

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie

(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

### A. Problem und Ziel

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes - ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1), enthält ein Paket von rechtlich verpflichtenden Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung, die von allen Mitgliedstaaten gegen gängige Formen von aggressiver Steuerplanung angewendet werden müssen. Deutschland erfüllt zwar bereits heute weitgehend die von der ATAD vorgegebenen Mindeststandards. Gleichwohl besteht in einigen Bereichen noch Anpassungsbedarf.

### B. Lösung

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf werden Artikel 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Artikel 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD umgesetzt sowie die Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 ATAD) reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet.

In diesem Zusammenhang werden die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unternehmen zeitgemäß ausgestaltet (§ 90 AO, § 1 AStG) sowie eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) geschaffen, um die Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtige zu stärken.

### C. Alternativen

Keine.

### D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1)</sup>	Kassenjahr				
		2020	2021	2022	2023	2024
Insgesamt	235	.	90	235	235	245
Bund	69	.	24	69	69	71
Länder	65	.	25	65	65	68
Gemeinden	101	.	41	101	101	106

- 1) Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

## **E. Erfüllungsaufwand**

### **E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

### **E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft**

Infolge der Umsetzung der ATAD zu hybriden Gestaltungen sind von den betroffenen Steuerpflichtigen Aufzeichnungen zu führen, die im Wesentlichen von den bereits bestehenden Aufzeichnungspflichten für multinationale Unternehmen umfasst sind. Entsprechendes gilt für die Anpassung des § 90 AO, da auch die auf Grund der Absenkung des Schwellenwertes auf 50 Mio. Euro nun ggf. erstmals erfassten Unternehmen im internationalen Kontext bereits zuvor zu einer Stammdokumentation verpflichtet waren.

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung dürfte auf Grund des Abstellens auf die Gesellschafterbeherrschung zu einer Entlastung der Wirtschaft von Erfüllungsaufwand führen.

### **E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung**

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand.

## **F. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich den mittelständischen Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie<sup>1</sup>

### (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

#### Inhaltsübersicht

- Artikel 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes
- Artikel 2 Änderung des Körperschaftsteuergesetzes
- Artikel 3 Änderung des Gewerbesteuergesetzes
- Artikel 4 Änderung des Investmentsteuergesetzes
- Artikel 5 Änderung des Außensteuergesetzes
- Artikel 6 Änderung der Abgabenordnung
- Artikel 7 Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung
- Artikel 8 Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung
- Artikel 9 Inkrafttreten

## Artikel 1

### Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 4j folgende Angabe eingefügt:

„§ 4k Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen“.

2. § 3 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Nummer 40 Buchstabe d Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Mindern die Bezüge das Einkommen einer anderen Person auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung von Kapitalvermögen, gilt Satz 1 nicht, soweit den den Bezügen entsprechenden Aufwendungen bei der

---

<sup>1</sup> Das Gesetz dient der Umsetzung von Artikel 5, 7, 8, 9 und 9b der ATAD.

anderen Person Erträge aus dem Kapitalvermögen gegenüberstehen und das Einkommen der anderen Person auf Grund dieser den Bezügen entsprechenden Aufwendungen und Erträge niedriger ist als bei gleicher Zurechnung.“

b) Nummer 41 wird aufgehoben.

3. § 4 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 3 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

„dies gilt auch in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.“

b) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt.“

4. § 4g wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Der Steuerpflichtige kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staates im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 1 beschränkt oder ausgeschlossen wird (§ 4 Absatz 1 Satz 3). Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. Der Antrag ist unwiderruflich. Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt.“

b) Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Er ist in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen, wenn ein Ereignis im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 4 eintritt oder wenn ein künftiger Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gemäß Satz 1 gefährdet erscheint und der Steuerpflichtige dem Verlangen der zuständigen Finanzbehörde auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt.“

c) Absatz 3 wird aufgehoben.

d) In Absatz 4 Satz 1 werden die Wörter „Absätze 1 bis 3“ durch die Wörter „Absätze 1 und 2“ ersetzt.

e) Dem Absatz 5 wird folgender Satz angefügt:

„§ 36 Absatz 5 Satz 8 gilt entsprechend.“

f) In Absatz 6 werden die Wörter „Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und Absatz 3 sind“ durch die Wörter „Absatz 2 Satz 2 ist“ ersetzt.

5. In § 4j Absatz 2 Satz 4 wird die Angabe „Absatz 3“ durch die Angabe „Absatz 5“ ersetzt.

6. Nach § 4j wird folgender § 4k eingefügt:

„§ 4k

Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen

(1) Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden (Steuervergünstigung). Satz 1 gilt nicht, soweit die Steuervergünstigung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

(2) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach Absatz 1 vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund der vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen im Staat des Gläubigers der Erträge oder auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 und 5 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Handelt es sich bei dem Gläubiger der Erträge im Sinne des Satzes 1 um einen unbeschränkt steuerpflichtigen, unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft, gilt § 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung nicht, soweit die in Satz 1 genannten Aufwendungen in dem anderen Staat zum Abzug zugelassen sind und die den Aufwendungen entsprechenden Erträge durch die vom deutschen Recht abweichende Zurechnung keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Satz 1 gilt nicht, soweit die Aufwendungen mit Erträgen desselben Steuerpflichtigen verrechnet werden, die der inländischen und nachweislich auch in dem Staat des Gläubigers beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird.

(3) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

(4) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 liegt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch vor, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach seinen Vorschriften nicht zulässt, die diesem oder den vorstehenden Absätzen entsprechen; dies gilt nicht, wenn der Abzug der Aufwendungen bei einem mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafter eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes in einem anderen Staat auf Grund einer diesem Absatz entsprechenden Regelung nicht zugelassen wird. Satz 1 gilt nicht, soweit diesen Aufwendungen nachweislich Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch in dem

anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer vermieden wird, finden die Sätze 1 bis 3 nur Anwendung, soweit die Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

(5) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als den aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen (hybride Aufwendungen) gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person nach diesem Absatz oder einem der vorstehenden Absätze versagt worden wäre, wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte. Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die Steuervergünstigung im Sinne des Absatzes 1 oder der steuerliche Vorteil im Sinne dieses Absatzes oder der Absätze 2 bis 4 bereits beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei der anderen Person im Sinne des Satzes 1 beseitigt wird.

(6) Die Absätze 1 bis 5 finden nur Anwendung, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. Einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, werden für Zwecke dieses Absatzes und der Absätze 1 bis 5 die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet. Eine strukturierte Gestaltung im Sinne des Satzes 1 ist anzunehmen, wenn der steuerliche Vorteil, der sich ohne die Anwendung der vorstehenden Absätze ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Ein Steuerpflichtiger wird nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.

(7) Die Absätze 1 bis 6 sind ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.“

7. § 6 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 4 Satz 1 wird der zweite Halbsatz wie folgt gefasst:

„die Entnahme ist in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 erster Halbsatz mit dem gemeinen Wert und in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“

b) In Nummer 5a wird der Punkt am Ende durch die Wörter „; unterliegt der Steuerpflichtige in einem anderen Staat einer Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates, ist das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“ ersetzt.

c) Nach Nummer 5a wird folgende Nummer 5b eingefügt:

„5b. Im Fall des § 4 Absatz 1 Satz 9 ist das Wirtschaftsgut jeweils mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“

8. § 6b wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2a Satz 3 werden die Wörter „Satz 2 bis 5“ durch die Wörter „Satz 2 bis 7“ ersetzt.
- b) In Absatz 10 Satz 4 wird die Angabe „Absatz 5“ durch die Angabe „Absatz 6“ ersetzt.

9. § 9 Absatz 5 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Die §§ 4j, 4k und 6 Absatz 1 Nummer 1a gelten entsprechend.“

10. § 36 Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn nach § 16 Absatz 3a und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, sofern durch diese Staaten Amtshilfe entsprechend oder im Sinne der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung im Sinne der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts geleistet werden. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; sie sollen in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Die noch nicht entrichtete Steuer wird innerhalb eines Monats fällig,

1. soweit ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 veräußert, entnommen, in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlagert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt wird,
2. wenn der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlegt wird,
3. wenn der Steuerpflichtige aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht oder der unbeschränkten Steuerpflicht in den in Satz 1 genannten Staaten ausscheidet oder in einem anderen als den in Satz 1 genannten Staaten ansässig wird,
4. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird oder
5. wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Teilzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft; Satz 2 bleibt unberührt.

Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen. Der Steuerpflichtige hat der zuständigen Finanzbehörde jährlich mit der Steuererklärung oder, sofern keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, zum 31. Juli anzuzeigen, ob die Voraussetzungen für die Ratenzahlung weiterhin erfüllt sind; kommt er dieser Anzeigepflicht oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90



der Abgabenordnung nicht nach, werden die noch nicht entrichteten Jahresraten rückwirkend zum 1. August des vorangegangenen Jahres fällig, frühestens aber einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids. Unbeschadet des Satzes 6 hat der Steuerpflichtige den Eintritt eines Ereignisses nach Satz 4 der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen. Unterliegt der Steuerpflichtige einer Erklärungspflicht, kann die Anzeige auf Grund eines Ereignisses nach Satz 4 Nummer 1 abweichend von der in Satz 7 genannten Frist mit der nächsten Steuererklärung erfolgen.“

11. § 50d Absatz 9 Satz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch das Wort „, oder“ ersetzt.
- b) Folgende Nummer 3 wird angefügt:

„3. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat mindern.“

12. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

- aa) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 3 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.“

- bb) Nach dem neuen Satz 11 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 3 Nummer 41 in der am ... [einsetzen: *Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geltenden Fassung ist weiterhin anzuwenden für Gewinnausschüttungen oder Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, die auf Hinzurechnungsbeträgen beruhen, die aus einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft stammen, das vor dem 1. Januar 2020 beginnt.“

- b) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

- aa) Dem Wortlaut wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 4 Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

- bb) Nach dem neuen Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 4 Absatz 1 Satz 9 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

- c) Absatz 8 wird Absatz 7.



d) Nach Absatz 7 wird folgender Absatz 8 eingefügt:

„(8) § 4g Absatz 1 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“

e) Nach Absatz 8a wird folgender Absatz 8b eingefügt:

„(8b) § 4k in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.“

f) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

bb) Nach dem neuen Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 1 Nummer 5a und Nummer 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

g) Dem Absatz 14 wird folgender Satz angefügt:

„§ 6b Absatz 2a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Gewinne im Sinne des § 6b Absatz 2 anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2019 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.“

h) Dem Absatz 16a wird folgender Satz angefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen im Sinne des § 4k anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.“

i) Nach Absatz 47 wird folgender Absatz 47a eingefügt:

„(47a) § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.“

## Artikel 2

### Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 4. August 2019 (BGBl. I S. 1122) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 12 wie folgt gefasst:

„§ 12 Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.

2. Nach § 8b Absatz 1 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Mindern die Bezüge das Einkommen einer anderen Person auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung von Kapitalvermögen, gilt Satz 1 nicht, soweit den den Bezügen entsprechenden Aufwendungen bei der anderen Person Erträge aus dem Kapitalvermögen gegenüberstehen und das Einkommen der anderen Person auf Grund dieser den Bezügen entsprechenden Aufwendungen und Erträge niedriger ist als bei gleicher Zurechnung.“

3. § 12 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 12

Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.

- b) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Entfällt die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts und erfolgt in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts, gilt dies als Veräußerung des Wirtschaftsguts zu dem Wert, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens zum gemeinen Wert.“

- c) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz, Satz 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes gilt im Fall der Begründung des Besteuerungsrechts oder des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, entsprechend.“

4. § 34 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Wortlaut des Absatzes 5 wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 8b Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.“

- b) Nach Absatz 6a wird folgender Absatz 6b eingefügt:

„(6b) § 12 Absatz 1 und 1a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

- c) Die bisherigen Absätze 6b und 6c werden die Absätze 6c und 6d.

## Artikel 3

### Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 8 Nummer 5 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Eine Hinzurechnung nach Satz 1 unterbleibt, soweit die Bezüge im Sinne des § 11 Absatz 1 des Außensteuergesetzes nach § 11 Absatz 2 des Außensteuergesetzes gemindert sind;“.

2. § 9 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 2 Satz 2 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Satz 1 ist bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen nicht anzuwenden; für Pensionsfonds und für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 gilt Entsprechendes. Für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 gilt dies nur, falls diese Einkünfte nicht bereits bei einer den Anteil am Gewinn vermittelnden inländischen offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, Bestandteil des Gewerbeertrags waren;“.

- b) In Nummer 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 7 Satz 8“ durch die Wörter „§ 7 Satz 7 und 8“ ersetzt.

## Artikel 4

### Änderung des Investmentsteuergesetzes

§ 43 Absatz 2 des Investmentsteuergesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist, wird aufgehoben.

## Artikel 5

### Änderung des Außensteuergesetzes

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 1 wird wie folgt geändert:

a) Die Absätze 1 bis 3 werden durch die folgenden Absätze 1 bis 3c ersetzt:

„(1) Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Steuerpflichtiger im Sinne dieser Vorschrift sowie im Sinne der §§ 1a und 1b ist auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft; eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllt. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln. Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.

(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person
  - a) mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder
  - b) Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat; oder
2. die Person auf den Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige auf diese Person unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder
3. eine dritte Person
  - a) sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder
  - b) sowohl gegenüber der Person als auch gegenüber dem Steuerpflichtigen Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat oder

- c) auf die Person als auch auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder
4. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a bis c gilt auch, soweit im Verhältnis zu der Person und dem Steuerpflichtigen jeweils eines der in dem Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a bis c genannten Merkmale erfüllt ist.

(3) Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Insbesondere ist festzustellen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden (Funktions- und Risikoanalyse). Die Verhältnisse im Sinne des Satzes 1 und 2 bilden den Maßstab für die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse); die diesen Geschäftsvorfällen zugrundeliegenden Verhältnisse sind in entsprechender Anwendung der Sätze 1 und 2 festzustellen, soweit dies möglich ist. Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles. Der Fremdvergleichspreis ist grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. Unterschiede zwischen den Verhältnissen der zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten und den dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrundeliegenden Verhältnissen, die die Anwendung der Verrechnungspreismethode beeinflussen können, sind durch sachgerechte Anpassungen zu beseitigen, sofern dies möglich ist; dies gilt nur, wenn dadurch die Vergleichbarkeit erhöht wird. Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises ein hypothetischer Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 3 aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen.

(3a) Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten. Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Anwendung von Absatz 3 Satz 6 Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt. Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite gemäß Satz 1 oder der eingegengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs nach Absatz 3 Satz 7 ergibt sich regelmäßig aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ein Einigungsbereich. In den Fällen des Satzes 5 ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

(3b) Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen.

