

AStG-Erlass
EY-Stellungnahme
Stand: 04.09.2023



Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	2
2.	Zeitlicher Anwendungsbereich	3
3.	Anpassungsbedarf im AStG-Erllass gegliedert nach §§.....	3
3.1	§ 6 AStG	3
3.2	Vor § 7 AStG	6
3.3	§ 7 AStG.....	7
3.3.1	Beherrschungskriterium.....	7
3.3.2	Weitere Anmerkungen.....	11
3.4	§ 8 AStG.....	12
3.4.1	§ 8 Abs. 1: Aktivkatalog	12
3.4.2	§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG: Gegenbeweis	17
3.5	§ 10 AStG.....	20
3.6	§ 11 AStG.....	21
3.7	§ 12 AStG.....	22
3.8	§ 13 AStG.....	23
3.9	§ 15 AStG.....	24
3.10	§ 16 AStG.....	27
3.11	§ 18 AStG.....	28

1. Executive Summary

Mit der Veröffentlichung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zu Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes (im Folgenden „AStG-Erlass“) am 19.07.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen der Fachöffentlichkeit die Möglichkeit eingeräumt, bis zum 04.09.2023 zu dem Entwurf Stellung zu nehmen.

Der AStG-Erlass formuliert die Verwaltungsauffassung zur Auslegung einiger für international tätige Steuerpflichtige außerordentlich bedeutende Regelungsbereiche. In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung besteht diese Relevanz einschätzung auch nach der aktuell vom Gesetzgeber geplanten Absenkung der AStG-Niedrigsteuergrenze auf 15 % grundsätzlich fort, auch wenn damit die Zahl der Anwendungsfälle spürbar zurückgehen wird.

Um die Anwendungspraxis des zum 01.01.2022 in Teilen reformierten AStG möglichst sachgemäß auszustalten, sollten aus unserer Sicht insbesondere die folgenden Punkte des Erlassentwurfs überarbeitet werden. Darüber hinaus regen wir an einigen Stellen auch Änderungen am Gesetzestext an, die u.E. in Erwägung gezogen werden sollten:

- Die Wegzugsbesteuerung sollte im Wege einer Gesetzesänderung so angepasst werden, dass nur im Falle einer tatsächlichen Beschränkung bzw. des tatsächlichen Ausschlusses eines deutschen Besteuerungsrechts die Wegzugsbesteuerung ausgelöst wird.
- Bei der Anwendung der Rückkehrregelung sollte der Erlass klarstellen, in welchen Fällen es auf die

Rückkehrabsicht ankommt und in welchen Fällen die tatsächliche Rückkehr ausreicht.

- Soweit ein deutsches Besteuerungsrecht wieder vollumfänglich vorliegt (z.B. durch Einlage in ein deutsches Betriebsvermögen), sollte kein schädlicher Vorgang für die Rückkehrregelung vorliegen.
- Der Abzug ausländischer Steuern sollte keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts darstellen.
- Das Beherrschungskonzept in § 7 AStG sollte insoweit angepasst werden, dass ausschließlich eine tatsächliche Beherrschung der Zwischengesellschaft die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung auslöst. Andernfalls könnten reine Minderheitsbeteiligungen unter die Hinzurechnungsbesteuerung fallen, was im Ergebnis unionsrechtlich kritisch wäre. Ebenfalls sind u.E. schuldrechtliche Instrumente (z.B. Genussrechte) nicht geeignet, eine Beherrschung auszulösen.
- Schuldrechtliche Instrumente sollten keine abweichende Gewinnverteilung i.S.d. § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG bewirken.
- Die Entstrickungsregelungen gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG sollten im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (HZB) keine Anwendung finden.
- Die Ausführungen der Finanzverwaltung zu § 8 AStG sollten insgesamt an die wirtschaftliche Realität angepasst werden. Dies betrifft insbesondere die Mitwirkungstatbestände bei Handelstätigkeiten, bei der Handelsrisiken marktüblich verteilt werden, sowie die Zurverfügungstellung von Rechenkapazitäten über Serverfarmen oder von digitalen Plattformen.
- Die Ausführungen zu ausländischen

Umwandlungen sind insbesondere dahingehend anzupassen, dass auf die wesentliche Vergleichbarkeit mit inländischen Umwandlungen insgesamt verzichtet und vielmehr auf das ausländische (Gesellschafts-)Recht abgestellt werden. Auch sollten künftig Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfasst werden. Etwaige Sperrfristen nach dem deutschen UmwStG sollten unbeachtlich sein.

- ▶ Insgesamt sollte der Zugang zum Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG erleichtert werden.
- ▶ Die Nachweis- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen (insbesondere beim Gegenbeweis gem. § 8 Abs. 2 AStG, aber auch insgesamt) sollten auf ein sachgerechtes Maß „zurückgestutzt“ werden.
- ▶ Der Hinzurechnungsbetrag sollte weiterhin der Personengesellschaft (sowohl im In- als auch im Ausland) zugerechnet werden.
- ▶ Zu § 11 AStG sind Klarstellungen bzgl. des (gesetzlich nicht geregelten) Untergangs des Hinzurechnungskorrekturvolumens erforderlich.
- ▶ Bei der Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 12 AStG sollte eine Anrechnung auf die Gewerbesteuer im Gesetzeswege ermöglicht werden. Ebenfalls sollten die Ausführungen der Finanzverwaltung klarstellen, dass es bei Qualifikationskonflikten nicht zwingend auf die Steuerschuldnerschaft der ausländischen Gesellschaft ankommt.
- ▶ Der AStG-Erlass sollte an diversen Stellen hinsichtlich der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG klarer formuliert bzw. ergänzt werden. Dies betrifft insbesondere die Definition der Bezugs- und Anfallsberechtigten, Ausführungen zur Bestimmung des "Anteils" des Zurechnungsempfängers und die Anrechnung der Steuern der Stiftung. Insofern sollten Regelbeispiele ergänzt werden.
- ▶ Aussagen, die die Steuerpflichtigen unter generellen Missbrauchsverdacht stellen, z.B. dahingehend, dass die Statuten der Stiftung "inhaltlich nicht unbedingt das wiedergeben, was die Beteiligten in Wirklichkeit anstreben [...]", sind zwingend aus dem AStG-Erlass zu streichen.
- ▶ Hinsichtlich der Definition der Bezugs- und Anfallsberechtigten darf das zitierte BFH-Urteil vom 25.04.2001 nicht einseitig angewendet werden. Es muss ebenfalls berücksichtigt werden, dass nach Auffassung des BFH eine gesicherte Rechtsposition des Steuerpflichtigen erforderlich ist.
- ▶ Darüber hinaus sollten klare Aussagen zu § 15 Abs. 6 AStG getroffen werden, u.a. in welchen Fällen von einem rechtlichen und tatsächlichen Entzug der Verfügungsmacht auszugehen ist und hinsichtlich der Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG. Eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auch auf Stiftungen, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 AStG erfüllen, ist rechtswidrig.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

Der Entwurf des AStG-Erlasses lässt bislang offen, ob das Schreiben vom 14.05.2004 zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes damit abgelöst wird oder weiterhin anzuwenden ist. Um Missverständnisse zu vermeiden, wäre aus unserer Sicht eine klare Regelung, auf welche Fälle der Entwurf des neuen AStG-Erlasses anzuwenden ist und in welchen Fällen ggf. die Aussagen des alten Erlasses weitergelten, wünschenswert.

3. Anpassungsbedarf im AStG-Erlass gegliedert nach §§

3.1 § 6 AStG

Rz. 79: Aus unserer Sicht sollte hier eine Totalabrechnung erfolgen, wobei die Anschaffungskosten der einzelnen Anteile zunächst getrennt betrachtet werden, dann aber eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten erfolgt. Wünschenswert wäre daher aus unserer Sicht, wenn die Finanzverwaltung diesbezüglich eine Gesetzesänderung anregen könnte. Denn es wäre unbillig, wenn eine natürliche Person, die bei Auslösen der Besteuerung nach § 6 AStG mehrere Anteile zu unterschiedlichen Anschaffungskosten an derselben Gesellschaft hält, bei Wegzug nur stille Reserven zu versteuern hat, die möglicherweise anteilsbezogenen stillen Lasten hingegen unberücksichtigt bleiben.

Petitum: *Es sollte eine Gesetzesänderung angeregt werden, nach der eine Totalabrechnung inklusive Verlustverrechnung ermöglicht wird.*

Rz. 80 und 82: Wünschenswert wäre, wenn die Finanzverwaltung diesbezüglich eine Gesetzesänderung anregt. Denn Sinn und Zweck der Wegzugsbesteuerung ist einzig die Sicherung der inländischen Besteuerung stiller Reserven, die während der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland entstanden sind, d.h. technisches Ziel sollte eine Vermögenzuwachsbesteuerung zur Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts sein. Daraus ist es sinnwidrig, auch diejenigen Fälle zu erfassen, die das deutsche Besteuerungsrecht nicht beschränken oder ausschließen. Im Grunde würde der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG ausreichen, um das Telos des § 6 AStG zu erfüllen.

Petitum: *Wünschenswert wäre die Anregung einer Gesetzesänderung dahingehend, dass von der Wegzugsbesteuerung nur die Fälle erfasst werden, die tatsächlich zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts führen.*

Rz. 88 und 89: Eine passive Entstrickung als Auslöser der Wegzugsbesteuerung ist aus unserer Sicht unbillig. Denn der Steuerpflichtige sollte keine steuerlichen

Nachteile aus dem Umstand tragen, dass der Vertragsstaat, dem ein Besteuerungsrecht an dem Veräußerungsgewinn der Anteile i.S.d. § 17 EStG zusteht, dieses im Rahmen bilateraler Verhandlungen aufgibt oder einschränkt, ohne dass der Steuerpflichtige Einfluss darauf nehmen könnte. Auch das FG Münster (Urteil v. 10.08.2022, 13 K 559/19 G,F, EFG 2023, 37 (Rev. anh. I R 41/22)) sah kürzlich keinen Besteuerungstatbestand im Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gegeben, da die Beschränkung bzw. der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts eine aktive Handlung des Steuerpflichtigen voraussetze. Die Verwirklichung des Steuertatbestands durch bloße Handlung des Gesetzgebers könne dem Steuerpflichtigen laut dem FG Münster nicht zugerechnet werden. Die Rechtsprechung ist u.E. auf die Wegzugbesteuerung übertragbar, da das FG Münster erkannte, dass die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts einer Entnahme durch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gleichgestellt sein sollte. Eine Entnahme erfordere jedoch eine aktive (Entnahme-)Handlung des Steuerpflichtigen, die durch eine bloße Handlung des Gesetzgebers nicht vorliege. Gleichermaßen muss u.E. für § 6 AStG gelten, denn die Wegzugsbesteuerung sollte u.E. nicht dadurch ausgelöst werden, dass der Gesetzgeber die Rechtslage ändert, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluss nehmen kann. Darüber hinaus sollte die Rz. 88 dahingehend klargestellt werden, dass keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorliegen kann, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen oder § 34c EStG eine Anrechnung der ausländischen Steuer anordnet, der ausländische Staat jedoch gar keine Steuer auf Veräußerungsgewinne erhebt. Denn nur die abstrakte Beschränkungsmöglichkeit darf u.E. nicht zur Wegzugsbesteuerung führen, wenn tatsächlich gar keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorliegt. Rz. 89 ist daher ebenfalls anzupassen. Auch der Abzug der ausländischen Steuer kann u.E. nicht zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen. Denn einziger Anknüpfungspunkt für den Beschränkungstatbestand kann u.E. die tarifliche Ebene sein, nicht aber die Bemessungsgrundlagenebene. Andernfalls könnten zusätzliche Betriebsausgaben oder die bloße Anhebung von Pausch- oder Freibeträgen ebenfalls zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen.

Petition: Rz. 88 ist dahingehend anzupassen, dass die Erfüllung der Tatbestände des § 6 AStG zwingend eine Handlung des Steuerpflichtigen erfordert und insbesondere Fälle der passiven Entstrickung keinen Tatbestand nach § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG auslösen.

Außerdem ist in Rz. 88 klarzustellen, dass eine tatsächliche Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vorliegen muss und die abstrakte Beschränkungsmöglichkeit nicht zur Wegzugsbesteuerung führen kann.

Der letzte Satz in Rz. 89 ist zu streichen.

Rz. 88 ist auch dahingehend anzupassen, dass der Abzug einer ausländischen Steuer nicht zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen darf.

Rz. 90: Beispiel 2 ist aus unserer Sicht anzupassen oder zu streichen. Der Wegzug im Jahr 03 kann u.E. kein Fall des § 6 AStG mehr sein, da durch die Einlage der Beteiligung in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen keine Anteile i.S.d. § 17 EStG mehr vorliegen und dementsprechend auch kein Tatbestand des § 6 AStG vorliegen kann.

Petition: Beispiel 2 in Rz. 90 ist zwingend anzupassen, da es sich nicht um Anteile i.S.d. § 17 EStG handelt, die jedoch für einen Tatbestand des § 6 AStG zwingend vorliegen müssen.

Rz. 101: Die Ausführungen in Rz. 101 könnten eine Doppelbesteuerung nach sich ziehen, die es aus unserer Sicht zwingend zu vermeiden gilt. Wünschenswert wäre daher, wenn eine Gesetzesänderung angeregt werden könnte, um eine sinngemäße Anwendung des § 11 AStG zu ermöglichen. Denn hält ein unbeschränkt Steuerpflichtiger Anteile an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, deren thesaurierte Gewinne bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung beim deutschen Anteilseigner einer Besteuerung unterlagen, wäre es u.E. unbillig, wenn der deutsche Gesellschafter bei der Verwirklichung der Tatbestandsmerkmale in § 6 AStG diese thesaurierten Gewinne erneut im Rahmen der Wegzugsbesteuerung versteuern müsste. Eine sinngemäße Anwendung des § 11 AStG erscheint in diesem Fall absolut notwendig, um diese drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Petition: Wünschenswert wäre die Anregung einer Gesetzesänderung. Beispielsweise könnte § 6 AStG um den Satz „§ 11 AStG ist sinngemäß anzuwenden“ ergänzt werden.

Rz. 128 ff.: Die dogmatische Einordnung der nur vorübergehenden Absicht bleibt auf Grundlage des Entwurfs unklar. Zum einen setzt Rz. 128 eine Rückkehrabsicht voraus. Zum anderen soll es gem. Rz. 129 ausreichend sein, dass der Steuerpflichtige innerhalb des vorgegebenen Siebenjahreszeitraums des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG tatsächlich zurückkehrt. Darüber hinaus bestimmt Rz. 130: „Bei einer Rückkehr außerhalb des Siebenjahreszeitraums ist das Tatbestandsmerkmal der vorübergehenden Abwesenheit nur erfüllt, wenn eine Rückkehrabsicht unverändert fortbesteht (§ 6 Abs. 3 Satz 3 AStG). Dabei genügt die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit des Eintritts. Die Rückkehrabsicht ist spätestens mit dem Antrag auf Fristverlängerung nach § 6 Absatz 3 Satz 3 AStG (vgl. Tz. 6.3.1.2, Rz. 133, 134) zu dokumentieren.“

Es ist offensichtlich, dass das Verhältnis von inneren Tatsachen (Rückkehrabsicht) und objektiven Umständen (tatsächliche Rückkehr) die Rechtssicherheit nicht erhöht. Zudem ist unklar, wie die Dokumentation der Rückkehrabsicht bei einer Rückkehr außerhalb des Siebenjahreszeitraums auszusehen hat und welche Nachweise die Finanzverwaltung verlangt.

Petitum: Der Erlass sollte klarstellen, in welchen Fällen es auf die Rückkehrabsicht ankommt und in welchen Fällen die tatsächliche Rückkehr ausreicht. Vereinfachend könnte der Erlass allein auf die tatsächliche Rückkehr abstellen. Ebenfalls sollte der Erlass - sofern man an der Rückkehrabsicht festhält - Beispiele benennen, wie die Rückkehrabsicht zu dokumentieren ist.

Rz. 137: Schädlich für die Rückkehrabsicht kann nicht die Übertragung der Anteile auf eine deutsche Stiftung sein, da insoweit das deutsche Besteuerungsrecht wieder voll und dauerhaft begründet wird. Ebenso muss die Einlage in ein deutsches (Sonder-)Betriebsvermögen unschädlich sein, soweit hierdurch das deutsche Besteuerungsrecht begründet wird. Entfällt das Besteuerungsrecht später wieder, regelt § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Entstrickungsfolgen.

Petitum: Rz. 137 sollte angepasst und eine entsprechende Anpassung des § 6 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AStG angeregt werden.

Rz. 148: Es wäre wünschenswert, wenn eine Gesetzesänderung dahingehend angeregt werden könnte, dass Ausschüttungen des nach Wegzug entstandenen laufenden Gewinns der Kapitalgesellschaft nicht in die Berechnung der 25%-Schwelle einbezogen werden. Die Wegzugsbesteuerung zielt auf den Vermögenszuwachs ab, der während der Ansässigkeit im Inland erzielt wird. Die Ausschüttung des laufenden Gewinns der Kapitalgesellschaft nach Wegzug gehört nicht dazu. Die Rz. 148 sollte dahingehend klargestellt werden.

Petitum: Es sollte eine Klarstellung in Rz. 148 aufgenommen und eine entsprechende Gesetzesanpassung angeregt werden.

Rz. 156: Für die Anwendung der Rückkehrregelung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG sollen allein die Umstände zum Zeitpunkt der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht maßgebend sein. Dies ist aus unserer Sicht nicht sachgerecht. Die Rückkehrregelung müsste auch dann in Anspruch genommen werden können, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht erst später erhält, sofern es noch innerhalb für die Anwendung der Vorschrift relevanten Frist erfolgt.

Dies steht zum einen in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG, zum anderen scheint die Finanzverwaltung im Erlass ebenfalls anzuerkennen, dass diese strikte Sichtweise im Einzelfall unbillig sein soll, gibt hierzu aber keine ausreichende

Aussage: „Dies gilt i. d. R. auch dann, wenn die Voraussetzungen zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb des Siebenjahreszeitraums bzw. der vom Finanzamt eingeräumten Frist erfüllt werden“ (Tz. 6.3.1.7.5). Wenn dies die Regel sein soll, muss auch Raum für Ausnahmen bestehen. Allerdings bleibt unklar, wann ein solcher Ausnahmefall vorliegen soll. Das Beispiel in Rz. 156 zeigt gerade die strikte Auffassung der Finanzverwaltung, ohne hier über Ausnahmen zu diskutieren.

Petitum: Die Rz. 156 ist dahingehend zu ergänzen, dass es Fälle geben kann, in denen auch Umstände nach der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht maßgebend sind. Die Ausnahmen sollten i.S.v. Regelbeispielen in Rz. 156 genannt sein.

