

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Herrn Ministerialrat
René Probst
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Prof. Dr. Hubertus Baumhoff
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Partner
hubertus.baumhoff@fgs.de
Johanna-Kinkel-Straße 2-4
53175 Bonn
Telefon +49 228 9594-219
Telefax +49 228 9594-100

Dr. Xaver Ditz
Steuerberater
Partner
xaver.ditz@fgs.de
Telefon +49 228 9594-226

17. September 2012
Unser Zeichen:
Ba/ks 629824v1.DOC

**Stellungnahme zu § 1 AStG in der Fassung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung
„Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013“
Drucksache 17/10000**

Sehr geehrter Herr Probst,

vielen Dank für Ihr freundliches Schreiben vom 2. August 2012. Gerne nehmen wir nachfolgend zu den geplanten Änderungen des § 1 AStG durch das Jahressteuergesetz 2013 Stellung:

I. Anwendung des § 1 AStG auf Personengesellschaften (Einfügung eines neuen Satzes 2 nach § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG)

Durch § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F. soll der Anwendungsbereich des § 1 AStG auf Personengesellschaften ausgeweitet werden. Ob die bisherige Fassung der Vorschrift auch im Hinblick auf die internationale Einkünfteabgrenzung bei Personengesellschaften einschlägig ist, ist im Schrifttum umstritten. Die Finanzverwaltung hat hingegen bereits bislang die Auffassung vertreten, dass § 1 AStG auch im Hinblick auf die Einkünfteabgrenzung bei in- oder ausländischen Personengesellschaften anwendbar ist (vgl. BMF vom 23.2.1983, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 1.3.2.2; BMF vom 14.5.2004, BStBl. I Sondernummer 1/2004, Tz. 1.4.3). Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist nach unserer Einschätzung - zumindest in der Mehrzahl der praxisrelevanten Sachverhalte - durch den Wortlaut des § 1 AStG nicht gedeckt.

Wir halten es für sachgerecht, auch die Einkünfteabgrenzung bei in- oder ausländischen Personengesellschaften am in § 1 AStG niedergelegten Fremdvergleichsgrundsatz auszurichten. Daher begrüßen wir die entsprechende Ergänzung der Vorschrift dahingehend, dass § 1 AStG auch bei Personengesellschaften Anwendung finden soll.

Nicht überzeugen kann hingegen die unterschiedliche Ausgestaltung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Neuregelung des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG n.F. (vgl. dazu § 21 Abs. 20 AStG n.F.). Hier ist nicht nachvollziehbar, warum § 1 Abs. 1 Satz 2 erster Halbsatz AStG n.F. erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 und § 1 Abs. 1 Satz 2 zweiter Halbsatz AStG n.F. für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten soll. Sachgerecht ist vielmehr, den zeitlichen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Satz 2 erster und zweiter Halbsatz AStG n.F. erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 vorzusehen. Gründe für eine zeitliche Differenzierung sehen wir nicht.

II. Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG

Die im § 1 Abs. 3 AStG n.F. vorgesehenen Änderungen sind nach unserer Einschätzung sachgerecht.

III. Aufhebung des § 1 Abs. 4 AStG

§ 1 Abs. 4 AStG sieht im Hinblick auf Fälle einer Schätzung gemäß § 162 Abs. 2 AO vor, dass eine solche auf Basis einer durchschnittlichen Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital anzusetzen ist, die unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu erwarten ist.

Die Vorschrift hat erfahrungsgemäß eine praktische Bedeutung dahingehend, dass sie in Betriebsprüfungen oftmals eine „Brücke“ zur Erzielung eines Kompromisses zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen bildet. Gründe, die für eine Aufhebung der Vorschrift sprechen, existieren nach unserer Einschätzung nicht. Vielmehr kann der Wegfall der Vorschrift in der Praxis zur Folge haben, dass in Betriebsprüfungen keine Rechtsgrundlage für die Erzielung eines Kompromisses auf (pauschalierte) Schätzungen von Umsatzrenditen oder Kapitalverzinsungen gesehen wird. Vor diesem Hintergrund empfehlen wir, die Vorschrift beizubehalten.

