

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Nils Weith
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 05.09.2023

706/707

**Anhörung zum Entwurf eines aktuellen BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur
Anwendung des Außensteuergesetzes
(GZ: IV B 5 - S 1340/23/10001 :003, DOK: 2023/0634056)**

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

mit Schreiben vom 19.07.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf eines überarbeiteten BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes (nachfolgend AEASTG-E) an bestimmte Verbände versandt. Mit diesem Schreiben soll das BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes vom 14.05.2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04 -, BStBl I, Sondernummer I/2004, insbesondere aufgrund der umfangreichen Änderungen zur Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 13 AStG) (nachfolgend AEASTG 2004), die sich vor allem durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ergeben haben, an die aktuelle Rechtslage angepasst werden.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Melanie Sack, WP StB,
stv. Sprecherin des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Seite 2/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Im Hinblick auf gesetzliche Änderungen, die Fortentwicklung der Rechtsprechung und internationale Entwicklungen begrüßen wir die Aktualisierung der Verwaltungsgrundsätze, die nun wichtige Ausführungen und Anwendungsbeispiele zur Beantwortung praxisrelevanter Fragen enthalten.

Im Folgenden nehmen wir zu bestimmten Regelungen ausführlich Stellung:

§ 6 AStG (Wegzugsbesteuerung)

Zu Rz. 71 – 6.0 – Zeitlicher Anwendungsbereich

Wir regen an, Erläuterungen

- **zum Verständnis der Widerrufsgründe in § 6 Abs. 5 Satz 4, Abs. 8 Satz 2 AStG a.F.,**
- **zur Regelung zu unschädlichen Umstrukturierungsmaßnahmen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 5 AStG a.F. sowie**
- **zur speziellen Rückkehrregelung in § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG a.F.**

zu geben.

Der AEASTG-E äußert sich nicht zur Auslegung des § 6 AStG a.F. Das Argument des „auslaufenden Rechts“ verfängt hier allenfalls partiell, da es Fälle der „ewigen“ Stundung i.S.v. § 6 Abs. 5 AStG a.F. auch noch künftig geben wird. In soweit besteht ein hohes praktisches Interesse insbesondere zum Verständnis der Widerrufsgründe in § 6 Abs. 5 Satz 4, Abs. 8 Satz 2 AStG a.F., der Regelung zu unschädlichen Umstrukturierungsmaßnahmen i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 5 AStG a.F. sowie zur speziellen Rückkehrregelung in § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG a.F.

Darüber hinaus regen wir an, eine Aussage in das BMF-Schreiben aufzunehmen, wonach die Verwirklichung eines Tatbestands i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG *n.F.* nicht zu einer schädlichen „Veräußerung“ i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG *a.F.* führt.

Beispiel:

A hat im Jahr 2021 unter Beibehalt der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland seinen Lebensmittelpunkt nach Österreich verlagert. Hinsichtlich seiner Beteiligung an der deutschen Immobilien-AG hat er § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG a.F. aufgrund der abkommensrechtlichen Ansässigkeit verwirklicht („Altfall“), obwohl das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile fortbestand (Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Protokoll DBA-

Seite 3/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Österreich). Die Steuer wird dauerhaft, zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet (§ 6 Abs. 5 Satz 1, Satz 3 Nr. 2 AStG a.F.). Zum 31.12.2025 veräußert die Immobilien-AG sämtliches Immobilienvermögen, was zur Tatbestandsverwirklichung i.S.v. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG n.F. führt („Neufall“). Wir bitten darum, den AEASTG-E um eine Aussage zu ergänzen, dass diese „fiktive Veräußerung“ nicht zu einem Widerruf der Stundung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 AStG a.F. führt und bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns i.S.v. § 6 Abs. 1 AStG n.F. i.V.m. § 17 Abs. 2 EStG als Anschaffungskosten der gemeine Wert der Anteile bei Auslösen des „Altfalls“ zugrunde zu legen ist.

Zu Rz. 73 – 6.1.1 – Verhältnis zu den Vorschriften des EStG, des KStG und des UmwStG

Wir regen an, in Rz. 73 ausdrücklich den in praxi auch von der Finanzverwaltung so verstandenen abschließenden Vorrang der besonderen Entstrickungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995 i.V.m. § 27 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG bei Vorliegen von sog. alt-einbringungsgeborenen Anteilen i.S.v. § 21 Abs. 1 UmwStG 1995 hervorzuheben.

Eine Tatbestandsverwirklichung kommt hier nur bei einem „Ausschluss“ des deutschen Besteuerungsrechts in Betracht (§ 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 1995).

Zu Rz. 87 – 6.1.4.3 – Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Wir regen an, Beispiele aufzunehmen, die verdeutlichen, dass die abkommensrechtliche Ansässigkeit in einem anderen Vertragsstaat nicht zwangsläufig zu einem Ausschluss oder zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führt.

Die Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit kann dazu führen, dass bei tatsächlicher Veräußerung von Anteilen der Veräußerungsgewinn freizustellen ist (z.B. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Dennoch kann es bei Doppelsässigkeit dazu kommen, dass das deutsche Besteuerungsrecht abkommensrechtlich uneingeschränkt erhalten bleibt.

Beispiele:

Der Steuerpflichtige A hält seit Jahren Anteile an einer Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Das Vermögen der Gesellschaft besteht nahezu ausschließlich aus im Inland belegenen Immobilien. Im Veranlagungszeitraum 01 begründet A einen Wohnsitz in den Niederlanden und gilt abkommensrechtlich in den Niederlanden als ansässig i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA-Niederlande. In

Seite 4/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Deutschland bleibt A weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig aufgrund seines Nebenwohnsitzes.

Die Begründung einer Ansässigkeit in 01 im abkommensrechtlichen Sinne in den Niederlanden führt nicht zur Verwirklichung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG, da A seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland nicht beendet hat. Die Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG ist ebenfalls nicht erfüllt, da Deutschland an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile auch künftig ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hat (Art. 13 Abs. 2 DBA-Niederlande). Zu einer Wegzugsbesteuerung in 01 kommt es nicht.

Abwandlung:

A wird in 01 in Kanada abkommensrechtlich ansässig i.S.v. Art. 4 Abs. 2 DBA-Kanada und die Gesellschaft hält kein Immobilienvermögen.

Auch hier kommt es zu keiner Wegzugsbesteuerung in 01, da Deutschland an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile für zehn Jahre ab dem Ansässigkeitswechsel ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht hat (sog. Nachlaufklausel i.S.v. Art. 13 Abs. 7 Buchst. a DBA-Kanada).

In beiden Konstellationen kann es aber zur Verwirklichung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG zu einem späteren Zeitpunkt kommen.

Wir regen an, klarzustellen, welche Auswirkung die sog. abkommensrechtliche Wegzugsklausel auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG hat.

Abkommensrechtlich gibt es in einigen Doppelbesteuerungsabkommen die sog. Wegzugsklausel (z.B. Art. 13 Abs. 6 DBA-Irland). Demnach dürfte Deutschland den Vermögenszuwachs bis zum Ansässigkeitswechsel versteuern. Eine Klarstellung, ob diese Klauseln zum Ausschluss oder zur Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts führen, sind wünschenswert.

Zu Rz. 90 – 6.1.4.4 – Rangfolge der die Vermögenszuwachsbesteuerung auslösenden Tatbestände

Wir bitten, zu prüfen, ob das Beispiel 2 in Rz. 90 AEStG-E zutreffend gelöst wurde.

Eine Wegzugsbesteuerung findet Anwendung auf Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG. Anteile in diesem Sinne sind solche, die sich im Privatvermögen befinden. In Beispiel 2 der Rz. 90 verlegt der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz ins Ausland und beendet die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland (grundsätzlich § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG). Da sich die Anteile jedoch in

Seite 5/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

einem (ausländischen) Betriebsvermögen befinden, dürfte es sich insoweit *nicht* um Anteile i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG handeln.

Zu Rz. 91 – 6.1.5.1 – Auslösung eines Tatbestands des § 17 EStG

Wir regen an, bei den Rechtsfolgen der Wegzugsbesteuerung zu ergänzen, ob und welche Auswirkung die fiktive Veräußerung auf Sperr- und Nachbehaltensfristen hat.

Die Verwirklichung eines Tatbestands i.S.d. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AStG führt zu einer „fingierten Veräußerung“. Für Rechtsanwender stellt sich die praxisrelevante Frage, ob diese aus Sicht der Finanzverwaltung zu schädlichen Anteilsveräußerungen im Rahmen verschiedener Sperr- und Nachbehaltensfristen (z.B. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG, § 13b Abs. 6 Nr. 4 ErbStG) führt.

Zu Rz. 96 – 6.1.5.3 – Berechnung und Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Wir regen an, den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG auf bestimmte Fallkonstellationen zu erweitern.

Im Anwendungserlass sollte aufgenommen werden, dass § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG entsprechend anwendbar ist, wenn man als unbeschränkt Steuerpflichtiger Anteile durch einen Steuerausländer geschenkt oder vererbt bekommt. Bei einer Vererbung oder Schenkung aus dem Inland läge ein Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 2 AStG vor. Nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG sind solche Fälle zwar nicht explizit erfasst, die Gesetzessystematik spricht indes für eine entsprechende Anwendung.

Zieht ein Steuerpflichtiger nach Deutschland zu, ordnet § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG als Sonderregel zur Grundnorm des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG an, dass bei einer späteren Veräußerung von verstrickten Anteilen nicht die ursprünglichen und nachträglichen Anschaffungskosten, sondern der Wert, den der Wegzugsstaat einer § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsbesteuerung unterworfen hat, anzusetzen ist. Ein sog. Step-Up auf die Anschaffungskosten erfolgt nur, wenn der Steuerpflichtige im ausländischen Staat einer dem § 6 AStG vergleichbaren Wegzugsteuer unterlegen hat. § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG ist dann nicht anwendbar, wenn der Zuzügler nur *vorübergehend* abwesend war und die Rückkehrregelung nach § 6 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen hat.