Rz. 159: Es ist nicht ersichtlich, warum die Rückkehrregelung nur in Fällen des Ausschlusses des deutschen Besteuerungsrechts, nicht hingegen in Fällen der Beschränkung anzuwenden sein soll. Solange das deutsche Besteuerungsrecht erhalten bleibt, sollte unerheblich sein, ob der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts zum Auslösen der Wegzugsbesteuerung geführt hat. Eine Schlechterstellung der Steuerpflichtigen, die aufgrund einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts der Wegzugsbesteuerung unterliegen, ist u.E. nicht gerechtfertigt. Die Rückkehrregelung sollte daher großzügiger angewendet werden. Dahingehend sollte die Finanzverwaltung eine Gesetzesänderung anregen.

Petitum: Es sollte eine Gesetzesänderung angeregt werden, um die Rückkehrregelung auch auf Fälle der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts auszuweiten.

Rz. 166 ff.: Hinsichtlich der vorgesehenen Stundungsregelung sollte die Finanzverwaltung eine Gesetzesänderung anregen. Denn es bestehen weiterhin erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit mit den unionsrechtlichen Grundfreiheiten, der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 49, 45 AEUV). Seit der Anpassung des § 6 Abs. 4 AStG entfällt bei Wegzug grundsätzlich die Möglichkeit auf Stundung des Steueranspruchs. § 6 Abs. 4 AStG i.d.F. des ATADumsG sieht vielmehr eine Wegzugsbesteuerung vor, die lediglich auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden darf und in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung möglich ist.

Die bisher in § 6 Abs. 5 AStG a.F. vorgesehene unbefristete Stundung bei Wegzug in einen EU/EWR-Staat ist bedauerlicherweise mit dem ATADumsG vollständig entfallen. Seitdem wird nicht mehr zwischen Wegzügen in EU/EWR-Staaten und Drittstaaten differenziert. Verstöße gegen einschlägige unionsrechtliche Grundfreiheiten drängen sich hier auf. Zudem sehen die meisten anderen europäischen Staaten, soweit sie eine Wegzugsbesteuerung vorsehen, weiterhin

(unionsrechtskonform) eine dauerhafte zins- und sicherheitslose Stundung vor.

Die Abschaffung der unbefristeten zinslosen Stundung in EU/EWR-Fällen geht im Übrigen nicht auf die Vorgaben der ATAD-Richtlinie zurück. Die Begründung zu § 6 Abs. 4 AStG verweist vielmehr im Wesentlichen auf die EuGH-Rechtsprechung in den Rs. Kommission/Portugal (Urteil v. 21.12.2016, C-503/14) und National Grid Indus (Urteil v. 29.11.2011, C-371/10). Es wird jedoch verkannt, dass es sich in der Rs. Kommission/Portugal um ein Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 ff. AEUV) handelte. Anders als bei einem Vorabentscheidungsverfahren wird dort lediglich die grundsätzliche Frage überprüft, ob der jeweilige Mitgliedstaat (abstrakt) gegen EU-Verträge verstößt. Eine Entscheidung für den Einzelfall wird damit nicht getroffen. In der Rs. Kommission/Portugal wurde zwar von einer Übertragung der Grundsätze aus dem Urteil in der Rs. National Grid Indus (C-371/10) auf natürliche Personen ausgegangen, die ratierliche Stundung allerdings wurde dort nicht behandelt. Vielmehr wurde lediglich eine Stundungsregelung gefordert und auf die Möglichkeit der Verzinsung und Sicherheitsleistung hingewiesen.

Im Übrigen erkennt der Gesetzgeber in seiner Begründung offenbar selbst, dass der Verzicht der Stundungsregeln durch eine Ratenzahlungslösung mit Blick auf die Rechtssache Wächtler (Urteil v. 26.02.2019, C-581/17) erhebliche Bedenken hervorrufen würde. In der vorgenannten Rs. hat der EuGH im Zusammenhang mit einer Wohnsitzverlegung in die Schweiz eine Ratenzahlungslösung mit Blick auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten (Personenfreiheit) wegen des damit einhergehenden Liquiditätsnachteils ausdrücklich missbilligt. Zur Rechtfertigung der neuen Ausgestaltung von § 6 Abs. 4 AStG verweist der Gesetzgeber – ohne weitere Auseinandersetzung in der Sache – lediglich darauf, dass nach der älteren EuGH-Rechtsprechung in den Rs. Verder LabTec (Urteil v. 21.05.2015, C-657/13) und DMC (Urteil v. 23.01.2014, C-164/12) eine gestaffelte Zahlung der Steuer anerkannt worden sei. Ein bloßer Verweis auf die ältere EuGH-Rechtsprechung ist für sich betrachtet allerdings schon nicht dazu geeignet, die vom EuGH in der Rs. Wächtler aufkommenden Zweifel an der Unionskonformität des mit der Ratenzahlung einhergehenden Liquiditätsnachteils auszuräumen. Zudem ergingen diese zwei Urteile auch nicht zu natürlichen Personen. Im Übrigen erkennt und benennt der EuGH in der Rs. Wächtler sowohl die Rs. Verder LabTec als auch die Rs. DMC und bezieht sie in seine Entscheidungsfindung mit ein, sieht in beiden Entscheidungen aber letztlich keine Anhaltspunkte, die eine grundsätzliche Ratenzahlungspflicht rechtfertigen könnten.

Hinzu kommt eine wirtschaftliche Benachteiligung natürlicher Personen im Vergleich zur ähnlich gestalteten „Exit-Besteuerung“ im Betriebsvermögen. Zwar ist auch im Betriebsvermögen in § 4g EStG eine Art

ratierliche Steuerzahlung vorgesehen. Nur wird der oben beschriebene Liquiditätsnachteil im Betriebsvermögen zumindest dadurch kompensiert, dass das jeweilige Wirtschaftsgut durch den „Wegzug“ eine Buchwerterhöhung erfährt, die wiederum zu erhöhten Abschreibungsbeträgen und damit zu einer geringeren (zukünftigen) Steuerlast führt. Eine ähnliche Kompensation des Liquiditätsnachteils ist hingegen im Privatvermögen nicht möglich.

Petitum: *Die Anregung einer Gesetzesänderung wäre wünschenswert, um zumindest EU-/EWR-Fälle nicht wirtschaftlich zu benachteiligen und die bestehende Unionsrechtswidrigkeit der Stundungsregelung zu beheben.*

Rz. 171: Unklar ist, was genau „i.d.R. nur gegen Sicherheitsleistung“ bedeutet. Wünschenswert wären daher eine Ergänzung der Rz. 171 um explizite Beispiele, in denen die Steuerpflichtigen mit der Festsetzung von Sicherheitsleistungen rechnen müssen und Beispieldfälle, in denen üblicherweise auf eine Sicherheitsleistung verzichtet werden kann.

Petitum: *Wünschenswert wäre eine Ergänzung der Rz. 171 um nähere Ausführungen dazu, in welchen Fällen eine Sicherheitsleistung gefordert wird und in welchen nicht.*

3.2 Vor § 7 AStG

Rz. 200: Nach dem Wortlaut von § 13 AStG könnte die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung auch im Beherrschungsfall vorliegen. Entgegen der Formulierung in Rz. 200, dass die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige gelte, die die Kapitalanlagegesellschaft nicht beherrschen, ist in § 13 AStG nicht eindeutig geregelt, dass dieser nur in Nichtbeherrschungsfällen gilt. Grundsätzlich sollten sich daher auch beherrschte Drittstaatengesellschaften über § 8 Abs. 2 AStG von der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung exkulpieren können.

Petitum: *Wir schlagen vor, den Satz „Die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige, die die Kapitalanlagegesellschaft nicht beherrschen“ aus Rz. 200 zu streichen.*

Rz. 204: Im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 StAbwG sollte eine teleologische Reduktion dahingehend stattfinden, dass die verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung nur dann greift, wenn die ausländische Gesellschaft nicht aufgrund des Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem kooperativen Staat unterliegt und die Einkünfte auch dort besteuert werden. Sofern die Gesellschaft auch in der EU/EWR ansässig ist, muss außerdem der Substanz-Escape gelten. Wenn die Gesellschaft auch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig ist, dann greift keine verschärzte Besteuerung.

Hinzurechnungsbesteuerung, weil keine ausländische Gesellschaft im Sinne von § 7 Abs. 1 AStG vorliegt (siehe Rz. 210).

Petitum: § 2 Abs. 2 Nr. 2 StAbwG sollte teleologisch dahingehend eingeschränkt angewendet werden, dass die verschärzte Hinzurechnungsbesteuerung nicht anzuwenden ist, wenn zwar die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet hat (§§ 9, 2 Abs. 2 Nr. 2 StAbwG), gleichzeitig jedoch in einem kooperativen Steuerhoheitsgebiet unbeschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte dort besteuert werden. Darüber hinaus sollte der Substanz-Escape gelten, sofern die ausländische Gesellschaft auch in einem EU/EWR-Staat ansässig ist.

3.3 § 7 AStG

3.3.1 Beherrschungskriterium

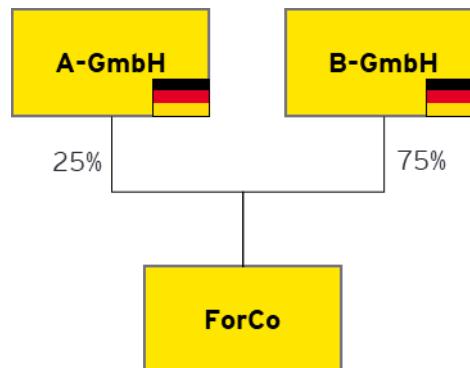
Bereits nach der Gesetzesbegründung soll aufgrund der Anwendung des Konzepts der gesellschafterbezogenen Beherrschungsprüfung nunmehr die Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatsachverhalten keinerlei europarechtlichen Bedenken ausgesetzt sein, da der Prüfungsmaßstab allein die Niederlassungsfreiheit sei.

Es sei darauf hingewiesen, dass u.E. trotz des Konzepts der gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise weiterhin Fallgestaltungen denkbar sind, in denen die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung findet, da die Hinzurechnungsbesteuerung für ihre Anwendbarkeit auch weiterhin nicht zwingend einen sicheren Einfluss voraussetzt. Denn nur dann wären ausschließlich die Regelungen zur Niederlassungsfreiheit eröffnet und die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit würde gesperrt werden.

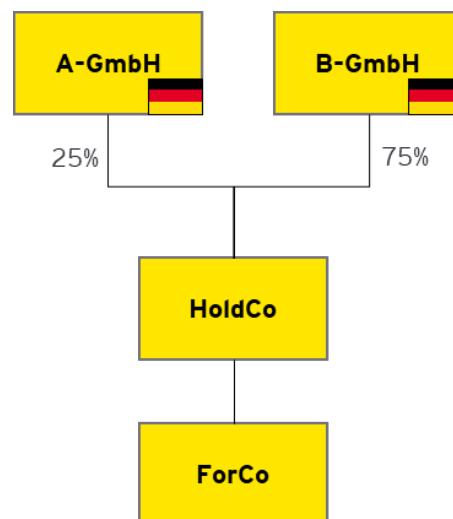
Beispiele für diese Folge finden sich an diversen Stellen im AStG-Erlass und sind einerseits der unglücklichen Gesetzesformulierung und andererseits der sehr engen Auslegung durch die Finanzverwaltung geschuldet. Es ist aus unserer Sicht eine nicht zu rechtfertigende Benachteiligung für die Steuerpflichtigen, wenn Minderheitsbeteiligten ohne tatsächliche Beherrschung eines ausländischen Unternehmens durch bloße Zurechnungen von Beteiligungen eine Beherrschung „unterstellt“ wird. Wir erkennen an, dass es durchaus Konstellationen gibt, in denen auch bei bloßer Minderheitsbeteiligung eine Beherrschung gegeben sein kann, wie z.B. bei Beteiligung über diverse Gesellschaften mit gemeinsamer Konzernmutter. In echten Joint-Venture-Konstellationen hingegen darf es u.E. nicht dazu kommen, dass einem Minderheitsbeteiligten eine Beherrschung nach § 7 Abs. 2, 3 oder 4 AStG zugerechnet wird. Die Finanzverwaltung vertritt anscheinend eine sehr enge Auslegung des Wortlauts, nach dem bereits ausschließlich eine mittelbare Beteiligung über eine nahestehende

Person eine Beherrschung vermitteln kann, auch wenn tatsächlich gar keine Beherrschung im Sinne einer möglichen Einflussnahme auf die Zwischengesellschaft vorliegt.

Nach dieser Auslegung wäre ein Steuerpflichtiger mit einer Minderheitsbeteiligung sogar schlechter gestellt, wenn er seine Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft über eine Holding-Gesellschaft hält. Verdeutlicht werden kann das anhand des folgenden Beispiels:



Die A-GmbH sollte in diesem Beispiel nicht das Beherrschungskriterium erfüllen, wenn ForCo niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt. Denn die A-GmbH hält nicht mehr als 50% des Stammkapitals der ForCo.



Halten die A-GmbH und B-GmbH ihre Beteiligung an ForCo hingegen gemeinschaftlich über die HoldCo, qualifiziert HoldCo als nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a AStG, wodurch nach enger Auffassung innerhalb des Erlassentwurfs die 100%-Beteiligung der HoldCo auch ohne direkte Beteiligung der A-GmbH an der ForCo vollständig der A-GmbH zugerechnet wird. Mittelbar (durchgerechnet) stehen der A-GmbH hingegen nur 25% an der ForCo zu. Eine tatsächliche Beherrschung liegt somit nicht vor. Allein die Verlängerung der Beteiligungskette soll damit nach der im Erlassentwurf vertretenen Auffassung zu einer

Verschlechterung für den Steuerpflichtigen (A-GmbH) führen.

Die enge Auffassung des Beherrschungskriteriums durch die Finanzverwaltung ist daher aus unserer Sicht zwingend abzulehnen und führt zu wirtschaftlichen Benachteiligungen und einer Ausweitung der Hinzurechnungsbesteuerung auf Fälle, die der Gesetzgeber mit dem Konzept der Hinzurechnungsbesteuerung nicht im Blick hatte.

Hinsichtlich des Beherrschungskriteriums sind insbesondere die folgenden Rz. des Erlassentwurfs betroffen:

Rz. 289: Insbesondere das in Rz. 289 aufgestellte Beispiel verdeutlicht die Tragweite der von der Finanzverwaltung vertretenen, oben beschriebenen engen Auffassung des § 7 Abs. 3 AStG. Nach dieser können auch reine Splitterbeteiligungen einen Beherrschungstatbestand bewirken, was mit Blick auf die Kapitalverkehrsfreiheit zu Problemen führen dürfte. Zu bevorzugen wäre eine weitere Auslegung des Wortlauts, wonach für die Beherrschung der ausländischen Gesellschaft neben der mittelbaren Beteiligung über die nahestehende Person auch eine tatsächliche Beherrschung der Zwischengesellschaft durch den Steuerpflichtigen notwendig ist. D.h. durchgerechnet oder zusammen mit einer direkten Beteiligung an der Zwischengesellschaft sollte der Steuerpflichtige mehr als 50% der Anteile am Nennkapital besitzen. Andernfalls, d.h. nach der Auffassung in Rz. 289, hält nicht der Steuerpflichtige allein oder zusammen mit der nahestehenden Person die Anteile an der Zwischengesellschaft - wie vom Wortlaut gefordert -, sondern nur die nahestehende Person. Im Ergebnis sollte B in dem aufgestellten Beispiel in Rz. 289 das Beherrschungskriterium nach § 7 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 AStG nicht erfüllen. B kann die ausländische Gesellschaft u.E. allenfalls (so wie C) nach § 7 Abs. 4 AStG widerlegbar beherrschen.

Petitum: Die Rz. 289 sollte zwingend angepasst werden. Denn B beherrscht die Zwischengesellschaft nicht.

Rz. 276: Darüber hinaus führt die im Erlass vertretene Auffassung hinsichtlich der übrigen Beherrschungsmöglichkeiten zu Verwerfungen. Seit Einführung des neuen Beherrschungskriteriums durch das ATADUMsG reicht zur Beherrschung einer ausländischen Gesellschaft gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses aus.

Die Hinzurechnungsbesteuerung möchte die Verlagerung von passiven Einkünften ins Ausland mittels Einschaltung von Zwischengesellschaften verhindern. Ge-wisse Kontrollrechte des Steuerpflichtigen sind dafür unabdingbar. Dass eine derartige Kontrolle ausschließlich durch Verwaltungs- und Mitspracherechte vermittelt werden kann, scheint auch der Gesetzgeber

anzunehmen, wenn er in der Gesetzesbegründung ausführt, die Hinzurechnungsbesteuerung erfasse nur noch Konstellationen der „Beherrschung“. Schließlich folgert er daraus, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr lediglich an der Niederlassungsfreiheit zu messen sei, da wohl stets ein sicherer Einfluss vorausgesetzt werde. Bereits teleologisch ist demnach zumindest ein rein auf schuldrechtlichen Instrumenten basierender Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns für eine Beherrschung nicht ausreichend.

Neben der Verhinderung von Gewinnverlagerungsgestaltungen möchte die Hinzurechnungsbesteuerung auch eine angemessene Vorbelastung der Gewinne auf Ebene der ausländischen Gesellschaft sicherstellen. Dabei soll die Thesaurierung nicht angemessen besteueter Gewinne verhindert werden. Im Hinblick auf schuldrechtliche Vereinbarungen ist jedoch zu beachten, dass Gewinnanteile der Zwischengesellschaft, die auf Basis einer schuldrechtlichen Vereinbarung vermittelt werden, beim Empfänger regelmäßig der regulären Besteuerung unterliegen. Zudem mindern schuldrechtliche Vereinbarungen regelmäßig den Gewinn der ausländischen Gesellschaft, sodass unter Beteiligung am Gewinn keine Zahlungen gemeint sein können, die diesen mindern. Damit kommt es bei schuldrechtlichen Vereinbarungen regelmäßig bereits gar nicht erst zu einer Thesaurierung von „nicht angemessen besteuerten Gewinnen“. Würden Gewinne der ausländischen Gesellschaft aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung zusätzlich der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden, wäre eine unauflösbare Doppelbesteuerung die Folge.

Petitum: Schuldrechtliche Instrumente sollten dem Steuerpflichtigen keine Beherrschung an der ausländischen Gesellschaft vermitteln und daher aus Rz. 276 gestrichen werden. Mindestens sollte im AStG-Erlass klargestellt werden, dass das ausschließliche Vorliegen von schuldrechtlichen Instrumenten ohne gesellschaftsrechtliche Beteiligung nicht vom Beherrschungskriterium erfasst sein sollte.

