

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes - ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1), verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur Anpassung insbesondere ihrer steuerlichen Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 ATAD) sowie zur Neutralisierung von Besteuerungssinkongruenzen im Zusammenhang mit Hybriden Gestaltungen (Artikel 9 und 9b ATAD), soweit diese nicht bereits dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen. Der sich aus der ATAD insoweit ergebende Umsetzungsbedarf wird mit diesem Gesetzentwurf aufgegriffen. In diesem Zusammenhang soll die Hinzurechnungsbesteuerung zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

1. Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD)

Artikel 5 ATAD verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Aufdeckung und (auf Antrag ratierlichen) Besteuerung stiller Reserven bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, der Verlagerung von Betrieben oder dem Wegzug von Körperschaften (sog. Entstrickungsbesteuerung). Zudem werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland oder bei Zuzug von Körperschaften die im Rahmen der ausländischen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werte anzuerkennen, sofern diese dem Marktwert entsprechen (sog. Verstrickung). Die Umsetzung von Artikel 5 ATAD erfolgt in § 4 Absatz 1 Satz 3 und 9 – neu –, § 4g, § 6 Absatz 1 Nummer 4, 5a und 5b, § 9 Absatz 5 Satz 2 und § 36 Absatz 5 EStG sowie § 12 Absatz 1 und 1a KStG.

Neben den auf Grund von Artikel 5 ATAD erforderlichen Änderungen sieht der Gesetzentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrerregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG vor.

2. Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 der ATAD)

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist im Jahre 1972 mit dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes eingeführt worden (BGBl. I S. 1713). Sie stellt eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich indizierter, nicht notwendigerweise missbräuchlicher, Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar.

Mit der ATAD wurde für alle Mitgliedstaaten ein verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. Da Deutschland bereits über eine robuste Hinzurechnungsbesteuerung verfügt, ergibt sich aus dieser Richtlinie nur für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf. Die ATAD ist aber Anlass, eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Hierbei wird die Hinzurechnungsbesteuerung zeitgemäß und rechtssicher zur Stärkung des Steuerstandorts Deutschland ausgestaltet.

§ 43 Absatz 2 InvStG diene der Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 des Außensteuergesetzes. Da nun das Außensteuergesetz selbst in § 10 Absatz 6 und § 11 eine Vermeidung der durch die gleichzeitige Anwendung der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes resultierenden Doppelbesteuerung vorsieht, ist § 43 Absatz 2 InvStG nicht mehr erforderlich.

Zu Artikel 5 (Änderung des Außensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

§ 1

Allgemeines

§ 1 AStG enthält den international weit verbreiteten Standard zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen Staaten: den Fremdvergleichsgrundsatz. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist nicht nur in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (entsprechend Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen bzw. UN-Musterabkommen bzw. Deutsche Verhandlungsgrundlage), sondern auch Standard in Doppelbesteuerungsabkommen weltweit. Er ist damit Rechtsmaßstab für eine Regulierung des Gesamtbereichs der internationalen Gewinnabgrenzung. § 1 AStG wurde in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen eingeführt, sodass das deutsche Steuerrecht an die Konzeptionen anderer moderner Steuerrechtsordnungen sowie des internationalen Steuerrechts herangeführt wurde (BT-Drucksache VI/2883, S. 17). Selbiges gilt heute fort. § 1 AStG kann damit auch und insbesondere als die Umsetzungsnorm für Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen angesehen werden.

Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes wird im internationalen Kontext vor allem durch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD-Verrechnungspreisleitlinien) beschrieben und dient insbesondere der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Ein Ziel ist es, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstehen. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist damit im internationalen Kontext Ausdruck des Territorialitätsprinzips und dient dem Veranlassungsgrundsatz. Er zielt auf eine zwischenstaatlich faire Verteilung von Besteuerungsrechten.

Zugleich ergibt sich aber aus den Zielen der fairen Aufteilung von Besteuerungsrechten und der damit verbundenen Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit, dass zumindest Steuerumgehung oder -missbrauch unerwünscht ist und erst recht nicht noch dadurch gefördert werden sollen. Mithin soll auch der Verlagerung von im deutschen Inland wirtschaftlich erzielten Einkünften ins Ausland, unabhängig von dem dort geltenden Steuersatz bzw. Besteuerungsniveau, begegnet werden. Entsprechend ist auch zu berücksichtigen, dass Verrechnungspreissachverhalte zwar Möglichkeiten für Gewinnverlagerungsstrategien bieten, sie zugleich für die Steuerpflichtigen zu erhöhten Befolgungskosten führen. Verrechnungspreissachverhalte bergen auf Grund der möglichen Wertungsbandbreite und der inhärenten Internationalität für multinational tätige Unternehmensgruppen ein erhöhtes Doppelbesteuerungsrisiko.

Der Gedanke der Internationalität ist dem Fremdvergleichsgrundsatz inhärent, weswegen sich Deutschland in diesem Bereich auch weiterhin international ausrichtet. Unilaterale Alleingänge befördern lediglich Doppelbesteuerungsstreitigkeiten und können dazu beitragen, die Anzahl von Verständigungs- und Schiedsverfahren weiter zu erhöhen. Unilaterale Positionierungen sind jedoch dann erforderlich, wenn international kein Konsens vorhanden ist bzw. Leitlinien derart unbestimmt sind, sodass das deutsche Steueraufkommen willkürlich und ungerechtfertigt vermindert werden kann.

Den Steuerpflichtigen und der Verwaltung werden durch die Gesetzesänderungen des § 1 AStG und die Einfügung der §§ 1a und 1b AStG klare Regelungen zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen gegeben. Dabei wird berücksichtigt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vom Einzelfall abhängig ist und es unmöglich ist, jeden einzelnen theoretisch denkbaren Fall zu regeln. Entsprechend enthält der Fremdvergleichsgrundsatz auch genügend Flexibilität, um mitunter auf aktuelle Entwicklungen, wie die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft, reagieren und diese, ohne weitere gesetzliche Maßnahmen, berücksichtigen zu können. Mithin ist der Fremdvergleichsgrundsatz immer zeit- und kontextabhängig und darf nicht als starres Konzept verstanden werden.

Es erfolgt dabei eine internationale Ausrichtung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Nur auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgen kann und hierdurch Doppelbesteuerungen sowie doppelte Nichtbesteuerungen vermieden werden. Dadurch wird auch ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit erreicht und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet. Wenn sich die Steuerpflichtigen an die gesetzlichen Vorgaben halten und ihre Einkünfte in den beteiligten Staaten in gleicher Weise erklären, werden die Ergebnisse international auf Akzeptanz stoßen, weil sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Da Verrechnungspreissachverhalte auf Grund der Möglichkeiten zur Verlagerung von Gewinnen Misstrauen hervorriefen und immer noch hervorrufen, sind Verrechnungspreisfragen in verschiedene BEPS-Aktionspunkte der G20/OECD (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, G20/OECD-BEPS-Projekte) eingegangen, um dem entgegenzuwirken. Am 5. Oktober 2015 wurde daher im Rahmen des G20/OECD-BEPS-Projektes unter anderem auch der Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“ veröffentlicht (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Im Ergebnis soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Mitgliedern einer multinational tätigen Unternehmensgruppe ausgeübt werden. Demzufolge tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund. Die Orientierung an schriftlich vereinbarten Verträgen ist nur Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung. Vielmehr ist es notwendig, die wirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmensgruppe zu analysieren, zu verstehen und die zu würdigenden Geschäftsvorfälle in diesem Kontext mit ökonomischem Sachverstand, insbesondere basierend auf ökonomisch anerkannten Methoden, zu beurteilen. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien geben hierfür zumindest eine auf internationaler Ebene vereinbarte Leitlinie. Diese komplexe Aufgabe erfordert umfassenden Sachverstand und das Bewusstsein, dass Verrechnungspreissachverhalte immer mindestens bilateral und vor diesem Hintergrund auch sorgfältig zu würdigen sind. Alleingänge im internationalen Kontext sind daher kaum zielführend, sodass die „andere“ Seite stets auch zu berücksichtigen ist. Die vorgesehenen Änderungen greifen diese Aspekte auf und betonen klarstellend die wirtschaftliche Betrachtungsweise und geben allgemeine Regelungen für die Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung, die sich an der internationalen Praxis orientieren.

Die Urteilsbildung im Rahmen des Fremdvergleichs erfordert das Hinwegdenken des Nahestehens und eine aus dem Nahestehen etwaig resultierende Beeinflussung auf den Geschäftsvorfall ist zu korrigieren. Mithin müssen die Einkünfte gemindert sein, weil andere Bedingungen zugrunde gelegt worden sind, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Dies geht aber nicht so weit, dass sich die Beurteilung lediglich danach richtet, wie fiktiv unabhängige Unternehmen den maßgebenden Geschäftsvorfall getätigt haben. Wenn der Fremdvergleichsgrundsatz insbesondere gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen herzustellen und damit eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität sicherzustellen versucht, dann sollten mitunter auch spezifische Besonderheiten (Umstände, die nicht vereinbart werden können) einer Unternehmensgruppe in der Würdigung

berücksichtigt werden, da ein reiner und unreflektierter Vergleich zu ökonomisch nicht sachgerechten Ergebnissen führt. Das bedeutet jedoch nicht, dass konzernübliche Verhaltensweisen fremdüblich sind; konzern- und fremdüblich sind voneinander zu unterscheiden. Wird bspw. für ein Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen ein Zinssatz angesetzt, der sich als niedriger als ein am Markt vorzufindender Zinssatz erweist, muss dies nicht zwangsläufig als fremdunüblich qualifiziert werden und zu einer Korrektur führen. Ein Grund dafür kann in niedrigeren Transaktionskosten zwischen den verbundenen Unternehmen liegen. Zudem können Rechtsfolgen aus bspw. nichtsteuerrechtlichen Vorschriften, die ihrerseits eine Nahestehensbeziehung oder Vergleichbares, z. B. eine Beherrschung, voraussetzen, nicht unbedingt ignoriert werden. Die aus solchen Vorschriften stammenden Folgen ergeben sich zwar aus dem Nahestehen, werden aber nicht zwischen den Nahestehenden beeinflusst bzw. vereinbart. Sie können sich den Folgen solcher Regelungen auch nicht entziehen, die wiederum den Preis eines Geschäftsvorfalles bzw. den Gewinn aus einer Geschäftsbeziehung beeinflussen können. Die Beeinflussung basiert dann nicht auf dem willentlichen Entschluss der Nahestehenden, um dadurch die Einkünfte zu mindern.

Daher ist in jedem Fall ein ökonomisches und rechtliches Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen, wie insbesondere in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt, unter Berücksichtigung rechtlicher Gegebenheiten erforderlich, um darzulegen, dass ein angesetzter Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt und damit dem Fremdvergleichspreis entspricht.

Zu Buchstabe a

§ 1 Absatz 1 bis 3 und Absatz 3a bis 3c - neu -

Absatz 1

Satz 1

Satz 1 entspricht inhaltlich dem bisher geltenden Satz 1. Redaktionell wird „nahe stehenden“ durch „nahestehenden“ ersetzt.

Satz 2

In Satz 2 wurde der Verweis auf die §§ 1a und 1b AStG ergänzt, um sicherzustellen, dass Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften ebenfalls im Rahmen dieser Paragraphen als Steuerpflichtiger erfasst werden.

Satz 3

Satz 3 entspricht dem bisher geltenden Satz 3.

Satz 4

Satz 4 entspricht dem bisher geltenden Satz 4.

Absatz 2

Satz 1

Satz 1 Nummer 1 entspricht weitgehend der derzeit geltenden Nummer 1, sodass weiterhin auf das Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung abgestellt wird. Der sachliche Anwendungsbereich wird jedoch entsprechend Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe a ATAD erweitert. Diese Erweiterung dient der Vermeidung von Steuerumgehungen durch die Ausgabe von mit Mehrfachstimmrechten ausgestatteten oder stimmrechtslosen Anteilen, den Abschluss von Stimmbindungsverträgen oder vergleichbaren Vorgängen.

Satz 1 Nummer 2 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 1 2. und 4. Variante.

Satz 1 Nummer 3 erweitert die in Nummer 1 vorgenommene tatbestandliche Erweiterung auch auf sog. Dreiecksfälle, in denen eine dritte Person sowohl an dem Steuerpflichtigen als auch an dessen Geschäftspartner zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Dabei entspricht Nummer 3 Buchstabe a und c inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 2.

Satz 1 Nummer 4 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 3. Von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen kann bspw. auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein. Mithin können auch rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk, die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung dieses Netzwerks ausweisen, als nahestehende Personen gelten. Jedoch werden fremde voneinander unabhängige Franchiseunternehmen beispielsweise hierunter nicht erfasst.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass gegenüber der Person und dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Merkmale der Buchstaben a bis c bestehen können; so kann bspw. die dritte Person am Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt sein und gegenüber der Person ein Anspruch auf ein Viertel des Liquidationserlöses bestehen.

Absatz 3

Absatz 3 konkretisiert den in Absatz 1 Satz 1 enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz. Hierdurch wird die international anerkannte Vorgehensweise zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen im AStG deklaratorisch, konkretisierend und nachvollziehbar aufgenommen. Ziel ist es, das internationale Verständnis über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes offenzulegen, um auf diese Weise auch zur Rechtssicherheit beizutragen, da eine einheitliche Anwendung sichergestellt werden kann.

Satz 1

Durch Satz 1 wird verdeutlicht, dass für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen, also dem jeweiligen Fremdvergleichspreis, die tatsächlichen Verhältnisse, die dem jeweiligen zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegen und die preisrelevant sind, festzustellen sind. Diese gilt es, anhand rechtlicher und wirtschaftlicher Gegebenheiten sowie des tatsächlichen Verhaltens der einander nahestehenden, an dem Geschäftsvorfall Beteiligten festzustellen. Verhältnisse in diesem Sinne sind insbesondere

- die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese dem tatsächlichen Verhalten der an dem jeweiligen Geschäftsvorfall Beteiligten entsprechen,
- die ausgeübten Funktionen der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten unter Berücksichtigung der verwendeten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Unternehmensgruppe, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten,
- die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen,
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie der rechtlichen Rahmenbedingungen und
- die von den an dem Geschäftsvorfall Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien (Tz. 1.36 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zugleich wird eine Legaldefinition des Fremdvergleichspreises vorgenommen, um deutlich zu machen, dass es sich bei § 1 AStG um eine Korrektornorm handelt. Der Steuerpflichtige kann auf der ersten Stufe seiner Einkünfteermittlung Verrechnungspreise ansetzen, die in einem zweiten Schritt im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen und bis zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärung anzupassen sind. Hier ist ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis, der zur Verdeutlichung als Fremdvergleichspreis bezeichnet wird, zu ermitteln und der Besteuerung zugrunde zu legen. In diesem Zusammenhang ist auch § 153 AO von besonderer Bedeutung.

Satz 2

Durch Satz 2 wird klargestellt, dass für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen insbesondere eine Funktions- und Risikoanalyse erforderlich ist (s. hierfür insbesondere Abschnitt D.1.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Hierdurch wird zugleich ein zentrales Ergebnis des von den Vertretern der G20-Staaten initiierten und von der OECD durchgeführten BEPS-Projektes in nationales Recht hervorgehoben. So wird insbesondere in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die Bedeutung von Funktions- und Risikoanalysen sowie die Tatsache hervorgehoben, dass die zwischen voneinander unabhängigen Dritten unter Marktbedingungen zustande kommenden Vergütungen regelmäßig die Funktionen und deren Umfang widerspiegeln, die von den unverbundenen Geschäftspartnern tatsächlich ausgeübt werden, wobei die Bewertung dieser funktionalen Beiträge auf deren wirtschaftlicher Bedeutung beruht (Tz. 1.51 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu den relevanten Faktoren gehören neben grundsätzlich substituierbaren Routinebeiträgen insbesondere auch die Verwendung einzigartiger Vermögenswerte, insbesondere einzigartiger immaterieller Werte (Tz. 6.17 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), sowie Entscheidungsfindungstätigkeiten, die auf Basis entsprechender tatsächlicher (nicht nur formaler) Kompetenzen ausgeübt werden (Tz. 1.51 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 3

Durch Satz 3 wird sichergestellt, dass die nach den vorhergehenden Sätzen festgestellten tatsächlichen Verhältnisse auf Seiten der einander nahestehenden Geschäftspartner zum Fremdvergleich heranzuziehen sind. Maßstab ist somit der am konkreten Geschäft zu vollziehende Fremdvergleich. Das heißt, dass Geschäftsvorfälle voneinander unabhängiger Dritter zum Zeitpunkt von deren Vereinbarung zu ermitteln sind und deren tatsächliche Verhältnisse ebenfalls festzustellen sind, die es dann mit den festgestellten Verhältnissen des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles zu vergleichen gilt; mithin ist eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen (Tz. 3.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Dabei können nur solche unter Marktbedingungen zustande gekommenen Geschäftsvorfälle zum Fremdvergleich herangezogen werden, die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall vergleichbar sind. Allein die Feststellung, dass keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle festgestellt oder nachgewiesen werden können, führt für sich gesehen nicht dazu, dass ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt. In solchen Fällen ist insbesondere ein „Nachdenken“ erforderlich, wie fremde Dritte den betreffenden Geschäftsvorfall behandelt hätten.

Zu den zu beachtenden rechtlichen Gesichtspunkten gehören unter anderem die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese mit dem tatsächlichen Verhalten einander nahestehender Vertragspartner übereinstimmen, sowie insbesondere nicht abdingbare, zivilrechtliche Gegebenheiten. Zu den in wirtschaftlicher Hinsicht relevanten Aspekten gehören neben den ausgeübten Funktionen, kontrollierten Risiken und eingesetzten Vermögenswerten insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie aller rechtlichen Rahmenbedingungen und Begleitumstände, die von den Be-

teiligten verfolgten Geschäftsstrategien sowie die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen, denen je nach der zur Durchführung des Fremdvergleichs verwendeten Methode ein unterschiedliches Gewicht zukommen kann.

Diese rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte sind im Rahmen einer Gesamtbewertung unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zunächst daraufhin zu untersuchen, ob überhaupt eine Vergleichbarkeit eines auf den ersten Blick in Betracht kommenden zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles mit dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall vorliegt oder eine Vergleichbarkeit durch sachgerechte Anpassungen des zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles hergestellt werden kann; hierbei können je nach den Umständen des Einzelfalles insbesondere ökonomisch fundierte Aspekte heranzuziehen sein.

Im Rahmen dieser Untersuchung sind die vorgenannten rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekte somit grundsätzlich sowohl auf den zu untersuchenden Geschäftsvorfall als auch auf die als vergleichbar in Betracht kommenden Geschäftsvorfälle zwischen fremden Dritten anzuwenden. Für den Fall, dass hiernach überhaupt keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle und somit auch keine Vergleichswerte festgestellt oder nachgewiesen werden können, können die nämlichen Gesichtspunkte sowohl im Rahmen der Glaubhaftmachung desjenigen Preises im Einigungsbereich nach Absatz 3a von Bedeutung sein, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, als auch im Rahmen der Bestimmung dieses Einigungsbereichs selbst.

Satz 4

Satz 4 hat keine Entsprechung im bisherigen Absatz 3. Durch Satz 4 wird klarstellend hervorgehoben, dass nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles vorhandenen und vorhersehbaren Informationen zur Fremdvergleichspreisermittlung herangezogen werden. Informationen, die zu diesem Zeitpunkt objektiv nicht hätten berücksichtigt werden können, dürfen sich nicht auf den Fremdvergleichspreis auswirken. Maßgebender Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist der Abschluss des Vertrages, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 3.69, 5.27 ff.).

Den zu untersuchenden Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfällen sind daher diejenigen Verhältnisse einschließlich objektiv vorhersehbarer zukünftiger Entwicklungen zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalles bestanden haben; die zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfälle dürfen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als diese im Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles bereits vereinbart worden waren.

Satz 5

Nach Satz 5 wird bestimmt, dass ein konkreter Fremdvergleich durchzuführen ist und für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises grundsätzlich im internationalen Kontext anerkannte Verrechnungspreismethoden zu verwenden sind, sofern dies möglich ist. Die OECD erläutert diesbezüglich insbesondere die „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden“ und die „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“ (Tz. 2.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Zu diesem Zweck sollte das Auswahlverfahren

den jeweiligen Vor- und Nachteilen der von der OECD anerkannten Methoden, der Angemessenheit der herangezogenen Methode angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der ausgewählten Methode und/oder Methoden notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung tragen, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich sein können, um eventuell zwischen den Geschäftsvorfällen bestehende erhebliche Unterschiede zu beseitigen (Tz. 2.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Allein die Feststellung, dass keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle festgestellt oder nachgewiesen werden können, führt für sich gesehen nicht dazu, dass ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt. Eine Bindung an Verrechnungspreismethoden ist entsprechend auch nicht zwingend, um eine Geschäftsbeziehung als fremdüblich zu würdigen; siehe in diesem Zusammenhang insbesondere § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG zum hypothetischen Fremdvergleich.

Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gelten als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform sind (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). In Situationen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, ist die Preisvergleichsmethode vorzuziehen (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Die angeführten Methoden stellen jedoch keine abschließende Aufzählung dar. Zwar führt auch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien nur diese fünf Methoden als Verrechnungspreismethoden an, jedoch kann bspw. auch eine Kombination der Methoden im Einzelfall angebracht sein.

Satz 6

Gemäß Satz 6 heißt vergleichbar sein, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Gegebenheiten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede auszuschließen (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen. Zu den diesbezüglich relevanten Erwägungen gehört die Wesentlichkeit des Unterschieds, für den eine Anpassung erwogen wird, die Qualität der anzupassenden Werte, der Zweck der Anpassung und die Verlässlichkeit des Ansatzes, der zur Anpassung verwendet wird (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 7

Inhaltlich entspricht Satz 7 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 5 AStG. Wenn keine Vergleichswerte – also insbesondere Preise und sonstige Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten oder Gewinnaufteilungen – ermittelt werden können, ist durch ökonomisches Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen darzulegen, dass ein angesetzter Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt und damit dem Fremdvergleichspreis entspricht. Dies äußert sich insbesondere im hypothetischen Fremdvergleich. Es wird mit dem hypothetischen Fremdvergleich keine Bewertungsmethode vorgeschrieben; vielmehr wird auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden abgestellt. Solche anerkannten Methoden sind insbesondere Ertragswertmethoden oder Discounted-Cashflow-Methoden, die auf innerbetrieblichen Planrechnungen beruhen. Auch die OECD erkennt Bewertungsmethoden als nützliche Instrumente an (Tz. 6.145, 6.153 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Insbesondere wird die Anwendung von auf den Einkünften beruhenden Bewertungsmethoden,

vor allem solchen, die auf der Berechnung des abgezinnten Werts prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows basieren, bei sachgerechter Anwendung als hilfreich erachtet und sind in den Wirtschaftswissenschaften anerkannt. Entsprechend sind alle bewertungsrelevanten Parameter zu erfassen und in der Bewertung zu berücksichtigen; dies gilt auch für Steuereffekte, da diese bewertungsrelevant sind und dies u. a. in der ökonomischen Literatur, der Rechtsprechung des BGH und in der Praxis (siehe IDW Standards S 1 und S 5) unbestritten ist. Um eine sachgerechte Bewertung vornehmen zu können, sind in jedem Fall das Funktions- und Risikoprofil und die Auswirkungen des zu würdigenden Geschäftsvorfalles auf dieses entsprechend Absatz 3 Satz 2 zu beachten und in der Bewertung zu berücksichtigen.

Dabei kann aus OECD-Sicht eine solche Bewertungsmethode im Rahmen einer Verrechnungspreismethode, insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, oder als eigenständige Bewertungstechnik angewendet werden.

Es erfolgte schließlich eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Neu aufgenommen wird das Wort „jeweiligen“ vor dem Wort „Leistungsempfänger“, um klarzustellen, dass es mehr als einen Leistungsempfänger geben kann.

Absatz 3a

Satz 1

Satz 1 regelt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundsätzlich nicht dazu führt, dass ein einziger Wert ermittelt wird. Da die Verrechnungspreisbestimmung nicht exakt und eindeutig sein kann (Tz. 1.13 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), wird es auch viele Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind (Tz. 3.55 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). § 1 Absatz 3 Satz 1 AStG in der bisherigen Fassung enthält auch schon diesen Gedanken.

Satz 2

Sind mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, so ist nach Satz 2 die sich ergebende Bandbreite einzuengen (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Sofern also feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden. Hierdurch soll erreicht werden, dass nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am geeignetsten sind. Siehe auch Begründung zu Satz 3.

Satz 3

Satz 3 bestimmt, wie die Einengung zu erfolgen hat. In einem ersten Schritt sind die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung und verbleibt eine Anzahl von Werten, die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung von Bandbreiten sinnvoll anzuwenden, ist gemäß Satz 5 als Methode zur Einengung der Bandbreite die Interquartilmethode zu verwenden. Der hierfür maßgebliche (Inter-)Quartilsabstand bezeichnet die Differenz zwischen dem oberen und dem unteren Quartil, also $Q_{0,75} - Q_{0,25}$ und umfasst daher 50 Prozent der Verteilung. Dementsprechend sind die Beobachtungen der Größe nach anzuordnen und lediglich die mittleren 50 Prozent der Beobachtungen zu verwenden. Hierdurch soll die Verlässlichkeit der Analyse verbessert werden (Tz. 3.57 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 4

Satz 4 entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 4 AStG. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung und dem Steuerpflichtigen wird eine Nachweismöglichkeit eingeräumt darzulegen, weshalb ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Eine inhaltliche Änderung geht damit nicht einher. Mit der Regelung soll weiterhin dazu beigetragen werden, sicherzustellen, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht ohne sachliche Begründung ungerechtfertigt zu Gunsten der ausländischen Besteuerung geschmälert wird. Demzufolge ist in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige einen Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite angesetzt hat, eine Einkommenskorrektur vorzunehmen, die dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Median und dem vom Steuerpflichtigen verwendeten Wert entspricht. Schließlich wird dem Steuerpflichtigen aber die Möglichkeit eingeräumt, Argumente dafür vorzubringen, dass seine konzerninternen Geschäftsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dass das Ergebnis in der Bandbreite der fremdüblichen Werte liegt (d. h., dass sich die Bandbreite der Fremdvergleichswerte von derjenigen unterscheidet, die die Steuerverwaltung ermittelt hat; Tz. 3.61 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 5

Inhaltlich greift Satz 5 Absatz 3 Satz 7 auf. Hiernach ist ein hypothetischer Fremdvergleich aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen. Entsprechend resultieren hieraus Grenzpreise des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers. Diese bilden regelmäßig einen Einigungsbereich aus Mindestpreis und Maximalpreis. Bei einem unterstellten rationalen Verhalten unabhängiger Entscheidungsträger kann es nur dann zu einer Einigung kommen, wenn die Preisobergrenze des Nachfragers über der Preisuntergrenze des Anbieters liegt. Bei einem negativen Einigungsbereich, also wenn die Preisuntergrenze oberhalb der Preisobergrenze liegt, ist zu prüfen, ob die Ursachen hierfür in einem weiteren Geschäftsvorfall oder weiteren Geschäftsvorfällen begründet liegen und dementsprechend insbesondere der Höchstpreis des Leistungsempfängers falsch ermittelt wurde.

Satz 6

Der Satz 6 entspricht inhaltlich dem bisher geltenden § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG.

Absatz 3b

Absatz 3b hat keine Entsprechung im bisherigen § 1 AStG und ist Resultat der Neugliederung des Absatzes 3 in verschiedene, thematisch getrennte Absätze. In Absatz 3b wurde der Inhalt aus § 1 Absatz 3 Satz 9 AStG aufgenommen. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Zudem wird das Transferpaket nunmehr legal definiert, ohne dass damit eine Änderung des bisherigen Verständnisses verbunden wäre. Es besteht weiterhin aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (s. auch § 1 Absatz 3 FVerlV).

Absatz 3c

Allgemeines

Absatz 3c hat keine Entsprechung im bisher geltenden § 1 AStG. Mit diesem Absatz wird ein zentrales Ergebnis des BEPS-Projekts aufgenommen und verdeutlicht, dass sich Deutschland an dem auf OECD-Ebene vereinbarten Konsens orientiert. Das maßgebende Kapitel ist Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, welches spezielle Ausführungen zu immateriellen Werten enthält.

Aus deutscher Sicht ist damit jedoch keine Neuerung bzw. keine neue Behandlung von immateriellen Werten verbunden. Die von der OECD nunmehr etablierte wirtschaftliche Betrachtungsweise war und ist der Verrechnungspreisprüfung aus deutscher steuerrechtlicher Sicht seit jeher zugrunde zu legen.

Satz 1

Satz 1 führt an, dass sowohl die Übertragung als auch die Überlassung eines immateriellen Werts zu vergüten sind. Voraussetzung hierfür ist, dass zum einen die Übertragung oder die Überlassung auf Basis einer Geschäftsbeziehung des Absatzes 4 vorgenommen wird, zum anderen damit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Mithin nur dann, wenn bspw. der Übertragende nicht auf ein Entgelt verzichten würde, weil der immaterielle Wert zum Beispiel zur Generierung von Cashflows beigetragen hat und auch in Zukunft beitragen würde. Zugleich müsste auch der Übernehmende bereit sein, ein Entgelt zu entrichten. Würde er den immateriellen Wert, bspw. Know-how, kostenlos nutzen können, weil bspw. das Know-how bekannt ist, oder würde sich dieser nicht beim Übernehmenden wirtschaftlich auswirken, so wäre die Entrichtung eines Entgelts irrational. Eine finanzielle Auswirkung auf Grund eines solchen immateriellen Werts würde sich nicht einstellen. Es ist daher in jedem Einzelfall genau zu würdigen, ob mit einem immateriellen Wert eine finanzielle Auswirkung verbunden ist und die Übertragung bzw. Überlassung zwischen fremden Dritten vergütet würde (Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 2

Der Satz 2 definiert einen immateriellen Wert in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Ein immaterieller Wert ist nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien etwas, das weder ein materieller Vermögenswert noch eine Finanzanlage ist, das Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein kann und an dem eine Inhaberschaft oder Eigentum bestehen kann (Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Konkret werden Patente (Tz. 6.19 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), Know-how und Handelsgeheimnisse (Tz. 6.20 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), Warenzeichen, Handelsnamen und Marken (Tz. 6.20 bis 6.23 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), vertragliche Rechte und staatliche Lizenzen (Tz. 6.24 bis 6.25 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) sowie Lizenzen und vergleichbare Rechte an immateriellen Werten (Tz. 6.26 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) als immaterielle Werte bezeichnet, wenn sie unter die Definition zu subsumieren sind. Dagegen sind Konzernsynergien (Tz. 6.30 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) sowie Marktbedingungen (Tz. 6.31 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) ausdrücklich keine immateriellen Werte. Diese Standort- oder Synergievorteile sind nicht selbständig bewertungsfähig oder kontrollierbar; sie sind daher „lediglich“ in Form von Vergleichbarkeitsfaktoren und damit bei der Bewertung der zugrundeliegenden Transaktion zu berücksichtigen.

Das Erfordernis eines Wirtschaftsguts ist nicht erforderlich, weshalb im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes und damit auch des § 1 AStG auf „Werte“ abgestellt wird.

Satz 3

Der Satz 3 regelt, dass nach der Feststellung, ob ein immaterieller Wert vorliegt, dessen Übertragung oder Überlassung zwischen fremden Dritten auch vergütet würde, ein weiterer Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung im Zusammenhang mit immateriellen Werten die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte ist. Der Inhaber oder Eigentümer gilt auch für Verrechnungspreis Zwecke als Inhaber oder Eigentümer des immateriellen Werts (Tz. 6.40 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Diesem fließen möglicherweise auch die Erlöse aus der Verwertung des immateriellen Werts zu (Tz. 6.32 OECD-Verrechnungspreisleitlinien); erfasst wird auch der Erlös aus der Veräußerung des immateriellen Wertes (inkl. stiller Reserven).

Satz 4

In Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien und konkretisierend an das bisherige deutsche Steuerrecht enthält Satz 4 die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Der nach Satz 3 festgestellte Inhaber oder Eigentümer hat die nahestehenden Personen zu vergüten, wenn und soweit sie in Bezug auf den immateriellen Wert Leistungen erbringen bzw. Funktionen ausüben. Für Verrechnungspreis Zwecke verleiht weder das Eigentum noch die Inhaberschaft an immateriellen Werten allein einen Anspruch auf die Erträge, die der multinationalen Unternehmensgruppe durch die Verwertung des betreffenden immateriellen Werts erzielt, auch wenn diese Erträge auf Grund von dessen gesetzlichem oder vertraglichem Recht zur Verwertung des immateriellen Werts möglicherweise zunächst an den Eigentümer oder den Inhaber gehen (Tz. 6.42 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Dementsprechend erfolgt die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten nach den übernommenen Funktionen und Risiken und deren Kontrolle. Demzufolge bestimmt sich auch die Höhe der dem Eigentümer oder Inhaber zugerechneten Erträge nach dem von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken.

Es ist daher auf die Ausübung und Kontrolle von sog. DEMPE-Funktionen abzustellen (Tz. 6.48 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). DEMPE steht für Development (Entwicklung/Erschaffung), Enhancement (Verbesserung), Maintenance (Erhalt/Wartung), Protection (Schutz) und Exploitation (Verwertung). Für diese Analyse im Rahmen dieses DEMPE-Konzepts ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Hierfür ist festzustellen, welche Gesellschaften in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-) Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen (Tz. 6.32, 6.48 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Dies führt dazu, dass der Inhaber oder der Eigentümer eines immateriellen Werts nicht zwingend berechtigt ist, die Erträge aus einem immateriellen Wert für sich zu „behalten“. Im Extremfall könnte gar kein Ertrag mehr bei diesem verbleiben.

Die DEMPE-Funktionen sind lediglich ein objektivierter Ausdruck dafür, festzustellen, von welchem Unternehmen, welche Funktionen in Bezug auf immaterielle Werte ausgeübt werden, die es zu vergüten gilt. Mithin stellen sie ein Mittel dafür dar, die wirtschaftliche Betrachtungsweise international konsistent umzusetzen, um auf diese Weise Doppelbesteuerung zu vermeiden, eine sachgerechte Zuordnung von Besteuerungsrechten zu gewährleisten und gewisse Staaten anzuhalten, sich von der rein rechtlichen Betrachtungsweise im Hinblick auf die Inhaberschaft oder das Eigentum zu lösen. Sie führen damit auch nicht zur Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode.

Satz 5

Satz 5 enthält die zu Satz 4 klarstellende Aussage, dass die bloße Finanzierung der im Hinblick auf den immateriellen Wert auszuübenden Funktionen nicht dazu berechtigt, den Ertrag aus dem immateriellen Wert zu vereinnahmen (s. auch Tz. 6.59 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Stattdessen ist die Ausübung der Finanzierungsfunktion angemessen zu vergüten; siehe hierzu auch § 1a AStG. Ein Hintergrund die Finanzierungsfunktion besonders hervorzuheben ist, dass Finanzierungsgesellschaften mit relativ einfachen Strukturen in steuerlich günstigen Umgebungen angesiedelt und diese dann mit ausreichend Kapital ausgestattet werden können. Anschließend übernehmen sie die Finanzierung der vorgenannten Funktionen in Bezug auf immaterielle Werte, haben aber weder weitere Funktionen diesbezüglich ausgeübt noch Risiken kontrolliert; also keine wirtschaftliche Tätigkeit mit direktem Bezug zum immateriellen Wert vorgenommen. Dennoch vereinnahmen solche Gesellschaften dann unter Umständen die Erträge aus der Verwertung des immateriellen Werts. Auch wenn schon Satz 4 anführt, dass dies nicht dem Fremdvergleich entspricht, so verdeutlicht Satz 5 noch einmal, dass lediglich eine Vergütung für die Über-

nahme der Finanzierung bei einer solchen Unternehmenseinheit aus Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes zu verbleiben hat; die Vergütung richtet sich dann auch nach § 1a AStG. Die Erträge aus einem immateriellen Wert stehen daher einem Unternehmen nur dann in voller Höhe zu, wenn es alle betreffenden Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Werte ausübt bzw. ausgeübt hat und die entsprechenden Risiken übernimmt bzw. übernommen hat.

Zu Buchstabe b

§ 1 Absatz 6

Absatz 6 entspricht im Wesentlichen dem derzeit geltenden Absatz 6. Auf Grund der Neugliederung des § 1 Absatz 3 AStG wird die Verordnungsermächtigung um die neuen Absätze, die den Fremdvergleichsgrundsatz betreffen, erweitert.

Zu Nummer 2

§ 1a

Allgemeines

Finanzierungstransaktionen zwischen nahestehenden Personen bergen ein erhöhtes Potenzial an Gewinnverlagerungsstrategien. Bei Finanzierungstransaktionen ist im Rahmen der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu beachten, dass diese zwischen nahestehenden Personen Besonderheiten aufweisen, die zwischen unabhängigen Marktteilnehmern nicht bestehen. Besonderheiten auf Seiten der an der Transaktion beteiligten Unternehmen können die Transaktion selbst und als Folge dessen die Vergleichbarkeit mit am Markt vorzufindenden Transaktionen nachhaltig beeinflussen. Unverbundene Unternehmen sind etwa nicht in der Lage, die Kapitalstruktur, die Gewinnaussichten oder andere für Finanzierungstransaktionen ökonomisch relevante Aspekte zu beeinflussen.

Zum jetzigen Zeitpunkt besteht auf internationaler Ebene noch kein Konsens, wie diese Transaktionsart im Fremdvergleichsgrundsatz genau zu behandeln ist. Die Staatengemeinschaft erscheint sich hier vornehmlich uneins und deshalb vage. Daher ist es angebracht, dass Deutschland eindeutige Regelungen schafft, sodass zum einen aus deutscher Sicht Gewinnverlagerungsstrategien vermindert werden können, den Steuerpflichtigen eine eindeutige Handhabe gegeben wird, wie der Fremdvergleichsgrundsatz zu interpretieren ist, und damit auch sichergestellt wird, dass Gewinne aus Finanzierungstransaktionen dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich auf Basis der Ausübung von Geschäftstätigkeiten entstehen. Hierbei gilt der aus Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bekannte Funktions- und Risikoansatz. Wenn ein Unternehmen weder die maßgeblichen Funktionen in Bezug auf den Geschäftsvorfall ausübt noch die Risiken aus dem Geschäftsvorfall trägt, kann dieses Unternehmen nicht dergestalt vergütet werden, als ob es diese Funktionen ausgeübt oder die Risiken getragen hätte. Im Einzelfall vermag eine detaillierte Analyse vonnöten sein. Die Finanzierung der Unternehmensgruppe stellt allerdings grundsätzlich eine Unterstützungsaktivität innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe dar, um die finanzielle Stabilität zu gewährleisten und die Kapitalkosten effizient zu gestalten. Entsprechend wirkt sich die Finanzierung auf den Unternehmenswert und den Wertschöpfungsprozess der Unternehmensgruppe aus. Sie ist aber grundsätzlich nicht eine Primäraktivität der Unternehmensgruppe, die einen direkten wertschöpfenden Beitrag zur Erstellung eines Produktes oder einer Dienstleistung liefert. Die Sicherstellung der finanziellen Stabilität und der Liquidität einer Unternehmensgruppe erfolgt im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe. Demzufolge sind Finanzierungstransaktionen von einer solchen Bedeutung für multinational tätige Unternehmensgruppen, dass diese Funktionen vornehmlich von den strategisch und operativ tätigen Spitzeneinheiten, meist Stammhaus bzw. Headquarter, ausgeübt und die entsprechenden Risiken getragen werden, um auf diese Weise zentral die Finanzierungsfunktion als Dienstleistung für die Unternehmensgruppe auszuüben.

Absatz 1

Satz 1

Satz 1 ist untergliedert in zwei Nummern. Hierbei müssen die Tatbestandsvoraussetzungen von Nummer 1 oder Nummer 2 erfüllt sein, sodass die Rechtsfolge des Satzes 2 eintritt. Satz 1 macht eindeutig kenntlich, dass die Norm des § 1a AStG unabhängig von einem etwaig geltenden oder noch abzuschließenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gelten soll, soweit in einem solchen Doppelbesteuerungsabkommen eine entsprechende Regelung nicht vereinbart wurde. Zwar wird durch § 1a AStG lediglich der Fremdvergleichsgrundsatz von Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Allerdings findet sich derzeit auf internationaler Ebene kein eindeutiger Konsens, wie diese Transaktionsart zu behandeln ist. Damit fehlt auch eine Auslegungshilfe zur Interpretation von Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Um den deutschen Besteuerungsanspruch deutlich zu machen und zu sichern, enthält § 1a AStG klare Anordnungen, die ungeachtet eines Doppelbesteuerungsabkommens gelten. Regelmäßig wird allerdings ein einheitliches und dem § 1a AStG entsprechendes Verständnis vorliegen.

Der Satz 1 führt an, dass ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte gemindert haben muss. § 1a AStG zielt damit nicht auf rein inländische Finanzierungsbeziehungen ab. Dies ist dahingehend sachgerecht, da mit diesen Finanzierungsbeziehungen ein erhöhtes Gestaltungspotenzial zur Minimierung von Steuerzahlungen einhergeht und sich das Außensteuerrecht auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen bezieht. Der Fremdvergleich für rein innerstaatliche Finanzierungsbeziehungen wird sich jedoch von dem des § 1a nicht unterscheiden. Eine multinationale Unternehmensgruppe wird in § 1a AStG nicht extra legal definiert. Hier gibt § 90 Absatz 3 Satz 4 AO i. V. m. § 1 Absatz 2 AStG die entsprechende Definition: Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat.

