

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Sr/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

4. September 2023

**Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes; Anhörung
GZ IV B 5 - S 1340/23/10001 :003
DOK 2023/0634056**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr.

Der Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes ist in weiten Teilen zu begrüßen und enthält einige wichtige Ausführungen und Anwendungsbeispiele zur Beantwortung praxisrelevanter Fragen. Gleichwohl besteht noch weiterer dringender Klarstellungsbedarf, weshalb der Entwurf entsprechend ergänzt werden sollte.

Hervorzuheben ist, dass aufgrund der Auslandsberührungen für die Steuerpflichtigen erweiterte Mitwirkungspflichten bestehen. Allerdings sollte darauf geachtet werden, die Beweislast nicht zu weitgehend auf den Steuerpflichtigen abzuwälzen. Zum einen sollte er nicht für die Unmöglichkeit des Beibringens von Unterlagen sanktioniert werden, wenn er nachweisen kann, dass er alles Zumutbare unternommen hat, um die gewünschten Informationen oder Dokumente einzuholen. Zum anderen muss die Finanzverwaltung selbst ebenfalls alle ihr zumutbaren Wege ausschöpfen, die in den letzten Jahren im Zuge des ausgebauten Informationsaustauschs zumindest in den EU-Mitgliedsstaaten zugenommen haben. An verschiedenen Stellen im Entwurf halten wir ergänzende Ausführungen insbesondere dazu für erforderlich, was vom Steuerpflichtigen verlangt wird und auch, wann seine (dokumentierten) Bemühungen als ausreichend anzusehen sind.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Seite 2

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Constanze Schrenk
Referentin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens
zu den Grundsätzen zur Anwendung des
Außensteuergesetzes**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

4. September 2023

Vorbemerkung

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) vom 25. Juni 2021 wurden die Vorschriften des AStG, insbesondere die Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung sowie die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung weitgehend geändert. Demgegenüber wurde das BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14. Mai 2004 (nachfolgend: AStG-Anwendungserlass) bislang nicht überarbeitet.

Es ist zu begrüßen, dass sich der Entwurf zu dem AStG-Anwendungserlass mit nunmehr 250 Seiten umfassend zu den Neuerungen des Außensteuergesetz äußert und das Gesetz anhand vieler Beispiele erläutert. Jedoch beinhalten diese Ausführungen oftmals Wiederholungen, Ausführungen aus der Gesetzesbegründung des ATADUmsG sowie die Wiedergabe lediglich des Gesetzeswortlauts. Dagegen werden die durchaus problematischen und bislang ungeklärten Punkte nicht ausführlich (neu) in dem Entwurfsschreiben diskutiert sowie kaum um praxistaugliche Erläuterungen ergänzt, obgleich dies die Zielsetzung des Anwendungserlasses ist. Wir plädieren dafür, das Schreiben noch einmal redaktionell zu straffen und Redundanzen zu vermeiden. Gleichzeitig sollten zu den für die Praxis wichtigen und nach wie vor offenen bzw. schwer abgrenzbaren Punkten weitergehende Klarstellungen und Beispiele aufgenommen werden. Das Bestreben der Verwaltung, sich bei neuralgischen Punkten möglichst alles offen zu halten, bedeutet für den rechtstreuen Steuerpflichtigen eine unnötige Erschwerung und entspricht nicht den rechtsstaatlichen Erfordernissen bzw. den Ansprüchen der Steuerpflichtigen auf Rechts- und Planungssicherheit.

Darüber hinaus sollten die Steuerpflichtigen, die grundsätzlich ihren Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflichten gem. § 90 Abs. 2 AO nachgegangen sind, nicht deshalb zusätzlich mit einer Regelung des AStG bestraft werden, weil Sachverhalte kaum zumutbar aufgeklärt werden können. Zwar haben die Steuerpflichtigen gem. § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Jedoch lässt das Entwurfsschreiben in diesem Zusammenhang offen, wann die Grenzen des rechtlich Möglichen sowie des tatsächlich Möglichen zur Erfüllung der erhöhten Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen erfüllt sind und es damit zu keiner Reduzierung des Beweismaßes kommt. Dabei sollte Berücksichtigung finden, dass es selbst für den Mehrheitsbeteiligten rechtlich und tatsächlich meist kaum möglich ist, die Informationen und Beweise von den ausländischen Gesellschaften anzufordern und zu erhalten. Dies führt dazu, dass die Einhaltung der erhöhten Mitwirkungspflichten kaum zumutbar für die Steuerpflichtigen ist.

Es sollten demnach klarere und verhältnismäßigere Regelungen zur Beweislast ergänzt werden. Ansonsten kann es dazu kommen, dass die Normen weder von dem Steuerpflichtigen befolgt noch von der Finanzverwaltung vollzogen werden können und damit letztlich (wohl) ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt (vgl. in diesem Kontext auch das Urteil des Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg hinsichtlich der Verfassungswidrigkeit der Tübinger Verpackungsteuersatzung, VGH Baden-Württemberg vom 29. März 2022, Az.: 2 S 3814/20). Denn die Tatsache, dass die Sachverhalte in wesentlichen Teilen außerhalb der Verantwortungs- und Machtsphäre des Steuerpflichtigen liegen und dieser teilweise keine Informationen und Unterlagen zu den Sachverhalten erlangt, führt wiederum dazu, dass es zu keiner Kontrolle

eben dieser Sachverhalte kommt. Demnach darf die fehlende Beschaffung von Unterlagen zur Prüfung des Sachverhalts nicht gewertet werden als Verletzung der Mitwirkungspflichten, sondern schlichtweg als Unmöglichkeit der Einhaltung der Mitwirkungspflichten.

Ferner ist es grundsätzlich schwer nachvollziehbar, weshalb Verschlechterungen gegenüber dem Status Quo eingeführt wurden, anstatt das Zusammenwachsen der EU-Mitgliedstaaten zu bestärken. Somit sollten u. a. Gesellschafter von Unternehmen im EU-Binnenmarkt ohne grenzüberschreitende Hindernisse operieren können. Beschränkungen hinsichtlich des Wohn- und Aufenthaltsortes von Unternehmensinhabern innerhalb der EU sollten - anstatt forciert - beseitigt werden. Dabei sollte u. E. insbesondere vor dem Hintergrund der jüngst verabschiedeten Mindestbesteuerungsrichtlinie die Möglichkeit genutzt werden, um eine zeitgerechte und international kohärente Neugestaltung der Wegzugsbesteuerung sowie der Hinzurechnungsbesteuerung zu verankern. Um diese Chance nicht zu vergeben, sollte die Wegzugs- bzw. Hinzurechnungsbesteuerung europarechtlich neu überdacht werden und in einem gemeinsamen Diskurs zwischen Politik, Finanzverwaltung, Unternehmen und Organisationen ein tragfähiges, dauerhaftes und systematisch stimmiges System auf Ebene der EU konzipiert werden. Zudem sollten die erforderlichen nationalen Anpassungen aufgrund der Mindestbesteuerungsrichtlinie genutzt werden, um die Regelungen des Außensteuergesetzes im Rahmen einer Gesetzesänderung anzupassen und dadurch ein „level-playing field“ zu schaffen.

