

International Tax Update

ATAD:

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuer- vermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)

Überblick zu den aktuell geplanten Neuerungen
im Internationalen Steuerrecht

[Version 1.0, Dezember 2019]

ZUSAMMENFASSUNG

Am 10.12.2019 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) den Verbänden den „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)“ zur Kommentierung übermittelt. Bereits am 18.12.2019 soll das Bundeskabinett über den Gesetzesentwurf entscheiden. Der Gesetzesentwurf beinhaltet weitreichende Änderungen der Vorschriften zum Internationalen Steuerrecht. Neben den in den EU-Richtlinien vorgesehenen Änderungen in den Bereichen Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung, Hinzu-rechnungsbesteuerung und Regelungen zu hybriden Gestaltungen sind auch weitrei-chende Änderungen bei den Verrechnungspreisvorschriften vorgesehen. Im Folgenden geben wir Ihnen einen Überblick über die im ATAD-Umsetzungsgesetz vorgesehenen Änderungen sowie eine erste Einschätzung zu den Auswirkungen auf die Praxis.

Das ATAD-Umsetzungsgesetz

- Geplante Änderungen bei der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung
- Geplante Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung
- Geplante Änderungen der Regelungen zu ausländischen Familienstiftungen
- Geplante Einführung von Regelungen zur Abwehr von hybriden Gestaltungen
- Geplante Änderungen bei Verrechnungspreisen

Hintergrund und Historie der Gesetzesinitiative

Für die meisten Steuerpraktiker wohl ziemlich überraschend, hat das BMF am 10.12.2019 den „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD)“ (ATAD-Umsetzungsgesetz) den Verbänden zur Kommentierung zugesandt. Die seitens des BMF den Verbände gewährte dreitägige Antwortfrist (bis Freitag, 13.12.2019, 14 Uhr) erscheint vor dem 109-seitigen Gesetzesentwurf mehr als ambitioniert. Bereits am 18.12.2019 soll das Bundeskabinett über das ATAD-Umsetzungsgesetz entscheiden. Anlass des angestoßenen Gesetzgebungsverfahrens ist die Umsetzung der „Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts“ (ATAD I). Mit der ATAD will die EU einen europäischen Mindeststandard von Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidung setzen. Die Richtlinie umfasst dabei folgende Regelungen:

- Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen (Artikel 4),
- Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5),
- Allgemeine Vorschriften zur Verhinderung von Mißbrauch (Artikel 6),
- Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (Artikel 7) sowie Berechnung der Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens (Artikel 8) und
- Hybride Gestaltungen (Artikel 9).

ATAD I wurde von der „Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltung mit Drittländern“ (ATAD II) modifiziert und erweitert. Dabei wurden im Rahmen von ATAD II die Regelungen zu hybriden Gestaltungen in Artikel 9 überarbeitet und weiter spezifiziert. Zudem wurde Artikel 9a (Umgekehrte hybride Gestaltungen) und Artikel 9b (Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit) eingefügt.

Mit Ausnahme der Regelungen zur Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5) waren die Regelungen von ATAD I bis zum 31.12.2018 von den Mitgliedstaaten umzusetzen und sind ab dem 01.01.2019 anzuwenden. Artikel 5 sowie die im Rahmen von ATAD II überarbeiteten Regelungen zu hybriden Gestaltungen (Artikel 9, 9a und 9b) sind hingegen bis 31.12.2019 umzusetzen und ab dem 01.01.2020 anzuwenden.

Aufgrund der bereits bestehenden umfangreichen Regelungen im deutschen Steuerrecht sieht das BMF wohl keinen akuten Handlungsbedarf bzgl. der anderen, im Rahmen von ATAD gesetzten Mindeststandards. So bestehen mit den Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h EStG und § 8a KStG) entsprechende Vorschriften zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen, die den Anforderungen des Artikel 4 der ATAD wohl genügen (bzw. dem Artikel 4 der ATAD als Blaupause zu Grunde lagen). Auch kennt das deutsche Steuerrecht mit § 42 AO eine allgemeine Missbrauchsbekämpfungsnorm. Fraglich ist allerdings, ob diese mit der in Artikel 6 der ATAD formulierten allgemeinen Missbrauchsnorm deckungsgleich ist (vgl. hierzu *Haarmann*, IStR 2018, 561).

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz sollen nun die EU-Vorgaben zur Übertragung von Vermögenswerten (Entstrickungsbesteuerung) und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5) sowie zu den hybriden Gestaltungen (Artikel 9, 9a und 9b) fristgerecht umgesetzt werden. Neben diesen Änderungen sind im ATAD-Umsetzungsgesetz aber auch Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8) vorgesehen, um die bisher geltenden Regelungen „zeitgemäß und rechtsicher“ auszugestalten. In diesem Zusammenhang will das BMF auch die bisher geltenden Regelungen zur Hinzurechnung von Einkünften von ausländischen Familienstiftungen redaktionell ändern. Darüber hinaus sieht der Gesetzesentwurf weitreichende Änderungen bei den Verrechnungspreisvorschriften vor, die im Wesentlichen auf die im Rahmen des BEPS-Projekts neu definierten internationalen Standards zurückzuführen sind.

Im Ergebnis werden die deutschen Regelungen zum Internationalen Steuerrecht durch das ATAD-Umsetzungsgesetz verschärft. So kalkuliert das BMF – nach Saldierung mit Steuerentlastungen – mit jährlichen Steuermehreinnahmen von rund EUR 235 Mio., die durch die geplanten Maßnahmen entstehen sollen. Diese Mehreinnahmen sollen im Wesentlichen aus der Einführung der Regelungen zu den hybriden Gestaltungen resultieren. Im Folgenden werden die einzelnen Teilbereiche und geplanten Änderungen des ATAD-Umsetzungsgesetz kurz dargestellt und deren Auswirkungen auf die Praxis analysiert.

Geplante Änderungen bei der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung

Artikel 5 der ATAD schafft für die EU-Mitgliedstaaten die Verpflichtung, bei grenzüberschreitenden Überführungen von Wirtschaftsgütern, der Verlagerung von Betrieben oder dem Wegzug einer Körperschaft etwaig vorhandene stille Reserven aufzudecken und zu versteuern. Der Referentenentwurf greift aber nicht nur die sog. Entstrickungsbesteuerung im betrieblichen Bereich auf und passt Vorschriften im EStG und KStG an, sondern enthält auch drastische Verschärfungen bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen nach § 6 AStG.

Änderungen bei der Entstrickungsbesteuerung für Gewerbebetriebe und Unternehmen

Werden Wirtschaftsgüter, an denen kein deutsches Besteuerungsrecht besteht, in eine deutsche Betriebsstätte überführt, war bislang nicht sichergestellt, dass sich die Werte der Ent- und Verstrickung entsprachen. Die vorgesehenen Änderungen in den §§ 4 Abs. 1 EStG-E und 12 Abs. 1 KStG-E sollen nunmehr klarstellen, dass das Wirtschaftsgut für die Verstrickung im Inland mit dem Wert anzusetzen ist, den der andere Staat bei der Entstrickung der Besteuerung zugrunde legt (sog. Wertverknüpfung). Allerdings darf das Wirtschaftsgut maximal mit dem gemeinen Wert angesetzt werden.

§ 4g EStG regelt den Fall, dass der Steuerpflichtige dann einen Ausgleichsposten in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Entnahmewert und dem Buchwert bilden darf, wenn das Wirtschaftsgut in eine Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen EU-Mitgliedstaat überführt wird. Der Ausgleichsposten ist im Jahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren jeweils zu einem Fünftel gewinnerhöhend aufzulösen. Die

Vorschrift bestimmt auch, in welchen Fällen der Ausgleichsposten (vor Ablauf der Fünf-Jahres Frist) aufzulösen ist.

