



Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

21. Januar 2020

**Referentenentwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz vom 10. Dezember 2019
(ATADUmsG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG) vom 10. Dezember 2019.

Hierzu haben wir Ihnen zum einen allgemeine Anmerkungen aus aktuellem Anlass (s. Anlage I.) sowie unsere Anmerkungen im Einzelnen zum Referentenentwurf nachfolgend nicht abschließend zusammengefasst.

I. Generelle Anmerkungen zu diesem Vorhaben

Wir haben Ihnen aus aktuellem Anlass zehn steuerpolitische Petiten unseres Verbandes für das Jahr 2020 mit generellen Anmerkungen in der Anlage zusammengefasst und freuen uns über deren Beachtung im Jahr 2020.

II. Anmerkungen zum Referentenentwurf im Einzelnen

1. Zu § 7 Abs. 7 AStG (Vorrang des InvStG vor dem AStG)

Die neuen Vorschriften im AStG sehen – ausweislich der Gesetzesbegründung ausdrücklich – kein Rangverhältnis zwischen der Hinzurechnungsbesteuerung und dem InvStG mehr vor (siehe Seite 88 der Gesetzesbegründung). Gemäß § 7 Abs. 7 AStG in der aktuellen Fassung sind die vorangehenden Vorschriften

Markus Erb

Verband der Auslandsbanken
Weißfrauenstraße 12-16
60311 Frankfurt am Main
Tel: +49 69 975850 0
Fax: +49 69 975850 10
markus.erb@vab.de
www.vab.de

Interessenvertretung
ausländischer Banken,
Kapitalverwaltungsgesellschaften,
Finanzdienstleistungsinstitute
und Repräsentanzen

Eingetragen im Transparenzregister
der Europäischen Kommission,
Registrierungsnummer:
95840804-38

über die Hinzu-rechnungsbesteuerung nicht anwendbar, wenn auf die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des InvStG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. § 7 Abs. 7 AStG als Vorrangregelung zugunsten des InvStG ist im AStG-E nicht (mehr) enthalten. Die Rechtsfolge wäre, dass sowohl die Vorschriften über die Hinzurechnungs-besteuerung als auch die Vorschriften des InvStG parallel anwendbar sind. Zur Vermeidung der doppelten Besteuerung durch die gleichzeitige Anwendung des InvStG und des AStG ist gemäß § 10 Abs. 6 AStG-E der Hinzurechnungsbetrag zu mindern, soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen zu Erträgen des Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 bzw. 3a EStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 bzw. § 34 Abs. 1 Nr. 2 InvStG (Vorabpauschale) führen. Außerdem sieht § 11 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AStG-E eine Kürzungsmöglichkeit der dem InvStG unterliegenden Erträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 3 bzw. 3a EStG i. V. m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 34 Abs. 1 Nr. 1 InvStG (Ausschüttungen des Investmentfonds) vor. Es könnte aber dennoch durch die parallele Anwendung des AStG und des InvStG zu Phasenverschiebungen und Doppelbelastungen kommen.

Die nachstehenden Beispiele sollen dies veranschaulichen:

Beispiel I:

An einer Luxemburger SICAV in der Rechtsform einer Société Commandite en Actions (SCA, vergleichbar einer deutschen KGaA) sind überwiegend deutsche Investoren beteiligt. Die SICAV ist von ihrer Anlagestrategie her als „debt fund“ strukturiert und erzielt überwiegend Zinserträge aus unmittelbar gehaltenen Zinstiteln. Die Zinsen unterliegen auf Ebene der SICAV nicht der Luxemburger Ertragsteuer.

