

Antwort

der Bundesregierung

**auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr,
Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP
– Drucksache 19/18066 –**

Hinzurechnungsbesteuerung im ATAD-Umsetzungsgesetz

Vorbemerkung der Fragesteller

Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 10. Dezember 2019 zum ATAD-Umsetzungsgesetz (im Folgenden: der Referentenentwurf) 2019 enthält neben Regelungen zur Wegzugsbesteuerung oder den Verrechnungspreisen auch einige Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung.

Schon zum jetzigen Zeitpunkt des Gesetzgebungsverfahrens stellen sich angesichts der umfangreichen Änderungen im veröffentlichten Referentenentwurf Fragen zu den Konsequenzen und Risiken dieser vorgeschlagenen Regelungen.

Einer Studie zufolge (Flick Gocke Schaumburg/Horváth Partners, Transferpreisstudie 2018, Transferpreise zwischen Unternehmenssteuerung, BEPS und Digitalisierung), haben steuerliche Rechtssicherheit und Planungssicherheit für Unternehmen höchste Priorität; ihre Bedeutung für die Unternehmen ist seit 2015 noch einmal signifikant gestiegen.

Der Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung ist dann eröffnet, wenn eine ausländische Gesellschaft sog. passive Einkünfte erzielt, die einer niedrigeren Besteuerung unterliegen (§§ 7 ff. des Außensteuergesetzes – AStG). Dieser Grundsatz wurde im Referentenentwurf beibehalten.

Beibehalten wurde allerdings auch die Niedrigsteuergrenze in Höhe von 25 Prozent, obwohl diese Steuersatzhöhe inzwischen über dem OECD-weiten Durchschnitt von 24,7 Prozent und über dem EU-weiten Durchschnitt von 21,7 Prozent liegt (OECD, 2019; BDI 2019).

Zudem tragen einzelne Regelungen den tatsächlichen Anforderungen und Gegebenheiten der unternehmerischen Praxis nicht ausreichend Rechnung (Haase, in: DStR 2019, 827, S. 831 ff.): So kann eine (steuerrechtlich schädliche) Mitwirkung oftmals gar nicht ausgeschlossen werden, wenn Wertschöpfungsketten in einem Konzern z. B. im Bereich der Forschung und Entwicklung auf Austausch und Kooperation internationaler Forschungsteams basieren.

1. Wie begründet die Bundesregierung die Beibehaltung der Höhe der Niedrigsteuergrenze bei 25 Prozent (§ 8 Absatz 3 AStG) angesichts des OECD-Durchschnitts von 24,7 Prozent?
2. Wie begründet die Bundesregierung die Erfassung von beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Absatz 1 Satz 4 Entwurf des AStG), wenn die ausländische Zwischengesellschaft doch nach § 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) oder § 49 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gerade den Nexus für die beschränkte Steuerpflicht darstellt?
3. Plant die Bundesregierung Maßnahmen (Änderung im Gesetzentwurf, BMF-Schreiben), um die Zuordnung der Anteile der ausländischen Zwischengesellschaft zur inländischen Betriebsstätte nach § 7 Absatz 1 Satz 4 Entwurf des AStG noch zu präzisieren?
 - a) Plant die Bundesregierung Maßnahmen, die eine rein rechtliche Zuordnung zum Gesamthandsvermögen ausreichen zu lassen?
 - b) Plant die Bundesregierung Maßnahmen, die eine tatsächlich funktionale Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte erfordern?
4. Plant die Bundesregierung Maßnahmen, um den unbestimmten Rechtsbegriff des „Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten“ (§ 7 Absatz 4 Entwurf des AStG) zu präzisieren?
 - a) Wie versteht die Bundesregierung den Begriff „Zusammenwirken“?
 - b) Wie versteht die Bundesregierung den Begriff „abgestimmtes Verhalten“?
 - c) Beabsichtigt die Bundesregierung, auch Joint Ventures oder ausländische Personengesellschaften von § 7 Absatz 4 Entwurf des AStG zu erfassen, an denen ein Inländer lediglich eine Minderheitsbeteiligung hat?
5. Wie begründet die Bundesregierung die Beweislastumkehr des § 7 Absatz 4 Entwurf des AStG?
6. Wie begründet die Bundesregierung, dass vom derzeitigen Konzept der Vorrangregelung der Investmentbesteuerung gegenüber der Hinzurechnungsbesteuerung abgewichen werden soll (diese wurde aus Gründen der Rechtssicherheit eingeführt; vgl. Gesetzesbegründung zum Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2011 auf Bundestagsdrucksache 638/01)?
7. Welche Schätzungen hat die Bundesregierung darüber, bei wie vielen Anwendungsfällen die Vorabpauschale bei Investmentfonds und die ausschüttungsgleichen Erträge bei Spezial-Investmentfonds die thesaurierten Erträge nicht oder nur unzureichend erfasst wurden (Referentenentwurf, S. 88)?
8. Wie begründet die Bundesregierung, dass der schädliche Mitwirkungstatbestand des § 8 Absatz 1 Nr. 4 und 5 AStG in seiner Tragweite über die unionsrechtlichen Vorgaben der ATAD (insb. Artikel 7 Absatz 2 Satz 1 lit. a) Nr. vi) ATAD) hinausgeht und die Hinzurechnungsbesteuerung für internationale Unternehmensgruppen so ausweitet?
 - a) Wie begründet die Bundesregierung, dass Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen weiterhin als passiv qualifiziert werden sollen (Referentenentwurf, S. 82 f.)?
 - b) Wie begründet die Bundesregierung, dass der Rechtsbegriff der „Abrechnungsunternehmen“ (Artikel 7 Absatz 2 lit. a) vi) ATAD) nicht in nationales Recht übernommen werden soll?

