



Wortprotokoll der 137. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 3. Mai 2021, 11:30 Uhr

- Virtuelle Sitzung per Webex-Videokonferenz –

Vorsitz: Katja Hessel, MdB

Öffentliche Anhörung

Einziges Tagesordnungspunkt

Seite 4

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-
Steuervermeidungsrichtlinie
(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)**

BT-Drucksache 19/28652

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Haushaltsausschuss

Gutachtlich:
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung

Berichterstatter/in:
Abg. Lothar Binding (Heidelberg) [SPD]
Abg. Fritz Güntzler [CDU/GSU]

**Per Webex-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Mitglieder des Ausschusses**

	Ordentliche Mitglieder	Stellvertretende Mitglieder
CDU/CSU	Brehm, Sebastian Güntzler, Fritz Müller, Sepp Tillmann, Antje	
SPD	Binding (Heidelberg), Lothar Kiziltepe, Cansel	
AfD	Glaser, Albrecht	
FDP	Hessel, Katja	
DIE LINKE.	De Masi, Fabio	
BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN	Paus, Lisa	



Per WebEx-Videokonferenz zugeschaltet waren folgende Sachverständige:

Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.

Wünnemann, Dr. Monika

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V.

Kambeck, Dr. Rainer

Ditz, Prof. Dr. Xaver

Flick Gocke Schaumburg

Hakelberg, Dr. Lukas

Freie Universität Berlin

Hummel, Prof. Dr. David

Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.

Trautvetter, Christoph

Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)

Pross, Dr. Achim

Schnitger, Dr. Arne

PricewaterhouseCoopers GmbH



Beginn: 11:31 Uhr

Einzigiger Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti- Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

BT-Drucksache 19/28652

Vorsitzende **Katja Hessel**: Guten Tag meine Damen und Herren, ich eröffne die Sitzung und begrüße zunächst alle anwesenden Sachverständigen. Die heutige Sitzung findet ausschließlich als Videokonferenz im Webex-Format statt. Ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen, die per Webex-Konferenz zugeschaltet sind sowie Vertreter der interessierten Fachöffentlichkeit, die ebenfalls Teilnehmer der Webex-Konferenz sind.

Gegenstand der Anhörung ist der Gesetzentwurf der Bundesregierung "Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG)" auf Drucksache 19/28652 sowie auf Bitten der Koalitionsfraktionen die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates.

Soweit Sie als Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder verteilt worden. Sie werden auch Bestandteil des Protokolls der heutigen Sitzung. Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirigent Rennings sowie weitere Fachbeamtinnen und Fachbeamte des BMF begrüßen. Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Zum Ablauf der Anhörung: Für die Anhörung ist ein Zeitraum von 1 Stunden und 30 Minuten vorgesehen, also bis ca. 13:00 Uhr. Ziel ist es, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Möglichkeit zur Fragestellung zu geben. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sich der Finanzausschuss in dieser Legislaturperiode für ein neues Modell der Befragung entschieden, d. h. die vereinbarte Gesamtzeit wird entsprechend der Fraktionsstärke in Einheiten von jeweils fünf Minuten unterteilt. Zur besseren Orientierung wird die Zeit mit einer Uhr in der Videokonferenz eingeblendet. In diesem Zeitraum müssen

sowohl Fragen als auch Antworten erfolgen. Je kürzer die Fragen formuliert werden, desto mehr Zeit bleibt für die Antworten. Wenn mehrere Sachverständige gefragt werden, bitten wir, fair darauf zu achten, den folgenden Experten ebenfalls Zeit zur Antwort zu lassen. Die fragstellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständigen zu nennen, an die sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden. Die Fraktionen werden gebeten, soweit nicht bereits geschehen, ihre Fragesteller im Chat bei mir anzumelden.

Zur Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen. Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt. Sollten während der Anhörung technische Probleme bei einzelnen Teilnehmerinnen oder Teilnehmern auftreten, bitte ich, dass sich diese im Chat melden, wenn die Probleme behoben wurden. Erst dann werden wir die jeweilige Teilnehmerin oder den jeweiligen Teilnehmer erneut aufrufen. Ich weise darauf hin, dass das Mitschneiden der Videokonferenz, also Bild- und Tonaufnahmen, durch Dritte untersagt sind.

Wir starten mit der CDU/CSU Fraktion und die erste Frage stellt Kollege Fritz Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage richtet sich an den Bundesverband der Deutschen Industrie, an Frau Dr. Wünnemann. Mit dem Gesetzentwurf soll die europäische Antisteuervermeidungsrichtlinie umgesetzt werden. Wie wir alle wissen, gab es den ersten Entwurf zu diesem ATAD-Umsetzungsgesetz bereits Ende 2019. Frau Dr. Wünnemann, wie beurteilen Sie den jetzt vorliegenden Gesetzentwurf? Die Ankündigung des Bundesfinanzministeriums war eine 1:1-Umsetzung. Sehen Sie dieses Ziel mit dem Gesetzentwurf erreicht?



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Frau Dr. Wünnemann, Bundesverband der Deutschen Industrie. Frau Dr. Wünnemann.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Ganz herzlichen Dank für die Frage. Für die deutschen Unternehmen ist es sehr wichtig, dass wir bei der ATAD-Umsetzung endlich Rechtssicherheit bekommen. Wir begrüßen, dass das Gesetzgebungsverfahren nun abgeschlossen wird. Allerdings kritisieren wir auch deutlich das Verfahren. Herr Güntzler, Sie sagten, es gab 2019 den ersten Entwurf. Aus unserer Sicht gab es schon Ende 2018 einen geleakten Entwurf, über den alle gesprochen haben. Im März 2020 gab es dann einen neuen Entwurf, mit dem auch einige Verbesserungen einhergingen. Erst ein Jahr später, kurz vor Ostern, begann dann das Gesetzgebungsverfahren mit dem vorliegenden Regierungsentwurf. Wir kritisieren sehr, dass das Verfahren jetzt auf die Schnelle abgeschlossen wird, obwohl schon so lange vorher darüber gesprochen wurde.

Inhaltlich ist es aus unserer Sicht unverständlich, dass keine 1:1-Umsetzung erfolgt und der Regierungsentwurf über das europäische Minimum hinausgeht. Das betrifft vor allen Dingen die Wegzugsbesteuerung, die in Deutschland ohne Not verschärft wird, obwohl hierfür keine europäischen Vorgaben aus der ATAD-Richtlinie bestehen. Hier entsteht ein deutlicher Wettbewerbsnachteil für die Unternehmen, vor allen Dingen, was den Wegzug innerhalb der Europäischen Union betrifft. Das kritisieren wir sehr stark. Wir plädieren dafür, dass die Wegzugsbesteuerung ausgeklammert und eine ATAD-Umsetzung vorgenommen wird, die nicht über die europäischen Vorgaben hinausgeht.

Auf der anderen Seite besteht die dringende Notwendigkeit, die Niedrigsteuergrenze abzusenken, damit die deutschen Unternehmen international in Bezug auf ihre Auslandsinvestitionen wettbewerbsfähig sind und Auslandsaktivitäten nicht benachteiligt werden. Hier bleibt die deutsche ATAD-Umsetzung hinter den Vorgaben zurück, da eine Absenkung nicht erfolgt, obwohl bei der ATAD-Richtlinie die Vorgabe besteht, die Niedrigsteuergrenze mit der Hälfte des Körperschaftsteuersatzes anzusetzen.

Wir sind unzufrieden mit dem Verfahren der ATAD-Umsetzung in Deutschland. Zunächst gab es die langjährige Rechtsunsicherheit, und dann kam auf den letzten Metern diese Verschärfung. Das ist eine unbefriedigende Situation. Inhaltlich kritisieren wir das Hinausgehen über europäische Vorgaben insbesondere bei der Wegzugsbesteuerung. Außerdem besteht der dringende Handlungsbedarf die Niedrigsteuergrenze in Deutschland zeitgemäß auszugestalten.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Darf ich eine Nachfrage stellen, Frau Vorsitzende?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Aber gerne.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Frau Dr. Wünnemann, Sie haben die Niedrigsteuergrenze angesprochen. Das BMF verweist auf die fortschreitende Entwicklung bei der Säule 2 des BEPS-Prozesses bei der OECD. Daher wäre eine Anpassung jetzt nicht notwendig. Man sollte diesen Prozess abwarten. Sehen Sie das genauso?

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Nein, aus unserer Sicht ist das nur ein vorgeschobenes Argument. Warum kann man nicht in Deutschland proaktiv die Niedrigsteuergrenze senken und etwas tun, das der deutschen Wirtschaft unmittelbar hilft? Es ist ein riesiger Bürokratieaufwand für die Unternehmen, die Zurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Die Mehrheit der Länder fällt mittlerweile unter die Niedrigsteuergrenze. Hier entsteht ein enormer Aufwand für die Unternehmen. Und es ist eine große Benachteiligung von Auslandsinvestitionen. Das wird durch die Corona-Krise verschärft. Es wäre möglich, die Grenze jetzt abzusenken. Man sollte nicht auf den OECD-Prozess warten. Es wurde ein internationaler Mindeststeuersatz angekündigt. Wenn man die Grenze auf 15 Prozent absenken würde, würde man sich in dem Rahmen bewegen, der dort verhandelt wird. Es gibt keinen Grund abzuwarten. Man könnte dies tun, um der deutschen Wirtschaft stark zu helfen, in der Situation, in der sie sich befindet.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Wir machen weiter mit der SPD-Fraktion. Die nächste Frage stellt Kollege Binding.



Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Vielen Dank. Ich möchte Herrn Dr. Pross von der OECD fragen, ob die jetzigen BEPS-Empfehlungen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung internationaler Unternehmen schon funktioniert haben. Werden die Empfehlungen von den Staaten im Regelfall umgesetzt? Vielleicht können Sie noch etwas zu den Empfehlungen für die Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung sagen. Von der Zurechnungsbesteuerung und den hybriden Gestaltungen haben wir schon gehört. Ist es klug, wie wir jetzt mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz weiter vorgehen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Pross, Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung, OECD. Herr Dr. Pross.

Sv **Dr. Achim Pross** (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)): Vielen Dank, Herr Binding, vielen Dank Frau Vorsitzende für die Frage. Hierzu könnte man sicherlich mehr als fünf Minuten reden, aber ich werde das nicht tun. Zum ersten Teil ihrer Frage, der BEPS-Umsetzung: Ja, es wird gemacht! Ich kann Ihnen nicht die ganzen Daten aufzählen. Die Hybridregelung gibt es mittlerweile in ungefähr 33 Ländern. In ungefähr 50 Ländern gibt es mittlerweile außensteuerliche Vorschriften. Beschränkungen des Zinsabzuges gibt es in über 90 Ländern. Die Liste der Länder wächst weiter an. BEPS wird umgesetzt, nicht nur in Europa. Beispielsweise war die Umsetzung auch Teil der US-Steuerreform. Schon unter Trump gab es Regelungen zum Zinsabzug. Hybridregelungen gibt es in den USA auch. Der BEPS-Prozess ist wirklich eine weltweite Bewegung. Auch Country-by-Country Reporting gehört zu den Maßnahmen, die weltweit eingeführt werden.

Das hat auch Auswirkungen. Wie groß die jeweiligen Effekte sind, hängt auch von der verwendeten Referenzgröße ab. Der Exportschlager Deutschlands, die Zinsschranke, war natürlich in Deutschland nicht neu, in anderen Ländern aber schon. Insgesamt sieht man, dass durch die Umsetzung des BEPS-Prozesses die Steuervermeidung und Steuerverschiebung in den größeren Konzernen zurückgegangen ist.

Es gibt zum einen eine weltweite Umsetzung, die auch noch weiter voranschreitet, und wir sehen auch Effekte.

Zur Wegzugsbesteuerung kann ich nichts sagen, weil das nicht Teil des OECD-Paketes ist. Die Regelungen zu hybriden Gestaltungen, die ich dem Gesetzentwurf entnehme, sind entsprechend den Eckpunkten ausgestaltet, die von der OECD vorgegeben sind. Die finden sich in der europäischen Richtlinie wieder. Insofern beglückwünsche ich das Finanzministerium, das in der Lage war, aus unseren ursprünglichen 400 Seiten, die dann in der Richtlinie zu 14 Seiten wurden, eine entsprechende Umsetzung vorzunehmen. Man kann sicherlich mit BMF-Schreibern noch einiges genauer erklären. Doch die Umsetzung der Hybridregelung als solche scheint uns deckungsgleich mit dem, was man global und dann auch auf europäischer Ebene beschlossen hat.

Man sieht, dass die Umsetzung in manchen Ländern etwas schneller geht und in anderen etwas länger dauert. Aber das ist nicht Teil unseres OECD-Auftrags, ausführlich zu kommentieren, wie schnell die Umsetzung erfolgen soll. Wir sehen, dass es gemacht wird, auch außerhalb von Deutschland. Wie sehen, dass die Regelungen inhaltlich dem entsprechen, was man sich global und auch auf europäischer Ebene vorgegeben hat.

Später kann ich gerne noch etwas mehr zu den Fragen ausführen, wo wir hinsichtlich der Säule 2 einer globalen Mindestbesteuerung stehen.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Sie könnten vielleicht noch kurz auf die Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent eingehen, die wir im Außensteuerrecht haben. In diese Richtung hatte auch Fritz Güntzler gefragt.

Sv **Dr. Achim Pross** (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)): Es liegt jetzt ein amerikanischer Vorschlag auf dem Tisch. Demnach setzt der mögliche Steuersatz einer globalen Mindeststeuer bei 21 Prozent an. Sie wissen auch, dass der französische Finanzminister in der Vergangenheit 12,5 Prozent ins Spiel gebracht hat. Sie wissen auch, dass wir schon seit Monaten nicht mehr schlafen, weil wir versuchen, bis zum Juli 2021 eine Regelung hinzukriegen. Die G20 haben uns noch



einmal sechs Monate gegeben. Wir hoffen, dass wir bis dahin zu einer Einigung kommen, die auch die Höhe des Steuersatzes umfasst. Es gibt viel Bewegung bei diesem Thema. Hoffentlich gibt es auch bald Ergebnisse. Wir sind jetzt im Mai und hoffen, dass wir zügig vorankommen. Wir werden sehen, ob wir das bis Juli schaffen, aber zumindest die Hoffnung ist da. Das kann und wird dann sicherlich auch Auswirkungen auf die außensteuerrechtlichen Regelungen haben.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Die nächste Frage stellt für die AfD-Fraktion Herr Glaser.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Herzlichen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Frage richtet sich an Herrn Professor Dr. Ditz. Sie greifen in Ihrer Stellungnahme einiges auf. Beispielsweise das Beherrschungskonzept, bei dem auch ohne eine Beteiligung am Kapital eine Beherrschung möglich sein kann. Das Konzept des Aktivkatalogs mit zahlreichen Ausnahmen und Rückausnahmen. Sie sehen Korrekturbedarf beim Substanztest mit einer feinen Unterscheidung zwischen der tatsächlichen und der wesentlich wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine relativ offene Frage: Könnten Sie vielleicht den Gesetzentwurf insgesamt im Paket bewerten? Vielleicht sagen Sie auch noch einen Satz zur Rückwirkung von § 4k EStG, der das ganze Jahr 2020 mit umfassen soll. Kann das verfassungsrechtlich richtig sein?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage hat sich an Herrn Professor Dr. Ditz gerichtet.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank für die Frage. Beim Thema „Entstrickung“ und „Verstrickung“ liegt meines Erachtens eine angemessene und passende Umsetzung in das deutsche Recht vor. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung, das wurde jetzt mehrfach angesprochen, besteht die Problematik der Niedrigbesteuerungsgrenze. Sind die 25 Prozent sachgerecht oder nicht? Dazu habe ich eine relativ klare Auffassung. Nein, das ist hier systematisch falsch, weil es in der Praxis oft zu Anrechnungsüberhängen kommt. Die im Ausland entrichtete Steuer darf im Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung eigentlich in Deutschland angerechnet werden – aller-

dings beschränkt auf maximal 15 Prozent Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer bleibt hier außen vor. Das heißt, die Hinzurechnungsbesteuerung führt systematisch zu einer Doppelbesteuerung. Das ist systematisch so nicht korrekt.

Das Beherrschungskonzept in § 7 Abs. 1a AStG-E ist aus meiner Sicht eine notwendige Folge der ATAD. Mit dem Konzept der Inländerbeherrschung ist die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung de lege lata einen etwas eigenartigen Sonderweg gegangen. Von daher ist die Anpassung systematisch sachgerecht.

Im Substanztest vertritt die deutsche Finanzverwaltung – jetzt auch jüngst in einem aktuellen BMF Schreiben – eine aus meiner Sicht überschießende, durch die Rechtsprechung von BFH und EuGH nicht gedeckte Anforderung. Das hat auch in das ATAD-Umsetzungsgesetz Eingang gefunden. Ich habe in meiner Stellungnahme zum Ausdruck gebracht, dass hier ein gewisser Anpassungsbedarf besteht.

Gleiches gilt bei der Definition „aktiver Einkünfte“. Dieser Katalog besteht jetzt seit 1972. Er ist veraltet und in der Praxis ungemein schwierig anzuwenden. Er ist mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Ich sehe bei dem Aktivitätskatalog ebenfalls eine gewisse Änderungsnotwendigkeit.

§ 4k EStG ist auch schon angesprochen worden. Hier teile ich das, was Herr Pross eben sagte. Das ist eine Umsetzung der international vorgegebenen Betriebsausgabenabzugsbeschränkung. Das ist europarechtlich durch das Sekundärrecht vorgegeben. Der Gesetzentwurf greift das auf und implementiert das. Aus meiner Sicht erfolgt das zu spät, das ist allgemein bekannt. Frau Dr. Wünnemann hatte auch schon erwähnt, dass die Umsetzung überfällig ist. Der Gesetzgeber versucht, das nun über eine retroaktive Einführung der Regeln ab 2020 auszugleichen. Das halte ich für verfassungsrechtlich äußerst zweifelhaft. Es besteht auch das praktische Problem, dass es Steuerpflichtige gibt, die ihre Steuererklärung für 2020 schon abgegeben haben. Sie müssten jetzt angepasste Steuererklärungen abgeben. Die Rechtsgrundlage hierfür ist aus meiner Sicht etwas unklar. Man müsste dann den Steuerpflichtigen verpflichten, nach-



träglich eine angepasste Steuererklärung abzugeben. Es gibt also praktische Probleme, aber auch verfassungsrechtliche Einwände, weil hier aus meiner Sicht eine echte Rückwirkung gegeben ist, die verfassungsrechtlich sehr problematisch ist.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Ditz. Die nächste Frage stellt wieder Kollege Güntzler für die Fraktion der CDU/CSU.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger. Sie haben in Ihrer Stellungnahme zurecht geschrieben, § 4k EStG ist die zentrale Norm der ATAD-Umsetzung. Ich wollte Ihnen die Gelegenheit geben, Ihre Einschätzung noch einmal darzustellen. Wie können wir diese Norm noch verbessern?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers (pwc).

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): In der Tat ist § 4k EStG eine zentrale Norm, um der Nutzung von Qualifikationskonflikten entgegenzuwirken, die in Deutschland bis dato fehlte, um die Vorgaben des BEPS-Projektes umzusetzen. Die Vorgaben der ATAD-Richtlinie werden durch § 4k EStG grundsätzlich ebenso umgesetzt, allerdings bedarf es im Detail noch technischer Anpassungen. Ich will versuchen, einige Punkte herauszugreifen, die in der Stellungnahme auch niedergelegt sind.

Das Wichtigste ist aus meiner Sicht die Frage der Rückwirkung. Der Kollege Ditz hatte das bereits gesagt: Momentan ist eine echte Rückwirkung im Gesetzesentwurf vorgesehen. Man versucht dieses Vorgehen mit der Richtlinie zu begründen, die eine Umsetzungsfrist schon für 2020 vorsieht. Ich persönlich habe – wie Kollege Ditz – starke Zweifel, dass das so verfassungsrechtlich funktionieren kann, weil die Richtlinie selbst für den Steuerpflichtigen keine unmittelbare belastende Wirkung entfaltet. Wir haben schon gehört, wie sich das Gesetzgebungsverfahren hingezogen hat. Man war sich zum Schluss gar nicht mehr sicher, ob ein erfolgreicher Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens in diesem Jahr noch erfolgen wird. Dass Steuerpflichtige eine fristgerechte Umsetzung auch unter dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes hätten erwarten müssen, sehe

ich kritisch. Von daher sehe ich auch die Rückwirkung vor dem Hintergrund des Vertrauensschutzes als verfassungsrechtlich schwierig an. Man sollte meines Erachtens nach überlegen, ob man den Anwendungszeitpunkt des § 4k EStG verlegt.

Ansonsten ist eine ganze Reihe von technischen Details anzusprechen, die Sie auch meiner Stellungnahme entnehmen können. Bei den Dual Inclusion-Ausnahmen gibt es Einschränkungen für den Fall einer Anrechnung von Steuern im Ausland. Hier würde ich anregen, zu klären, welche Fälle damit genau erfasst werden sollen. Die Gesetzesbegründung versucht, dies zu umschreiben. Ich habe offen gestanden Schwierigkeiten, zu verstehen, auf welche Fälle hier abgezielt wird. Aus Sicht der Praxis bleibt unklar, was unter den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen soll. Man sollte noch einmal über diese Regelung nachdenken, weil die Anrechnung im Ausland regelmäßig die Grundregel ist. Es drohen also, dass diese Ausnahmen in vielen Fällen ins Leere laufen.

Außerdem gibt es technischen Korrekturbedarf im Bereich des § 4k Abs. 3 EStG zur Frage der Bezugspunkte bei dem Tatbestandsmerkmal des Qualifikationskonflikts. Der deutsche Gesetzgeber wählt an dieser Stelle stets Deutschland als Vergleichsmaßstab. Es geht aber darum, dass im Ausland Qualifikationskonflikte vorliegen. Das sollte man glattziehen und auf Qualifikationskonflikte zwischen den ausländischen Staaten abstellen.

Es gibt auch ein ähnliches Problem in § 4k Abs. 5 EStG. Ich habe gesehen, dass mittlerweile auch die Beschlussempfehlung des Bundesrats ähnliche Gedanken entfaltet und dieses Problem aufgreift sowie Anpassungen vorschlägt. Die Vorschläge, die dort gemacht worden sind, würde ich unterstützen.

Dann möchte ich noch einen Punkt herausgreifen, der mir zentral in Bezug auf möglichen Verbesserungsbedarf erscheint. Das sind die sogenannten importierten hybriden Qualifikationskonflikte. Das muss man sich so vorstellen: Es gibt im Ausland einen Qualifikationskonflikt zwischen zwei ausländischen Staaten. Eine Gesellschaft, die in einem dieser Staaten ansässig ist, vergibt ein Darlehen nach Deutschland und in Deutschland erfolgt eigentlich ein Abzug von Aufwendungen bei der darlehensaufnehmenden Gesellschaft. Dieser Betriebsausgabenabzug soll nun mittels § 4k Abs. 5 EStG versagt werden. Bei der Anwendung dieser



Regelung entsteht nun die Frage, welcher Zusammenhang zwischen der Leistung, für welche der Betriebsausgabenabzug nach § 4k Absatz 5 EStG-E versagt werden soll und den in § 4k Absatz 5 EStG-E definierten sog. "hybriden Aufwendungen", bestehen muss.

Die OECD hat hierzu detaillierte und hilfreiche Vorschläge gemacht. Der deutsche Gesetztext ist im Wortlaut hingegen sehr knapp. Er wird an dieser Stelle nur von einem „Gegenüberstehen“ gesprochen. In der Praxis wird es schwierig sein, diese Vorschrift anzuwenden. Das wissen wir aus Gesprächen mit einiger unserer Mandanten, die sich mit dieser Frage bereits jetzt auseinandersetzen. Denn es droht die Annahme, dass sie im Ausland jegliche Art von Aufwendung überprüfen müssten, auch wenn vielleicht gar kein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist, um den Anwendungsbereich der Vorschrift auszuschließen. Ich würde anregen, das im Sinne der Praktikabilität noch klarer zu fassen. Der Gesetzgeber hat sich bis dato entschieden, davon Abstand zu nehmen. Er sagt ausdrücklich, ein unmittelbarer Zusammenhang sei nicht, sondern nur ein „Gegenüberstehen“ erforderlich. Was das bedeutet, ist mir bis heute nicht ganz klar. Ich schlage vor, dort nach zu justieren und klarzustellen, welche Anforderungen an den Zusammenhang genau bestehen müssen, um die Anwendbarkeit der Vorschrift zu verbessern. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Dr. Schnitger. Die nächste Frage kommt von der FDP-Fraktion. Für die Fraktion der FDP bin ich Berichterstatterin, deswegen kommt die Frage jetzt von mir als Mitglied des Finanzausschusses.

Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Kambeck vom Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK). Wir haben schon viel von der Wegzugsbesteuerung unter ATAD gehört. Ich würde gerne noch einmal aus Ihrer Sicht hören, welche Probleme sich aus der Regelung des Gesetzentwurfes in Bezug auf die Wegzugsbesteuerung ergeben können. Wenn Sie uns vielleicht einen Überblick geben könnten: Die deutsche Wirtschaft hat viele große Familienunternehmen. Ich möchte wissen, ob die Regelung für die Familienunternehmen in ihrer Form als Personalgesellschaft ein größeres Problem wäre.

Sv **Dr. Rainer Kambeck** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V.): Der entscheidende Punkt für viele, insbesondere mittelständig geprägte Familienunternehmen ist in der Tat die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung im vorliegenden ATAD-Umsetzungsgesetz. Ich will noch einmal darstellen, wo eigentlich das Problem liegt. Die Absicht des Gesetzgebers bei der Wegzugsbesteuerung ist, dass die Besteuerung der stillen Reserven gesichert wird. Der Gesetzgeber will dieses Besteuerungsrecht sichern, wenn die Anteile veräußert werden. Aus unserer Sicht wäre es wichtig, dass man dabei die Gleichbehandlung mit den Inländern besser im Blick behält.