Der Referentenentwurf passt die Regelungen zur zeitlichen Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns an die Vorgaben der ATAD an. Dabei wird der Anwendungsbereich des § 4g EStG-E auf EWR-Staaten erweitert und auf beschränkt Steuerpflichtige erstreckt. Gleichzeitig soll die Einschränkung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgehoben werden. Klargestellt wird zudem, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung (also bei einem erstmals abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommen) gebildet werden kann. § 4g EStG-E soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein. In § 36 Abs. 5 EStG-E finden sich zukünftig diejenigen Fälle aufgelistet, in denen die Stundung widerrufen wird. Zudem wird bestimmt, dass die Jahresraten nicht zu verzinsen sind, die Stundung aber nur noch gegen Sicherheitsleistung gewährt werden soll.

Änderungen der Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen

Neben den wegen Art. 5 der ATAD erforderlichen Änderungen enthält der Referentenentwurf auch Neuregelungen zur Wegzugsbesteuerung bei natürlichen Personen. Der deutsche Gesetzgeber möchte die aktuellen deutschen Vorschriften an die Vorgaben der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie anpassen.

Ziel der Wegzugsbesteuerung ist, die in einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft enthaltenen stillen Reserven bei Wegzug des Gesellschafters ins Ausland der deutschen Besteuerung zu unterwerfen. § 6 AStG beinhaltet dazu einen Entstrickungstatbestand, der auf einer Veräußerungsfiktion aufbaut. Verlegt also die Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig war, ihren Wohnsitz ins Ausland, werden sämtliche stille Reserven in den Anteilen an Kapitalgesellschaften, an denen sie in den vergangenen fünf Jahren wesentlich beteiligt war, besteuert. Für die Ermittlung des fiktiven Veräußerungsgewinns wird der gemeine Wert als Veräußerungspreis zugrunde gelegt. Auf Antrag und bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen kann die geschuldete Steuer in fünf Jahresraten entrichtet werden.

Beruhet die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einer vorübergehenden Abwesenheit und wird der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch. Die Frist kann maximal um fünf weitere Jahre verlängert werden.

Seit einer Gesetzesänderung in 2006 wird die festgesetzte Steuer nach § 6 Abs. 5 AStG von Amts wegen gestundet, sofern der Steuerpflichtige in ein EU oder EWR Land umzieht. Die Stundung wird unter Einhaltung gewisser Meldepflichten zinslos gewährt bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung oder bis der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in ein Land außerhalb der EU bzw. des EWR verlegt.

Der Gesetzesentwurf sieht nunmehr vor, dass unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die insgesamt sieben Jahre innerhalb der letzten zwölf Jahre vor dem Wegzug der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlegen haben, grundsätzlich in den (persönlichen) Anwendungsbereich der Vorschrift fallen sollen. Mit dieser Änderung soll die Anwendung der Vorschrift vereinfacht und die Administrierbarkeit verbessert werden.

Anstelle der bisher bei Wegzugsfällen in ein EU oder EWR Land gewährten unbegrenzten, zinslosen Stundung ist nunmehr nur noch eine zinslose, zeitliche Streckung der Steuerzahlung über sieben Jahre hinweg vorgesehen. Diese siebenjährige „Stundungsregelung“ soll sowohl für Wegzugsfälle in einen Drittstaat, als auch bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat anwendbar sein. Begründet wird dies mit einer „unionsrechtlich nicht gebotenen Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten und EU-/EWR-Wegzügen“ und der Verbesserung der Administrierbarkeit und des Verwaltungsvollzugs.

Die Stundung soll nur auf Antrag gewährt werden und regelmäßig eine Sicherheitsleistung erfordern. Wird gegen Behaltensregelungen verstoßen (etwa schenkweise Übertragung der Anteile im Stundungszeitraum, wohl aber nicht die Vererbung), wird die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats zur Zahlung fällig.

Für den Fall der vorübergehenden Abwesenheit ist die Frist nunmehr von fünf auf sieben Jahre erweitert worden. Der Zeitraum von sieben Jahren kann auf Auftrag auf zwölf Jahre verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

Die Neuregelung soll für Wegzugsfälle gelten, die ab dem 01.01.2020 verwirklicht werden. Bei einem Wegzug bis zum 31.12.2019 soll das aktuelle Recht maßgeblich bleiben. Das gilt auch für aktuell bereits laufende Stundungsfälle.

Geplante Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung

Im Jahr 1972 wurde mit dem Außensteuergesetz auch die sog. Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, welche in der Zwischenzeit mehrere Änderungen erfahren hat; wobei diese regelmäßig dazu dienen, Ausweichgestaltungen zu unterbinden oder erforderliche Folgeänderungen zu anderen (steuer-)gesetzlichen Änderungen vorzunehmen. Eine Anpassung an die seit der Einführung tiefgreifenden Änderungen des Wirtschaftslebens bzw. dessen Rahmenbedingungen – Internationalisierung, internetbasierte Geschäftsmodelle und Digitalisierung, um nur einige zu nennen – ist bisher unterblieben.

Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung ist die Verhinderung steuerlich indizierter Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland, wodurch diese Einkünfte der Besteuerung in Deutschland entzogen werden. Die Verlagerung muss dabei nicht notwendigerweise missbräuchlicher Natur sein; es werden grundsätzlich auch Fälle einbezogen, in denen sachliche und nachvollziehbare Gründe des Steuerpflichtigen für eine Verlagerung der Einkünfte ins Ausland vorliegen.

Erfasst werden von der Hinzurechnungsbesteuerung Einkünfte aus „passiven“ Liefer- und Leistungsbeziehungen einer ausländischen Gesellschaft (sog. Zwischengesellschaft), die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und von Inländern beherrscht wird – es sind demnach die drei Tatbestandsmerkmale Inländerbeherrschung, passive Tätigkeit und Niedrigbesteuerung erforderlich. Rechtstechnisch erfolgt die „Hinzurechnungsbesteuerung“ nicht dadurch, dass die ausländische, niedrigbesteuerte Gesellschaft für steuerliche Zwecke negiert wird und deren passive Einkünfte den an ihr beteiligten inländischen Steuerpflichtigen zugewiesen werden, sondern im Wege einer fiktiven Dividendenausschüttung.

Der nun vorliegende Gesetzesentwurf ist die erste wesentliche Änderung der Hinzurechnungsbesteuerung seit ihrer Einführung und dient der Umsetzung der Artikel 7 und 8 der ATAD. Die Neuregelung soll nach dem Entwurf für Wirtschaftsjahre von Zwischengesellschaften, die nach dem 31.12.2019 beginnen, Anwendung finden. Nachfolgend werden die wesentlichen gesetzlichen Neuregelungen, die der Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes enthält, dargestellt.

Anpassungen hinsichtlich des Beherrschungskriteriums

Der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung ist bisher nur dann eröffnet, wenn an einer ausländischen Kapitalgesellschaft (Zwischengesellschaft) unbeschränkt Steuerpflichtige zu mehr als 50 % beteiligt sind. Dieses bisher geltende Konzept der Inländerbeherrschung soll – in Übereinstimmung mit der ATAD – zugunsten einer gesellschafterbezogenen Beherrschung unter Einbezug mittelbarer Beteiligungen von nahestehenden Personen aufgegeben werden. Der persönlichen Anwendungsbereich soll nunmehr eröffnet sein, wenn einem inländischen Steuerpflichtigen alleine oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen (wobei diese nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sein müssen) mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital der Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind.