Rz. 293 ff.: Weitere Probleme des Beherrschungskriteriums finden sich im Erlassentwurf hinsichtlich der Beherrschung aufgrund eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten. Laut Rz. 293 scheinen u.a. Gesellschaftervereinbarungen bei Joint-Ventures schädlich zu sein und bewirken in der Folge eine Beherrschung durch abgestimmtes Verhalten. Diese Interpretation birgt die Gefahr, auch Minderheitsbeteiligungen in die Hinzurechnungsbesteuerung zu ziehen, wodurch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vorliegen könnte, der ausweislich der Gesetzesbegründung durch das Konzept der „Konzernbeherrschung“ gerade nicht mehr existent sein sollte.

Die Erfüllung des Beherrschungskriteriums aufgrund eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten soll gem. Rz. 295 bereits durch die bloße

Familienzugehörigkeit indiziert sein. Unabhängig davon, dass diese Auslegung bereits realitätsfern ist, widerspricht sie zudem der Rechtsprechung durch den BFH, der im Zuge der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung entschied, dass Eheleute nicht notwendigerweise gleichgerichtete Interessen verfolgen (BFH-Urteil v. 27.11.1985, I R 115/85, BStBl II 1986, S. 362). Eine solche Vermutung ehelicher gleichgerichteter Interessen ist zudem vom BVerfG als mit dem Grundgesetz unvereinbar eingestuft worden (BVerfG, Beschluss v. 12.03.1985, 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475).

Auch die Ausführungen in Rz. 296 ff. ermöglichen die Erfüllung des Beherrschungskriteriums durch Kleinstbeteiligungen, was wiederum einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen könnte. Dahingehend ist bereits das Gesetz zu kritisieren, das ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten bei mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft widerlegbar unterstellt. Bereits der gesetzliche Tatbestand lässt dabei die gesellschaftliche Realität außer Acht. Die Ausführungen der Finanzverwaltung im AStG-Erlass sind zwar hinsichtlich der angestrebten Konkretisierung des unbestimmten Tatbestands grundsätzlich zu begrüßen, allerdings sollte die überschießende Wirkung auch von der Finanzverwaltung erkannt und nicht durch die gewählten Beispiele verschlimmert werden. Wünschenswert wäre daher eine Überarbeitung der angesprochenen Rz. In diesem Zuge sollte darüber hinaus konkretisiert werden, welche Anforderungen an die Widerrlegung der gesetzlichen Vermutung gestellt werden. Die Anforderungen an die im Erlassentwurf genannten Fallgruppen sind darüber hinaus zu strikt und sollten entschärft werden.

Petitum: Die Ausführungen zur Beherrschung aufgrund eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten sollten überarbeitet, konkretisiert und ggf. durch weitere Beispiele ergänzt werden. Insbesondere sollte die bloße Möglichkeit des Beherrschens bzw. punktuellen Zusammenarbeitens sowie die reine Familienzugehörigkeit kein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten indizieren. Darüber hinaus sollten klare Anforderungen an einen zu erbringenden Gegenbeweis ergänzt werden und die Anforderungen an die genannten Fallgruppen abgeschwächt werden.

Rz. 283 und Rz. 315: Laut Rz. 283 des Erlassentwurfs ist beabsichtigt, auch in- und ausländische (Spezial-)Investmentfonds unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG als nahestehende Personen zu qualifizieren. Entsprechendes gilt für haftungs- und vermögensrechtlich voneinander getrennte Teile eines (Spezial-)Investmentfonds, die nach § 1 Abs. 4 InvStG für Zwecke des InvStG als eigenständige Investmentfonds gelten.

Dies würde bedeuten, dass institutionelle Anleger insbesondere bei alternativen Investmentfonds wie z.B. Immobilien-, Private Equity-, Venture Capital Fonds usw. regelmäßig als beherrschend für Gesellschaften innerhalb der Fondsstruktur angesehen werden müssten. Ein „Gegenbeweis“ wie im Hinblick auf ein abgestimmtes Verhalten i.S.v. § 7 Abs. 4 AStG ist nicht vorgesehen.

Darüber hinaus würden bei einer solchen Auslegung passive Einkünfte zwischen dem Investmentfonds und den Objektgesellschaften in der Investmentstruktur im Rahmen der „Dritt Regelung“ nach § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG beim Anleger der Hinzurechnung unterworfen, obwohl es sich um übliche, wirtschaftlich begründete Strukturen handelt und diese Erträge ohnehin als ausgeschüttete- / ausschüttungsgleichen Erträge (Spezial-Investmentfonds) bzw. als ausgeschüttete Erträge / Vorabpauschale (Publikumsfonds) investmentsteuerrechtlich beim Anleger erfasst werden.

U.E. ist die Anwendung der allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Beherrschungskriterien auf klassische, regulierte Fondsstrukturen nicht angezeigt, da die rechtlichen Rahmenbedingungen selbst bei einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen an einem (Spezial-)Investmentfonds regelmäßig keine Beherrschung von Gesellschaften innerhalb der Fondsstruktur ermöglichen.

Ein Investmentfonds sammelt von Anlegern Kapital ein, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 KAGB). Im Rahmen seiner Anlagebedingungen handelt der (Spezial-)Investmentfonds autonom. Investmentausschüsse haben lediglich beratende Funktion, Anlageempfehlungen sind nicht bindend. Mangels gesellschaftsrechtlicher Durchgriffsrechte solle ein (Spezial-)Investmentfonds für die Zwecke der Beherrschungsprüfung nicht als dem Steuerpflichtigen nahestehende Person angesehen werden.

Zudem gilt ein inländischer (Spezial-)Investmentfonds kraft gesetzlicher Fiktion gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiges Zweckvermögen i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG (bei Spezial-Investmentfonds i.V.m. § 29 InvStG). Für ausländische Investmentfonds ergibt sich die Fiktion als Vermögensmasse nach § 2 Nr. 1 KStG aus § 6 Abs. 1 Satz 2 InvStG (siehe hierzu Kretzschmann/Albrecht/Verleger, in: Kretzschmann u.a. (Hrsg.), InvStG-Kommentar, Köln 2023, § 6 InvStG, Rz. 15 ff.).

Prägend für ein Zweckvermögen bzw. eine Vermögensmasse ist, nach der Definition des BFH jeweils ein selbstständiges, einem bestimmten Zweck dienendes Vermögen, das aus dem Vermögen des Widmenden ausgeschieden ist und aus dem eigene Einkünfte fließen. Dieses „Ausscheiden“ aus dem Vermögen des bisherigen Inhabers muss derart verfestigt sein, dass eine gewisse Sicherheit der Erfüllung des Verwendungszwecks

verbürgt ist. Besitzt die Vermögensmasse keine eigene Rechtsfähigkeit, so kann sie nur dann körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie wenigstens wirtschaftliche Selbstständigkeit besitzt (vgl. m.w.N. Levedag, in: Röder u.a. (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 1 KStG, Rz. 48).

Zwar kann ein Zweckvermögen bzw. eine Vermögensmasse unter den Begriff der nahestehenden Person fallen. Es erscheint aber als eine zu weitreichende Interpretation, in- und ausländische Investmentfonds bzw. Spezial-Investmentfonds unter den Begriff der nahestehenden Person zu subsumieren, da diese erst aufgrund einer gesetzlichen Fiktion als Zweckvermögen bzw. Vermögensmasse eingestuft werden.

Sollte der Steuerpflichtige perspektivisch in den Anwendungsbereich der Regelung der globalen Mindeststeuer fallen, käme es auch über diese Regelungen zu einer entsprechenden Erfassung evtl. niedrigbesteuerter Erträge.

Petiten: Wir schlagen vor, die Rn. 283 zu ergänzen: „Eine nahestehende Person muss nicht notwendigerweise unbeschränkt steuerpflichtig sein (vgl. BT-Drs. 19/28652, 53). Auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche und juristische Personen insbesondere ausländische Gesellschaften im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG kommen als nahestehende Personen in Betracht. In- und ausländische (Spezial-)Investmentfonds sind auch unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG keine nahestehenden Personen, es sei denn der Steuerpflichtige hat rechtlich oder tatsächlich Durchgriffsrechte im Hinblick auf die Beteiligung des (Spezial-)Investmentfonds. Die übliche Betätigung im Rahmen von Anlageausschüssen ist unschädlich. Entsprechendes gilt für haftungs- und vermögensrechtlich voneinander getrennte Teile eines (Spezial-)Investmentfonds, die nach § 1 Abs. 4 InvStG für Zwecke des InvStG als eigenständige Investmentfonds gelten.“

Wir schlagen vor, die Rz. 315 zu ergänzen und ein weiteres Beispiel 2 hinzuzufügen „Steuerpflichtiger ist der unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne der Tz. 7.1.1.2 oder der beschränkt Steuerpflichtige im Sinne der Tz. 7.1.4. Bei dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen handelt es sich um solche im Sinne des § 7 Abs. 3 und 4 AStG. Eine Gesellschaft, an der sich der Steuerpflichtige mittelbar über einen (Spezial-)Investmentfonds beteiligt, gilt insoweit für Zwecke des § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG nicht als nahestehende Person des Steuerpflichtigen“.

„Beispiel 2:

Die unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige AG ist zu 25% an einem Investmentfonds mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland beteiligt. Der Investmentfonds entspricht nach dem Rechtstypenvergleich einer ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG. Der Investmentfonds ist zu 100% an einer

Objektgesellschaft beteiligt. Der Investmentfonds hat ein Darlehen an die Objektgesellschaft begeben und erzielt hieraus Zinserträge, die mehr als ein Drittel der Einkünfte des Investmentfonds ausmachen. Die Objektgesellschaft gilt für Zwecke des § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG nicht als nahestehende Person des Steuerpflichtigen.“

Rz. 299: Mutmaßlich zielt Rz. 299 darauf ab, auch im Sonderbetriebsvermögen (SBV) bei einer Mitunternehmerschaft gehaltene Anteile an Zwischengesellschaften in die Vermutungsregelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG einzubeziehen. Vor dem Hintergrund der nachfolgend im AStG-Erliss dargelegten und mit der Gesetzesbegründung zum ATAD-UmsG begründeten Interpretation des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG kommt eine Einbeziehung von im SBV bei einer Mitunternehmerschaft gehaltenen Anteilen an einer Zwischengesellschaft nicht in Betracht.

Nach unserem Verständnis besitzt eine Mitunternehmerschaft als solches kein eigenes SBV, lediglich die Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft können Wirtschaftsgüter im SBV bei einer Mitunternehmerschaft halten, welche jedoch im zivilrechtlichen Eigentum des Mitunternehmers stehen.

Rz. 301 konkretisiert darüber hinaus wie folgt: „Die widerlegbare Unterstellung gründet auf der (gesellschafts-)rechtlichen Struktur der Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft (vgl. BT-Drs. 19/28652, 54); [...]“. Wie daraus erkennbar wird, fußt die Vermutungsregelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG ausschließlich auf der gesellschaftsrechtlichen Struktur der Personengesellschaft. Die Zuordnung zum SBV bei einer Mitunternehmerschaft als keinem gesellschaftsrechtlichen, sondern einem rein steuerlichen Konstrukt ist demgegenüber u.E. gerade nicht vom Sinn und Zweck des § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG erfasst.

Petitum: Der Erlass sollte angepasst werden. Eine Beteiligung im Sonderbetriebsvermögen sollte unschädlich sein, da über das Sonderbetriebsvermögen gerade kein Zusammenwirken stattfindet.

Rz. 301: Ein Investmentvermögen sammelt von den Anlegern Kapital ein, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 KAGB). Im Rahmen seiner Anlagebedingungen handelt der (Spezial-)Investmentfonds autonom, so dass sich die Beziehung der Anleger zum Fonds und zueinander in aller Regel in einer passiven Vermögenslage erschöpfen. Auch die in der Praxis bei institutionellen Fondsvehikeln anzutreffenden Investmentausschüsse dienen nicht der Abstimmung eines gemeinsamen Verhaltens der Investoren, sondern den individuellen Interessen der einzelnen Investoren. Hinzu kommt, dass in der Praxis häufig Personengesellschaften als „Feeder-Vehikel“ eingesetzt werden, um die Investments verschiedener Investoren in das Fondsvehikel zu bündeln (dies dient der Vereinfachung der

Administration und nicht der Abstimmung des Verhaltens der Anleger).

Der Entwurf des AStG-Erlasses enthält in Rz. 301 zwar bereits einige begrüßenswerte Sachverhalte, bei denen die Widerlegbarkeit der Unterstellung eines Zusammenwirkens in Betracht kommt. Aus Sicht der Praxis sollte die Rz. jedoch um weitere, vergleichbare und in der Praxis häufig anzutreffende Sachverhalte (s.o.) ergänzt werden.

Petitum: *Beispielhaft könnte Rz. 301 wie folgt ergänzt werden: „[...] (sog. Blindpool). Gleches gilt auch bei Investmentfondsstrukturen, wenn es sich bei der Gesellschaft um ein AIF i.S.d. der EU AIFM-Richtlinie (2011/61/EU) handelt, sowie bei Feeder-Vehikeln, die die Anlage verschiedener Investoren in einen AIF im Sinne der Richtlinie 2011/61/EU bündeln, sofern keinerlei Anhaltspunkte eines über den Zweck einer reinen Vermögensanlage hinausgehenden gemeinsamen Verhaltens der Investoren vorliegen.“*

3.3.2 Weitere Anmerkungen

Rz. 233/234: Aus unserer Sicht unklar ist, warum im Erlassenentwurf neuerdings die Ansicht vertreten wird, dass die Personengesellschaft kein Empfänger des Hinzurechnungsbetrags mehr sein kann, obwohl sich die Gesetzeslage durch das ATADUmsG dahingehend nicht geändert hat. Insbesondere mit Blick auf die Informationsbeschaffung sowie bereits ergangene Rechtsprechung, die von einer Zurechnung zur Personengesellschaft ausgeht, wäre es wünschenswert, wenn der bisherige Status Quo aufrechterhalten wird und die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags weiterhin bei der Personengesellschaft erfolgt (siehe u.a. Tz. 7.3 AStG-Erlass a.F.). U. E. ist es zudem stringenter, wenn der Hinzurechnungsbetrag entlang der Beteiligungskette zugerechnet wird.

Petitum: *Der Erlassenentwurf sollte überarbeitet werden, um eine Personengesellschaft wie bisher als möglichen Empfänger des Hinzurechnungsbetrags anzusehen.*

Rz. 250: Die nach § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG abweichende Zurechnung der Zwischeneinkünfte (Hinzurechnungsquote) in Fällen eines abweichenden Gewinnverteilungsschlüssels oder bei fehlendem Nennkapital der Zwischengesellschaft stellt u.E. nicht auf rein schuldrechtliche Instrumente ab. Der Entwurf des AStG-Erlasses sieht das Vorhandensein solcher rein schuldrechtlichen Instrumente (z.B. Genussrechte oder partiarische Darlehen) als eine vom Nennkapital abweichende Gewinnverteilung an. Grundsätzlich wäre eine Unterscheidung von hybriden Finanzinstrumenten mit Eigen- bzw. Fremdkapitalcharakter wünschenswert. Denn die steuerliche Behandlung eines bspw. EK-Genussrechts mit

einem FK-Genussrecht gleichzusetzen, ist systemwidrig. Denn EK-Genussrechte können zumindest eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vermögensmäßig vergleichbare Stellung vermitteln, FK-Genussrechte hingegen nicht. Darüber hinaus legt § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG lediglich einen abweichenden Maßstab für die Rechtsfolge der Steuerpflicht nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG fest, schafft aus unserer Sicht jedoch keine eigenständige Rechtsfolge wie die Zurechnung an nicht gesellschaftsrechtlich Beteiligte. Vielmehr bleibt es bei der Zurechnung an die nach § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG am Nennkapital Beteiligten, die lediglich nach einem anderen Maßstab erfolgt. Darüber hinaus werden Erträge aus diesen ohnehin der unmittelbaren Besteuerung beim Begünstigten unterliegen. Eine zusätzliche Erfassung dieser Erträge im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung kann daher zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

Petitum: *Die Aufzählung rein schuldrechtlicher Instrumente sollte aus Rz. 250 gestrichen werden. Mindestens sollte jedoch eine Beschränkung auf schuldrechtliche Instrumente mit Eigenkapitalcharakter aufgenommen werden.*

Rz. 313: Die Rz. fordert, dass bei der Prüfung der Dritt-Grenze auf die Summe der Zwischeneinkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen und ihm nahestehende Personen abzustellen ist (vgl. BT-Drs. 19/28652, 54). Die Dritt-Grenze ist demnach überschritten, wenn die Summe der Zwischeneinkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen und ihm nahestehenden Personen mehr als ein Drittel der gesamten Zwischeneinkünfte des ausländischen (Spezial-)Investmentfonds beträgt. Die Zwischeneinkünfte sind nach § 10 Absatz 3 bis 5 AStG zu ermitteln.

Die von Rz. 313 geforderte Ermittlung der Zwischeneinkünfte nach deutschen steuerlichen Regelungen – nur um die Feststellung treffen zu können, ob die Regelung nach § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG überhaupt greift – führt in der Praxis zu massiven Herausforderungen. Für einen praktikableren Umgang mit der Norm schlagen wir zur Vereinfachung eine Nichtbeanstandungsregelung vor, die ein Abstellen auf lokale Gewinnermittlungsvorschriften ermöglicht.

Petitum: *Wir schlagen vor, Rz. 313 wie folgt zu ergänzen: „Es wird aus Vereinfachungsgründen nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige zur Ermittlung der Dritt-Grenze auf die nach lokalem Handelsrecht erstellten Abschlüsse abstellt. Bei Ermittlung der Dritt-Grenze sind auch nicht-bilanzierte – schwedende – Geschäfte mit zu berücksichtigen. Vereinfachend kann auf das Verhältnis der Einkünfte mit nahestehenden Personen zu den Gesamteinkünften der ausländischen Gesellschaft analog zu Rz. 350 abgestellt werden.“*

3.4 § 8 AStG

3.4.1 § 8 Abs. 1: Aktivkatalog

Rz. 320 ff.: Aufgrund dessen, dass in den Rz. 320 ff. vom Wording her lediglich auf „Tätigkeiten“ abgestellt wird, möchten wir gerne eine Klarstellung anregen, dass bspw. Dividenden, Veräußerungsgewinne und Umwandlungsfälle ebenfalls erfasst sind. Das bedeutet, auch wenn es sich hierbei nicht originär um „Tätigkeiten“ handelt, muss u.E. die funktionale Betrachtungsweise terminologisch ebenso greifen. Ein typischer Anwendungsfall ergibt sich bspw. bei Holdinggesellschaften. Eine Klarstellung, dass insbesondere diese drei Einkunftsgebiete als Tätigkeiten i. d. S. gelten, wäre daher wünschenswert. Alternativ kann u.E. auch die Definition in Rz. 318, nach der alle Tatbestände, die zu aktiven oder passiven Einkünften führen, als Tätigkeit gelten, entsprechend um einen klarstellenden Satz erweitert werden, dass in den folgenden Randziffern vereinfachend von Tätigkeiten gesprochen wird, aber sämtliche Tatbestände, damit auch Dividenden, Veräußerungsgewinne und Umwandlungsfälle, davon erfasst sind.

