Gesellschafters der deutschen beschränkten Steuerpflicht unterworfen.

### IV. Einführung eines normierten Vorabverständigungsverfahrens nach § 89a AO

Mit der Einführung eines § 89a AO soll eine eigenständige nationale Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren geschaffen werden.<sup>25</sup> Bisher hat die Steuerverwaltung auf Basis von Art. 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Vorabverständigungsverfahren mit anderen Staaten geführt, um

18 Das Für und Wider der Beibehaltung der Niedrigsteuergrenze beleuchten Köhler/Staats, ISR 2021, 298 ff.

19 Siehe zu dieser Frage ausführlich Köhler/Staats, ISR 2021, 297 ff.

20 Siehe zu der Frage der Sinnhaftigkeit des Motivtests ausführlich und kontrovers Köhler/Staats, ISR 2021, 295 ff.

21 Siehe Zöller/Gläser, ISR 2021, 305 ff.

22 Siehe Zöller/Gläser, ISR, 2021, 305 ff.

23 Siehe Ehlermann/Link, ISR 2021, 319 ff.

24 Siehe zur Rückausnahme des § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG ausführlich und kontrovers Ehlermann/Link, ISR 2021, 319 ff.

25 Siehe Flüchter, ISR 2021, 338 ff.

Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Unternehmen insbesondere über Verrechnungspreismethoden und eine dadurch drohende wirtschaftliche Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung – soweit möglich – im Voraus einvernehmlich zu vermeiden. Hierdurch wird mehr Planungs- und Rechtssicherheit sowohl für die Unternehmen als auch die Staaten sowie mehr Effizienz bei der Prüfung von Verrechnungspreisen erreicht. Die Schaffung eines § 89a AO trägt dazu bei, dass die bisherige Steuerverwaltungspraxis eine eindeutige Regelung erhält und ein unkompliziertes Antragsverfahren gewährleistet ist.<sup>26</sup>

Die vorgesehene Regelung ermöglicht darüber hinaus, dass sämtliche grenzüberschreitende Sachverhalte und nicht mehr nur „Verrechnungspreisfälle“ erfasst werden, sofern zwischen den Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist, das einen Art. 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikel enthält. Ein solches Vorgehen steht dabei im Einklang mit der verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) und der verbindlichen Zusage (§ 204 AO), die ebenfalls keine ausschließliche Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte vorsehen. Vielmehr wird nun die zusätzliche Möglichkeit eröffnet, bi- und multilateral grenzüberschreitende Sachverhalte im Vorhinein zu würdigen, um zu einem frühen Zeitpunkt Rechts- und Planungssicherheit zu schaffen und damit auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Verfahrensschritte:

- § 89a Abs. 1 und 2 AO: Entrichtung einer Gebühr – Antragstellung (Antrag muss Sachverhaltsdarstellung mit drohender Doppelbesteuerung enthalten)
- § 89a Abs. 3 AO: Verfahrenseinleitung – Abstimmung mit ausländischer Finanzbehörde;
- § 89a Abs. 3 AO: bei Einigung: Unterzeichnung der Vorabverständigungsvereinbarung durch die Finanzbehörde;
- § 89a Abs. 3 AO: Finanzbehörde räumt Steuerpflichtigen Frist ein, auf Zustimmung der Vorabverständigungsvereinbarung und Verzicht auf weitere Rechtsbehelfsmittel.

## V. Spezielle Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten (StAbwG)

Das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (StAbwG) hat zum Ziel, unerwünschte Steuergestaltungen durch Geschäftsvorgänge eines steuerpflichtigen mit anderen Personen, die sich in einem sog. nicht kooperativen Staat befinden, zu verhindern. Zu diesem Zweck sieht das Gesetz folgende vier Abwehrmaßnahmen vor:

- Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen (§ 8 StAbwG)
- Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG)
- Beschränkte Steuerpflicht und Quellensteuer (§ 10 StAbwG)
- Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG)<sup>27</sup>

## VI. Fazit

In seinem gesetzgeberischen finale furioso hat der deutsche Gesetzgeber das deutsche internationale Steuerrecht umfassend modernisiert und m.E. rechtssicher ausgestaltet. Damit ist er am Ende der 19. Legislaturperiode den europarechtlichen Anforderungen gerecht geworden und hat darüber hinaus den Anlass genutzt weitergehende Modernisierungsschritte zu beschließen.

---

**Rheda Schumann, LL.M. (Tax/DU)**

---

<sup>26</sup> Jedenfalls in Verrechnungspreisfällen dürfte nach den Ausführungen von Flüchter, ISR 2021, 338 ff. weiterhin das bisherige APA-Merkblatt Orientierung bieten.

<sup>27</sup> Siehe hierzu Hörnicke/Quilitzsch, ISR 2021, 314 ff.

---

**Dr. Nils Häck / Dr. Eva Oertel\***

# Künftige Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG i.d.F. des ATAD-UmsG

Das am 1.7.2021 in Kraft getretene ATADUmsG (BGBl. I 2021, 2056) enthält eine Neufassung des § 6 AStG (sog. Wegzugsbesteuerung), obschon der Regelungsbereich der ATAD ausschließlich die Unternehmensbesteuerung umfasst. Gegenüber der bisherigen Regelung (§ 6 AStG a.F.) sieht § 6 AStG n.F. – aus Sicht der Steuerpflichtigen – neben gewissen Verbesserungen ganz erhebliche Verschärfungen, insbesondere die Abschaffung der dauerhaften Stundung i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F., vor. Im Gesetzgebungsverfahren war die Entwurfsfassung des § 6 AStG

aus eben diesem Grund – der besonderen Härte einer sofortigen Substanzbesteuerung – auch politisch höchst umstritten. Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick über die Neuregelung „im Dialog“.

---

\* Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

*The ATAD Implementation Act (ATADUmsG), which was enacted on 1st July 2021, contains a new version of Sec. 6 of the Foreign Tax Act, AStG (so-called exit taxation), although the scope of the ATAD exclusively covers corporate taxation. Compared to the previous regulation (Sec. 6 AStG old version), Sec. 6 AStG new version – from the point of view of the taxpayer – provides for certain improvements as well as considerable tightening, in particular the abolition of the permanent deferral within the meaning of Sec. 6 (5) AStG old version. In the legislative process, the draft version of Sec. 6 AStG was also highly controversial politically for precisely this reason – the particular harshness of immediate substance taxation. The following article provides an overview of the new regulation „in dialogue“.*

## I. Gesetzgebungsverfahren und Hintergrund der Reform

Spätestens seit 2018 hatte sich angekündigt, dass das BMF eine Reform der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG a.F. vorbereitete.<sup>1</sup> Das BMF legte am 10.12.2019 den „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vor,<sup>2</sup> der – ohne durch die ATAD<sup>3</sup> dazu angehalten zu sein – auch eine vollständige Neufassung des § 6 AStG vorsah. Einzelne Bundesländer betonten in der Folge ihre Skepsis gegenüber der vorgesehenen Abschaffung der dauerhaften Stundung bei EU-/EWR-Sachverhalten.<sup>4</sup> Der Finanzausschuss des Bundesrates empfahl im September 2020 im Hinblick auf die in der politischen Diskussion strittigen Fragen zur Neufassung des § 6 AStG in das JStG 2020 eine reine 1:1-Umsetzung der ATAD aufzunehmen und eine Reform des § 6 AStG einstweilen zurückzustellen.<sup>5</sup> Diese Empfehlung fand im Bundesrat keine Mehrheit<sup>6</sup> und keinen Eingang in dessen Stellungnahme zum JStG 2020.<sup>7</sup> In der Folgezeit schien es zunächst ungewiss, ob das Gesetzgebungsverfahren noch vor der Bundestagswahl auf den Weg gebracht werden würde. Für außenstehende Betrachter etwas überraschend wurde der Gesetzesentwurf zum ATADUmsG<sup>8</sup> schließlich von der Bundesregierung am 24.3.2021 beschlossen und dem Bundesrat als i.S.v. Art. 77 Abs. 2 Satz 4 GG besonders eilbedürftig zugeleitet. Die Empfehlung seiner Ausschüsse<sup>9</sup>, in der Stellungnahme zum ATADUmsG für ein Abstandnehmen von der Verschärfung der Stundungsregel zu plädieren, fand im Bundesrat wiederum keine Mehrheit.<sup>10</sup> Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Bundestages vom 19.5.2021<sup>11</sup> sah keine Änderungen zur Entwurfsfassung des § 6 AStG vor. Ein von der Fraktion der FDP eingebrachter und von Bündnis 90/Grünen und AfD unterstützter sog. Entschließungsantrag wurde mit der Ausschussmehrheit abgelehnt.<sup>12</sup> Am 21.5.2021 hat der Bundestag das ATADUmsG angenommen,<sup>13</sup> der Bundesrat hat am 25.6.2021 zugestimmt.<sup>14</sup> Das ATADUmsG wurde am 30.6.2021 verkündet und trat am Folgetag in Kraft.<sup>15</sup>

Die Reform des § 6 AStG erfolgte nicht auf Grundlage der ATAD, da diese nicht die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen betrifft.<sup>16</sup> Ein kausaler Zusammenhang zwischen den zwingenden ATAD-Vorgaben und den Änderungen zu § 6 AStG besteht nicht. Infolge der ATAD-Umsetzungsarbeiten war jedoch insgesamt eine Modernisierung des AStG angestrebt worden, die insgesamt noch nicht vollständig erreicht wurde.<sup>17</sup> Seitens der Finanzverwaltung war eine Überarbeitung

des § 6 AStG bereits seit Längerem angeregt worden. Ausschlaggebend waren die Erkenntnisse darüber, dass § 6 AStG a.F. unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit offerieren könnte, nach einem Wegzug Gewinne der Beteiligungsgesellschaft teilweise oder vollständig steuerfrei auszuschütten bzw. die Anteile an dieser ohne Belastung von deutscher Erbschaft- und Schenkungsteuer unentgeltlich zu übertragen.<sup>18</sup> Um dies zu vermeiden, wurden in § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F. „schädliche Ereignisse“ im Rahmen der Ratenzahlung bzw. der Rückkehrregelung formuliert. Auch in der – nun nicht mehr vorgesehenen – Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen (§ 6 Abs. 6 AStG a.F.) wurde die Gefahr von Steuergestaltungsstrategien gesehen.<sup>19</sup>

**Dr. Nils Häck:** Eine Abschaffung der dauerhaften Stundung i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F. hätte es nicht bedurft. Gründe einer schwierigen Administrierbarkeit der dauerhaften Stundung erscheinen angesichts der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (§ 6 Abs. 7 AStG a.F.) und der EU-/EWR-weiten Amts- und Beitreibungshilfe insoweit ebenso wenig belastbar wie ein Verweis auf ein gesteigertes Risiko von Steuerausfällen. Vielmehr befand sich der Gesetzgeber, wie die Gesetzesbegründung des Regierungsentwurfs erstmals deutlich ausspricht,<sup>20</sup> in einem (steuerpolitischen) Dilemma, welches er nur durch eine Abkehr von der dauerhaften Stundung hin zu einem global einheitlichen Ratenkonzept (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.) zu lösen vermochte. Der Gesetzgeber sah sich im Anschluss an die EuGH-Entscheidung

1 Vgl. Staats (Diskussionsbeitrag) in Kaeser/Holle, Tagungsband der 2. YIN-Jahrestagung, 2019, Abschn. G.II.2.

2 Die am 24.3.2020 veröffentlichte überarbeitete Fassung des Referentenentwurfs sah zu § 6 AStG nur die Ergänzung des § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG n.F. vor. Die Entwürfe sind auf der Website des BMF abrufbar (Abruf am 18.6.2021).

3 EU-Richtlinie 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. EU Nr. L 193, 1 vom 19.7.2016 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ATAD; geändert durch Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. EU Nr. L 144, 1 v. 7.6.2017).

4 Siehe z.B. die Erklärung des Ministers Holthoff-Pförtner v. 29.6.2020, Bundesrats-Plenarprotokoll 991, S. 190.

5 Empfehlungen der Ausschüsse v. 28.9.2020 – Ziff. 19; BR-Drucks. 503/1/20, S. 63.

6 Bundesrats-Plenarprotokoll 994, S. 369.

7 Stellungnahme des Bundesrates v. 9.10.2020, BR-Drucks. 503/20 (B).

8 Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 24.3.2021, BT-Drucks. 19/28652.

9 Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates v. 26.4.2021, 245/1/21, S. 30.

10 Stellungnahme des Bundesrates v. 7.5.2021, BR-Drucks. 245/21.

11 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses vom 19.5.2021, BT-Drucks. 19/29848.

12 Zu Einzelheiten s. BT-Drucks. 19/29848, 60f.

13 BR-Drucks. 468/21.

14 BR-Drucks. 468/21(B).

15 BGBl. I 2021, 2056.

16 Vgl. stellvertretend Oppel, IWB 2021, 508 (509); Kahlenberg, ISr 2020, 378 (381).

17 Dies betrifft bspw. eine ausstehende Überarbeitung des § 15 AStG.

18 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 53.

19 Antwort der Bundesregierung v. 7.6.2021, BT-Drucks. 19/303326, 5 auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion.

20 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 52 f. Die Passagen waren in den Referentenentwürfen noch nicht enthalten.



Wächtler (dazu unter II.) offenbar vor der Wahl, entweder die dauerhafte Stundung auf Drittstaaten (u.a. die Schweiz) auszuweiten oder – wie nun geschehen – einheitlich auf ein Ratenzahlungskonzept umzustellen. Es ist sehr zweifelhaft, ob der Gesetzgeber im Anschluss an die, auf Basis des Freizügigkeitsabkommens mit der Schweiz fußende Wächtler-Entscheidung tatsächlich die dauerhafte Stundung auf sämtliche Drittstaaten hätte ausweiten müssen. Die nur solitäre Ausweitung auf die Schweiz wäre auch ohne weiteres unter Wahrung deutscher Fiskalinteressen möglich gewesen, da Deutschland mangels Beitreibungshilfe der Schweiz Sicherheiten verlangen könnte und eine Verschärfung der „schädlichen Ereignisse“ i.S.d. § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F. ungewünschte Gestaltungsmaßnahmen verhindert hätte. Die „privilegierende“ Ausweitung auf die Schweiz war aber steuerpolitisch ganz offensichtlich nicht vertretbar.<sup>21</sup>

**Dr. Eva Oertel:** Die zinslose und unbefristete Stundung war konzeptionell in die Jahre gekommen und bedurfte einer Überarbeitung. Wer in der Praxis mit komplexeren Sachverhaltsvarianten konfrontiert war, kennt die Herausforderungen, die allein bei der Feststellung des Werts einer oder mehrerer Beteiligung(en) im Zeitpunkt des Wegzugs bestehen. Die Festsetzung, Stundung und das laufende Monitoring verursachten viel Bürokratieaufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, die zu keinerlei „steuerlichen Mehrergebnissen“ führten, sondern in vielen Fällen im Wortsinne im „Nichts“ endeten. Steuerpflichtige, die Gefallen an einem Wegzug gefunden hatten und steuerrechtlich interessiert waren, nutzten die zinslose und unbefristete Stundungsmöglichkeit im Übrigen, um durch die Kombination verschiedener Rechtsordnungen unter dem „Schutzschirm“ des § 6 AStG weiße Einkünfte zu generieren.

Bei der Frage, ob die Reform des § 6 AStG eventuell zu radikal ausgefallen ist und eine Kompromisslösung zwischen der alten (= unbefristeten Stundung) und der neuen Fassung (= im Regelfall Sofortfälligkeit bzw. ratierliche Erhebung) wünschenswert gewesen wäre, scheiden sich indes die Geister.

## II. Europarechtliche Aspekte der Neuregelung

Die europarechtlichen Aspekte der Neuregelung sollen hier nur im Überblick angesprochen werden.<sup>22</sup>

Insbesondere der Frage, ob die Abkehr von einer dauerhaften Stundung in EU-/EWR-Fällen (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.) hin zu einer einheitlichen Ratenzahlung über sieben Jahre (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.) (noch) im Einklang mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten und der Rechtsprechung des EuGH steht, soll an dieser Stelle nicht erneut<sup>23</sup> im Einzelnen nachgegangen werden. Im Ergebnis hat der Gesetzgeber – wie bereits das BMF<sup>24</sup> – aus der Entscheidung des EuGH in der Rs. Wächtler<sup>25</sup> – anders als die h.M.<sup>26</sup> in der Literatur, das FG Baden-Württemberg in seiner Anschlussentscheidung<sup>27</sup> und jüngst das FG Köln<sup>28</sup> – nicht die Verpflichtung einer dauerhaften Stundung der Wegzugsbesteuerung ableiten können. Der Ansatz des Gesetzgebers wird sicherlich gerichtlich überprüft werden. Dann wird sich zeigen, inwieweit die Neuregelung noch europarechtskonform ist und ob die „One-fits-all-Lösung“ bei der Stundung hinreichend trägt. Möglicherweise bekommt der EuGH sehr bald schon eine weitere Gelegenheit, seine Position zu verdeutlichen, wenn sich der BFH im anhängigen Revisionsverfahren (I R 35/20) zur Wächtler-Anschlussentscheidung des FG Baden-

Württemberg<sup>29</sup> dazu veranlasst sieht, die Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.<sup>30</sup>

Europarechtliche Relevanz hat auch, dass dem Antrag auf Ratenzahlung über sieben Jahre bzw. auf Stundung in Fällen der vorübergehenden Abwesenheit „in der Regel“ nur gegen Sicherheitsleistung stattgegeben werden soll (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F., dazu unter 3.).

**Dr. Nils Häck:** Ob die Finanzverwaltung im Einzelfall künftig eine Sicherheit verlangen wird oder nicht, entscheidet zugleich in zahlreichen Fällen darüber, ob ein Wegzug stattfindet, da viele Steuerpflichtige nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand in der Lage sein werden, eine von der Finanzverwaltung akzeptierte Sicherheit zu stellen. Gemessen an den Grundfreiheiten muss das Verlangen von Sicherheiten verhältnismäßig sein, d.h. es ist vor einem entsprechenden Verlangen eine Bewertung des Nichteinbringungsrisikos durchzuführen.<sup>31</sup> In EU-Sachverhalten wäre das Verlangen einer Sicherheitsleistung im Hinblick auf die bestehenden Mechanismen bei der Amtshilfe in Steuersachen und der Beitreibung von Steuerforderungen<sup>32</sup> nicht gerechtfertigt. Dieses Verständnis scheint auch der EuGH in der Rechtssache Wächtler zu teilen.<sup>33</sup> Gleiches muss in den EWR-Sachverhalten gelten in denen mit dem Zuzugsstaat ein DBA mit entsprechenden Klauseln (vgl. Art. 26, 27 OECD-MA) geschlossen wurde. Der Gesetzesbegründung ist insoweit leider nichts zu entnehmen. Die Bundesregierung geht zwar auch davon aus, dass (mit Ausnahme von Island<sup>34</sup>) im Verhältnis zu al-

21 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 53.

22 Siehe hierzu jüngst ausführlich Schönfeld/Erdem, IStR 2021 (im Erscheinen); Zimmermann, IStR 2021, 352 ff.;

23 Zur wegzugsteuerrelevanten Rechtsprechung des EuGHs s. bereits Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 6 AStG Rz. 153 ff. (Stand: April 2020); Häck, ISR 2020, 17; Häck/Kahlenberg, IStR 2019, 253; Häck, ISR 2018, 189.

24 BMF v. 13.11.2019 – IV B 5 – S 1325/18/10001:001, BStBl. I 2019, 1212; hierzu Häck, ISR 2020, 17.

25 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, ISR 2019, 436 (Hummel) – Wächtler.

26 Vgl. Schönfeld in FS Lüdicke, 2019, S. 567 (570); Oppel, IWB 2021, 508 (516 f.); Oellerich, EFG 2021, 25; Zimmermann, IStR 2021, 352 ff.; Pohl, Ubg 2020, 212 (214); Häck, ISR 2020, 17; Wilke, IStR 2020, 366 (370); Kahlenberg, IStR 2020, 378 (383 f.); Kühn/Weiss, IWB 2020, 46 (53); Schiefer, ISR 2020, 84 (86 ff.); Hohenwarther-Mayr, EWS 2019, 129 (137); Schlücke, IStR 2019, 264 ff.; Weiss, EStB 2019, 117; Häck/Kahlenberg, IStR 2019, 253 (257 ff.). A.A. D. Hummel, ISR 2019, 436 ff.

27 FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 – 2 K 835/19, EFG 2021, 20 (Revision beim BFH I R 35/20); hierzu Oellerich, EFG 2021, 25; Hörnicke, ISR 2021, 97.

28 FG Köln v. 11.5.2021 – 2 V 1929/20.

29 FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 – 2 K 835/19, EFG 2021, 20 (Revision beim BFH I R 35/20); hierzu Oellerich, EFG 2021, 25; Hörnicke, ISR 2021, 97.

30 Zu weiteren vorlagewürdigen Rechtsfragen im Rahmen der Revision (I R 30/19) gegen die Entscheidung des FG Köln v. 28.3.2019 – 15 K 2159/15, ISR 2019, 293 (Weiss) = FR 2019, 828 = EFG 2019, 1361 s. Kahlenberg, IStR 2020, 378 (379); Häck, IStR 2019, 672 (674).

31 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20, ISR 2014, 136 m. Anm. Müller = ISR 2014, 96 (Zwirner) = FR 2014, 466 m. Anm. Musil – DMC; Blumenberg/Lechner in FS Haarmann, S. 353 (381).

32 Hierzu ausführlich Schaumburg in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 25.15 ff. und 25.61 ff.

33 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, ISR 2019, 436 (Hummel) – Wächtler, Rz. 66.

34 Der EWR-Staat Island gewährt keine Beitreibungshilfe (nur kleine DBA-Auskunfts-klausel).

len EU-/EWR-Staaten die steuerliche Amtshilfe, einschließlich der Beitreibungsamtshilfe, gewährleistet ist. Dies schließt es aber nicht aus, Sicherheiten zu verlangen, wenn die individuelle Risikoeinschätzung dazu führt, dass der Steueranspruch gefährdet erscheint.<sup>35</sup> Angesichts der Formulierung als Soll-Vorschrift („in der Regel“) steht daher zu befürchten, dass Finanzämter auch in EU-/EWR-Fällen eine Sicherheit verlangen könnten, wenn etwa der individuelle Zuzugsstaat nach der Erfahrung der Finanzverwaltung der Verpflichtung zur Beitreibungshilfe in praxi nicht zufriedenstellend nachkommt oder sich wesentliches, vollstreckbares Vermögen in Staaten ohne Beitreibungshilfe befindet.

**Dr. Eva Oertel:** Die Erfahrungen mit § 6 AStG a.F. zeigen, dass in Wegzugsfällen bzw. bei den Fragen der Stundung und der Sicherheitengestellung nach den jeweiligen Gegebenheiten des Einzelfalls regelmäßig vertretbare Lösungen gefunden werden können. Dem steht auch § 6 AStG n.F. keinesfalls entgegen. Die Formulierung „in der Regel“ lässt auch künftig noch ausreichend Raum für die Lösungsfindung im Einzelfall.

Nach der Neuregelung sollen nachträgliche Wertminderungen – anders als bisher (§ 6 Abs. 6 AStG a.F.) – nicht mehr rückwirkend berücksichtigt werden können, selbst wenn deren Berücksichtigung im Zuzugsstaat ausscheidet. Ob der EuGH das in der Rechtssache N<sup>36</sup> formulierte Berücksichtigungsgebot tatsächlich aufgegeben hat, ist nicht abschließend geklärt.<sup>37</sup> Im Rahmen einer Modernisierung des AStG hätte man sich an dieser Stelle mit Blick auf den internationalen Trend der „korrespondierenden Besteuerung“ vielleicht eine andere Lösung gewünscht. Gründe der Missbrauchsvermeidung greifen nicht durch, war doch die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen auch bisher nur möglich, wenn diese im Zuzugsstaat nicht berücksichtigt werden konnten und sie nachweislich betrieblich veranlasst, d.h. nicht auf gesellschaftsrechtliche Maßnahmen (wie z.B. Gewinnausschüttungen) zurückzuführen waren (§ 6 Abs. 6 Satz 2 AStG a.F.).

### III. Voraussetzungen der Wegzugsbesteuerung nach § 6 Abs. 1 AStG

#### 1. Persönlicher Anwendungsbereich

##### a) Überblick

Die Wegzugsteuertatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 AStG n.F. können wie bisher nur von natürlichen Personen als Anteilsinhabern i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG<sup>38</sup> verwirklicht werden. Voraussetzung ist zudem, dass es sich um „unbeschränkt Steuerpflichtige“ handelt. Dies sind nach der eigenständigen Definition i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG n.F. alle natürlichen Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre (sog. Beobachtungszeitraum) vor Verwirklichung eines Wegzugsteuertatbestands insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG gewesen sind (§ 6 Abs. 2 Satz 1 AStG n.F.). Bisher reichte es aus, wenn die natürliche Person auf ihre Lebenszeit betrachtet insgesamt mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 EStG war. Die Neujustierung kann sich gegenüber der bisherigen Rechtslage je nach den Umständen des Einzelfalls für Zuzügler positiv wie negativ auswirken (s. Fallbeispiele unter b)). In Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge sind auch die Zeiten der unbeschränkten Steuerpflicht von Rechtsvorgängern zu be-

rücksichtigen (§ 6 Abs. 2 Satz 2 und 3 AStG n.F.). Ein Steuerpflichtiger, der die Rückkehrregel des § 6 Abs. 3 AStG n.F. in Anspruch nimmt, gilt nach seiner Rückkehr als „unbeschränkt Steuerpflichtiger“ (§ 6 Abs. 2 Satz 4 AStG n.F.). Insgesamt ist die Neuregelung des persönlichen Anwendungsbereichs zu begrüßen.

#### b) Fallbeispiele

**Fall 1:** U ist Ende 2015 erstmals in Deutschland ansässig geworden, um bei einem frisch gegründeten Start-Up zu arbeiten. Mit Beginn der Tätigkeit wurde er gegen Bareinlage mit 5 % an der deutschen Start-Up-GmbH beteiligt, die inzwischen erhebliche Wertsteigerungen erfahren hat. Mitte 2023 zieht U unter Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland in die USA.

**Lösungshinweise:** Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. hätte der Wegzug keine Wegzugsteuer ausgelöst, da U bei Wegzug in 2023 nicht insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Sein Wegzug in 2023 wird aber von § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 AStG n.F. erfasst, da künftig eine siebenjährige unbeschränkte Steuerpflicht im Inland innerhalb der letzten zwölf Jahre ausreicht. Insoweit werden die Anteile von U durch die Neuregelung frühzeitiger im Rahmen der Wegzugsbesteuerung „verstrickt“. Es stellt sich aber die Frage, ob sämtliche stillen Reserven der Wegzugsbesteuerung unterliegen. In der Konsequenz der Rechtsprechung des BVerfG<sup>39</sup> zum „Hineinwachsen“ von stillen Reserven in die Steuerpflicht i.R.d. § 17 EStG aufgrund der Absenkung der Mindestbeteiligungsquote wäre es geboten, die jedenfalls bis Ende 2021 entstandenen stillen Reserven auszuklammern, da die Neuregelung erst ab dem 1.1.2022 greift und U noch am 31.12.2021 ohne Wegzugsbesteuerung hätte wegziehen können.<sup>40</sup>

**Fall 2:** N wurde 1965 in Deutschland geboren und ist 1990 in die Schweiz gezogen. In der Schweiz hat sie die CH-AG gegründet, die Anteile sind im Wert stark gestiegen. 2016 ist N aus privaten Gründen zurück nach Deutschland gezogen, ohne zu wissen, dass ihre Anteile an der CH-AG in Deutschland ertragsteuerrechtlich mit den Anschaffungskosten „verstrickt“ werden, da die Schweiz keine Wegzugsbesteuerung kennt (§ 17 Abs. 2 Satz 3 EStG). In 2022 zieht N unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland wieder in die Schweiz zurück.

**Lösungshinweise:** Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG a.F. hätte der Wegzug in die Schweiz in 2022 Wegzugsteuer ausgelöst, da N zwischen 1965 und 1990 insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war. Nach § 6 Abs. 1

35 Vgl. BT-Drucks. 19/303326, Rz. 4 f. Antwort der Bundesregierung v. 7.6.2021, auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion.

36 EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525, FR 2006, 1128 – N.

37 Zur Diskussion stellvertretend Zimmermann, IStR 2021, 352 (359); Schiefer, ISR 2020, 84 (89 f.); Kahlenberg, IStR 2020, 378 (387); Kraft, IStR 2018, 289 (295 f.).

38 Hierzu zählen künftig auch die Anteile an einer „optierenden“ Personenhandelsgesellschaft i.S.v. § 1a KStG.

39 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748, 753, 1738/05, BVerfGE 127, 61.

40 Vgl. zu ähnlich gelagerten Fällen Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 6 AStG Rz. 387 (Stand: April 2020).

Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 AStG n.F. kann eine Wegzugsteuer nicht festgesetzt werden, da N innerhalb des zwölfjährigen Betrachtungszeitraum nicht mindestens sieben Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war.

*Fall 3:* T, Alleingesellschafter der D-GmbH, ist 2008 unter Aufgabe seiner unbeschränkten Steuerpflicht nach Frankreich verzogen („1. Wegzug“). Die festgesetzte Wegzugsteuer wurde dauerhaft nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. gestundet. In 2020 kehrt T nach Deutschland zurück. 2025 entschließt sich T, endgültig nach Frankreich auszuwandern („2. Wegzug“).

*Lösungshinweise:* Mit dem Zuzug nach Deutschland in 2020 entfällt die anlässlich des 1. Wegzugs festgesetzte Wegzugssteuer nach § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG a.F. rückwirkend, da § 6 Abs. 3, Abs. 5 AStG a.F. für entsprechende „Altfälle“ weiterhin gilt (§ 21 Abs. 3 Satz 1 AStG n.F.). Der 2. Wegzug in 2025 unterliegt in Deutschland nicht der Wegzugsbesteuerung, da T innerhalb des maßgeblichen zwölfjährigen Betrachtungszeitraums weniger als sieben Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war (vgl. § 6 Abs. 2 Satz 1 AStG n.F.). Zwar gilt gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG n.F. der Steuerpflichtige als „unbeschränkt Steuerpflichtiger“, wenn der „Steueranspruch nach Absatz 3“ entfällt. Insoweit verweist § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG n.F. aber nicht auf § 6 Abs. 3 AStG a.F., sondern nur auf § 6 Abs. 3 AStG n.F.<sup>41</sup>

**Dr. Eva Oertel zu Fall 3:** § 6 AStG verfolgt das Ziel, eine Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten stillen Reserven sicherzustellen. Vor diesem Hintergrund müssen § 6 Abs. 2 Sätze 1 und 4 AStG n.F. in Zusammenschau mit § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG n.F. interpretiert werden. Entfällt eine bereits gestundete Wegzugssteuer wegen Rückerlangung der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland, bleiben einmal verstrickte stille Reserven weiter steuerverstrickt und können nicht durch eine neue Fristberechnung der Wegzugsbesteuerung entgehen.

## 2. Steuerauslösende Tatbestände

### a) Überblick

§ 6 Abs. 1 AStG n.F. sieht nur noch drei Wegzugsteuertatbestände vor. Dies sind die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG n.F.), die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG n.F.) und – subsidiär – der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F.). Damit sollen – wenig überraschend – nach dem Willen des Gesetzgebers auch Fälle der „passiven Entstrickung“ durch Neuabschluss oder Revision eines DBA erfasst werden.<sup>42</sup> Für die Tatbestände der Nr. 1 und 2 soll es auf den Ausschluss oder die Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte nicht ankommen, was bereits zu § 6 AStG a.F. gesetzgeberisch gewollt war.<sup>43</sup> Die bisherigen Tatbestände des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG a.F. (Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit in einem DBA-Staat) bzw. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG a.F. (Einlage der Anteile in ausländische Betriebsstätte) konnten nach Ansicht des Gesetzgebers entfallen, da die zugrunde liegenden Sachverhalte stets zu einem Ausschluss bzw. einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts an den Veräußerungsgewinnen

führen sollen.<sup>44</sup> Dies ist allerdings nicht zwingend in allen Fällen zu bejahen (s. Fallbeispiel 4 unter b)). Durch die Neuformulierung der Tatbestände des § 6 Abs. 1 AStG dürfte jedenfalls die nach § 6 Abs. 1 AStG a.F. möglicherweise bestehende Gesetzeslücke<sup>45</sup> bei grenzüberschreitender Verschenkung bzw. Vererbung von Anteilen an doppelansässige Erwerber geschlossen worden sein.<sup>46</sup>

§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F. enthält für die einzelnen Wegzugsteuertatbestände eigene ausdrückliche „Veräußerungszeitpunkte“. In den Fällen des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 AStG n.F. soll wie bisher die Veräußerung *im Zeitpunkt* der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht bzw. der Übertragung erfolgen. Nach dem (umstrittenen) Verständnis des BFH<sup>47</sup> zu § 6 AStG a.F., welches auf § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 AStG n.F. übertragen werden kann, vollzieht sich die Tatbestandsverwirklichung trotz der etwas missverständlichen Formulierung noch innerhalb des letzten Moments der unbeschränkten Steuerpflicht. Für den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F. ordnet § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AStG n.F. ausdrücklich an, dass die fiktive Veräußerung *unmittelbar vor dem Zeitpunkt* erfolgt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt. Insoweit hat sich der Gesetzgeber für künftige Fälle hier ausdrücklich für die Alternative<sup>48</sup> der „vorgelagerten“ Tatbestandsverwirklichung entschieden. Die Finanzverwaltung hatte sich in der Vergangenheit für die unter § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 AStG a.F. fallenden Konstellationen im BMF-Schreiben v. 26.10.2018 zur sog. passiven Entstrickung anders positioniert und die Rechtsfolgen der Entstrickung *im Zeitpunkt der erstmaligen Anwendbarkeit* des erstmals abgeschlossenen oder revidierten DBA angenommen.<sup>49</sup> Für Altfälle wird die Verwaltung an dieser Position festhalten, auch wenn der Gesetzgeber für die Zukunft eine andere Grundsatzentscheidung getroffen hat. Der Gesetzesbegründung lässt sich nicht entnehmen, weshalb der Gesetzgeber diesen anderen Weg gewählt hat.<sup>50</sup> Ob sich die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zum Entstrickungszeitpunkt bei passiver Entstrickung nach altem Recht durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Die Fälle der passiven Entstrickung sind zwar künftig voraussichtlich selten, da bei DBA-Revisionen die Thematik höchst präsent ist, sie können aber auch pro futuro „gefährlich“ sein, da die Wegzugsbesteuerung nach der gesetzlichen Konzeption nicht mehr entfallen kann (vgl. Umkehrschluss zu § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG n.F.), sondern definitiv wird.

41 Zutreffend Beinert/Süßmann/Ferrenberg, Ubg 2020, 479 (484).

42 Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 245/21, 54.

43 Siehe hierzu aber die Revision beim BFH (I R 30/19) gegen die Entscheidung des FG Köln v. 28.3.2019 – 15 K 2159/15, ECLI:DE:FGK:2019:0328. 15K2159.15.2000, EFG 2019, 1361 mit Anmerkungen Kahlenberg, FR 2019, 820; Weiss, ISR 2019, 293; Häck, IStR 2019, 674.

44 Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 245/21, 53 f.; s. auch Pohl, Ubg 2020, 211 (215).

45 Dazu ausführlich Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, § 6 AStG Rz. 213 (Stand: April 2020).

46 Kahlenberg, IStR 2020, 378 (382); Keilen/Kölbl, IStR 2020, 171 (173 ff.).

47 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524 = FR 2009, 298.

48 Vgl. zu den möglichen Entstrickungszeitpunkten Wagner/Oertel, StbJb. 2018/2019, S. 689 f.

49 BStBl. I 2018, 1104.

50 Vgl. zur Mutmaßung, dass der Gesetzgeber den unter dem Gesichtspunkt des Abkommenschutzes „sichereren“ Weg wählen wollte Kühn/Weiss, IWB 2020, 46 (49).



## b) Fallbeispiel

**Fall 4 (Ausgangsfall):** F ist Alleingesellschafterin der deutschen D-GmbH, deren Aktivvermögen nahezu ausschließlich aus in Deutschland belegtem Immobilienvermögen besteht. In 2024 wird F in den Niederlanden abkommensrechtlich i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA-Niederlande ansässig, bleibt aber aufgrund eines Nebenwohnsitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.

**Abwandlung:** F wird in 2024 in Kanada abkommensrechtlich ansässig i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA-Kanada und die D-GmbH hält kein Immobilienvermögen.

**Lösungshinweise (Ausgangsfall):** F verwirklicht in 2024 nicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG n.F., da sie weiterhin in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig bleibt. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F. ist nicht erfüllt, da Deutschland an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile auch künftig ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hat (Art. 13 Abs. 2 DBA-Niederlande).<sup>51</sup> Zu einer Wegzugsbesteuerung in 2024 kommt es nicht.

**Abwandlung:** Auch hier kommt es zu keiner Wegzugsbesteuerung in 2024, da Deutschland an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile für zehn Jahre ab dem Ansässigkeitswechsel ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hat (sog. Nachlaufklausel i.S.v. Art. 13 Abs. 7 Buchst. a DBA-Kanada<sup>52</sup>). In beiden Konstellationen kann es aber zur Verwirklichung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F. zu einem späteren Zeitpunkt kommen.

## IV. Rechtsfolgen

### 1. Allgemeine Rechtsfolgen

Wie bisher unterliegt ein durch § 6 Abs. 1 AStG n.F. ausgelöster „Veräußerungsgewinn“ i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG der Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG). § 6 Abs. 1 Satz 1 und 2 AStG n.F. fingiert bei Verwirklichung eines Wegzugsteuertatbestands eine steuerliche „Veräußerung“ („stehen der Veräußerung gleich“; „die Veräußerung im Sinne des Satzes 1“, „Veräußerungsgewinn“). § 6 AStG a.F. enthielt eine solche Veräußerungsfiktion hingegen nicht („auch ohne Veräußerung anzuwenden“). Die nun vorgesehene ausdrückliche Veräußerungsfiktion führt zu der Frage, ob sie als „schädliche Veräußerung“ auf umwandlungsteuerrechtliche Sperrfristregelungen (§ 15 Abs. 2 Satz 4, § 22 Abs. 1 UmwStG) oder erbschaftsteuerrechtliche Nachbehaltensfristen (§ 13a Abs. 6 S. 1 Nr. 4 ErbStG) „durchschlagen“ kann.<sup>53</sup> Dies ist hinsichtlich der genannten Vorschriften richtigerweise zu verneinen.<sup>54</sup>

§ 6 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. macht den steuerlichen „Step-up“ der Anschaffungskosten der wegzugsteuerrelevanten Anteile auf den gemeinen Wert – ähnlich § 23 Abs. 2 UmwStG – davon abhängig, dass die „Wegzugsteuer“ tatsächlich entrichtet worden ist. Bisher sah § 6 Abs. 1 Satz 5 AStG a.F. – regelungstechnisch anders<sup>55</sup> – bei einer späteren Veräußerung die Kürzung des Veräußerungsgewinns um den „besteuerten Vermögenszuwachs“ vor. Die tatsächliche Entrichtung der Wegzugsteuer stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 AO für eine dem Wegzug nachfolgende tatsächliche Veräußerung dar.<sup>56</sup> Der „Step-Up“ der Anschaffungskosten wirkt sich für

den Steuerpflichtigen für Zwecke des deutschen Steuerrechts aber nur aus, wenn Deutschland – im eher selten Fall – bei der tatsächlichen Veräußerung weiterhin ein Besteuerungsrecht inne hat.

Ist ein Tatbestand i.S.v. § 6 Abs. 1 AStG n.F. verwirklicht und Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 AStG n.F. festgesetzt, kann der Steuerpflichtige künftig vereinfacht entweder (i) die Wegzugsteuer sofort entrichten, (ii) auf Antrag unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 4 AStG n.F. die Steuer in sieben gleichen (unverzinslichen) Jahresraten begleichen (dazu unter 2.) oder (iii) bei „vorübergehender Abwesenheit“ unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG n.F. bei rechtzeitiger Rückkehr von ihm oder seinem Rechtsnachfolger die für den Abwesenheitszeitraum von bis zu 12 Jahren stundbare Steuer rückwirkend zum Entfallen bringen (sog. Rückkehroption, dazu unter 3.). Hierbei wird künftig nicht mehr zwischen EU-/EWR- und Drittstaatsachverhalten unterschieden. In Fällen des § 6 Abs. 3 und Abs. 4 AStG n.F. sind die in § 6 Abs. 5 AStG n.F. enthaltenen Mitwirkungspflichten zu beachten.<sup>57</sup>

### 2. Ratenzahlung auf Antrag (§ 6 Abs. 4 AStG n.F.)

Regelungen zur Stundung der ausgelösten Steuer finden sich künftig einheitlich sowohl für EU-/EWR- wie auch Drittstaatsachverhalte nur noch in § 6 Abs. 4 AStG n.F. Die dauerhafte Stundung in EU-/EWR-Fällen i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F. wird aufgegeben (zur Frage der Unionsrechtswidrigkeit s. unter II.). Künftig ist es dem Steuerpflichtigen, der ohne Rückkehrabsicht dauerhaft wegziehen will (zur Stundung bei vorübergehender Abwesenheit s. unter 3.), nur noch möglich, auf Antrag die ausgelöste Steuer ratierlich in sieben gleichen unverzinslichen Jahresraten zu entrichten (§ 6 Abs. 4 Satz 1, Satz 4 AStG n.F.). Die Gesetzesbegründung versteht das Antragsverfahren nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. als Ermessensvorschrift, wobei dem Antrag „in der Regel stattzugeben (Ermessensreduzierung auf Null)“ sei.<sup>58</sup> Allerdings sieht das Gesetz vor, dass dem Antrag „in der Regel“ nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben ist. Bei Eintritt bestimmter „schädlicher“ Ereignisse wird die noch nicht entrichtete Steuer fällig gestellt (§ 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F.).

**Dr. Nils Häck:** In der Praxis wird künftig die Rolle der Sicherheitsleistung entscheidende Bedeutung zukommen, sollte die Finanzverwaltung hier aufgrund der Soll-Vorschrift („in der Re-

51 Vgl. auch *Oppel*, IWB 2021, 508 (512); *Haun/Schneider*, IWB 2020, 214 (223); *Hörnigke/Quilitzsch*, ISR 2020, (157).

52 Vgl. *Häck* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 6 AStG Rz. 105 (Stand: April 2020).

53 Ausführlich *Bron*, IStR 2020, 361 ff.; hierzu auch *Beinert/Oertel*, StbJb. 2020/2021 (im Erscheinen).

54 Vgl. zu Einzelheiten *Oppel*, IWB 2021, 508 (513); *Bron*, IStR 2020, 361; *Häck*, IStR 2018, 928 (930); *Beinert/Süßmann/Ferrenberg*, Ubg 2020, 479 (485); *Kahlenberg*, IStR 2020, 378 (383).

55 Dazu *Häck* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStG, § 6 AStG Rz. 411 (Stand: April 2020).

56 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 54.

57 Gegenüber § 6 Abs. 7 AStG a.F. wurde insoweit lediglich das für die Mitwirkungspflichten maßgebliche Datum vom 31.1. (§ 6 Abs. 7 Satz 4 AStG n.F.) auf den 31.7. verschoben (§ 6 Abs. 5 Satz 3 AStG n.F.).

58 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 55.

gel“) einen strengen Maßstab verfolgen und eine Sicherheitsleistung nicht nur in den Fällen fehlender Beitreibungshilfe fordern, sondern auch bei Wegzügen in einen EU-Staat oder in einen DBA-Staat mit dem eine sog. große Auskunfts Klausel (Art. 26, 27 OECD-MA) vereinbart wurde (s. zu dieser Frage bereits unter II.). Die Stellung einer Sicherheit ist in der Praxis ein nicht zu unterschätzendes Problem. Das Finanzamt muss nur die in § 241 AO genannten Sicherheiten akzeptieren. Die Annahme anderer Sicherheiten (wie z.B. die Anteile des Steuerpflichtigen an „seiner“ Kapitalgesellschaft) steht im Ermessen (§ 245 AO). Die praktische Erfahrung zeigt, dass die Finanzämter wegen der fehlenden einfachen Verwertbarkeit i.S.v. § 245 Satz 2 AO<sup>59</sup> und den naturgemäß eintretenden Wertschwankungen häufig nicht bereit sind, die wegzugsteuerrelevanten Gesellschaftsanteile als Sicherheit anzunehmen. Ohnehin ist dem Wegziehenden die Verpfändung der Anteile häufig aufgrund gesellschaftsvertraglicher Restriktionen unmöglich. Da die Unternehmensbeteiligung nicht selten der einzige wesentliche Vermögensteil des Wegziehenden ist, kann das Erfordernis der Sicherheitsleistung letztlich zur „Wegzugssperre“ werden.<sup>60</sup> Eine Bankbürgschaft (§ 241 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 244 AO) ist nicht ohne weiteres zu bekommen bzw. mit erheblichen Kosten verbunden.

Geht man davon aus, dass für Stundungen i.S.v. § 6 Abs. 4 AStG n.F. künftig – wie bisher bereits für Zwecke des § 6 Abs. 4 AStG a.F. – die Zuständigkeit im Erlasswege<sup>61</sup> geregelt wird, benötigt das an sich zuständige Finanzamt für eine Stundung – von kleineren Fällen abgesehen – zudem jeweils die Zustimmung der obersten Landesfinanzbehörde (Landesfinanzministerium, Finanzsenator). Es ist daher dringend erforderlich, dass sich die Finanzverwaltung zur Frage der Sicherheitengestellung generell äußert. Der Steuerpflichtige ist jedenfalls gut beraten, sich rechtzeitig vor dem Wegzug mit dem zuständigen Finanzamt über das „Ob“ und „Wie“ einer Sicherheitsleistung (ggf. verbindlich) abzustimmen.

Wird dem Steuerpflichtigen die Ratenzahlung nach § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. gewährt, wird bei Eintritt bestimmter „schädlicher“ Ereignisse die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats – nach dem Wortlaut ohne Ermessen der Finanzverwaltung – vollständig (Nr. 1 bis 3) bzw. anteilig (Nr. 4 und 5) fällig (§ 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F.). Schädlich ist zunächst, wenn die Jahresrate nicht „fristgemäß“<sup>62</sup> entrichtet (Nr. 1) oder den jährlichen Mitwirkungspflichten i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG n.F. nicht rechtzeitig bis zum jährlich 31.7. nachgekommen wird (Nr. 2). Nach dem Gesetzeswortlaut („wenn“) wäre eine Fälligkeitstellung aller ausstehenden Beträge auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige auch nur einen kleinen Teilbetrag einer Jahresrate nicht „fristgemäß“ zahlt oder den Nachweis etwas verspätet erbringt, was im Einzelfall die Frage nach der Verhältnismäßigkeit aufwerfen kann.<sup>63</sup> Die Fälligkeitstellung erfolgt auch dann, wenn „der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet“ (Nr. 3).<sup>64</sup> Künftig ist nicht nur eine tatsächliche Veräußerung, sondern es sind grundsätzlich jegliche Übertragungen der Anteile schädlich (Nr. 4). Nach der Gesetzesbegründung soll daher bspw. auch ein Anteilstausch schädlich sein,<sup>65</sup> was möglicherweise nicht im Einklang mit Art. 8 der Fusionsrichtlinie steht.<sup>66</sup> „Schädlich“ sind künftig auch alle Schenkungen der Anteile an natürliche Personen oder Stiftungen.<sup>67</sup> Einzige Ausnahme ist die „unentgeltliche Übertragung“ auf eine natürliche Person von Todes wegen (§ 6 Abs. 4 Satz 6 AStG n.F.).

**Dr. Nils Häck:** Anteilig schädlich sind Gewinnausschüttungen oder die Einlagenrückgewähr, soweit deren Wert mehr als ein Viertel des gemeinen Werts der Anteile zum Wegzugszeitpunkt beträgt. Problematisch ist dies dann, wenn der Steuerpflichtige keinen Einfluss auf das Ausschüttungsverhalten hat (z.B. bei Portfoliobeteiligungen).<sup>68</sup> Auch stellt sich die Frage, warum eine Einlagenrückgewähr steuerpflichtig ist, da diese im Regelfall auch in Deutschland keine Besteuerung nach sich zieht.<sup>69</sup> Eine etwaige deutsche Kapitalertragsteuer auf die „schädlichen“ Gewinnausschüttungen wird in keiner Weise auf die Wegzugsteuer angerechnet, was zu einer Doppelbelastung des gleichen Substrats führen kann. Diese „Steuerfalle“ ergab sich allerdings auch schon unter § 6 AStG a.F.<sup>70</sup> Muss der Wegzügler die Wegzugsbesteuerung aus laufenden Gewinnausschüttungen seiner Beteiligungsgesellschaft bestreiten, so „reißt“ er – da er nur den Nachsteuerbetrag für die Jahresraten verwenden kann – bei Annahme einer Dividendensteuer von 26,5 % die schädliche 25 %-Grenze bereits in Folge der Finanzierung der 5. Jahresrate.

Die praktische Erfahrung zeigt, dass Steuerpflichtige eine definitive Wegzugsbesteuerung in den seltensten Fällen in Kauf nehmen werden bzw. können. Die Ratenzahlung über sieben Jahre wird daher in der Praxis voraussichtlich eine nur untergeordnete Rolle spielen. Sie wirkt vielmehr für dauerhaft geplante Wegzüge als „Wegzugssperre“.

**Dr. Eva Oertel:** Andererseits zeigen die Statistiken auch, dass der Anwendungsbereich des § 6 AStG generell stark beschränkt ist und nur wenige Fälle pro Jahr tatsächlich erklärt bzw. entdeckt werden. Da der Grundtatbestand des § 6 AStG zwar eine sprachliche Straffung erhalten aber keine Ausweitung erfahren hat, ist zu erwarten, dass Steuerpflichtige, die das Fernweh packt auch künftig durch entsprechende Gestaltung einen Weg finden die rechtsfolgenseitigen Härten des § 6 AStG abzuwenden. Es bleibt abzuwarten, ob die Neufassung der Norm tatsächlich in den Statistiken zu signifikanten Mehreinnahmen bzw. einem weiteren Rückgang der Wegzugsfälle – quasi dann auf Null – führt.

59 Vgl. Koenig in Koenig<sup>3</sup>, § 245 AO Rz. 2.

60 Vgl. auch Cranshaw, jurisPR-IWR 3/2019, Anm. 1 unter Abschn. C.I.2.

61 Vgl. zuletzt Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl. I 2020, 987, A.I.

62 § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG n.F. sieht genaue Zeitpunkte für die Entrichtung der ersten Jahresrate (innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids) sowie die Fälligkeit der weiteren Jahresraten (jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig) vor. „Fristgemäß“ meint daher die Entrichtung der 1. Jahresrate innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids bzw. die 2. Jahresrate bis zum 31.7. des Folgejahres usw.

63 Vgl. auch Oppel, IWB 2021, 508 (516).

64 Mit „Anmeldung der Insolvenz“ dürfte der „Antrag“ auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nach § 13 Abs. 1 Satz 1 und 2 InsO oder ein vergleichbarer Antrag nach ausländischen Rechtsordnungen gemeint sein.

