

Hamburg, Januar 2017

## Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen („BEPS-Umsetzungsgesetz“)

---

Als wesentlicher Meilenstein der internationalen Steuerpolitik wurde am 16. Dezember 2016 das „Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen“ vom Bundesrat verabschiedet und am 20. Dezember 2016 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

Mit dem sogenannten BEPS-Umsetzungsgesetz setzt der Gesetzgeber die Empfehlungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Änderung der Verrechnungspreisdokumentation und dem automatischen Informationsaustausch um. Darüber hinaus werden weitere flankierende Anpassungen des deutschen Steuerrechts vorgenommen, um aktuellen Entwicklungen Rechnung zu tragen und Besteuerungsrechte insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam ausüben zu können. Folgend wird ein Überblick über ausgewählte Neuerungen gegeben.

**1. Anpassungen der Dokumentationsvorschriften von Verrechnungspreisen**

Im Mittelpunkt des BEPS-Umsetzungsgesetzes stehen die Änderungen der Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation und die Einführung einer länderbezogenen Berichterstattung. Anstoß hierfür war der von der OECD im Auftrag der G20-Staaten erarbeitete Aktionsplan, der 15 Empfehlungen für die Überarbeitung und Erweiterung der internationalen Steuerstandards zur Vermeidung von Gewinnverlagerung und Gewinnverkürzung (BEPS = Base Erosion and Profit Shifting) beinhaltet. Konkret wurde ein dreistufiger Aufbau der Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit konzerninternen Verrechnungspreisen empfohlen:

BEI RÜCKFRAGEN WENDEN SIE  
SICH BITTE AN:

JENS SCHARFENBERG

PARTNER

RECHTSANWALT

WIRTSCHAFTSPRÜFER

STEUERBERATER

FACHANWALT FÜR STEUERRECHT

FACHBERATER FÜR INTERNATIONALES

STEUERRECHT

TEL 040 85 301 - 119

[j.scharfenberg@mhl.de](mailto:j.scharfenberg@mhl.de)

---

ANNETTE GROSCHE

PARTNERIN

STEUERBERATERIN

FACHBERATERIN FÜR INTERNATIONALES

STEUERRECHT

TEL 040 85 301 - 211

[a.groschke@mhl.de](mailto:a.groschke@mhl.de)

---

HAMBURG

BERLIN

SCHWERIN

BRANDSTWIETE 3

20457 HAMBURG

TEL 040 85 301 - 0

FAX 040 85 301 - 166

[www.mhl.de](http://www.mhl.de)

- 1) Stammdokumentation (**Master File**),
- 2) Unternehmensbezogene Dokumentation (**Local File**) sowie
- 3) länderbezogene Berichterstattung (**Country-by-Country Reporting**).

Zur Umsetzung der Empfehlungen zum Master- und Local File wurde die Vorschrift des § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) nur punktuell modifiziert, da bereits die bisher bestehenden Aufzeichnungspflichten die erforderlichen Informationen der unternehmensbezogenen Dokumentation sowie der Stammdokumentation weitgehend umfassten. Insoweit wurden daher vorrangig lediglich neue Bezeichnungen eingeführt.

Die Vorgaben zum **Master File** verpflichten Unternehmen, die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe sind und einen Umsatz von mindestens 100 Millionen Euro erzielen, einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe und über die angewandten Grundsätze zur Verrechnungspreissystematik zu erstellen. Betroffene inländische Unternehmen müssen danach Informationen in Bezug auf den gesamten weltweit tätigen Konzern offenlegen. Diese Stammdokumentation soll der Finanzverwaltung verstärkt Anhaltspunkte für eine Beurteilung der unternehmensspezifischen Verrechnungspreispolitik geben.

Im Gegensatz dazu umfasst das **Local File** die Darstellung der Geschäftsvorfälle der lokalen Einheit (Sachverhaltsdokumentation) sowie eine Verpflichtung zur Aufzeichnung über die landesspezifischen Verrechnungspreise (Angemessenheitsdokumentation). Zukünftig muss der Steuerpflichtige dabei auch den Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung angeben.