Petitum: *Dividenden, Veräußerungsgewinne und Umwandlungsfälle sollten explizit als Tätigkeiten in diesem Sinne definiert werden. Dies kann entweder in Rz. 320 oder Rz. 318 klargestellt werden.*

Rz. 328: In Rz. 328 wird ausgeführt, dass wenn eine Tätigkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung abschließend dem Anwendungsbereich einer Nummer des Aktivkataloges zugewiesen werden kann, sich die Beurteilung der Tätigkeit ausschließlich nach dieser Nummer richtet.

In diesem Zusammenhang möchten wir anhand des Beispiels von Umwandlungsvorgängen ausführen, dass diese stets auch Veräußerungsvorgänge sind (vgl. Ausführungen in Rn. 00.02 des Umwandlungssteuererlasses). Beispielsweise liegt bei einer Verschmelzung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gleichzeitig auch eine aktive Veräußerung nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG vor, sodass dieser Fall nicht abschließend § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG zuzurechnen ist. Auf § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG kann es vielmehr nur auf Ebene des übertragenen Rechtsträgers ankommen - und zwar in dem Fall, in dem der übertragende Rechtsträger passive Einkünfte hat. Für den Fall, dass der übertragende Rechtsträger aktive Einkünfte erzielt, wären die übertragenen Wirtschaftsgüter aufgrund des funktionalen Zusammenhangs ohnehin aktiv.

Die abschließende Zuordnung zu einer Nummer des Aktivkatalogs wird im Grenzfall nicht trennscharf möglich sein.

Petitum: *Die abschließende Zuordnung und Beurteilung der Tätigkeit zu einer Nummer sollte gelockert*

werden. Es sollte für aktive Einkünfte ausreichend sein, wenn eine Subsumption unter eine der Nummern des Aktivitätskatalogs möglich ist.

Rz. 331/332: Der Ausschluss von immateriellen Wirtschaftsgütern per se ist nicht zielführend. Die Herstellung von Software sollte unter § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG subsumiert werden, da der Aktivkatalog andernfalls nicht mehr zeitgemäß wäre und verfassungsrechtliche Bedenken auferufen würde.

Petitum: *Die Erstellung von Software sollte unter die Begriffsbestimmungen des § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG aufgenommen werden.*

Rz. 350: Der Betrieb eines in § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG genannten Unternehmens und Institutes gilt als in vollem Umfang passiv, wenn die diesen Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden.

Es wäre wünschenswert, wenn im Erlasswege klargestellt werden könnte, dass die Ermittlung der Drittengrenze grundsätzlich nur in Drittstaatsachverhalten Anwendung findet, weil für EU-/EWR-Gesellschaften die Qualifikation als aktive Tätigkeit eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG voraussetzt. D.h. selbst bei einer vollumfänglichen passiven Einordnung kann bei EU-/EWR-Gesellschaften und auch Betriebsstätten (§ 20 Abs. 2 AStG) stets der Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG geführt werden. Für ausländische Gesellschaften / Betriebsstätten im Drittstaat ist der Gegenbeweis nach § 8 Abs. 3 AStG hingegen ausgeschlossen (siehe Mann, in Mann/Staats (Hrsg.), AStG Beck OK, § 8 AStG, Rz. 222).

Für die Ermittlung der Drittengrenze gibt Rz. 350 einige Hinweise. Diese sollten jedoch praxistauglicher gestaltet werden.

Insbesondere ist vor dem Hintergrund des Zwecks der Hinzurechnungsbesteuerung, die die Verschiebung von Einkünften in niedrig besteuerte Jurisdiktionen verhindern soll, zu fragen, ob bei Ermittlung der Drittengrenze nicht Geschäfte mit einer nahestehenden Person insoweit außer Ansatz bleiben sollten, soweit sie aus wirtschaftlichen Gründen (bspw. aus aufsichts- oder solvenzrechtlichen Erfordernissen) gerechtfertigt und nicht steuerlich motiviert sind. Eine steuerliche Motivation ist dann ausgeschlossen, wenn die nahestehende Person im selben Staat wie die ausländische Gesellschaft steuerpflichtig ist oder in einem anderen Staat dem gleichen oder einem höheren statutarischen Steuersatz unterliegt wie die ausländische Gesellschaft. Eine einschränkende Auslegung scheint geboten zu sein.

Es ist fraglich, ob für die Ermittlung der Drittengrenze eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach deutschem Steuerrecht aufgestellt werden muss. U.E. sollte für die Ermittlung der Drittengrenze auch eine

Bilanz und GuV nach ausländischem Recht oder nach dem maßgebenden Konzernrechnungslegungsstandard ausreichen, wenn das Mutterunternehmen einen Konzernabschluss aufstellt. Für Zwecke des CbCR Reporting nach §§ 138a AO wird auch auf derartige Rechenwerke verwiesen.

Weiter führt Rz. 350 aus, dass „als Indiz auf den Wert, der mit den Geschäften zusammenhängenden Wirtschaftsgütern in der Bilanz zurückgegriffen werden kann.“ Aus Sicht der Praxis ist unklar, ob unter dem Begriff der Wirtschaftsgüter auch Schulden als negative Wirtschaftsgüter fallen sollen. U.E. wäre dies der Fall, eine Klarstellung ist daher erforderlich.

Unklar ist auch, wie mit Geschäften umzugehen ist, die nicht in der Bilanz abgebildet sind, z.B. Derivate, weil es sich um schwedende Geschäfte handelt. U.E. wären diese auch bei Ermittlung der Drittelpgrenze zu berücksichtigen.

Weiterhin führt Rz. 350 aus, dass die Drittelpgrenze als überschritten gelten soll, wenn die Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den Gesamteinkünften der ausländischen Gesellschaft mehr als ein Drittel betragen. Aus Sicht des Rechtsanwenders stellt sich die Frage, ob damit aus Sicht der Finanzverwaltung ein Regelfall für die Ermittlung der Drittelpgrenze dargestellt werden soll, oder ob dies nur eine vereinfachte Möglichkeit ist, die Drittelpgrenze zu bestimmen. Eine Klarstellung scheint erforderlich zu sein. U.E. kann es sich hier nur um eine Vereinfachung handeln, sodass andere Methoden ebenfalls zulässig wären.

Petitum: Die Rz. 350 sollte für Zwecke einer praktischen Rechtsanwendungssicherheit vollständig überarbeitet werden.

Rz. 351: Bei den Versicherungs- und Bankengeschäften möchten wir noch darauf hinweisen, dass die Definition des Begriffs der nahestehenden Person u.E. zu weit geht. Der Erlassentwurf führt hierzu aus, dass es ohne Bedeutung sei, ob die nahestehende Person im Inland unbeschränkt, (erweitert) beschränkt oder nicht steuerpflichtig ist. Nach dieser Definition würden nunmehr auch reine Auslandsfälle erfasst werden, z.B. wenn eine ausländische Versicherungsgesellschaft („Captive“) ausschließlich ausländische Gruppengesellschaften versichert. Nach unserer Auffassung geht dies zu weit und kann auch gesetzgeberseitig nicht gewünscht sein.

In der Vergangenheit hat die Finanzverwaltung die Ausnahmeregelung ebenfalls noch auf Geschäfte mit im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtigen eingeschränkt (vgl. Tz. 8.1.3.5 AStG-Erliss a.F.). Dies folgt nach Auffassung in der Literatur auch der Zielsetzung der Vorschrift, Gewinnverlagerungen in das Ausland zu verhindern, die als Betriebsausgaben im Inland abgezogen werden, und ist als teleologische Reduktion des Gesetzeswortlautes zu verstehen (vgl. Wassermeyer/Schönenfeld in F/W/B/S, § 8 AStG Rz. 108, August

2014, mit Verweis auf Mössner; Lehfeldt in S/K/K, § 8 AStG Rz. 67, Februar 2014; Mattern in: Juris AStG - e-Kommentar, § 8 AStG, Rn. 66). Eine Abkehr von der bisherigen Verwaltungsauffassung halten wir insoweit für nicht plausibel begründbar.

Petitum: Wir regen an, die Definition der nahestehenden Person i.S. von § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG dahingehend anzupassen, dass die aktuell angewandte Definition der nahestehenden Person beibehalten wird, d.h. eine aktive Tätigkeit in diesem Fall ausscheidet, wenn die in Betracht stehenden Bank- oder Versicherungsgeschäfte überwiegend mit unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Personen, die dem unbeschränkt Steuerpflichtigen nahestehen, betrieben werden.

Rz. 353: Exemplarisch anhand der Rz. 353, die den Begriff des Handels für Zwecke von § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG definiert, möchten wir anregen, sämtliche Einkünftetatbestände und Begrifflichkeiten der einzelnen Nummern aus § 8 Abs. 1 AStG noch näher zu definieren. Am Beispiel der Definition des Begriffs „Handel“ wird bspw. deutlich, dass der Erlass insoweit unsauber ist, dass er lediglich von einer „gewerbsmäßigen, gegen Entgelt erfolgenden Veräußerung von Gütern oder Waren“ spricht. Was jedoch eine Handelstätigkeit maßgeblich definiert, ist neben der Veräußerungskomponente eben auch die Einkaufskomponente - Einkauf und Verkauf als Handelstätigkeit. Dies ist u.E. aus dem Grund von Relevanz, da eine solche Definition zur Abgrenzung der Tätigkeit von einer Produktionstätigkeit wichtig ist. Um etwaigen Unsicherheiten in der praktischen Rechtsanwendung vorzubeugen, möchten wir anregen, die Definitionen und Begrifflichkeiten sauber nachzuschärfen, um einen klaren Anwendungsbereich der einzelnen Nummern des Aktivkatalogs zu schaffen.

Petitum: U.a. die Definition des Begriffs „Handel“ sollte dahingehend angepasst werden, dass allein die Veräußerung von Waren oder Gütern noch keinen Handel darstellt, sondern dafür ein vorangehender Einkauf der Waren und Güter erforderlich ist; dies insbesondere aus Gründen der Abgrenzung zur Produktionstätigkeit. Anhand dieses Beispiels wäre es wünschenswert, sämtliche Definitionen nachzuschärfen und die Anwendungsbereiche der Tatbestände des Aktivkatalogs dadurch entsprechend dem gesetzgeberischen Willen zu definieren.

Rz. 364: Die Übernahme von Handelsrisiken durch den Inländer oder eine diesem nahestehende Person soll schädlich für die Aktivität der Handelseinkünfte sein. Dies verkennt, dass eine derartige Risikoverteilung zwischen Prinzipal und Vertriebsunternehmen in der Handelspraxis heute der Regelfall ist und die Konsequenz dieser Sichtweise damit die grundsätzliche Passivität der Vertriebsmargen deutsch-beherrschter „Limited Risk Distributor“-Unternehmen wäre (vorbehaltlich § 8 Abs. 2 bis 4 AStG). Dieselbe Vertriebstätigkeit für einen

ausländischen Prinzipal wäre hingegen aktiv, was Anreiz sein kann, derartige Prinzipalfunktionen nicht in Deutschland anzusiedeln und damit u.E. nicht gewünscht sein kann.

Petitum: *Marktübliche Handelsrisiko-Verteilungsmodalitäten sollten nicht als schädliche Mitwirkung behandelt werden. Hierbei ist zu beachten, dass diese Regelungen aus Zeiten vor Einführung der heutigen Verrechnungspreismechanismen stammen. Das bedeutet insofern dürfte eigentlich bereits die gesetzliche Regelung veraltet sein. Die ursprüngliche Intention der Regelungen zur schädlichen Mitwirkung war wohl maßgeblich eine Einkünfteverlagerung zwischen zwei Staaten zu verhindern. Eine solche wird durch die geltenden Verrechnungspreismechanismen auf Basis von § 1 AStG heutzutage umfänglich verhindert, sodass insoweit ohnehin kein Spielraum dafür besteht, bspw. die Mitwirkung eines inländischen Steuerpflichtigen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu sanktionieren, insbesondere dann, wenn die Leistungsbeziehungen dem Fremdvergleich standhalten.*

Rz. 365: Unter den Katalog der unschädlichen Mitwirkungen sollte auch die Zurverfügungstellung von Serverkapazitäten oder Plattformen fallen. Auch hier ist auf die Zeitgemäßheit durch die zunehmende Etablierung neuer und digitaler Geschäftsmodelle abzustellen. Als Anwendungsfall ist das Cloudcomputing beispielhaft anzuführen.

Petitum: *Die Zurverfügungstellung von Rechenkapazitäten bspw. über Serverfarmen oder von digitalen Plattformen sollte als unschädliche Mitwirkung behandelt werden.*

Rz. 366: In Rz. 366 ist in Bezug auf die Mitwirkungsregelungen bei den Handelseinkünften von „untergeordneten Hilfs- und Unterstützungstätigkeiten“ die Rede.

Daneben ist bspw. in Rz. 372 von einem „unwesentlichen Teil“ die Rede, wenn es um den Bedienensatzbestand bei den Dienstleistungseinkünften geht.

Petitum: *In Bezug auf die z.T. sehr vagen Angaben wie „untergeordnete Bedeutung“ oder „unwesentlicher Teil“ etc. wäre es wünschenswert, den gesamten Entwurf dahingehend zu prüfen, ob teilweise weitergehende Definitionen und Bandbreiten vorgegeben werden können. Ansonsten wäre bspw. denkbar, auf die Niedrigsteuergrenze als allgemeine Unwesentlichkeitsgrenze bei der Hinzurechnungsbesteuerung i.H. von 25% abzustellen u.a. für unschädliche Mitwirkungstätigkeiten eines Steuerpflichtigen i.S. d. § 7 AStG, da insoweit wohl eine unwesentliche Besteuerung im Ausland angenommen wird.*

Rz. 367: In Rz. 367 wird bzgl. der nahestehenden Person i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b AStG (2. Bullet) nichts näher ausgeführt, da insoweit nur der Gesetzeswortlaut wiedergegeben wird. Wir regen an, im

Erlasswege klarzustellen, dass Buchstabe b der Norm (d.h. § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b AStG) auch nach Auffassung der Finanzverwaltung sich auf Buchstabe a bezieht (d.h. § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a AStG) und insoweit mit „einer solchen nahestehenden Person“ (Buchstabe b) eine solche Person des Buchstabens a gemeint ist und damit eine dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 2 nahestehenden Person, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes (im Inland) steuerpflichtig ist.

Gleches gilt für die Ausführungen zu § 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe a und b AStG in Rz. 356.

Petitum: *Wir regen an, klarzustellen, dass sich § 8 Abs. 1 Nr. 4 Buchstabe b AStG ebenso wie § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b AStG auf solche nahestehenden Personen beziehen, die in den vorangehenden Buchstaben a definiert werden, d.h. es sich jeweils um nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes (im Inland) steuerpflichtig sind, handelt.*

Rz. 385: Bei den Ausführungen in Rz. 385 zur schädlichen Auftragsforschung i.R. von § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchstabe a AStG ist u.E. darauf zu achten, dass kein Widerspruch zu den allgemeinen Ausführungen hinsichtlich der Zurechnung von Einkünften zur ausländischen Gesellschaft (Rz. 318) geschaffen wird. Nach Rz. 318 ist unter Berufung auf BFH-Rechtsprechung eine Tätigkeit demjenigen zuzurechnen, für dessen Rechnung sie ausgeübt wird.

Petitum: *Sofern die Forschung für Rechnung der ausländischen Gesellschaft ausgeübt wird, sollte dies demnach als eigene Forschungs- und Entwicklungsaarbeit gelten.*

Rz. 386: Nach unserer Auffassung sollten neben der Verschmelzung auch die Spaltung und die Vermögensübertragung als umwandlungsrechtliche Vorgänge aufgenommen werden, sodass es nicht zu einer Ungleichbehandlung der einzelnen Vorgänge kommt.

Petitum: *Die Spaltung und die Vermögensübertragung sollten als zusätzliche Umwandlungsfälle Eingang finden.*

Rz. 388: Es wird ausgeführt, dass trotz der Verwertung eigener Forschungs- und Entwicklungsaufwand die Einkünfte passiv sind, wenn bei der Verwertung ein Steuerpflichtiger i.S.d. § 7 AStG (oder nahestehende Person) mitgewirkt habe. Hierbei sollte der Wortlaut entsprechend dem Gesetzesinhalt zum einen dahingehend angepasst werden, dass es nicht auf die Mitwirkung bei der Verwertung, sondern bei der Forschungs- und Entwicklungsaufwand ankommt. Zum anderen sollte klarstellen aufgenommen werden, dass eine Mitwirkung nur schädlich ist, wenn die mitwirkende Person im Zeitpunkt der Mitwirkung (bereits) nahestehend war, d.h.

Ausführungen zum Beurteilungszeitpunkt aufgenommen werden. Sofern die Person nach Abschluss der Mitwirkung nahestehend wurde, sollte keine schädliche Mitwirkung vorliegen. Dies kann an folgendem Beispiel veranschaulicht werden: Eine deutsche Kapitalgesellschaft erwirbt eine ausländische Gruppe, die über eine IPCo verfügt. Bei der Entwicklung der immateriellen Vermögenswerte der IPCo hat in der Vergangenheit (vor dem Erwerb der Gruppe durch die deutsche Kapitalgesellschaft) eine andere Gruppengesellschaft mitgewirkt. In diesem Fall hat die Mitwirkung in einer Zeit stattgefunden, in dem Gruppengesellschaft und IPCo noch nicht nahestehende Personen zum inländischen Steuerpflichtigen waren, d.h. es noch gar keine inländische beteiligte Gesellschaft als Steuerpflichtigen i.S.d. § 7 AStG gab, und die IPCo sollte u.E. keine passiven Einkünfte erzielen.

Petitum: Die Mitwirkung einer nahestehenden Person sollte unschädlich sein, wenn die mitwirkende Person im Zeitpunkt der Mitwirkung noch nicht nahestehend zum inländischen Steuerpflichtigen war (z.B. in Erwerbsfällen).

Rz. 405: Wir bitten im Beispielsfall zu erläutern, weshalb die Vorabauausschüttung das Einkommen der leistenden C-Co. gemindert hat.