Unseres Erachtens erscheint der Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG lückenhaft: Nicht erfasst sind etwa Fälle, in denen der Steuerpflichtige durchgängig unbeschränkt steuerpflichtig war und die Verlagerung seines Lebensmittelpunkts nach Deutschland ein deutsches Besteuerungsrecht erstmals begründet und eine Wegzugsbesteuerung im Wegzugsstaat auslöst. Auch die Vererbung oder

Seite 6/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Schenkung von Anteilen durch einen Steuerausländer an einen Steuerinländer wird nicht erfasst. Hier wäre es angemessen, wenn der AEASTG-E für diese Fälle eine entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG vorsehen würde.

Zu Rz. 99 – 6.1.5.3 – Berechnung und Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Wir regen an, eine mögliche Doppelbesteuerung, die bei nur vorübergehender Abwesenheit und anschließender Veräußerung entstehen kann, durch Aufstockung oder Anrechnung zu verhindern.

Bei einer Rückkehr i.S.v. § 6 Abs. 3 AStG sollen nach § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG für den Steuerpflichtigen nur die ursprünglichen Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Entstehen während der vorübergehenden Abwesenheit neue stille Reserven in den Anteilen und unterwirft der ausländische Staat diese einer Wegzugsbesteuerung, kann es insoweit zu einer Doppelbesteuerung kommen. Es sollte eine Möglichkeit zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in das BMF-Schreiben aufgenommen werden (vgl. Rz. 112 in Bezug auf andere Staaten). Damit sollte sichergestellt werden, dass im Ausland „entstandene“ stille Reserven, die auch dort besteuert werden, von der deutschen Steuer ausgenommen werden.

Zu Rz. 136 – 6.3.1.3 – Statusänderung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG

Es sollte geregelt werden, dass eine Übertragung für § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG unschädlich ist, wenn sie auf eine ausschließlich in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person erfolgt.

Nach dem Gesetzeswortlaut und den Ausführungen im BMF-Schreiben sind Anteilsschenkungen an ausschließlich in Deutschland ansässige Personen schädlich. Dies erscheint nicht sachgerecht, da solche Fälle vergleichbar mit der Rückkehr des Schenkers sind. § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG sollte teleologisch reduziert ausgelegt werden.

Zu Rz. 139 – 6.3.1.3 – Statusänderung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 AStG

Es sollte klargestellt werden, dass hiervon z.B. auch die Anteilsübertragung aufgrund eines Vermächtnisanspruches erfasst ist.

Der Anteilsübergang durch Übertragung von Todes wegen auf natürliche Personen ist unschädlich (§ 6 Abs. 3 Satz 2 AStG). Es sollte klargestellt werden, welche Übertragungen zu denen von Todes wegen zählen und explizit, dass das Vermächtnis auch erfasst ist.

Seite 7/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Zu Rz. 140 – 6.3.1.4 – Unschädliche Statusänderungen (§ 6 Absatz 3 Satz 2 AStG)

Wir regen an, die Rückkehrregelung auch bei doppelansässigen Erwerbern anzuwenden.

Bei der Vererbung von Anteilen an einen doppelansässigen Erwerber, der in einem anderen DBA-Staat abkommensrechtlich ansässig ist, verwehren § 6 Abs. 3 Satz 4 und 5 AStG nach ihrem Wortlaut die Anwendung der Rückkehrerregelung. Dies sollte unseres Erachtens durch entsprechende Anwendung korrigiert werden.

Beispiel:

Onkel O vererbt Ende 2023 seine Anteile an der operativ tätigen F-SARL seiner in Paris lebenden Nichte N, die aufgrund eines Nebenwohnsitzes in Bonn auch in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. N gibt Ende 2026 ihre unbeschränkte Einkommensteuerpflicht in Frankreich auf und zieht nach Deutschland zurück. Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG ist nicht erfüllt, da N in Deutschland auch unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist. Die Erbschaft erfüllt aber die Voraussetzung des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG, da das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile ausgeschlossen wird (Art. 7 Abs. 5 DBA-Frankreich). Der Wortlaut des § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG verlangt eine „vorübergehende Abwesenheit des Steuerpflichtigen“. Steuerpflichtiger für die „Wegzugsteuer“ ist aber der Erblasser (Rz. 85). Die Rückkehr von N würde daher nicht zu einem Widerruf der Wegzugsteuer führen. Das wäre ein nicht hinnehmbares Ergebnis, das etwa durch eine teleologisch *erweiternde* Auslegung o.ä. (zumindest im AEASTG-E) gelöst werden sollte. Andernfalls würde der Fall, in dem die Erbin engere Bande zu Deutschland hält, schlechter gestellt. Denn wäre N in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig gewesen, wäre § 6 Abs. 3 Satz 5 AStG anzuwenden.

Zu Rz. 156 – 6.3.1.7.5 – Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrerregelung

Wir regen an, die zeitliche Beschränkung bzw. das zeitliche Zusammenfallen der Voraussetzungen von § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG aufzuheben.

In Rz. 156 wird gefordert, dass bei Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht alle sachlichen Voraussetzungen für die Rückkehrregelung erfüllt sind. Ausnahmsweise soll die sechsmonatige Frist für die Begründung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit nach der Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht gelten. Die zeitlichen Anforderungen lassen sich gesetzlich nicht ableiten und erscheinen nicht verhältnismäßig. Beispielsweise können Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen für einen absehbaren Zeitraum die

Seite 8/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

unbeschränkte Steuerpflicht beenden. Nach kurzer Zeit könnten sie aus diversen Gründen erneut einen inländischen Wohnsitz begründen, ohne abkommensrechtlich im Inland ansässig zu sein. Wenn absehbar ist, dass innerhalb eines Jahres die abkommensrechtliche Ansässigkeit in Deutschland bestehen wird, da die berufliche Abwesenheit beendet sein wird, wäre § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG nicht erfüllt. Obwohl innerhalb von sieben Jahren die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG erfüllt werden, würde die Rückkehrregelung nicht anwendbar sein.

Beispiel:

Die K ist aus beruflichen Gründen mit ihrer Familie Ende 2023 nach Wien verzogen. Hinsichtlich ihrer Anteile an der D-GmbH wurde Wegzugsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG ausgelöst, für die sie nach § 6 Abs. 4 Satz 7 AStG eine Stundung bis Ende 2030 bekommen hat. Da K schon ab 2026 beruflich wieder häufiger in Deutschland zu tun hat, mietet sie ab dem 01.01.2026 eine Wohnung in der Nähe von Rosenheim, wo sie bei ihren Deutschlandaufenthalten (ca. 50 Tage im Jahr) übernachtet. Weiterhin ist geplant, dass die ganze Familie erst nach Abschluss der weiterführenden Schule der Kinder im Oktober 2030 wieder nach Deutschland zurückkehrt.

Mit Anmietung der Wohnung in Rosenheim wird K wieder unbeschränkt steuerpflichtig i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG. Da sie weiterhin in Österreich abkommensrechtlich ansässig ist (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich), würde das deutsche Besteuerungsrecht an den Gewinnen aus der Veräußerung der Anteile voraussichtlich erst im Oktober 2030 wieder begründet werden. Da das deutsche Besteuerungsrecht nicht innerhalb von sechs Monaten nach Anmietung der Rosenheimer Wohnung wieder begründet wird, ist nach Verwaltungsauffassung die Rückkehrregelung „gesperrt“ (Rz. 156). Die gestundete Wegzugsteuer wird (bereits in 2026) fällig, da der Steueranspruch nicht mehr entfallen kann (vgl. § 6 Abs. 4 Satz 7 AStG). Zudem ist die Wegzugsteuer für die Dauer der gewährten Stundung zu verzinsen (§ 6 Abs. 4 Satz 8 AStG i.V.m. §§ 234, 238 AO, 0,5 % pro Monat).

Ein solches Ergebnis überzeugt nicht. Wir regen an, die Ausführungen im AEASTG-E insoweit zu überdenken. Anderenfalls würde derjenige negative Konsequenzen zu tragen haben, der frühzeitig wieder engere (steuerliche) Bande an Deutschland knüpft. Ferner besteht unseres Erachtens auch ein Wertungswiderspruch zu § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG, wo es allein darauf ankommen kann, dass das deutsche Besteuerungsrecht wieder rechtzeitig hergestellt wird (vgl. auch Rz. 123). Konsequenterweise sollte es daher für § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG ausreichen, wenn sowohl die unbeschränkte Steuerpflicht als auch das

Seite 9/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

deutsche Besteuerungsrecht rechtzeitig wieder begründet werden. Richtigweise ist § 6 Abs. 3 Satz 1 AStG dann so zu verstehen, dass Statusveränderungen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AStG) bzw. substantielle Auskehrungen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AStG) bis zum Zeitpunkt der Wiederherstellung des deutschen Besteuerungsrechts berücksichtigt werden müssen, nicht nur bis zur Wiederbegründung der unbeschränkten Steuerpflicht. Letzteres ist allerdings das Grundverständnis auch in Rz. 147 Satz 1 und entspricht eher dem Gesetzeswortlaut.

Zu Rz. 159 – 6.3.2 – Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrregelung in Fällen der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands

Wir regen an, Rz. 159 zu streichen und § 6 Abs. 3 Satz 4 AStG für Fälle, bei denen das Besteuerungsrecht beschränkt wurde, für entsprechend anwendbar zu erklären.

Die Beschränkung des Besteuerungsrechts kann insbesondere bei doppeltansässigen Steuerpflichtigen auftreten. In diesen Fällen wären die Personen, die ihre Ansässigkeit in Deutschland nicht aufgegeben haben, schlechter gestellt als die, die ihre unbeschränkte Steuerpflicht beendet haben. Es erscheint als nicht sachgerecht, Steuerpflichtige, die das Besteuerungsrecht ausschließen, besser zu behandeln als jene, die das Besteuerungsrecht beschränken.