Zu 6: Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 bei Wohnsitzwechsel ins Ausland

Zu 6.0: Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Ausführungen zu dem zeitlichen Anwendungsbereich sollten ergänzt werden um Ausführungen zu der Behandlung von Alt-Fällen, mithin zur Auslegung von § 6 AStG a. F. Es besteht insbesondere Klärungsbedarf für Fälle der „ewigen“ Stundung gem. § 6 Abs. 5 AStG a. F.

Zu 6.1: Entstehung des Steueranspruchs (Voraussetzungen und Rechtsfolgen)

Zu 6.1.4.3: Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts liegen nach Rz. 88 auch vor, wenn dies durch die erstmalige Anwendbarkeit von abkommensrechtlichen Rechtsnormen verursacht wird, ohne dass sich die Sachlage sonst geändert oder der Steuerpflichtige irgendwelche aktiven Handlungen ausgeführt hat (sog. passive Entstrickung).

Während diese Aussage zutrifft, ist die daraus gezogene Rechtsfolge, nämlich die Auslösung einer Besteuerung des Vermögenszuwachses, u. E. zumindest problematisch. Der BFH hat sich dazu noch nicht geäußert; eine Revision ist anhängig (wenn auch zur Rechtslage vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz, Az.: I R 32/21). Eine passive Entstrickung durch Umsetzung des AOA hat der BFH bei summarischer Prüfung als zweifelhaft angesehen (BFH vom 24. November 2021, Az.: [I B 44/21](#), IStR 2022, S. [284](#)).

Auch wenn der Steuerpflichtige nicht auf das unveränderte Fortbestehen des zu einem bestimmten Zeitpunkt geltenden Rechts vertrauen darf, sollte ihm eine Übergangsfrist eingeräumt werden, die ihm eine Reaktion und möglicherweise eine Vermeidung der Besteuerung nach § 6 AStG ermöglicht. Wir plädieren daher dafür, für Fälle des Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, die ohne irgendeine Handlung des Steuerpflichtigen durch eine reine Rechtsänderung eintreten, einen zeitlichen Aufschub für die Besteuerung des Vermögenszuwachses zu gewähren und diese bspw. erst für den dritten auf das Inkrafttreten des neuen Rechts folgenden Veranlagungszeitraums vorzusehen.

Zu 6.1.4.3: Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Nach Rz. 96 erfolgt „[d]ie Ermittlung des der Besteuerung nach § 6 AStG unterliegenden Vermögenszuwachses [...] nach den Regelungen des § 17 EStG.“ Dies führt dazu, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch Veräußerungskosten abzugsfähig sind. Da es im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung grundsätzlich zu keiner Veräußerung kommt, wäre es wünschenswert, wenn in dem AStG-Anwendungserlass Beispiele für (fiktive) Veräußerungskosten aufgenommen werden.

Zu 6.2: Persönlicher Anwendungsbereich

Zu 6.2.3: Steuerpflicht bei Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung

Laut Rz. 121 gilt die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht nicht nur in Bezug auf die Beteiligung, für die die Rückkehrerregelung in Anspruch genommen wird, sondern für alle Beteiligungen des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers, unabhängig vom Zeitpunkt des Erwerbs, wenn insoweit ein die Wegzugsbesteuerung auslösender Tatbestand nach § 6 Abs. 1 AStG erfüllt wird.

Diese Regelung ist u. E. in folgendem Fall überschießend:

Der Steuerpflichtige nimmt die Rückkehrerregelung im Jahr 01 in Anspruch. Im Jahr 02 verkauft er seine Beteiligung(en). Im Jahr 03 erwirbt er neue Beteiligungen. Im Jahr 04 zieht der Steuerpflichtige endgültig ins Ausland.

Wir regen eine Klarstellung an, dass die Aussage in Rz. 121 nur für die Beteiligungen gilt, die der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung gehalten hat.

Zu 6.3: Entfallen des Steueranspruchs (Rückkehrerregelung)

Zu 6.3.1.1: Vorübergehende Abwesenheit

Die Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung stellt ab auf die vorübergehende Abwesenheit des Steuerpflichtigen. Es ist zunächst zu begrüßen, dass die vorübergehende Abwesenheit nicht mehr nur dann anzunehmen ist, wenn die Rückkehrabsicht bereits im Zeitpunkt des

Wegzugs bestand (entsprechend der sog. Subjektiven Theorie). Stattdessen ist laut Rz. 129 eine „[...] vorübergehende Abwesenheit auch erfüllt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb des vorgegebenen Siebenjahreszeitraums des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG tatsächlich zurückkehrt [...]“ (entsprechend der sog. Objektiven Theorie).

Diese Rückkehrabsicht muss nach Rz. 130 bei der Fristverlängerung außerhalb des Siebenjahreszeitraums unverändert fortbestehen und spätestens mit dem Antrag auf Fristverlängerung nach § 6 Abs. 3 Satz 3 AStG dokumentiert werden. Dies ist grundsätzlich auch im Einklang mit der Rechtsprechung (vgl. BFH vom 21. Dezember 2022, Az.: I R 55/19). Jedoch bleibt unklar, wie die Rückkehrabsicht zu dokumentieren ist. Es sollte klargestellt werden, welche Anforderungen an die Dokumentation der Rückkehrabsicht gestellt werden und woran eine wahrscheinliche Rückkehr festgemacht werden kann.

Wir gehen zudem davon aus, dass aufgrund des letzten Satzes in Rz. 130 („Die Rückkehrabsicht ist spätestens mit dem Antrag auf Fristverlängerung nach § 6 Absatz 3 Satz 3 AStG [...] zu dokumentieren.“) die Rückkehrabsicht vorher noch nicht dokumentiert bzw. gegenüber der Finanzverwaltung hätte kenntlich gemacht werden müssen. Um Unklarheiten zu beseitigen, sollten vor diesem Hintergrund die Rz. 128 und 129 nochmals kritisch geprüft werden und klargestellt werden, dass es innerhalb des Siebenjahreszeitraums keiner Dokumentation der Rückkehrabsicht bedarf.

Zu 6.3.1.4: Unschädliche Statusänderung (§ 6 Abs. 3 Satz 2 AStG)

Der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG entfällt grundsätzlich nur, soweit die Anteile bei Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht in der Zwischenzeit nicht veräußert, übertragen oder in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden. Mithin dürfen in Bezug auf die Anteile keine Statusänderungen mit Blick auf die Zurechnung zum Steuerpflichtigen und deren Zugehörigkeit zum Privatvermögen eingetreten sein. Demnach ist nach Rz. 137 als schädlich anzusehen insbesondere die unentgeltliche Übertragung unter Lebenden (sog. Schenkung). Lediglich die unentgeltliche Übertragung von Todes wegen auf natürliche Personen ist laut Rz. 139 als unschädlich anzusehen.