IV. Neue Definition der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG

Hintergrund der Anpassung des § 1 Abs. 5 AStG a.F. (jetzt § 1 Abs. 4 AStG n.F.) ist - so die Gesetzesbegründung - die Ausweitung des § 1 AStG auf die Einkünfteabgrenzung bei Betriebsstätten. Die insoweit in § 1 Abs. 4 Nr. 2 AStG n.F. vorgesehene (fiktive) Behandlung unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen mit einer Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung) ist zur Umsetzung des „Authorized OECD Approach“ notwendig und sachgerecht.

Entgegen der Gesetzesbegründung, welche davon ausgeht, dass die Neudefinition der Geschäftsbeziehung im Wesentlichen nur erfolgt, um auch Betriebsstättenfälle durch § 1 AStG zu erfassen, enthält § 1 Abs. 4 AStG n.F. auch eine grundlegend neue Definition der Geschäftsbeziehung im Hinblick auf die Korrektur von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen. Eine solche Neudefinition der Geschäftsbeziehung halten wir weder für systematisch korrekt noch für praktisch sinnvoll. Im Einzelnen:

Während bislang § 1 Abs. 5 AStG die Geschäftsbeziehung im Kern als schuldrechtliche Beziehung definiert, wird dieses Kriterium nunmehr nicht mehr explizit erwähnt, sondern die Geschäftsbeziehung allgemein als „einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)“ definiert. Diese Definition der Geschäftsbeziehung, welche im Hinblick auf die Verrechnungspreispraxis erhebliche Bedeutung hat, ist nicht praxistauglich. Denn weder der Begriff „wirtschaftliche Vorgänge“ noch „Geschäftsvorfälle“ sind geeignet, die Geschäftsbeziehung zu definieren. Die derzeit vorliegende Entwurfsfassung des § 1 Abs. 4 AStG hat demnach eine erhebliche Rechtsunsicherheit für die Praxis zur Folge, was unter einer Geschäftsbeziehung konkret zu verstehen ist. Letztendlich kann im wirtschaftlichen Leben alles als „wirtschaftlicher Vorgang“ und damit als Geschäftsbeziehung betrachtet werden. Dies ist allerdings im Hinblick auf die Ermittlung und Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nicht sachgerecht, da hier - auch nach internationalen Grundsätzen - die schuldrechtliche Leistungsbeziehung von dem gesellschaftsrechtlichen Vorgang zu trennen ist.

Im Übrigen steht die sehr weite Definition der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG n.F. nicht im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Dieser bezieht sich in seinem Wortlaut auf „kaufmännische oder finanzielle Beziehungen“, welche nach Auffassung der OECD sowie der herrschenden Meinung in Deutschland eine schuldrechtliche Beziehung voraussetzt.

Der Anwendungsbereich des neuen § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. bleibt darüber hinaus völlig offen. Auch die Gesetzesbegründung gibt insoweit keine für die Praxis brauchbaren Hinweise. Im Übrigen ist die Vorschrift in sich unlogisch: So ist nicht verständlich, warum voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter schuldrechtliche Vereinbarungen treffen würden, wenn sie einer Geschäftsbeziehung gar nicht zu Grunde liegen (Tatbestandsvoraussetzung der Vorschrift). Schließlich ist die (nicht verständliche) Vorschrift mit einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen verbunden und verstößt damit gegen den allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsatz, dass die Finanzverwaltung die Beweislast für Einkünftekorrekturen trägt.

Im Ergebnis bedarf es einer grundlegenden Überarbeitung des § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG n.F. § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG n.F. sollte gestrichen werden.