Beispiel:

Die US-amerikanische X Inc. ist die Spitze eines weltweit tätigen Konzerns. Hierzu gehört auch die deutsche A GmbH, an der die X Inc. 100 % der Anteile hält. Die A GmbH wiederum hält 15 % der Anteile an der CZ a.s., die in Tschechien ansässig ist. Die X Inc. hält weitere 40 % der Anteile an der CZ a.s. Die verbleibenden Anteile werden von einem außenstehenden Gesellschafter gehalten. Damit liegt nach derzeitiger Rechtslage keine Inländerbeherrschung der CZ a.s. vor, da die deutsche A GmbH nicht zu mehr als der Hälfte beteiligt ist. Unter Geltung der Neufassung läge hingegen eine Beherrschung der CZ a.s. vor, da die A GmbH zusammen mit der ihr nahestehenden X Inc. mehr als 50 % der Anteile hält.

Mittelbare Beteiligungen bleiben hingegen außer Ansatz, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung (nach dem Außensteuergesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung) erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung (effektiver Steuersatz $\geq 25\%$) unterliegen.

Ebenfalls verschärfend ist die Beherrschung durch beschränkt Steuerpflichtige, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft der gewerblich tätigen inländischen Betriebsstätte dieser Steuerpflichtigen dient; einziger inländischer Anknüpfungspunkt dabei ist die Betriebsstätte. Damit wird die Abkehr der bisherigen Inländerbeherrschung nochmals verdeutlicht.

Durch die Neudefinition der Beherrschung und den Einbezug von beschränkt Steuerpflichtigen, deren Anteile an einer Zwischengesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, wird der Anwendungsbereich erheblich ausgeweitet werden. Insbesondere in multinationalen Konzernen können dann bereits Minderheitsbeteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die von inländischen Steuerpflichtigen gehalten werden, die nationale Hinzurechnungsbesteuerung auslösen.

Keine Absenkung der Niedrigsteuergrenze

Die im Hinblick auf das seit Jahren weltweit sinkende Steuersatzniveau längst überfällige Senkung der maßgeblichen Grenze für die Annahme einer Niedrigbesteuerung von derzeit 25 % auf mindestens 15 % enthält der Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes nicht. Entsprechend finden sich auf der Liste der „Niedrigsteuerländer“ eine Vielzahl von europäischen Staaten sowie manche Bundesstaaten der USA. Auch die im Vorfeld des Gesetzesentwurfs diskutierte Entlastungsmöglichkeit von der Gewerbesteuer – z. B. im Wege der Anrechnung der ausländischen Steuer – hat keinen Einzug in den Entwurf gefunden.

Änderungen im Aktivitätskatalog

Seit seiner Einführung definiert das Außensteuergesetz keine – schädlichen, die Hinzurechnungsbesteuerung auslösenden – passiven Einkünfte, sondern enthält einen Katalog an aktiven Einkünften; alle nicht dort genannten Einkünfte sind demgemäß passiver Natur. An diesem Konzept wird ungeachtet dessen, dass die ATAD hingegen passive Einkünfte definiert, festgehalten.

Die Anpassung des Aktivitätskatalogs betrifft einerseits die schädliche – d. h. zu passiven Einkünften führende – Mitwirkung von nahestehenden Personen. Bisher mussten diese mit ihren Einkünften aus der Mitwirkung in Deutschland steuerpflichtig sein. Die Steuerpflicht soll nunmehr auf die Mitgliedstaaten der Europäischen Union und die Vertragsstaaten des EWR-Abkommens erweitert werden. Dies führt zu einer Einengung des Aktivitätskatalogs und damit zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung.

Die Qualifikation von Dividendenausschüttung als aktive bleibt Einkünfte – anders als in der ATAD vorgesehen – bestehen; entsprechend sind diese bei der Hinzurechnungsbesteuerung außer Ansatz zu lassen. Dies liegt darin begründet, dass das deutsche Körperschaftsteuersystem eine grundsätzliche Steuerfreistellung von Dividenden auf Ebene der

empfangenden Gesellschaft vorsieht. Für Ausschüttungen, für die das nationale Recht jedoch keine vollständige Steuerbefreiung vorsieht, erfolgt eine Einstufung als passive Einkünfte. Dies betrifft insbesondere Ausschüttungen bei einer Beteiligung der ausländischen Zwischengesellschaft von weniger als 10 % und grundsätzlich solche, die das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft gemindert haben. Die den Ausschüttungen zugrundeliegenden Einkünfte können dabei auch aus aktiven Einkünften stammen.

Substanztest (Gegenbeweismöglichkeit)

Der sog. Substanztest, der aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in das Außensteuergesetz eingefügt wurde, eröffnet inländischen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Eigenschaft einer ausländischen Gesellschaft als Zwischengesellschaft zu widerlegen. Diese Voraussetzungen gelten nur für in der EU und EWR ansässige Gesellschaften – hieran ändert sich durch das ATAD-Umsetzungsgesetz nichts. Eine Ausweitung auf Drittstaaten-gesellschaften erfolgt – leider – nicht.

Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung – Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Änderungen sieht der Gesetzesentwurf jedoch nicht nur – wie oben dargestellt – auf der Tatbestandsseite, sondern auch im Hinblick auf die Rechtsfolgen vor. Die (positiven) Einkünfte der Zwischengesellschaft sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Einer Zurechnung über die nachgeschaltete(n) Zwischengesellschaft(en) wie bisher bedarf es damit nicht mehr. Eine „Hinzurechnung“ von negativen Einkünften (Verlusten) unterbleibt hingegen.

Der Hinzurechnungsbetrag gilt in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet; bisher erfolgte die Hinzurechnung jeweils im nachfolgenden Veranlagungszeitraum und damit zeitversetzt. Entsprechend droht im Veranlagungszeitraum 2020 eine doppelte Berücksichtigung von Hinzurechnungsbeträgen: Dem aus 2019 (unter bisherigem Regime) und dem aus 2020 (unter neuem Regime). Weiterhin gilt der Hinzurechnungsbetrag als fiktive Dividendenausschüttung der ausländischen Zwischengesellschaft, wobei jedoch keine Steuerbegünstigungen (wie z. B. das Teileinkünfteverfahren oder die vollständige Steuerbefreiung nach § 8b KStG) gewährt werden.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (mit inländischer und ausländischer Ertragsteuer) werden – wie bisher auch – auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des inländischen Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, die Ertragsteuern der ausländischen Gesellschaft angerechnet. Ein Abzug der ausländischen Steuer ist hingegen nicht mehr vorgesehen.

Erfolgt eine spätere – bereits im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung erfasste – Dividendenausschüttung der Zwischengesellschaft, soll die Doppelbelastung dieser im Wege eines Kürzungsbetrags vermieden werden. Zudem wird durch eine korrespondierende Regelung im Gewerbesteuergesetz gewährleistet werden, dass solche Ausschüttungen, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen, nicht nochmals mit Gewerbesteuer belastet werden.

Geplante Änderungen der Regelungen zu ausländischen Familienstiftungen

Schon seit dem Jahr 1931 kennt das deutsche Steuerrecht eine „Zurechnungsbesteuerung“ für ausländische Familienstiftungen und ähnliche Rechtsträger. Bei Einführung des AStG wurden diese Regelungen nur leicht abgewandelt in den § 15 AStG übernommen.