(3c) Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte, ist Ausgangspunkt für die Bestimmung, welchem an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen der Ertrag zusteht, der sich aus jedweder Art der Verwertung dieses immateriellen Wertes ergibt. Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Wertes ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt oder Risiken übernimmt, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden Person angemessen zu vergüten. Die bloße Finanzierung der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Wertes ist angemessen für die Übernahme der Finanzierungsfunktion zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert.“

b) Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne der Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c und 5 und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung zu regeln sowie Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals im Sinne des Absatzes 5 Satz 3 Nummer 4 festzulegen.“

2. Nach § 1 werden die folgenden §§ 1a und 1b eingefügt:

#### „§ 1a

#### Finanzierungsbeziehungen

(1) Es entspricht ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er



- a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
- b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet;

oder

2. der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich die multinationale Unternehmensgruppe als solche gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Eine Einkunfts-minderung gemäß Satz 1 ist rückgängig zu machen. Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten. § 1 Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend.

(2) Wird

1. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt oder
2. wird eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe weitergeleitet,

so handelt es sich regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung. Hier-von ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unterneh-mensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steue-rung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanage-ment, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesell-schaft, übernimmt. Die Vergütung für solche Geschäftsvorfälle ist ungeachtet eines Ab-kommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf den risikofreien Zinssatz be-grenzt. Dieser entspricht dem Zinssatz für laufzeitadäquate Staatsanleihen höchster Bonität.

## § 1b

### Preisanpassungsklausel

Sind wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist wider-legbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Verrechnungspreisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Wurde eine solche Rege-lung nicht vereinbart und tritt bezogen auf die ersten sieben Jahre nach Geschäftsab-schluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Absatz 1 Satz 1 ein angemessener Anpas-sungsbetrag auf den Verrechnungspreis im achten Jahr nach Geschäftsabschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutref-fende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis



abweicht. Für die Bestimmung des unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises ist von denselben Grundsätzen auszugehen wie für die Bestimmung des Verrechnungspreises. Eine Anpassung des Verrechnungspreises ist im Sinne des Satzes 2 angemessen, wenn sie dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Verrechnungspreis und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises entspricht. Eine Anpassung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn

1. der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, oder
  2. der Steuerpflichtige nachweist, dass er bei der Bestimmung des Verrechnungspreises die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder
  3. im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.“
3. In § 5 Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „nach den §§ 7, 8 und 14“ durch die Wörter „nach den §§ 7, 8 und 13“ ersetzt.
4. § 6 wird wie folgt gefasst:

#### „§ 6

#### Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes und Umwandlungssteuergesetzes stehen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert gleich

1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts,
2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie,
3. vorbehaltlich der Nummern 1 und 2, der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

Die Veräußerung im Sinne des Satzes 1 erfolgt im Fall des

1. Satzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht,
2. Satzes 1 Nummer 2 im Zeitpunkt der Übertragung,
3. Satzes 1 Nummer 3 unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt.

Im Fall des Satzes 1 gelten die Anteile vom Steuerpflichtigen oder, bei unentgeltlicher Übertragung, von dessen Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist; andernfalls gelten diese weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.

(2) Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 sind natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor den in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Tatbeständen insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes gewesen sind. Bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen ist für die Berechnung der nach Satz 1 maßgebenden Dauer der Steuerpflicht auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers oder, sofern der betreffende Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen wurde, auch die unbeschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Rechtsvorgängers einzubeziehen. Zeiträume, in denen die natürliche Person und der oder die Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt.

(3) Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen und wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit

1. die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden,
2. keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt, und
3. das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 durch die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, durch deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger erfüllt werden. Das Finanzamt, das im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, kann die Frist auf Antrag des Steuerpflichtigen oder im Fall des Satzes 2 dessen Rechtsnachfolgers insgesamt um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Beruht ein Ausschluss des Besteuerungsrechts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend. Wird im Fall der unentgeltlichen Übertragung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 auf eine natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

(4) Die festgesetzte Steuer, die auf die nach Absatz 1 realisierten Einkünfte entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen. Die noch nicht entrichtete Steuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig,

1. wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird,

2. wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach Absatz 5 nicht erfüllt,
3. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet,
4. soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden oder
5. soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt.

Abweichend von Satz 5 Nummer 4 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich; insofern ist für Zwecke des Satzes 5 auf die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, auf deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger abzustellen. In den Fällen des Absatzes 3 gelten die vorstehenden Sätze entsprechend; der Stundungszeitraum richtet sich nach der vom Finanzamt eingeräumten Frist; die Erhebung von Jahresraten entfällt auf Antrag des Steuerpflichtigen; über Satz 5 hinaus wird die noch nicht entrichtete Steuer auch innerhalb eines Monats nach Eintritt des Ereignisses fällig, wonach der Steueranspruch nicht mehr nach Absatz 3 entfallen kann oder der Wegfall der Rückkehrabsicht gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt wird. Soweit die Steuer nicht nach Absatz 3 entfällt und der Steuerpflichtige auf die Leistung von Jahresraten verzichtet hat, sind für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben.

(5) Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt, das in den in Absatz 1 genannten Zeitpunkten nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Absatzes 4 Satz 5 oder 7 mitzuteilen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum 31. Juli schriftlich seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind.“

5. Die §§ 7 bis 12 werden wie folgt gefasst:

#### „§ 7

##### Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft

(1) Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht nach Satz 1 unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 unterliegen. Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu

legen. Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ausgeübt wird.

(2) Eine Beherrschung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht.

(3) Für Zwecke der §§ 7 bis 12 ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 nahestehend.

(4) Unbeschadet des Absatzes 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt.

## § 8

### Einkünfte von Zwischengesellschaften

(1) Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft für Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinnen, die einer niedrigen Besteuerung im Sinne des Absatzes 5 unterliegen und nicht stammen aus:

1. der Land- und Forstwirtschaft,
2. der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen,
3. dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen, es sei denn, diese Einkünfte stammen zu mehr als einem Drittel aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen,
4. dem Handel, soweit nicht
  - a) ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft, oder
  - b) die ausländische Gesellschaft einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person die Verfügungsmacht an den Gütern oder Waren verschafft,

es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,

5. Dienstleistungen, soweit nicht

- a) die ausländische Gesellschaft für die Dienstleistung sich eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens steuerpflichtig ist, oder
- b) die ausländische Gesellschaft die Dienstleistung einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person erbringt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,

6. der Vermietung und Verpachtung, ausgenommen

- a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,
- b) die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Einkünfte daraus nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären, und
- c) die Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger Vermietung oder Verpachtung unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und alle zu einer solchen gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person ausübt,

7. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (§ 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes), ausgenommen

- a) Ausschüttungen, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist. Dies gilt nicht, soweit

- aa) die leistende Körperschaft mit den dieser Ausschüttung zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist oder
  - bb) eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des Absatzes 5 unterliegt,
  - b) Ausschüttungen, die beim Empfänger Bezüge nach § 8b Absatz 4 des Körperschaftsteuergesetzes sein würden, wenn dieser im Geltungsbereich dieses Gesetzes mit diesen Bezügen steuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist, und
  - c) Ausschüttungen, die beim Empfänger nach § 3 Nummer 40 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes oder nach § 8b Absatz 7 des Körperschaftsteuergesetzes der Besteuerung unterlägen, wenn dieser im Geltungsbereich dieses Gesetzes mit diesen Bezügen steuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist,
8. der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, ausgenommen Veräußerungsgewinne, die beim Empfänger nach § 3 Nummer 40 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes oder nach § 8b Absatz 7 des Körperschaftsteuergesetzes der Besteuerung unterlägen, wenn dieser im Geltungsbereich dieses Gesetzes mit diesen Bezügen steuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Veräußerungsgewinne gemäß Nummer 3 nicht Zwischengesellschaft ist,
9. Umwandlungen; dies gilt nicht, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8 dienen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 2 und 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine ausländische Gesellschaft nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die nachgewiesen wird, dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies setzt insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraus. Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbstständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.

(3) Absatz 2 gilt nur, wenn die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat.

(4) Die Absätze 2 und 3 gelten nicht, wenn der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind.



(5) Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die nach Maßgabe des § 10 Absatz 3 ermittelten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht. In die Belastungsberechnung sind Ansprüche einzubeziehen, die der Staat oder das Gebiet der ausländischen Gesellschaft im Fall einer Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft dem Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, gewährt. Einkünfte unterliegen im Sinne des Satzes 1 auch dann einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent, wenn Ertragsteuern von mindestens 25 Prozent zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.

## § 9

### Freigrenze bei gemischten Einkünften

Für die Anwendung des § 7 Absatz 1 sind Einkünfte eines maßgebenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 7 Absatz 2, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, außer Ansatz zu lassen, wenn die Einkünfte nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen, vorausgesetzt, dass die bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80 000 Euro nicht übersteigen.

## § 10

### Hinzurechnungsbetrag

(1) Die nach § 7 Absatz 1 steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem Steuerpflichtigen als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Ergibt sich ein negativer Betrag, so entfällt die Hinzurechnung.

(2) Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes und gilt in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Gehören Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit und erhöht den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Sind dem Steuerpflichtigen die Anteile an der ausländischen Gesellschaft mittelbar zuzurechnen, gilt Satz 2 nur, soweit die Anteile an der unmittelbar gehaltenen vermittelnden Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehören. Auf den Hinzurechnungsbetrag sind § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d, § 32d des Einkommensteuergesetzes und § 8b Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht anzuwenden.

(3) Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Alle Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; ihre Ermittlung hat gemäß § 4 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. § 10 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist auf eine von der ausländischen Gesellschaft zu entrichtende Vermögensteuer nicht anzuwenden. Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, und die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberücksichtigt. Verluste, die bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische



Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes, soweit sie die nach § 9 außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden. Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, dürfen nur solche Betriebsausgaben abgezogen werden, die mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(5) Soweit in Anwendung des Absatzes 3 Wirtschaftsgüter erstmals zu bewerten sind, sind sie mit den Werten anzusetzen, die sich ergeben würden, wenn seit Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des deutschen Steuerrechts angewendet worden wären. In den Fällen des § 8 Absatz 1 Nummer 9 sind bei der übernehmenden Gesellschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem von der übertragenden Gesellschaft angesetzten Wert zu übernehmen.

(6) Soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen zu Erträgen des Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes oder im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3a des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 34 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes führen, ist der Hinzurechnungsbetrag in Höhe dieser Erträge zu mindern.

## § 11

### Kürzungsbetrag bei Gewinnausschüttung

(1) Erhält der Steuerpflichtige aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, für die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Absatz 2 bei ihm der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterlegen haben, Bezüge im Sinne des

1. § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes,
2. § 20 Absatz 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 1 des Investmentsteuergesetzes oder
3. § 20 Absatz 1 Nummer 3a des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 34 Absatz 1 Nummer 1 des Investmentsteuergesetzes,

kann bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte des Ausschüttungsjahrs auf Antrag ein Kürzungsbetrag abgezogen werden. Entsprechendes gilt für Bezüge des Steuerpflichtigen im Sinne des Satzes 1 von Gesellschaften, die an der Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind.

(2) Der Kürzungsbetrag entspricht dem Betrag, der als Bezug im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bei dem Steuerpflichtigen steuerpflichtig ist. Er ist begrenzt auf den Betrag, der als Bezug im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bei dem Steuerpflichtigen steuerpflichtig wäre, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen zuzüglich des im laufenden Veranlagungszeitraum zu besteuern den Hinzurechnungsbetrags in vollem Umfang ausgeschüttet würde.

(3) Das am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Hinzurechnungskorrekturvolumen ist gemäß § 18 für jeden Steuerpflichtigen gesondert festzustellen. Hinzurechnungskorrekturvolumen ist der nach § 10 Absatz 2 der Einkommensteuer o-

der Körperschaftsteuer unterliegende Hinzurechnungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums, vermindert um den Betrag der Bezüge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 und 2 des laufenden Veranlagungszeitraums und den Betrag der Gewinne im Sinne des Absatzes 4, für die ein Antrag nach Absatz 1 gestellt wird, und vermehrt um das auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch für Gewinne des Steuerpflichtigen aus der Veräußerung von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft oder an einer Gesellschaft, die an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, sowie aus deren Auflösung oder aus der Herabsetzung ihres Kapitals.

(5) Wenn Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Absatz 2 der Gewerbesteuer unterlegen haben, mindert der abzuziehende Kürzungsbetrag im Sinne des Absatzes 2 auch den Gewerbeertrag, soweit dieser durch die Bezüge im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften oder die in Absatz 4 bezeichneten Gewinne nach Anwendung von § 8 Nummer 5 Satz 1 und § 9 Nummer 7 oder 8 des Gewerbesteuergesetzes erhöht ist.

## § 12

### Steueranrechnung

(1) Auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, werden die Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft auf die dem Hinzurechnungsbetrag unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhoben worden sind. In den Fällen des § 8 Absatz 5 Satz 2 sind die Steuern um die dort bezeichneten Ansprüche des Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, zu kürzen.

(2) Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, auch die anteilige Steuer angerechnet, die im Staat einer die Beteiligung an der Zwischengesellschaft vermittelnden Gesellschaft oder Betriebsstätte im Wege einer der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbaren Besteuerung tatsächlich erhoben worden ist.

(3) Bei der Anrechnung sind die Vorschriften des § 34c Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf den Gesamtbetrag der Anrechnungsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 entsprechend anzuwenden.“

6. Nach § 12 wird folgender § 13 eingefügt:

## „§ 13

### Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften

(1) Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt und bestehen die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Absatz 5), sind diese Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind. § 7 Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Satz 1 ist nicht anzuwenden,

wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, betragen und die bei einer Zwischengesellschaft oder bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80 000 Euro nicht übersteigen. Satz 1 gilt bei einer Beteiligung von weniger als 1 Prozent nur, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

(2) Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinnen, 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, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sie aus einer Tätigkeit stammen, die einer unter § 8 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 fallenden eigenen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dient.

(3) Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch die Einkünfte aus einer Gesellschaft im Sinne des § 16 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) in der jeweils geltenden Fassung, es sei denn, dass mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

(4) § 8 Absatz 2 und 5 sowie die §§ 10 bis 12 gelten entsprechend. § 8 Absatz 2 gilt nicht, wenn der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind.“

7. § 14 wird aufgehoben.
8. Die §§ 15 bis 18 werden wie folgt gefasst:

#### „§ 15

##### Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten

(1) Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat (ausländische Familienstiftung), werden dem Stifter, wenn er unbeschränkt steuerpflichtig ist, sonst den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet. Dies gilt nicht für die Erbschaftsteuer.

(2) Familienstiftungen sind Stiftungen, bei denen der Stifter, seine Angehörigen und deren Abkömmlinge zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.

(3) Hat ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens oder als Mitunternehmer oder eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse eine Stiftung errichtet, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes hat, so wird die Stiftung wie eine Familienstiftung behandelt, wenn der Stifter, seine Gesellschafter, von ihm abhängige Gesellschaften, Mitglieder, Vorstandsmitglieder, leitende Angestellte und Angehörige dieser Personen zu mehr als der Hälfte bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind.