Ergebnis:

Aktuelle Rechtslage:

Bei der Luxemburger SICAV handelt es sich um eine inlandsbeherrschte, niedrig besteuerte Zwischengesellschaft i. S. d. §§ 7 ff. AStG, die (ausschließlich) passive Zinseinkünfte erzielt. Auf diese Einkünfte sind die Vorschriften des InvStG anwendbar, da die Luxemburger SICAV als Investmentfonds i. S. d. § 1 Abs. 2 InvStG qualifiziert. Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 7 AStG sind ohne Weiteres erfüllt. Die Regeln über die Hinzurechnungsbesteuerung sind somit für die inländischen Anteilseigner nicht anwendbar, das InvStG entfaltet die vorgesehene Abschirmwirkung. Die inländischen Anteilseigner sind (vorbehaltlich von Ausschüttungen) nur mit der Vorabpauschale steuerpflichtig.

Geplante Rechtslage:

Der Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz vom 10. Dezember 2019 sieht nun hingegen vor, dass § 7 Abs. 7 AStG, d. h. der Vorrang des InvStG vor dem AStG, ersatzlos gestrichen werden soll. Es kommt folglich zur parallelen Anwendung von InvStG und AStG, und damit zur **Hinzurechnung von sämtlichen Zinseinkünften** des Luxemburger SICAV (und zwar unmittelbar und ohne Ausschüttung).

Der Zweck des InvStG, grundsätzlich nur eine Besteuerung der Ausschüttungen vorzunehmen, wird dadurch konterkariert. Für einen deutschen Anleger ergeben sich nicht nur doppelte und kaum nachvollziehbare Steuererklärungspflichten, sondern er wird bei einer Investition in einen

ausländischen Fonds **deutlich schlechter gestellt** als bei einer Investition in einen inländischen Fonds, bei dem das AStG *a priori* nicht greift. Dies ist weder nachvollziehbar, noch entspricht es dem Sinn und Zweck des InvStG, zukünftig Investitionen in **ausländische Fonds steuerlich schlechter zu behandeln**.

Ein weiteres Beispiel II soll dies unterstreichen:

Beispiel II:

Ein inländisches Sondervermögen (keine Mezzanine-Struktur und nicht durch inländische Grundstücke besichert) generiert Zinsen und thesauriert diese. Hierauf wird der Investmentfonds im Inland **nicht** besteuert. Beim Anteilinhaber wird lediglich die Vorabpauschale besteuert, die im Nullzinsumfeld vernachlässigbar gering ist.

Ein Luxemburger FCP (Auslandsfonds) macht exakt dasselbe. Beim Anteilinhaber greift jetzt aber die **volle Hinzurechnungsbesteuerung** nach dem neuen AStG (unter Anrechnung der Vorabpauschale).

Ergebnis:

Die steuerliche Diskriminierung des Auslandsfonds liegt auch auf der Hand. Im Ergebnis wären somit luxemburgische Investmentfonds und alle anderen EU-Investmentfonds u. E. unverkäuflich, Investmentfonds aus Drittländern sowieso. Es wäre mit **Schadensersatzforderungen** gegenüber der Bundesrepublik Deutschland unter dem Gesichtspunkt legislativer Diskriminierung zu rechnen, da in der Gesetzesbegründung ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass Anleger in (ausländische) Investmentfonds stärker besteuert werden sollen.

Eine Vielzahl von Fondsgesellschaften haben – auch in Ermangelung geeigneter inländischer Vehikel – Investmentfonds in Luxemburg in der Rechtsform einer SICAV oder eines FCP aufgesetzt und diese in Deutschland vertrieben. Sie sind nicht nur für institutionelle Investoren konzipiert worden, sondern auch (und gerade) für Kleinanleger. Aufgrund der nunmehr drohenden unmittelbaren Hinzurechnung der, z. B. von Luxemburger Fonds, erzielten (und thesaurierten oder reinvestierten) Erträge, droht bei den Anlegern eine Besteuerung, ohne dass ihnen entsprechende Zuflüsse in Geld gegenüberstehen. Ein vorzeitiges Aussteigen aus diesen Strukturen ist oftmals nur mit Wertverlust möglich.