Dem Steuerpflichtigen wird durch Satz 1 Nummer 1 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang hätte erbringen können und die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt. Kann er dies nicht, so greift die Rechtsfolge des Satzes 2. Sollte der Steuerpflichtige die empfangene Finanzierung von Anfang an nicht bedienen können, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um eine verdeckte Einlage und nicht um überlassenes Fremdkapital. Hier bestehen von Anfang nicht ernstlich gemeinte Beziehungen. Aus insolvenzrechtlicher Perspektive wären in einem solchen Fall die in der Insolvenzordnung genannten Insolvenzeröffnungsgründe zu beachten. Entsprechend können Betriebsausgaben bspw. in Form von Zinsen als unvereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz angesehen werden. Damit wird auch deutlich, dass keine wie auch immer geartete fremdübliche Eigenkapital- und Fremdkapitalausstattung festgelegt wird. Vielmehr ist der Einzelfall entscheidend, ob es sich bei der Kapitalüberlassung wirtschaftlich um Eigenkapital oder Fremdkapital handelt. Maßgebendes Kriterium ist das glaubhaft erwartete „Bedienen können“ des Kapitaldienstes seitens des Schuldners. Schließlich wird auch die „Umqualifizierung“ von Fremdkapital in Eigenkapital für Verrechnungspreiszwecke, also für die Durchführung des Fremdvergleichsgrundsatzes, durch Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel nicht verhindert, sofern damit die Wirkung erzielt wird, dass die Gewinne des Schuldners an das angepasst werden, wie sie in einer vergleichbaren Situation unter fremden Dritten entstanden wären.

Daneben muss die Finanzierung wirtschaftlich benötigt sein. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite erwartet wird, die die Finanzierungskosten deckt. Damit im Einklang steht der Unternehmenszweck. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sollte ebenfalls darum bemüht sein, das Kapital für den Zweck des Unternehmens einzusetzen und nicht bspw. als Anlage auf dem Tagesgeldkonto oder als Einlage in einen unternehmensgruppeninternen Cash-Pool. Dabei stellt sich allerdings schon eine Stufe zuvor die Frage, ob solche Zinszahlungen überhaupt als Betriebsausgaben gemäß § 4 Absatz 4 EStG anzuerkennen sind.

Satz 1 Nummer 2 stellt auf den Zinssatz ab, zu dem sich die multinational tätige Unternehmensgruppe als solche am Markt finanzieren könnte. Es wäre grundsätzlich irrational und wirtschaftlich für die Unternehmensgruppe zum Nachteil, wenn die Geschäftsleiter der Unternehmensgruppe nicht darauf achten würden, dass sich die Unternehmensgruppe zu den günstigsten am Markt erzielbaren Konditionen finanzieren würde. Entsprechendes gilt auch im Fremdvergleichsgrundsatz. Mit dem Fremdvergleichsgrundsatz soll zwar von dem Nahestehen abstrahiert und entsprechend beeinflusste Auswirkungen auf Geschäftsbeziehungen sollen eliminiert werden, jedoch heißt das nicht, dass unreflektiert darauf abzustellen ist, wie zwei voneinander unabhängige Dritte gehandelt haben. Die Besonderheiten einer Unternehmensgruppe, wie bspw. Informationstransparenz oder Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe, sind bei einer ökonomisch begründeten Würdigung zu berücksichtigen und nicht zu Lasten des deutschen Steueraufkommens willkürlich unbeachtet zu lassen. Würde der Fremdvergleichsgrundsatz zum Beispiel die für die Unternehmensgruppe günstigste Finanzierungsmöglichkeiten ignorieren, würde die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu einer systematischen Verzerrung zwischen Markthandeln und dem Handeln innerhalb der Unternehmensgruppe herbeiführen. Dem Steuerpflichtigen wird mittels des 2. Halbsatzes von Nummer 2 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass auch ein höherer Zinssatz in besonderen Einzelfällen fremdüblich sein kann.

Bei der Bemessung eines Zinssatzes ist neben anderen Faktoren, wie bspw. Laufzeit, Währungsrisiken oder Darlehensvolumen, insbesondere das Debitorenrisiko des Darlehensnehmers zu berücksichtigen, da dieses den Zinssatz erheblich beeinflusst. Maßgebend ist dabei im Einklang mit dem Vorstehenden grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe, es sei denn die Bonität der betreffenden Unternehmenseinheit ist besser. Demzufolge wird hierdurch maßgeblich der Zinssatz bestimmt, den die Unternehmensgruppe im betreffenden Einzelfall zu entrichten hätte. Dabei reflektiert die Bonität der Unternehmensgruppe das (Kreditausfall-)Risiko, welches in einer Unternehmensgruppe besteht und welches ein Marktakteur eingeht. Damit wird die maximal zulässige Risikoprämie determiniert. Würde hingegen auf die Bonität einer einzelnen Gesellschaft abgestellt, würde damit beigetragen werden, Steuergestaltungsstrategien zu fördern, da bspw. verbundene Unternehmen im Gegensatz zu unverbundenen Unternehmen in der Lage sind, ihre Risiken in diesem Bereich sehr einfach zu beeinflussen und zu verschieben. Zudem bestehen für die entsprechend vorzunehmenden Bonitätsbeurteilungen keine belastbaren Marktdaten. Solche Bonitätsbeurteilungen würden grundsätzlich nur für Verrechnungspreiszwecke vorgenommen werden.

Der Ansatz ist damit Ausdruck des Fremdvergleichsgrundsatzes und bietet zugleich eine erhebliche Vereinfachung für die Steuerpflichtigen: Maßgebend ist grundsätzlich eine Bonitätsbeurteilung, die mitunter schon vorliegt. Die willkürliche und kaum nachvollziehbare Berücksichtigung von „Konzernerffekten“ wird damit auf ein objektiv nachvollziehbares Element reduziert, was die Diskussionen über die Konzernerffekte auf ein Mindestmaß reduziert. Doppelbesteuerungsstreitigkeiten können damit auch vermieden werden.

Satz 2

Satz 2 enthält die Anordnung, dass eine Einkunftsminde rung außerhalb der Bilanz rückgängig zu machen ist, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 vorliegen.

Satz 3

Der Satz 3 enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Finanzierungsbeziehungen, die in Satz 1 angeführt werden. Hierunter zählen insbesondere Darlehensverhältnisse. Auf Grund des dynamischen Umfelds in der Finanzbranche ist es nicht möglich, alle möglichen „Finanzprodukte“ aufzuzählen, die derzeit existieren und in Zukunft existieren könnten.

Satz 4

Um die Systematik des § 1 AStG zu wahren, stellt auch § 1a AStG darauf ab, dass die Korrektur nach § 1a AStG nur zur Anwendung kommt, wenn die Berichtigung nach § 1a AStG weitergeht als die Berichtigung nach anderen Vorschriften. Dies stellt Satz 4 sicher. Die Regelungen des § 1a AStG entsprechen dem Fremdvergleichsgrundsatz, weswegen die hierin angeordnete Vorgehensweise schon unter § 1 AStG oder anderen auf dem Fremdvergleichsgrundsatz basierenden Korrekturnormen implizit enthalten ist. § 1a AStG konkretisiert jedoch den Fremdvergleich diesbezüglich und regelt das Zusammenwirken mit den Doppelbesteuerungsabkommen. Hierdurch wird rechtssicher klargestellt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in den betroffenen Fällen nicht anders ausgelegt werden kann.

Absatz 2

Satz 1

Satz 1 führt an, in welchen Konstellationen es sich im Zusammenhang mit Finanzierungsbeziehungen regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt, die entsprechend (niedrig) zu vergüten ist.

Die reine Vermittlungsleistung wird anhand des Satzes 1 Nummer 1 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe als Vermittler zwischen Marktakteuren und anderen Unternehmenseinheiten auftreten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Die Weiterleitung einer Finanzierungsbeziehung wird durch Satz 1 Nummer 2 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe finanzielle Mittel am Markt aufnehmen und diese an andere Unternehmenseinheiten weiterleiten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Satz 2

Der Anwendungsbereich wird durch Satz 2 auf typische „Treasury“ Funktionen der Unternehmensgruppe erweitert. Hierunter wird insbesondere die Steuerung von Finanzmitteln zur Innen- und Außenfinanzierung erfasst. Diese Liquiditätssteuerung umfasst bspw. die Aufnahme und Anlage am Kapitalmarkt, die Steuerung von Auszahlungen oder die Finanzierung von Unternehmenseinheiten. Damit einhergehend kann auch das entsprechende Risikomanagement verbunden sein, wie etwa Steuerung von Zins- und Währungsrisiken oder Liquiditätsrisiken. Entsprechend stellt Satz 2 insbesondere auf das Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft ab.

Umfasst ist damit auch das sog. Cash Pooling. Cash Pooling stellt eine Liquiditätsbündelung in Unternehmensgruppen dar; Cash Management. So erfolgt ein Liquiditätsausgleich durch ein zentral übernommenes Finanzmanagement, das den einzelnen zur Unternehmensgruppe zugehörigen Unternehmen überschüssige Liquidität entzieht bzw. Liquiditätsunterdeckungen durch Darlehen ausgleicht. Entsprechend werden in einem Cash Pool die Salden der Konten von beteiligten Unternehmen einer multinationalen Unternehmens-

gruppe auf einem Sammelkonto eines nahestehenden Unternehmens virtuell oder tatsächlich konsolidiert. Cash Pool-Leiter ist das Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe, das dieses Sammelkonto führt. Der Cash Pool-Leiter erbringt damit lediglich eine funktions- und risikoarme Dienstleistung. Die Vergütung des Cash Pool-Leiters bestimmt sich entsprechend Satz 2 im Regelfall auf Basis einer kostenorientierten Methode. Finanzierungskosten gehen nicht in die Bemessungsgrundlage ein. Die am Cash Pool beteiligten Unternehmen haben im Verhältnis zur Gesamtanzahl der Teilnehmer den Verrechnungspreis anteilig zu übernehmen. Cash Pooling-Strukturen sind ein offensichtliches und bedeutendes Beispiel für die Generierung von Synergieeffekten in Unternehmensverbänden (siehe dazu auch Tz. 1.157 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Gerade aber die Aufteilung dieser Synergieeffekte auf die einzelnen Unternehmenseinheiten ist willkürlich bzw. nicht verursachungsgerecht möglich. Entsprechend ist hier eine besondere Würdigung im Einzelfall unter Berücksichtigung der Akzeptanz der Struktur im Ausland vorzunehmen und zugleich darauf zu achten, dass dem § 1a Absatz 1 AStG entsprochen wird. Handelt es sich zudem bei den jeweiligen Geldeinlagen und -aufnahmen der Cash Pool Teilnehmer nicht um kurzfristige Geldeinlagen und -aufnahmen, so handelt es sich wirtschaftlich betrachtet nicht um einen Cash Pool, sondern um einzelne langfristige Darlehensbeziehungen, die entsprechend zu behandeln sind.

Die Vergütung für die Ausübung der zuvor angeführten Tätigkeiten bestimmt sich zumeist nach der Kostenaufschlagsmethode. Die Höhe der Vergütung ist abhängig vom Einzelfall und bestimmt sich nach dem Funktions- und Risikoprofil der leistungserbringenden Einheit. Es erscheint nicht abwegig, wenn sich diese zwischen fünf Prozent und zehn Prozent auf die direkt zuzurechnenden Kosten bemisst, wobei Finanzierungskosten nicht die Bemessungsgrundlage erhöhen.

Satz 3

Satz 3 führt aus, dass die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle aber auf den risikofreien Zinssatz begrenzt wird. Diesbezüglich erscheint eine international einheitliche Auffassung zu bestehen. Dennoch gilt das zu § 1a Absatz 1 Satz 1 AStG Geschriebene ebenfalls.

Satz 4

Satz 4 definiert den in Satz 3 angeführten risikofreien Zinssatz, da es den risikofreien Zinssatz in der Praxis nicht gibt. In der Betriebswirtschaft wird hierfür stellvertretend zumeist auf laufzeitäquivalente Zinssätze von Staatsanleihen höchster Bonität zurückgegriffen. Entsprechend enthält Satz 4 diese Definition.

§ 1b

Allgemeines

Inhaltlich entsprechen die Sätze 1 und 2 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 AStG. Die Sätze 3 bis 6 haben keine Entsprechung im bisherigen § 1 Absatz 3 AStG.

Satz 1

Es erfolgte eine redaktionelle Änderung dahingehend, dass in Satz 1 Gewinnentwicklung durch Gewinnerwartung ersetzt wurde.

Immaterielle Werte sind im Rahmen einer Funktionsverlagerung wesentlich, wenn sie insbesondere für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als ein Viertel der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt (§ 1 Absatz 5 FVerIV). Ansonsten sind immaterielle Werte insbesondere dann wesentlich, wenn sie für das betreffende Geschäftsmodell bzw. im Rahmen des Wertschöpfungsprozesses einen maßgebenden Werttreiber darstellen.

Satz 2

Der Zeitraum für etwaige Preisanpassungen wird durch Satz 2 von zehn auf sieben Jahre nach Geschäftsabschluss gesenkt. Hierin unterscheidet sich die Regelung von den Empfehlungen der OECD. Diese stellt auf den Zeitpunkt, in dem zum ersten Mal der immaterielle Wert Einkünfte von unabhängigen Dritten für das übernehmende Unternehmen generiert, und eine Vermarktungsperiode von fünf Jahren ab (Tz. 6.193 OECD Verrechnungspreisleitlinien), wodurch der Betrachtungszeitraum sehr lang werden kann, bspw. auch 15 oder 20 Jahre. Für Zwecke der Rechtssicherheit, des Rechtsfriedens und der Praxistauglichkeit wird in § 1b AStG auf einen Zeitraum von sieben Jahren ab Geschäftsabschluss abgestellt. Damit wird eine sachgerechte Regelung eingeführt, die einen zeitlich überschaubaren und administrierbaren Zeitraum enthält.

Satz 3

Satz 3 definiert eine erhebliche Abweichung nunmehr in Übereinstimmung mit den Empfehlungen der OECD (Tz. 6.193 OECD Verrechnungspreisleitlinien).

Satz 4

Der Satz 4 zeigt auf, dass für die Ermittlung des Fremdvergleichspreises und für die Beurteilung, ob eine erhebliche Abweichung vorliegt, dieselben Grundsätze und Methoden zu verwenden sind. Lediglich eine etwaig abweichende tatsächlich eingetretene Gewinnentwicklung darf einen Einfluss auf die Beurteilung haben, ob eine solche Abweichung vorliegt. Unbeachtlich ist daher insbesondere, ob die Anwendung einer anderen Methode oder Verwendung anderer Annahmen, die erst auf Grund der neuen Kenntnis über den tatsächlichen zeitlichen Verlauf gewonnen werden konnten, zu einem abweichenden Ergebnis führt.

Satz 5

Sofern die erhebliche Abweichung mehr als 20 Prozent des ursprünglichen Verrechnungspreises beträgt, regelt Satz 5, dass eine Anpassung dieses Verrechnungspreises in dem Umfang zu erfolgen hat, in dem der aus nachträglicher Sicht zutreffende Fremdvergleichspreis von dem ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreis abweicht.

Satz 6

Eine Preisanpassung ist hingegen nach Satz 6 nicht vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Abweichung der Gewinnentwicklung von seiner Gewinnerwartung auf Umständen beruht, die er zum Zeitpunkt seiner Verrechnungspreisbestimmung nicht vorhersehen bzw. einkalkulieren konnte. Selbiges gilt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er etwaige mit der Zukunftsbetrachtung inhärente Unsicherheiten ökonomisch plausibel im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung berücksichtigt hat. Die Ausnahme zu Nummer 3 übernimmt den § 9 FVerlV.

Zu Nummer 3

§ 5 Absatz 1 Satz 1

Auf Grund der Verschiebung des Regelungsinhalts des bisherigen § 7 Absatz 6 AStG in den § 13 AStG muss § 5 AStG einen gesonderten Verweis auf diese neue Vorschrift enthalten. Der Verweis auf § 14 AStG kann mit Wegfall der Vorschrift hingegen entfallen.

Zu Nummer 4

§ 6

Allgemeines

Die sogenannte Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG wurde letztmals grundlegend durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) überarbeitet und an den damaligen Stand der Vorgaben des EuGH angepasst. Seit 2006 hat sich die Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich jedoch grundlegend fortentwickelt. Dieser Gesetzesentwurf greift diese Entwicklungen auf und gestaltet § 6 AStG zeitgemäß aus. Dabei werden die Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit, die fiskalischen Interessen sowie auch Fragen der Administrierbarkeit angemessen ausbalanciert. Hierzu werden:

- die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre verkürzt; gleichzeitig wird der Betrachtungszeitraum auf die letzten zwölf Jahre verkürzt, sodass die Anwendung der Vorschrift vereinfacht und die Administrierbarkeit verbessert wird;
- auf erhöhte Nachweise bei der Rückkehrabsicht (Glaubhaftmachung) sowie eine Verzinsung verzichtet;
- die allgemeinen Fristen für eine Stundung und die Rückkehroption jeweils um zwei Jahre auf insgesamt sieben und zwölf Jahre angehoben; dies beseitigt bzw. mindert die finanziellen Wirkungen der Wegzugsbesteuerung und erhöht die Mobilität der Steuerpflichtigen;
- die verschiedenen Stundungsmöglichkeiten in § 6 AStG vereinheitlicht (One-Fits-All-Lösung); die unionsrechtlich nicht gebotene Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten sowie EU-/EWR-Wegzügen wird aufgegeben und die Administrierbarkeit und der Verwaltungsvollzug verbessert;
- nachträgliche Wertminderungen auch bei EU-/EWR-Wegzügen nicht mehr berücksichtigt; Steuerumgestaltungsgestaltungen wird damit die Grundlage entzogen.

Die im Gesetzesentwurf nicht mehr vorgesehene Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten und EU-/EWR-Wegzügen bei der Stundungsdauer sowie der Verzicht auf die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen entspricht der geänderten Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 29. November 2011, Rs. C-371/10 (National Grid Indus) und vom 21. Dezember 2016, Rs. C-503/14 (Kommission/Portugal); vgl. hierzu auch Wacker, IStR 2017 S. 926).

Die Aussage des EuGH in seinem jüngsten Urteil zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz vom 26. Februar 2019, Rs. C-581/17 (Wächtler), Tz. 68, wonach die rätierliche Stundung „kostspieliger“ als eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei, scheint hierzu in Widerspruch zu stehen. Unter Berücksichtigung der Aussagen in der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zu EU-Wegzügen (vgl. EuGH-Urteile vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12 (DMC), und vom 21. Mai 2015, Rs. C-657/13 (Verder LabTec)), wonach eine zeitlich begrenzte Stundung als verhältnismäßig angesehen wird, dürfte eine rätierliche Stundung dennoch unionsrechtskonform sein. Im Übrigen sind auch keine Gründe für eine abweichende Verhältnismäßigkeitsprüfung hinsichtlich der Dauer der Stundung im Zusammenhang mit dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz oder hinsichtlich einer differenzierten Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen oder von Gesellschaftsanteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern erkennbar.

Absatz 1

Infolge der Neuausrichtung des Stundungskonzepts wird auch Absatz 1 gestrafft und neu gefasst. Das derzeit geltende Grundkonzept, wonach

- es primär auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und nicht allein auf den Ausschluss oder die Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten ankommt sowie

- ausschließlich Vermögenzuwächse und keine Vermögenminderungen berücksichtigt werden,

wird unverändert beibehalten.

Satz 1

Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (z. B. § 17 Absatz 5 EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (z. B. § 12 Absatz 2 Satz 2 KStG) oder des Umwandlungssteuergesetzes (z. B. § 13 UmwStG), die Realisationstatbestände für Zwecke des § 17 EStG enthalten, lösen die in § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AStG aufgezählten Tatbestände einen Veräußerungstatbestand für Zwecke des § 17 EStG aus. § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AStG ist dabei subsidiär zu den Ersatzrealisationstatbeständen des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 AStG anzuwenden. Teilentgeltliche Übertragungen sind für Zwecke der Anwendung des § 6 AStG in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Anteil aufzuteilen; auf den voll unentgeltlichen Anteil findet § 6 AStG Anwendung.

Die Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG durch einen im Inland ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einen ausländischen Betrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte stellt grundsätzlich eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im Sinne des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AStG dar; sei es, weil die Betriebsstättegewinne nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freizustellen oder ausländische Steuern nach Doppelbesteuerungsabkommen oder § 34c EStG anzurechnen sind. Entsprechendes gilt für den Wechsel der Ansässigkeit in einen ausländischen Staat, der immer zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts führt. Eine gesonderte Auflistung, wie derzeit in § 6 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 und 3 AStG enthalten, ist daher verzichtbar.

Satz 2

Die Veräußerungszeitpunkte werden gesetzlich präzisiert. Ausdrücklich geregelt wird erstmals, dass bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (z. B. infolge der erstmaligen Anwendbarkeit eines abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommens) der Veräußerungszeitpunkt derjenige Zeitpunkt ist, der unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Eintritts des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts liegt. Ist z. B. ein Doppelbesteuerungsabkommen erstmals zum 1. Januar 01 anzuwenden, erfolgt die Veräußerung nach § 6 AStG mit Ablauf des 31. Dezember 00.