(4) Den Stiftungen stehen sonstige Zweckvermögen, Vermögensmassen und rechtsfähige oder nichtrechtsfähige Personenvereinigungen gleich.

(5) Auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Stifters oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person werden die Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Stiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben worden sind. Bei der Anrechnung sind die Vorschriften des § 34c Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.

(6) Hat eine Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens, ist Absatz 1 nicht anzuwenden, wenn

1. nachgewiesen wird, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und
2. zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Staat, in dem die Familienstiftung Geschäftsleitung oder Sitz hat, auf Grund der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung, Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

(7) Die Einkünfte der Stiftung nach Absatz 1 werden in entsprechender Anwendung der Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes ermittelt. Bei der Ermittlung der Einkünfte gilt § 10 Absatz 3 entsprechend; § 8b des Körperschaftsteuergesetzes bleibt unberücksichtigt. Ergibt sich ein negativer Betrag, entfällt die Zurechnung.

(8) Die nach Absatz 1 dem Stifter oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person zuzurechnenden Einkünfte gehören bei Personen, die ihre Einkünfte nicht nach dem Körperschaftsteuergesetz ermitteln, zu den Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9 des Einkommensteuergesetzes. § 20 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes bleibt unberührt; § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d und § 32d des Einkommensteuergesetzes sind nur insoweit anzuwenden, als diese Vorschriften bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen im Sinne des Absatzes 1 anzuwenden wären. Soweit es sich beim Stifter oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person um Personen handelt, die ihre Einkünfte nach dem Körperschaftsteuergesetz ermitteln, bleibt § 8 Absatz 2 des Körperschaftsteuergesetzes unberührt; § 8b Absatz 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist nur insoweit anzuwenden, als diese Vorschrift bei unmittelbarem Bezug der zuzurechnenden Einkünfte durch die Personen im Sinne des Absatzes 1 anzuwenden wäre.

(9) Ist eine ausländische Familienstiftung oder eine andere ausländische Stiftung im Sinne des Absatzes 10 an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes beteiligt, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Geltungsbereich dieses Gesetzes hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), so gehören die Einkünfte dieser Gesellschaft in entsprechender Anwendung der §§ 7 bis 13 mit dem Teil zu den Einkünften der Familienstiftung, der auf die Beteiligung der Stiftung am Nennkapital der Gesellschaft entfällt. § 7 Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend. Auf Gewinnausschüttungen der ausländischen Gesellschaft, denen nachweislich bereits nach Satz 1 zugerechnete Beträge zugrunde liegen, ist Absatz 1 nicht anzuwenden.

(10) Einer ausländischen Familienstiftung werden Vermögen und Einkünfte einer anderen ausländischen Stiftung, die nicht die Voraussetzungen des Absatzes 6 Satz 1 erfüllt, entsprechend ihrem Anteil zugerechnet, wenn sie allein oder zusammen mit den

in den Absätzen 2 und 3 genannten Personen zu mehr als der Hälfte unmittelbar oder mittelbar bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt ist. Auf Zuwendungen der ausländischen Stiftung, denen nachweislich bereits nach Satz 1 zugerechnete Beträge zugrunde liegen, ist Absatz 1 nicht anzuwenden.

(11) Zuwendungen der ausländischen Familienstiftung unterliegen bei Personen im Sinne des Absatzes 1 nicht der Besteuerung, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte nachweislich bereits nach Absatz 1 zugerechnet worden sind. Steuern von den nach Satz 1 befreiten Zuwendungen werden auf Antrag im Veranlagungszeitraum der Zurechnung der zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung des § 34c Absatz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes angerechnet oder abgezogen.

## § 16

### Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

(1) Beantragt ein Steuerpflichtiger unter Berufung auf Geschäftsbeziehungen mit einer ausländischen Gesellschaft oder einer im Ausland ansässigen Person oder Personengesellschaft, die mit ihren Einkünften, die in Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu dem Steuerpflichtigen stehen, nicht oder nur unwesentlich besteuert wird, die Absetzung von Schulden oder anderen Lasten oder von Betriebsausgaben oder Werbungskosten, so ist im Sinne des § 160 der Abgabenordnung der Gläubiger oder Empfänger erst dann genau bezeichnet, wenn der Steuerpflichtige alle Beziehungen offenlegt, die unmittelbar oder mittelbar zwischen ihm und der Gesellschaft, Person oder Personengesellschaft bestehen und bestanden haben.

(2) Der Steuerpflichtige hat über die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben und über die Behauptung, dass ihm Tatsachen nicht bekannt sind, auf Verlangen des Finanzamts gemäß § 95 der Abgabenordnung eine Versicherung an Eides Statt abzugeben.

## § 17

### Sachverhaltsaufklärung

(1) Zur Anwendung der Vorschriften der §§ 5 und 7 bis 15 haben Steuerpflichtige für sich selbst und im Zusammenwirken mit anderen die dafür notwendigen Auskünfte zu erteilen. Auf Verlangen sind insbesondere

1. die Geschäftsbeziehungen zu offenbaren, die zwischen der Gesellschaft und einem so beteiligten Steuerpflichtigen oder einer einem solchen im Sinne des § 7 Absatz 3 oder 4 nahestehenden Person bestehen,
2. die für die Anwendung der §§ 7 bis 15 sachdienlichen Unterlagen einschließlich der Bilanzen und der Erfolgsrechnungen, einer Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie der Steuererklärungen und Steuerbescheide vorzulegen. Auf Verlangen sind diese Unterlagen mit dem im Staat der Geschäftsleitung oder des Sitzes vorgeschriebenen oder üblichen Prüfungsvermerk einer behördlich anerkannten Wirtschaftsprüfungsstelle oder vergleichbaren Stelle vorzulegen.

(2) Ist für die Ermittlung der Einkünfte, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, eine Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt

von mindestens 20 Prozent des gemeinen Werts der von den unbeschränkt Steuerpflichtigen gehaltenen Anteile auszugehen; Zinsen und Nutzungsentgelte, die die Gesellschaft für überlassene Wirtschaftsgüter an die unbeschränkt Steuerpflichtigen zahlt, sind abzuziehen.

## § 18

### Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

(1) Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 13, insbesondere der Hinzurechnungsbetrag (§ 10), die anrechenbaren Steuern (§ 12), das Hinzurechnungskorrekturvolumen (§ 11) und der Verlustvortrag werden gesondert festgestellt. Ist ein Steuerpflichtiger an der ausländischen Gesellschaft über andere vermittelnde Gesellschaften beteiligt, so ist auch festzustellen, wie sich das Hinzurechnungskorrekturvolumen für Zwecke des § 11 Absatz 1 Satz 2 auf die vermittelnden Gesellschaften aufteilt. Sind an der ausländischen Gesellschaft mehrere Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt, so wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen; dabei ist auch festzustellen, wie sich die Besteuerungsgrundlagen auf die einzelnen Beteiligten verteilen. Die Vorschriften der Abgabenordnung, mit Ausnahme des § 180 Absatz 3, und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind entsprechend anzuwenden.

(2) Für die gesonderte Feststellung ist das Finanzamt zuständig, das bei dem Steuerpflichtigen für die Ermittlung der aus der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung bezogenen Einkünfte örtlich zuständig ist. Ist die gesonderte Feststellung gegenüber mehreren Personen einheitlich vorzunehmen, so ist das Finanzamt zuständig, das nach Satz 1 für den Beteiligten zuständig ist, dem die höchste Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft zuzurechnen ist. Lässt sich das zuständige Finanzamt nach den Sätzen 1 und 2 nicht feststellen, so ist das Finanzamt zuständig, das zuerst mit der Sache befasst wird.

(3) Jeder der an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen hat eine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Dies gilt auch, wenn nach § 8 Absatz 2 geltend gemacht wird, dass eine Hinzurechnung unterbleibt. In den Fällen des Satzes 2 genügt eine abgekürzte Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck. Diese Verpflichtung kann durch die Abgabe einer gemeinsamen Erklärung erfüllt werden. Die Erklärung ist von dem Steuerpflichtigen oder von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten für Einkünfte und Vermögen im Sinne des § 15 entsprechend.

(5) Eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist bei jedem Steuerpflichtigen zulässig.“

#### 9. § 20 wird wie folgt gefasst:

## „§ 20

### Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Die Vorschriften der §§ 7 bis 18 und des Absatzes 2 werden durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt.



(2) Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und sind sie auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen und wären die Einkünfte ungeachtet des § 8 Absatz 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden. Das gilt nicht, soweit in der ausländischen Betriebsstätte Einkünfte anfallen, die nach § 8 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären.“

10. Nach § 20 wird folgender § 20a eingefügt:

„§ 20a

Negative Einkünfte von ausländischen Betriebsstätten

Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären die Einkünfte ungeachtet des § 8 Absatz 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist ein negativer Betrag nicht zu berücksichtigen. § 10 Absatz 3 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.“

11. § 21 wird wie folgt gefasst:

„§ 21

Anwendungsvorschriften

(1) Die Fassung dieses Gesetzes gilt, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist,

1. für die Einkommensteuer und für die Körperschaftsteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020,
2. für die Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 2020,
3. für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe, bei denen die Steuerschuld nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist.

(2) § 6 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf noch am 31. Dezember 2019 laufende Stundungen im Sinne des § 6 Absatz 4 und 5 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sowie noch laufende Fristen im Sinne des § 6 Absatz 3 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. Abweichend von Satz 1 sind Minderungen des Vermögenszuwachses im Sinne des § 6 Absatz 6 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung auf Veräußerungsgewinne nach dem 31. Dezember 2019 nicht mehr zu berücksichtigen.

(3) Die §§ 7 bis 13, 15 bis 18, 20 und 20a in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind erstmals anzuwenden

1. für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum,



2. für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum,

für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2019 beginnt. Verluste, die für Veranlagungszeiträume oder Erhebungszeiträume vor dem 1. Januar 2020 bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes, soweit sie die nach § 9 außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden. Für Steuern der ausländischen Gesellschaft für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2020 enden, gelten § 10 Absatz 1 Satz 2, § 10 Absatz 3 Satz 6 und § 12 Absatz 1 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung fort. Als Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens zum 31. Dezember 2019 wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge erfasst, die gemäß § 10 Absatz 2 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung in den Veranlagungszeiträumen 2013 bis 2019 der Besteuerung unterlegen haben, soweit sie nicht bereits nach § 3 Nummer 41 des Einkommensteuergesetzes in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung berücksichtigt worden sind. Soweit Verluste im Sinne von Satz 2 durch Anwendung des § 14 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung einer anderen Gesellschaft zugerechnet worden und noch nicht verrechnet worden sind, können sie auf bis zum 31. Mai 2021 zu stellenden Antrag denjenigen nachgeordneten Zwischengesellschaften im Sinne des § 14 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung zugeordnet werden, durch deren Tätigkeit sie wirtschaftlich verursacht sind; bei mehreren Steuerpflichtigen ist der Antrag einheitlich zu stellen.“

## Artikel 6

### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 89 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 89a Vorabverständigungsverfahren“.

b) Die Angabe zu § 178a wird gestrichen.

2. § 3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 4 Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„7. Kosten nach den §§ 89 und 89a Absatz 7 sowie den §§ 178 und 337 bis 345,“.

b) Absatz 5 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Das Aufkommen der Gebühren im Sinne des § 89a Absatz 7 steht dem Bund und dem jeweils betroffenen Land zu gleichen Teilen zu.“

3. Nach § 89 wird folgender § 89a eingefügt:

„§ 89a

Vorabverständigungsverfahren

(1) Bei Anwendbarkeit eines Abkommens, welches ein Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Staat oder Hoheitsgebiet (Vertragsstaat) vorsieht, kann die zuständige Behörde nach § 5 Absatz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde nach den Bestimmungen dieser Vorschrift auf Antrag eines Abkommensberechtigten (Antragsteller) ein zwischenstaatliches Verfahren über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates einleiten (Vorabverständigungsverfahren). Dies gilt nur,

1. wenn die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und
2. es wahrscheinlich ist,
  - a) die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden und
  - b) eine übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu erreichen.

Die Einleitung setzt eine nach Absatz 7 unanfechtbar gewordene Gebührenfestsetzung und die Entrichtung der Gebühr voraus. Betrifft ein Sachverhalt mehrere Abkommensberechtigte und kann der Sachverhalt nur einheitlich steuerlich beurteilt werden, soll das Vorabverständigungsverfahren von allen betroffenen Abkommensberechtigten gemeinsam beantragt werden; Verfahrenshandlungen können in diesen Fällen nur gemeinsam vorgenommen werden. Die Beteiligten sollen in den Fällen des Satzes 4 einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen. Ist ein Steuerabzugsverfahren Gegenstand der steuerlichen Beurteilung, kann auch der Abzugsverpflichtete den Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens stellen. Der Geltungszeitraum soll in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten. Betrifft ein Sachverhalt die steuerliche Beurteilung im Verhältnis zu mehreren Vertragsstaaten, kann der Antragsteller einen zusammengefassten Antrag auf Einleitung mehrerer Vorabverständigungsverfahren stellen.

(2) Der Antrag nach Absatz 1 hat zu enthalten:

1. die genaue Bezeichnung des Antragstellers und aller anderen Beteiligten,
2. die Bezeichnung der örtlich zuständigen Finanzbehörde sowie die maßgebliche Steuernummer,
3. die Identifikationsnummer nach § 139b oder, soweit vergeben, die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c,
4. die betroffenen Vertragsstaaten,

5. eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des Sachverhalts einschließlich des erwünschten Geltungszeitraums der Vorabverständigungsvereinbarung,
6. die Darlegung, weshalb eine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht, sowie
7. die Erklärung, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89, eine verbindliche Zusage nach § 204 oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde.

Dem Antrag sind insbesondere Unterlagen beizufügen, die zur Würdigung des Sachverhalts erforderlich sind. Der Antrag ist bei der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde schriftlich oder elektronisch zu stellen.

(3) Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde unterzeichnet die Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Vertragsstaat nur, wenn die Vereinbarung mindestens unter der Bedingung steht, dass der Antragsteller

1. dem Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung zustimmt und
2. im Geltungsbereich dieses Gesetzes auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen die die Vorabverständigungsvereinbarung zutreffend umsetzenden Steuerbescheide verzichtet (Rechtsbehelfsverzicht).

Nach der Unterzeichnung teilt die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde dem Antragsteller den Inhalt der Einigung mit und setzt ihm eine Frist zur Erfüllung der Bedingungen nach Satz 1. Der Rechtsbehelfsverzicht des Antragstellers hat mit besonderem Schreiben schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde zu erfolgen und zu beinhalten, dass er auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen die Steuerbescheide verzichtet, soweit die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung für den bestimmten Geltungszeitraum zutreffend umgesetzt werden. Wird keine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnet, scheidet das Vorabverständigungsverfahren. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates ein Verfahren nicht einleitet oder die zuständigen Behörden zu keiner übereinstimmenden Abkommensauslegung gelangen. Das Verfahren scheidet auch, wenn der Antragsteller die Bedingungen nach Satz 1 nicht fristgemäß erfüllt. Ein Vorabverständigungsverfahren wird im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde geführt.