Die Aufhebung der Sperrwirkung des InvStG wäre jedoch nicht zwingend erforderlich gewesen, denn Art. 7 Abs. 3 Unterabs. 2 der ATAD I-Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, ausländische Finanzunternehmen, zu denen auch Investmentfonds zählen, von der Hinzurechnungsbesteuerung auszunehmen. Die Regeln über die Hinzurechnungsbesteuerung wären somit für die inländischen Anleger weiterhin nicht anwendbar und das InvStG würde weiterhin seine Abschirmwirkung entfalten. Die inländischen Anleger wären wie bislang (vorbehaltlich von Ausschüttungen) nur mit der Vorabpauschale steuerpflichtig.

VORSCHLAG: Zur Vermeidung einer europarechtlich bedenklichen Benachteiligung von ausländischen Investmentfonds sollte die derzeitige Sperrwirkung des § 7 Abs. 7 AStG unbedingt beibehalten werden.

2. Zu § 4k Abs. 1, 3 und 6 EStG-E (Hybrid Mismatch)

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 (sog. Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen – „D/Ni-Inkongruenzen“), 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“), 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. Zentrale Norm zur Umsetzung der Artikel 9 und 9b ATAD ist § 4k EStG, der für verschiedene Situationen von Besteuerungsin Kongruenzen auf Grund hybrider Elemente ein Betriebsausgabenabzugsverbot statuiert. Für die Finanzindustrie sind besonders die Regelungen in § 4k Abs. 1, § 4k Abs. 3 und § 4k Abs. 6 EStG-E relevant.

Positiv ist vorab anzumerken, dass der Referentenentwurf hier kein „Gold Plating“ betreibt und über die Anforderungen der Richtlinie bislang grundsätzlich nicht hinausgeht.

Allerdings sind einige Regelungen u. E. nicht wirklich praktikabel. Insbesondere der Fall der importierten Besteuerungsin Kongruenz (§ 4k Abs. 6 EStG-E), der allerdings schon in der ATAD-Richtlinie angelegt ist, ist wenig intuitiv. Grund hierfür ist, dass die vorgenannten Regelungen nicht nur in Konzernsachverhalten greifen (d. h., wenn sie zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht werden), sondern auch, wenn eine sogenannte „strukturierte Gestaltung“ vorliegt. Eine strukturierte Gestaltung ist nach § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG-E 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 bzw. die den vertraglichen Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten.

Dem Steuerpflichtigen wird dabei in § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG-E eine Art Entlastungsbeweis eingeräumt: *„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.“*

Nach der Gesetzesbegründung könne diese Ausnahme insbesondere bei über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen greifen, bei denen der Zins so berechnet ist, dass er auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist.

Unklar ist jedoch, wie die Entlastungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen bei strukturierten Gestaltungen außerhalb von Konzernsachverhalten in der Praxis funktionieren soll. Hier wäre es hilfreich, bereits unmittelbar im Gesetz bestimmte Fallgruppen (z. B. kapitalmarktgehandelte Anleihen, AT1- oder AT2-Anleihen) auszunehmen sowie eine Beweislastumkehr zulasten des Fiskus vorzusehen.

Die ATAD II-Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten in Art. 9 Abs. 4 b) ii) das Wahlrecht ein, bestimmte Finanzinstrumente, die zum alleinigen Zweck der Erfüllung der für den Bankensektor geltenden

Anforderungen in Bezug auf die Verlustabsorptionsfähigkeit ausgegeben wurden (also AT1-Anleihen¹) aus dem Anwendungsbereich der Hybrid Mismatch Rules während einer Übergangszeit bis zum 31. Dezember 2022 auszunehmen. Deutschland hat dieses Wahlrecht bislang **noch nicht** ausgeübt. Diese Erleichterung wäre gerade für Konzernsachverhalte bei Banken relevant sowie geboten, zumal AT1-Anleihen innerhalb von verbundenen Unternehmen von den vorstehend angesprochenen Beweislasterleichterungen für strukturierte Gestaltungen gerade nicht profitieren würden. AT1-Anleihen werden derzeit durchaus in (grenzüberschreitenden) Konzernsachverhalten genutzt. Sie könnten ohne entsprechende Ausnahmeregelung von den Neuregelungen in schädlicher Weise betroffen sein.