Zu Rz. 160 – 6.3.2 – Zeitpunkt der Anwendung der Rückkehrregelung für Rechtsnachfolger

Wir regen an klarzustellen, dass die Rückkehrregelung beim Rechtsnachfolger auch dann anwendbar ist, wenn dieser doppelansässig, aber abkommensrechtlich in einem anderen Staat ansässig ist.

Die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 AStG sind erfüllt, wenn der Rechtsnachfolger die unbeschränkte Steuerpflicht und das deutsche Besteuerungsrecht (wieder-)begründet. Wenn zum Zeitpunkt des Erwerbs von Todes wegen der Rechtsnachfolger zwar die unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt, das deutsche Besteuerungsrecht aufgrund abkommensrechtlicher Regelungen jedoch ausgeschlossen ist, ist § 6 Abs. 3 AStG nicht anwendbar. Mit Begründung des deutschen Besteuerungsrechts, durch abkommensrechtliche Ansässigkeit in Deutschland müsste § 6 Abs. 3 AStG erfüllt sein. Dies sollte in der Rz. 160 deutlicher zum Ausdruck gebracht werden.

Seite 10/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Zu Rz. 171 – 6.3.2 – Voraussetzungen für die Stundung und Rechtsfolgen

Wir regen an, mit der Festsetzung einer Sicherheitsleistung großzügig umzugehen.

Die Festsetzung einer Sicherheitsleistung stellt in der Praxis eine besondere Herausforderung dar. Das BMF-Schreiben sollte es für die Finanzämter ermöglichen, mit der Festsetzung der Sicherheitsleistung großzügig umzugehen. Aus den Vorgaben der ATAD-RL geht der Zwang einer Sicherheitsleistung nicht hervor. Nach Art. 5 Abs. 3 der ATAD-RL kann bei einem nachweislichen und tatsächlichen Risiko, dass die Steuer nicht eingezogen werden kann, eine Sicherheitsleistung festgesetzt werden. So sollte der Grundsatz aufgestellt werden, dass bei Wegzügen in EU-/EWR-Staaten sowie DBA-Staaten mit großer Auskunfts Klausel eine Sicherheitsleistung nur dann eingefordert werden braucht, wenn hierfür besondere Umstände bestehen (z.B. Unzuverlässigkeit des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit). In Fällen mit geringem Risiko sollte auf die Sicherheitsleistung verzichtet werden.

Zu Rz. 196 – 6.5.3 – Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten

Wir regen an, bei Verstößen gegen Mitwirkungspflichten oder Mitteilungspflichten mehr Zeit zu gewähren, z.B. sechs Monate.

Findet § 6 Abs. 3 Satz 2 AStG Anwendung und ist die Steuer nach § 6 Abs. 4 Satz 7 AStG beim Rechtsvorgänger gestundet, muss der Gesamtrechtsnachfolger dem zuständigen Finanzamt den Anteilsübergang gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 AStG innerhalb eines Monats mitteilen. Ansonsten wird die Wegzugsteuer insgesamt fällig (Rz. 196). Hatte der Rechtsvorgänger die Verlängerung der Rückkehrfrist beantragt und ist der reguläre Siebenjahreszeitraum bereits abgelaufen, soll der Rechtsnachfolger zudem verpflichtet sein, „unverzüglich im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten“ die eigene Rückkehrabsicht zu erklären, da andernfalls die Steuer fällig und die Rückkehrregelung gesperrt ist (Rz. 142, 183 Satz 1). Diese Gesetzesauslegung wird den praktischen Anforderungen nicht gerecht.

Auch ein Verstoß gegen die anlassbezogenen Mitteilungspflichten i.S.v. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG innerhalb eines Monats nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses führt zu einem sofortigen Fälligmachen der Steuer nach Ablauf dieses Monats.

Unverhältnismäßig scharfe Rechtsfolgen ergeben sich dadurch, dass auch der an sich unschädliche Erbfall (§ 6 Abs. 4 Satz 6 AStG) meldepflichtig ist und der Rechtsnachfolger zur Aufrechterhaltung der Stundung im Rahmen der Mitteilung seine Rückkehrabsicht glaubhaft machen muss (Rz. 183).

Seite 11/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Wird nur ein (kleiner) Teil der Anteile schädlich i.S.v. § 6 Abs. 4 Satz 5 Nr. 4 AStG veräußert und nicht rechtzeitig gemeldet, soll die gesamte Steuer ebenfalls fällig werden (Rz. 196). Gleiches müsste dann konsequenterweise gelten, wenn die 25%-Grenze bei substanziellen Auskehrungen auch nur um 1 EUR überschritten ist und dies dem Finanzamt nicht rechtzeitig gemeldet wird (vgl. auch Rz. 196).

Zu Rz. 196 – 6.5.3 – Rechtsfolgen bei Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten

Wir regen an, die Folgen für die Nichterfüllung der jährlichen Mitwirkungspflichten abzumildern.

Die Nichterfüllung, aber auch die nicht rechtzeitige Erfüllung, der jährlichen anlassunabhängigen Mitwirkungspflichten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 AStG) führt zu der Fälligkeit der Steuer. Die Rechtsfolge erscheint nicht angemessen und sollte durch eine an Rz. 22.33 des Umwandlungsteuererlasses angelehnte Rechtsfolge abgemildert werden.

§ 7 AStG Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft

Zu Rz. 250 – 7.1.3.1 – Keine Maßgeblichkeit der Beteiligung am Nennkapital

Die Aussage, dass gewisse schuldrechtliche Instrumente wie Genussrechte, partiarische Darlehen und stille Beteiligungen eine von der Nennkapitalbeteiligung abweichende Gewinnverteilung i.S.v. § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG bedeuten können, sollte überdacht werden. Die genannten Instrumente setzen vor der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung an und ändern somit den Gewinnverteilungsmaßstab nicht.

Grundsätzlich ist für die Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG die Beteiligung am Nennkapital maßgeblich. Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG gibt es davon zwei Ausnahmen: Einerseits, wenn für die Gewinnverteilung nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgeblich ist, oder andererseits, wenn die Gesellschaft kein Nennkapital hat.

Im AEASTG-E wird davon ausgegangen, dass gewisse schuldrechtliche Instrumente zu einer von der Nennkapitalbeteiligung abweichenden Gewinnverteilung i.S.v. § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG führen können. Die Gewinnverteilung richtet sich jedoch nach dem Gesellschaftsrecht und nicht dem Schuldrecht. Schuldrechtliche Instrumente setzen gedanklich somit vor der eigentlichen gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung an und führen daher gerade nicht zu einer von der Nennkapitalbeteiligung abweichenden Gewinnverteilung. Von Satz 3 erfasst sind hingegen nur gesellschaftsrechtlich vereinbarte inkongruente

Seite 12/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Gewinnverteilungsabreden. Nur diese können den “Maßstab für die Gewinnverteilung” i.S.d. § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG beeinflussen. Da sich zudem – anders als im “Beherrschungstatbestand” – im Rahmen der Rechtsfolge durch das ATAD-UmsG im Ergebnis nichts geändert hat, da § 7 Abs. 5 AStG a.F. nur in § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG überführt wurde, ist die neue Interpretation nicht vom unverändert gebliebenen Gesetzeswortlaut gedeckt.

Zu Rz. 269 – 7.2.2 – Maßgebendes Wirtschaftsjahr

Wir regen an, klarzustellen, dass bei ausländischen Umwandlungen, die nach ausländischem Handels- und Steuerrecht mit Rückwirkung erfolgen, für das Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen übertragenden Gesellschaft auf den ausländischen steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen ist.

Der Erlassentwurf geht für die Bestimmung des maßgebenden Wirtschaftsjahres bei ausländischen Umwandlungen (z.B. Verschmelzungen) davon aus, dass auf das Ende des Rumpfwirtschaftsjahres der ausländischen übertragenden Gesellschaft abzustellen ist. Sofern die Umwandlung im Ausland mit Rückwirkung erfolgt, würde das Vermögen und Einkommen dem Übernehmer zu einem anderen (zurückliegenden) Stichtag zugerechnet. Der übertragende Rechtsträger wäre im Ausland nicht mehr existent, sodass es auf das Ende des Rumpfwirtschaftsjahres der übertragenden Gesellschaft nicht mehr ankommen kann.

Zu Rz. 276 – 7.2.4 – Beherrschung durch schuldrechtliche Instrumente

Es wird angeregt, klarzustellen, dass ein schuldrechtliches Instrument ohne danebenstehende gesellschaftsrechtliche Beteiligung für sich genommen zu keiner Beherrschung führen kann.

Eine Beherrschung kann gemäß § 7 Abs. 2 AStG dann vorliegen, wenn alternativ eines der vier Kriterien zu “mehr als der Hälfte” vorliegt: Stimmrechte, Nennkapital, Gewinn- oder Liquidationserlösanspruch. Eine “Beherrschung” sollte nach überwiegender Auffassung in der Literatur begrifflich aber nur dann vorliegen können, wenn gesellschaftsrechtlich Einfluss genommen werden kann. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass auch schuldrechtliche Instrumente eine Beherrschung vermitteln können, sollte daneben zumindest auch eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung bestehen, um von einer “Beherrschung” ausgehen zu können.

Es sollte klargestellt werden, ob jegliche hybriden Finanzierungsinstrumente eine Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG begründen können, oder ob dies nur für eigenkapitalähnliche Finanzierungsinstrumente gelten soll.

Seite 13/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Nach Rz. 276 können hybride Finanzierungsinstrumente einen Anspruch auf Gewinn oder Liquidationserlös vermitteln. Hilfreich wäre es zu erwähnen, ob dies für jegliche hybride Finanzierungsinstrumente gilt oder auf eigenkapitalähnliche Finanzierungsinstrumente beschränkt ist.

Zu Rz. 293 und 294 – 7.4.1 – Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG)

Wir regen an, Beispiele zu benennen, in welchen Fällen Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten nicht vorliegt und wie man die Annahme des Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten widerlegen kann.