65 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 55.

66 Vgl. ausführlich Kahlenberg, IStR 2020, 378 (385); Beinert/Süßmann/Ferrenberg, Ubg 2020, 479 (486).

67 Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 55.

68 Vgl. Pohl, Ubg 2020, 212 (215).

69 Pohl, Ubg 2020, 212 (215).

70 Vgl. Beispiel bei Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 AStG Rz. 29 (Stand: April 2020).

### 3. Temporäre Wegzüge und Rückkehrregelung (§ 6 Abs. 3 AStG)

#### a) Überblick

Ein nach § 6 Abs. 1 AStG n.F. entstandener Steueranspruch kann – wie bisher nach § 6 Abs. 3 AStG a.F. – gem. § 6 Abs. 3 AStG n.F. bei „vorübergehender Abwesenheit“ unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend entfallen („Rückkehroption“). Anders als in § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG a.F. greift die Rückkehroption nun auch in Fällen der grenzüberschreitenden Schenkung. Die Frist, innerhalb derer der Steuerpflichtige oder sein Rechtsnachfolger zurückkehren muss, wird auf sieben Jahre erhöht und kann auf bis zu zwölf Jahre verlängert werden, wenn die Rückkehrabsicht fortbesteht. Bisher stand eine Verlängerung von fünf auf zehn Jahre nur einem bestimmten Personenkreis offen und es mussten berufliche Gründe gegeben sein (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG a.F.).

**Dr. Nils Häck:** Voraussetzung ist weiterhin eine „Rückkehrabsicht“, was bereits bei § 6 Abs. 3 AStG a.F. mit praktischen Anwendungsschwierigkeiten verbunden war.<sup>71</sup> Nach der Gesetzesbegründung soll es nun „[auf] eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht [...] nicht mehr [ankommen]. Die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit [sollen] genügen.“ Die vom Gesetzgeber beabsichtigte Erleichterung wirft angesichts des unklaren Gesetzeswortlauts allerdings eher zusätzliche Fragen auf.<sup>72</sup> Der Gesetzgeber hätte besser von dem Erfordernis einer Rückkehrabsicht gänzlich Abstand nehmen sollen. Ob künftig allein die Erklärung ausreicht, man wolle zurückkehren,<sup>73</sup> wird die Praxis zeigen.

**Dr. Eva Oertel:** In der Praxis hat man bereits in der Vergangenheit regelmäßig Wege gefunden, eine Rückkehrabsicht ausreichend zu belegen bzw. „glaubhaft“ zu machen. Der Gesetzgeber hat das Signal gesendet, dass die Absicht zwar noch immer darzulegen ist, jedoch die Verwaltung keine allzu hohen Nachweise vom Steuerpflichtigen verlangen darf. Daher dürfte es in der Praxis auch künftig gelingen, die Fälle zutreffend zu lösen.

Weitere Voraussetzungen für den (vollständigen) rückwirkenden Entfall der Steuer ist, dass in der Zwischenzeit kein schädliches Ereignis i.S.v. § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 (Auskehrungen über die o.g. 25 %-Grenze) bzw. Nr. 2 (keine Übertragungen der Anteile wie z.B. Schenkungen) AStG n.F. eintritt und das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt des i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F. auslösenden Ereignisses qualitativ<sup>74</sup> bestand (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AStG).

Vergleichbar der Regelung in § 6 Abs. 4 Satz 3 AStG a.F. ist während der „vorübergehenden Abwesenheit“ eine zinslose Stundung der Steuer (ohne Jahresraten) möglich (§ 6 Abs. 4 Satz 7 AStG n.F.). Die Stundung wird ggf. nur gegen Sicherheitsleistung gewährt (zu den Folgeproblemen s.o.). Sie entfällt, soweit eines der „schädlichen Ereignisse“ i.S.v. § 6 Abs. 4 Satz 5 AStG n.F. verwirklicht wird, die Steuer nach § 6 Abs. 3 AStG n.F. nicht mehr entfallen kann oder der Steuerpflichtige den Wegfall der Rückkehrabsicht gegenüber dem Finanzamt mitteilt. Kommt es nicht zu einem rückwirkenden Wegfall der Steuer, sind für den Stundungszeitraum nachträglich Stundungszinsen zu entrichten (§ 6 Abs. 4 Satz 8 AStG n.F.).

#### b) Fallbeispiel

**Fall 5:** Die X ist Alleingesellschafterin der deutschen X-GmbH. X schenkt Mitte 2022 ihre Anteile an ihre Tochter Y, die abkommensrechtlich i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA-USA in den USA ansässig ist, gleichzeitig aber aufgrund eines Nebenwohnsitzes in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt. Y verzieht 2026 nach Deutschland.

**Lösungshinweise:** § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG n.F. scheidet aus, da Y auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die Schenkung erfüllt den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F., da das deutsche Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen nach der Schenkung ausgeschlossen ist (Art. 13 Abs. 5 DBA-USA). Steuerschuldnerin ist die Schenkerin X. Jedenfalls solange von Y gegenüber der Finanzverwaltung kein Signal für eine Rückkehr gegeben wird, dürfte es für X zunächst schwierig werden, eine Stundung der Steuer nach § 6 Abs. 4 Satz 7 AStG n.F. zu bekommen. Zudem hätte sie ggf. eine ausreichende Sicherheit zu bestellen. Ob die Wegzugssteuer durch die Rückkehr von Y entfällt, ist nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG n.F. zu verneinen, da es sich nicht um den Fall einer vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen (X) handelt. § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG n.F. ist nicht einschlägig, da kein Fall des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG n.F. vorliegt. Sachgerecht lösbar ist der Fall nur teleologisch durch einen „Erstrecht-Schluss“ zu § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG n.F.

**Dr. Eva Oertel:** Eine Lösung dieses Falls über den skizzierten „Erstrecht-Schluss“ erscheint durchaus schlüssig und dürfte auch dem Telos des § 6 Abs. 3 AStG n.F. entsprechen.

### V. Zum zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung

Ab welchem Zeitpunkt § 6 AStG n.F. anzuwenden ist, ergibt sich aus § 21 Abs. 3 AStG n.F. Gemäß § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG n.F. ist § 6 AStG a.F. „auf noch am 31. Dezember 2021 laufende Stundungen“ i.S.d. § 6 Abs. 4 und Abs. 5 AStG a.F. sowie „auf noch laufende Fristen“ i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG a.F. „weiterhin anzuwenden“. Minderungen des Vermögenszuwaches i.S.d. § 6 Abs. 6 AStG a.F. sind „auf Veräußerungen nach dem 24.3.2021 nicht mehr zu berücksichtigen“ (§ 21 Abs. 3 Satz 2 AStG n.F.). § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG n.F. hätte sprachlich noch präziser formuliert werden können: Eine „Stundung“ setzt formalrechtlich voraus, dass die Steuer in einem Steuerbescheid festgesetzt und durch Bescheid gestundet ist. Die Gesetzesbegründung<sup>75</sup> weist insoweit die nötige Klarheit auf: Danach „[gilt die] Neufassung von § 6 AStG [...] erstmals für Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden.“ Wei-

71 FG Münster v. 31.10.2019 – 1 K 3448/17 E (Revision beim BFH unter I R 55/19); dazu Häck, IStR 2020, 108.

72 Vgl. Häck, IStR 2020, 108.

73 Vgl. Oppel, IWB 2021, 508 (514) m.w.N.

74 Hierbei kann es nicht darum gehen, dass der deutsche Fiskus quantitativ wieder die ursprünglichen stillen Reserven der Höhe nach besteuern kann, da diese laufenden Veränderungen unterliegen, zutreffend Pohl, Ubg 2020, 212 (215); Kühn/Weiss, IWB 2020, 46 (51). Dies entspricht der Gesetzesbegründung, BR-Drucks. 245/21, 54: „mindestens das im Wegzugszeitpunkt bestehende Besteuerungsrecht wiedererlangt wird“.

75 BR-Drucks. 245/21, 76.



ter heißt es dort: „Für bis zum Ablauf des 31. Dezember 2021 verwirklichte Tatbestände im Sinne des § 6 Absatz 1 AStG gelten die bestehenden Stundungs- und Fristenregelungen fort (Altfälle).“ Mit der eindeutigen Aussage in der Gesetzesbegründung sollte es möglich sein, die Gesetzesformulierung entsprechend auszulegen.

## VI. Verhältnis des § 6 AStG zu anderen Vorschriften

Es wäre wünschenswert gewesen, dass der Gesetzgeber die Reform der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG zum Anlass genommen hätte, die wegzugsteuerrelevanten Tatbestände im EStG, KStG, UmwStG und AStG insgesamt aufeinander abzustimmen bzw. zu vereinheitlichen. Dies ist nicht geschehen. Es bleibt vielmehr beim bereits bekannten „Flickenteppich“<sup>76</sup>.

**Fall 6:** Die L gibt in 2022 ihre unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland auf und verzieht ohne Rückkehrabsicht nach Österreich. Die L ist Alleingesellschafterin der D1-GmbH („normale“ Beteiligung i.S.v. § 17 EStG), D2-GmbH (alt-einbringungsgeborene Anteile i.S.v. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995), D3-GmbH (sperrfristbehaftete Anteile i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG) und der D4-GmbH (Anteile sind dem Sonderbetriebsvermögen einer gewerblich geprägten Vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG zuzurechnen).

**Lösungshinweise:** Hinsichtlich der Anteile an der D1-GmbH wird § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG n.F. verwirklicht, die Steuer kann allenfalls gestreckt über sieben Jahre beglichen werden. Für die alt-einbringungsgeborene Anteile i.S.v. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 ist nicht § 6 AStG, sondern allein die Entstrickungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. anzuwenden (vgl. § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 1 UmwStG),<sup>77</sup> so dass es wegen Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. Art. 13 Abs. 5 DBA-Österreich) zur Festsetzung einer Steuer gem. § 16 EStG kommt. Zu sehen ist aber, dass § 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 UmwStG unverändert „statisch“ auf die Stundungsregel i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F. verweist.<sup>78</sup> Insoweit ist die Steuer daher dauerhaft, zinslos und ohne Sicherheitsleistung nach § 6 Abs. 5 AStG a.F. zu stunden,<sup>79</sup> da sich ein Verweis auf § 6 Abs. 4 AStG n.F. auch nicht durch Auslegung herstellen lässt.<sup>80</sup> Die Kehrseite dieser Medaille ist, dass es jedenfalls für Wegzüge in Drittstaaten mit alt-einbringungsgeborenen Anteile i.S.v. § 21 UmwStG a.F. weiterhin keine Rückkehrregelung (§ 6 Abs. 3 AStG a.F./n.F.) gibt.<sup>81</sup> Die stiefmütterliche Behandlung alt-einbringungsgeborener Anteile durch den Gesetzgeber steht in keinem Verhältnis zu deren hoher Praxisrelevanz. Hinsichtlich der sperrfristbehafteten Anteile i.S.v. § 22 Abs. 1 UmwStG an der D-3 GmbH führt der Wegzug zu keiner rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns I (wohl aber zur Festsetzung einer Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 1 AStG n.F.).<sup>82</sup> Die sich im Betriebsvermögen befindenden Anteile an der D-4 GmbH werden nach § 4 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 EStG fiktiv zum gemeinen Wert steuerpflichtig entnommen.<sup>83</sup> Hierfür kann L allenfalls nach der Ausgleichspostenmethode i.S.v. § 4g EStG i.d.F. des ATAD-UmsG den Gewinn über fünf Jahre verteilen.<sup>84</sup> Diese unterschiedlichen Steuerfolgen sind den Steuerpflichtigen in der Praxis nur noch sehr schwer zu vermitteln.

## VII. Ausblick

Kurzfristig werden Steuerpflichtige und Verwaltung mit § 6 AStG n.F. leben müssen. Als nächstes dürfte die Verwaltung gefordert sein, in einem BMF-Schreiben zu Einzelfragen des § 6 AStG oder in einem neuen AE-AStG zur Gesamtheit der offenen Fragen des modernisierten AStG Stellung zu nehmen. Daneben oder danach wird die Rechtsprechung für Klarheit sorgen, wie gewisse Zweifelsfragen zu behandeln sind. Es dürfte auch nicht völlig ausgeschlossen sein, dass § 6 AStG zumindest mittelfristig wieder in den Fokus der Steuerpolitik gerät. Insgesamt wird die Norm daher mit hoher Wahrscheinlichkeit ein „Hot Topic“ für Paneldiskussionen und Fachbeiträge bleiben. Darin sind sich auch beide Autoren dieses Beitrags einig.

### Dr. Nils Häck

Partner bei Flick Gocke Schaumburg

nils.haack@fgs.de



### Dr. Eva Oertel

Regierungsdirektorin im Bay. Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, München

Eva.Oertel@arcor.de



76 Vgl. *Staats* (Diskussionsbeitrag) in Kaeser/Holle, Tagungsband der 2. YIN-Jahrestagung, 2019, Abschn. G.II.2.

77 Vgl. ausführlich Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 AStG Rz. 49 (Stand: April 2020).

78 Zutreffend Patt, GmbH-StB 2020, 360 (365).

79 Zutreffend Patt, GmbH-StB 2020, 360 (365).

80 Dies war hinsichtlich der Ergänzungen des § 6 AStG a.F. durch § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG und § 6 Abs. 8 AStG noch anders, vgl. Müller/Schüttel, IStR 2021, 100 ff.

81 Vgl. Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 AStG Rz. 49 (Stand: April 2020). Zur umstrittenen Frage, ob bei Wegzügen in EU-/EWR-Staaten § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG a.F. Anwendung findet s. ausführlich Beinert/Oertel, StbJb. 2020/2021 (im Erscheinen).

82 Ausführlich Häck, IStR 2018, 929 ff.

83 Zu den Steuerfolgen im Einzelnen Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStG, § 6 AStG Rz. 58 ff. (Stand: April 2020).

84 Zur Frage der Europarechtswidrigkeit stellvertretend Schönfeld in FS Lüdicke, 567 (574 f.).

**Prof. Dr. Stefan Köhler / Dr. Wendelin Staats\***

# Wichtige Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATAD Umsetzungsgesetz

*Der nachfolgende Beitrag von Prof. Dr. Stefan Köhler gibt eine Übersicht über die wesentlichen Eckpunkte der Neuregelung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung. Diese betreffen insbesondere den Fortbestand der Niedrigsteuergrenze bei 25 %, die Beibehaltung des Aktivitätskatalogs entgegen der ATAD Richtlinie sowie eine erhebliche Verschärfung der Anforderungen an den Gegenbeweis bei Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit und fehlende eigenständige Gegenbeweismöglichkeiten für Fälle der Kapitalverkehrsfreiheit. In der Summe drohen daraus eine erheblich größere Praxisrelevanz sowie administrative und steuerliche Mehrbelastungen. Zu ausgewählten Punkten nimmt Dr. Wendelin Staats kommentierend Stellung.*

*The following article by Prof. Dr. Stefan Köhler provides an overview of the key points of the new regulation of German CFC taxation. These are in particular the continuation of the so-called low tax threshold of 25 %, retention of the activity catalog contrary to the ATAD Directive as well as a considerable tightening of the counter-evidence to the freedom of establishment and the lack of independent counter-evidence possibilities for cases of the free movement of capital. All in all, there is a risk of considerably greater practical relevance as well as additional administrative and tax burdens. Dr. Wendelin Staats comments on selected points.*

## I. Erstmalige Anwendung des AStG n.F.

Gemäß § 21 Abs. 4 AStG n.F. ist die Neufassung erstmals für Wirtschaftsjahre der Zwischengesellschaft anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 beginnen, bei Kalenderjahr gleichem Wirtschaftsjahr also erstmals für das Jahr 2022. Da entgegen dem geltenden Recht der Hinzurechnungsbetrag auch bereits zum (und nicht erst nach) Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen gilt (§ 10 Abs. 2 AStG n.F.), ist der „neue“ Hinzurechnungsbetrag im Regelfall weiterhin bereits im Jahr 2022 zu versteuern. Soweit auch für das Jahr 2021 ein Hinzurechnungsbetrag entsteht, kumuliert sich damit die Hinzurechnungsbesteuerung für zwei Jahre: zum einen nachlaufend für das Jahr 2021 und zum andern der „aktuellen“ Hinzurechnungsbetrag des laufenden Jahres für 2022 unter der Neuregelung. Weitere spezielle Übergangsregelungen (z.B. Anfangsbestand Hinzurechnungskorrekturvolumen, Antrag auf verursachungsgerechte Zuordnung noch nicht genutzter Verluste nachgeordneter Zwischengesellschaften) finden sich gleichfalls in § 21 Abs. 4 AStG n.F.

## II. Beteiligungsvoraussetzungen (§ 7 Abs. 1–4 AStG n.F.)

Die Hinzurechnungsbesteuerung hängt in den Tatbestandsvoraussetzungen u.a. von der Erfüllung bestimmter Beteiligungsvoraussetzungen ab. Diesbezüglich ergeben sich wesentliche Änderungen für die reguläre Hinzurechnungsbesteuerung. Dagegen bleiben die speziellen Regelungen für die sog. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter grundsätzlich gleich. Sie werden lediglich redaktionell verschoben (bisher § 7 Abs. 6, 6a AStG a.F., neu: § 13 AStG n.F.) und erfahren allerdings einzelne nicht unwichtige Detailänderungen.<sup>1</sup>

Während im bisherigen Recht für Fälle der regulären Hinzurechnungsbesteuerung keine Mindestbeteiligungsquote einer einzelnen Person oder einer verbundenen Personengruppe Voraussetzung war, sondern lediglich, dass in Summe eine mehrheitliche Beteiligung von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen von mehr als 50 % vorlag („Inländerbeherrschung“), verfolgt das neue Recht nun ein Konzept, welches im Grundsatz darauf abstellt, dass eine Person oder Personengruppe in der Zusammenschau mehrheitlich bestimmte Kriterien erfüllt. Hierbei kann, muss es sich aber nicht um eine Beherrschung handeln.

Als Beherrschung definiert § 7 Abs. 2 AStG n.F., wenn der Steuerpflichtige allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 3 AStG n.F. zum Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres (Stichtagsprinzip) mindestens eines der folgenden Merkmale in Bezug auf die betreffende Gesellschaft erfüllt:

- > 50 % Stimmrechte oder Anteile an Nennkapital oder
- Anspruch auf > 50 % des Gewinns oder des Liquidationserlöses.

Man wird den Wortlaut wohl so verstehen müssen, dass für die drei letztgenannten Kriterien (Nennkapital, Gewinn oder Liquidationserlös) sowohl unmittelbare als auch mittelbare Größen zusammenzurechnen sind. Bezüglich der Stimmrechte gibt der Gesetzgeber dagegen keinen Hinweis wie mit durch

\* Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

1 Während bisher bei Beteiligungen von unter 1 % die Hinzurechnungsbesteuerung nur dann eingriff, wenn die den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter zugrunde liegenden Bruttoerträge (also eine Bruttogröße und keine Einkunftsgröße) nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge betrugen, stellt die Neufassung auf das Verhältnis von 10 % Einkünften mit Kapitalanlagecharakter zu den gesamten Einkünften der ausländischen Gesellschaft (also auf Nettogrößen) ab. Naturgemäß können sich hieraus in Zukunft andere Ergebnisse einstellen.

andere Gesellschaften vermittelten Stimmrechten umzugehen ist. Da aber auch die Beteiligungsmerkmale von nahestehenden Person mit einzubeziehen sind, dürfte jedenfalls in Bezug auf diese auch deren Stimmrechte mit einzubeziehen sein.

Beachtlich ist damit, dass das neue Recht zwar im Grundsatz eine mehrheitliche Beteiligung durch eine Person oder Personengruppe vorsieht. Irreführend ist aber die erneute Verwendung des Oberbegriffs „Beherrschung“, da einzig und allein die Stimmrechte eine Beherrschung gewähren, während die drei weiteren, jeweils alternativen (gleichfalls die Hinzurechnungsbesteuerung auslösenden) Kriterien keinesfalls eine Beherrschung bedeuten müssen. Zutreffender und neutraler wäre daher z.B. der Begriff „Mehrheitsbeteiligung“ gewesen, der dann in den verschiedenen Ausprägungen definiert worden wäre.

Diese Unterscheidung hat nicht nur semantische Bedeutung, sondern könnte im Zweifel auch entscheidungserheblich für die anwendbaren unionsrechtlichen Verkehrsfreiheiten sein. Denn nur soweit eine Norm ein „einen sicheren Einfluss“ voraussetzendes Tatbestandselement enthält, ist ausschließlich die Niederlassungsfreiheit anwendbar<sup>2</sup> und sie verdrängt insoweit abschließend die Kapitalverkehrsfreiheit. Dadurch wird der Schutzbereich des Unionsrechts auf den EU/EWR Raum begrenzt. Soweit die Hinzurechnungsbesteuerung allerdings unabhängig von einem Tatbestandselement eintreten kann, welches einen sicheren Einfluss auf die ausländische Gesellschaft voraussetzt, sind die Regelungen der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet.<sup>3</sup> In Abhängigkeit davon, ob das Mehrheitskriterium z.B. durch die Stimmrechte oder nur durch Beteiligung am Gewinn (aber ohne entsprechende Stimmrechte) erfüllt wird, könnte sich dadurch der Zugang zu einer anderen unionsrechtlichen Verkehrsfreiheit eröffnen. Hieraus können sich ggf. im Einzelfall komplexe Abgrenzungsfragen ergeben.

*Beispiel:* Zwei in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen, der A und der B, sind zu je 50 % an einer Lizenzverwertungsgesellschaft auf den Cayman Islands beteiligt. Die Gesellschaft hat den gesamten Musikcatalog einer international erfolgreichen Rockband aufgekauft. Ein mehrköpfiges auf die Lizenzverwertung spezialisiertes Team arbeitet vor Ort auf den Cayman Islands und ist dort eigenständig und überaus erfolgreich tätig. Während der A 75 % der Stimmrechte hält, stehen dem B entsprechend nur 25 % zu. Die Beteiligung am Gewinn und Liquidationserlös ist dagegen gleich zu je 50 % verteilt. Obwohl der B nach üblicher Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung<sup>4</sup> womöglich eine Beteiligung mit einem sicheren Einfluss besitzen könnte, dürfte dies im vorliegenden Fall nicht so sein, da der einzige Mitgesellschafter mit 75 % den B in allen Dingen überstimmen kann. Wenn der B aber keinen maßgeblichen Einfluss<sup>5</sup> auf die ausländische Gesellschaft nehmen kann, sollte er sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen können.

Neben der Beherrschung durch eine einzelne Person erfolgt auch eine Zusammenfassung mit bestimmten weiteren Person, die in der Summe eines oder mehrerer der Mehrheitskriterien erfüllen:

- **Nahestehende Person:** Diese wird erstmals in i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG n.F. ausdrücklich definiert. In § 1 Abs. 2 AStG n.F. werden die Merkmale nun auch auf die Elemente der Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös ausgeweitet.

- **„acting in concert“/abgestimmtes Verhalten:** Ergänzend wird, ausschließlich für die Bemessung der mehrheitlichen Beteiligung, ein „Nahestehen“ gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F. auch für den Fall definiert, in dem Personen „durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken“. Dieser Begriff stammt aus dem Übernahmerecht und ist bislang im Steuerrecht nur in § 8c KStG zu finden.
- **Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften:** Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder einer Mitunternehmerschaft, die ihrerseits an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt.

Auch für die Fallgruppe des „abgestimmten Verhaltens“ erscheint nicht klar, ob, selbst wenn in Summe in einer solchen Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte vorliegen sollte, jeder einzelnen Person deshalb ein maßgeblicher Einfluss auf die Gesellschaft zugeordnet werden kann. Denn der Einzelne besitzt diese Machtposition womöglich nicht und eröffnet dadurch ggf. auch für diese Fallgruppen die Gegenbeweismöglichkeit unter der Kapitalverkehrsfreiheit, und damit auch in Bezug auf Drittstaaten.

**Kommentar von Dr. Staats:** Das neu eingeführte Beherrschungskonzept ist ein Kernelement der Neuausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung. Durch die ATAD, die lediglich einen Mindeststandard festlegt, wird es nicht vorgegeben. Allein einzelne Elemente, wie etwa die mittelbare Beherrschung auch über im Ausland ansässige nahestehende Konzerngesellschaften, waren zwingend umzusetzen. Das neue Konzept ist dennoch positiv zu bewerten. Die bisherige Voraussetzung einer Inländerbeherrschung führte zu mitunter zufälligen Ergebnissen, die ein Steuerpflichtiger nicht vorhersehen musste. Zudem wird durch das neue Konzept die Administrierbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung für alle Beteiligten verbessert.

Daneben ist erklärtes Ziel des Gesetzgebers, dass durch die Einführung des Beherrschungskonzepts § 7 AStG primärrechtlich allein an der nur in EU-/EWR-Sachverhalten geltenden Niederlassungsfreiheit zu messen ist.<sup>6</sup> Dies wird ergänzend dadurch deutlich, dass die speziellen Regelungen für die sog. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter nunmehr in einem eigenen Paragraphen (§ 13 AStG n.F.) geregelt werden. Da § 13 AStG n.F. keine Beherrschung voraussetzt, ist der Anwendungsbereich der auch in Drittstaatssachverhalten geltenden Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet, so dass der sog. Motivtest konsequenterweise und in Umsetzung des EuGH-Urteils X<sup>7</sup> in diesen Konstellationen gleichfalls anwendbar ist, vgl. § 13 Abs. 4 AStG n.F.

2 Vgl. Vorlageschluss des BFH in der RS. X GmbH, BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14 Rz. 39 m.w.N., ISR 2017, 370 (Müller/Kollmann) = FR 2017, 642.

3 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.

4 Vgl. z.B. EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11 Rz. 25 ff., ECLI:EU:C:2012:481, ISR 2012, 23 (Steger).

5 Vgl. EuGH v. 11.9.2014 – C-47/12, ECLI:EU:C:2014:2200 Rz. 35 ff., ISR 2014, 337 m. Anm. Spies – Kronos.

6 BT-Drucks. 19/28652, S. 51.

7 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.



*Ich meine, dass der Gesetzgeber für den Grundtatbestand (§ 7 AStG n.F.) zu Recht davon ausgeht, dass allein die Niederlassungsfreiheit einschlägig ist. Dafür sprechen einige Gesichtspunkte. Auf zwei Dinge möchte ich hinweisen: Zum einen verlangt der EuGH bei der Abgrenzung der Grundfreiheiten keine Beherrschung im engeren Sinne, sondern er prüft, ob die Tatbestandsvoraussetzungen abstrakt-generell davon ausgehen, dass die Normadressaten „einen sicheren Einfluss auf die betreffende Gesellschaft ausüben“ können und geht z.B. davon aus, dass dies bei der abstrakten Voraussetzung einer Beteiligung von 25 % am Kapital der Fall ist.<sup>8</sup> Nach einer für diese konkrete Frage betreffenden Grundsatzentscheidung des EuGH zur Abgrenzung der Grundfreiheiten ergibt sich im Übrigen, dass es auf den konkreten Einzelfall nur in EU/EWR-Fällen und nur dann ankommt, wenn die maßgebliche Regelung selbst nicht ausreicht um zu bestimmen, ob diese unter die eine oder die andere Grundfreiheit fällt.<sup>9</sup> Zum anderen hat der europäische Gesetzgeber mit der ATAD selbst geregelt, dass er eine Ausweitung des Motivtests auf Drittstaatssachverhalte nicht für erforderlich hält, auch unter Berücksichtigung der in der ATAD selbst geregelten Tatbestandsvoraussetzungen (Stimmrechte, Gewinnbeteiligung, Kapitalbeteiligung), einschließlich des von der ATAD selbst definierten Nahestehens. Nun hat Primärrecht zwar grundsätzlich Vorrang vor Sekundärrecht, im Einzelfall kann aber viel dafür sprechen, dass der EuGH eine vom europäischen Gesetzgeber sekundärrechtlich vorgenommene Harmonisierung ausreichen lässt, um einen Grundfreiheitenverstoß abzulehnen.<sup>10</sup>*

### III. Passive Einkünfte

#### 1. Vorbemerkung zur Abgrenzung passiver Einkünfte

Die Regelungen zur Abgrenzung von aktiven zu passiven Einkünften gem. § 8 Abs. 1 AStG n.F. sind überwiegend unverändert. Hieraus folgt einerseits, dass der sich seit 1972 gebildete „Reformstau“ wieder nicht aufgelöst wurde, andererseits, dass insoweit auch den Vorgaben des Art. 7 Abs. 2a ATAD Richtlinie nicht Folge geleistet wurde. Dies betrifft zum einen die Regelungstechnik und zum anderen den Regelungsinhalt.

Bezüglich der Regelungstechnik gibt die ATAD Richtlinie (eigentlich) klar vor, dass die passiven Einkünfte benannt werden und nicht, wie in der deutschen gesetzlichen Regelung, die aktiven Einkünfte definiert und im Gegenschluss alles andere „automatisch“ passiv wird. Erkennbar ist die Regelungstechnik der ATAD Richtlinie vorzugswürdig, da dadurch zum einen dem Bestimmtheitsgebot viel besser Folge geleistet wird und zum anderen Abgrenzungsfragen einfacher zu lösen sind. Da z.B. im Zeitablauf nur schwer absehbar ist, wie sich Lebenssachverhalte, Geschäftsmodelle, etc. entwickeln, führt die deutsche Regelungstechnik (alles, was nicht als aktiv ist, ist automatisch passiv) unter Umständen dazu, dass auch Sachverhalte einer Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen, die der Gesetzgeber so eigentlich nie regeln wollte. So ist z.B. gem. § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG sowohl in der alten Fassung als auch in der neuen Fassung nur die Herstellung von Sachen aktiv, aber nicht von Software. Dies beruht wohl darauf, dass die Gesetzesformulierung seit 1972 (!) nicht angepasst wurde. Würde aber umgekehrt und in Übereinstimmung mit der ATAD beschrieben, was der Gesetzgeber als passiv ansieht, wäre sowohl die Herstellung sowohl von Waren als auch von Software nicht im Katalog der passiven Einkünfte enthalten. Weiterhin ist der Katalog der

passiven Einkünfte gemäß der ATAD Richtlinie viel knapper gefasst.

Zu den wichtigsten Änderungen im Aktivkatalog sei folgendes angemerkt:

#### 2. Banken und Versicherungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG n.F.)

In der Klausel für Versicherungen und Banken (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG n.F.) wurden zusätzlich die Finanzdienstleistungsinstitute aufgenommen und der grundsätzlich aktiven Tätigkeit werden zwei Gegenausnahmen entgegengestellt:

- Zum einen muss nachgewiesen werden, dass einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG n.F.“ nachgegangen wird. So wird bereits in der Aktivitätsklausel die gesamte und sehr umfassende Gegenbeweisregelung für den unionsrechtlichen Gegenbeweis, der insoweit die Hinzurechnungsbesteuerung eigentlich generell ausschließt, in die Einzelregelungen eingefügt. Hierdurch wird (implizit) dieser Branche (anders als allen anderen Aktivitäten im Aktivitätskatalog) faktisch der Gegenbeweis auch in Drittstaatenkonstellation zugebilligt. Zugleich wird dieser aber auch in jedem Einzelfall verlangt, während anderen Aktivitäten wohl in etwas größerem Maße die Eingangsvermutung zugebilligt wird auch ohne Gegenbeweis i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG einen „aktiven Kern“ in sich zu tragen. Andererseits ist für andere Aktivitäten selbst bei Erfüllung des § 8 Abs. 2 AStG in Drittstaatenfällen der Gegenbeweis i.d.R. nicht zugänglich. Man mag sich fragen, ob hier willkürliche, sachlich nicht begründbare Unterschiede gemacht werden, die den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 GG sowie den Grundsatz der Folgerichtigkeit verletzen.
- Die zweite Gegenausnahme betrifft eine Konzernklausel, nach der die Einkünfte dann doch als passiv gelten, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder nahestehenden Personen betrieben werden.

#### 3. Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG n.F.)

Maßgebliche Veränderungen gibt es daneben insbesondere im Bereich der Abgrenzung von aktiven und passiven Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG n.F.). Während unter dem bislang geltenden Recht Dividenden generell aktiv waren (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG a.F.), wird nunmehr grundsätzlich das Konzept des § 8b KStG in Bezug auf die Dividendenbesteuerung in den Aktivitätskatalog überführt, jedoch ohne darauf einfach generell zu verweisen und auch ohne die sog. Schachtelstrafe. Grundsätzlich gilt damit zukünftig auch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung eine Mindestbeteiligung von 10 % sowie

8 Vgl. z.B. EuGH v. 31.3.2018 – C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366 Rz. 29 – Hornbach. Der BFH hatte in einer Entscheidung aus dem Jahr 2012 sogar 10 % ausreichen lassen, vgl. BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89 = ISR 2013, 13 (Quilitzsch) = FR 2013, 294.

9 EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707 Rz. 93 f., ISR 2013, 18 (Henze) – Test Claimants in the FII Group Litigation.

10 Vgl. hierzu Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 92.

Sonderregelungen zum sog. materiellen Korrespondenzprinzip. Ebenso werden die Sonderregelungen für Finanzunternehmen entsprechend zur Anwendung gebracht.

#### 4. Beteiligungsveräußerungsgewinne (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG n.F.)

Demgegenüber gibt es im Rahmen der Veräußerung von Anteilen an anderen Gesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG n.F.) dergestalt eine Vereinfachung, dass die Gewinne ohne weitere Nachweispflichten stets als aktiv gelten (Gegenausnahme Finanzunternehmen).

#### 5. Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG n.F.)

Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG n.F.) sollen in Zukunft nur dann nicht als aktiv gelten, wenn die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften dienen. Das gilt aber nicht, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Abs. 2 und 4 UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland zu Buchwerten erfolgt ist („doppelte Buchwertverknüpfung“). Womöglich bringt das Körperschaftsmodernisierungsgesetz im Hinblick auf diese Voraussetzungen nochmals (leichte) Modifikationen.

**Kommentar von Dr. Staats:** Die Diskussionen zur Säule 2 (GloBE – globale effektive Mindestbesteuerung) belegen meines Erachtens eindrucksvoll, dass es bei der Hinzurechnungsbesteuerung eigentlich nicht mehr auf eine Klassifizierung von aktiven und passiven Tätigkeiten ankommen sollte. Einzige entscheidend sollte nur die Niedrigbesteuerung der Einkünfte einer Zwischengesellschaft sein. Es wäre deshalb zu begrüßen, diese etwas aus der Zeit gekommene Katalogisierung aktiver und passiver Tätigkeiten bei einer zukünftigen Anpassung der Hinzurechnungsbesteuerung bei Implementierung der Säule 2 in nationales Recht kritisch zu hinterfragen. Dies könnte dann auch mit der Absenkung der Niedrigsteuergrenze verbunden werden.

#### IV. Die Nichtanpassung der Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG n.F.) und ihre Folgen

Eine Änderung der Niedrigsteuergrenze ist nicht erfolgt, sie trägt damit auch weiterhin 25 %. Diese Tatsache ist aus mehreren Gründen bemerkenswert und verlangt – obwohl gerade keine Änderung vorliegt – gleichwohl nach einer Einordnung: Gemäß Art. 7 Abs. 1 Buchst. b der ATAD Richtlinie liegt die Niedrigsteuergrenze bei 50 % des Körperschaftssteuersatzes; also für Deutschland bei 7,5 %. Der von Deutschland gewählte Grenzsteuersatz liegt dagegen mit 25 % zwei Drittel über dem deutschen Körperschaftssteuersatz. Auch eine unveränderte Regelung kann in einem sich verändernden Kontext eine neue Bedeutung erlangen. So war die Niedrigsteuergrenze von 30 % bei Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung 1972 ein wenig strittiges Kriterium zur Selektion von Hoch- und Niedrigsteuergewirken. Da sich aber die Körperschaftsteuersätze in vielen „normal steuernden“ Staaten heute bei höchstens 25 % (z.B. China) oder sogar noch darunter liegen (z.B. USA 21 %), muss man feststellen, dass das Festhalten an einem Grenzsteuersatz von 25 % insoweit den Charakter der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich verändert. Offenkundig verfolgt der

Gesetzgeber nicht mehr (nur) die Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete, sondern nähert sich für den passiven Einkünfteverzeichnis des § 8 AStG einem generellen Anrechnungssystem an, in dem alle betroffenen ausländischen Einkünfte einer inländischen Besteuerung unterworfen werden sollen. Betrachtet man die Folgewirkungen, so kommt es zum Teil sogar zu einer erheblichen Strafbesteuerung. Wird ein Hinzurechnungsbetrag, der im Ausland bereits einer Steuer von mehr als 15 % (aber gerade weniger als 25 %) unterlegen hat, einer inländischen Kapitalgesellschaft hinzugerechnet, so kann zwar eine vollständige Anrechnung bei der Körperschaftsteuer erfolgen, bekanntlich aber nicht bei der Gewerbesteuer. Im Ergebnis führt diese unangemessen hohe Niedrigsteuergrenze daher generell zu keinem Körperschaftsteueraufkommen, sondern zu einem Gewerbesteueraufkommen. Dies bedeutet zugleich, dass eine vom Gesetzeszweck der Gewerbesteuer gar nicht vorgesehene extraterritoriale Gewerbesteuer erhoben wird. Denn es mangelt gerade an einem stehenden Gewerbebetrieb im Inland, der nur Gegenstand der Gewerbesteuer ist (§ 2 GewStG). Weiterhin verstößt die Regelung gegen Art. 8 Abs. 7 ATAD Richtlinie, die eine Anrechnung der ausländischen Steuer im Inland vorsieht.

Erkennbar führt damit die Hinzurechnungsbesteuerung (anders als ein Anrechnungssystem) sogar zu einer Höher – bzw. Strafbesteuerung, da die Aufgriffsgrenze über dem relevanten Körperschaftssteuersatz liegt und die einzig mögliche Legitimierung hierfür (nämlich die zusätzliche Belastung von inländischen, aber genau genommen gerade nicht ausländischen Gewinn mit der Gewerbesteuer) im Rahmen der Anrechnung wiederum nicht berücksichtigt wird.

Die Nichtanpassung der Niedrigsteuergrenze bedeutet damit einen Systembruch, die Aufgabe des Regelungsziels der Hinzurechnungsbesteuerung (nämlich lediglich Einebnung ungerechtfertigter Steuervorteile) sowie mutmaßlich auch ein Verstoß gegen die ATAD Richtlinie. Während also bei ausländischen Steuersätzen von bis zu 15 % grundsätzlich nur eine Einebnung ausländischer Steuervorteile erfolgt (Anrechnung gegen die deutsche Körperschaftsteuer) verändert die Hinzurechnungsbesteuerung darüber ihren Charakter. Denn bei höheren ausländischen Belastungen (also typischerweise im Ausland anzutreffenden „normalen Steuerlasten“) kommt es zu einer Strafbesteuerung, die umso höher ausfällt, je mehr man sich dem Grenzsteuersatz von 25 % annähert.

Da die Aufgriffsgrenze von 25 % offenkundig nicht als typisierendes Anzeichen dafür geeignet ist, dass Gewinne in ein niedrigbesteuertes Ausland verlagert werden, erscheint es prinzipiell fraglich, womit diese Niedrigsteuergrenze begründet werden kann. Aus unionsrechtlicher Sicht mag man sich fragen, ob die Hinzurechnungsbesteuerung von offenkundig gar nicht niedrigbesteuerten Einkünften überhaupt zulässig ist. Darin könnte eine Behinderung von grenzüberschreitenden Investitionen liegen, für die es keine Rechtfertigung gibt. Die Androhung einer solchen Besteuerung, der Zwang zur Deklaration und zum Gegenbeweis könnten so unverhältnismäßig sein, dass man dem Steuerpflichtigen all diese Pflichten gar nicht auferlegen könnte.

Ist der Zurechnungsempfänger dagegen eine natürliche Person, so ist bei einem hinreichend hohen marginalen Einkommensteuersatz stets eine Vollerrechnung möglich. Die ATAD

Richtlinie verlangt jedoch überhaupt keine Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber natürlichen Personen. Vielmehr gilt diese nur für Körperschaftsteuersubjekte. Weiter sollte beachtet werden, dass das deutsche Einkommensteuersystem auch in anderem Zusammenhang keine „Strafbesteuerung“ bei mangelnder Vorbelastung vorsieht und dennoch die Bezüge nur der Abgeltungssteuer und nicht dem vollen marginalen Grenzsteuersatz unterwirft. So unterliegen z.B. Zinseinkünfte einer natürlichen Person im Privatvermögen auch dann nur einer Belastung i.H.v. 25 % (Abgeltungssteuersatz), wenn deren steuerliche Vorbelastung bei null liegt, da nach allgemeinen Grundsätzen der Zins beim Schuldner steuerlich abzugsfähig war. Erfolgt die Kapitalanlage z.B. im Rahmen eines Zero Bonds, ist weiterhin auch der Steueraufschub bis zu einem späteren Bezug des Zinseinkommens möglich.

Erkennbar ist auch für diese Fallgruppe, damit die Niedrigsteuergrenze von 25 % im Gesamtkontext nicht (mehr) sinnhaft begründbar. Dies belegt auch die jüngste politische Einigung der G7, G20 sowie der OECD Staaten Staaten auf einen globalen Mindeststeuersatz von 15 %.<sup>11</sup> Bei einer Fortführung des Mindeststeuersatzes von 25 % setzt sich damit Deutschland selbst in (politischen) Widerspruch zu dem von Deutschland offen begrüßten und mitgetragenen Beschluss die Mindeststeuergrenze weltweit auf 15 % adjustieren zu wollen.

**Kommentar von Dr. Staats:** *Die fehlende Anrechnungsmöglichkeit bei der Gewerbesteuer kann man durchaus kritisch sehen. Aus rein technischen Gründen wäre eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % eine wenig komplexe Maßnahme, um dieses Problem zu beseitigen. Es soll aber erwähnt sein, dass auch gewichtige Gründe dagegen sprechen. Neben den fiskalischen Überlegungen, insbesondere aufgrund des Anreizes, Einkunftsquellen in noch weitere dann nicht mehr von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasste Länder zu verlagern, ist der oben von Prof. Köhler genannte Anrechnungsgedanke nicht ganz unwichtig. Die Hinzurechnungsbesteuerung möchte eben nicht nur der Gewinnverlagerung begegnen, sondern auch eine angemessene Vorbelastung einer Dividende sicherstellen.<sup>12</sup> Schließlich wurde der Niedrigsteuergrenze oft vorgehalten, sie sei nicht mehr zeitgemäß, da die Unternehmenssteuersätze weltweit sinken. Dieser Vorhalt ist nicht zwingend, da die angemessene Vorbelastung zumindest auch im Verhältnis zum nationalen Recht gesehen werden muss. Zudem scheint der Trend aktuell in eine andere Richtung zu gehen. Die USA möchten ihren GILTI-Satz auf 21 % erhöhen und in weiteren Ländern (z.B. Großbritannien) ist – auch als Reaktion auf die Coronakrise – nun eher von steigenden Steuersätzen die Rede. Im Übrigen belegen die Reaktionen dieser Länder auch eindrucksvoll, dass man die nationale Unternehmensteuerbelastung und die Niedrigbesteuerungsgrenze nicht so weit – wie z.B. von der ATAD vorgegeben – auseinanderfallen lassen darf. Insofern lassen sich die 25 % äußerst plausibel begründen. Im Sinne einer Folgerichtigkeit sollte diese Grenze aber nicht höher als die niedrigste inländische kombinierte Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer sein (ca. 22 %) und eine weitergehende Absenkung könnte – wie bereits oben im Zusammenhang mit dem Aktivkatalog angesprochen (unter III.) – im Zusammenhang mit der Abschaffung der Katalogisierung diskutiert werden.*

## V. Gegenbeweise und Verhältnis zum Unionsrecht

### 1. Überblick

Die Gegenbeweismöglichkeiten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung basieren auf unionsrechtlichen Vorgaben. Die Art des zu führenden Gegenbeweises und die jeweilige geographische Ausdehnung (nur innerhalb EU/EWR oder weltweit) hängt von der möglicherweise beeinträchtigten unionsrechtlichen Grundfreiheit ab.

Es sind zwei unterschiedliche Verkehrsfreiheiten des EU-Rechts im Hinblick auf die Hinzurechnungsbesteuerung angesprochen und zwei Gegenbeweiskonzepte zu unterscheiden:

#### ► (1) Niederlassungsfreiheit

Hierzu hat der deutsche Gesetzgeber im Nachgang und in Reaktion auf die Cadbury Schweppes Entscheidung des EuGH<sup>13</sup> in § 8 Abs. 2 AStG a.F. einen gesetzlichen Gegenbeweis eingeführt, nach dem der Steuerpflichtige den Nachweis erbringen muss, „dass die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht“. Kern dieses Gegenbeweises ist eine tatsächliche, dauerhafte Niederlassung in der EU/EWR also keine „Briefkastengesellschaft“.

#### ► (2) Kapitalverkehrsfreiheit

Anders als die Niederlassungsfreiheit erstreckt die Kapitalverkehrsfreiheit ihren Schutzbereich auch auf Drittstaaten. Obwohl die bisherige deutsche Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich stets unter die Kapitalverkehrsfreiheit fiel<sup>14</sup> (die Anwendung der betreffenden Regelungen setzt gerade keine, einen bestimmenden Einfluss gewährende, Mindestbeteiligung voraus), hat der deutsche Gesetzgeber dies bis heute ignoriert. Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit (anders als bei einer festen Niederlassung/Niederlassungsfreiheit) geht es dagegen um den ungehinderten Fluss von Kapital und nicht um die feste und dauerhafte Niederlassung einer Gesellschaft. Daher kann naturgemäß die Prüfung einer tatsächlich festen, dauerhaften Niederlassung nicht das richtige<sup>15</sup> Prüfkriterium sein. Aufgrund der Vielfältigkeit der Aspekte des Kapitalverkehrs ist daher der Gegenbeweis hier durch den EuGH viel abstrakter gefasst: es ist notwendig, aber auch hinreichend, nachzuweisen dass es sich um keine künstliche Gestaltung handelt.<sup>16</sup>

11 <https://www.handelsblatt.com/politik/international/internationale-steuer-reform-kolossaler-schritt-zu-mehr-gerechtigkeit-130-laender-einigen-sich-auf-globale-mindeststeuer/27384496.html?ticket=ST-6789906-zNgrFCcTyVSLI7t1lwNq-ap6>.

12 Vgl. hierzu auch die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 19/28652, 50.

13 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes.

14 Die Kapitalverkehrsfreiheit ist für alle Varianten der Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen (Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter und allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung). In Drittstaatenkonstellationen zu beachten ist, BFH v. 18.12.2019 – I R 59/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IR59.17.0, ISR 2020, 413 (Köhler) = FR 2020, 1001 m. Anm. Böhmer.

15 Im Sinne von primär maßgebendem, dogmatisch zutreffendem Prüfkriterium.

16 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 83 f., ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.



## 2. Neukonzeption erfasst erneut nur Niederlassungsfreiheit

Wie bereits im Kapitel II. zu den Beteiligungsvoraussetzungen dargestellt, bestehen auch zukünftig unterschiedliche Beteiligungsvoraussetzungen, die entweder zu einer exklusiven Anwendung der Niederlassungsfreiheit oder auch zu einer Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit führe.

Das neue Recht stellt dennoch erneut ausschließlich auf die Prüfkriterien der Niederlassungsfreiheit ab (§ 8 Abs. 2 AStG n.F.), die auch in Fällen einer fehlenden Beherrschungsbeteiligung zur Anwendung gelangen sollen. Auch bei nur geringen Beteiligungshöhen, wie sie sich insbesondere im Fall von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter ergeben können (§ 13 AStG n.F.) erfolgt lapidar der Rückverweis auf § 8 Abs. 2 AStG n.F. (Prüfung Kriterien Niederlassungsfreiheit). Diese Regelung ist so wohl kaum mit dem Unionsrecht und der bisherigen Rechtsprechung des EuGH<sup>17</sup> vereinbar. Für alle Zwischeneinkünfte, außer solchen mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 Abs. 4 AStG n.F.), soll die Gegenbeweismöglichkeit weiterhin nur für Gesellschaften gelten, deren Sitz oder Geschäftsleitung in der EU oder im EWR belegen ist (§ 8 Abs. 3 AStG n.F.).

Die Gegenbeweismöglichkeit entfällt, wenn der Staat, in denen die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind (§ 8 Abs. 4 AStG, § 13 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F.).<sup>18</sup>

Neben fehlenden Prüfkriterien für die Kapitalverkehrsfreiheit ist weiterhin beachtlich, dass die Anforderungen an den Gegenbeweis im Rahmen der Niederlassungsfreiheit in einem Ausmaß verschärft wurden, das sie mutmaßlich unionsrechtlich als mindestens kritisch oder überhöht einzustufen ist.

## 3. Verschärfung des § 8 Abs. 2 AStG n.F. (Niederlassungsfreiheit)

Die bisherige Regelung des § 8 Abs. 2 AStG a.F. sieht als Gegenbeweis bezüglich der betreffenden Gesellschaft lediglich vor, dass die Gesellschaft „insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Staat nachgeht“.

Diese Regelung geht unmittelbar auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rechtssache Cadbury Schweppes<sup>19</sup> zurück und ist daher unmittelbar für die Auslegung heranzuziehen. Nach der EuGH-Rechtsprechung sind, wie erst jüngst nochmals im Fall X GmbH<sup>20</sup> bestätigt und zusammengefasst, folgende Elemente relevant<sup>21</sup>:

Keine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern eine „rein künstliche Gestaltung“ liegt (nur) vor, wenn

- auf der Grundlage objektiver, von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte festgestellt wird, dass
- nur eine fiktive Ansiedlung vorliegt (wie insbesondere eine „Briefkastenfirma“ oder „Strohfirma“), da keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit
- im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet wird,

- wobei das Ausmaß ihres greifbaren Vorhandenseins in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen zu berücksichtigen ist.

Mit anderen Worten: Die Cadbury Schweppes Entscheidung des EuGHs ist immer noch aktuell und die Urteilsgrundsätze werden vom EuGH laufend bestätigt und angewendet.

Dennoch soll unter der Neuregelung ein wesentlich schärferer Gegenbeweis in § 8 Abs. 2 AStG n.F. gelten: der Steuerpflichtige soll nunmehr nachweisen, dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer *wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit* nachgeht. Dies setze insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraus. Die Tätigkeit müsse durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Der Gegenbeweis scheide aus, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.

Bezüglich dieser Formulierung kann sich der deutsche Gesetzgeber zwar partiell auf Art. 7 Abs. 2 der ATAD Richtlinie beziehen, nach der der Gegenbeweis voraussetzt, dass „*das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen*“.<sup>22</sup>

Allerdings ist zugleich beachtlich, dass die Vorgaben der ATAD zwar gewisse Parallelen zur Neuregelung des AStG aufweisen, aber auch wesentliche Unterschiede. Eine bedeutsame übereinstimmende Änderung betrifft die Einführung des Begriffs der „wesentlichen“ wirtschaftlichen Tätigkeit. Während der Gegenbeweis im bisherigen deutschen Recht als auch nach der EuGH-Rechtsprechung (nur) eine tatsächliche, wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit voraussetzt, verlangt die ATAD Richtlinie nunmehr eine „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit. Eine tatsächliche bzw. wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit beschreibt positiv die Abgrenzung von Missbrauchsfällen, in de-

17 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 84, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313, = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X: „Somit deckt sich der Begriff „rein künstliche Gestaltung“ im Kontext des freien Kapitalverkehrs nicht unbedingt mit den in den Rz. 67 und 68 des Urteils v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, DStR 2006, 1686 – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, DStR 2006, 1686, genannten Anhaltspunkten für die fehlende wirtschaftliche Realität der Niederlassung einer Gesellschaft ....“.