VORSCHLAG: In § 4k EStG-E sollten bestimmte Fallgruppen (z. B. die für Banken relevanten kapitalmarktgehandelten Anleihen, AT1- oder AT2-Anleihen) gem. Art. 9 Abs. 4 b) ii) der Richtlinie, zumindest in der Übergangszeit, d. h. bis zum 31. Dezember 2022, ausgenommen und außerhalb von Konzernsachverhalten („strukturierten Gestaltungen“) eine entsprechende Beweislastumkehr zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

3. Zu § 1a AStG-E (Finanzierungsbeziehungen bei Banken)

§ 1a AStG-E sieht die Einführung einer neuen Korrekturvorschrift für Zinsaufwendungen aus Finanzierungsbeziehungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vor. Insoweit wird ein Treaty Override gesetzlich verankert, d. h. die Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA bzw. des jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens greift nicht. Dies ist insbesondere deswegen kritisch zu sehen, weil auf internationaler Ebene derzeit kein Konsens darüber besteht, wie der Fremdvergleichsgrundsatz bei Finanzierungsbeziehungen anzuwenden ist. Im Gegenteil zeigen die aktuellen OECD-Verlautbarungen deutlich, dass die beteiligten Finanzbehörden z. T. deutlich unterschiedliche Auffassungen vertreten. Vor diesem Hintergrund führt eine unilaterale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Verbindung mit einem Treaty Override nahezu unausweichlich zu höheren Doppelbesteuerungsrisiken. Ferner ist das Verhältnis des im § 1a AStG-E formulierten Treaty Override zur EU-Schiedskonvention wie auch dem EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz völlig unklar. Im ungünstigsten Fall bedeutet dies, dass der Treaty Override das BZSt an der Zustimmung zu Verständigungslösungen hindert bzw. Verständigungslösungen nur im Einklang mit § 1a AStG-E denkbar sind. In diesem Fall bestünde keine Möglichkeit, eine einmal eingetretene Doppelbesteuerung zu „bereinigen“. Insgesamt ist daher eine entsprechende Klarstellung in einem BMF-Schreiben aus unserer Sicht geboten.

Der Zinsabzug wird in den Fällen verwehrt, in denen

¹ Hierbei handelt es sich um nachrangige Anleihen, welche die Anforderungen der Capital Requirements Regulation (CRR) als zusätzliches Kernkapital (Additional-Tier-1-Kapital, AT1) erfüllen. Die Differenzierung von Assetklassen bei Bankanleihen ist wie folgt:

- Tier 1 = Eigenkapital, Laufzeit unendlich, Kündigung nur mit Genehmigung der Aufsicht, Ausfallrisiko: Kupon, keine nachträgliche Zahlung, Verlustbeteiligung möglich, z. B. Stille Beteiligung,
- Upper Tier 2 = Ergänzungskapital 1. Klasse, nicht zwingend unendliche Laufzeit, Kupon kann ausfallen, Nachzahlungsanspruch möglich, nachrangig gegenüber Lower Tier 2, sowie
- Lower Tier 2 = Ergänzungskapital 2. Klasse, lange, feste Laufzeit, wird teilweise auf EK angerechnet, unbedingter Zahlungsanspruch, keine Verlustbeteiligung, nachrangig gegenüber Tier 3.

- der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er den Kapitaldienst (Zins und Tilgung) für die gesamte Laufzeit der Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können sowie die Finanzierung wirtschaftlich benötigt (positive Renditeerwartung) und für den Unternehmenszweck verwendet wird (Anlage auf einem Tagesgeldkonto oder im Cash Pool zählt wohl nicht zum Unternehmenszweck), oder
- der Zinssatz bei einer grenzüberschreitenden Finanzierung mit einer nahestehenden Person höher ist als der Refinanzierungszins der multinationalen Unternehmensgruppe.