Wir regen an, dass die Finanzverwaltung Beispiele benennt im Hinblick auf das Nahestehen aufgrund eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG), das bei den Mitunternehmern einer Personengesellschaft sogar unterstellt wird (§ 7 Abs. 4 Satz 2 AStG), in welchen Fällen dieses nicht vorliegt bzw. wie eine Annahme widerlegt werden kann (vgl. dagegen Rz. 293 AEASTG-E). Auffällig ist in diesem Sachzusammenhang auch, dass einerseits nach Rz. 293 „insbesondere Stimmbindungsverträge“ ein Zusammenwirken indizieren sollen, andererseits nach Rz. 294 „insbesondere keine Stimmbindungsverträge“ erforderlich sein sollen.

Zu Rz. 295 – 7.4.1 – Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten (§ 7 Abs. 4 Satz 1 AStG)

Wir regen an, die Aussage, dass eine Familienangehörigkeit für die Annahme eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten und somit für ein Nahestehen i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 1 AStG sprechen kann, zu präzisieren.

Der Tatbestand des § 7 Abs. 1 und 2 AStG ist dadurch geprägt, dass die ausländische Gesellschaft allein oder zusammen mit nahestehenden Personen (gesellschaftsrechtlich) beherrscht wird. Der Umstand einer Familienangehörigkeit reicht dabei nicht aus, um ein Nahestehen durch abgestimmtes Verhalten zu begründen. Vielmehr müssten weitere Umstände hinzutreten, wie bereits durch die Wortwahl „kann“ in der Rz. 295 indiziert wird. Für die Frage, ob ein abgestimmtes Verhalten in Konstellationen der Familienangehörigkeit vorliegt, könnte man sich z.B. an den Kriterien der personellen Verflechtung bei der Betriebsaufspaltung orientieren. Danach müssten beispielsweise gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen zwischen Ehegatten mit Blick auf die Gesellschaft vorliegen (vgl. H 15.7 (7) EStH 2012 „Allgemeines“).

Seite 14/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

§ 8 AStG Einkünfte von Zwischengesellschaften

Zu Rz. 328 – 8.1 – Zwischeneinkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)

Wir regen an, die Aussagen dahingehend anzupassen, dass ein Aktivitätsstatbestand nicht die Prüfung eines anderen Aktivitätsstatbestands ausschließen kann.

Nach der Systematik des Aktivkatalogs reicht die Erfüllung einer der neun Nummern des § 8 Abs. 1 AStG aus, um vom Vorliegen aktiver Einkünfte auszugehen. Die Aussagen in Rz. 328 könnten jedoch dahingehend verstanden werden, dass einzelne Nummern des Aktivkatalogs die Prüfung anderer Nummern ausschließen können. Als Beispiel seien Fallkonstellationen genannt, bei denen keine vergleichbare Umwandlung im Ausland nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG i.V.m. § 1 UmwStG vorliegt, die übertragende Gesellschaft jedoch im Übrigen vollumfänglich aktive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 8 AStG erzielt.

In diesem Fall qualifiziert der übertragende Rechtsträger schon nicht als Zwischengesellschaft. Hätte der übertragende Rechtsträger die im Zuge der Umwandlung übergehenden Wirtschaftsgüter einzeln veräußert, wäre der Veräußerungsgewinn ebenso aktiv gewesen.

Gleiches gilt unseres Erachtens bei einer nicht vergleichbaren Umwandlung einer ansonsten vollständig aktiven Gesellschaft. In diesen Fällen kann nicht nur infolge der Nichterfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG eine Umqualifikation von aktiven in passive Einkünfte erfolgen. Dies entspricht auch dem Willen des Gesetzgebers. Aus den Gesetzesmaterialien zum SEStEG geht hervor, dass der Gesetzgeber keine passiven Einkünfte infolge der Umwandlung einer ansonsten vollständig aktiven übertragenden Gesellschaft annimmt (vgl. BT-Drs. 16/2710, S. 55). Denn sofern die ausländische Gesellschaft nur aktive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG erzielt, sind nach Aussagen in der Gesetzesbegründung auch Einkünfte, die sich auf Grund von Entstrickungstatbeständen – sprich Umwandlungen – ergeben, diesen (aktiven) Einkünften zuzuordnen. Auf die Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG kommt es im Falle von vollständig aktiven Gesellschaften somit gar nicht an.

Zu Rz. 365 – 8.1.4.3.2 – Eigene Mitwirkung

Wir regen an, die Aussage in Rz. 8.1.4.3.2 letzter Absatz AEStG 2004 auch in den AEStG-E aufzunehmen.

Rz. 8.1.4.3.2 letzter Absatz AEStG 2004 enthielt noch die folgende Aussage:
„Eine handelsübliche Tätigkeit als Zulieferer, wie die unmittelbare Auslieferung

Seite 15/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

durch den Hersteller oder die Sicherstellung zeitlicher Liefervorgaben durch die Abnehmer (z.B. bei „Just-in-time-Lieferung“), ist unschädlich“. Da diese Aussage weiterhin zutreffend ist, regen wir an, sie auch in den AEASStG-E aufzunehmen werden.

Zu Rz. 366 – 8.1.4.3.2 – Eigene Mitwirkung

Hinsichtlich der schädlichen Mitwirkung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG ergeben sich weiterhin keine näheren Konkretisierungen, die einen Umgang mit den nur unscharfen Tatbeständen erleichtern würden. Neu und zu begrüßen ist der Hinweis, dass das Vorliegen einer Konzernrichtlinie oder einer „repräsentativen Unterschrift“ noch keine schädliche Mitwirkung begründet und dies auch für Monitoring, Compliance, Reporting sowie Hilfs- und Unterstützungstätigkeiten gelten soll.

Wir möchten darüber hinaus anregen, nicht nur für § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG, sondern auch für die Vorschriften des § 8 Abs. 1 Nr. 5 und 6 AStG nähere Konkretisierungen vorzunehmen. So könnten die der Verwaltung bundesweit bekannten Fälle zum Kernbereich der Mitwirkung katalogartig zusammengetragen werden.

§ 8 Abs. 1 Nr. 4, 5 und 6 AStG

Zu Rz. 386 – 8.1.6.2.1 – Übergang der Rechtsstellung bei Verschmelzungen im Rahmen des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG

Wir regen an, die Ausführungen dahingehend zu ergänzen, dass nicht nur bei “Verschmelzungen” die Rechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG eintritt, sondern dies auch bei anderen Umwandlungsarten der Fall ist.

Wir begrüßen die Aussage, dass bei Verschmelzungen die Rechtsnachfolgerin in die Rechtsstellung des § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG eintritt. Das Merkmal der „eigenen“ Forschungsarbeit geht somit im Rahmen einer Verschmelzung auf den übernehmenden Rechtsträger über. Dasselbe sollte aber auch für andere Umwandlungsarten (Auf- und Abspaltung, Einbringung und Formwechsel) gelten. Die Aussage sollte daher auf alle Umstrukturierungen mit Gesamtrechtsnachfolge ausgeweitet werden.

Zu Rz. 392 – 8.1.6.2.2 – Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

Wir regen an, die Aussage zu überdenken, dass die Vermietung und Verpachtung grundstücksgleicher Rechte nicht unter § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG fällt und zu passiven Einkünften führt.

Seite 16/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Im AEASTG 2004 wurde noch der Begriff „Grundbesitz“ verwendet, woraus in der Literatur der Schluss gezogen wurde, dass auch die Vermietung und Verpachtung grundstücksgleicher Rechte unter den weiteren Voraussetzungen aktiv i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG ist. Es ist unklar, was der Anlass dafür ist, dass grundstücksgleiche Rechte nach Verwaltungsansicht nunmehr nicht unter den Aktivitätstatbestand fallen können. Sachgerechter wäre es, das grundstücksgleiche Recht unverändert unter Buchst. b zu fassen. Dafür spricht, dass der Wortlaut von § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b AStG für die Rückausnahme darauf abstellt, dass die Einkünfte nach einem DBA steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 AStG an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären. Abkommensrechtlich werden grundstücksgleiche Rechte nämlich von Art. 6 Abs. 2 OECD-Musterabkommen erfasst (der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ umfasst in jedem Fall das „Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, (...) die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen“).

Zu Rz. 403 und 406 – 8.1.7.2 – Materielles Korrespondenzprinzip

Wir regen an, Aussagen in den Erlass aufzunehmen, dass die Rückausnahme in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchst. bb AStG auch dann greift, wenn sich das Einkommen noch nicht erhöht hat, später aber noch erhöhen wird.

Vergleichbar der Regelungstechnik in § 8b Abs. 1 Satz 5 KStG, sieht § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchst. bb AStG eine Ausnahme von der Passivität von Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG für die Fälle vor, in denen sich das Einkommen u.a. einer nahestehenden Person infolge einer verdeckten Gewinnausschüttung „erhöht hat“ und zusätzlich nicht niedrig besteuert ist. Wie bereits im Zusammenhang mit § 8b Abs. 1 Satz 5 KStG in der Literatur erörtert, wäre es auch hier sachgerecht, die Ausnahme auch dann zuzulassen, wenn sich das Einkommen der nahestehenden Person erst noch „erhöhen wird“, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Zu Rz. 414 – 8.1.8 – Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen

Wir regen an, den Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG zu streichen.

Nach Rz. 414 sollen Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft solche i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG sein. Der Bezug auf § 8b Abs. 2 KStG ist dem Wortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG (anders als in Nr. 7, in

Seite 17/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

der explizit auf § 8b Abs. 1 KStG verwiesen wird), *nicht* zu entnehmen. Bezug genommen wird in Nr. 8 lediglich auf § 8b Abs. 7 KStG.

Zu Rz. 419 und 420 – 8.1.9.1 – Begriff der Umwandlung

Wir regen eine Ergänzung der Rz. 419 dahingehend an, dass die Auslands-einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG) und der Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG) als „Umwandlung“ für Zwecke des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG erfasst wird und dass es hierbei nicht auf eine Vergleichbarkeit ankommt.