Rz. 406: Bei der Frage, ob eine nach deutschem Recht vorliegende verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb AStG erhöht hat, wäre in dem in Rz. 406 aufgeführten Beispielsfall eine Klarstellung wünschenswert, dass eine Einkommenserhöhung nicht (nur) durch eine gewinnwirksame Erfassung der Maschine erfolgen muss, sondern auch eine niedrigere Abschreibung in der Zukunft als Einkommenserhöhung gilt.

Petitum: Für die Frage der Einkommenserhöhung aus einer verdeckten Gewinnausschüttung, sollten auch zukünftig einkommenserhöhende Faktoren (wie z.B. eine niedrigere und damit einkommenserhöhende Abschreibung) berücksichtigt werden.

Rz. 409: Insoweit möchten wir anregen, dass gesetzgeberseitig grunds. überdacht werden könnte, weshalb ein Ausschluss der funktionalen Betrachtungsweise im Kontext von § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b AStG erfolgen soll. U.E. ist der gesetzliche Regelungsinhalt insoweit fragwürdig und inkongruent zu Rz. 320 und es erschließt sich nicht, aus welchem Grund passive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b AStG anders behandelt werden sollen.

Petitum: Ein Ausschluss der funktionalen Betrachtungsweise im Kontext von § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b AStG sollte gesetzgeberseitig grundsätzlich überdacht werden.

Rz. 416: Die Rz. bezieht sich auf § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG und besagt, dass die Qualifikation der Veräußerungsgewinne als passive Einkünfte (= Ausnahmefall für Anteilsveräußerungsgewinne, die außerhalb einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation zu Einkünften nach § 8b Abs. 7 KStG führen) ungeachtet der Einordnung dieser Einkünfte als aktiv nach § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG erfolge und die funktionale Betrachtungsweise insoweit nicht anzuwenden sei. Insoweit möchten wir anregen, dass gesetzgeberseitig grunds. Überdacht werden könnte, weshalb ein Ausschluss der funktionalen Betrachtungsweise in diesen Fällen erfolgen soll. U.E. ist der gesetzliche Regelungsinhalt insoweit fragwürdig und inkongruent zu Rz. 320 und es erschließt sich nicht, aus welchem Grund passive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG anders behandelt werden sollen.

Petitum: Ein Ausschluss der funktionalen Betrachtungsweise im Kontext von § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG sollte gesetzgeberseitig grundsätzlich überdacht werden.

Rz. 419, 421, 424: Entsprechend dem Gesetzeswortlaut von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG, nach dem Umwandlungen generell aktiv sind (bis auf die dort in Halbsatz 2 genannte Ausnahme), sollte u.E. auf die einschränkende Auslegung verzichtet werden, dass der Umwandlungsvorgang im Wesentlichen einem Umwandlungsvorgang i.S.d. UmwStG vergleichbar sein muss. Vielmehr sollte man für die Einordnung eines Umwandlungsvorgangs als Umwandlung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auf ausländisches Umwandlungsrecht abgestellt werden.

Hintergrund ist, dass die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes, die auf das UmwStG abstellen, sehr komplex und streitfähig sind. Sie führen in der praktischen Rechtsanwendung nicht selten zu der Folge, dass steuerneutrale Umwandlungen grenzüberschreitend nicht möglich sind. Insoweit ist auch zu beachten, dass das UmwG in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge weiterhin nur solche innerhalb der EU/EWR gesetzlich regelt, wodurch das Problem entsteht, dass das UmwStG zwar unter Einbezug von Drittstaatengesellschaften in den Anwendungsbereich internationalisiert wurde, die zivilrechtlichen Normen, auf die allerdings für den sachlichen Anwendungsbereich verwiesen wird, eine solche Internationalisierung gar nicht vorsehen. Insbesondere in Bezug auf Hinzurechnungsbesteuerungssachverhalte sollte dahingehend von der wesentlichen Vergleichbarkeit unter Abstellen auf den starren Vergleichbarkeitskatalog des UmwSt-Erlasses Abstand genommen werden.

In diesem Zusammenhang möchten wir auch darauf hinweisen, dass durch die in den letzten Jahren durch das KöMoG (und z.T. auch UmRUG) erfolgte Internationalisierung des Umwandlungsrechts in einigen Fallkonstellationen grenzüberschreitende Umwandlungen oder auch Auslandsumwandlungen mit Inlandsbezug ohnehin durch die Regelungen des UmwStG in den

Anwendungsbereich der deutschen Besteuerung fallen. In diesen Fällen sollte künftig sichergestellt sein, dass die Regelungen des AStG nicht zusätzlich zur Anwendung gelangen. Insofern wäre eine erläuternde Rz. dahingehend wünschenswert.

Zudem wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass eine Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge auch eine Umwandlung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG ist. Insbesondere sollte damit auf die Ausführungen in Rz. 421 verzichtet werden und eine Verschmelzung im Ausland im Wege der Einzelrechtsnachfolge als Umwandlung i.S.d. § 8 Ab. 1 Nr. 9 AStG qualifizieren.

Desweiteren möchten wir aus den genannten Gründen anregen, dass auf eine Anteilsgewährung als Merkmal (vgl. Rz. 421) verzichtet werden sollte. Die Rz. 421 bezieht sich insoweit auf Rn. 01.30 des Umwandlungssteuererlasses. Insoweit wird versäumt, auch Rn. 01.31 des Erlasses zu beachten und folgerichtig im AStG Erlass darauf ebenfalls zu referenzieren; so führt Rn. 01.31 des Umwandlungssteuererlasses u.E. richtigerweise aus, dass „bei der Prüfung des Erfordernisses zur Gewährung von Anteilen [sind] Kapitalerhöhungsverbote und -wahlrechte entsprechend den im UmwG (z.B. § 54 UmwG) enthaltenen vergleichbaren Regelungen zu berücksichtigen“ sind. Wir halten es für unbedingt erforderlich, noch im AStG-Erlass aufzunehmen, dass nicht in sämtlichen Umwandlungsfällen eine Anteilsgewährung zu erfolgen haben muss.

Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass auch ausländische Vorgänge wie ein Spin-Off als Umwandlung i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG (vgl. Rz. 424) qualifizieren sollten. Hinsichtlich eines solchen Spin-Offs sollte - analog zur Entscheidung des BFH für Zwecke der Einkünfte nach § 20 EStG (BFH v. 01.07.2021, u.a. VIII R 9/19 und VIII R 15/20) - auch für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung eine Vergleichbarkeit mit einer inländischen Abspaltung angenommen werden. Der BFH wendet insoweit eine typusorientierte Auslegung des Abspaltungsbegritts i.S.d. § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG an. Ein ausländischer Vorgang muss demnach nicht einer „Abspaltung“ nach dem deutschen Umwandlungsrecht entsprechen. Vielmehr ist es ausreichend, wenn in einer rechtsvergleichenden Betrachtung ein mit der Abspaltung vergleichbares Ergebnis herbeigeführt wird („ausländischer Vorgang entspricht seinem Wesen nach einer Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG“). Der lediglich der Erleichterung dienende Vermögensübergang durch partielle Gesamtrechtsnachfolge des deutschen Umwandlungsrechts sei aber keine notwendige Voraussetzung für eine hinreichende Vergleichbarkeit.

Petitum: Auf die wesentliche Vergleichbarkeit mit einer inländischen Umwandlung sollte im Allgemeinen verzichtet werden und vielmehr für die Einordnung eines Umwandlungsvorgangs als Umwandlung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auf ausländisches Umwandlungsrecht abgestellt werden. Im Speziellen sollte bei

Beibehaltung einer Vergleichbarkeitsprüfung mit einer inländischen Umwandlung auf das Erfordernis einer Anteilsgewährung analog zu § 54 UmwG (auf den auch i.R. von Rn. 01.31 des UmwSt-Erlasses für Zwecke der Vergleichbarkeit Bezug genommen wird) verzichtet werden.

In diesem Zusammenhang würden wir gerne anregen, dass weiterhin gesetzesübergreifend (d.h. insbesondere für AStG- und UmwStG-Zwecke) eine tabellarische Einordnung von ausländischen Umwandlungsvorgängen als mit inländischen Umwandlungen vergleichbare Vorgänge wünschenswert wäre, ähnlich wie es eine solche zum Rechtstypenvergleich gibt.

Daneben sollte klargestellt werden, dass auch eine Einbringung im Wege der Einzelrechtsnachfolge sowie bestimmte ausländische Umwandlungsvorgänge, wie z.B. ein Spin-Off, Umwandlungsvorgänge i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG darstellen.

Schlussendlich wäre es wünschenswert, im Erlasswege klarzustellen, dass ein ausländischer Vorgang nur dann in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung fällt, wenn Deutschland nicht ohnehin schon ein Besteuerungsrecht, z.B. über den i.R.d. KöMoG internationalisierten Anwendungsbereich des UmwStG, hat.

Rz. 422: Bei der Höhe der vertraglich vereinbarten Zuzahlungen als Vergleichskriterium sollte im Gegensatz zu der dargelegten Auffassung das ausländische Recht, das u.U. eine höhere Zuzahlung zulässt, beachtet werden. Dies ist auch dem geschuldet, dass u.E. für die Einordnung eines Umwandlungsvorgangs als Umwandlung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auf ausländisches Umwandlungsrecht abgestellt werden sollte. Ein starres Festhalten an § 54 Abs. 4 UmwG halten wir im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung deshalb nicht für sachgemäß.

Petitum: Bei ausländischen Umwandlungen sollten auch höhere Zuzahlungen unschädlich sein.

Rz. 425: Hinsichtlich der Fragestellung, ob Wirtschaftsgüter, die i.R. von Umwandlungen übertragen werden, aktiven Einkünften i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG dienen oder nicht, muss es u.E. ausreichend sein, wenn die Wirtschaftsgüter „auch“ der Erzielung von aktiven Einkünften dienen. Wie ausgeführt wird es in Zweifelsfällen Mischfälle geben und eine Regelung dahingehend, dass bspw. eine Nutzung von > 10% für aktive Einkünfte i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG ausreichend ist, wäre wünschenswert.

Petitum: Eine zumindest teilweise Nutzung von Wirtschaftsgütern für aktive Einkünfte sollte für ihre Beurteilung i.R. einer Übertragung im Wege einer Umwandlung ausreichend sein.

Rz. 428: In Zusammenhang mit der hypothetischen Buchwertfortführung für die Aktivität der Umwandlung nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 UmwStG sollten entgegen dem

Erlassenentwurf etwaige Sperrfristen unbeachtlich sein. Vielmehr sollte es nur auf den initialen Umwandlungsvorgang zu Buchwerten ankommen bzw. auf den Zeitpunkt der Umwandlung abgestellt werden. Auf eine rückwirkende Umqualifizierung in passive Einkünfte sollte allein aus administrativen Gründen (Erfordernis des Nachhaltens, regelmäßige Überprüfung, Abgabe berichtigter Steuerklärungen etc.) unbedingt verzichtet werden. Auch der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG „[...] dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können [...]“ spricht gegen eine überschießende Auslegung durch die Finanzverwaltung. Vielmehr wird durch den nachfolgenden Halbsatz „[...] und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist“ deutlich, dass der Gesetzgeber auf den initialen Moment der Umwandlung abstehen wollte. Hinzu kommt, dass u.E. wie vorstehend ausgeführt für die Einordnung eines Umwandlungsvorgangs als Umwandlung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auf ausländisches Umwandlungsrecht abgestellt werden sollte, was ein Nachhalten von fiktiven inländischen UmwStG-Sperrfristen obsolet machen würde.

Petitum: *Etwaiige Sperrfristen nach UmwStG sollten i.R. von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG unbeachtlich sein. Dies schon allein deshalb, weil dies im klaren Widerspruch zur aktuell geltenden Gesetzeslage steht; so gibt § 10 Abs. 3 AStG vor, dass die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes unberücksichtigt zu bleiben haben. Ungeachtet dessen wäre ein solches Erfordernis des Nachhaltens der Fristen den Steuerpflichtigen u.E. nicht zumutbar.*

Rz. 429: Die Randziffer gibt vor, dass die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG (explizit: „das Recht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des übertragenen Vermögens darf nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden“) auch dann nicht vorliegen, „wenn ein für die Hinzurechnungsbesteuerung existierendes Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung“ durch den Umwandlungsvorgang ausgeschlossen oder beschränkt wird. U.E. darf es jedoch genau darauf nicht ankommen. Vielmehr sollte das Merkmal des deutschen Besteuerungsrechts gerade im AStG, das seinem Wesen nach lediglich Einkünfte zuordnen kann und soll, keine Rolle spielen. Deutschland hatte zu keinem Zeitpunkt ein Besteuerungsrecht für diese Wirtschaftsgüter inne, so dass auch keines eingeschränkt oder ausgeschlossen werden kann. Andernfalls würde bspw. jede Verschmelzung aus einem Niedrigsteuerland (= Anwendungsbereich des AStG) in ein Hochsteuerland zur Hinzurechnungsbesteuerung führen, was u.E. keinesfalls gewollt sein kann und zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen würde.

Petitum: *Für die Aktivität einer Umwandlung nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sollte nicht darauf abgestellt werden, dass ein für die Hinzurechnungsbesteuerung*

existierendes Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung des übertragenen Vermögens durch den Umwandlungsvorgang ausgeschlossen oder beschränkt wird.

3.4.2 § 8 Abs. 2 bis 4 AStG: Gegenbeweis

Rz. 441: Die wirtschaftliche Tätigkeit einer Betriebsstätte im anderen Staat muss auch berücksichtigt werden, insbesondere wenn es eine EU-/EWR-Betriebsstätte ist. Soweit eine ausländische EU-/EWR-Gesellschaft über eine ausländische EU-/EWR-Betriebsstätte ihre Wirtschaftstätigkeit ausübt, gebietet das Unionsrecht eine solche Berücksichtigung. Andernfalls stellt dies eine mittelbare Beschränkung und somit einen mittelbaren Verstoß gegen Primärrecht dar (vgl. hierzu auch Schnitger/Gebhardt, IStR 2021, S. 289).

Petitum: *Die wirtschaftliche Tätigkeit einer Betriebsstätte außerhalb des Staats, in dem die ausländische Gesellschaft ihren Sitz hat, muss vor dem Hintergrund des Unionsrechts für die Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft Berücksichtigung finden.*

Rz. 451: Erfreulich ist, dass die Existenz einer Konzernrichtlinie der Eigenverantwortlichkeit der ausländischen Gesellschaft nicht entgegensteht. U.E. gilt dies auch für Geschäftsordnungen oder Organigramme eines Konzerns.

Petitum: *Neben der Existenz einer Konzernrichtlinie sollte beispielhaft die Existenz von Geschäftsordnungen oder Organigrammen ergänzt werden.*

Rz. 454: Die Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 AStG geht der Hinzurechnungsbesteuerung vor. Dies hat der BFH nach seiner Entscheidung im Jahr 2001 (vgl. BFH-Urteil v. 19.03.2002, I R 4/01, BStBl 2002 II, S. 644) mit Urteil vom 13.06.2018 (I R 94/15, BStBl 2020 II, S. 755) bestätigt und klargestellt, dass eine zutreffende Gewinnabgrenzung vorrangig einer Hinzurechnungsbesteuerung zu erfolgen hat. Erst der Gewinn in der Höhe, wie er sich nach deutschen ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelt, kann Gegenstand der Hinzurechnungsbesteuerung sein. Damit können einer potenziellen Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich nur einem Fremdvergleich entsprechende Einkünfte unterliegen. Fremdunübliche Einkünfte der ausländischen Gesellschaft sind vorrangig nach § 1 AStG bzw. den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung / verdeckten Einlage zu korrigieren. Auf diese im Anschluss an die Korrektur fehlenden Einkünfte scheidet denklogisch eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung aus. Vor diesem Hintergrund bleibt bereits seit Einführung der gesetzlichen Norm im Jahr 2008 im Rahmen des JStG unklar, welchen Regelungsgehalt die Norm des § 8 Abs. 2 Satz 4 AStG besitzt (vgl. Köhler in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 7, Rz. 16 bis 18;

Köhler/Haun, Ubg 2008, S. 73; Köhler, ISR 2018, S. 453 (455)).

Gleiches gilt nun für die hierzu angeführte Verwaltungsauffassung in Bezug auf den Gegenbeweis. Aufgrund der vorrangigen Korrektur der fremdunüblichen Einkünfte ist die Frage der Fremdüblichkeit der dem Gegenbeweis zugänglichen Einkünfte u.E. systematisch nicht richtig. Ob Einkünfte dem Fremdvergleich entsprechen, ist vor der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen. Dies darf nicht mit der Prüfung der Substanz im Rahmen des Gegenbeweises vermischt werden. Sinn und Zweck des Gegenbeweises ist eine Exkulation der Hinzurechnungsbesteuerung für Gesellschaften, die einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, da diese dem Schutz der Niederlassungsfreiheit unterliegen. Die Frage der Substanz darf daher nicht durch den Fremdvergleich überlagert werden. Diese steht für sich. Darüber hinaus ist u.E. zweifelhaft, ob eine solche Auffassung mit Unionsrecht vereinbar ist (vgl. Köhler/Haun, Ubg 2008, S. 73; Heinzen/Gsödl/Dietrich, IStR 2020, S. 729, (734)).

Petitum: Die Rz. 454 sollte gestrichen werden.

Rz. 456 sowie 457: Der EuGH fordert neben dem subjektiven Element (Streben nach einem Steuervorteil) als objektives Element eine tatsächliche Ansiedlung, deren Zweck darin besteht, einer **wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit** im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen. Dies muss auf objektiven und von dritten nachprüfbares Anhaltspunkten beruhen, die sich u.a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. Führt die Prüfung solcher Anhaltspunkte dazu, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im **Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats** entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als rein künstliche Gestaltung anzusehen (vgl. EuGH-Urteil v. 12.09.2006, C-196/04, Rz. 66-68). Dergleichen könnte insbesondere bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine Briefkastenfirma oder eine Strohfirma ist. In Anlehnung an diese vom EuGH aufgestellten Grundsätze an eine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit hat die ATAD-Richtlinie in Art. 7 den Gegenbeweis wie folgt definiert: „Dieser Buchstabe findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine **wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen.“

Dass Outsourcing von Kerntätigkeiten an Dritte per se schädlich sein soll, lässt sich sowohl der EuGH-Rechtsprechung als auch den ATAD-Vorgaben nicht entnehmen.