18 Dies entspricht auch den Vorgaben des EuGH, EuGH und des BFH. BFH v. 18.12.2019 – I R 59/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IR59.17.0, BStBl. II 2021, 270 = ISR 2020, 413 (Köhler) = FR 2020, 1001 m. Anm. Böhmer.

19 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas.

20 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 82, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X unter Verweis auf EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 67 f., FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas.

21 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 82, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X unter Verweis auf EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 67 f., FR 2006, 987 m. Anm. Lieber.

22 Daneben ist auch nicht klar, ob die ATAD Richtlinie selbst unionskonform ist, vgl. Richter/Kortendick/Ekinci, GmbHR 2020, 694.

nen nur formale Substanz ohne jeden realen Inhalt besteht (der EuGH<sup>23</sup> verdeutlicht dies mit Hilfe des Begriffs der sog. Briefkastengesellschaften). „Tatsächlich“ oder „wirklich“ sind damit alle Gesellschaften, die keine Briefkastengesellschaften sind. Eine „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit könnte dagegen weitergehend so verstanden werden, dass es nicht hinreichend ist, wenn keine Briefkastengesellschaften vorliegen, sondern dass sehr weitgehende, eigenständige, qualitative und quantitative Aspekte zu berücksichtigen sein könnten. Dabei ist beachtlich, dass die ATAD Richtlinie aber auch weiterhin im Grundsatz nur auf objektiv überprüfbare Elemente wie Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten abstellt und diese insgesamt eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ergeben sollen. Der deutsche Gesetzeswortlaut geht aber hierüber nochmals deutlich hinaus, wie folgende Gegenüberstellung zeigt:

§ 8 Abs. 2 AStG n.F.	ATAD Richtlinie
wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit	wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit
insbesondere (nicht abschließend)	(kein Indiz bzgl. Öffnung für weitere Prüfpunkte erkennbar)
den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit	gestützt auf
erforderlichen	(keine Nennung in ATAD)
sachlichen Ausstattung	Ausstattung Vermögenswerte Räumlichkeiten
personellen Ausstattung	Personal
in diesem Staat	(keine Nennung in ATAD) Tätigkeit
Tätigkeit hinreichend qualifiziertes Personal	(keine Nennung in ATAD)
selbstständig und	(keine Nennung in ATAD)
eigenverantwortlich ausgeübt werden	(keine Nennung in ATAD)
Kein Anerkennung wenn wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgt werden.	(keine Nennung in ATAD)

Die Gegenüberstellung belegt, dass der Wortlaut der ATAD Richtlinie z.B. keinen besonderen lokalen Bezug, keine besondere sachliche und personelle Qualifikation, keinen besonderen Grad der Eigenverantwortlichkeit verlangt.

Erkennbar stehen damit die geplanten schärferen gesetzlichen Regelungen zu einem nicht unerheblichen Teil auf tönernen Füßen. Denn in dieser Art und Umfang sind sie nicht von Art. 3 ATAD Richtlinie im Sinne des notwendigen Mindestschutzniveaus gedeckt und gehen zusätzlich weit über die Vorgaben der ständigen Rechtsprechung des EuGH<sup>24</sup> hinaus.

#### 4. Weitere Verschärfung des durch BMF-Schreiben v. 17.3.2021

Noch schärfer als die geplante gesetzliche Neuregelung ist ein erst kürzlich ergangenes BMF-Schreiben v. 17.3.2021<sup>25</sup>, in dem bereits für das geltende Recht noch weitergehende Anforderungen formuliert werden als in der gesetzlichen Neuregelung des AStG. Man muss wohl davon ausgehen, dass das BMF dieses Schreiben auch auf das neue Recht anwenden wird. Das BMF-Schreiben benennt eine Reihe weiterer Prüfmerkmale, die auf

eine sehr weitgehende, faktisch vollständige Selbstständigkeit sowohl in der Personal- und Sachausstattung als auch in Sachen eigenverantwortliche Entscheidung abzielen. Dies geht wohl, jedenfalls in dieser Schärfe, an den Vorgaben des EuGH<sup>26</sup> vorbei. Denn die Hinzurechnungsbesteuerung setzt unter neuem Recht im Grundsatz gerade die Beherrschung durch eine Person oder eine Personengruppe voraus. Entsprechend steht das Verlangen des BMF nach einer faktisch vollständig selbstständigen Gesellschaft dazu im Widerspruch: Alle Konzerngesellschaften (im In- und Ausland) unterliegen einer zentralen Steuerung durch die Konzernmuttergesellschaft. Dies ergibt sich bereits aus der Gesamtverantwortung des Gesamtvorstands der Konzernmuttergesellschaft für den gesamten Konzern. Aus Kosten- und Synergieaspekten heraus erfolgt auch eine arbeitsteilige Zusammenarbeit und damit auch der Austausch von Ressourcen, Know-how, Personal etc. Eine völlig eigenständig agierende quasi „stand alone Gesellschaft“ ist damit weitestgehend realitätsfremd und damit auch insoweit die Anforderungen des BMF-Schreibens überzogen

Ob die vorgefundene qualitative (Entscheidungs-) Kompetenz der ausländischen Konzerntochter nach allgemeinen Gewinnabgrenzungsmerkmalen ungeeignet sein könnte, um die dieser Gesellschaft zugewiesene Wertschöpfung tatsächlich zu erzielen, mag eine, in Abhängigkeit von der Funktionsstärke, im Einzelnen zu prüfende Größe darstellen. Es ist aber keine Frage der tatsächlichen Niederlassung, wie im BMF-Schreiben suggeriert, sondern der Gewinnabgrenzung, die der Hinzurechnungsbesteuerung ohnehin vorgängig ist.<sup>27</sup>

Das BMF-Schreiben verknüpft weiterhin Gegenbeweiskonzepte, in dem zum einen ein (nach der hier vertretenen Ansicht) viel zu weitgehender Aktivitäts- und Substanznachweis für Zwecke der Prüfung der Niederlassungsfreiheit und zum anderen kumulativ verknüpfend zusätzlich der Nachweis zu erfolgen habe, dass keines der Hauptziele einer Gestaltung darin bestehen dürfe, Gewinne künstlich in Drittstaaten<sup>28</sup> oder Gebiete mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren. Tatsächlich reicht aber die Erfüllung eines der beiden Elemente für den Gegenbeweis aus.

Im Ergebnis wird damit im Vergleich zur ATAD Richtlinie, und noch mehr im Vergleich zur Rechtsprechung des EuGHs, die Aufgriffsgrenzen für eine Hinzurechnungsbesteuerung in ganz erheblichem Maße zu Lasten der Steuerpflichtigen verschoben. Auch bezüglich der völlig überhöhten Niedrigsteuer-

23 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 82, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X unter Verweis auf EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 67 f., FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas.

24 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.

25 BMF v. 17.3.2021 – IV B 5 – S 1351/19/10002:001, BStBl. I 2021, 342; Vgl. hierzu auch Köhler, ISR 2021, 201 ff. und Ditz/Ekinci, Ubg 2021, 361 ff.

26 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 80 ff., ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.

27 BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, FR 2018, 1092 m. Anm. Böhmer/Schewe = Ubg 2018, 721 m. Anm. Stenert/Gomes; Köhler, ISR 2018, 453.

28 Insoweit wohl ohne Rücksicht auf das eigentlich erforderliche niedrige Besteuerungsniveau, da alle Drittstaaten und nicht nur niedrig besteuerte aufgegriffen werden.

grenze, des entgegen der Richtlinie nicht reformierten Aktivitätskatalogs und des gleichfalls wesentlich schärfer angelegten Gegenbeweises. Das Ausmaß dieser Verschiebung mag durchaus für sich gesehen bereits als Verstoß gegen das Unionsrecht angesehen werden. Denn da die deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung weit über die unionsrechtlichen Vorgaben hinausgehen (völlig überhöhter Grenzsatz zur Niedrigbesteuerung, keine Umsetzung Passivitätskatalog gem. Richtlinie, wesentlich schärfere Gegenbeweismöglichkeiten), sind sie gar nicht mehr geeignet, eine typisierende Eingangsvermutung für missbräuchliche oder künstliche Gestaltungen mit dem Ziel der künstlichen Gewinnverlagerung in niedrig besteuerte Gebiete von normaler internationaler Investitionstätigkeit abzugrenzen. Die Neuregelungen im AStG sowie das BMF-Schreiben könnten daher u.U. auch unionsrechtlich unverhältnismäßig<sup>29</sup> sein, da sie keinen brauchbaren Anfangsbeweis oder Indiz für Steuerhinterziehung oder Missbrauch bedeuten, zugleich aber in sehr erheblichen bzw. übermäßigen Umfang Gegenbeweise einfordern und das praktische Überprüfungsrisiko (Art und Umfang sowie Geschwindigkeit der Auskunftserteilung) zusätzlich auf den Steuerpflichtigen abwälzen.

## 5. Fehlender Gegenbeweis nach den Grundsätzen der Kapitalverkehrsfreiheit

Der Gegenbeweis im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit kann nach den unionsrechtlichen Grundsätzen unter der Neufassung der Hinzurechnungsbesteuerung ab 2022 wohl nur noch in solchen Fällen geführt werden, in denen keine beherrschende Beteiligung vorliegt bzw. die Norm keine Beherrschungsbeteiligung verlangt (insbesondere § 13 AStG n.F., Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter). Unter der Neuregelung entfällt also ab 2022 wohl der „generelle“ Schutz unter der Kapitalverkehrsfreiheit auch für tatsächlich, stimmrechtsmäßig beherrschte Drittstaatengesellschaften. Soweit die Gesellschaft allerdings Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, könnte aufgrund der weiterhin abgesenkten Beteiligungsvoraussetzungen gem. § 13 AStG n.F. auch unter neuem Recht weiterhin der Schutz der Kapitalverkehrsfreiheit (auch in Drittstaaten) reklamiert werden, da für diese auch weiterhin kein beherrschender Einfluss des einzelnen Gesellschafters Tatbestandsvoraussetzung ist. Auch innerhalb der EU sollte weiterhin der Schutz unter der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet sein, wenn es sich um nicht beherrschte Strukturen handelt; also insbesondere wiederum Fälle der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter. Weitere Fälle, die tendenziell wohl eher unter der Kapitalverkehrsfreiheit zu subsumieren sein sollten, sind jene, in denen z.B. lediglich die Mehrheitskriterien bezüglich Gewinn oder Liquidationserlös erfüllt werden, aber keine oder nur unwesentliche Stimmrechte gegeben sind.

Die Neufassung sieht diesbezüglich zwar für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter die Möglichkeit eines Gegenbeweises für Drittstaatenfällen vor, denn § 13 Abs. 4 AStG n.F. verweist auf § 8 Abs. 2 AStG n.F. (Gegenbeweis wird dadurch eröffnet) nicht aber auf § 8 Abs. 3 AStG n.F. (wonach der Gegenbeweis auf EU/EWR Fälle begrenzt wird). Durch diese Verweisteknik wird zwar einerseits also insoweit der Gegenbeweis zugelassen (der auf der Kapitalverkehrsfreiheit basiert), aber dennoch ein Gegenbeweis nach den Prüfkriterien der Niederlassungsfreiheit verlangt. Dies erscheint inkonsistent und ist nicht nachvollziehbar.

Im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit ist der Gegenbeweis primär dadurch zu führen, dass keine künstliche Gestaltung vorliegt.<sup>30</sup> Der genannte Begriff kann im Kontext des freien Kapitalverkehrs auch jede Vorkehrung umfassen, bei der das Hauptziel oder eines der Hauptziele darin besteht, durch Tätigkeiten im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erzielte Gewinne künstlich in Drittländer mit niedrigem Besteuerungsniveau zu transferieren.<sup>31</sup> Für die Widerlegung der Vermutung, dass es sich um eine künstliche Struktur handelt, reicht der Nachweis eines wirklichen, tatsächlichen Handelns bzw. gute wirtschaftliche Gründe aus. Denn eine Versagung der steuerlichen Anerkennung ist nur gerechtfertigt, wenn Betrug oder Missbrauch vorliegen.<sup>32</sup> Dass bei stichhaltigen wirtschaftlichen Gründen auch Steuervorteile eine Rolle spielen, bleibt insoweit unschädlich. Ist eine Gestaltung nicht rein künstlicher Natur so ist eine Einschränkung der unionsrechtlichen Freiheiten selbst dann nicht gerechtfertigt, wenn einer der Hauptzwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Denn es mangelt bereits an einer rein künstlichen Struktur. Die steuerliche Motivation spielt dann keine Rolle mehr. Das Streben nach Steuervorteilen durch die Ausnutzung von Standortvorteilen ist ein von der EuGH Rechtsprechung anerkanntes Ziel und für sich gesehen daher nicht bekämpfenswert<sup>33</sup>, sondern eben nur, wenn die Strukturen selbst künstlich und damit missbräuchlich sind.

Für Zwecke des Gegenbeweises unter der Kapitalverkehrsfreiheit ist es also bereits ausreichend, die guten wirtschaftlichen Gründe für die Errichtung der Gesellschaft bzw. Beteiligung an der Gesellschaft nachzuweisen.<sup>34</sup> Ein zusätzlicher Substanz- und Aktivitätstest, wie durch § 8 Abs. 2 AStG n.F. gesetzlich gefordert, ist nicht zu erbringen.

**Kommentar von Dr. Staats:** *Zum Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit s. bereits den Kommentar oben (unter II.). Zu den oben genannten Kritikpunkten am Motivtest wie auch dem dazu ergangenen BMF-Schreiben will ich an dieser Stelle insbesondere auf einen allgemeinen und eher grundsätzlichen Aspekt hinweisen: Bei der konkreten Ausgestaltung des Motivtests gehen ATAD wie auch der deutsche Gesetzgeber (und auch die Finanzverwaltung in oben genanntem BMF-Schreiben) davon aus, dass den Vorgaben des EuGHs durch das Urteil Cadbury Schweppes<sup>35</sup> genügt werden soll. Aller-*

29 So wohl auch EuGH v. 20.1.2021 – C-484/19 Rz. 48, 51, FR 2021, 320 m. Anm. Dautzenberg – Lexel AB.

30 Vgl. EuGH 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 84, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X. Der EuGH hat in der vorgenannten Rechtssache entschieden, dass der Gegenbeweis entweder anhand der Merkmale der Niederlassungsfreiheit (tatsächliche Niederlassung – wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit) oder anhand der Voraussetzung des freien Kapitalverkehrs (keine „rein künstliche Gestaltung“) geführt werden kann.

31 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 84, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.

32 EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 Rz. 110.

33 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 37 f., Rz. 64, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes.

34 Vgl. EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 Rz. 84, ISR 2019, 170 (Müller) = FR 2019, 313 = Ubg 2019, 229 m. Anm. Esteves Gomes – X.

35 EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544 Rz. 55, FR 2006, 987 m. Anm. Lieber – Cadbury Schweppes.



dings ist die Rechtsprechung des EuGHs hierzu nicht statisch. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Rechtsprechung weiterentwickelt.<sup>36</sup> Man sollte meines Erachtens nach aktuellem Sachstand durchaus strenge Anforderungen an einen Motivtest stellen, da es bei der Hinzurechnungsbesteuerung eben nicht um reine Missbrauchsbekämpfung geht. Es geht darüber hinaus auch um die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen, die nicht missbräuchlich sein müssen. Und es geht um die Sicherstellung einer angemessenen Vorbelastung der Unternehmensgewinne. Dies sind alles legitime Ziele, die von der Hinzurechnungsbesteuerung verfolgt werden. Neben dem Nachweis der Substanz, der auf das Urteil Cadbury-Schweppes zurückgeht, muss auch ein Missbrauch losgelöst davon ausgeschlossen sein. Dies folgt aus der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, nach der das Unionsrecht eine Missbrauchsverhinderung vorgibt.<sup>37</sup> Eine Differenzierung bei der Ausgestaltung des Motivtestes zwischen Kapitalverkehrsfreiheits- und Niederlassungsfreiheitssachverhalten kann im neuen Recht – wie oben von Prof. Köhler zutreffend ausgeführt – nur noch im Rahmen des § 13 AStG n.F. eine Rolle spielen (s. ergänzend oben unter II.). Dagegen spricht im Übrigen u.a., dass der EuGH bei Vorschriften, die keinen sicheren Einfluss auf eine Gesellschaft verlangen, die Kapitalverkehrsfreiheit in einem ersten Schritt für einschlägig hält. In EU/EWR-Sachverhalten prüft er dann aber ausschließlich die Niederlassungsfreiheit, wenn im konkreten Fall ein sicherer Einfluss vorliegt (s. oben unter II.).<sup>38</sup> Diese Vorgehensweise hätte die Konsequenz, dass in diesen Fällen in Drittstaats- und EU/EWR-Sachverhalten unterschiedliche Maßstäbe für die Rechtfertigungsprüfung gelten würden, was ein fragwürdiges Ergebnis wäre. Wenn beispielsweise tatsächlich eine 30 % Beteiligung vorliegt und die Voraussetzungen des § 13 AStG n.F. vorliegen, sollten die unionsrechtlichen Vorgaben in einem reinen EU-Sachverhalt kaum strenger sein können als in einem Drittstaatssachverhalt. Ansonsten würde ein sonst gleicher Sachverhalt für den Steuerpflichtigen nur deshalb nachteiliger behandelt, weil er in der EU und nicht in einem Drittstaat investiert hat. Abschließend sei auch hier noch ein Blick auf die GloBE erlaubt, die einen solchen Motivtest von vornherein nicht vorsieht.

## VII. Gegen Ausnahme Investmentsteuergesetz

Auch für die Zukunft ist eine Konkurrenzregelung mit Vorfahrtsregelung für das Investmentsteuergesetz vorgesehen. So gilt weiterhin der Grundsatz, dass keine Hinzurechnung erfolgen soll, wenn auf die Einkünfte für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Diese Formulierung findet sich faktisch wortgleich sowohl für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 13 Abs. 5 AStG n.F.) als auch für die sonstigen passiven Einkünfte (§ 7 Abs. 5 AStG n.F.). Nur insoweit, als die Hinzurechnungsbesteuerung auf der Erfüllung eines Mehrheitskriteriums i.S.d. § 7 AStG n.F. beruht, gilt dann eine einschränkende Rückausnahme, nach der es doch bei der Hinzurechnungsbesteuerung bleibt, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder einer ihm nahestehende Person betrieben werden (§ 7 Abs. 5 Satz 2 AStG n.F.). Die nahestehende Person ist in diesem Zusammenhang jene des § 1 Abs. 2 AStG in der neuen, verschärften Fassung (vgl. § 7 Abs. 3 AStG n.F.).

Ergänzend wird in § 10 Abs. 6 AStG n.F. geregelt, dass soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen zu Erträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG oder § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 Nr. 2 InvStG geführt haben, der Hinzurechnungsbetrag in Höhe dieser Erträge zu mindern ist.

## VIII. Ermittlung der Einkünfte

Wie auch bisher gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gleichstellung zu den Dividenden). Soweit die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden, erhöht die „fiktive Dividende“ den Gewinn und unterliegt bei einem Gewerbebetrieb auch der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG). Ergibt sich ein negativer Betrag, so entfällt die Hinzurechnung (wie bisher – § 10 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F.). Verluste können gem. § 10 Abs. 3 Sätze 5 und 6 AStG n.F. vor-, aber nicht zurückgetragen werden. Da das System der übertragenden Zurechnung aufgegeben wurde (Streichung § 14 AStG a.F.), ist auch eine vertikale Verlustverrechnung (Konsolidierung auf Ebene einer ausländischen Obergesellschaft aus positiven und negativen Zurechnungsbeträgen) unter dem neuen Recht nicht mehr möglich.

Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt ungeschmälert den regulären Ertragsteuersätzen. Die Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf bezogene Dividenden (§ 3 Nr. 40 Satz 1d EStG, § 32d EStG, § 8b Abs. 1 KStG sowie § 9 Nr. 7 GewStG) sind auf den Hinzurechnungsbetrag nicht anwendbar. Anders als eine „echte Dividende“ (und in diesem Fall unabhängig von der ausländischen Vorbelastung mit darunterliegender Körperschaftsteuer) wird damit die fiktive Dividende stets ungeschmälert den regulären deutschen Steuersätzen unterworfen (ggf. aber unter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer, die die ausländische Gesellschaft gezahlt hat – § 12 AStG; nicht aber auf die GewSt).

In grundsätzlicher Übereinstimmung auch zu dem bisherigen Recht sind die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Dabei sind aber nunmehr die Einkünfte stets als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln und als Gewinnermittlungsmethode ist ausschließlich § 4 Abs. 1 EStG festgeschrieben. Damit entfällt insbesondere auch das Wahlrecht zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG (Einnahmeüberschussrechnung) sowie in Einzelfällen die Möglichkeit einer Einnahmeüberschussrechnung nach Grundsätzen des Vermögensvergleichs. Unverändert bleibt gleichfalls, dass steuerliche Vergünstigungen, die an eine unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen sowie die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes unberücksichtigt bleiben. Da qualifizierende Umwandlungen aber grundsätzlich als aktiv eingestuft werden (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG n.F.), kommt

36 Vgl. hierzu ausführlich Staats, IWB 2018, 838.

37 Vgl. insbesondere die sog. dänischen/luxemburgischen Fälle zur Nutzungsberechtigung; EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-117/17, ECLI:EU:C:2019:134.

38 Ständige Rechtsprechung des EuGHs, vgl. z.B. die Grundsatzentscheidung EuGH v.13.11.2012 – C-35/11, ECLI:EU:C:2012:707, ISR 2013, 18 (Henze) – Test Claimants in the FII Group Litigation.

der Herausnahme der Regelungen zum Umwandlungssteuergesetz mutmaßlich keine große praktische Bedeutung zu. Anders als im gegenwärtigen Recht werden auch bestimmte andere (Spezial-)Normen nicht mehr von der Anwendung ausgenommen, namentlich z.B. § 4h, § 4k oder § 4j EStG. Damit sind auch diese sehr komplexen Regelungen uneingeschränkt im Rahmen der Einkünfteermittlung für den Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen.<sup>39</sup> Dies dürfte zu einer erheblichen Komplexitätssteigerung führen. Gleichfalls dürften diese Regelung auch im Rahmen der Ermittlung der Niedrigsteuergrenze zu berücksichtigen sein. Folglich ist bereits zur Feststellung der Eingangsvoraussetzung einer niedrigen Besteuerung ein mutmaßlich wesentlich erhöhter Ermittlungsaufwand im Einzelfall erforderlich.

Gleichfalls werden auch die Regelungen des § 8b Abs. 1 und 2 KStG nicht mehr von einer Anwendung im Rahmen der Einkünfteermittlung für den Hinzurechnungsbetrag ausgeschlossen. Diesbezüglich ist allerdings darauf hinzuweisen, dass diese Beträge gem. § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AStG n.F. grundsätzlich „befreit“ sind, da es sich um aktive Einkünfte handelt.

**Kommentar von Dr. Staats:** *Es sei darauf hingewiesen, dass die ATAD auch zur Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags Vorgaben macht. So sind gem. Art. 8 ATAD die deutschen Vorschriften zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage anzuwenden.*

Erstmalig enthält der Wortlaut des § 10 Abs. 5 AStG n.F. Vorschriften zur erstmaligen Bewertung von Wirtschaftsgütern. Es handelt sich allerdings in Bezug auf Satz 1 lediglich um eine redaktionelle Umgliederung aus § 21 Abs. 3 AStG a.F., wo sich diese Regelung bislang zwischen den Anwendungsvorschriften „versteckte“. Inhaltlich ist zu beklagen, dass damit weiterhin ausländische stille Reserven, die außerhalb der Besitzzeit bzw. einer deutschen Hinzurechnungsbesteuerung entstanden sind, in die deutsche Besteuerung einbezogen werden. Denn es gilt auch weiterhin, dass soweit Wirtschaftsgüter erstmalig für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung zu bewerten sind (sog. eröffnende Hinzurechnungssteuerbilanz) diese mit den Werten anzusetzen sind, die sich ergeben würde, wenn seit Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die ausländische Gesellschaft, und damit nicht erst ab dem Zeitpunkt in dem eine Hinzurechnungsbilanz wegen Übernahme durch einen Steuerinländer aufzustellen ist, die Vorschriften des deutschen Steuerrechts angewendet worden wären.

Weiterhin regelt § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG n.F. nunmehr, dass in den Fällen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG n.F. („aktive Umwandlungen“) eine Buchwertverknüpfung erfolgt; d.h. die übernehmende Gesellschaft hat übergegangene Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen, der bei der übertragenden Gesellschaft angesetzt wurde. Womöglich zielt das Gesetz hier auf eine Buchwertfortführung ab (kein „aktiver“ Step Up durch Umwandlung mit Generierung von zusätzlichem Abschreibungspotential). Ob dies tatsächlich gelungen ist, bleibt offen. Denn die Regelung des Umwandlungssteuergesetzes werden explizit für nicht anwendbar erklärt. Entsprechend sollte eigentlich jede (auch eine „aktive“) Umwandlung daher zum Ansatz der gemeinen Werte führen. Soweit die Umwandlung aktiv wäre, würde dieser aktive Umwandlungsgewinn nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG n.F.). Es bliebe dann aber gleichwohl dabei, dass die übertragende Gesellschaft die gemeinen Werte anzusetzen und

die übernehmende Gesellschaft diese dann auch fortzuführen hätte. Dass es stattdessen auf die Buchwertansätze nach lokalem Handelsrecht ankäme, sollte überraschen. Denn bei Anwendung der deutschen Einkünfteermittlungsgrundsätze (§ 10 Abs. 3 AStG n.F.) wäre hierfür insoweit kein Raum. Auch im Übrigen würden die Grundprinzipien der Hinzurechnungsbesteuerung über Bord geworfen, nach welchen sich die gesamte Gewinnermittlung nur nach deutschem Steuerrecht richtet – wie § 10 Abs. 3 AStG n.F. gerade erneut kodifiziert.

Weitere Verschärfungen für Verlustsituationen bedeutet der Wegfall des Steuerabzugs. Anders als unter geltendem Recht sieht § 10 Abs. 1 AStG n.F. keine Möglichkeit mehr zum Steuerabzug (und nur optional Steueranrechnung gem. § 12 AStG n.F.) vor. Da der Steuerabzug ohnehin nur in Verlustperioden von praktischer Relevanz war, bedeutet dies insoweit eine weitere Verschlechterung.

Die Gesetzesbegründung verweist in diesem Zusammenhang auf ein „Verbot“ der Fortführung des Steuerabzugs. Hier stellt sich allerdings die Frage, ob Art. 8 Abs. 7 der Richtlinie nicht eher ein „Gebot“ zur Vollarrechnung darstellt, anstatt eines Verbots des Steuerabzugs.

## IX. Der Hinzurechnung nachlaufende Dividenden (§ 11 AStG n.F.)

Während nach dem bisherigen Recht durch § 3 Nr. 41a EStG nachlaufend, aber maximal für sieben Jahre, Dividenden und Veräußerungsgewinne insoweit freigestellt werden, als die betreffenden Erträge bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlegen haben, sieht das neue Recht nunmehr eine „weitgehend“ nur technische Modifikation vor. Im Ergebnis bleibt es aber weiterhin bei einer faktischen Freistellung. Entgegen dem bisherigen Recht entfällt allerdings die Limitierung auf einen Zeitraum von lediglich sieben Jahren.

Gemäß § 11 Abs. 1 AStG n.F. werden nunmehr zwar zuerst alle Dividenden in die Besteuerung einbezogen, in Höhe einer nachgewiesenen Vorbelastung ist allerdings ein Kürzungsbetrag abzuziehen, so dass im Ergebnis die vorbelasteten Dividenden keiner erneuten Besteuerung unterliegen. Durch diese spezielle Gesetzestechnik gelten die Dividenden aber z.B. für Zwecke der Steueranrechnung grundsätzlich als „normale bezogene Dividenden“, so dass etwaige hierauf anfallende ausländische Quellensteuer auch grundsätzlich im Inland – unter Beachtung der weiteren allgemeinen Regelungen – angerechnet werden kann. Der Kürzungsbetrag basiert auf dem Hinzurechnungskorrekturvolumen (§ 11 Abs. 3 AStG zur Übergangsregelung s. § 21 Abs. 4 AStG), welches jeweils zum Schluss eines Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen ist. Der maximale Kürzungsbetrag entspricht dem aus den Vorjahren vorge tragenen Hinzurechnungskorrekturvolumen (Summe der vorbelasteten Beträge abzgl. bereits verbrauchte Kürzungsbeträge aus Ausschüttungen) zzgl. des im laufenden Veranlagungszeitraums entstehende neue vorbelastete Hinzurechnungsbeträge.

<sup>39</sup> Aufgrund der rückwirkenden Einführung von § 4k EStG gem. § 52 Abs. 8c EStG stellt sich diesbezüglich auch die Frage, ob die Anti-Hybridregelungen damit auch bereits bei der Ermittlung eines Hinzurechnungsbetrags für das Jahr 2020 zu berücksichtigen war/ist.

Im Veräußerungsfalle wird der Kürzungsbetrag auch auf die Veräußerungsgewinne entsprechend angewendet (§ 11 Abs. 4 AStG n.F.).

Soweit sich die Vorbelastung durch Hinzurechnungsbesteuerung auf die Gewerbesteuer erstreckt hat, kommen die entsprechenden Kürzungen im Rahmen der Gewerbesteuer zur Anwendung (§ 11 Abs. 5 AStG n.F.).

## X. Besteuerungszeitpunkt und Deklaration

Entgegen dem bisherigen Recht gilt der Hinzurechnungsbetrag unter der Neuregelung nunmehr bereits in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG n.F.).

Jeder der an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen hat eine Steuererklärung in Form einer gesonderten Feststellung gem. § 18 Abs. 3 AStG n.F. nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben. Die Verpflichtungen können aber auch durch Abgabe einer gemeinsamen Erklärung erfüllt werden. Soweit ein Gegenbeweis gem. § 8 Abs. 2 AStG n.F. geltend gemacht wird, reicht grundsätzlich eine nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck angefertigte Anzeige aus. Hierbei wird ein Katalog an Mindestvoraussetzungen bereits gesetzlich festgeschrieben. Es steht zu befürchten, dass der amtlich vorgeschriebene Vordruck noch umfassender ausfällt und voraussichtlich die gesamten gesetzlichen Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 AStG n.F. im Detail überprüft (und womöglich darüberhinausgehend auch noch weitere Kriterien, die mit dem o.g. BMF, Schr. v. 17.3.2021<sup>40</sup> definiert wurden).

## XI. Fazit

Die Neuregelung der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG gemäß ATADUmsG setzt die Vorgaben der ATAD nur in kleinerem Maße um. Denn weder der Aktivitätskatalog noch die Gegenbeweisregelungen bzw. die Niedrigsteuergrenze entsprechen diesen Vorgaben.

Die Aufrechterhaltung der Niedrigsteuergrenze bei 25 % bedeutet im Hinblick auf die international üblichen Körperschaft-

steuersätze eine Abkehr von der Bekämpfung niedrigbesteueter Strukturen im Ausland. Die „Niedrigsteuergrenze“ i.H.v. 25 % steht auch im Widerspruch zu der politischen Einigung der G7-, G20-, OECD-Staaten, nach der auch Deutschland von einer Niedrigsteuergrenze von 15 % ausgeht

In Verbindung mit den erhöhten Gegenbeweisanforderungen und der mutmaßlich weitgehenden Zurückdrängung der Gegenbeweismöglichkeiten unter der Kapitalverkehrsfreiheit für Drittstaatenkonstellation führt dies insgesamt zu einer materiell starken Ausweitung der praktischen Relevanz/drohenden Belastungswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die „neue“ Hinzurechnungsbesteuerung findet damit insgesamt nicht die richtige Balance zwischen dem Schutz des deutschen Steueraufkommens gegenüber niedrig besteuerten substanzschwachen Strukturen einerseits und der Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft andererseits.

### Prof. Dr. Stefan Köhler

StB, Honorarprofessor an der Goethe-Universität Frankfurt am Main

Partner EY GmbH Eschborn/Frankfurt am Main

Internationales und Konzernsteuerrecht

Stefan.Koehler@de.ey.com



### Dr. Wendelin Staats, LL.M.

Referatsleiter im Bundesministerium für Finanzen, Berlin, im Bereich internationale Unternehmensbesteuerung



40 BMF v. 17.3.2021 – IV B 5, S. 1351/19/10002:001, BStBl. I 2021, 342; Vgl. hierzu auch Köhler, ISR 2021, 201 ff. und Ditz/Ekinci, Ubg 2021, 361 ff.

**StB Dr. Daniel Zöller / RA/StB Dr. Sven Christian Gläser**

# Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen und -trusts

Praxisfolgen des ATADUmsG und unionsrechtliche Unzulänglichkeiten

Die sich im Rahmen des ATADUmsG ergebenden Änderungen in der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG n.F.) wirken sich über die Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG n.F.) mittelbar auch auf inländische Begünstigte von Fami-

liensstiftungen und Trusts aus. Daneben wird § 15 AStG durch das ATADUmsG auch selbst punktuell angepasst. Insbesondere bei den inländischen Begünstigten von Familientrusts in Drittstaaten können die Änderungen in §§ 7 ff. AStG n.F. mit erheb-



lichen – meist nachteiligen – Folgen einhergehen. Da Trusts oftmals zur Vermögensverwaltung eingesetzt werden, ist u.a. die Neuregelung des § 13 AStG für sog. Kapitalanlagegesellschaften und der in diesem Zusammenhang grundsätzlich mögliche Motivtest zu beachten. Nachteilig wirkt sich aus, dass die Reform der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung nicht genutzt wurde, um eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung der Zurechnungsbesteuerung zu regeln.

Anhand eines idealtypischen Praxisbeispiels stellt nachfolgender Beitrag die materiell-rechtlichen Konsequenzen der geänderten Gesetzeslage für inländische Begünstigte eines vermögensverwaltenden Drittstaaten-Trusts dar. Dabei wird die neue Rechtslage auch einer kritischen Prüfung aus unionsrechtlicher Sicht unterzogen.

*Recent amendments to German CFC rules (Sec. 7 et seq. of the Foreign Tax Act, AStG) resulting from the so-called ATAD Implementation Act (ATADUmsG) also affect domestic beneficiaries of family foundations and trusts via special provisions attributing income of the foundation or the trust directly to the beneficiary (Sec. 15 AStG). In addition, Section 15 AStG itself has been adjusted by the ATADUmsG. In particular, the amendments to Sec. 7 et seq. AStG may have considerable – mostly adverse – consequences for domestic beneficiaries of family trusts in third countries. Since trusts are often used for asset management purposes, the new provisions in Sec. 13 AStG for so-called capital investment companies and the motive test that is generally applicable in this context must be considered, among other things. Unfortunately, the German legislator did not use the reform of German CFC rules to bring Sec. 15 AStG in line with EU law.*

*Based on an idealized case example, the following article presents the substantive consequences resulting from the changes in German tax law for domestic beneficiaries of an asset-managing third-country trust. The new legal situation is also subjected to a critical examination from an EU law perspective.*

## I. Einleitung und Praxisfall

Die Änderungen in der Zurechnungs- und in der Hinzurechnungsbesteuerung werden auf Grundlage des folgenden Praxisbeispiels analysiert:

Betrachtet wird ein nach angelsächsischem (oder einem vergleichbaren) Recht ausgestalteter Familientrust mit Ort der Geschäftsleitung und Sitz in einem Drittstaat (z.B. USA). Der in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtige Errichter (*settlor*) des Familientrusts hat vor einigen Jahren seine 100%ige Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Holdingkapitalgesellschaft (mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im selben Drittstaat wie der Trust) unwiderruflich auf den Trust übertragen. Die übertragene Beteiligung ist seither der Verwaltung durch einen Dritten (*trustee*) unterstellt, der entsprechend der in einer Satzung (*trust deed*) festgehaltenen Vorgaben (Sicherstellung der Versorgung der nächsten Generationen) Anlage- und Investitionsentscheidungen im Hinblick auf die mit der Beteiligung erzielten Erträge (Gewinnausschüttungen) eigenständig trifft bzw. satzungskonforme Auszahlungen an die Begünstigten vornimmt. Die insgesamt zehn Begünstigten (*bene-*

*ficiaries*) des Familientrusts sind ausschließlich Nachkommen des Errichters. Sofern es zu Auszahlungen des Familientrusts kommt, erhalten alle Begünstigten einen gleich hohen Anteil daran. Der *trustee* ist nach dem *trust deed* verpflichtet, einen bestimmten Anteil der vom Trust erzielten Beteiligungserträge nach Abzug von Verwaltungs- und sonstigen Kosten tatsächlich an die Begünstigten auszuschütten. Die Begünstigten können dagegen eine Übertragung des Trustvermögens weder rechtlich verlangen noch tatsächlich bewirken. Nur einer der Begünstigten ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.

Das Vermögen der durch ein eigenes Management verwalteten Holdingkapitalgesellschaft (HoldCo) umfasst:

- strategische Investitionen in operativ tätige Kapitalgesellschaften (OpCos; Beteiligung jeweils über 50 %),
- die 100%ige Beteiligung an einer Finanzierungskapitalgesellschaft (FinCo), die fremdüblich verzinste Darlehen an die OpCos vergibt sowie in verschiedene Geldanlagen am Markt investiert (verzinsliche Unternehmensanleihen, (Zero-)Bonds oder andere Fremdkapitalanlagen)
- sowie verschiedene Portfolioinvestitionen in Aktiengesellschaften (Beteiligung < 10 %).

Zunächst stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen bei einem in Deutschland ansässigen Begünstigten des Familientrusts die Hinzurechnungsbesteuerung im Zusammenspiel mit der Zurechnungsbesteuerung zu einer Besteuerung führen kann, sofern passive Einkünfte auf Ebene der dem Trust nachgelagerten Kapitalgesellschaften erzielt werden (hierzu unter II.). Auswirkungen der durch das ATADUmsG<sup>1</sup> geänderten §§ 7 ff. AStG ergeben sich insbesondere durch den Wegfall einer Konsolidierungsmöglichkeit passiver Gewinne mit passiven Verlusten auf Ebene der Holdingkapitalgesellschaft infolge des entfallenen § 14 AStG sowie aus Änderungen in der Definition aktiver Einkünfte (hierzu unter III.). Im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des EuGHs ist fraglich, ob die deutsche Zurechnungsbesteuerung für sich genommen sowie im Zusammenspiel mit der Hinzurechnungsbesteuerung unionsrechtlichen Vorgaben genügt (hierzu unter IV.). Der Beitrag schließt mit einem kurzen Ausblick (hierzu unter V.).

## II. Anwendbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung

### 1. Grundlagen

Vermögen und Einkünfte einer ausländischen Familienstiftung werden dem Stifter, wenn er in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten (Bezugs- oder Anfallsberechtigten<sup>2</sup>) anteilig zugerechnet (sog. Zurechnungsbesteuerung, § 15 Abs. 1 AStG). Gleiches gilt insbesondere für ausländische Familientrusts (§ 15 Abs. 4 AStG) mit inländischem Errichter oder inländischen Begünstigten. Voraussetzung ist ferner, dass der Stifter bzw. Errichter, seine Angehörigen oder deren Abkömmlinge insgesamt

1 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035.

2 Weiterführend zu den Begriffen des Bezugs- und Anfallsberechtigten: Weiss, IStR 2020, 124 (125 ff.).

zu mehr als der Hälfte bezugs- oder anfallsberechtigt sind (§ 15 Abs. 2 AStG). Ist die ausländische Familienstiftung oder der ausländische Familientrust selbst an einer ausländischen Zwischengesellschaft beteiligt, finden die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG) entsprechend Anwendung (§ 15 Abs. 9 AStG).

Vorgelagert stellt sich die Frage, wie die „entsprechende [...] Anwendung der §§ 7 bis 14“ in § 15 Abs. 9 AStG in Bezug auf das Beteiligungserfordernis zu verstehen ist. Hierbei ist zwischen der geltenden und der künftigen Rechtslage zu unterscheiden.

## 2. Geltende Rechtslage

Schon nach der geltenden Rechtslage<sup>3</sup> bestehen verschiedene Auslegungsmöglichkeiten hinsichtlich der entsprechenden Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG.<sup>4</sup> Als (eingeschränkter) Rechtsgrundverweis verstanden bedarf es für die entsprechende Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG u.E. einer Entsprechung zum „Beteiligtsein“, da der Stifter bzw. der Begünstigte im zivilrechtlichen Sinne nicht an der Stiftung bzw. dem Trust beteiligt ist und somit über die Stiftung bzw. den Trust nicht mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sein kann. Für die Bestimmung der Inländerbeherrschung wären die Anteile der Stiftung bzw. des Trusts den inländischen Zurechnungsempfängern entsprechend ihrem Anteil zuzurechnen.<sup>5</sup> Entsprechendes gilt im Fall der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Abs. 6 i.V.m. 6a AStG) für die Beurteilung, ob eine 1%ige (oder eine ggf. ausreichende geringere) „Beteiligungsquote“ aus Sicht des Stifters bzw. des Begünstigten vorliegt.

Die hier vertretene Sicht entspricht dem Normzweck des § 15 Abs. 9 AStG, dient die Vorschrift doch dazu, Umgehungen der Hinzurechnungsbesteuerung dadurch auszuschließen, dass eine ausländische Familienstiftung anstelle einer ausländischen Kapitalgesellschaft errichtet wird.<sup>6</sup> Analog zu § 7 Abs. 2 Satz 3 AStG<sup>7</sup> ist die Anfallsberechtigung entscheidend, wenn sie von der Bezugsberechtigung abweicht.<sup>8</sup> Zumindest in Fällen inländischer Begünstigter *ohne* Anfallsberechtigung (d.h. bei Personen, die die Übertragung des Stiftungs- oder Trustvermögens weder rechtlich verlangen noch tatsächlich bewirken können<sup>9</sup>) fehlt es u.E. an einer Entsprechung zum (mittelbaren) „Beteiligtsein“ in § 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 bzw. Abs. 6 AStG. Dem steht nicht entgegen, dass § 15 Abs. 9 AStG die Rechtsfolgen einer entsprechend anwendbaren Hinzurechnungsbesteuerung zunächst auf Ebene der Stiftung bzw. des Trusts gemäß der Beteiligungsquote der Stiftung bzw. des Trusts an der nachgelagerten Gesellschaft zieht.

Nach gegenteiliger Rechtsauffassung gelangt die Hinzurechnungsbesteuerung unter den weiteren Voraussetzungen bereits dann zur Anwendung, wenn die Familienstiftung bzw. der Trust i.S.d. § 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 AStG beherrschend an der nachgelagerten Gesellschaft beteiligt ist.<sup>10</sup> Im Fall der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung würde bereits eine 1%ige oder ggf. sogar eine darunter liegende Beteiligung an der nachgelagerten Gesellschaft ausreichen (§ 7 Abs. 6 i.V.m. 6a AStG). Bei einer derartigen Auslegung kann es zu deutlich überschießenden Rechtsfolgen kommen, da dem inländischen Begünstigten passive Einkünfte aus nachgelagerten Gesellschaften über die Familienstiftung bzw. den Familientrust zuzurechnen wären, die bei Zwischenschaltung einer ausländischen Kapitalgesell-

schaft anstelle der Familienstiftung bzw. des Trusts und wirtschaftlich vergleichbarer Beteiligung am Vermögen nicht eintreten würden.<sup>11</sup>

Im vorliegend betrachteten Beispielsfall (s. unter I.) könnte es auf Ebene der dem Familientrust nachgelagerten Kapitalgesellschaften zu passiven Einkünften kommen. Eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung scheidet u.E. gleichwohl aus, da der im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Begünstigte nur als Bezugsberechtigter und nicht als Anfallsberechtigter qualifiziert ist. Auch unter der Annahme, dass eine bloße Bezugsberechtigung ausreicht, würde es im Beispielsfall gleichwohl nicht zu einer Hinzurechnungsbesteuerung kommen, da im Hinblick auf die Beteiligungsquote auch das Ausmaß der Bezugsberechtigung des Begünstigten zu berücksichtigen wäre und damit nur ein „Beteiligtsein“ i.H.v. 10 % und damit keine qualifizierte Beteiligung vorliegen würde. Sofern mit der gegenteiligen Rechtsauffassung auf die Beteiligungsquote des Trusts abzustellen ist, wären etwaige passive Einkünfte zunächst dem Familientrust nach den Regelungen der §§ 7 bis 14 AStG hinzuzurechnen und dem inländischen Begünstigten sodann entsprechend seinem Anteil an etwaigen Ausschüttungen des Trusts (hier: 1/10 gemäß den Regelungen im trust deed) zuzurechnen.

## 3. Auswirkungen des ATADUmsG

### a) Auswirkungen des geänderten Beherrschungskonzepts

Mit dem ATADUmsG<sup>12</sup> einher geht die Abkehr vom Konzept der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschafterbezogenen

3 AStG in der grundsätzlich bis 31.12.2021 geltenden Fassung, zur Verdeutlichung teilweise durch den Zusatz „a.F.“ gekennzeichnet. Zur Anwendung der durch das ATADUmsG geänderten neuen Fassung (n.F.) des AStG vgl. § 21 Abs. 4 AStG n.F.

4 Für eine kritische Würdigung verschiedener Auslegungsmöglichkeiten vgl. *Baßler* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 301 f. (Stand: August 2015).

5 Vgl. *Rohde/Enders*, BB 2014, 1495 (1498), in Anlehnung an BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3, Abschnitt 15.5.3., wonach die §§ 7, 8 und 14 AStG auf die Beteiligung an der Zwischengesellschaft so anzuwenden sein soll, als hielte der Begünstigte den auf ihn entfallenden Anteil unmittelbar; *Schulz* in *Lademann*, § 15 AStG Rz. 83 (Stand: Dezember 2013); *Rundshagen* in *S/K/K*, § 15 AStG Rz. 77 (Stand: Juni 2014); uneindeutig *Kraft/Schulz*, IStR 2012, 897 (900).

6 Gesetzesbegründung zum Regierungsentwurf des JStG 2013, BT-Drucks. 17/10000 v. 19.6.2012, S. 68; vgl. auch *Baßler* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 292, 301 (Stand: August 2015).

7 Demnach kommt es auf das Verhältnis der Beteiligungen am Vermögen der Gesellschaft an, wenn kein Gesellschaftskapital vorhanden ist und auch keine Stimmrechte bestehen.

8 Vgl. *Baßler* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 301 (Stand: August 2015); *a.A. Schulz* in *Lademann*, § 15 AStG Rz. 84 (Stand: Dezember 2013).

9 BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3, Abschnitt 15.2.1.

10 Vgl. *Kraft* in *Kraft*, AStG, § 15 AStG Rz. 453 (Stand: 2019), wonach eine Hinzurechnung gem. §§ 7 bis 14 AStG so erfolgen soll, als sei die Stiftung selbst unbeschränkt steuerpflichtig.

11 Vgl. *Baßler* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 299.

12 Die durch das ATADUmsG geänderten oder neu gefassten Normen werden durch den Zusatz „n.F.“ gekennzeichnet. Zur erstmaligen Anwendung s. § 21 Abs. 4 AStG n.F.

Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG n.F.<sup>13</sup> Eine Beherrschung liegt nach § 7 Abs. 2 AStG n.F. künftig vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen

- mehr als die Hälfte der Stimmrechte (Alt. 1) *oder*
- mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind (Alt. 2) *oder*
- unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft (3. Alt.)

zusteht. Eine dem bisherigen § 7 Abs. 2 Satz 3 AStG entsprechende Regelung ist nicht mehr vorgesehen. Für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung gelten ferner Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG n.F.).

Eine Entsprechung zum „Beteiligtsein“ im Sinne einer „entsprechende[n] Anwendung der §§ 7 bis 14“ in § 15 Abs. 9 AStG, der nach seinem Wortlaut vom ATADUMsG insoweit unberührt bleibt, muss künftig am geänderten Wortlaut des § 7 Abs. 2 AStG n.F. geprüft werden. In Ermangelung von Stimmrechten (Alt. 1) oder Nennkapital (Alt. 2) kommt u.E. allenfalls eine Entsprechung zum Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquiditätserlöses im Rahmen der 3. Alternative in Betracht. Im Falle einer Anfallsberechtigung<sup>14</sup> des Begünstigten einer Familienstiftung bzw. eines Trusts könnte u.E. eine Analogie zu einem Anspruch auf den Liquiditätserlös aus einer Kapitalgesellschaft gesehen werden. Bei entsprechender Erfüllung durchgerechneter „Beteiligungsquoten“ an der Familienstiftung bzw. dem Trust nachgelagerten Kapitalgesellschaften und Vorliegen niedrig besteuerten passiver Einkünfte könnten sodann die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung erfüllt sein.

Anders als nach bisheriger Rechtslage (nach hier vertretener Rechtsauffassung) und in Abhängigkeit der konkreten Ausgestaltung der Familienstiftung bzw. des Trusts (z.B. in der Satzung bzw. im trust deed) könnte auch die bloße Bezugsberechtigung in Analogie zum Gewinnanspruch (3. Alt.) u.U. bereits ausreichen, um die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung zu erfüllen, sofern die weiteren Voraussetzungen vorliegen. In jedem Fall bedarf es u.E. eines hinreichend konkreten (Rechts-)Anspruchs des Begünstigten auf Gewinne oder Liquiditätserlöse aus der Familienstiftung bzw. dem Familientrust. Ein Begünstigter, der nach der Satzung der Familienstiftung bzw. nach dem trust deed lediglich damit rechnen kann, dass er Vermögensvorteile erhalten wird, ohne jedoch einen Rechtsanspruch auf die Erträge des Stiftungs- bzw. Trustvermögens inne zu haben, mag zwar die Voraussetzungen eines Bezugsberechtigten erfüllen können.<sup>15</sup> Die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung sollte ein solcher Begünstigter u.E. dagegen auch künftig nicht auslösen.

Nach gegenteiliger Rechtsauffassung würde die Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen weiterhin bereits dann zur Anwendung gelangen, wenn die Familienstiftung bzw. der Trust i.S.d. § 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 AStG n.F. beherrschend an der nachgelagerten Gesellschaft beteiligt ist. Der Ein-

wand der deutlich überschießenden Wirkung bliebe bestehen. Es steht allerdings zu vermuten, dass die Finanzverwaltung dieser Rechtsauffassung folgen wird.