V. Implementierung des Authorized OECD Approach in § 1 Abs. 5 AStG

Die Gesetzesbegründung beschreibt zutreffend die Tatsache, dass die OECD die Einkünfteabgrenzung bei in- und ausländischen Betriebsstätten nunmehr stringent an dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz ausrichtet. Das insoweit durch Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 bzw. die darauf aufbauenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Besteuerungsrecht auf Unternehmensgewinne wird indessen durch innerstaatliches Recht de lege lata nicht vollständig ausgeschöpft. Daher ist es - bereits aus fiskalischen Gründen - sachgerecht, eine innerstaatliche Rechtsgrundlage zu schaffen, welche das in Art. 7 OECD-MA 2010 vorgesehene Besteuerungsrecht in innerstaatliches Recht transformiert. Die Umsetzung (alleine) in § 1 AStG ist jedoch nicht sachgerecht; vielmehr handelt es sich bei der Einkünfteermittlung der Betriebsstätte um einen Tatbestand der Einkommensermittlung (sowohl für in- als auch ausländische Betriebsstätten), welcher im Einkommensteuergesetz geregelt werden muss. § 1 AStG ist demgegenüber eine Einkünftekorrekturvorschrift (so auch die Idee des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG n.F.), welche nur dann greift, wenn die deutsche Finanzverwaltung einkünfteerhöhende Korrekturen vornehmen möchte. Der Authorized OECD Approach bezieht sich auf originäre Themen der Einkommensermittlung, welche im Einkommensteuergesetz zu regeln sind:

- Definition eines Ersatzrealisationstatbestandes im Hinblick auf die „Abrechnung“ unternehmensinterner Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte („Durchbrechung“ des Realisationsprinzips);
- Regelungen zur bilanziellen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätte;
- Regelungen zur bilanziellen Ermittlung des Dotationskapitals der Betriebsstätte;
- Anerkennung eines Betriebsausgabenabzugs fiktiver Leistungsentgelte bei in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Betriebsstätten, bei welchen in der derzeitigen Entwurfsfassung des Gesetzes ein Betriebsausgabenabzug nicht sichergestellt ist (vgl. § 50 Abs. 1 EStG).

Für den Fall, dass Einzelheiten der Betriebsstättengewinnermittlung (z.B. Aufstellen einer Betriebsstättenbilanz) in einer Rechtsverordnung geregelt werden, wird nach unserer Einschätzung die Ermächtigung des § 1 Abs. 6 AStG n.F. überschritten (s.u.). Sollten entsprechende Themen in der Rechtsverordnung geregelt werden, besteht damit das Risiko, dass der Inhalt der Rechtsverordnung durch den BFH oder das Bundesverfassungsgericht als rechtswidrig qualifiziert werden könnte.

Im Übrigen würde durch eine Regelung des Authorized OECD Approach im Einkommensteuergesetz das - derzeit noch völlig offene - Verhältnis des § 1 Abs. 5 AStG n.F. zu den Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG und des § 12 Abs. 1 EStG klargestellt werden. Mithin könnten diese Entstrickungsregelungen sogar entfallen, wenn im Einkommensteuergesetz eine allgemeine Vorschrift zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung verankert werden würde. Dies würde zu einer (erheblichen) Vereinfachung der Rechtsgrundlagen der Betriebsstätteneinkünfteermittlung führen.

Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten: § 1 Abs. 5 AStG n.F. sieht derzeit keine allgemeine Stundungsregelung im Hinblick auf die Gewinnrealisierung bei unternehmensinternen Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vor. Damit stellt sich die Frage, ob § 1 Abs. 5 AStG n.F., der nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung findet, gegen die Diskriminierungsverbote des AEUV verstößt. In diesem Zusammenhang geht die herrschende Meinung davon aus, dass die sog. „Entstrickungsregeln“ des § 4 Abs. 1

Satz 3 f. EStG und des § 12 Abs. 1k EStG gegen die europarechtlichen Grundfreiheiten - insbesondere in Form der Niederlassungsfreiheit - verstoßen, weil vergleichbare inländische Vorgänge keiner Besteuerung unterliegen. Überzeugende Rechtfertigungsgründe für einen solchen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit existieren keine. Dies zeigt bereits die aktuelle Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH vom 29.11.2011 in der Rechtssache „National Grid Indus“). Unter Berücksichtigung der europarechtlichen Vorgaben ist damit lediglich die Besteuerung des tatsächlich realisierten Veräußerungsgewinns legitimiert, was zur Folge hat, dass eine Besteuerung der im Inland belegenen stillen Reserven europarechtlich nicht zulässig ist, wenn diese tatsächlich nicht realisiert werden.