Aus der Gesetzesbegründung zur Einführung von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG geht hervor, dass *„Einkünfte im Sinne der Nummer 9 nicht [vorliegen können], wenn es sich bei der Reorganisationsmaßnahme um keinen mit § 1 UmwStG vergleichbaren Vorgang handelt“* (BT-Drs. 19/28652, S. 57). Nach der Begründung sind die in § 1 UmwStG sachlich erfassten Umwandlungsarten von Nr. 9 als „Umwandlung“ erfasst. Das sind einerseits solche Umwandlungen, die unter das UmwG fallen bzw. vergleichbare ausländische Vorgänge sind. Bisher sind im Erlassentwurf nur die Verschmelzung, Auf- und Abspaltung sowie der Formwechsel, nicht aber die Ausgliederung (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG) genannt. Andererseits sind – da die Begründung insgesamt auf § 1 UmwStG abstellt – auch solche Fälle als „Umwandlung“ von Nr. 9 erfasst, die zwar nicht unter das UmwG fallen, aber dem sachlichen Anwendungsbereich des § 1 UmwStG unterliegen. Das betrifft Fälle der Einbringung von Betriebsvermögen durch Einzelrechtsnachfolge (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG) und den Anteilstausch (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG). In diesen Fällen kommt es auf eine Vergleichbarkeit nicht an, da der Wortlaut des § 1 Abs. 3 Nr. 4 und 5 UmwStG nicht auf vergleichbare ausländische Vorgänge abstellt.

Zu Rz. 424: 8.1.9.1 – Begriff der Umwandlung

Wir regen an, zu präzisieren, welche Eigenschaften eines sog. Spin-Offs der Qualifikation als Umwandlungsvorgang i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG (nicht) entgegenstehen.

In Rz. 424 werden allgemein jene Umwandlungsvorgänge aus dem Anwendungsbereich des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG ausgenommen, die nicht dem UmwStG unterliegen, z.B. bei einem sog. „Spin-Off“. Der Begriff „Spin-Off“ ist nicht näher definiert, sodass unklar ist, was damit genau gemeint ist. Der „Spin-Off“ könnte als Spaltungs- oder Einbringungsvorgang zu verstehen sein. Beide Vorgänge können gleichwohl vom UmwStG erfasst sein, wenn es sich im konkreten Fall unter Berücksichtigung des jeweiligen ausländischen Umwandlungsrechts um einen vergleichbaren ausländischen Vorgang (als Spaltung nach § 1 Abs. 1

Seite 18/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Satz 1 Nr. 1 UmwStG oder als Ausgliederung gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG) oder als Einbringung von Betriebsvermögen im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG) handelt.

Möglicherweise soll durch die Nennung des „Spin-Off“ an die BFH-Rechtsprechung zur Aktienzuteilung im Rahmen eines US-amerikanischen „Spin-Offs“ nach § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG angeknüpft werden. Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung kann der „Spin-Off“ als „Abspaltung“ für Zwecke des § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG qualifizieren und somit steuerneutral sein, wenn die wesentlichen Strukturmerkmale einer Abspaltung i.S.d. § 123 Abs. 2 UmwG erfüllt sind. Der Umstand, dass der „Spin-Off“ im Ausland ohne Gesamtrechtsnachfolge erfolgt (im Streitfall z.B. nach dem Recht des US-Bundesstaates Delaware), steht der Steuerneutralität aus unionsrechtlichen Gründen nicht entgegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.07.2021, Az. VIII R 9/19, BStBl. II 2022, S. 359). Die pauschale Aussage, „Spin-Offs“ würden von dem Umwandlungsbegriff des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG nicht erfasst, ist vor diesem Hintergrund zu weitgehend.

Zu Rz. 425 – 8.1.9.2 – Umwandlungen als passive Tätigkeit

Wir regen an, die Auffassung zu überdenken, nach der für die Beantwortung der Frage, inwieweit die Wirtschaftsgüter der Erzielung aktiver Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG dienen, der gesamte Nutzungszeitraum je Wirtschaftsgut einzubeziehen ist.

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 Halbsatz 2 AStG ist keine aktive Umwandlung gegeben, soweit Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von Einkünften i.S.d. Nr. 1 bis 8 dienen. Inwieweit die Wirtschaftsgüter der Erzielung von aktiven Einkünften i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG dienen, soll nach dem Erlassentwurf über den gesamten Zeitraum der Nutzung zu bestimmen sein. Der Gesetzeswortlaut lässt dieses Verständnis nicht zu, da dort von „dienen“ und nicht zugleich von „dienen“ gesprochen wird. Zudem läuft eine solch weite Auslegung dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entgegen.

Weiterhin ist in Fällen von Geschäftsbetrieben mit einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern zweifelhaft, wie ein Nachweis über die Erzielung von aktiven Einkünften i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG für jedes einzelne Wirtschaftsgut in der Praxis erbracht werden kann.

Zu Rz. 428 – 8.1.9.3.1 – Hypothetische Buchwertfortführung

Wir regen an, die Berücksichtigung der Sperrfrist nach § 15 Abs. 2 und § 22 UmwStG sowie des Missbrauchstatbestands nach § 18 Abs. 3 UmwStG zu überdenken.

Seite 19/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Sperrfristen des § 15 Abs. 2 und § 22 UmwStG sollten unbeachtlich sein.

Nach Rz. 428 sind hinsichtlich der hypothetischen Buchwertfortführung auch Missbrauchstatbestände und Sperrfristen, insbesondere § 15 Abs. 2 und § 22 UmwStG, zu berücksichtigen. Die Anwendung dieser Regelungen würde jedoch zu überschießenden Rechtsfolgen führen und wäre nur schwer zu administrieren. Daher sollte auf diese Anforderung aus Gründen der Vereinfachung und Praktikabilität verzichtet werden. Stattdessen sollte für die Frage, ob die Umwandlung zu Buchwerten möglich gewesen wäre, lediglich auf die Umstände zum Übertragungszeitpunkt abgestellt werden. Zudem würde die Berücksichtigung von §§ 15 Abs. 2, 22 UmwStG zu weiteren, im Erlassentwurf nicht adressierten Fragestellungen führen (z.B. Frage nach einer jährlichen Mitteilungspflicht nach § 22 Abs. 3 UmwStG mit damit verbundenen Fragen nach der Zuständigkeit).

§ 18 Abs. 3 UmwStG muss unbeachtlich sein.

§ 18 Abs. 3 UmwStG sollte für Zwecke der Anwendung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG unbeachtlich sein. Nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG ist die hypothetische Prüfung einer buchwertneutralen Umwandlung nach den Vorschriften des UmwStG notwendig (z.B. gemäß § 3 Abs. 2 oder § 11 Abs. 2 UmwStG). Auf den Buchwert hat § 18 Abs. 3 UmwStG – wie schon im reinen Inlandsfall – keinen Einfluss. Die Vorschrift sieht lediglich eine gesonderte Gewerbesteuerpflicht vor.

Zu Rz. 429 – 8.1.9.3.1 – Hypothetische Buchwertfortführung

Wir regen an, zu überdenken, ob sich der Erhalt des deutschen Besteuerungsrechts für Zwecke des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auch auf die Hinzurechnungsbesteuerung selbst beziehen sollte.

Nach Rz. 429 sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG auch dann nicht gegeben, wenn ein für die Hinzurechnungsbesteuerung existierendes Besteuerungsrecht hinsichtlich der Veräußerung des übertragenen Vermögens durch den Umwandlungsvorgang ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dieses Erfordernis bezieht sich somit auf den Erhalt eines Besteuerungsrechts für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung nach erfolgter Umwandlung. Dagegen zielt das UmwStG selbst ausschließlich auf die Sicherstellung des Besteuerungsanspruchs nach dem EStG oder KStG ab. Diese Sicherstellung ist jedoch ausschließlich den umwandlungssteuerlichen Bewertungsregelungen vorbehalten (z.B. § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG). Ein sich auf die Hinzurechnungsbesteuerung beziehender Besteuerungsanspruch ist weder in § 8 Abs. 1 AStG noch in § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG geregelt. Darüber hinaus mangelt es allgemein an einem Entstrickungstatbestand im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung, da

Seite 20/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

auch der Wegfall einer Beherrschung, das Erzielen aktiver statt passiver Einkünfte oder eine Hoch- statt einer Niedrigbesteuerung (denkbar insbesondere, wenn der Niedrigsteuersatz auf 15% abgesenkt werden sollte) nicht zu einer „Entstrickung“ im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung führt.

Zu Rz. 432 – 8.1.9.3.2 – Tatsächliche Buchwertfortführung

Wir regen an, die Auffassung zu überdenken, nach der es zur rückwirkenden Umqualifikation in passive Einkünfte kommen soll, wenn der ausländische Staat die tatsächliche Buchwertfortführung im Ausland versagt.

Zweifelhaft ist, ob der Wortlaut des § 8 Abs. 1 Nr. 9 Halbsatz 2 AStG, konkret das Nachweiserfordernis des Steuerpflichtigen, dass die Umwandlung im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt „ist“, auch ausländische Sperrfristen umfasst. Die Ausführungen in der Rz. 432 scheinen auf einer *Zeitraum*betrachtung zu fußen, aufgrund derer ausländische Sperrfristen zu berücksichtigen sind. Demgegenüber deutet der Wortlaut (tatsächlich zu Buchwerten erfolgt „ist“) jedoch auf eine *Zeitpunkt*betrachtung hin, nach der lediglich die Umstände im Zeitpunkt der Umwandlung zu berücksichtigen sind, sodass danach etwaige ausländische Sperrfristen unerheblich sind. Dieses Wortlautverständnis beugt zudem erheblichen Nachweisproblemen sowie einem hohen administrativen Aufwand vor.

Zu Rz. 440 – 8.2.1.1 – Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

Wir regen an, Aussagen aufzunehmen, wie der Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG in den Fällen des § 8 Abs. 1 Nr. 7 und 9 AStG zu führen ist.

Für den Fall, dass aus deutscher Sicht eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, die auf Ebene der empfangenden ausländischen Gesellschaft passiv i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG ist, bleibt offen, wie der Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG zu führen ist. Hier stellt sich insbesondere die Frage, ob die Beteiligung entsprechend den Grundsätzen zu § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG aktiv verwaltet werden muss, um den Gegenbeweis zu führen.

