

STELLUNGNAHME

Stand: 4. September 2023

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung
des Außensteuergesetzes

(GZ: IV B 5 - S 1340/23/10001 :003; DOK: 2023/0634056)

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

Inhaltsverzeichnis

A. Zusammenfassung	3
B. Einzelanmerkungen	4
I. Zu Rz. 211 - „Vor 7 – 3.2 Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft“	4
II. Zu Rz. 295 – Zusammenwirken von Familienangehörigen	5
III. Zu Rz. 296 ff. – Widerlegbares Unterstellen eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten	5
IV. Zu Rz. 436 - Motivtest	7
V. Zu Ermittlungs-/ Dokumentations-/ Verwaltungsaufwand und Kosten	7

A. Zusammenfassung

Der ZIA bedankt sich für die Gelegenheit zur Einreichung einer Stellungnahme zu dem Entwurf eines BMF-Anwendungsschreibens zu den Grundsätzen zur Anwendung des Außensteuergesetzes.

Der ZIA begrüßt es grundsätzlich, dass das BMF aufgrund der umfangreichen Änderungen zur Wegzugsbesteuerung und zur Hinzurechnungsbesteuerung Klarstellungen zur aktuellen Rechtslage vornimmt und den Steuerpflichtigen hierdurch die praktische Anwendung erleichtert.

Folgende Punkte möchte der ZIA zu dem Entwurfsschreiben anmerken:

- Bei den Ausführungen zur beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft (Rz. 211) sollte der dort aufgeführte Beispielfall gestrichen werden, um u. E. falsche Ergebnisse zu vermeiden.
- Rz. 295 sollte wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gestrichen werden.
- Es sollten die Besonderheiten einer Personengesellschaft klar herausgearbeitet, welche die Vermutung des Zusammenwirkens i.S.v. § 7 Abs. 4 S. 2 AStG rechtfertigen. Sofern die Governance-Struktur der Personengesellschaft der einer Kapitalgesellschaft angenähert ist, sollte dies für die Widerlegung der Vermutung hinreichend sein. Die Abbedingung der Einstimmigkeit in Gesellschafterbeschlüssen sollte dafür ausreichend sein.
- Fondsinvestments sollten generell aus dem Anwendungsbereich des § 7 Abs. 4 S. 2 AStG ausgenommen werden, da es sich um ein Produkt handelt.
- Im Rahmen der Ausführungen zum Ausschluss des Motivtests (Rz. 436) sollte das Wort „Dritte“ sollte durch die Formulierung „Dritte in einem anderen Staat“ ersetzt werden.
- Die Anforderungen der verpflichtenden Dokumentation sollten reduziert und vereinfacht werden.

B. Einzelanmerkungen

I. Zu Rz. 211 - „Vor 7 – 3.2 Beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft“

Bei den Ausführungen zur beschränkten Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft wird der Fall einer Ltd. als Zwischengesellschaft dargestellt, die unter ihrer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet. Da die Gesellschaft keinen Anknüpfungspunkt für die Gewerbesteuer hat, hat sie eine Steuerbelastung von unter 25% und bei fingiertem unmittelbarem Bezug wäre eine abkommensrechtliche Steuerbefreiung der Vermietungseinkünfte ausgeschlossen.

Der Entwurf qualifiziert den vorliegenden Sachverhalt als Fall, der sämtliche Voraussetzungen der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung erfüllen soll.

Unseres Erachtens ist die Aufnahme dieses Beispiels nicht richtig und eine solche Berücksichtigung würde zu einem falschen Ergebnis führen, denn

1. der Zweck der CfC-Rules ist, künstliche Strukturierungen, welche nur den Zweck der Steuerumgehung und keinen anderen (z. B. wirtschaftlichen) Zweck verfolgt, zu bestrafen. Dies ist im angegebenen Fall mit den vorliegenden Informationen, nicht klar ersichtlich;
2. der inländische Anteilseigner (unbeschränkt Steuerpflichtiger) würde durch die zusätzliche Steuerbelastung wirtschaftlich schlechter gestellt werden, gegenüber
 - einem unbeschränkt Steuerpflichtigen, welcher direkt (ohne ausländische Zwischengesellschaft) an dem Vermietungsobjekt beteiligt ist (ggfs. Anwendung der erweiterten Grundstücks Kürzung)
 - ausländischen Investoren, denn
 - andere Länder haben meist einen wesentlich niedrigeren Mindeststeuersatz als Einstiegsvoraussetzung für ihre lokale Hinzurechnungsbesteuerung. Als Beispiel wird in den Niederlanden als eine Voraussetzung eine Grenze von bis 9% des gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes angegeben;
 - beschränkt Steuerpflichtige (stand-alone) ohne Betriebsstätte i.S.d. § 12 AO sind nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen (klarstellend: vgl. BMF 16. Mai 2011 zu § 49 EStG). Bei einer Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an diesem beschränkt Steuerpflichtigen, werden diese Einkünfte dann wieder als Hinzurechnungsbetrag der Gewerbesteuer unterworfen.