Ziel der Regelung ist, die Steuer- und Kapitalflucht mittels Verlagerung von Steuersubstrat auf ausländische Stiftungen zu verhindern. § 15 AStG gilt für unbeschränkt steuerpflichtige Stifter von Familienstiftungen mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland oder, wenn der Stifter in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, für die unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- oder Anfallsberechtigten einer solchen Familienstiftung (§ 15 Abs. 1 AStG). Durch Erweiterung des Stiftungsbegriffs gemäß § 15 Abs. 4 AStG um sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen („**Zweckvermögen**“) werden unter bestimmten Voraussetzungen auch ausländische Trusts erfasst.

Durch § 15 AStG werden das Vermögen und die Einkünfte aus der Familienstiftung bzw. dem Zweckvermögen dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter, Bezugs- oder Anfallsberechtigten entsprechend seinem bzw. ihrem Anteil anteilig zugerechnet. Anders als die bereits dargestellte Hinzurechnungsbesteuerung greift die Zurechnung nach § 15 AStG auch dann, wenn keine niedrige Besteuerung im Ausland vorliegt. Sie unterscheidet ferner nicht zwischen passiven und aktiven Einkünften. Demzufolge sind grundsätzlich alle Einkünfte der Stiftung dem unbeschränkt Steuerpflichtigen anteilig zuzurechnen. Eine Ausnahme besteht unter bestimmten Voraussetzungen lediglich für Stiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens.

Änderungen im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes

Durch die bereits dargestellten Änderungen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung werden Folgeanpassungen des § 15 AStG erforderlich. Diese Anpassungen ändern die Wirkung des § 15 AStG nicht, sondern sorgen viel mehr dafür, dass die Wirkung des § 15 AStG trotz der umfangreichen Änderungen, die im Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes vorgesehen sind, weiterhin wie bisher gelten soll. Es werden dazu folgende Anpassungen vorgeschlagen:

- *Systematik der Steueranrechnung:* Bisher wurde die Anrechnung von Steuern, die die ausländische Stiftung entrichtet hat, über einen Verweis auf § 12 AStG geregelt (§ 15 Abs. 5 AStG). Da § 12 AStG im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes jedoch geändert werden sollte, erfolgt in § 15 Abs. 5 AStG-E eine eigenständige Steueranrechnung. Damit ginge eine Erleichterung einher, da der bisher erforderliche Antrag für die Anrechnung der Steuern nicht mehr erforderlich wäre.
- *Systematik der Einkünfteermittlung:* Hinsichtlich der Einkünfteermittlung wird in § 15 Abs. 7 AStG-E die Nicht-Anwendbarkeit der Vorschrift des § 8b KStG niedergelegt. Durch Verweis auf § 10 Abs. 3 KStG ist § 8b KStG bereits in der derzeitigen Fassung des § 15 AStG nicht anwendbar. Da § 10 Abs. 3 KStG durch das ATAD-Umsetzungsgesetz angepasst werden soll, wird der Ausschluss des § 8b KStG nun separat in § 15 Abs. 7 AStG aufgenommen. Dividenden und Veräußerungsgewinne fließen daher wie auch bisher in voller Höhe – anstatt nur zu 5% – in den Zurechnungsbetrag ein.
- *Ausschluss der Möglichkeit zur Umgehung der Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung:* § 15 Abs. 9 AStG stellte bisher schon sicher, dass die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung nicht durch Zwischenschaltung einer Stiftung umgangen werden können. Mit der beabsichtigten Neueinführung des § 15 Abs. 9 Satz 2 AStG-E wird durch Verweis auf den neuen § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG-E nun auch normiert, dass bei der Beurteilung, ob Einkünfte zugerechnet werden, die Gewinnverteilung maßgeblich ist, falls diese von der Stimmrechtverteilung abweicht.

Die Änderungen zielen primär auf den Erhalt des Status quo ab, weshalb betroffene Personen die Umsetzung des Referentenentwurfs verfolgen sollten. Nach dem derzeitigen Stand zeichnen sich allerdings keine Erleichterungen ab.

Geplante Einführung von Regelungen zur Abwehr von hybriden Gestaltungen

Ein wichtiges Ziel der ATAD-Richtlinien – insbesondere von ATAD II – ist die Verhinderung von Steuervorteilen aufgrund von hybriden Gestaltungen. Hybride Gestaltungen nutzen zwischenstaatliche Qualifikationskonflikte aus. Die nationale Umsetzung der ATAD soll insbesondere in § 4k EStG-E erfolgen, es finden sich jedoch auch in anderen Paragraphen ergänzende Regelungen.

§ 4k EStG-E „Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen“

Der Aufbau des im vorgeschlagenen § 4k EStG-E orientiert sich an zwei Arten, auf die Steuervorteile durch unterschiedliche zwischenstaatliche Einordnungen von Leistungsbeziehungen entstehen können: Der „Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen“ (DNI-Inkongruenzen) und der „Double Deduction-Inkongruenzen“ (DD-Inkongruenzen).

DNI-Inkongruenzen

Beispiel 1 illustriert DNI-Inkongruenzen: Kapitalgesellschaft A, in Staat A ansässig, ist einzige Gesellschafterin der Kapitalgesellschaft B, die in Staat B ansässig ist. B leistet aufgrund eines hybriden Finanzmittels eine Zahlung an A.

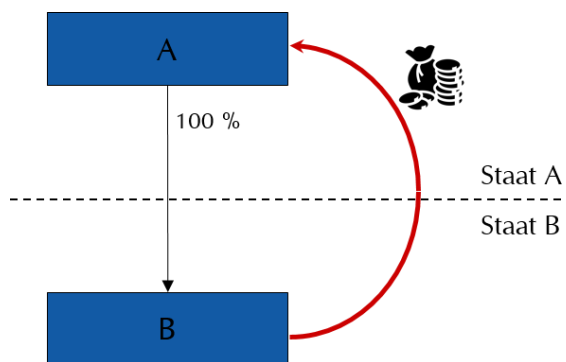


Abbildung 1: DNI-Inkongruenz

Das Finanzmittel wird von Staat A als Eigenkapital und von Staat B als Fremdkapital eingestuft. Die Zahlung an A wird daher in Staat B als Zinsaufwand in der Gewinnermittlung von B berücksichtigt. In Staat A wird die Zahlung hingegen als Dividende eingestuft und von der Besteuerung freigestellt. Bei länderübergreifender Betrachtung erfolgt in Staat B ein Abzug von (Zins-)Aufwand („Deduction“), in Staat A wird aufgrund abweichender Einordnung des zugrundeliegenden

Finanzmittels kein korrespondierender Ertrag in die Bemessungsgrundlage einbezogen („Non-Inclusion“).

DNI-Inkongruenzen sollen durch § 4k Abs. 1 bis 3 EStG-E vermieden werden. Die Regelungen sehen jeweils eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs vor, wenn im anderen Staat kein korrespondierender Ertrag besteuert wird. Im Beispiel 1 würde in Staat B der Betriebsausgabenabzug versagt werden, solange und soweit die Einkünfte nicht in Staat A besteuert werden.

Im Einzelnen soll der geplante § 4k Abs. 1 EStG-E den Betriebsausgabenabzug bei Gestaltungen mit **hybriden Finanzmitteln** (siehe Beispiel 1) und hybriden Übertragungen unterbinden. Hybride Übertragungen liegen vor, wenn Kapitalvermögen aus Sicht der beteiligten Staaten unterschiedlichen Unternehmen zugerechnet wird. Die Absätze 2 und 3 sollen den Betriebsausgabenabzug dann versagen, wenn Besteuerungsin kongruenzen aufgrund von (umgekehrten) **hybriden Rechtsträgern** auftreten. Diese Rechtsträger werden von einem Staat als eigenständiges Steuersubjekt behandelt, während der andere Staat sie transparent einordnet und ihre Einkünfte den Anteilseignern zurechnet. Auch bei unterschiedlicher zwischenstaatlicher Einordnung von **Betriebsstätten** oder des Umfangs einer Betriebsstätte soll der Abzug von Aufwendungen insoweit versagt werden, wie die Einkünfte nicht im anderen Staat besteuert werden. Eine Sonderregelung beschäftigt sich mit ausländischen **vermögensverwaltenden Personengesellschaften** mit inländischen Gesellschaftern.