Satz 3

Die Folgen einer fiktiven Veräußerung nach § 6 AStG werden ebenfalls konzeptionell neu geregelt. Dabei erfolgt - wie auch z. B. nach § 23 UmwStG - eine Aufstockung der Anschaffungskosten nur, soweit die auf den Vermögenszuwachs nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet wird. Wird die Steuer gestundet, gelten die Anteile weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben. Die spätere Entrichtung der nach § 6 AStG geschuldeten Steuer stellt insoweit ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 AO für einen der Wegzugsbesteuerung nachfolgenden Veräußerungsvorgang durch den Steuerpflichtigen dar.

Absatz 2

§ 6 AStG findet nur bei unbeschränkter Steuerpflicht Anwendung. Die Anforderungen an den Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht werden nunmehr in Absatz 2 abschließend geregelt. Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht wird auf insgesamt mindestens sieben Jahre innerhalb eines Betrachtungszeitraums der letzten zwölf Jahre vor Eintritt eines der Tatbestände des § 6 Absatz 1 AStG verkürzt.

Absatz 3

Die sog. Rückkehrregelung wird sprachlich klarer gefasst und die Tatbestände, die den Steueranspruch festschreiben, werden umfassend überarbeitet. Dabei gilt das Leitbild, dass die Rückkehrregelung nur in Anspruch genommen werden darf, soweit

- in Bezug auf die Anteile keine Statusänderungen eintreten (mit Blick auf die Zurechnung zum Steuerpflichtigen und deren Zugehörigkeit zum Privatvermögen),
- keine substantiellen Gewinnausschüttungen erfolgen und
- mindestens das im Wegzugszeitpunkt bestehende Besteuerungsrecht wiedererlangt wird.

Sätze 1 bis 3

Satz 1 regelt den Grundtatbestand der Rückkehrregelung. Auf eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht oder auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit kommt es nicht mehr an. Die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen. Die Rückkehrmöglichkeit - und damit das Entfallen des Steueranspruchs - ist nunmehr grundsätzlich insgesamt innerhalb von zwölf Jahren möglich. Dies bietet dem Steuerpflichtigen ausreichend Flexibilität und Mobilität.

Der Steueranspruch entfällt allerdings nicht, soweit einer der in § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AStG geregelten Tatbestände erfüllt wird. Danach dürfen die Anteile grundsätzlich nicht veräußert oder übertragen werden (z. B. Veräußerung, verdeckte Einlage, Anteils-tausch, Übertragung auf Stiftung etc.) oder in ein Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Rückkehrproption ist auch grundsätzlich nicht möglich, wenn der Steuerpflichtige die Anteile direkt in eine in- oder ausländische Betriebsstätte einlegt. Übertragungen von Todes wegen auf natürliche Personen sind allerdings nach Satz 2 unschädlich. Darüber hinaus soll die Wegzugsbesteuerung nicht genutzt werden können, um wegzuziehen und dann substantielle Gewinnausschüttungen zu beziehen, die im Inland nicht vollumfänglich besteuert werden. Dies soll unter anderem durch § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AStG verhindert werden, wonach – analog zu dem Grundgedanken bei sonstigen Gegenleistungen in § 20 Absatz 2 UmwStG – Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr von mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile zu einer Festschreibung der Wegzugssteuer führen. Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr werden vom Gesetz hier gleichbehandelt; insofern stellt der Tatbestand des § 17 Absatz 4 EStG folgerichtig keine Veräußerung im Sinne des § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AStG dar. Der hier gesetzlich eingeführte Terminus „Einlagenrückgewähr“ meint in diesem Zusammenhang die Rückzahlungen von Einlagen, soweit sie keine Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 und 2 EStG darstellen (z. B. Nennkapitalrückzahlungen, Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto oder Rückzahlungen aus einer handelsrechtlichen Kapitalrücklage). Für die Festschreibung der Steuer kommt es daher auf eine Differenzierung zwischen Gewinnausschüttung, Nennkapitalrückzahlung oder Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto und damit verbundener formaler Anforderungen grundsätzlich nicht mehr an. Dies vor dem Hintergrund, dass auch ausländische Kapitalgesellschaftsanteile unter § 6 AStG fallen können und somit weder der Steuerpflichtige noch die Kapitalgesellschaft in der Zwischenzeit einer Steuerpflicht unterliegen müssen.

Sätze 4 und 5

Die Rückkehrproption findet in den Fällen des Ausschlusses des Besteuerungsrechts und der Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person entsprechend Anwendung.

Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts oder Übertragungen auf eine ausländische juristische Person eröffnen somit grundsätzlich keine Rückkehrproption.

Absatz 4

Nach dem neugefassten Absatz 4 kann die Steuer auf Antrag und in der Regel gegen Sicherheitsleistung in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; dies gilt für Erstattungsbeträge bei Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung gleichermaßen. Sobald die in Satz 5 aufgelisteten Ereignisse eintreten, wird die nicht entrichtete Steuer vollumfänglich bzw. anteilig fällig.

Das Antragsverfahren auf Zahlung in Jahresraten ist zwar als Ermessensvorschrift ausgestaltet, ihm ist jedoch in der Regel stattzugeben (Ermessensreduzierung auf Null). Eine ratierliche Zahlungsweise ist allerdings nicht bzw. insoweit nicht zu gewähren, wie einer der Tatbestände des Satzes 5 bis zum Erlass des Steuerbescheids eingetreten ist (z. B. Übertragung der Anteile).

Die Sätze 7 und 8 enthalten eine Sonderregelung für die Rückkehrerfälle. Sofern der Steuerpflichtige auf die Erhebung von Jahresraten verzichtet hat, greift eine gesonderte Verzinsungsregelung sobald die Steuer nicht mehr entfallen kann. Dies soll eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Rückkehroption verhindern.

Absatz 5

Hier werden die Nachweis- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen entsprechend dem bisherigen § 6 Absatz 7 AStG geregelt. Neu ist die Umstellung der Meldefristen für Neufälle auf den 31. Juli der Folgejahre. In Altfällen bleibt es bei dem 31. Januar der Folgejahre (§ 21 Absatz 2 AStG).

Zu den Nummern 5 bis 7

§§ 7 bis 14

Allgemeines

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist im Jahre 1972 mit dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes eingeführt worden (BGBl. I S. 1713). Sie stellt eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich indizierter, nicht notwendigerweise missbräuchlicher, Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar.

Daneben will die Hinzurechnungsbesteuerung - auch losgelöst von Gewinnverlagerungsgestaltungen - eine angemessene Vorbelastung der Gewinne auf Ebene der ausländischen Körperschaft sicherstellen. Die Hinzurechnungsbesteuerung steht insoweit auch in Zusammenhang mit der (Teil-)Freistellung von Gewinnausschüttungen von der Einkommensteuer (§ 3 Nummer 40 EStG) bzw. Körperschaftsteuer (§ 8b KStG). Diese lässt sich nur bei einer angemessenen Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne rechtfertigen. Dabei soll die Hinzurechnungsbesteuerung zusätzlich die Thesaurierung nicht angemessen besteuert Gewinne verhindern und kommt zielgenau losgelöst von etwaigen Ausschüttungen zur Anwendung.

Die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nach Einführung des Außensteuergesetzes wurden ständig an die laufenden Steuerrechtsentwicklungen angepasst.

Mit der ATAD wurde für alle Mitgliedstaaten ein verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. Da Deutschland bereits über eine robuste Hinzurechnungsbesteuerung verfügt, ergibt sich aus dieser Richtlinie nur für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf. Die ATAD ist aber Anlass, eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Hierbei wird die Hinzurechnungsbesteuerung zeitgemäß und rechtssicher zur Stärkung des Steuerstandorts Deutschland ausgestaltet.

Hervorzuheben sind insbesondere folgende Maßnahmen:

- Änderung des Beherrschungskriteriums: Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen;
- Einführung eines Kürzungsbetrags bei Gewinnausschüttungen zur Vermeidung von Doppelbelastungen;
- Ausweitung des Motivtests für bestimmte passive Einkünfte auch auf Drittstaaten;
- weitere Anpassungen an die ATAD, wie die Berücksichtigung von Gewinn- und Liquidationserlösansprüchen als Beherrschungskriterium, Wegfall der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung, Verlegung des Zeitpunkts der Hinzurechnung und Ausschluss eines Verlustrücktrags für negative Einkünfte aus einer Zwischengesellschaft.

Nicht enthalten ist eine Neufestsetzung der Niedrigsteuergrenze. Damit wird dem Ergebnis der vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen.

Zu Nummer 5

§§ 7 bis 12

§ 7

Allgemeines

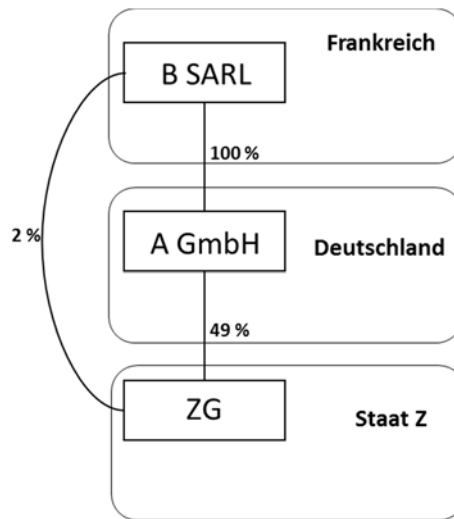
§ 7 AStG legt zum einen die Tatbestandsvoraussetzungen fest, welche für die Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sein müssen. Zentral ist dabei das in § 7 AStG definierte Kriterium der Beherrschung. Zum anderen schreibt § 7 AStG vor, mit welchem Anteil die Einkünfte der Zwischengesellschaft bei den jeweiligen beherrschenden Gesellschaftern der Steuerpflicht unterliegen.

Absatz 1

Mit der Reform ist das Beherrschungserfordernis nach Absatz 1 Satz 1 gesellschafterbezogen zu betrachten, das heißt eine reine Inländerbeherrschung unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter genügt dem Beherrschungsmerkmal nicht. Damit wird dem Beteiligungserfordernis aus der ATAD entsprochen. Dies hat zur Folge, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Grundsatz in Drittstaaten-Sachverhalten keinen europarechtlichen Bedenken ausgesetzt ist, da in derartigen Beherrschungssachverhalten Prüfungsmaßstab allein die Niederlassungsfreiheit ist, deren Geltung auf EU- und EWR-Sachverhalte beschränkt ist.

Mit der richtlinienkonformen Einführung des gesellschafterbezogenen Beherrschungserfordernisses und der damit einhergehenden Berücksichtigung von mittelbaren Beteiligungen von nahestehenden Personen unterfallen auch Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung, die bei Anwendung der reinen Inlandsbeherrschung nach dem geltenden Recht nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:



Die in Deutschland ansässige A-GmbH ist zu 49 Prozent an der ausländischen, niedrig besteuerten und passive Einkünfte generierenden Zwischengesellschaft (ZG) beteiligt. Die in Frankreich ansässige B-S.à.r.l. ist zu mehr als 25 Prozent an der A-GmbH und zu 2 Prozent an der ZG beteiligt.

Im Grundsatz ist mit einer 49-Prozent-Beteiligung keine deutsche Inlandsbeherrschung gegeben. Die B-S.à.r.l. ist jedoch nahestehende Person der A-GmbH, sodass ihre Beteiligung der A-GmbH zugerechnet wird. Damit beherrscht die A-GmbH die ZG mit einer 51-Prozent-Beteiligung. Zugerechnet werden der A-GmbH jedoch nur 49 Prozent.

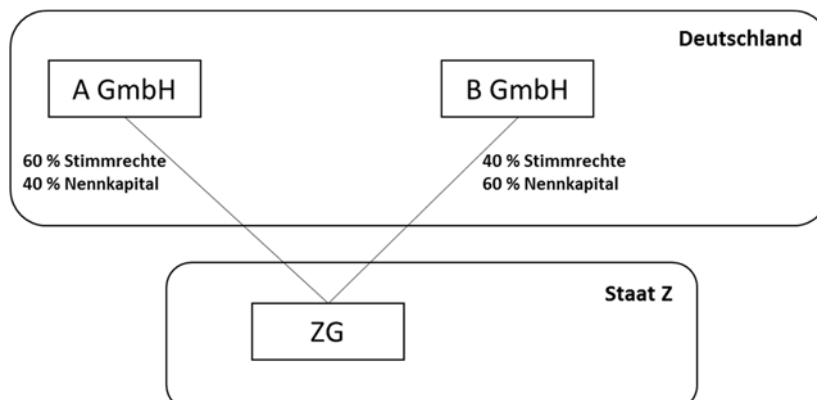
Als Konsequenz des Wegfalls des Regimes der nachgeschalteten Zwischengesellschaften nach § 14 AStG des geltenden Rechts ist im Hinblick auf die Steuerpflicht sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen.

Nach Satz 2 sind die mittelbaren Beteiligungen im Rahmen der Steuerpflicht unbeachtlich, soweit diesbezüglich eine vorgeschaltete Hinzurechnungsbesteuerung bereits stattgefunden hat, und dadurch insgesamt keine niedrige Besteuerung mehr gegeben ist. Derartige Beteiligungen sollen bereits auf Ebene des § 7 AStG herausfallen, sodass es nicht erst zu einer Anrechnung gemäß § 12 Absatz 2 AStG kommt.

Satz 3 legt fest, dass die Gewinnverteilung für die Steuerpflicht maßgeblich ist, falls die Beteiligung am Nennkapital an der Zwischengesellschaft nicht den Maßstab für die Gewinnverteilung bildet.

Mit der Herausnahme der Stimmrechte als Bezugsgröße für die Zurechnung ist gewährleistet, dass es nicht zu Zurechnungsverwerfungen kommen kann.

Beispiel:



Die A-GmbH hält 60 Prozent der Stimmrechte an der Zwischengesellschaft (ZG) und ist mit 40 Prozent an deren Nennkapital beteiligt. Die B-GmbH hält hingegen 40 Prozent der Stimmrechte an der ZG und ist mit 60 Prozent am Nennkapital beteiligt.

Die Voraussetzung der Beherrschung liegt für die A-GmbH und die B-GmbH vor, da sowohl die Stimmrechte als auch die Anteile am Nennkapital für die Berechnung der Beherrschung Berücksichtigung finden.

Um eine Hinzurechnung von mehr als 100 Prozent zu vermeiden, werden die Stimmrechte für die Ermittlung der Hinzurechnungsquote jedoch nicht berücksichtigt. Der A-GmbH sind daher 40 Prozent und der B-GmbH 60 Prozent der passiven Einkünfte der ZG hinzuzurechnen.

Hinzurechnungsverpflichtete können nach Satz 4 auch beschränkt Steuerpflichtige sein, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft der gewerblich tätigen inländischen Betriebsstätte dieser Steuerpflichtigen dient.

Absätze 2 und 3

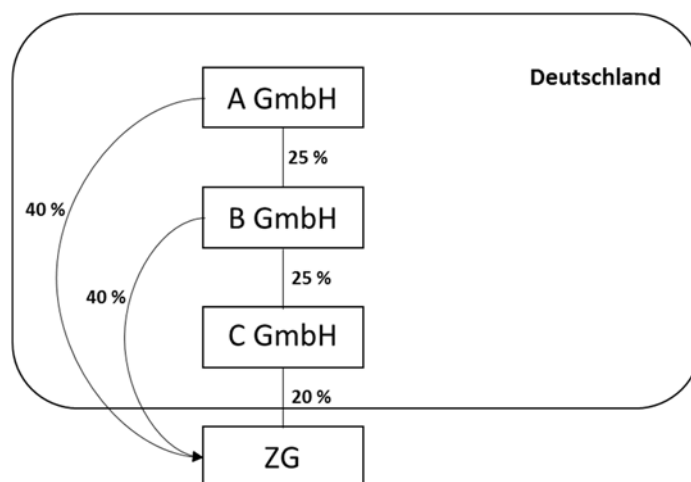
Hinzurechnungsverpflichtete sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer Zwischengesellschaft, wenn sie die Zwischengesellschaft - unmittelbar oder mittelbar - beherrschen, und zwar entweder allein oder zusammen mit Personen, welche Nahestehende sind.

Beherrschungskriterien sind:

- mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital,
- mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder
- mehr als die Hälfte des Anteils am Gewinn.

Für das Nahestehen gelten die Grundsätze des § 1 Absatz 2 AStG (Artikel 2 Absatz 4 ATAD). Die Nahestehenden müssen nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein.

Zusammenfassendes Beispiel:



Die A-GmbH (A) ist mit 40 Prozent, die B-GmbH (B) mit 40 Prozent und die C-GmbH (C) mit 20 Prozent an der Zwischengesellschaft (ZG) beteiligt. A hält 25 Prozent der Anteile an B und B 25 Prozent der Anteile an C. Sowohl A als auch C sind nahestehende Personen der B.

A, B und C erfüllen jeweils für sich genommen die Voraussetzung der Beherrschung.

A: Neben ihrer direkten Beteiligung in Höhe von 40 Prozent werden A auch die Beteiligungen der B in voller Höhe zugerechnet, da B eine der A nahestehende Person ist. Die Beherrschungsquote der A beträgt daher 85 Prozent (40 Prozent + 40 Prozent + (25 Prozent x 20 Prozent)).

B: Da sowohl A als auch C nahestehende Personen der B sind, werden die von ihnen direkt gehaltenen Beteiligungen zusammen mit der eigenen direkten Beteiligung der B zugerechnet. Ihre Beherrschungsquote beträgt demnach 100 Prozent.

C: C hält selbst eine Beteiligung in Höhe von 20 Prozent. Da B eine ihr nahestehende Person ist, wird deren Beteiligung ebenfalls für Zwecke der Beherrschung berücksichtigt. Die Beherrschungsquote der C beträgt daher 60 Prozent.

Die mittelbaren Beteiligungen der A und der B an der Zwischengesellschaft werden zwar für Zwecke der Beherrschungsprüfung, aber nicht für Zwecke der Gewinnhinzurechnung berücksichtigt, da B und C der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen und der Hinzurechnungsbetrag bei diesen Personen nicht niedrig besteuert ist (§ 7 Absatz 1 Satz 2 AStG).

Absatz 4

Mit der Übernahme des auf Beherrschung ausgerichteten Konzepts des Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a ATAD entfällt die bisherige Hinzurechnung gegenüber Personen, die keine beherrschende Beteiligung halten, wenn im Übrigen die Zwischengesellschaft aber inländisch beherrscht ist. Gleichwohl kann eine Beherrschung vorliegen, wenn Gesellschafter für sich betrachtet zwar keine beherrschende Beteiligung an der Zwischengesellschaft halten, in Bezug auf die ausländische Gesellschaft aber gleichgerichtete Interessen verfolgen, sodass sie die ausländische Gesellschaft in gleicher oder ähnlicher Weise beherrschen wie ein einzelner Mehrheitsgesellschafter oder eine beherrschende Gruppe verbundener Unternehmen. Das kann entsprechend gelten, wenn etwa Angehörige einer Familie die Anteile halten. Der BEPS-Abschlussbericht (Ziffern 39 und 40) greift diese Problematik unter der Überschrift „*acting in concert*“ (Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten) auf (vergleiche OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*).

Das deutsche Recht kennt das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten in § 30 Absatz 2 Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz (WpÜG). Dort steht es im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktien einer Zielgesellschaft. Dabei werden dem Bieter auch Stimmrechte eines Dritten aus Aktien der Zielgesellschaft in voller Höhe zugerechnet, mit dem der Bieter oder sein Tochterunternehmen sein Verhalten in Bezug auf die Zielgesellschaft auf Grund einer Vereinbarung oder in sonstiger Weise abstimmt; ausgenommen sind Vereinbarungen in Einzelfällen. Ein abgestimmtes Verhalten setzt voraus, dass der Bieter oder sein Tochterunternehmen und der Dritte sich über die Ausübung von Stimmrechten verständigen oder mit dem Ziel einer dauerhaften und erheblichen Änderung der unternehmerischen Ausrichtung der Zielgesellschaft in sonstiger Weise zusammenwirken.

Im Steuerrecht findet sich in § 8c Absatz 1 KStG der unbestimmte Rechtsbegriff „gleichgerichtete Interessen“. Dieser wurde in den Rn. 27 und 28 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645, näher konkretisiert.

In der EuGH-Rechtssache C-298/05 (*Columbus-Container Services*) hielten acht in Deutschland ansässige Angehörige derselben Familie mit einem Anteil von jeweils 10 Prozent und eine deutsche Personengesellschaft, deren Anteile ebenfalls Mitgliedern dieser Familie gehörten, mit 20 Prozent die Anteile an *Columbus*, einer belgischen Personengesellschaft (Rn. 14).

In Rn. 30 dieses Urteils führt der EuGH aus, dass nach seiner Rechtsprechung der Erwerb sämtlicher Geschäftsanteile an einer Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz in einem Mitgliedstaat durch eine oder mehrere natürliche Personen mit Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat, der diesen Personen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht und es ihnen ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit unterliegt.