Das Abstellen auf die Bonität der Unternehmensgruppe determiniert die maximal zulässige Risikoprämie. Zwar ist eine Öffnungsklausel vorgesehen, wenn ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, jedoch greift diese gemäß der Gesetzesbegründung explizit nicht bei schlechterer Stand-alone-Bonität des Darlehensnehmers. Dies erscheint problematisch angesichts der Tatsache, dass der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen ist und weltweit Konsens darüber besteht, dass nachgeordnete Gesellschaften *per definitionem* ein schlechteres Credit Rating haben als übergeordnete Einheiten, die über ihre Gesellschafterstellung zumindest mittelbaren Zugriff auf die Vermögenswerte der nachgeordneten Einheiten haben. Die Öffnungsklausel liefe folglich regelmäßig ins Leere. Auch hier sehen wir die Gefahr einer Doppelbesteuerung.

Die oben dargestellte Regelung ist nicht anwendbar auf Outbound-Darlehen, so dass die Finanzverwaltung hier grundsätzlich Einkünfteerhöhungen bei schlechterer Stand-alone-Bonität des ausländischen Darlehensnehmers vornehmen könnte (ggf. unter Bezugnahme auf die Urteile des BFHs vom 27. Februar 2019² zur Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA, in denen der Konzernrückhalt als Maßstab zur Bemessung der Fremdüblichkeit einer konzerninternen Transaktion unberücksichtigt gelassen wurde).

Verwirklichte Sachverhalte

§ 1a Abs. 2 AStG-E formuliert u. E. in rechtlich problematischer Weise eine gesetzliche Vermutung darüber, was Steuerpflichtige als Sachverhalt für die in Nr. 1 und 2 beschriebenen Konstellationen verwirklicht und knüpft daran die Rechtsfolge einer unterstellten „funktions- und risikoarme(n) Dienstleistung“. Gegenstand der Besteuerung sollte nach deutschem Steuerrecht jedoch der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt sein. In der derzeit vorgesehenen Form stünde § 1a Abs. 1 AStG-E damit im Widerspruch zu den mit § 1 Abs. 3 AStG-E avisierten Änderungen bzw. Klarstellungen, wonach gerade auf die „tatsächlichen Verhältnisse“ abzustellen ist. Rechtliche Wertungen in der hier vorgenommenen Art und Weise gehören nicht in ein Gesetz, sondern ggf. in eine Verwaltungsanweisung. Sie ist in Satz 3 und 4 außerdem verfassungsrechtlich problematisch, weil sie zum einen zu unbestimmt ist und zum anderen für eine Vielzahl von Fällen wegen der bestehenden Negativzinssituation systematisch zu einem unter den gesamten Aufwendungen liegenden Entgelt für eine Dienstleistung führt, was weder dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Vergütung von Dienstleistungen entspricht.

Anwendung auf Kreditinstitute

² Vgl. I R 51/17, I R 73/16 und I R 81/17.

Abgesehen von der grundlegenden Kritik an dieser Vorschrift ist deren Anwendung auf Kreditinstitute sehr kritisch zu sehen. Insbesondere ausländische Einlagenkreditinstitute haben häufig Zweigniederlassung in Deutschland mit überwiegendem Einlagen- aber überschaubarem eigenem Kreditgeschäft. Im Kern überwiegt doch häufig eine Finanzierungs- oder Treasury-Funktion für das übrige Kreditinstitut, welches nun nur noch kostenbasiert maximal mit dem risikofreien Zinssatz (ggf. sogar negativ) entgolten werden soll.