DD-Inkongruenzen

DD-Inkongruenzen entstehen dann, wenn Betriebsausgaben in beiden Staaten geltend gemacht werden, also insgesamt ein doppelter Betriebsausgabenabzug („double deduction“) erfolgt. *Beispiel 2* illustriert dies: Unternehmen A ist eine in Staat A ansässige Kapitalgesellschaft und alleinige Gesellschafterin von Unternehmen B, das in Staat B ansässig ist. Unternehmen B hat ein Bankdarlehen aufgenommen und leistet dafür Zinszahlungen.

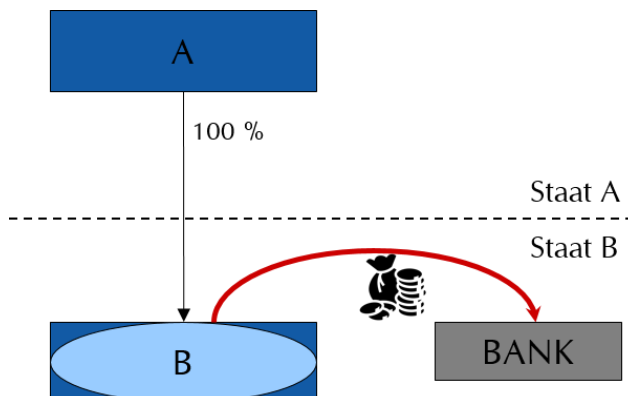


Abbildung 2: Beispiel DD-Inkongruenz

Staat B behandelt B als eigenständiges Steuersubjekt, der Zinsaufwand mindert das Einkommen von B. Staat A stuft B hingegen als transparentes Steuersubjekt ein und rechnet den Zinsaufwand der Gesellschafterin A zu. Der Zinsaufwand mindert somit in beiden Staaten die steuerlichen Bemessungsgrundlagen.

Würde – analog zu den Regelungen, die zur DNI-Inkongruenz erfolgen sollen – der Betriebsausgabenabzug generell versagt werden, wären die Zinsaufwendungen in keinem Staat steuerlich berücksichtigungsfähig. Daher regelt § 4k Abs. 4 EStG-E, in welchem Staat der Betriebsausgabenabzug zu gewähren bzw. zu versagen ist.

Importierte Besteuerungsin Kongruenzen

Im Referentenentwurf wird in § 4k Abs. 5 EStG-E auch auf „importierte Besteuerungsin Kongruenzen“ eingegangen. Diese entstehen, wenn Steuervorteile aus einer DNI- oder DD-Inkongruenz in den Staaten, in denen die Inkongruenz auftritt, nicht gelöst, sondern durch weitere Leistungsbeziehungen in andere Staaten verlagert werden.

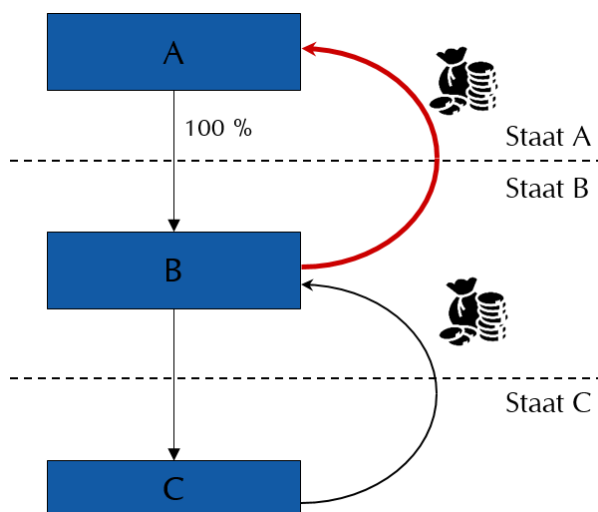


Abbildung 3: Importierte Besteuerungsin Kongruenzen

Beispiel 3 erweitert Beispiel 1 darum, dass B den Betrag, der ihm aus dem hybriden Finanzinstrument zur Verfügung steht, als Darlehen an C vergibt. Die DNI-Inkongruenz, die zwischen den Staaten A und B entsteht, wird somit in den Staat C importiert: In C wird Zinsaufwand geltend gemacht, wohingegen sich in Staat B der korrespondierende Zinsertrag mit dem (abzugsfähigen) Finanzierungsaufwand für das hybride Finanzinstrument ausgleicht.

Die Regelung des § 4k Abs. 5 EStG-E soll dazu führen, dass Aufwendungen, die aus einer importierten Besteuerungsin Kongruenz entstehen, steuerlich nicht abzugsfähig sind. Voraussetzung ist, dass in der Kette der Leistungsbeziehungen eine Besteuerungsin Kongruenz besteht und die Aufwendungen des Steuerpflichtigen (hier: C) damit zusammenhängen. Dies wird insbesondere bei Refinanzierungen vermutet. Der Betriebsausgabenabzug soll im Import-Staat (hier: Staat C) jedoch nur dann versagt werden, wenn die Inkongruenz nicht in den Gläubigerstaaten (hier: Staaten A und B) gelöst wurde.

Anwendungsbereich des § 4k EStG-E

§ 4k EStG-E soll auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen sowie auf sog. strukturierte Gestaltungen angewendet werden. Eine strukturierte Gestaltung liegt z. B. dann vor, wenn Vereinbarungen oder deren Umstände darauf schließen lassen, dass Steuervorteile aus Besteuerungsinkongruenzen von den Vertragspartnern zu erwarten waren.

Korrespondierende Änderungen

Weitere Vorschriften sollen § 4k EStG-E ergänzen: § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG-E soll Steuervorteile aus „**hybrid branches**“ verhindern. Eine nach dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von Einkünften soll versagt werden, wenn die freizustellenden Einkünfte im anderen Staat nicht steuerpflichtig sind, weil sie z. B. aus Sicht des anderen Staates einer Betriebsstätte in einem dritten Staat zugeordnet werden.

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs aus DNI-Inkongruenzen soll durch § 3 Nr. 40 EStG-E und § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E ergänzt werden: **Erträge aus hybriden Finanzinstrumenten**, die in Deutschland als Gewinnausschüttungen gelten, sollen nicht im Rahmen des Teileinkünfteverfahren (Personengesellschaft) bzw. der Freistellungsregel (Kapitalgesellschaft) begünstigt werden, sofern die Zahlung im anderen Staat ganz oder teilweise als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig ist.

Implikationen für die Praxis

Der ATAD-Referentenvorschlag prognostiziert jährliche Steuermehreinnahmen i. H. v. EUR 250 Mio. allein aufgrund der Regelungen zur Abwehr von hybriden Gestaltungen. Diesen Regelungen wird daher durch die Finanzbehörden entsprechende Aufmerksamkeit beigemessen werden. Da die ATAD-Richtlinien auch in anderen Staaten umgesetzt werden, steigt die Gefahr von Doppelbesteuerung. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen z. B. Vorfahrtsregelungen bei DD-Inkongruenzen den zwischenstaatlichen Koordinationsaufwand erhöhen.