Petitum:

- Das o. g. Beispiel sollte aus dem Anwendungsschreiben gestrichen werden.

II. Zu Rz. 295 – Zusammenwirken von Familienangehörigen

Nach Rz. 295 soll „[e]ine Familienangehörigkeit [...] für die Annahme eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten [im Sinne des § 7 Abs. 4 S. 1 AStG] sprechen“. Diese Interpretation von § 7 Abs. 4 S. 1 AStG ist verfassungsrechtlich bedenklich. Wenn man die Angehörigeneigenschaft nach § 15 AO als Kriterium für ein Zusammenwirken in Betracht zieht, würde dies auf eine Benachteiligung von Ehe und Familie hinauslaufen, was Art. 6 Abs. 1 GG widersprechen könnte. Es würde sich also um eine verfassungswidrige Auslegung der Norm handeln.

In diesem Zusammenhang ist beispielsweise zu bedenken, dass die frühere Auffassung des BMF zu § 32d Abs. 2 EStG, wonach Angehörige einander nahe stehende Personen sein sollten (vgl. BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2012, BStBl. I S. 953 Tz. 136), vom BFH als eine nicht mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbare Diskriminierung der Familie gesehen wurde (BFH, MittBayNot 2015, 265, 267, BFH DStRE 2014, 1225, 1227 f.).

Petition:

- Rz. 295 sollte gestrichen werden.

III. Zu Rz. 296 ff. – Widerlegbares Unterstellen eines Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten

Ausweislich Rz. 301 des Schreibens sollen hohe Anforderungen an die Widerlegung der Vermutung nach § 7 Abs. 4 S. 2 AStG gestellt werden. Die hohen Anforderungen an die Widerlegung der Vermutung sind aus unserer Sicht weder vom Zweck der Regelung gedeckt, noch sind diese in der Praxis praktikabel.

Für geringere Anforderungen an die Widerlegung der Vermutung des Zusammenwirkens spricht zum einen, dass der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung zu § 7 Abs. 4 AStG eine Parallele zwischen dem Begriff des Zusammenwirkens durch abgestimmtes Verhalten und dem Begriff der „Gleichgerichteten Interessen“ in § 8c Abs. 1 S. 2 KStG (BT-Drucks. 19/28652, 54) gezogen hat. Zu dem Begriff der gleichgerichteten Interessen hat der BFH entschieden, dass die Mitglieder einer Personengesellschaft nicht zwingend als „Erwerber mit gleichgerichteten Interessen“ anzusehen sind (BFH DStR 2017, 1318 Rn. 22). In der Urteilsbegründung tritt der BFH der Argumentation entgegen, wonach die Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks nach § 705 BGB für die Annahme gleichgerichteter Interessen ausreicht.

Außerdem wird in dem Schreiben die Unterstellung des Zusammenwirkens bei Personengesellschaften durch abgestimmtes Verhalten mit der rechtlichen Struktur von Personengesellschaften und der damit erforderlichen Verpflichtung der Gesellschafter zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks begründet. Allerdings

besteht der gemeinsame Zweck auch bei einer Kapitalgesellschaft (vgl. nur § 1 GmbHG „zu jedem gesetzlich zulässigem Zweck“), Die Gesellschafter einer juristischen Person sind ebenfalls zur Zweckförderung verpflichtet (vgl. nur MüKoGmbHG/Merkt GmbHG § 13 Rn. 93). Daneben bestehen nicht nur zwischen den Gesellschaftern von Personengesellschaften, sondern auch zwischen den Gesellschaftern einer juristischen Person Treuepflichten (vgl. BGH NJW 1976, 191, 193; Rowedder/Pentz/Pentz GmbHG § 13 Rn. 36). Die Förderung eines gemeinsamen Zwecks oder die Treuepflicht sind damit aus unserer Sicht nicht geeignet die besondere Rechtsfolge in § 7 Abs. 4 S. 2 AStG für Personengesellschaften zu begründen und sollten daher auch nicht widerlegt werden müssen.

Ferner nimmt zwar das gesetzliche Leitbild bei Personengesellschaften ein gemeinsames Vorgehen aller Gesellschafter an. Von dem unterstellten Einstimmigkeitserfordernis (§ 709 Abs. 1 BGB und § 119 Abs. 1 HGB) wird in der Praxis aber häufig abgewichen, so dass sich die praktische Ausgestaltung einer Personengesellschaft auch in dieser Hinsicht einer Kapitalgesellschaft annähern kann. Sofern dies der Fall ist, sollte die Vermutung des Zusammenwirkens allein auf Grund der Qualifikation als Personengesellschaft widerlegt sein. Insbesondere bei Fondsinvestments in der Rechtsform einer Personengesellschaft sprechen darüber hinaus die aufsichtsrechtlichen Anforderungen an die Verwaltung des Fonds gegen ein Zusammenwirken der Anleger.

