

# Stellungnahme

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)

13. Dezember 2019

Seite 1

### Zusammenfassung

Der vorliegende Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie sieht umfangreiche Verschärfungen des Außensteuerrechts und damit Steuererhöhungen für Unternehmen in Deutschland vor. Entlastungen für Unternehmen enthält der Gesetzentwurf nicht. Insbesondere fehlen eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze von derzeit 25 Prozent und eine Entlastungsmöglichkeit von der Gewerbesteuer. Damit hat der Referentenentwurf viele Hoffnungen in der Wirtschaft enttäuscht.

### 1 Allgemeine Anmerkungen

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie, auch ATAD genannt) verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten, verschiedene Vorschriften gegen Praktiken zur Steuervermeidung zu erlassen. Da in Deutschland ähnliche Vorschriften bereits seit längerem geltendes Recht sind, geht es für den deutschen Gesetzgeber im Wesentlichen darum, die deutschen Vorschriften ohne systematische Brüche und Verwerfungen an die Richtlinienvorgaben anzupassen.

Insgesamt verschärft der Gesetzentwurf die bestehenden Regelungen und führt nach eigenen Berechnungen des BMF zu Steuer Mehrbelastungen für die Unternehmen in Höhe von 235 Mio. Euro pro Jahr. Stattdessen wären angesichts der Tatsache, dass Deutschland inzwischen wieder als Hochsteuerland einzustufen ist, steuerliche Entlastungen für Unternehmen angezeigt. Solche Entlastungen sollten zumindest im Umfang der durch das Gesetz vorgesehenen zusätzlichen Belastungen schnell realisiert werden, um Deutschland im internationalen Standortwettbewerb nicht noch weiter zurückfallen zu lassen.

Nicht recht nachvollziehbar ist zudem, warum die Bundesregierung mit der Vorlage eines Gesetzentwurfs zur Umsetzung der Steuervermeidungsrichtlinie bis kurz vor Ende der von der Richtlinie gesetzten Umsetzungsfrist abgewartet hat. Wegen der daraus

Bitkom  
Bundesverband  
Informationswirtschaft,  
Telekommunikation  
und Neue Medien e.V.

**Thomas Kriesel**  
**Bereichsleiter Steuern,**  
**Unternehmensrecht und -finanzierung**  
T +49 30 27576-146  
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10  
10117 Berlin

Präsident  
Achim Berg

Hauptgeschäftsführer  
Dr. Bernhard Rohleder

## Stellungnahme Referentenentwurf ATAD-Umsetzungsgesetz

Seite 2|5

resultierenden extrem kurzen Stellungnahmefrist von lediglich 3 Tagen ist eine ausreichende vertiefte Auseinandersetzung der Unternehmen mit den nicht durch die Richtlinie angeordneten Änderungen (z.B. die Änderungen der Vorschriften über Verrechnungspreise) nicht möglich.

### **2 Aktive Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E)**

Nach 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E sollen Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft aus Handelsgeschäften und aus der Erbringung von Dienstleistungen nur dann als aktive Einkünfte gelten, wenn an diesen Geschäften weder die inländische Muttergesellschaft noch ihr nahe stehende Personen mitwirken, die mit ihren Einkünften hieraus in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens steuerpflichtig sind. Im geltenden Recht ist die Steuerschädlichkeit in diesem Sinne auf eine Mitwirkung von inländischen Personen beschränkt. Faktisch führt die Änderung damit zu einer Einschränkung des Aktivitätskatalogs.

#### **Bitkom-Position**

Bei der Durchführung von Verträgen und der arbeitsteiligen Abwicklung von internationalen Geschäftsbeziehungen durch global agierende Unternehmen wird immer ein gewisses Zusammenwirken mehrerer Personen gegeben sein, z.B. Vorgaben bei der Preisgestaltung, Herstellung von Kundenkontakt, Abschluss von Rahmenverträgen oder Zustimmung zu Sonderkonditionen. Insoweit führt die vorgesehene Ausweitung des Aktivitätskatalogs gerade nicht zu einer zeitgemäßen Ausgestaltung des Außensteuergesetzes, die der Gesetzentwurf eigentlich anstrebt. Die Ausweitung führt auch zu kaum mehr überschaubaren Prüfbliendenheiten in multinationalen Unternehmen. Eine schädliche Mitwirkung sollte daher sowohl bei § 8 Abs. 1 Nr. 4 als auch bei § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG nur dann vorliegen, wenn die ausländische Zwischengesellschaft keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten und ausgeübten Geschäftsbetrieb unterhält.