Grenzüberschreitende Unternehmensgruppen sollten daher frühzeitig zentrale Informationen über die steuerliche Einordnung ihrer ausländischen Gruppeneinheiten und der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen sammeln und überwachen. Bestehen Unsicherheiten über die staatliche Einordnungen von Rechtsformen für steuerliche

Zwecke, das Bestehen oder den Umfang von Betriebsstätten oder die Qualifikation von Finanzierungsinstrumenten, sollte – z. B. im Rahmen von Auskunftersuchen bei den jeweiligen Finanzbehörden – frühzeitig Rechtssicherheit gesucht werden, um die (nachträglichen) Versagung eines Betriebsausgabenabzugs zu vermeiden.

Geplante Änderungen bei Verrechnungspreisen

Eine besondere Überraschung sind die im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetz vorgesehen Änderungen zu Verrechnungspreisen. Zwar wartet die Fachgemeinde bereits seit längerem auf Änderungen bei den Verrechnungspreisregularien, da dem Vernehmen nach das BMF seit Jahren mit sich und einer „Fremdvergleichsverordnung“ ringt, aber mit einer so weitreichenden Umstrukturierung des § 1 AStG flankiert von der Einführung zweier neuer Verrechnungspreis-Paragraphen (§ 1a und § 1b) im AStG haben vermutlich die wenigsten gerechnet. Selbstredend beinhalten die vorgeschlagenen Änderungen – die im erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anwendbar sein sollen – auch eine Verordnungsermächtigung, um die Einzelheiten der Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatz weiter im Detail zu regeln. Die Neuerungen im Einzelnen:

Erweiterung des Begriffs der „nahestehenden Person“ gemäß § 1 Abs. 2 AStG-E

Im derzeit geltenden § 1 Abs. 2 AStG wird der Begriff der nahestehenden Person in Nr. 1 bis Nr. 3 definiert. In der vorgelegten Entwurfsfassung ist nun eine Definition in Nr. 1 bis Nr. 4 vorgesehen, wobei die Nr. 1 zwei Unterfälle (Buchstaben a und b) und die Nr. 3 drei Unterfälle (Buchstaben a bis c) unterscheiden. Zudem soll § 1 Abs. 2 AStG-E um einen Satz 2 ergänzt werden.

Entsprechend der Gesetzesbegründung ist die Änderung notwendig, um der Vorgabe des Artikels 2 Abs. 4 der ATAD gerecht zu werden. So soll künftig eine Person gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b AStG-E auch als Nahestehenden gelten, wenn sie an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person „Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat“. Die neue Nr. 2 des § 1 Abs. 2 Satz 1 AStG-E entspricht inhaltlich einem Unterfall des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG (mittelbare oder unmittelbare Möglichkeit zur Ausübung eines beherrschenden Einflusses). Die neue Nr. 3 des § 1 Abs. 2 Satz 1 AStG-E erweitert die Regelungen der neuen Nr. 1 und Nr. 2

auf Dreiecksfälle und entspricht damit inhaltlich der derzeit geltenden § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG. Auch der derzeit geltende § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG und § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AStG-E entsprechen sich inhaltlich. § 1 Abs. 2 Satz 2 AStG-E soll klarstellen, dass in Dreieckssachverhalten auch unterschiedliche Merkmale der § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstaben a bis c AStG-E zur Begründung eines Nahstehens führen können.

Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Die Regelungen des derzeit geltenden § 1 Abs. 3 AStG sollen vollständig ersetzt werden. Dabei definiert § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG-E den Begriff der „**Fremdvergleichspreise**“. Danach sind für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Laut der Gesetzesbegründung sind die tatsächlichen Verhältnisse entsprechend der in Tz. 1.36 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien festgelegten Analyseschritte zu ermitteln.

In § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG-E wird der Begriff der **Funktions- und Risikoanalyse** definiert. Dabei wird auf die in § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG-E niedergelegten Feststellungserfordernisse der tatsächlichen Verhältnisse des jeweiligen Geschäftsvorfalles abgestellt. Hierbei ist festzustellen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Personen welche Funktionen und Risiken bezogen auf den jeweiligen Geschäftsvorfall übernommen werden und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden. Die festgestellten Verhältnisse sollen dann den Maßstab für die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten liefern (**Vergleichbarkeitsanalyse**). Mit der in § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 3 AStG-E vorgeschlagenen Vorgehensweise würden sich die deutschen Regularien deutlich näher an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien anlehnen, als das bislang der Fall ist, was grundsätzlich zu begrüßen wäre.

Gemäß § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG-E soll bei der Ermittlung des Fremdvergleichspreises auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abgestellt werden. Entsprechend der Gesetzesbegründung soll damit „klarstellend“ hervorgehoben werden, dass nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles vorhandenen Informationen zur Fremdvergleichsermittlung heranzuziehen sind. Informationen, die zu diesem Zeitpunkt objektiv noch nicht hätten berücksichtigt werden können, sollen sich nicht auswirken dürfen. Damit will das BMF unseres Erachtens den sog. **In-**

come-Setting-Approach gesetzlich festschreiben und die seit langem schwelende Diskussion um die Anwendbarkeit des sog. Outcome-Testing-Approachs eindämmen. Insofern kann von einer bloßen „klarstellenden“ Hervorhebung keine Rede sein.

In § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E will sich das BMF offenbar von der heute geltenden Methodenrangfolge des § 1 Abs. 3 Satz 1 und 2 AStG (Vorrang der Standardmethoden vor den Gewinnmethoden) verabschieden. Vielmehr ist eine Formulierung vorgesehen, die der in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien niedergelegten „**Most Appropriate Method Rule**“ (Tz. 2.1 ff. OECD Verrechnungspreisrichtlinien) entspricht. Demnach soll der Fremdvergleichspreis nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu den vergleichenden Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeignete Verrechnungsmethode ermittelt werden. Unterschiede zwischen den Verhältnissen der zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten und dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrundeliegenden Verhältnissen, die die Anwendung der Verrechnungsmethode beeinflussen können, sollen gemäß § 1 Abs.3 Satz 6 AStG-E durch sachgerechte Anpassungen beseitigt werden, sofern dies möglich ist und die Vergleichbarkeit dadurch erhöht wird.

Der heute in § 1 Abs. 3 Satz 5 bis 8 geregelte **hypothetische Fremdvergleich**, soll künftig in § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG-E abgebildet werden. Danach soll für den Fall, dass keine Vergleichswerte festgestellt werden können, ein hypothetischer Fremdvergleich unter Beachtung des § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG (Prinzip des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und Informationstransparenz) aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand von ökonomisch anerkannten Bewertungsmethoden durchzuführen sein. Insbesondere mit dem Verweis auf die anerkannten Bewertungsmethoden, zielt das BMF auf Regelungen in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zur Verrechnungspreisermittlung bei Transaktionen mit immateriellen Wirtschaftsgütern ab (Tz. 6.145 und 6.153 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien).