Sofern im vorliegend betrachteten Beispielsfall (s. unter I.) auf Ebene der dem Familientrust nachgelagerten Kapitalgesellschaften passive Einkünfte erzielt werden, kommt u.E. folgende Rechtsfolge in Betracht: Die Regelungen des trust deeds vermitteln dem inländischen Begünstigten wohl einen hinreichend konkreten Anspruch auf Gewinne aus dem Trust. Eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kommt in Betracht, wenn auch die tatbestandsseitig erforderlichen „Beteiligungsquoten“ erfüllt sind. Vorliegend ist wohl von einer „Beteiligung“ des inländischen Begünstigten i.H.v. 1/10 auszugehen. Durchgerechnet wäre er damit nur zu max. 10 % an den Gruppengesellschaften unterhalb des Trusts (mittelbar) beteiligt. Die durchgerechnete Beteiligungsquote an den Portfolioinvestments der Holdingkapitalgesellschaft lägen bei unter 1 %. Ein Zusammenrechnen mit den „Beteiligungen“ der übrigen Familienmitglieder scheidet vorliegend aus. Maßgeblich ist nicht etwa ein Angehörigenverhältnis i.S.d. § 15 AO, sondern ein Nahestehen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG n.F. (§ 7 Abs. 3 AStG n.F.) bzw. ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG n.F.). Hierfür liegen keine Indizien vor.

Im Ergebnis kann es nach hier vertretener Rechtsauffassung daher nur unter den Voraussetzungen des § 13 AStG n.F. (Nachfolgeregelung zu § 7 Abs. 6 i.V.m. 6a AStG a.F.) zu einer (verschärften) Hinzurechnungsbesteuerung beim Familientrust kommen, d.h. es müssten Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter vorliegen. Solche kommen im Beispielsfall nur auf Ebene der FinCo (Zinseinkünfte) in Betracht, sofern diese niedrig besteuert sind. In diesem Fall ist der Motivtest zu prüfen (§ 13 Abs. 4 i.V.m. § 8 Abs. 2 AStG n.F.).

## b) Unmittelbare Änderungen in § 15 AStG

Während § 15 Abs. 1 bis 4 sowie Abs. 8 und 10 AStG gänzlich unverändert bleiben, handelt es sich bei den unmittelbaren Änderungen in § 15 AStG weitgehend um rein redaktionelle Anpassungen bzw. um Folgeanpassungen aus den weiteren Änderungen in den §§ 7 ff. AStG n.F.

Mit § 15 Abs. 5 und Abs. 11 Satz 2 AStG n.F. enthält die jeweilige Norm nun eine eigene Anrechnungsregelung von Steuern, die von der Familienstiftung (bzw. dem Familientrust) gezahlt worden sind. Der Verweis auf § 12 AStG im bisherigen § 15 Abs. 5 AStG entfällt daher.

Gemäß § 15 Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 AStG n.F. bleibt § 8b KStG (insgesamt) unberücksichtigt. Diese bislang in § 15 AStG nicht enthaltene Regelung ist dem Wegfall des bisherigen § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG geschuldet.<sup>16</sup>

<sup>13</sup> Gesetzesbegründung zum ATADUMsG, BT-Drucks. 19/28652, 53.

<sup>14</sup> Anfallsberechtigter ist eine Person, die die Übertragung des Stiftungsvermögens rechtlich verlangen oder tatsächlich bewirken kann, wobei ein Rechtsanspruch auf den Anfall des Vermögens nicht zwingend bestehen muss; vgl. BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3, Abschnitt 15.2.1.

<sup>15</sup> BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3, Abschnitt 15.2.1.

<sup>16</sup> Zu Beteiligungserträgen und Hinzurechnungsbesteuerung nach ATADUMsG Becker/Loose, IStR 2021, 373; Vgl. hierzu auf Basis des Referentenentwurfs auch Lenz/Sezer, ISR 2021, 85.



Der derzeitige Verweis in § 15 Abs. 9 AStG auf die §§ 7 bis 14 AStG wird aufgrund des Wegfalls von § 14 AStG entsprechend angepasst. Darüber hinaus regelt § 15 Abs. 9 Satz 2 AStG n.F. ausdrücklich, dass die Grundsätze des § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. auch auf der ausländischen Stiftung nachgeschaltete Zwischengesellschaften Anwendung finden. Danach gilt: Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F. der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen. Hierbei handelt es sich um eine Norm auf Rechtsfolgenebene. Sie entspricht dem bisherigen § 7 Abs. 5 AStG. Der in § 15 Abs. 9 AStG n.F. aufgenommene Verweis ist nicht lediglich klarstellend. Zwar finden die §§ 7 bis 13 AStG n.F. über § 15 Abs. 9 AStG n.F. entsprechend Anwendung, hierin ist jedoch nach wie vor ein (eingeschränkter) Rechtsgrundverweis zu sehen. Die Rechtsfolgen einer anwendbaren Hinzurechnungsbesteuerung regelt § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG n.F. weiterhin selbst.<sup>17</sup>

§ 15 Abs. 11 Satz 2 AStG n.F. bestimmt, dass Steuern von den nach dem bislang schon geltenden § 15 Abs. 11 Satz 1 AStG befreiten Zuwendungen auf Antrag im Veranlagungszeitraum der Zurechnung der zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung des § 34c Abs. 1 und 2 EStG und des § 26 Abs. 1 und 2 Satz 1 KStG angerechnet oder abgezogen werden. Die Ergänzung dieser Vorschrift ist dem Wegfall des Verweises in § 15 Abs. 5 AStG auf § 12 AStG geschuldet.

Schließlich gilt zukünftig die Vorlagepflicht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 AStG auch für die sachdienlichen Unterlagen zur Anwendung des § 15 AStG.

### III. Ausgewählte Änderungen im Aktivkatalog und Wegfall der Gewinn- und Verlustkonsolidierung

#### 1. Vorwort

Sofern die Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung nicht an den „Beteiligungsvoraussetzungen“ scheitert (s. oben unter II.), können sich die mit dem ATADUMsG einhergehenden materiell-rechtlichen Änderungen auch über ausländische Familienstiftungen und Trusts auswirken. Aufgrund der oftmals mit Familienstiftungen und Trusts einhergehenden Vermögensverwaltung kommt den Änderungen in der Hinzurechnungssteuerlichen Behandlung von Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne) eine besondere Bedeutung zu, wenn diese auf Ebene nachgelagerter Kapitalgesellschaften erzielt werden. Bei mehrstufigen Strukturen unterhalb der Familienstiftung bzw. dem Trust konnte auf Ebene zwischengeschalteter Holdingkapitalgesellschaften grundsätzlich eine Konsolidierung von passiven Gewinnen und Verlusten aus verschiedenen nachgelagerten Kapitalgesellschaften erreicht werden. Hier kommt es zu praxisrelevanten Änderungen infolge des ATADUMsG.

#### 2. Änderungen bei Beteiligungserträgen

##### a) Gewinnausschüttungen

Dividenden stellen bisher aktive Einkünfte dar (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG a.F.). Auch künftig fallen Dividenden grundsätzlich unter

den Aktivkatalog. Allerdings sind diverse Ausnahmen und Rückausnahmen zu beachten (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG n.F.).<sup>18</sup>

Künftig sind Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, also insbesondere Dividenden oder verdeckte Gewinnausschüttungen, passiv, sofern sie das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert haben (sog. Korrespondenzprinzip, entsprechend § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG). Dies gilt auch dann, wenn diese Gewinnausschüttungen funktional im Zusammenhang mit aktiven Einkünften i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG n.F. stehen.<sup>19</sup>

Als Rückausnahme liegen wiederum *aktive Einkünfte* vor, soweit

- die leistende Körperschaft mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist (Alt. 1)

oder

- eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung i.S.v. § 8 Abs. 5 AStG n.F. unterliegt (Alt. 2).

Mit den Rückausnahmen soll eine doppelte Hinzurechnungsbesteuerung vermieden werden. Die Rückausnahme der ersten Alternative stellt auf den Fall ab, dass die nachgelagerte, ausschüttende Kapitalgesellschaft selbst als Zwischengesellschaft zu qualifizieren ist und niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt, aus denen die Gewinnausschüttung gespeist wird. Die Rückausnahme der zweiten Alternative soll die Doppelerfassungen im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung verhindern, die bereits auf Ebene der (vermeintlichen) Zwischengesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person einkommenserhöhend erfasst werden und keiner niedrigen Besteuerung unterliegen.

Passive Gewinnausschüttungen liegen künftig auch dann vor, wenn sie aus Streubesitzbeteiligungen stammen, d.h. wenn sie – bei unterstellter Ansässigkeit der die Bezüge erhaltenden Kapitalgesellschaft – unter § 8b Abs. 4 KStG fallen würden. Dies gilt wiederum ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll so verhindert werden, dass durch Etablierung einer ausländischen Kapitalgesellschaft zwischen ausschüttender Gesellschaft (Streubesitzbeteiligung) und inländischem Dividendenempfänger die Rechtsfolge des § 8b Abs. 4 KStG umgangen werden kann.<sup>20</sup>

17 Vgl. zum Referentenentwurf Moser, DStR 2020, 900 (902). In Ermangelung eines Verweises im bisherigen § 15 Abs. 9 AStG auf § 7 Abs. 5 AStG können sich derzeit noch wirtschaftlich fragwürdige Zurechnungsquoten ergeben, wenn die Gewinnverteilung der nachgeschalteten Zwischengesellschaft nicht der Beteiligung am Nennkapital folgt. Vgl. auch Kraft/Moser/Gebhardt, DStR 2012, 1773 (1774 ff.).

18 Ausführlich hierzu Becker/Loose, IStR 2021, 373 (374 ff.).

19 Damit könnten beispielsweise verdeckte Gewinnausschüttungen einer Vertriebschterkapitalgesellschaft an die produzierende Mutterkapitalgesellschaft, deren Produkte die Vertriebsgesellschaft ausschließlich vertreibt, bei der Mutterkapitalgesellschaft zu niedrig besteuerten passiven Einkünften führen, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Vertriebsgesellschaft zu steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben führt (z.B. aufgrund fremdunüblich hoher und steuerlich nicht korrigierter Bepreisung der an die Vertriebschtergesellschaft (Eigenhändler) gelieferten Produkte).

20 Vgl. BT-Drucks. 19/28652, 56.

Passiv sind künftig auch Gewinnausschüttungen an Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute als Empfänger der Bezüge, wenn sie ihre Beteiligung unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG halten (bei unterstellter Steuerpflicht in Deutschland).

## b) Veräußerungsgewinne

Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG n.F.) sind künftig regelmäßig aktiv. Eine Ausnahme gilt lediglich für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§ 8b Abs. 7 KStG).

Nach dem bisherigen Aktivkatalog sind Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur aktiv, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Veräußerungsgewinn nicht auf Wirtschaftsgüter der veräußerten Kapitalgesellschaft entfällt, die Tätigkeiten i.S.d. § 7 Abs. 6a AStG dienen, d.h. die zu Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter führen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG a.F.). Umgekehrt können Verluste aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nur geltend gemacht werden, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Veräußerungsgewinn auf solche Wirtschaftsgüter mit Kapitalanlagecharakter entfällt. In der Praxis scheitert die Anerkennung der Veräußerungsgewinne als aktive Einkünfte bzw. die Anerkennung passiver Veräußerungsverluste nicht selten an den Nachweisanforderungen der Finanzverwaltung.

## 3. Wegfall der Gewinn- und Verlustkonsolidierung

Erzielt die einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Obergesellschaft) nachgelagerte Tochterkapitalgesellschaft (Untergesellschaft) niedrig besteuerte passive Einkünfte, werden diese Einkünfte nach der bisheriger Rechtslage – bei Vorliegen der erforderlichen Beteiligungsverhältnisse – zunächst der Obergesellschaft entsprechend ihrer Beteiligung am Nennkapital der Untergesellschaft zugerechnet (§ 14 AStG a.F.). Damit einher geht die Möglichkeit, die aus einer Untergesellschaft zugerechneten positiven passiven Einkünfte mit negativen passiven Einkünften aus einer anderen Untergesellschaft sowie mit eigenen passiven Einkünften der Obergesellschaft auf Ebene der ausländischen Obergesellschaft zu verrechnen. Verbleiben per Saldo positive niedrig besteuerte passive Einkünfte, unterliegen diese beim inländischen Steuerpflichtigen (ggf. anteilig) der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Vorschrift für nachgeschaltete Zwischengesellschaften (§ 14 AStG a.F.) entfällt infolge des ATADUMsG. Stattdessen erfolgt künftig eine unmittelbare Hinzurechnung niedrig besteuerten passiver Einkünfte einer nur mittelbar gehaltenen ausländischen Zwischengesellschaft zum inländischen Steuerpflichtigen. Die Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt mithin getrennt für jede (unmittelbar oder mittelbar gehaltene) Zwischengesellschaft. Ein Verlustausgleich zwischen Obergesellschaft und Untergesellschaften ist künftig nicht mehr möglich.

## 4. Auswirkungen auf den Beispielsfall

### a) Geltende Rechtslage

Die HoldCo selbst erzielt neben aktiven Dividenden aus ihren Portfolioinvestments auch Gewinne oder Verluste aus der Ver-

äußerung dieser Streubesitzbeteiligungen (sofern die erforderlichen Beteiligungsvoraussetzungen als erfüllt anzusehen sind, s. dazu unter II.1.). Unterstellt, dass der Nachweis, auf welche Art von Wirtschaftsgütern ein Gewinn oder ein Verlust aus der Veräußerung der Portfolioinvestments entfällt, nicht gelingt, erzielt die HoldCo passive Veräußerungsgewinne, während entsprechende Veräußerungsverluste nicht als passiv anerkannt werden und damit auch nicht für eine Verrechnung mit passiven Gewinnen zur Verfügung stehen. Die Nachweisproblematik dürfte sich vorliegend dadurch verschärfen, dass der inländische Begünstigte des Trusts nur begrenzte Informationsrechte oder -möglichkeiten über die Investitionen der dem Trust nachgelagerten HoldCo innehat. Daneben sind der HoldCo passive Einkünfte aus der nachgelagerten FinCo zuzurechnen, die ihrerseits Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt (sofern die erforderlichen Beteiligungsvoraussetzungen als erfüllt anzusehen sind, s. dazu unter II.1.). Die OpCos erzielen vorliegend ausschließlich aktive Einkünfte (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG).

Die aus der FinCo zuzurechnenden Einkünfte können negativ sein, z.B. aufgrund von realisierten Kursverlusten aus der Veräußerung der (Zero-) Bonds oder der Unternehmensanleihen. Denkbar ist ferner, dass es auf Ebene der FinCo zu Verlusten im Zusammenhang mit den Darlehen an die operativen Gesellschaften kommt (z.B. infolge einer Teilwertabschreibung oder eines Forderungsverzichts). Fraglich ist in diesem Fall, ob ein entsprechender Verlust außerbilanziell zu korrigieren wäre (§ 10 Abs. 3 Satz 1 AStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG). Dagegen spricht u.E., dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG vorliegend leer läuft. Dies liegt zunächst daran, dass § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG Verluste aus Gesellschafterdarlehen mit Gewinnminderungen gleichstellt, die im Zusammenhang mit den in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteilen entstehen, d.h. mit Anteilen, bei denen im Falle ihrer Veräußerung ein entsprechender Gewinn außerbilanziell zu korrigieren wäre. Zu einer solchen außerbilanziellen Korrektur kann es vorliegend nicht kommen, da bereits der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an den OpCos gar nicht der deutschen Besteuerung unterliegen würden (kein Fall des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG a.F.). Und selbst im Fall der Anwendung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG a.F. käme die außerbilanzielle Korrektur gem. § 8b Abs. 2 KStG bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht zur Anwendung (§ 10 Abs. 3 Satz 4 Halbs. 1 AStG a.F.).

Insoweit die FinCo also negative passive Einkünfte erzielt, sind diese der HoldCo zuzurechnen (§ 14 AStG a.F.) und mit etwaigen passiven Veräußerungsgewinnen verrechenbar. Ein ggf. verbleibender (positiver) Hinzurechnungsbetrag löst die Folgen der Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene des Trusts aus (Zuflussfiktion zu Beginn des dem Wirtschaftsjahr der passiven Einkünfte folgenden Wirtschaftsjahres). Sodann treten die Rechtsfolgen des § 15 AStG ein, d.h. es kommt beim inländischen Begünstigten zu einer Zurechnung i.H.v. 1/10.

### b) Auswirkungen des ATADUMsG

Aus der Veräußerung der Streubesitzbeteiligungen erzielt die HoldCo künftig keine passiven Einkünfte mehr. Auf den Nachweis, auf welche Wirtschaftsgüter der Veräußerungsgewinn oder – verlust entfällt, kommt es gem. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG n.F. nicht mehr an. Die Beteiligungshöhe spielt nach wie

vor keine Rolle. Erhaltene Dividenden aus den Streubesitzbeteiligungen stellen künftig jedoch passive Einkünfte auf Ebene der HoldCo dar.

Durch Wegfall des § 14 AStG werden etwaige positive, passive Einkünfte der FinCo unmittelbar dem Trust hinzugerechnet. Im Falle passiver Verluste der FinCo kommt es zu keiner Hinzurechnung zum Trust. Sie bleiben in der FinCo „eingeschlossen“ und können allenfalls mit künftigen positiven passiven Einkünften der FinCo verrechnet werden. Eine Gewinn- und Verlustkonsolidierung auf Ebene der HoldCo scheidet in jedem Fall aus.

Ein positiver Hinzurechnungsbetrag auf Ebene der HoldCo oder der FinCo wird künftig im Wirtschaftsjahr der Entstehung dem Trust hinzugerechnet.

## IV. Die Neuregelungen im Lichte der unionsrechtlichen Grundfreiheiten

### 1. Fortbestehen unionsrechtlicher Unzulänglichkeiten des § 15 Abs. 6 AStG n.F.

Nach der „unionsrechtlichen Rettungsklausel“ (§ 15 Abs. 6 AStG n.F.) greifen die Rechtsfolgen der Zurechnungsbesteuerung (§ 15 Abs. 1 AStG) nicht für Familienstiftungen mit Geschäftsleitung oder Sitz in einem EU- oder EWR-Staat, wenn nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Stifter und der Begünstigten rechtlich und tatsächlich entzogen ist und mit dem anderen Staat ein qualifizierender Informationsaustausch vereinbart ist.

Es sprechen gute Gründe dafür, dass die Kapitalverkehrsfreiheit die analoge Anwendung der Rettungsklausel auf Familienstiftungen bzw. Familientrusts mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat gebietet.<sup>21</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>22</sup> ist im Kontext ausländischer Familienstiftungen die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig. Der EuGH<sup>23</sup> hat zu einer österreichischen Privatstiftung entschieden, dass Zahlungen an Begünstigte in anderen EU-Mitgliedsstaaten unter den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr fallen. Da die österreichische Privatstiftung konzeptionell als Familienstiftung zu verstehen ist, greift diese Einschätzung des EuGH auch im Rahmen der unionsrechtlichen Beurteilung des § 15 AStG n.F. Demzufolge muss sich die Norm am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit messen lassen, deren Schutzwirkung sich auch, auf nach dem Recht von Drittstaaten gegründeten, Familienstiftungen mit von der Bestimmung erfassten Stiftern, Anfalls- oder Bezugsberechtigten erstreckt.<sup>24</sup>

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung soll § 15 AStG n.F. auch dann zur Anwendung gelangen, wenn der inländische Begünstigte keinen Rechtsanspruch auf Erträge oder Substanz (Anfall) des Stiftungs- oder Trustvermögens hat.<sup>25</sup> Auf einen beherrschenden Einfluss auf Stiftung bzw. Trust kommt es damit auch aus Verwaltungssicht nicht an.

Mit dem ATADUMsG hat es der Gesetzgeber versäumt, die „unionsrechtliche Rettungsklausel“ des § 15 Abs. 6 AStG auch auf Drittstaatenfälle auszuweiten und so den unionsrechtlichen Anforderungen an die Kapitalverkehrsfreiheit zu genügen.<sup>26</sup>

## 2. Motivtest, Kapitalverkehrsfreiheit und Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen des § 15 Abs. 9 AStG n.F.

### a) Grundlage und alte Rechtslage

Die auch für Drittstaatenkonstellationen zu berücksichtigende Kapitalverkehrsfreiheit erfordert es nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>27</sup>, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung darzulegen, dass die Beteiligung an einer Drittstaatengesellschaft nicht auf einer rein künstlichen Gestaltung beruht.

Für die geltende Rechtslage ist höchstrichterlich entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit für alle Varianten der Hinzurechnungsbesteuerung zu berücksichtigen ist, d.h. für die verschärfte<sup>28</sup> ebenso wie für die allgemeine<sup>29</sup> Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsprechung mit aktuellem Schreiben grundsätzlich.<sup>30</sup> Demnach ist die im noch geltenden § 8 Abs. 2 AStG vorgesehene Nachweismöglichkeit, die seinem Wortlaut nach nur bei Beteiligung an EU- oder EWR-Gesellschaften gilt, sinngemäß auch bei Drittstaaten-Gesellschaften anzuwenden.<sup>31</sup>

### b) Beschränkte Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG n.F. auf Drittstaatengesellschaften

Auch künftig bleibt der in § 8 Abs. 2 AStG n.F. geregelte Motivtest im Regelfall (d.h. außerhalb der Erzielung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 13 AStG n.F.) auf EU-/EWR-Gesellschaften beschränkt (§ 8 Abs. 3 AStG n.F.). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund des Beherrschungserfordernisses in § 7 Abs. 1 und 2 AStG n.F. durch die Niederlassungsfreiheit

21 So z.B. *Schönfeld* in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 15 AStG Rz. 169 ff. (Stand: August 2015); im Ergebnis wohl auch *Kraft* in Kraft, Außensteuergesetz, § 15 AStG Rz. 406 ff. (Stand: 2019).

22 BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09, BStBl. II 2014, 361 = FR 2011, 623.

23 EuGH v. 17.9.2015 – C-589/13, ECLI:EU:C:2015:612, ISR 2015, 388 (*Op-pel*) – F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt/Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

24 *Kraft* in Kraft, AStG § 15 Rz. 105 (Stand: 2019).

25 BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, 3, Abschnitt 15.2.1.

26 Kritisch zur weiterhin fehlenden Exkulpationsmöglichkeit für Drittstaatenstiftungen vgl. auch *Moser*, DStR 2020, 900 (900).

27 EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17, ECLI:EU:C:2019:136 – X, ISR 2019, 170 (*Müller*) = Ubg 2019, 229 m. Anm. *Esteves Gomes*; mit Anm. *Böhmer/Schewe*, FR 2019, 313 – X.

28 BFH v. 22.5.2019 – I R 11/19 (I R 80/14), BStBl. II 2021, 265 = ISR 2017, 370 (*Müller/Kollmann*); mit Anm. *Böhme/Schewe*, ISR 2020, 41 (*Müller*) = FR 2020, 30; mit Anm. *Kahlenberg/Quilitzsch*, IStR 2019, 901; vgl. dazu auch *Schlücke*, Ubg 2020, 38; *Oertel*, Ubg 2020, 40; *Peters*, Ubg 2020, 42.

29 BFH v. 18.12.2019 – I R 59/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IR59.17.0, BStBl. II 2021, 270 = ISR 2020, 413 (*Köhler*) = FR 2020, 1001 m. Anm. *Böhmer*.

30 BMF v. 17.3.2021 – IV B 5 – S 1351/19/10002:001 – DOK 2021/0290319.

31 Zur zutreffenden Kritik an den überschießenden und teilweise mit der EuGH-Rechtsprechung nicht im Einklang stehenden Ausführungen des BMF vgl. *Köhler*, ISR 2021, 201, 202; *Schnitger/Gebhardt/Krüger*, IBW 2021, 344 (358).



verdrängt werden<sup>32</sup>, was den territorial begrenzten Anwendungsbereich des Motivtests grundsätzlich rechtfertigen könnte. Damit soll der Grundtatbestand des § 7 Abs. 1, 2 AStG n.F. nicht mehr an der Kapitalverkehrsfreiheit gemessen werden können, so dass die Hinzurechnungsbesteuerung für Beteiligungen an „normalen“ Zwischengesellschaften künftig im Drittstaatenfall nicht mehr EU-rechtswidrig wäre. Nach dem „Beherrschungskonzept“ des § 7 AStG n.F. sind aber weiterhin Konstellationen denkbar, in denen einzelne inländische Steuerpflichtige für sich genommen, d.h. ohne nahestehende Personen, die ausländische Gesellschaft nicht beherrschen, sondern lediglich Portfoliobeteiligungen halten. Die Frage nach der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auch im Rahmen des Grundtatbestands der Hinzurechnungsbesteuerung könnte daher auch nach der AStG-Reform noch aufgeworfen werden.<sup>33</sup>

Zumindest im Zusammenspiel zwischen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG n.F.) und Zurechnungsbesteuerung (§ 15 AStG n.F.) kommt es auf einen beherrschenden Einfluss (i.S.d. Niederlassungsfreiheit) durch einen inländischen Steuerpflichtigen nicht an. Prüfmaßstab ist nicht etwa die Ebene der (im Inland nicht steuerpflichtigen) Stiftung bzw. des (im Inland nicht steuerpflichtigen) Trusts. Maßgeblich ist vielmehr der inländische Begünstigte (bzw. ggf. der inländische Stifter). Dies gilt selbst dann, wenn man die Rechtsauffassung vertritt, dass für die Beteiligungsvoraussetzungen des § 7 AStG n.F. bzw. § 13 AStG n.F. auf die (mittelbare) Beteiligung der Familienstiftung bzw. des Familientrusts abzustellen ist. Denn die Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung stellen sich über § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 9 AStG n.F. auch bei einer nur geringen anteiligen Bezugs- oder Anfallsberechtigung ein und dies unabhängig davon, ob der Begünstigte (bzw. der Stifter) die Möglichkeit innehat, auf die Familienstiftung oder den Familientrust einen beherrschenden Einfluss auszuüben.

### c) Unmittelbare Anwendbarkeit des § 8 Abs. 2 AStG n.F. bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter

Mit dem ATADUmsG werden die Regelungen für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter in § 13 AStG n.F. (Beteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften) neu geordnet. Inhaltlich orientiert sich die Neuregelung eng an den bisherigen Regelungen in § 7 Abs. 6 und 6a AStG. Aufgrund des Verweises in § 13 Abs. 4 AStG n.F. ausschließlich auf § 8 Abs. 2 und 5 AStG n.F. ergibt sich bei Kapitalanlagegesellschaften jedoch *keine* Einschränkung des Motivtests auf EU-/EWR-Fälle (kein Verweis auf § 8 Abs. 3 AStG n.F., der den Motivtest im Rahmen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung nur für EU-/EWR-Gesellschaften eröffnet).

Erzielt die einer Familienstiftung oder einem Familientrust nachgelagerte Kapitalgesellschaft Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter, ist der Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG n.F. nach dem Gesetzeswortlaut eröffnet (§ 15 Abs. 9 AStG n.F. i.V.m. § 13 Abs. 4 AStG n.F. i.V.m. § 8 Abs. 2 und 5 AStG n.F.). Es ist u.E. jedoch zweifelhaft, ob der in § 8 AStG n.F. geregelte Motivtest den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung im Kontext der Kapitalverkehrsfreiheit entspricht.<sup>34</sup>

Der Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG n.F. ist im Hinblick auf Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter auch dann eröffnet, wenn eine (mittelbare) Beherrschung der die Einkünfte erzielenden Drittstaatengesellschaft vorläge. Anders als noch in der Fassung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019 (Anwendung der Vorschrift, „wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind“) ist § 13 AStG n.F. seinem Wortlaut nach (Anwendung der Vorschrift, „auch wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind“) nicht subsidiär gegenüber der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung ausgestaltet.<sup>35</sup> Mithin wird § 13 AStG n.F. und damit der Motivtest für Drittstaatenfälle durch die (ebenfalls) anwendbare allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung, im Rahmen derer der Motivtest bei Drittstaatengesellschaften dem Wortlaut nach versperrt ist, nicht verdrängt.

Dem steht nicht etwa die Rechtsprechung des BFH<sup>36</sup> entgegen, wonach der in § 7 Abs. 6 AStG a.F. enthaltene Regelung über die Hinzurechnung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter keine selbständige Bedeutung mehr zukommt, wenn die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 Abs. 1 AStG a.F. erfüllt ist. Im Urteilsfall ging es (u.a.) um die Frage, ob die allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung für einen, zu weniger als 1 % beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen, der zusammen mit einem zu mehr als 99 % beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen das Kriterium der Inländerbeherrschung erfüllt, deshalb keine Anwendung findet, da für die in Rede stehenden Zwischeneinkünfte mit Kapitalcharakter die Voraussetzungen des § 7 Abs. 6 AStG a.F. bei jenem nicht erfüllt sind, da er die im Urteilsfall (Streitjahre 2001 bis 2004) maßgebliche Mindestbeteiligung von 10 % nicht erfüllte. Es ging also um die Frage, ob die Nichterfüllung der Beteiligungsvoraussetzungen für die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung die Rechtsfolgen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung verdrängen können. Dies hat der BFH verneint. Vorliegend geht es um die damit nicht vergleichbare Frage der Anwendbarkeit des Motivtests bei Drittstaatenbeteiligungen, für welche die Beteiligungsvoraussetzungen beider Formen der Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sind. Im Rahmen der Frage nach der Anwendbarkeit des Motivtests kommt der Regelung des § 13 AStG n.F. dabei eine selbständige Bedeutung zu, wenn die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 Abs. 1 AStG n.F. erfüllt sind.

### 3. Auswirkungen auf den Beispielsfall

Da es sich bei den passiven Einkünften der FinCo um Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter handelt, ist § 8 Abs. 2 AStG n.F. über § 13 Abs. 4 AStG n.F. anwendbar. Dies gilt insbesondere auch dann, wenn die FinCo in einem Dritt-

32 Gesetzesbegründung zum ATADUmsG, BT-Drucks. 19/28652, 51.

33 Vgl. Kahlenberg, DB 2019, 1590, 1594; Gebhardt/Krüger, IWB 2020, 109, 118 f.; Weber/Zöller, FR 2020, 288, (295); Schnitzler/Gebhardt/Krüger, IBW 2021, 344 (357).

34 Zur Kritik vgl. Köhler, ISR 2021, 201, 208 ff.

35 Zur Subsidiarität des § 13 AStG-E in der Fassung des Referentenentwurfs vgl. Weber/Zöller, FR 2020, 288, 295.

36 BFH v. 18.12.2019 – I R 59/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.181219.IR59.17.0, BStBl. II 2021, 270 = ISR 2020, 413 (Köhler) = FR 2020, 1001 m. Anm. Böhmer.

staat ansässig ist. Zu einer Hinzurechnungsbesteuerung bzgl. der FinCo kommt es folglich nicht, sofern der Motivtest in sachlicher Hinsicht gelingt und der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind. Da es für die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung auf einen beherrschenden Einfluss (i.S.d. Niederlassungsfreiheit) des inländischen Begünstigten nicht ankommt, sollte u.E. der Motivtest auch bzgl. der HoldCo – selbst wenn diese in einem Drittstaat ansässig ist – und der von ihr erzielten passiven Dividendeneinkünfte aus Portfolioinvestitionen (Beteiligung < 10 %) unter Beachtung der weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 AStG n.F. eröffnet sein. Darüber hinaus dürfte vor dem Hintergrund der unionsrechtlichen Anforderungen die Frage zu stellen sein, ob § 15 Abs. 6 AStG n.F. auch auf Drittstaatenfälle entsprechend anzuwenden ist und somit vorliegend die Rechtsfolgen der Zurechnungsbesteuerung unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG n.F. auf den Familientrust keine Anwendung finden.

## V. Fazit und Ausblick

Neben den mittelbaren Auswirkungen der Änderungen in §§ 7 ff. AStG n.F. auf die Zurechnungsbesteuerung gem. § 15 Abs. 1 AStG dürfte als wichtigste unmittelbare Änderung der Wegfall der Gewinn- und Verlustkonsolidierung zu nennen sein. Demgemäß ist es künftig nicht mehr möglich, Gewinne und Verluste von nachgeschalteten Zwischengesellschaften i.S.d. § 14 AStG a.F. miteinander zu verrechnen. Stattdessen erfolgt eine unmittelbare Hinzurechnung niedrig besteuerten passiver Einkünfte einer nur mittelbar gehaltenen ausländischen Zwischengesellschaft zum inländischen Steuerpflichtigen. Darüber hinaus wird nun erstmals statuiert, dass § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG n.F. auf eine der ausländischen Stiftung nachgeschaltete Zwischengesellschaften entsprechend anzuwenden ist. Danach ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG n.F. der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen, wenn für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend ist oder die Gesellschaft kein Nennkapital hat.

Aus unionsrechtlicher Sicht ist im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung die Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatenfällen auch künftig stets am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen. Dies gilt auch dann, wenn die ausländische Familienstiftung oder der ausländische Familientrust selbst zu mehr als der Hälfte an der nachgelagerten Drittstaatengesellschaft beteiligt ist und die Regelungen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend zur Anwendung gelangen sollten. Erzielt die einer Familienstiftung oder einem Familientrust nachgelagerte Kapitalgesellschaft Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter, ist demgemäß der Motivtest des § 8 Abs. 2 AStG n.F. eröffnet und zwar auch dann, wenn eine (mittelbare) Beherrschung der die Einkünfte erzielenden Drittstaatengesellschaft vorliegt. Zweifelhaft ist jedoch, ob dieser den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung im Kontext der Kapitalverkehrsfreiheit entspricht.

---

### Dr. Daniel Zöller

Steuerberater

Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart

Internationales Steuerrecht, Umstrukturierungen, Begleitung von Betriebsprüfungen

[daniel.zoeller@ebnerstolz.de](mailto:daniel.zoeller@ebnerstolz.de)

[www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)




---

### Dr. Sven Christian Gläser

Rechtsanwalt, Steuerberater

Partner bei Ebner Stolz in Stuttgart

Internationales Steuerrecht, Hinzurechnungsbesteuerung, Steuerstreitverfahren

[sven.glaeser@ebnerstolz.de](mailto:sven.glaeser@ebnerstolz.de)

[www.ebnerstolz.de](http://www.ebnerstolz.de)



Gabriel Hörnigke, M.Sc., LL.M.oec. / StB Dr. Carsten Quilitzsch, LL.M.

# Spezielle Abwehrmaßnahmen gegenüber unkooperativen Drittstaaten – Eine kritische Würdigung der §§ 8 bis 11 StAbwG

Am 30.6.2021 wurde das Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (StAbwG) verkündet, das ab dem 1.1.2022 anzuwenden ist. Das innerhalb eines auffällig kurzen Zeitraums verabschiedete Gesetz verschärft einige in ähnlicher Form bereits im deutschen Außensteuerrecht enthaltene Rechtsinstitute, sofern Geschäftsvorgänge zwischen einem inländischen Steuerpflichtigen und einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet vorliegen. Dabei stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber anstelle verfassungskonformer Vorschriften mit Augenmaß vielmehr überschießende Regelungen eingeführt hat, die eine politische Wirkung auf dem Rücken des Steuerpflichtigen entfalten sollen.

On June 30th, 2021, the Prevention of Tax Avoidance and Unfair Tax Competition Act was announced and will take effect from January 1st, 2022. The Act, which passed remarkably quickly, adds further restrictions to several legal institutions already encompassed in German foreign tax law, affecting business transactions between a domestic taxpayer and a non-cooperative tax jurisdiction. This raises the question of whether the legislator has introduced excessive regulations for political purposes, thus burdening taxpayers, rather than moderate regulations within constitutional boundaries.

## I. Einleitung

Die Bewertung des internationalen Steuerwettbewerbs ist bis heute geprägt von den divergenten Auffassungen eines gesamtwirtschaftlichen Effizienzgewinns auf der einen und der Gefahr einer Abwärtsspirale, die in einer global einheitlichen Nullbesteuerung mündet, auf der anderen Seite. Letztere, bislang unbestätigte Befürchtung führte dazu, dass die tendenziell höher besteuerten Industriestaaten in industrieärmeren und niedrig besteuerten Staaten, die eine niedrige Steuerbelastung als kompensatorische Maßnahme für Defizite bei anderen Standortfaktoren nutzen, den Schuldigen für den vermeintlichen Steuersenkungswettlauf ausgemacht haben. In der Konsequenz erarbeiteten sowohl die OECD als auch die EU Programme gegen den aus ihrer Sicht *schädlichen Steuerwettbewerb*.<sup>1</sup> Die von der EU eingesetzte Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ sollte zunächst lediglich die bestehenden Wettbewerbspraktiken der EU-Mitgliedstaaten auf ihre Schädlichkeit prüfen,<sup>2</sup> infolge der Arbeiten im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD/G20 aber die Überprüfung auch auf Nicht-EU-Mitgliedstaaten ausdehnen.<sup>3</sup> Da diese Staaten im Gegensatz zu den Mitgliedstaaten nicht zur Kooperation verpflichtet werden konnten, erstellte die EU eine Liste nicht ko-

operativer Drittstaaten (Schwarze Liste), die auf eine Prangerwirkung setzt und außerdem die Mitgliedstaaten zu koordinierten, jedoch nicht rechtsverbindlich umzusetzenden steuerlichen Gegenmaßnahmen auffordert.<sup>4</sup>

Obwohl der Rat der EU die Umsetzung wenigstens einer der Gegenmaßnahmen bis zum 1.1.2021 vorsah,<sup>5</sup> entstanden infolge der bloßen Selbstverpflichtung in Deutschland aus der Schwarzen Liste bislang keine speziellen steuerlichen Folgen. Das Europäische Parlament kündigte zu Beginn des Jahres an, künftig schärfere und koordiniertere Maßnahmen gegen nicht kooperative Drittstaaten durchsetzen zu wollen.<sup>6</sup> Im Zuge dessen haben sich die Mitgliedstaaten zum Ziel gesetzt, die bisher nur freiwilligen Maßnahmen bis Mitte 2021 einheitlich in nationales Recht zu transformieren.<sup>7</sup> Mit dem Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz – StAbwG) und den darin enthaltenen konkreten steuerlichen Maßnahmen gegen Gebiete der Schwarzen Liste der EU will der deutsche Gesetzgeber dieser Verpflichtung nachkommen.<sup>8</sup> Der Bundesrat hat dem Regierungsentwurf am 25.6.2021 zugestimmt<sup>9</sup>, die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt erfolgte am 30.6.2021.<sup>10</sup> Nachfolgend

1 Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ v. 1.12.1997 zur Steuerpolitik, 1998/C 2/01, Anhang 1: Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (Verhaltenskodex); OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, 1998.

2 Verhaltenskodex, a.a.O., (Fn. 1), Randbuchstaben C, D und H.

3 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung v. 28.1.2016, COM (2016) 24 final.

4 Verhaltenskodex, a.a.O., (Fn. 1), Randbuchstaben C und D; EU-Liste nicht-kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke v. 26.2.2021, ABl. 2021/C 66/10, Anhang I. Auf der Liste finden sich: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago, Amerikanische Jungferninseln, Vanuatu.

5 Rat der EU v. 25.11.2019 – 14114/19, FISC 444 ECOFIN 1005, Anhang 4, Rz. 25.

6 Entschließung des Europäischen Parlaments v. 21.1.2021 zur Überarbeitung der EU-Liste der Steueroasen (2020/2863(RSP)), P9\_TA (2021)0022; Diese Neubewertung wertet die Bundesregierung als Konsequenz der deutschen Ratspräsidentschaft, BT-Drucks. 19/27968, 5.

7 BT-Drucks. 19/28901, 16; Vgl. Rat der EU v. 25.11.2019 – 14114/19, FISC 444 ECOFIN 1005, Anhang 4, Rz. 27.

8 BT-Drucks. 19/28901, Art. 1 des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze (StAbwG).

9 BR-Drucks. 509/21, B.

10 BGBl. I 2021, 2056.



werden die im Gesetz enthaltenen Rechtsfolgen einer kritischen Würdigung unterzogen.

## II. Persönliche und sachliche Tatbestandsvoraussetzungen

In subjektiver Hinsicht soll das StAbwG gem. § 1 Abs. 1 StAbwG auf alle natürlichen und juristischen Personen Anwendung finden.<sup>11</sup> Die im StAbwG enthaltenen Rechtsfolgen stellen gem. § 7 Satz 1 StAbwG allesamt auf das Vorliegen von Geschäftsvorgängen (Geschäftsbeziehungen und Beteiligungsverhältnisse) ab, die Steuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 1 StAbwG zu Personen unterhalten, die in einem sog. nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind. Der Begriff der Geschäftsvorgänge soll an die Definition der „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Abs. 4 AStG angelehnt sein und schuldrechtliche oder gesellschaftsvertragliche, augenscheinlich aber keine Vereinbarungen unter fremden Dritten umfassen.<sup>12</sup> Die Ansässigkeit folgt gem. § 2 Abs. 2 StAbwG den Bestimmungen der §§ 8 bis 11 AO.

Ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet bestimmt sich nach § 2 Abs. 1 i.V.m. §§ 4, 5 und 6 StAbwG. Kriterien sind demnach das Vorliegen von Intransparenz in Steuersachen i.S.d. § 4 Abs. 2 StAbwG, unfaire Steuerwettbewerbsstrategien i.S.d. § 5 Abs. 2 StAbwG oder gem. § 6 Abs. 1 StAbwG die Nichterfüllung der verpflichtend umzusetzenden BEPS-Mindeststandards (Aktionspunkte 5, 6, 13 und 14).<sup>13</sup>

Die Abwehrmaßnahmen finden ab dem 1.1.2022 Anwendung (§ 13 Abs. 1 StAbwG). Das BMF ist gem. § 3 Abs. 1 StAbwG ermächtigt, das Verwaltungshandeln durch die Veröffentlichung einer an die EU-Liste angelehnten Liste einzuschränken und zugleich die Rechtsverbindlichkeit der ansonsten unverbindlichen EU-Liste herzustellen. Werden nicht kooperative Gebiete in einer Rechtsverordnung i.S.d. § 3 Abs. 1 StAbwG benannt, bestimmt sich der zeitliche Anwendungsbereich nach den § 3 Abs. 2 und 3 StAbwG.

## III. Rechtsfolgen

### 1. Überblick

Unterhält eine im Inland steuerpflichtige Person Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnisse zu einer Person, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, kommen die Rechtsfolgen der §§ 8 bis 11 StAbwG zum Tragen, die in weiten Teilen den im deutschen Außensteuerrecht enthaltenen Abwehrinstrumenten entsprechen und ein Abzugsverbot für Aufwendungen (§ 8 StAbwG), eine erweiterte Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) und der beschränkten Steuerpflicht (§ 10 StAbwG) sowie die Einschränkung der Befreiung von Erträgen aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (§ 11 StAbwG) umfassen. Die Rechtsfolgen gelten dabei sowohl für Outbound- (§§ 9 und 11 StAbwG) als auch für Inbound-Sachverhalte (§§ 8 und 10 StAbwG).<sup>14</sup>

Neben den Abwehrinstrumenten ist in § 12 StAbwG die gesteigerte Mitwirkungspflicht normiert. Der durch das StHBG<sup>15</sup> eingeführte § 90 Abs. 2 Satz 3 AO entfaltet bislang keine praktische Wirkung, da nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen der maßgeblichen SteuerHBekV<sup>16</sup> erfüllt.<sup>17</sup> Die Mitwirkungspflichten werden

nunmehr unter den weiter gefassten Anwendungsbereich in § 12 StAbwG gefasst.<sup>18</sup>

## 2. Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen (§ 8 StAbwG)

§ 8 Satz 1 StAbwG normiert ein generelles Abzugsverbot von Betriebsausgaben und Werbungskosten, soweit diese im Zusammenhang mit Geschäftsvorgängen gegenüber verbundenen und unverbundenen Personen angefallen sind, die in einem nicht kooperativen Gebiet ansässig sind. Abzugsverbote stellen ein steuerwettbewerbliches Abwehrinstrument dar.<sup>19</sup> Sie sollen bewirken, dass dem Steuerpflichtigen ein durch eine bestimmte (grenzüberschreitende) Handlung vermittelter Steuervorteil verwehrt oder gemindert wird, indem sich die Abwehrhandlung auf nationaler Ebene steuererhöhend auswirkt. § 8 StAbwG soll den durch das StHBG eingeführten § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Unterbuchst. aa EStG ersetzen und durch den Charakter des generellen Abzugsverbots verschärfen. Gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Unterbuchst. aa EStG i.V.m. § 1 SteuerHBekV ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen bislang von gesteigerten Nachweis- und Mitwirkungspflichten abhängig.<sup>20</sup>

Eine Ausnahme vom generellen Abzugsverbot gem. § 8 Satz 1 StAbwG herrscht gem. § 8 Satz 2 Nr. 1 StAbwG für Aufwendungen, deren korrespondierende Erträge im Inland der beschränkten oder unbeschränkten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Eine beschränkte Steuerpflicht kann etwa durch Anwendung des § 10 StAbwG entstehen, der dem § 8 StAbwG systematisch vorgeht.<sup>21</sup> Zudem kommt gem. § 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG das Abzugsverbot dann nicht zur Geltung, wenn die Einnahmen, die mit den in Rede stehenden Aufwendungen korrespondieren, ursächlich für den Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG sind. Die Klausel steht aufgrund des identischen Wortlauts und da-

11 Abweichend vom Transparenzprinzip bildet eine Personengesellschaft für Zwecke des StAbwG selbst das Steuersubjekt, vgl. Werthebach, IStR 2021, 338 (338).

12 „Irrelevant ist jedoch insoweit, ob es sich um Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen handelt oder, ob es sich insoweit um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handelt.“, BT-Drucks. 19/28901, 23.

13 Vgl. dazu ausführlich Werthebach, IStR 2021, 338 (339 ff.); kritisch zur Notwendigkeit der einzelnen Voraussetzungen Eberhardt, StuB 2021, 317 (319).

14 BT-Drucks. 19/28901, 23; Für eine Übersicht zur Systematik der Rechtsfolgen vgl. Grotherr, IWB 2021, 262 (269); Kritisch zum Umfang der Maßnahmen äußerte sich der Bundesrat, BT-Drucks. 19/29643, 6.

15 Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung (Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz – StHBG) v. 29.7.2009, BGBl. I Nr. 48, 2302.

16 Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (SteuerHBekV) v. 18.9.2009, BGBl. I 2009, 3046.

17 BMF v. 5.1.2010 – IV B 2 -S 1315/08/10001:09, BStBl. I 2010, 19; vgl. Grotherr, IWB 2021, 262 (263).

18 BT-Drucks. 19/28901, 26.

19 Generell kritisch Spengel in Lüdicke/Schnitger/Spengel, FS Endres 2016, 409 (421).

20 Art. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze, BT-Drucks. 19/28901. Zur Aufhebung der SteuerHBekV, Art. 6 *ebenda*.

21 BT-Drucks. 19/28901, 23 ff. Je Geschäftsvorgang soll demnach nur eine Rechtsfolge der §§ 8 bis 11 StAbwG zur Geltung gelangen.

rüber hinaus wegen der analogen Wirkung in erkennbarer Tradition des § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG. Dabei soll es genügen, dass der Hinzurechnungsbetrag bei *irgendeinem* Steuerpflichtigen im Inland gebildet wird.<sup>22</sup>

Angesichts der deutlichen Parallelen des § 8 StAbwG zu den weiteren Abzugsbeschränkungen des deutschen internationalen Steuerrechts<sup>23</sup> ist ein substantieller Malus der Regelung zu identifizieren, der bereits in Bezug auf § 4j EStG für erhebliche Diskussionen sorgte.<sup>24</sup> Art. 3 Abs. 1 GG gebietet eine steuerliche Lastengleichheit und mithin eine Besteuerung anhand der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Als Ausfluss dessen mindern beim Steuerpflichtigen anfallende Aufwendungen gem. §§ 4, 9 EStG die Steuerbemessungsgrundlage. § 8 StAbwG versagt den Abzug von Aufwendungen aufgrund der Beziehung des Steuerpflichtigen zu einem ausländischen Geschäftspartner und wegen der Ansässigkeit des Letzteren in einem unkooperativen Steuerhoheitsgebiet. Da die gleichen Aufwendungen vorbehaltlich anderer Bestimmungen dann abzugsfähig wären, wenn sie aus einer Geschäftsbeziehung zu einer Person in einem kooperativen Gebiet entstehen würden, verstößt die Vorschrift gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie im Verhältnis zwischen juristischen Personen gegen das Trennungsprinzip.<sup>25</sup>

Der aus dem Abzugsverbot entstehende Eingriff in den Schutzbereich des Art. 3 Abs. 1 GG könnte dadurch gerechtfertigt werden, dass die *ratio legis* des § 8 StAbwG der Norm den Charakter einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift verleiht.<sup>26</sup> Ein solcher Charakter wirkt indes dahingehend diffus, dass Geschäftsbeziehungen in niedrig besteuerte Gebiete nicht automatisch mit einer missbräuchlichen Steuervermeidungsabsicht einhergehen.<sup>27</sup> Zwar sollen typisierende Abzugsbeschränkungen zulässig sein.<sup>28</sup> Der BFH hat aber klargestellt, dass eine steuergestalterische Maßnahme nur dann als missbräuchlich zu bewerten ist, wenn sie keine Rechtfertigung aus wirtschaftlichen Gründen erfährt.<sup>29</sup> Die Nachweismöglichkeit für den Steuerpflichtigen über seine entsprechenden Motive und eine daraus folgende Exkulpation sind jedoch im gesamten StAbwG nicht vorgesehen.<sup>30</sup> Dies gilt auch für die mangelnde Berücksichtigung einer möglicherweise hinreichenden *ausländischen* Besteuerung. Dem Steuerpflichtigen verbleibt einzig die Möglichkeit der Ausnahmen gem. § 8 Satz 2 StAbwG. Dabei ist fraglich, ob es für Zwecke des § 8 Satz 2 StAbwG auf eine tatsächliche Besteuerung im Inland oder lediglich auf eine Steuerbarkeit der Einkünfte ankommt, die potentiell durch ein DBA abgedungen wird. Die Gesetzesbegründung schweigt zu dieser Frage.<sup>31</sup> Auch der Wortlaut des § 8 Satz 2 StAbwG liefert keine Anhaltspunkte, die Notwendigkeit einer tatsächlichen Besteuerung anzunehmen.<sup>32</sup> Gleichwohl gebietet § 1 Abs. 3 StAbwG einen umfassenden *Treaty Override*, der die Zuweisung des Besteuerungsrechts an einen anderen Staat unerheblich erscheinen lässt.<sup>33</sup> Angesichts dessen scheint jedenfalls der Fiskalzweck der Norm ihrem vermeintlichen Missbrauchsvermeidungscharakter vorzugehen, würde doch ansonsten auch die hinreichende Besteuerung in einem dritten Staat dem Missbrauchsvermeidungszweck Genüge tun und jedenfalls eine exkulpatorische Wirkung entfalten.<sup>34</sup>

Selbst bei Vorliegen eines Missbrauchsvermeidungscharakters oder eines anderen Rechtfertigungsgrundes wäre im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung die Erforderlichkeit des § 8 StAbwG zweifelhaft. Schließlich ist es so, dass Steuergestaltun-

gen durch die Ausnutzung von insgesamt niedrigbesteuerten Steueroasen gegenüber der Inanspruchnahme selektiv niedrigbesteuender Präferenzregime an Bedeutung verloren haben.<sup>35</sup> Für Letztere hat der Gesetzgeber mit § 4j EStG bereits eine Abwehrvorschrift geschaffen, die trotz des scheinbar stärker zielgerichteten Anwendungsbereichs verfassungs-, unions- und abkommensrechtliche Zweifel aufkommen lässt.<sup>36</sup> Die Regelung schränkt die Abziehbarkeit von Aufwendungen im Inland ein, die infolge von Rechteüberlassungen zwischen nahestehenden Personen entstehen und die aufgrund eines Präferenzsteuersystems niedrigbesteuert werden. Dass nunmehr mit § 8 StAbwG eine eigene und umfassendere, nicht nur auf nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG und auf Lizenz Einkünfte begrenzte, Abzugsbeschränkung für Geschäftsbeziehungen in die steuerwettbewerblich weniger schädlichen Steueroasen geschaffen

22 Vgl. Gosch in Kirchhof/Seer, § 4j EStG Rz. 25a; Hagemann/Kahlenberg, ISR 2017, 413 (417); Moser, FR 2018, 309 (311 f.).