Diese Ungleichbehandlung ist u. E. kritisch anzusehen, wenn die sonstigen Voraussetzungen gleich sind. In den Fällen, in denen der ins Ausland verzogene Schenker seine Beteiligung unentgeltlich an eine unbeschränkt steuerpflichtige, in Deutschland ansässige Person überträgt und diese die Beteiligung in ihrem Privatvermögen hält, wird praktisch im Hinblick auf die Beteiligung die vor dem Wegzug bestehende Situation wiederhergestellt. Es besteht keine Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts mehr. Eine dadurch ausgelöste Besteuerung des Vermögenszuwachses tritt ggf. noch neben eine ebenfalls entstehende Schenkungsteuer. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, dass in dem umgekehrten Fall die Rückkehrerregelung anerkannt wird und der Steueranspruch daher entfällt. Mithin wird bei einer Übertragung einer Beteiligung von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen auf einen im Inland nicht Steuerpflichtigen, der innerhalb des maßgeblichen Siebenjahreszeitraums unbeschränkt steuerpflichtig wird, keine Besteuerung des Vermögenszuwachses ausgelöst.

Die im Entwurf dargelegte Auffassung ist vom Gesetzeswortlaut zwar gedeckt, der in § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG lediglich von „Übertragung“ spricht. Dennoch besteht in dem oben geschilderten Fall keine Notwendigkeit einer Besteuerung des Vermögenszuwachses nach § 6 AStG. Zudem ist zwar eine Benachteiligung von schenkweisen Übertragungen laut Begründung zum ATAD-UmsG zur Flankierung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes gewollt (BT-Drs. 19/28652, S. 48). Dort wird aber auf den Fall Bezug genommen, dass ein unbeschränkt Steuerpflichtiger wegzieht und schenkweise die Anteile an einen ebenfalls nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen überträgt. Der Steueranspruch soll dann auch nicht nach § 6 Abs. 3 AStG entfallen, wenn der Beschenkte innerhalb der Fristen des § 6 Abs. 3 AStG im Inland wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird. Diese Argumentation kann aber bei Übertragung auf einen unbeschränkt Steuerpflichtigen nach unserem Verständnis nicht greifen.

Wir plädieren daher für eine einschränkende Auslegung des Gesetzes an dieser Stelle und für eine Klarstellung, dass eine Rückschenkung in das Inland an eine unbeschränkt steuerpflichtige Person ebenso unschädlich ist wie eine Übertragung von Todes wegen. Zumindest aber sollte eine Doppelbesteuerung nach § 6 AStG und dem ErbStG vermieden und eine Aussage dazu getroffen werden, wie dies im geschilderten Fall zu erreichen ist.

Zu 6.3.1.5: Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückgewähr nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AStG

Nach Rz. 147 sind sämtliche Gewinnausschüttungen und jegliche Einlagenrückgewähr für die Prüfung der 25-Prozent-Grenze zusammenzurechnen. Unklar ist jedoch, auf welche Anteile sich dies bezieht. Was gilt, wenn der Steuerpflichtige nach seinem Wegzug weitere Anteile zu seiner bereits vorher bestehenden Beteiligung hinzuerworben hat? Wenn er beim Wegzug über einen Anteil von 10 % verfügte und später noch weitere 10 % erworben hat, steigt dadurch die ihm zustehende Gewinnausschüttung zwangsläufig an. Bei Anwendung der 25-Prozent-Grenze auf die gesamte Gewinnausschüttung würde der neu hinzuerworbene Anteil mit unter die Vermögenszuwachsbesteuerung fallen, obwohl er bei Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht noch nicht vorhanden war und dem deutschen Besteuerungsrecht durch den Wegzug somit nicht entzogen wurde. Wir regen hierzu eine Klarstellung an.

Zu 6.3.1.7.5: Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrerregelung

Nach Rz. 156 sind für die Anwendung der Rückkehrerregelung gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG allein die Umstände zum Zeitpunkt der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht maßgebend. Dies geht u. E. zu weit. Stattdessen sollte für die Anwendung der Rückkehrerregelung die Gesamtumstände innerhalb des Siebenjahreszeitraums maßgebend sein. Denn ansonsten würden Fälle nicht erfasst, in denen der Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht und der Zeitpunkt der (Rück-)Begründung des vollständigen Besteuerungsrechts der Bundesrepublik auseinandergehen. Dies kann nicht richtig sein. Da ansonsten Fälle, die grundsätzlich eine Rückkehrabsicht verfolgen und eine Rückkehr auch tatsächlich vollzogen wird, bestraft werden aufgrund der erst (einen Tag) späteren (Rück-)Begründung des vollständigen Besteuerungsrechts. Darüber hinaus geht die Ansicht aus Rz. 156 auch nicht aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 EStG hervor.

Zu 6.4: Fälligkeit des Steueranspruchs

Zu 6.4.1: Voraussetzungen für die Stundung und Rechtsfolgen

Laut Rz. 171 wird eine ratierliche Zahlungsweise regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung gewährt (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG). Für die Art der Sicherheitsleistung wird in dem Entwurfsschreiben auf §§ 241 ff. AO verwiesen. Dies ist u. E. kritisch zu betrachten. Denn in der Praxis wird als Sicherheitsleistung regelmäßig eine Bankbürgschaft verlangt, zumindest dann, wenn der Wegziehende nicht über im Inland belegene Immobilien verfügt. Eine Verpfändung der § 6 AStG auslösenden Anteile ist in aller Regel nicht ausreichend. Dies ist nicht sachgerecht und führt zu einer erheblichen Behinderung der Mobilität innerhalb der EU. Dabei geht die Regelung der Gewährung der ratierlichen Zahlungsweise nur gegen Sicherheitsleistung deutlich über die Vorgaben aus der ATAD-Richtlinie hinaus. Mithin kann gem. Art. 5 Abs. 3 der ATAD Sicherheitsleistungen verlangt werden, wenn ein nachweisliches und tatsächliches Risiko besteht, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann. Dies sollte bei der Gewährung gegen Sicherheitsleistung grundsätzlich immer Berücksichtigung finden. Wir regen deshalb weitere Klarstellungen an, insbesondere für Fälle, in denen ein niedriges Risiko besteht.