### **3 Aktive Einkünfte aus der Überlassung von Rechten (§ 8 Abs. 1 Nr. 6a) AStG-E)**

Einkünfte einer Zwischengesellschaft aus der Überlassung von Rechten sind nur dann als aktive Einkünfte anzusehen, sofern eine Verwertung von Ergebnissen aus eigener Forschungs- und Entwicklungstätigkeit erfolgt, die Zwischengesellschaft den Substanztest

## Stellungnahme Referentenentwurf ATAD-Umsetzungsgesetz

Seite 3|5

nach § 8 Abs. 2 AStG-E besteht und weder die Muttergesellschaft noch eine ihr nahe stehende Person an der Herstellung des verwerteten geistigen Eigentums mitgewirkt hat.

### Bitkom-Position

Die Vorschrift des § 8 Nr. 6 a) AStG erkennt die aktuelle Situation der internationalen Forschungslandschaft und Entwicklungszusammenarbeit. Unternehmen agieren heute mit international kooperierenden Forschungs- und Entwicklungsteams aus mehreren Ländern. Das daraus resultierende geistige Eigentum würde nach dem AStG immer zu passiven Einkünften führen, weil es nicht ausschließlich selbst hergestellt wurde. Des Weiteren wird auch geistiges Eigentum von Drittunternehmen hinzugekauft. Daher ist eine Klarstellung erforderlich, wonach Auftragsforschung und von fremden Dritten erworbenes geistiges Eigentum nicht zu passiven Einkünften führt.

### **4 Aktive Einkünfte aus Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E)**

Gewinnausschüttungen werden nach § 8 Nr. 7 AStG-E grundsätzlich als aktive Einkünfte eingeordnet. Die gilt jedoch wegen der Rückausnahme in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b) und c) AStG-E nicht für Streubesitzdividenden.

### Bitkom-Position

Die Vorschrift erkennt, dass viele Unternehmen kleine strategische Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten (z.B. zur Absicherung von ausgelagerten Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten). Werden diese Beteiligungen z.B. von einem Tochterunternehmen mit Sitz in den USA gehalten, bei der die Dividende einem US-Steuerniveau von 21 Prozent unterliegt, so kommt es zur Doppelbesteuerung. Denn es fallen Steuern in den USA an, die aufgrund des hohen Mindeststeuersatzes noch zusätzliche Steuern in Deutschland auslösen. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b) AStG-E sollte daher dahingehend eingeschränkt werden, dass die Vorschrift nicht gilt, wenn die Dividende mangels Dividendenfreistellung beim Empfänger der Besteuerung unterliegt.

### **5 Substanztest (§ 8 Abs. 2 AStG-E)**

Die Vorschrift des § 8 Abs. 2 AStG-E verschärft den Substanztest als Voraussetzung für eine Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung, indem sie statt einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ nach bisherigem Gesetzeswortlaut nunmehr eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ fordert. Eine wünschenswerte Erweiterung des Substanztests auf Drittstaatenfälle enthält die Vorschrift dagegen nicht.

## Stellungnahme Referentenentwurf ATAD-Umsetzungsgesetz

Seite 4|5

### Bitkom-Position

Die Verschärfung des Gesetzeswortlauts steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH und geht über die Anforderungen in der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD) auch weit hinaus. Viele Unternehmen (z.B. aus der Halbleiterfertigung) haben wesentliche Teile Ihrer Wertschöpfungskette an fremde Dritte ausgelagert (z.B. Forschung und Entwicklung, Produktion). Für sie wäre eine Anwendung auf § 8 Abs. 2 AStG ausgeschlossen. Die Vorschrift geht daher an den Realitäten einer arbeitsteiligen Wirtschaft vorbei.

### **6 Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG-E)**

Ungeachtet der steuerlichen Entwicklungen in anderen Staaten, die wesentlich von einer Reduzierung der Unternehmenssteuerbelastung geprägt sind, belässt es der Gesetzentwurf bei der überkommenen Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent.