Die Verpflichtung zur Erstellung eines Local- und/oder Master Files ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 beginnen. Wie bisher, sollen die Unterlagen nur auf Anforderung der Finanzbehörde oder im Rahmen einer Außenprüfung vorgelegt werden. Auch die im Regelfall geltende Vorlagefrist von 60 Tagen wurde nicht geändert.

Die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung erfolgt zukünftig über die Vorschrift des § 138a AO, der neu in die Abgabenordnung aufgenommen wurde. Demnach sind inländische Obergesellschaften multinationaler Konzerne, die einen Konzernabschluss aufstellen und dessen konsolidierte Umsatzerlöse mindestens 750 Millionen Euro betragen, über die genannten Dokumentationsanforderungen hinaus verpflichtet, einen sogenannten **Country-by-Country Report** an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Dieser länderbezogene Bericht soll einerseits eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht vorrangig über bestimmte Finanzkennziffern enthalten, andererseits ist eine Auflistung aller Unternehmen und Betriebsstätten, zu denen die vorgenannten Angaben gemacht werden, jeweils unter Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten zu erstellen.

Anders als die Vorschriften zum Local- und Master File sind die neuen Regelungen des Country-by-Country Reporting grundsätzlich bereits erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen.

## 2. Informationsaustausch zwischen EU-Steuerbehörden

Weitere Neuerungen betreffen die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden. Ausgangspunkt hierfür war eine Änderung der EU-Amtshilferichtlinie, die den Informationsaustausch über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide (etwa verbindliche Auskünfte/Tax Ruling sowie Auskünfte nach Außenprüfungen) und Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen vorschreibt.

Seit dem 1. Januar 2017 ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) danach als zentrales Verbindungsbüro für den Informationsaustausch für Deutschland zuständig. Eingehende Vorbescheide und Vorabverständigungen werden durch das BZSt an die betreffenden Finanzbehörden in den EU-Mitgliedstaaten und an die EU-Kommission übermittelt. Ziel der Neuerung ist es, schädlichen Steuerwettbewerb zwischen den Staaten einzudämmen.

Neben der Weiterleitung von Tax Rulings übermittelt das BZSt auch die Country-by-Country Reports an die zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten, für die in dem Bericht Angaben enthalten sind.

## 3. Ausnahme von der Abgeltungssteuer bei unternehmerischer Beteiligung

Mit Änderung des § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Buchst. b Einkommensteuergesetz (EStG) soll zukünftig für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft, die an dieser zu mindestens 1 % beteiligt sind und die beruflich für diese tätig sind, mehr Klarheit in Bezug auf die Anwendung der Abgeltungssteuer geschaffen werden.

Grundsätzlich ermöglicht es die Vorschrift, von der Abgeltungssteuer bei Dividendeneinkünften Abstand zu nehmen und stattdessen auf Antrag die gegebenenfalls günstigere tarifliche Besteuerung in Anspruch zu nehmen. In der Vergangenheit kam es jedoch immer wieder zu Auslegungsschwierigkeiten der notwendigen beruflichen Tätigkeit des Anteilseigners für die Kapitalgesellschaft.

In Reaktion auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs und eine Aufforderung des Bundesrats hat der Gesetzgeber den Gesetzeswortlaut nunmehr dahingehend geändert, dass die Voraussetzung der beruflichen Tätigkeit für die Gesellschaft nur dann erfüllt ist, wenn die betroffene Person durch die Tätigkeit maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens nehmen kann. Die Änderung ist erstmals für Anträge für den Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden.

#### 4. Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven in Wegzugsfällen

Mit Einführung des § 50i Abs. 1 EStG im Jahr 2013 sollte als Reaktion auf vorangegangene Rechtsprechung des BFH die Besteuerung stiller Reserven in Deutschland sichergestellt werden, wenn Gesellschafter einer gewerblich geprägten Personengesellschaft – wie etwa einer GmbH & Co. KG – in einen ausländischen Staat, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, verzogen sind. Infolge weiterer Gesetzesverschärfungen im Jahr 2014 blieb die Vorschrift durch Zuführung eines Absatzes 2 zudem nicht nur auf Wegzugsfälle beschränkt, sondern wurde zur Vermeidung von Steuergestaltungen auf bestimmte auch rein inländische Umstrukturierungen erweitert. In der Praxis wurde zwischenzeitlich jedoch deutlich, dass ein Besteuerungstatbestand auch in Fällen ausgelöst wird, in denen kein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts droht.