Zu 6.5: Mitwirkungspflichten

In § 6 Abs. 5 AStG sind bei Inanspruchnahme der Stundungsregelung gem. § 6 Abs. 4 AStG zusätzliche Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen bzw. dessen Gesamtrechtsnachfolger vorgesehen. Danach hat der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 AStG, die Verwirklichung eines der Tatbestände des § 6 Abs. 4 Satz 5 oder 7 AStG innerhalb eines Monats mitzuteilen. Bereits die Einhaltung dieser Frist ist speziell für den Gesamtrechtsnachfolger im Fall einer Übertragung von Todes wegen problematisch. Verschärft wird diese Frist nunmehr durch das Entwurfsschreiben in Rz. 183. Denn danach hat der Gesamtrechtsnachfolger in Fällen, in denen bereits der Steuerpflichtige die Rückkehrfrist über den Siebenjahreszeitraum hinaus verlängert hat (Rz. 142) die Rückkehrabsicht in seiner Person „unverzüglich im Rahmen der Mitwirkungspflichten“ zu erklären. Dies geht u. E. zu weit und sollte konkret für den zugrundeliegenden Fall einer Übertragung von Todes wegen abgemildert werden.

Zudem wäre hinsichtlich der Verletzung der Mitwirkungspflichten, insbesondere der anlassunabhängigen jährlichen Mitwirkungspflichten, und der damit einhergehenden scharfen Rechtsfolge eine abmildernde Regelung von Seiten der Finanzverwaltung wünschenswert, bspw. entsprechend der Regelung in dem Umwandlungssteuererlass (BMF vom 11. November 2011, BStBl. I 2011, S. 1314, Rz. 22.33).

Zu Vor 7: Hinzurechnungsbesteuerung

Das Entwurfsschreiben geht bislang nicht auf die geplanten Änderungen in dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen (sog. MinBestRL-UmsG) ein. Es sollte insbesondere das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu dem neugeplanten Mindeststeuergesetz (MinStG) klargestellt werden. In diesem Zusammenhang sollte auch klargestellt werden, ob es aufgrund der phasengleichen Zurechnung der Einkünfte zu einer Änderung der Grundstruktur der deutsch-steuerlichen Hinzurechnungsbesteuerung in Form einer Abwendung von der Ausschüttungs- zur Zurechnungstheorie gekommen ist.

Ferner gehen wir davon aus, dass bis zur Veröffentlichung des Schreibens die Niedrigsteuergrenze auf 15 % abgesenkt wurde und die Ausführungen entsprechend angepasst werden.

Zu Vor 7 - 2: Verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung

Nach Rz. 201 ergibt sich die Vorrangigkeit der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) vor der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-13 AStG) aus § 9 Satz 2 StAbwG. Dies ist u. E. nicht vollständig korrekt. Stattdessen ergibt sich die Vorrangigkeit der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung als speziellere Norm nach dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali*.

Zu Vor 7 - 3: Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft

Nach Rz. 211 lassen die §§ 7-13 AStG und § 9 StAbwG eine etwaige beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft unberührt. Damit werden bei sog. „loop structures“ auch die inländischen Einkünfte einer Zwischengesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen. Dies ist nicht sachgerecht, da es zu einer Schlechterstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall kommt. Diese Fälle sollten daher von dem Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden.

Darüber hinaus gehen wir davon aus, dass aufgrund der geplanten Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze gem. § 8 Abs. 5 Satz 1 AStG auf 15 % die Zwischeneinkünfte nunmehr generell nach Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung keiner niedrigen Besteuerung mehr unterliegen. Mithin sollte dieser Punkt zumindest um eine Nichterhebungsregelung ergänzt werden, da grundsätzlich sämtliche inländischen Einkünfte einer Besteuerung von min. 15 % unterliegen. Darüber hinaus führt die Regelung zu unnötigem bürokratischem Aufwand ohne zusätzliche Einnahmen für den Fiskus.

Zu 7.1: Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich (§ 7 Abs. 1 AStG)

Zu 7.1.1.2: Unbeschränkt Steuerpflichtiger

In Rz. 220 wird festgelegt, dass eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft kein unbeschränkt Steuerpflichtiger im Sinne der Vorschrift ist. An einem solchen Rechtsträger beteiligte

unbeschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtige sind gleichwohl unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne der Vorschrift. Wir bitten um Klarstellung, dass dies nur dann zutrifft, wenn sie in eigener Person die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllen. Allein durch das Beteiligtsein kann keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet werden.

Zu 7.1.1.5: Unmittelbare und mittelbare Beteiligung am Nennkapital

Wir begrüßen die Klarstellung in Rz. 230, wonach die Höhe einer mittelbaren Beteiligung mittels Durchrechnung zu ermitteln ist. Nur so wird die gesellschaftsrechtliche Kontrolle zutreffend erfasst, die der Idee der Beherrschung zugrunde liegt. Nur derjenige, der über die Gewinnverlagerung in ein Niedrigsteuerland (mit)bestimmt, kann im Ergebnis dafür sanktioniert werden. Entsprechendes gilt auch im Hinblick auf Rz. 263.

Zu 7.1.2.2: Hinzurechnungsbesteuerung bei einer die Beteiligung vermittelnden Person

Die Norm des § 7 Abs. 1 Satz 2 EStG sieht bei mittelbaren Beteiligungen vor, dass diese für den Steuerpflichtigen unbeachtlich sind, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung i. S. d. § 8 Abs. 5 AStG unterliegen.

Wir bitten für Rz. 240 um Klarstellung, dass „Rechtsträger“ als die vermittelnde Person in diesem Zusammenhang auch eine ausländische Personengesellschaft sein kann, sofern die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nach dem ausländischen Recht auf der Ebene dieser Personengesellschaft selbst durchgeführt wird.

Zudem bitten wir um Ergänzung von Beispielen bzw. auch abgrenzenden Beispielen für „vergleichbare ausländische Regelung“. Wäre bspw. die US-amerikanische Subpart F-Regelung eine der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbare Regelung?

Zu 7.1.3: Von § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG abweichende Hinzurechnungsquote (§ 7 Abs. 1 Satz 3 AStG)

Die Hinzurechnungsquote berechnet sich grundsätzlich anhand der Beteiligung am Nennkapital. Sofern für die Gewinnverteilung nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend ist oder die Gesellschaft kein Nennkapital hat, ist nach § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG der Maßstab für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft zugrunde zu legen. Nach Rz. 248 richtet sich die Gewinnverteilung nach dem jeweils einschlägigen ausländischen Gesellschaftsrecht, ggfs. i. V. m. dem Gesellschaftsvertrag bzw. der Satzung der Gesellschaft.

Jedoch ist eine solche Bestimmung der Hinzurechnungsquote nach unserem Verständnis aufgrund der neugeregelten Bestimmung der Beherrschung nunmehr nicht in jedem Fall möglich, insbesondere dann nicht, wenn dem Steuerpflichtigen bspw. gerade kein Anspruch auf

Gewinn zusteht. Stattdessen bestimmt sich die Beherrschung ggf. aufgrund anderer Gegebenheiten, z. B. eine Beherrschung, die schuldrechtlicher Natur ist oder sich gerade aus einem Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten ergibt, letztlich also aufgrund des Einbezugs von nahestehenden Personen. Darüber hinaus fehlt es bei gewissen Vermögensmassen vollständig an einer Gewinnverteilung. In diesen Fällen kann keine Hinzurechnungsquote anhand eines Gewinnverteilungsmaßstabs ermittelt werden, da sich der Gewinn gerade durch die schuldrechtlichen (Gewinn-)Ansprüche gemindert hat. Wir regen an (insbesondere die Rz. 250 f.) klarzustellen, wie mit Beherrschungen bei der Ermittlung der Hinzurechnungsquote umzugehen sind, die sich aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen bzw. aufgrund eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten ergeben, wo mithin keine Gewinnverteilung vorgesehen ist.