### Bitkom-Position

Die Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent ist angesichts der Entwicklungen im internationalen Steuerrecht nicht mehr zeitgemäß. Ihre Absenkung auf einen im internationalen Vergleich durchschnittlichen Satz von 15 Prozent ist überfällig. Dies würde den deutschen Fiskus wenig Steueraufkommen kosten, bei den Unternehmen und auch auf Seiten der Finanzverwaltung aber erheblichen administrativen Aufwand einsparen. Sofern der Gesetzgeber eine entsprechende Absenkung nicht vornimmt, ist zumindest eine Anrechnungsmöglichkeit der Hinzurechnungssteuern bei der Gewerbesteuer zu schaffen.

### **7 Hinzurechnungsbetrag (§ 10 Abs. 2 AStG-E)**

Nach § 10 Abs. 2 AStG-E gilt der Hinzurechnungsbetrag in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet.

### Bitkom-Position

Die Vorverlegung des Hinzurechnungszeitpunktes führt insbesondere im Fall der Akquisition einer Konzerngruppe zu erheblichen zeitlichen Umsetzungsschwierigkeiten. Innerhalb eines Konzerns, und insbesondere bei denjenigen ausländischen Gesellschaften, die erst kurz vor dem Ende des Wirtschaftsjahres erworben wurden, ist eine Hinzurechnung beim Anteilseigner bereits im Jahr der Entstehung des Hinzurechnungsbetrages (§ 10 Abs. 2 AStG-E) in zeitlicher Hinsicht kaum zu

## Stellungnahme Referentenentwurf ATAD-Umsetzungsgesetz

Seite 5|5

bewerkstelligen. Die zur Ermittlung eines möglichen Hinzurechnungsbetrags notwendigen Informationen aus den neu akquirierten Gesellschaften müssen dem Käufer häufig erst bereitgestellt werden. Es sollte daher bei der bisherigen Regelung der Hinzurechnung im Folgejahr bleiben.

### 8 Preisanpassungsklausel (§ 1b AStG-E)

Nach § 1b AStG-E wird der Zeitraum für eine – angenommene – Preisanpassungsklausel bei einer erheblichen Abweichung der tatsächlichen Gewinnentwicklung gegenüber der ursprünglichen Gewinnerwartung nunmehr auf sieben Jahre festgelegt (bisher: zehn Jahre nach § 1 Abs. 3 Satz 12 AStG). Eine erhebliche Abweichung soll vorliegen, wenn „der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht“ (Satz 5). Allerdings wird dem Steuerpflichtigen eine Nachweismöglichkeit eingeräumt (Satz 6).

#### Bitkom-Position

Diese Neuregelung ist aus verschiedenen Gründen als problematisch anzusehen. Einen Nachweis der tatsächlichen Gewinnentwicklung im Vergleich zu der dem ursprünglichen Fremdvergleichspreis zugrundeliegenden Gewinnerwartung über sieben Jahre zu erbringen, ist in der Praxis nicht umsetzbar. So müsste im Zweifel bei einem Transferpaket über sieben Jahre ein „stand alone“-Gewinn der Transaktion dokumentiert werden ohne Berücksichtigung von aus der Verlagerung resultierenden Effekten und ohne Berücksichtigung der Tatsache, dass es im Zweifel keine separate G&V mehr gibt. Zudem erscheint die Festlegung auf eine 20-prozentige Abweichung als Maßstab willkürlich.

Bitkom vertritt mehr als 2.700 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.900 Direktmitglieder. Sie erzielen allein mit IT- und Telekommunikationsleistungen jährlich Umsätze von 190 Milliarden Euro, darunter Exporte in Höhe von 50 Milliarden Euro. Die Bitkom-Mitglieder beschäftigen in Deutschland mehr als 2 Millionen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Zu den Mitgliedern zählen mehr als 1.000 Mittelständler, über 500 Startups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Geräte und Bauteile her, sind im Bereich der digitalen Medien tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft. 80 Prozent der Unternehmen haben ihren Hauptsitz in Deutschland, jeweils 8 Prozent kommen aus Europa und den USA, 4 Prozent aus anderen Regionen. Bitkom fördert und treibt die digitale Transformation der deutschen Wirtschaft und setzt sich für eine breite gesellschaftliche Teilhabe an den digitalen Entwicklungen ein. Ziel ist es, Deutschland zu einem weltweit führenden Digitalstandort zu machen.