(4) Die örtlich zuständige Finanzbehörde ist an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden, wenn

1. die in der Vorabverständigungsvereinbarung enthaltenen Bedingungen nicht oder nicht mehr erfüllt werden,
2. der andere beteiligte Vertragsstaat die Vorabverständigungsvereinbarung nicht einhält oder
3. die Rechtsvorschriften, auf denen die Vorabverständigungsvereinbarung beruht, aufgehoben oder geändert werden.

Die Prüfung der Voraussetzungen nach Satz 1 obliegt der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde. Die Bindungswirkung entfällt in dem Zeitpunkt, in dem eine der Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegt.

(5) Steht der Vorabverständigungsvereinbarung eine bereits erteilte verbindliche Auskunft nach § 89 oder eine bereits erteilte verbindliche Zusage nach § 204 entgegen, kann die nach § 131 Absatz 4 zuständige Finanzbehörde im Einvernehmen mit der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage widerrufen. Erfolgt kein Widerruf nach Satz 1 und wurde bereits eine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnet, kann die örtlich zuständige Finanzbehörde im Einvernehmen mit der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde gegenüber dem Antragsteller erklären, dass sie an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden ist.

(6) Eine unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung kann von der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde über den bestimmten Geltungszeitraum hinaus auf Antrag verlängert werden. Die Vorabverständigungsvereinbarung kann auf Antrag auf Veranlagungszeiträume, die dem Geltungszeitraum der Vereinbarung vorangehen, angewendet werden; die Fristen für Verständigungsverfahren des jeweils maßgebenden Doppelbesteuerungsabkommens sind zu beachten. Die Sätze 1 und 2 setzen das Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder mit der von dieser beauftragten Behörde und der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates voraus.

(7) Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde erhebt für die Bearbeitung eines Antrags nach Absatz 1 oder Absatz 6 Satz 1 Gebühren, die vor Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens festzusetzen sind. Die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens erfolgt durch die Versendung des ersten Schriftsatzes an den anderen Vertragsstaat. Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten. Das Vorabverständigungsverfahren wird erst eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden und die Gebühr entrichtet ist. Die Gebühr beträgt 30 000 Euro für jeden Antrag im Sinne des Absatzes 1 sowie 15 000 Euro für jeden Verlängerungsantrag nach Absatz 6 Satz 1. Sofern es sich bei dem Antrag nicht um einen Verrechnungspreisfall handelt, beträgt die Gebühr für jeden Antrag ein Viertel der Gebühren nach Satz 5; Verrechnungspreisfälle sind Fälle, die die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen und die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten betreffen. Bezieht sich der Antrag auf einen Sachverhalt, für dessen steuerliche Beurteilung im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung durchgeführt wurde, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung geführt hat, wird die Gebühr um 75 Prozent reduziert. Wird der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt, wird eine zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet; dies gilt auch im Fall des Scheiterns des Vorabverständigungsverfahrens. Sofern die Summe der von dem Vorabverständigungsverfahren erfassten Geschäftsvorfälle eines Verrechnungspreises die Beträge des § 6 Absatz 2 Satz 1 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2367) voraussichtlich nicht überschreitet, beträgt die Gebühr 10 000 Euro für jeden Antrag im Sinne des Absatzes 1 und 7 500 Euro für jeden Antrag nach Absatz 6 Satz 1. In den Fällen des Absatzes 1 Satz 4 und 6 liegt ein Antrag vor, für den nur eine Gebühr festzusetzen und zu entrichten ist. In den Fällen des Absatzes 1 Satz 8 ist für jedes Vorabverständigungsverfahren eine gesonderte Gebühr festzusetzen und zu entrichten.“

4. § 90 Absatz 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 3 wird die Angabe „100 Millionen“ durch die Angabe „50 Millionen“ ersetzt.
- b) In Satz 5 wird der Punkt am Ende durch die Wörter „; die Aufzeichnung nach Satz 3 ist vom Steuerpflichtigen spätestens nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr der örtlich zuständigen Finanzbehörde elektronisch zu übermitteln.“ ersetzt.

5. Der Wortlaut des § 175a wird wie folgt gefasst:

„Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Vorabverständigungsvereinbarung nach § 89a, einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag im Sinne des § 2 geboten ist. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruchs oder der einvernehmlichen rückwirkenden Anwendung einer Vorabverständigungsvereinbarung.“

6. § 178a wird aufgehoben.

## Artikel 7

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 22 Absatz 1 werden die folgenden Sätze angefügt:

„§ 90 Absatz 3 Satz 3 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates den Zeitpunkt für die Anwendung des § 90 Absatz 3 Satz 5 zweiter Halbsatz der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] geltenden Fassung durch Rechtsverordnung zu bestimmen.“

2. Nach § 33 wird folgender § 34 angefügt:

#### „§ 34

#### Vorabverständigungsverfahren

§ 89a der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] geltenden Fassung ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] bei der zuständigen Behörde eingegangen sind. § 178a der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals auf Anträge anzuwenden, die am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Gesetzes] bei der zuständigen Behörde eingegangen sind.“

## Artikel 8

### Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung

In § 5 Absatz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 67 des Gesetzes vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626) geändert worden ist, werden nach den

Wörtern „der jeweils geltenden Fassung“ die Wörter „und bei der Durchführung von Vorabverständigungsverfahren nach § 89a der Abgabenordnung“ eingefügt.

## **Artikel 9**

### **Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.



## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

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

#### **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

##### **1. Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD)**

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

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

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

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

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

Zu den Kernelementen der Reform zählt unter anderem die Anpassung des Beherrschungskriteriums. Statt auf eine Inländerbeherrschung abzustellen, wird künftig eine gesellschaftsbezogener Betrachtung durchgeführt. Außerdem findet bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung keine Verlustkonsolidierung auf Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft mehr statt.

Die Umsetzung der Artikel 7 und 8 erfolgt in den §§ 7 ff. AStG.

### **3. Hybride Gestaltungen und Inkongruenzen bei der Ansässigkeit (Artikel 9 und 9b ATAD)**

Die Artikel 9 und 9b ATAD verpflichten die Mitgliedstaaten, Besteuerungsin Kongruenzen zu neutralisieren, die sich daraus ergeben, dass auf Grund sog. hybrider Elemente Bestimmte Zahlungen, die beim Schuldner grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar sind, beim Gläubiger nicht besteuert werden, Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden, oder abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsin Kongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, sofern die Folgen dieser Inkongruenz über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ werden.

Kern der Regelungen zur Umsetzung der Artikel 9 und 9b ATAD ist § 4k EStG, der für verschiedene Situationen von Besteuerungsin Kongruenzen auf Grund hybrider Elemente das Betriebsausgabenabzugsverbot beschränkt. Weitere Regelungen enthalten § 8b Absatz 1 Satz 3 – neu – KStG und § 50d Absatz 9 Nummer 3 EStG.

### **4. Begleitende Maßnahmen**

Zudem werden die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unternehmen zeitgemäß ausgestaltet (§ 90 AO, § 1 AStG) und eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) geschaffen, um Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtigen zu stärken.

## **III. Alternativen**

Keine.

## **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung des Einkommensteuergesetzes (Artikel 1), des Körperschaftsteuergesetzes (Artikel 2), des Investmentsteuergesetzes (Artikel 4) und des Außensteuergesetzes (Artikel 5) aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative Grundgesetzes (GG), da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

Für die Änderung des Gewerbesteuergesetzes (Artikel 3) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 105 Absatz 2 zweite Alternative GG. Die bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich, da bei Steuerpflichtigen mit mehreren Betriebsstätten die in der jeweiligen Gemeinde belegenen Betriebsstätten des Steuerpflichtigen gewerbesteuerpflichtig sind und der Gewerbeertrag einheitlich für alle Betriebsstätten ermittelt wird. Dies erfordert, dass für die Ermittlung des Gewerbeertrags bundeseinheitliche Regelungen bestehen.

Für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 6) und die Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 7) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 5 GG.

Für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 8) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 4 GG. Es wird der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert oder erleichtert.

## **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

Die Pflicht zur Umsetzung im Bereich der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung ergibt sich aus Artikel 5 ATAD und die Pflicht zur Umsetzung im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung aus Artikel 7 und 8 ATAD. Die Pflicht zur Umsetzung im Bereich hybrider Gestaltungen ergibt sich aus Artikel 9 und 9b ATAD in der Fassung der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1.

## **VI. Gesetzesfolgen**

### **1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung**

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung führt auf Grund des Abstellens auf die Gesellschafterbeherrschung und des Wegfalls der Verlustkonsolidierung auf oberster Ebene zu einer Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs.

### **2. Nachhaltigkeitsaspekte**

Der Entwurf steht im Einklang mit der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie. Es setzt erforderliche Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt von OECD und G20 um und trägt damit auch zur Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen bei, da die weltweit koordinierte Einführung dieser Regelungen dem Entstehen neuer Diskrepanzen entgegenwirkt, Rechtssicherheit schafft und faire Wettbewerbsbedingungen zwischen den Staaten fördert. Damit unterstützt das Vorhaben die Indikatorenbereiche 8.3 (Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge – Gute Investitionsbedingungen schaffen, Wohlstand dauerhaft erhalten) und 8.4 (Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern). Das Gesetz dient zudem der Sicherung von Steuereinnahmen und somit einem nachhaltigen staatlichen Handeln und unterstützt damit den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen). Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

### 3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr				
				2020	2021	2022	2023	2024
1	Umsetzung Art. 7 und 8 ATAD <sup>2</sup> Reform der Hinzurechnungsbesteuerung	<b>Insg.</b>	.	.	.	.	.	.
		GewSt	.	.	.	.	.	
		EST	.	.	.	.	.	
		KSt	.	.	.	.	.	
		SolZ	.	.	.	.	.	
2	<u>§ 4k EStG</u> Umsetzung Art. 9 und 9b ATAD zur Verhinderung hybrider Gestaltungen	<b>Insg.</b>	<b>+ 250</b>	.	<b>+ 95</b>	<b>+ 250</b>	<b>+ 250</b>	<b>+ 250</b>
		GewSt	+ 115	.	+ 45	+ 115	+ 115	+ 115
		EST	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		KSt	+ 125	.	+ 50	+ 125	+ 125	+ 125
		SolZ	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		<b>Bund</b>	<b>+ 74</b>	.	<b>+ 27</b>	<b>+ 74</b>	<b>+ 74</b>	<b>+ 74</b>
		GewSt	+ 4	.	+ 2	+ 4	+ 4	+ 4
		EST	+ 2	.	.	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 63	.	+ 25	+ 63	+ 63	+ 63
		SolZ	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		<b>Länder</b>	<b>+ 70</b>	.	<b>+ 27</b>	<b>+ 70</b>	<b>+ 70</b>	<b>+ 70</b>
		GewSt	+ 6	.	+ 2	+ 6	+ 6	+ 6
		EST	+ 2	.	.	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 62	.	+ 25	+ 62	+ 62	+ 62
		<b>Gem.</b>	<b>+ 106</b>	.	<b>+ 41</b>	<b>+ 106</b>	<b>+ 106</b>	<b>+ 106</b>
GewSt	+ 105	.	+ 41	+ 105	+ 105	+ 105		
EST	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	+ 1		
3	<u>§§ 4g und 4 Abs. 1 S. 9 EStG</u> Anpassungen bei der Entstrickungs- /Verstrickungsbesteuerung aufgrund Art. 5 ATAD	<b>Insg.</b>	<b>- 15</b>	.	<b>- 5</b>	<b>- 15</b>	<b>- 15</b>	<b>- 5</b>
		GewSt	- 5	.	.	- 5	- 5	.
		EST	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 10	.	- 5	- 10	- 10	- 5
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	<b>- 5</b>	.	<b>- 3</b>	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>	<b>- 3</b>
		GewSt	.	.	.	.	.	.
		EST	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 5	.	- 3	- 5	- 5	- 3
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	<b>- 5</b>	.	<b>- 2</b>	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>	<b>- 2</b>
		GewSt	.	.	.	.	.	.
		EST	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 5	.	- 2	- 5	- 5	- 2
		<b>Gem.</b>	<b>- 5</b>	.	.	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>	.
GewSt	- 5	.	.	- 5	- 5	.		
EST	.	.	.	.	.	.		

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr				
				2020	2021	2022	2023	2024
4	<u>Finanzielle Auswirkungen insgesamt</u>	<b>Insg.</b>	<b>+ 235</b>	.	<b>+ 90</b>	<b>+ 235</b>	<b>+ 235</b>	<b>+ 245</b>
		GewSt	+ 110	.	+ 45	+ 110	+ 110	+ 115
		ESt	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		KSt	+ 115	.	+ 45	+ 115	+ 115	+ 120
		SolZ	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		<b>Bund</b>	<b>+ 69</b>	.	<b>+ 24</b>	<b>+ 69</b>	<b>+ 69</b>	<b>+ 71</b>
		GewSt	+ 4	.	+ 2	+ 4	+ 4	+ 4
		ESt	+ 2	.	.	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 58	.	+ 22	+ 58	+ 58	+ 60
		SolZ	+ 5	.	.	+ 5	+ 5	+ 5
		<b>Länder</b>	<b>+ 65</b>	.	<b>+ 25</b>	<b>+ 65</b>	<b>+ 65</b>	<b>+ 68</b>
		GewSt	+ 6	.	+ 2	+ 6	+ 6	+ 6
		ESt	+ 2	.	.	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 57	.	+ 23	+ 57	+ 57	+ 60
		<b>Gem.</b>	<b>+ 101</b>	.	<b>+ 41</b>	<b>+ 101</b>	<b>+ 101</b>	<b>+ 106</b>
		GewSt	+ 100	.	+ 41	+ 100	+ 100	+ 105
		ESt	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	+ 1

Anmerkungen:

<sup>1)</sup> Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

<sup>2)</sup> Die einzelnen Elemente der Reform zur Hinzurechnungsbesteuerung führen sowohl zu Mehr- als auch zu Mindereinnahmen, deren Saldo nicht bezifferbar ist.

#### 4. Erfüllungsaufwand

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung führt auf Grund des Abstellens auf die Gesellschafterbeherrschung und des Wegfalls der Verlustkonsolidierung auf oberster Ebene zu einer Entlastung der Wirtschaft von Erfüllungsaufwand.