Darüber hinaus hat für den EuGH in den verbundenen Rs. Deister Holding AG und Juhler Holding AS (EuGH-Urteil v. 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16) sowie in der Rs. GS (EuGH-Urteil v. 14.07.2018, C-440/17) die vorliegende Substanz genügt. Die Auslagerung von Tätigkeiten führen für den EuGH nicht zum Versagen einer wirtschaftlichen Tätigkeit; nicht entscheidend war zudem in welchen Staaten die Konzerngesellschaften ansässig waren (vgl. DStR 2018, S. 119, Rz. 22). Daraus kann u.E. geschlussfolgert werden, dass eine Auslagerung innerhalb der EU unschädlich ist. Dies erscheint auch insofern richtig, als dass EU-Gesellschaften dem Schutz der unionsrechtlichen Grundfreiheiten unterliegen. Vor diesem Hintergrund erscheint die vorgesehene beschränkende Verwaltungsauffassung unionsrechtlich bedenklich.

Dies wurde auch offensichtlich vom Gesetzgeber im Rahmen der Reform des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. Abz-
StEntModG berücksichtigt, denn die § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG a.F., wonach es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlte, soweit die ausländische Gesellschaft ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt, wurde gestrichen. Diese Vorgaben des EuGH an die Substanz hätten auch im Rahmen der Neufassung des § 8 Abs. 2 AStG Berücksichtigung finden sollen.

Auch das FG Köln hat in einem aktuellen Urteil zur alten Fassung des § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG die EuGH-Rechtsprechung aufgegriffen und im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des BFH zu § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. (vgl. BFH-Urteil v. 13.10.2010, I R 61/09, BSTBl 2011 II, S. 249) klargestellt, dass outgesourcete Tätigkeiten auf eine Konzerngesellschaft einer Teilnahme am Wirtschaftsleben der ausländischen Gesellschaft im Niederlassungsstaat nicht entgegenstehen (vgl. FG Köln v. 22.09.2022, 6 K 2661/18 (rechtskräftig), EFG 2023, S. 89, Rz. 34). Zudem sind Handlungen des outgesourceten Personals der ausländischen Gesellschaft nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zuzurechnen. Für steuerliche Zwecke kann es keinen Unterschied machen, auf welcher zivilrechtlichen Grundlage die Tätigkeit entfaltet wird. Daher ist kein Grund ersichtlich, weshalb sich eine Gesellschaft im Niederlassungsstaat nicht auch anderer Personen bedienen dürfte, zu denen kein Anstellungsvertrag bestehe (vgl. FG Köln v. 22.09.2022, 6 K 2661/18 (rechtskräftig), EFG 2023, S. 89, Rz. 36). Im konkreten Fall waren die Konzerngesellschaften in demselben Staat ansässig.

Petitum: Outsourcing im gleichen Staat muss zulässig sein. Darüber hinaus sollte vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung Outsourcing innerhalb der EU unschädlich sein.

Rz. 457: Rz. 455 des Entwurfsschreibens sieht vor, dass der Gegenbeweis ausgeschlossen ist, wenn die ausländische Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.

AIF i.S.d. der EU AIFM-Richtlinie (2011/61/EU) sind mit „normalen“ Gesellschaften insofern nicht vergleichbar, als dass AIF umfassend und detailliert reguliert sind.

Die Auslagerung von Tätigkeiten im Rahmen einer Investmentfondsstruktur ist üblich und auch aus regulatorischer Sicht gewünscht und zum Teil sogar geboten. In typischen AIF-Strukturen erfolgt die Anlage regelmäßig über dazwischengeschaltete Holdinggesellschaften, deren wesentliche Funktionen auf die Fondsmanagementgesellschaft bzw. die damit verbundenen Gesellschaften ausgelagert werden.

U.E. darf die Auslagerung der Tätigkeiten im Rahmen einer AIF-Struktur nicht per se zu einem Ausschluss des Gegenbeweises führen. Es sollten Ausnahmen gelten, insbesondere wenn die wirtschaftliche Funktion der betreffenden Gesellschaft in der Fondsstruktur dargelegt werden kann bzw. wenn die Auslagerung z.B. aufgrund gesetzlicher/regulatorischer Regelungen geboten ist.

Petitum: Die Rz. 457 sollte beispielhaft dahingehend ergänzt werden, dass „Dritte im Sinne der Vorschrift alle von der jeweiligen ausländischen Gesellschaft verschiedenen Rechtsträger sind. Nahestehende Personen (§ 7 Abs. 3 und 4 AStG) sind ebenfalls als Dritte im Sinne der Vorschrift anzusehen. In Fondsstrukturen, die als AIF i.S.d. EU AIFM-Richtlinie (2011/61/EU) qualifizieren, sind Fondsmanagement-Gesellschaften dann nicht als Dritte i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG anzusehen, sofern die wirtschaftliche Funktion der betreffenden Gesellschaft in der Fondsstruktur dargelegt werden kann bzw. wenn die Auslagerung z.B. aufgrund gesetzlicher oder regulatorischer Regelungen geboten ist“.

Rz. 473: Der EuGH hat in der Rs. X GmbH (Urteil v. 26.02.2019, C-135/17, Rz. 94) entschieden, dass der Gegenbeweis auch in Drittstaatenfällen unter Rekurs auf die Kapitalverkehrsfreiheit möglich ist. Voraussetzung für den Gegenbeweis in Drittstaatenfällen ist, dass eine vertragliche Verpflichtung des ausländischen Fiskus besteht, die es ermöglicht ggf. die Richtigkeit der Informationen über den geforderten Gegenbeweis zu überprüfen. Denn ein Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet, Auskünfte zu den Tätigkeiten einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft, an der ein Steuerpflichtiger aus diesem Mitgliedstaat beteiligt ist, ohne Überprüfung zu akzeptieren.

Ein rechtlicher Rahmen der einen Informationsaustausch begründet, und somit nach den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung die Möglichkeit bietet, Informationen zu überprüfen, ist innerhalb der EU durch die verpflichtende Amtshilfe-Richtlinie (Richtlinie 2011/16/EU) stets gegeben.

Eine weitere Voraussetzung an das Erfüllen des Informationsaustauschs dahingehend zu stellen, dass der ausländische Staat die jeweilige Regelung - im EU-Fall die Amtshilfe-Richtlinie - wirksam auch in

innerstaatliches Recht umgesetzt hat, lässt sich der EuGH-Rechtsprechung nicht entnehmen. Der BFH führt hierzu in seiner Folgerechtsprechung (vgl. BFH-Urteil v. 18.12.2019, I R 59/17, DStR 2020, S. 2182, Rz. 44) aus, dass mangels entgegenstehender Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass eine nationale Umsetzung der Richtlinie erfolgt sei. Eine Mitteilung, dass keine Erkenntnisse über Störungen der Zusammenarbeit mit dem ausländischen Staat vorliegen, ist für den BFH ausreichend. Aus Gründen der Rechtssicherheit solle dies auch für die Verwaltung ausreichend sein.

Petitum: Das Bestehen des hinreichenden Informationsaustauschs von der wirksamen Umsetzung der jeweiligen Regelung in innerstaatliches Recht zulasten des Steuerpflichtigen abhängig zu machen, ist nicht von der Rechtsprechung gedeckt. Auf solch eine Anforderung sollte verzichtet werden.

Rz. 479: Eine Versagung des Gegenbeweises ist laut der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. X GmbH (Urteil v. 26.02.2019, C-135/17, Rz. 92) dann zulässig, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von ihm zu erhalten.

In seinen Folgeentscheidungen (vgl. Urteil v. 18.12.2019, I R 59/17, DStR 2020, S. 2182, Rz. 46) hat der BFH die Anforderungen an den Informationsaustausch u.a. dahingehend konkretisiert, dass punktuelle, abstrakt existierende Auskunftsverweigerungsrechte des ersuchten Staates, die im internationalen Auskunftsverkehr üblich sind, der vom EUGH geforderten tatsächlichen Ermöglichung einer Überprüfung durch die deutschen Steuerbehörden nicht entgegenstehen.

Petitum: Das Recht eines Staats von seinem Auskunftsverweigerungsrecht Gebrauch zu machen und somit die Beantwortung abzulehnen, darf nicht zulasten des Steuerpflichtigen dahingehend ausgelegt werden, dass die Auskünfte als nicht erteilt gelten.

Rz. 481 und 482: Der EuGH fordert das Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung, die einen rechtlichen Rahmen für die Zusammenarbeit und Mechanismen zum Austausch von Informationen zwischen den betreffenden nationalen Behörden begründen und die es den deutschen Steuerbehörden tatsächlich ermöglichen können, ggf. die Richtigkeit der Informationen in Bezug auf die ausländische Gesellschaft zu überprüfen, die zum Nachweis dafür vorgelegt werden, dass die Beteiligung des Steuerpflichtigen an ihr nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht.

Somit verlangt der EuGH damit nur, dass in Kraft befindliche Abkommen bestehen, die ein vertragliches Recht auf den Informationsaustausch vorsehen. Nicht jedoch, dass in jedem Einzelfall der Informationsaustausch auch tatsächlich und vollständig erfolgt. Eine solch

übermäßige Anforderung würde zudem der ständigen Rechtsprechung des EuGH entgegenstehen, wonach eine nationale Regelung, damit sie in angemessenem Verhältnis zum Ziel der Verhinderung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung steht „den Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, in die Lage versetzen soll, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des betreffenden Geschäfts beizubringen (siehe EuGH v. 23.04.2008, C-201/05, unter 3. und vgl. EuGH-Urteile v. 21.01.2010, C-311/08, Rz. 71; v. 08.10.2020, C-558/19, Rz. 36 und v. 13.10.2022, C-431/21, Rz. 44, 45).

Dass der Verwaltung eine bloße Mitteilung, dass der zuständigen Behörde des anderen Staats im Hinblick auf die verifizierenden Angaben keine abweichenden Erkenntnisse vorliegen, nicht ausreicht steht zudem der BFH-Rechtsprechung diametral entgegen (vgl. BFH-Urteil v. 18.12.2019, I R 59/17, DStR 2020, S. 2182, Rz. 47).

Petitum: Für das Bestehen eines hinreichenden Informationsaustauschs sollte ausreichend sein, dass ein in Kraft befindlicher rechtlicher Rahmen besteht. Auf zusätzliche Voraussetzungen hinsichtlich der tatsächlichen und vollständigen Durchführung des Informationsaustauschs sollte verzichtet werden.

3.5 § 10 AStG

Rz. 529: Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung stehen, sollten u.E. bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft unbeschränkt abzugsfähig sein und gerade nicht der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG unterliegen. Denn im Rahmen der Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags ist die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG) explizit in § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG gesetzlich ausgeschlossen. Entsprechende Aufwendungen, die im Zuge der Ermittlung der Zwischeneinkünfte berücksichtigt werden können, sollten daher nicht § 3c Abs. 2 EStG unterliegen, soweit die ausländische Gesellschaft ausschließlich passive Einkünfte erzielt.

Petitum: Die Rz. sollte angepasst und § 3c Abs. 2 EStG für nicht anwendbar erklärt werden, soweit die ausländische Gesellschaft ausschließlich passive Einkünfte erzielt.

Rz. 538: Wie bereits zu Rz. 233/234 ausgeführt, ist u.E. nicht ersichtlich, warum von der gängigen Praxis abgewichen wird, obwohl das Gesetz dahingehend nicht geändert wurde. Der Hinzurechnungsbetrag sollte weiterhin der Personengesellschaft zugerechnet werden.

Petitum: Die Rz. sollte dahingehend angepasst werden, dass die Personengesellschaft wie bisher Empfänger des Hinzurechnungsbetrags sein kann.

Rz. 543: Die deutsche Entstrickungsregel gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung zu ziehen, erscheint aus unserer Sicht unsystematisch. Zwar ordnet § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG eine Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte unter entsprechender Anwendung der deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften an, wozu grundsätzlich bei Gewinneinkunftsarten auch § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG zählt. Allerdings erfordert § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG die Beschränkung oder den Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung der Wirtschaftsgüter. Deutschland hat jedoch kein Besteuerungsrecht an einem potenziellen Veräußerungsgewinn in Bezug auf die Wirtschaftsgüter der Zwischengesellschaft. Eine Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Zwischengesellschaft zum deutschen Steuerpflichtigen findet durch die Hinzurechnungsbesteuerung nämlich gerade nicht statt. Denn für die Hinzurechnungsbesteuerung wird lediglich der Hinzurechnungsbetrag gem. § 7 AStG dem deutschen Steuerpflichtigen zugerechnet, nicht aber die Wirtschaftsgüter der Zwischengesellschaft.

Petitum: Rz. 543 sollte angepasst werden, indem § 4 Abs. 1 Satz 3 AStG als anwendbare Norm im Rahmen der Einkünfteermittlung nach § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG gestrichen wird.

Rz. 576: Die auf § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG basierende Darstellung kann ggf. zur doppelten Berücksichtigung der Mindestbesteuerung führen, wenn beim inländischen Steuerpflichtigen ebenfalls Verlustvorträge vorliegen. Auf einer der beiden Ebenen sollte die Mindestbesteuerung des § 10d EStG daher ausgesetzt werden.

Petitum: Die Anregung einer Gesetzesänderung, mit dem Ziel, die Mindestbesteuerung nur auf einer der beiden Ebenen (Zwischengesellschaft oder inländischer Steuerpflichtiger) anzuwenden, wäre wünschenswert.

Rz. 580: Die Aussage in Rz. 580 ist uneindeutig formuliert, da der Verweis auf Tz. 10.3.4 nur Vermutungen eröffnet. Denn Tz. 10.3.4 enthält keine Aussage zu § 8c KStG. Sollte mit diesem Verweis die analoge Anwendbarkeit der Stille-Reserven-Klausel versagt werden, ist aus unserer Sicht zwingend eine Anpassung vorzunehmen, um eine analoge Anwendung auf Ebene der Zwischengesellschaft zu ermöglichen. Es entbehrt jeder Rechtsgrundlage, die Stille-Reserven-Klausel im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung für nicht anwendbar zu erklären. Vor allem vor dem Hintergrund der bereits strittigen Anwendung des § 8c KStG im Rahmen der Einkünfteermittlung auf Ebene der Zwischengesellschaft, sollte eine weitere Benachteiligung durch die Versagung der Stille-Reserven-Klausel vermieden werden.

Petitum: Rz. 580 sollte konkretisiert werden, da der bloße Verweis auf eine Textziffer, die sich zu dem betroffenen § 8c KStG nicht äußert, nur Vermutungen zulässt. Sollte der Verweis die Versagung einer analogen Anwendung der Stille-Reserven-Klausel bezeichnen, ist der Erlass dahingehend anzupassen, dass § 8c Abs. 1 Satz 5 ff. KStG analog Anwendung findet.

Rz. 603 sowie 604: Eine Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen beim Zusammentreffen von Hinzurechnungsbesteuerung und Investmenterträgen i.S.d. InvStG wird grundsätzlich durch die Regelungen in § 10 Abs. 6 AStG und § 11 AStG vermieden:

- (i) § 10 Abs. 6 AStG betrifft dabei das Zusammentreffen von Hinzurechnungsbesteuerung mit
 - der Vorabpauschale (bei Investmentfonds) nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG bzw.
 - mit ausschüttungsgleichen Erträgen (bei Spezial-Investmentfonds) nach § 34 Abs. 1 Nr. 2 InvStG.
- (ii) § 11 InvStG betrifft das Zusammentreffen von Hinzurechnungsbesteuerung mit
 - Ausschüttungen (bei Investmentfonds) nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 InvStG bzw.
 - mit ausgeschütteten Erträgen nach § 34 Abs. 1 Nr. 1 InvStG bzw.
 - Veräußerungsgewinnen gemäß § 11 Abs. 4 AStG

U.E. verbleibt hier eine Regelungslücke, die in einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung resultiert, sofern sich der Steuerpflichtige mittelbar über einen Investmentfonds an einer Zwischengesellschaft beteiligt.

Hintergrund ist, dass die Entlastung von einer Doppelbesteuerung nach § 10 Abs. 6 AStG ausweislich der Gesetzesbegründung dann erfolgt, wenn § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG einschlägig ist (vgl. BT-Drs. 19/28652, 59). D.h. eine Entlastung von einer Doppelbesteuerung erfolgt, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung für den Investmentfonds selbst erfolgt.

Unklar bleibt jedoch, ob eine Entlastung von einer Doppelbesteuerung auch dann erfolgt, wenn § 7 Abs. 5 Satz 1 AStG greift, d.h. wenn die Hinzurechnungsbesteuerung für die Beteiligung am Investmentfonds selbst zwar ausgeschlossen ist, aber eine Hinzurechnungsbesteuerung für eine mittelbare Beteiligung an einer Zwischengesellschaft erfolgt. Hierzu sollte eine Klarstellung erfolgen, da andernfalls eine Doppelbesteuerung erfolgt:

- Bei Publikumsfonds: Mit dem Hinzurechnungsbetrag aus der nachgeschalteten Zwischengesellschaft und den Investmenterträgen nach § 16 InvStG (die letztendlich auch die dem

Hinzurechnungsbetrag zu Grunde liegenden Einkünfte erhalten) und

- Bei Spezial-Investmentfonds: Mit dem (direkten) Hinzurechnungsbetrag aus der nachgeschalteten Zwischengesellschaft und dem Hinzurechnungsbetrag aus derselben nachgeschalteten Zwischengesellschaft, der bereits der Teil der ausschüttungsgleichen Erträge i.S.v. 36 InvStG zuzurechnen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 29.04.2021, BStBl 2021 I, S. 735, Rz. 36.6. : "[...] zählen zu den ausschüttungsgleichen Erträgen [...] Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Absatz 2 Satz 1 AStG i.V.m. § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG").

Diese Konstellation (mittelbare Beteiligung an Zwischengesellschaften über Investmentfonds) wird in den Rn. 602 bis 604 des AStG-Erlasses behandelt.

Petitum: Die aufgezeigte Doppelbesteuerung sollte durch eine geeignete Regelung vermieden werden.