23 Bis dato existiert mit § 4h EStG bzw. § 8a KStG eine Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen, die im Inland anfallende Zinserträge übersteigen, ein Verbot für den Doppelabzug von Sonderbetriebsausgaben gem. § 4i EStG sowie die Abzugsbeschränkung von Aufwendungen, die infolge von Rechteüberlassungen zwischen zwei nahestehenden Personen entstehen und die aufgrund eines Präferenzsteuersystems niedrigbesteuert werden, § 4j EStG. Darüber hinaus wurde mit der ebenfalls erfolgten Zustimmung des Bundesrats am 25.6.2021 zum ATADUmG in Anknüpfung an Art. 9, 9a ATAD ein Abzugsverbot im Falle hybrider Gestaltungen eingeführt, § 4k EStG.

24 Vgl. Heil/Pupeter, BB 2017, 1947 (1950 f.); Jochimsen/Zinowsky/Schraud, IStR 2017, 593 (599 f.); Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68 (78); Schneider/Junior, DStR 2017, 417 (424 f.).

25 Vgl. Euler/Maier/Schanz, DStR 2021, 1257 (1262); Werthebach, IStR 2021, 338 (341); BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240, Rz. 55 = ISR 2016, 86 (Glahe) = FR 2016, 416.

26 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 126 = FR 2017, 577 m. Anm. Suchanek.

27 BFH v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947, Rz. 25 = ISR 2014, 154 (Möhlenbrock) = FR 2014, 560 m. Anm. Hick.

28 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz. 54 = FR 2010, 804 m. Anm. Greite; BVerfG v. 12.10.2010 – I BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rz. 82 = FR 2010, 1141.

29 BFH v. 23.10.2002 – I R 39/01, BFH/NV 2003, 289, Rz. 14; BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50, Rz. 14 = FR 2002, 1077 m. Anm. Fischer; BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BFHE 189, 342, Rz. 23 = FR 1999, 1366.

30 So zum RefE-StAbwG Schnitger/Gebhardt/Reppel, SWI 2021, 206 (210).

31 BT-Drucks. 19/28901, 23 f.

32 Ebenso Werthebach, IStR 2021, 338 (341).

33 Vgl. Grotherr, IWB 2021, 262 (266); Schnitger/Gebhardt/Reppel, SWI 2021, 206 (207), jeweils mit dem Hinweis, dass der *Treaty Override* nach aktuellem Stand nur für Geschäftsbeziehungen mit abkommensrechtlich geschützten Personen in Trinidad und Tobago relevant ist, vgl. BGBl. II 1975, 680. Das mit Panama geschlossene DBA ist auf die Besteuerung von Schiff- und Luftfahrtunternehmen beschränkt, BGBl. II 2017, 1073.

34 Zur Rechtfertigung aufgrund eines qualifizierten Fiskalzwecks vgl. m.w.N. Desens, FR 2011, 745 (749); Hey, StuW 2008, 167 (171); BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016, Rz. 29 = FR 2014, 1033 m. Anm. Hallerbach.

35 Vgl. OECD, BEPS-Aktionspunkt 5 – Progress Report Update 2019, Tz. 2. Bereits im Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 5 wurden Steueroasen im Unterschied zum Verhaltenskodex von 1998 nicht mehr gesondert aufgeführt, Becker/Hoeck in Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, Kapitel F Rz. 61 f. Die auf der Schwarzen Liste der EU geführten Steueroasen sollen zudem nur für etwa zwei Prozent der globalen Steuermindereinnahmen verantwortlich sein, Entschließung des Europäischen Parlaments v. 21.1.2021 zur Überarbeitung der EU-Liste der Steueroasen (2020/2863(RSP)), a.a.O., (Fn. 6), Randbuchstabe G.

36 Vgl. nur Ditz/Quilitzsch, DStR 2017, 1561 (1565 ff.); Kraft in Kanzler et al., § 4j EStG Rz. 10 ff.; Quilitzsch in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, § 4j EStG Rz. 23 ff.

wird, erscheint fragwürdig. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, dass der Abzug nicht wie gem. § 4j Abs. 3 EStG in Abhängigkeit von der ausländischen Besteuerung eingeschränkt, sondern vollumfänglich verwehrt wird.<sup>37</sup>

### 3. Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG)

§ 9 StAbwG regelt eine Ergänzung bzw. Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung im Hinblick auf nicht in kooperativen Hoheitsgebieten ansässige Auslandsgesellschaften. Danach sollen bei Beteiligungen an den genannten Gesellschaften von in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen die §§ 7 bis 21 AStG mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass sämtliche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft als Zwischeneinkünfte eingestuft werden und der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland unterliegen, soweit sie insgesamt einer niedrigen Besteuerung i.S.v. § 8 Abs. 5 AStG n.F. (d.h. weniger als 25 %) unterliegen. Infolgedessen wird die in § 8 Abs. 1 AStG geregelte Differenzierung in aktive und passive Einkünfte suspendiert, was der Hinzurechnungsbesteuerung im Anwendungsbereich des StAbwG Züge des sog. „entity-approach“<sup>38</sup> anstatt des im Rahmen der „normalen“ Hinzurechnungsbesteuerung seit Anbeginn angelegten „tainted income-approach“ verleiht. Ebenso wenig anwendbar sollen der Motivat gem. § 8 Abs. 2 bis 4 AStG sowie die praktisch eher unbedeutenden Freigrenzen gem. § 9 AStG sein. Diese Regelung des § 9 StAbwG ist als deutlich überschießend zu bezeichnen, da nicht allein die Hinzurechnungsbesteuerung vollständig auf aktive, unschädliche Einkünfte ausgeweitet wird, sondern zugleich dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit versagt wird, den Nachweis einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit zu erbringen. Da die Vorschrift auf eine Beteiligung i.S.v. § 7 AStG abstellt, fallen in den Anwendungsbereich von § 9 StAbwG allerdings nur Beherrschungskonstellationen gem. § 7 Abs. 2 AStG. Die heute noch in § 7 Abs. 6 AStG, künftig aber in § 13 AStG n.F. geregelten Splitterbeteiligungen werden von § 9 StAbwG nicht erfasst.

Die Regelungen aufgrund derer es infolge der Zusammenrechnung aller Einkünfte der ausländischen Gesellschaft bei der Berechnung der Niedrigsteuergrenze – bspw. durch Verrechnung hochbesteufter aktiver mit niedrig besteuerten passiven Einkünften – zu einer im Vergleich zur regulären Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG günstigeren Besteuerung kommt finden gem. § 9 Satz 2 StAbwG ebenfalls keine Anwendung. Mit anderen Worten darf die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG nicht die Berücksichtigung geringerer Hinzurechnungsbeträge nach sich ziehen, als dies bei der Anwendung der §§ 7 ff. AStG der Fall wäre.<sup>39</sup> Suspendiert wird eine Hinzurechnungsbesteuerung außerdem, soweit den bei der Zwischengesellschaft angefallenen Erträgen inländische Aufwendungen gegenüberstehen für die das Abzugsverbot gem. § 8 StAbwG greift. Mit anderen Worten greift die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung insoweit nicht, wie sich die den Erträgen der Zwischengesellschaft gegenüberstehenden Aufwendungen aufgrund von § 8 StAbwG nicht mindernd auf die deutsche Bemessungsgrundlage ausgewirkt haben. Denn dann ist – wie weiter oben in Abschnitt III.2. dargestellt – nach § 9 StAbwG über die §§ 7 ff. AStG ein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG zu ermitteln, was wiederum einer

Anwendung von § 8 StAbwG entgegensteht (§ 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG).

Etwas anderes gilt, wenn die den Erträgen der Zwischengesellschaft entsprechenden Aufwendungen in einem anderen Staat als Deutschland vom steuerlichen Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug ausgenommen werden. Die Anwendung von § 9 StAbwG wird in dieser Konstellation nicht ausgeschlossen, so dass es mithin zu einer doppelten Sanktionierung kommt. Führt man sich vor Augen, dass das StAbwG der Umsetzung von EU-Vorgaben folgt, wäre es einleuchtender gewesen, mit § 8 StAbwG vergleichbare Abzugsbeschränkungen der übrigen EU-Mitgliedstaaten in die Betrachtung von Vorschriften, die eine Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 9 StAbwG verhindern können, einzubeziehen.<sup>40</sup> Hinzu kommt, dass – jedenfalls formal – eine parallele Anwendung der „normalen“ Hinzurechnungsbesteuerung lt. §§ 7 ff. AStG neben der in § 9 StAbwG normierten „verschärfte“ Hinzurechnungsbesteuerung nicht ausgeschlossen ist.<sup>41</sup> Vielmehr ist das Gegenteil der Fall und eine – auch durch die mit dem StAbwG verfolgten Ziele – nicht zu rechtfertigende potentielle wirtschaftliche Doppelbesteuerung die Folge.

### 4. Beschränkte Steuerpflicht und Quellensteuer (§ 10 StAbwG)

Natürliche und juristische Personen ohne einen territorialen Anknüpfungspunkt im Inland i.S.d. §§ 8 bis 11 AO sind gem. § 1 Abs. 4 EStG, § 2 KStG mit ihren inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Der Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG wird durch § 10 StAbwG um inländische Einkünfte aus der Vergütung von Finanzierungen (Zinsen), Versicherungen sowie Handels- und Dienstleistungen erweitert, sofern diese von einer in einem nicht kooperativen Gebiet ansässigen Person erzielt werden. Dies gilt nur, soweit die Einkünfte bei Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht steuerbar wären und gem. § 10 Satz 1 letzter Halbsatz StAbwG bei einem anderen Steuerpflichtigen korrespondierend als Aufwand abgezogen werden können. Das umgesetzte Korrespondenzprinzip scheint jedenfalls dem Gedanken zu folgen, nur Maßnahmen gegen eine tatsächliche Minderung deutscher Besteuerungsgrundlagen zu ergreifen.<sup>42</sup> Analog zur ungeklärten Notwendigkeit einer tatsächlichen Besteuerung für Zwecke des § 8 Satz 2 StAbwG stellt sich in Bezug auf § 10 StAbwG ebenfalls die Frage, ob die Aufwendungen bei dem anderen Steuerpflichtigen tatsächlich die Bemessungsgrundlage mindern müssen oder ob eine bloße Berücksichtigungsfähigkeit genügt.<sup>43</sup>

37 Zum in § 4j EStG verwirklichten Korrespondenzprinzip BT-Drucks. 18/11233, 9. Dahingehend mit dem Hinweis auf eine drohende Substanzbesteuerung Werthebach, IStR 2021, 338 (341).

38 Vgl. hierzu Quilitzsch, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 2013, 67 f.

39 Vgl. Grotherr, IWB 2021, 262 (270).

40 Ebenso Euler/Maier/Schanz, DStR 2021, 1257 (1264).

41 Vgl. Schnitger/Gebhardt/Reppel, SWI 2021, 206 (212).

42 Eberhardt, StuB 2021, 317 (319).

43 Werthebach, IStR 2021, 338 (342), der auf die Problematik der beschränkten Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen bei Anwendung der Zins-schranke gem. § 4h EStG, § 8a KStG (und bei vergleichbaren Regelungen) verweist. Vgl. auch Eberhardt, StuB 2021, 317 (320), Fn. 24.



Aus der beschränkten Steuerpflicht folgt gem. § 10 Satz 2 StAbwG die Erhebung von Quellensteuern i.S.d. § 50a EStG auf die inländischen Einkünfte.<sup>44</sup> § 10 Satz 3 StAbwG setzt insbesondere das aus § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG bekannte Bruttoprinzip sowie den grundsätzlichen Steuersatz i.H.v. 15 % um. Folgerichtig wirkt die Quellenbesteuerung abgeltend i.S.d. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG; die Ausnahmetatbestände gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 EStG dürften analog Berücksichtigung finden.<sup>45</sup>

Eine mit § 10 StAbwG vergleichbare Regelung war bislang in der SteuerHBekV nicht enthalten.<sup>46</sup> Zwar sind Quellensteuermaßnahmen gegenüber weitergehenden und technisch komplexeren Maßnahmen grundsätzlich vorzugswürdig.<sup>47</sup> Gleichwohl setzt § 49 Abs. 1 EStG einen hinreichenden Inlandsbezug i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG voraus,<sup>48</sup> der zuletzt insbesondere in Bezug auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG diskutiert wurde<sup>49</sup> und auch angesichts des neuen § 10 Satz 1 StAbwG im Hinblick auf Handels- und Dienstleistungen, denen nicht zwangsläufig ein solcher Inlandsbezug innewohnt, nur bedingt umgesetzt erscheint.<sup>50</sup> Aufgrund der anzuwendenden Bruttobesteuerung führt diese Konzeption dazu, dass im Rahmen von Handelsbeziehungen die Umsätze aus Waren und Dienstleistungen mit 15 % besteuert würden. Befreiend kann allein die Anwendung des Korrespondenzprinzips gem. § 10 Satz 1 letzter Halbsatz StAbwG wirken, wenn etwa der Aktivtausch von (nicht abgeschriebener) Ware gegen Kaufpreis keinen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug begründet und somit in diesem Fall keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 10 Satz 1 StAbwG mehr vorliegen.<sup>51</sup>

## 5. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG)

Als vierte im StAbwG angelegte Abwehrmaßnahme schränkt § 11 StAbwG die steuerliche Befreiung von Erträgen aus der Beteiligung an Kapitalgesellschaften ein. So sollen nach § 11 Abs. 1 Satz 1 StAbwG Bezüge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG, die von einer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Körperschaft geleistet werden, weder von der in § 8b Abs. 1 KStG unilateral angelegten Freistellungsmethode, noch von vergleichbaren abkommensrechtlichen Vorschriften profitieren. In gleicher Weise erfasst die Regelung entsprechende Veräußerungsgewinne (nicht auch Verluste!)<sup>52</sup>, indem § 8b Abs. 2 KStG ebenso wenig anwendbar ist wie vergleichbare DBA-Vorschriften. Komplettiert wird die Regelung durch § 11 Abs. 2 StAbwG, wonach auch das Teileinkünfteverfahren und die in der Regel privilegierend wirkende Abgeltungssteuer in den entsprechenden Fällen nicht zur Anwendung gelangen.

Keine Anwendung sollen die § 11 Abs. 1 und 2 StAbwG finden, wenn die Ausschüttungen nachweislich aus Beträgen stammen, die bei dem Leistenden entweder bereits der Besteuerung nach § 10 StAbwG unterlegen haben (Quellenbesteuerung) oder für die das Abzugsverbot gem. § 8 StAbwG anzuwenden ist (§ 11 Abs. 3 StAbwG). Analog soll diese Rückausnahme auch in Bezug auf Veräußerungsgewinne gelten. Im Sinne der Rechtssicherheit mehr als unglücklich ist es, dass dies zwar innerhalb der Gesetzesbegründung<sup>53</sup> zum Ausdruck gebracht wird, im Gesetz selbst aber keinen Niederschlag findet.<sup>54</sup> Außerdem unklar ist die Frage, wie Steuerpflichtige den in § 11 Abs. 3 StAbwG geforderten und für die Abwendung der sich sonst

einstellenden sowie systematisch nicht zu rechtfertigenden Mehrfachsanktionierung erforderlichen Nachweis überhaupt erbringen sollen.<sup>55</sup> Die Finanzverwaltung sollte insoweit für Klarheit in einer Weise sorgen, die den Aufwand in einem vertretbaren Umfang belässt. Es gilt freilich auch hier die Maxime, dass dem Steuerpflichtigen Unmögliches nicht abverlangt werden darf. Systematisch nicht zu rechtfertigen dürfte schließlich die in § 11 Abs. 3 StAbwG fehlende Bezugnahme auf eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 9 StAbwG oder §§ 7 ff. AStG sein. Mit anderen Worten sollen auch Gewinnausschüttungen aus in nicht kooperativen Staaten ansässigen Zwischengesellschaften sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an solchen Gesellschaften selbst dann der vollen Besteuerung in Deutschland unterworfen werden, wenn deren Einkünfte bereits zuvor über eine Hinzurechnungsbesteuerung – wegen § 10 Abs. 2 Satz 3 AStG im Übrigen ohne jede Begünstigung – beim Anteilseigner steuerlich erfasst worden sind. Es ist u.E. nicht zu rechtfertigen, dass sich der Gesetzgeber hier, anders als in § 3 Nr. 41 EStG für die normale Hinzurechnungsbesteuerung angelegt, mit einer steuerlichen Einmalerfassung nicht begnügt.

## IV. Fazit

Das StAbwG orientiert sich an der seit mehr als zehn Jahren existierenden SteuerHBekV und umfasst in materieller Hinsicht – angelehnt an die Vorgaben der EU – Regelungen zum Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug, eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung, Quellensteuermaßnahmen und eine Versagung der Dividenden- und Veräußerungsgewinnbefreiung. All diesen Maßnahmen dürfte gemein sein, dass natürliche Personen ebenso wie Unternehmen davon abgehalten werden sollen, Geschäftsbeziehungen in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten zu unterhalten. Diese gesetzgeberische Zielsetzung mag freilich nachvollziehbar sein. Nicht überzeugen kann es aber, den Kampf gegen Steueroasen und den aus europäischer Sicht unfairen Steuerwettbewerb nicht auf politischer Ebene, sondern vielmehr auf dem Rücken des Steuerpflichtigen ausgetragen.<sup>56</sup> Schließlich kann dieser keinen Einfluss auf die Kooperationsbereitschaft des ausländischen Steuerhoheitsgebietes ausüben und wird allein durch

44 Im Unterschied zum § 10 Abs. 1 RefE-StAbwG und § 2 SteuerHBekV verzichtet der nunmehr angenommene § 10 RegE-StAbwG auf eine Versagung der Quellensteuerentlastung gem. § 50d Abs. 1 und 2 EStG a.F. resp. § 50c EStG.

45 BT-Drucks. 19/28901, 25.

46 Vgl. Eberhardt, StuB 2021, 317 (318).

47 So zur einfacheren Administrierbarkeit, BT-Drucks. 19/28901, 24 f.

48 Reimer in Blümich, § 49 EStG Rz. 21.

49 Vgl. nur Altenburg, IStR 2020, 561.

50 Eberhardt, StuB 2021, 317 (318).

51 Eberhardt, StuB 2021, 317 (320).

52 Zutreffend kritisch aus steuersystematischer Sicht Werthebach, IStR 2021, 338 (342).

53 BT-Drucks. 19/28901, 25.

54 Vgl. Schnitger/Gebhardt/Reppel, SWI 2021, 206 (214).

55 Vgl. Grotherr, IWB 2021, 262 (272); Euler/Maier/Schanz, DStR 2021, 1257 (1265); Werthebach, IStR 2021, 338 (342).

56 So zu § 4j EStG Heil/Pupeter, BB 2017, 1947 (1950); Schnitger, DB 2018, 147 (149 f.); Lüdicke, DB 2017, 1482 (1482); Gosch in Kirchhof/Seer, § 4j EStG Rz. 2; Hagemann/Kahlenberg, ISR 2017, 413 (417).

seine Investitionsentscheidung steuerlich schlechter gestellt, ohne dass ihm eine Exkulpation jedweder Form gewährt wird. Außerdem kritisch zu sehen und als überschießend sowie unverhältnismäßig zu bezeichnen ist die pauschale Sanktionierung von Geschäftsbeziehung zu fremden Dritten mit substantieller wirtschaftlicher Tätigkeit, da insoweit auf Steuervermeidung gerichtete Motive schlechterdings nicht unterstellt werden können. Alles in allem dürften die Regelungen für Steuerpflichtige zusätzliche steuerliche Belastungen und erhöhten Verwaltungsaufwand infolge des durch das StAbwG nochmals an Komplexität hinzugewinnenden internationalen Steuerrechts nach sich ziehen. In Anbetracht der kürzlich an Fahrt gewonnenen GLOBE-Initiative der OECD stellt sich schließlich die Frage, ob man den durch das StAbwG nunmehr beschlossenen Maßnahmen perspektivisch nicht allenfalls eine untergeordnete Bedeutung attestieren muss.

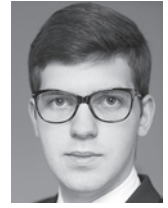
---

### Gabriel Hörnicke, M.Sc., LL.M.oec.

Doktorand am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg sowie am Lehrstuhl für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich

Internationales Steuerrecht

Gabriel.Hoernicke@student.uni-halle.de




---

### Dr. Carsten Quilitzsch, LL.M.

Steuerberater

Assoziierter Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Bonn/Düsseldorf

Internationales Steuerrecht, AStG, Verrechnungspreise

Carsten.Quilitzsch@fgs.de




---

## Internationale Steuerplanung/Verrechnungspreise

---

### Aufsätze

**Christian Ehlermann / Cornelius Link\***

## Die Anti-Hybrid-Regel des § 4k EStG – Ausgewählte Anwendungs- und Auslegungsfragen im Inbound-Kontext

*Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit der Anwendung und Auslegung der neuen deutschen Anti-Hybrid-Vorschrift des § 4k EStG im Kontext von Inbound-Strukturen. Dabei wird der Fokus auf die Fragen gelegt, was eine „tatsächliche Besteuerung“ ist, wann eine schädliche Besteuerungsinkongruenz vorliegt, welche Art von Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzugsverbot erfasst sein können und wie das Zusammenspiel der deutschen Regeln mit den US-„Check the Box“-Gestaltungen und den US-„Dual consolidated loss“-Regeln ist. Schließlich wird auf die zeitliche Anwendbarkeit der Vorschrift und Fragen der Nachweispflichten eingegangen.*

*The following article examines the application and interpretation of the new German anti-hybrid-rule (§ 4k EStG) in the context of German-inbound structures. We focus on the questions what an „actual taxation“ means, when a harmful taxation mismatch exists, which kind of expenses could be caught by the rule, and how the German anti-hybrid rule should be applied in the context of the US „check the box“- and dual consolidated loss ru-*

*les. Comments on the first time of application of the new rule as well as documentation and burden of proof questions conclude our review.*

### I. Einleitung

Mit dem Inkrafttreten des ATAD-Umsetzungsgesetzes wird ein wesentlicher Bestandteil der OECD BEPS-Vorschläge (Aktionspunkt 2) und in der Folge auch der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinien (ATAD und ATAD 2) im deutschen Recht verankert, nämlich die Vermeidung durch internationale Inkongruenzen entstehender unerwünschter Steuerausfälle. Die zentrale Vorschrift, die diese steuerpolitische Vorgabe umsetzen soll, ist § 4k EStG.

---

\* Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

Zu dessen Aufbau und Funktionsweise gibt es bereits umfangreiche Literatur.<sup>1</sup> Ziel dieses Beitrags soll daher in erster Linie sein, einige der in der Praxis bedeutsamen Anwendungs- und Auslegungsfragen anhand von Beispielen zu beleuchten und kontrovers zu diskutieren. Wie angesichts der unterschiedlichen Perspektiven nicht weiter verwunderlich, stimmen die beiden Co-Autoren nicht bei jeder Falllösung überein. Wo wir unterschiedliche Auffassungen vertreten, haben wir dies entsprechend kenntlich gemacht.

## II. Praktische Fragen und Problembereiche

### 1. „Tatsächliche Besteuerung“ gem. § 4k EStG

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei „deduction/non-inclusion (D/Ni)“-Inkongruenzen nach § 4k EStG setzt gem. § 4k Abs. 2, Abs. 3 EStG voraus, dass entsprechende Erträge „in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen“.<sup>2</sup> Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4k Abs. 2 EStG kann vermieden werden, wenn „[...] den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem Staat des Gläubigers [...] einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen“ (§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG). Ähnlich ist die Ausnahme bei den „double deduction (D/D)“-Fällen formuliert (§ 4k Abs. 4 Satz 3 EStG). Der Frage, wie eine tatsächliche Besteuerung zu definieren ist, kommt also erhebliche Bedeutung zu.

In der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG wird hierzu ausgeführt, dass auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Verrechnung mit negativen Einkünften als tatsächliche Besteuerung gilt. Zudem wird auf die Gesetzesbegründung zu § 4i EStG verwiesen, der bislang als einzige Norm im deutschen Ertragsteuerrecht ebenfalls den Begriff „tatsächliche Besteuerung“ verwendet. Eine tatsächliche Besteuerung liegt danach „vor, soweit die Erträge in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Keine tatsächliche Besteuerung liegt vor, soweit der andere Staat die Erträge nicht besteuern kann, insbesondere weil diese nicht steuerbar bzw. sachlich steuerbefreit sind oder der Steuerpflichtige persönlich steuerbefreit ist, oder aus anderen Gründen eine tatsächliche Besteuerung unterbleibt.“<sup>3</sup>

Dies entspricht der bereits in Tz. 2.3 des BMF-Schreibens zu Subject-to-tax-Regeln aus dem Jahr 2013<sup>4</sup> vorgesehenen Sichtweise, wonach eine Besteuerung im Ausland anzunehmen ist, wenn Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Danach sollten insbesondere die Nutzung von Freibeträgen oder temporäre Differenzen z.B. aufgrund von „größzügigeren“ Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (im Ausland) nicht zur Annahme einer Nichtbesteuerung führen. Hingegen dürften permanente Differenzen ebenso wie sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen eine „tatsächliche Besteuerung“ ausschließen.

#### Fall 1: Die US-„GILTI“-Regeln

Mit der Umsetzung der US-Steuerreform zu Beginn des Jahres 2018 besteuern die USA im Prinzip keine ausländische Dividenden mehr, erheben aber – neben der ohnehin geltenden Hinzurechnungsbesteuerung für passive Einkünfte („Subpart F“-Regeln) – eine Art globale Mindestbesteuerung für im Ausland erzielte „Übergewinne“, d.h. nach US-Recht ermittelte Ge-

winne ausländischer beherrschter Unternehmen, die eine Basisrendite von 10 % p.a. auf das – wiederum nach US-Regeln ermittelte – im Ausland eingesetzte materielle Anlagevermögen übersteigen („Global Intangible Low-Taxed Income“, GILTI-Besteuerung). Der effektive Steuersatz auf die derart ermittelten Einkünfte beträgt derzeit 10,5 %<sup>5</sup>, wobei bis zu 80 % der ausländischen Steuern auf die US Steuerlast angerechnet werden können. Bei entsprechend vorbelasteten ausländischen Einkünften muss sich in den USA somit nicht zwingend eine GILTI-Zahllast ergeben. Die GILTI-Berechnung und die Ermittlung anrechnungsfähiger Steuern ist komplex und erfolgt auf aggregierter Basis, d.h. nicht pro Gesellschaft. Überdies können sich vor dem Hintergrund der US „Check the Box“-Regeln auch Abweichungen zwischen der Qualifikation der einzelnen, GILTI auslösenden Gesellschaften nach US- und ausländischem Recht ergeben.

Im Beispielsfall ist die A Co in den USA ansässig und hält alle Anteile an der umgekehrt hybriden B Co in Staat B, d.h. die B Co ist aus US-Sicht als intransparente Körperschaft, aus Sicht des Staates B jedoch als transparente Gesellschaft anzusehen. Die Tätigkeit der B Co beschränkt sich auf die Verwaltung und konzerninterne Lizenzierung von wertvollen Markenrechten. Sie begründet mangels Betriebsstätte keine steuerliche Präsenz in Staat B und unterliegt dort keiner Besteuerung. Die B Co lizenziert die Markenrechte auch an ihre Tochtergesellschaft D GmbH, die aus US-steuerlicher Sicht als transparent behandelt wird. Die D GmbH nutzt die Markenrechte im deutschen Markt und erzielt Gewinne, die um die – fremdvergleichskonformen – Lizenzzahlungen an die B Co gemindert werden.<sup>6</sup> Wesentliches materielles Anlagevermögen besteht weder bei der B Co noch bei der D GmbH.

1 Z.B. Grotherr, Ubg 2020, 377 und IStR 2020, 733; Schmitzer/Oskamp, IStR 2020, 909 und 960; Kußmaul/Behrens, ISR 202, 399; Greinert/Siebing, Ubg 2020, 589; Benz/Böhmer, DK 2020, 240; Rüsch, DStZ 2020, 274; Voß, DB 2020, 1197; Kahlenberg/Rein, SWI 2020, 189.

2 Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung oder der Übertragung von Kapitalvermögen kann der Betriebsausgabenabzug selbst bei nur niedrigerer ausländischer Besteuerung als bei Qualifikation unter deutschen Grundsätzen versagt werden, § 4k Abs. 1 EStG. Hier reicht die tatsächliche Besteuerung also nicht zur Abwendung der Rechtsfolgen des § 4k EStG aus.

3 BT-Drucks. 18/9956, 4.

4 Schreiben betr. Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953 = FR 2008, 582; BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980.

5 Eine Anhebung auf 21 % und weitere Verschärfungen der GILTI-Regeln, u.a. auch der Wegfall des nicht GILTI unterliegenden Betrags einer „Normal“-Verzinsung auf das eingesetzte Anlagevermögen, werden in den USA derzeit politisch diskutiert.

6 Vereinfachend wird hier unterstellt, dass keine Abzugsteuer nach § 50a EStG anfällt – dazu s.u. (Fall 2).



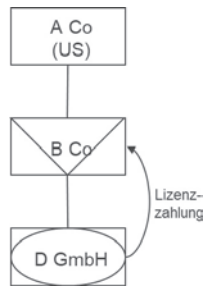


Abbildung 1

In diesem simplen Fall würden die USA die in Staat B nicht besteuerten Einkünfte (aus US-Sicht sind dies auch die Erträge der D GmbH, die per Lizenz an die B Co gezahlt werden) der GILTI-Besteuerung unterwerfen und mangels anrechenbarer Steuer auf Bundesebene eine effektive Steuer von 10,5 % erheben.

Zu prüfen ist hier, inwiefern § 4k Abs. 3 EStG den deutschen Betriebsausgabenabzug versagen kann. Vorliegend sollte die US GILTI-Besteuerung eine „tatsächliche Besteuerung“ darstellen. Nach dem Wortlaut des § 4k Abs. 3 EStG kommt es gerade nicht darauf an, dass die Besteuerung in einem bestimmten Staat erfolgt, so dass auch eine Mindestbesteuerung wie GILTI oder die Hinzurechnungsbesteuerung im Staat der Konzernmutter die Nichtanwendbarkeit der Vorschrift auslösen sollte. Für eine „gleichwertige“ Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung wird dies vom Gesetzgeber ausweislich der Begründung zu § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG auch konzediert. Entsprechendes müsste also auch gelten, wenn die den Aufwendungen des hybriden Rechtsträgers (hier: D-GmbH) entsprechenden Erträge (hier: die Lizenzzahlung der D-GmbH) der GILTI unterliegen. Dies wäre im Beispiel der Fall, wenn die steuerliche Belastung der A Co höher ist als sie es in Bezug auf die Lizenz Einkünfte ohne Anwendung der GILTI wäre. Die Tatsache, dass aus US-Sicht die Lizenzzahlung als solche nicht existiert („disregarded transaction“ aufgrund der Transparenz der D GmbH) spielt hierfür keine Rolle, denn die die Lizenzzahlung speisenden Einkünfte der D GmbH werden letztlich wie eigene Einkünfte der B Co erfasst und führen zu GILTI-Einkünften, die bei der A Co besteuert werden.

Besonders relevant dürfte diese Diskussion auch vor dem Hintergrund der derzeit auf OECD-Ebene geführten Diskussionen rund um eine globale Mindestbesteuerung („GloBE“-Konzept) werden. Hier ist vorgesehen, dass im Rahmen einer „Inclusion rule“ Einkünfte von nachgeschalteten Auslandsgesellschaften bei Unterschreiten eines Mindestbesteuerungsniveaus im Staat der Muttergesellschaft einer „Top up“-Besteuerung unterliegen, also auf das noch zu vereinbarende Mindeststeuerniveau gehoben würden. Bei Anwendung eines solchen Systems sollte es nicht mehr zu tatsächlichen Nichtbesteuerungen kommen können, wodurch auch § 4k Abs. 2 und 3 EStG an Relevanz verlieren dürften.

## Fall 2: Abzugsteuer

Wie Fall 1, nur wird die B Co jetzt von der A Co gehalten, die in Staat A ansässig ist, der weder eine Hinzurechnungsbesteuerung noch GILTI anwendet. Die D GmbH behält nun 15,825 % deutsche Abzugsteuer zzgl. SolZ gem. § 50a EStG auf ihre Lizenzzahlungen ein und führt diese an den Fiskus ab.

Auch hier legt der Gesetzeswortlaut nahe, dass die Erhebung deutscher Abzugsteuer als tatsächliche Besteuerung gewertet werden muss. Ihre Erhebung vermeidet, dass in „keinem“ Staat besteuert wird.<sup>7</sup>

## Fall 3: Abzugsteuer bei „Registerfällen“

Wie Fall 2, jedoch lizenziert die B Co die Markenrechte nun an die C Co in Staat C, welche als Prinzipalgesellschaft für die EMEA-Region fungiert. Die C Co nutzt die Markenrechte, um Markenprodukte herzustellen, die an die D GmbH zum Vertrieb im deutschen Markt verkauft werden. Die Markenrechte sind (u.a.) auch im deutschen Patent- und Markenregister eingetragen. Staat C erhebt keine Abzugsteuer auf Lizenzzahlungen.

Es könnte sich bei dieser Fallkonstellation um ein „imported mismatch“ handeln, also eine importierte, da nur mittelbar Deutschland berührende Besteuerungssinkongruenz, für die sich in § 4k Abs. 5 EStG eine Sonderregel findet. Unterstellt wird zunächst, dass dies grundsätzlich zutrifft und hier aus § 4k Abs. 5 EStG im Zusammenspiel mit § 4k Abs. 3 EStG eine Versagung von Betriebsaufwendungen (Wareneinsatz) bei der D GmbH resultieren könnte (dazu unten mehr), stellt sich die Frage, ob die möglicherweise bestehende (jedenfalls nach Finanzverwaltungsmeinung<sup>8</sup>) beschränkte Steuerpflicht der von der Steuerausländerin C Co an die B Co gezahlten Lizenzen und die daraus resultierende Abzugsteuerbelastung des auf die deutschen Markenrechte entfallenden Teils der Lizenz als „tatsächliche Besteuerung“ gilt, welche die Anwendung der genannten Regelungen ausschließen würde. Nach dem zu Fall 2 Gesagten sollte dies grundsätzlich der Fall sein. Fraglich ist allerdings, inwiefern die Verwendung des Wortes „insoweit“ in § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG hier eine anteilige Betriebsausgabenversagung zulässt. Nämlich korrespondierend zu dem Teil der Lizenzzahlung der C Co an die B Co, der nicht der deutschen Abzugsteuer unterworfen wird, da er nicht auf deutsch-registriertes IP entfällt. Dagegen könnte sprechen, dass es der Grundgedanke bei den „imported mismatches“ jedenfalls nach OECD- und ATAD-Grundsätzen ist, mit den deutschen Aufwendungen mittelbar zusammenhängende hybride, nicht besteuerte Aufwendungen als „schädlich“ und damit abzugsversagend zu qualifizieren. Vorliegend werden allerdings die dem deutschen Markt zuzurechnenden Lizenzen durch die Abzugsteuer tatsächlich besteuert.

## Fall 4: Besteuerung auf unterschiedlichen Ebenen

Die A Co ist in Staat A ansässig, der Ertragsteuern auf Bundesebene und auf regionaler Bundesstaatenebene erhebt. In der Regel sind die Bemessungsgrundlagen der Besteuerung bei den unterschiedlichen Besteuerungsebenen identisch, jedoch werden in Staat A bestimmte von der D GmbH aus Deutschland bezogene Lizenz einnahmen auf Bundesebene aufgrund eines Qualifikations- oder Zuordnungskonfliktes nicht besteuert, so dass diese Einnahmen lediglich auf Ebene der Bundesstaaten

<sup>7</sup> Gleicher Ansicht Grotherr, Ubg 2020, 377 (384); Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909 (916).

<sup>8</sup> Vgl. BMF v. 6.11.2020, BStBl. I 2020, 1060; BMF v. 11.2.2021, BStBl. I 2021, 301; zum Diskussionsstand Schönfeld/Korff/Ellenrieder, IStR 2021, 299 sowie Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/28925, 73.

besteuert werden, welche diese Besteuerungssinkongruenz nicht vorsehen.

Es dürfte eine „tatsächliche Besteuerung“ vorliegen, obwohl partiell (nämlich auf Bundesebene in A) zweifellos eine D/NI-Konstellation gegeben ist, die auf eine vom deutschen Recht abweichende steuerlichen Qualifikation oder Zuordnung von Erträgen zurückzuführen ist. Dass die nämlichen Erträge auf regionaler Ebene besteuert werden, müsste nach dem Gesetzeswortlaut ausreichend sein, um eine tatsächliche Besteuerung und damit die Nichtanwendung von § 4k Abs. 3 EStG zu bejahen.

## 2. Schädliche Inkongruenz i.S.d. § 4k EStG

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4k EStG setzt voraus, dass eine Besteuerungssinkongruenz vorliegt. Diese kann sich ergeben<sup>9</sup> aus

- einem doppelten Betriebsausgabenabzug (§ 4k Abs. 4 EStG) oder
- einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens (§ 4k Abs. 1 EStG),
- einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen oder einer vom deutschen Recht abweichenden Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen (§ 4k Abs. 2 EStG),
- einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten (§ 4k Abs. 3 EStG),

die jeweils zur Nicht- oder Niedrigerbesteuerung (letzte nur im Fall des § 4k Abs. 1 EStG) der den in Deutschland geltend gemachten Aufwendungen entsprechenden Erträge führt. Das hybride Element muss also in diesen Fällen ursächlich für die Nicht- (oder Niedriger-) besteuern sein.

### Fall 5: Territoriales Steuersystem

Die A Co ist in einem Staat A mit territorialem Steuersystem ansässig, in dem Einkünfte aus ausländischen Quellen, die nicht in Staat A transferiert werden, nicht besteuert werden. Die A Co bezieht Zinseinkünfte von ihrer deutschen Schwes-tergesellschaft D GmbH, die in Staat A aufgrund des territorialen Steuersystems nicht besteuert werden. Die A Co und die D GmbH werden von der B Co aus Staat B gehalten. Alle Gesellschaften qualifizieren nach den jeweiligen Rechtsordnungen als Kapitalgesellschaften und das Darlehen von der A Co an die D GmbH wird sowohl aus deutscher Sicht als auch aus Sicht des Staates A als Fremdkapital angesehen.

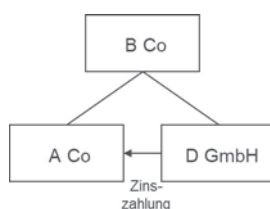


Abbildung 2

Es liegt keine Besteuerungssinkongruenz vor, die eine Versagung des inländischen Betriebsausgabenabzugs begründen könnte. Weder ist ein Qualifikationskonflikt hinsichtlich des Finanzierungsinstruments gegeben, noch werden Schuldner oder Gläubiger rechtlich unterschiedlich qualifiziert. Es findet auch keine abweichende Zuordnung zu einer (fiktiven) Betriebsstätte statt, die die Nichtbesteuerung auslöst. Diese ist vielmehr Konsequenz einer sachlichen Steuerbefreiung in Staat A. Damit ist § 4k EStG in diesem Fall nicht einschlägig.

Gleiches gilt in Fällen, in denen die Ertragsempfängerin in einem Staat sitzt, der keine Steuern erhebt, die bezogenen Einkünfte nach nationalem Steuerrecht aus anderen als den in § 4k EStG adressierten Fällen begünstigt oder gar nicht besteuert oder in dem sie persönlich steuerbefreit ist.

### Fall 6: Mehrere Gründe für Steuerfreiheit

Wie Fall 5, nur hält jetzt die A Co die D GmbH-Anteile und das Darlehen ist hybrid ausgestaltet (Fremdkapital aus deutscher Sicht, Eigenkapital aus Sicht des Staates A).<sup>10</sup>

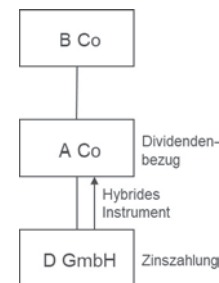


Abbildung 3

Obwohl zweifellos eine Inkongruenz in der Behandlung des Darlehens besteht, sollte § 4k Abs. 1 EStG keine Anwendung finden. Denn die Inkongruenz ist im gegebenen Fall nicht ursächlich für die Nichtbesteuerung der Erträge in Staat A. Auch ohne hybride Ausgestaltung der Finanzbeziehung wären die Erträge dort nicht besteuert worden. Da der Gesetzeswortlaut aber eine Kausalität fordert („auf Grund“ einer Inkongruenz muss die Nicht- oder Niedrigerbesteuerung eintreten), kann Fall 6 nicht anders gelöst werden als Fall 5, d.h. § 4k EStG sollte nicht anwendbar sein.

### Fall 7: Zusammenhang mit Hinzurechnungsbesteuerungssystemen

Wie Fall 6, nur hat der Staat der Muttergesellschaft B Co nun ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime, welches deswegen hier nicht zu einer Hinzurechnung der Erträge bei der B Co führt, da auch Staat B die Erträge der A Co als Dividenden der D GmbH und damit als aktive Einkünfte ansieht.

Nach dem Wortlaut des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG ist es nicht entscheidend, wo die durch die inkongruente Behandlung des Finanzinstruments ausgelöste Nicht- oder Niedrigerbesteuerung eintritt, d.h. es kann auch ein anderer Staat als der Gläubigerstaat angesprochen sein. Bejaht man diese Auslegung, könnte die Behandlung der Aufwendungen der D GmbH als Dividenden und damit als „aktive“, nicht hinzurechnungs-

<sup>9</sup> ATADUmsG-E, BT-Drucks. 19/28652, 26.

<sup>10</sup> Deutsche Kapitalertragsteuer soll annahmegemäß nicht anfallen.

pflichtige Einkünfte in Staat B zur Anwendung des § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG führen. Sollte dies zutreffen, würde vom inländischen Steuerpflichtigen erwartet, nicht nur die Einordnung des Finanzinstruments im Gläubigerstaat zu prüfen, sondern auch in allen vorgeschalteten Gesellschafter-Jurisdiktionen, die über ein Hinzurechnungsbesteuerungssystem verfügen. Zugleich kommt eine Hinzurechnungsbesteuerung auch häufig nur nachgelagert zur Anwendung, d.h. die Veranlagung in dem (jeweiligen) Gläubigerstaat müsste zunächst abgewartet werden, um eine Aussage über die Hinzurechnungsbesteuerung treffen zu können. Damit gewinnen die Nachweisverpflichtungen erheblich an Komplexität, insbesondere auch hinsichtlich der zeitlichen Dimension.

**Ehlermann:** Hier sollte durch die Finanzverwaltung klargestellt werden, dass eine derart weite Auslegung nicht intendiert ist. Sie würde auch in der Praxis zu kaum beherrschbaren Nachweis- und Dokumentationsanforderungen führen. Dies wäre auch auf der Linie des BEPS-Aktionspunkts 2 und der ATAD, die eine derart weitreichende Einbeziehung auch der Hinzurechnungsbesteuerungssysteme nicht vorsehen. Schließlich kann auch das Abstellen auf den „Staat des Gläubigers“ in § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG indizieren, dass die Norm des § 4k EStG insgesamt diesbezüglich einschränkend auszulegen ist.

**Link:** Vor dem Hintergrund, dass Hinzurechnungsbesteuerungen (üblicherweise) darauf abzielen, Besteuerungsvorteile durch die Verlagerung inländischer Einkünfte in zwischengeschaltete ausländische Gesellschaften zu verhindern, erscheint es m. E. naheliegender, auf den unter Fall 7 beschriebenen Sachverhalt jedenfalls dann § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG anzuwenden, wenn auch bei einer direkten Zahlung der D GmbH an die B Co § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG zur Anwendung käme. Zu berücksichtigen ist im Beispielsfall auch, dass Art. 2 Abs. 9 Buchst. a ATAD (hybride Finanzinstrumente) anders als z.B. Buchst. e (Zahlung eines hybriden Unternehmens) nicht voraussetzt, dass die Zahlung „nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets des Zahlungsempfängers nicht berücksichtigt wird“. Die erhöhten Mitwirkungs- und Nachweispflichten infolge der grundsätzlichen Einbeziehung der Hinzurechnungsbesteuerung wären zur Sicherstellung einer angemessenen Besteuerung zu akzeptieren.

#### Fall 8: Betriebsstätten-Inkongruenz (1)

Die D GmbH zahlt fremdübliche Lizenzen an die A Co. Die A Co unterhält Büros und Forschungseinrichtungen in Staat B. Der Vertrieb der dort entwickelten Technologien erfolgt durch Personal in Staat A, dem Stammhausstaat der A Co. Nach deutschen und nach den Grundsätzen des Staates A unterhält die A Co in Staat B eine Betriebsstätte, der auch funktionsadäquate Erträge zuzurechnen wären. Staat A nimmt die entsprechenden Erträge von seiner Steuerbemessungsgrundlage aus (Freistellungsmethode für Betriebsstätteinkünfte). Staat B erkennt in den lokalen Aktivitäten keine betriebsstättenbegründende Tätigkeit und besteuert die A Co nicht, so dass es zu partiell „weißen“ Einkünften kommt.

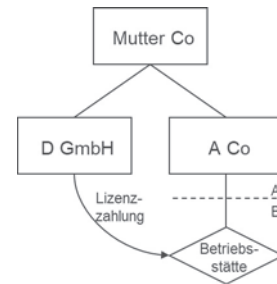


Abbildung 4

Hier sollte aufgrund der Tatsache, dass Staat B kein Besteuerungsrecht für die – aus deutscher Sicht sowie aus der Perspektive des Staates A – dort erzielten Einkünfte ausübt und hieraus eine Nichtbesteuerung resultiert, § 4k Abs. 3 EStG einschlägig sein („abweichende Zuordnung“ von Erträgen) und damit der Abzug der entsprechenden Lizenzaufwendungen in Deutschland versagt werden.

#### Fall 9: Betriebsstätten-Inkongruenz (2)

Wie Fall 8, nur nimmt jetzt auch Staat B eine Betriebsstätte der A Co in Staat B an. Eine partielle Nichtbesteuerung von Erträgen der A Co resultiert nun aus unterschiedlichen Wertungen der Staaten A und B, was die Wertschöpfungsbeiträge von Stammhaus A und Betriebsstätte B angeht: Staat A sieht in der Vertriebstätigkeit durch Mitarbeiter in Staat A eine Routine-tätigkeit und verortet daher im Ergebnis 75 % des Unternehmensgewinns in der (Freistellungs-)Betriebsstätte in Staat B. Staat B sieht es genau anders herum und verortet 75 % des Unternehmensgewinns beim Stammhaus. Im Ergebnis bleiben 50 % des Gewinns unbesteuert.

Fraglich könnte hier sein, ob § 4k Abs. 2 EStG Anwendung findet, da dieser in Satz 1 auch die Nichtbesteuerung einer „vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i.S.d. 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG“ anspricht. Im gegebenen Fall könnte ggf. argumentiert werden, dass zwischen Staat A und B eine Lizenzbeziehung angenommen werden müsste, die – aufgrund der inkongruenten Behandlung in den beiden Staaten – zur effektiven Nichtbesteuerung führt. Diese Vorschrift dürfte jedoch bezogen auf anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen im Rahmen einer deutschen Betriebsstättengewinnermittlung zu verstehen sein (so wie auch bei der Alt. 1 des § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG allein der deutsche hybride Rechtsträger und dessen steuerliche Behandlung durch den ausländischen Staat maßgeblich wäre), so dass sie im Beispielsfall – mangels inländischer Betriebsstätte – keine Anwendung finden sollte.

Eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs könnte sich allerdings aus § 4k Abs. 3 EStG ergeben, dessen Wortlaut insoweit weiter ist als der des § 4k Abs. 2 EStG. Bejaht man nämlich, dass die unterschiedliche Einordnung der Wertschöpfungsbeiträge durch die Staaten A und B und die daraus entstehende Besteuerungslücke eine vom „deutschen Recht abweichende steuerliche Zuordnung“ von Erträgen begründet, wäre der Anwendungsbereich dieser Vorschrift eröffnet mit der Konsequenz einer partiellen Nichtabzugsfähigkeit der seitens der D GmbH gezahlten Lizenzen.



### Fall 10: Verrechnungspreis-Inkongruenz

Die A Co lizenziert das nach Deutschland an die D GmbH weiterlizenzierte IP von ihrer Mutter M Co in Staat M ein und zahlt hierfür einen Lizenzsatz, der ca. 30 % unter dem fremdüblichen Lizenzsatz liegt. Staat A gewährt einen – nur steuerlich wirkenden – Lizenzabzug in Höhe dieser 30 %-Differenz. In Staat M erfolgt keine Verrechnungspreis-Korrektur. Die M Co wird auf den tatsächlich erhaltenen, unter Fremdvergleichsgesichtspunkten zu niedrigen Lizenzertrag besteuert. Im wirtschaftlichen Ergebnis entsteht eine D/Ni-Inkongruenz durch den einseitigen Abzug fiktiver Lizenzzahlungen bei der A Co ohne entsprechende Gegenkorrektur bei der M Co.

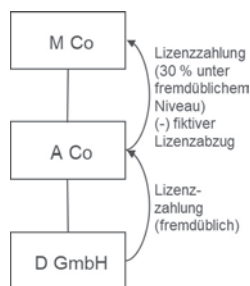


Abbildung 5

Auf Ebene der A Co liegt kein Anwendungsfall des § 4k Abs. 1 – 4 EStG vor, da hier weder eine vom deutschen Recht abweichende Ertragszuordnung oder -zurechnung, kein Betriebsstättenfall, kein Doppelabzug und auch keine Hybridität eines beteiligten Rechtsträgers gegeben ist. Auch § 4k Abs. 5 EStG sollte vor diesem Hintergrund nicht einschlägig sein. Zwar liegt hier bei der A Co und damit aus deutscher Sicht beim Empfänger der aus Deutschland gezahlten Aufwendungen Aufwand vor, der unter deutschen Grundsätzen nicht gewährt würde, woraus die D/Ni-Inkongruenz entsteht. Jedoch ist für die Anwendung der Betriebsausgabenversagung bei importierten Inkongruenzen Voraussetzung, dass auf Ebene der A Co der Abzug versagt worden wäre, sofern Staat A dem § 4k Abs. 1 bis 5 EStG vergleichbare Regelungen anwenden würde.<sup>11</sup> Dies wäre aber, wie oben ausgeführt, nicht der Fall.