Bestimmung der Begrenzung

Es tun sich Widersprüche im Gesetzeswortlaut auf, die sehr kritisch zu sehen sind. Insbesondere ist nicht klar, ob die Begrenzung darlehensbezogen zu ermitteln ist unter Aufteilung der Gesamtkosten des Treasury auf die einzelnen Darlehen (dafür spricht das Wort „laufzeitadäquat“), oder ggf. auf den gesamten Darlehensbestand unter Vergleich mit den Gesamtkosten der Treasury-Abteilung und dem daraus abgeleiteten Gewinn (= Gewinnaufschlag), der geringer sein müsste, als der Betrag, der sich aus der Multiplikation des genannten risikofreien Zinssatzes auf das betreffende Einzeldarlehen oder den Darlehensgesamtbestand ergibt. Hier wäre zu klären, ob die zum Betrachtungsstichtag aufgelaufenen Tilgungszahlungen im Darlehensgesamtbestand enthalten sein müssen oder nicht. Im besten Fall (d. h. mit einem positiven Zins) ist die Begrenzung ohne Wirkung, weil der absolute Betrag aus der Multiplikation des risikofreien Zinssatzes selbst bei sehr kleinen Beträgen wegen der hohen Darlehensbeträge meist so hoch ausfallen wird, dass der reine Gewinnaufschlag auf die Gehaltskosten meist darunter bleiben wird. Im schlimmsten Fall (d. h. mit einem negativen Zins) ist die Begrenzung nicht nur sprachlich, sondern auch im Ergebnis recht unsinnig.

Konzernrefinanzierungstest

Der Konzernrefinanzierungstest ist abzulehnen, da er gegen den anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz gem. OECD-Verrechnungspreisleitlinien verstößt. Diese kennen seit 2017 zwar an, dass eine Konzerngesellschaft auch ohne eine explizite Garantieerklärung durch eine reine Zugehörigkeit zu einem Konzern (z. B. aufgrund von Reputationseffekten) von einer Ratingverbesserung im Vergleich zu einer Stand-alone-Betrachtung profitieren kann (sogenannter *implicit support*). Gleichzeitig geht dieser Effekt in der Regel jedoch nicht soweit, dass damit das „beste“ Gruppenrating erreicht wird. So sehen die Methoden der führenden Ratingagenturen vor, dass je nach Bedeutung einer Gesellschaft für den Konzern als Ganzes eine gewisse Herabstufung für die Kreditwürdigkeit vorgenommen wird (sogenanntes *notching*). Damit teilt eben gerade nicht jede Gruppengesellschaft automatisch das „bessere“ Rating der Gesamtgruppe. Auch gem. BFH-Urteil(e) vom 27. Februar 2019 wird ebenfalls nicht von einer Einstandspflicht der Konzernobergesellschaft für Verbindlichkeiten der Gruppengesellschaften ausgegangen. Der Ansatz nach Gruppenrating widerspricht somit dem Fremdvergleichsgrundsatz, der dem inhärenten Stand-alone-Ansatz folgt.

Ermittlung des Konzernrefinanzierungssatzes

In diesem Zusammenhang bleibt auch im Unklaren, wie genau der Konzernrefinanzierungssinssatz zu ermitteln ist. Problematisch ist zudem, dass die weitreichenden Regelungen keine explizite Bestandsgarantie für laufende Darlehensverträge vorsehen, so dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Finanzverwaltung sie vor diesem Hintergrund der Abschnittsbesteuerung auch auf bestehende Verträge anwenden wird.

Klarzustellende Aspekte

- Unklar ist ebenfalls, ob die formulierten Grundsätze auch umgekehrt im Outbound-Fall anzuwenden sein werden. Dies bedarf einer Klarstellung.
- Mit Blick auf die Routinefunktion ist kritisch herauszustellen, dass nicht nur eine Möglichkeit für den **Escape** fehlt, sondern die Routinedienstleistungsfiktion zudem auf jegliche Weiterleitung liquider Mittel übertragen wird. Damit wird ausgeblendet, dass die Weiterleitungsfunktion von Kapital nicht in jedem Fall unterstützender Natur ist, sondern, gerade bei Kreditinstituten, den wesentlichen Geschäftszweck darstellen kann. Hier wäre es aber nicht sachgerecht, von einer Routinefunktion auszugehen.
- Kritisch ist abzulehnen, dass dauerhafte Salden in einem Cash Pool in längerfristige Darlehensbeziehungen umqualifiziert werden können. Damit wird in ungerechtfertigter Weise die Ex-post-Betrachtung der Dauerhaftigkeit mit der zivilrechtlichen Ex-ante-Qualifikation der Kurzfristigkeit vermengt.