Wir stellen das Besteuerungsrecht nicht in Frage, das ist eine Zielsetzung, die wir teilen. Wir finden auch richtig, dass man zum Zeitpunkt des Wegzugs feststellen kann, wie hoch gegebenenfalls die Besteuerung der stillen Reserven sein müsste und man die Differenz zwischen Buchwert und Veräußerungswert festhält. Das Problem ist allerdings, dass wir für die tatsächliche Besteuerung auf die Realisierung abstellen sollten. Das ist das Kernproblem der jetzigen Verschärfung. Die Verschärfung liegt insbesondere in den Sicherheitenstellungen und darin, dass für einen Wegzug in einen EU-Staat nun strengere Regeln vorgesehen sind. Denn die Sicherheitenstellung ist nun auch in diesen Fällen erforderlich, das ist der zentrale Punkt. Die Sicherheitenstellung ist aus Sicht vieler Familienunternehmen ohne weiteres gewährleistet. Das folgt schon aus den Informationspflichten, die die Unternehmen selbst haben, das könnte man sich durchaus noch einmal genau anschauen. Unser Petitum ist, die Wegzugsbesteuerung nicht jetzt zu regeln, sondern diese Frage in die nächste Legislaturperiode zu übertragen und sich Zeit zu nehmen. Politik, Finanzverwaltung und Unternehmen sollten sich noch einmal genau anschauen und festlegen, welche Informationspflichten die Unternehmen haben sollten. Die Unternehmen melden uns zurück, dass es schon jede Menge Informationspflichten gibt. Es ist also sichergestellt, dass Deutschland den Steuerzugriff hat.

Frau Hessel, Sie haben zu Recht gefragt: Man muss sich die Auswirkungen hinsichtlich der Strukturen der Familienunternehmen genau ansehen. Wenn nicht nur bei Realisierung, sondern beim Zeitpunkt des Wegzugs oder selbst natürlich über einige Jahre



Zahlungen anfallen, können enorme Volumina entstehen. Die ratierliche Variante macht das für die Unternehmen nicht besser.

Wenn man sich anschaut: Es reichen schon kleinere Anteile an größeren mittelständigen Familienunternehmen. Wenn man da steuerlich zugreift, können leicht zweistellige Millionenbeträge fällig werden. Das sind natürlich keine Mittel, die liquide vorhanden sind. Auch eine ratierliche Zahlung bringt den Unternehmen zu wenig. Wenn Sie über die nächsten sieben Jahre dazu verpflichtet werden, ist auch das eine Belastung, die für jedes Familienunternehmen tief in die Struktur eingreift und entsprechende Anpassungen erfordert. Dadurch würde man wesentliche Veränderungen in der Unternehmenslandschaft und in der Struktur der Familienunternehmen erzeugen. Aus unserer Sicht geschieht das ohne Not.

Wie gesagt: Das Besteuerungsrecht und dass der Fiskus sich für die Aufdeckung von stillen Reserven bei Realisierung interessiert und dann steuerlich zugreift – das stellen wir nicht in Frage. Wir sind nur dafür, dass man das vernünftig regelt. Wir haben gemeinsam mit den anderen Spitzenverbänden in unserer Stellungnahme entsprechende Leitlinien vorgelegt. Ich glaube, das sind praktikable Vorschläge. Das gilt insbesondere, wenn man berücksichtigt, dass mit vielen Ländern Informations- und Vollstreckungsabkommen bestehen. Man sollte sich wirklich nur auf die Fälle konzentrieren, in denen solche Abkommen nicht vorliegen und dort Sicherheiten vorsehen. In allen anderen Fällen nicht. Ich glaube, in dieser Frage könnte man mit Ruhe in der nächsten Legislaturperiode mit allen Beteiligten eine viel bessere Lösung erzielen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Dr. Kambeck. Wir machen weiter mit der Fraktion DIE LINKE. Die Frage stellt Kollege De Masi.

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte gerne Herrn Christoph Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit zu fehlenden Regelungen gegen Gewinnverschiebungen über firmeninterne Kredite befragen. Trotz gegenteiliger Bitte des Finanzausschusses und des Bundesrates wurde eine Neuregelung zur Bestimmung der Verrechnungspreise für konzerninterne Finanzbeziehungen nicht übernommen, die noch

im ersten Referentenentwurf angedeutet war. Deswegen möchte ich gerne Herrn Trauenvetter fragen, wie er das bewertet, und ob er diese Maßnahme hier noch einmal erläutern könnte.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.): Erlauben Sie mir ganz kurz einen Gedanken vorweg zu schicken: Die OECD-Standards und auch die EU-Richtlinien sind immer nur Mindeststandards und Mindestempfehlungen. Ich sehe tatsächlich überhaupt keine Notwendigkeit, hier auf einer 1:1-Umsetzung zu bestehen. Vor allem, weil wir es bei der Gewinnverschiebung und der Wegzugsbesteuerung mit einseitigen Vorteilen für große multinationale Unternehmen oder mit sehr vermögenden Personen zu tun haben, die aus Sicht der Steuergerechtigkeit ein großes Problem sind. Deswegen ist es durchaus gerechtfertigt, über diese Mindeststandards – also das weltweite Minimum – hinauszugehen und hier proaktiv gegen eine solche Steuervermeidung vorzugehen.

Ein ganz wichtiges und zentrales Beispiel ist die Regelung, die das Finanzministerium zu den firmeninternen Krediten vorgeschlagen hat. Dazu hat die OECD ebenfalls im Februar 2020 Mindeststandards vorgelegt, die die vom BMF vorgeschlagene Regel auch erlauben, aber nicht vorschreiben. Der Bundesrat und die Betriebsprüfer in unserem Expertengremium sagen hier zu Recht, dass wir eine Regelung über firmeninterne Kredite brauchen. Sie leisten einen ganz wesentlichen Beitrag zur Gewinnverschiebung, also zur Möglichkeit, Gewinne aus Deutschland in Steueroasen zu verlagern. Deswegen ist diese Regel – die von den OECD-Richtlinien durchaus gedeckt ist –, hier eine widerlegbare Vermutung zu schaffen, die als Standard für die Bemessung des transferpreisbezogenen Konzernzinssatzes fungiert, eine gute und wichtige Idee. Sie kann helfen, in Deutschland mehrere hundert Millionen Euro, vielleicht sogar Milliarden, pro Jahr an Steuersubstrat zu sichern und Gewinnverschiebungen in ungefähr diesem Umfang zu vermeiden.

Wir diskutieren bei der Geldwäsche in vielen Bereichen auch immer wieder über mobile Invest-



ments. Dazu gibt es in Deutschland einen ganz breiten Konsens, dass es nicht sein kann, dass Immobilieninvestoren Gewinne aus deutschen Mieteinnahmen in Steueroasen verschieben und dort nicht versteuern. Genau das passiert aber massenhaft. Wir sehen, dass die Immobilienkonzerne in Luxemburg Zwischengesellschaften aufbauen, die dann nach Deutschland Kredite vergeben, und schließlich über Luxemburg in großem Umfang die deutschen Mietgewinne aus der deutschen Besteuerung in Richtung Cayman Islands oder in andere Null-Steuer-Oasen verschieben – trotz aller OECD-Regeln. Um genau dieses Problem der Gewinnverschiebung zu bekämpfen, gibt es den Vorschlag aus dem Finanzministerium, den der Bundesrat schon mehrmals unterstützt, weiterentwickelt und unterschriftsreif vorgelegt hat.

Wir haben diese Diskussion schon beim Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetz geführt. Da hätte der Paragraph tatsächlich nicht so gut hingepasst. Er passt aber genau hier in das ATAD-Umsetzungsgesetz zur Reform des Außensteuergesetzes hinein. Deswegen unterstützen wir die Forderung des Bundesrates, diese Regelung wieder in das Gesetz aufzunehmen und dafür zu sorgen, dass diese grundlegende Methode zur nicht gerechtfertigten Gewinnverschiebung zumindest eingeschränkt und für die Finanzbehörden besser kontrollierbar gemacht wird.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage stellt Frau Kollegin Paus für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine Frage geht an Herrn Dr. Hakelberg. In der ersten Runde würde ich Sie gerne noch einmal zum Thema Mindeststeuersatz fragen. Es hat ja bereits eine Rolle gespielt, ob die 25 Prozent noch zeitgemäß sind oder nicht. Welche Rolle spielt Ihrer Ansicht nach die Höhe der Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent in der internationalen Verhandlung um eine Mindeststeuer, und wie sollten wir das hier entsprechend im ATAD-Umsetzungsgesetz berücksichtigen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Dr. Hakelberg, Freie Universität Berlin.

Sv **Dr. Lukas Hakelberg** (Freie Universität Berlin): Nach meiner Einschätzung könnte man die gegenwärtige Situation als Paradigmenwechsel beschreiben. Die Ära des Steuerwettbewerbs wurde 1981

von den USA mit der damaligen Steuerreform eingeleitet. Gegenwärtig sind die USA dabei, die Ära dieses „race to the bottom“ wieder zu beenden. Das Mittel, mit dem Sie diese Ära beenden wollen, ist die Einführung einer globalen Mindeststeuer. Der Vorschlag liegt bei einem Satz von 21 Prozent, analog zu dem geplanten Satz auf Auslandsgewinne in den USA.

Wird dieser Satz in den Verhandlungen über die globale Mindeststeuer wesentlich abgesenkt werden? Ich halte das aus drei Gründen für einigermaßen unwahrscheinlich. Der erste Grund ist, dass die USA traditionell über die Marktmacht verfügen, um Ihre Interessen auf OECD-Ebene auch durchzusetzen. Das jüngste Beispiel dafür ist der automatisierte Informationsaustausch in Steuersachen gewesen, der maßgeblich auf dem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) in den USA basiert. Es gibt aber auch viele andere OECD-Standards, die auf amerikanischen Politikmodellen basieren, zum Beispiel die Hinzurechnungssteuer und die Verrechnungspreisgrundsätze. Es handelt sich also nicht um einen Einzelfall.

Der zweite Grund ist, dass im Kontext der Pandemie natürlich auch viele andere Regierungen an neuen Einnahmequellen interessiert sind. Die Pandemiebekämpfung hat hohe Defizite überall auf der Welt geschaffen. Es wird jetzt nach Möglichkeiten gesucht, diese Defizite wieder abzubauen.

Der dritte Grund ist, dass im Moment Unternehmen und Verbänden, die versuchen ihren Beitrag zu Finanzierung eines funktionierenden Gemeinwesens zu drücken, ein massiver Reputationsschaden droht, weil die Wählerinnen und Wähler im Kontext der Pandemie sehr viel mehr progressive Besteuerung und Umverteilung unterstützen. Das ergeben auch neueste Studien des Internationalen Währungsfonds, und das haben große Teile der US-Technologiebranche mittlerweile erkannt und unterstützen die steuerpolitische Agenda der beiden Regierungen. Das heißt, es gibt auf innenpolitischer Ebene in den USA keine eindeutige Lobbyisten-Front gegen den 21-Prozent Vorschlag. Die Wirtschaft ist in dieser Frage tatsächlich geteilt.

All diese Gründe sprechen dafür, dass die globale Mindeststeuer eher im Bereich von 21 Prozent liegen wird, als bei 15 Prozent. Das bedeutet, für den Bundestag gibt es derzeit eigentlich keine Veranlassung, sich einem imaginierten Wettbewerbszwang



zu unterwerfen. Stattdessen deutet die gegenwärtige Dynamik auf internationaler Ebene darauf hin, dass sich bald neue Handlungsspielräume bei der Unternehmensbesteuerung ergeben. Diese Handlungsspielräume würde man unter Umständen verspielen, wenn man jetzt schon die Niedrigbesteuerungsgrenze massiv absenken würde.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Dann frage ich noch einmal nach: Bis vor einem Jahr war tatsächlich im OECD-Kontext eher von zwölf als von 15 Prozent die Rede. Könnten Sie nochmal sagen, warum aus Ihrer Sicht auch eine höhere Besteuerung denkbar ist?

Sv **Dr. Lukas Hakelberg** (Freie Universität Berlin): Das ist denkbar, weil die USA einen überproportionalen Einfluss auf OECD-Ebene haben. Wenn man der Financial Times diese Woche trauen kann, haben sowohl die Finanzminister Frankreichs und Deutschlands die 21 Prozent akzeptiert. Von den 12,5 Prozent aus Frankreich ist nach meinem aktuellen Stand also nicht mehr die Rede. Außerdem haben viele andere Länder ihre Unterstützung für die 21 Prozent bereits signalisiert, darunter auch die kanadische Finanzministerin. Dazu kommt, dass die OECD im Moment nicht im klassischen OECD-Format tagt – es sind also nicht nur die 35 OECD-Mitglieder mit diesem Thema befasst – sondern eben auch viele Schwellenländer und die G20-Mitglieder, die nicht Teil der OECD sind. Diese Länder haben auch eher ein Interesse daran, eine solche globale Mindeststeuer zu realisieren, als sie zu verhindern. Insofern ist mein Eindruck, dass die globale Mindeststeuer gute Chancen hat, in diesem Jahr beschlossen zu werden.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die nächste Frage für die SPD-Fraktion stellt Frau Kollegin Kiziltepe.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Meine Frage geht an Herrn Dr. Pross. Ich möchte noch einmal auf die firmeninternen Kredite zurückkommen, die für etwa ein Drittel der Gewinnverlagerungen verantwortlich sind. Der Bundesrat hat hier eine Empfehlung für eine neue Verrechnungspreissetzung vorgelegt. Ich wollte Herrn Dr. Pross fragen, inwiefern er die firmeninternen Kredite als Gewinnverlagerungsmöglichkeit ansieht und was er von dieser Empfehlung des Bundesrates hält.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herr Dr. Pross, Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung.

Sv **Dr. Achim Pross** (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung(OECD)): Wir haben schon seit Beginn des BEPS-Projektes gesagt, dass die Knackpunkte der Gewinnverlagerung aus zwei großen Bereichen bestehen: Der eine ist die Finanzierung und der andere sind die immateriellen Wirtschaftsgüter. Auf der Seite der Finanzierung haben wir viel gemacht: die Zinsschranke bzw. Aktionspunkt 3 wurden umgesetzt, unter Anerkennung, dass hier große Spielräume bestehen. Jetzt kann man debattieren, wo das Zinsniveau derzeit liegt. Auf jeden Fall geht es um wesentliche Bestandteile, da stimme ich zu.

Gewinnverlagerung ist möglich. Das ist sehr einfach und findet auch statt. Ich glaube das ist ein Fakt, der allen klar ist, die sich hiermit beschäftigen – ob das in der Beraterpraxis, im Parlament oder bei den Abschlussprüfern ist. Da gibt es Gestaltungsspielräume, die sehr groß sind und die zur Gewinnverlagerung führen können. Wir haben versucht mit Aktionspunkt 3, der die deutsche Zinsschranke aufgreift, etwas zu machen. Wir sind hier nicht einem Ansatz des Fremdvergleiches gefolgt, sondern haben eine gewisse formelhafte Regelung getroffen, die auch der Zinsschranke schon innewohnt.

Insofern sehen wir durchaus das praktische Problem, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für konzerninterne Finanzierungen sehr schwierig ist: Was sind die richtigen Vergleichsmaßstäbe? Wie wenden Sie das in der Praxis an? Da können wir schon verstehen, dass man darüber nachdenkt, ob man eher mit formelhaften, gruppenbezogenen Ansätzen agiert, wie sie bei der Zinsschranke bestehen. Das ist durchaus eine sinnvolle Überlegung, der wir aufgeschlossen gegenüberstehen. Diese Richtung ist durchaus konsistent mit der weiteren Überlegung, die wir bei der OECD anstellen.

Ich gehe noch einmal ein bisschen weiter. Wir haben formelhafte Ansätze bei der Zinsschranke. Sie sehen jetzt auch in Säule 1, dass wir gewisse formelhafte Ansätze verwenden. Das gilt gerade in den Bereichen, wo der Fremdvergleichsgrundsatz Schwierigkeiten hat, in der Praxis Ergebnisse zu erzielen, die sowohl für die Finanzverwaltung als



auch für das Unternehmen im Einzelfall angemessen sind. Insofern sehen wir die formelhaften Ansätze durchaus positiv. Es geht nicht unbedingt darum, den Vergleichsgrundsatz zu ersetzen, sondern eher darum, diesen zu ergänzen. Das sehen wir auch in anderen Regelungen. Nehmen Sie die Hybrid-Regelung. Diese greift auch nicht auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurück. Daher sehen wir solche Regelungen grundsätzlich positiv. Allerdings gibt auch bei der OECD zu diesem Thema noch weiteren Diskussionsbedarf.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Herr Dr. Pross, würden Sie sagen, dass firmeninterne Kredite einen Großteil der Gewinnverschiebung ausmachen und Sie daher dafür plädieren, dass der Empfehlung des Bundesrates gefolgt werden sollte?

Sv **Dr. Achim Pross** (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung(OECD)): Wir sehen in konzerninternen Finanzierungen einen Problempunkt, der dazu führt, dass es zu Gewinnverlagerungen kommt. Die Empfehlung des Bundesrats ist ein Mittel, mit dem man etwas tun kann. Auch die Zinsschranke und andere Regelungen gehören dazu, beispielsweise die Mindestbesteuerung. Es ist ein sinnvoller Ansatz zu versuchen, die Probleme formelhaft zu adressieren, die man bei der Einzelfallbetrachtung mit der strikten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hat. Es ist verständlich, dass man in diese Richtung geht.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Dr. Pross. Wir machen weiter mit der Fraktion der CDU/CSU und dem Kollegen Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine nächste Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Ditz. Herr Prof. Dr. Ditz, Sie haben in Ihrer Stellungnahme ausführlich zur Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG Bezug genommen. Vielleicht können Sie das noch einmal kurz darstellen und insbesondere auf den Punkt eingehen, dass nach Ihrer Auffassung der EuGH eigentlich eine dauerhafte Stundung voraussetzt. Das Bundesfinanzministerium hat uns bis jetzt eine andere Interpretation des so genannten Wächtler-Urteils vom 26. Februar 2019 gegeben.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Mir ist folgender Punkt bei der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG wichtig: Ausgangspunkt ist eine Besteuerung von Einkünften, die noch nicht realisiert wurden. Der Wertzuwachs in einem Gesellschaftsanteil wird besteuert, der nicht realisiert wurde. Damit entsteht ein Liquiditätsproblem des Steuerpflichtigen, diese Steuer zu entrichten, weil er selbst keinen Zufluss aus Einkünften hat. Das ist ein ganz wichtiger Punkt.

Ein zweiter Punkt: Die Gesetzesbegründung knüpft aus meiner Sicht etwas einseitig an der steuerpolitischen Kritik von Fällen wie dem „Privileg eines Wegzugs in die Schweiz“ an. Man sollte sich die wesentlichen Folgen ansehen. Durch die Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG werden Personen aus Familienunternehmen – vor allem auch der jüngeren Generationen – in ihrer Mobilität und Internationalität deutlich beschränkt.

Der dritte Punkt ist das von Ihnen angesprochene rechtliche Thema. Der EuGH hat sich in seinem Urteil vom 26.02.2019 in der Rechtssache Wächtler gerade mit dieser Thematik des Liquiditätsnachteils eines Wegzüglers im Detail beschäftigt und kommt zum Ergebnis, dass eine Diskriminierung vorliegt. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung kommt der EuGH europarechtlich zum Ergebnis, dass ein Ratenzahlungskonzept, wie es momentan der § 6 AStG-E im ATAD-Umsetzungsgesetz vorsieht, nicht ausreicht um diese Liquiditätsnachteile beim Wegzug ins Ausland auszugleichen. Das ergibt sich aus meiner Sicht auch ausdrücklich aus dem EuGH Urteil in Randziffer 68. Ich möchte hier nicht zu sehr ins Detail gehen. Es hat mich dann etwas überrascht, dass selbst die Gesetzesbegründung des ATAD-Umsetzungsgesetzes auf diese Randziffer 68 verweist, ohne diesen Widerspruch wirklich aufzulösen. Aus meiner Sicht widerspricht diese Regelung der ratiellen Zahlung im Gegensatz zu einer vollen Stundung dem relativ aktuellen EuGH-Urteil vom 26.02.2019, sodass ich – das hab ich ja auch in meiner Stellungnahme ausgeführt – hier erhebliche europarechtliche Probleme im Bereich des § 6 AStG sehe.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Eine Nachfrage an Herrn Prof. Ditz: Das bedeutet doch aber in der Konsequenz, dass man die „ewige Stundung“ auf alle Fälle bräuchte. Drittstaaten-Fälle können wir dann nicht anders behandeln als EU-Fälle.



Oder würden Sie eine Differenzierung weiter für möglich erachten?

Sv **Prof. Dr. Xaver Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Nein, das sehe ich genauso, mit einer Beschränkung: Natürlich kann diese Stundungsmöglichkeit nur gewährt werden, wenn ein Informationsaustausch mit dem anderen Staat gegeben ist. Das hat ja auch der EuGH in seiner Wächtler-Entscheidung in Bezug auf die Schweiz adressiert. Man kann keinen Blankocheck ausstellen. Die Stundungsregelung muss sich auf Wegzugstaaten beziehen, die nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen oder einem anderen Informationsaustauschabkommen auch Informationen mit den Behörden austauschen.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Wäre das bei der Schweiz gegeben, wissen Sie das zufällig?

Sv **Prof. Dr. Xaver Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Das ist bei der Schweiz gegeben, ja.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, wir können nahtlos weitermachen, denn die nächste Frage stellt ebenfalls der Kollege Güntzler für die CDU/CSU Fraktion.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger. Es ist schon mehrfach die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates in Bezug auf die Verrechnungspreise bei Finanzierungsbeziehungen angesprochen worden. Es ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass ein alter Referentenentwurf § 1a AStG enthalten hat. Er ist auf viel Kritik gestoßen. Vielleicht können Sie das noch einmal darlegen, Herr Dr. Schnitger.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, die Frage richtet sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Das ist in der Tat einer der Bereiche, der auf viel Kritik gestoßen ist. Warum ist er auf viel Kritik gestoßen? Weil das ein Vorgehen des deutschen Gesetzgebers darstellt, das einseitig vorangetrieben wird. Wenn man gesetzgeberische Einschränkungen für notwendig hält, um Gewinnverschiebungen zu verhindern, scheint es mir doch naheliegender zu sein, über Konzepte wie die Mindestbesteuerung nachzudenken, die ja momentan schon vor der Tür stehen. Hier ist eine entsprechende Vorbelastung für „Undertaxed Payments“

vorgesehen, die auch die Finanzierungsbeziehungen mit umfassen. Der jetzige Gesetzentwurf sieht die angesprochene Regelung des § 1a AStG nicht vor, und ich meine, das ist auch richtig.

In dem ursprünglichen Entwurf dieser Vorschrift waren zudem eine ganze Reihe von Unklarheiten in den Formulierungen enthalten. Diese sind auch schon in der Fachliteratur angesprochen worden. Es scheint mir aber auch daher nicht der richtige Ansatz zu sein, ein derartiges Konzept einzuführen, da dieses ein einseitiges Vorgehen Deutschlands bedeuten würde. Ich kann aus der Praxis nur sagen, dass die Sorge besteht, dass in bestimmten Fällen, wie zum Beispiel von „Cash Pools“, hierdurch ein Umschwenken Deutschlands von international üblichen Regelungen stattfinden würde, obwohl diese Fälle nichts mit Gewinnverschiebung zu tun haben. Der Anwendungsbereich dieser Regelung wäre zudem sehr weit. Daher erscheint mir das Konzept der international abgestimmten Mindestbesteuerung geeigneter zu sein, um die angestrebte Vorbelastung für Finanzierungsbeziehungen zu erreichen. Dieses liegt auch insoweit nahe, da wir die Diskussion zur einheitlichen Einführung einer Mindestbesteuerung momentan ja auf globaler Ebene im Rahmen des Inclusive Frameworks bereits führen.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Herr Prof. Dr. Ditz, meine Frage bezüglich der Finanzierungsbeziehungen geht auch noch einmal an Sie.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Professor Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xaver Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Die Verrechnungspreisregeln werden nicht durch die ATAD vorgegeben und haben mit der ATAD nichts zu tun. Herr Pross wies zutreffend darauf hin, dass der Mindeststandard hier die Zins-schranke ist, die wir ja bekanntlich schon haben.

Wenn wir uns jetzt etwas systematischer mit den vorgeschlagenen Änderungen in § 1a AStG beschäftigen, erkennen wie eine Regel, die für die Praxis durchaus hilfreich ist, was die Bestimmung von Zinssätzen betrifft. In dieser Frage besteht eine gewisse Unsicherheit – auch als Konsequenz der BFH-Rechtsprechung. Die Konzerne benötigen eine gewisse Sicherheit, wie denn ein Zins konkret zu bestimmen ist. Die Regelung geht in einem Punkt deutlich über eine Verrechnungspreisregel hinaus, indem sie nämlich den Betriebsausgabenabzug bei



Zinsen beschränkt und Nachweise fordert, ob das jeweilige Darlehen wirtschaftlich notwendig ist und ob es für den Unternehmenszweck verwendet wird. Das ist dem Grunde nach eine Regel zum Betriebsausgabenabzug und nicht zu den Verrechnungspreisen. Hier geht es um die Frage, ob Zinsaufwendungen aus internen Darlehen abzugsfähig sind oder nicht. § 1a AStG ist allerdings systematisch der falsche Ort für eine solche Regel. Außerdem gibt es bekanntlich schon die Zinsschranke, die die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalkosten bereits beschränkt. Das ist der Punkt, den ich hier systematisch kritisiere.

Der zweite Punkt betrifft die sehr pauschale Einordnung von Finanzierungsfunktionen als wertschöpfungsschwach und die pauschale Ermittlung der Vergütung aus Verrechnungspreissicht über die Kostenaufschlagsmethode. Das ist etwas zu einseitig. In der Realität hängt das individuell vom Sachverhalt ab. Da bietet der Fremdvergleich die Flexibilität – auch für die Finanzbehörden – in Missbrauchsfällen zu korrigieren, wenn der Zinssatz zu hoch oder zu gering ist. Diese pauschale Einordnung einer Finanzierungsfunktion im Konzern als wertschöpfungsschwach zusammen mit der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist aus meiner Sicht zu weitgehend.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, wir machen weiter mit der Fraktion der AfD, Herr Glaser stellt die nächste Frage. Herrn Glaser sehe ich nur gerade nicht. Ich würde jetzt die AfD erst einmal nach hinten stellen und wir machen weiter mit dem Kollegen Binding für die SPD-Fraktion.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte Herrn Prof. Dr. Hummel zum Thema des Wegfalls der zeitlich unbefristeten Stundung befragen. Die geplante Regelung scheint ja im Widerspruch zum EuGH-Urteil im Fall Wächtler zu stehen, wenn man die Anhörung bisher ein bisschen verfolgt. Deshalb die Frage: Entspricht die geplante Regelung zur Stundung der EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung, oder glauben Sie auch, dass es da Widersprüche gibt?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Hummel.