Der EuGH hielt in Rn. 31 dieses Urteils die Niederlassungsfreiheit für anwendbar, weil

- die Anteile direkt oder indirekt von Angehörigen ein und derselben Familie gehalten wurden,
- diese die gleichen Interessen verfolgten und
- derselbe Vertreter in der Gesellschafterversammlung die Entscheidungen in Bezug auf die Gesellschaft und deren Tätigkeit traf.

Es war für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit also nicht der Umfang der Beteiligung der einzelnen Gesellschafter entscheidend, sondern deren Verbundenheit auf Grund gleichgerichteter Interessen und die gebündelte Wahrnehmung dieser Interessen. § 30 Absatz 2 WpÜG und den Ausführungen des EuGH zum Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit liegen damit zumindest ähnliche Überlegungen zugrunde.

Vor diesem Hintergrund ist eine ergänzende Regelung zum Beherrschungskriterium notwendig. Kriterium hierfür ist das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten. Für die Gesellschafter von Personengesellschaften, die an einer Zwischengesellschaft beteiligt sind, wird ein solches Zusammenwirken auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Struktur unterstellt.

§ 8

Allgemeines

Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Satz 1 ATAD bestimmt die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte im Sinne eines sogenannten Passivkatalogs. Dagegen beruht das deutsche Recht seit 1972 auf einem Aktivkatalog. Es gelten alle niedrig besteuerten Einkünfte als hinzurechnungspflichtig (= passiv), wenn die Tätigkeit, aus der die Einkünfte stammen, nicht ausdrücklich als aktiv definiert ist. Um dem Mindeststandard der ATAD zu entsprechen, ist die Umstellung auf einen Passivkatalog nicht erforderlich.

Absatz 1

Absatz 1 definiert die Tatbestände, die zu sogenannten aktiven Einkünften führen.

Nach den Nummern 1 und 2 gilt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht für Einkünfte ausländischer Gesellschaften aus Land und Forstwirtschaft, aus der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie aus dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen.

Einkünfte aus der Tätigkeit von Versicherungen, Banken und Finanzunternehmen gelten nach der ATAD als passiv, jedoch können sie als aktiv behandelt werden, wenn sie zu einem Drittel oder weniger durch Transaktionen mit dem Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehenden erzielt werden. Die Nummer 3 setzt Artikel 7 Absatz 3 Satz 2 ATAD um.

Nach den Nummern 4 und 5 sind Handel und Dienstleistungen aktive Tätigkeiten und darüber hinaus im Passivkatalog der ATAD nicht enthalten. Dagegen erfasst die ATAD die Einkünfte von Abrechnungsunternehmen aus dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft

werden, wenn die Tätigkeit keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringt. Das Gesetz übernimmt den Begriff des Abrechnungsunternehmens nicht; vielmehr sieht es vor, dass die Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen als passiv gelten, soweit sie mit dem Steuerpflichtigen oder diesem Nahestehenden betrieben werden. Dabei bildet das Steuererwerb im Rahmen der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum den Maßstab; vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass die ATAD ein Hinzurechnungsbesteuerungssystem voraussetzt. Dies trägt der Erfassung der Einkünfte von Abrechnungsunternehmen Rechnung; wenn die Zwischengesellschaft ausschließlich gegenüber Dritten tätig wird, ist ein Abrechnungsunternehmen im Sinne der ATAD auszuschließen. Werden Handel und Dienstleistungen dagegen mit dem Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehenden abgewickelt (entweder Einkauf oder Verkauf von Waren oder die Inanspruchnahme oder Erbringung von Dienstleistungen), gelten sie als passiv, es sei denn, es besteht zur Durchführung der Tätigkeit ein eingerichteter Geschäftsbetrieb. Es wird weiterhin an der Struktur des bisherigen Rechts festgehalten. Damit wird Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer vi der ATAD umgesetzt.

Nach Nummer 6 unterliegen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Grundsatz nicht der Hinzurechnungsbesteuerung. Hiervon bestehen allerdings weitreichende Ausnahmen.

Es wird an dem bisherigen Recht festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter als „passiv“ gilt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 AStG an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG nahestehenden Person unternommen wird (Nummer 6 Buchstabe a).

Hinzugerechnet werden nach Buchstabe b ferner Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, es sei denn, dass die Erträge bei direktem Bezug nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Steuer freigestellt werden.

Schließlich erstreckt sich nach Buchstabe c die Hinzurechnungsbesteuerung auch auf die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen.

Die Nummer 7 regelt den Fall der Dividenden. Dividenden werden seit 2001 als „aktiv“ behandelt (§ 8 Absatz 1 Nummer 8 AStG nach dem bisherigen Recht).

In der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/6882) heißt es dazu unter anderem:

„Im gegenwärtigen System der Hinzurechnungsbesteuerung gelten Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus passivem Erwerb. Ausnahmen gelten namentlich für die sog. Landesholding oder Funktionsholding (§ 8 Abs. 2). Gewinne, die eine ausländische Gesellschaft ausschüttet, können sowohl aus aktiver Tätigkeit als auch aus passivem Erwerb stammen. Es besteht kein überzeugender Grund, Gewinne aus aktiver Tätigkeit nur deshalb als passiv zu behandeln, weil sie den Anteilseignern als Dividende zufließen. Die Dividenden sollen deshalb durch eine Ergänzung des Katalogs des § 8 Abs. 1 um Gewinnausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Zu den „Gewinnausschüttungen“ zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Erfassung passiver Einkünfte erfolgt, wie bisher, bei der Gesellschaft, bei der sie anfallen.“

Die Nummer 7 hält an diesem Grundsatz fest. Die ATAD steht dem nicht grundsätzlich entgegen, zumal sie sich nur auf die Hinzurechnung der nicht ausgeschütteten Gewinne bezieht und unter Berücksichtigung der Besonderheiten eines Körperschaftsteuersystems wie des deutschen auszulegen ist. Das deutsche Körperschaftsteuergesetz sieht die Vollbesteuerung mit Körperschaftsteuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und - nur zur

Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung - die grundsätzliche Steuerfreistellung der ausgeschütteten Gewinne nach § 8b Absatz 1 KStG auf Ebene der empfangenden Gesellschaft vor. Allerdings werden auf Grund der ATAD bestimmte Fälle von Dividenden als „passiv“ eingestuft, für die § 8b KStG keine Steuerbefreiung vorsieht.

Buchstabe a regelt entsprechend § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG, dass Gewinnausschüttungen nicht als aktive Einkünfte zu behandeln sind, soweit sie bei der leistenden Gesellschaft das Einkommen gemindert haben. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Ausschüttungen zu einer der Aktivitäten der Nummern 1 bis 6. Zur Vermeidung einer Doppelerfassung sieht Doppelbuchstabe aa eine Rückausnahme vor, soweit die leistende Körperschaft mit den der Gewinnausschüttung zugrunde liegenden Einkünften selbst Zwischengesellschaft ist. Eine weitere Rückausnahme sieht Doppelbuchstabe bb vor. Dieser soll ungewollte Doppelerfassungen bei Einkünfteverlagerungen auf Basis des Grundgedankens vom geltenden § 8b Absatz 1 Satz 4 KStG verhindern. Danach sind verdeckte Gewinnausschüttungen auch dann aktiv, wenn sie das Einkommen der Zwischengesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht haben und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung unterliegt.

Buchstabe b stellt in den Fällen von Streubesitzbeteiligungen Dividenden „passiv“, wenn sie bei Nicht-Vorliegen einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation der Anwendung des § 8b Absatz 4 KStG unterfielen. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Ausschüttungen zu einer der Aktivitäten der Nummern 1 bis 6. Allein mittels der Etablierung einer Zwischengesellschaft zwischen ausschüttender Gesellschaft und Dividendenempfänger soll die Rechtsfolge der Vorschrift nicht ausgehebelt werden können.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige A-GmbH ist zu 8 Prozent an der ebenfalls in Deutschland ansässigen B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH schüttet Dividenden an die Gesellschafter aus.

Die A-GmbH muss ihre Streubesitzdividende von der B-GmbH versteuern, da § 8b Absatz 1 KStG nicht anwendbar ist (§ 8b Absatz 4 KStG). Anders sähe es nach dem bisherigen Recht aus, wenn die A-GmbH zu 100 Prozent an einer Zwischengesellschaft und diese zu 8 Prozent an der B-GmbH beteiligt wäre. Diese Ungleichbehandlung soll nicht möglich sein.

Nach Buchstabe c sollen Fälle, die dem § 3 Nummer 40 Satz 3 EStG oder § 8b Absatz 7 KStG unterfallen, nicht mittels Einschaltung einer Zwischengesellschaft umgangen werden können.

Anteilsveräußerungsgewinne werden - wie Dividenden - seit 2001 grundsätzlich als aktiv behandelt (bisheriger § 8 Absatz 1 Nummer 9 AStG). Daran wird grundsätzlich in der Nummer 8 festgehalten. Allerdings sollen Anteilsveräußerungsgewinne dann passiv sein, wenn sie außerhalb einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation zu Einkünften nach § 3 Nummer 40 Satz 3 EStG beziehungsweise § 8b Absatz 7 KStG führen. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Veräußerungsgewinne zu einer Aktivität der Nummer 3.

Die Nummer 9 folgt der bisherigen Konzeption, dass Einkünfte aus Umwandlungen im Grundsatz aktiv sind. Dies gilt nicht, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8 dienen. Werden die vorgenannten Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Umwandlung oder Einbringung übertragen, sind daraus resultierende Einkünfte dennoch aktiv, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 2 und 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

Demnach verlangt Nummer 9 anders als im bisherigen Recht in diesen Fällen auch eine tatsächliche Buchwertfortführung nach ausländischem Recht.

Kommt es auf Grund eines mit § 1 UmwStG vergleichbaren ausländischen Umwandlungsvorgangs beim Anteilseigner zu einer Gewinnausschüttung (zum Beispiel bei einer Abspaltung), handelt es sich bei dieser Ausschüttung auch um Einkünfte aus einer Umwandlung. Selbst wenn diese Gewinnausschüttungen nach Nummer 7 nicht aktiv sind, können sie unter den Voraussetzungen der Nummer 9 aktiv sein. Einkünfte im Sinne der Nummer 9 können nicht vorliegen, wenn es sich bei der Reorganisationsmaßnahme um keinen mit § 1 UmwStG vergleichbaren Vorgang handelt.

Absätze 2 bis 4

§ 8 Absatz 2 AStG in der bisherigen Fassung war Folge des EuGH-Urteils C-196/04 (*Cadbury-Schweppes*). An dieses zur Niederlassungsfreiheit ergangene Urteil hat sich die ATAD gehalten. Deshalb enthält sie einen Motivtest (Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Satz 2 ATAD). Der Satz 3 lässt es zu, den Motivtest für Drittstaaten-Gesellschaften auszuschließen. Dies ist möglich, weil

1. nach der Rechtsprechung des EuGH bei Drittstaaten-Sachverhalten die Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen ist, wenn die betreffende Regelung allein den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit betrifft (vergleiche zum Beispiel EuGH-Rechtssache C-35/11 Rn. 98 f. (*Test Claimants in the FII Group Litigation*)),
2. die Beherrschungsvoraussetzungen der ATAD (Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe a) ausschließlich die Niederlassungsfreiheit berühren.

Es wird an der Grundkonzeption des bestehenden Motivtests festgehalten, das heißt § 8 Absatz 2 AStG beschränkt sich nicht auf die Wiedergabe des Textes der ATAD. Vielmehr wird dieser Text konkretisiert. Das ausländische Unternehmen muss für die ausgeübte Tätigkeit, auf der die Einkünfte beruhen, grundsätzlich die dafür erforderlichen sachlichen und personellen Voraussetzungen vorhalten. Darüber hinaus muss die Tätigkeit durch qualifiziertes Personal selbständig und in eigener Verantwortung ausgeführt werden. Dabei kann die ausländische Gesellschaft im Falle der Auslagerung der Tätigkeit diesen Kriterien nicht entsprechen.

Im Grundsatz gilt der Motivtest gegenüber Mitgliedstaaten der Europäischen Union und Vertragsstaaten des EWR-Abkommens. § 8 Absatz 3 AStG schließt jedoch den Motivtest im Verhältnis zu Drittstaaten-Gesellschaften aus, da die vorliegenden Vorschriften in § 8 Absatz 1 AStG als Motivtest den in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb mit Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kennen.

Absatz 4 knüpft an den bisherigen § 8 Absatz 2 Satz 2 AStG an. Er schreibt vor, dass eine Berufung auf den Motivtest entfällt, wenn der Staat der ausländischen Gesellschaft im konkreten Fall keine Auskünfte erteilt, die Auskunftserteilung aber zur Sachverhaltsaufklärung erforderlich ist und das Auskunftersuchen im Einklang mit den jeweils geltenden Standards des Informationsaustausches steht.

Absatz 5

Absatz 5 definiert die Voraussetzung niedriger Besteuerung. Eine solche wird angenommen, wenn die Einkünfte, für welche die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, im Staate dieser Gesellschaft einer ertragsteuerlichen Belastung von weniger als 25 Prozent unterliegen. Damit wird den Vorgaben der ATAD entsprochen. Danach ist eine niedrige Besteuerung gegeben, wenn die ausländische Ertragssteuerbelastung weniger als die Hälfte der Ertragssteuerbelastung des Steuerpflichtigen beträgt. Unter Einbeziehung der deutschen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist diesem Erfordernis genüge getan.

Der Niedrigsteuersatz ist auf die nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermittelnden, für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zu beziehen. Eine niedrige Besteuerung liegt mithin auch dann vor, wenn der allgemein geltende Steuersatz im Staat der ausländischen Gesellschaft zwar 25 Prozent überschreitet, die hier angesprochenen Einkünfte aber in Abweichung hiervon - z. B. auf Grund von Steuerprivilegien - tatsächlich niedriger besteuert werden. Nach dem bisherigen § 8 Absatz 3 AStG kommt es darauf an, ob die passiven Einkünfte niedrig besteuert sind (vergleiche Tz. 8.3.2.5 des Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz vom 14. Mai 2004, BStBl I 2004, Sondernummer 1/2004, 3). Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe b ATAD stellt dagegen auf die Steuerlast der Zwischengesellschaft für alle Einkünfte ab, das heißt einschließlich der aktiven Einkünfte. Da es Sinn und Zweck der ATAD ist, die Verlagerung passiver und niedrigbesteuertener Einkünfte zu verhindern, ist für die Feststellung der Niedrigbesteuerung systematisch weiterhin auf die passiven Einkünfte abzustellen.

Einkünfte ausländischer Betriebsstätten der Zwischengesellschaft sind dabei nicht isoliert zu betrachten.

§ 9

Nach Artikel 7 Absatz 3 Satz 1 der ATAD wird auf eine Hinzurechnungsbesteuerung verzichtet, wenn die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ein Drittel oder weniger der gesamten Einkünfte betragen.

Bereits nach bisherigem Recht sieht § 9 AStG eine relative Freigrenze in Höhe von 10 Prozent vor. Diese Freigrenze wird an die Bestimmungen der ATAD dahingehend angepasst, dass im Rahmen der Berechnung der Grenze künftig nicht mehr auf die Bruttoerträge, sondern auf die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft abgestellt wird. Klarstellend wird außerdem festgelegt, dass sich die relative Freigrenze auf das für die Zwischengesellschaft maßgebende Wirtschaftsjahr im Sinne des § 7 Absatz 2 AStG bezieht.

Eine absolute Grenze wird aus Praktikabilitätsgründen weiterhin für sachgerecht gehalten. Die gesellschaftsbezogene Freigrenze von 80 000 Euro, welche für jeden Steuerpflichtigen einzeln zu prüfen ist, bleibt daher bestehen. Die weitere nach dem bisherigen Recht geltende gesellschaftsbezogene Freigrenze von 80 000 Euro entfällt.

§ 10

Allgemeines

§ 10 AStG bleibt in seiner Grundstruktur unverändert. Er enthält Vorschriften zur Hinzurechnungsbetragsermittlung (Absatz 1 und 6) und -qualifizierung (Absatz 2) sowie zur Ermittlung der Zwischeneinkünfte (Absätze 3 bis 5).

Absatz 1

Nach dem neu gefassten Absatz 1 ist ein Abzug der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern im Rahmen der Hinzurechnungsbetragsermittlung nicht mehr zulässig. Damit wird Artikel 8 Absatz 7 der ATAD entsprochen, der zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausschließlich die Steueranrechnung vorsieht. Davon ausgenommen ist der Abzug etwaiger Vermögensteuern, die durch den Ausschluss des § 10 Nummer 2 KStG in Absatz 3 weiterhin abzugsfähig bleiben.

Aus Satz 2 ergibt sich, dass ein negativer Hinzurechnungsbetrag nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden darf. Ein Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft ist im Falle nachgeschalteter Zwischengesellschaften mit dem Wegfall des § 14 AStG ebenfalls ausgeschlossen.

Absatz 2

Wird die Beteiligung, die zum Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags führt, im Privatvermögen gehalten, handelt es sich um Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG. Ist die Beteiligung jedoch einem Betriebsvermögen zugehörig, gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit. Der neu eingefügte Satz 3 stellt in diesem Zusammenhang klar, dass in drei- oder mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen die Zuordnung der durch den Steuerpflichtigen unmittelbar gehaltenen Beteiligung maßgeblich ist.

In Übereinstimmung mit Artikel 8 Absatz 4 der ATAD erfolgt die zeitliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags mit Ablauf des Veranlagungszeitraums beziehungsweise Wirtschaftsjahrs, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet.

Der bisherige Satz 4, nach dem § 3c Absatz 2 EStG entsprechend gilt, wird ersatzlos gestrichen, da der Hinzurechnungsbetrag für sich steht und nicht die Ermittlung der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seiner Beteiligung berührt. Ob und inwieweit der Gesellschafter bei der Ermittlung der Einkünfte im Zusammenhang mit Beteiligungen an Gesellschaften die dazugehörigen Aufwendungen (wie etwa Finanzierungsaufwendungen) abziehen kann, bestimmt sich allein nach den einschlägigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

Absatz 3

Um zu vermeiden, dass die Steuerpflicht bestimmter Einkünfte (zum Beispiel Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundstücken) durch die Einschaltung einer vermögensverwaltenden Zwischengesellschaft umgangen werden kann, sieht Satz 2 vor, dass alle Einkünfte der Zwischengesellschaft im Rahmen ihrer Einkünfteermittlung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden.

Er legt weiterhin fest, dass die wahlweise Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG nicht mehr zulässig ist. Die Gewinnermittlung hat nunmehr ausschließlich nach § 4 Absatz 1 EStG zu erfolgen. Anlass sind insbesondere Erfahrungen aus der Praxis zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Nutzung der Einnahme-Überschuss-Rechnung, selbst wenn nach ausländischem Recht die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorgeschrieben ist oder freiwillig angewandt wird.

Die Sätze 5 und 6 setzen Artikel 8 Absatz 1 Satz 2 der ATAD um, der vorschreibt, dass ein Verlust nur noch vortragsfähig ist. Der nach bisherigem Recht zulässige Verlustrücktrag wird demnach gesetzlich ausgeschlossen.

Der bisherige Satz 6 entfällt als Folge des Wegfalls des Abzugs der Steuern von den Einkünften nach Absatz 1.

Absatz 4

Absatz 4 bestimmt entsprechend dem bisherigen Recht, dass von den Einkünften, die zu einer Hinzurechnung führen, nur die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden dürfen.

Absatz 5

Die in Absatz 5 aufgenommene Regelung entspricht dem bisherigen § 21 Absatz 3 AStG, wonach die in der Hinzurechnungsbilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter mit den historischen Anschaffungskosten anzusetzen sind. Andernfalls müsste auf die Konzeption der Ver- und Entstrickung zurückgegriffen werden, die allerdings der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung fremd ist. Aus systematischen Gründen wird die Vorschrift in den § 10 AStG verschoben.

Absatz 6

Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3856) ist in § 7 Absatz 7 AStG eine Vorrangregelung zugunsten des Investmentsteuergesetzes aufgenommen worden. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, es sei im Interesse der Rechtssicherheit notwendig, das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zur Investmentbesteuerung klar zu regeln, weil sowohl über die Hinzurechnungsbesteuerung als auch über die Investmentbesteuerung auf nicht ausgeschüttete Erträge zugegriffen werde (BR-Drucks. 638/01).

Da es Fälle gibt, in denen die Vorabpauschale bei Investmentfonds und die ausschüttungsgleichen Erträge bei Spezial-Investmentfonds die thesaurierten Erträge nicht oder nur unzureichend erfassen, wird der generelle Vorrang der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes mit Wegfall des § 7 Absatz 7 AStG nicht mehr fortgeführt. In diesen Fällen kommt es nunmehr zur gleichzeitigen Anwendung der Vorschriften des Außensteuergesetzes und des Investmentsteuergesetzes.

Zur Vermeidung einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung sieht der neu konzipierte Absatz 6 eine Anrechnungsregelung vor. Zum Ausgleich der Mehrbelastung wird die Bemessungsgrundlage nach dem Außensteuergesetz um die Bemessungsgrundlage nach dem Investmentsteuergesetz gemindert. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte nach dem Investmentsteuergesetz nach § 18 Absatz 3 InvStG erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließen.