Infolge der Umsetzung der ATAD zu hybriden Gestaltungen sind von den betroffenen Steuerpflichtigen Aufzeichnungen zu führen, die im Wesentlichen jedoch von bereits bestehenden Aufzeichnungspflichten umfasst sind. Entsprechendes gilt grundsätzlich auch für die Anpassung des § 90 AO, soweit die auf Grund der Absenkung des Schwellenwertes auf 50 Mio. Euro nun ggf. erstmals erfassten Unternehmen im internationalen Kontext bereits zuvor im Ausland zu einer Stammdokumentation verpflichtet waren.

In den Ländern entsteht einmaliger automationstechnischer Umstellungsaufwand. Gleichzeitig führen die Änderungen in § 6 AStG zu einer erheblichen Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs und damit zu einer Entlastung von laufendem Erfüllungsaufwand der Finanzverwaltung

#### 5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung zuwiderlaufen.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, sodass eine Befristung nicht in Betracht kommt.

Nach Artikel 10 der ATAD bewertet die Kommission die Durchführung der Artikel 9 und 9b der ATAD (Hybride Gestaltungen) bis zum 1. Januar 2022 und die Umsetzung der übrigen Regelungen bis zum 9. August 2020. Dazu sollen die Mitgliedstaaten der Kommission alle Informationen übermitteln, die für diese Bewertung erforderlich sind.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)**

#### **Zu Nummer 1**

##### Inhaltsübersicht

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Einfügung des § 4k EStG im vorliegenden Änderungsgesetz.

#### **Zu Nummer 2**

##### **Zu Buchstabe a**

##### § 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 3 - neu -

§ 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 3 EStG setzt wie § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um. Auf die Begründung zu § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG wird verwiesen.

##### **Zu Buchstabe b**

##### § 3 Nummer 41 - aufgehoben -

Mit Einführung des neu gefassten § 11 AStG wird die Vermeidung einer Doppelbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräußerungsfall durch Berücksichtigung eines Kürzungsbetrags gewährleistet. Die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 41 EStG bedarf es daher nicht mehr.

#### **Zu Nummer 3**

##### **Zu Buchstabe a**

##### § 4 Absatz 1 Satz 3

Bei Wegfall einer Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten („Verstärkung“, z. B. auf Grund der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte) erfolgt die sich aus Artikel 5 Absatz 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wertes gesetzestechnisch in der Weise, dass zunächst eine Entnahme nach § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG – neu – und



anschließend eine Einlage nach § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG – neu – fingiert wird (siehe auch Begründung zu § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG). Dies entspricht reziprok analog der Technik bei Eintritt eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen unter den Voraussetzungen des § 34c EStG die ausländische Steuer angerechnet oder abgezogen werden. Zudem entsteht durch die (Neu-)Bewertung des Wirtschaftsguts im Zuge der Einlagefiktion des § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG – neu – nach § 6 Absatz 1 Nummer 5b EStG – neu – zusätzliches Abschreibungspotenzial.

## **Zu Buchstabe b**

### § 4 Absatz 1 Satz 9 - neu -

Nach § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Einlage gleich. In diesem Fall ist das Wirtschaftsgut nach § 6 Absatz 1 Nummer 5a EStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Diese Regelungen bewirken, dass Wirtschaftsgüter, an denen bislang kein deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat (z. B. Wirtschaftsgüter einer Freistellungsbetriebsstätte), bei Überführung in eine inländische Betriebsstätte ungeachtet einer Besteuerung von stillen Reserven auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts im anderen Staat für steuerliche Zwecke stets mit dem Wert anzusetzen sind, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens mit dem gemeinen Wert. Dadurch wird erreicht, dass die von dem Besteuerungsrecht des anderen Staates erfassten stillen Reserven nicht in dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verstrickt werden.

Für einen Wegfall der Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten, z. B. infolge der Überführung eines Wirtschaftsguts, an dem bereits ein beschränktes Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestanden hat (z. B. Wirtschaftsgüter einer Anrechnungsbetriebsstätte), in eine inländische Betriebsstätte, gibt es bislang keine dem § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG vergleichbare Regelung.

Da Artikel 5 Absatz 5 ATAD sowohl in den Fällen einer Begründung als auch einer Verstärkung des Besteuerungsrechts die Anerkennung des vom anderen Staat im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegten Wertes verlangt, sofern dieser „dem Marktwert“ entspricht, fingiert § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG - neu - i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 5b EStG - neu - für den Fall der Verstärkung von Besteuerungsrechten und § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 5a zweiter Halbsatz EStG für den Fall der Begründung von Besteuerungsrechten eine Einlage zu dem vom anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegten Wert, höchstens dem gemeinen Wert.

## **Zu Nummer 4**

### **Zu Buchstabe a**

#### § 4g Absatz 1

Artikel 5 Absatz 2 ATAD gewährt dem Steuerpflichtigen das Recht, die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Artikel 5 Absatz 1 ATAD durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben, soweit Wirtschaftsgüter in einen EU-Staat oder einen EWR-Staat, mit dem ein der Amtshilfe- sowie der Beitreibungsrichtlinie vergleichbares Abkommen besteht, überführt werden. Da Artikel 5 Absatz 2 ATAD insoweit keine Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder EU-Staaten vorsieht, wird § 4g Absatz 1 EStG entsprechend angepasst. Zudem wird klargestellt, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung gebildet werden kann.

## **Zu Buchstabe b**

### § 4g Absatz 2 Satz 2

Artikel 5 Absatz 4 ATAD sieht für den Fall der Inanspruchnahme der Möglichkeit zur zeitlichen Streckung der Steuer auf die durch die Entnahmefiktion aufgedeckten stillen Reserven einen Katalog von Widerrufsgründen vor, der über die bislang in § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG enthaltenden Voraussetzungen für die Auflösung eines Ausgleichspostens hinausgeht. Die von Artikel 5 Absatz 4 ATAD angeordneten Auflösungsgründe werden nunmehr einheitlich in § 36 Absatz 5 EStG geregelt, auf den § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG künftig verweist. Entsprechend Artikel 5 Absatz 3 Unterabsatz 2 ATAD erhält die Finanzbehörde zudem die Möglichkeit, bei Gefährdung des Steueranspruchs aus der Auflösung des Ausgleichspostens vom Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung zu verlangen. Wird diese nicht erbracht, ist der Ausgleichsposten ebenfalls aufzulösen.

## **Zu Buchstabe c**

### § 4g Absatz 3 - aufgehoben -

Die bislang in § 4g Absatz 3 EStG generell vorgesehene steuerneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens im Fall der Rückführung eines Wirtschaftsgutes ist von Artikel 5 ATAD nur in Ausnahmefällen (Artikel 5 Absatz 7 ATAD) vorgesehen, für die derzeit kein praktischer Anwendungsbedarf vorgetragen wurde. § 4g Absatz 3 EStG wird daher ersatzlos gestrichen.

## **Zu Buchstabe d**

### § 4g Absatz 4 Satz 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Streichung des Absatzes 3.

## **Zu Buchstabe e**

### § 4g Absatz 5 Satz 3 - neu -

Der Verweis auf § 36 Absatz 5 Satz 8 EStG räumt einem erklärungspflichtigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, die Anzeige des Eintritts eines die sofortige Auflösung des Ausgleichspostens auslösenden Ereignisses anstatt „unverzüglich“ erst im Rahmen der nächsten Steuererklärung anzuzeigen.

## **Zu Buchstabe f**

### § 4g Absatz 6

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Änderung der Absätze 2 und 3.

## **Zu Nummer 5**

### § 4j Absatz 2 Satz 4

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung, die mit Verschiebung der Regelungen zur Niedrigbesteuerung in den § 8 Absatz 5 AStG erforderlich ist.

## **Zu Nummer 6**

### § 4k - neu -

## Allgemeines

§ 4k EStG setzt Artikel 9 und 9b der ATAD um. Danach sind die Mitgliedstaaten u. a. verpflichtet, den Betriebsausgabenabzug für bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu versagen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen / D/NI-Inkongruenzen - § 4k Absatz 1 bis 3 EStG) oder diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden (sog. Double Deduction-Inkongruenzen / DD-Inkongruenzen - § 4k Absatz 4 EStG). Darüber hinaus ist der Betriebsausgabenabzug auch im Fall sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen zu versagen. Diese liegen vor, wenn abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsinkongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, und die Folgen dieser Inkongruenz über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ wird (§ 4k Absatz 5 EStG).

### Absatz 1

#### Satz 1

§ 4k Absatz 1 Satz 1 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um und regelt das Abzugsverbot im Fall einer D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit sog. hybriden Finanzinstrumenten (u. a. sog. Hybridanleihen, Genussrechte etc.). Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn eine beim inländischen Steuerpflichtigen als Betriebsausgabe abziehbare Zinszahlung vom Staat des Zahlungsempfängers nicht als Vergütung für die Überlassung von Fremdkapital, sondern als Gewinnausschüttung behandelt und daher entweder nicht oder niedriger besteuert wird, als wenn der ausländische Staat die Vergütungen wie Deutschland als Zinsen besteuern würde (abweichende steuerliche Qualifikation des Kapitalvermögens). Die Regelung erfasst auch Substitutionszahlungen für Dividenden oder Zinsen, wie z. B. Kompensationszahlungen im Rahmen einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts.

Daneben erfasst Satz 1 auch D/NI-Inkongruenzen im Fall sog. hybrider Übertragungen. Hierbei handelt es sich um Transaktionen, bei der der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird (abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens). Dies kann z. B. dann zu einer D/NI-Inkongruenz führen, wenn Deutschland im Fall eines Repo-Geschäfts (Kauf- und Rückkaufsvereinbarung) die übertragenen Anteile entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11. November 2016 (BStBl I 2016 S. 1324) ununterbrochen dem inländischen Veräußerer zurechnet und einen Teil des Rückkaufpreises als grundsätzlich abziehbaren Finanzierungsaufwand (Zinsen) behandelt, der Staat des Käufers aber diesem die Anteile zwischen Kauf und Rückkauf zurechnet und in diesem Zeitraum vereinnahmte Dividenden sowie den Gewinn aus der (Rück-) Veräußerung der Anteile nach einer § 8b Absatz 1 und 2 KStG vergleichbaren Regelung freistellt. Auch im Fall einer grenzüberschreitenden Wertpapierleihe kann Satz 1 zur Anwendung kommen, wenn Deutschland als Staat des Entleihers diesem und der ausländische Staat dem Verleiher die Wertpapiere zurechnet und Deutschland daher die Kompensationszahlung an den Verleiher für eine zwischenzeitlich nach § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG steuerfrei bezogene Dividende aus den Anteilen als grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben behandelt, der ausländische Staat die Kompensationszahlung aber wie eine Dividende freistellt.

Maßgeblich für den Umfang der Nicht- bzw. vergünstigten Besteuerung und damit der Besteuerungsinkongruenz ist die Besteuerung der Erträge, die sich im Staat des Vergütungsgläubigers bei einer dem deutschen Recht entsprechenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung ergeben würde. Bei einer Steuervergünstigung bewirkt das „insoweit“ zudem, dass die Aufwendungen nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden, sondern

nur in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht.

#### Satz 2

§ 4k Absatz 1 Satz 2 EStG sieht in Einklang mit Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1 in den Fällen vor, in denen die den Aufwendungen entsprechenden Erträge zwar nicht sofort besteuert werden, die Steuervergünstigung aber voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

#### Absatz 2

##### Satz 1

§ 4k Absatz 2 Satz 1 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe e und f der ATAD um. Die Vorschrift versagt den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner oder zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens, soweit die korrespondierenden Erträge auf Grund einer abweichenden steuerlichen Behandlung des Rechtsträgers oder einer abweichenden Gewinnaufteilung zwischen den Betriebsstätten keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Als tatsächliche Besteuerung gilt auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung.

Satz 1 erfasst Aufwendungen aller Art, wie z. B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der Absetzung für Abnutzung) führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen (z. B. i. S. d. § 16 Absatz 2 Satz 2 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung).

Anders als Absatz 1 sieht Absatz 2 eine Korrektur der Besteuerungsinkongruenz nur im Fall einer tatsächlichen Nichtbesteuerung vor. Reine Steuerermäßigungen sind demgegenüber - im Einklang mit Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 3 Buchstabe e der ATAD - nicht erfasst.

Eine abweichende steuerliche Behandlung des Rechtsträgers liegt z. B. vor, wenn der die Aufwendungen geltend machende Steuerpflichtige abweichend von der inländischen Steuersubjektqualifikation als intransparente Körperschaft im Staat des Gläubigers der Erträge als transparenter Rechtsträger behandelt wird. Eine abweichende steuerliche Behandlung des Rechtsträgers kann sich auch daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige Teil eines Gruppenbesteuerungssystems ist und die Leistungsbeziehung innerhalb der Gruppe steuerlich nicht berücksichtigt wird.

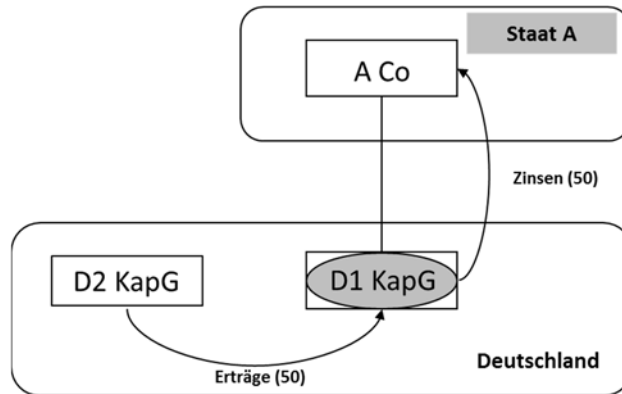
#### Satz 2

§ 4k Absatz 2 Satz 2 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe e der ATAD um. § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO kann dazu führen, dass Leistungsbeziehungen zwischen einer aus deutscher Sicht vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die im Staat ihrer Errichtung als intransparenter Rechtsträger behandelt wird, und ihrem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter steuerlich nicht anerkannt werden. Den im Ausland abzugsfähigen Aufwendungen (z. B. Zinszahlungen) der Gesellschaft an ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter stehen in einem solchen Fall keine entsprechenden Erträge im Inland gegenüber. Satz 2 ordnet daher an, dass in diesem Fall § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO keine Anwendung findet mit der Folge, dass die Leistungsbeziehung anerkannt wird und die Erträge beim Gesellschafter der Besteuerung unterliegen. Bei Satz 2 handelt es sich um eine sog. Sekundärregelung, die nur dann Anwendung findet, wenn die Besteuerungsinkongruenz nicht bereits durch den anderen Staat in Form einer Versagung des Abzugs der Aufwendungen beseitigt wurde.

### Satz 3

§ 4k Absatz 2 Satz 3 EStG setzt Artikel 9 i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe b der ATAD um und enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1 in den Fällen, in denen den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch im anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die doppelte Besteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird.