Gleichermaßen stellt sich die Frage, welcher Maßstab für die Führung des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG bei einer nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG passiven Umwandlung gilt und ob der Nachweis auch durch den Rechtsnachfolger erbracht werden kann. Im Falle einer Verschmelzung kann der Überträger, der aus der Umwandlung ggf. passive Einkünfte erzielt, den Nachweis nämlich denklogisch nicht mehr führen. Der Wortlaut stellt aber darauf ab, dass die Zwischengesellschaft (hier die Überträgerin) einer Tätigkeit „nachgehen“ muss.

Seite 21/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Gleichermaßen stellt sich die Frage, welcher Maßstab für die Führung des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG bei einer nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG passiven Umwandlung gilt und ob der Nachweis auch durch den Rechtsnachfolger erbracht werden kann. Im Falle einer Verschmelzung kann der Überträger, der aus der Umwandlung ggf. passive Einkünfte erzielt, den Nachweis nämlich denklogisch nicht mehr führen. Der Wortlaut stellt aber darauf ab, dass die Zwischengesellschaft (hier die Überträgerin) einer Tätigkeit „nachgehen“ muss.

Zu Rz. 441 – 8.2.1.2 – Tätigkeit im Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat

Wir regen an, die Auffassung zu überdenken, nach der die Substanz i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG hinsichtlich solcher Betriebsstätten unbeachtlich sei, die in einem anderen Staat als dem Staat, in dem deren ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, belegen sind.

Zwar sind nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG nur solche Tätigkeiten der ausländischen Gesellschaft für den Substanztest zu berücksichtigen, die aus dem Staat herrühren, in dem diese ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat. Gleichwohl bestehen Zweifel, ob diese Voraussetzung mit dem EU-Recht vereinbar ist. Unseres Erachtens sind im Rahmen des Substanztests zumindest Tätigkeiten solcher Betriebsstätten mit einzubeziehen, die in einem anderen EU/EWR-Staat als dem Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat der ausländischen Gesellschaft belegen sind. Andernfalls würde eine Diskriminierung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit der ausländischen Zwischengesellschaft vorliegen.

Zu Rz. 447, 448 bis 451 – 8.2.2 Sachliche und personelle Ausstattung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AStG)

Wir regen an, die Ausführungen in den Rz. 447 sowie 448 bis 451 im Lichte des EuGH-Urteils vom 12.09.2006, Az. C-196/04 (Rs. Cadbury-Schweppes) zu überdenken.

Die Ausführungen in Rz. 447 widersprechen der Entscheidung des EuGH in der o.g. Rechtssache, wonach der Anwendungsbereich des sog. Motivtests bereits im Falle einer Darlehensvergabe durch eine konzerninterne Finanzierungsgesellschaft eröffnet ist, und sollten daher überdacht werden.

Zu Rz. 454 – 8.2.4.2 – Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Wir regen an, klarzustellen, dass § 8 Abs. 2 Satz 4 AStG nicht den Gegenbeweis sperrt, wenn aufgrund fremdunüblichen Verhaltens ein Fall des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG vorliegt.

Seite 22/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

In Rz. 454 wird im Ergebnis ausgeführt, dass der Gegenbeweis insoweit nicht gilt, wie die Gewinne aufgrund fremdunüblichen Verhaltens zu hoch ausfallen. Dies ergibt sich im Ergebnis auch bereits aus dem sog. Zypern-Urteil des BFH (Az. I R 94/15). Es sollten darüber hinaus Aussagen aufgenommen werden, dass § 8 Abs. 2 Satz 4 AStG aber nicht bedeutet, dass der Gegenbeweis „gesperrt“ ist, wenn aufgrund von fremdunüblichen Verhalten ein passiver Bezug i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG vorliegt.

Zu Rz. 456 – 8.2.5 – Besorgung der wirtschaftlichen Tätigkeit durch Dritte (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG)

Im Hinblick auf den Entlastungsbeweis regen wir an, weitere Ausführungen hinsichtlich eines schädlichen Outsourcings zu ergänzen.

Den Entlastungsbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG betreffend wären weitere Ausführungen hinsichtlich eines schädlichen Outsourcings wünschenswert.

Zu Rz. 457 – 8.2.1.2 – Tätigkeit im Sitz- oder Geschäftsleitungsstaat

Wir regen an, die Ausführungen zu § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG zu überdenken, soweit nahestehende Personen (§ 7 Abs. 3 und 4 AStG) als Dritte i.S.d. Vorschrift anzusehen sind.

Nach den Regelungen des § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG ist der Substanztest nicht eröffnet, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt. Der Gesetzeswortlaut ist insofern teleologisch zu reduzieren, als die Auslagerung wesentlicher wirtschaftlicher Tätigkeiten an nahestehende Personen im gleichen EU/EWR- oder Drittstaat unschädlich ist. Die Rückausnahme des § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG dient der Sicherstellung hinreichender („überwiegend“) Substanz bei der ausländischen Gesellschaft. Wird eine Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft im Wege des Outsourcings auf eine andere im selben Staat ansässige nahestehende Person übertragen, sollte dies insoweit nicht die Führung des Substanztests entgegenstehen (ebenso FG Köln vom 22.9.2022, Az. 6 K 2661/18, IStR 2023, S. 106).

Zu Rz. 478 – 8.4.3 – Keine Auskunftserteilung im konkreten Einzelfall

Wir regen an, die Aufnahme einer Frist von sechs Monaten für die Beantwortung von Auskunftersuchen durch ausländische Staaten zu überdenken.

Nach der Rz. 478 sollen Auskünfte i.S.d. § 8 Abs. 4 AStG nur dann als erteilt gelten, wenn der ausländische Staat das Auskunftersuchen u.a. innerhalb einer angemessenen Frist von grundsätzlich sechs Monaten beantwortet (§ 5 Abs. 6 EUAHiG). Diese sechsmonatige Frist erscheint zu kurz, zumal die

Seite 23/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Beantwortung des Auskunftersuchens durch den ausländischen Staat nur bedingt im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegt. Dass das Vorliegen eines hinreichenden Informationsaustauschs i.S.d. § 8 Abs. 4 AStG daran geknüpft wird, dass jener binnen einer Frist von sechs Monaten tatsächlich durchgeführt wird, lässt sich ebenfalls nicht aus der Rechtsprechung des EuGH ableiten.

Darüber hinaus ist unklar, ob sich die Ausführungen in Rz. 478 neben EU-Staaten (§ 1 EUAHiG) aufgrund der allgemeinen Formulierung „ausländische Staaten“ und der Regelungen des § 13 Abs. 4 AStG auch auf EWR- und Drittstaaten beziehen. Falls dem so ist, sollte unseres Erachtens insbesondere auch vor diesem Hintergrund eine längere Frist eingeräumt werden.

Zu Rz. 501 ff. – 8.5.2 – Belastungsberechnung bei Steuererstattungsansprüchen

Wir regen an, klarzustellen, ob sog. Qualified Refundable Tax Credits in die Belastungsberechnung einzubeziehen sind.

Für die Belastungsberechnung des § 8 Abs. 5 AStG stellt sich die Frage, wie zukünftig mit sog. Qualified Refundable Tax Credits, die von vielen Staaten in Reaktion auf die Mindestbesteuerung des Pillar Two geschaffen werden, im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung umzugehen ist. Qualified Refundable Tax Credits, die von vielen Staaten in Reaktion auf die Mindestbesteuerung („Pillar Two“) geschaffen werden, im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung umzugehen ist.

Zu Rz. 504 – 8.5.3 – Tatsächliche Erhebung von Ertragsteuern

Wir bitten um Klarstellung, nach welchen Kriterien eine Stundung als „üblich“ zu erachten ist.

Nach Rz. 504 gelten Ertragsteuern im Rahmen einer „üblichen Stundung“ als tatsächlich erhoben. Unklar ist, nach welchen Kriterien sich die Üblichkeit richtet und wann zeitlich gesehen noch von einer Üblichkeit ausgegangen werden kann. Hier wäre eine Klarstellung zum Erhalt der Rechtssicherheit wünschenswert.

§ 10 AStG Hinzurechnungsbetrag

Zu Rz. 536 – 10.2.5.1 – Grundsatz

Wir bitten um Klarstellung, dass Hinzurechnungsbeträge nicht der Gewerbesteuer unterliegen, wenn kein stehender Gewerbebetrieb im Inland vorhanden ist (§ 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3 GewStG).

Seite 24/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

In Rz. 536 wird u.a. ausgeführt, dass Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG Einkünfte sind, die in einer inländischen Betriebsstätte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG anfallen. Durch die gewählte Formulierung ist nicht eindeutig, welches Verständnis dieser Aussage zugrunde liegt. Insbesondere sollte klargestellt werden, dass Hinzurechnungsbeträge nur dann der Gewerbesteuer unterliegen, wenn ein stehender Gewerbebetrieb im Inland vorhanden ist und § 7 Satz 7 GewStG keinen im Inland stehenden Gewerbebetrieb fingiert.

Zu Rz. 538 f. – 10.2.5.3 – Zwischenschaltung einer Personengesellschaft

Wir regen an, bei Beteiligung an der Zwischengesellschaft über eine Personengesellschaft, den Hinzurechnungsbetrag der Personengesellschaft auch für gewerbesteuerliche Zwecke zuzurechnen.

Wird die Beteiligung an der Zwischengesellschaft über eine Personengesellschaft vermittelt, soll der Hinzurechnungsbetrag der Personengesellschaft auch nicht für gewerbesteuerliche Zwecke zugerechnet werden. Diese Maßgabe könnte systemwidrig sein.

Zu Rz. 550 – 10.3.2.9 – Fremdwährungen

Wir bitten um Klarstellung, was als hinreichender Grund für einen Wechsel der Umrechnungsmethode für Fremdwährungen gilt.