### Fall 11: Doppelansässige Gesellschaft

Die A1 Co ist in Staat A gegründet und registriert, unterhält dort aber keine Betriebsstätte und hat ihren Ort der Geschäftsleitung in Staat B, wo keine Ertragsteuer erhoben wird. Sie lizenziert IP an ihre Tochter A2 Co, die ebenfalls in Staat A gegründet und registriert ist, dort ihren Ort der Geschäftsleitung hat und einer effektiven Besteuerung unterliegt. Staat A behandelt lediglich A2 Co als steuerlich ansässig und somit steuerpflichtig. Abzugsteuer auf Lizenzzahlungen an A1 Co wird in Staat A nicht einbehalten. Die A2 Co lizenziert das von der A1 Co lizenzierte IP weiter an die deutsche Tochter D GmbH und versteuert die Marge zwischen den Lizenzzahlungen.

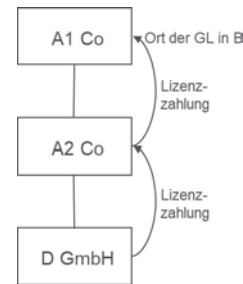


Abbildung 6

Fraglich ist hier, ob ggf. ein Anwendungsfall der „imported mismatch“-Regel des § 4k Abs. 5 EStG vorliegt. Hierfür müsste im Verhältnis von A1 Co zu A2 Co eine Besteuerungsinkongruenz vorliegen, die mittels der weiteren Lizenzbeziehung zwischen A2 Co und der D GmbH nach Deutschland „importiert“ wird. § 4k Abs. 5 EStG setzt eine entsprechende Anwendung der Abs. 1 – 4 auf Ebene der A2 Co als Empfängerin der relevanten Lizenzzahlungen der D GmbH voraus, d.h. es ist zu prüfen, inwiefern ihr Lizenzaufwand aufgrund von § 4k EStG versagt worden wäre. Würde dies bejaht und wendet Staat A seinerseits keine vergleichbaren Anti-Hybrid-Regeln an, kommt es aufgrund der Regel des § 4k Abs. 5 EStG zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der D GmbH.

Sieht man sich das Lizenzverhältnis zwischen der A1 Co und der A2 Co an, so erscheint es zweifelhaft, ob der Abzug eines Lizenzaufwands versagt werden könnte. Zwar könnte argumentiert werden, dass sich die Nichtbesteuerung daraus ergibt, dass sich die Wertung des Staates A, alleine aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung der A1 Co in Staat B sei die Gesellschaft nur in Staat B und nicht in Staat A steuerpflichtig, von den deutschen Rechtsprinzipien unterscheidet (wonach der inländische Satzungssitz für die Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht ausreicht). Allerdings muss gem. § 4k Abs. 3 EStG eine andere „Zuordnung oder Zurechnung“ der Erträge vorliegen. Hier liegt mangels hybrider Gesellschaftsformen oder inkongruenter Betriebsstättenzuordnung jedoch kein solcher Fall vor. Lediglich wenn man die – vom Gesetzeswortlaut jedoch nicht gestützte – Auffassung vertritt, dass als abweichende „Zuordnung“ auch die Behandlung als nichtansässige Gesellschaft gesehen wird, käme man hier zu einer Anwendbarkeit des § 4k Abs. 3 EStG. Dass Staat B generell keine Ertragsteuern erhebt, könnte dann – anders als in Fall 6 – womöglich nicht als „Escape“ dienen, da hier die abweichende steuerliche Behandlung in Staat A tatsächlich ursächlich für die effektive Nichtbesteuerung ist. Würde Staat A die A1 Co wie Deutschland behandeln, würde es die Lizenzträge nach seinem Steuerrecht besteuern müssen. Dies tut Staat A aber nicht.

### 3. Relevante Aufwendungen i.S.d. § 4k EStG

Eine interessante Abweichung zwischen der ATAD und der deutschen Umsetzung der dort vorgesehenen Anti-Hybrid-Regeln ergibt sich daraus, dass die ATAD stets davon ausgeht, dass „Zahlungen“ vorliegen, die zu einer inkongruenten Be-

11 § 4k Abs. 5 EStG wurde durch die Beschlussempfehlung des Bundestags-Finanzausschusses geändert und stellt – anders als der Gesetzentwurf der Bundesregierung – nicht mehr auf eine hypothetische inländische unbeschränkte Steuerpflicht ab, vgl. BT-Drucks. 19/29848, 10.

steuerung führen, während nach dem deutschen Gesetzeswortlaut „Aufwendungen“ vorliegen müssen. Dies kann im Einzelfall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

### Fall 12: Einlage von abschreibungsfähigen Wirtschaftsgütern

Die A Co hält die umgekehrt hybride B Co, die von Staat B als transparent und von Staat A als intransparent behandelt wird. Die B Co legt im Jahr 2021 wertvolles IP, das sie vor mehreren Jahren für 5 Mio. € erworben hatte, in ihre deutsche Tochter D GmbH verdeckt ein. Das IP hat heute einen Wert von 10 Mio. € und eine angenommene Nutzungs- und damit Abschreibungsdauer von 5 Jahren unter deutschen Grundsätzen. Aufgrund der umgekehrten Hybridität führt die verdeckte Einlage weder in Staat A noch in Staat B zu einer Besteuerung.<sup>12</sup>

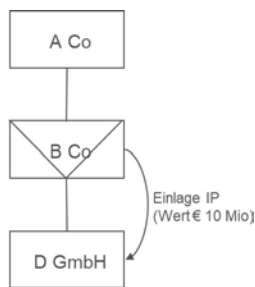


Abbildung 7

Gemäß der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG werden von dieser Vorschrift „Aufwendungen aller Art, wie z.B. Zinsen, Lizenz- Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der Absetzung für Abnutzung) führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen (z.B. i.S.d. § 16 Abs. 2 Satz 2 BsGaV)“ erfasst. Man wird davon ausgehen können, dass diese Auslegung auch für den Aufwendungsbegriff in den Abs. 3 – 5 des § 4k EStG Anwendung finden soll, nicht jedoch im Rahmen des Abs. 1 greift, der speziell auf den Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung von Kapitalvermögen Bezug nimmt.

Im vorliegenden Fall leistet die D GmbH keine für § 4k EStG relevante Zahlung (aufgrund der Einlage des IPs durch die B Co), sondern hat Aufwendungen infolge einer AfA. In diesem Fall geht der BEPS Aktionspunkt 2<sup>13</sup> und infolge dessen auch die ATAD von keiner Inkongruenz aus, die im Rahmen des ATAD-Mindeststandards zu bekämpfen wäre. Daher nehmen z.B. die Niederlande oder Großbritannien Abschreibungen stets aus dem Anwendungsbereich ggf. hybrider Aufwendungen aus, unabhängig davon, ob den Abschreibungen ursprünglich der Kauf eines Wirtschaftsguts zugrunde gelegen hat (und damit i.d.R. eine Zahlung) oder nicht, wie im Beispiel. Dass Deutschland hier einen anderen Weg gehen will, ergibt sich auch aus der Anwendungsregelung zu § 4k EStG, § 52 Abs. 8c EStG, zu der sich in der Gesetzesbegründung ein Beispiel findet, bei dem ein Gebäude von einem hybriden und deswegen unbesteuerten Verkäufer vor dem 1.1.2020 erworben wurde und nun in der Folge steuerwirksam abgeschrieben wird. Aufgrund der Rechtswirksamkeit des Erwerbs vor dem 1.1.2020 soll der § 4k EStG hier noch keine Anwendung finden. Im Umkehrschluss bedeutet dies aber, dass bei einem späteren Erwerb tatsächlich § 4k Abs. 2 EStG den Betriebsausgabenabzug versagen sollte.

Es bleibt also nur noch fraglich, ob für die Anwendung des § 4k EStG irgendwann eine „Zahlung“ des deutschen, Aufwendungen geltend machenden Unternehmens vorgelegen haben muss. Es steht zu vermuten, dass die abweichende Wortwahl und der Verzicht auf das Wort „Zahlung“ in der deutschen ATAD-Umsetzung im Rahmen von § 4k EStG im Vergleich zu den Richtlinien bewusst erfolgt ist und somit auch in Fällen wie der Beispielskonstellation eine Versagung der jährlichen AfA i.H.v. 2 Mio. € bei der D GmbH droht. Jedenfalls ist der Wortlaut der Vorschrift hinreichend weit, um eine derartige Auslegung zuzulassen.

**Ehlermann:** Ob diese Auslegung sachgerecht ist, ist eine andere Frage. Eine sachgerechte und m.E. auch mit dem Wortlaut des Gesetzes im Einklang stehende Auslegung der den Abschreibungsaufwendungen entsprechenden „Erträge“ und damit der Reichweite der möglichen deutschen Versagung des Betriebsausgabenabzugs wird von Schnitger/Oskamp<sup>14</sup> vorgeschlagen. Demnach sollen Erträge hier im Sinne eines Veräußerungsgewinns und nicht -erlöses verstanden werden, welcher nach ausländischem Recht zu ermitteln und über die AfA-Laufzeit zu verteilen sei. Im Beispielsfall würde dies bedeuten, dass von einer möglichen Nichtabzugsfähigkeit im Inland lediglich der Teil der IP-AfA betroffen sein sollte, der dem im Staat B unbesteuert gebliebenen Einlagegewinn i.H.v. 5 Mio. € entspricht, d.h. anstatt 2 Mio. € wären nur 1 Mio. € p. a. der Abzug gem. § 4k EStG zu versagen.

**Link:** Dem könnte entgegengehalten werden, dass Aufwendungen auf Empfängerseite grundsätzlich keinen Einfluss auf die Höhe des Abzugsverbots haben und nach dem Wortlaut des § 4k EStG ausschließlich für die Frage von Bedeutung sind, ob eine importierte Besteuerungskongruenz i.S.d. § 4k Abs. 5 EStG vorliegt. Daher sind z.B. Zinsen auf ein hybrides Finanzinstrument auch dann in voller Höhe nicht abziehbar, wenn der Empfänger der (im Ausland als Gewinnausschüttungen behandelten und daher nicht besteuerten) Zinsen Aufwendungen hat, selbst wenn diese in wirtschaftlichem Zusammenhang zu den Zinsen stehen (z.B. Refinanzierungskosten, Kontogebühren etc.). Gleichwohl erscheint es – auch mit Blick auf den folgenden Fall 13 – vorzugswürdig, das Abzugsverbot in Anschaffungsfällen grundsätzlich auf den Veräußerungsgewinn zu beschränken. Die dadurch entstehende Unwucht im Vergleich zu dem Fall, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nicht erwirbt, sondern anmietet (hier stets Abzugsverbot in voller Höhe), müsste dabei wohl in Kauf genommen werden, da diese bereits in den OECD-Empfehlungen sowie der ATAD angelegt ist.

### Fall 13: Kosten des Wareneinsatzes (Costs of goods sold, „COGS“)

Für die Praxis von erheblicher Bedeutung ist die Frage, ob die Kosten des Wareneinsatzes oder COGS für z.B. ein Vertriebsunternehmen im Rahmen von § 4k EStG einem Risiko der Nichtabzugsfähigkeit unterliegen können.

12 Dabei sei unterstellt, dass in Staat A keine Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt.

13 Vgl. z.B. Rz. 121 und 145 des Abschlussberichts zu BEPS-Aktionspunkt 2.

14 Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909 (915).

Die D GmbH erwirbt in 2021 Handelswaren für 10 Mio. € von ihrer Schwester der A Co, die die entsprechenden Verkaufserträge einer fiktiven (Freistellungs-)Betriebsstätte in Staat B zuordnet (Gewinn der A Co aus dem Geschäft 1 Mio. €). Staat B erkennt keine Betriebsstätte und besteuert somit nicht.

Die D GmbH verkauft den Warenbestand in 2022 weiter an Dritte für 12 Mio. €. Ihr entstehen Vertriebskosten von 1 Mio. €, so dass ihr im Ergebnis aus dem Vertriebsgeschäft ein Gewinn von 1 Mio. € verbleibt.

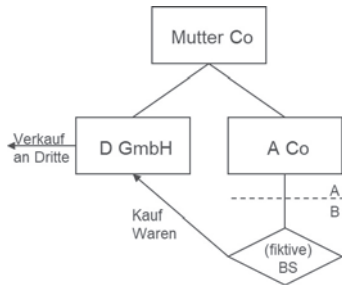


Abbildung 8

Es besteht das Risiko, dass im Beispielsfall zwar im Jahr 2021 bei der D GmbH mangels Aufwendungen keine steuerlichen Konsequenzen eintreten, im Jahr 2022 allerdings sämtliche Kosten des Wareneinsatzes gem. § 4k Abs. 3 EStG versagt werden (vgl. Fall 8). Das zeitliche Auseinanderfallen von Aufwand und Ertrag bei der D GmbH bzw. bei der A Co dürfte für die Beurteilung keine Rolle spielen.

An diesem Beispiel kann man leicht erkennen, welche im Einzelfall – bei einem Abstellen auf die Brutto-Veräußerungserlöse der A Co – katastrophalen Belastungswirkungen § 4k EStG haben könnte. Die D GmbH würde als Vertriebsunternehmen im Ergebnis (fast) auf Bruttobasis, d.h. ohne Abzug ihrer Warenbezugskosten besteuert. Im Beispiel würde dies bei einem (wirtschaftlichen) Vorsteuergewinn von 1 Mio. € eine Steuerbelastung von rd. 3,3 Mio. € auslösen. Es erscheint höchst fraglich, ob der Gesetzgeber diesen Fall vor Augen hatte und wenn ja, ob er die beschriebene Rechtsfolge tatsächlich gewollt hat. Da sich die Finanzverwaltung hierzu bislang allerdings nicht positioniert hat, sollten Unternehmen, die von einem solchen Risiko betroffen sein könnten, schnellstmöglich über alternative Vertriebsformen in Deutschland nachdenken, die derartige Risiken vermeiden.

Sachgerechter wäre auch hier, auf den tatsächlich bei der A Co un versteuerten Gewinn anstatt auf die Bruttoerträge der A Co abzustellen. Im Beispielsfall würde dies bedeuten, dass die D GmbH in 2022 lediglich 9 Mio. € als Kosten des Wareneinsatzes in Abzug bringen könnte, somit also im Ergebnis 2 Mio. € Gewinn versteuern müsste.

#### Fall 14: Notwendiger Zusammenhang bei importierten Besteuerungssinkongruenzen?

Infolge der Regelung zu importierten Besteuerungssinkongruenzen (§ 4k Abs. 5 EStG) können auch Aufwendungen nahestehender Personen zu einem Abzugsverbot führen. Zu den damit verbundenen Anwendungsfragen ein Beispiel:

In 2021 erwirbt die A Co von ihrer Schwester B Co (hybrid und deswegen auf den Ertrag aus dem Verkauf nicht besteuert) wertvolle Markenrechte für 10 Mio.€. Die B Co hatte annahmegemäß

keine Anschaffungskosten für die Markenrechte. Staat A erlaubt die steuerliche Abschreibung der Markenrechte über einen Zeitraum von 5 Jahren, so dass die A Co einen jährlichen Abschreibungsaufwand i.H.v. 2 Mio. € geltend macht. Für Herstellungskosten i.H.v. 1 Mio. € p.a. und unter Verwendung der Markenrechte (alternativ: ohne Verwendung der Markenrechte, welche nur an Dritte lizenziert werden) stellt die A Co Produkte her, die annahmegemäß nur in zwei Staaten über Vertriebs-Tochtergesellschaften vertrieben werden, Deutschland (D GmbH) und Staat C (C Co). Sowohl an die D GmbH als auch an die C Co verkauft die A Co in 2022 Produkte für jeweils 2 Mio.€, d.h. im Jahr 2022 beträgt das Ergebnis der A Co nach dem Recht des Staates A 1 Mio. € (Umsatz 4 Mio. € abzgl. 1 Mio. € Herstellungskosten und 2 Mio. € AfA Markenrecht).

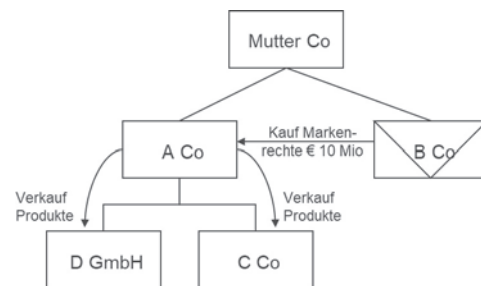


Abbildung 9

Es stellt sich die Frage, ob im gegebenen Fall eine importierte Besteuerungssinkongruenz i.S.d. § 4k Abs. 5 EStG vorliegt und, falls ja, in welcher Höhe hieraus eine inländische Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs resultiert. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist für die Annahme einer importierten Besteuerungssinkongruenz lediglich ein „Gegenüberstehen“ von schädlichen (bei entsprechender Anwendung der Abs. 1 – 4) Aufwendungen im Verhältnis zu den Erträgen des ausländischen Empfängers ausreichend. In der Gesetzesbegründung wird zudem darauf hingewiesen, dass kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Ertrag und Aufwendungen bestehen muss.<sup>15</sup> Dies dürfte so zu interpretieren sein, dass auch ein Wechsel der Aufwands- oder Ertragsart möglich ist (z.B. Lizenzaufwand in Deutschland, (hybrider) Finanzierungsaufwand bei der Lizenzempfängerin im Ausland). Demnach dürfte im Beispielsfall und unter Berücksichtigung der in Fall 12 und 13 getroffenen Aussagen dem Grunde nach, aus Sicht der D GmbH, eine importierte Besteuerungssinkongruenz i.S.d. § 4k Abs. 5 EStG vorliegen, und zwar sowohl im Grundfall (innerer Zusammenhang zwischen AfA auf Markenrechte und inländischen Aufwendungen) als auch in der Abwandlung (kein solcher Zusammenhang). Das Beispiel zeigt, dass der Anwendungsbereich des § 4k Abs. 5 EStG weitaus größer sein dürfte, als der (eine aktive Handlung suggerierende) Begriff „importieren“ zunächst vermuten lassen könnte. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs in den beiden Varianten des Falls 14 dürfte aber mit dem Gesetzeswortlaut im Einklang stehen.

*In welcher Höhe kommt es nun zur Versagung des inländischen Betriebsausgabenabzugs?* Angenommen, Staat C würde für die C Co keine ATAD-Anwendung vorsehen, weil er entweder kei-



ne vergleichbaren Regeln umsetzt oder die ATAD-Anti-Hybrid-Regeln anders interpretiert. In diesem Fall würden den mit dem Aufwand der D GmbH korrespondierenden Erträgen der A Co i.H.v. 2 Mio. € (bei Abstellen auf Erlöse) bzw. 1,5 Mio. € (bei Abstellen auf Gewinne) „hybride“ Aufwendungen i.H.v. insgesamt 2 Mio. € gegenüberstehen, nämlich die gesamte jährliche Markenrechts-AfA. Angesichts des Gesetzeswortlauts („insoweit“) könnte sich die Abzugsbeschränkung bei importierten Inkongruenzen nur auf den Teil der Aufwendungen beziehen, denen wiederum – in quantitativer Hinsicht – hybride Aufwendungen gegenüberstehen. Wird auf das Verhältnis der Lizenzzahlungen aus Staat D und C abgestellt, wären jeweils 50 % der Abschreibungen auf die Markenrechte, also 1 Mio. € betroffen. Denkbar – und dem Wortlaut des § 4k Abs. 5 EStG ggf. eher entsprechend – wäre aber auch, den betragsmäßig auf Staat C entfallenden Teil der hybriden Aufwendungen nicht auszuklammern, sondern die gesamten Aufwendungen der A Co als den Erträgen aus Staat D „gegenüberstehend“ anzusehen. In einem solchen Fall wäre der gesamte inländische Aufwand nach § 4k Abs. 5 EStG von einer Abzugsversagung betroffen.

Was aber, wenn auch Staat A oder aber Staat C analog der deutschen Behandlung eine importierte Besteuerungsinkongruenz sieht und insoweit durch Nichtabzugsfähigkeit des bei der A Co bzw. bei der C Co entstehenden Aufwands sanktionieren will? In einem solchen Fall sollte § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG Anwendung finden, wonach auch die Beseitigung der Besteuerungsinkongruenz durch Nichtabzugsfähigkeit bei einer „anderen Person“ die Anwendung des § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG ausschließt. Fraglich ist hier aber das Konkurrenz-, Hierarchie- und damit Abstimmungsverhältnis zwischen den einzelnen Staaten, insbesondere in Konstellationen von Korrekturen am Ende der Aufwandskette. Sachgerecht wäre es, wenn sowohl Deutschland als auch Staat C im Beispiel jeweils die ihrem Aufwandsanteil (also 50 %) entsprechenden hybriden Aufwendungen der A Co (d.h. 50 % von 2 Mio. €, also 1 Mio. €) für die Bemessung der (partiellen) Nichtabzugsfähigkeit in ihrem Staat heranziehen würden. An diesem – noch relativ simplen – Beispiel wird aber bereits deutlich, dass die „richtige“ Behandlung importierter Besteuerungsinkongruenzen Kenntnisse der steuerlichen Behandlung von Aufwandspositionen nicht nur auf gesellschaftsrechtlich vorgeschalteten Ebenen, sondern auch bei Schwestergesellschaften voraussetzt, was die praktische Handhabung und Notwendigkeit der Abstimmung erheblich erschweren dürfte.

#### 4. Besonderheiten aufgrund der US „Check the box“-Regeln

Eine erhebliche Praxisrelevanz dürften Besteuerungsinkongruenzen haben, die sich aus der Anwendung der US-„check the box“-Regeln („CTB“) ergeben können, d.h. dem für US-Unternehmen bestehenden Wahlrecht, bestimmte in- oder ausländische Gesellschaften entweder als steuerlich transparent oder intransparent für Zwecke der US-Besteuerung zu behandeln und damit auch Transaktionen unter Einbeziehung dieser Gesellschaften für US-Steuerzwecke als beachtlich oder unbeachtlich zu gestalten.

#### Fall 15: Aus US-Sicht nicht existentes Darlehen (1)

Die A Co (USA) ist die Alleingesellschafterin der D GmbH, die für US-Steuerzwecke als transparent behandelt wird. Die A Co hat der D GmbH ein Darlehen gewährt, welches fremdüblich verzinst wird. Die D GmbH ist Alleingesellschafterin und Organträgerin der E GmbH. Die E GmbH ist profitabel. Die D GmbH erzielt keine eigenen Erträge außer den Gewinnabführungen der E GmbH.

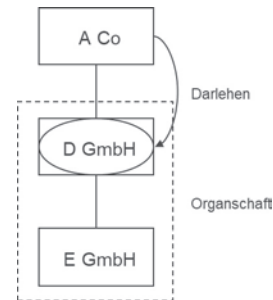


Abbildung 10

Für US-Steuerzwecke ist das Darlehen der A Co an die D GmbH nicht existent, da es einer aus US-Sicht nicht existenten Gesellschaft gewährt wird. Somit erzielt die A Co auch keine Zinseinnahmen, die besteuert werden könnten. In diesem Fall sollte zweifellos § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG einschlägig sein. Es kommt zu einem D/Ni-Ergebnis aufgrund der unterschiedlichen Qualifikation des Steuerpflichtigen (D GmbH) zwischen den USA und Deutschland. Damit wären die auf das Darlehen bei der D GmbH entstehenden Zinsaufwendungen nicht abzugsfähig.

#### Fall 16: Aus US-Sicht nicht existentes Darlehen (2)

Wie Fall 15, nur gewährt jetzt die D GmbH der A Co ein Darlehen und erzielt hierauf Zinseinnahmen.

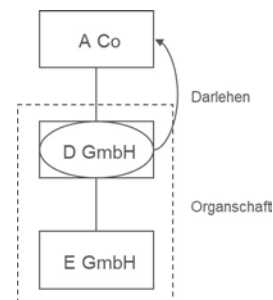


Abbildung 11

Auch hier ist wieder von der Nichtexistenz des Darlehens unter US-Prinzipien auszugehen. Somit ist ein – aus deutscher Sicht entstehender – Zinsaufwand der A Co in den USA unbeachtlich. Aus deutscher Sicht erzielt die D GmbH hingegen regulär steuerpflichtige Zinseinnahmen. Eine Korrektornorm, die derartige „no deduction/inclusion“-Ergebnisse berichtigen würde, enthält § 4k EStG, der nur an der Betriebsausgabenseite anknüpft, nicht.

#### Fall 17: Aus US-Sicht nicht existentes Darlehen (3)

Wie Fall 15, nur ist die D GmbH jetzt selbst die operative, (auch nach Zinsabzug) profitable Gesellschaft und hat keine Organtöchter, mit denen ihr Ergebnis verrechnet wird.

Im Grundsatz ist hier wiederum § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG einschlägig, jedoch sollte jetzt, anders als in Fall 15, der „Escape“

nach § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG hilfreich sein, denn nach dieser Vorschrift greift die Abzugsbeschränkung des Satzes 1 insoweit nicht, als den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem Staat des Gläubigers einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

Bis zur Beschlussempfehlung und zum Bericht des Bundestags-Finanzausschusses<sup>16</sup> enthielt der „Escape“ nach § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG noch die zusätzliche Anforderung, dass „[...]die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird“. Da in den USA die Doppelbesteuerung ausländischer (Betriebsstätten-)Einkünfte stets durch Anrechnung ausländischer Steuern vermieden wird, hätte diese Anforderung im Ergebnis nicht erfüllt werden können und das nicht sachgerechte Ergebnis einer Versagung des inländischen Zinsabzugs bei gleichzeitiger Doppelbesteuerung korrespondierender Erträge wäre die Konsequenz gewesen. Es ist zu begrüßen, dass dieser Punkt nun noch im Gesetzgebungsverfahren aufgegriffen wurde.

#### Fall 18: Drittaufwand in CTB-Fällen

Die A Co (USA) ist die Alleingesellschafterin der D GmbH, die für US-Steuerzwecke als transparent behandelt wird. Die D GmbH ist in die Entwicklung einer neuen Technologie involviert und trägt hierfür Drittaufwand von 1 Mio. €, der über Eigenkapitalzuführungen der A Co finanziert wird. Die D GmbH erzielt momentan noch keine eigenen Erträge, da die Technologie noch Jahre von einer Marktreife entfernt ist.

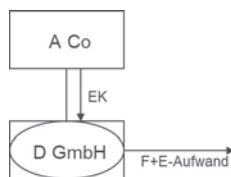


Abbildung 12

Fraglich ist, ob hier ein Fall des § 4 Abs. 4 EStG vorliegen kann. Hierzu ist allerdings zu beachten, dass die USA mit den „Dual consolidated loss“-Regeln („DCL“-Regeln) ihrerseits vorsehen, dass es für US-Unternehmen nicht zu einem doppelten in- und ausländischen Verlustabzug kommen kann. Es stellt sich somit die Frage der Anwendungskonkurrenz zwischen den amerikanischen DCL- und den deutschen § 4k EStG-Regeln. Überdies stellt sich die Frage, ob im vorliegenden Sachverhalt möglicherweise die Ausnahme für doppelt erfasste Erträge gem. § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG greift, wonach die Abzugsbeschränkung des Satzes 1 insoweit nicht anwendbar ist, als den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

§ 4k Abs. 4 Satz 2 EStG spricht die Anwendungskonkurrenz zwischen Abzugsbeschränkungen in verschiedenen Staaten an. Nach dem Gesetzeswortlaut und im Einklang mit dem Beispiel, welches die Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG aufweist, sollte vorliegend die tatsächliche Nichtberücksichtigung der Aufwendungen der D GmbH in den USA aufgrund der dortigen DCL-Regeln zum Vorrang der US-Abzugsbeschränkung führen und damit eine deutsche Abzugsbeschränkung ausscheiden. Dies sollte unabhängig davon gelten, dass der Abzug in den USA streng genommen nicht nach einer „diesem Absatz (d.h. § 4k Abs. 4 EStG) entsprechenden“

Regel versagt wird – die US DCL-Regeln dürften sich im Detail schon von § 4k EStG unterscheiden. Sofern das Ergebnis aber die dortige Versagung des Aufwandsabzugs ist, sollte dies ausreichen.

#### Fall 19: Kostenerstattung im CTB-Fall

Wie Fall 18, nur behandelt die A Co (USA) die D GmbH nun als Auftragsentwickler und erstattet ihr deren Kosten zzgl. einer Marge von 5 %.

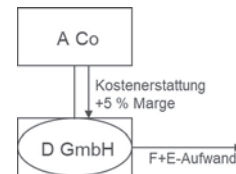


Abbildung 13

Da die D GmbH nunmehr aus deutscher Sicht keinen Verlust erzielt, liegt möglicherweise kein Fall einer doppelten Verlustberücksichtigung aus US-Sicht und damit keine Anwendung der DCL-Regeln mehr vor.<sup>17</sup> Ein „Ausschalten“ des § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG aufgrund der Vorrangregel des § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG käme dann nicht in Frage.

**Ehlermann:** *Womöglich ist hier aufgrund der fehlenden Berücksichtigung der Kostenerstattung unter US-Prinzipien jedoch der „Escape“ von der somit drohenden Nichtabzugsfähigkeit aufgrund doppelt erfasster Erträge gem. § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG kritisch zu sehen, was auch in der Literatur problematisiert wird.<sup>18</sup> Schnitger/Posch<sup>19</sup> argumentieren jedoch mit m.E. überzeugenden Argumenten, dass selbst in einem Fall wie dem hier dargestellten die Auslegung des Gesetzeswortlauts eine sachgerechte Lösung zulässt, die der D GmbH den Abzug ihrer Aufwendung belässt. So sei das Erfordernis, dass Erträge „desselben Steuerpflichtigen“ auch im anderen Staat besteuert werden, so zu interpretieren, dass die Besteuerung der Erträge bei einer anderen Person ausreichend sein sollte, um die Rückausnahme des § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG anzuwenden. Eine solche Besteuerung wäre hier gegeben, zwar nicht der (aus US-Sicht nicht existenten) Erträge aus der Kostenerstattung, jedoch der zukünftigen Erträge aus dem Ergebnis der Entwicklungstätigkeiten, die der aus-US-Sicht bestehenden deutschen Betriebsstätte teilweise zugeordnet werden würden (s. vorheriges Beispiel). Es wäre wünschenswert, dass die Finanzverwaltung im Erlasswege diese Auslegung bestätigt.*

**Link:** *M.E. kann die Aussage in der Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG, dass doppelt erfasste Erträge ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 AO darstellen, nur so zu verstehen sein, dass für den „Escape“ tatsächlich doppelt erfasste Erträge erzielt werden müssen. Die Erträge aus der Kostenerstattung durch die*

<sup>16</sup> BT-Drucks. 19/29848 v. 19.5.2021.

<sup>17</sup> Wobei diese in der nachfolgend zitierten Literatur offensichtlich unterstellte Annahme fraglich erscheint. Sofern die USA aufgrund der Irrelevanz der Kostenerstattung für US-Steuerzwecke auch in einem solchen Fall einen DCL-Fall sehen (vgl. *Calianno/Petersen*, Tax Notes International 2008, 499, Bsp. 2.), würde die deutsche Lösung Beispielfall 18 entsprechen.

<sup>18</sup> *Herbst/Heckerodt/Rieß*, ISR 2020, 363.

<sup>19</sup> *Schnitger/Posch*, ISR 2021, 187.

A Co erfüllen diese Voraussetzung jedoch nicht, da diese nur bei der D-GmbH erfasst werden. Die sich daraus ergebende Verfassung des Betriebsausgabenabzugs erscheint – unterstellt, die Verluste sind in den USA tatsächlich unter Berücksichtigung u.a. der dortigen „DCL“-Regelungen abziehbar – auch deshalb sachgerecht, weil in dem Beispiel nicht ausgeschlossen werden kann, dass die D GmbH künftig auch aus Sicht der USA als intransparent behandelt wird. Im Fall späterer Gewinne der D-GmbH würde es dann nie zu einer Verrechnung mit doppelten Erträgen kommen (sofern die Erträge der D-GmbH nicht in den USA einer Hinzurechnungsbesteuerung oder GILTI unterliegen).

### III. Zeitlicher Anwendungsbereich des § 4k EStG

Gemäß § 52 Abs. 8c EStG ist § 4k EStG erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstehen. Ausnahmen können für rechtlich bereits vor dem 1.1.2020 verursachte Aufwendungen bestehen, insbesondere bei Dauerschuldverhältnissen.

Ein Novum in der Gesetzgebung ist, dass die hier offensichtlich für den Veranlagungszeitraum 2020 gegebene echte Rückwirkung mit der Umsetzungsverpflichtung einer EU-Richtlinie begründet wird: „Die rückwirkende Anwendung des § 4k EStG ab dem 1.1.2020 ist durch Artikel 11 Absatz 5a ATAD sowie Artikel 2 ATAD II vorgegeben. Mit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019 war zudem der Inhalt der beabsichtigten Regelung bereits vor dem 1.1.2020 allgemein bekannt.“<sup>20</sup>

Deutschland hätte gemäß den genannten ATAD-Vorschriften die Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Umsetzung der entsprechenden ATAD-Vorgaben bis Ende 2019 erlassen und veröffentlichen müssen. Dies ist nicht geschehen, was auch die EU-Kommission bereits aufgegriffen hat.<sup>21</sup> Die Versäumnis der Frist für den Erlass der entsprechenden Vorschriften kann zwar nicht rückwirkend geheilt werden. Es bleibt jedoch abzuwarten, welches Gewicht die EU-Kommission der verspäteten Umsetzung im Vertragsverletzungsverfahren angesichts der letztlich doch fristgerechten Anwendung der Regelungen (ab 1.1.2020) beimessen wird. Hinsichtlich des Verweises auf die Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019 ist zunächst zu beachten, dass nach bisheriger Rechtsprechung des BVerfG grundsätzlich erst ab Zuleitung eines Gesetzesentwurfs zum Bundestag das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der Rechtslage entfällt.<sup>22</sup> Eine solche fand erst in 2021 statt.

Es bleibt die bisher ungeklärte Frage, ob aufgrund der detaillierten Vorgaben der ATAD möglicherweise auch ohne nationale Umsetzungsgesetzgebung der Vertrauensschutz der Steuerpflichtigen bereits genommen sein könnte, denn sie mussten ja davon ausgehen, dass entsprechende Anti-Hybrid-Regeln in jedem EU-Staat umzusetzen waren. Schon jetzt ist absehbar, dass es bei Fällen der Anwendung des § 4k EStG im Jahr 2020 zu Rechtsstreitigkeiten bezüglich der möglicherweise unzulässigen echten Rückwirkung kommen wird und voraussichtlich das BVerfG hierzu das letzte Wort sprechen wird.

**Ehlermann:** Gegen die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung spricht u.a.:

- Die ATAD-Richtlinien geben nur einen Mindeststandard vor und die konkrete Ausgestaltung bleibt den Mitgliedstaaten überlassen. Deutschland hat – wie wir oben gesehen haben – auch an verschiedenen Stellen Auslegungen vorgenommen, die über die ATAD-Vorgaben hinausgehen bzw. sich nicht direkt aus den ATAD-Richtlinien herauslesen lassen. Als Beispiel kann genannt werden, dass die ATAD-Richtlinien nur für körperschaftsteuerpflichtige Steuerpflichtige gelten sollen (Art. 1 ATAD und ATAD II), Deutschland aber über die Aufnahme im EStG den Anwendungsbereich der Anti-Hybrid Regeln auf alle Steuerpflichtigen ausdehnt. Daher kann in den ATAD-Richtlinien alleine keine hinreichende Detaillierung und Konkretisierung der Normen vorliegen, die tatsächlich später in Deutschland umgesetzt wurden, um den Steuerpflichtigen Vertrauensschutz zu entziehen.
- Es gibt keine unmittelbare Anwendbarkeit der EU-Richtlinien auf die Steuerpflichtigen, jedenfalls insofern, als die Anwendung der Richtlinien nachteilig für den Steuerpflichtigen wäre.<sup>23</sup> Eine nationale Umsetzungsgesetzgebung ist stets notwendig. Würde man dies anders sehen, wäre eine nationale Umsetzungsgesetzgebung, jedenfalls was den vorgegebenen Mindeststandard angeht, weitgehend entbehrlich, was nicht zutreffend sein kann.

**Link:** Wenngleich die verspätete Umsetzung in mehrfacher Hinsicht bedauerlich ist, dürfte sie m. E. aufgrund der besonderen Umstände (Umsetzungsverpflichtung aufgrund der ATAD einerseits, frühzeitige Veröffentlichung des im Wesentlichen unverändert gebliebenen Referentenentwurfs andererseits) den verfassungsrechtlichen Anforderungen gerade noch genügen. Bei der Würdigung der vom BVerfG aufgestellten Grundsätze zum Vertrauensschutz („Mit der Einbringung eines Gesetzesentwurfs im Bundestag durch ein initiativberechtigtes Organ werden geplante Gesetzesänderungen öffentlich. Ab diesem Zeitpunkt sind mögliche zukünftige Gesetzesänderungen in konkreten Umrissen allgemein vorhersehbar. Deshalb können Steuerpflichtige regelmäßig nicht mehr darauf vertrauen, das gegenwärtig geltende Recht werde auch in Zukunft, insbesondere im Folgejahr, unverändert fortbestehen; es ist ihnen vielmehr grundsätzlich möglich, ihre wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf mögliche zukünftige Änderungen einzustellen.“<sup>24</sup>) darf insbesondere nicht außer Acht gelassen werden, dass es sich bei den betroffenen Steuerpflichtigen regelmäßig um gut beratene multinationale Unternehmen mit häufig auch eigener Steuerabteilung handeln dürfte. An diese sind schon per se andere Anforderungen an die Schutzbedürftigkeit zu stellen als z.B. an einen Arbeitnehmer wie im Verfahren 2 BvL 1/03.<sup>25</sup> Zudem ist zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige mittlerweile einen wesentlich einfacheren Zugang zu den im Internet frei verfügbaren Referentenentwürfen haben als früher, so dass die Merkmale „öffentlich“ und „allgemein vorhersehbar“ infolge der Verpflichtung zur Umsetzung der ATAD bereits mit den Referentenentwürfen als erfüllt anzusehen sein dürften.

20 BR-Drucks. 245/21, 46.

21 Vgl. auch BT-Drucks. 19/28630, 3.

22 Vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31–60.

23 Vgl. z.B. EuGH v. 26.9.1996, Rs. 168/95, Rz. 42; sowie Kofler in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht<sup>2</sup>, Rz. 13.13 m.w.N.

24 Vgl. BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302–333 (Streubesitzbeteiligung) unter Verweis auf BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31, 50.

25 Vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31–60.



#### IV. Nachweispflicht und Beweislast

Für die Besteuerungspraxis von zentraler Bedeutung wird sein, wie und von wem Nachweise bezüglich des Nicht-Vorliegens relevanter Inkongruenzen oder Doppelabzüge zu erbringen sind. Gesetzlich normierte Nachweispflichten (des Steuerpflichtigen) finden sich lediglich in den „Escape“-Regeln des § 4k Abs. 2 Satz 3 und Abs. 4 Satz 3 EStG. Ansonsten finden die allgemeinen Grundsätze, insbesondere der Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 Abs. 1 Satz 1 AO) Anwendung. Da die erweiterte Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen bei internationalen Sachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO einschlägig ist, können etwaige Nachweismängel, die auf fehlende (zumutbare) Beweisvorsorge des Steuerpflichtigen zurückzuführen sind, zu seinen Lasten wirken.<sup>26</sup> Fraglich ist somit vor allem, was dem Steuerpflichtigen an Beweisvorsorge zumutbar ist. Vor allem bei importierten Inkongruenzen i.S.d. § 4k Abs. 5 EStG oder strukturierten Gestaltungen (§ 4k Abs. 6 EStG) wird Augenmaß gefordert sein. Überschießende Nachweisanforderungen oder eine „widerlegbare Vermutung“ des Vorliegens einer schädlichen Inkongruenz dürften hier nicht rechtmäßig sein<sup>27</sup> und wohl auch nicht dem gesetzgeberischen Willen entsprechen.<sup>28</sup> Für die Praxis besonders bedeutsam ist somit vor allem die Möglichkeit, anhand einer überprüfbar Darstellung der für den Einzelfall relevanten abstrakten ausländischen Rechtslage die Abwesenheit einer Inkongruenz nachzuweisen. Weitergehende Anforderungen wie die Vorlage einzelfallbezogener Steuererklärungen oder -bescheide oder Bestätigungen der ausländischen Steuerbehörden sollten dann grundsätzlich entbehrlich sein – erst recht, wenn diese nicht zum Nachweis der steuerlichen Behandlung einzelner Zahlungen geeignet sind (z.B. Weil auch im Ausland in Steuererklärungen nur aggregierte Saldenbeträge ausgewiesen werden). Bei Transaktionen mit Dritten, die möglicherweise unter § 4k Abs. 6 EStG fallen könnten (strukturierte Gestaltungen), sind Steuerpflichtige gut beraten, Regelungen zur Erbringung entsprechend entlastender Nachweise in der Vertragsdokumentation vorzusehen.

#### V. Fazit

Der § 4k EStG und die mit dieser Vorschrift in deutsches Recht aufgenommene allgemeine Anti-Hybrid-Regel wird zweifellos

abschreckende Wirkung entfalten, sollten internationale Konzerne noch mit dem Gedanken spielen, Steuervorteile durch hybride Gestaltungen bzw. Besteuerungsinkongruenzen zu erzielen. Soweit es Ziel der Einführung der Anti-hybrid-Regelungen war, eine solche Abschreckungswirkung zu entfalten, dürfte dies mit der Einführung des § 4k EStG erreicht sein. Inwieweit der § 4k EStG in der Besteuerungs- und Betriebsprüfungspraxis hierüber hinaus eine große Bedeutung gewinnen wird, muss die Zukunft zeigen; vieles wird auch von der praktischen Handhabung durch die Finanzverwaltung abhängen. Der reine Wortlaut der Regel birgt jedenfalls für die Steuerpflichtigen genug Unsicherheiten, um sich intensiv hiermit zu beschäftigen und Beweisvorsorge zu treffen.

#### Christian Ehlermann

Steuerberater

Partner bei Ernst & Young GmbH, München

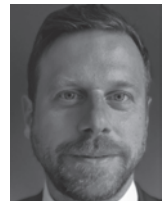
Internationales Steuerrecht, Transaktionsberatung

Christian.ehlermann@de.ey.com



#### Cornelius Link

Regierungsdirektor Cornelius Link ist Referent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin. Sein Tätigkeitsschwerpunkt liegt im Bereich der Unternehmensbesteuerung (u. a. Unternehmensteuerpolitik, Körperschaftsteuer, Umwandlungssteuer)



26 Zu der Problematik vgl. *Greinert/Siebing*, Ubg 2020, 589, 598; *Grotherr*, IStR 2020, 773, 782; *Rüsch*, DStZ 2020, 274, 285.

27 Vgl. auch *Hinz*, IStR 2020, 397.

28 Vgl. die Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 6 Satz 4, BT-Drucks. 19/28652, 41.

**Dr. Stefan Greil, LL.M. / Andreas Saliger\***

## Änderung im Bereich der Verrechnungspreise aufgrund des ATADUmsG und des AbzStEntlModG – Reform ohne inhaltliche Neuerungen?

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie und dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer wurde der § 1 AStG grundlegend reformiert. Dabei erfolgte eine konkretisierende Ausrichtung an internationalen Grundsätzen

\* Der Aufsatz ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt lediglich die persönliche Auffassung der Autoren wieder.

zen, namentlich der BEPS Aktionspunkte 8–10, und eine neue Strukturierung des Paragraphen. Der Beitrag gibt einen Überblick über die aus Sicht der Verfasser nennenswerten Änderungen, die zum 1.1.2022 anzuwenden sind. Dabei wird auch aufgeführt, dass sich abgesehen von der Regelung des § 1a AStG die Neuerungen grundsätzlich schon im alten Recht wiederfinden. Siehe zu der Neuregelung auch Rasch, ISR 2021, 336 ff.

*Section 1 of the External Tax Relations Act (AStG) was fundamentally revised with the Act Implementing the Anti-Tax Avoidance Directive and the Act Modernizing the Relief from Withholding Tax and the Certification of Capital Gains Tax. The reform was based on international principles, namely BEPS Action Points 8 to 10, and a new structure of the section. The paper provides an overview of the changes that are worth mentioning from the point of view of the authors and that are to be applied as of January 1st, 2022. It is also explained that, apart from the provisions of Section 1a of the External Tax Relations Act, the new provisions are already fundamentally reflected in the existing law.*

## I. Einleitung

Ende des Jahres 2019 veröffentlichte das BMF den Referentenentwurf<sup>1</sup> eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie (ATAD<sup>2</sup>), kurz ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG), welcher in der Literatur mittlerweile umfassend kommentiert wurde.<sup>3</sup> Zielsetzung dieses Gesetzes ist nach wie vor die Umsetzung der EU-Richtlinie 2016/1164 v. 12.7.2016 mit den Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ATAD). Zugleich sollte eine Neustrukturierung des § 1 AStG und damit „anwenderfreundlichere“ Gestaltung samt Anpassung an die Ergebnisse des OECD-BEPS-Projektes, namentlich der Aktionspunkte 8 bis 10<sup>4</sup>, erfolgen. Mithin gilt es, die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017<sup>5</sup> zu reflektieren und die Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unternehmensgruppen zeitgemäß auszugestalten. Nur durch eine Orientierung an den OECD-Empfehlungen kann die Rechtssicherheit erhöht und das Risiko einer Doppelbesteuerung reduziert werden; dies auch vor dem Hintergrund, dass sich Schwellen- und Entwicklungsländer über das UN Transfer Pricing Manual<sup>6</sup> ebenfalls an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien orientieren. Der Referentenentwurf sah daher verschiedene Änderungen im Bereich des § 1 AStG vor:

- Änderung des Begriffs der nahestehenden Person im Einklang mit der ATAD (§ 1 Abs. 2 AStG),
- Untergliederung des Abs. 3 in verschiedene, thematisch separierte Unterabsätze (3, 3a, 3b, 3c), um die Lesbarkeit und Verständlichkeit zu erhöhen,
- Hervorhebung der „tatsächlichen Verhältnisse“ als Maßstab für die Bestimmung des Verrechnungspreises (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG),
- Betonung der Funktions- und Risikoanalyse sowie der Vergleichbarkeitsanalyse als Grundlage für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises (§ 1 Abs. 3 Satz 2 AStG),

- Klarstellung, dass der tatsächliche Fremdvergleich dem hypothetischen Fremdvergleich vorgeht und hiermit verbundene Definitionen (§ 1 Abs. 3 Satz 7 AStG),
- als Ausfluss der Anwendung des Abs. 3 konkrete Regelungen zur Bandbreitenbestimmung und Einengung der Bandbreite sowie Regelungen zur Anwendung des Medians und Mittelwerts (§ 1 Abs. 3a AStG),
- redaktionelle Anpassungen der Regelungen zur Funktionsverlagerung unter teilweiser Streichung der sog. Escape-Klauseln (§ 1 Abs. 3b AStG),
- konkretisierende Umsetzung von Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 zu immateriellen Werten (§ 1 Abs. 3c AStG),
- konkretisierende Regelungen zu unternehmensgruppeninternen Finanzierungstransaktionen (§ 1a AStG),
- Änderung der Preisanpassungsklausel im Falle, dass wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung sind (§ 1b AStG) und
- im Zusammenhang mit den vorgenannten Änderungen wurde eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) beabsichtigt, um die Rechtssicherheit für die Initiierung eines solchen Verfahrens für Verwaltung und Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu stärken.

Obwohl noch im überarbeiteten Referentenentwurf vom 24.3.2020<sup>7</sup> enthalten, erschienen die geplanten Änderungen überwiegend im Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (AbzStEntlModG<sup>8</sup>), das nunmehr in Kraft getreten ist. Lediglich die Änderung des Begriffs der nahestehenden

1 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen 1. Fassung vom 10.12.2019; Abrufbar auf der Webseite des BMF.

2 EU-Richtlinie 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. Nr. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ATAD), geändert durch Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. Nr. L 144 vom 7.6.2017, S. 1), enthält ein Paket von rechtlich verpflichtenden Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung, die von allen Mitgliedstaaten gegen gängige Formen von aggressiver Steuerplanung angewendet werden müssen.

3 Siehe beispielsweise Wilmanns et al., IStR 2020, 162; Oestreicher, IStR 2020, 517; Oestreicher, IStR 2020, 575; Rasch, IWB 2020, 296; Leonhardt, FR 2020, 297; Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 83; Gosch, ISR 2020, 116; Richter, ISR 2020, 109; Schnorberger/Etzig, BB 2020, 1630; Busch, DB 2020, 191.

4 OECD (2017), Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8–10: Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.

5 OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

6 United Nations, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021 (Third Edition 27.4.2021).

7 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen 2. Fassung vom 24.3.2020; Abrufbar auf der Webseite des BMF.

8 BT-Drucks. 19/27632. Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntlModG) vom 2.6.2021, BGBl. I 1259.

henden Person verblieb im erst später veröffentlichten Gesetzentwurf des ATADUMsG<sup>9</sup>, die im verabschiedeten Gesetz noch mit jeweils einer Änderung des § 1 Abs. 3a und des Abs. 3c AStG einherging. In die finale Gesetzesfassung haben es schließlich nur die Regelungen zu Finanztransaktionen (ehemals § 1a AStG-E i.d.F. des Gesetzentwurfs des ATADUMsG) nicht geschafft. Dies mag aus verwaltungspraktischer Sicht mitunter bedauert werden, allerdings ist eine solche Regelung u.E. besser im EStG aufgehoben, um eine rechtssichere Ausgestaltung zu gewährleisten, die auch zur Verwaltungsvereinfachung aufseiten der Steuerpflichtigen wie auch Verwaltung beitragen kann.

Zugleich hat die Verwaltung nunmehr ihre Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (VWG VP), die mit der Änderung des § 1 AStG abgestimmt sind, veröffentlicht.<sup>10</sup> Ziel war es, die Verwaltungsanweisungen klar zu strukturieren, sich eindeutig an die internationale Praxis anzulehnen und das empfundene Regelungsgestrüpp mit zahlreichen BMF-Schreiben so weit wie möglich zu lichten.

## II. Überblick und Erläuterung § 1 Abs. 3–3c AStG n.F.

### 1. Grundsätze einer jeden Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung (Abs. 3)

Mit § 1 Abs. 3 AStG n.F. erfolgt die ausdrückliche Aufnahme der Grundsätze einer jeden Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung, ohne dass sich damit wesentliche Änderungen zur bisherigen Bestimmung und Prüfung ergeben; Entscheidend für die Beurteilung ist der tatsächlich durchgeführte Sachverhalt (Satz 1). Dabei sind die sorgfältige Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse sowie einer Vergleichbarkeitsanalyse stets unverzichtbar (Satz 2 und 3), um eine sachgerechte Beurteilung vornehmen zu können. Erst im Anschluss daran kann entschieden werden, welche Verrechnungspreismethode zur Anwendung kommen soll, um den Fremdvergleichspreis zu bestimmen (Satz 5). Für den Fremdvergleich ist dabei auf den Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen (Satz 4). Damit ist im Grunde Selbstverständliches nunmehr ausdrücklich bestimmt worden, um es so auch als Leitlinie für andere Korrektornormen heranziehen zu können. Die Konkretisierung ist nicht im Lichte einer möglichen Korrektur durch die Finanzverwaltung zu sehen, sondern als eine im Voraus vorgenommene Bestimmung des geeignetsten Verrechnungspreises.