Sv **Prof. Dr. David Hummel**: Um die Antwort vorwegzunehmen: Ich habe keine größeren unionsrechtlichen Bedenken. Die Entscheidungen im Fall

Wächtler, die schon angesprochen wurde, hatte eine komische Randziffer 68, mehr aber auch nicht.

Um die Frage ein bisschen präziser zu beantworten, würde ich noch einmal ganz kurz auf die Rechtsprechung des EuGH eingehen, die ja – wie jede Rechtsprechung – gewissen Schwankungen unterliegt. Ganz am Anfang wurde die Wegzugsbesteuerung hier in Luxemburg sehr kritisch gesehen. Seit 2011 bis jetzt hat man dann den Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse entdeckt, und mit Leben gefüllt. Daraus resultierte die Rechtsprechung, wonach eine Wegzugsbesteuerung möglich ist, aber verhältnismäßig sein muss. Sie ist dann verhältnismäßig, wenn der Steuerpflichtige die Wahl hat, trotz fehlender Realisierung auf einer Stundung zu bestehen, beziehungsweise einen Aufschub zu bekommen. In späteren Fällen, die Deutschland nicht betrafen, wurde diese Stundungsmöglichkeit durch den EuGH abgesegnet. Wenn also diese Steuer trotz fehlender Realisierung über einen Zeitraum von 15 Jahren fällig wird, ist das unionsrechtlich kein Problem. Das ist ständige Rechtsprechung, zu der es mehrere Urteile gab, bevor das Urteil zum Fall Wächtler kam, was ein kleines Problem darstellt.

Die Wächtler-Entscheidung betraf allerdings einen Drittstaatenfall. Hier ging es nicht um einen EU-Staat, sondern um die Schweiz. Das Urteil betraf eine Auslegung des Freizügigkeitsabkommens, was nochmal eine andere Baustelle ist. Wenn man sich die Entscheidung genau durchliest – was man bei EuGH-Entscheidungen schon aufgrund der Übersetzung tun muss – stellt man fest, dass der EuGH in Randziffer 64 davon ausgeht, dass die Wegzugsbesteuerung ein Problem ist, wenn eine Stundung der Steuer unmöglich ist. Das steht in Randnummer 64 ausdrücklich so drin. In Randnummer 66 erläutert er dann aber, dass die normale Rechtsprechung weiter gilt. Und in Randziffer 68 – das ist die Randziffer, die mein Kollege Ditz schon angesprochen hat – beschäftigt er sich wiederum mit dem Argument der Bundesregierung, die vorgetragen hat, dass es in außerordentlichen Härtefällen eine Stundung gibt. Dieses Argument hat der EuGH abgewiesen und gesagt, dass das nicht ausreicht. Nur in Härtefällen eine Stunde zu gewähren, ist zu wenig, denn – und dann kommt diese missverständliche Randziffer – in diesem Fall bleibt es ja beim Liquiditätsnachteil. Aber das bezieht sich meines Erachtens nur auf die Stundung im Härtefall, während



der jetzige Gesetzentwurf generell eine Stundung auf Antrag vorsieht, wenn ich das richtig sehe.

Wenn man sich den Tenor der Entscheidung anschaut, kann man keinesfalls sagen – das würde ich wirklich unterstreichen wollen – der EuGH hat gesagt: „Eine Wegzugsbesteuerung mit Stundung sei unionsrechtswidrig.“ Das hat er so nie gesagt und das ist eine bisherige Rechtsprechung, die wirklich sehr etabliert war und über 10 Jahre aufgebaut wurde. Dass er jetzt diese Rechtsprechung durch die Randziffer 68 der Wächtler-Entscheidung über den Haufen werfen wollte, wage ich zu bezweifeln. Dafür habe ich weder in der Entscheidung selbst, noch mit meinen Kollegen hier in Luxemburg Anhaltspunkte gefunden. Ich selbst habe an der Entscheidung gar nicht mitgewirkt, von daher kann ich da nicht aus eigenem Erleben berichten. Aber wenn der EuGH tatsächlich seine Rechtsprechung ändern wollte – und das wäre der Fall, wenn er der Auffassung von Herrn Prof. Dr. Ditz folgen würde – hätte er das anders gemacht. Dann hätte man das in der Entscheidung deutlich gesehen. Von daher ist meine Antwort: Unionsrechtlich ist das möglich, ob man das auch politisch will, ist eine andere Geschichte.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Aber ich kann feststellen, dass die Wegzugsbesteuerung der stillen Reserven jedenfalls der Niederlassungsfreiheit nicht widerspricht und insofern der jetzige Gesetzentwurf europarechtskonform ist?

Sv **Prof. Dr. David Hummel**: Wenn man eine solche Stundung vorsieht, ja.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Nachdem ich Herrn Glaser wieder sehe, kommen wir zurück zur AfD-Fraktion und der Frage von Herrn Glaser.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Ich frage auch Herrn Prof. Dr. Hummel. Es geht noch einmal um das Thema der Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent und ihrer gegebenenfalls gewünschten oder sachgerecht erfolgenden Absenkung. Vielleicht könnten Sie Ihrerseits nochmal eine Einschätzung geben, auch was die internationale Diskussion angeht. Und dann interessiert mich insbesondere bei der Hinzurechnungsbesteuerung die Einbeziehung der Gewerbesteuer auf deutscher Seite. Ist das systemgemäß oder systemwidrig? Gibt es Änderungsbedarf beim vorliegenden Gesetzentwurf?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Danke, die Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Hummel.

Sv **Prof. Dr. David Hummel**: Auf diese Fragen bin ich jetzt überhaupt nicht vorbereitet. Ich muss gestehen, da ich mich hier in Luxemburg eher mit dem europäischen Steuerrecht und dem Mehrwertsteuerrecht beschäftige, kann ich zur Anrechnung der Gewerbesteuer oder Einbeziehung der Gewerbesteuer herzlich wenig sagen. Also da muss ich passen.

Was die Frage des Mindeststeuersatzes bzw. Niedrigsteuersatzes anbelangt: Meines Erachtens ist das vorwiegend eine politische Entscheidung. Dazu kann ich als Steuerjurist ebenfalls relativ wenig sagen. Hier würde ich mir keine Ratschläge an die Politik erlauben.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Dann darf ich vielleicht die Frage an Herrn Prof. Dr. Ditz umlenken, der sicherlich die inländische Gewerbesteuer-Perspektive perfekt beherrscht. Ich bitte um Entschuldigung, dass ich Sie etwas falsch eingeschätzt habe. Danke sehr.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtet sich nun an Herrn Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Ich hatte das vorhin ja auch schon adressiert. Für mich ist die Niedrigbesteuerung nicht nur eine politische, sondern auch eine systematische Frage. Es gibt momentan einen Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent plus ungefähr 15 Prozent Gewerbesteuerbelastung. Wenn Sie ein Niedrigsteuerland im Ausland nehmen, in dem die Hinzurechnungsbesteuerung in Bezug auf Zwischeneinkünfte greift – nehmen wir die USA als Beispiel, dort wären das 21 Prozent – dann wird systematisch im Inland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die ausländische Steuer angerechnet, allerdings beschränkt auf den Satz der deutschen 15 Prozent Körperschaftsteuer. Das heißt in meinem Beispiel beträgt die Gesamtsteuerbelastung 30 Prozent plus die 6 Prozentpunkte im Ausland gezahlter, aber in Deutschland nicht angerechneter Steuern, sodass es zu einer Doppelbesteuerung kommt. Das ist aus meiner Sicht systematisch nicht korrekt. Im internationalen Vergleich ist mir auch kein Land bekannt, dass für Zwecke der „CFC-rules“, wie die Hinzurechnungsbesteuerung international bezeichnet



wird, einen Niedrigsteuersatz von 25 Prozent definiert. Von daher ist die Regelung ein Stück weit historisch aus der Entwicklung der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland geprägt, aber derzeit aus meiner Sicht systematisch falsch.

Abg. **Albrecht Glaser** (AfD): Hier frage ich noch einmal nach: Das heißt, hier gibt es einen Systemverstoß, bei dem man wirklich eine Korrektur anmahnen muss, um diese absurde Situation, dass durch das ganze Anrechnungsverfahren eine Doppelbesteuerungssituation entsteht, zu verhindern? Es kann nicht richtig sein, diese Regelung durchs Netz gehen zu lassen. Sehe ich das richtig?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Herr Prof. Dr. Ditz.

Sv **Prof. Dr. Xaver Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Ja. Man könnte das systematisch natürlich dadurch lösen, indem man die im Ausland entrichtete Steuer auch auf die deutsche Gewerbesteuer anrechnet. Dann fällt in meinem Beispiel von eben die Doppelbesteuerung weg. Dazu gibt es momentan auch Entwicklungen in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, dass also die ausländische Steuer im Inland auf die Gewerbesteuer angerechnet werden muss. Das wäre also eine Alternative, um dieses systematische Problem in den Griff zu kriegen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, wir machen weiter in der Anhörung mit der CDU/CSU Fraktion. Die nächste Frage stellt diesmal Kollege Brehm.

Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Ich stelle die nächsten beiden Fragen. Die erste Frage bezieht sich noch einmal auf das Thema Hinzurechnungsbesteuerung und Aktivkatalog. Ich hab eine Frage an Herrn Dr. Schnitger. Im Gesetzentwurf werden umfangreiche Änderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorgenommen, der Aktivkatalog bleibt aber bestehen. Wie beurteilen Sie die Neuordnung der Hinzurechnungsbesteuerung? Welche Auswirkungen hat die Abkehr von der Inländerbeherrschung zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise, auch bei nahestehenden Personen? Ist aus Ihrer Sicht das Festhalten an dem Aktivkatalog richtig oder hätte man einen Passivkatalog normieren sollen?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Die Frage richtete sich an Herrn Dr. Schnitger, PricewaterhouseCoopers.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers GmbH): Ich kann vielleicht mit der zweiten Frage anfangen, zur Abkehr von der Inländerbeherrschung. Es ist zu begrüßen, dass zukünftig nicht mehr eine rein deutsche Inländerbeherrschung das Kriterium ist, um die Hinzurechnungsbesteuerung auszulösen. Die jetzige Inländerbeherrschung lässt in der Praxis immer wieder Probleme auftauchen. Daher beurteile ich die gesetzgeberische Anpassung hier positiv. Diese stellt zudem eine Umsetzung der ATAD-Richtlinie dar und ist auch von daher konsequent. Das gilt es zu loben.

Beim Aktivitätskatalog bestehen aber noch größere Schwierigkeiten. Denn hier wurde relativ wenig an den Problemfeldern gearbeitet, die uns schon lange bekannt sind. Ich nenne einmal ein Beispiel: den Handel. Der Handel ist grundsätzlich zwar nach § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG aktiv, aber wenn eine Mitwirkung von inländischen Steuerpflichtigen vorliegt, rutschen sie trotz eines in kaufmännischer Weise eingerichteten eigenen eingerichteten Geschäftsbetriebes sehr schnell in die sogenannte passiven Tätigkeiten. So gibt es in der Praxis regelmäßig Diskussionen in Betriebsprüfungen bei Sachverhaltsgestaltungen, bei denen substanzhaltige Gesellschaften im Ausland tätig werden und infolge der Mitwirkung von inländischen Steuerpflichtigen der Bereich der passiven Tätigkeiten angesprochen wird. In Kombination mit der Problematik des im internationalen Vergleich relativ hohen Niedrigsteuersatzes, den wir schon ausführlich diskutiert haben, greift im Verhältnis zu Ländern, bei denen man es gar nicht erwartet hätte, in diesen Fällen plötzlich eine Hinzurechnungsbesteuerung. Hier sollte man gegensteuern. Der Gesetzentwurf verpasst die Chance, diese Problematik zu adressieren.

Ein zweiter Bereich, den ich auch noch nennen will, ist das Thema der Behandlung des Korrespondenzprinzips bei der Dividendenbesteuerung im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung. Hier erfolgt ebenfalls eine Veränderung der Behandlung bei der Hinzurechnungsbesteuerung. Momentan ist es so, dass Dividenden grundsätzlich als aktive Tätigkeiten gelten und losgelöst von der Behandlung bei der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaften nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.



Es ist zunächst zu begrüßen, dass Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 KStG auch zukünftig grundsätzlich als aktive Einkünfte qualifizieren. Dies sichert die erforderliche Verhinderung einer doppelten Besteuerung von Einkünften bei Anwendung einer Hinzurechnungsbesteuerung in tiefer gestaffelten Unternehmensgruppen.

Die in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG-E vorgesehene Einführung der Voraussetzung einer korrespondierenden Besteuerung der Dividendenbezüge bei der leistenden Körperschaft ähnlich den Grundsätzen des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ist zwar grundsätzlich nachvollziehbar. Gleichwohl drohen durch die Ausgestaltung der Vorschrift im Detail in einer Vielzahl von Fällen ungewollte Kollateralschäden. In bestimmten Fällen, wie z.B. ausländischer Umwandlungen, führt § 8b Abs. 1 S. 2 KStG nämlich bereits nach derzeitiger Rechtslage zu einer Steuerpflicht, soweit eine unmittelbare Beteiligung deutscher Unternehmen an den betroffenen Gesellschaften besteht, da § 8b Abs. 1 S. 4 KStG nach dem Wortlaut eine zukünftige Besteuerung ausländischer Gewinne nicht ausreichen lässt, um eine Steuerpflicht entfallen zu lassen. Diese Besteuerung ausländischer Gewinne wird in der Literatur zu Recht kritisiert und es wird eine gesetzliche Änderung gefordert, die jedoch bisher ausgeblieben ist

Mit § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E wird dieses Problem nunmehr auch in die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, so dass eine Besteuerung ausländischer Gewinne in diesen Fällen zukünftig auch dann droht, wenn keine unmittelbare Beteiligung deutscher Gesellschaften mehr besteht. Die Vorschrift droht damit zur "Umwandlungsfalle" bei ausländischen Fallkonstellationen in Folge der Besteuerung auf Gesellschafterebene zu werden, was sicher nicht Zielrichtung der Gesetzgebung ist.

Mein Petitum: In § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) Satz 2 bb) AStG-E sollte die Voraussetzung für die Anwendung der Rückausnahme erweitert werden. Die Rückausnahme sollte damit auch Fälle erfassen, in denen eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöhen wird.

In diesem Zuge kann man auch darüber nachdenken, ob man Umwandlungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG nicht per se aktiv stellt, losgelöst davon, ob im Ausland die steuerliche Behandlung zu ausländischen Steuerbilanzwerten erfolgt.

Und dann vielleicht der letzte Punkt: §§ 4j, 4i und 4k EStG. Das sind Vorschriften, die der Begrenzung des Abzugs von Aufwendungen im Inland dienen. Die Zinsschranke gem. § 4h EStG ist zudem hier insbesondere anzusprechen. Diese soll, wie auch die §§ 4j, 4i und 4k EStG, zukünftig in der Hinzurechnungsbesteuerung angewendet werden. Sie müssen sich überlegen, dass es dadurch zukünftig erforderlich wird, das Unternehmen für ausländische Gesellschaften die Auswirkungen der Zinsschranke für Zwecke der Bestimmung des Bestehens einer Niedrigbesteuerung berücksichtigen müssen. Das wird die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erheblich komplizierter machen. Außerdem ergeben sich nachteilige Lenkungswirkungen im Fall des Bestehens eines übermäßigen Finanzierungsaufwand im Ausland. Die Zinsschranke wirkt nämlich so, dass diese die Verlagerung des Zinsaufwands in einen anderen Unternehmensbereich des Konzerns incentiviert. Es kann also sogar dazu kommen, dass die Vorschrift die Verlagerung von Zinsaufwendungen ins Inland forciert, was sicherlich nicht Sinn der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung ist. Deswegen würde ich vorschlagen, Vorschriften, die dafür ausgerichtet sind, das deutsche Steuersubstrat zu schützen, aus dem § 10 Abs. 3 S. 1 AStG herauszunehmen, um die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung zu vereinfachen und um der Zielrichtung der Vorschriften gerecht zu werden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Dr. Schnitger. Die nächste Frage darf ich für die FDP-Fraktion stellen. Meine Frage richtet sich noch einmal an Herrn Dr. Kambeck, Deutscher Industrie- und Handelskammertag. Herr Dr. Schnitger hat jetzt schon viel über die Problematik der Hinzurechnungsbesteuerung gesagt und meiner Meinung nach auch dringenden Anpassungsbedarf aufgezeigt. Können Sie das noch einmal ergänzen, Herr Dr. Kambeck?

Sv **Dr. Rainer Kambeck** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag e.V.): Ich würde gerne noch einmal den Unterschied bei der Hinzurechnungsbesteuerung deutlich machen und zeigen, was genau



die Absicht ist. Es geht hier um die Vermeidung von Missbrauchsfällen. Herr Dr. Pross hat zu Beginn dargestellt, was auf OECD-Ebene hinsichtlich der Mindestbesteuerung diskutiert wird. Wir haben über den Vorschlag aus den USA schon gesprochen. Dabei ist es für uns wichtig, auf die Unterschiede hinzuweisen, und aufzuzeigen, dass es dabei um verschiedene Dinge geht. Es ist für die Unternehmen eine erhebliche Belastung, wenn die Niedrigsteuergrenze bei 25 Prozent bleiben sollte und nicht angepasst wird, alleine schon in Bezug auf den bürokratischen Aufwand. Das ist die Rückmeldung, die wir von sehr vielen Unternehmen erhalten. Ich vergleiche das immer mit den 15 Prozent, die ebenfalls lange in der Diskussion waren. Wir haben größere Mittelständler in der Rohstoffindustrie, die sagen uns, wenn die Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent reduziert würde, dann würden rund 90 Prozent aller Hinzurechnungen für diese Unternehmen und damit auch ein riesiger bürokratischer Aufwand entfallen. Das ist glaube ich ein Punkt, der noch viel stärker beachtet werden sollte. Das sind zunächst unterschiedliche Dinge.

Es ist auch noch einmal wichtig festzustellen, dass das, was jetzt an Vorschlägen zur Mindestbesteuerung vorliegt, noch ein langer Weg ist. Wenn man sich die Vorschläge aus den USA anschaut, muss man berücksichtigen, dass in den USA – zumindest bis 2018 – sehr viele große Unternehmen stark vom Steuerrecht profitiert haben. Jetzt kommen die USA mit einer Mindestbesteuerung von 21 Prozent. Das wird durchaus noch eine spannende Diskussion in den nächsten Monaten werden.

Die Hinzurechnungsbesteuerung und die Niedrigsteuergrenze sind etwas ganz anderes. Wir fordern in unserer Stellungnahme ebenfalls, Missbrauch zu verhindern. Die Frage des Passiv- und Aktivkatalogs wurde angesprochen. Wir wünschen uns, dass man zu einem Passivkatalog wechselt, wodurch mehr Rechtssicherheit für die Unternehmen entsteht. Denn man könnte in einem Passivkatalog auch rechtssicherer festlegen, welche Einkünfte „schädlich“ sind. Man hätte die Chance, ganz genau reinzuschreiben, ob bestimmte Arten von Verwertungen, Patenten oder anderen Dingen erfasst sind.

Rechtssicherheit für die Unternehmen schaffen und die Niedrigsteuersatzgrenze reduzieren, würde den bürokratischen Aufwand für die Unternehmen deutlich reduzieren. Ich glaube, das ist ein ganz wichtiger Punkt.

Ich würde gerne noch einmal betonen, dass die ATAD-Ziele Stichwort „Hinzurechnung“, „Rechtssicherheit“, „Missbrauch verhindern“, „Wegzugsbesteuerung“ von vielen Unternehmen gar nicht als problematische Zielsetzungen gesehen werden. Dass Missbrauch verhindert werden soll, beziehungsweise dass man beim Wegzug das Besteuerungsrecht Deutschlands sichern will, dafür gibt es ein sehr großes Verständnis. Aus unserer Sicht empfehlen wir nur dringend, dass man sich noch einmal intensiver die Praxis anschaut und die Unternehmen viel stärker mit ins Boot nimmt und dann bei der Neuregelung der Hinzurechnung und auch bei der Wegzugsbesteuerung zu anderen Regelungen kommt. Bei der Wegzugsbesteuerung sehen wir zumindest die Chance, dass man den Entwurf nicht umsetzen muss, das ist auch mehrfach dargelegt worden. Insofern würden wir hier gerne noch einmal unser Petitum äußern, dass man die Wegzugsbesteuerung ausklammert.

Wir haben über Europa gesprochen. Es ist wichtig für die Unternehmen, viel stärker in den Mittelpunkt zu rücken, dass es wirtschaftliche Gründe für den Wegzug geben kann, und dieser deshalb sinnvoll ist. Gerade auf EU-Ebene existiert Freizügigkeit. Wir wollen den Austausch. Wir wollen auch, dass gerade die junge Generation aus den Unternehmen im Ausland Erfahrungen sammeln und studieren können. Sie kennen all diese Fälle. Unsere Unternehmen sind ein bisschen erschüttert, dass die Praxis in dieser Frage so wenig berücksichtigt wird.

Ich möchte die verbleibenden 20 Sekunden noch abschließend nutzen. Wir haben auch über Gewinnverlagerung gesprochen und die Frage, ob damit die Steuerzahlung letztlich reduziert wird. Ich würde das mal gerne umkehren: Für unsere Unternehmen ist extrem wichtig, was derzeit in der Pandemie passiert. Dabei war es zum Beispiel ganz selbstverständlich, dass Verbundunternehmen erst einmal keine Hilfe erhalten, weil man sich im Unternehmensverbund unterstützt. Das bitte ich mit zu bedenken, dass aus Sicht der Unternehmen, alles eine Ebene ist, die zusammen betrachtet werden muss. Vielen Dank.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Dr. Kambeck. Wir machen weiter in der Anhörung. Die nächste Frage kommt vom Kollegen De Masi für die Fraktion DIE LINKE.

Abg. **Fabio De Masi** (DIE LINKE.): Ich habe zwei Fragen an Herrn Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit. Im Referentenentwurf war ursprünglich vorgesehen, die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung hinsichtlich des Vorrangs des Investmentsteuergesetzes anzugehen und die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung für bestimmte Spezialinvestmentfonds herauszunehmen. Es wurde in diesem Zusammenhang auf eine Besteuerungslücke bei thesaurierenden Spezialinvestmentfonds hingewiesen. Wie bewerten Sie jetzt die Tatsache, dass dies im aktuellen Gesetzentwurf nicht mehr enthalten ist und existiert diese Besteuerungslücke folglich noch?

Und meine zweite Frage – das hat hier in der Anhörung bereits eine große Rolle eingenommen – zur Niedrigbesteuerungsgrenze: Wie sehen Sie das Risiko, dass wir im Endeffekt das Nachsehen haben, weil die USA in der Vergangenheit bereits bewiesen haben, dass sie durchaus in der Lage sind, auch im Konflikt ihre eigenen Besteuerungsrechte durchzusetzen und nun die 21 Prozent als Anker durchsetzen wollen – und zwar auch gegenüber Konzernen, die ihren Hauptsitz in den USA haben, aber hier in Europa tätig sind? Mich interessiert das insbesondere vor dem Hintergrund der Forderung, die Niedrigbesteuerungsgrenze abzusenken.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Kollege De Masi. Die Frage richtet sich an Herrn Trautvetter vom Netzwerk Steuergerechtigkeit.

Sv **Christoph Trautvetter** (Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.): Ganz kurz zum Investmentsteuerrecht und der Vorrangregel: Die Idee dahinter war, einfache Regeln für Investmentfonds zu schaffen und deswegen Vorrangregeln dazwischen zu schalten, um diese Einfachheit auch für die Besteuerung zu ermöglichen. Es wäre schön, wenn Fondsstrukturen tatsächlich so einfach wären und deswegen einfache Regeln auch funktionieren würden. Ich sehe das tatsächlich aber umgekehrt. Wenn jemand mit Komplexität umgehen und komplexe Regelungen auch bewältigen kann, dann ist das die Finanzindustrie, die durch viele kreative

Gestaltungsmodelle immer wieder Gewinne verschiebt. Die von Ihnen angesprochenen und vom BMF auch ins Gespräch gebrachten thesaurierenden Spezialinvestmentfonds sind ein Beispiel dafür. Es gibt noch eine ganze Reihe anderer Beispiele. Deswegen denke ich, ist es nötig, die Vorrangregel aufzulösen, wenn es konkrete Hinweise auf Vermeidungsmodelle gibt, die durch das Investmentsteuergesetz nicht abgedeckt sind. Das ist wie gesagt hier der Fall.

Wie groß dieses Problem ist und wie groß diese Lücke ist, das war in der Diskussion in den letzten 2 Jahren nicht herauszubekommen. Das ist aber auch ein generelles Problem, was wir bei den Schätzungen der Mehreinnahmen immer wieder sehen. Das Finanzministerium ist nicht in der Lage, den Umfang von identifizierten Steuerlücken zu quantifizieren. Der erste Referentenentwurf von 2019 wies Mehreinnahmen von 235 Millionen Euro aus. Inzwischen sind aber wichtige Regeln wie die firmeninternen Kredite und die Vorrangregeln beim Investmentsteuergesetz weggefallen – und es werden immer noch 235 Millionen Euro Mehreinnahmen ausgewiesen. Das erweckt den Eindruck, als hätte es gar keine Steuerlücke gegeben. Das ist aber nicht richtig. Wir wissen einfach nur nicht, wie groß sie ist.