Den Ausführungen zur Umrechnung von Fremdwährungen in Rz. 550 ist grundsätzlich zuzustimmen. Auch die Nichtbeanstandung von Jahresdurchschnittskursen wird ausdrücklich begrüßt. Unklar ist jedoch, was als ein hinreichender Grund für den Wechsel der Umrechnungsmethode gilt.

Zu Rz. 555 – Verteilung eines Übergangsgewinns bei zwangsweisem Wechsel von § 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG

Wir regen an, die Verteilung eines Übergangsgewinns beim „zwangsweisen“ Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG zuzulassen.

Im Rahmen des ATAD-UmsG wurde die Möglichkeit der Nutzung von § 4 Abs. 3 EStG gestrichen, sodass von Gesetzes wegen „zwangsweise“ ein Wechsel der Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich gem. § 3 EStG gestrichen, sodass von Gesetzes wegen „zwangsweise“ ein Wechsel der Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG nötig wurde. In Rz. 555 wird eine Verteilung des Übergangsgewinns (etwa entsprechend R 4.6. Abs. 1 Satz 2 EStR) jedoch ausgeschlossen. Hiermit tritt eine Schlechterstellung gegenüber dem Fall ein, dass der Steuerpflichtige „freiwillig“ von der

Seite 25/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich wechselt. Dies ist nicht sachgerecht und sollte entsprechend angepasst werden.

Zu Rz. 568 – Konkretisierung „überschaubare Zeit“

Wir regen eine Konkretisierung der Rz. 568 in Form einer Beschreibung an, was unter einem Ausgleich in “überschaubarer Zeit” zu verstehen ist.

Bloße zeitliche Verlagerungen der Steuerpflicht durch im Ausland allgemein übliche Abschreibungssätze oder ähnliche Regelungen, die sich in überschaubarer Zeit ausgleichen, können nach dem Erlassentwurf bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte ausnahmsweise berücksichtigt werden. Unklar ist, was unter „einem Ausgleich in überschaubarer Zeit“ genau zu verstehen ist. Hier sollte als Regelvermutung ein Grundsatz aufgestellt werden, was in zeitlicher Hinsicht (noch) als überschaubare Zeit gilt.

Zu Rz. 579 – Tz. 10.3.5.6 – schädlicher Beteiligungserwerb

Wir regen an, die Auffassung hinsichtlich des schädlichen Beteiligungserwerbs in der Hinzurechnungsbesteuerung zu überdenken.

In Rz. 579 wird die Auffassung der SenFin Berlin, Runderlass vom 06.01.2016, III A – S 2745a – 3/2013 aufgegriffen, sodass § 8c KStG bei einem schädlichen Beteiligungserwerb im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung angewendet werden soll. Begründet wird dies damit, dass der Begriff „Einkünfte“ im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 AStG anders zu verstehen sei als im Rahmen der inländischen Einkommensermittlung.

Allerdings ist diese Auffassung nicht vom Wortlaut des § 10 Abs. 3 AStG gedeckt, da es sich bei § 8c KStG um eine Einkommens- und gerade nicht um eine Einkunftsermittlungsvorschrift handelt.

Zu Rz. 581 – Unklare Verknüpfung von § 8c KStG und Formwechsel

Wir regen an, die Rz. 581 klarer zu fassen, welchen Fall § 8c KStG bei einem Formwechsel erfassen soll.

In Rz. 581 wird zum Ausdruck gebracht, dass auf Basis von § 8c KStG auch verbleibende Verlustvorträge nach einer Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft auf Ebene der Zwischengesellschaft nicht abziehbar sind. Es bleibt unklar, weshalb § 8c KStG im Rahmen eines Formwechsels anzuwenden sein soll.

Seite 26/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Zu Rz. 584 – 10.3.5.8 Übergangsregelung – Altverluste nach § 21 Abs. 4 Satz 2 und 5 AStG

Wir regen an, die Ausführungen hinsichtlich der Altverluste nach § 21 Abs. 4 Satz 2 und 5 AStG zu überdenken und ggf. zu ergänzen.

In Rz. 584 wird dargelegt, dass nach § 14 AStG aF zugerechnete, aber noch nicht verrechnete „Altverluste“ auf Antrag denjenigen Zwischengesellschaften zugeordnet werden können, die die Verluste wirtschaftlich verursacht haben. 584 wird dargelegt, dass nach § 14 AStG a.F. zugerechnete, aber noch nicht verrechnete „Altverluste“ auf Antrag denjenigen Zwischengesellschaften zugeordnet werden können, die die Verluste wirtschaftlich verursacht haben. Dieser Antrag war spätestens bis zum 31.07.2023 zu stellen. Wir regen an, zu überlegen, ob es sich bei der Frist um eine Ausschlussfrist, sodass verspätet gestellte Anträge nicht mehr berücksichtigungsfähig sind, oder lediglich um eine verlängerungsfähige Ordnungsfrist handelt. Die Frist stimmt nämlich nicht mit den regulären AStG-Erklärungsfristen überein, sodass in der Praxis die entsprechenden Zahlen bis Ende Juli noch nicht vorlagen.

Zu Rz. 588 – 10.5.1 – Hinzurechnungsbilanz

Wir regen an, als Vereinfachungsmaßnahme die ausländische Handelsbilanz der Zwischengesellschaft für Zwecke der Eröffnungsbilanz im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zugrunde zu legen.

In Rz. 588 wird zum Ausdruck gebracht, dass im Rahmen der Eröffnungsbilanz Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen sind, der sich ergeben würde, wenn seit der Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die Zwischengesellschaft die Vorschriften des deutschen Steuerrechts angewendet worden wären. Dies kann, insbesondere bei komplexen Zwischengesellschaften, einen enormen Aufwand bedeuten, wenn für eine Vielzahl von Wirtschaftsgütern der Bilanzansatz fortentwickelt werden muss. Eine praktikablere Lösung könnte analog dem BMF-Schreiben vom 21.04.2022, GZ IV C 2 - S 2836/20/10001 :002, DOK 2022/0364601, zum Themenkreis der Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten erwogen werden, die ausländische Handelsbilanz als Grundlage heranzuziehen. Eine praktikablere Lösung könnte entsprechend dem BMF-Schreiben vom 21.04.2022, GZ IV C 2 - S 2836/20/10001 :002, DOK 2022/0364601, zum Themenkreis der Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten erwogen werden, die ausländische Handelsbilanz als Grundlage heranzuziehen.

Zu Rz. 591 – 10.5.4 – Umwandlungsfälle

Wir bitten um Klarstellung, welcher der von der übertragenden Gesellschaft „angesetzte Wert“ i.S.d. Wir regen an, klarzustellen, welcher der

Seite 27/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

von der übertragenden Gesellschaft „angesetzte Wert“ i.S.d. § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG ist.

§ 10 Abs. 5 Satz 2 AStG sieht in den Fällen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG vor, dass bei der übernehmenden Gesellschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem von der übertragenden Gesellschaft „angesetzten Wert“ zu übernehmen sind. 591 aber nicht näher spezifiziert, welcher der „angesetzte Wert“ sein soll. In Rz. 591 wird nicht näher spezifiziert, welcher der „angesetzte Wert“ sein soll.

§ 11 AStG Kürzungsbetrag

Zu Rz. 616 – Tz. 11.1.4 – Abzug des Kürzungsbetrags

Wir regen an, klarzustellen, dass auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses der jeweiligen Gesellschaft abzustellen ist.

In Rz. 616 wird zum Ausdruck gebracht, dass es für den Abzug eines Kürzungsbetrags bei der Ermittlung der Einkünfte des Steuerpflichtigen auf die Beteiligungsverhältnisse im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses ankommt. Unklar ist, ob hierbei ausschließlich auf den Gewinnverteilungsbeschluss der jeweiligen Zwischengesellschaft abzustellen ist oder bei mittelbaren Beteiligungen auf den der vermittelnden Gesellschaft.

Zu Rz. 623 – Tz. 11.1.7.2 – Bezüge bei mittelbaren Beteiligungen an Zwischengesellschaften

Wir regen an, den Abzug eines Kürzungsbetrags für Ausschüttungen einer vermittelnden Gesellschaft an inländische Anteilseigner zuzulassen, auch wenn die vermittelnde Gesellschaft im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr an der Zwischengesellschaft beteiligt ist, für deren Einkünfte ein Hinzurechnungsbetrag ermittelt wurde.

In Rz. 623 wird zum Ausdruck gebracht, dass der Ansatz eines Kürzungsbetrags nicht mehr möglich ist, wenn die vermittelnde Gesellschaft im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr an der Zwischengesellschaft beteiligt ist. Diese Auffassung führt in bestimmten Fallgestaltungen zu einer Doppelbesteuerung.

Beispiel:

Natürliche Person A ist an B-Co. beteiligt, die wiederum an der Zwischengesellschaft C-Co. beteiligt ist. In den Jahren 01 bis 03 werden Hinzurechnungsbeträge der C-Co. dem A zugerechnet, wofür ein

Seite 28/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Hinzurechnungskorrekturvolumen i.S.v. § 11 Abs. 3 Satz 1 AStG bei A festgestellt wird. Die C-Co. schüttet die Gewinne an die B-Co. aus, bei der die Gewinne thesauriert werden. Im Jahr 04 verkauft die B-Co. die Beteiligung an der C-Co. und schüttet anschließend die thesaurierten Gewinne aus.

Lösung:

Nach Rz. 623 könnte ein Kürzungsbetrag nicht zum Ansatz gebracht werden, da die vermittelnde B-Co. im Zeitpunkt der Ausschüttung nicht mehr an der C-Co. beteiligt ist, für deren Einkünfte ein Hinzurechnungsbetrag ermittelt wurde.

Zu Rz. 636 – Tz. 11.3.1.1 – Hinzurechnungskorrekturvolumen bei mehreren Zwischengesellschaften

Wir regen an, die dem Beispiel zu Grunde liegenden Rechtsgrundlagen darzulegen sowie das Rechtsverständnis zu erläutern.