Zu 7.1.3.2: Kein Nennkapital

In Rz. 251 wird für ausländische Gesellschaften, die weder über Nennkapital noch eine andere vergleichbare Bezugsgröße verfügen, ausgeführt, dass „[...] die Prüfung der Beherrschungsvoraussetzungen nach § 7 Absatz 2 AStG insoweit besondere Bedeutung zu [kommt].“ Dies ist u. E. unzureichend und sollte weiter klargestellt werden. Wir gehen davon aus, dass in Fällen in denen mangels Gewinnverteilung kein Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen ist, diese ausländischen Gesellschaften nicht der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 13 AStG unterliegen.

Zu 7.2: Beherrschung (§ 7 Abs. 2 AStG)

In Rz. 263 wird klargestellt, dass „[b]ei einer mittelbaren Beteiligung [...] eine Beherrschung gegeben [ist], wenn bezogen auf den Beteiligungsstrang zwischen dem Steuerpflichtigen und der ausländischen Gesellschaft ein Beherrschungskriterium erfüllt ist (keine Kombination der Beherrschungskriterien)“. Nach Rz. 264 gilt dies auch bei einer unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung. Der Vollständigkeit halber sollte in Rz. 263 noch die „unmittelbare Beteiligung“ ergänzt werden.

Zu 7.4: Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 AStG)

Zu 7.4.1: Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG)

Der § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG sieht eine Fiktion vor, nach der Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend gelten, „[...] wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken.“ Dabei handelt es sich sowohl bei dem Begriff „abgestimmtes Verhalten“ als auch bei dem Begriff „Zusammenwirken“ um unbestimmte Rechtsbegriffe, deren Auslegung es bedarf. Demnach sind die Beispiele in Rz. 293 zu begrüßen. Jedoch bleiben die Ausführungen in dem Entwurfsschreiben zu dem Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten unter ihrem Klarstellungsbedarf bzw. widersprechen sich sogar. Eine konkretere Abgrenzung, was unter einem „abgestimmten“ Verhalten zu verstehen ist, bleibt

dennoch schwer fassbar. Ist jedes wie auch immer geartete abgestimmte Verhalten ausreichend? Eine Rechtsbeziehung ist jedenfalls nach Rz. 294 nicht immer erforderlich.

Um den Tatbestand einigermaßen greifbar zu machen, halten wir hier ergänzende Beispiele, worunter nach Auffassung der Finanzverwaltung ein abgestimmtes Verhalten zu verstehen ist, dringend für erforderlich. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund einer gleichmäßigen Rechtsanwendung. Wenn der Finanzverwaltung hier Regelbeispiele bekannt sind, sollte sie sie anführen. Wenn nicht stellt sich die Frage, ob nicht das Gebot der Normenklarheit und das Bestimmtheitsgebot verletzt sind.

Darüber hinaus sollten die Rz. 293 und 294 nochmals kritisch geprüft werden. Hier liegt nach Rz. 293 ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten vor, wenn der Steuerpflichtige und die betreffende Person insbesondere sich durch einen Stimmbindungsvertrag abstimmen. Demgegenüber setzt nach Rz. 294 ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten insbesondere keinen Stimmbindungsvertrag voraus.

Zu 7.4.2: Widerlegbares Unterstellen eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG)

Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG wird widerlegbar unterstellt, dass ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten vorliegt bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die wiederum an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Dabei bleibt offen, inwiefern die Vermutung eines abgestimmten Verhaltens konkret widerlegt werden kann, da eine Nichterfüllung eines Merkmals nicht nachgewiesen werden kann. Wir plädieren daher auch hier (Rz. 300, 301) für die Aufnahme ergänzender Beispiele. Nicht nur, dass grundsätzlich eine Widerlegung möglich ist, sondern vor allen Dingen wie dies geschehen kann, wäre für die Praxis von Bedeutung. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass es sich grundsätzlich bei dem § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG um eine nicht sachgerechte Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen handelt.

Zu 8.1: Zwischeneinkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)

Es ist zunächst zu begrüßen, dass die Ausführungen zu den Zwischeneinkünften nunmehr so umfangreich ausfallen. Zur besseren Verständlichkeit könnten die Unterüberschriften zu den einzelnen Nummern des § 8 Abs. 1 AStG jeweils noch um deren Gesetzesstelle ergänzt werden. Darüber hinaus sollten die Nachweisregelungen nochmals kritisch geprüft werden. Denn der Steuerpflichtige trägt grundsätzlich keine Nachweispflichten für steuerbegründende Tatsachen und sollten ihm insbesondere auch nicht innerhalb des AStG-Anwendungserlasses auferlegt werden.

Zu 8.1.4.3.2: Eigene Mitwirkung

Aktive Einkünfte aus dem Handel liegen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG u. a. vor, wenn bei Handelsgeschäften keine „schädliche Mitwirkung“ des Steuerpflichtigen vorgelegen hat. Von einer schädlichen Mitwirkung wird nach Rz. 363 ausgegangen, wenn eine Person eine Tätigkeit ausübt, die nach ihrer Funktion Teil der Vorbereitung, des Abschlusses oder der Ausführung der in Betracht stehenden Geschäfte dieser Gesellschaft sind. Dies ist u. E. zumindest dann zu weitgehend im Hinblick auf die Rechtsfolge, wenn übliche Geschäftspraktiken eingehalten werden, etwa wenn Vertreter der Muttergesellschaft aus Gründen der Repräsentanz beim Abschluss eines Rahmenvertrages der Tochtergesellschaft anwesend sind. Im Zweifel sollten u. E. Mitwirkungen tendenziell über Verrechnungspreise angemessen berücksichtigt werden. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf den Erlass des Finanzministeriums NRW vom 29. Dezember 1978 (S 1352-5-VB 2) und die darin enthaltenen Annahmen. Wir regen dringend an, die Grundgedanken und ggfs. Beispiele dieses Erlasses zu aktualisieren und in den AStG-Anwendungserlass zu übernehmen. Dabei sollte insbesondere die Ansätze in Rz. 366 weiter ergänzt werden.

Zu 8.1.5.3: Dienstleistung als aktive Tätigkeit

Der vorgenannte Punkt gilt entsprechend für die schädliche Mitwirkung nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. b AStG.