Durch den Verweis auf die konkrete Vorschrift des Investmentsteuergesetzes wird klargestellt, dass Absatz 6 lediglich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Falle der Theasaurierung dient. Der Ausgleich der Mehrbelastung im Falle einer Ausschüttung des Investmentfonds ist nach § 11 AStG durchzuführen.

§ 11

Allgemeines

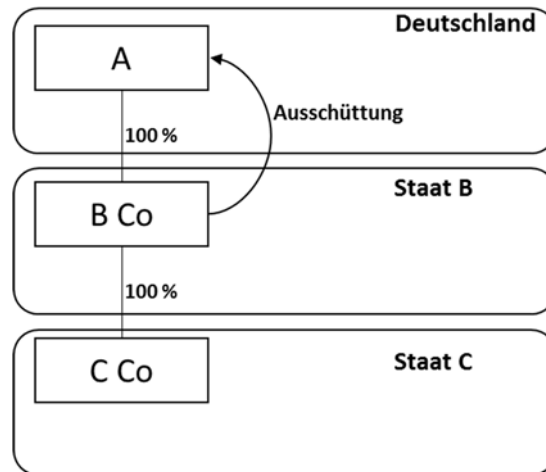
Nach dem bisherigen Recht bleibt die Hinzurechnungsbesteuerung im Ausschüttungsfall bestehen. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne sind nach § 3 Nummer 41 EStG steuerfrei, soweit sie im Zusammenhang mit Beteiligungen stehen, die innerhalb eines Siebenjahres-Zeitraums Hinzurechnungsbeträge auslösen. Mangels Anrechnungsvolumen im Ausschüttungsjahr erfolgt nach dem bisherigen § 12 Absatz 3 AStG eine rückwirkende Anrechnung der Quellensteuer im Jahr der Hinzurechnung.

Um insbesondere Artikel 8 Absatz 5 der ATAD umzusetzen, der im Ausschüttungsfall eine vollständige Anrechnung der Quellensteuer ohne etwaige zeitliche Beschränkungen vorsieht, wird an der bisherigen Systematik nicht mehr festgehalten. Im Ausschüttungsfall kann nunmehr von der Summe der Einkünfte auf Antrag ein Kürzungsbetrag abgezogen werden, wenn in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge als sogenanntes Hinzurechnungskorrekturvolumen gesondert festgestellt wurden.

Absatz 1

Absatz 1 legt die Voraussetzungen fest, unter denen ein Kürzungsbetrag berücksichtigt werden kann. Der Steuerpflichtige muss eine Gewinnausschüttung von einer ausländischen Gesellschaft erhalten, für die ihm in den Vorjahren oder im Ausnahmefall im gleichen Jahr Hinzurechnungsbeträge zugerechnet worden sind. Handelt es sich um mehrstufige Beteiligungsverhältnisse, so regelt Satz 2, dass ein Kürzungsbetrag auch für Gewinnausschüttungen der vermittelnden Gesellschaften angesetzt werden kann.

Beispiel:



A ist an der B Co im Staat B beteiligt und die B Co wiederum an der Zwischengesellschaft C Co im Staat C. Die passiven Einkünfte der C Co sind bei A im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung angesetzt worden.

Erhält A von der B Co eine Ausschüttung, kann A hierfür einen Kürzungsbetrag nach § 11 AStG geltend machen. Ob und inwieweit die C Co an die B Co ausgeschüttet hat, ist unerheblich.

Absatz 2

Absatz 2 Satz 1 stellt sicher, dass der Kürzungsbetrag auf den steuerpflichtigen Bezug begrenzt ist, der nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beziehungsweise nach Abzug der (Teil-)Freistellungen des InvStG verbleibt. Die weitere Einschränkung des Satzes 2 gewährleistet, dass ein Kürzungsbetrag nur abgezogen werden kann, soweit in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge in entsprechender Höhe durch den Steuerpflichtigen versteuert worden sind.

Absatz 3

Um für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit zu schaffen und der Finanzverwaltung die Rechtsanwendung zu vereinfachen, schreibt Absatz 3 die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens zur Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens vor.

Absatz 4

Absatz 4 erweitert den Anwendungsbereich der Absätze 1 bis 3 auf die Fälle, in denen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft beziehungsweise an einer die Beteiligung vermittelnden Gesellschaft erzielt werden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem veräußerten Anteil um einen Anteil an einem Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds handelt.

Beispiel:

Anleger A investiert als einziger Anleger 1 000 Euro in den Investmentfonds I. I erzielt im Veranlagungszeitraum 01 100 Euro Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Bevor es zu einer Ausschüttung oder zu einem Ansatz der Vorabpauschale kommt, veräußert der Anleger seinen Anteil am Investmentfonds für 1 100 Euro und erzielt einen nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 3 InvStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100 Euro. Über § 11 Absatz 4 AStG kann in diesem Fall ein Kürzungsbetrag in Höhe von 100 Euro geltend gemacht werden.

Absatz 5

Der Kürzungsbetrag wirkt sich nicht auf die Ermittlung des Gewinns, sondern erst bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus. Absatz 5 ermöglicht, dass sich der Kürzungsbetrag auch auf die Gewerbesteuer auswirkt, sofern die Hinzurechnungsbeträge in früheren Jahren der Gewerbesteuer unterlegen haben. Die Höhe des Kürzungsbetrags ist gewerbesteuerlich im Zuge der Ermittlung des Gewerbeertrags erst nach Anwendung von § 8 Nummer 5 und § 9 Nummer 7 oder 8 GewStG zu bestimmen.

Zusammenfassendes Beispiel:

Die natürliche Person A hält 100 Prozent der Anteile an der Zwischengesellschaft C Ltd. im Staat C (Beteiligung im Betriebsvermögen). Der Hinzurechnungsbetrag für das Jahr 2020 beträgt 100 Euro. Im Jahr 2020 schüttet die C Ltd. außerdem eine Dividende in Höhe von 200 Euro aus. Hiervon behält der Staat C zu Lasten der A eine Quellensteuer in Höhe von 20 Euro ein. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2019 wurde festgestellt auf 50 Euro.

A erzielt aus der Dividende Einkünfte nach § 15 Absatz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 20 Absatz 8 EStG. Nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nummer 40 Buchstabe d EStG ist die Dividende in Höhe von 120 Euro steuerpflichtig.

Gemäß § 11 Absatz 2 Satz 1 AStG kann daher grundsätzlich ein Kürzungsbetrag in Höhe von 120 Euro geltend gemacht werden. Der Betrag ist allerdings nach § 11 Absatz 2 Satz 2 AStG auf 90 Euro zu begrenzen, da das auf den 31. Dezember 2019 festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen zuzüglich des laufenden Hinzurechnungsbetrags im Falle einer Ausschüttung in Höhe von 90 Euro (60 Prozent von 50 Euro + 100 Euro) steuerpflichtig wäre.

Die nach Anwendung des Kürzungsbetrags verbleibenden Einkünfte aus der Dividende betragen daher 30 Euro. Bei ausreichenden übrigen Einkünften kann die Quellensteuer in Höhe von 20 Euro nach den allgemeinen Grundsätzen des § 34c EStG angerechnet werden. Die teilweise Kürzung steht dem nicht entgegen.

Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2020 - sowohl für Zwecke der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer - berechnet sich nach § 11 Absatz 3 Satz 2 AStG wie folgt:

<i>Laufender Hinzurechnungsbetrag aus 2020</i>	<i>100 Euro</i>
<i>- für den Kürzungsbetrag in Anspruch genommene Bezüge aus Gewinnausschüttungen im Sinne des § 11 Absatz 1 aus 2020</i>	<i>150 Euro</i>
<i>+ Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2019</i>	<i>50 Euro</i>
<hr/>	
<i>= Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2019</i>	<i>0 Euro</i>

§ 12

Allgemeines

§ 12 AStG erlaubt sowohl die Anrechnung der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern als auch die Anrechnung einer vorgeschalteten Hinzurechnungsbesteuerung, um das Ziel der Gesetzesregelung zu wahren, unangemessene Steuervorteile auszugleichen, ohne darüber hinausgehende Mehrbelastungen aufzuerlegen.

Absatz 1

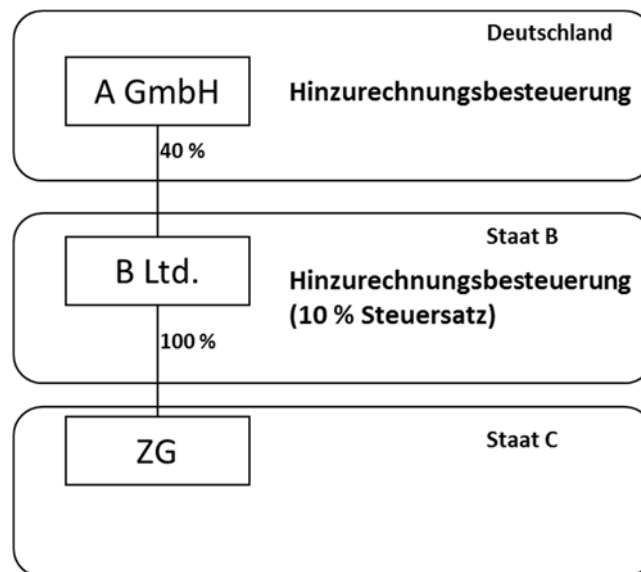
Ein Antrag auf Steueranrechnung ist auf Grund des Wegfalls der Abzugsmöglichkeit der Steuern gemäß § 10 Absatz 1 AStG des bisherigen Rechts nicht mehr erforderlich. Die Regelung des bisherigen § 10 Absatz 1 Satz 3 AStG wird notwendigerweise in den § 12 Absatz 1 Satz 2 AStG übernommen.

Über den Verweis auf § 10 Absatz 1 AStG kann nach bisherigem Recht eine Anrechnung erst in dem Veranlagungszeitraum durchgeführt werden, in dem die ausländische Steuer von der Zwischengesellschaft entrichtet wird. Nach der Neufassung des Absatzes 1 ist für die Steueranrechnung der jeweilige Zeitraum maßgeblich, für den die Steuern entrichtet wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es hingegen nicht mehr an. Im Falle der späteren Entrichtung der Steuer ist die Festsetzung nach den Grundsätzen des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu korrigieren.

Absatz 2

Der neu gefasste Absatz 2 beruht auf den Erwägungsgründen der ATAD, eine Doppelbesteuerung dann zu vermeiden, wenn die Einkünfte in mehreren Staaten einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Nach dieser Vorschrift kann die im Ausland auf einen nach dortigem Recht festgesetzten Hinzurechnungsbetrag erhobene Steuer angerechnet werden, soweit die gleichen passiven Einkünfte der Zwischengesellschaft auch in den inländischen Hinzurechnungsbetrag eingegangen sind.

Beispiel:



Die A-GmbH mit Sitz im Inland ist zu 40 Prozent an der B Ltd. mit Sitz im Staat B beteiligt. Die B Ltd. hält 100 Prozent der Anteile an der Zwischengesellschaft (ZG) im Staat C. Der Staat B rechnet die passiven Einkünfte der ZG auf Grund seiner Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, die mit den §§ 7 bis 14 AStG vergleichbar sind, der B Ltd. zu. Die dortige Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag beträgt 10 Prozent.

Nach inländischem Recht beherrscht die A-GmbH die ZG ebenfalls, da ihr die Beteiligung der B Ltd. an der ZG in voller Höhe zugerechnet wird (B Ltd. ist gemäß § 1 Absatz 2 AStG nahestehende Person der A-GmbH). Die mittelbare Beteiligung der A-GmbH bleibt auch nicht nach § 7 Absatz 1 Satz 2 AStG unberücksichtigt: Zwar unterfallen die Zwischeneinkünfte bereits einer mit den deutschen Regelungen vergleichbaren Hinzurechnungsbesteuerung im Staat B, die danach hinzugerechneten Einkünfte unterliegen auf Grund des ausländischen Steuersatzes von 10 Prozent jedoch einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 AStG. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann im Beispielfall eine

Anrechnung der im Staat B erhobenen Steuer auf die inländische Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag erfolgen.

Absatz 3

Der bisherige Absatz 3 hat die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern aus Gewinnausschüttungen der Zwischengesellschaft zum Gegenstand. Hierzu bedarf es einer gesetzlichen Regelung, da die Gewinnausschüttungen nach § 3 Nummer 41 EStG von der Steuer befreit sind und somit für die Quellensteuern im Ausschüttungsjahr kein Anrechnungsvolumen vorhanden ist.

Durch die neue Technik des § 11 AStG ist eine Anrechnung von Quellensteuern im Jahr der Gewinnausschüttung nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Absatz 3 in seiner bisherigen Form kann daher entfallen.

Die Klarstellung, dass im Rahmen der Anrechnung die Grundsätze des § 34c EStG und des § 26 KStG anwendbar sind, wird aus redaktionellen Gründen von Absatz 2 in Absatz 3 verschoben.

Zu Nummer 6

§ 13 - neu -

Absatz 1

Der neue § 13 Absatz 1 AStG besteht - im Grundsatz - in der Fortführung des § 7 Absatz 6 AStG nach dem bisherigen Recht (Gesellschaften mit Einkünften mit Kapitalanlagecharakter). Er lässt die Hinzurechnungsbesteuerung dann greifen, wenn keine beherrschende Beteiligung vorliegt und die ausländische Gesellschaft Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt. Damit wird Umgehungen durch internationale Beteiligungsstreuung entgegengewirkt.

Die Hinzurechnungsbesteuerung greift auch bei einer Beteiligung von weniger als 1 Prozent, wenn die ausländische Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet (Börsenklausel). Das Tatbestandsmerkmal „fast ausschließlich“ ist erfüllt, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter 90 Prozent der gesamten Einkünfte betragen beziehungsweise übersteigen. Unter Hauptgattung der Aktien sind die Aktien zu verstehen, die das Aktienkapital repräsentieren und in der Regel auch Stimmrechte verleihen. Von diesen Aktien muss ein nicht unbedeutender Teil an einer anerkannten Börse ohne weiteres gehandelt werden können, um die 1-Prozent-Grenze unterschreiten zu können, ohne dass die Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst wird. Von einer anerkannten Börse ist auszugehen, wenn sie die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde hat.

Absatz 2

Absatz 2 enthält die Definition der Kapitalanlageeinkünfte (vergleiche § 7 Absatz 6a AStG nach dem bisherigen Recht). Nach Absatz 2 handelt es sich bei den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter um niedrig besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb einer ausländischen Gesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (mit Ausnahme der in § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG genannten Einkünfte) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Dazu zählen unter anderem auch Einkünfte aus Finanzierungsleasing, soweit es sich nicht um eine Vermietungstätigkeit handelt, Factoring, Finanzinnovationen und Termingeschäften, es sei denn, der Steuerpflichtige weist das Vorliegen der Ausnahme in Absatz 2 zweiter Halbsatz nach. Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter

gehören auch entsprechende Veräußerungsgewinne und -verluste, ebenso wie den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter funktional zuzuordnende Nebenerträge, zum Beispiel aus Sicherungsgeschäften.

Absatz 3

Absatz 3 ergänzt Absatz 1 in Bezug auf Gesellschaften im Sinne des REIT-Gesetzes. Ihre Einkünfte werden ebenfalls als solche mit Kapitalanlagecharakter qualifiziert. Im Ergebnis wird damit die REIT-Regelung in § 7 Absatz 8 AStG fortgeführt.

Absatz 4

Absatz 4 erklärt § 8 Absatz 2 und 5 AStG (Motivtest und Niedrigsteuergrenze) sowie die §§ 10 bis 12 AStG für entsprechend anwendbar. Damit wird der Rechtsprechung des EuGH aus der Entscheidung C-135/17 (X) Rechnung getragen.

Zu Nummer 7

§ 14 - aufgehoben -

Mit der Änderung des Konzepts der Beherrschung wird keine übertragene Hinzurechnungsbesteuerung mehr vorgenommen, sondern der Hinzurechnungsbetrag einer nachgeschalteten Gesellschaft wird direkt dem inländischen Steuerpflichtigen zugerechnet. § 14 AStG wird daher aufgehoben.

Zu Nummer 8

§§ 15 bis 18

§ 15

Allgemeines

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7 bis 14 AStG macht Folgeanpassungen des § 15 AStG erforderlich. Die Absätze 1 bis 4 sowie 6, 8 und 10 erfahren dabei keine Änderungen.

Absatz 5

§ 15 Absatz 5 AStG geltendes Recht regelt über einen Verweis auf § 12 AStG sowohl die Anrechnung von Steuern, die die ausländische Stiftung geleistet hat, als auch von Steuern auf nach Absatz 11 befreite Zuwendungen. Auf Grund der geänderten Anrechnungsmethodik in § 12 AStG normiert § 15 Absatz 5 AStG die Regelungen für die Anrechnung künftig selbst. Der Verweis auf den § 12 AStG entfällt.

Absatz 7

§ 15 Absatz 7 Satz 2 AStG verweist bezüglich der Einkünfteermittlung der Stiftung auf § 10 Absatz 3 AStG. Da diese Vorschrift künftig keinen Ausschluss des § 8b KStG mehr enthält, ist eine dahingehende Anpassung des § 15 Absatz 7 AStG erforderlich.

Absatz 9

Der derzeitige Verweis in § 15 Absatz 9 AStG auf die §§ 7 bis 14 AStG geht mit Wegfall des § 14 teilweise ins Leere und wird daher entsprechend angepasst. Neben dieser redaktionellen Anpassung ist durch Einfügung des Satzes 2 künftig außerdem normiert, dass die Grundsätze des § 7 Absatz 1 Satz 3 AStG für die der ausländischen Stiftung nachgeschalteten Zwischengesellschaften entsprechend gelten.

Absatz 11

§ 15 Absatz 11 wird um einen Satz 2 ergänzt, nach dem die Steuern auf nach Satz 1 befreite Zuwendungen in entsprechender Anwendung des § 34c Absatz 1 und 2 EStG und § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 KStG anrechenbar sind. Diese gesonderte Regelung ist auf Grund des Wegfalls des Verweises auf § 12 AStG in § 15 Absatz 5 AStG erforderlich.

§ 16

Absatz 1

Nach § 160 AO hat ein Steuerpflichtiger, der die Absetzung von Schulden oder Ausgaben beantragt, den Gläubiger oder Empfänger genau zu bezeichnen. Handelt es sich bei dem Geschäftspartner um eine ausländische Gesellschaft oder eine im Ausland ansässige Person oder Personengesellschaft, welche mit den Einkünften aus der Geschäftsbeziehung zum Steuerpflichtigen nicht oder nur unwesentlich besteuert wird, so erscheint die geforderte Bezeichnung von Gläubiger oder Empfänger nach ihrem Sinn und Zweck erst dann vollständig, wenn die zwischen dem Steuerpflichtigen und der ausländischen Gesellschaft bestehenden Beziehungen in vollem Umfang offengelegt sind.

Demzufolge legt Absatz 1 entsprechend dem bisherigen Recht fest, dass die Benennungspflicht des § 160 AO erst dann erfüllt ist, wenn der Steuerpflichtige alle Beziehungen offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zwischen ihm und der Gesellschaft, Person oder Personengesellschaft bestehen oder bestanden haben. Hierzu gehören namentlich die vom Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar gehaltenen Beteiligungen an der ausländischen Gesellschaft.

Absatz 2

Nach Absatz 2 kann das Finanzamt verlangen, dass der Steuerpflichtige über seine Angaben die in § 95 AO vorgesehene Versicherung an Eides Statt abgibt.

§ 17

Allgemeines

§ 17 AStG verpflichtet die Steuerpflichtigen, einzeln und im Zusammenwirken mit anderen alle Auskünfte zu erteilen, die zur Anwendung der §§ 5 und 7 bis 15 AStG notwendig sind.

Absatz 1

Nummer 1

Nach Absatz 1 Nummer 1 sind auch die Geschäftsbeziehungen zu offenbaren, die zwischen der ausländischen Gesellschaft und den dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen bestehen. Durch den angepassten Verweis auf § 7 Absatz 3 und 4 AStG statt wie bisher auf § 1 Absatz 2 AStG ist sichergestellt, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift auch ein Nahestehen über ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten umfasst.

Nummer 2

Die Vorlagepflicht nach Absatz 1 Nummer 2 gilt nunmehr auch bezüglich der für die Anwendung des § 15 AStG sachdienlichen Unterlagen. Um die Sachverhaltsaufklärung in der Praxis zu erleichtern, wurde außerdem gesetzlich konkretisiert, dass neben den Bilanzen und Erfolgsrechnungen eine Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie Steuererklärungen und Steuerbescheide vorzulegen sind.