Zur zweiten Frage, den 25 Prozent Niedrigsteuergrenze: Da würde ich mich Herrn Dr. Hakelberg anschließen. Es besteht die Gefahr, dass die USA sich durchsetzen und 21 Prozent der Gewinne bekommen. Die zusätzliche Mindestbesteuerung würde dann vor allen Dingen in den USA anfallen. Da wären wir dann wieder bei dem Petitum – auch in Bezug auf die firmeninternen Kredite: Einfach auf die Mindestbesteuerung zu warten und zu hoffen, dass die USA dann die Konzerne in den USA besteuern, funktioniert nicht. Wir müssen aus deutscher Sicht konsequent darauf achten, dass die zusätzlichen Mehreinnahmen auch in Deutschland anfallen, wenn es einen Bezug zu Deutschland gibt. Es besteht in den OECD-Verhandlungen die Gefahr, dass das am Ende nicht der Fall ist und sich die USA den größten Teil dieses zusätzlichen Steuerkuchens sichern.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank Herr Trautvetter. Wir machen weiter, die nächste Frage stellt für die Fraktion der CDU/CSU der Kollege Brehm.



Abg. **Sebastian Brehm** (CDU/CSU): Ich möchte noch einmal auf das Thema Mindeststeuersatz kommen. Es ist viel über die historische Entstehung geredet worden. Die Historie ist, dass der damalige Mindeststeuersatz die Hälfte des deutschen Körperschaftssteuersatzes ausmachte – das waren damals 56 Prozent. Deswegen hat man sich auf 25 Prozent geeinigt. Wenn man dieser Logik folgen würde, wäre es richtig, wenn man heute die Hälfte von 15 Prozent ansetzen würde – das wären 7,5 Prozent. Natürlich ist es eine politische Entscheidung, aber ich glaube es gibt doch einige Probleme mit den bestehenden 25 Prozent. Ich möchte Frau Dr. Wünnemann vom BDI und Herrn Prof. Dr. Ditz noch einmal bitten, sich dazu zu äußern, welche Probleme es gibt. Vielleicht kann man ja ein „Blitzstatement“ machen und fragen, wer hat welche Senkung der Niedrigbesteuerungsgrenze im Visier? Vielen Dank.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Kollege Brehm, die Frage richtet sich zunächst an Frau Dr. Wünnemann, BDI.

Sve **Dr. Monika Wünnemann** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Vielen Dank, ich versuche mich kurz zu halten, damit Herr Prof. Dr. Ditz noch Gelegenheit hat, etwas zu ergänzen. Ich sagte ja schon, dass es vielen deutschen Unternehmen wichtig ist, dass ihre Auslandsinvestitionen nicht benachteiligt werden. Das steht im großen Kontext der globalen Mindeststeuer. Ich möchte noch einmal ausdrücklich betonen, dass die deutschen Unternehmen diese Diskussion unterstützen. Wir flankieren es positiv und konstruktiv, dass diese Entwicklungen voranschreiten.

Es ist nur wichtig, dass Deutschland und Europa nicht im Kontext der Internationalisierung benachteiligt werden. Es besteht einfach ein hohes Risiko, dass für die Unternehmen eine deutliche Mehrbelastung entsteht – durch Doppelbesteuerungsrisiken, aber auch durch einen enormen Bürokratieaufwand. Also noch einmal: Die Unternehmen unterstützen eine Mindestbesteuerung, aber gleichzeitig muss für die Unternehmen auch Standortpolitik betrieben werden. Wir dürfen nicht vergessen, dass wir international konkurrieren und deutsches Steueraufkommen sichern müssen.

In diesem Zusammenhang steht auch die Missbrauchsbekämpfung im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung. Die bisherige Niedrigsteuersatzgrenze

ist unverhältnismäßig und nicht mehr zeitgemäß. Wie hoch der Satz letztlich festgesetzt wird, ist die eine Sache. Auf jeden Fall muss es so schnell wie möglich zu einer Entlastung kommen. Zumindest eine Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer muss umgehend ermöglicht werden. Sonst, das hat Herr Prof. Dr. Ditz schon beschrieben, entsteht eine erhöhte Belastung von deutschen Auslandsinvestitionen.

Deswegen der dringende Appell, dass wir uns dem Thema annehmen und gleichzeitig das OECD-Projekt konstruktiv begleiten. Das ist aus unserer Sicht kein Widerspruch. In dieser Frage ist es einfach wichtig, dass wir uns in Deutschland nicht einfach von Entwicklungen überrollen lassen, sondern auch die praktische Umsetzung und die Folgen für die Unternehmen in Deutschland berücksichtigen. Zumal es in der EU noch zusätzlich die Diskussion über eine Digitalsteuer gibt, wodurch vielleicht noch eine zusätzliche Sonderbelastung entstehen kann, die wir ebenfalls nicht verhindern können. Insofern bin ich froh, dass wir hier vielleicht noch einmal darüber diskutieren, dass wir zumindest die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer ermöglichen, wenn wir die nationale Umsetzung der ATAD in dieser Legislaturperiode beschließen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, es bleibt noch eine Minute für Herrn Prof. Dr. Ditz, Flick Gocke Schaumburg.

Sv **Prof. Dr. Xavier Ditz** (Flick Gocke Schaumburg): Die Hinzurechnungsbesteuerung dient der Missbrauchsbekämpfung und das auch zurecht. Derzeit und aufgrund der aktuellen Entwicklungen der letzten Jahre, auch international, wurde sie aber immer mehr zu einer Regelbesteuerung. Das liegt an zwei Themen, ein Thema hatte Kollege Dr. Schnitger schon dargestellt: Die weite Interpretation „was ist denn passiv?“ und die enge Interpretation „was ist aktiv?“ Der zweite Punkt ist dieser – auch im internationalen Vergleich – sehr hohe Grenzwert der Niedrigbesteuerung von 25 Prozent. Dadurch wurde die Hinzurechnungsbesteuerung mehr zu einer Regel bei der internationalen Konzernbesteuerung. Der Charakter einer Missbrauchsbekämpfung wurde so durch eine Regelbesteuerung abgelöst. Das ist aus meiner Sicht nicht sachgerecht und entspricht auch nicht dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Ditz. Wir machen weiter mit BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Die Frage stellt Frau Kollegin Paus.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Meine Frage geht erneut an Herrn Dr. Hakelberg. Die Wegzugsbesteuerung ist hier schon sehr hitzig und intensiv diskutiert worden. Ich möchte gerne auch Ihre Meinung dazu wissen. Inwieweit stellen die hier getroffenen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung ein Standorthindernis für den Standort Deutschland dar?

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, die Frage richtet sich an Herrn Dr. Hakelberg, Freie Universität Berlin.

Sv **Dr. Lukas Hakelberg** (Freie Universität Berlin): Die Wegzugsbesteuerung soll im Grunde sicherstellen, dass Vermögende in dem Land, in dem sie Vermögen akkumuliert haben, auch Steuern auf die Veräußerung dieses Vermögens zahlen, anstatt ihren Wohnsitz vor der Veräußerung in das steuerünstigere Ausland zu verlegen. Da gab es die „Lex Horten“, auf der das alles basiert. Damit schützt die Wegzugsbesteuerung das Leistungsfähigkeitsprinzip, demzufolge stärkere Schultern einen größeren relativen Beitrag zur Finanzierung des Gemeinwesens leisten sollten. Jetzt gibt es in der politischen Debatte um die Reform der Wegzugsbesteuerung immer diesen Vorzeigefall: Der Firmenerbe oder die Firmenerbin möchte, bevor sie wirklich in das Unternehmen eintritt, noch im Ausland studieren, hat aber schon Anteile übertragen bekommen. Jetzt will sie ins Ausland ziehen, kann aber die Steuerschuld nicht begleichen.

Aus meiner Sicht kann dieses Problem ganz einfach eigenverantwortlich durch die Familienunternehmer gelöst werden, indem sie Anteile am Unternehmen erst an den Nachwuchs weitergeben, wenn dieser Nachwuchs auch dazu in der Lage ist, Verantwortung für das geschenkte Vermögen zu übernehmen. Das heißt, aus meiner Sicht gibt es hier eigentlich keinen gesetzgeberischen Handlungsbedarf und dementsprechend wäre einfach eine spätere Übertragung dieser Anteile durch die Familienunternehmer der gangbare Weg. Das wäre wahrscheinlich auch positiv für das Aufkommen der Erbschaftsteuer, würde damit zur Absenkung der Vermögensungleichheit und potenziell auch zur politischen Stabilität beitragen.

Zu der zweiten große Frage, die hier immer im Zusammenhang mit der Wegzugsbesteuerung

besprochen worden ist: Ist das konform mit der Niederlassungsfreiheit im EU-Recht? Ich bin Politikwissenschaftler, kein Jurist, kann also keine unabhängige Einschätzung von EuGH-Urteilen liefern. Ich habe mich aber mit dem anschließenden Schrifttum zu dieser Frage auseinandergesetzt. Da gewinne ich tatsächlich den Eindruck, der dem entspricht, was Herr Prof. Dr. Hummel hier vorgetragen hat: Die Rechtssache Wächtler, die immer wieder angeführt wird, gibt nicht eindeutig her, dass eine rätierliche Stundung der Wegzugsbesteuerung nicht EU-rechtskonform wäre. Denn der Artikel 5 der ATAD-Richtlinie, auf dem das Umsetzungsgesetz bei der Wegzugsbesteuerung basiert, beruht seinerseits auf der EuGH-Rechtsprechung, nämlich den Rechtssachen DMC, Verder LabTec und Kommission/Portugal (21.12.2016), die eine rätierliche Stundung über fünf Jahre vorsehen.

Dementsprechend gibt es in der juristischen Debatte die Ansicht, dass der EuGH Richtlinienrecht, das auf seiner eigenen Rechtsprechung basiert, in einer Entscheidung über die deutsche Wegzugsbesteuerung kaum kippen würde. Wie Herr Prof. Dr. Hummel ausgeführt hat, hat sich die Rechtsprechung des EuGH tatsächlich in den letzten Jahren auf die Mitgliedstaaten zubewegt. Insofern ist mein Eindruck aus der Lektüre des einschlägigen Schrifttums, dass die Position von Herrn Prof. Dr. Hummel tatsächlich stichhaltig ist. Es ist gerade nicht so – wie aber oft behauptet – dass es im Schrifttum eindeutig geklärt wäre, dass die Wegzugsbesteuerung nicht mit EU-Recht konform ist.

Abg. **Lisa Paus** (B90/GR): Möchten Sie vielleicht noch etwas ergänzen zu der Frage der Dauer von zehn oder 12 Jahren? Die Stundungsmöglichkeit im Gesetz soll jetzt auf 12 Jahre ausgeweitet werden, die meisten Studiengänge dauern aber weniger als 12 Jahre. Möchten Sie dazu noch etwas sagen?

Sv **Dr. Lukas Hakelberg** (Freie Universität Berlin): Ja, also wenn man promovieren will, könnte man das auch in einem Zeitraum unter 12 Jahren schaffen. Insofern würde ich sagen, sind Familienunternehmer mit Sicherheit in der Lage, die Übergabe des Vermögens so zu planen, dass dem Nachwuchs das Auslandsstudium inklusive Promotion nicht versagt wird.



Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank. Wir kommen nun zur letzten Frage in dieser Anhörung und die stellt für die SPD-Fraktion Frau Kollegin Kiziltepe.

Abg. **Cansel Kiziltepe** (SPD): Ich wollte noch einmal Herrn Dr. Pross zur Nichtfestsetzung eines neuen Niedrigsteuersatzes befragen. Wir haben jetzt seit Dekaden endlich die Möglichkeit, „Steuerdumping“ zu unterbinden. Wir wollen mit diesem Gesetz Steuervermeidung deutlich reduzieren. Es wurde hier auch einige Male erwähnt, dass die OECD „dies und das“ verhandele etc. Ich hielte es für sehr kontraproduktiv, wenn wir vor einer internationalen Einigung – und die steht ja in absehbarer Zeit an – etwas anderes machen, das praktisch alles konterkariert.

Herr Dr. Pross, Sie sitzen ja direkt am Verhandlungstisch. Können Sie noch einmal sagen, welche Vorschläge diskutiert werden, und welcher Vorschlag direkt von den USA kam? Wie sieht es mit der zweiten Säule aus? Vielleicht können Sie das mit dem Niedrigsteuersatz und den Mindeststeuersatz auch einmal grundsätzlich einordnen, weil das global diskutiert wird. Dankeschön.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Vielen Dank, die Frage richtet sich an Herrn Dr. Pross, OECD. Herr Dr. Pross.

Sv **Dr. Achim Pross** (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)): Es gibt, wie sie gesagt haben, eine Säule 1 und eine Säule 2. Man darf die Säule 1 nicht vernachlässigen, die in der heutigen Anhörung nicht so im Mittelpunkt steht. Dort geht es um die Digitalbesteuerung. Das Ganze ist zusammen mit der Mindestbesteuerung im Prinzip ein Paket. Das berührt das Thema Gerechtigkeit, das Thema der Beteiligung profitabler Großunternehmen am Finanzierungsaufwand der Corona-Pandemie, der doch irgendwann auf uns alle zukommt. Hier ist der Staat stark in Vorleistung gegangen. Irgendwann muss das bezahlt werden. Dabei kann sicherlich auch ein Beitrag aus einer globalen Mindestbesteuerung hilfreich sein, die sich auf große, profitable Unternehmen bezieht.

Insofern hat die Debatte durchaus Schwung. Dazu kommt, dass sich die Position der USA national klar geändert hat. Die Mehrheiten im US-Senat sind natürlich eng, da muss man realistisch sein. Das ist

ein dynamischer Verhandlungsprozess. Die Amerikaner haben ja schon eine Mindestbesteuerung und sind selbst unter Trump in Vorleistung gegangen. Die US-amerikanische Mindestbesteuerung sieht aber noch nicht so aus, wie wir uns das bei der OECD vorstellen, da sie nicht länderspezifisch ist. Unter Säule 2 soll die Mindeststeuer nicht allgemein auf ausländischen Einkünfte gezahlt werden. Sondern die Unternehmen sollen in jedem Land, in dem Sie tätig sind, einen gewissen Mindestbetrag zahlen. In diesem Thema ist Dynamik, und es erfährt starke internationale Unterstützung – auch fraktionsübergreifend – aus Deutschland und Frankreich.

Zum einen stellt sich die Frage nach der Höhe des Mindeststeuersatzes. Das ist natürlich plakativ. Ebenso wichtig ist aber auch die gemeinsame Bemessungsgrundlage. Wenn wir ernsthaft vorgehen, brauchen wir natürlich eine gemeinsame Bemessungsgrundlage und einen „echten“ Steuersatz und nicht nur einen plakativen Steuersatz. Ansonsten nimmt der eine oder andere dann die Hälfte von der Bemessungsgrundlage wieder heraus. Es geht um die Effektivbesteuerung.

Zum Treffen der Finanzminister der G20 am 8./9. Juli 2021 soll eine Einigung in Säule 1 und Säule 2 erreicht werden. Die Länder sehen das als Paket. Dabei hat die Höhe des Mindeststeuersatzes eine wichtige zentrale Wirkung, das ist uns ganz klar. Die US-Amerikaner haben im Moment 21 Prozent vorgeschlagen. Sie haben auch die Architektur der Säule 2 angenommen, dass in jedem Land, in dem sie tätig sind, eine Mindeststeuer anfällt. Sie wollen auch keine so genannten Carve-outs. Insofern ist da sehr viel passiert. Sie können sich auch vorstellen, dass das sowohl im Rahmen der EU, aber auch global, ein sehr sensibles Thema ist. Da stellen sich einige Fragen: Können wir das machen? Gehen wir bis zu diesem Steuersatz? Ich kann Ihnen heute noch nicht sagen, wo genau wir dabei landen werden. Es muss sicherlich einen vernünftigen Mindeststeuersatz geben. Der Vorteil: Wenn man eine solide Mindestbesteuerung hat, kann man auch darüber nachdenken, was man vielleicht ansonsten nicht mehr braucht. Auch darüber gibt es eine Debatte.

Wir wollen schauen, dass sich der Verwaltungsaufwand dabei in einem sehr begrenzten Rahmen bewegt. Das ist nicht immer ganz einfach, aber auch an dieser Frage sind wir dran. Insofern sind



wir optimistisch, dass wir das hinkriegen, mit einem Steuersatz, der durchaus hoch ist. Wie genau der Steuersatz aussieht, wird sich zeigen. Wir werden es jedenfalls versuchen.

Vorsitzende **Katja Hessel**: Wir sind am Ende der heutigen Anhörung. Ich darf mich ganz herzlich bei allen Sachverständigen bedanken, die uns wie immer mit ihrem Sachverstand Auskunft gegeben haben. Ein ganz herzliches Dankeschön auch an die Kolleginnen und Kollegen. Wie immer der Terminhinweis für diejenigen, die sich mit der Körperschaftsteuer und ihrer Modernisierung beschäftigen wollen, wir machen um 13:30 Uhr mit der nächsten

Anhörung weiter. Ansonsten wünsche ich allen anderen eine schöne Woche und vor allem bleiben Sie gesund. Ich freue mich darauf, wenn wir uns irgendwann alle in Präsenz wiedersehen können. Die Anhörung ist damit beendet.

Schluss der Sitzung: 13:10 Uhr

Katja Hessel, MdB
Vorsitzende



- Anlagenverzeichnis -

- Anlage 1:** Stellungnahme des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V.
- Anlage 2:** Stellungnahme von Herrn Prof. Dr. Xaver Ditz, Flick Gocke Schaumburg
- Anlage 3:** Stellungnahme von Herrn Dr. Lukas Hakelberg, Freie Universität Berlin
- Anlage 4:** Stellungnahme vom Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland e.V.
- Anlage 5:** Stellungnahme von Herrn Dr. Arne Schnitger, PricewaterhouseCoopers GmbH

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

30. April 2021

Frau
Katja Hessel, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

**Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuer-
vermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)**

Sehr geehrte Frau Hessel,

wir danken für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG). Es ist bedauerlich, dass der vorliegende Regierungsentwurf in wesentlichen Teilen über die europarechtlich gebotenen Anforderungen hinausgeht bzw. die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie nicht zutreffend umsetzt und damit aus unserer Sicht die Standortbedingungen in Deutschland verschlechtert werden.

Die vorgeschlagene Änderung der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) sollte unterbleiben, denn sie verschärft die ohnehin schon herausfordernde Situation für Familienunternehmen bei der notwendigen Internationalisierung im globalen Wettbewerb. Im Ergebnis kann aus der vorgesehenen Verschärfung der Wegzugsbesteuerung für viele Familienunternehmen folgen, dass de facto die internationale Mobilität eines Gesellschafters/einer Gesellschafterin stark eingeschränkt und ggf. sogar unmöglich wird. Deshalb sind die vorgesehenen Änderungen des § 6 AStG aus unserer Sicht nicht mit dem Ziel einer Stärkung des europäischen Binnenmarktes vereinbar. In nicht wenigen Fällen droht sogar eine Auflösung von über Jahrzehnten gewachsenen traditionellen Unternehmensstrukturen. Wir empfehlen, diesen Teil aus dem ATAD-Umsetzungsgesetz herauszunehmen und in der kommenden Legislaturperiode erneut anzugehen. Dann sollten BMF, Politik und Wirtschaft gemeinsam die erforderliche systematische Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung in Angriff nehmen. Hierzu haben wir bereits Vorschläge erarbeitet.

Unverständlich ist aus Sicht der betroffenen Unternehmen, dass im Entwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz in § 8 Abs. 5 AStG-E keine Reduzierung des Niedrigsteuersatzes im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung vorgesehen ist. Eine Beibehaltung des 25 Prozent-Satzes ohne Schaffung einer Anrechnungsmöglichkeit für die ausländische Steuer auf die Gewerbesteuer dürfte zudem gegen die ATAD verstoßen, da diese eine Anrechnungsverpflichtung vorsieht. Eine Reduzierung auf 15 Prozent sollte dringend im laufenden Gesetzgebungsverfahren noch vorgenommen werden. Damit würde die ATAD aus unserer Sicht ordnungsgemäß umgesetzt und die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Unternehmen bei Auslandsinvestitionen verbessert. In der deutlichen Mehrheit der Staaten weltweit und innerhalb der EU liegen die Körperschaftsteuersätze unterhalb von 25 Prozent.

Der Motivtest in der Hinzurechnungsbesteuerung sollte keine höheren Substanzanforderungen voraussetzen als sich aus dem EU-Primärrecht ergeben. Anderenfalls riskiert der Gesetzgeber die EU-Rechtswidrigkeit des Gesetzes. Aus der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie ist nicht erkennbar, dass der EU-Richtliniengeber über die Substanzanforderungen hinausgehen wollte, die der EuGH in seiner Rechtsprechung zur Auslegung der Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit etabliert hat.

Für Rückfragen zu unseren Ausführungen in der nachfolgenden Anlage stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Detlef Vliegen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen im Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie:

Zu § 4k EStG:

Strukturierte Gestaltungen können stets nur solche sein, die vorsätzlich oder zumindest in Erwartung eines steuerlichen Vorteils eingegangen werden. Kapitalmarktemissionen indes ist die Anonymität inhärent, ein strukturiertes Vorgehen ist bei anonymen Investoren nicht grundsätzlich annehmbar. Der Gesetzesvorschlag zum § 4k Abs. 6 EStG-E lässt hieran im Wege der Auslegung keine Zweifel, da nach Satz 3 nur solche Vorgänge erfasst werden, die aufgrund der den „Vereinbarungen zugrunde liegenden Umständen“ zu steuerlichen Vorteilen führen. Kapitalmarktemissionen fehlt es aufgrund der Anonymität an solch einem verabredeten Vorgehen. Es ist zu begrüßen, dass zumindest die Gesetzesbegründung zu § 4k Abs. 6 EStG-E Kapitalmarktemissionen ebenfalls nicht umfasst sieht, klare Formulierungen im Gesetzestext sind dennoch stets vorzuziehen.

Dies würde einen deutlich höheren Grad an Rechtssicherheit für diese wichtige Finanzierungsform schaffen: Wir betonen, dass Hybrid- und Wandelkapital grundsätzlich ein Mittel zur Krisenüberwindung und Wachstumsfinanzierung darstellen. Deutsche Industrieunternehmen haben aktuell ein Volumen von 51,7 Mrd. Euro an hybriden Nachranganleihen (bei einem Gesamtmarkt von ca. 407 Mrd. Euro) und ein Volumen von 37,4 Mrd. Euro an Anleihen mit Wandlungskomponenten (bei einem Gesamtmarkt von ca. 1.240 Mrd. Euro) im Markt. Für diese genuine Mittelbeschaffung am Kapitalmarkt sind deutsche Unternehmen daher dringend auf Rechtssicherheit angewiesen.

§ 4k Abs. 4 S. 2 EStG-E enthält eine Vorfahrtregelung für den Fall, dass für die gleichen Aufwendungen auch der ausländische Staat ein § 4k EStG-E entsprechendes Abzugsverbot anwendet. Danach soll vorrangig der Staat der Muttergesellschaft und erst nachrangig der Staat der (zahlenden) Tochtergesellschaft den Abzug versagen. Damit wird aber Art. 9b der ATAD nicht umgesetzt. Danach ist auch eine Vorfahrtregelung für doppelt ansässige Steuerpflichtige umzusetzen. Diese sieht vor, dass der EU-Mitgliedstaat den Abzug verweigert, der nach dem anzuwendenden DBA den Steuerpflichtigen als nicht ansässig behandelt. Um diese Vorfahrtregelung ist der Gesetzeswortlaut noch zu ergänzen.

§ 4k Abs. 4 EStG-E soll einen doppelten Betriebsausgabenabzug verhindern und hat damit eine ähnliche Zielrichtung wie § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Letztere Regelung ist allerdings deutlich überschießend und hat Doppelbesteuerungen zur Folge und wird mit der Einführung von § 4k EStG überflüssig.

Petition:

Absatz 4 sollte um eine Vorfahrtregelung für doppelt ansässige Steuerpflichtige entsprechend Art. 9b der ATAD ergänzt werden.

§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG sollte abgeschafft werden.

Zu Art. 5 Nr. 4 (Wegzugsbesteuerung, § 6 AStG)

Mit dem Instrument der Wegzugsbesteuerung, das im Jahr 1972 in das deutsche Steuerrecht durch § 6 AStG eingeführt wurde, soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung stiller Reserven, die ein Steuerinländer in einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ansammelt, dem deutschen Fiskus nicht dadurch verloren geht, dass der Gesellschafter seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt. Hintergrund ist, dass die Bundesrepublik Deutschland nach einem Wegzug das Besteuerungsrecht nach § 17 EStG bei einer nachfolgenden Anteilsveräußerung nach DBA-Recht (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) verliert. Hierzu fingiert die Wegzugsbesteuerung eine Ersatzrealisierung der stillen Reserven bereits im Wegzugszeitpunkt und löst einen Besteuerungsanspruch des deutschen Fiskus aus, auch wenn dem Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt keine liquiden Mittel zugeflossen sind, mit denen er die Steuerschuld begleichen könnte.

Grundsätzlich löst ein unbesehener Besteuerungszugriff im Wegzugszeitpunkt große Bedenken aus, da zu diesem Zeitpunkt keine tatsächliche Nutzbarmachung der stillen Reserven erfolgt. Eine Rechtfertigung kann daher nur dann greifen, wenn ohne den sofortigen Besteuerungszugriff im Wegzugszeitpunkt das Besteuerungsrecht des deutschen Fiskus bei einer späteren Realisierung/Verkauf der Anteile faktisch nicht durchsetzbar wäre und stille Reserven im Ergebnis verloren gehen würden.

Die aktuelle Gesetzeslage unterscheidet bei Festsetzung/Erhebung der Steuer verschiedene Sachverhalte:

- Der Steuerbetrag kann bei Vorliegen eines Härtefalles auf Antrag gestundet und gleichmäßig auf 5 Teilzahlungen (5 Jahre) gegen Sicherheitsleistung und verzinslich verteilt werden (§ 6 Abs. 4 AStG).
- Bei einer nur vorübergehenden Abwesenheit für 5 Jahre bzw. 10 Jahre entfällt der Steueranspruch, wobei für diesen Zeitraum nur ausnahmsweise auf eine Sicherheitsleistung verzichtet werden kann, wenn der Steueranspruch nicht gefährdet erscheint (§ 6 Abs. 3 AStG).

- Bei Wegzügen in das EU/EWR-Ausland ist die geschuldete Steuer unbefristet, zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden, sofern im Wege der Amtshilfe eine gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung gewährleistet ist (§ 6 Abs. 5 AStG).