Zu 8.1.6.2:1: Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen

Es ist zu begrüßen, dass laut Rz. 386, sofern eine ausländische Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft verschmolzen wird, diese als Rechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung des § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a AStG eintritt. Wir regen an, diesen Punkt auch auf die anderen Umwandlungsformen zu erweitern und nicht nur auf die Verschmelzung zu begrenzen.

Zu 8.1.9.2: Umwandlungen als passive Tätigkeit (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG)

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 Hs. 1 AStG führt eine Umwandlung grundsätzlich zu aktiven Einkünften. Dies gilt nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 Hs. 2 AStG, „[...] soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 9 dienen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlungen im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.“ Das Entwurfsschreiben in Rz. 425 sieht in diesem Zusammenhang nun vor, dass „[d]er Steuerpflichtige [...] gegenüber der Finanzverwaltung für jedes Wirtschaftsgut nachzuweisen [hat], ob dieses der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne der § 8 Absatz 1 Nummern 1 bis 8 AStG dient [...]“. Dies ist u. E. nicht im Einklang mit dem Gesetz und sollte demnach gestrichen werden. Denn grundsätzlich hat die Finanzverwaltung steuerbegründende Tatbestände nachzuweisen, vorliegend das Vorliegen von passiven Einkünften und damit die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags. Mit hin hat der Steuerpflichtige lediglich gem. § 8 Abs. 1 Nr. 9 Hs. 2 AStG nachzuweisen, dass eben diese passiven Einkünfte letztlich bei einer Umwandlung im Inland zu Buchwerten hätte

erfolgen können und auch im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist. Insbesondere ist eine sachgerechte Aufteilung im Wege der Schätzung, wie in Rz. 425 des Entwurfsschreibens gefordert, damit nicht sachgerecht. Dies kommt nur dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nicht nachgegangen ist.

Für die Steuerpflichtigen stellt es einen erheblichen bürokratischen Aufwand dar, wenn für jedes Wirtschaftsgut gesondert nachzuweisen ist, dass über den gesamten Zeitraum der Nutzung dieses Wirtschaftsgut der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne der § 8 Abs. 1 Nr. 2 bis 8 AStG gedient hat. In diesem Zusammenhang sollten praktikablere Nachweisanforderungen geregelt werden, insbesondere für Fälle, in denen ein Nachweis über die vollständige Nutzung der Wirtschaftsgüter nicht möglich ist, bspw. aufgrund Verschmelzung von Rechtsträgern aufeinander.

Zu 8.2: Motivtest (§ 8 Abs. 2 AStG)

Zu 8.2.1.1: Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

Die Definition einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG für den sog. Motivtest sollte weiter ausgeführt werden. Denn nach Rz. 440 handelt es sich bei einer wirtschaftlichen Tätigkeit um „[...] jede auf die Erzielung von Einnahmen oder sonstigen Vorteilen gerichtete aktive Handlung“. Diese wirtschaftliche Tätigkeit muss wiederum einen wesentlichen Umfang erfordern und erreichen. Es bleibt unklar, wann ein wesentlicher Umfang erreicht ist. Zwar werden in Rz. 435 bzw. in der Tz. 8.2.1 zunächst grundsätzlich die qualitativen Voraussetzungen für eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit benannt (weitere Ausführungen zu diesem Punkt siehe weiter unten). Jedoch bleibt unklar, ob es quantitative Anforderungen an eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gibt, wenn ja welche? Gelten sie gleichermaßen für alle Branchen? Sofern es quantitative Anforderungen an eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gibt, würde dies eine Verschärfung der Rechtslage gegenüber dem vormaligen erforderlichen Vorliegen einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ darstellen. Jedoch hatte die Anpassung des Gesetzeswortlauts u. E. grundsätzlich keine materiell-rechtliche Auswirkung. Dies sollte noch klargestellt werden.

In Rz. 440 wird zudem ausgeführt, dass es „[e]iner wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit [...] nicht entgegen [steht], wenn Leistungen teilweise oder ausschließlich an nahestehende Personen (§ 7 Absatz 3 und 4 AStG) erbracht werden.“ Nach § 8 Abs. 2 Satz 2 AStG setzt eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit die den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen personellen Ausstattung voraus. Dies ist nach Rz. 446 wiederum nur dann gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft durch deren Einsatz in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Funktionen selbständig auszuüben. Ferner muss nach § 8 Abs. 2 Satz 3 AStG die Tätigkeit durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. In diesem Zusammenhang bleibt letztlich unklar, wann eine Gesellschaft die Tätigkeit weiterhin durch personelle Ausstattung bzw. durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt hat, wenn die Leistung ausschließlich an nahestehende Personen erbracht wird. Wir regen deshalb weitere Klarstellung hierzu an.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass wenn schon die Definition der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit schwierig ist, gerade auch nicht festgestellt werden kann, wann eine überwiegende Auslagerung auf Dritte gem. § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG vorliegt.

Im Zuge dessen sollten auch die Entscheidungsgründe aus dem Urteil des FG Köln vom 22. September 2022 (Az.: 6 K 2661/18) Berücksichtigung finden. Danach sind für das Vorliegen einer (tatsächlichen) wirtschaftlichen Tätigkeit die subjektiven und objektiven Elemente zu prüfen. In subjektiver Hinsicht kommt es nach dem FG Köln auf eine steuerliche Motivation der Gestaltung an. In objektiver Hinsicht wiederum ist eine stabile und kontinuierliche Teilnahme am Wirtschaftsleben durch eine feste Einrichtung mit eingerichteten Geschäftsräumen und Personal erforderlich.

Zu 8.2.1.2: Tätigkeit im Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat

Die Gesellschaft muss der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Staat nachgehen, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat. In Rz. 441 wird dabei die Tätigkeit einer Betriebsstätte, die in einem anderen Staat belegen ist, nicht als wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft angesehen. Die Ausführungen zu Betriebsstätten, insbesondere EU/EWR-Betriebsstätten, ergeben sich weder aus dem Gesetz noch aus der bisherigen EuGH-Rechtsprechung. Sie sind u. E. auch nicht sachgerecht. Es müsste ausreichen, dass die wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb der EU/des EWR ausgeübt wird. Aus den unionsrechtlichen Grundfreiheiten ergibt sich jedenfalls keine Beschränkung dergestalt, dass nur die Niederlassungsfreiheit in einem bestimmten Staat geschützt ist. Die Rz. 441 sollte daher gestrichen werden.

Zu 8.2.2: Sachliche und personelle Ausstattung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AStG)

Der Motivtest nach § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG setzt insbesondere gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 AStG den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung voraus. Nach Rz. 446 des Entwurfsschreibens ist dies „[...] nur dann gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft durch deren Einsatz in der Lage ist, die angestrebten wirtschaftlichen Funktionen selbstständig auszuüben.“ Es ist unklar, wie die erforderliche selbstständige Ausübung der angestrebten wirtschaftlichen Funktionen im Zusammenhang zur schädlichen Mitwirkung nach § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 lit. b AStG steht. Wir regen an, klarer darzustellen, wann die Grenzen jeweils erfüllt sind und wie die beiden Normen zueinanderstehen. Darüber hinaus wären praxisorientierte Beispiele hilfreich und u. E. auch notwendig.