Im Ergebnis halten wir es daher für erforderlich, den Authorized OECD Approach in die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes aufzunehmen; eine reine Beschreibung des Authorized OECD Approach in § 1 Abs. 5 AStG ist nicht ausreichend.

Schließlich möchten wir darauf hinweisen, dass in § 1 Abs. 5 AStG n.F. unklare bzw. inkonsistente Begrifflichkeiten verwendet werden, die seine praktische Anwendung äußerst problematisch machen:

- Während Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 von der Fiktion eines „selbstständigen“ Unternehmens spricht, wird in § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG n.F. der Begriff des „eigenständigen“ Unternehmens verwandt. Die Verwendung verschiedener Begrifflichkeiten ist in diesem Zusammenhang nicht notwendig, sondern führt nur zu Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf die Begriffsauslegung.
- § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG n.F. spricht nur von „Personalfunktionen“, während die OECD von „wesentlichen Personalfunktionen“ („significant people functions“) ausgeht. Auch insofern wäre wünschenswert, wenn die gleichen Begrifflichkeiten verwendet werden würden.
- § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG n.F. verwendet den Begriff „Vermögenswerte“. Dies ist für das deutsche Ertragsteuerrecht ein völlig neuer Begriff, welcher die Anwendung und Auslegung der Vorschrift unnötig verkompliziert. Vielmehr sollte - wie von der OECD („Assets“) - hier der Begriff des Wirtschaftsguts verwendet werden.

- § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG n.F. regelt eine Selbstverständlichkeit, wonach der Vorrang eines Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten ist. Dieser Abkommensvorrang wird allerdings an bestimmte Voraussetzungen geknüpft, so dass es sich bei § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG im Ergebnis um ein sog. treaty override handelt. Ein solches ist verfassungsrechtlich problematisch (vgl. Vorlagebeschluss des BFH vom 10.1.2012 - I R 66/09). Im Übrigen erfolgt durch die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen eine Beweislastumkehr zu seinen Lasten. § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG n.F. sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

Die neuen Regelungen des § 1 AStG sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 gelten. Es wäre indessen nicht sachgerecht, wenn die Einführung des § 1 Abs. 5 AStG n.F. ohne Veränderungen des Funktions- und Risikoprofils bereits bestehender Betriebsstätten unternehmensinterne Liefer- und Leistungsbeziehungen auslösen würde. Dies ist etwa denkbar, wenn Wirtschaftsgüter nach dem Grundsatz der funktionalen Betrachtungsweise z.B. dem Stammhaus und unter Berücksichtigung des Kriteriums der „significant people functions“ der Betriebsstätte zuzuordnen wären. Vor diesem Hintergrund sollte eine Übergangsregelung aufgenommen werden, welche bereits bestehenden Betriebsstättenstrukturen einen Bestandsschutz gewährleistet.

VI. Ermächtigung für eine Rechtsverordnung gemäß § 1 Abs. 6 AStG

Es ist begrüßenswert, dass Einzelheiten der Einkünfteermittlung bei Betriebsstätten in einer Rechtsverordnung geregelt werden sollen. Es ist allerdings fraglich, ob der Ermächtigungsrahmen des § 1 Abs. 6 AStG im Hinblick einer Konkretisierung der Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 AStG nicht durch die Regelung von Einzelheiten der Betriebsstättengewinnermittlung verlassen wird. Insoweit bestünde das Risiko, dass die Rechtsverordnung rechtswidrig erlassen und in Folge dessen unwirksam ist. Wie bereits vorstehend dargestellt, ist daher eine Regelung der Einkommensermittlung bei in- und ausländischen Betriebsstätten im Einkommensteuergesetz unerlässlich.

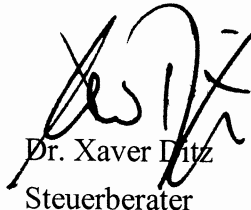
17. September 2012, Seite 8

Selbstverständlich stehen wir für eine weitergehende Diskussion der Änderungen des § 1 AStG durch das Jahressteuergesetz 2013 gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Hubertus Baumhoff
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater



Dr. Xaver Ditz
Steuerberater