Um dieser erheblichen Sprengkraft des § 50i Abs. 2 EStG entgegenzuwirken, sah bislang lediglich ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vor, dass die Vorschrift aus Gründen sachlicher Unbilligkeit unter bestimmten Voraussetzungen nicht zur Anwendung gelangt. Mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz wurde nunmehr eine gesetzliche Anpassung vorgenommen und der Absatz 2 dahingehend entschärft, dass der Ansatz mit dem gemeinen Wert nicht wie bisher für die übertragene „Sachgesamtheit“ gilt, sondern allein nur für einzelne Wirtschaftsgüter und Anteile, die dem deutschen Besteuerungszugriff im Zuge bestimmter Umstrukturierungen entzogen werden. Darüber hinaus soll § 50i Abs. 1 EStG lediglich auf Fälle angewendet werden, in denen der Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts vor dem 1. Januar 2017 erfolgte. Für spätere Vorgänge gelten die allgemeinen Regelungen der sog. Entstrickungsnorm nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG.

#### 5. Verhinderung des sogenannten Cum/Cum Treaty Shopping

Der neu eingeführte § 50j EStG soll das sogenannte **Cum/Cum-Treaty-Shopping** verhindern. Der Begriff beschreibt Fälle, in denen Dividendenerträge aus Deutschland an Empfänger im In- oder Ausland fließen und durch künstliche Gestaltungen einem niedrigen DBA-Quellensteuersatz von weniger als 15 % unterliegen.

Nach der neuen Vorschrift besteht ein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von der Kapitalertragsteuer nur noch, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge

- während einer Mindesthaltedauer von 45 Tagen ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der zugrundeliegenden Anteile ist,
- während der Mindesthaltedauer ununterbrochen das Risiko aus einem sinkenden Wert der Anteile im Umfang von mindestens 70 % trägt und
- nicht verpflichtet sein darf, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar an andere Personen zu vergüten.

Nicht hiervon betroffen sind Beteiligungen ausländischer Kapitalgesellschaften an inländischen Kapitalgesellschaften von mindestens 10 % sowie solche Gläubiger, die seit mindestens einem Jahr ununterbrochen als sogenannter wirtschaftlicher Berechtigter der Kapitalanteile anzusehen waren (Escape-Klauseln). Die Vorschrift ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2017 anzuwenden.

## 6. Rückfall des Besteuerungsrechts bei nach DBA von der deutschen Besteuerung freigestellten Einkünfte

Als klassische Rückfallklausel bezweckt § 50 Abs. 9 EStG eine Vermeidung der Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung, die typischerweise aus einer unterschiedlichen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen resultieren kann oder aber sich dann ergibt, wenn die Einkünfte im ausländischen Staat lediglich aufgrund eines fehlenden Wohnsitzes, gewöhnlichen Aufenthaltes oder eines anderen Merkmals nicht der dortigen Steuerpflicht unterliegen.

Erzielt ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte in einem ausländischen Staat, hängt die Freistellung der Einkünfte im Inland in den vorgenannten Konstellationen danach von der tatsächlichen Besteuerung im Ausland ab. Bisher versagte § 50d Abs. 9 EStG eine Freistellung von der Besteuerung in Deutschland, wenn die **gesamten** im ausländischen Staat erzielten Einkünfte nicht oder nur mit einem begrenzten Steuersatz im Quellenstaat besteuert wurden.

Die seit 1. Januar 2017 geltende Änderung des § 50d Abs. 9 EStG stellt fortan sicher, dass von der Freistellung ausländischer Einkünfte auch dann abzusehen ist, soweit Einkünfte im ausländischen Staat auch nur **teilweise** nicht besteuert werden oder nur **teilweise** einer geringeren Besteuerung unterliegen.