3.6 § 11 AStG

Rz. 623 sowie Rz. 642 ff.: Nach der geplanten Verwaltungsauffassung soll ein Ansatz des Kürzungsbetrags nicht mehr möglich sein, sofern im Zeitpunkt der Ausschüttung die vermittelnde Gesellschaft nicht mehr unmittelbar oder mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Dies liegt daran, dass das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf Ebene des unbeschränkt Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen „untergehen“ soll. Kritisch anzumerken ist zunächst, dass der Entwurf des AStG-Erlasses mit Regelbeispielen arbeitet. Eine rechtssichere Anwendung der gesetzlich nicht geregelten Fälle über den Untergang des Hinzurechnungskorrekturvolumens ist nicht gegeben, wenn die Finanzverwaltung diese Fälle nicht abschließend benennt, sondern sich hier die „Hintertür“ offenlässt. Insbesondere ist hierbei Rz. 644 zu nennen: Die Übertragung der gesamten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung einer vermittelnden Gesellschaft soll im Grundsatz ebenfalls zum Wegfall des Hinzurechnungskorrekturvolumens führen. Hier ist es keineswegs deutlich, welche Beteiligung gemeint ist: entweder geht es um die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft oder die Beteiligung der vermittelnden Gesellschaft an der Zwischengesellschaft. Hier ist auch das „Zusammenspiel“ mit Rz. 643, 4. Punkt nicht klar. Gleichermaßen ist es nicht ersichtlich, in welchem Zeitpunkt das Hinzurechnungskorrekturvolumen wegfällt. In Betracht kommen z.B. der Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligung oder der Ablauf des Veranlagungszeitraums des Steuerpflichtigen oder das Ende des Wirtschaftsjahres der vermittelnden Gesellschaft oder der Zwischengesellschaft. Der Entwurf äußert sich lediglich in Rz. 616 für Zwecke des Kürzungsbetrags dahingehend, dass für die Berücksichtigung des Kürzungsbetrags beim Steuerpflichtigen die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt des

Gewinnverteilungsbeschlusses maßgebend ist. Da das Hinzurechnungskorrekturvolumen zusammen mit dem Hinzurechnungsbetrag des laufenden VZ den Kürzungsbetrag als Obergrenze 2 der Höhe nach auf den Teil der bei Ausschüttung steuerpflichtig wäre begrenzt, sollte für Zwecke des Hinzurechnungskorrekturvolumens und dessen Wegfall ebenfalls auf den Zeitpunkt der Beteiligungsverhältnisse im Gewinnverteilungsbeschluss abgestellt werden.

Auch wenn ausgehend vom Gesetzeswortlaut des § 11 AStG die ausländische Gesellschaft, die die Ausschüttung leistet, und die ausländische Gesellschaft, aus der der zu versteuernde Hinzurechnungsbetrag stammt, identisch sein müssen, möchten wir für Umwandlungsfälle folgendes ergänzend anregen. Nach unserer Auffassung sollte in Umwandlungsfällen in denen zum Buchwert, d.h. steuerneutral übertragen wird, und der übernehmende Rechtsträger damit kraft Gesetzes in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt (sog. Fußstapfentheorie, vgl. § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG), das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den übertragenden Rechtsträger übergehen. Ebenso wie bspw. nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG die den steuerlichen Gewinn mindernden Rücklagen übergehen. Auch wenn die Identität bei einer formalen Sichtweise im Fall von Umwandlungen nicht gegeben wäre, würde ansonsten das Ziel der Vermeidung der Mehrfachbesteuerung nicht erreicht werden. Für solche Sachverhalte sollte also eine teleologische Erweiterung gewährt werden. Auch nach herrschender Meinung war für die bisherige Regelung des § 3 Nr. 41 EStG grundsätzlich eine wirtschaftliche Identität ausreichend (vgl. zur vorherigen Rechtslage BeckOK EStG/Niklaus, 12. Ed. 01.03.2022, EStG § 3 Nr. 41 Rn. 61; Brandis/Heuermann/Valta EStG § 3 Nr. 41 Rn. 5; ebenso zur aktuellen Rechtslage: BeckOK AStG/Jahn/Thissen, 4. Ed. 01.06.2023, AStG § 11 Rn. 130).

Petitum: Für die Berücksichtigung des Hinzurechnungskorrekturvolumens sollte analog zu Rz. 616 der Zeitpunkt der Beteiligungsverhältnisse im Gewinnverteilungsbeschluss maßgebend sein.

In Umwandlungsfällen zu Buchwerten sollte das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen.

3.7 § 12 AStG

Rz. 668: Eine Anrechnung von Steuern der ausländischen Gesellschaft auf die Gewerbesteuer soll nicht zulässig sein.

Diese Sichtweise steht im Widerspruch zu den Regelungen des § 7 Satz 7 GewStG, der die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags anordnet. Betrachtet man das Territorialitätsprinzip, das der Gewerbesteuer systemimmanent ist, ist die Vorschrift des § 7 Satz 7 GewStG isoliert betrachtet nicht sachgerecht und

es ist offensichtlich, dass § 7 Satz 7 GewStG nur über eine Fiktion Anwendung finden kann.

Unterliegt der Hinzurechnungsbetrag aber der Gewerbesteuer, sollte auch eine Anrechnung des Hinzurechnungsbetrags auf die Gewerbesteuer zugelassen werden. Auch wenn die Niedrigsteuergrenze durch das Mindestbesteuерungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz auf 15% gesenkt werden soll, kann es durch Unterschiede in der Bemessungsgrundlage im Ausland und für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung zu Anrechnungsüberhängen bei der Körperschaftsteuer kommen. In solchen Fällen wäre die Anrechnung auf die Gewerbesteuer nur sachgerecht. Dies betrifft insbesondere auch die Altfälle vor einem (künftigen) Inkrafttreten des Mindestbesteuерungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz. Hierfür wäre offensichtlich eine Anpassung der derzeitigen Regelung des § 12 AStG erforderlich.

Petitum: Die Anrechnung von Steuern der ausländischen Gesellschaft auf die Gewerbesteuer sollte gesetzlich zugelassen werden.

Rz. 672: Anrechenbar sollen nach Verwaltungsauffassung alle Steuern vom Einkommen sein, für die die ausländische Gesellschaft selbst Steuerschuldnerin ist. Dies ist aus unserer Sicht zu kurz gegriffen: Die Anrechenbarkeit muss immer dann möglich sein, wenn die Steuer wirtschaftlich, unter deutschen steuerlichen Grundsätzen betrachtet, auf die Einkünfte entrichtet wird, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist. Dies setzt nicht zwingend eine eigene Steuerschuld der ausländischen Gesellschaft nach lokalem Recht voraus. Beispiele hierfür:

Eine ausländische Kapitalgesellschaft in Land A („A Co.“) ist an einer Personengesellschaft in Land B („B Co.“) beteiligt, die in Land B (anders als in Deutschland und Land A) als steuerlich intransparent angesehen wird. Land B erhebt eine Körperschaftsteuer auf die passiven Einkünfte B Co. Land A befreit diese Einkünfte von seiner Besteuerung (oder rechnet die in Land B gezahlte Steuer auf die Steuerschuld der A Co. an). Steuerschuldner der in Land B gezahlten Steuer nach lokalem Recht ist die B Co. Da die Steuer in Land B nach deutschen Grundsätzen auf die Zwischeneinkünfte der A Co. entfällt, wäre sie unabhängig von der fehlenden Steuerschuldernschaft der Kapitalgesellschaft anrechenbar.

Die deutsch-beherrschte Kapitalgesellschaft in Land A („A Co.“) ist beteiligt an einer aus deutscher Sicht hybriden Gesellschaft in Land B („B Co.“). Die B Co. ist aus deutscher, steuerlicher Sicht transparent, aus steuerlicher Sicht der Länder A und B jeweils intransparent. Land A erhebt keine der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbare Steuer. B Co. erzielt passive Einkünfte, auf welche in Land B Steuern entrichtet werden. Steuerschuldner der in Land B gezahlten Steuer nach lokalem Recht ist B Co. Da die Steuer in Land B

nach deutschen Grundsätzen auf die Zwischeneinkünfte der A Co. entfällt, wäre sie unabhängig von der fehlenden Steuerschuldnerschaft der Kapitalgesellschaft anrechenbar.

Petitum: Es sollte sichergestellt werden, dass es in Fällen von Qualifikationskonflikten mit Blick auf die steuerliche Einordnung ausländischer Gesellschaften als Kapital- oder Personengesellschaften nicht zwingend auf die Steuerschuldnerschaft der ausländischen Gesellschaft ankommt.

Rz. 688 Beispiel 2: Die Sichtweise des Entwurfs zur vorgeschalteten Hinzurechnungsbesteuerung im Inland ist insgesamt abzulehnen. Das Beispiel 2 zeigt die strikte und mit grundlegenden inländischen Besteuerungsprinzipien nicht vereinbare Auffassung der Finanzverwaltung für Fälle, in denen Auslandsinvestments in einer inländischen Kapitalgesellschaft gebündelt sind. Es soll eine doppelte Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen, sowohl auf Ebene der Kapitalgesellschaft als auch auf Ebene des Anteilseigners. Es ist offensichtlich, dass diese Sichtweise die Abschirmwirkung der (inländischen) Kapitalgesellschaft aufhebt und damit das der Körperschaftsteuer immanente Trennungsprinzip. Der Entwurf versucht hier offensichtlich, den rein innerdeutschen Steuerwettbewerb zwischen den Gemeinden in Form der niedrigen Gewerbesteuerhebesätze zu sanktionieren. Der Ansatz ist aus unserer Sicht unsystematisch und im AStG deplatziert.

Offensichtlich kann man diese Sichtweise in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG hineinlesen. Insoweit sollte es auch gesetzgeberisch klargestellt werden, dass es einzig und allein um eine „nicht ausreichende“ Vorbelastung mit einer den §§ 7 ff. AStG vergleichbaren Hinzurechnungsbesteuerung im Ausland gehen kann (vgl. insoweit Rz. 688, Beispiel 1), nicht aber um eine Hinzurechnungsbesteuerung bei einer deutschen Gesellschaft i.S.d. §§ 7 ff. AStG.

Unabhängig von der möglichen Absenkung der Niedrigsteuergrenze kann diese Thematik erhebliche Anrechnungsüberhänge und damit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung hervorrufen, insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die Ausführungen der Finanzverwaltung zur fehlenden Anrechnung auf die Gewerbesteuer auch für Altfälle, d.h. vor der möglichen Absenkung der Niedrigsteuergrenze durch das Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz. Hierzu folgendes Beispiel:

Die A-GmbH hält eine Beteiligung an der B-B.V. in den Niederlanden. Die B-B.V. erzielt Zinseinkünfte i.H.v. 100, die in den Niederlanden an sich einem Steuersatz von 25% unterliegen. Da in den Niederlanden aber ein geringer Teil der Einkünfte nicht der Besteuerung unterliegt, liegt die Belastung der Zinseinkünfte durch Ertragsteuern bei effektiv 24,9%.

Die B-B.V. ist als Zwischengesellschaft anzusehen. Die Einkünfte der B-B.V. werden der A-GmbH als

Zwischeneinkünfte gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG hinzugerechnet. Der Hinzurechnungsbetrag beträgt 100. Die Anrechnung gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 AStG bezieht sich allein auf die Körperschaftsteuer der A-GmbH.

Die Körperschaftsteuer beträgt 15% von 100, d.h. 15. Durch die Anrechnung der ausländischen Steuern ist die Körperschaftsteuer auf 0 reduziert.

Die Gewerbesteuer der A-GmbH beträgt bei einem Gewerbesteuerhebesatz i.H.v. 430% rd. 15% von 100, d.h. ebenfalls 15. Eine Anrechnung der nach Anrechnung auf die Körperschaftsteuer der A-GmbH verbleibenden ausländischen Steuer i.H.v. 9,9 scheidet nach derzeitiger Rechtslage aus.

Es kommt zu einer kumulierten Belastung mit Ertragsteuern in Deutschland und den Niederlanden i.H.v. fast 40, also 40% auf die Zinseinkünfte. Es ist offensichtlich, dass dieses Ergebnis nicht sachgerecht sein kann.

Petitum: Rz. 688 Beispiel 2 sollte ersatzlos gestrichen werden und § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG sollte entsprechend angepasst werden, so dass eine deutsche Kapitalgesellschaft insoweit (wieder) Abschirmwirkung entfaltet.

3.8 § 13 AStG

Rz. 720: Bei der Prüfung, ob die relative Freigrenze (Kapitalanlageeinkünfte betragen nicht mehr als 10% der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist) überschritten wird, sind die maßgeblichen Einkünfte in entsprechender Anwendung deutscher, steuerlicher Grundsätze anzuwenden (§§ 13 Abs. 4 Satz 1, 10 Abs. 3 bis 5 AStG). Es wird vom Steuerpflichtigen also eine Gewinnermittlung erwartet, um zu bestimmen, ob die relative Freigrenze gewahrt ist und eine Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt. Dies ist aus unserer Sicht eine unverhältnismäßige Verteilung der Nachweispflichten im Besteuerungsverfahren. Der Steuerpflichtige muss erst die ausländische Gewinnermittlung auf deutsche steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften überleiten, um dann ggf. festzustellen, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung unterbleibt.

Petitum: Es sollte eine Vereinfachungsregelung im Erlass verankert werden, dass der Steuerpflichtige die Prüfung, ob die relative Freigrenze gewahrt ist, auf der Basis ausländischer Handelsbilanzen vornehmen kann.

Rz. 736, 742 und 749: Gemäß § 13 Abs. 2 AStG sind Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter „Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinne, die aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (ausgenommen Einkünfte im Sinne des §

8 Absatz 1 Nummer 7 und 8) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen [...].

Damit sollen nur passive, niedrigbesteuerte Einkünfte „besonderer Qualität“ i. S. d. § 8 AStG erfasst werden. Entsprechend können aktive Einkünfte per se ohnehin nicht unter die Regelungen des § 13 Abs. 2 AStG fallen.

Der Klammerzusatz („ausgenommen Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8“) nimmt daher konsequenterweise Bezug auf alle Einkünfte, die von § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AStG erfasst sind, und zwar unabhängig davon, ob sie aktiv oder passiv sind. Keineswegs kann die Ausnahmeregelung dahingehend verstanden werden, dass hier nur eine klarstellende Regelung getroffen wurde und lediglich aktive Einkünfte aus der Definition der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter auszunehmen sind. Würde es bei dem Klammerzusatz nämlich nur um eine klarstellende Ausnahme von aktiven Einkünften gehen, hätte der Wortlaut des Gesetzes entsprechend eingegrenzt bzw. abgeändert werden müssen.

Diese Auslegung, d.h. dass der Verweis im Klammerzusatz auf § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 sowohl für aktive als auch passive Einkünfte i.S.d. § 13 Abs. 2 AStG gilt, entspricht soweit ersichtlich der einhellenigen Literaturmeinung und sollte sich auch dem Vernehmen nach mit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung decken (vgl. Bindl et. al., IStR 2022, S. 790, Lechner, RdF 2023, S. 47, Gütle/Sotta, BB 2021, S. 224). Da, wie oben gesagt, die Definition der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im § 13 Abs. 2 lediglich passive Einkünfte „besonderer Qualität“ erfassen will, ist diese Auslegung u.E. auch systematisch richtig und sollte auch im Einklang mit der Gesetzesbegründung stehen, aus der sich auch keine Einschränkung des Verweises auf lediglich aktive Einkünfte ableiten lässt.

Rz. 749 des Erlassentwurfs führt zu dem Klammerzusatz aus, dass „Aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG (vgl. hierzu Rz. 8.1.7 und 8.1.8) keine Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind, auch wenn sie aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen“.

Da Rz. 749 lediglich Bezug auf aktive Einkünfte nimmt, bleibt jedoch weiterhin unklar, wie der Verweis auf § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG im Hinblick auf passive Einkünfte auszulegen ist. U.E. bedarf es hier einer Klärstellung, dass auch passive Einkünfte nicht unter die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 13 AStG fallen, um diese Regelungslücke zu schließen und eine einheitliche Anwendung dieser Norm zu gewährleisten.

Petiten: Die Grundsätze der funktionalen Betrachtungsweise (vgl. Tz. 8.0.3) gelten im Bereich der erweiterten Hizurechnungsbesteuerung entsprechend. Danach bestimmt sich insbesondere, ob ein

Veräußerungsgewinn oder -verlust aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (ausgenommen aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG) oder aus ähnlichen Vermögenswerten stammt (vgl. auch Rz. 8.0.4). Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch diesen funktional zuzuordnende Nebenerträge, z. B. aus Sicherungsgeschäften.

Rz. 742: *Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter stammen aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (ausgenommen aktive Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG) oder ähnlichen Vermögenswerten.*

Rz. 749: *Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG (vgl. hierzu Rz. 8.1.7 und 8.1.8) sind keine Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, auch wenn sie aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Dies gilt unabhängig davon, ob diese als aktive oder passive Einkünfte i.S.d. § 8 AStG qualifizieren.*

3.9 § 15 AStG

Rz. 773: Die Vorschriften der DBA stehen einer Zurechnung nach § 15 AStG nicht entgegen, vgl. § 20 Absatz 1 AStG. Es sollte allerdings klargestellt werden, dass in Folge der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG keine Schlechterstellung des Zurechnungsempfängers eintritt und bei gedachtem Direktbezug der Einkünfte der Familienstiftung durch den Zurechnungsempfänger anwendbare Vorschriften der DBA auch in Hinblick auf die Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG Anwendung finden (u.a. bei Freistellungsmethode für Immobilieneinkünfte der Stiftung). In diesem Zusammenhang sollte auch klargestellt werden, dass § 15 AStG keine Zurechnungsbesteuerung bei einem abkommensrechtlich (aufgrund der tie-breaker Regelung) nicht in Deutschland ansässigen Stifter oder Anfalls- oder Bezugsberechtigten bewirkt. Ein solches Verständnis entspricht auch der bereits im Erlassentwurf enthaltenen Rz. 841, wonach sich die Zwischenschaltung einer Familienstiftung für die Zurechnungssubjekte nicht nachteilig auswirken soll.

Petitum: *Entsprechende Klarstellungen und Beispiele sollten in Rz. 773 aufgenommen werden.*

Rz. 777: Die Aussage, dass die Statuten etc. der Stiftung „inhaltlich nicht unbedingt das wiedergeben, was die Beteiligten in Wirklichkeit anstreben und wie die tatsächliche Handhabung erfolgt“ stellt einen generellen Missbrauchsverdacht dar und ist in der Form weder

zutreffend noch angemessen. Diese Interpretation ergibt sich in keiner Weise aus dem Gesetz.

Petitum: Rz. 777: Die Formulierung ist zu streichen und ggf. durch einen allgemeinen Hinweis zu ersetzen, dass in Hinblick auf eine Prüfung der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums am Stiftungsvermögen nach § 39 Abs. 2 Nummer 1 AO die tatsächliche Durchführung der Stiftungsregularien einzubeziehen ist.

Rz. 780: Es wird zutreffend festgestellt, dass die bei beschränkter Steuerpflicht der Stiftung erhobene deutsche Steuer nach § 15 Abs. 5 AStG auf die Zurechnungsbesteuerung anzurechnen ist. Es sollte klargestellt werden, dass dies bei mitunternehmerischer Beteiligung der Stiftung an einer deutschen Personengesellschaft auch die Gewerbesteuer einbezieht.

Petitum: Ergänzung einer Klarstellung zur Anrechnung von Gewerbesteuer.