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sollen weitergehende Änderungen an der bestehenden Rechtslage vorgenommen werden:

- Der Steuerbetrag kann auf Antrag gestundet und gleichmäßig auf 7 Teilzahlungen (7 Jahre) i.d.R. gegen Sicherheitsleistung unverzinslich verteilt werden (§ 6 Abs. 4 AStG-E).
- Bei einer nur vorübergehenden Abwesenheit für 7 Jahre bzw. 12 Jahre entfällt der Steueranspruch, wobei i.d.R. eine Sicherheitsleistung gestellt werden muss (§ 6 Abs. 3 AStG-E).
- Die bisherige Privilegierung von Wegzügen in das EU/EWR-Ausland entfällt.

Der Gesetzentwurf führt somit zu einer deutlichen Verschärfung der aktuellen Wegzugsbesteuerung für EU/EWR-Fälle. De facto würden in vielen Fällen Wegzüge, auch nur vorübergehende, verhindert oder der Fortbestand von Familienunternehmen gefährdet. Das System der Wegzugsbesteuerung sollte von Grund auf reformiert werden. Aus Sicht der Unternehmen wird die vorgeschlagene Gesetzesänderung die bestehenden Probleme bei der Wegzugsbesteuerung nicht lösen.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum Verschlechterungen gegenüber dem Status Quo eingeführt werden sollen. Wünschenswert wäre vielmehr eine Unterstützung des Zusammenwachsens der EU-Mitgliedstaaten. Gesellschafter von Unternehmen sollten im EU-Binnenmarkt ohne grenzüberschreitende Hindernisse operieren können. Beschränkungen hinsichtlich des Wohn- und Aufenthaltsortes von Unternehmensinhabern sollten beseitigt werden – und nicht verschärft.

Eine derartige Beschränkung ist überdies mit Blick auf die garantierten EU-Grundfreiheiten problematisch, da durch das Auslösen einer Besteuerung faktisch die freie Wohnsitzwahl innerhalb der EU verhindert wird. Dies hat auch der EuGH in seinen Urteilen zu u.a. „National Grid Indus“ (C-371/10) und „De Lasteyrie du Saillant“ (C-9/02) mehrfach verdeutlicht. Auch in Hinblick auf den vorliegenden Entwurf sind erhebliche Zweifel an der EU-Rechtskonformität gegeben.

Erfordernis einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung

Der Gesetzentwurf greift nicht die Notwendigkeit einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung auf, sondern verbleibt in der bisherigen Regelungssystematik. Einhergehend mit der Internationalisierung der Geschäftstätigkeiten deutscher Unternehmen wird es für deren Anteilseigner/Gesellschafter unter Umständen erforderlich, ihren Wohnsitz aus Deutschland heraus zu verlagern, z. B., um die ausländischen Unternehmensaktivitäten unmittelbar vor Ort zu leiten oder diese auf den jeweiligen ausländischen Markt auszurichten. Auch kann es Teil der individuellen Lebensplanung sein, wenn junge Gesellschafter außerhalb von Deutschland eine Familie gründen, ein Studium oder eine Ausbildung aufnehmen (z. B. Auslandsaufenthalt zwecks beruflicher Ausbildung). Dabei ist festzuhalten, dass ein Wegzug regelmäßig nicht aus Gründen einer wie auch immer gearteten „Steuerminimierungsstrategie“ erfolgt.

Das bisherige Konzept der Wegzugsbesteuerung führt grundsätzlich zu einem sofortigen Besteuerungszugriff auf die in den Gesellschaftsanteilen ruhenden stillen Reserven. Diese können jedoch gerade bei über mehrere Generationen in Familienhand befindlichen Familienunternehmen eine erhebliche Höhe aufweisen. Da durch den Wegzug jedoch keinerlei liquiden Mittel zugeflossen sind, die zur Begleichung der Steuerschuld verwendet werden könnten, kann ein Besteuerungszugriff zu einer unverhältnismäßigen Belastung der betroffenen Familiengesellschafter führen. Letztlich ist es dem Zufall überlassen, ob zumindest zeitweilig liquiditätsschonende Ausweichmöglichkeiten gefunden werden können oder ob der Besteuerungszugriff in voller Härte erfolgt.

Als Konsequenz müssen avisierte Wohnsitzverlagerungen unterbleiben oder aber – zwecks Bezahlung der Steuerschuld – die über Jahrzehnte gewachsenen Familienunternehmen aufgegeben werden. Damit gefährdet die deutsche Wegzugsbesteuerung das Fortbestehen von Familienunternehmen. Hierdurch entsteht ein hoher volkswirtschaftlicher und sozialpolitischer Schaden: Die von Familien geführten Unternehmen sind nicht zuletzt auf Grund ihrer Standorttreue ein Garant von Arbeits- und Ausbildungsplätzen in der Region. Sie bewähren sich zudem aufgrund ihrer Struktur auch in schlechten Zeiten. Diese Erfahrung hat Deutschland bereits bei der Bewältigung der Finanz- und Wirtschaftskrise der Jahre 2008/2009 gemacht. In der aktuellen Corona-Krise erweisen sich erneut vielfach die Familienbetriebe aufgrund ihrer nachhaltigen Geschäftsphilosophie als resilient.

Anstelle einer – wie im Gesetzentwurf vorgesehenen – kleinteiligen Modifizierung und Verschlechterung der Regelung sollte es vordringliches Ziel sein, die Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung systematisch zu reformieren. Dabei könnten die Interessen von Fiskus

und Unternehmensgesellschaftern gleichermaßen berücksichtigt werden: Die Sicherung des staatlichen Besteuerungsanspruchs auf der einen Seite und die Zumutbarkeit für die Betroffenen sowie die Verhältnismäßigkeit des staatlichen Steuerzugriffs auf der anderen Seite.

Bei einer systematischen Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung sollten folgende Leitlinien berücksichtigt werden:

- Dem deutschen Fiskus steht das uneingeschränkte Besteuerungsrecht an den stillen Reserven von Gesellschaftsanteilen zu, die während des Aufenthaltes der Gesellschafter im Inland entstanden sind.
- Der Besteuerungszugriff (in Form einer Geldzahlung) sollte nur im Realisationszeitpunkt, d. h. bei Veräußerung von Anteilen, erfolgen. Nur dann ist beim Steuerpflichtigen Liquidität zur Steuerentrichtung vorhanden und nur dann hat er auch tatsächlich einen Vorteil erlangt.
- Wird eine Ersatzrealisierung im Wegzugszeitpunkt erforderlich, sind die zu diesem Zeitpunkt festgestellten stillen Reserven und Lasten fiskalisch zu erfassen.
- Eine unmittelbare Durchsetzung des titulierten Steueranspruchs sollte nur dann erfolgen, wenn die spätere Durchsetzung bei einer Anteilsveräußerung (Realisation) nicht sichergestellt ist. Erscheint jedoch ein Besteuerungszugriff zum späteren Zeitpunkt als gesichert, sollte kein sofortiger Zugriff stattfinden. In diesem Fall liegen keine sachlichen Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von Wegzugs- und Verbleibensfällen vor.
- Der Besteuerungsanspruch Deutschlands kann regelmäßig dann durchgesetzt werden, wenn mit den betroffenen Zuzugsstaaten entsprechende Informationsaustausch-, Amtshilfe- und Vollstreckungshilfeabkommen abgeschlossen wurden. Bei der Überprüfung ist das konkrete Durchsetzungsrisiko im Einzelfall zu berücksichtigen. Dabei ist davon auszugehen, dass sich der betreffende Staat vertragstreu verhält. Der Umstand, dass es sich nicht um deutsche staatliche Organe handelt, begründet per se kein Durchsetzungsrisiko.
- Hilfsweise sollten Steuerpflichtige die Möglichkeit erhalten, dem Fiskus entsprechende Sicherheiten zwecks Sicherstellung einer späteren Durchsetzung zu leisten. Sofern Steuerpflichtige keine geeigneten Sicherheiten vorlegen können, sollte die geschuldete Steuer ratierlich über 10 Jahre gezahlt werden können. Damit würde berücksichtigt, dass eine Steuerzahlungspflicht nicht ausgelöst werden sollte, ohne dass Liquiditätszuflüsse vorliegen.
- Zur Sicherung des deutschen Besteuerungsanspruches nach Wegzug können verschiedene Instrumente eingesetzt werden. Möglich ist zum Beispiel ein jährlich vorzulegender Nachweis über die Inhaberschaft von Unternehmensanteilen. Ferner könnte ein gesetzliches Veräußerungsverbot implementiert werden. Eine Registereintragung der Veräußerung könnte dann nur nach vorheriger Bescheinigung der Steuerzahlung vollzogen werden.

Sinnvoll wäre es, wenn die Unternehmen mit Politik und Bundesministerium der Finanzen in einen verbindlichen und vertieften Diskurs über eine zeitgerechte und international kohärente Neugestaltung der Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung treten könnten.

Petition:

Es sollte von der Neufassung des § 6 AStG in diesem Gesetzgebungsverfahren Abstand genommen werden. Sinnvoll wäre es stattdessen, in einem gemeinsamen Diskurs zwischen Politik, Finanzverwaltung und Unternehmen eine tragfähige, dauerhafte und systematisch stimmige Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung zu konzipieren. Hierzu liegen bereits umfangreiche Vorschläge vor.

Zu §§ 7 ff. AStG: (Hinzurechnungsbesteuerung)

Die Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG-E kann richtigerweise nur bei 15 Prozent und nicht bei 25 Prozent liegen, damit hinsichtlich der Gewerbesteuer keine Höherbelastung von Auslandsfällen im Vergleich zu Inlandsfällen zum Tragen kommt. In Ermangelung der Anrechnung ausländischer Steuern oberhalb von 15 Prozent führt die Niedrigsteuergrenze aktuell zu einer Überbesteuerung von Auslandsinvestitionen. Dazu kommt es, wenn die Steuerbelastung im Ausland über 15% liegt. Grund dafür ist, dass ausländische Steuer nach dem Gesetzentwurf nur auf die deutsche Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer angerechnet werden kann. Dadurch begrenzt sich das Anrechnungspotenzial auf 15%. Zur deutschen Steuer addiert sich als Konsequenz noch die nicht anrechenbare ausländische Steuer. Im Ergebnis führen Steuersätze zwischen 15% und 25% im Ausland letztlich zu höheren Steuerlasten als im Inland. Das ergibt keinen vernünftigen Sinn.

Eine Niedrigsteuergrenze oberhalb von 15% ohne gleichzeitige Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer ist EU-rechtlich bedenklich. Die ATAD fordert in Art. 8 Abs. 7 die Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die „Steuerschuld des Steuerpflichtigen“. Ohne Einbezug der Gewerbesteuer würde die Anrechenbarkeit nur auf einen Teil der Steuerschuld bestehen.

Petition:

Die Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf zumindest 15 Prozent ist dringend erforderlich, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Industrie bei Auslandsinvestitionen zu schützen. Die Mehrheit der Staaten weltweit und innerhalb der EU haben Körperschaftsteuersätze un-

terhalb von 25 Prozent. Hierdurch wird substanzbasierte wirtschaftliche Aktivität der Hinzu-rechnungsbesteuerung unterworfen, die offensichtlich nichts mit dem Zweck der Steuer-vermeidungsnorm gemein haben.

Überdies ist eine notwendige Anrechnung der AStG-Steuerlast auf die GewSt dem Geset-zesentwurf nicht zu entnehmen.

Zu § 8 AStG (Aktivkatalog)

Wesentliche Abweichungen ergeben sich an den folgenden Bereichen:

- Einkünfte aus dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kredit- und Finanzinstitu-ten (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG-E):

Da der Unternehmenstyp von Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzun-ternehmen sowie von Versicherungen einen ausländischen Rechtsträger voraussetzt, ist nicht auf ein inländisches, sondern auf das ausländische Vergleichsbild abzustellen. Im Ausland bestehende Besonderheiten bzw. Usancen sind mit zu berücksichtigen. Selbst wenn eine Fremdkapitalaufnahme isoliert gesehen nicht zum Bankgeschäft zählen sollte, muss sie dem tatsächlich im Ausland ausgeübten Bankgeschäft zumindest unter dem Gesichtspunkt der funktionalen Betrachtungsweise steuerrechtlich zugeordnet werden können.

Was den bereits in der ATAD angelegten Predominance-Test (sog. Drittel-Test) anbelangt, sollte klargestellt werden, dass bei der Beurteilung der Einkünfte grundsätzlich auf sämtliche Geschäfte abzustellen ist.

Was die Ermittlung der Einkünfte anbelangt, sollte es praktikable Erleichterungen in der Weise geben, dass klargestellt wird, dass die ausländische Gesellschaft nicht gehalten ist, einen deutschen HGB-Abschluss bzw. alternativ eine deutsche Steuerbilanz aufzustellen und dar-aus die Summe der Einkünfte nach deutschen steuerlichen Vorschriften abzuleiten.

Neben der Verschärfung der schädlichen Geschäfte mit dem Steuerpflichtigen oder nahestehenden Personen durch den Predominance-Test, muss die ausländische Gesellschaft einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 ff. AStG-E nachgehen, um aktive Ein-künfte zu erzielen. Neben dem erhöhten Verwaltungsaufwand zur Ermittlung der Höhe der „schädlichen Geschäfte“, ergibt sich durch die Führung des Motivtests eine administrative Mehrbelastung für Unternehmen.

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

Positiv ist, dass im aktuellen Gesetzesentwurf gegenüber dem Referentenentwurf vom 10. Dezember 2019 die Erweiterung der schädlichen Mitwirkung auf EU/EWR Steuerpflichtige nahestehende Personen entfallen ist. Zwischen global agierenden Unternehmen werden stets gewisse Interaktionen bestehen, seien es Vereinbarungen des gemeinsamen Markteintritts oder die Preisgestaltung, weshalb aus Sicht der deutschen Wirtschaft die weitere Ausweitung der schädlichen Mitwirkung auf EU/EWR Beziehungen erhebliche Implikationen hinsichtlich der geschlossenen Funktionsfähigkeit von multinationalen Unternehmen nach sich ziehen würde.

Das Grundproblem der „schädlichen Inländermitwirkung“ besteht auch im aktuellen Gesetzesentwurf weiter. Wir halten dieses Konzept aufgrund der Art und Weise wie heute Geschäftsmodelle entwickelt und betrieben werden, nicht mehr für zeitgemäß. In Verbindung mit dem hohen „Niedrigsteuersatz“ (§ 8 Abs. 5 AStG-E) besteht in der Praxis das Problem, dass potentiell aktive Auslands-Konzernhandelsgesellschaften von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden können, wenn Inländer an den Geschäften der ausländischen Vertriebsgesellschaften wie auch immer „schädlich mitwirken“.

Hierzu ist festzustellen, dass die Organisation mittelständischer Unternehmensgruppen aus praktischer Sicht immer mehr in Richtung einer funktionalen Strukturierung (Matrixorganisation) tendiert, d. h. oft stellen globale oder regionale Teams im Auftrag einer lokalen Vertriebs Einheit für einen lokalen Markt sicher, dass Kundenbedürfnisse erfüllt werden. Vor allem bei erfolgreichen Unternehmensgruppen („Hidden Champions“) mit komplexen Produkten besteht ein erheblicher Anteil der Expertise in der inländischen Muttergesellschaft, weshalb regelmäßig inländische Arbeitnehmer des Mutterunternehmens punktuell an Aufträgen im Ausland mitarbeiten.

Oft wäre es für Unternehmen hierbei sogar wünschenswert, wenn der gesamte Auftrag aus Effizienzgründen und wenn kleinere Märkte bedient werden durch die deutsche Muttergesellschaft (und nicht die ausländische Vertriebseinheit) übernommen werden könnte und eine lokale Organisation erst gar nicht aufgebaut werden müsste, vor allem wenn ein hoher Serviceanteil erforderlich wird. Steuerliche Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, d. h. die „Ausnutzung eines Niedrigsteuerlandes“ spielen in diesem Zusammenhang deshalb gar keine entscheidende Rolle – die Erledigung des Auftrages und die Erfüllung der Kundenbedürfnisse stehen im Zentrum der wirtschaftlichen Betätigung und sind Kern des eigenen Unternehmenserfolges der mittelständischen Unternehmensgruppen.

Bei diesem BEPS-konformen und in der Realität überwiegend zu beobachtenden Verrechnungspreismodell verbleibt der sog. Residualgewinn dementsprechend beim Mutterunternehmen als Strategieträger.

Aus den vorgenannten Gründen ist es nicht verständlich, weshalb eine nach BEPS-Gesichtspunkten faire Gewinnaufteilung unter Berücksichtigung von internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen, nach denen der ausländischen Vertriebsfunktion im Rahmen von „Handel“ und „Dienstleistungen“ eine fremdvergleichskonforme Routinevertriebsmarge und dem inländischen Strategieträger ein i. d. R. deutlich höherer Residualgewinn verbleibt, einen typisierenden Missbrauch i. S. der Hinzurechnungsbesteuerung darstellen soll. Zudem würde sich Deutschland im Nachgang zu der als fair empfundenen Aufteilung durch Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung noch einen zusätzlichen Anteil am Steueraufkommen sichern.

Darüber hinaus schafft die historisch kodifizierte Regelung des Mitwirkungstatbestands mittlerweile immer mehr Unsicherheit, was als schädlich und was noch als unschädliche Mitwirkung angesehen werden kann. Aufgrund sich kontinuierlich ändernder Geschäftsmodelle erscheint die Regelung deshalb nicht mehr zeitgemäß. Dies führt zu unnötiger Unsicherheit in der Tax Compliance von inländischen Unternehmen und unnötigem administrativem Aufwand, da ggf. Steuererklärungen nach § 18 AStG angefertigt werden müssen, obwohl gar nicht klar ist, ob ein Fall am Ende tatsächlich von der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wird oder nicht.

Petition:

Es sollte der entsprechende Mitwirkungstatbestand „oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person bedient“ gestrichen werden.

- Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E)

Positiv hervorzuheben ist die Anknüpfung der Definition von Gewinnausschüttungen an § 8b Abs. 1 KStG, wodurch mehr Ausschüttungsfälle (insb. Liquidationsausschüttung), als zuvor nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfasst werden und die betriebliche Realität breiter abdecken.

Auf praktische Schwierigkeiten stößt allerdings die Einführung des Korrespondenzprinzips bei der Abgrenzung von aktiven und passiven Dividenden: Nach Buchst. a) sind Dividenden als Rückausnahme passiv, wenn sie das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben.

Dies führt dazu, dass im Grundsatz jegliche Leistungsbeziehung zwischen zwei ausländischen Tochtergesellschaften stets auch nach deutschen vGA-Prinzipien zu beleuchten sind. Dies bringt für deutsche Unternehmen mit umfangreichen Tochtergesellschaften im Ausland einen unverhältnismäßig hohen "Compliance-Aufwand" mit sich.

Petition:

Es sollte daher die Ausnahme in Buchst. a gestrichen werden.

- Veräußerungsgewinne (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG-E)

Veräußerungsgewinne sind entgegen der bisherigen Systematik im Grundsatz nur dann passiv, wenn ein Fall des § 8b Abs. 7 KStG vorläge, wenn der Steuerpflichtige die Veräußerungsgewinne selbst erzielt hätte. Ein Nachweis, dass der Veräußerungsgewinn u. a. nicht auf Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter entfällt, ist gesetzlich hingegen nicht vorgesehen. Dies ist positiv zu bewerten war doch gerade in tiefer gestaffelten Strukturen diese Analyse mit teils erheblichen Ermittlungsschwierigkeiten und Rechtsunsicherheiten verbunden.

Allerdings ordnet der Gesetzentwurf insoweit auch dann eine Hinzurechnungsbesteuerung an, wenn die Veräußerungsgewinne funktional einer aktiven Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft im Sinne von § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG-E zuzuordnen sind. In der Gesetzesbegründung findet sich hierzu keine Erläuterung. Die Anordnung stellt einen Bruch mit der angelegten Besteuerungssystematik dar und ist nicht sachgerecht. § 8 Abs. 1 Nr. 8 letzter Halbsatz AStG-E sollte gestrichen werden.

Petition:

Um wirtschaftlich sinnvolle/notwendige Reorganisationen nicht zu "blockieren" sollte das bislang in § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG enthaltene Erfordernis des Nachweises, dass der Veräußerungsgewinn u. a. nicht auf Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter entfällt, bereits mit Wirkung zum 1.1.2021 gestrichen werden.

§ 8 Abs. 1 Nr. 8 letzter Halbsatz AStG-E sollte gestrichen werden.

- Umwandlungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E)

Umwandlungen sind im Grundsatz nach wie vor aktiv (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E). Das gilt allerdings nicht (Ausnahme), soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung passiver Einkünfte dienen. Dies bedeutet im Ergebnis eine Verschärfung im Hinblick auf schädliche Wirtschaftsgüter im Vergleich zum bisherigen Recht.

Aktiv sind Umwandlungen wiederum (Rückausnahme) dann, wenn die Umwandlung nach deutschem UmwStG unter Außerachtlassung der Abs. 2 und 4 des § 1 UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnte (hypothetische Prüfung) und – nunmehr als weitere Voraussetzung – die Umwandlung im Ausland auch tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll im Zusammenspiel mit der Werteverknüpfung in § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG-E mutmaßlich verhindert werden, dass die Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden ausländischen Gesellschaft steuereutral für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung aufgestockt werden können (step-up für Zwecke des AStG). Durch das Abstellen auf den Ansatz der Wirtschaftsgüter nach ausländischem Recht zu Buchwerten kann es jedoch passieren, dass ein Zwischenwertansatz im Ausland die Umwandlung im Ganzen passiv werden lässt. Es scheint hier gesetzlich an einer „soweit“ Formulierung zu fehlen, um die hinzurechnungssteuerlichen Folgen eines Zwischenwertansatzes im Ausland abzumildern.

Petition:

Es sollte eine Abmilderung der hinzurechnungssteuerlichen Folgen eines Zwischenwertansatzes im Ausland erfolgen.

- Motivtest (§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG-E)

§ 8 Abs. 2 S. 1 AStG-E stellt nunmehr beim Motivtest auf eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ der Zwischengesellschaft ab, anstatt wie bisher auf eine „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“. In der Gesetzesbegründung findet sich keine Definition des Begriffs „wesentlich“, sondern es wird darauf verwiesen, dass § 8 Abs. 2 AStG in seiner gegenwärtigen Version Folge des EuGH-Urteils in der Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes) war und die ATAD sich an dieses zur Niederlassungsfreiheit ergangene Urteil gehalten hat. Das spricht aus unserer Sicht dafür, dass der Motivtest i. S. d. Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes zu verstehen ist. Ein „Mehr“ an Substanzanforderung im Vergleich zum jetzigen § 8 Abs. 2 AStG sollte nicht gegeben sein.

Dass jegliches Auslagern von Tätigkeiten auf andere Gesellschaften nach Satz 5 schädlich sein soll, ist EU-rechtlich bedenklich. Es würde der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit entgegenstehen, wenn etwa einer ausländischen Gesellschaft allein deshalb die Aktivität abgesprochen würde, weil sie sich im Rahmen eines Managementvertrags eines anderen im gleichen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmens und dessen Arbeitskräften bedient, s. BFH-Urteil vom 13.10.2010, I R 61/09, Rz. 19. Daher sollte zumindest das Outsourcen auf Gesellschaften im gleichen ausländischen Staat als unschädlich angesehen werden.

Hierbei sollte auch klargestellt werden, dass eine „Mitwirkung“ oder Aufsicht durch inländische Steuerpflichtige der Substanzannahme nicht entgegensteht. Gerade im Konzernverbund und den üblichen konzerninternen Freigabeprozessen wäre die Substanzanforderung sonst faktisch durch deutsch-beherrschte Unternehmen nicht erfüllbar.

Petition:

Der Motivtest sollte weiterhin im aktuellen Sinne zu verstehen sein. Erhöhte Substanzanforderungen sollten nicht verlangt werden. Jedenfalls sollte der Motivtest – da unionsrechtlich geboten – ein Outsourcing zumindest innerhalb des Sitzstaats der Zwischengesellschaft zulassen.

- Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG-E)

Für Zwecke der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags sind nach § 10 Abs. 3 AStG-E nunmehr die Vorschriften der §§ 4h, 4j EStG nicht mehr ausgeschlossen, sondern anzuwenden. Die Vereinfachung, dass § 4h und § 4j EStG nicht anzuwenden sind, war sachgerecht. Die Gesetzesänderung, die nunmehr eine Anwendung dieser Normen für Zwecke der Hinzurechnung vorsieht, führt bei Unternehmen und Finanzverwaltung zu einem erheblichen Mehraufwand. Entsprechendes gilt, wenn § 4i EStG oder der neu einzuführende § 4k EStG-E angewendet werden müsste.

Petition:

§§ 4h, 4i 4j EStG und § 4k EStG-E sollten nicht im Rahmen der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags zu berücksichtigen sein.

Zu § 12 Abs. 3 S. 2-4 AStG-E

Art. 8 Abs. 7 ATAD ist so angelegt, dass er die Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht. Unverständlicherweise sieht § 12 Abs. 3 AStG-E die Möglichkeit der Anrechnung auf die Gewerbesteuer nicht vor. Die politische Uneinigkeit mit falsch verstandener Rücksichtnahme auf die Bedeutung der Gewerbesteuer für die Gemeinden rechtfertigt keine steuersystemwidrige Gesetzgebung. Dem verfassungsrechtlich verbürgten Gebot des objektiven Nettoprinzips ist Folge zu leisten.

Das systematische Problem potenziert sich dadurch, dass der Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 2 S. 1 AStG-E (weiterhin) der Gewerbesteuer unterliegt (§ 7 Abs. 7 GewStG). Es darf nicht sein, dass auf der einen Seite bei der Ermittlung der Schwelle der

Niedrigbesteuerung die Gewerbesteuer in § 8 Abs. 5 AStG-E berücksichtigt wird, auf der anderen Seite aber die folgerichtige Anrechnung versagt wird. Folgerichtig kann nur sein, dass die Gewerbesteuer, wenn sie berücksichtigt werden soll, auch mit allen Folgen in die Hinzurechnungsbesteuerung eingeht.

Petition:

In § 12 Abs. 3 ist die volle Steueranrechnung auf die Gewerbesteuer vorzusehen.