Petition:

- Es sollten die Besonderheiten einer Personengesellschaft klar herausgearbeitet, welche die Vermutung des Zusammenwirkens i.S.v. § 7 Abs. 4 S. 2 AStG rechtfertigen.
- Sofern die Governance-Struktur der Personengesellschaft der einer Kapitalgesellschaft angenähert ist, sollte dies für die Widerlegung der Vermutung hinreichend sein. Die Abbedingung der Einstimmigkeit in Gesellschafterbeschlüssen sollte dafür ausreichend sein.
- Fondsinvestments sollten generell aus dem Anwendungsbereich des § 7 Abs. 4 S. 2 AStG ausgenommen werden, da es sich um ein Produkt handelt.

IV. Zu Rz. 436 - Motivtest

Im Rahmen des Ausschlusses des Motivtests ist unseres Erachtens die Auslegung des Ausschlusskriteriums bezüglich der Auslagerung der Tätigkeit zu eng gefasst. Es sollte eine Änderung erfolgen von „Dritte“ hin zu „Dritte in einem anderen Staat“. Würde die Auslegung des Ausschlusskriteriums so bestehen bleiben, würde die Auslagerung der Haupttätigkeit zu einer Nichtanwendung des Motivtests führen, auch wenn das Auslagern von Dienstleistungen wirtschaftlich begründet war und die Nutzung der Ressourcen in dem jeweiligen Land bestehen bleibt.

Petition:

- Das Wort „Dritte“ sollte durch die Formulierung „Dritte in einem anderen Staat“ ersetzt werden.

V. Zu Ermittlungs-/ Dokumentations-/ Verwaltungsaufwand und Kosten

Ergänzend zu den umfangreichen, ergänzenden Verpflichtungen in Rz. 217 wird unter anderem in den weiter nachfolgenden Abschnitten des Entwurfs angegeben, dass der Steuerpflichtige die (gesonderte) Ermittlung tätigen muss und die Feststellungslast trägt, was zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand und erheblichen Verwaltungskosten führt:

- Das Festhalten an der Trennung der jeweiligen Leistungen in einer Gesellschaft sowie ausländischen Konzerngruppen (z.B. Rz. 323) führt zu erheblichem Verwaltungsaufwand und ist nicht im Sinne der europäischen Vorgaben – vgl. auch Auslegung durch den EuGH - Urteil C-196/04 (Cadbury Schweppes, RZ 36/37).
- Bei gemischten Einkünften ist eine sachgerechte Aufteilung vorzunehmen (Rz. 325).
- Sperrfristen (z.B. § 22 UmwStG) sind zu beachten. Verletzt der Steuerpflichtige eine Sperrfrist des deutschen Steuerrechts, kommt es rückwirkend zur Umqualifikation in passive Einkünfte (Rz. 428).
- Gesonderte Feststellung von passiven Einkünften in Konsolidierungskreisen (Rz. 497).

Eine solche ausufernde Belastung der Steuerpflichtigen ist u. E. nicht gerechtfertigt.

Petition:

- Die Anforderungen der verpflichtenden Dokumentation sollten reduziert und vereinfacht werden.

Ansprechpartner

Torsten Labetzki, LL.M.

Mitglied der Geschäftsleitung &
Abteilungsleiter Recht und Steuern

Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 13

Mobil: + 49 (0)160 / 96 38 28 68

E-Mail: torsten.labetzki@zia-deutschland.de

Dr. Martin Lange, LL.M.

Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt)

Fachanwalt für Steuerrecht

Senior Referent Steuern

Tel.: +49 (0)30 / 20 21 585 - 48

Mobil: + 49 (0)171 / 764 06 49

E-Mail: martin.lange@zia-deutschland.de

MEHR ZUM THEMA

STEUERN



Der Zentrale Immobilien Ausschuss e.V. (ZIA) ist der Spitzenverband der Immobilienwirtschaft. Er spricht durch seine Mitglieder, darunter 30 Verbände, für rund 37.000 Unternehmen der Branche entlang der gesamten Wertschöpfungskette. Der ZIA gibt der Immobilienwirtschaft in ihrer ganzen Vielfalt eine umfassende und einheitliche Interessenvertretung, die ihrer Bedeutung für die Volkswirtschaft entspricht. Als Unternehmer- und Verbändeverband verleiht er der gesamten Immobilienwirtschaft eine Stimme auf nationaler und europäischer Ebene – und im Bundesverband der deutschen Industrie (BDI). Präsident des Verbandes ist Dr. Andreas Mattner.

ZIA Zentraler Immobilien Ausschuss e.V.

Hauptstadtbüro

Leipziger Platz 9
10117 Berlin

Telefon: +49 30 | 20 21 585 – 0

E-Mail: info@zia-deutschland.de

Website: <https://zia-deutschland.de>

Europabüro

3 rue du Luxembourg
B-1000 Brüssel

+32 | 2 550 16 14

Lobbyregister: [R002399](#)

EU-Transparenzregisternummer: [34880145791-74](#)

 **ZIA**
Die Immobilienwirtschaft