Zu 8.2.5: Besorgung der wirtschaftlichen Tätigkeit durch Dritte (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG)

Beim Motivtest geht es um den Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Staat des Sitzes oder der Geschäftsleitung einer Gesellschaft. Der Motivtest soll nach Rz. 436 jedoch dann ausgeschlossen sein, wenn die wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten überwiegend an Dritte ausgelagert werden. Auch an dieser Stelle wären ergänzende Beispiele dringend geboten. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass eine Ausübung der Tätigkeit durch Dritte nach Auffassung des FG Köln (Az.: 6 K 2661/18) unschädlich ist. Auch in Art. 7 Abs. 2

lit. a Satz 2 der ATAD ist kein Outsourcing-Vorbehalt vorgesehen; dies sollte bei der Bestimmung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit bedacht werden.

Zu 8.5.1.2: Ermittlung der Ertragsteuerbelastung

Nach Rz. 491 sind in den von der ausländischen Gesellschaft entrichteten Steuern keine freiwilligen Steuerzahlungen zu berücksichtigen. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH vom 3. Mai 2006 (Az.: I R 124/04) und sollte nochmals überdacht werden. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass in dem BMF-Schreiben vom 13. April 2007 (IV B 4 - S 1300/07/0020, BStBl. I 2007, S. 440) dem Urteil bereits gefolgt wurde.

In diesem Zusammenhang sollte zudem auch auf das Verhältnis zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen eingegangen werden sowie zu der Umsetzung der Richtlinie in anderen EU-Staaten.

Zu 10.3: Ermittlung der Zwischeneinkünfte/des Hinzurechnungsbetrages

Zu 10.3.2.3: Anwendbare Sondervorschriften

Die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte soll seit der Änderung durch das ATADUmsG uneingeschränkt nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts erfolgen. Entgegen der vorherigen Rechtslage sind nach Rz. 543 u. a. auch die Zinschranke (§ 4h EStG), die Lizenzschranke (§ 4j EStG) und die Norm zu hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG-E) zu beachten. Das ist u. E. weder sinnvoll noch sachgerecht und sollte überdacht werden. Einerseits hat diese Änderung zu einer drastischen Verkomplizierung der Berechnung des Hinzurechnungsbetrages für ausländische Zwischengesellschaften geführt, die bei den betroffenen Unternehmen und der Finanzverwaltung einen erheblichen Mehraufwand verursacht. Die Vorschrift führt dazu, dass Unternehmen aus Sicht des deutschen Fiskus ungewollte Gestaltungen anstreben, um negative Effekte bei Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Andererseits kommt es nunmehr innerhalb der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung als Missbrauchsvermeidungsnorm zur Anwendung weiterer Missbrauchsvermeidungsnormen für ausländische Einkünfte.

Darüber hinaus sollte das Normenkonkurrenzverhältnis der §§ 7 bis 13 AStG zu dem § 4k EStG geklärt werden für Fälle, die tatbestandlich vollständig sowohl von dem § 4k EStG als auch von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst sind.

Zu 10.3.2.6: Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einer Einkünfteberichtigung

Nach Rz. 346 ist, „[s]oweit bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft eine Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG aus denselben Einkünften erfasst wird, [...] die daraus resultierende Doppelbesteuerung sachgerecht aufzulösen.“ Es ist einerseits unklar, welche konkreten Fälle hier gemeint sind. In diesem Zusammenhang sollte insbesondere noch einmal der Wortlaut „denselben Einkünften“ überdacht werden, da

mutmaßlich hierunter verstanden werden kann, dass es sich um die Einkünfte handelt, die sowohl nach § 1 AStG berichtigt wurden als auch die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft darstellen. Dies würde jedoch in einem Widerspruch zu Rz. 545 stehen, nach der § 1 AStG bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte gerade keine Anwendung findet. Stattdessen ist wohl hier gemeint, die „Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG aus *derselben Geschäftsbeziehung*.“

In diesem Zusammenhang sollte auch auf die Rz. 1.7 f. der erst kürzlich veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 und die darin enthaltenen ausführlichen Beispiele verwiesen werden.

Ferner sollte auch klargestellt werden, wie eine Doppelbesteuerung in Dreiecksfällen zu beheben ist, also in Fällen, in denen in einem anderen Staat eine Einkünfteberichtigung entsprechend § 1 AStG erfolgt und aufgrund der inländischen Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr faktisch eine Doppelbesteuerung vorliegt.

Andererseits ist unklar, wie eine Doppelbesteuerung sachgerecht aufzulösen ist. Es sollte insbesondere konkretisiert werden, welche Norm vorliegend vorrangig anzuwenden wäre. Nach unserem Verständnis sollte eine Doppelbesteuerung entsprechend dem Urteil des BFH vom 19. März 2002 (Az.: I R 4/01) verhindert werden, indem bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft eine Gegenberichtigung in Höhe des nach § 1 AStG korrigierten Betrags erfolgt.

Zu 10.3.5.7: Verfahrensrechtliche Regelung zur Verlustfeststellung

Wir regen an, neben den negativen Zwischeneinkünften für Zwecke des Verlustabzugs auch die negativen aktiven Einkünfte gesondert festzustellen, da auch diese zur Berechnung des Verlustvortrags, entsprechend dem Beispiel in Rz. 575, benötigt werden.

Zu 11.3: Hinzurechnungskorrekturvolumen

Zu 11.3.4: Zeitliche Zuordnung der Bezüge

Für die Berechnung des Hinzurechnungskorrekturvolumens ist die Reihenfolge der Verwendung der Bezüge anhand der Reihenfolge der steuerlichen Erfassung relevant. Die zeitliche Zuordnung soll dabei anhand eines Beispiels erläutert werden. Dieses Beispiel sollte zur besseren Verständlichkeit um das in den vorherigen Beispielen verwendete Rechenschema ergänzt werden.

Vor diesem Hintergrund sollten sämtliche Beispiele nochmals auf Vollständigkeit, insbesondere auf Vollständigkeit des genauen Rechenwegs, hin kritisch geprüft werden. An einigen Stellen ist dieser nicht immer direkt nachvollziehbar und führt damit zu keiner Erleichterung.

Zu 12.1: Steueranrechnung nach § 12 Abs. 1 AStG

Zu 12.1.4: Tatsächliche Steuererhebung

Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG werden auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer des Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, die Steuer vom Einkommen angerechnet, die zulasten der ausländischen Gesellschaft auf die dem Hinzurechnungsbetrag unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhoben worden sind. Nach Rz. 677 bedeutet „tatsächliche Steuererhebung“, dass die Steuer sowohl festgesetzt als auch entrichtet wurde. Dies ist nach unserem Verständnis nicht ausreichend. Stattdessen sollte als „tatsächliche Steuererhebung“ definiert werden, wenn die Einkünfte in eine steuerliche Bemessungsgrundlage (einschließlich der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung) einbezogen wurden, auf die grundsätzlich ein positiver Tarif angewendet wurde. Demnach sollte unerheblich für die tatsächliche Steuererhebung sein, wenn bspw. es zur Berücksichtigung eines Grundfreibetrags, Verlustabzüge oder Anrechnung weiterer Steuern kommt.