Zu § 13 AStG-E

Dass die Vorschriften (weiterhin) ab einer Beteiligung schon von mindestens 1 Prozent an der Zwischengesellschaft (oder sogar weniger) zur Anwendung kommen, stößt auf die altbekannte, bereits zur Unternehmensteuerreform 2000 vorgetragene Kritik, nicht praktikabel zu sein. Es wird vom Steuerpflichtigen etwas rechtlich und tatsächlich Unmögliches verlangt.

Der Gesetzesentwurf in § 13 Abs. 4 AStG-E scheint mit Blick auf die – begrüßenswerte – Aufnahme des Substanztests und damit die Umsetzung der Vorgaben des EuGH-Urteils vom 26. Februar 2019, C-135/17 (Rs. X- GmbH) auf das tatsächliche Gebaren des ausländischen Staats in Bezug auf den zwischenstaatlichen steuerlichen Informationsaustausch abzustellen („keine Auskünfte erteilt“) – in Abweichung zu der EuGH-Vorgabe einer abstrakt rechtlichen Verpflichtung zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch. Sollte die Durchführung des gegenseitigen Informationsaustauschs scheitern bzw. unzureichend sein, darf dies allerdings nicht zulasten des Steuerpflichtigen gehen (vgl. EuGH-Urteil v. 6. Juni 2013, C- 383/10, Rs. Kommission/Belgien; v. 9. Oktober 2014, C- 326/12). Den primärrechtlichen EU-Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit an die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist im Verhältnis zu Drittstaaten Geltung zu verschaffen.

Petition:

§ 13 AStG sollte eine höhere Mindestbeteiligungsschwelle vorsehen. Außerdem sollte die Freigrenze angehoben werden. Im Substanztest sollte auf die abstrakt rechtliche Verpflichtung zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch abgestellt werden.

Zu § 20 Abs. 2 AStG

Anders als die ATAD sieht der Gesetzentwurf keine konzeptionelle Gleichheit von Unternehmen und Betriebsstätten vor. Bei § 20 Abs. 2 AStG-E wird mangels Verweises weiterhin der Substanztest im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG-E ausgeschlossen.

Der Substanztest wird allerdings zur Herstellung einer EU-rechtskonformen Anwendung im Wege der geltungserhaltenden Reduktion als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für die Möglichkeit des Gegenbeweises Bestand haben (vgl. BFH v. 21. Oktober 2009, I R 114/08; BStBl. II 2010, 774).

Petition:

Auch für Betriebsstätten muss ein Motivtest zugelassen werden. § 8 Abs. 2 AStG-E hat entsprechende Anwendung zu finden.

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Frau Katja Hessel, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

30. April 2021
Unser Zeichen: Dz/bau
4894603v5

Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum Gesetz der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG)“, BT-Drucksache 19/28652

Sehr geehrte Frau Hessel,

herzlichen Dank für die Möglichkeit, an der Öffentlichen Anhörung zum Entwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes (BT-Drucksache 19/28652) teilnehmen und vorab dem Finanzausschuss eine Stellungnahme einreichen zu dürfen. Gemäß Ihrer Anfrage nehme ich gerne wie folgt Stellung:

I. Allgemeine Hinweise

Die Gesetzesbegründung weist in Abschnitt A.I. zutreffend darauf hin, dass die Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie der EU („ATAD“)¹ die EU-Mitgliedstaaten – und damit auch die Bundesrepublik Deutschland – insbesondere dazu verpflichtet, die Vorschriften zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung, zur Hinzurechnungsbesteuerung sowie zur Neutralisierung von Besteuerungsincongrienzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen anzupassen, soweit die bereits existierenden, nationalen Regelungen nicht bereits dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen. Diese durch europäisches Sekundärrecht vorgegebenen

¹ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes vom 19.07.2016, geändert durch Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bzgl. hybrider Gestaltungen mit Drittländern vom 07.06.2017.

Maßnahmen waren eigentlich bis zum 31.12.2018 und – bezogen auf die hybriden Gestaltungen – bis zum 31.12.2019 in deutsches Recht umzusetzen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Bundesregierung diese Fristen hat verstreichen lassen. Infolgedessen werden die Maßnahmen der ATAD in Deutschland verspätet umgesetzt, was auch zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission geführt hat.² Die verspätete Umsetzung der ATAD führt nunmehr dazu, dass sich verfassungsrechtliche Fragen hinsichtlich der rückwirkenden Anwendung betroffener Vorschriften (§ 4k EStG-E) ergeben (vgl. zu Einzelheiten Abschnitt III.2.).

Das ATADUmsG sieht in § 6 AStG-E deutliche Verschärfungen im Hinblick auf die Wegzugsbesteuerung bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG vor. Diese beziehen sich insbesondere auf den Wegfall der Stundungsregelung in § 6 Abs. 5 AStG-E. Eine in diesem Sinne ausgerichtete „Reform“ des § 6 AStG ergibt sich indessen nicht aus der ATAD.³ Auch die Gesetzesbegründung verweist in Zusammenhang mit § 6 AStG-E nicht auf die ATAD, sondern auf die Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH. Es ist daher einerseits zweifelhaft, ob eine Reform des § 6 AStG im ATADUmsG zutreffend verortet ist. Andererseits dürfte die Rechtsprechung nicht geeignet sein, die Regelung derart zu verschärfen. Das Gegenteil dürfte vielmehr der Fall sein. Nach Einschätzung des EuGH⁴ ist die Einforderung der geschuldeten Wegzugsteuer in Teilbeträgen – so wie jetzt in § 6 Abs. 4 AStG-E vorgesehen – selbst im Drittstaatenfall nicht geeignet, den dem Steuerpflichtigen aus der Wegzugsteuer erwachsenden Liquiditätsnachteil in zumutbarer Weise aufzuheben.⁵ Einzelheiten sind in Abschnitt IV.2. dargestellt.

II. Änderungen bei der Ent- und Verstrickung (§§ 4 Abs. 1, 4g, 6, 36 Abs. 5 EStG und § 12 KStG)

1. Ausgleichsposten gem. § 4g EStG

Durch das ATADUmsG soll § 4g EStG europarechtskonform ausgestaltet werden. Die Anpassung der Vorschrift erfasst sämtliche Wirtschaftsgüter (des Anlage- und Umlaufvermögens), neben den EU- auch EWR-Staaten und gilt für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige. Der Ausgleichsposten ist nach § 4g Abs. 2 EStG-E vollständig aufzulösen, wenn ein Ereignis i.S.d. § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG-E eintritt oder ein Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gefährdet erscheint. Ferner erhält die Finanzverwaltung die Möglichkeit, bei Gefährdung des Steueranspruchs aus der Auflösung des Ausgleichspostens vom Steuerpflichtigen eine Sicherheit zu verlangen. Wird diese vom Steuerpflichtigen nicht gestellt, ist der Ausgleichsposten ebenfalls

² EU-Vertragsverletzungsverfahren, 24.01.2020, INFR (2021) 0027.

³ Vgl. *Kühn/Weiss*, NWB 2020, 46 (53 f.); *Kraft/Staccioli*, Ubg 2017, 543 (546).

⁴ Vgl. Urteil vom 26.02.2019 – C-581/17, *Wächter*, ECLI:EU:C:2019:138.

⁵ Vgl. *Quilitzsch/Hörnicker*, ISR 2020, 152 (158); *Escher/Grzella*, BB 2020, 540 (543).

im vollen Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Schädliche Ereignisse i.S.d. § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG-E sind

- soweit ein Wirtschaftsgut veräußert, entnommen, in einen nicht EU/EWR-Staat verlagert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt wird,
- wenn der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in einen nicht EU/EWR-Staat verlegt wird,
- wenn der Steuerpflichtige aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht oder der unbeschränkten Steuerpflicht in EU/EWR-Staaten ausscheidet oder in einem anderen als den EU/EWR-Staaten ansässig wird,
- wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird oder
- wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Ratenzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft.

Die Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs von § 4g EStG auf beschränkt Steuerpflichtige und Ausdehnung des geografischen Anwendungsbereichs auf EWR-Staaten sind notwendige Anpassungen, um die Norm EU-rechtskonform auszugestalten. Die mögliche Forderung nach der Gestellung von Sicherheiten i.Z.m. mit § 4g EStG stellt indessen eine Verschärfung des innerstaatlichen Rechts dar und ist abzulehnen. Denn die nationale Umsetzung einer Forderung nach der Gestellung von Sicherheiten ist gem. Art. 5 Abs. 3 Unterabs. 2 ATAD für die Mitgliedstaaten rein optional. Die derzeitige Möglichkeit einer gewinnneutralen Auflösung des Ausgleichspostens bei Rückführung des Wirtschaftsguts innerhalb des Fünfjahreszeitraums soll entfallen.⁶ Auch insoweit liegt eine Verschärfung der Rechtslage vor

2. Wertverknüpfung und Verstrickung

Durch Art. 5 Abs. 1 ATAD werden alle EU- und EWR-Staaten zur Einführung einer Entstrickungsbesteuerung für Kapitalgesellschaften verpflichtet.⁷ Dabei sehen Art. 5 Abs. 2 und 3 der Richtlinie für EU- bzw. EWR-Fälle eine rätierliche Stundung über fünf Jahre vor. Ferner soll der Wertansatz eines Staates, der die Entstrickungsbesteuerung anwendet, im anderen Staat anerkannt werden (Wertverknüpfung), sofern der Wertansatz des Wegzugsstaates dem Marktwert entspricht. Ansonsten hat der aufnehmende Staat das Wirtschaftsgut mit dem Marktwert anzusetzen. Vor diesem Hintergrund hat § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG-E folgenden Wortlaut: „[...] unterliegt der Steuerpflich-

⁶ Zu Einzelheiten vgl. *Ditz* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl. 2018, Rz. 6.276.

⁷ Vgl. *Hagemann* in Hagemann/Kahlenberg, Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), Art. 5 Rz. 1.

tige in einem anderen Staat einer Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates, ist das Wirtschaftsgut mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“

Bei der (erstmaligen) Begründung des Besteuerungsrechts erfolgt die Einlage in das Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG erfolgt bei Anwendung der Entstrickungsbesteuerung im überführenden Staat die Wertverknüpfung; sie ist auf den gemeinen Wert beschränkt. Insoweit werden die Vorgaben der ATAD zutreffend umgesetzt.

Darüber hinaus soll nun auch die Verstrickungsbesteuerung Anwendung finden, wenn das inländische Besteuerungsrecht bestärkt wird. Relevant ist dies in Fällen mit Anrechnungsbetriebsstätte und in Fällen, in denen kein DBA geschlossen wurde. Dazu soll § 4 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG-E wie folgt ergänzt werden: *„(...) [die Entstrickungsbesteuerung] gilt auf Antrag auch in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und in einem anderen Staat eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.“* Infolgedessen liegt antragsgebunden eine fingierte Entnahme auch vor, wenn das inländische Besteuerungsrecht verstärkt wird („Beschränkung ... entfällt“) und im anderen Staat eine Entstrickungsbesteuerung erfolgt. Die Möglichkeit eines Antrags des Steuerpflichtigen auf den Ansatz des Entstrickungswerts des anderen Staates war vom Gesetzgeber in dem ersten Referentenentwurf zum ATADUmsG nicht vorgesehen und wurde erst in dem Entwurf vom 17.11.2020 aufgenommen.

Die Bestärkung des Besteuerungsrechts führt damit auf Antrag des Steuerpflichtigen zunächst zu einer fingierten Entnahme aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. Halbsatz EStG erfolgt bei Anwendung der Entstrickungsbesteuerung im überführenden Staat die Wertverknüpfung; sie ist auf den gemeinen Wert beschränkt. Anschließend wird das entsprechende Wirtschaftsgut gem. § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E (fiktiv) in das inländische Betriebsvermögen eingelegt: *„In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt.“* Um den Step-up steuerbilanziell abzubilden, wird gesetzestechnisch nach § 4 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG – also zuerst eine Entnahme – fingiert. In der nächsten juristischen Sekunde erfolgt dann die fingierte Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E. Aus praktischer Sicht wirkt diese fingierte Entnahme und unmittelbar anschließende Einlage zwar prima vista komplex, aus gesetzessystematischer Perspektive ist sie aber nachvollziehbar.

Die Bewertung der fingierten Einlage definiert § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG-E: *„Im Fall des § 4 Absatz 1 Satz 9 ist das Wirtschaftsgut jeweils mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens der gemeine Wert.“* Durch die Neuregelung sind bei der Bewertung infolgedessen folgende Fälle zu unterscheiden:

- Der andere Staat wendet die Entstrickungsbesteuerung an, der Steuerpflichtige stellt jedoch keinen Antrag nach § 4 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG. Auch in diesem Fall ist der Buchwert fortzuführen..
- Der andere Staat wendet die Entstrickungsbesteuerung an, und der Steuerpflichtige stellt einen Antrag nach § 4 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbsatz EStG. In diesem Fall erfolgt eine Einlage mit dem Entstrickungswert des anderen Staates (Wertverknüpfung), höchstens mit dem gemeinen Wert.

Mit der Ausgestaltung der Wertverknüpfung als Wahlrecht möchte der Gesetzgeber mögliche Hemmnisse bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland für den Steuerpflichtigen vermeiden. Stellt der Steuerpflichtige keinen Antrag, wird der Buchwert fortgeführt. Im Inland wird dann allerfings kein zusätzliches Abschreibungspotential für den Steuerpflichtigen generiert. Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist dieses Wahlrecht begrüßenswert. Aus fiskalischer Sicht ist es unproblematisch, da die bislang nicht aufgedeckten stillen Reserven im Inland steuerverstrickt sind. So würde es bei einer weiteren grenzüberschreitenden Verlagerung zu einer Entstrickung zum gemeinen Wert kommen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt.

Entsprechendes gilt bei einem sog. „Zwischenwertansatz“, der nach dem derzeitigen Wortlaut der Regelung möglich ist, sofern der andere Staat einen Entstrickungswert feststellt, der unterhalb vom Marktwert liegt. Ein solcher Zwischenwert ist dann denkbar, wenn die Bewertung des Wirtschaftsguts sich in den beiden Staaten unterscheidet und sich damit auseinanderfallende Marktwerte ergeben. Aus Sicht des Steuerpflichtigen führt ein solcher Zwischenwert, der durch den überführenden Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzt wird, zu einer geringeren Liquiditätsbelastung, aber auch zu einem geringeren Abschreibungspotential. Auch in diesem Fall sind die nicht aufgedeckten stillen Reserven im Inland steuerverhaftet.

3. Zwischenergebnis

Insgesamt sind die Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung nachvollziehbar; sie setzen die Vorgaben des Art. 5 ATAD zutreffend um.

III. Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG-E)

1. Komplexität sowie Erfassung von Finanzierungen über den Kapitalmarkt

Die Vorschriften zur Vermeidung von steuerlichen Vorteilen bei hybriden Gestaltungen stellen einen Schwerpunkt des ATADUmsG dar. Im Kern steht der neue § 4k EStG-E, der um weitere Re-

gelungen in den §§ 3 Nr. 40, 50d Abs. 9 EStG-E und § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E ergänzt wird. Die Änderungen gehen auf die Vorgaben der Art. 9 und 9a ATAD zurück, welche die Empfehlungen des Aktionspunktes 2 der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts umsetzen.⁸ Da de lege lata die in Art. 9 und 9a ATAD europarechtlich vorgegebenen Betriebsausgabenabzugsbeschränkungen im deutschen Recht fehlen, ist der Gesetzgeber zwingend angehalten, eine entsprechende nationale Vorschrift zu schaffen. Infolgedessen ist völlig unstrittig, dass hier Anpassungsbedarf im nationalen Steuerrecht besteht und dieser mit dem ATADUmG umgesetzt werden muss.

§ 4k EStG-E ist komplex und schwer verständlich. Dies liegt einerseits an den zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffen; andererseits aber auch daran, dass die Anwendung der Vorschrift von der steuerlichen Behandlung eines Sachverhalts im Ausland abhängig ist (z.B. die steuerliche Behandlung von Aufwendungen und Erträgen im Ausland). Damit setzt die Anwendung der Vorschrift regelmäßig Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts voraus. Die Praxis mit vergleichbaren Vorschriften (z.B. § 4i EStG, § 4j EStG) zeigt, dass sich sowohl die Finanzbehörden als auch die Steuerpflichtigen und ihre Berater damit sehr schwer tun werden. Auch die zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe tragen dazu bei, dass die Vorschrift schwer praktikabel sein wird und mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden ist.

Beispielhaft ist auf § 4k Abs. 6 EStG-E zu verweisen. Danach sind die Absätze 1 bis 5 des § 4k EStG-E nur auf Beziehungen zwischen nahestehenden Personen oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte anzuwenden. Diese Ausnahmebeschränkung ist zunächst zu begrüßen. Sie wird allerdings ergänzt um den Ausnahmetatbestand einer „strukturierten Gestaltung“. Eine solche ist anzunehmen, wenn der „steuerliche Vorteil, der sich ohne die Anwendung der vorstehenden Absätze ergeben würde, ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den vertraglichen Vereinbarungen zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten.“ Diese Definition der strukturierten Gestaltung ist unpraktikabel und wird in der Praxis zu strittigen Auseinandersetzungen zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen führen. Im Übrigen ist die Übertragung der Nachweispflicht auf den Steuerpflichtigen in § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG-E nicht sachgerecht. Danach wird nicht von einer strukturierten Gestaltung ausgegangen, „wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm [dem Steuerpflichtigen] der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.“ Wie ein solcher Nachweis praktikabel erbracht wer-

⁸ Vgl. zu einem Überblick *Kahlenberg/Radmanesh*, in: Hagemann/Kahlenberg, *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*, Kommentar, Art. 9 Rz. 7 ff.; *Böhmer*, in: Wassermeyer/Andresen/Ditz, *Betriebsstätten-Handbuch*, 2. Aufl. 2018, Rz. 14.22 ff.

den kann, ist völlig offen. Statt dessen sollte die Nachweispflicht – wie im Übrigen in der ATAD verankert⁹ – bei der Finanzverwaltung liegen.

Nach seinem Wortlaut ist § 4k EStG-E auch bei Finanzierungen über den Kapitalmarkt anwendbar. Es sollte klargestellt werden, dass die Aufnahme von Kapital am Markt keine „strukturierte Gestaltung“ i.S.d. § 4k Abs. 6 EStG-E ist. Bislang fehlt eine solche Ausnahmeregelung, die sämtliche Formen hybriden Kapitals und Wandelkapitals (z.B. Wandelschuldverschreibungen, Optionsschuldverschreibungen, Aktienanleihen und Pflichtwandelanleihen) umfassen sollte. Und: Betroffen sind insoweit nicht nur „hybride“ Anleihen i.S.d. Kapitalmarkts, sondern es werden auch solche Anleihen erfasst, aus denen unter Umständen eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung nach dem ausländischen Recht bestehen könnte. Man denke hier nur an einen in einem niedrig- oder nichtbesteuerten Staat ansässigen Anleihegläubiger. Hier sollte klar sein, dass sich daraus kein Betriebsausgabenabzugsverbot auf Ebene des im Inland Steuerpflichtigen ergeben kann. Mithin zeigt dieses Beispiel auch, dass die Vorschrift insoweit nicht praktikabel ist (z.B. wenn die Anleihe von hunderten Investoren, die international ansässig sind, gezeichnet wird).

Im Sinne einer rechtssicheren Umsetzung der Vorgaben der Art. 9 und 9a ATAD sollte in § 4k Abs. 6 EStG-E klargestellt werden, dass eine genuine Mittelbeschaffung am Kapitalmarkt steuerlich nicht mit einem Betriebsausgabenabzugsverbot sanktioniert werden soll.

2. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsproblematik

Nach § 52 Abs. 8b EStG-E ist § 4k EStG-E erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstehen. Auf Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 veranlasst sind, findet § 4k EStG-E unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen Anwendung. Zum einen muss den Aufwendungen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegen; zum anderen ist der Anwendungsbereich des § 4k EStG in diesen Fällen nur dann eröffnet, wenn es dem Steuerpflichtigen zumutbar war, die Entstehung der Aufwendungen zu verhindern. Dies sei – so die Gesetzesbegründung – dann nicht der Fall, „wenn sich die Kündigung des Dauerschuldverhältnisses auch unter Berücksichtigung der andernfalls höheren Steuerbelastung durch § 4k EStG wirtschaftlich nicht auszahlen würde.“

M.E. bestehen wesentliche Zweifel, dass die rückwirkende Anwendung des § 4k EStG verfassungswidrig ist. Im Einzelnen gilt im Rahmen einer ersten Analyse Folgendes:

Die rückwirkende Inkraftsetzung belastender Steuerrechtsnormen kollidiert sowohl mit dem sich aus dem Rechtsstaatprinzip abzuleitenden Gebot des Vertrauensschutzes (Art. 20 Abs. 3

⁹ Vgl. *Löprick/Meger*, in: Hagemann/Kahlenberg, Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, Art. 2 Rz. 308 ff.; *Zinowsky/Jochimsen*, ISR 2017, 325 (334).

GG)¹⁰ als auch mit den Freiheitsrechten der Art. 14 Abs. 1, Art. 14 Abs. 2 und Art. 2 Abs. 1 GG.¹¹ In Orientierung an die Reichweite des derart verfassungsrechtlich abgesicherten Vertrauensschutzes differenziert die traditionelle Rechtsprechung des BVerfG zwischen echter und unechter Rückwirkung¹² bzw. zwischen Rückbewirkung von Rechtsfolgen und der tatbestandlichen Rückanknüpfung.¹³ Eine echte Rückwirkung, die dann gegeben ist, wenn eine Rechtsnorm nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift, ist grundsätzlich unzulässig, es sei denn, das Vertrauen der Bürger ist nicht als durchgreifend schutzwürdig anzusehen. Demgegenüber ist die unechte Rückwirkung, wenn also die Rechtsnormen nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken, grundsätzlich zulässig, es sei denn, bei Abwägung im Einzelfall ist das Vertrauen des Einzelnen auf den Fortbestand einer bestimmten Regelung gegenüber dem Wohl der Allgemeinheit höher einzuschätzen.

Trotz Kritik in der Literatur¹⁴ hält das BVerfG auch in seiner neuen Rechtsprechung an der Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung und an der Abgrenzung anhand von Veranlagungszeiträumen fest.¹⁵ Entscheidend ist allerdings, wann steuerliche Vorschriften Vertrauenstatbestände begründen. Und: Das BVerfG legt strenge Maßstäbe an eine Überwindung des Interesses an Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen an. Zwar sind unechte Rückwirkungen in laufenden Veranlagungs- und Erhebungszeiträumen nicht grundsätzlich unzulässig, sie stünden allerdings einer echten Rückwirkung „nahe“, so dass sie immer auch an den Gesichtspunkten von Vertrauensschutz und Verhältnismäßigkeit zu prüfen sind.¹⁶

§ 52 Abs. 8c EStG ist nach meiner Einschätzung mit einer echten Rückwirkung verbunden. Das BVerfG lässt eine solche Rückwirkung allerdings nur zu, wenn der Bürger nach der rechtlichen Situation in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, mit dieser Regelung rechnen musste, insbesondere nach dem Bundestagsbeschluss über das Gesetz. Zentral ist damit die Frage, ob die rückwirkende Anwendung des § 4k EStG dadurch gerechtfertigt werden kann, dass die Bundesrepublik Deutschland auf Grund der ATAD bereits zum 31.12.2019 zur Umsetzung der Vorschriften verpflichtet war. Mit anderen Worten: Kann eine verfassungsrechtlich kritisch rückwirkende Anwendung des § 4k EStG zulasten der Steuerpflichtigen durch die ATAD-Umsetzungspflicht gerechtfertigt werden? Dies ist m.E. zweifelhaft. Denn

¹⁰ Grundlegend BVerfG vom 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 ff. (271); BVerfG vom 14.05.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 20 ff. (257).

¹¹ Zu Einzelheiten Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, 119 ff., 133 ff., 180 ff.; Drüen, StuW 2006, 358 ff. (361) m.w.N.

¹² So die Terminologie des Ersten Senats des BVerfG.

¹³ So die Terminologie des Zweiten Senats des BVerfG, BVerfG vom 14.05.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 ff. (242).

¹⁴ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 3 Rz. 264 m.w.N.

¹⁵ Vgl. etwa BVerfG vom 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1; vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61.

¹⁶ Vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 3 Rz. 266.

nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine Rückwirkung unter Vertrauensschutzgesichtspunkten erst mit der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses gerechtfertigt.¹⁷ Damit nimmt das BVerfG an, dass sich zum einen aus der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses eine hohe Wahrscheinlichkeit zur Annahme des Änderungsvorschlags ergibt. Und: Auch § 4k EStG zeigt, dass der Gesetzgeber durchaus Änderungen zu den europarechtlichen Vorgaben macht. Darüber hinaus sind reine Referentenentwürfe des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 10.12.2019 und vom 24.03.2020 nicht geeignet, eine Rückwirkung zu rechtfertigen.

Und schließlich: Nicht ausreichend ist der Rechtfertigungsgrund der Schließung von Besteuerungslücken und Missbrauchsbekämpfung. Zwar können diese Argumente grundsätzlich die Einbeziehung von „Altfällen“ rechtfertigen, jedoch nicht, wenn dem Gesetzgeber diese Lücken bereits länger bekannt waren.¹⁸

Insgesamt bestehen nach meiner Einschätzung deutliche Zweifel, ob die rückwirkende Anwendung des § 4k EStG-E einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhalten wird.