9. Plant die Bundesregierung die Einführung einer Wesentlichkeitsgrenze (z. B. durch ein BMF-Schreiben), ab welcher die Mitwirkung inländischer oder nahestehender Personen schädlich ist und zu einer Passivität der Einkünfte führt?
- Wenn nein, warum nicht?
10. Wie begründet die Bundesregierung, dass bei der Entlastungsmöglichkeit des § 8 Absatz Nr. 6 lit. a) AStG (Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter) weiterhin der Tatbestand der schädlichen Mitwirkung beibehalten wird?
11. Wie begründet die Bundesregierung, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entgegen dem unionsrechtlichen Mindeststandard (Artikel 7 Absatz 2 lit. a) ATAD) weiterhin als passive Einkünfte qualifiziert werden?
- a) Wie begründet die Bundesregierung einen solchen nationalen Alleingang?
- b) Liegen der Bundesregierung Daten darüber vor, ob, und wenn ja, in welchen anderen Mitgliedstaaten ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als passiv qualifiziert werden?
12. Wie begründet die Bundesregierung, dass nunmehr eine Darlehensvergabe ohne jeden Inlandsbezug als passiv zu qualifizieren ist und damit einer Verlagerung von Einkünften ins Ausland gleichgesetzt wird (vgl. S. 20 ff. des Referentenentwurfs, Streichung der derzeitigen § 8 Absatz 1 Nr. 7 AStG)?
- a) Bewertet die Bundesregierung eine Vergabe von Darlehen als schädliche Tätigkeit, um Einkünfte ins Ausland zu verlagern?
- Wenn ja, warum?
- b) Plant die Bundesregierung Maßnahmen (z. B. BMF-Schreiben, Gesetzänderung), um eine Qualifizierung der Darlehensvergabe als aktiv für solche Fälle vorzusehen, in denen der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass dem deutschen Fiskus kein Steuersubstrat verloren geht?
13. Wie begründet die Bundesregierung, dass sie von Artikel 7 Absatz 2 lit. a) Satz 2 und 3 ATAD Gebrauch gemacht hat und den Gegenbeweis für Tätigkeiten in Drittstaaten nicht zulassen will (Referentenentwurf, S. 85)?
- a) Geht die Bundesregierung davon aus, dass eine ausländische Gesellschaft allein zum Zwecke der Gewinnverlagerung zwischen geschaltet worden ist, obgleich der Gegenbeweis des Artikel 7 Absatz 2 lit. a) Satz 2 ATAD erbracht werden und die Gesellschaft nachweisen kann, dass sie gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten tatsächlich eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?
- b) Wenn nein, warum ist eine Exkulpationsmöglichkeit im Wege des Gegenbeweises für solche Gesellschaften nicht vorgesehen?
14. Wie beurteilt die Bundesregierung das Verhältnis von Hinzurechnungsbesteuerung und Nichtbesteuerung?
- a) Plant die Bundesregierung, die Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandstätigkeiten zum Regelfall zu machen?
- b) Wenn ja, warum?

- c) Wenn nein, welche Maßnahmen plant die Bundesregierung, um die Rechtsfolgen der hohen Niedrigsteuergrenze des § 8 Absatz 5 des Entwurfs des AStG abzumildern?

Die Fragen 1 bis 14c werden gemeinsam beantwortet.

Die Ressortabstimmung und die Meinungsbildung der Bundesregierung über die im Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen enthaltenen Änderungen im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung sind noch nicht abgeschlossen.

15. Wie begründet die Bundesregierung die Regelung, dass Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i. S. d. § 7 Absatz 6a AStG auch dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung führen, wenn keine beherrschende Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft vorliegt (vgl. § 7 Absatz 6 AStG)?

Die Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischengesellschaften, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen, soll der Verhinderung von Steuersparmodellen dienen. Aus diesem Grund erfolgte mit dem Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz die Herabsetzung der Beteiligungsquote in § 7 Absatz 6 AStG von 10 auf 1 Prozent, vgl. Gesetzesbegründung zu Artikel 5 auf Bundestagsdrucksache 14/6882.

Auch der Wegfall jeglicher Beteiligungsgrenzen (§ 7 Absatz 6 Satz 3 AStG) soll marktgängige Sammelgestaltungen zum Zweck von Kapitalanlagen in Niedrigsteuerländern vermeiden.

16. Wie begründet die Bundesregierung die fehlende Verrechnungsmöglichkeit von positiven und negativen Einkünften verschiedener Zwischengesellschaften (vgl. § 14 AStG) im Lichte des verfassungsrechtlich gebotenen Leistungsfähigkeitsprinzips (Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes – GG)?

Gemäß § 14 AStG ist eine Verlustverrechnung bei übertragender Hinzurechnung nachgeschalteter Zwischengesellschaften möglich, vgl. auch Tz. 14.1.6 der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes (BMF-Schreiben vom 2. Dezember 1994).

Zu diesbezüglich vorgesehenen Anpassungen im genannten Referentenentwurf wird auf die Antwort zu den Fragen 1 bis 14c verwiesen.