

BMF: Entwurf des AStG-Anwendungserlasses veröffentlicht

Das Bundesministerium der Finanzen hat den lange erwarteten Entwurf der Neufassung der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der durch das ATADUmsG geänderten Fassung veröffentlicht und um Stellungnahmen gebeten.

Kurzüberblick

Am 19.07.2023 hat das BMF den Entwurf der Neufassung der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes in der ab 01.07.2021 geltende Fassung an die Verbände zur Stellungnahme geschickt. Durch die Neufassung wird der zuletzt 2004 grundlegend überarbeitete AStG-Anwendungserlass an die Änderungen durch das ATADUmsG angepasst, aber auch in weiteren Punkten um neuere Entwicklungen und Erkenntnisse ergänzt. Stellungnahmen zum Entwurf können bis zum 04.09.2023 abgegeben werden.

Hintergrund

Das Außensteuergesetz (AStG) enthält zahlreiche Spezialregelungen zu internationalen Sachverhalten. Besonders hervorzuheben sind Regelungen zu Verrechnungspreisen (§ 1 AStG), zur Wegzugsbesteuerung von natürlichen Personen (§ 6 AStG), die Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Zwischengesellschaften (§§ 7-14 AStG) und bei Stiftungen (§ 15 AStG). Zur Anwendung dieser, durchweg komplizierten und auslegungsbedürftigen, Regelungen hat das BMF zuletzt im Jahr 2004 ausführlich Stellung genommen (AStG-Anwendungserlass vom 14.05.2004, IV B 4 - S 1340 - 11/04). In der Zwischenzeit wurde das Gesetz teilweise punktuell (z.B. zur Anpassung an EuGH-Rechtsprechung) und schließlich durch das ATADUmsG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) grundlegend überarbeitet. Außerdem sind einige Zweifelsfragen durch die Rechtsprechung aufgegriffen und es haben sich durch die Entwicklungen in der Wirtschaft, beispielsweise durch Veränderung von Geschäftsmodellen oder gänzlich neuen Geschäftsmodellen durch die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft, neue Auslegungsfragen ergeben. Daher wartete die Praxis gespannt auf die seit langem angekündigte Veröffentlichung des überarbeiteten AStG-Anwendungserlasses durch die Finanzverwaltung.

Erlass-Entwurf

In dem 250 Seiten starken Entwurf behandelt das BMF die zahlreichen Vorschriften des Außensteuergesetzes ausführlich – eine Ausnahme bildet § 1 AStG zu Verrechnungspreisen, da hier auf die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (BMF-Schreiben vom 06.06.2023, IV B 5 - S 1341/19/10017 :003, siehe [Deloitte Tax-News](#)) verwiesen wird.

- Bei den Regelungen zur Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) bilden die Ausführungen zum geänderten persönlichen Anwendungsbereich und zur Rückkehrerregelung einen Schwerpunkt der Erläuterungen.
- Zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-14 AStG) werden zunächst in einigen einleitenden Randziffern (Vor 7) die allgemeine und erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung (Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter), die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung nach dem StAbwG (siehe [Deloitte Tax-News](#)), das Verhältnis zu anderen Bestimmungen (unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht, §§ 39-42 AO) und die Feststellungslast erläutert. Aufgrund der Änderung am Tatbestandsmerkmal der „Inländerbeherrschung“ in § 7 AStG sowie dem Entfall der übertragenden (Hin-)zurechnung bei mehrstufigen Beteiligungsketten (§ 14 AStG a.F.) waren zunächst umfangreiche Erläuterungen zur Hinzurechnung bei mittelbaren Beteiligungen, zur Beherrschung, ggf. gemeinsam mit nahestehenden Personen und durch abgestimmtes Verhalten erforderlich. Beim Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG sind nicht überall grundlegende Änderungen im Gesetz vorgenommen worden, dennoch verbleiben hier zahlreiche Streitfragen, die einer Erläuterung bedürfen. Ähnliches gilt für die weiteren, nur teilweise überarbeiteten, Regelungen des § 8 AStG (z.B. zur Niedrigbesteuerung und zum Motivtest). Bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags waren neben zahlreichen mittelbaren Änderungen durch Anpassungen der deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, die sich auf den Hinzurechnungsbetrag auswirken, insbesondere Fragen der

Hinzurechnungseröffnungsbilanz und der Buchwertfortführung zu klären. Der Kürzungsbetrag (§ 11 AStG) ist als gänzlich neues Konzept durch die Änderungen des ATADUmsG in das Gesetz aufgenommen worden, sodass sich keine Entsprechung in dem alten Anwendungserlass findet.

- § 15 AStG zu Familienstiftungen wurde nicht durch das ATADUmsG grundlegend überarbeitet, sondern bereits im Jahr 2013 durch das AmtshilfeRLUmsG. Dementsprechend war hier auch eine Überarbeitung des Anwendungserlasses überfällig. Die Konzepte der Zurechnung von Einkünften bei Familienstiftung folgen dabei eigenständigen Regelungen, die sich nicht an der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 orientieren (können). Insbesondere müssen Konzepte, die auf eine anteilige Zurechnung oder den Anteil an der Berechtigung (Bezugs- und Anfallsberechtigter) Bezug nehmen, bei Stiftungen mangels gesellschaftsrechtlicher Beteiligung gesondert geregelt werden, sodass hier entsprechend detaillierte Erläuterungen im Anwendungserlass erforderlich wären.
- Die Mitwirkungspflichten (§§ 16, 17 AStG) sowie die verfahrensrechtlichen Regelungen zur Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG), das Verhältnis zu DBA (§ 20 AStG) und die zeitliche Anwendung (§ 21 AStG) bilden den Abschluss des Anwendungserlasses.

Erste Einschätzung

Der Entwurf des AStG-Anwendungserlasses trifft auf hohe Erwartungen seitens der Praxis. Bereits bei erster Durchsicht lässt sich feststellen, dass diese Erwartungen durch den Entwurf sicher nicht an jeder Stelle erfüllt werden. Zu neuen Geschäftsmodellen finden sich allenfalls vereinzelt Ausführungen und immer wieder bleibt der Entwurf vage und verweist auf den Einzelfall. Daher werden innerhalb der Stellungnahmefrist sicherlich noch zahlreiche Anmerkungen vorgebracht werden. Welche davon Eingang in den finalen Entwurf finden werden, bleibt abzuwarten.

Fundstelle

BMF, Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, [Entwurfsschreiben vom 19.07.2023](#)

Ihr Ansprechpartner

Alexander Linn

Partner

allinn@deloitte.de

Tel.: +49 89 2903 68558

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.