Die Abs. 3, 3a, 3b und 3c des § 1 AStG beschreiben den Fremdvergleichsgrundsatz. Aus § 1 Abs. 1 AStG ergibt sich die Voraussetzung für eine Einkünftekorrektur. Eine Korrektur erfolgt nicht schon dann, wenn eine „falsche“ Verrechnungspreismethode angewendet wurde. Es muss vielmehr auch noch eine Einkünfte minderung aufgrund fremdunüblicher Bedingungen hinzukommen. Maßstab ist der zutreffende Verrechnungspreis und nicht allein die Wahl der Verrechnungspreismethode. Hier schließt sich der Kreis zu den kritisierten<sup>11</sup> Rz. 45 und 46 der Verwaltungsgrundsätze 2020<sup>12</sup>. Der Steuerpflichtige hat darzulegen, weshalb die von ihm gewählte Methode die für den Einzelfall sachgerechte Methode ist. Er muss indes nicht erklären, weshalb andere Methoden ungeeigneter sind. Letztlich wird die in der Praxis gelebte Vorgehensweise im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien nunmehr auch im Ge-

setz berücksichtigt. Dessen ungeachtet ist die Finanzbehörde seit je her nicht an die Methodenwahl des Steuerpflichtigen gebunden. Sie ist frei darin, von der vom Steuerpflichtigen gewählten Methode abzuweichen, wenn sie eine andere Methode für die jeweils am besten geeignete Methode hält. Dabei ist sie dann im Weiteren an die Grundsätze der von ihr angewandten Verrechnungspreismethode zwingend gebunden.

Dies bedeutet, dass die Finanzbehörde zunächst den tatsächlich durchgeführten Sachverhalt der jeweiligen Transaktion im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung ermitteln und feststellen muss.<sup>13</sup> Dabei sind durch sie stets eine transaktionsbezogene Funktions- und Risikoanalyse sowie eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen. Im Anschluss muss die Finanzbehörde unter Beachtung der getroffenen Feststellungen sachgerecht darüber entscheiden, welche Verrechnungspreismethode am besten geeignet ist, den Fremdvergleichspreis zu bestimmen. Anhand und nach Maßgabe dieser Verrechnungspreismethode ist dann der Verrechnungspreis zu bestimmen. Weicht dabei die von der Finanzbehörde bestimmte Verrechnungspreismethode von der vom Steuerpflichtigen gewählten Verrechnungspreismethode ab, so kann es nur zu einer Berichtigung der Einkünfte kommen, wenn die Ergebnisse dieser „Alternativmethode“ der Finanzbehörde eine Einkünfte minderung offenbaren und diese Ergebnisse sich zudem als wahrscheinlicher erweisen. Dies setzt aber auch voraus, dass der Steuerpflichtige seinerseits den Verrechnungspreis ebenso zutreffend und methodengerecht auf Grundlage des tatsächlich durchgeführten Sachverhalts ermittelt hat. Für eben diesen Fall sind die entsprechend erforderlichen Informationen vom Steuerpflichtigen der Finanzbehörde zu übermitteln.

Hervorzuheben ist, dass der maßgebende Zeitpunkt für den Fremdvergleich grundsätzlich der Abschluss des Vertrages und nicht der Erfüllungszeitpunkt ist. Denn nur zu diesem Zeitpunkt kann grundsätzlich ein konkreter Fremdvergleich geführt werden. Man stelle sich (plakativ) vor, dass es darum geht eine Transaktion mit Bitcoins zu vergleichen, die am 1.1.2021 vereinbart wurde. Der Umrechnungskurs in EUR betrug zu diesem Zeitpunkt 24.111 €.<sup>14</sup> Am 13.5.2021 betrug der Umrechnungskurs 48.079 €, am 16.5.2021 hingegen 40.164,66 €.<sup>15</sup> Maßgebend für den Vergleich kann nur der Kurs am 1.1.2021 sein. Wann hingegen der Vergleich selbst geführt wird, ist nahezu unbeachtlich.<sup>16</sup> Eine Verprobung kann sich daher auch auf nachträglich bekannt gewordene externe Fremdvergleichsdaten zu diesem maßgebenden Zeitpunkt stützen.<sup>17</sup> Ein sog. price-setting wird nicht verlangt.<sup>18</sup> Bei einem

<sup>9</sup> BT-Drucks. 19/28652.

<sup>10</sup> BMF v.14.7.2021 – IV B 5 - S 1341/19/10017:001.

<sup>11</sup> So etwa *Sassmann/Holtz*, Ubg 2021, 62 f.

<sup>12</sup> BMF v. 3.12.2020 – IV B 5 - S 1341/19/10018:001, BStBl. I 2020, 1325.

<sup>13</sup> Ausgangspunkt hierfür ist die Verrechnungspreisdokumentation. Die Prüfung durch die Finanzbehörde erfolgt im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung. Maßgeblich ist daher, dass der Steuerpflichtige an dieser auch genügend mitwirkt; vgl. §§ 200 Abs. 1, 90 Abs. 2 AO.

<sup>14</sup> <https://www.finanzen.net/devisen/bitcoin-euro-kurs/historisch>.

<sup>15</sup> <https://www.finanzen.net/devisen/bitcoin-euro-kurs/historisch>.

<sup>16</sup> Bei Abgabe der Steuererklärung sollte spätestens der Fremdvergleich geführt und ein Fremdvergleichspreis angesetzt worden sein.

<sup>17</sup> S. dazu auch Rz. 73 i.V.m. Rz. 49 VWG 2020, BStBl. I 2020, 1325.

<sup>18</sup> BT-Drucks. 19/18585.



späteren Vergleich bzw. einer Verprobung dürfen nur die Erkenntnisse über den Verlauf der Zukunft nicht einfließen, was von besonderer Relevanz bei ertragswertorientierten Bewertungen ist („hindsight“). Diese Vorgehensweise entspricht der Wurzeltheorie<sup>19</sup>, ist ein althergebrachter kaufmännischer Grundsatz der ordnungsmäßigen Buchführung<sup>20</sup> und auch in den OECD-Leitlinien 2017 angelegt<sup>21</sup>.

## 2. Bandbreitenbetrachtung und Einengung (Abs. 3a)

Es dürfte hinlänglich bekannt und akzeptiert sein, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundsätzlich nicht dazu führt, dass ein einziger Fremdvergleichswert ermittelt wird. Da die Verrechnungspreisbestimmung nicht exakt und eindeutig sein kann,<sup>22</sup> wird es regelmäßig Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind.<sup>23</sup> Sind mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, so ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen.<sup>24</sup> Sofern feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese in einem ersten Schritt ausgeschlossen werden. Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung und verbleibt eine Anzahl von Werten, die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung von Bandbreiten sinnvoll anzuwenden, ist die Interquartilmethode zu verwenden.<sup>25</sup> Diese Methode spiegelt die Verwaltungspraxis wider<sup>26</sup>, befindet sich im internationalen Einklang und verbessert die Verlässlichkeit der Analyse, da der Interquartilsabstand als Streuungsmaß nicht durch Ausreißer in den Daten beeinflusst wird und damit ein robuster Parameter ist<sup>27</sup>.

Sollte der Steuerpflichtige einen Wert angesetzt haben, der sich außerhalb der (eingegengten) Bandbreite befindet, so ist eine Korrektur auf den Median vorzunehmen. Im Gegensatz zur alten Fassung des Gesetzes erhält der Steuerpflichtige nunmehr die Möglichkeit, einen anderen Wert glaubhaft zu machen. Hierdurch sollte bestehenden unionsrechtlichen Bedenken begegnet werden,<sup>28</sup> da die Rechtsprechung für innerstaatliche Sachverhalte auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert abstellt.<sup>29</sup> Mit der ursprünglichen Formulierung im AbStEntModG hätte ein Gleichlauf hergestellt werden können.<sup>30</sup> Allerdings wurde im Zuge des ATADUMsG die Formulierung um das Wort „besser“ ergänzt,<sup>31</sup> obwohl der Bundesrat auf die Formulierung „mit höherer Wahrscheinlichkeit“<sup>32</sup> abstellte. Wie ein anderer Wert innerhalb einer fremdüblichen Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz „besser“ als der Median entsprechen soll und dies glaubhaft gemacht werden kann, erscheint zumindest diskutabel. Für die Praxis bedeutet dies allerdings, dass bei der Geltendmachung eines solchen „besser“ an den, dem Fremdvergleich entsprechenden Werts, qualitative Anforderungen an die substantiierten Plausibilitätsklärungen zu stellen sind.

## 3. Funktionsverlagerung (Abs. 3b)

In § 1 Abs. 3b AStG werden die Regelungen zur Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Sätze 9 und 10 AStG) übernommen. Allerdings werden die sog. Escapeklauseln von drei auf eine reduziert. Hintergrund ist, dass zum einen die zwei entfallenen Escapeklauseln<sup>33</sup> in der Praxis wohl nicht relevant waren und

zum anderen sie schon aus einem theoretischen Blickwinkel nicht tragbar schienen.<sup>34</sup>

Darüber hinaus wurde auf Tatbestandsebene die Legaldefinition einer Funktionsverlagerung dahingehend geändert, dass Wirtschaftsgüter „oder“ sonstige Vorteile zu verlagern sind. Die „und“-Verbindung wird somit aufgehoben. Damit wird jedoch grundsätzlich der Anwendungsbereich nicht ausgeweitet. Es bedurfte und bedarf weiterhin der Verbindung mit der Funktion und den Chancen und Risiken. Mithin muss das aufnehmende Unternehmen in die Lage versetzt werden, die Funktion auszuüben und die daraus resultierenden Chancen und Risiken wahrnehmen zu können. Dafür bedarf es Wirtschaftsgüter und/oder sonstigen Vorteilen. Die Tatbestandsvoraussetzungen waren und sind damit erst dann erfüllt, wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken **und** Wirtschaftsgüter verlagert wird oder die Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken **und** sonstige Vorteile. Gegebenenfalls ist auch der Übergang von Wirtschaftsgütern und Vorteilen notwendig. Es bedurfte daher schon nach geltendem Recht nicht in jedem Fall der Verlagerung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken **und** Wirtschaftsgüter **und** sonstigen Vorteilen.<sup>35</sup> Entscheidend ist, dass das übernehmende Unternehmen in die Lage versetzt wird die Funktion auszuüben.

Die Änderungen im Bereich des § 1 Abs. 3b AStG und insbesondere des § 1a AStG erfordern nunmehr eine zeitnahe Anpassung der Funktionsverlagerungsverordnung<sup>36</sup> mit anschließender redaktioneller Anpassung der Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung<sup>37</sup>. Es dürfte sich anbieten, diese dann

19 BGH v. 17.1973 – IV ZR 142/70, NJW 1973, 509.

20 Wertaufhellungsprinzip, BFH v. 4.4.1973 – I R 130/71, BStBl. II 1973, 485; Siehe dazu auch Greil, IStR 2009, 567, m.w.N.

21 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 3, 67 ff.

22 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 1.13.

23 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 3.55.

24 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 3.56.

25 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 3.57.

26 Siehe Tz. 3.4.12.5 Buchst. d) VWG Verfahren 2005, BStBl. II, 570.

27 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 3.57.

28 Siehe dazu u.a. Rasch, TPI 2018, 290 f.

29 Vgl. u.a. BFH v. 17.10.2001 – IR 103/00, BStBl. II 2004, 171 = FR 2002, 154; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658 = FR 2005, 1030; Siehe auch Baumhoff/Kluge/Liebchen, IStR 2014, 515.

30 Siehe dazu auch BR-Drucks. 50/21.

31 BT-Drucks. 19/29848, 24.

32 BR-Drucks. 50/21 sowie BR-Drucks. 245/21.

33 Summe der Einzelverrechnungspreise entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz und zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut ist Gegenstand der Verlagerung und wird genau bezeichnet.

34 „Der Wert ein und desselben Bewertungsobjekts (Transferpaket) aus Sicht ein und desselben Bewertungsobjekts (abgebende und aufnehmende Einheit) für ein und denselben Bewertungsanlass (Funktionsverlagerung) sowie -zweck (Höchst- und Mindestpreis) kann nicht abhängig davon, ob die Bewertung im hypothetischen Fremdvergleich ganzheitlich oder per Einzelverrechnungspreis erfolgt, ein anderer sein [...] Im Ergebnis kann in Anbetracht der vorstehenden Überlegungen nur die Streichung der drei Escape-Klauseln in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG geschlussfolgert werden.“ Schilling/Schmidt-Marloh, DB 2019, 1116.

35 a.A. u.a. Schnorberger/Etzig, BB 2020, 1634; Busch, DB 2020, 193.

36 Funktionsverlagerungsverordnung v. 12.8.2008, BGBl. I 1680, geändert durch Art. 24 des Gesetzes v. 26.6.2013, BGBl. I 1809.

37 BMF v. 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774.

ebenfalls aufzuheben und Ausführungen, die über Kapitel IX der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 hinaus als notwendig erachtet werden, in die VWG VP in Kapitel 3.J zu integrieren.

#### 4. Behandlung von immateriellen Werten – DEMPE-Ansatz (Abs. 3c)

Als ein Hauptaspekt des BEPS-Projekts wurde das Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu immateriellen Werten vollständig überarbeitet.<sup>38</sup> Dabei wurde die Definition von immateriellen Werten erweitert<sup>39</sup> und für die Vergütung von immateriellen Werten festgehalten, dass die werttreibenden Funktionen, die sog. DEMPE-Funktionen<sup>40</sup>, welche tatsächlich ausgeübt wurden, für die Bepreisung entscheidend sind.<sup>41</sup> Entsprechend enthalten die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 nunmehr einen neuen sechsstufigen Rahmen zur Analyse von den grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, welche immaterielle Werte betreffen.<sup>42</sup> Für diese Analyse im Rahmen des DEMPE-Konzepts ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Hierfür ist festzustellen, welche Gesellschaften in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-) Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen.<sup>43</sup> Dies führt dazu, dass der Inhaber eines immateriellen Werts nicht zwingend berechtigt ist, die Erträge aus diesem immateriellen Wert abschließend zu vereinnahmen. Übernehmen andere Unternehmen DEMPE-Funktionen im Hinblick auf den immateriellen Wert, sind diese entsprechend zu vergüten.

Der Gesetzgeber hat nunmehr diesen Ansatz explizit in § 1 Abs. 3c AStG klarstellend geregelt. Zugleich verdeutlicht die Verwaltung in ihren VWG VP, dass mit den Änderungen des § 1 AStG durch das AbzStEntlModG grundsätzlich keine inhaltlichen Neuerungen einhergehen. Konkret übernehmen die VWG VP die Inhalte der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017. Im Schrifttum und in der Praxis bestehen allerdings unterschiedliche Auffassungen darüber.<sup>44</sup> So soll es sich bei der Neuregelung um eine Abkehr von den bisherigen Prinzipien handeln, welche sich nach den rechtlichen und vertraglichen Gegebenheiten gerichtet haben.<sup>45</sup> Ein Paradigmenwechsel, welcher aufgrund des gewollten Analyserahmens die Funktion einer Missbrauchsvorschrift einnimmt und die Beweislast dem Steuerpflichtigen überträgt ist ein wesentliches Argument dafür, dass es sich um eine neue Regelung handelt.<sup>46</sup> Die Gegenmeinung versteht die Änderung lediglich als eine Konkretisierung der bisherigen Verrechnungspreispraxis.<sup>47</sup>

Letztere Ansicht ist vorzuzugewürdigt. Die Beurteilung anhand des Fremdvergleichs hat anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen. Es ist zu hinterfragen, welche Vermögenswerte eingesetzt, welche Funktionen ausgeübt und welche Risiken übernommen wurden. Dieses „tatsächliche Investment“ bestimmt die Vergütung. Dies gilt unabhängig davon, ob man sich im Anwendungsbereich des § 1 AStG oder im Anwendungsbereich einer anderen Korrektornorm, wie beispielsweise § 8 Abs. 3 Satz 2 oder 3 KStG, befindet. Die DEMPE-Funktionen geben nunmehr lediglich einen international standardisierten und damit objektivierten Denkraum zur Sach-

verhaltsaufklärung und -würdigung. Nicht bestritten werden soll, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und damit auch der DEMPE-Funktionen komplex ist<sup>48</sup> und es betriebswirtschaftlicher Konzepte bedarf, welche für die steuerliche Analyse und die Dokumentation der Wertschöpfungskette nicht nur für immaterielle Werte besonders geeignet sind.<sup>49</sup>

#### III. Preisanpassungsklausel zur Sicherung der Besteuerungsrechte (§ 1a AStG)

Die bisher in § 1 Abs. 3 Satz 11 f. AStG a.F. geregelte Preisanpassungsklausel wird nunmehr mit einigen Modifikationen in einem neuen § 1a AStG n.F. ausgelagert. Durch diese Änderung wird insbesondere auch Abschnitt 3 der Funktionsverlagerungsverordnung überschrieben. Hintergrund ist, dass es sich bei dieser Regelung streng genommen nicht um eine Regelung des Fremdvergleichsgrundsatzes handelt, sondern um eine Regelung, die die Informationsasymmetrie zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen adressiert und auf diese Weise das deutsche Besteuerungsrecht sichern soll. Zuzugeben ist, dass auch fremde Dritte in bestimmten Fällen Preisanpassungsklauseln vereinbaren. In der Regel sind diese jedoch auf kürzere Zeiträume, wie etwa zwei bis drei Jahre,<sup>50</sup> ausgelegt. Darüber hinaus besteht zwischen fremden Dritten eine Informationsasymmetrie, die in „Konzernfällen“ jedoch weniger ausgeprägt sein sollte (s. auch § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG). Die Preisanpassungsklausel wurde daher aus dem Anwendungsbereich des Abs. 3, der den Fremdvergleich ausführt, ausgenommen. Zugleich wurde die Regelung nicht mit einem treaty override versehen, da sie inhaltlich weitgehend mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 übereinstimmt. Im Ergebnis weicht sie sogar zugunsten der Administrierbarkeit und Rechtssicherheit von dem nach OECD-Empfehlungen längeren Betrachtungszeitraum ab.

Betroffen von dieser Regelung sind unternehmensgruppeninterne Geschäftsbeziehungen, die wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile zum Gegenstand haben und für die der

38 Vgl. Helderma/Sporcken/Okten, ITPJ 2014, 3.

39 Vgl. Sporcken/Visser, ITPJ 2015, 12; Krüger, DStZ 2016, 65–71.

40 DEMPE = Development (Entwicklung), Enhancement (Verbesserung), Maintenance (Wartung), Protection (Schutz) und Exploitation (Verwertung).

41 Vgl. Helderma/Sporcken/Okten, ITPJ 2014, 6.

42 Hierzu umfassend und zweifelnd bzgl. der Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz Koch, IStR 2016, 882 f.; ferner Rasch, ISR 2015, 311; Oestreicher/Hillmann, IStR 2017, 648.

43 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 6.32.

44 Vgl. BDI/Ebner Stolz, StuW 2020, 132; Mack, IStR 2020, 256; Ditz/Rupp, ISR 2020, 275–286; Leonhardt, FR 2020, 297–302; Richter, ISR 2020, 109–116; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, IStR 2020, 73, 75.

45 Vgl. Kroppen in FS Endres, 202; Nientimp/Stein/Hundebeck, DStR 2016, 2871.

46 Vgl. Rasch, IWB 2020, 296–311, 308; Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Stand 8.2020, § 1 AStG, Tz. 2420; Koch, IStR 2017, 881, 883; Herve in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, 2020, Kap. V, Rz. 220.

47 Siehe u.a. Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 83.

48 Vgl. u.a. Greinert et al., Ubg 2020, 523–531; Stein/Schwarz/Holinski, DStR 2017, 118–125.

49 Dazu u.a. Stein/Schwarz/Holinski, DStR 2017, 118–125; Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 83–93.

50 Siehe etwa Greil, IStR 2009, 568. Hier werden 2 bis 7 Jahre angeführt.

hypothetische Fremdvergleich zur Anwendung kam.<sup>51</sup> Dem Steuerpflichtigen stehen weiterhin drei Escape-Klauseln zur Verfügung (vgl. § 1a Satz 6 AStG). Durch diese Preisanpassungsklausel sollen Steuerpflichtige dazu angehalten werden, proaktiv vertragliche Preisanpassungsklauseln zu vereinbaren, welche dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Werden keine Preisanpassungsklauseln vertraglich geregelt, soll ein Überwachungszeitraum von sieben Jahren zur Anwendung kommen. Tritt also bezogen auf die ersten sieben Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung ein – der Fremdvergleichspreis weicht um mehr als 20 % von dem ursprünglich ermittelten Verrechnungspreis ab –, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG ein angemessener Anpassungsbetrag auf den Verrechnungspreis im achten Jahr nach Geschäftsabschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Der angemessene Anpassungsbetrag ergibt sich dabei aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen Verrechnungspreis und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreis.

#### IV. Einführung einer Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO)

Im allgemeinen nationalen Steuerrecht gab es bisher keine eindeutige Norm, auf die der Steuerpflichtige einen Antrag auf Vorabverständigungsverfahren hätte stützen können.<sup>52</sup> Die Rechtsgrundlage wurde vielmehr in den entsprechend nachgebildeten Artikeln des Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA der jeweiligen DBA gesehen. Hieraus resultierten verschiedene Fragestellungen und Widersprüche,<sup>53</sup> die es erstrebenswert erschienen ließen, „dem Steuerpflichtigen eine eindeutige Rechtsgrundlage für die Beantragung und Umsetzung von APAs zu geben.“<sup>54</sup>

Zu erwähnen sei an dieser Stelle, dass sich durch den § 89a AO nunmehr der Anwendungsbereich auf jegliche Sachverhalte, die einem DBA zugänglich sein können, erstreckt. Die „künstliche“ Begrenzung auf Verrechnungspreissachverhalte wird damit richtigerweise aufgehoben. Allerdings bedarf es zur Führung eines solchen Vorabverständigungsverfahrens auch immer eines gewillten anderen Staats und derzeit werden aus deren Perspektive Vorabverständigungsverfahren grundsätzlich nur im Zusammenhang mit Verrechnungspreissachverhalten geführt.

#### V. Fazit

Die nunmehr durch das AbzStEntlModG und ATADUmsG erfolgten Neuerungen im Bereich der Verrechnungspreise stellen wohl die größte Reform des § 1 AStG seit seiner Schaffung im Jahr 1972 dar. Allerdings sind damit keine umfassenden inhaltlichen Neuerungen verbunden. Es handelt sich vielmehr um konkretisierende Änderungen und die rechtssichere Implementierung der BEPS-Empfehlungen aus den Aktionspunkten 8 bis 10. Die detailliertere Ausgestaltung bietet dabei eine Leitfunktion für andere Korrektornormen, die auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basieren, denn dieser kann nur einheitlich interpretiert werden. Der Gesetzgeber verdeutlicht darüber hinaus, dass eine internationale Ausrichtung und die Umsetzung von international vereinbarten Leitlinien verfolgt werden. Dadurch wird signalisiert, dass sich Deutschland an vereinbarte Leitlinien hält. Damit können auch die Steuerpflichtigen darauf

vertrauen, dass im internationalen Kontext eine gemeinsame Sprache gesprochen werden soll. Nur auf diese Weise können schließlich Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung vermieden werden. In diesem Sinne hat sich nunmehr auch die Verwaltung in ihren VWG VP erstmals erkennbar eindeutig und umfassend zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien bekannt und damit die „Reform“ abgerundet.

Dabei soll nicht ignoriert werden, dass es beim Fremdvergleichsgrundsatz insoweit an ganz eindeutigen und klaren Empfehlungen seitens der OECD mangelt,<sup>55</sup> wobei es im OECD-MK von 1963 sowie 1977 noch hieß, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kaum einer Erläuterung bedarf.<sup>56</sup> Es sollte aber nicht übersehen werden, dass die Sachverhalte so unterschiedlich sind, dass es unmöglich erscheint, alle erdenklichen Sachverhalte im Vorhinein eindeutig zu regeln. Der Fremdvergleichsgrundsatz bedarf der Gesamtwürdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls und die OECD-Verrechnungspreisleitlinien geben eine Unterstützung, sich den Sachverhalten strukturiert zu nähern. Mit hin kommt durch solche Argumente mittelbar nur die grundsätzliche Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz zum Ausdruck. International durchsetzbare Lösungen, die diesem gegenüber vorteilhaft sind werden aber regelmäßig nicht präsentiert. Die Erfahrungen der Praxis zeigen, dass die größten Differenzen in den Diskussionen mit den beteiligten Finanzverwaltungen in Fällen auftreten, in denen oftmals zumindest angezweifelt werden darf, dass die entsprechenden Fragen an die Gestaltung des jeweiligen Verrechnungspreissystems im Vorhinein in ausreichendem Maße gestellt und diskutiert worden sind. Insofern kann die Neustrukturierung der gesetzlichen Normen in diesem Bereich im Einzelfall auch die Motivation erhöhen, die einmal gefundene Lösung laufend kritisch zu hinterfragen und im Bedarfsfall zu adjustieren.

#### Dr. Stefan Greil, LL.M.

Tätig in den Bereichen der internationalen Unternehmensbesteuerung, Außensteuerrecht und internationaler Informationsaustausch.



#### Andreas Saliger

Tätig in den Bereichen der internationalen Unternehmensbesteuerung und des Außensteuerrechts.



51 Es wird in § 1a Satz 1 AStG auf Gewinnerwartungen abgestellt, die sich grundsätzlich nur über den hypothetischen Fremdvergleich abbilden lassen. Diese Annahme passt auch zu der Auffassung der Verwaltung, die in ihren VWG VP anführt, dass insbesondere für immaterielle Werte der hypothetische Fremdvergleich zur Anwendung gelangt.

52 Siehe zu § 89a AO ausführlich *Flüchter*; ISR 2021, 338 ff.

53 Siehe dazu umfassend *Greil*, ifst-Schrift Nr. 512, APA – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

54 *Greil*, ifst-Schrift Nr. 512, 56.

55 So etwa in Bezug auf den DEMPE-Ansatz *Jochimsen*, IStR 2018, 670–675.

56 *Strobl/Zirkel*, AWD, 1968, 463, 469.



RA, FASr Prof. Dr. Stephan Rasch

# Die Reform des § 1 AStG – Ergänzende Anmerkungen zu Greil/Saliger, ISR 2021, 330 ff.

*Greil/Saliger haben in diesem Heft einen Überblick über die Änderungen des § 1 AStG gegeben. Ohne die Spannung vorwegzunehmen, es besteht kein großer Dissens zu den Anmerkungen in diesem Beitrag. Einige wenige Hinweise sollen vielleicht ergänzt und unterschiedliche Auffassungen skizziert werden.*

*In this issue, Greil/Saliger have provided an overview of the amendments to Section 1 AStG. Without anticipating the tension, there is not much disagreement with the comments in this paper. A few notes should perhaps be added and different views outlined.*

## I. Einleitung

Die Überarbeitung des § 1 AStG ist die umfassendste Änderung seit der Anpassung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008. Die Änderungen sind in vielen Punkten strukturelle Anpassungen und beinhalten nur teilweise inhaltlich weitergehende Änderungen, die in der Literatur bereits beleuchtet worden sind.<sup>1</sup> An dieser Stelle besteht Übereinstimmung mit Greil/Saliger. Allerdings ist der Hinweis, ob es sich nur um die „berückichtigte“ Konkretisierung bereits geltender Grundsätze handelt, die bereits in der bisherigen Rechtslage angelegt waren mindestens fraglich. Die Neustrukturierung kann die Rechtsanwendung durchaus erleichtern.<sup>2</sup>

## II. Einordnung der Maßnahmen

### 1. Methodenwahl

In vielerlei Hinsicht besteht durchaus Einigkeit mit den Ausführungen von Greil/Saliger. So ist den Ausführungen zu den Grundsätzen der Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung gem. § 1 Abs. 3 AStG und der Betonung, dass es für die Beurteilung auf den tatsächlich durchgeführten Sachverhalt ankommt, zuzustimmen. Das beruht in der Tat auf der Ermittlung des Funktions- und Risikoprofils und ist insoweit keine gesetzgeberische Neuerung, sondern m.E. Klarstellung der Interpretation des Fremdvergleichs, der bereits in § 1 Abs. 1 AStG anlegt und in Abs. 3 a.F. auch bereits so interpretiert wurde.

Zu begrüßen ist auch das grundsätzlich geäußerte Verständnis zur Methodenwahl.<sup>3</sup> Es wird betont, dass die Finanzverwaltung auch bisher bereits von der vom Steuerpflichtigen gewählten Methode abweichen konnte. In diesem Zusammenhang wird aber m.E. zu Recht betont, dass die Finanzbehörde den zugrunde liegenden Sachverhalt ermitteln und feststellen muss, woran sich eine sachgerechte Entscheidung zur zutreffenden Verrechnungsmethode anschließen muss. Eine Korrektur sei da-

nach nur dann zulässig, wenn die Ergebnisse der von der Finanzverwaltung angewendeten Methode eine „Einkünfte minderung offenbaren und diese Ergebnisse sich zudem als wahrscheinlicher erweisen“. <sup>4</sup> Diese Einschränkung kann der Verfasser nachvollziehen. Es bleibt nicht zweifelsfrei, wann ein Ergebnis „wahrscheinlicher“ ist. Das ist aber Einzelfallfrage und kann schlicht nicht vom Gesetzgeber gelöst werden.

Das es darüber zu Auseinandersetzungen in der Betriebsprüfung vor dem Hintergrund der Rz. 45, 46 der Verwaltungsgrundsätze 2020 (VWG) kommen wird, ist allerdings wohl auch unzweifelhaft.<sup>5</sup> M.E. ist das Problem weniger im neuen § 1 Abs. 3 AStG angelegt, sondern in den – diesen interpretierenden – Verwaltungsgrundsätzen. Die dort genannten Forderungen, dass der Steuerpflichtige Informationen zu anderen Methoden vorzulegen hat, die die Finanzverwaltung liefern muss, ist deutlich zu weitgehend. Wenn die Finanzbehörde zu dem Ergebnis kommt, dass sie eine Alternativmethode prüfen will, ist die Vorlage weiterer Daten und Informationen nur dann sachgerecht und m.E. angemessen, wenn die vom Steuerpflichtigen angewendete Methode offensichtlich falsch ist oder zu einem willkürlichen Ergebnis führt. Dazu muss aber die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Auswahl der Methode erschüttert werden. Ansonsten wäre das Vorlageverlangen widersprüchlich zu der zutreffenden Aussage in Rz. 45 VWG 2020, dass der Steuerpflichtige nur die – von ihm als „am besten geeignete“ eingestufte – Methode begründen und mit entsprechenden Fremddaten versehen muss. Wenn der Steuerpflichtige für jede von der Finanzbehörde vorgesehene Methode – ohne die zuvor genannte Einschränkung der offensichtlich falschen Methode – Daten liefern müsste, wäre die Methodenwahl i.S.d. Rz. 45 VWG 2020 faktisch hinfällig.

### 2. Keine einseitige Festlegung auf den „price setting“ Ansatz

Zuzustimmen ist Greil/Saliger auch darin, dass nicht verpflichtend ein „price setting“ Ansatz festgeschrieben wird. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG n.F. regelt nunmehr, dass für Zwecke des Fremd-

<sup>1</sup> Rasch, IWB 2020, 296; Nürnberg, NWB 2020, 330; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 73; Schnorberger/Etzig, BB 2020, 1630; Busch, DB 2020, 1961; Haase/Nürnberg, Ubg 2020, 1; Wilmanns/Heidecke/Lappe/Nolden, IStR 2020, 162; Oestreicher, IStR 2020, 517, 575; Leonhardt, FR 2020, 297; Stein/Schwarz/Burger, IStR 2020, 83; Richter, ISR 2020, 109.

<sup>2</sup> Vgl. Rasch, IWB 2021, 441–453.

<sup>3</sup> Greil/Saliger, ISR 2021, 330 ff.

<sup>4</sup> Greil/Saliger, ISR 2021, 330 (332) (Kap. II.1 vorletzter Absatz).

<sup>5</sup> Zu VWG 2020 und zur Fragestellung der am besten geeigneten Methode, Rasch, ISR 2021, 10–20; Lachnit/Spensberger, DStR 2021, 1073–1079.

vergleichsgrundsatzes auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen ist. Damit ist zunächst ein klares Stichtagsprinzip geregelt. Wenn aus diesem Umstand interpretiert werden soll, dass der „price outcome“ Ansatz nicht akzeptiert wird, dann ist das m.E. schlicht nicht zutreffend.<sup>6</sup> Der Wortlaut des Gesetzes sagt „nur“, dass auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen ist. Und so sind m.E. auch die Aussagen von *Greil/Saliger* zu verstehen.

### 3. Bandbreiteneinengung

Auch hierin besteht Einigkeit. Der Verfasser ist wie *Greil/Saliger* der Auffassung, dass die Regelung in § 1 Abs. 3a AStG n.F. mit der Möglichkeit einen anderen Wert als den Median zu rechtfertigen – so wie im AbzStEntModG vorgesehen – sehr hilfreich gewesen wäre. Die im AbzStEntModG enthaltene Formulierung wäre – so auch *Greil/Saliger* – geeignet gewesen, die europarechtlichen Bedenken an der bisherigen isolierten Anordnung der Mediankorrektur weitgehend auszuräumen.<sup>7</sup>

Die jüngste Formulierung im ATAD-Umsetzungsgesetz lässt die Bedenken allerdings wieder voll aufleben, indem dort die Formulierung „besser“ eingeführt wurde:<sup>8</sup> „Aus diesem Grund muss der Steuerpflichtige Gründe vortragen, dass ein anderer Wertansatz innerhalb der Bandbreite besser dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht als der Median.“<sup>9</sup>

Die Auslegung im Sinne der OECD-Leitlinien und des Unionsrechts verlangt m.E. eine Anpassung auf den günstigsten Bandbreitenwert, denn dieser Wert ist der Preis, der unter Marktbedingungen zustande kommt. Dieser Aspekt der „Hornbach“-Entscheidung<sup>10</sup> ist nicht neu, sondern war bereits in der Rechtssache „SGI“<sup>11</sup> angelegt. Er bekommt nur eine zusätzliche Wendung, dass nämlich der Steuerpflichtige nunmehr noch die Möglichkeit haben muss, wirtschaftliche Gründe für die Abweichung darlegen zu können. Erst danach stellt sich die Frage, ob im Sinne der „SGI“-Entscheidung eine höhere Abweichung möglich ist.<sup>12</sup> Das bedeutet aber in der Sache, dass sich eine Korrektur nur auf den fremdüblichen Preis beziehen darf. Die Auslegung im Sinne des Unionsrechts gebietet daher hier jeweils nur eine Anpassung auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Bandbreitenwert. Das ist aber gerade nicht der Medianwert.<sup>13</sup> Insoweit ist dem Steuerpflichtigen anzuraten von der Möglichkeit Gebrauch zu machen einen anderen Wert glaubhaft zu machen.<sup>14</sup>

### III. Streitpunkt: Bloße Konkretisierung durch das DEMPE Konzept in § 1 Abs. 3c AStG n.F.

Unterschiedlicher Auffassung sind *Greil/Saliger* und der Verfasser, wenn es um § 1 Abs. 3c AStG n.F. geht. Der Verfasser bleibt dabei, dass die Neuerungen durch § 1 Abs. 3c AStG, der das DEMPE Konzept der OECD in nationales Recht überführt, einschneidend sind. Aufgrund der teilweisen Unbestimmtheit der OECD-Empfehlungen ist die Normierung nicht zweifelsfrei.

Anders als *Greil/Saliger* hält der Verfasser das Thema auch nicht nur für komplex, sondern durch die Normierung für die erstmalige Äußerung des Gesetzgebers in dieser Hinsicht, weshalb sich das Problem ergibt, dass es *nicht* nur eine Konkretisierung ist, sondern es sich vielmehr um eine *Neuregelung han-*

*delt*. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Deutschland in die Verhandlungen der OECD zu den Aktionspunkten – und hier besonders wichtig der Aktionspunkte 8–10 – involviert war. Der gesetzgeberische Wille hat erst jetzt seinen Ausdruck gefunden. Vorher war das DEMPE Konzept im Gesetz nicht angelegt. Das könnte man als akademisches Problem ansehen, worüber es im Diskurs zu streiten gilt. Dies würde das Problem aber verkürzen. Die derzeitige Prüfungspraxis zeigt, dass in entsprechenden Fällen das DEMPE Konzept regelmäßig zur Anwendung kommt, natürlich in Betriebsprüfungszeiträumen vor dem 1.1.2022, ab dem § 1 AStG in neuer Form gilt. Wenn aber die gesetzliche Normierung nur bestätigen soll, was bereits galt, dann wäre zum einen die Gesetzesänderung gar nicht nötig gewesen und viel schwerwiegender, das neu gefundene DEMPE Konzept könnte in diesen Prüfungszeiträumen zur Anwendung kommen. Dazu gilt es Folgendes zu bedenken:

Das DEMPE Konzept ist schlicht nicht frei von Mängeln und hat auch eine Anknüpfung an die oben getroffenen Aussagen zum Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse. Folgendes sind die bekannten Kernkritikpunkte:<sup>15</sup>

- Die Zuordnungsregeln hinsichtlich der Verteilung der immateriellen Werte und der daraus entstehenden Erträge stellen ohne Zweifel einen Paradigmenwechsel<sup>16</sup> dar, der in der Praxis zu großen Problemen führen wird. Dem rechtlichen Eigentümer soll nicht automatisch eine Vergütung aus konzerninternen Transaktionen unter Verwendung von immateriellen Werten zustehen.<sup>17</sup> Problematisch wird es, wenn mehrere Parteien die vermeintlichen Risiken übernehmen und aufgrund der Organisation des Unternehmens gemeinsam die Risiken kontrollieren.
- Das ist eine wesentliche Abkehr von bisher geltenden Prinzipien. In der Vergangenheit ging man davon aus, dass rechtliche Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen zu respektieren waren und nur in Ausnahmefällen eine von der zivilrechtlichen Situation abweichende Zuordnung möglich war.<sup>18</sup> Diese Sichtweise stand im Einklang mit der im nationalen Recht in § 42 AO verankerten Missbrauchsabwehr, wonach grundsätzlich die vom Steuerpflichtigen gestaltete Situation mit der Grenze eines steuerlichen Missbrauchs anzu-

6 Vgl. auch *Busch*, DB 2020, 191, 192.

7 Zurückhaltender *Busch*, DB 2020, 191, 193.

8 Ausführlich dazu *Rasch*, IWB 2021, 441, 448.

9 BT-Drucks. 19/29848, 54, 65 f.

10 EuGH v. 31.5.2018 – C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366 – „Hornbach-Baumarkt“; FG Rheinland-Pfalz, Beschl. v. 28.6.2016 – 1 K 1472/13 NWB SAAAF-86116; vgl. *Chwalek/Bühl*, IWB 2017, 841; *Cloer/Hagemann*, DStR 2018, 1226; *Graw*, DB 2018, 2655; *Greil*, Ubg 2018, 407; *Gebhardt*, Ubg 2018, 410; *Miladinovic*, TPI 2018, 227; *Mitschke*, IStR 2018, 470; *Rasch*, TPI 2018, 288; *Rasch/Chwalek/Bühl*, ISR 2018, 48; *Rasch/Chwalek/Bühl*, ISR 2018, 275; *Schnitger*, IStR 2018, 469; *Schönfeld/Kahlenberg*, IStR 2018, 498; *Schreiber/Greil*, DB 2018, 2527; *Schwenke*, DB 2018, 2329; *Trosen*, Ubg 2018, 413; *Uterhark/Nagler*, IStR 2018, 467.

11 EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26 – „SGI“.

12 EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26 – „SGI“, Rz. 72.

13 Dazu *Rasch*, JbFStR 2018/2019, S. 746, 786, 799 f.; *Rasch*, TPI 2018, 288.

14 Vgl. *Rasch*, IWB 2021, 441, 449.

15 Vgl. bereits *Rasch*, IWB 2020, 296, 307 f.

16 Anders nunmehr *Greil/Saliger*, ISR 2021, 330 ff.

17 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 6.35, 6.42.

18 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010, Tz. 1.64 f.

erkennen ist.<sup>19</sup> Mit der Überarbeitung soll es aber darauf ankommen, ob die vertraglichen Bestimmungen mit dem Verhalten der Parteien übereinstimmen. Ist das nicht der Fall, kommt es zu einer Recharakterisierung der Transaktion und einer abweichenden Zuordnung. Diese neuen Regeln sollen helfen zu ermitteln wer das Risiko einer Transaktion trägt. Das soll nur dann der rechtliche Eigentümer sein, wenn das Verhalten mit der vertraglichen Regelung übereinstimmt.<sup>20</sup>

- Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Frage nach der Konsistenz zwischen vertraglicher Risikoverteilung und tatsächlichem Verhalten in vielen Fällen für eine Zuordnungsentcheidung ungeeignet ist.<sup>21</sup> Eine Abweichung im Verhalten zur vertraglichen Regelung, z.B. in Bezug auf das Risiko, ist nur feststellbar, wenn das Risiko tatsächlich eintritt.
- Im Grundsatz geht es nach hier vertretener Auffassung der OECD nicht darum, wie die Parteien sich beim wirklichen Eintritt eines Risikos verhalten. Sie will vorher ansetzen und im Vorfeld klären, ob die Partei, welche vertraglich das Risiko übernommen hat, in der Lage war dieses Risiko zu kontrollieren.<sup>22</sup> Dazu ist es notwendig, dass der rechtliche Eigentümer in der Lage ist, die Übernahme des Risikos und die Risikominimierung zu managen.<sup>23</sup> Ist er dazu nicht in der Lage, weil er kein geeignetes Personal hat, entspricht es nach der OECD nicht dem Verhalten fremder Dritter, dem Nichtkontrollleur das Eigentum und die Risiken zuzuordnen. Damit bestätigt der Bericht einen Trend innerhalb der OECD, der sich schon seit Längerem im Bericht zu „Business Restructuring“<sup>24</sup> und im Bericht zum AOA<sup>25</sup> andeutete.

Bevor es zu Missverständnissen kommt, sei klargestellt, dass es das originäre Recht des Gesetzgebers ist, eine solche Änderung vorzunehmen. Allerdings ist es dann eine neue gesetzliche Lage, die m.E. nicht nur eine bloße Konkretisierung ist. Auch und gerade in dem – insoweit herrscht Einigkeit mit Greil/Saliger – komplexen Fragestellung der DEMPE Funktionen.

#### IV. Zusammenfassung

1. Grundsätzlich ist die Neufassung und Neustrukturierung des § 1 AStG sinnvoll und trägt dazu bei, die Tatbestands-

voraussetzungen wie Rechtsfolgen besser nachvollziehbar zu machen.

2. Es gibt bezüglich einzelner Komplexe sinnvolle Weiterungen, so z.B. bei der Frage der Korrektur auf den Median und der dabei vorgesehenen Öffnungsklausel, auch wenn diese „ganz am Schluss“ durch das ATAD-Umsetzungsgesetz m.E. verschlechtert worden ist.
3. Es wird nicht der „price setting Approach“ gesetzlich festgeschrieben. Das Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse im Zeitpunkt der Transaktion bedeutet nicht, dass der „price outcome Approach“ ausgeschlossen ist.
4. Zum DEMPE Konzept in § 1 Abs. 3c AStG n.F. ist m.E. die Kritik anzubringen, dass die Anwendung von DEMPE Interpretationsprobleme mit sich bringt. Schwierig ist die Feststellung, dass DEMPE nur eine Klarstellung des schon bisher geltenden Rechts darstellen soll.

#### Prof. Dr. Stephan Rasch

RA/FAStR, Partner Tax/Transfer PwC GmbH; Honorarprofessor am Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht, Universität Augsburg

stephan.rasch@pwc.com



19 Vgl. auch Wenzel in Kroppen/Rasch, Handbuch internationale Verrechnungspreise, OECD-Kap. VI Anm. 249 f.

20 Vgl. OECD, *Gewährleistung* der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, BEPS-Aktionspunkte 8-10 – Final Report v. 5.10.2015, Tz. 6.42 f. und Tz. 6.66 f.

21 Dazu auch Kroppen/Rasch, IWB 2015, 828, 832 ff.

22 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 6.48.

23 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 6.68.

24 OECD, Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings – Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines v. 22.7.2010.

25 OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, v. 22.7.2010.

Karsten Flüchter\*

## Der neue § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren

Der Entwurf eines § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren war ursprünglich Teil der Referentenentwürfe eines ATAD-UmsG. Inzwischen ist § 89a als Teil des AbzStEntModG vom 2.6.2021 Gesetz geworden. Der Beitrag stellt diese neue, ausführliche Regelung zu Vorabverständigungsverfahren vor und vergleicht sie mit der bisherigen Situation – bisher wurden Vorabverständigungsverfahren unter Berufung auf Abkommensarti-

kel, die Art. 25 OECD-MA entsprechen, geführt und näher in einem BMF-Schreiben von 2006, dem „APA-Merkblatt“, geregelt.

\* Der Aufsatz ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt lediglich die persönliche Auffassung des Autors wieder



*The draft of a section 89a of the Abgabenordnung (German Fiscal Code) on advance mutual agreement procedures was originally part of the drafts for an ATAD implementation act. In the meantime, section 89a became law as part of the AbzStEntModG (act on modernisation of withholding tax relief) of 2 June 2021. This article presents the new, comprehensive rule on advance mutual agreement procedures and compares it with the previous situation – until now advance mutual agreement procedures were based on treaty articles equivalent to article 25 of the OECD model convention, with more details provided in a German Federal Ministry of Finance circular of 2006 (the ‘APA circular’).*

## I. Hintergrund

Im ersten Referentenentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes (RefE v. 10.12.2019) war erstmals auch der Entwurf eines neuen § 89a AO zu Vorabverständigungsverfahren enthalten.<sup>1</sup> Dieser fand sich ohne Änderung auch noch im zweiten ATAD-UmsG-RefE (v. 24.3.2020), wurde dann Anfang 2021 aber gemeinsam mit den Vorschlägen zu § 1 AStG aus dem Entwurf des ATAD-UmsG herausgenommen und stattdessen so gut wie unverändert in den Regierungsentwurf des AbzStEntModG übernommen.<sup>2</sup> Als Teil des AbzStEntModG v. 2.6.2021 ist der neue § 89a AO am 8.6.2021 im Gesetzblatt verkündet worden.<sup>3</sup> § 89a AO gilt für alle Anträge, die nach dem 8.6.2021 beim BZSt eingehen.<sup>4</sup>

Der neue § 89a AO hat weder einen konkreten Bezug zur ATAD noch einen konkreten Bezug zur Entlastung von Abzugsteuer.

Bereits 2006 hat die deutsche Steuerverwaltung im „APA-Merkblatt“ klargemacht, dass zwischenstaatliche Vorabverständigungsverfahren in Verrechnungspreissachen durchgeführt werden können. In diesem Merkblatt wurden „Advance Pricing Agreements“ (kurz „APAs“) nach deutschem Verständnis als Kombination aus einer Vorabverständigung zwischen Staaten über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen und einer darauf aufbauenden Vorabzusage definiert.<sup>5</sup> Durch den Abschluss von APAs legen die beteiligten Staaten vorab dem Fremdvergleich entsprechende Verrechnungspreismethoden zwischen den betroffenen verbundenen Unternehmen oder Unternehmensteilen für einen bestimmten Zeitraum fest. Hinsichtlich der Rechtsgrundlage wurde im Merkblatt die Klausel über Verständigungsverfahren (entsprechend Art. 25 Abs. 1 u. Abs. 3 OECD-MA) eines anwendbaren DBA als ausreichend für das Vorabverständigungsverfahren angesehen.<sup>6</sup> Zur Rechtsgrundlage der Vorabzusage äußert sich das Merkblatt nicht weiter. In der AO – in § 178a – war bisher nur die Gebührenpflicht der durch dieses Merkblatt etablierten Verfahren geregelt.<sup>7</sup> Auf diese Weise hat der Gesetzgeber aber zumindest indirekt die im Merkblatt beschriebenen APA-Verfahren mitgetragen und im Übrigen die bestehenden Rechtsgrundlagen (bis auf Weiteres) für ausreichend erachtet.<sup>8</sup> Von den APA-Verfahren gemäß Merkblatt und § 178a AO hat die Praxis auch Gebrauch gemacht. Nach den zuletzt veröffentlichten Statistiken gab es allein im Jahr 2019 in Deutschland 89 Anträge auf APA-Verfahren und 25 abgeschlossene APAs.<sup>9</sup>

Hinsichtlich des Bedarfs für eine ausdrückliche, rein innerstaatliche Rechtsgrundlage gibt der Regierungsentwurf des AbzStEntModG an, es solle damit verdeutlicht werden, „dass der Wille besteht, Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und dass der Rechtssicherheit ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird“. Damit werde „für die bisherige Steuerverwaltungspraxis eine eindeutige Regelung geschaffen, ein unkompliziertes Antragsverfahren gewährleistet und dem Ausland signalisiert, dass der Streitvermeidung im grenzüberschreitenden Kontext ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird“.<sup>10</sup> Im Wesentlichen geht es also nicht darum, die bisherige auf dem APA-Merkblatt basierende Praxis grundlegend zu verändern, sondern durch eine ausdrückliche, spezifisch für Vorabverständigungsverfahren geschaffene Rechtsgrundlage herauszustellen, dass auch der Gesetzgeber die Verfahren als bedeutend ansieht. Auch wenn aus Praktikersicht der Vorteil nicht unmittelbar auf der Hand liegen mag, ist die „Einführung einer eindeutigen gesetzlichen Regelung“ in der Literatur begrüßt worden.<sup>11</sup>

Über die schon nach dem Merkblatt etablierten APA-Verfahren hinaus will § 89a AO auch die Möglichkeit für Vorabverständigungsverfahren in solchen Angelegenheiten schaffen, in denen es nicht um Verrechnungspreise oder die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten geht, sondern um die Vermeidung anderweitig drohender Doppelbesteuerung. Auch das wurde in den Besprechungen des Entwurfs als begrüßenswert gesehen.<sup>12</sup> Insbesondere zu diesem Punkt, aber auch zu Vorabverständigungsverfahren im Allgemeinen, erkennt die Begründung des Regierungsentwurfs indes nicht, dass die Verfügbarkeit von Vorabverständigungsverfahren als zwischenstaatliche Verfahren immer auch abhängig vom anderen beteiligten Staat ist. Auch der andere Staat muss rechtlich in der Lage und dazu bereit sein, ein Vorabverständigungsverfahren zu führen.<sup>13</sup>

1 Siehe dazu Busch, DB 2020, 191; Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 73; Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John, IStR 2020, 162; Rasch, IWB 2020, 514.

2 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, BR-Drucks. 50/21 v. 22.1.2021; BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021.

3 BGBl. I 2021, 1259.

4 S. Art. 7 AbzStEntModG, der zur zeitlichen Anwendbarkeit eine entsprechende Änderung des Art. 97 § 34 des EGAO vornimmt.

5 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 1.2 Abs. 4.