Absatz 2

Die der Hinzurechnung bzw. Zurechnung unterliegenden Einkünfte sind zu schätzen (§ 162 AO), soweit das Finanzamt sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Absatz 2 legt fest, dass als Anhaltspunkt für die Schätzung der dem Inländer zuzurechnenden Einkünfte von mindestens 20 Prozent des gemeinen Werts der von den unbeschränkt Steuerpflichtigen gehaltenen Anteile auszugehen ist. Hierbei handelt es sich lediglich um einen Orientierungspunkt, der erst dann eingreift, wenn andere, geeignetere Anhaltspunkte fehlen. Höhere Schätzungen, die aus solchen Anhaltspunkten und aus praktischer Erfahrung abgeleitet werden können, sind damit nicht ausgeschlossen. Andererseits können die Inländer durch Offenlegung der tatsächlichen Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft bewirken, dass der ihnen zuzurechnende Gewinn niedriger anzusetzen ist.

§ 18

Allgemeines

Auf Grund des geänderten Beherrschungskonzepts regelt § 7 AStG entgegen dem bisherigen Recht, dass nun auch mittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligte Gesellschafter selbst Steuerpflichtige im Sinne des § 7 AStG sein können. Der Anwendungsbereich des § 18 AStG wird daher durch die Zusätze „unmittelbar oder mittelbar beteiligt“ in den Absätzen 1 und 3 sowie „unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung“ in Absatz 2 auf Fallgestaltungen erweitert, in denen an der Zwischengesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter vorhanden sind.

Die Streichung der Zusätze „unbeschränkt“ in den Absätzen 1 bis 3 ist Folge des neuen § 7 Absatz 1 Satz 3 AStG, nach dem auch beschränkt Steuerpflichtige mit inländischen Betriebsstätten in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden.

Absatz 1

Zur Klarstellung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 18 AStG wird Absatz 1 Satz 1 um eine nicht abschließende Aufzählung der in das Feststellungsverfahren einzubeziehenden Besteuerungsgrundlagen ergänzt. Es handelt sich dabei um den Hinzurechnungsbeitrag, die anrechenbaren Steuern, das Hinzurechnungskorrekturvolumen und den Verlustvortrag.

Aus der geänderten Hinzurechnungstechnik entsprechend der ATAD folgt, dass die Zwischeneinkünfte nachgeordneter Gesellschaften dem Steuerpflichtigen unmittelbar zugerechnet werden. Eine übertragende Zurechnung an die ausländische Obergesellschaft gemäß dem bisherigen § 14 AStG entfällt.

Zur korrekten Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens ist in Fällen nachgeschalteter Zwischengesellschaften eine gesonderte verfahrensrechtliche Regelung erforderlich. Daher regelt Absatz 1 Satz 2, dass im diesbezüglichen Feststellungsverfahren festgelegt werden muss, in welchem Verhältnis das Hinzurechnungskorrekturvolumen den jeweiligen Beteiligungssträngen zuzuordnen ist. Für den Übergangszeitpunkt kann eine sachgerechte schätzungsweise Aufteilung zugrunde gelegt werden.

Absatz 2

Absatz 2 regelt entsprechend dem bisherigen Recht die örtliche Zuständigkeit für die Durchführung des Feststellungsverfahrens.

Absatz 3

Mit Anpassung des Absatzes 3 Satz 1 wird klargestellt, dass eine Erklärung zur gesonderten Feststellung stets nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben ist. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige geltend macht, dass der Motivtest nach § 8 Absatz 2 AStG erfüllt ist, sieht Absatz 3 Satz 3 erleichterte Erklärungspflichten in Form einer abgekürzten

Feststellungserklärung vor. Danach sind insbesondere allgemeine Angaben zur ausländischen Gesellschaft einschließlich ihres Tätigkeitsbereichs, Angaben zu Beteiligungen an der ausländischen Gesellschaft, sowie Angaben zum Nachweis der Voraussetzungen des § 8 Absatz 2 AStG zu machen.

Absatz 4

Absatz 4 sieht wie bisher vor, dass die Besteuerungsgrundlagen zur Anwendung des § 15 AStG gesondert festzustellen sind.

Absatz 5

Die Zulässigkeit einer Außenprüfung in Hinzurechnungsbesteuerungsfällen richtet sich im bisherigen Recht nach § 193 Absatz 2 Nummer 2 AO. Zur Verfahrensvereinfachung und zur Vermeidung von Auslegungsfragen in der Praxis sieht der neu eingefügte Absatz 5 vor, dass eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei jedem Steuerpflichtigen zulässig ist. Die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 193 Absatz 2 Nummer 2 AO kann daher entfallen.

Zu Nummer 9

§ 20

Absatz 1

Klarstellend wird entsprechend dem bisherigen Recht in Absatz 1 festgestellt, dass die Vorschriften der §§ 7 bis 18 AStG durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt werden.

Absatz 2

Nach Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 ATAD sind ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens wie ein beherrschtes ausländisches Unternehmen zu behandeln. Niedrig besteuerte passive Einkünfte einer Betriebsstätte sind daher in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie im Mitgliedstaat des Unternehmens sonst steuerbefreit wären.

Dieser Regelung wird im nationalen Recht - entsprechend dem bisherigen § 20 Absatz 2 AStG - durch einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode entsprechen. Dadurch wird sichergestellt, dass die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht umgangen werden, indem passive Einkünfte statt einer ausländischen Zwischengesellschaft einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden.

Zu Nummer 10

§ 20a - neu -

Der neu eingefügte § 20a AStG gewährleistet, dass die einschränkenden Regelungen zur Verlustverrechnung des Hinzurechnungsbetrags auch in Fällen einer ausländischen Betriebsstätte gleichermaßen gelten. Diese Verlustausgleichsbeschränkung ergibt sich unmittelbar aus Artikel 8 Absatz 1 Satz 2 ATAD und gehört damit zum zwingend umzusetzenden Mindeststandard.

Zu Nummer 11

§ 21

Absatz 1

§ 21 AStG wird redaktionell vollständig überarbeitet und der zeitliche Anwendungsbereich auf Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume ab 2020 umgestellt.

Absatz 2

Für am 31. Dezember 2019 bestehende Stundungsbeträge und Fristen (Altfälle) gelten die bisherigen Regelungen fort. Ausgenommen ist die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen. Diese sind somit auch in Altfällen grundsätzlich nicht mehr zu berücksichtigen.

Absatz 3

Satz 1

Nach § 21 Absatz 3 Satz 1 AStG ist die vorliegende Fassung des Außensteuergesetzes hinsichtlich der §§ 7 bis 20a AStG erstmalig für den Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum anzuwenden, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2019 beginnt.

Satz 2

§ 21 Absatz 3 Satz 2 AStG legt fest, dass auf Verluste, die vor dem 1. Januar 2020 entstanden sind, weiterhin die bisherigen Regelungen zum Verlustabzug anwendbar sind.

Satz 3

Da der Zeitpunkt für die Berücksichtigung der ausländischen Steuern der Zwischengesellschaft von dem Jahr der Zahlung auf das Jahr des Anfalls des Hinzurechnungsbetrags verschoben wird, ist in § 21 Absatz 3 Satz 3 AStG eine diesbezügliche Übergangsregelung aufgenommen worden. Sie hat zur Folge, dass keine Anrechnungsbeträge durch den Systemwechsel ins Leere laufen.

Satz 4

Auf Grund der Einführung des Kürzungsbetrags nach § 11 AStG ist es erforderlich geworden, dass der Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens bestimmt wird. Die bereits nach § 3 Nummer 41 EStG berücksichtigten Beträge stehen nach § 21 Absatz 3 Satz 4 AStG nicht mehr für eine Berücksichtigung im Rahmen des § 11 AStG zur Verfügung.

Satz 5

Nach dem bisherigen Recht werden die Verluste von Untergesellschaften im Rahmen der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 14 AStG auf Ebene der jeweiligen Obergesellschaft gebündelt. Da die Verlustverrechnung im Falle nachgeschalteter Gesellschaften nach § 10 Absatz 3 AStG - neu - nicht mehr möglich ist, sieht § 21 Absatz 3 Satz 5 AStG vor, dass die Verluste aus Vorjahren auf Antrag der den Verlusten verursachenden Zwischengesellschaften zugeordnet werden können, sofern sie noch nicht verrechnet worden sind.

Zu Artikel 6 (Änderung der Abgabenordnung)

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a

Inhaltsübersicht zu § 89a

Die Inhaltsübersicht ist auf Grund der Einfügung des § 89a AO zu ergänzen.

Zu Buchstabe b

Inhaltsübersicht zu § 178a

Auf Grund der Aufhebung des § 178a AO ist die Angabe zu streichen.

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 3 Absatz 4 Nummer 7

Auf Grund der Einfügung von § 89a AO und der Aufhebung von § 178a AO ist die Regelung entsprechend anzupassen.

Zu Buchstabe b

§ 3 Absatz 5 Satz 4

Auf Grund der Einfügung von § 89a AO und der Aufhebung von § 178a AO ist die Regelung entsprechend anzupassen.

Zu Nummer 3

§ 89a

Allgemeines

Bisher hat die Steuerverwaltung auf Basis eines Merkblattes (5. Oktober 2006 – IV B 4 – S 1341 - 38/06 -, BStBl I 2006, 594) unter Berufung auf Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Vorabverständigungsverfahren mit anderen Staaten geführt, um Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Unternehmen insbesondere über Verrechnungsmethoden und eine dadurch drohende wirtschaftliche Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung soweit möglich im Voraus einvernehmlich zu vermeiden. Hierdurch sollte mehr Rechtssicherheit sowohl für die Unternehmen als auch die Staaten sowie mehr Effizienz bei der Prüfung von Verrechnungspreisen erreicht werden. Die deutschen Steuerbehörden folgten damit der von der Mehrzahl der Industriestaaten geübten und von Seiten der OECD empfohlenen Praxis. Von dieser Verwaltungspraxis waren auch die fremdvergleichskonforme Gewinnaufteilung zwischen einem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte und die Gewinnermittlung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen umfasst.

Deutschland schafft nunmehr eine eigenständige nationale Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren, um zu verdeutlichen, dass der Wille besteht, Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und dass der Rechtssicherheit ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird. Damit wird für die bisherige Steuerverwaltungspraxis eine eindeutige Regelung geschaffen, ein unkompliziertes Antragsverfahren gewährleistet und dem Ausland signalisiert, dass der Streitvermeidung im grenzüberschreitenden Kontext ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird. Die Regelung ist damit für Vorabverständigungsverfahren die alleinige Rechtsgrundlage und übernimmt die bisherige Verwaltungspraxis, auf Basis von Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Vorabverständigungsverfahren zu führen.

Die Möglichkeit zur Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens soll sich darüber hinaus nicht mehr nur auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen und Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten beschränken. Vielmehr werden sämtliche grenzüberschreitende Sachverhalte umfasst, sofern zwischen den Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde, das einen Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikel enthält. Hierdurch wird zu einem frühen Zeitpunkt Rechts- und Planungssicherheit geschaffen, sowohl für die Verwaltung als auch für den Antragsteller. Darüber hinaus steht ein solches Vorgehen im Einklang mit der verbindlichen Auskunft (§ 89 Absatz 2 AO) und der verbindlichen Zusage (§ 204 AO), die ebenfalls keine ausschließliche Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte vorsehen. Vielmehr wird nun die zusätzliche Möglichkeit eröffnet, bi- und multilateral grenzüberschreitende Sachverhalte zu würdigen und damit auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Dessen ungeachtet sind die Einleitung und das Ergebnis eines Vorabverständigungsverfahrens als zwischenstaatliches Verfahren immer auch abhängig von dem anderen beteiligten Staat und liegen damit nicht alleine im Einflussbereich der deutschen Steuerverwaltung. Selbst wenn Deutschland gewillt ist, entsprechende Verfahren zu führen, so ist immer auch das ausländische Recht mitentscheidend, da dieses eine Möglichkeit vorsehen muss, um mit der zuständigen Behörde in Deutschland in Verhandlungen zu treten. Der andere Staat muss rechtlich in der Lage und auch dazu bereit sein, ein Vorabverständigungsverfahren zu führen und das Ergebnis tatsächlich umzusetzen. Insbesondere auf Grund dieser Abhängigkeit von der Zusammenarbeit mit dem anderen Staat, besteht kein Rechtsanspruch des Antragstellers auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens.

Aus Sicht anderer Staaten vermag ein solches Vorabverständigungsverfahren entweder auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens geführt werden, wenn ein dem Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist, oder auf Basis einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage. Dem steht § 89a AO nicht entgegen. Das Verfahrensrecht im Ausland hat keine Auswirkung auf das nationale Verfahrensrecht. Sobald der andere Staat rechtlich in der Lage und bereit ist, ein Vorabverständigungsverfahren zu führen, bietet § 89a AO nunmehr diese Möglichkeit. Die Stellung eines Antrages im Ausland entbindet jedoch nicht von dem Erfordernis, im Inland einen entsprechenden Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens zu stellen.

Absatz 1

Satz 1

In Satz 1 wird bestimmt, dass ein Vorabverständigungsverfahren nur eingeleitet werden kann, wenn dem zu würdigenden Sachverhalt ein Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit einem anderen Staat auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, das die Beseitigung von Doppelbesteuerung vorsieht (Doppelbesteuerungsabkommen), zugrunde liegt und anwendbar ist. Nur dann kann grundsätzlich gewährleistet sein, dass eine übereinstimmende steuerliche Auslegung mit dem anderen Staat erzielt werden kann. Das Vorabverständigungsverfahren bezieht sich daher auf die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts auf Grundlage bereits anwendbarer oder nach Inkrafttreten dieser Rechtsgrundlage geschlossener Doppelbesteuerungsabkommen. Dementsprechend können auch nur nach diesem Abkommen Berechtigte (Abkommensberechtigte) einen Antrag stellen. Zuständig für die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern.

Das Vorabverständigungsverfahren setzt nach Satz 1 einen Antrag in Deutschland voraus. Dies entspricht den international üblichen Verfahrensvorschriften. Zugleich regelt Satz 1, dass der Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren nur nach den Bestimmungen dieser Vorschrift möglich ist. Damit ist in der Praxis ein Antrag auf Vorabverständigungsverfahren regelmäßig in Deutschland und dem anderen Staat zu stellen (bei Geschäftsbeziehungen

zwischen verbundenen Unternehmen ein Antrag des deutschen Steuerpflichtigen in Deutschland und ein Antrag des ausländischen Steuerpflichtigen im Ausland). Durch die gleichzeitige Einreichung des Antrags in beiden Staaten kann ein gleicher Informationsstand in beiden Staaten und die zügige Bearbeitung des Antrags sichergestellt werden.

Satz 2

Ein Vorabverständigungsverfahren kann auf Antrag eingeleitet werden, sofern es der steuerlichen Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum dient, die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht und diese durch das Vorabverständigungsverfahren vermieden werden kann.

Vorabverständigungsverfahren dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der übereinstimmenden Abkommensauslegung zur Erlangung von Rechtssicherheit. Die Erzielung einer doppelten Nichtbesteuerung entspricht jedoch nicht diesem Zweck. Dementsprechend wird eine Einleitung nicht erfolgen, wenn Steuervermeidung als erkennbares Motiv zutage tritt.

Ein Anspruch des Antragstellers auf Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens sowie auf einen Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens besteht nicht. Die Ablehnung des Antrags kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 nicht vorliegen; beispielsweise, wenn nicht dargelegt wird, dass die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und dass eine Wahrscheinlichkeit besteht, die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden. Ist beispielsweise für die deutsche Behörde erkennbar, dass mit der zuständigen Behörde eines anderen Staates keine übereinstimmende Abkommensauslegung erzielt werden kann, wird eine Einleitung kaum zweckmäßig sein. Sollte für den betreffenden Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt worden sein, ist abzuwägen, ob im Einzelfall ein berechtigtes Interesse seitens des Antragstellers, aber auch der deutschen Steuerverwaltung an einer mehrseitigen Vorabverständigungsvereinbarung besteht.

Gleichzeitig wird der Antragsteller verpflichtet, in seinem Antrag abzugrenzen, für welche Sachverhalte und für welche Jahre der Antrag gelten soll. Der Geltungszeitraum ist in der Regel auf fünf Jahre beschränkt (siehe auch Satz 7).

Satz 3

Satz 3 entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 4 AO.

Satz 4

Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung. So sind beispielsweise Mitunternehmer einer Personengesellschaft aus deutscher steuerrechtlicher Sicht die jeweils Abkommensberechtigten und nicht die Personengesellschaft als solche. Handelt es sich in diesen Fällen um einen Sachverhalt, der einheitlich zu beurteilen ist, beispielsweise die Beurteilung einer Geschäftsbeziehung einer Personengesellschaft zu einer ausländischen Gesellschaft, so soll das Vorabverständigungsverfahren gemeinsam und nicht von jedem Mitunternehmer/Abkommensberechtigten der Personengesellschaft beantragt werden. Ein Vorabverständigungsverfahren kann auch in Bezug auf die Geschäftsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und einem verbundenen Unternehmen im anderen Staat geführt werden.

Satz 5

Wie Satz 4 zweiter Halbsatz sieht Satz 5 eine Regelung vor, die das Verwaltungsverfahren mit mehreren Beteiligten praktikabel halten soll.

Satz 6

In Steuerabzugsverfahren stehen die Steuerschuld des Vergütungsgläubigers und die Entrichtungssteuerschuld des Vergütungsschuldners nebeneinander. Da der Vergütungsschuldner als Abzugsverpflichteter mit der Durchführung des Verfahrens belastet ist und ggf. für nicht abgeführte Steuern haftet, wird ihm ein eigenes Antragsrecht eingeräumt. Das davon unabhängige Antragsrecht des Steuerschuldners bleibt unberührt.

Satz 7

Auf Grund der der Zukunft inhärenten Unsicherheit soll der Geltungszeitraum eines Vorabverständigungsverfahrens in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten.

Satz 8

Satz 8 enthält explizit die Möglichkeit multilateraler Vorabverständigungsverfahren. Ein Vorabverständigungsverfahren muss sich nicht lediglich auf bilaterale Sachverhalte beziehen, sondern kann auch multilaterale Sachverhalte betreffen. Eine multilateral abgestimmte Sachverhaltswürdigung kann neben der Schaffung von Rechtssicherheit auch zur Verhinderung von nicht besteuerten Einkünften beitragen.

Wird eine multilaterale Vorabverständigung angestrebt, handelt es sich um mehrere bilaterale Vorabverständigungsverfahren mit den zuständigen Behörden mehrerer Staaten; formell wird pro Vertragsstaat ein Vorabverständigungsverfahren geführt. Für den Antragsteller kann es zugleich eine Verfahrenserleichterung bedeuten, wenn er einen zusammengefassten Antrag stellen kann. Zudem ermöglicht es der zuständigen Behörde nach Absatz 1 Satz 1, einen Überblick über die verschiedenen Auslandsbeziehungen des Antragstellers zu erlangen.

Absatz 2

Satz 1

Mit seinem Antrag bestimmt der Antragsteller den Gegenstand des Verfahrens. Der Antragsteller hat in seinem Antrag sämtliche für die Darstellung des zu beurteilenden Sachverhalts notwendigen Unterlagen vorzulegen und die Gefahr einer Doppelbesteuerung darzulegen und zu begründen. Auf der Grundlage dieser Unterlagen muss die zuständige Behörde in der Lage sein, ein Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und zu führen. Mithin muss eine steuerliche Würdigung des Sachverhalts möglich sein. Auf Grund des grenzüberschreitenden Bezugs und der sich hierbei ergebenden grenzüberschreitenden Zusammenarbeit mit dem anderen Staat verpflichtet sich der Antragsteller zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht; insbesondere § 90 Absatz 2 und 3 AO ist zu beachten.

Nummer 1

Der Antragsteller und alle Beteiligten sind genau zu bezeichnen, um eine eindeutige Zuordnung vornehmen zu können.

Nummer 2

Die für das Besteuerungsverfahren, auf das sich das Vorabverständigungsverfahren bezieht, örtlich zuständige Finanzbehörde, sowie die für die Besteuerung nach dem Einkommen oder für die gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung geltende Steuernummer sind anzugeben.

Nummer 3

Die Angabe der Identifikationsnummer dient der eindeutigen Identifikation des Antragstellers.

Nummer 4

Die betroffenen Vertragsstaaten sind anzugeben, um die Verfahren mit dem anderen Staat einleiten zu können.

Nummer 5

Der Sachverhalt ist umfassend und in sich abgeschlossen darzustellen. Aus dem Antrag muss ein eindeutiger Sachverhalt hervorgehen, der von den zuständigen Behörden beurteilt werden soll, und für welchen Geltungszeitraum die angestrebte Vorabverständigungsvereinbarung gelten soll.

Nummer 6

Ein Vorabverständigungsverfahren soll eine etwaig eintretende Doppelbesteuerung vermeiden. Demgemäß muss eine Gefahr bestehen, dass diese in Zukunft eintritt. Der Antragsteller hat dies entsprechend darzulegen.

Nummer 7

Nach Nummer 7 ist eine Erklärung beizufügen, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO oder eine vergleichbare Zusage in einem anderen Staat vorliegt.

Satz 2

Dem Antrag sind die Unterlagen beizufügen, die notwendig sind, um den unter Satz 1 Nummer 5 dargestellten Sachverhalt würdigen zu können. Die Anforderungen an die Unterlagen unterscheiden sich im Einzelfall.