IV. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

1. Ausgangslage und EuGH-Urteil in der Rs. *Wächtler*

De lege lata kann die festgesetzte Wegzugsteuer gem. § 6 Abs. 4 Satz 1 AStG auf Antrag und gegen Erbringung einer Sicherheitsleistung in regelmäßigen und verzinslichen Teilbeträgen über einen Zeitraum von maximal fünf Jahren entrichtet werden, um die finanziellen Konsequenzen für den Steuerpflichtigen zu mildern. Staatsangehörige der EU- und EWR-Mitgliedstaaten können darüber hinaus gem. § 6 Abs. 5 AStG eine unbeschränkte, zinslose und unbesicherte Stundung der Wegzugsteuer bis zur tatsächlichen Veräußerung der Gesellschaftsanteile in Anspruch nehmen, wenn sie in einen EU- oder EWR-Mitgliedstaat verziehen. Derzeit werden damit – zumindest in EU- und EWR-Fällen – die finanziellen Härten der Wegzugsbesteuerung durch eine umfassende Stundungsregelung „abgefangen“. Diese spielt in der Praxis eine sehr wichtige Rolle, ermöglicht sie es doch – zumindest in EU- und EWR-Fällen –, die internationale Mobilität von Gesellschaftern von Familienunternehmen für Zwecke ihres Unternehmens auch steuerlich zu ermöglichen. Dieser kommt vor allem bei international agierenden Unternehmen eine wichtige Rolle zu, da die Gesellschafter häufig als Geschäftsführer im Ausland vor Ort agieren und infolgedessen auch ihren Lebensmittelpunkt dorthin verlagern.

¹⁷ Vgl. BVerfG vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, DStR 2012, 2322.

¹⁸ Vgl. BVerfG vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (84); Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 3 Rz. 272.

Die vorstehend dargestellte Stundungsregelung war Gegenstand der Entscheidung des EuGH vom 26.02.2019 in der Rs. *Wächtler*.¹⁹ Im entschiedenen Sachverhalt war ein deutscher Staatsangehöriger (*Herr Wächtler*) zu 50% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, für die er auch als Geschäftsführer tätig war. In 2011 verlegte der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen seinen Wohnsitz von Deutschland in die Schweiz. Das zuständige Finanzamt setzte eine Wegzugsteuer fest, ohne die vom Steuerpflichtigen in Bezug auf § 6 Abs. 5 AStG beantragte Stundung der Steuer zu gewähren.

Der EuGH entschied gegen das Finanzamt und billigte dem Steuerpflichtigen das unbefristete Stundungsrecht zu. Im Zentrum der Kritik steht, dass der Wegzug zu einer sofortigen Besteuerung stiller Reserven führt, ohne dass tatsächlich ein Veräußerungsgewinn realisiert wird. Auch liege eine Ungleichbehandlung Wegziehender gegenüber im Inland verbleibender Steuerpflichtigen vor; denn der Wegziehende habe einen unmittelbaren Liquiditätsnachteil gegenüber dem im Inland verbleibenden Anteilseigner, so dass das Niederlassungsrecht des Freizügigkeitsabkommens (FZA) zwischen der Schweiz und der EU, das an die unionsrechtlichen Grundfreiheiten angelehnte Freiheitsrechte in das Drittstaatenverhältnis zur Schweiz implementiert, verletzt.²⁰ Derartige Ungleichbehandlungen können zwar grundsätzlich gerechtfertigt werden, sofern zur Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen angemessen und verhältnismäßig erscheinen.²¹ Die fehlende Möglichkeit einer unbefristeten Stundung sieht der EuGH jedoch als unbillige Härte an. Denn zum einen werde das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats durch die Gewährung einer Stundung nicht abbedungen, und zum anderen stelle das DBA Schweiz/Deutschland den notwendigen Austausch über Steuerinformationen hinsichtlich der Veräußerung und des Wertzuwachses der Anteile sicher.²²

Im Ergebnis ist dem Steuerpflichtigen nach Auffassung des EuGH eine dauerhafte Stundung der festgesetzten Wegzugsteuer zu gewähren (analog § 6 Abs. 5 AStG).

2. Wegfall der Stundungsregelung in § 6 AStG-E

Im Zentrum der durch das ATADUmG geplanten Reform des § 6 AStG steht der Wegfall der Stundungsregel gem. § 6 Abs. 5 AStG. Statt dessen sieht § 6 Abs. 4 AStG-E eine zinslose und linear ratierliche Stundung über sieben Jahre auf Antrag vor, die „in der Regel“ eine Sicherheitsleistung erfordert. Dabei wird die de lege lata bestehende Differenzierung zwischen Drittstaaten einerseits und EU- bzw. EWR-Staaten andererseits aufgegeben. Ausweislich der Gesetzesbegründung sei das Antragsverfahren zwar als Ermessensvorschrift ausgestaltet, ihm sei jedoch „in der Regel

¹⁹ Vgl. EuGH vom 26.02.2019 – C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138, ISR 2019, 436 und dazu ausführlich *Hörnicker/Quilitzsch*, ISR 2020, 152 (155 ff.).

²⁰ Vgl. EuGH vom 26.02.2019, a.a.O., Rz. 56; siehe auch *Häck*, ISR 2020, 17 (18).

²¹ Vgl. EuGH vom 26.02.2019, a.a.O., Rz. 61 f.

²² Vgl. EuGH vom 26.02.2019, a.a.O., Rz. 64 f.

stattzugeben (Ermessensreduktion auf null).“ Im Übrigen kann die Stundung nur beansprucht werden, soweit kein Tatbestand des § 6 Abs.4 Satz 5 AStG-E (z.B. Anteilsveräußerung oder Frist- und Pflichtverletzungen) erfüllt ist.

Die Gesetzesbegründung erweckt den Eindruck, dass durch eine Vereinheitlichung der Regelungen für EU- bzw. EWR-Staaten sowie Drittstaaten europarechtliche Probleme durch eine Beseitigung der Stundungsmöglichkeiten vermieden werden können.²³ Konkret beruft sich die Gesetzesbegründung auf die EuGH-Urteile vom 23.02.2014 in der Rs. *DMC* und vom 21.05.2015 in der Rs. *Verder LabTec*.²⁴ In diesen Urteilen hat der EuGH die Aufteilungs-Zahlungsstreckungsmethode der §§ 4g und 36 Abs. 5 EStG als verhältnismäßig eingeordnet. Infolgedessen – so die Gesetzesbegründung – dürfte auch die rätierliche Stundung i.S.d. § 6 Abs. 4 AStG-E unionsrechtskonform sein.²⁵ Die in der Gesetzesbegründung zitierten EuGH-Entscheidungen in den Rs. *DMC* und *Verder LabTec* beziehen sich indessen auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens und nicht – wie § 6 AStG – auf Gesellschaftsanteile im Privatvermögen. Soweit ersichtlich hat der EuGH bislang die Frage der Stundung einer Wegzugsbesteuerung im Privatvermögen nicht explizit thematisiert. Allerdings wird im Schrifttum²⁶ sowie von der *Generalanwältin Kokott*²⁷ die Auffassung vertreten, dass Beteiligungen in Privat- und Betriebsvermögen unterschiedlich zu behandeln sind. Denn auch der EuGH unterscheidet zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten,²⁸ so dass eine unreflektierte Übertragung der Urteilsgrundsätze in den Rs. *DMC* und *Verder LabTec* auf § 6 AStG nicht möglich ist.

Unabhängig davon steht der Wegfall der unbefristeten Stundungsregel in § 6 Abs. 4 AStG-E in Widerspruch zur EuGH-Entscheidung in der Rs. *Wächtler*.²⁹ Denn der EuGH hat in dieser Entscheidung den nach derzeitigem Recht in § 6 Abs. 4 AStG verursachten Liquiditätsnachteil als unverhältnismäßig kritisiert.³⁰ Wird die Stundung nunmehr aber insgesamt abgeschafft, ergibt sich dieser Liquiditätsnachteil letztlich für alle von der Wegzugsbesteuerung betroffenen Steuerpflichtigen. Daran kann die beabsichtigte Streckung des Zeitraums von fünf auf sieben Jahre nichts ändern. Darüber hinaus soll die de lege lata in § 6 Abs. 5 AStG vorgesehene (unbeschränkte) Stundung die Schlechterstellung von „Wegzählern“ gegenüber im Inland verbliebenen Steu-

²³ Zitat Gesetzesbegründung: „Der Gesetzesentwurf wählt vor diesem Hintergrund mit der Vereinheitlichung der Regelungen für EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten einen sachgerechten und gangbaren Weg. Dieser beseitigt die genannten Risiken einer „Drittstaatenausweitung“ und behandelt künftig sämtliche Wegzugsfälle wieder gleich.“ Dazu auch kritisch Hörnicke, ISR 2021, 97 (102).

²⁴ Vgl. EuGH vom 23.01.2014 – C-164/12, ECLI:EU:C:2014:20; EUGH vom 21.05.2015 – C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331.

²⁵ So die Gesetzesbegründung zu § 6 AStG-E unter „Allgemeines“.

²⁶ Vgl. Micker/Schwarz, IWB 2017, 344 (350).

²⁷ Vgl. EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 21.12.2016 – C-646/15, ECLI:EU:C:2016:1000, Rz. 64 f.

²⁸ Vgl. EuGH vom 29.11.2011 – C-371/10, ECLI:EU:C:2011:785, Rz. 57, Rs. *National Grid Indus*.

²⁹ Nach Aussage der Gesetzesbegründung „scheint“ hierzu nur ein Widerspruch zu bestehen.

³⁰ Vgl. EuGH vom 26.02.2016, a.a.O., Rz. 57 und 64.

erpflichtigen ausgleichen.³¹ Infolgedessen verstößt die Abschaffung der Stundung gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV. Der Versuch, die offensichtliche Diskriminierung des Auslandssachverhalts mit dem Rechtfertigungsgrund der Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen zu rechtfertigen, wurde bereits in der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Lasteyrie du Saillant*³² abgelehnt und sollte auch auf Grund des innerhalb der EU bestehenden Informationsaustausches – Hinweis nur auf die Amtshilferichtlinie – als unverhältnismäßig zu bewerten sein. Schließlich muss man in diesem Zusammenhang auch die Beitreibungshilfe in Steuersachen sehen, so dass die in § 6 Abs. 4 Satz 2 AStG-E in der Regel vorgesehenen Sicherheiten als unverhältnismäßig einzuordnen sind.

§ 6 AStG-E übergeht die gerade durch den EuGH in der Rs. *Wächtler* bestätigte, europarechtlich notwendige Stundungsregelung, die letztlich durch das FG Baden-Württemberg im Gerichtsbescheid vom 31.08.2020³³ bestätigt wurde. Sollte der BFH im Revisionsverfahren³⁴ diese Auffassung bestätigen, bestände in kürzester Zeit wieder Reformbedarf für § 6 Abs. 4 AStG-E.

Schließlich sollte die wirtschaftspolitische Dimension der Abschaffung der Stundungsregel berücksichtigt werden. Denn durch die auf sieben Jahre gestreckte, ratierliche Zahlung der Wegzugsteuer wird die Mobilität des betroffenen Personenkreises – insbesondere im deutschen Mittelstand – und ihrer Rechtsnachfolger deutlich beschränkt. Dass dies der Internationalisierung deutscher Unternehmen zuwider läuft, zeigt sich bereits an den derzeit gültigen, restriktiven Regeln der deutschen Wegzugsbesteuerung. Dies gilt nicht nur in Bezug auf § 6 AStG, sondern auch in Bezug auf die Anwendung der Entstrickungsregeln (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG) bei Personengesellschaften (verbunden mit der zentralen Frage der funktionalen Zuordnung von Vermögen zur deutschen Betriebsstätte der Personengesellschaft).

Im Ergebnis sollte das in § 6 Abs. 4 AStG-E vorgesehene Konzept der ratierlichen Besteuerung über sieben Jahre aufgegeben und statt dessen eine mit § 6 Abs. 5 AStG vergleichbare Stundungsregelung für EU-, EWR- und Drittstaaten aufgenommen werden. Diese kann freilich nur Anwendung finden, wenn mit dem betreffenden Wegzugsstaat ein steuerlicher Informationsaustausch sichergestellt ist.

³¹ Vgl. EuGH vom 11.03.2006 – C-9/02, ECLI:EU:C:2004:138, Rs. *Lasteyrie du Saillant*; EuGH vom 07.09.2006 – C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525.

³² Vgl. EuGH vom 11.03.2004, a.a.O.

³³ Vgl. FG Baden-Württemberg vom 31.08.2020 – 2 K 835/19, Juris.

³⁴ Az. I R 35/20.

V. Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Beherrschungskonzept

Nach Art. 7 Abs. 1 ATAD setzt die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung voraus, dass der Steuerpflichtige entweder alleine oder zusammen mit verbundenen Unternehmen das ausländische Unternehmen beherrscht. De lege lata erfordert § 7 Abs. 2 AStG hingegen das Vorliegen einer „Inländerbeherrschung“, d.h. einer Beteiligung von unbeschränkt Steuerpflichtigen an der ausländischen (Zwischen-)Gesellschaft zu kumulativ mehr als 50%. Eine Kontrolle durch den unbeschränkt Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, denn die in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen müssen keine einander nahestehenden Personen sein. Infolgedessen kann es auch zu einer rein zufälligen Inlandsbeherrschung kommen. Dies entspricht nicht dem Telos der CFC-Vorschriften im Sinne der OECD und der ATAD.

Nach dem ATADUmsG wird das bisherige Konzept der Inländerbeherrschung aufgegeben und dem System der ATAD gefolgt. Dies ist zur Erfüllung der europarechtlichen Vorgaben sachgerecht und vermeidet – wie nach derzeitigem Recht durchaus denkbar – eine rein zufällige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bei einer Inlandsbeherrschung durch mehrere unbeschränkt Steuerpflichtige.

Nach § 7 Abs. 2 AStG-E liegt eine Beherrschung vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit nahestehenden Personen (dies ist neu) am Ende des Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Wird insofern die Definition der „Inländerbeherrschung“ i.S.d. Art. 7 Abs. 1 ATAD neu konzipiert, ist die Erfassung eines „Anspruchs auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses“ ohne eine Beteiligung am Kapital der Gesellschaft zu weitgehend. Vielmehr sollte eine „Beherrschung“ i.S.d. § 7 Abs. 2 AStG-E immer eine Beteiligung am Kapital oder den Stimmrechten voraussetzen.

Während sich bislang die Hinzurechnungsbesteuerung nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige bezieht, soll sie de lege ferenda auch auf beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden sein, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2

EStG ausgeübt wird (§ 7 Abs. 1 Satz 4 AStG). Ob indessen beschränkt Steuerpflichtige im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu erfassen sind, lässt die ATAD offen.³⁵

§ 7 Abs. 4 Satz 2 unterstellt bei einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, dass die Gesellschafter „durch abgestimmtes Verhalten“ zusammenwirken. Diese pauschale Annahme ist nicht sachgerecht, und es bleibt offen, wie ein widerlegender Nachweis durch den Steuerpflichtigen geführt werden kann. Daher sollte § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG-E entfallen.

2. Katalog passiver Einkünfte

§ 8 Abs. 1 AStG-E hält an dem bisherigen Konzept des Aktivkatalogs fest. Passive Einkünfte sind demnach anzunehmen, soweit sie sich nicht ausdrücklich unter eine der Katalogtätigkeiten subsumieren lassen. Bedauerlicherweise wird damit an dem äußerst komplexen Zusammenwirken von „Regel-Ausnahme“, „Rückausnahme von der Ausnahme“ und „Rückausnahme von der Rückausnahme“ festgehalten. Von einer – wie in der Gesetzesbegründung suggeriert – „zeitgemäßen und rechtssichereren“ Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung „zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland“ kann daher keine Rede sein. Kritikwürdig ist dies umso mehr, weil die ATAD einen anderen Ansatz in Form einer positiven Auflistung von Einkünften verfolgt, die als passiv einzuordnen sind. Ferner findet immer noch der in 1972 (!) erstmalig definierte Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG Anwendung, ohne den Wandel unternehmerischer Tätigkeiten von einer produktionsorientierten Industrie hin zu einer Dienstleistungs- und Digitalisierungsgesellschaft zu berücksichtigen. Auch dieser Aspekt macht – wie die Praxis zeigt – die Anwendung des Aktivitätskatalogs sehr schwierig, in manchen Fällen sogar unmöglich.

Bespielhaft ist auf die sehr komplexe Definition des Aktivitätsbestands bei Handels- und Dienstleistungseinkünften (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E) zu verweisen. Betroffen sind hier Einkaufs-, Vertriebs- sowie Dienstleistungsgesellschaften, die gängige Praxis in international tätigen Konzernen sind. Die in § 8 Abs. 5 AStG-E definierte Grenze einer Niedrigbesteuerung von weniger als 25% führt in praxi dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in zahlreichen Gesellschaften im Konzern eine Rolle spielen kann, obwohl von steuerlichen „Missbrauchsfällen“ keine Rede sein kann. Zentral zu kritisieren ist dabei die Voraussetzung einer Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft „ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person“ (so §§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) AStG-E). Dieses „Mitwirkungskriterium“ ist in Zeiten einer wertschöpfungsübergreifenden, globalisierten Gruppenstruktur (häufig in Matrixstrukturen) sowie der fortschreitenden Digitalisierung des Informationsaustauschs nicht mehr zeitgemäß und praktikabel.

³⁵ Vgl. dazu *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, in: Hagemann/Kahlenberg, Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), Kommentar, Art. 7 Rz. 11 ff.

Der Tatbestand der „schädlichen Mitwirkung“ sollte demnach in § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG-E und § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b) AStG-E entfallen.

3. Substanztest

§ 8 Abs. 2 AStG-E sieht eine Entlastung von der Hinzurechnungsbesteuerung vor, die – in Zusammenwirkung mit § 8 Abs. 3 AStG-E – auf die EU/den EWR beschränkt bleibt. Hierzu ist der Nachweis erforderlich, dass die ausländische Gesellschaft einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Abweichend zur derzeitigen Rechtslage, die eine „tatsächliche“ wirtschaftliche Tätigkeit verlangt, fordert § 8 Abs. 2 AStG-E – in Übereinstimmung mit der ATAD – eine „wesentliche“ wirtschaftliche Tätigkeit. Konkret und deutlich verschärft gefordert wird der Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit „erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung“ (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AStG-E). Hinsichtlich der personellen Ausstattung verlangt der Entwurf darüber hinaus, dass die Tätigkeit durch „hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich“ ausgeübt werden muss. Ausweislich der Gesetzesbegründung fühlt sich der Gesetzgeber hier offenbar durch die ATAD legitimiert, nach der die wesentliche Tätigkeit auf „Personal, Ausstattung, Vermögen und Räumlichkeiten“³⁶ gestützt sein muss. Aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH und des BFH können diese Erfordernisse indessen nicht abgeleitet werden. Letztlich wird in § 8 Abs. 2 AStG-E die strenge Auffassung der Finanzverwaltung an einen Substanztest – aktuell auch dargelegt im BMF-Schreiben vom 17.03.2021³⁷ – gesetzlich verankert. M.E. sind die Anforderungen an einen Substanztest, wie sie in § 8 Abs. 2 AStG-E definiert werden, nicht durch die Rechtsprechung des EuGH oder BFH legitimiert, sondern deutlich überschießend. Dies zeigt sich beispielhaft an der Forderung, dass der Substanztest nicht erfüllt sei, „wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt“ (§ 8 Abs. 2 Satz 5 AStG-E). Dazu hatte der BFH ausdrücklich eine andere Sichtweise vertreten.³⁸

Im Ergebnis sollten die Sätze 3 und 5 des § 8 Abs. 2 AStG-E entfallen.

4. Niedrigbesteuerung

Die Schwelle zur Niedrigbesteuerung liegt gem. § 8 Abs. 5 AStG-E (weiterhin) bei 25%. Insoweit würde – so die Gesetzesbegründung – „den Vorgaben der ATAD entsprochen“. Dies kann indessen nicht überzeugen. Unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer und des Solidaritätszuschlags beläuft sich die ertragsteuerliche Gesamtbelastung von Kapitalgesellschaften im Durchschnitt auf

³⁶ Vgl. Art. 7 Abs. 2 Buchst. a) Abs. 2 ATAD.

³⁷ BStBl. I 2021, 342.

³⁸ Vgl. BFH vom 13.10.2010 – I R 61/09, BStBl. II 2011, 249.

ca. 30%.³⁹ Sie liegt damit nur fünf Prozentpunkte über der vermeidlichen Niedrigbesteuerungsschwelle gem. § 8 Abs- 5 AStG-E. Bereits insoweit wird offensichtlich, dass das Festhalten an der Niedrigbesteuerungsschwelle von 25% einer Logik entbehrt. Und: Da die Anrechnung im Ausland entrichteter Steuern auf die Körperschaftsteuer – zumindest nach Ansicht der Finanzverwaltung⁴⁰ – beschränkt ist, ergeben sich bei einer Steuerbelastung im Ausland von mehr als 15% regelmäßig systematisch nicht sachgerechte Anrechnungsüberhänge, die zu einer faktischen Doppelbesteuerung führen. Dies zieht Belastungswirkungen nach sich, die über ein Heraufschleusen der Besteuerung auf das deutsche Niveau hinausgehen und letztlich einer „Strafbesteuerung“ gleichkommen.⁴¹

Zutreffend wäre eine Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze auf die Höhe des Körperschaftsteuersatzes, derzeit bei 15%, um somit auch Anrechnungsüberhänge zu vermeiden. Mit einer Niedrigbesteuerungsgrenze von 25% wird die Hinzurechnungsbesteuerung letztlich nicht ihrem Sinn und Zweck einer Missbrauchsbekämpfung gerecht, sondern zu einer „Regelbesteuerung“ im internationalen Konzern. Dies ist nicht sachgerecht und auch nicht die Intention der ATAD.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Xaver Ditz

³⁹ Tendenz eher erhöhend wegen der Anhebung der GewSt-Hebesätze durch die Gemeinden.

⁴⁰ Vgl. aber FG Hessen vom 26.08.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271.

⁴¹ Vgl. Rödder, IStR 2009, 873 (875).

Fachbereich Politik- und Sozialwissenschaften
Otto-Suhr-Institut
Arbeitsstelle Internationale und Vergleichende
Politische Ökonomie

Freie Universität Berlin, Otto-Suhr-Institut für Politikwissenschaft
Innestraße 22, 14195 Berlin

Frau MdB Katja Hessel
Vorsitzende des Finanzausschusses des Deutschen
Bundestages
11011 Berlin

Dr. Lukas Hakelberg
Innestraße 22
14195 Berlin

T +49 30 838-68365
lukas.hakelberg@fu-berlin.de

Per E-Mail an:
finanzausschuss@bundestag.de

Berlin, 02.05.2021

Stellungnahme zum Referentenentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes

Sehr geehrte Frau Hessel, sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung und die Gelegenheit zur Einreichung einer Stellungnahme.

Der deutsche Fiskus hat seit 2015 jedes Jahr zwischen 26 und 28 Prozent seiner Körperschafts- und Gewerbesteuererinnahmen durch Steuervermeidung verloren. Das entspricht etwa 16 Milliarden Euro jährlich.¹ Im selben Jahr wurde ein Großteil der Gegenmaßnahmen, die sich nun im Gesetzentwurf wiederfinden, im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD beschlossen. 2016 folgte mit der ATAD-Richtlinie dann die Umsetzung auf EU-Ebene. Seitdem hat es die Bundesregierung trotz einer Entsprechenden Ankündigung im Koalitionsvertrag verpasst, diese Gegenmaßnahmen umzusetzen und den Fehlbetrag bei den Körperschafts- und Gewerbesteuererinnahmen zu reduzieren. Diese fehlenden Einnahmen müssen im Kontext der Pandemiebekämpfung durch höhere Verschuldung ausgeglichen werden. Die Umsetzung der ATAD-Richtlinie ist daher nicht nur aufgrund der anhängigen Vertragsverletzungsverfahren überfällig.

Im Folgenden möchte ich Ihnen meine Einschätzung zu zwei zentralen Kritikpunkten am vorliegenden Gesetzentwurf darlegen: die Beibehaltung der Niedrigbesteuerungsgrenze und die Vereinbarkeit der Wegzugsbesteuerung mit der Niederlassungsfreiheit.

Die Niedrigbesteuerungsgrenze

Die Niedrigbesteuerungsgrenze bezeichnet den ausländischen Unternehmenssteuersatz, ab dem die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung greift. Sie liegt derzeit bei 25 Prozent. Der Bundestag sollte diesen Satz zum jetzigen Zeitpunkt nicht absenken, um den laufenden Verhandlungen über eine globale Mindeststeuer auf Unternehmensgewinne nicht vorzugreifen.

¹ Thomas Tørsløv, Ludvig Wier, and Gabriel Zucman, "The Missing Profits of Nations," Working Paper (National Bureau of Economic Research, 2020), <https://doi.org/10.3386/w24701>; Thomas Tørsløv, Ludvig Wier, and Gabriel Zucman, "Missing Profits," Economists without borders, 2021, <https://missingprofits.world/>.

Die internationale Steuerpolitik befindet sich aktuell in einer Phase des Paradigmenwandels. Die USA haben die Ära des Steuerwettbewerbs mit der Steuerreform von 1981 eingeläutet.² Genau 40 Jahre später sind sie jetzt bestrebt, das *race to the bottom* wieder zu beenden.³ Die Biden-Regierung will dieses Ziel mit der Einführung einer globalen Mindeststeuer auf Unternehmensgewinne von 21 Prozent erreichen, analog zum geplanten US-Steuersatz auf Auslandsgewinne.⁴ Dass dieser Satz in den Verhandlungen wesentlich sinken wird, ist aus drei Gründen unwahrscheinlich. Erstens verfügen die USA über die nötige Marktmacht, um ihre internationale Steuerpolitik auf G20 und OECD-Ebene durchzusetzen. Jüngstes Beispiel hierfür ist der automatische Informationsaustausch in Steuersachen, der im Wesentlichen auf dem *Foreign Account Tax Compliance Act* beruht.⁵ Zweitens hat die Pandemiebekämpfung in den meisten Ländern hohe Haushaltsdefizite verursacht. Viele Regierungen stehen der Erschließung neuer Einnahmequellen daher offen gegenüber.⁶ Drittens, riskieren Unternehmen und Verbände, die in der jetzigen Lage versuchen, ihren Beitrag zur Finanzierung eines funktionierenden Gemeinwesens zu drücken, einen massiven Reputationsschaden. Denn die Pandemie hat die Nachfrage der Wähler*innen nach progressiver Besteuerung und Umverteilung deutlich erhöht.⁷ Dies haben die meisten der großen US-Technologiefirmen mittlerweile begriffen und unterstützen die steuerpolitische Agenda der Biden-Regierung.⁸

Vor diesem Hintergrund sind Argumente für eine radikale Absenkung der Niedrigbesteuerungsgrenze nicht überzeugend. Im Lichte der aktuellen Entwicklungen in der internationalen Steuerpolitik besteht für den Bundestag keine Veranlassung, sich einem imaginierten Wettbewerbszwang zu unterwerfen. Die globale Mindeststeuer hat, indem Sie den Anreiz für Gewinnverlagerungen reduziert, stattdessen das Potential, Handlungsspielräume zu schaffen, die die Budgethoheit nationaler Parlamente stärken.⁹

Wegzugsbesteuerung und Niederlassungsfreiheit

Die Wegzugsbesteuerung nach § 6 ASTG soll verhindern, dass Steuerpflichtige ihren Wohnsitz ins Ausland verlegen, um Unternehmensanteile dort zu steuergünstigeren Konditionen zu veräußern. Zu diesem Zweck wird der gemeine Wert der Anteile zum Zeitpunkt des Wegzugs als fiktiver Veräuße-

² Monica Prasad, *Starving the Beast: Ronald Reagan and the Tax Cut Revolution* (Russell Sage Foundation, 2018); Duane Swank, "Tax Policy in an Era of Internationalization: Explaining the Spread of Neoliberalism," *International Organization* 60, no. 4 (2006): 847–82.