*Beispiel:*



Zwischen Staat A und Deutschland wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden. Nach deutscher Gewinnermittlung erzielt die von Deutschland als Kapitalgesellschaft behandelte D1 KapG Einkünfte i. H. v. 0, da den Erträgen i. H. v. 50 Zinsaufwendungen i. H. v. 50 gegenüberstehen. Nach den Rechtsvorschriften des Staates A wird die Darlehensbeziehung zwischen der D1 KapG und der A Co nicht anerkannt. Demnach wird von Staat A bei der Ermittlung der Einkünfte der A Co aus dem Darlehensvertrag weder ein Zinsertrag angenommen noch ein Zinsaufwand abgezogen. Die Einkünfte der A Co betragen für Besteuerungszwecke im Staat A mithin 50.

Die Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 3 greift in diesem Fall für die Zinsaufwendungen der D1 KapG an die A Co nicht, da Staat A die Doppelbesteuerung bei der A Co (hier: der Erträge aus der Leistungsbeziehung D1 Kap mit D2 KapG) durch Anrechnung der deutschen Steuern vermeidet.

Satz 3 erfordert eine quantitative Korrelation von Inkongruenz und doppelt besteuerten Erträgen. Nach Satz 3 findet Satz 1 daher nur insoweit keine Anwendung, als die Aufwendungen die doppelt berücksichtigten Erträge nicht übersteigen. Hinsichtlich der übersteigenden Aufwendungen findet das Betriebsausgabenabzugsverbot nach Satz 1 dagegen Anwendung. Übersteigen in diesem Fall in einem späteren Veranlagungszeitraum doppelt berücksichtigte Erträge die Aufwendungen, liegt ein Fall des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO vor (rückwirkendes Ereignis).

### Absatz 3

§ 4k Absatz 3 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe b, c und d der ATAD um und erfasst weitere D/NI-Inkongruenzen, die nicht bereits unter die Absätze 1 und 2 fallen. Dies betrifft insbesondere sog. umgekehrt hybride Rechtsträger, die im Staat ihrer Errichtung als transparente, im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten als intransparente Rechtsträger behandelt werden, sowie Inkongruenzen auf Grund einer abweichenden Zuordnung von Erträgen zu einzelnen Unternehmensteilen (Betriebsstätten). Entsprechend den OECD/G20-Empfehlungen und der ATAD wird der Betriebsausgabenabzug insoweit versagt, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

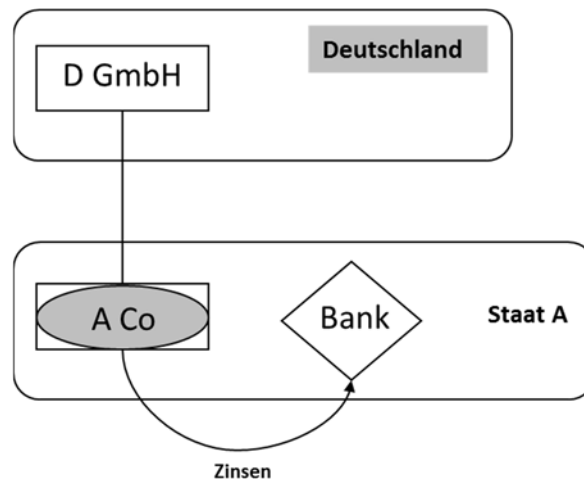
## Absatz 4

### Satz 1

§ 4k Absatz 4 Satz 1 bis 4 EStG setzt Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe g und Artikel 9b der ATAD um. Die Regelung betrifft Gestaltungen, die zu einer Besteuerungsinkongruenz in Form eines doppelten Betriebsausgabenabzugs führen (DD-Inkongruenzen). Diese Besteuerungsinkongruenz basiert vielfach auf einer Zahlung eines hybriden Rechtsträgers oder einer Anrechnungsbetriebsstätte an einen Dritten im Ausland. Ein besonderes hybrides Element wird in Absatz 4 allerdings nicht vorausgesetzt.

Im Fall eines hybriden Rechtsträgers, der vom Sitzstaat als intransparent, im Staat der Gesellschafter jedoch als transparent behandelt wird, kann dies dazu führen, dass (sofern der Staat der Gesellschafter die Aufwendungen keiner ausländischen Freistellungsbetriebsstätte zuordnet) die Aufwendungen dadurch sowohl im Sitzstaat des Rechtsträgers als auch im Staat der Gesellschafter steuerlich berücksichtigt werden.

*Beispiel:*



*Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D GmbH ist an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, die im Ausland jedoch steuerlich als intransparent behandelt wird (A Co). Die A Co zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern sowohl bei der A Co als auch bei der D GmbH die Bemessungsgrundlage, da aus deutscher Sicht die Aufwendungen bei der D GmbH berücksichtigt werden.*

Ein doppelter Betriebsausgabenabzug kann sich auch daraus ergeben, dass der Aufwand im Staat einer Anrechnungsbetriebsstätte abzugsfähig ist und auf Grund des Welteinkommensprinzips auch die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen (Investor) im Ansässigkeitsstaat mindert. In diesem Fall ist die steuerliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen im Staat des Investors ungeachtet der steuerlichen Berücksichtigung im anderen Staat systemimmanent. Aus diesem Grund sieht Satz 4 eine Ausnahme vom Abzugsverbot vor, wenn die Aufwendungen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte einer Einkunftsquelle mindern, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern vermieden wird (zur Ausnahme vom Abzugsverbot in anderen Fällen vgl. zu Satz 3).

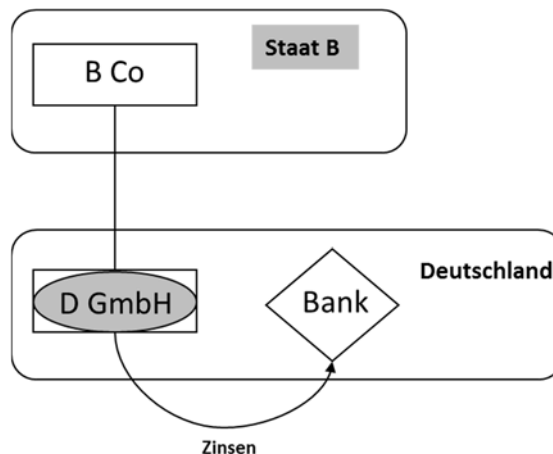
### Satz 2



§ 4k Absatz 4 Satz 2 EStG regelt in Verbindung mit den Sätzen 1 und 3, welcher Staat im Fall einer DD-Inkongruenz vorrangig den Betriebsausgabenabzug zu versagen hat. Dazu ordnet Satz 2 in einem ersten Schritt an, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Aufwendungen im anderen Staat im Sinne des Satzes 1 auch dann vorliegt, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach einer dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung versagt. Damit wird sichergestellt, dass die Anwendung des § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG bei Aufwendungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der ausländische Staat in Umsetzung der ATAD ebenfalls ein Abzugsverbot vorsieht. Ob in diesem Fall der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist, hängt letztlich davon ab, ob die Voraussetzungen des Satzes 3 erfüllt sind. Bei nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen erkennt § 4k Absatz 4 EStG demgegenüber bereits im Sinne einer „Vorfahrtsregelung“ ein vom ausländischen Staat vorgesehenes Abzugsverbot an mit der Folge, dass insoweit schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 vorliegt.

Eine Ausnahme vom Anwendungsvorrang bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sieht Satz 2 zweiter Halbsatz vor. Diese Regelung setzt die Anwendungsreihenfolge aus Empfehlung 6 des OECD/G20-Berichts 2015, Empfehlung 4 des Hybrid branch-Berichts 2017 sowie Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a und b ATAD um, wonach vorrangig der Staat des Investors bzw. der „Muttergesellschaft“ die Besteuerungsinkongruenz beseitigen soll und erst nachrangig der Staat des „Zahlenden“.

*Beispiel (Abwandlung des Beispiels zu Absatz 4 Satz 1):*



*Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D GmbH wird im Staat B steuerlich als Personengesellschaft qualifiziert. Die D GmbH zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern sowohl bei der D GmbH als auch bei der B Co die Bemessungsgrundlage. Obwohl es sich bei der D GmbH aus deutscher Sicht um einen „unbeschränkt Steuerpflichtigen“ handelt (hier: eine nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft), liegt entsprechend der Vorfahrtsregel aus Empfehlung 6 des OECD/G20-Berichts 2015 schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 i. V. m. Satz 2 vor, wenn Staat B als Staat der „Muttergesellschaft“ den Betriebsausgabenabzug nach einer dem Absatz 4 vergleichbaren Regelung versagt.*

### Satz 3

§ 4k Absatz 4 Satz 3 EStG setzt Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe b der ATAD um und enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

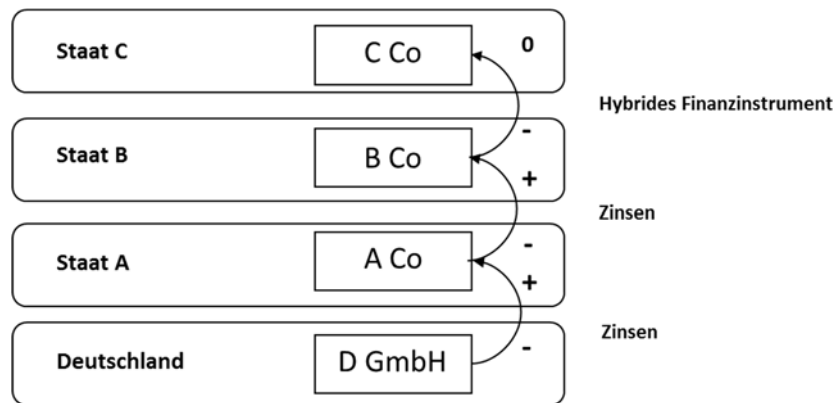
### Satz 4

§ 4k Absatz 4 Satz 4 EStG nimmt die Anrechnungsfälle bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vom Abzugsverbot aus (vgl. bereits zu Satz 1). Das Abzugsverbot ist jedoch nicht ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Damit soll das Abzugsverbot nach Satz 1 auch Fälle erfassen, in denen z.B. eine Anrechnungsbetriebsstätte im Ausland Verluste erzielt, die mit im Inland nicht der Besteuerung unterliegenden Gewinnen des Steuerpflichtigen oder anderer Rechtsträger, beispielsweise über ein Gruppenbesteuerungssystem, im Ausland verrechnet werden können.

### Absatz 5

§ 4k Absatz 5 EStG setzt Artikel 9 Absatz 3 der ATAD um und sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot im Fall sog. importierter Besteuerungsin Kongruenzen vor. Diese liegen vor, wenn ein Effekt einer Besteuerungsin Kongruenz, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise ins Inland verlagert wird.

Beispiel:



Die B Co (Staat B) und die C Co (Staat C) haben ein hybrides Finanzinstrument abgeschlossen, das zu einer Besteuerungsin Kongruenz in Form einer D/NI führt. Wird die Besteuerungsin Kongruenz nicht durch Staat B oder Staat C beseitigt, verpflichtet Artikel 9 Absatz 3 der ATAD die Mitgliedstaaten, beim „Importeur“ dieser Besteuerungsin Kongruenz (hier zunächst: die A Co) den Abzug zu versagen. Versagt auch Staat A den Abzug nicht, ist Deutschland verpflichtet, den Abzug bei der D GmbH als nächstem Glied in der Kette zu versagen.

### Satz 1

Nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG sind auch Aufwendungen im Fall importierter Besteuerungsin Kongruenzen nicht abziehbar. Voraussetzung ist, dass der Gläubiger (im Beispiel die A Co) des Steuerpflichtigen (D-GmbH) oder ein weiterer Gläubiger (B Co und C Co) Aufwendungen hat, die nach § 4k EStG einem Abzugsverbot unterliegen würden, wenn der (weitere) Gläubiger unbeschränkt steuerpflichtig wäre (hybride Aufwendungen).

Weitere Voraussetzung für das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 5 EStG ist eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungsin Kongruenz führenden Aufwendungen. Eine solche ist insbesondere im Fall einer Refinanzierung anzunehmen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen. Vielmehr genügt die unmittelbare oder mittelbare betragsmäßige Verkettung der hybriden Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen. Bei den importierten Besteuerungsin Kongruenzen kann es sich sowohl um D/NI- als auch um DD-Sachverhalte handeln.

## Satz 2

§ 4k Absatz 5 Satz 2 EStG regelt die Ausnahmen vom Abzugsverbot nach Satz 1. Danach findet Satz 1 keine Anwendung, wenn beim Gläubiger, dem weiteren Gläubiger oder der anderen Person im Sinne des Satzes 1 (im Beispiel entweder bei A Co, B Co oder C Co) die (ggf. ebenfalls importierte) Besteuerungsinkongruenz beseitigt wird (z. B. auf Grund eines dem § 4k Absatz 1 bis 5 EStG vergleichbaren Abzugsverbots oder auf Grund der Versagung einer Steuerbefreiung entsprechend § 3 Nummer 40 Buchstabe d Nummer 2 und 3 EStG oder § 8b Absatz 1 Satz 2 und 3 KStG jeweils in der Fassung dieses Änderungsgesetzes).

Dagegen ist das Abzugsverbot des Satzes 1 nicht nach Satz 2 ausgeschlossen, wenn die Besteuerungsinkongruenz erst auf einer nachgelagerten Stufe beseitigt wird (z. B. bei einer ausländischen Muttergesellschaft der D GmbH). In diesem Fall liegt weiterhin ein Import einer Besteuerungsinkongruenz bei der D GmbH vor, und Deutschland hat hinsichtlich des Abzugsverbots „Vorrang“ gegenüber dem Staat der Muttergesellschaft der D GmbH.

## Absatz 6

### Satz 1

§ 4k Absatz 6 EStG setzt Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c der ATAD um und beschränkt den Anwendungsbereich des § 4k EStG auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG sowie strukturierte Gestaltungen.

### Satz 2

§ 4k Absatz 6 Satz 2 EStG setzt Artikel 2 Absatz 4 Unterabsatz 3 Buchstabe b der ATAD um und bestimmt, dass für Zwecke der Absätze 1 bis 6 einer Person, die gemeinsam mit einer anderen Person handelt, die jeweiligen Merkmale des § 1 Absatz 2 AStG der anderen Person zugerechnet werden. Ziel der Erweiterung ist es, Gestaltungsmöglichkeiten auszuschließen, in denen der Anwendungsbereich der Anti-Hybrid-Regelungen umgangen wird, indem Stimmrechts- oder Kapitalbeteiligungen auf verschiedene Personen verteilt werden, die einem gemeinsamen Handlungswillen unterliegen bzw. gleichgerichtete Interessen verfolgen.