In Rz. 636 wird anhand eines ausführlichen Beispiels geschildert, wie das Hinzurechnungskorrekturvolumen bei mehreren in derselben Beteiligungskette befindlichen Zwischengesellschaften zu ermitteln ist. Das Beispiel sowie die ausführlichen Berechnungen sind positiv hervorzuheben. Fraglich ist aber, auf welcher Rechtsgrundlage der den Berechnungen maßgeblich zu Grunde liegende Aufteilungsmaßstab beruht. Fraglich ist insbesondere, wieso eine Allokation anhand des Aufteilungsmaßstabs erfolgt, wenn die Ausschüttung der B-Co. nicht auf Ausschüttungen der C-Co. beruht (kein „Durchschüttungsfall“).

Zu Rz. 642 und 644 – 11.3.6 – Wegfall des Hinzurechnungskorrekturvolumens beim Steuerpflichtigen und Nichtübertragbarkeit

Wir regen an, die Rechtsauffassung hinsichtlich des Wegfalls des Hinzurechnungskorrekturvolumens zu überdenken.

In Rz. 642 und 644 wird zum Ausdruck gebracht, dass ein bestehendes Hinzurechnungskorrekturvolumen einer Zwischengesellschaft endgültig ohne die Möglichkeit einer Übertragung untergehen soll, wenn der Steuerpflichtige nicht länger an der Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Diese Auffassung führt in gewissen Konstellationen zu nicht sachgerechten Ergebnissen: Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige nur mittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligt ist und diese Zwischengesellschaft nach der Ausschüttung durch die vermittelnde Gesellschaft veräußert wird. Schüttet die Zwischengesellschaft an die „vermittelnde“ Gesellschaft aus und werden die ausgeschütteten Beträge auf Ebene der vermittelnden Gesellschaft thesauriert und erst dann ausgeschüttet, wenn die vermittelnde Gesellschaft nicht mehr an der Zwischengesellschaft beteiligt ist, kommt es nach der Verwaltungsauffassung

Seite 29/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

zu einer nicht sachgerechten Doppelbesteuerung. Schüttet die Zwischengesellschaft an die „vermittelnde“ Gesellschaft aus und werden die ausgeschütteten Beträge auf Ebene der vermittelnden Gesellschaft thesauriert und erst dann ausgeschüttet, wenn die vermittelnde Gesellschaft nicht mehr an der Zwischengesellschaft beteiligt ist, käme es zu einer nicht sachgerechten Doppelbesteuerung.

Zu Rz. 643 – 11.3.6 – Wegfall des Hinzurechnungskorrekturvolumens beim Steuerpflichtigen und Nichtübertragbarkeit

Wir regen an, die dargelegte Rechtsauffassung dahingehend zu überdenken, dass das Hinzurechnungskorrekturvolumen bei einer Umwandlung des Steuerpflichtigen mit Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergehen und nutzbar sein sollte.

In Rz. 643 werden Vorgänge dargestellt, bei denen ein bestehendes Hinzurechnungskorrekturvolumen wegfallen soll. Hierbei wird u.a. zum Ausdruck gebracht, dass ein Wegfall auch dann eintreten soll, wenn der Steuerpflichtige umwandlungsbedingt ohne Auflösung untergeht und das Vermögen (inkl. der Beteiligung an der Zwischengesellschaft) übertragen wird. Diese Auffassung sollte für die Fälle überdacht werden, in denen es sich hierbei um eine Umwandlung mit (partieller) Gesamtrechtsnachfolge handelt (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung), wonach die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsposition der übertragenden Gesellschaft eintritt. Diese Auffassung sollte für solche Fälle überdacht werden, in denen es sich um eine Umwandlung mit (partieller) Gesamtrechtsnachfolge handelt (Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung), wonach die übernehmende Gesellschaft in die Rechtsposition der übertragenden Gesellschaft eintritt.

§ 15 AStG Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten

Zu Rz. 781 – 15.0.5 – Verhältnis zur Erbschaft- und Schenkungsteuer

Wir regen an, zu überdenken, ob und ggf. in welchem Umfang nicht satzungsmäßige Leistungen sowohl nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG schenkungsteuerpflichtig als auch nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Nach Rz. 781 schließen sich die Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer und die Zurechnungsbesteuerung grundsätzlich gegenseitig nicht aus. Es sollte klargestellt werden, für welche Sachverhaltskonstellationen diese Aussage gelten soll.

Seite 30/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Wendet man diesen Grundsatz z.B. auf nicht satzungsmäßige Auskehrungen von Stiftungen an, droht eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen. Stattdessen sollte in diesem Fall nur eine alternative Besteuerung entweder nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG oder § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfolgen.

Zu Rz. 820 – 15.6.1.1 – EU-Mitgliedstaaten/EWR-Staaten

Wir regen an, darüber nachzudenken, aus unionsrechtlichen Gründen einen Gegenbeweis i.S.d. § 15 Abs. 6 AStG auch im Drittstaatensachverhalt zuzulassen.

Die Regelung des § 15 Abs. 6 AStG ist einfach-rechtlich auf EU-/EWR-Fälle begrenzt. Das FG Hessen (Az. 8 K 1466/19) hat hierzu entschieden, dass der Gegenbeweis auch in Drittstaatensachverhalten gewährt werden muss.

Zu Rz. 852 – 15.9.1.6 – Anwendung von § 15 Abs. 6 AStG in den Fällen des § 15 Abs. 9 AStG

Wir regen an, die Auffassung zu überdenken, dass § 15 Abs. 6 AStG nicht für der Familienstiftung von nachgeschalteten ausländischen Gesellschaften zugerechneten Einkünfte gilt.

§ 15 Abs. 6 AStG sollte auch für solche Einkünfte gelten, die der Familienstiftung von ihr nachgeschalteten anderen Familienstiftungen oder Zwischengesellschaften zugerechnet werden. Aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 9 AStG ergibt sich jedoch, dass die Einkünfte der nachgeschalteten Gesellschaft „zu den Einkünften der Familienstiftung“ gehören und damit auch der Gegenbeweis des § 15 Abs. 6 AStG auf diese Einkünfte anzuwenden sein sollte.

§ 20 AStG Bestimmungen über die Anwendung von DBA

Zu Rz. 997 ff. – Betriebsstättenbegriff nach § 20 Abs. 2 AStG

Wir regen an, die Begriffsdefinition der Betriebsstätte i.S.d. § 20 Abs. 2 AStG zu überdenken.

Nach den Ausführungen in den Rz. 997 ff. richtet sich die Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG nach nationalem Recht (§ 12 AO). Allerdings ist für die Anwendung der Freistellungsmethode, die von § 20 Abs. 2 AStG gefordert wird, die Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne maßgeblich. Das Auseinanderfallen der Definitionen des Betriebsstättenbegriffs erscheint nicht schlüssig.

Seite 31/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Zu Rz. 1001 – Tz. 20.2.3. – Betriebsstättenbegriff nach § 20 Absatz 2 AStG

Wir bitten um Klarstellung, ob die in Rz. 1001 vertretene Auffassung dahingehend zu verstehen ist, dass auch bei gewerblich geprägten, aber vermögensverwaltenden ausländische Personengesellschaften oder Besitzpersonengesellschaften im Rahmen einer Betriebsaufspaltung von einer abkommensrechtlichen Freistellung der Einkünfte dieser Gesellschaften ausgegangen wird.

In Rz. 1001 wird zum Ausdruck gebracht, dass eine gewerblich geprägte, aber vermögensverwaltende ausländische Personengesellschaft oder Besitzpersonengesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 AStG erfüllen kann. Für den Tatbestand einer abkommensrechtlichen Freistellung von ausländischen Einkünften bedarf es aber einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA, die nach der ständigen BFH-Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.04.2010, Az. I R 81/09, BStBl. II 2014, S. 754) bei gewerblich geprägten Personengesellschaften nicht gegeben sein soll, da die gewerbliche Prägung keine DBA-rechtliche Betriebsstätte vermittelt. Auch im BMF-Schreiben vom 26.09.2014, Tz. 2.3.1., BStBl. I 2014, S. 1258 (Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften), wird davon ausgegangen, dass die gewerbliche Prägung nicht zu einer DBA-rechtlichen Betriebsstätte führt.

Zu Rz. 1002 – Tz. 20.2.3. – Betriebsstättenbegriff nach § 20 Absatz 2 AStG

Wir regen an, die in Rz. 1002 vertretene Auffassung, dass die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 2 AStG ungeachtet der Beteiligungshöhe des Gesellschafters an einer Personengesellschaft eintreten, zu überdenken.

Der Wortlaut des § 20 Abs. 2 AStG spricht dafür, dass die Frage der Beherrschung für jeden Gesellschafter einzeln zu prüfen ist. Dieser ordnet nämlich an, zu prüfen, ob die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte steuerpflichtig wären, „falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre“. Die Hinzurechnungsbesteuerung mit Blick auf die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft wäre danach gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG nur im Falle einer Beherrschung i.S.d. § 7 Abs. 2 bis 4 AStG gegeben (vgl. auch FG Düsseldorf, Az. 6 K 3278/19 K und Az. 6 K 501/20 K).

Zu Rz. 1013 – Tz. 20.2.8. – Ermittlung der Einkünfte

Wir regen an, die in Rz. 1013 vertretene Auffassung, dass das Sonderbetriebsvermögen sowie die durch das Sonderbetriebsvermögen verursachten Erträge und Aufwendungen einschließlich der Gewinne aus der

Seite 32/32 zum Schreiben vom 05.09.2023 an das BMF

Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, zu überdenken.

§ 20 Abs. 2 Satz 1 AStG erfordert tatbestandlich, dass die in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallenden und nach DBA von der Besteuerung auszunehmenden Einkünfte als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre. Die bei der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen anzunehmende ausländische Gesellschaft verfügt aber – anders als die Personengesellschaft – nicht über einen Sonderbetriebsbereich, sodass Sondervergütungen sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben insoweit zumindest unberücksichtigt bleiben sollten.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.),
RA (Syndikus-RA)
Technical Director Tax