6 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 1.2 Abs. 2, unter Verweis auf die damalige Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (zitiert werden Tz. 4.10 und Tz. 4.42, gemeint sind aber wohl Tz. 4.140 u. Tz. 4.142 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1995, die Inhalte finden sich heute in Tz. 4.150 und Tz. 4.152 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017).

7 § 178a AO eingefügt durch JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; jetzt durch Art. 6 Nr. 8 des AbzStEntModG v. 2.6.2021 aufgehoben.

8 Vgl. z.B. auch Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 178 AO Rz. 2 (153. Lfg. 8.2018): § 178a setzt die Verwaltungspraxis voraus, indem er sie kostenpflichtig macht.

9 S. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas-and-maps-eu_en). Zahlen zu früheren Jahren sind zusammengefasst z.B. bei Flüchter in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 25 Rz. 37.

10 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 79.

11 S. Busch, DB 2020, 191 (195); Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John, IStR 2020, 162 (170); Rasch, IWB 2020, 514 (520).

12 Ditz/Bärsch/Engelen/Quilitzsch, DStR 2020, 73 (80); Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John, IStR 2020, 162 (170).

13 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 79.

## II. Zugang zu Vorabverständigungsverfahren (§ 89a Abs. 1 AO)

### 1. Grundregel: § 89a Abs. 1 Satz 1 AO

Nach § 89a Abs. 1 Satz 1 AO kann das BZSt (als nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 FVG zuständige Behörde, die Nr. 5 wird mit dem AbzStEntModG entsprechend ergänzt)<sup>14</sup> im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde (im Weiteren kurz: im Einvernehmen mit der Landesfinanzverwaltung) auf Antrag eines Abkommensberechtigten ein Vorabverständigungsverfahren einleiten. Die Zuständigkeit des BZSt und die Maßgabe, dass das Verfahren im Einvernehmen mit der Landesfinanzverwaltung zu führen ist, entsprechen dem bisherigen APA-Merkblatt.<sup>15</sup> Dasselbe gilt für den Grundsatz, dass das BZSt ein Verfahren einleiten „kann“, die Einleitung also im Ermessen der Behörde steht,<sup>16</sup> und dass eine Einleitung nur auf Antrag erfolgt.

§ 89a Abs. 1 Satz 1 AO definiert Vorabverständigungsverfahren als zwischenstaatliches Verfahren über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum, der in der Regel fünf Jahre nicht überschreitet. Anders als bisher nach dem APA-Merkblatt, in dem es nur um Vorabverständigung betreffend Verrechnungspreisbestimmung oder Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten ging, ist der Begriff im neuen § 89a AO insoweit jetzt deutlich weiter. Im Zusammenhang mit den einleitenden Worten des Satzes 1, nach denen ein Verfahren nur bei Anwendbarkeit eines DBA möglich ist, sowie mit der insoweit klarstellenden Begründung wird deutlich, dass es um die „steuerliche Beurteilung“ eines Sachverhalts auf Grundlage eines DBA gehen muss.<sup>17</sup>

Es muss nach der Definition um „genau bestimmte, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalte“ gehen. Dass mit dem „genau bestimmt“ (siehe Formulierung in § 89 Abs. 2 AO) eine Änderung gegenüber den bisherigen Vorgaben des Merkblatts gewollt wäre, ist nicht erkennbar, auch wenn im Merkblatt lediglich davon die Rede war, der Antragsteller müsse den Anwendungsbereich in sachlicher Hinsicht bezeichnen und der Antrag könne z.B. auf bestimmte, genau bezeichnete Arten von Geschäftsvorfällen beschränkt werden.<sup>18</sup>

Das bisherige APA-Merkblatt stellt nicht darauf ab, ob ein Sachverhalt bereits verwirklicht ist, und ließ als Beginn der Laufzeit eines APAs auch einen Zeitpunkt deutlich vor der Antragstellung zu.<sup>19</sup> Die neue Formulierung „im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalte“<sup>20</sup> entspricht teilweise der zu verbindlichen Auskünften nach § 89 Abs. 2 AO, wobei im Unterschied zu § 89 Abs. 2 AO „im Zeitpunkt der Antragstellung“ eingefügt ist. Zu § 89 Abs. 2 AO geht die in der Literatur h. M. dahin, dass „noch nicht verwirklichte Sachverhalte“ solche sind, hinsichtlich derer der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Antragstellung noch Dispositionen treffen könnte, einschließlich des zukunftsbezogenen Teils von Dauersachverhalten und dauernd wiederkehrenden Sachverhalten. Der AEAO spricht bei Dauersachverhalten von Auskunftserteilung bei „ernsthaft geplanter Umgestaltung“.<sup>21</sup> Liest man § 89a Abs. 1 Satz 1 AO im Kontext mit § 89a Abs. 6 Satz 2 AO (auf Antrag Anwendung auch „auf Veranlagungszeiträu-

me, die dem Geltungszeitraum der Vereinbarung vorangehen“), sollte es wohl auf eine geplante Umgestaltung nicht ankommen, denn die Anwendung auf vorangehende Zeiträume ergäbe dann keinen Sinn. § 89a Abs. 6 Satz 2 AO mildert insgesamt die praktische Bedeutung der neuen Formulierung „im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichte Sachverhalte“ ab. § 89a Abs. 6 Satz 2 AO knüpft insoweit an das auch nach dem bisherigen Merkblatt mögliche „Roll Back“ an (s. dazu auch VII.).<sup>22</sup> Aus § 89a Abs. 6 Satz 2 AO ergibt sich darüber hinaus eine auf den Veranlagungszeitraum bezogene Betrachtung, so dass formal das eigentliche Verfahren nach § 89a Abs. 1 Satz 1 AO jedenfalls bei Dauersachverhalten nur für zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht laufende Veranlagungszeiträume möglich sein dürfte. Der laufende Zeitraum (und ggf. Zeiträume davor) kommt aber als „Roll Back“-Zeitraum in Betracht.

Vorabverständigungsverfahren sind nach § 89a Abs. 1 Satz 1 AO auf einen bestimmten Geltungszeitraum beschränkt, der in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll.<sup>23</sup> Auch dieser Punkt entspricht dem bisherigen APA-Merkblatt.<sup>24</sup> Wie bisher sind aber, wenn einmal eine Vorabverständigung erreicht ist, spätere Verlängerungen möglich (jetzt § 89a Abs. 6 Satz 1 AO).

### 2. Weitere Voraussetzungen und Regeln für besondere Konstellationen (§ 89 Abs. 1 Satz 2-8 AO)

Nach § 89a Abs. 1 Satz 2 AO ist ein Vorabverständigungsverfahren nur möglich, wenn die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und es wahrscheinlich ist, die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden und eine übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu erreichen. Zwar war schon nach dem bisherige APA-Merkblatt für die Ermessensentscheidung über die Einleitung eines Verfahrens das Interesse an der Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung und Steuervermeidung als erkennbares Motiv des Antrags zu berücksichtigen. Nach der neuen Regelung ist ein Vorabverständigungsverfahren bei fehlender Gefahr einer Doppelbesteuerung jedoch ausgeschlossen, ohne dass ein Ermessen verbliebe.<sup>25</sup> Liegen die

14 S. Art. 8 Nr. 1 Buchst. b des AbzStEntModG v. 2.6.2021.

15 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 2.1.

16 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 1.2 Abs. 2 Tz. 3.9 Abs. 1; BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 80 (zu § 89a Abs. 1 Satz 2).

17 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 80 (zu § 89a Abs. 1 Satz 1).

18 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.1 f.

19 S. BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.8.

20 Kritisch dazu und für eine Klarstellung des „nicht verwirklicht“ werbend *Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John*, IStR 2020, 162 (170).

21 Vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 89 AO Rz. 33 (151. Lfg. 02.2018); *Roser* in *Gosch*, AO/FGO, § 89 Rz. 50 (160. Lfg. 1.8.2018); AEAO zu § 89 Nr. 3.5.3.

22 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 7.3.

23 Zeitliche Beschränkung der Geltungsdauer wegen der „der Zukunft inhärenten Unsicherheit“, BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 80 (zu § 89a Abs. 1 Satz 1).

24 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.8.

25 Für eine weite Auslegung der Nr. 1 *Rasch*, IWB 2020, 514 (521); *Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John*, IStR 2020, 162 (170) halten § 89

Voraussetzungen des § 89a Abs. 1 Satz 2 AO vor, liegt die Einleitung des Verfahrens immer noch im Ermessen des BZSt, ein Anspruch des Antragstellers besteht nicht.<sup>26</sup> Insoweit bieten die in Tz. 3.9 des bisherigen APA-Merkblatts aufgeführten Gesichtspunkte für die Ermessensausübung auch weiterhin eine Orientierung.<sup>27</sup>

§ 89a Abs. 1 Satz 3 AO benennt als weitere Voraussetzung für die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens die unanfechtbar gewordene Gebührenfestsetzung und die Entrichtung der Gebühr. Das entspricht der bisherigen Rechtslage nach § 178a Abs. 1 Satz 4 AO.

Bei Sachverhalten, die mehrere Abkommensberechtigte betreffen und nur einheitlich steuerlich beurteilt werden können, fordert § 89a Abs. 1 Satz 4 AO *zwingend* (insofern noch anders die RefE, die dahingehend eine Sollvorschrift enthielten) einen *gemeinsamen Antrag aller Betroffenen*. Sätze 5 und 6 regeln für diese Konstellation die Erforderlichkeit eines gemeinsamen Vertreters und eines Empfangsbevollmächtigten. Als einziges Beispiel eines Sachverhalts, der nur einheitlich steuerlich beurteilt werden kann, nennt die Begründung Geschäftsbeziehungen einer Personengesellschaft, bei der die Mitunternehmer die Abkommensberechtigten sind. In diesem Fall könnten nur alle abkommensberechtigten Mitunternehmer gemeinsam einen Antrag stellen.<sup>28</sup> Für Zwecke der Gebührenregelung liegt dann auch nur *ein* Antrag vor (§ 89a Abs. 7 Satz 9 AO). Welche anderen Konstellationen unter § 89a Abs. 1 Satz 4 AO fallen könnten, bleibt zunächst offen. Nachzudenken wäre etwa über Anträge, die Transaktionen von Organgesellschaften betreffen, und hinsichtlich derer nach Satz 4 ein gemeinsamer Antrag von Organträger und Organgesellschaft erforderlich sein könnte (vgl. insoweit auch § 1 Abs. 2 Nr. 3 StAuskV zur ähnlichen Frage bei § 89 Abs. 2 AO).

Ist ein Steuerabzugsverfahren Gegenstand der steuerlichen Beurteilung, kann nach § 89a Abs. 1 Satz 7 AO auch der Abzugsverpflichtete den Antrag stellen. Die Begründung macht klar, dass es sich hier nicht um einen Fall des Satzes 4 (also eines zwingenden gemeinsamen Antrags von Abzugsverpflichtetem und eigentlichem Steuerschuldner) handeln soll, sondern um ein unabhängiges Antragsrecht des Vergütungsschuldners.<sup>29</sup> Das dürfte gleichzeitig bedeuten, dass Ergebnisse eines nur vom abzugsverpflichteten Vergütungsschuldner beantragten Verfahrens nicht für die Besteuerung des Vergütungsgläubigers bindend sein sollen (und umgekehrt).

§ 89a Abs. 1 Satz 8 AO stellt klar, dass für Sachverhalte, die *mehr als einen* anderen Staat betreffen, ein zusammengefasster Antrag gestellt werden kann. Die Begründung will den Satz als explizite Regelung multilateraler Verfahren verstanden wissen, also Verfahren mit multilateral abgestimmter Sachverhaltswürdigung (d.h. nicht bloß mehrerer ganz unabhängig voneinander geführter bilateraler Verfahren). Ungeachtet dessen wird nach der Begründung aber *formell pro* anderem Vertragsstaat *ein* Vorabverständigungsverfahren geführt, mit der Konsequenz, dass nach § 89a Abs. 7 Satz 10 AO für Zwecke der Gebühren für jeden vom Antrag betroffenen Staat (außer Deutschland) ein gesondertes Verfahren zu zählen ist.

### 3. Keine Vorabverständigungsverfahren außerhalb von § 89a AO

Die Begründung des Gesetzesentwurfs macht unmissverständlich klar, dass zukünftig § 89a AO für Vorabverständigungsverfahren die alleinige Rechtsgrundlage sein soll. Ein Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren soll danach nur noch nach den Bestimmungen des § 89a AO möglich sein.<sup>30</sup> Ein stattdessen wie bisher (nur) auf die Art. 25 OECD-MA entsprechende Vorschrift des jeweiligen anwendbaren DBA gestützter Antrag wäre nach den Regeln des § 89a AO zu bearbeiten und unzulässig, wenn die Voraussetzungen des § 89a AO nicht vorliegen. Insbesondere reicht auch eine Antragstellung allein im Ausland (darauf gerichtet, dass die ausländische zuständige Behörde dann ein Vorabverständigungsverfahren mit Deutschland einleiten möge) nicht aus. Letzteres entspricht auch schon der bisherigen Rechtspraxis.

De facto geht der Gesetzgeber also offenbar – mit der OECD, aber gegen Teile der deutschen Literatur – davon aus, dass Art. 25 Abs. 1 u. 2 OECD-MA entsprechende Vorschriften keine Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren bieten und dass die bisherige Praxis im Kern auf Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zu stützen war.<sup>31</sup> Denn wären Art. 25 Abs. 1 u. 2 OECD-MA einschlägig, bestünde abkommensrechtlich bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Anspruch auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens und in Verrechnungspreissfällen wäre regelmäßig auch ein nur im Ausland gestellter Antrag ausreichend. Nur die (zutreffende) Annahme, abkommensrechtlich sei lediglich Art. 25 Abs. 3 OECD-MA einschlägig, erlaubt ohne Treaty Override in § 89a AO von einem Ermessen hinsichtlich der Einleitung der Verfahren auszugehen und den Zugang von in den Abkommen nicht geregelten Voraussetzungen abhängig zu machen.

### III. Antragstellung (§ 89a Abs. 2 AO)

§ 89a Abs. 2 AO regelt Einzelheiten der Antragstellung. Satz 1 zählt zunächst auf, was ein Antrag zu enthalten hat. Das ist neben Informationen zur Identität und Zuordnung des Antragstellers und der anderen Beteiligten vor allem (Nr. 5) eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des Sachverhalts (entspricht insoweit § 1 Abs. 1 Nr. 2 StAuskV). Nach Satz 2 sind dem Antrag „die erforderlichen Unterlagen“ beizufügen, „insbesondere solche, die zur Würdigung des Sachverhalts erforderlich sind“. Auf der Grundlage dieser Unterlagen

Abs. 1 S. 2 Nr. 1 nachvollziehbar für überflüssig und Nr. 2 für zu restriktiv.

26 Vgl. klarstellend auch BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 80 (zu § 89a Abs. 1 Satz 2).

27 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.9.

28 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 81 (zu § 89a Abs. 1 Satz 4).

29 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 81 (zu § 89a Abs. 1 Satz 6 – insofern unzutreffende Nummerierung in der Begründung).

30 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 80 (Mitte), S. 81 (zu § 89a Abs. 1 Satz 1, zweiter Absatz) sowie S. 85 (zu § 89a Abs. 7).

31 S. zu Art. 25 Abs. 3 und nicht Art. 25 Abs. 1 u. 2 als abkommensrechtliche Rechtsgrundlage für APA-Verfahren z.B. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 Tz. 4.150; s. auch Flüchter in Schönfeld/Ditzel, DBA, Art. 25 Rz. 215 m.w.N.; a.A. aber z.B. Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 371 m.w.N.



muss die zuständige Behörde in der Lage sein, ein Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und zu führen. Darüber hinaus führt die Begründung nur aus: „Dem Antrag sind die Unterlagen beizufügen, die notwendig sind, um den unter Satz 1 Nummer 5 dargestellten Sachverhalt würdigen zu können. Die Anforderungen an die Unterlagen unterscheiden sich im Einzelfall.“<sup>32</sup>

Mangels näherer Erläuterung im neuen § 89a AO oder der Begründung bietet jedenfalls in Verrechnungspreisfällen weiterhin das bisherige APA-Merkblatt Orientierung, was i.d.R. erforderlich sein wird, insbesondere in Tz. 3.4 (Beschreibung der Verrechnungspreisbestimmung, Begründung der Methode), Tz. 3.5 (vorzulegende Unterlagen) und Tz. 3.7 (Vorschläge zu Gültigkeitsbedingungen).<sup>33</sup>

Nach § 89a Abs. 2 Satz 3 AO ist der Antrag beim BZSt schriftlich oder elektronisch zu stellen (zur elektronischen Form s. § 87a Abs. 3 AO).

#### IV. Ablauf und Ergebnis des Vorabverständigungsverfahrens (§ 89a Abs. 3 AO)

Abs. 3 bekräftigt zunächst, dass nicht nur die Einleitung des Verfahrens, sondern auch das nachfolgende Führen des Verfahrens sowie ggf. als Ergebnis die Unterzeichnung einer zwischenstaatlichen Vorabverständigungsvereinbarung durch das BZSt im Einvernehmen mit der Landesfinanzverwaltung erfolgt (Abs. 3 Satz 1 und Satz 7).

§ 89a Abs. 3 AO geht davon aus (ohne es ausdrücklich zu regeln), dass ein erfolgreiches Vorabverständigungsverfahren dadurch abgeschlossen wird, dass die beteiligten zuständigen Behörden eine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnen. Nach Satz 1 darf das BZSt eine solche Vereinbarung nur dann unterzeichnen, wenn sie (mindestens) unter der Bedingung steht, dass der Antragsteller dem Inhalt zustimmt und in Deutschland auf Rechtsbehelfe gegen Steuerbescheide verzichtet, soweit diese die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung zutreffend umsetzen. Dass entspricht den bereits im bisherigen APA-Merkblatt enthaltenen Vorgaben.<sup>34</sup> Nach § 89a Abs. 3 Satz 2 AO sind Zustimmung und Rechtsbehelfsverzicht nach Information durch das BZSt über den Inhalt der Verständigung innerhalb einer gesetzten (nach der Begründung einzelfallabhängig zu bestimmenden) Frist zu erklären, und zwar gem. Satz 3 der Verzicht „mit gesondertem Schreiben“ schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber dem BZSt (insoweit anders als das bisherige APA-Merkblatt, das einen Rechtsbehelfsverzicht gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt vorsah). Etwas irritierend erwähnt Satz 3 nur den Rechtsbehelfsverzicht und nicht die Zustimmung, vermutlich davon ausgehend, dass die Zustimmung konkludent im Rechtsbehelfsverzicht enthalten ist. Der Wortlaut „mit gesondertem Schreiben“ dürfte der Klarstellung dienen, dass die Verzichtserklärung nicht schon mit dem Antrag nach Abs. 1 verbunden wird, sondern erst nach der Information über den Inhalt der erreichten Verständigungsvereinbarung erfolgen kann.

Wird keine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnet, scheitert das Vorabverständigungsverfahren (§ 89a Abs. 3 Satz 4 AO). Dies ist insbesondere der Fall, wenn die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates ein Verfahren nicht einleitet oder die zuständigen Behörden zu keiner übereinstim-

menden Abkommensauslegung gelangen (§ 89a Abs. 3 Satz 5 AO). Nach § 89a Abs. 3 Satz 6 AO ist das Verfahren auch dann als gescheitert anzusehen, wenn der Antragsteller die Bedingungen nach Satz 1 nicht fristgemäß erfüllt.

Über die genannten Punkte hinaus regelt § 89a Abs. 3 AO nichts Näheres zum Ablauf des Vorabverständigungsverfahrens. Insoweit dürften weiter Tz. 4.1 bis 4.4 des bisherigen APA-Merkblatts herangezogen werden können, die Aussagen zum Informationsfluss, zur zeitlichen Koordinierung, zur Einbindung des Antragstellers (der nicht Beteiligter des eigentlichen Vorabverständigungsverfahrens zwischen den zuständigen Behörden der Staaten ist) und zur Zusammenarbeit von Bundes- und Landesfinanzbehörden enthalten.

#### V. Bindungswirkung der Vorabverständigung (§ 89a Abs. 4 AO)

§ 89a Abs. 4 Satz 1 AO regelt, dass in drei Situationen das zuständige deutsche Finanzamt an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden ist. Im Umkehrschluss zeigt der Satz, dass dann, wenn keine dieser drei Situationen gegeben ist, die (von den zuständigen Behörden der beteiligten Staaten, d.h. in Deutschland vom BZSt) unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung das deutsche Finanzamt bindet. Anders als nach dem Konzept des bisherigen APA-Merkblatts, nach dem ein APA als Kombination aus einer Vorabverständigung zwischen den Staaten und einer darauf aufbauenden Vorabzusage des Finanzamts gegenüber dem Antragsteller definiert war, kommt § 89a AO ohne Vorabzusage aus. Die Bindungswirkung hat unmittelbar die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung.

An diese Vorabverständigungsvereinbarung ist das Finanzamt nur dann nicht gebunden, wenn (1) die enthaltenen Bedingungen nicht oder nicht mehr erfüllt werden (zu diesen Bedingungen gehören neben der Zustimmung und dem Rechtsbehelfsverzicht, vgl. insoweit Abs. 3, typischerweise auch weitere Gültigkeitsbedingungen)<sup>35</sup>, oder (2) der andere beteiligte Vertragsstaat die Vorabverständigungsvereinbarung nicht einhält, oder (3) die Rechtsvorschriften, auf denen die Vorabverständigungsvereinbarung beruht, aufgehoben oder geändert werden. Allerdings entscheidet nicht das Finanzamt darüber, ob eine dieser Situationen vorliegt, sondern nach § 89a Abs. 4 Satz 2 AO das BZSt, wie üblich im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzverwaltung. Die Bindung soll nach Satz 3 ex nunc ab dem Vorliegen einer der drei Situationen entfallen.

32 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 82 (zu § 89a Abs. 2 Satz 2 AO).

33 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.4, Tz. 3.5 u. Tz. 3.7.

34 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 4.5 f.

35 Näher zu möglichen Gültigkeitsbedingungen BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 83/84 (zu § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1); vgl. insoweit bereits BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 3.7.

## VI. Verhältnis des § 89a AO zur verbindlichen Auskunft nach § 89 AO, verbindlichen Zusage nach § 204 AO und Anrufungsauskunft nach § 42e EStG (§ 89a Abs. 5 AO)

Der Gesetzgeber des § 89a AO hat auch die Situation bedacht, dass es zu dem Sachverhalt, zu dem ein Vorabverständigungsverfahren beantragt wird, bereits eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO oder eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG geben könnte. Mit Blick darauf gehört zunächst zu den nach § 89a Abs. 2 Satz 1 AO für einen Antrag geforderten Angaben als Nr. 7 eine Erklärung, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine solche Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde (und auch, ob im anderen Staat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde). Widersprüchliche Sachverhaltswürdigungen sollen vermieden werden.<sup>36</sup> Steht eine schon erteilte Auskunft oder Zusage nach § 89 AO, § 204 AO oder § 42e EStG dem Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat im Weg, eröffnet § 89a Abs. 5 Satz 1 AO die Möglichkeit des Widerrufs der bisherigen rein innerstaatlichen Auskunft oder Zusage. § 89a Abs. 5 Satz 2 AO betrifft die verunglückte Situation, dass erst im Nachhinein ein Widerspruch zwischen einer bereits abgeschlossenen Vorabverständigungsvereinbarung und einer vorher erteilten innerstaatlichen Auskunft oder Zusage bemerkt wird. In diesem Fall ist der Widerruf der innerstaatlichen Auskunft oder Zusage nicht die einzige mögliche Lösung, stattdessen kann auch die Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung entfallen. Die Begründung macht deutlich, dass dies nur in Fällen in Betracht kommt, in denen bei Antragstellung eine bereits erhaltene Auskunft oder Zusage entgegen § 89a Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO nicht angegeben wurde.

Der Umstand, dass sich das Gesetz damit befasst, dass es vor dem Vorabverständigungsverfahren bereits den Sachverhalt betreffende deutsche rein innerstaatliche Auskünfte oder Zusagen geben könnte, wirft die Frage auf, was die Einführung des § 89a AO für die bisherigen restriktiven Aussagen des APA-Merkblatts zur Möglichkeit unilateraler APAs bedeutet. Nach dem Merkblatt gilt: In Fällen, in denen mit dem Staat eines ausländischen Unternehmens ein DBA besteht, das eine Verständigungsklausel enthält, sollen gegenüber dem verbundenen deutschen Unternehmen Verrechnungspreiszusagen zu den Geschäftsbeziehungen nur erteilt werden, wenn zuvor eine Verständigung mit dem anderen Staat erreicht worden ist. Insofern ist der erfolgreiche Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens notwendige Voraussetzung für eine entsprechende Vorabzusage.<sup>37</sup> Nur ausnahmsweise, z.B. in Fällen ohne DBA, sollen sich Landesfinanzbehörden danach in Verrechnungspreisen unilateral für die Zukunft binden.<sup>38</sup> Es kann nicht ohne weiteres unterstellt werden, dass im Umkehrschluss zu § 89 Abs. 2 Nr. 7 bzw. Abs. 5 AO zu folgern wäre, die restriktive Haltung der deutschen Verwaltung zu unilateralen Verrechnungspreiszusagen gelte jetzt nicht mehr. Das ist schon deshalb so, weil § 89a AO nicht nur Verrechnungspreissachverhalte betrifft, sondern auch die verschiedensten anderen DBA-Fragen, für die die einschränkende Haltung des APA-Merkblatts zu unilateralen Verrechnungspreisen nie galt.<sup>39</sup> Insofern bleibt abzuwarten, ob Tz. 1.2 Abs. 5 u. Abs. 6 in ein Nachfolgeschrei-

ben des bisherigen APA-Merkblatts überführt oder zukünftig ersatzlos aufgehoben wird.

## VII. Verlängerung und „Roll Back“ (§ 89a Abs. 6 AO)

Nach § 89a Abs. 6 Satz 1 AO kann eine unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung auf Antrag verlängert werden. Dafür ist nach § 89a Abs. 6 Satz 3 AO das Einvernehmen des BZSt mit der zuständigen deutschen Landesfinanzverwaltung und mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates erforderlich. Insofern entspricht die Regelung dem bisherigen Merkblatt.<sup>40</sup> Die im Merkblatt noch ausgesprochene Voraussetzung, glaubhaft zu machen, dass auch der für den Verlängerungszeitraum erwartete Sachverhalt dem in der ursprünglichen Vorabverständigungsvereinbarung zugrunde gelegten Sachverhalt entspricht, dürfte für die Ermessensentscheidung nach § 89a Abs. 6 Satz 1 AO relevant bleiben.

Die Vorabverständigungsvereinbarung kann, so § 89a Abs. 6 Satz 2 AO, auf Antrag auch auf Veranlagungszeiträume, die dem Geltungszeitraum der Vereinbarung vorangehen, angewendet werden – natürlich, s. Satz 3, wieder nur im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzverwaltung sowie der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates. Auch dieses „Roll Back“ entspricht dem bisherigen Merkblatt.<sup>41</sup> Hier liegt es ebenfalls nahe, bei der Ermessensausübung die bisher im Merkblatt benannte Voraussetzung heranzuziehen, nämlich dass der verwirklichte Sachverhalt in den betreffenden Vorjahren dem Sachverhalt der Jahre der Vorabverständigungsvereinbarung entspricht. Formal begrenzt § 89a Abs. 6 Satz 2 AO den Zeitraum, auf den „zurückgerollt“ werden kann, in der Weise, dass die Fristen für Verständigungsverfahren des jeweils maßgebenden DBA zu beachten sind. Im Übrigen wird bei der Ermessensausübung zur Frage des „Roll Back“ auch eine Rolle spielen müssen, ob für die beantragen „Roll Back“-Jahre noch eine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht.

## VIII. Gebühren (§ 89a Abs. 7 u. Abs. 8 AO)

§ 89a Abs. 7 Satz 1-2 u. 4 AO entsprechen dem bisherigen § 178a Abs. 1 Satz 1-2 u. 4 AO. § 178a AO wird durch das AbzStEntModG aufgehoben.<sup>42</sup> Das BZSt erhebt für die Bearbeitung eines Antrags nach § 89a Abs. 1 oder Abs. 6 Satz 1 AO Gebühren, die vor Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens festzusetzen sind. Die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens oder die Bearbeitung eines Verlängerungsantrags bedeutet hier die Versendung des ersten Schriftsatzes an den anderen Vertragsstaat. Das Vorabverständigungsverfahren wird erst eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden und die Gebühr entrichtet ist. Neu gegenüber § 178a

36 BT-Drucks. 19/27632 v. 17.3.2021, S. 84 (zu § 89a Abs. 5 Satz 1).

37 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 1.2 Abs. 5.

38 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 1.2 Abs. 6.

39 Siehe insoweit auch *Rasch*, IWB 2020, 514 (523): keine Relevanz des § 89a Abs. 5 für Verrechnungspreisfälle.

40 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 7.4.

41 BMF v. 5.10.2006 – IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594 Tz. 7.3.

42 Art. 6 Nr. 8 des AbzStEntModG v. 2.6.2021.

AO ist die in § 89a Abs. 7 Satz 3 AO enthaltene Regel, dass die Gebühr vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten ist. Mit dieser Neuerung sollen die Verfahren laut Begründung „vereinheitlicht und beschleunigt“ werden.

Zur Höhe der Gebühr bestimmt § 89a Abs. 7 Satz 5 AO: Die Gebühr beträgt 30 000 € für jeden Antrag i.S.d. Abs. 1 sowie 15 000 € für jeden Verlängerungsantrag nach Abs. 6 Satz 1. Damit ist die Grundgebühr gegenüber der bisherigen Rechtslage (§ 178a Abs. 2 AO) von 20.000 € auf 30.000 € gestiegen, die Verlängerungsgebühr ist dagegen gleichgeblieben.

Die drei nachfolgenden Sätze enthalten Regelungen zu reduzierten Gebühren: zunächst in Satz 6 für „Nicht-Verrechnungspreisfälle“ eine Reduzierung auf ein Viertel der Gebühren nach Satz 5, also 7.500 € bzw. für Verlängerungsanträge 3.750 €. Eine Regelung zu Gebühren für „Nicht-Verrechnungspreisfälle“ (also Fälle, die weder Verrechnungspreise noch Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten betreffen) enthielt § 178a AO bisher nicht, weil nicht davon ausgegangen wurde, dass es Vorabverständigungsverfahren in „Nicht-Verrechnungspreisfällen“ geben könnte.

§ 89a Abs. 7 Satz 7 AO enthält eine Begünstigung für Anträge zu Sachverhalten, für deren steuerliche Beurteilung im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung durchgeführt wurde, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung geführt hat. Auch hier wird auf ein Viertel der sonst anfallenden Gebühr reduziert, in Verrechnungspreisfällen also 7 500 €. Über die Gebührenermäßigung hinausgehende Sonderregeln für die angesprochene Konstellation eines Vorabverständigungsverfahrens nach koordinierter Außenprüfung gibt es nicht.<sup>43</sup> Die ermäßigte Gebühr kann aber als Einladung zu Joint Audits verstanden werden.<sup>44</sup> Offen bleibt, wie lang die koordinierte Prüfung bzw. die geprüften Zeiträume zurückliegen dürfen, damit die Begünstigung noch greift. Mit einigen Jahren Abstand dürfte sie eher nicht mehr anzuwenden sein.

§ 89a Abs. 7 Satz 8 AO enthält die bisher schon aus § 178a Abs. 3 AO bekannte Ermäßigung für kleinere Transaktionen: Sofern die Summe der vom Vorabverständigungsverfahren erfassten Geschäftsvorfälle eines Verrechnungspreisfalls die Beträge des § 6 Abs. 2 Satz 1 GAufzV<sup>45</sup> voraussichtlich nicht überschreitet, beträgt die Gebühr 10.000 € für jeden Antrag i.S.d. Abs. 1 und 7.500 € für jeden Antrag nach Abs. 6 Satz 1. Die Beträge des § 6 Abs. 2 Satz 1 GAufzV sind 6 Mio. € im Wirtschaftsjahr für die Lieferung von Gütern und Waren und 600.000 € im Wirtschaftsjahr für andere Leistungen. Da die Regelung dem Wortlaut nach auf Verrechnungspreisfälle beschränkt ist, kommt eine Kumulierung der Ermäßigungen aus Satz 8 und Satz 6 klar nicht in Betracht.

Weniger klar ist die Frage einer Kumulierung der Ermäßigungen aus Satz 8 und Satz 7 oder der aus Satz 6 und Satz 7. Die Begründung des Gesetzesentwurfs enthält dazu nichts.

Ebenso wenig findet sich in der Begründung eine Erläuterung dazu, dass § 89a AO anders als bisher § 178a Abs. 2 AO keine Regelung zu Änderungsgebühren (Gebühren bei Änderung des Antrags oder bei Antrag auf Änderung einer schon abgeschlossenen Vorabverständigungsvereinbarung) mehr enthält. Die Möglichkeit der Änderung von Anträgen, oder von Anträgen

auf Änderung einer schon abgeschlossenen Vorabverständigungsvereinbarung, wird insgesamt nicht mehr angesprochen. Kommentarlos entfallen ist außerdem die Begünstigung in § 178a Abs. 2 Satz 1 AO für Anträge von Organträgern, die entsprechende Geschäfte ihrer Organgesellschaften mit umfassen. Das ersatzlose Entfallen dieser Regelungen, ohne Erläuterung in der Begründung, wirft eine Reihe von Fragen auf, die den Rahmen dieser Einführung sprengen würden.

Nach § 89a Abs. 8 Satz 2 AO bleibt es bei der schon aus § 178a Abs. 5 AO bekannten Regel, dass, wenn der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt wird oder das Verfahren scheitert, eine zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet wird. Neu: Bei Antragsrücknahme vor Bekanntgabe der Gebührenfestsetzung kann nach § 89a Abs. 8 Satz 1 AO von einer Gebühr abgesehen werden. Das ermöglicht dem BZSt, Antragsteller, die möglicherweise in Unkenntnis der Gebührenpflicht Anträge stellen, auf die Gebührenpflicht aufmerksam zu machen und ihnen vor Gebührenfestsetzung die Gelegenheit zur Rücknahme des Antrags zu geben.

## IX. Fazit und Ausblick

§ 89a AO bringt eine vergleichsweise dichte Regelung auf Ebene eines innerstaatlichen Gesetzes, weicht aber in der Sache nur wenig vom Inhalt des bisherigen APA-Merkblatts ab. Die wichtigsten Abweichungen betreffen den möglichen Gegenstand von Vorabverständigungsverfahren (die anders als bisher, jedenfalls aus deutscher Sicht, nicht nur in Verrechnungspreis- und Betriebsstättengewinnzuordnungssachen, sondern auch zu sonstigen DBA-Fragen beantragt werden können) und die Gebührenregelung (die einerseits eine Erhöhung der Grundgebühr, andererseits neue Ermäßigungen bringt; dazu den Wegfall der Regelung einer Änderungsgebühr, mit zunächst unklarer Konsequenz). Die praktische Relevanz der Erweiterung der möglichen Verfahrensgegenstände muss sich erst noch erweisen. Zum einen bleibt abzuwarten, ob in Deutschland bei potentiellen Antragstellern überhaupt Interesse an solchen Verfahren besteht, zum anderen, ob sich ausländische Staaten auf solche Nicht-Verrechnungspreis-Vorabverständigungsverfahren einlassen.

Hinsichtlich des bisherigen APA-Merkblatts vom 5.10.2006 wird durch das Inkrafttreten des § 89a AO die Frage aufgeworfen, inwieweit noch darauf zurückgegriffen werden kann. Wie oben dargestellt, enthält das Merkblatt aber doch einige Ausführungen, die auch im Kontext des neuen § 89a AO noch nützlich erscheinen. Anstelle einer ersatzlosen Aufhebung kommt deshalb eine Aktualisierung/Überarbeitung unter Berücksichtigung des § 89a AO in Betracht.

## RegDir Karsten Flüchter

Referatsleiter im Bundeszentralamt für Steuern in Bonn

<sup>43</sup> Entgegen der Anregung bei *Wilmans/Lappe/Heidecke/Nolden/John*, IStR 2020, 162 (170). Vgl. aber bereits Tz. 5 im „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen“, BMF v. 9.1.2017 – IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl. I 2017, 89.

<sup>44</sup> *Busch*, DB 2020, 191 (195).

<sup>45</sup> GAufzV v. 12.7.2017, BGBl. I 2017, 2367.



# Impressum

**Zitierweise:** ISR

**Internet:** [www.isr-online.de](http://www.isr-online.de)

**Verlag Dr. Otto Schmidt KG**, Postfach 51 10 26, 50946 Köln · Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln · Geschäftsführender Gesellschafter: Prof. Dr. Felix Hey · Tel. 02 21/9 37 38-9 97 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 02 21/9 37 38-9 43 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung). Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

**Redaktion:** Dipl.-Kfm. Daniel Dahl (verantwortlich), Anschrift des Verlags, dahl@otto-schmidt.de, Tel. 0221/93738-152 (Redaktionssekretariat), Fax 02 21/9 37 38-9 02.

**Herstellung:** Bernadette Eggenschwiler

**Anzeigen:** Christian Kamradt (verantw.), Anschrift des Verlages; Verkauf: sales friendly Verlagsgesellschaften, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn · Tel. 02 28/9 78 98-0, Fax 02 28/9 78 98-20, E-Mail: [media@sales-friendly.de](mailto:media@sales-friendly.de) · gültig ist die Preisliste Nr. 10 v. 1.1.2021.

**Druck:** msk marketingservice köln GmbH, Bischofsweg 48-50, 50969 Köln, [www.marketingservice-koeln.de](http://www.marketingservice-koeln.de).

**Erscheinungsweise:** Jeweils zum 10. eines Monats.

**Bezugspreis:** Jahresabonnement inklusive online Beratermodul 397,- €; Einzelheft 37,80 €. Alle Preise verstehen sich inkl. der gesetzlichen MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jeweils zu Beginn des Bezugszeitraumes.

**Bestellungen** beim Verlag sowie bei jeder Buchhandlung. Kündigungstermin für das Abonnement vier Wochen vor Ende des Bezugszeitraumes.

**ISSN:** 2194-539X (Print) · 2366-116X (eJournal)

**Urheber- und Verlagsrechte:** Mit Annahme eines Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz, Blog-Text) geht für die Dauer von vier Jahren das räumlich unbeschränkte, alleinige und uneingeschränkte (ausschließliche), danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Soweit ein

Beitrag zur Lern- und Erfolgskontrolle – auch im Rahmen des Fortbildungsnachweises für einen Fachanwalt gem. § 15 FAO – vorgesehen ist, erstreckt sich die Nutzungsrechtsübertragung auch auf die vom Autor hierzu formulierten Fragen und Antworten. Das Nutzungsrecht umfasst das Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in gedruckter Form. Zur eigenen Vermarktung, zur gemeinsamen Vermarktung mit einem Kooperationspartner, zur Vermarktung durch ein Unternehmen, an dem der Verlag überwiegend beteiligt ist, und/oder zur Vermarktung durch einen Dritten, den der Verlag hierzu berechtigt, umfasst das Nutzungsrecht ferner insbesondere die Befugnis zur vollständigen oder teilweisen Aufzeichnung in elektronischer Form, zur Programmierung, sonstigen Be- und Verarbeitung für eine elektronische Nutzung einschließlich Zusammenlegung mit anderen Werken zu einem elektronischen Produkt sowie Speicherung in eigenen oder fremden Datenverarbeitungsanlagen, in elektronischen Datenbanken und auf Datenträgern sowie zur Vervielfältigung, Verbreitung einschließlich der öffentlichen Wiedergabe und zur sonstigen Nutzung im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren, insbesondere in elektronischen Offline- und Online-Datenbanken und -Diensten, im Wege von Wiedergabetechniken in körperlicher und/oder nichtkörperlicher Form, im Wege von allen Techniken der Datenübertragung sowie auf Datenträgern, z.B. CD-ROM, DVD, Stick und vergleichbaren Techniken. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung des Zeitschrifteninhalts bedarf einer vorherigen schriftlichen Zustimmung des Verlags. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

**Hinweise für Autoren und Einsender:** Bitte senden Sie alle Manuskripte (als Datei per E-Mail), zum Abdruck bestimmte Gerichtsentscheidungen und Leserbriefe unmittelbar an die Redaktion. Bei der Einsendung von Gerichtsentscheidungen sind wir für den Hinweis dankbar, ob sie rechtskräftig sind. Wird im Fall des Abdrucks eine Pauschalvergütung gezahlt, gilt sie für die Übertragung eines ggf. bestehenden Nutzungsrechts mit der Maßgabe, die Entscheidung auch in anderen Print- und elektronischen Produkten des Verlages veröffentlichen zu können.



## Drei Vorteile im Abonnement:

- > **Einmal monatlich die Zeitschrift** – so bleiben Sie immer auf dem Laufenden
- > Zugriff auf das **Beratermodul ISR** mit dem Archiv der ISR sowie Urteilen im Volltext, News, Veranstaltungshinweisen
- > Mobile Nutzung über die **Otto-Schmidt-Zeitschriften-App**

**Im Probeabo 3 Monate gratis nutzen!**

Das kostenlose Probeabo inkl. Beratermodul und App gibt's hier: [shop.deubner.de](http://shop.deubner.de) oder telefonisch beim Kundenservice 0800 . 33 82 637

# Sind Sie sicher?



## Neuaufgabe mit zahlreichen Erweiterungen, u.a. Verteidigung im intern. Steuerstrafverfahren

Schaumburg/Peters

### **Internationales Steuerstrafrecht**

Herausgegeben von Prof. Dr. Harald Schaumburg und Dr. Sebastian Peters.

Bearbeitet von RA/FAStR Dr. Markus Adick, RA/FAStR Dr. Nils Häck, StA Dr. Sebastian Peters und RA/FAStR Prof. Dr. Harald Schaumburg.

2. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage 2021, 1.075 Seiten Lexikonformat, gbd. 199,- €. ISBN 978-3-504-27003-2.

#### **i Das Werk online**

[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-internationales-steuerrecht/](http://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-internationales-steuerrecht/)

[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-ao-igo/](http://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-ao-igo/)

[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-steuerstrafrecht/](http://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-steuerstrafrecht/)

Die Bekämpfung der internationalen Steuerhinterziehung steht seit Jahren im Fokus der Strafverfolgungsbehörden: Steueroasen, Umsatzsteuerkarusselle, aggressive Steuermodelle – Jahr für Jahr hat die Europäische Union Steuerausfälle in Milliardenhöhe zu verzeichnen. Dieses Werk beleuchtet jedes strafrechtliche Verhalten mit steuerlich relevantem Auslandsbezug.

Das renommierte Autorenteam dieses bewährten Handbuchs liefert eine umfassende und wissenschaftlich fundierte Darstellung der Materie des Internationalen Steuerstrafrechts und bereitet die relevanten Normen strukturiert für die Praxis auf. Zahlreiche Erweiterungen, u.a. die Verteidigung im Internationalen Steuerstrafverfahren, zeichnen die Neuaufgabe aus.

Von Praktikern für Praktiker. Das Werk gibt Ihnen eine wichtige Hilfestellung im Umgang mit dem Internationalen Steuerstrafrecht an die Hand.

Jetzt probelesen und bestellen unter [shop.deubner.de](http://shop.deubner.de)

**ottoschmidt**





# Schrauben Sie Ihre Erwartungen einfach ein bisschen höher.

NEU: 20. Auflage

Kirchhof · Seer  
**EStG**  
Kommentar

## **Kirchhof/Seer** **Einkommensteuergesetz** Kommentar

In Krisenzeiten wachsen die Ansprüche an die Berater, während gleichzeitig die Beratungsrisiken durch Gesetzesänderungen und ungefestigte Rechtsprechung zunehmen. Umso mehr lohnt sich der Griff zum *Kirchhof/Seer*, dem Exzellenzkommentar aus der Blauen Reihe von Otto Schmidt.

Die 20. Auflage ist Pflichtlektüre, wenn Sie ausformulierte Argumente und Tiefgang benötigen, um die Gegenseite zu überzeugen und Aktionsstrategien zu entwickeln. Hier finden Sie das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz, den Verlustverrechnungskreis für Termingeschäfte und Kapitalforderungen, das Jahressteuergesetz 2020, das Klimaschutzprogramm 2030 und Vieles mehr. Gönnen Sie sich die Sicherheit, die Ihnen nur Deutschlands renommierteste Steuerrechtsexperten bieten können.

Jetzt probelesen und bestellen unter [shop.deubner.de](https://shop.deubner.de)

*Kirchhof/Seer*  
**Einkommensteuergesetz** Kommentar  
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c.  
Paul Kirchhof und Prof. Dr. Roman Seer.  
Bearbeitet von 21 Expertinnen und  
Experten des Einkommensteuerrechts.  
20., neu bearbeitete Auflage 2021,  
3.024 Seiten Lexikonformat, gbd. 179,- €. ISBN 978-3-504-23103-3

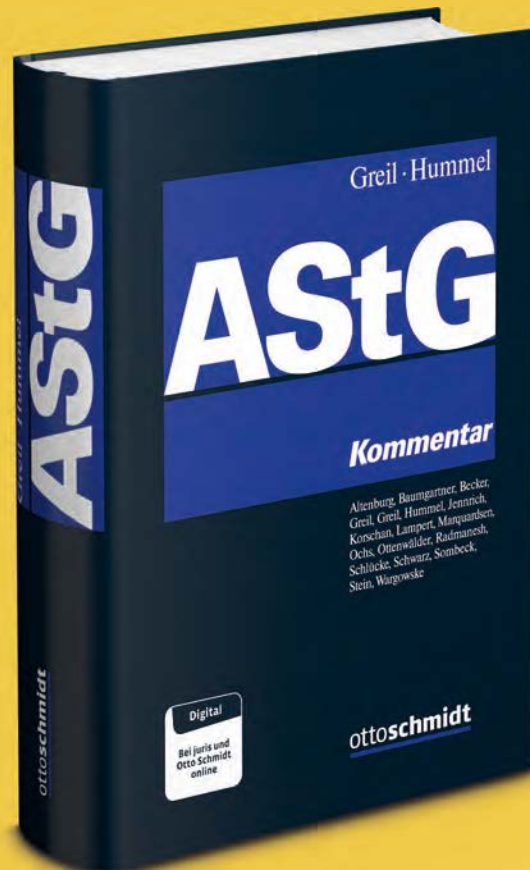
 Das Werk ist online unter anderem in folgenden Modul:

[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-ertragsteuerrecht-2/](https://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-ertragsteuerrecht-2/)

**ottoschmidt**



# Neu im Februar 2022.



**Mit ATADUmSG  
und AbzStEntModG**

**i Das Werk online**  
[shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-internationales-st-euerrecht/](https://shop.deubner.de/details-otto-schmidt-online-beratermodul-internationales-st-euerrecht/)

Praxisnah und meinungsstark: Der neue einbändige Kommentar zum AStG bietet einen fundierten und umfassenden Überblick zu allen außensteuerrechtlichen Fragen. In diesem völlig neu konzipierten Werk erläutert das junge und dynamische Autorenteam das Außensteuergesetz unter Berücksichtigung aller Änderungen. Hervorzuheben sind die Kommentierungen der durch das ATAD-Umsetzungsgesetz reformierten Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Kommentierungen der durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz geänderten Verrechnungspreisbestimmungen.

*Greil/Hummel, Außensteuergesetz Kommentar.*

Herausgegeben von Dr. Stefan Greil, LL.M. und Prof. Dr. Lars Hummel, LL.M.. 2022, ca. 1.000 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 200,- €. ISBN 978-3-504-26008-8

Am besten direkt vorbestellen unter [shop.deubner.de](https://shop.deubner.de)

# Bestellschein

**Gleich gebührenfrei faxen an: 0800 . 11 19 934**

DEUBNER MEDIEN e.K. | Vogelsanger Straße 187 | 50825 Köln

Tel.: 0221 . 94 40 30 44 | [info@deubner.de](mailto:info@deubner.de) | [www.deubner.de](http://www.deubner.de)



**Hiermit bestelle ich eine kostenloses Probeabo der Zeitschrift  
ISR · Internationale SteuerRundschau**

## 3 Ausgaben + 3 Monate Testzugang zum Beratermodul ISR und zur Zeitschriften-App

Probe-Abonnements können während der jeweiligen Probephase jederzeit gekündigt werden, spätestens unmittelbar nach Erhalt des letzten Hefts, ansonsten wird das Abonnement zum regulären Bezug notiert. Jahresbezugspreis 2021: 397,- € (inkl. MwSt.) Versandkosten (jährlich): Inland: 19,80 € (inkl. MwSt.), Ausland: 32,30 €. Die Vertragslaufzeit für ein Zeitschriften-Abonnement beträgt zwölf Monate. Zeitschriften-Abonnements können jeweils bis vier Wochen vor Ende der Vertragslaufzeit gekündigt werden. Zur Kündigung genügt eine E-Mail an [info@deubner.de](mailto:info@deubner.de).

**Bitte liefern Sie mir außerdem folgende Titel:**

Anzahl	ISBN	Titel	Preis je Ex.*

**\* alle Preise in Euro inkl. MwSt. – Versandkostenfreie Lieferung!**

**Ja, ich bin an Ihren Dienstleistungen bezüglich der Informationsbeschaffung interessiert.**

☐ **Bitte senden Sie mir weiteres Informationsmaterial zu.**

Besonders interessiert mich das Thema:

☐ Bibliotheksverwaltung    ☐ Datenbanken    ☐ Vereinfachung der Bestellabläufe

☐ **Bitte nehmen Sie mit mir Kontakt auf, zwecks Vereinbarung eines persönlichen, unverbindlichen Beratungsgesprächs in meinen Kanzleiräumen.**

**Absender:**

Datum / Unterschrift

Widerrufsrecht: Ihre Bestellung können Sie innerhalb von zwei Wochen nach Erhalt der Ware bei DEUBNER MEDIEN, Vogelsanger Str. 187, 50825 Köln, Fax (0221) 94 40 30 62, E-Mail: [info@deubner.de](mailto:info@deubner.de) widerrufen, Muster-Widerrufsformular auf <https://www.deubner.de/agb-widerruf/> (rechtzeitige Absendung genügt).

Wir erheben und verarbeiten Ihre Daten zur Durchführung des Vertrages, zur Pflege der laufenden Kundenbeziehung und um Sie über Fachinformationen aus dem Verlagsprogramm zu unterrichten. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Werbezwecke jederzeit widersprechen. Bitte senden Sie uns dazu Ihren schriftlichen Widerspruch per Post, Fax oder mit einer E-Mail an [info@deubner.de](mailto:info@deubner.de).

DEUBNER MEDIEN e.K. | Vogelsanger Straße 187 | 50825 Köln | Fon 0221 . 94 40 300 | Fax 0221 . 94 40 30 62 | [info@deubner-medien.de](mailto:info@deubner-medien.de) | [www.deubner.de](http://www.deubner.de) | Postbank Köln | IBAN DE50 3701 0050 0119 5005 03 | BIC (SWIFT) PBNKDEFF | USt-IdNr. DE812488974 | St.-Nr. 217/5053/1330 | Köln HRA 14042 | Inhaber: Kay Deubner | Stand 01.09.2021