Satz 3

Der Antrag ist bei der zuständigen Behörde schriftlich oder elektronisch einzureichen. § 87a AO ist zu beachten.

Absatz 3

Satz 1

Es entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis, in die zwischenstaatliche Vorabverständigungsvereinbarung Bedingungen aufzunehmen. Mit der Regelung soll gesetzlich sichergestellt werden, dass die zuständige Behörde auch zukünftig nur Vorabverständigungsvereinbarungen unterzeichnet, die die für die Umsetzung in inländische Rechtsakte besonders wichtigen Bedingungen enthält. Die Bedingungen müssen dabei in der Vereinbarung enthalten sein. Als Mindestbedingungen werden die Zustimmung und der Rechtsbehelfsverzicht seitens des Antragstellers genannt (siehe zu den Gültigkeitsbedingungen Absatz 4 Satz 1 Nummer 1).

Nummer 1

Der Antragsteller hat dem Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung zuzustimmen, sofern er den Inhalt für sich beanspruchen möchte.

Nummer 2

Der Antragsteller hat darüber hinaus auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Steuerbescheide zu verzichten, die den Inhalt der Vereinbarung zutreffend umsetzen. Dabei bezieht sich der Verzicht nur auf die zutreffende Umsetzung des Inhaltes der Vorabverständigungsvereinbarung. Der Antragsteller wird über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung informiert. Er wird damit vollumfänglich in die Lage versetzt, sich innerhalb einer angemessenen Frist aller steuerlichen Konsequenzen bewusst zu werden und zu entscheiden, diese Konsequenzen für sich zu beanspruchen. Stimmt der Antragsteller dann der Vorabverständigungsvereinbarung zu, ist er an den Inhalt der Vereinbarung gebunden. Der Rechtsbehelfsverzicht stellt damit ein angemessenes Mittel zur Schaffung von Rechtssicherheit dar.

Satz 2

Satz 2 ordnet an, dass die zuständige Behörde nach Absatz 1 Satz 1 dem Antragsteller den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung mitteilt und setzt ihm zugleich eine Frist, die Bedingungen nach Satz 1 zu erfüllen. Kommt der Antragsteller dem nicht nach, scheidet das Verfahren (siehe auch Satz 6).

Die Mitteilung über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung ist kein Verwaltungsakt gemäß § 118 AO, denn es handelt sich um eine reine Wissensmitteilung ohne Regelungsgehalt. Die Mitteilung kann deshalb nicht mit einem Einspruch angefochten werden. Es besteht im Übrigen kein Rechtsschutzinteresse des Antragstellers, da er auf Grund des zwischenstaatlichen Charakters des Vorabverständigungsverfahrens keinen Anspruch auf eine (konkrete) Vorabverständigungsvereinbarung zwischen den beiden Staaten hat. Die Mitteilung dient insbesondere der Transparenz und gibt dem Antragsteller die Möglichkeit, einer etwaig gefundenen Vereinbarung zuzustimmen und sich über die steuerlichen Auswirkungen ein umfassendes Bild zu verschaffen. Dem Antragsteller wird auf diese Weise Gelegenheit gegeben, sich mit den Rechtsfolgen, die aus der Vereinbarung für ihn resultieren, auseinanderzusetzen und sie entsprechend für sich zu würdigen. Will der Antragsteller diese Rechtsfolgen nicht für sich beanspruchen, so bleibt es ihm unbenommen, der Vereinbarung nicht zuzustimmen.

Die Frist dient der Beschleunigung des Verfahrens. Eine Fristsetzung ist einzelfallabhängig und von der zuständigen Behörde angemessen zu bestimmen.

Satz 3

Der Antragsteller hat den Rechtsbehelfsverzicht mit gesondertem Schreiben schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde zu erklären. Sie beinhaltet, dass der Antragsteller auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen die Steuerbescheide verzichtet, soweit die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung für den bestimmten Geltungszeitraum zutreffend umgesetzt werden. Der Verzicht gilt daher nur insoweit, als die Ergebnisse des Vorabverständigungsverfahrens für den bestimmten Geltungszeitraum mit dem Steuerbescheid zutreffend umgesetzt werden. Andere rechtliche Aspekte können vom Antragsteller weiterhin geltend gemacht werden. Der Einspruchsverzicht bezieht sich nicht auf eine unzutreffende Umsetzung der Vorabverständigungsvereinbarung. Dem Antragsteller wird durch das vorausgehende Zustimmungserfordernis zur Vorabverständigungsvereinbarung Gelegenheit gegeben, sich mit den Rechtsfolgen der Vorabverständigung auseinanderzusetzen. Die Zustimmung ermöglicht dem Antragsteller somit zu entscheiden, ob er die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung gegen sich gelten lassen möchte.

Satz 4

Das Vorabverständigungsverfahren scheidet, wenn die Vorabverständigungsvereinbarung nicht unterzeichnet wird. Hierfür sind verschiedene Ursachen denkbar. Satz 5 führt diese entsprechend, aber nicht abschließend auf.

Satz 5

Eine Unterzeichnung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn die Einleitung des Verfahrens seitens des anderen Staates versagt wird. Der andere Staat kann nicht zum Führen eines Vorabverständigungsverfahrens gezwungen werden. Auch die Herbeiführung einer einheitlichen Abkommensauslegung und damit eines einvernehmlichen Abschlusses kann nicht erzwungen werden. Demzufolge kann ein Vorabverständigungsverfahren auch ohne die Unterzeichnung einer Vorabverständigungsvereinbarung enden.

Satz 6

Satz 6 ordnet an, dass das Vorabverständigungsverfahren auch dann scheidet, wenn der Antragsteller die Bedingungen gemäß Satz 1 nicht fristgerecht erfüllt. Er kann dann den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung nicht für sich beanspruchen.

Satz 7

Die Einleitung und Führung eines Vorabverständigungsverfahrens sowie die Unterzeichnung einer Vorabverständigungsvereinbarung bedarf des Einvernehmens mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde.

Absatz 4

Satz 1

Die Umsetzung der getroffenen Vorabverständigungsvereinbarung erfolgt durch die örtlich zuständige Finanzbehörde (Finanzamt). Diese ist an die Vereinbarung nur gebunden, sofern bestimmte Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden.

Nummer 1

Als Mindestbedingungen werden in Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 2 die Zustimmung und der Rechtsbehelfsverzicht seitens des Antragstellers genannt.

Im Hinblick darauf, dass es sich um nicht verwirklichte Sachverhalte handelt, ist es mitunter für die zuständigen Behörden der beteiligten Staaten darüber hinaus notwendig, bestimmte Annahmen zugrunde zu legen, die als Gültigkeitsbedingungen beispielsweise die Geschäftsbeziehungen maßgeblich beeinflussen. Solche Gültigkeitsbedingungen stellen im Verhältnis zwischen den Vertragsstaaten eine ausdrücklich vereinbarte Vertragsgrundlage dar. Zu den Gültigkeitsbedingungen können zum Beispiel gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse, gleichbleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen oder Marktanteil, gleichbleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur der beteiligten Unternehmen oder gleichbleibendes Geschäftsmodell gehören. Auch die steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat können hierunter fallen. Die zuständigen Behörden können die Gültigkeitsbedingungen im beiderseitigen Einvernehmen frei vereinbaren; sie sind vom Einzelfall abhängig. Der Antragsteller hat die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen entsprechend nachzuweisen.

Nummer 2

Nummer 2 soll sicherstellen, dass die örtlich zuständige Finanzbehörde an die Vorabverständigungsvereinbarung nur gebunden ist, solange diese durch die anderen Staaten einheitlich zutreffend, also entsprechend der getroffenen Vorabverständigungsvereinbarung, umgesetzt wird. Die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung wird somit ausgeschlossen.

Hierdurch wird auch die Aufkündigung der Vorabverständigungsvereinbarung durch den anderen Staat berücksichtigt.

Nummer 3

Die Regelung erfolgt analog zu § 2 StAuskVO. Entfällt in diesen Fällen die Grundlage der Vorabverständigungsvereinbarung, soll keine Bindungswirkung mehr bestehen.

Satz 2

Die Prüfung der Voraussetzungen des Satzes 1 obliegt der zuständigen Behörde nach Absatz 1 Satz 1 im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder von dieser beauftragten Behörde. Damit soll die sachgerechte Umsetzung sichergestellt werden, denn die zuständige Behörde nach Absatz 1 Satz 1 hat eine besondere Sachnähe zu der Vorabverständigungsvereinbarung und steht im Kontakt zu den ausländischen Finanzbehörden.

Satz 3

Liegt eine der in Satz 1 genannten Voraussetzungen vor, entfällt die Bindung mit ex-nunc-Wirkung. Die örtlich zuständige Finanzbehörde darf ab diesem Zeitpunkt keine Bescheide mehr erlassen, die auf der Vorabverständigungsvereinbarung beruhen. Sind die Voraussetzungen entfallen, ohne dass die örtlich zuständige Finanzbehörde Kenntnis davon hatte und sind daher rechtsfehlerhaft Bescheide erlassen worden, die auf der Vorabverständigungsvereinbarung beruhen, ist die Anwendung der allgemeinen Änderungsvorschriften zu prüfen.

Absatz 5

Satz 1

Bei Antragstellung sind nach Absatz 2 Nummer 7 bereits erteilte oder beantragte verbindliche Auskünfte und bereits erteilte oder beantragte verbindliche Zusagen anzugeben. Hierdurch sollen widersprüchliche Sachverhaltswürdigungen bereits im Vorfeld vermieden werden. Ist in dem zugrundeliegenden Sachverhalt in Bezug auf die rein innerstaatliche Gesetzesanwendung bereits eine verbindliche Auskunft oder eine verbindliche Zusage erteilt worden, so verhindert dies nicht grundsätzlich die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens. Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde soll jedoch in Kenntnis dieser erteilten verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage im Einvernehmen mit der örtlich zuständigen Finanzbehörde darüber entscheiden, ob die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens darüber hinaus zweckmäßig ist oder ob ggf. die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage zu widerrufen ist. Eine Rechtsgrundlage für den Widerruf enthält Absatz 5 i. V. m. § 131 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO. Der Widerruf ist auch möglich, wenn die zuständigen Behörden erst nachträglich von einem Wertungswiderspruch zwischen bereits erteilter verbindlichen Auskunft oder Zusage und einer Vorabverständigungsvereinbarung erfahren.

Satz 2

Erlangt die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde Kenntnis davon, dass bei Antragstellung eine bereits erteilte verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nicht angegeben wurde und steht diese in Widerspruch zu der Vorabverständigungsvereinbarung, kann es je nach Lage des Einzelfalls zweckmäßig sein, die Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung aufzuheben anstatt die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage zu widerrufen.

Absatz 6

Satz 1

Die Möglichkeit zur Verlängerung der Vorabverständigungsvereinbarung soll neben der Rechtssicherheit auch der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen, da für dieses Verfahren in der Regel intensive Sachverhaltsermittlungen nicht mehr erforderlich sein werden.

Satz 2

Die Vorabverständigungsvereinbarung kann auch auf Vorjahre angewendet werden. Eine solche Regelung führt für die Verwaltung zu einer Verfahrensbeschleunigung. Zudem wird hiermit auch die Rückbeziehungsregelung des Aktionspunktes 14 des OECD/G20 BEPS-Projekts unterstützt. Da Vorjahre formell nicht von dem Vorabverständigungsverfahren erfasst werden, ist eine inhaltliche Rückbeziehung der Vorabverständigungsvereinbarung, z. B. durch ein zusätzlich einzuleitendes Verständigungsverfahren nach Artikel 25 Absatz 1 OECD-Musterabkommen, möglich, welches auch gemeinsam mit dem Vorabverständigungsverfahren geführt werden kann. § 175a AO wird entsprechend erweitert.

Satz 3

Sowohl die Verlängerung als auch die Rückbeziehung bedürfen der Vereinbarung mit der zuständigen Behörde des anderen Staates und müssen im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde erfolgen.

Absatz 7

Allgemein

Absatz 7 entspricht weitestgehend dem derzeitigen § 178a AO, der mit der Maßgabe aufgehoben wird, dass Vorabverständigungsverfahren künftig nur auf Basis des § 89a AO beantragt werden können. Die Gebührenregelung dient insbesondere der teilweisen Kostendeckung des Verfahrens. Dabei ist zu beachten, dass ein Vorabverständigungsverfahren gegenüber einer Betriebsprüfung mit anschließendem Verständigungs- und ggf. Schiedsverfahren effizienter sein kann.

Satz 1

Satz 1 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 1 AO.

Satz 2

Satz 2 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 2 AO. Sollte ein Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens offensichtlich erfolglos sein, also ohne dass eine nähere inhaltliche Prüfung des Antrags erfolgte, sollte die zuständige Behörde den Antragsteller rechtzeitig hierauf hinweisen, sodass dieser den Antrag noch rechtzeitig und damit kostenfrei zurücknehmen kann.

Satz 3

Satz 3 nimmt eine Frist zur Entrichtung der Gebühr auf, um die Verfahren zu vereinheitlichen und zu beschleunigen.

Satz 4

Satz 4 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 4 AO.

Satz 5

Entsprechend dem bisherigen § 178a Absatz 2 Satz 1 AO wird für den Antrag eine Gebühr festgelegt, die nunmehr 30 000 Euro beträgt. Die Gebühr für einen Verlängerungsantrag bleibt hingegen unverändert.

Satz 6

Satz 6 ordnet an, dass die Gebühr für „Nicht-Verrechnungspreisfälle“ ein Viertel der Gebühr nach Satz 5 beträgt; demzufolge beträgt sie hiernach 7 500 Euro bzw. 3 750 Euro. Bei einem Verrechnungspreisfall handelt es sich um die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen - also die Auslegung von Artikel 9 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im Doppelbesteuerungsabkommen - und die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten – also die Auslegung von Artikel 7 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im Doppelbesteuerungsabkommen.

Satz 7

Satz 7 ordnet an, dass eine Gebühr dann um 75 Prozent zu reduzieren ist, wenn für den zu beurteilenden Sachverhalt bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung stattgefunden hat, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung führte. Dementsprechend reduziert sich das Vorabverständigungsverfahren lediglich auf die Fortschreibung des Ergebnisses für die Zukunft.

Satz 8

Satz 8 ordnet an, dass eine unanfechtbar festgesetzte Gebühr unabhängig von dem Ausgang des Verfahrens nicht erstattet wird. Eine Erstattung erfolgt auch dann nicht, wenn der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt wird. Damit werden inhaltlich die Regelungen des § 178a Absatz 5 AO übernommen.

Satz 9

Satz 9 entspricht inhaltlich den Regelungen des bisherigen § 178a Absatz 3 AO.

Satz 10

Satz 10 bestimmt, dass lediglich eine Gebühr zu entrichten ist, wenn im Sinne des Absatzes 1 Satz 4 das Vorabverständigungsverfahren nur gemeinsam von den Abkommensberechtigten beantragt werden soll oder ein Abzugsverpflichteter den Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens entsprechend Absatz 1 Satz 6 stellt.

Satz 11

Satz 11 stellt klar, dass bei einem multilateralen Vorabverständigungsverfahren für jedes Verfahren eine Gebühr zu erheben und zu entrichten ist.

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 90 Absatz 3 Satz 3

Die Schwelle zur Erstellung der sog. Stammdokumentation wird auf 50 Mio. Euro herabgesetzt. Ansonsten bleibt Satz 3 unverändert. Hintergrund ist, dass die Stammdokumentation eine international standardisierte Verrechnungspreisdokumentation darstellt, die mitunter in anderen Staaten angefordert wird und dabei Schwellenwerte in Deutschland unmaßgeblich sind. So fordern beispielsweise Österreich, Belgien, Estland, Finnland, Polen, Irland, Lettland, Niederlande und Spanien die Stammdokumentation schon ab einer Schwelle von 50

Mio. Euro oder teilweise sogar weniger an. Deutsche Konzerne, die z. B. in Österreich tätig sind und einen Umsatz von mehr als 50 Mio. Euro erzielen, sind daher verpflichtet, in Österreich eine solche Dokumentation abzugeben. Deutschland fordert jedoch diese auf Grund des derzeit geltenden Rechts nicht an. Die Absenkung der Schwelle ist daher grundsätzlich mit keinem Anstieg von bürokratischem Aufwand verbunden und verhilft der deutschen Steuerverwaltung Informationen zu erhalten, die für eine risikoorientierte (Verrechnungspreis-)Prüfung sehr hilfreich sind und mitunter in anderen Staaten schon vorliegen.

Zu Buchstabe b

§ 90 Absatz 3 Satz 5

Satz 5 Halbsatz 1 bleibt unverändert. Es wird ein Halbsatz 2 eingefügt. Durch die Neueinfügung von Satz 5 Halbsatz 2 soll sichergestellt werden, dass die Aufzeichnung nach Satz 3 vom Steuerpflichtigen spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr der örtlich zuständigen Finanzbehörde elektronisch übermittelt wird. Dies erfolgt in Anlehnung an Aktionspunkt 13 des OECD-BEPS-Projekts (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris). Die Stammdokumentation („Master File“) soll einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns geben, einschließlich der Art seiner globalen Geschäfte, seiner Verrechnungspreispolitik insgesamt sowie der globalen Verteilung seiner Einkünfte und einer Wirtschaftstätigkeit, um den Steuerverwaltungen bei der Evaluierung des Vorliegens eines bedeutenden Verrechnungspreisrisikos zu helfen. Die Erstellung der Stammdokumentation soll international einheitlich erfolgen, um unnötig hohen Verwaltungsaufwand zu vermeiden.

Mit der Änderung sollen Unternehmen u. a. auch in ihrem Interesse dazu angehalten werden, sich zeitnah mit ihrem Verrechnungspreissystem im Allgemeinen auseinander zu setzen. Denn unnötig hoher Verwaltungsaufwand für die Unternehmen wird vermieden, wenn die Stammdokumentation regelmäßig und alsbald erfolgt und nicht erst Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung. Auf diese Weise werden zusätzlich zeitnahe Prüfungshandlungen ermöglicht.

In den verschiedenen Staaten gelten zudem unterschiedliche Regeln in Bezug auf den Zeitrahmen für die Erstellung der Dokumentation. Manche Staaten verlangen, dass die Informationen zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung fertig vorliegen müssen. Andere verlangen, dass die Dokumentation vorliegen muss, wenn die Prüfung beginnt. So wird beispielsweise auch von der OECD empfohlen, dass die Stammdokumentation bis zu dem Termin, zu dem die oberste Muttergesellschaft der multinationalen Unternehmensgruppe ihre Steuererklärung einreichen muss, überprüft und nötigenfalls aktualisiert wird. In Staaten, in denen es üblich ist, Geschäftsvorfälle im Rahmen von Programmen der kooperativen Befolgung („Co-operative Compliance“) bei ihrer Durchführung zu prüfen, kann es notwendig sein, bestimmte Informationen schon vor Abgabe der Steuererklärung einzureichen. Entsprechend liegen die Informationen für die Stammdokumentation in einer Unternehmensgruppe schon vor bzw. diese Stammdokumentation wurde in der Unternehmensgruppe längst erstellt. Auch in Anbetracht dessen wird der Zeitpunkt der Abgabe der Stammdokumentation geändert.

Zu Nummer 5

§ 175a

§ 175a AO ist auf Grund der Einführung des § 89a AO redaktionell anzupassen.

Zu Nummer 6

§ 178a

§ 178a AO wird mit der Maßgabe aufgehoben, dass Vorabverständigungsverfahren künftig nur auf Basis des § 89a AO beantragt werden können.

Zu Artikel 7 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)

Zu Nummer 1

Artikel 97 § 22 Absatz 1 Satz 5 - neu -

Die vorstehende Änderung des § 90 Absatz 3 Satz 3 gilt ab 1. Januar 2021.

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates den Zeitpunkt für die Anwendung des § 90 Absatz 3 Satz 5 zweiter Halbsatz der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] geltenden Fassung durch Rechtsverordnung zu bestimmen.

Zu Nummer 2

Artikel 97 § 34 – neu -

Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) enthält eine Anwendungsregelung zu Vorabverständigungsverfahren nach § 89a – neu - AO. Dieser ist erstmals für Anträge auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens anzuwenden, die ab dem Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes bei der zuständigen Behörde eingegangen sind. Des Weiteren enthält Artikel 97 § 34 EGAO eine Regelung zur Anwendung des durch dieses Gesetz aufgehobenen § 178a AO. Die Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens nach § 178a AO ist danach nur noch bis zum Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes möglich; der Antrag muss zu dem genannten Zeitpunkt bei der zuständigen Behörde eingegangen sein.

Zu Artikel 8 (Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung)

§ 5 Absatz 1 Nummer 5

Auf Grund der Einfügung des § 89a AO ist der Wortlaut der Regelung entsprechend zu erweitern.

Zu Artikel 9 (Inkrafttreten)

Das vorliegende Gesetz tritt am Tag nach Verkündung in Kraft.