Bewertung der neuen Norm des § 1a AStG-E

Im Ergebnis würdigen wir den neuen § 1a AStG-E als eine deutsche profiskalische Insellösung, die eine Reihe in der OECD³ nicht konsensfähige Aspekte enthält, wie etwa die

- widerlegbare Vermutung für das Gruppenrating
- Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital, und
- Reduktion des Zinssatzes bei Weiterleitung auf den risikolosen Zins

und somit leider die Gefahr massiver Doppelbesteuerung für die Steuerpflichtigen eröffnet und in Gänze von uns abzulehnen ist.

Fraglich ist, ob die Grundsätze des § 1a AStG-E in einem Verständigungsverfahren überhaupt Bestand haben werden, da darin regelmäßig die OECD-Verrechnungspreisleitlinien Grundlage der Verhandlungen darstellen.

Die neue Vorschrift des § 1a AStG-E ist widersprüchlich, international unabgestimmt und in der Praxis kaum anwendbar und sollte daher gestrichen werden.

VORSCHLAG: § 1a AStG sollte gestrichen werden oder für Kreditinstitute und Zweigniederlassungen nach § 53b KWG nicht anzuwenden sein.

4. Zu § 89a AO-E (Advance Pricing Agreement/Vorabverständigungsverfahren)

Wir begrüßen die Schaffung einer Gesetzesgrundlage im innerstaatlichen Recht für die Verhandlung von APAs (Vorabverständigungsverfahren) durch das BZSt, da sie gerade für Auslandsbanken, die

³ Vgl. Diskussionspapier der OECD vom 3. Juli 2018.

global agieren, ein wichtiges Instrument zur Vermeidung von Doppelbesteuerung in der Praxis geworden sind.

Erfreulich ist zudem, dass der Anwendungsbereich des Vorabverständigungsverfahrens, welches in den DBA auf Grundlage von Art. 25 OECD-MA geregelt ist, nicht auf Verrechnungspreisstreitigkeiten beschränkt, sondern auf sämtliche grenzüberschreitende Sachverhalte ausgeweitet werden soll.

Die Höchstgebühr sollte allerdings auf max. 20.000 Euro, wie derzeit in der Praxis üblich, festgelegt werden.

Die analog zu § 2 Abs. 3 StAuskVO vorgesehene Regelung, wonach das APA auch dann keine Bindungswirkung mehr entfaltet, sobald die materiell-rechtlichen Grundlagen entfallen, auf denen die Vereinbarung beruht (s. § 89a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 AO-E), sollte für Verrechnungspreisfälle gestrichen werden, da es im Sinne der Vertragstreue und Völkerrechtsfreundlichkeit (§ 2 AO) bei zwischenstaatlichen Verträgen nicht auf die Änderung innerstaatlicher Regelungen ankommen sollte und APAs ohnehin eine begrenzte Laufzeit aufweisen.

VORSCHLÄGE:

- § 89a Abs. 4 Satz 1 AO-E sollte wie folgt geändert werden:

„(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, ~~oder~~

2. der andere beteiligte Vertragsstaat die Vorabverständigungsvereinbarung nicht einhält ~~oder~~

~~3. die Rechtsvorschriften, auf denen die Vorabverständigungsvereinbarung beruht, aufgehoben oder geändert werden.“~~

- § 89a Abs. 7 Satz 5 AO-E sollte wie folgt geändert werden:

„⁵Die Gebühr beträgt ~~3~~20 000 Euro für jeden Antrag im Sinne des Absatzes 1 sowie ~~150~~ 000 Euro für jeden Verlängerungsantrag nach Absatz 6 Satz 1.“