### Satz 3

§ 4k Absatz 6 Satz 3 EStG setzt Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c i. V. m. Artikel 2 Absatz 11 der ATAD um und definiert den Begriff der strukturierten Gestaltung für Zwecke der Anwendung des Satzes 1. Eine strukturierte Gestaltung ist zum einen dann anzunehmen, wenn der steuerliche Vorteil aus der Besteuerungsinkongruenz ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung eingerechnet wird. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn sich der Preis der vertraglichen Gestaltung von dem Preis unterscheidet, der vereinbart worden wäre, wenn die Besteuerungsinkongruenz nicht aufgetreten wäre. Zum anderen liegt eine strukturierte Gestaltung vor, wenn die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung oder die der Vereinbarung zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass das Auftreten des steuerlichen Vorteils zu erwarten war. Bei dieser Prüfung ist ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen. Es ist also unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils oder seine Beteiligung an der strukturierten Gestaltung hat.

### Satz 4

Artikel 2 Absatz 11 der ATAD enthält eine Ausnahme für Steuerpflichtige, denen die Besteuerungsinkongruenz nicht bewusst war und die nicht von der Besteuerungsinkongruenz profitiert haben. Um dem Steuerpflichtigen nicht die Beweis- und Darlegungslast für ein

regelmäßig nur schwer bzw. nicht nachzuweisendes negatives subjektives Merkmal („nicht bewusst“) aufzuerlegen, enthält Satz 4 als Ausnahme von Satz 3 eine objektive Komponente („wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.“). Dies kann insbesondere bei über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen der Fall sein, bei denen der Zins so berechnet ist, dass er auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist.

#### Absatz 7

§ 4k Absatz 7 EStG regelt, dass die Absätze 1 bis 6 ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Anwendung finden.

#### **Zu Nummer 7**

##### § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz, Nummer 5a und Nummer 5b - neu -

§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz, Nummer 5a zweiter Halbsatz und Nummer 5b EStG dienen der Umsetzung von Artikel 5 Absatz 5 ATAD. Auf die Begründung zu § 4 Absatz 1 Satz 3 und 9 EStG wird insoweit verwiesen.

#### **Zu Nummer 8**

##### **Zu Buchstabe a**

##### § 6b Absatz 2a Satz 3

Es handelt sich um eine Folgeänderung wegen der Änderungen in § 36 Absatz 5 EStG.

##### **Zu Buchstabe b**

##### § 6b Absatz 10 Satz 4

Es handelt sich um eine redaktionelle Klarstellung.

#### **Zu Nummer 9**

##### § 9 Absatz 5 Satz 2

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Einführung des neuen § 4k EStG.

#### **Zu Nummer 10**

##### § 36 Absatz 5

§ 36 Absatz 5 EStG setzt Artikel 5 Absatz 2 bis 4 ATAD als Grundregelung für die zeitliche Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns um (Voraussetzungen, Widerrufsgründe, Sicherheitsleistung), auf die auch § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG verweist.

#### **Zu Nummer 11**

##### § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 - neu -

§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG entspricht der Empfehlung 1.1 des OECD-Berichts zur Neutralisierung der Effekte sog. „hybrid branches“ (Hybrid branch-Bericht 2017), der Gestaltungen im Zusammenhang mit Betriebsstättenverhalten adressiert. Die Regelung versagt die DBA-Freistellung solcher Einkünfte, die im ausländischen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie dieser Staat einer Betriebsstätte in einem anderen

Staat zuordnet oder die auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat mindern.

### **Zu Nummer 12**

#### § 52

### **Zu Buchstabe a**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

##### § 52 Absatz 4 Satz 9 - neu -

§ 52 Absatz 4 Satz 9 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 3 EStG. Dieser ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

##### § 52 Absatz 4 Satz 12 - neu -

§ 52 Absatz 4 Satz 12 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 3 Nummer 41 EStG. Sie stellt sicher, dass Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, die auf bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Beträgen beruhen, auch in den Fällen, in denen § 11 AStG auf Grund der Anwendungsregelung des § 21 Absatz 3 Satz 1 AStG noch nicht anwendbar ist, nicht nochmals einer Besteuerung unterliegen.

### **Zu Buchstabe b**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

##### § 52 Absatz 6 Satz 1 - neu -

§ 52 Absatz 6 Satz 1 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

##### § 52 Absatz 6 Satz 3 - neu -

§ 52 Absatz 6 Satz 3 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

### **Zu Buchstabe c**

#### § 52 Absatz 7

Der bisherige Absatz 8 (zu § 4f EStG) wird zu Absatz 7.

### **Zu Buchstabe d**

#### § 52 Absatz 8 - neu -

§ 52 Absatz 8 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4g EStG. Dieser ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

### **Zu Buchstabe e**

#### § 52 Absatz 8b - neu -

§ 52 Absatz 8b EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4k EStG. Dieser ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.

### **Zu Buchstabe f**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### § 52 Absatz 12 Satz 2 - neu -

§ 52 Absatz 12 Satz 2 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

#### § 52 Absatz 12 Satz 4 - neu -

§ 52 Absatz 12 Satz 4 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6 Absatz 1 Nummer 5a und Nummer 5b EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

### **Zu Buchstabe g**

#### § 52 Absatz 14 Satz 4 - neu -

§ 52 Absatz 14 Satz 4 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6b Absatz 2a EStG. Die Änderungen sind erstmals auf Gewinne im Sinne des § 6b Absatz 2 anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2019 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.

### **Zu Buchstabe h**

#### § 52 Absatz 16a Satz 2 - neu -

§ 52 Absatz 16a Satz 2 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG entsprechend der Anwendungsregelung zu § 4k EStG (§ 52 Absatz 8b EStG). Die entsprechende Anwendung der §§ 4j und 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bleiben hiervon unberührt.

### **Zu Buchstabe i**

#### § 52 Absatz 47a - neu -

§ 52 Absatz 47a EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG. Dieser ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.

### **Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)**

#### **Zu Nummer 1**

#### Zur Inhaltsübersicht

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Änderung der Überschrift des § 12 KStG.

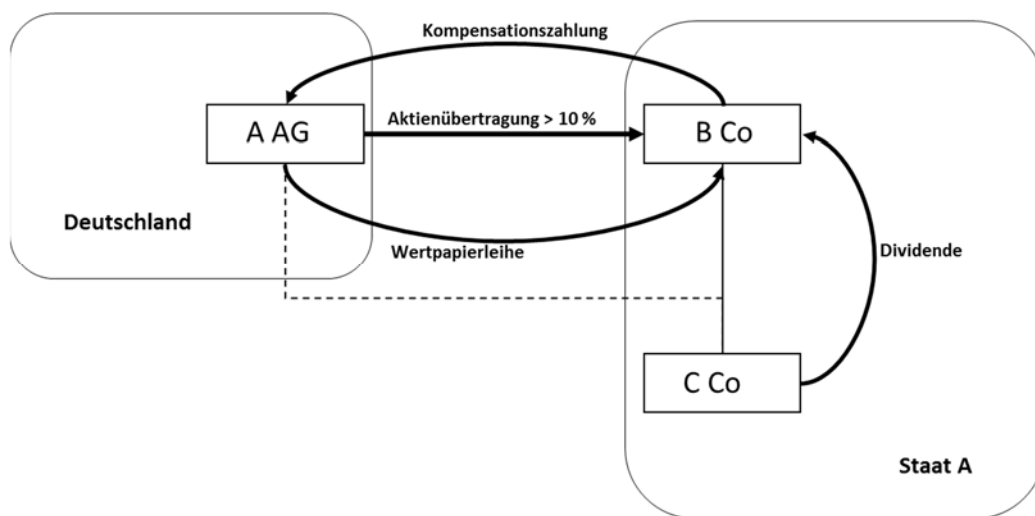


## Zu Nummer 2

### § 8b Absatz 1 Satz 3 - neu -

§ 8b Absatz 1 Satz 3 KStG setzt wie § 3 Nummer 40 Buchstabe d Satz 3 EStG Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um und ordnet an, dass Erträge aus einer hybriden Übertragung steuerlich berücksichtigt werden, soweit die Besteuerungsinkongruenz nicht oder nur teilweise - z. B. durch die Anwendung einer dem § 4k Absatz 1 EStG entsprechenden Regelung - im anderen Staat beseitigt wurde. Bei einer hybriden Übertragung handelt es sich gemäß Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 3 Buchstabe l der ATAD um eine Gestaltung zur Übertragung eines Finanzinstruments, wenn der zugrunde liegende Ertrag des übertragenen Instruments für Steuerzwecke so behandelt wird, als sei er zugleich mehr als einer der an der Gestaltung beteiligten Parteien zugeflossen.

Beispiel:



Die inländische A AG überträgt Wertpapiere (hier: C Co-Aktien) im Rahmen eines Wertpapiergeschäfts (Wertpapierleihe/Wertpapierpensionsgeschäft) an die ausländische B Co. B Co bezieht Dividenden aus den Wertpapieren, für die B Co an die A AG eine Kompensationszahlung leisten muss. Die Erträge aus den Wertpapieren werden im In- und Ausland grundsätzlich als Eigenkapitalbezüge qualifiziert. Wird das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren nach innerstaatlichem Recht der A AG zugerechnet (vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 2016, BStBl I 2016 S. 1324), hat diese grundsätzlich einen Anspruch gegen B Co auf Auskehrung der Dividende in Form einer Kompensationszahlung zu aktivieren. Die auf diese Forderung vereinnahmten Erträge wären bei der A AG gemäß § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG grundsätzlich steuerfrei.

Eine Besteuerungsinkongruenz könnte sich ergeben, soweit die Wertpapiererträge in Staat A abweichend von der inländischen steuerlichen Rechtslage der B Co zugerechnet werden und dort als Beteiligungserträge steuerbefreit sind oder einer Steuerbegünstigung unterliegen, die Kompensationszahlung jedoch als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG findet in diesem Fall auf die Kompensationszahlung keine Anwendung, da die insoweit maßgebliche Dividende nicht die Bemessungsgrundlage der leistenden Körperschaft (C Co) mindert.

## Zu Nummer 3

### Zu Buchstabe a

### § 12 – Überschrift

Die Überschrift wurde an die zwischenzeitlich erfolgten inhaltlichen Änderungen in § 12 KStG angepasst.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 12 Absatz 1 Satz 3 - neu -

§ 12 Absatz 1 Satz 3 KStG entspricht dem durch dieses Änderungsgesetz neu eingefügten § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG und regelt den Fall des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts (z. B. im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte). Das Wirtschaftsgut gilt in diesem Fall als zu dem Wert veräußert und über § 8 Absatz 1 KStG i. V. m. den durch dieses Änderungsgesetz neu eingefügten § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG und § 6 Absatz 1 Nummer 5b EStG sofort zum selben Wert wieder angeschafft, den der andere Staat im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegt hat, höchstens dem gemeinen Wert.

#### **Zu Buchstabe c**

##### § 12 Absatz 1a - neu -

§ 12 Absatz 1a KStG setzt Artikel 5 Absatz 5 ATAD um, der hinsichtlich des Wertansatzes im Fall der erstmaligen Verstrickung von Wirtschaftsgütern oder dem Wegfall einer Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht zwischen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und Wirtschaftsgütern der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft differenziert. Letztere sind nicht von § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, § 4 Absatz 1 Satz 9 - neu - EStG und dem bisherigen § 4 Absatz 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG über den allgemeinen Verweis in § 8 Absatz 1 KStG erfasst, da diese grundsätzlich nur auf Gewinneinkünfte Anwendung finden. Durch § 12 Absatz 1a KStG wird § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, der durch dieses Änderungsgesetz ergänzte § 4 Absatz 1 Satz 9 - neu - EStG sowie der bisherige § 4 Absatz 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG für entsprechend anwendbar erklärt.

#### **Zu Nummer 4**

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 34 Absatz 5 Satz 1 - neu -

§ 34 Absatz 5 Satz 1 KStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG. Dieser ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 34 Absatz 6b - neu -

§ 34 Absatz 6b - neu - KStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 12 Absatz 1 und 1a KStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

#### **Zu Buchstabe c**

##### § 34 Absatz 6c und 6d

Aus den bisherigen Absätzen 6b und 6c werden in der Folge der Einfügung eines neuen Absatzes 6b die Absätze 6c und 6d.

## **Zu Artikel 3 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)**

### **Zu Nummer 1**

#### § 8 Nummer 5 Satz 2

Die Neufassung von § 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG ist eine Folgeänderung aus dem Wegfall des § 3 Nummer 41 EStG, auf den sich Satz 2 bisher ausschließlich bezog. § 3 Nummer 41 EStG wird künftig durch den Kürzungsbetrag des § 11 AStG ersetzt. § 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG stellt künftig sicher, dass eine Hinzurechnung nach § 8 Nummer 5 Satz 1 GewStG unterbleibt, soweit die Bezüge im Sinne des § 11 Absatz 1 AStG nach § 11 Absatz 2 AStG gemindert sind. Damit wird verhindert, dass durch die Erhöhung des Gewerbeertrags nach § 8 Nummer 5 Satz 1 GewStG eine Ausschüttung, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlag, nochmals der Gewerbesteuer unterworfen wird.

### **Zu Nummer 2**

#### **Zu Buchstabe a**

#### § 9 Nummer 2 Satz 2 und Satz 3 - neu -

Nach § 9 Nummer 2 GewStG werden Gewinnanteile an in- oder ausländischen Mitunternehmenschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mitunternehmers gekürzt. Nach geltendem Recht vermindert sich die Kürzung, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG (passive Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden) enthalten sind. Sie mindert sich nicht, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG (passive Einkünfte, die über eine Zwischengesellschaft bezogen werden) enthalten sind. Werden die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG nicht unmittelbar vom Mitunternehmer, sondern durch Zwischenschaltung einer ausländischen Mitunternehmenschaften bezogen, kann mittels Kürzung nach § 9 Nummer 2 GewStG aktuell die gewerbesteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Änderung des § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG schließt dies künftig aus.

Der neue § 9 Nummer 2 Satz 3 GewStG stellt sicher, dass bei Beteiligungsketten über zwischengeschaltete inländische Mitunternehmenschaften der Hinzurechnungsbetrag nicht mehrfach, sondern nur bei der ersten inländischen Mitunternehmenschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

#### **Zu Buchstabe b**

#### § 9 Nummer 3 Satz 1

Nach § 9 Nummer 3 GewStG wird der Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach geltendem Recht vermindert sich die Kürzung, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG (passive Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden) enthalten sind. Sie mindert sich nicht, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG (passive Einkünfte, die über eine Zwischengesellschaft bezogen werden) enthalten sind. Werden die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG über eine ausländische Betriebsstätte des inländischen Hinzurechnungspflichtigen Unternehmens im Sinne des § 2 GewStG erzielt, kann mittels Kürzung nach § 9 Nummer 3 GewStG aktuell die gewerbesteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Änderung des § 9 Nummer 3 Satz 1 GewStG schließt dies künftig aus.

## **Zu Artikel 4 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)**

#### § 43 Absatz 2 - aufgehoben -

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

## **Zu Artikel 5 (Änderung des Außensteuergesetzes)**

### **Zu Nummer 1**

#### § 1

##### Allgemeines

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Zu Buchstabe a**

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

#### *Absatz 1*

#### *Satz 1*

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

#### *Satz 2*

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

#### *Satz 3*

Satz 3 entspricht dem bisher geltenden Satz 3.