Rz. 787: Laut Rz. 787 müssen Bezugs- und Antragsberechtigte nicht zum Personenkreis des § 15 Abs. 2 AStG gehören. Vor dem Hintergrund, dass die Anwendung der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG ausschließlich aufgrund der Anfalls- und der Bezugsberechtigung des Stifters sowie dessen Angehöriger und derer Abkömmlinge Anwendung findet, ist eine teleologische Reduktion des § 15 Abs. 2 AStG dahingehend geboten, dass keine Zurechnungsbesteuerung gegenüber familiennfremden Dritten erfolgt. Dies entspricht zugleich der herrschenden Literaturauffassung (vgl. m. w. N. Oppel in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Tz. 14.26, 5. Auflage 2023).

Petitum: Rz. 787: Klarstellung, dass die Zurechnungsbesteuerung ausschließlich zu einer Zurechnung zu Personen i.S.d. § 15 Abs. 2 AStG führen kann.

Rz. 788 ff.: Die Definition des Bezugs- und Anfallsberechtigten ist von wesentlicher Bedeutung für die Anwendung der Norm. Aus diesem Grund scheint die Ausführung im AStG-Erlass, welche im Wesentlichen die Formulierungen des bestehenden Erlasses aus 2004 wiederholt, nicht ausreichend. Das zitierte BFH-Urteil v. 25.04.2001 (II R 14/98) wird lediglich einseitig zitiert und erfasst nicht die weiteren Aussagen des BFH im selben Urteil.

Petitum: Der Erlass sollte sich hinsichtlich des Vorliegens einer Anfalls- oder Bezugsberechtigung an der hierzu ergangenen BFH-Rechtsprechung vom 25.04.2001 orientieren, wonach eine Anfalls- und Bezugsberechtigung jeweils eine gesicherte Rechtsposition voraussetzen. Die bloße Erwartungshaltung zukünftiger Vermögensvorteile nach der Satzung allein kann demgegenüber unter Berücksichtigung ebenjener BFH-Rechtsprechung keine Anfalls- oder Bezugsberechtigung begründen.

Der Erlass sollte Regelbeispiele nennen, ob in typischen Stiftungs- und Trustkonstellationen vom Vorliegen einer Anfalls- oder Bezugsberechtigung auszugehen sein kann. Dies betrifft bspw. die übliche Satzungsvorschrift, dass „Zuwendungen im alleinigen Ermessen der Stiftungsräte erfolgen sollen“.

Des Weiteren sollte der Erlass hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Anfalls- und Bezugsberechtigten sowie dem Zufallsdestinatär mit Regelbeispielen konkretisiert werden. Insbesondere sollte erläutert werden, unter welchen Umständen die Satzung einer Stiftung sowie sonstige Umstände eine Prognose über den zukünftigen (Nicht-)Zufluss von Stiftungsleistungen erlauben.

Rz. 794: Praktisch problematisch ist ebenfalls die Bestimmung des Anteils an den Einkünften der Stiftung. U.a. sollte klargestellt werden, dass bei einem Nebeneinanderstehen von Anfalls- und Bezugsberechtigung die Zurechnung der Einkünfte nach § 15 AStG vorrangig nach der Bezugsberechtigung und nicht nach der Anfallsberechtigung erfolgt. Beispielsweise sollte in der Konstellation, dass Person A alleinig bezugsberechtigt ist, während Person B alleinig anfallsberechtigt ist, zu Lebzeiten von Person A ausschließlich Person A nach § 15 Abs. 1 AStG Einkünfte zugerechnet werden. Eine Zurechnung von Einkünften zu Person B wäre verfassungswidrig, da der Erhalt von Zuwendungen zu Lebzeiten der Person A und bei Fortbestehen der Stiftung ausgeschlossen ist. Dies muss auch dann gelten, wenn Person A (Bezugsberechtigt) nicht im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist. In diesem Fall erfolgt keine Zurechnung zu Person B, auch wenn diese unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Petitum Rz. 794: Der Erlass sollte um eine entsprechende Klarstellung und Regelbeispiele ergänzt werden.

Rz. 794, Beispiel: Im Erlassentwurf wird in Rz. 794 bei einer Mehrzahl von Stiftern eine Art „Schedulenbetrachtung“ angewendet („Auf Ebene der Bezugs- und anfallsberechtigten Personen ist für die Aufteilung der Stiftungseinkünfte das Verhältnis der Berechtigungen nach dem gemeinen Wert nach Bezugs- oder Anfallsberechtigung getrennt maßgebend“). Gleichwohl wird in dem Beispiel aus dem Anteil des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen S2 subsidiär dem unbeschränkt steuerpflichtigen N1 (nicht mit S2 verwandt) zugerechnet, da N2 nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. In konsequenter Anwendung dieser „Schedulenbetrachtung“ müsste eine Zurechnung zu N1 ausscheiden, da dieser nicht als bezugsberechtigt in Höhe der auf S2 entfallenden gemeinen Werte der Zustiftung gilt.

Petitum: Das Beispiel sollte entsprechend angepasst werden, dass eine Zurechnung zu N1 ausscheidet.

Rz. 815: Vor dem Hintergrund der Zurechnung sämtlicher Einkünfte einer Familiengesellschaft nach § 15

AStG, sog. fiktive Vollausschüttung, sollten die Rz. 815 ff. dahingehend ergänzt werden, dass sämtliche Steuern nach § 15 Abs. 5 AStG anzurechnen sind, welche die Familienstiftung wirtschaftlich belasten und damit für eine fiktive Vollausschüttung faktisch nicht zur Verfügung stehen. Eine Steueranrechnung von auf den Zurechnungsbetrag entfallenden Steuern wäre sinnwidrig, da nach § 15 AStG grundsätzlich sämtliche Einkünfte einer Familienstiftung zugerechnet werden. Dies kann beispielsweise solche Steuern auf Einkünfte betreffen, die die Stiftung aus der Beteiligung an einer US Corporation oder LLC bezieht, wobei aufgrund des Qualifikationskonflikts bei Direktbeteiligung ggf. keine Anrechnung in Deutschland möglich wäre.

Petitum: *Ergänzung der Aussage, dass aufgrund der Vollausschüttungsfiktion des § 15 AStG auch sämtliche Steuern der Stiftung anzurechnen sind, die diese wirtschaftlich belasten.*

Rz. 815: Insbesondere bei US-Trusts ist es üblich, dass sich Trustee und Beneficiary im Falle von Ausschüttungen aus dem Trust die Steuerlast auf die Einkünfte „teilen“.

Petitum: *Der Erlass sollte um einen Verweis auf die Rechtsprechung des BFH vom 02.02.1994 (I R 66/92) ergänzt werden, wonach bspw. auch die vom Begünstigten eines Trusts entrichteten Steuern im Rahmen der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG aus Biligkeitsgründen anzurechnen sind.*

Rz. 819: Rz. 819 verweist pauschal auf die Tz. 12.1.2 ff. Die pauschale Verweisung trägt den Besonderheiten der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG im Vergleich zur allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 AStG nicht ausreichend Rechnung. Insbesondere ist ein pauschaler Verweis auf die Ausführungen zur allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung unzutreffend, da § 15 AStG keine Zurechnung ausschließlich passiver sondern sämtlicher Einkünfte einer Familienstiftung bewirkt (fiktive Vollausschüttung).

Petitum: *Es sollte im Erlass eine differenziertere Be trachtung ohne Verweis auf die für die Hinzurechnungsbesteuerung geltenden Aussagen ergänzt werden.*

Rz. 821: Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG sind in der Praxis unklar und üblicherweise streit anfällig. Daher ist dies von besonderer Bedeutung und die bisherigen kurzen und unspezifischen Aussagen sind nicht ausreichend.

Der Erlass sollte insbesondere dahingehend ergänzt werden, dass außerhalb des Ermessens der in § 15 Absatz 2 und 3 AStG genannten Personen stehende und in der Praxis übliche Widerrufsklauseln (z.B. in Schenkungsverträgen) in Hinblick auf den Nachweis der tatsächlichen Entziehung der Verfügungsmacht unschädlich sind. In diesem Zusammenhang sollte die Rz. 821

dahingehend konkretisiert werden, dass ausschließlich freie Widerrufsklauseln in der Stiftungssatzung oder in Übertragungsverträgen als schädlich anzusehen sind.

Petitum: *Ergänzung des Erlasses um eindeutige Aussagen und Beispiele, in welchen Fällen von einem rechtlichen und tatsächlichen Entzug der Verfügungsmacht auszugehen ist.*

Rz. 823: Der Erlass sollte eine dahingehende Ergänzung erhalten, dass die bloße Organstellung einer Person i.S.d. § 15 Abs. 2 oder 3 AStG ohne Möglichkeit der Verfügung über die Stiftungsmittel zugunsten der eigenen Vermögensphäre oder zugunsten der Vermögensphäre anderer Angehöriger des genannten Personenkreises dem in § 15 Absatz 6 Nr. 1 AStG postulierten Trennungsprinzip ausreichend Rechnung trägt. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Stifter dem Stiftungsrat oder einem Aufsichtsorgan (etwa Beirat) angehört, allerdings keine Stimmehrheit oder ein bloßes Vetorecht hinsichtlich der Geschäftsführung der Stiftung hat.

Eine hiervon abweichende Interpretation des § 15 Absatz 6 Nr. 1 AStG wäre vor dem Hintergrund der nach deutschem Stiftungsrecht zulässigen Alleinvertretung einer deutschen Familienstiftung durch den Stifter unionsrechtswidrig.

Petitum: *Der Erlass sollte klarer und konkreter in Bezug auf die Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG gefasst werden.*

Rz. 824: Die Formulierung „Die tatsächliche Verfügungsmacht setzt die tatsächliche Durchführung dieser Rechtsakte voraus“ ist nicht klar. Die derzeitige Formulierung könnte hingegen dahingehend missverstanden werden, dass die Verfügungsmacht bei tatsächlicher Durchführung der in der Rz. 824 aufgezählten Rechtsakte zwingend bei den Personen des § 15 Abs. 2 und 3 AStG verbleibt, in Folge § 15 Abs. 6 AStG grundsätzlich keine Anwendung fände.

Petitum: *Der Erlass sollte dahingehend klarer formuliert werden, dass bei Prüfung des in § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG postulierten Trennungsprinzips die „tatsächliche Durchführung“ der in der Rz. 824 aufgezählten Rechtsakte einzubeziehen ist.*

Rz. 852: Laut Erlassentwurf gilt in den Fällen des § 15 Abs. 9 AStG der § 15 Abs. 6 AStG nicht in Bezug auf die Einkünfte der ausländischen Familienstiftung, die dieser nach § 15 Abs. 9 AStG zugerechnet werden; in Bezug auf die übrigen Einkünfte der ausländischen Familienstiftung bleibt § 15 Abs. 6 AStG anwendbar.

Petitum: *Die Interpretation des Gesetzes, wonach § 15 Abs. 6 AStG nicht in Bezug auf die einer Familienstiftung nach § 15 Abs. 9 AStG zuzurechnenden Einkünfte gilt, ist mangels hierfür bestehender Gesetzesgrundlage rechtswidrig. Insofern wäre eine gesetzliche*

Einschränkung in § 15 Abs. 6 AStG oder eine Verweisung in § 15 Abs. 9 AStG erforderlich.

Auch vor dem Hintergrund der durch § 15 AStG finanzierten Vollausschüttung der Einkünfte einer Familienstiftung ist eine einschränkende Anwendung des § 15 Abs. 6 AStG auf lediglich die nicht nach § 15 Abs. 9 AStG zuzurechnenden (passiven) Einkünfte sinnwidrig und unbillig.

Rz. 865: In Rz. 865 wird zutreffenderweise ausgeführt, dass es unschädlich ist, wenn die ausländische Familienstiftung zwischen der Zurechnung ihrer Einkünfte an das Zurechnungssubjekt und der späteren Zuwendung ihren Sitz in das Inland verlegt. Zwar handelt es sich dann im Zeitpunkt der Zuwendung nicht mehr um eine ausländische Familienstiftung, jedoch haben die der Zuwendung zugrunde liegenden Einkünfte bereits der Besteuerung unterlegen.

Petitum: Der Erlass sollte dahingehend ergänzt werden, dass nicht nur Zuwendungen nach Wegfall des steuerlichen Status als Familienstiftung nach § 15 Abs. 11 AStG von der Besteuerung auszunehmen sind, sondern auch Zuwendungen von Familienstiftungen, deren Stiftungsvermögen aus dem Stiftungsvermögen anderer Familienstiftungen stammt ((partielle) Gesamtrechtsnachfolge) oder deren Stifter, Anfalls- oder Bezugsberechtigte zuvor der Zurechnungsbesteuerung nach § 15 AStG unterlegen haben. In Hinblick auf angloamerikanische Trusts betrifft dies insbesondere Fälle des sog. „Decantings“, bei denen das Trustvermögen eines Trusts auf einen anderen Trust übertragen wird. Dies ist u.E. vor dem Hintergrund der durch den BFH entwickelten Fußstapfentheorie geboten.

Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben deutscher Unternehmen erheblich steigern. Ebenfalls könnten deutsche Unternehmen in den Vertragsverhandlungen mit dem Geschäftspartner versuchen, entsprechende Auskunftsvereinbarungen zu verhandeln und vereinbaren.

Petitum: Der Erlass sollte in Rz. 888 Regelbeispiele zu den Angaben nennen, bei denen die Mitwirkungspflicht gem. § 16 Abs. 1 AStG als erfüllt anzusehen ist. Ebenfalls sollten die Mitwirkungspflichten gestaffelt sein, je nachdem ob es sich um eine Geschäftsbeziehung zu einer nahestehenden Person handelt oder zu einem fremden Dritten. Der Erlass sollte hier die Lebenswirklichkeit anerkennen, dass Steuerpflichtige insbesondere bei Geschäftsbeziehungen zu fremden Dritten nur begrenzte Möglichkeiten zum Nachweis bestimmter Umstände haben.

Rz. 887: Die „unwesentliche Besteuerung“ der maßgeblichen Einkünfte des ausländischen Geschäftspartners soll nach Verwaltungsauffassung analog zu § 8 Abs. 5 AStG zu prüfen sein. Die maßgeblichen Einkünfte sollen dann einer unwesentlichen Besteuerung unterliegen, wenn die Ertragsteuerbelastung dieser Einkünfte weniger als 25% beträgt. Wir erwarten, dass es hier zumindest noch zu einer Anpassung an die derzeit diskutierte Absenkung der Niedrigsteuergrenze gem. § 8 Abs. 5 AStG auf 15% i.R.d. Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes kommt. Darüber hinaus ist anzuerkennen, dass es sich bei einer „unwesentlichen Besteuerung“ um etwas Anderes handelt als die niedrige Besteuerung gem. § 8 Abs. 5 AStG. Die unwesentliche Besteuerung ist bereits sprachlich ein „Weniger“ als die niedrige Besteuerung. § 16 Abs. 1 AStG sollte dies anerkennen.

Petitum: Die „unwesentliche Besteuerung“ der maßgeblichen Einkünfte des ausländischen Geschäftspartners sollte dann vorliegen, wenn die Ertragsteuerbelastung dieser Einkünfte weniger als 5% beträgt.

Rz. 892 f.: Die Aussagen der Finanzverwaltung zur Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung i.S.d. § 16 Abs. 2 AStG, § 95 AO sind sehr einseitig: Die Finanzverwaltung kann eine eidesstattliche Versicherung verlangen, der Steuerpflichtige hat darauf aber keinen Anspruch, wenn er die Mitwirkungspflichten gem. § 16 Abs. 1 AStG verletzt hat. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass § 16 Abs. 1 AStG auch auf Geschäftsbeziehungen zu nicht nahestehenden Personen Anwendung finden soll (Rz. 879), sollte die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung als sachgerechtes Mittel zum Nachweis von Betriebsausgaben und Werbungskosten anzusehen sein.

Petitum: Der Erlass sollte in Rz. 892 f. Regelbeispiele festlegen, wann eine eidesstattliche Versicherung des Steuerpflichtigen als angemessener und ausreichender Nachweis des Steuerpflichtigen anzusehen ist. Auch hier sollte unterschieden werden zwischen Fällen

3.10 § 16 AStG

Rz. 879, 888: Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gem. § 16 AStG sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung (auch) Anwendung finden, wenn die Geschäftsbeziehung zu einer nicht nahestehenden Person besteht (Rz. 879). In diesem Fall ist es in der Regel sehr schwer, wenn nicht gar unmöglich, dezidierte Angaben über die Wesentlichkeit bzw. Unwesentlichkeit der Besteuerung der Einkünfte des Geschäftspartners zu machen. Die Finanzverwaltung lässt es hier genügen, dass der Steuerpflichtige allgemeine Angaben über die Besteuerung des Geschäftspartners macht (Rz. 888). Es bleibt aber offen, was die Finanzverwaltung als „allgemeine Angaben“ ansieht. Die Planbarkeit von Geschäftsbeziehungen deutscher Unternehmen wird hierdurch erheblich eingeschränkt. Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung hierzu konkrete Angaben macht, z.B. welchem Steuersatz der Geschäftspartner im Ausland nominal unterliegt, ob Sonderregime in Anspruch genommen wurden und in welchem Land der Geschäftspartner für steuerliche Zwecke ansässig ist. Dies würde die Planbarkeit der steuerlichen

von Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten und nahestehenden Personen.

3.11 § 18 AStG

Rz. 940 und 960: Begrüßenswert ist es, dass die Finanzverwaltung die Besonderheit des Veranlagungszeitraums 2022 anerkennt. Der Veranlagungszeitraum ist dadurch gekennzeichnet, dass es aufgrund der Änderungen des ATAD-UmsG zu zwei Hinzurechnungsbeträgen beim Steuerpflichtigen kommen kann: Den Hinzurechnungsbetrag für das Jahr 2021 (alte Rechtslage: Hinzurechnungsbetrag zu erfassen nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Zwischengesellschaft) und für das Jahr 2022 (neue Rechtslage: Hinzurechnungsbetrag zu erfassen mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Zwischengesellschaft). Der Vorschlag der Finanzverwaltung für die Abbildung der geänderten Rechtslage für Zwecke der Feststellungen i.S.d. § 18 AStG sieht vor, dass hierfür zwei Feststellungverfahren und zwei Feststellungserklärungen vor. Dies ist aus unserer Sicht unnötig und kann über eine Vereinfachungsregelung bzw. die Anpassung der amtlichen Vordrucke der Feststellungserklärungen gem. § 18 AStG geregelt werden.

Petitum: Die Rz. sind dergestalt anzupassen, dass für den Veranlagungszeitraum 2022 nur eine einheitliche Feststellungserklärung für beide Hinzurechnungsbeträge abzugeben ist. Entweder sind hierfür die Musterformulare der Finanzverwaltung anzupassen oder aber es wird dem Steuerpflichtigen vereinfachend gestattet, den zweiten Hinzurechnungsbetrag im Anschreiben zu ermitteln und darzulegen.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>