Der § 1 AStG-E sieht zudem einen neuen Abs. 3a vor, in dem die **Bandbreitenbetrachtung** im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung niedergelegt ist. Dabei soll gemäß § 1 Abs. 3a Satz 2 und 3 AStG eine Einengung der Vergleichswerte anhand der Interquartilsmethode erfolgen, wenn „Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben“. Damit wird die Einengung der Fremdvergleichsdaten anhand der Interquartilsmethode gesetzlich kodifiziert. Heute ist diese in der Praxis weitverbreitete Vorgehensweise nur im Erlasswege in dem Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005 (Tz. 3.4.12.5, BStBl. II 2005,

S. 570) geregelt. Gemäß § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG-E soll auch zukünftig der **Median** der Bandbreite als maßgebliche Korrekturgröße gelten, wenn der vom Steuerpflichtigen zugrunde gelegt Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite liegt (heute geregelt in § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG). Allerdings sieht § 1 Abs. 3a Satz 4, 2. Halbsatz AStG-E eine Öffnungsklausel vor. Demnach ist nicht auf den Median zu korrigieren, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Beim der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs soll gemäß § 1 Abs. 3a Satz 5 AStG auch zukünftig ein **Einigungsbereich** ermittelt werden, der sich aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ergibt. Im Vergleich zu der heute im § 1 Abs. 3 Satz 6 AStG geregelten Fassung, ist die vorgeschlagene Neuregelung des hypothetischen Fremdvergleichs deutlich reduzierter als die heute geltende Fassung und enthält damit auch weniger unbestimmte Rechtsbegriffe (z.B. innerbetriebliche Planrechnungen, funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze, Gewinnpotenziale). § 1 Abs. 3a Satz 6 AStG-E sieht vor, dass der Mittelwert des Einigungsbereichs maßgeblich ist, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Damit entspricht § 1 Abs. 3a Satz AStG-E inhaltlich in etwa der Regelung des heute geltenden § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG.

Regelungen zur Funktionsverlagerung

Die Regelung zur Funktionsverlagerung, die heute in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG angelegt ist, soll im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetz in einen § 1 Abs. 3b AStG-E überführt werden. Der neue Absatz 3b soll nur aus einem Satz bestehen, der im Wesentlichen den Inhalten des heutigen Abs. 3 Satz 9 entspricht. Eine wesentliche Änderung der neuen Regelung ist, dass die heute geltende Definition der Funktionsverlagerung die Übertragung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter **und** sonstigen Vorteilen meint. Die Neufassung hingegen sieht die Übertragung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter **oder** sonstigen Vorteilen vor. Die Gesetzesbegründung schweigt zu dieser Änderung und spricht nur von einer redaktionellen Anpassung. Es drängt sich allerdings der Verdacht auf, dass die Streichung des Wortes „und“ und dessen Ersetzung durch das Wort „oder“ zu einer Ausweitung der Definition einer Funktionsverlagerung führt, da bislang eine Funktionsverlagerung nur vorlag, wenn auch Wirtschaftsgüter übertragen oder überlassen wurden. Der Gesetzesentwurf scheint darauf abzuzielen, dass die Übertragung bzw.

Überlassung von Wirtschaftsgütern nicht mehr notwendig ist. Vielmehr soll die Übertragung von sonstigen Vorteilen alleine ausreichend sein.

Aus Praktikersicht ist es Besorgnis erregend, dass sich in der Neufassung des § 1 AStG-E die **Escape-Klauseln** des heute geltenden § 1 Abs. 3 Satz AStG nicht wiederfinden. Bislang hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit unter gewissen Voraussetzungen von einer Transferpaketbetrachtung abzusehen und die Verrechnungspreise für die übertragenen Wirtschaftsgüter einzeln anzusetzen. Der Verzicht auf eine solche Möglichkeit erhöht Doppelbesteuerungsrisiken im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen erheblich. Insofern ist hierin eine deutliche Verschärfung der Regelungen zu sehen. Dies gilt insbesondere im Zusammenspiel mit der oben bezeichneten Ausweitung der Definition des Funktionsverlagerungsbegriffs.

Einführung von Regelungen zu immateriellen Werten

Im Rahmen des ATAD-Umsetzungsgesetzes ist die Einführung eines § 1 Abs. 3c AStG-E vorgesehen, der sich speziell mit der Behandlung von „Immateriellen Werten“ auseinandersetzt. Damit will das BMF die in Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien geregelten Vorgaben hinsichtlich der Behandlung von immateriellen Werten in das Gesetz aufnehmen, wobei in der Gesetzesbegründung klargestellt wird, dass hiermit keine Neuerung verbunden ist, da die in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien niedergelegte wirtschaftliche Betrachtungsweise seit jeher der deutschen Verrechnungspreisprüfung zugrunde liegen würde.

Satz 1 des Abs. 3c führt an, dass die Übertragung oder Überlassung von immateriellen Werten im Rahmen einer Geschäftsbeziehung im Grundsatz zu vergüten ist. Satz 2 sieht eine Legaldefinition von immateriellen Werten vor. Diese lehnt sich eng an die Definition der Tz. 6.6 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien an. Das Gesetz spricht von „Immateriellen Werten“ und nicht von „Immateriellen Wirtschaftsgütern“, da die von der OECD ins Leben gerufene Definition nicht deckungsgleich mit dem Wirtschaftsgutbegriff ist. In Satz 3 wird niedergelegt, dass der Ausgangspunkt für die Zuordnung des aus dem immateriellen Wert resultierenden Ertrags, die (rechtliche) Eigentümerstellung ist. Im folgenden Satz 4 wird dann das sog. DEMPE-Konzept aufgenommen, um eine sachgerechte Vergütung für die Ausübung der wesentlichen Funktionen im Zusammenhang mit dem immateriellen Wert sicherzustellen. Dabei wird in Satz 5 klargestellt, dass die Finanzierung der

DEMPE-Funktionen nur zu einer angemessenen Vergütung der Finanzierungsfunktion berechtigt, nicht aber zu einer Ertragsbeteiligung, der aus dem immateriellen Wert selbst resultiert.

Einführung eines § 1a AStG-E bzgl. „Finanzierungsbeziehungen“

Das ATAD-Umsetzungsgesetz sieht die Einführung eines § 1a AStG-E vor. Dieser ist mit „Finanzierungsbeziehungen“ überschrieben und will für zwei Arten spezifischer Geschäftsbeziehungen den Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes setzen. Zum einen soll die Abzugsfähigkeit von Zinsen in Inbound-Finanzierungsfällen geregelt werden (Abs. 1), zum anderen sollen konzerninterne Finanzierungsgesellschaften als Routinedienstleister typisiert werden.

In Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 regelt § 1a AStG-E, dass die Einkünfte eines im Inland ansässigen Steuerpflichtigen von Entgelten für konzerninterne Darlehen, die Nutzung von Fremdkapital oder fremdkapitalähnlichen Instrumenten (Finanzierungsbeziehung) nicht gemindert werden können, wenn der Steuerpflichtige den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit der Geschäftsbeziehung von Anfang nicht hätte erbringen können und er die Finanzierung wirtschaftlich nicht benötigt. Zudem regelt § 1a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG-E, dass ein Zinsabzug für eine Finanzierungsbeziehung nur bis zur Höhe des Zinssatzes zulässig sein soll, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe als solche gegenüber einem fremden Dritten finanzieren könnte, es sei denn, ein anderer Wert wird vom Steuerpflichtigen als fremdüblich nachgewiesen. Die Formulierung „zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe als solche gegenüber einem fremden Dritten finanzieren könnte“ deutet darauf hin, dass sich das BMF gegen die in jüngster Rechtsprechung des BFH entwickelte Tendenz einer Stand-alone-Betrachtung von Tochtergesellschaften bei der Ermittlung eines fremdüblichen Zinssatzes (vgl. BFH v. 27.02.2019, I R 73/16) richten möchte.

In Abs. 2 soll geregelt werden, dass die Vermittlung oder Weiterleitung von Finanzierungsbeziehungen regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen darstellen. Gleiches soll für die Ausübung der Treasury-Funktion (Steuerung von Finanzmitteln, Liquiditätsmanagement, Finanzrisikomanagement, Währungsrisikomanagement oder Finanzierungsgesellschaftstätigkeiten) gelten. Die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle soll – ungeachtet bestehenden DBAs – auf den risikofreien Zinssatz (laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität) beschränkt sein.