#### *Satz 4*

Satz 4 entspricht dem bisher geltenden Satz 4.

#### *Absatz 2*

#### *Satz 1*

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

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

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

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

#### Satz 2

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

#### Absatz 3

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

#### Satz 1

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

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



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

### Satz 2

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

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

### Satz 3

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

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

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

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

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

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

#### Satz 4

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

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

#### Satz 5

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

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

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

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

#### Satz 6

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

#### Satz 7

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

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

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

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

### Absatz 3a

#### Satz 1

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

#### Satz 2

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

#### Satz 3

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

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

#### Satz 4

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

#### *Satz 5*

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

#### *Satz 6*

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

#### *Absatz 3b*

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

#### *Absatz 3c*

#### *Allgemeines*

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

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

#### Satz 1

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

#### Satz 2

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

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

#### Satz 3

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

#### Satz 4

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

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

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

#### Satz 5

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

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

## **Zu Buchstabe b**

### § 1 Absatz 6

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

## **Zu Nummer 2**

### § 1a

#### *Allgemeines*

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

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



## Absatz 1

### Satz 1

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

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

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

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

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

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

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

#### Satz 2

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

### Satz 3

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

### Satz 4

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

### Absatz 2

#### Satz 1

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

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

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

#### Satz 2

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

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

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

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

#### Satz 3

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

#### Satz 4

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

### § 1b

#### *Allgemeines*

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

#### Satz 1

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

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

## Satz 2

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

## Satz 3

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

## Satz 4

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

## Satz 5

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

## Satz 6

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

## **Zu Nummer 3**

### § 5 Absatz 1 Satz 1

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

## **Zu Nummer 4**

### § 6

*Allgemeines*

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

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

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

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

#### *Absatz 1*

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

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

- ausschließlich Vermögenzuwächse und keine Vermögenminderungen berücksichtigt werden,

wird unverändert beibehalten.

#### Satz 1

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

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

#### Satz 2

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

#### Satz 3

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

#### Absatz 2

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

### *Absatz 3*

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

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

### *Sätze 1 bis 3*

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

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

### *Sätze 4 und 5*

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

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



#### *Absatz 4*

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

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

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

#### *Absatz 5*

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

### **Zu den Nummern 5 bis 7**

#### §§ 7 bis 14

##### *Allgemeines*

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

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

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

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

Hervorzuheben sind insbesondere folgende Maßnahmen:

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

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

## **Zu Nummer 5**

### §§ 7 bis 12

#### § 7

##### *Allgemeines*

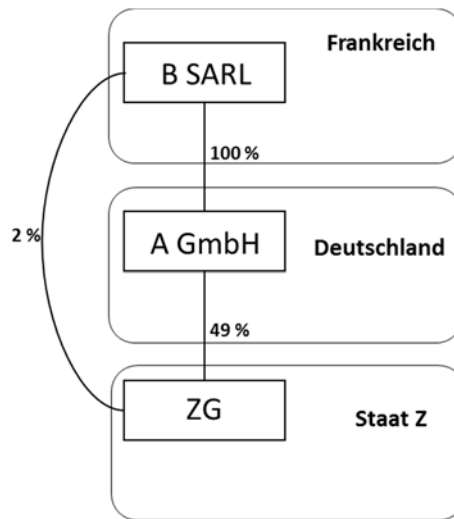
§ 7 AStG legt zum einen die Tatbestandsvoraussetzungen fest, welche für die Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sein müssen. Zentral ist dabei das in § 7 AStG definierte Kriterium der Beherrschung. Zum anderen schreibt § 7 AStG vor, mit welchem Anteil die Einkünfte der Zwischengesellschaft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

##### *Absatz 1*

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

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

##### *Beispiel:*



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

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

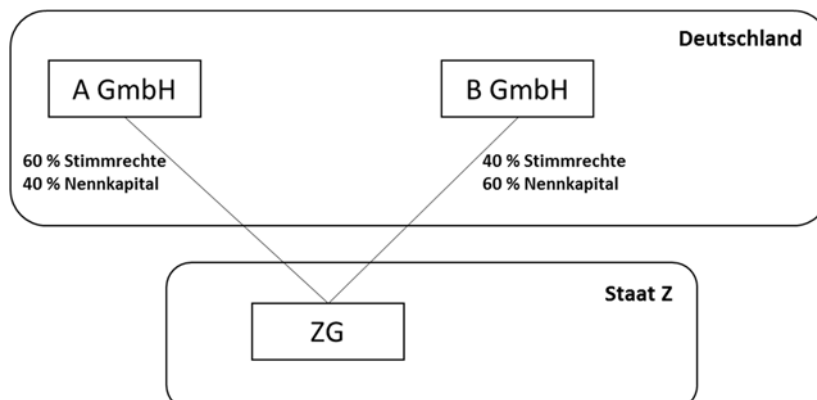
Als Konsequenz des Wegfalls des Regimes der nachgeschalteten Zwischengesellschaften nach § 14 AStG des geltenden Rechts ist im Hinblick auf die Steuerpflicht sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen.

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

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

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

Beispiel:



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

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

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

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

### Absätze 2 und 3

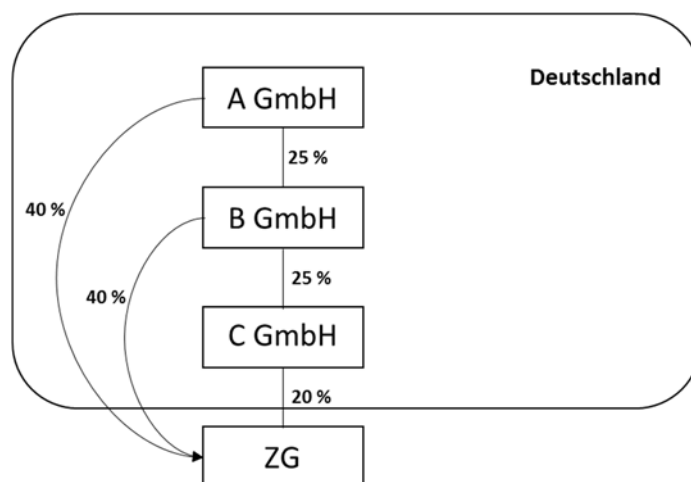
Hinzurechnungsverpflichtete sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer Zwischengesellschaft, wenn sie die Zwischengesellschaft - unmittelbar oder mittelbar - beherrschen, und zwar entweder allein oder zusammen mit Personen, welche Nahestehende sind.

Beherrschungskriterien sind:

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

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

### Zusammenfassendes Beispiel:



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

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

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

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

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

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

#### Absatz 4

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## § 8

### *Allgemeines*

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

### *Absatz 1*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Beispiel:*

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

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

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

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

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



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

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

#### *Absätze 2 bis 4*

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

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

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

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

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

#### *Absatz 5*

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

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

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

### § 9

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

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

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

### § 10

#### *Allgemeines*

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

#### *Absatz 1*

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

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

#### *Absatz 2*

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

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

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

#### *Absatz 3*

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

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

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

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

#### *Absatz 4*

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

#### *Absatz 5*

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

#### *Absatz 6*

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

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

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

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

## § 11

### *Allgemeines*

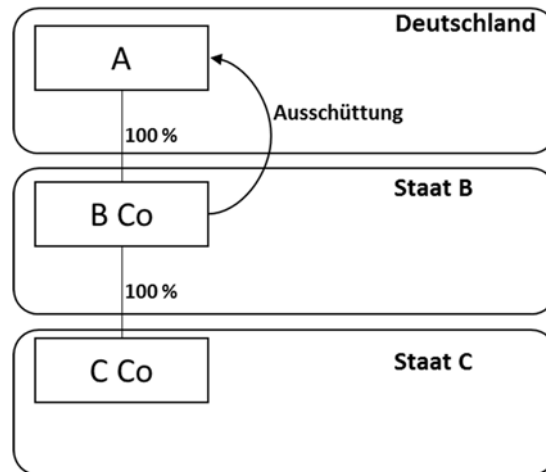
Nach dem bisherigen Recht bleibt die Hinzurechnungsbesteuerung im Ausschüttungsfall bestehen. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne sind nach § 3 Nummer 41 EStG steuerfrei, soweit sie im Zusammenhang mit Beteiligungen stehen, die innerhalb eines Siebenjahres-Zeitraums Hinzurechnungsbeträge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

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

### *Absatz 1*

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

### *Beispiel:*



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

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

#### *Absatz 2*

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

#### *Absatz 3*

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

#### *Absatz 4*

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

#### *Beispiel:*

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

#### *Absatz 5*

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

*Zusammenfassendes Beispiel:*

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

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

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

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

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

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

§ 12

*Allgemeines*

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

*Absatz 1*

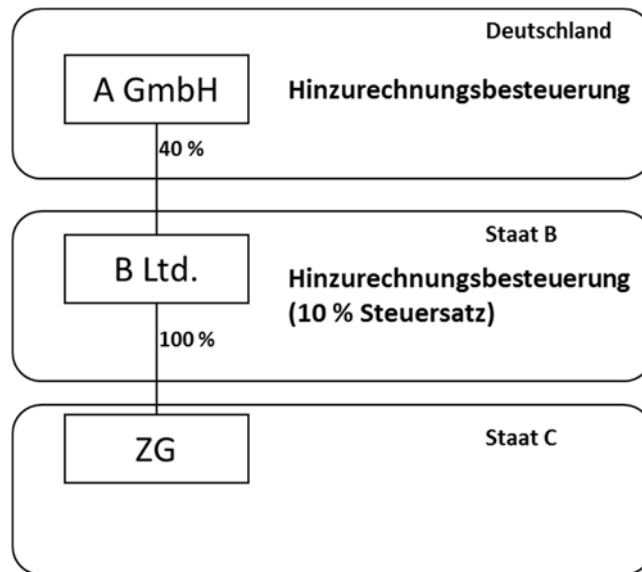
Ein Antrag auf Steueranrechnung ist auf Grund des Wegfalls der Abzugsmöglichkeit der Steuern gemäß § 10 Absatz 1 AStG des bisherigen Rechts nicht mehr erforderlich. Die Regelung des bisherigen § 10 Absatz 1 Satz 3 AStG wird notwendigerweise in den § 12 Absatz 1 Satz 2 AStG übernommen.

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

### Absatz 2

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

### Beispiel:



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

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

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

### *Absatz 3*

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

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

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

### **Zu Nummer 6**

#### § 13 - neu -

#### *Absatz 1*

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

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

#### *Absatz 2*

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



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

#### *Absatz 3*

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

#### *Absatz 4*

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

### **Zu Nummer 7**

#### § 14 - aufgehoben -

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

### **Zu Nummer 8**

#### §§ 15 bis 18

#### § 15

#### *Allgemeines*

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

#### *Absatz 5*

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

#### *Absatz 7*

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

#### *Absatz 9*

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

### *Absatz 11*

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

### § 16

#### *Absatz 1*

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

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

#### *Absatz 2*

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

### § 17

#### *Allgemeines*

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

#### *Absatz 1*

##### *Nummer 1*

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

##### *Nummer 2*

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

#### *Absatz 2*

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

## § 18

### *Allgemeines*

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

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

### *Absatz 1*

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

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

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

### *Absatz 2*

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

### *Absatz 3*

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

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

#### *Absatz 4*

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

#### *Absatz 5*

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

### **Zu Nummer 9**

#### § 20

##### *Absatz 1*

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

##### *Absatz 2*

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

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

### **Zu Nummer 10**

#### § 20a - neu -

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

### **Zu Nummer 11**

#### § 21

##### *Absatz 1*

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

#### *Absatz 2*

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

#### *Absatz 3*

##### *Satz 1*

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

##### *Satz 2*

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

##### *Satz 3*

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

##### *Satz 4*

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

##### *Satz 5*

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

### **Zu Artikel 6 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

#### **Zu Buchstabe a**

Inhaltsübersicht zu § 89a

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

#### **Zu Buchstabe b**

##### Inhaltsübersicht zu § 178a

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

#### **Zu Nummer 2**

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 3 Absatz 4 Nummer 7

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

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 3 Absatz 5 Satz 4

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

#### **Zu Nummer 3**

##### § 89a

##### *Allgemeines*

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

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

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

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

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

#### *Absatz 1*

#### *Satz 1*

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

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

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

#### Satz 2

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

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

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

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

#### Satz 3

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

#### Satz 4

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

#### Satz 5



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

#### *Satz 6*

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

#### *Satz 7*

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

#### *Satz 8*

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

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

#### *Absatz 2*

#### *Satz 1*

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

#### *Nummer 1*

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

#### *Nummer 2*

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

### *Nummer 3*

Die Angabe der Identifikationsnummer dient der eindeutigen Identifikation des Antragstellers.

### *Nummer 4*

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

### *Nummer 5*

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

### *Nummer 6*

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

### *Nummer 7*

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

### *Satz 2*

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

### *Satz 3*

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

### *Absatz 3*

### *Satz 1*

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

### *Nummer 1*

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

## *Nummer 2*

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

### *Satz 2*

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

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

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

### *Satz 3*

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

### *Satz 4*

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

#### *Satz 5*

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

#### *Satz 6*

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

#### *Satz 7*

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

#### *Absatz 4*

#### *Satz 1*

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

#### *Nummer 1*

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

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

#### *Nummer 2*

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

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

### *Nummer 3*

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

### *Satz 2*

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

### *Satz 3*

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

### *Absatz 5*

#### *Satz 1*

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

#### *Satz 2*

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

### *Absatz 6*

### *Satz 1*

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

### *Satz 2*

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

### *Satz 3*

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

### *Absatz 7*

#### *Allgemein*

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

### *Satz 1*

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

### *Satz 2*

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

### *Satz 3*

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

### *Satz 4*

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

### *Satz 5*

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

#### Satz 6

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

#### Satz 7

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

#### Satz 8

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

#### Satz 9

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

#### Satz 10

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

#### Satz 11

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

### **Zu Nummer 4**

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 90 Absatz 3 Satz 3

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

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

## **Zu Buchstabe b**

### § 90 Absatz 3 Satz 5

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

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

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

## **Zu Nummer 5**

### § 175a

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

## **Zu Nummer 6**

### § 178a



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

## **Zu Artikel 7 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

### **Zu Nummer 1**

#### Artikel 97 § 22 Absatz 1 Satz 5 - neu -

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

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

### **Zu Nummer 2**

#### Artikel 97 § 34 – neu -

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

## **Zu Artikel 8 (Änderung des Gesetzes über die Finanzverwaltung)**

#### § 5 Absatz 1 Nummer 5

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

### **Zu Artikel 9 (Inkrafttreten)**

Das vorliegende Gesetz tritt am Tag nach Verkündung in Kraft.