Zu 15: Familienstiftungen

Wir begrüßen, dass das Entwurfsschreiben gegenüber dem Anwendungserlass vom 14. Mai 2002 nunmehr umfangreiche Aussagen zur Geltung des AStG bei Familienstiftungen enthält. Zweck des § 15 AStG ist, Steuervermeidungsstrategien zu behindern, die auf der Verlagerung von Einkünften und Vermögen auf ausländische Familienstiftungen fußen. Die Zurechnungsbesteuerung setzt dabei keine niedrige Besteuerung der Einkünfte der Familienstiftung im Ausland voraus.

Die Norm wird in der Literatur dahingehend kritisiert, dass sie überschießend wirkt, systematische Mängel aufweist und handwerkliche Fehler enthält (s. Baßler, § 15, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand: 5/2023, Rz. 31). Zudem beschränkt die Norm die Kapitalverkehrsfreiheit (s. Schönfeld/Baßler, a. a. O., Rz. 49 ff.). Diese grundlegenden Kritikpunkte sowie ein systematischerer Aufbau der Norm sollten im Wege gesetzlicher Anpassungen aufgegriffen werden. Im vorliegenden Erlass sollten darüber hinaus verschiedene Formulierungen noch einmal überarbeitet und ergänzt werden, um der Praxis mehr Klarheit zu bieten.

Zu 15.0.2: Verhältnis zu Vorschriften der AO

Nach Rz. 776 sind Ermittlungen anzustellen, wem die Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind. Mit hin ob sie tatsächlich in das wirtschaftliche Eigentum der Stiftung übergegangen sind oder der Stifter nach wie vor darüber verfügen kann. Von letzterem geht der Erlass aus, wenn die Stiftungsstatuten die Beendigung der Familienstiftung in die Hand des Stifters oder eines von ihm kontrollierten Gremiums legen.

Während ein Fehlen des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf die Stiftung in dem Fall noch nachzuvollziehen ist, wenn der Stifter über die Auflösung der Stiftung entscheiden kann, halten wir die Auslegung für überzeugend, dass dies auch gilt, wenn ein Gremium darüber

entscheidet. Aus dem Rechtsformvergleich zur GmbH heraus erscheint dies nicht zutreffend. Zumindest müsste klarer definiert werden, in welchen Fällen ein Gremium vom Stifter kontrolliert wird. Dies kann u. E. nicht bei jedem Mitwirken des Stifters in einem Gremium unterstellt werden.

Zu 15.0.6: Feststellungslast

Die Feststellungslast der Finanzverwaltung sinkt nach Rz. 783 dann, wenn die unbeschränkt Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten verletzen. In dieser Abstraktion ist dem kaum zu widersprechen. Allerdings fehlen Maßstäbe dafür, wann die Mitwirkungspflichten schuldhaft verletzt worden sind. Gerade bei seit langer Zeit bestehenden ausländischen Stiftungen sind die Möglichkeiten für eine bezugs- oder anfallsberechtigte Person begrenzt, Dokumente wie bspw. die in Rz. 776 genannten „gesamten Vertragsgestaltungen, einschließlich Nebenabreden“ zu beschaffen oder deren tatsächliche Durchführung zu prüfen.

Die Anforderungen an die Steuerpflichtigen dürfen u. E. nicht überspannt werden. Zumindest muss die Finanzverwaltung selbst ebenfalls alle ihr zumutbaren Wege ausschöpfen. Dies dürfte bei dem in den letzten Jahren immer mehr ausgebauten Informationsaustausch heute erfolgversprechender sein als früher. Es sollte in Beispielen genauer verdeutlicht werden, was vom Steuerpflichtigen verlangt wird und auch, wann seine (dokumentierten) Bemühungen als ausreichend anzusehen sind, selbst wenn die gewünschten Informationen nicht von ihm beigebracht werden können.

Zu 15.1.2.1: Zurechnung „entsprechend ihrem Anteil“

Eine Aufteilung der Zurechnung findet laut Rz. 794 dann statt, wenn es mehrere Stifter oder den Fall einer Zustiftung gegeben hat. Wir halten hier ergänzende Ausführungen für erforderlich. Was gilt etwa, wenn die Stiftung im Jahr 01 errichtet wurde, und es im Jahr 20 eine Zustiftung gegeben hat. Gilt für die Ermittlung des gemeinen Werts des Vermögens das Nominalprinzip, oder für welchen Zeitpunkt ist der Vergleich vorzunehmen? Was würde gelten, wenn in dem angeführten Beispiel sowohl der N1 als auch der N2 nicht unbeschränkt steuerpflichtig wären? Für die geforderte Aufteilung der Stiftungseinkünfte im Verhältnis der Berechtigungen nach Bezugs- oder Anfallsberechtigung getrennt wäre ebenfalls ein Beispiel hilfreich.

Zu 15.2.4: Zu mehr als der Hälfte berechtigt

Nach den Ausführungen in Rz. 799 sind die Bezugs- und die Anfallsberechtigten zwei voneinander getrennte alternative Tatbestandselemente, die allein aber auch zusammen die mehr als hälftige Berechtigungsgrenze erfüllen. In dem dazu enthaltenen Beispiel ist der N1 zu 30 % bezugsberechtigt und der N2 zu 30 % anfallsberechtigt. Dazu heißt es: „Die Voraussetzung der mehr als hälftigen Bezugsberechtigung oder mehr als hälftigen Anfallsberechtigung sind gegeben.“

Diese Aussage ist so unzutreffend. Nur bei Zusammenrechnung der jeweiligen 30 %igen Berechtigung kommt es in der Summe zu einer Berechtigung von 60 % und damit mehr als der Hälfte. Hier muss nachgebessert werden.

Zu 15.10.1.3: Andere ausländische Stiftung

Nach Rz. 859 ist als andere ausländische Stiftung jede Rechtsform einer Stiftung zu verstehen, die ihren Sitz **oder** ihre Geschäftsleitung im Ausland hat. Dies kann u. E. nicht zutreffend sein, denn wenn das jeweils andere Kriterium in Deutschland verwirklicht ist, liegt das Besteuerungsrecht ja ohnehin in Deutschland.

Zu 15.10.1.4: Allein oder zusammen mit den in § 15 Abs. 2 und 3 AStG genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt

Die Formulierung in Rz. 861 „aus rechtlichen Erwägungen der Familienstiftung“ ist u. E. unklar und zu weitreichend. Hier halten wir weitergehende Erläuterungen für geboten.