Gesetzliche Preisanpassungsklausel gemäß § 1b AStG

Die bislang in § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG geregelte gesetzliche Preisanpassungsklausel, die insbesondere in Anwendungsfällen des hypothetischen Fremdvergleichs greift, in denen immaterielle Werte und Funktionen Gegenstand der Verrechnungspreisermittlung sind, soll künftig in einem eigenen § 1b AStG-E geregelt sein. Vorbehaltlich einer tiefergehenden Analyse soll die gesetzliche Kaufpreisanpassungsklausel wohl etwas entschärft werden. Zum einen soll auch zukünftig die Möglichkeit bestehen, dass durch eine individuelle fremdübliche vertragliche Kaufpreisanpassungsklausel die gesetzliche Kaufpreisanpassungsklausel nicht zur Anwendung kommen soll. Zum anderen soll der vielfach kritisierte zeitliche Anwendungsbereich der gesetzlichen Kaufpreisanpassungsklausel von heute zehn auf sieben Jahre verkürzt werden. Auch wenn die sieben Jahre als zu lang erscheinen, ist dies ein Schritt in die richtige Richtung.

Darüber hinaus wird die Definition, wann eine erheblichen Abweichung, die eine Preisanpassung rechtfertigt, vorliegt, an das auf Ebene der OECD vereinbarte Konzept (Abweichung der tatsächlichen Gewinnentwicklung um mehr als 20 %) angepasst. Damit könnte die Akzeptanz der gesetzlichen Kaufpreisanpassungsklausel auch im Ausland steigen und das dieser Regelung immanente hohe Doppelbesteuerungsrisiko ein wenig minimiert werden. Zudem sollen drei Ausnahmetatbestände in die Regelung aufgenommen werden. So soll die gesetzliche Preisanpassungsklausel nicht zur Anwendung kommen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass (1) die Gewinnabwicklung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, (2) Unsicherheiten in der Bewertung angemessen berücksichtigt wurden oder (3) eine angemessene umsatz- oder gewinnabhängige Lizenzgebühr als Vergütung vereinbart sind.

Senkung der Umsatzgrenze zur Erstellungspflicht einer Stammdokumentation gemäß § 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E

Auch hinsichtlich der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften soll es eine Änderung geben. Es ist geplant die Umsatzgrenze für die verpflichtende Erstellung einer Stammdokumentation (Master-File) von derzeit EUR 100 Mio. Umsatz auf EUR 50 Mio. zu reduzieren. Was im ersten Blick vielleicht als Verschärfung wahrgenommen wird, ist bei genauerer Betrachtung allerdings nicht als solche erkennbar. Die Praxis zeigt, dass es auch heute schon für Konzerne mit weniger als EUR 100 Mio. Umsatz in den allermeisten Fällen Sinn macht, die Verrechnungspreisdokumentation in eine Stammdokumentation und länderspezifische Dokumentationen aufzuteilen. Dies verhindert Redundanzen im

Erstellungsprozess und stellt eine stringente Kommunikation gegenüber den Finanzbehörden in allen Tätigkeitsstaaten sicher.

Änderungen bzgl. Vorabverständigungsverfahren – Einführung eines § 89a AO-E

Verfahrensrechtlich sollen die Verrechnungspreisvorschriften um eine gesetzliche Regelungen zur Beantragung und Durchführungen von Vorabverständigungsverfahren (sog. Advance Pricing Agreements, kurz: APA) ergänzt werden. Eine solche gesetzliche Grundlage für APA ist grundsätzlich zu begrüßen, da das Verfahren bislang nur im Erlasswege geregelt war. Im Rahmen einer ersten Analyse scheint das BMF den Anwendungsbereich von APAs begrenzen zu wollen. So besteht keine Verpflichtung zur Bearbeitung eines APA-Antrag, vielmehr hat die Behörde eine Ermessensspielraum einen entsprechenden Antrag anzunehmen.

Zu kritisieren ist, dass nur Anträge für Sachverhalte zugelassen sein sollen, die zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklicht wurden. Dieses – aus den Regelungen zu verbindlichen Auskünften bekannte – Prinzip erscheint bei APAs wenig sachdienlich und an der Praxis vorbei. Den meisten Verrechnungspreissachverhalten liegen Dauersachverhalte zu Grunde, die auf Seiten der Steuerpflichtigen oftmals einer wirtschaftlichen Notwendigkeit geschuldet sind. Insbesondere bei solchen Dauersachverhalten kann mit der Umsetzung oft nicht auf die Antragstellung gewartet werden. Auch stellt sich vor dem Hintergrund jahrelanger Verfahren die Frage nach der Sinnhaftigkeit der Regelung, da der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklicht sein darf, nach Antragstellung allerdings verwirklicht werden kann. In diesem Zusammenhang ist die vorgesehene Möglichkeit eines zeitlichen Roll-Backs positiv zu erwähnen.

Abzulehnen ist, dass die Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens weiterhin gebührenpflichtig sein soll. Dabei wird die Gebührenpflicht nicht mehr im § 178a AO geregelt, vielmehr soll dieser gestrichen werden. Die Gebührenpflicht soll zukünftig ebenfalls im § 89a AO geregelt werden, wobei die Gebühr pro Antrag von heute EUR 25.000 auf EUR 30.000 erhöht werden soll.

Richtigerweise ist auch eine Anpassung des § 175a AO-E vorgesehen. Die Korrekturvorschrift soll zukünftig auch die Umsetzung von Vorabverständigungsvereinbarungen ermöglichen.

Experten-Kontakt



Dr. Alexander Reichl
Steuerberater

E-Mail: a.reichl@psp.eu



Roland W. Graf
Rechtsanwalt
Steuerberater

E-Mail: r.graf@psp.eu



Dr. Axel von Bredow
Steuerberater

E-Mail: a.vonbredow@psp.eu



Benedikt Wiedmann, LL.M.
Steuerberater
Fachberater für Internationales Steuerrecht

E-Mail: b.wiedmann@psp.eu



Janneke Speetjens
Steuerberaterin

E-Mail: j.speetjens@psp.eu



Dr. Katharina Heusinger
Master of Science

E-Mail: k.heusinger@psp.eu



Über PSP

Peters, Schönberger & Partner (PSP) zählt mit einer 40-jährigen erfolgreichen Unternehmenshistorie zu den renommiertesten mittelständischen Kanzleien in Deutschland. Als Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte unterstützen wir Sie bei wichtigen Entscheidungen und begleiten Sie bei deren Umsetzung. Zu unseren Mandanten zählen mittelständische Unternehmen, Familienunternehmen, vermögende Privatpersonen und Private Equity-Gesellschaften, die den Wunsch nach einer interdisziplinären und individuellen Beratung haben. Sie finden in uns einen professionellen, verlässlichen und durchsetzungsstarken Partner, der mit Leidenschaft Ihre rechtlichen und steuerlichen Interessen vertritt und auch die klassischen Aufgaben der Wirtschaftsprüfer übernimmt. Das PSP-Family Office unterstützt Sie zudem bei der Vermögensstrukturierung und verfügt über ausgewiesene Expertise in Nachfolge-, Stiftungs- und Immobilienfragen.



PETERS, SCHÖNBERGER & PARTNER
RECHTSANWÄLTE
WIRTSCHAFTSPRÜFER
STEUERBERATER
www.psp.eu