5. Zu § 90 Abs. 3 Satz 5 Hs. 2 AO-E (Master File)

Es ist vorgesehen, die Umsatzschwelle, ab der ein inländischer Steuerpflichtiger ein Master File (Stammdokumentation) zu erstellen hat, von bisher 100 Mio. auf 50 Mio. Euro herabzusetzen. Zudem ist das Master File zukünftig verpflichtend automatisch und elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln, und zwar bereits zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres (s. § 90 Abs. 3 Satz 5 Hs. 2 AO-E). Die überaus kurze Frist ist aus Sicht des Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar und unverhältnismäßig. Es ist auch nicht ersichtlich, welchem Zweck das so zeitnah eingereichte Master File aus Sicht der Finanzverwaltung dienen soll. So werden Verrechnungspreise nahezu ausnahmslos erst im Rahmen einer Betriebsprüfung, nicht jedoch im Zuge der jährlichen Veranlagung geprüft. Da im Master File keine Aussagen über die Verrechnungspreisbestimmung

einer konkreten Transaktion enthalten sind, scheidet auch der Gedanke aus, die zeitnahe Abgabe könnte den Steuerpflichtigen zu einer entsprechend zeitnahen Beschäftigung mit der Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung anhalten. Damit dient ein bereits zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres abzugebendes Master File keinem erkennbaren Zweck, bedeutet für den Steuerpflichtigen aber einen erheblichen – unverhältnismäßigen – Mehraufwand.

Auf eine Einreichung der Dokumentationsunterlagen zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres sollte daher verzichtet werden, weil sie den Steuerpflichtigen in ungerechtfertigter Art und Weise belastet. Zudem erbringt sie der Finanzverwaltung (zu diesem Zeitpunkt) keinen Mehrwert, da sie sich bei der Bearbeitung der jährlichen Steuererklärung nicht mit diesen Unterlagen der Dokumentation befassen wird. Dies wird, wie bisher, ausschließlich im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung erfolgen.

VORSCHLAG: Artikel 6 Nr. 4 sollte wie folgt geändert werden:

„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.“

6. Zu § 21 AStG-E (Anwendungsvorschriften - erstmalige Anwendung)

Die Anwendung der überarbeiteten und ergänzten Verrechnungspreisregelungen (also die §§ 1, 1a, 1b AStG sowie § 89a AO) im Rahmen des ATADUMsG soll für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2019 beginnen, gelten. Abweichend hiervon sollen die neuen Verrechnungspreisdokumentationspflichten für den Master File (d. h. jährliche elektronische Einreichung nach § 90 Abs. 3 AO) für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen.

Durch die erheblichen Änderungen in den deutschen Verrechnungspreisregelungen ist damit zu rechnen, dass es zu einer grundsätzlichen Überarbeitung der einschlägigen verrechnungspreisspezifischen Verordnungen (insbesondere zur Funktionsverlagerung und zur Gewinnabgrenzungsaufzeichnung) sowie der relevanten Verwaltungsanweisungen (z. B. Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung und Verwaltungsgrundsätze Verfahren vom 12. April 2005) kommen wird. Die entsprechenden Ermächtigungen hierzu sind im Referentenentwurf bereits enthalten.

Wir bitten Sie, ein späteres Inkrafttreten für ein gründliches Implementieren vorzusehen und die o. g. Auslegungsschreiben im Entwurf frühzeitig und ausführlich mit den Verbänden vor Verabschiedung zu besprechen.

VORSCHLAG: Die erstmalige Anwendung der neuen Vorschriften sollte (sofern sie nicht die zeitkritische Umsetzung der Richtlinie betreffen) mindestens auf das Jahr 2021 verschoben werden.

Für Rückfragen steht Ihnen Herr Erb gerne zur Verfügung.



Mit freundlichen Grüßen

Dr. Oliver Wagner

Markus Erb

Anlage