## 7. Zuordnung des Besteuerungsrechts bei Abfindungszahlungen

Zukünftig bleiben auch grenzüberschreitende Abfindungszahlungen nicht mehr von der Besteuerung verschont. Durch die Anfügung des Absatz 12 in § 50d EStG legt der Gesetzgeber nunmehr fest, dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens als für die frühere Tätigkeit geleistete Entgelte gelten. Damit steht dem ehemaligen Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für Abfindungszahlungen zu, soweit keine abkommensbedingten Sonderregelungen bestehen.

Auslöser dieser Regelung ist ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom Juni 2015, wonach das deutsche Besteuerungsrecht an Abfindungszahlungen ausgeschlossen wurde, wenn der Empfänger nicht mehr im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland ansässig war. Ohne die ab 1. Januar 2017 geltende Regelung konnte bislang eine Nichtbesteuerung der Einkünfte in beiden der infrage kommenden Staaten eintreten.

## 8. Abzugsbeschränkungen bei Sonderbetriebsausgaben

Durch Einführung eines neuen § 4i in das Einkommensteuergesetz soll schließlich sogenannten Double-Dip-Modellen entgegengewirkt werden. Im Einzelnen geht es darum, den doppelten Abzug von Zinsaufwendungen im In- und Ausland durch einen Gesellschafter einer Personengesellschaft zu versagen. Der Sonderbetriebsausgabenabzug ist danach zukünftig grundsätzlich nur noch dann zulässig, wenn die Aufwendungen nicht auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern.

## 9. Hinzurechnungsbeträge als Gewerbeertrag

Nach der neuen Vorschrift des § 7 S. 7 und 8 sowie § 20 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) wird das gewerbsteuerliche Inlandsprinzip insoweit aufgegeben, als sogenannte passive Einkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder Betriebsstätte eines Unternehmens in einem Niedrigsteuerland erzielt werden. Als passive Einkünfte gelten vereinfacht formuliert grundsätzlich jene Einkünfte, die nicht aus einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland resultieren.

Hintergrund dieser Regelung ist die sogenannte Hinzurechnungsbesteuerung. Mittels der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung soll verhindert werden, dass ein Steuerinländer dadurch einen Steuervorteil erlangt, dass er passive Einkünfte auf eine ausländische Kapitalgesellschaft verlagert, die in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und im Inland nicht der Besteuerung unterliegt. Jene Einkünfte werden – auch ohne Ausschüttung – der deutschen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet und der deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuer unterworfen.

Durch die neue Regelung wird sichergestellt, dass diese Hinzurechnungsbeträge grundsätzlich als Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte zu qualifizieren sind obwohl sie aus dem Ausland stammen. Diese Einkünfte können folglich aufgrund des Auslandscharakters nicht mehr von der Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Gewerbesteuer eliminiert werden, sondern bleiben nunmehr im Gewerbeertrag enthalten.

## 10. Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft

In Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom Dezember 2014 ordnet der Gesetzgeber in § 7a GewStG schließlich die Behandlung des Gewerbeertrags für Dividenden im Organkreis grundlegend neu.

Bislang wurde von dem sonst üblichen Ansatz von fünf Prozent der Dividenden einer Organgesellschaft als nicht abziehbare Betriebsausgabe im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags abgesehen. Im Organkreis konnten danach Schachteldividenden, die eine Mindestbeteiligungshöhe von 15 % voraussetzen, gänzlich gewerbsteuerfrei vereinnahmt werden.

Durch Neueinführung des § 7a GewStG soll die bestehende Besserstellung eines Dividendenbezugs über eine Organgesellschaft im Vergleich zu einem Dividendenbezug einer Gesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist, fortan verhindert werden.

Bei Fragen wenden Sie sich gerne an:



**Jens Scharfenberg**

Partner, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachberater für Internationales Steuerrecht

040 85 301 - 119

[j.scharfenberg@mhl.de](mailto:j.scharfenberg@mhl.de)



**Annette Groschke**

Partnerin, Steuerberaterin, Fachberaterin für Internationales Steuerrecht

040 85 301 - 211

[a.groschke@mhl.de](mailto:a.groschke@mhl.de)