³ "Remarks by Secretary of the Treasury Janet L. Yellen on International Priorities to The Chicago Council on Global Affairs," U.S. Department of the Treasury, May 4, 2021, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0101>.

⁴ Chris Giles, "A Grand Bargain: How the Radical US Corporate Tax Plan Would Work," April 8, 2021, <https://www.ft.com/content/b358ebca-4097-4cd6-bc7f-8e9d8f069250>; U.S. Department of the Treasury, "The Made in America Tax Plan" (Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury, 2021), https://home.treasury.gov/system/files/136/MadeInAmericaTaxPlan_Report.pdf.

⁵ Patrick Emmenegger, "The Long Arm of Justice: U.S. Structural Power and International Banking," *Business & Politics* 17, no. 3 (October 2015): 473–93, <https://doi.org/10.1515/bap-2014-0046>; Itai Grinberg, "Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System," *Georgetown Law Faculty Working Papers*, January 27, 2012, http://scholarship.law.georgetown.edu/fwps_papers/160; Lukas Hakelberg, *The Hypocritical Hegemon: How the United States Shapes Global Rules Against Tax Evasion and Avoidance*, Cornell Studies in Money (Ithaca, N.Y.: Cornell University Press, 2020).

⁶ Anne-Sylvaine Chassany, "Biden's Global Tax Plan 'Breakthrough Moment', Canada's Freeland Says," April 28, 2021, <https://www.ft.com/content/9f2b2b9d-fd7a-4431-a826-a86567c586b4>.

⁷ Vybhavi Balasundharam and Era Dabla-Norris, *Pandemics and Inequality: Perceptions and Preferences for Redistribution* (International Monetary Fund, 2021); Alexander D. Klemm and Paolo Mauro, *Pandemic and Progressivity* (International Monetary Fund, 2021).

⁸ Adam Kovacevich, "A Deal the Tech Industry Can Embrace: Pay More Taxes, Get Better Infrastructure," Medium, April 20, 2021, <https://medium.com/chamber-of-progress/a-deal-the-tech-industry-can-embrace-pay-more-taxes-get-better-infrastructure-ec736c7891fe>; "Technology's Progressive Future," Chamber of Progress, accessed May 2, 2021, <https://progresschamber.org/>.

⁹ Lukas Hakelberg and Thomas Rixen, "Is Neoliberalism Still Spreading? The Impact of International Cooperation on Capital Taxation," *Review of International Political Economy* (April 22, 2020): 1–27, <https://doi.org/10.1080/09692290.2020.1752769>.

rungspreis herangezogen und besteuert. Nach § 6 Abs. 5 ASTG wird die Steuer jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Anteile gestundet, wenn Steuerpflichtige ihren Wohnsitz innerhalb des EU/EWR-Raums verlegen. Damit soll der Niederlassungsfreiheit Rechnung getragen werden. Dementgegen räumt Art. 5 der ATAD-Richtlinie Steuerpflichtigen auch bei Wegzügen innerhalb des EU/EWR-Raums lediglich eine rätierliche Stundung der Steuer über einen Zeitraum von fünf Jahren ein. Art. 5 Nr. 4 des Umsetzungsgesetzes ersetzt die unbefristete Stundung entsprechend mit einer rätierlichen Stundung, verlängert den Zeitraum für die Teilzahlungen allerdings auf sieben Jahre.

Die Kritik an dieser Regelung besagt, dass Wegzüge ins EU/EWR-Ausland – anders als innerdeutsche Umzüge – zukünftig wieder einer wesentlichen steuerlichen Belastung unterliegen. Damit sei die Neufassung von § 6 ASTG nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar.¹⁰ Diese Einschätzung beruht im Wesentlichen auf der Entscheidung des EuGHs in der Rechtssache Wächter.¹¹ Allerdings ist im einschlägigen Schrifttum noch nicht geklärt, ob diese Entscheidung neben dem sofortigen Einzug der Steuer auch die rätierliche Stundung der Wegzugsbesteuerung ausschließt.¹² Dem entgegen steht, dass der EuGH eine rätierliche Stundung über 5 Jahre in den Rechtssachen DMC und Verder Labtec als angemessene und verhältnismäßige Maßnahme anerkannt hat. Zwar betrafen diese Rechtsachen Fälle von betrieblicher Entstrickung, der EuGH stellt in der Rechtssache Kommission/Portugal jedoch klar, dass die Grundsätze dieser Entscheidungen auch auf natürliche Personen anwendbar sind.¹³

Art. 5 der ATAD-Richtlinie wurde im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH in den letztgenannten Rechtssachen formuliert. Da sich der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung eher auf die Mitgliedsstaaten zubewegt hat, erscheint es unwahrscheinlich, dass der Gerichtshof dieses harmonisierende Richtlinienrecht als unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit qualifiziert.¹⁴

Mit freundlichen Grüßen,

Dr. Lukas Hakelberg

¹⁰ Christian Ramthun, „Ist Scholz' Unternehmensteuer-Reform Ein 'Fauler Kompromiss'?“, *WirtschaftsWoche Online* 24.03.2021 Um 20:03:06 Uhr, Scharfe Kritik aus Wirtschaft und Politik, 2021, https://www.wiso-net.de/document/WWON__WW27037858; wf Berlin, „Union Stemmt Sich Gegen Express-Steuerreform“, *Börsen-Zeitung*, no. 59 (2021): 6.

¹¹ Tobias Hagemann et al., „Die „Exit“-Besteuerung Nach Mehr Als Einer Dekade EuGH-Rechtsprechung – Immer Noch Offene Fragen Zur Wegzugsbesteuerung Nach § 6 AStG,“ *FinanzRundschau* 101, no. 9 (2019): 435, <https://doi.org/10.9785/fr-2019-1010906>.

¹² Hagemann et al., 435.

¹³ Hagemann et al., 432.

¹⁴ Andreas Musil, „Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in Der Steuerpolitik Der EU?,“ *FinanzRundschau* 100, no. 20 (2018): 938, <https://doi.org/10.9785/fr-2018-1002007>.



Gemeinsam für gerechte, solidarische
und nachhaltige Finanzsysteme

Gegen Steuerflucht und
Schattenfinanzwirtschaft weltweit

Stellungnahme zur öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags am 03.05.2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

Christoph Trautvetter, Netzwerk Steuergerechtigkeit

Vorbemerkungen

Darüber, dass Steuervermeidung großer, multinationaler Konzerne entschieden bekämpft werden muss, besteht international und auch in der deutschen Politik weitgehend Einigkeit. Die OECD legte dazu schon 2015 eine Reihe von Mindeststandards und Vorschlägen vor, die von der EU 2016 und 2017 in zwei Richtlinien (ATAD I und II) überführt wurden und von allen EU-Ländern bis Ende 2018 bzw. Ende 2019 umzusetzen waren. Kurz vor Ablauf der Frist, am 10. Dezember 2019, legte das Bundesfinanzministerium einen [Entwurf](#) vor, der an einigen Stellen über die Mindeststandards hinausgeht. Angesichts der Steuerverluste von bis zu 20 Milliarden Euro pro Jahr und der durch die einseitige Bevorteilung großer multinationaler Unternehmen und sehr vermögender Privatpersonen besonders hohen Dringlichkeit, sind über die Mindeststandards hinausgehende Maßnahmen gerechtfertigt und der vorliegende Gesetzesentwurf prinzipiell zu begrüßen. Vor diesem Hintergrund ist es bedauerlich, dass wesentliche Vorschläge des ursprünglichen Entwurfs – darunter eine Verschärfung bei der weitverbreiteten Gewinnverschiebung über firmeninterne Kredite oder die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf ausländische Zwischengesellschaften von Investmentfonds – nicht beibehalten wurden, ohne jedoch die Prognose der erwarteten Mehreinnahmen anzupassen. Allein die Steuervermeidung über firmeninterne Kredite dürfte die prognostizierten Mehreinnahmen von 235 Millionen Euro pro Jahr deutlich überschreiten. Eine Senkung des Satzes für niedrigbesteuerter Gewinne von 25 auf 15% erscheint dagegen angesichts der aktuellen Vorschläge aus den USA (Steuererhöhung auf 28% und Mindeststeuersatz von 21%) und in einem Gesetz zur Bekämpfung von Steuervermeidung unangemessen und ist folgerichtig deswegen bisher auch nicht enthalten. Die teilweise extrem komplexen Anti-Vermeidungsregeln des vorliegenden Gesetzesentwurfs zeigen einmal mehr die Notwendigkeit einer grundlegenden Reform und Vereinfachung der internationalen Unternehmensbesteuerung.

Hybride Gestaltungen (Artikel 1, §4k EStG-E)

Regelungen zum Umgang mit hybriden Gestaltungen – also die Ausnutzung von Regelungslücken und Widersprüchen zwischen den steuerlichen Regeln in zwei verschiedenen Ländern - waren der eigentliche Kern der bis Ende 2019 umsetzbaren EU-Regeln aus ATAD II. Die Gesetzesvorschläge orientieren sich eng an den Mindestanforderungen der EU. Dabei verbleiben teilweise nicht abgeschlossen und eindeutig geregelte Auslegungsfragen. Angesichts der hohen Kreativität der Steuervermeidungsindustrie war eine abschließende Liste der Gestaltungen in ATAD II explizit nicht intendiert. Wie vom Bundesrat angemerkt, wäre zu prüfen eine bis Ende 2021 fällige Regelung zu umgekehrt hybriden Rechtsformen schon jetzt in das Gesetz aufzunehmen. Die rückwirkende Anwendung zum 1. Januar 2020 – und damit innerhalb der von der EU vorgegebenen Frist – mindestens aber zum 1. Januar 2021, ist zu begrüßen.

Die Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 5, §7ff AStG-E)

Die Hinzurechnungsbesteuerung sorgt zumindest theoretisch dafür, dass niedrigbesteuerter ausländische „Zwischengesellschaften“ (häufig Briefkästen in Steueroasen) deutscher Konzerne und Investoren ihre „passiven“ (nicht selbst aktiv erwirtschafteten) Gewinne in Deutschland nachversteuern müssen. Im Jahr 2017 betrugen die

Einnahmen aus der Hinzurechnungsbesteuerung insgesamt etwa 600 Millionen Euro aus etwa 3.000 ausländischen Gesellschaften. Auch wenn die fiskalische Wirkung durch den Abschreckungseffekt insgesamt deutlich höher sein dürfte, erfasst die Hinzurechnungsbesteuerung damit einen relevanten Teil der niedrig besteuerten ausländischen Einkünfte nach wie vor nicht. Der ursprüngliche Referentenentwurf sah vor, den Vorrang des Investmentsteuergesetzes (und damit die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung) abzuschaffen und verwies in der Begründung dazu auf eine Besteuerungslücke bei thesaurierenden Spezial-Investmentfonds. Im aktuellen Gesetzesentwurf wurde die Vorrangregel jedoch wieder aufgenommen, dabei aber anscheinend fälschlicherweise inländische Investmentfonds benachteiligt (§13 Abs. 5 Satz 2). Wie hoch die fehlenden Steuereinnahmen durch Steuervermeidung in den dem InvStG unterliegenden Fondskonstrukten sind, ist nicht bekannt. Trotzdem ist nicht nachvollziehbar, warum die Finanzindustrie von den Anti-Steuervermeidungsmaßnahmen ausgenommen bleiben soll bzw. nicht zumindest die vom BMF identifizierte Lücke geschlossen wird.

Wegzugsbesteuerung (Artikel 5, §6 AStG-E)

Die Wegzugsbesteuerung wurde in den 70er Jahren angesichts mehrerer öffentlichkeitswirksamer Umzüge von Unternehmern und Sportlern zur Steuervermeidung in die Schweiz verabschiedet. Wer Deutschland dauerhaft verlässt muss die Wertsteigerungen seiner Firmenbeteiligungen („stille Reserven“) vorsorglich versteuern. Bisher galt, dass diese Steuer beim Umzug innerhalb von EU/EWR unbegrenzt gestundet wurde. Die dadurch entstehenden Gestaltungsmöglichkeiten sorgen nach Aussagen von Steuerexperten dafür, dass die Steuer bis jetzt – neben dem Abschreckungseffekt – kaum zu Einnahmen führt. Verlässliche Zahlen liegen jedoch nicht vor. Angesichts der im internationalen Vergleich extrem ungleichen Verteilung und weitgehend steuerfreien Vererbung großer Betriebsvermögen sowie der regelmäßige Entfall der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im Ausland ist die vorliegende Verschärfung zu begrüßen. Die im Einklang mit dem Wegzug in Drittstaaten vorgeschlagene Stundungsmöglichkeit über sieben Jahre und die Möglichkeit der steuerfreien Rückkehr innerhalb von sieben bzw. 12 Jahren trägt den Mobilitätsbedürfnissen ausreichend Rechnung. Um Umzüge „in letzter Minute“ zu vermeiden, sollte im Gesetz klar gestellt werden, dass die neuen Regelungen nur für bis zum 31. Dezember 2021 bereits laufende Stundungen und damit nicht mehr für 2021 bzw. nach der Verabschiedung des Gesetzes vollzogene Wegzüge gilt. (§21 Absatz 3)

Die Verrechnungspreise (§1 AStG)

Das System der Verrechnungspreise sorgt theoretisch dafür, dass firmeninterne Transaktionen wie Warenlieferungen, Kredite oder Rechteüberlassung von einer Tochtergesellschaft zur nächsten zu „marktüblichen“ Konditionen stattfinden. Faktisch sorgen mit viel Aufwand gestaltete Verrechnungspreise zum Beispiel durch überhöhte firmeninterne Zinszahlungen oft dafür, dass die Gewinne dort landen, wo wenig oder keine Steuern anfallen. Für die Ermittlung der Verrechnungspreise hat die OECD eine Reihe von Leitlinien verabschiedet. Der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte sind aber nicht an diese Leitlinien gebunden. Deswegen sollten die wesentlichen Grundsatzfragen durch den Bundesgesetzgeber geregelt werden. Einige ursprünglich im ATAD-UmsG enthaltene Regelungen wurden in das AbzStEntModG übernommen, nicht jedoch die Regelung zu firmeninternen Krediten. Weil diese neben den Lizenzen für den größten Teil der Gewinnverschiebung verantwortlich sein dürften sollte der vom Bundesrat überarbeitete Vorschlag (§1 Absatz 3d und 3e) noch in das Gesetz übernommen werden.

Weitere Details dazu finden sich in der [Stellungnahme zum AbzStEntModG](#).

Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer*innen und –verwalter*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stellen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungssoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Homepage: www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Mitglieder des Netzwerk Steuergerechtigkeit:

Transparency International Deutschland

Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft

Kirchlicher Dienst in der Arbeitswelt (KDA-EKD)

WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung

ver.di – Vereinigte Dienstleistungsgewerkschaft

Global Policy Forum

MISEREOR

Oxfam Deutschland

Attac Deutschland

Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik

Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft (GEW)



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Kapelle-Ufer 4, 10117 Berlin

Frau
MdB Katja Hessel
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestags
11011 Berlin
ausschließlich per E-Mail an:
katja.hessel@bundestag.de,
finanzausschuss@bundestag.de

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Kapelle-Ufer 4
10117 Berlin
Postfach 04 05 68
10063 Berlin
www.pwc.de

Tel.: +49 30 2636--5466
Fax: +49 30 26365596
Arne.Schnitger@pwc.com

28. April 2021

Eingabe zum RegE eines ATAD-UmsG

Sehr geehrte Frau Hessel,

vielen Dank für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Einreichung einer Stellungnahme.

Ich begrüße, dass wir nach der Zeit des langen politischen Ringens heute die Gelegenheit haben, dieses Gesetzgebungsverfahren zu diskutieren. Der vorliegende Gesetzesentwurf ist ein wichtiger Schritt zur Weiterentwicklung des internationalen Steuerrechts in Deutschland, der lange erwartet wurde. Denn einerseits ergibt sich unionsrechtlich in Folge der ATAD-Richtlinie die Notwendigkeit zur Anpassung verschiedener Normen des deutschen Steuerrechts, um unerwünschter Gewinnverlagerung und einer doppelten Nichtbesteuerung entgegenzuwirken. Dies betrifft insbesondere die später noch weiter zu diskutierenden Vorschriften zur Verhinderung hybrider Gestaltungen gem. § 4k EStG-E.

Andererseits besteht in vielen Bereichen die Notwendigkeit, deutsche Vorschriften des internationalen Steuerrechts zu reformieren.¹ Damit bietet die Umsetzung der ATAD-Richtlinie die Chance, insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG an aktuelle Gegebenheiten und Anforderungen anzupassen.

Nachfolgend sollen technische Unzulänglichkeiten bei der gesetzlichen Umsetzung der ATAD-Richtlinie beleuchtet werden. Darüber hinaus sollen zentrale Fragen zur Anpassung steuerlicher Normen wie die Frage der Niedrigsteuergrenze mit politischem Charakter nur cursorisch und informationshalber behandelt werden.

¹ Vgl. zB Haas, IStR 2011, 353 ff.

...

1. Hinzurechnungsbesteuerung

Vorbemerkungen

Die “Niedrigsteuergrenze” soll weiterhin 25% betragen (§ 8 Abs. 5 AStG-E). Auch wenn die Festlegung dieses Schwellenwertes letztlich eine politische Frage ist, soll nicht unerwähnt bleiben, dass eine Senkung dieses Steuersatzes sachgerecht wäre, um dem heute weltweit niedrigen Niveau der Unternehmensteuersätze Rechnung zu tragen und die Hinzurechnungsbesteuerung auf Fälle mit einem erheblichen Steuersatzgefälle zu begrenzen. Nach der derzeitigen Bestimmung gelten nämlich weiterhin Staaten wie z.B. die USA, Schweden und die Niederlande als niedrigbesteuert, obwohl diese als Industriestaaten grundsätzlich weniger als Standorte für Gewinnverlagerung im Verdacht stehen.

Zudem sind seit der Senkung des Körperschaftsteuersatzes mit dem Unternehmensteuerreformgesetz² auf 15% im Jahr 2008 auch Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen Einkünfte einer ausländischen Zwischengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte beim Gesellschafter eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen, wenn die Betriebsstätte in einer Gemeinde mit einem geringen Gewerbesteuerhebesatz liegt. Auch dies zeigt, dass die Niedrigsteuergrenze i.H.v. 25% nicht mehr zeit- und sachgerecht ist.

Seit der Einführung des § 7 Satz 7 GewStG unterliegt der Hinzurechnungsbetrag entgegen anderslautender BFH-Rechtsprechung³ auch der Gewerbesteuer. Konsequenter wäre es dann aber, eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die auf den Hinzurechnungsbetrag erhobene Gewerbesteuer ebenso zu ermöglichen. Denn insoweit erfasst die Gewerbesteuer nicht nur im Inland belegene Gewerbebetriebe, so dass eine Vermeidung der Doppelbesteuerung geboten ist.⁴

Das Beherrschungskriterium

§ 7 Abs. 2-4 AStG-E enthalten verschiedene Kriterien für die Ermittlung einer “Beherrschung” gem. § 7 Abs. 1 AStG-E. Nach § 7 Abs. 2 AStG-E soll als dritte Alternative auch ein unmittelbarer oder mittelbarer Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses der Gesellschaft zum Tatbestand der Beherrschung führen können. Nicht ausdrücklich geregelt ist jedoch, ob i.R.d. dritten Alternative zugleich auch eine Beteiligung am Kapital bestehen muss oder ob auch allein das Innehaben eines schuldrechtlichen Instruments (z.B. eines Genussrechts) eine für die Hinzurechnungsbesteuerung erforderliche Beherrschung begründen können soll. Für Ersteres, d.h., dass eine Beteiligung am Kapital

² BGBl. I 2007, 1912.

³ Vgl. BFH I R 10/14 v. 11.3.2015, BStBl. II 2015, 1049.

⁴ Systematisch stünde dies auch im Einklang mit einem jüngeren Urteil des FG Hessen (8 K 1860/16, IStR 2021, 271), wonach eine Anrechnung der ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer bei entsprechenden DBA mit Anrechnungsverpflichtung möglich sein muss, um eine Übermaßbesteuerung zu vermeiden.

immer auch gegeben sein muss, spricht die Rechtsfolgende. So knüpft schon Art. 7 Abs. 2 lit. a) ATAD-RL an die nicht ausgeschütteten Gewinne an. Auch nach der Ausgestaltung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung lassen sich die in § 7 Abs. 1 S. 1 AStG-E geregelten Rechtsfolgen einer Hinzurechnungsbesteuerung (Steuerpflicht der Einkünfte entsprechend der (un)mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen am Nennkapital) ohne eine Beteiligung am Nennkapital nicht ziehen. Schließlich prüft § 13 Abs. 1 S. 1 AStG-E die reduzierte Beteiligungsquote für Kapitalanlagegesellschaften ebenso nur in Bezug auf die Beteiligung am Nennkapital. Der Einbezug schuldrechtlicher Instrumente bei der Prüfung der Beherrschung wäre daher ein Fremdkörper in der Hinzurechnungsbesteuerung.

Petition: Es sollte eine Anpassung des § 7 Abs. 2 AStG-E erfolgen, so dass eine Beteiligung am Gewinn ohne eine Beteiligung am Kapital keine Beherrschung begründet, die den Anwendungsbereich der §§ 7 ff. AStG eröffnet.

Darüber hinaus wird bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG-E widerlegbar unterstellt. Offen bleibt hierbei aber, wie bei Beteiligungen über Personengesellschaften die Vermutung eines abgestimmten Verhaltens konkret widerlegt werden kann, da eine Nichterfüllung eines Merkmals nicht nachgewiesen werden kann.

Petition: Die Vermutung für ein abgestimmtes Verhalten von unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern von Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften sollte gestrichen werden.

Verhältnis zu ausländischen Hinzurechnungsbesteuerungen

Zukünftig soll die Anwendung einer "vergleichbaren" ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung, welche die gesamte Ertragsteuerbelastung der Zwischeneinkünfte über die Niedrigbesteuerungsgrenze gem. § 8 Abs. 5 AStG-E hebt, nach § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E dazu führen, dass von der Anwendung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung abgesehen wird. Diese Neuerung ist grundsätzlich zu begrüßen, da es keinen Grund gibt, eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nicht in eine Belastungsrechnung einzubeziehen. Unklar ist jedoch, wann von der "Vergleichbarkeit" einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung auszugehen ist.

Petition: Die Kriterien für eine Vergleichbarkeitsprüfung sollten gesetzlich festgelegt werden. Dabei sollte klargestellt werden, dass Hinzurechnungsbesteuerungsregime in der EU, die die (Mindest-)Vorgaben an eine Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 7 und 8 ATAD umsetzen, stets als vergleichbar anzusehen sind. Es sollte darüber hinaus klargestellt werden, dass auch Regime, die zwar keine Hinzurechnungsbesteuerung im eigentlichen Sinne darstellen, jedoch artverwandt sind, ebenfalls von der Regel des § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E erfasst werden. Aktuell ist z.B. nicht abschließend geklärt, ob die US-amerikanische GILTI-Besteuerung oder die zukünftig noch einzuführende "Inclusion Rule" gem. Pillar 2 von der Regelung erfasst wären.

Ferner wird von der Finanzverwaltung in den Verwaltungsgrundsätzen (Tz. 8.3.1.2 AEStG 2004) bisher zutreffend vertreten, dass eine Niedrigbesteuerung nicht deshalb eintritt, weil die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft in Folge einer ausländischen Organschaft bei einer anderen ausländischen Gesellschaft besteuert werden. Wenn nunmehr aber in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E im Rahmen der aktuell geplanten Änderungen nur Regelungen über eine ausländische Hinzurechnungsbesteuerung ausdrücklich als relevante steuerliche Vorschriften genannt werden, stellt sich die Frage, inwieweit die beschriebene Verwaltungsauffassung implizit aufgegeben wird, ohne dass dies erforderlich ist.

Petition: Es sollte sichergestellt werden, dass auch zukünftig die ertragsteuerliche Erfassung von Einkünften bei einem anderen Steuersubjekt in Folge einer ausländischen Organschaft, nicht zu einer Niedrigbesteuerung i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG-E führt.

Schließlich stellt sich in systematischer Hinsicht die Frage, warum die Anerkennung der Belastungswirkung in Folge ausländischer Steuerregime bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E geregelt wird. Zutreffender wäre eine Aufnahme in § 8 Abs. 5 AStG-E, welcher eigentlich die Regelungen zur Ermittlung der Niedrigbesteuerung enthält.

Petition: Es sollte überlegt werden, ob die Norm des § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E nicht insgesamt in die Ermittlung einer Niedrigbesteuerung gem. § 8 Abs. 5 AStG-E integriert wird.

Aktivitätskatalog

Handel und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E)

Es ist zu begrüßen, dass die in den Referentenentwürfen noch vorgesehene Verschärfung des Tatbestands des Handels und der Dienstleistungen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E für Fälle des Handels oder der Dienstleistungserbringung zwischen ausländischen verbundenen Unternehmen gestrichen wurde. Eine solche Erweiterung wäre sachwidrig gewesen, da insoweit keine Verschiebung inländischen Steuersubstaats drohte.

Das Gesetz führt aber weiterhin zu dem bereits bekannten Problem, dass ausländische Vertriebs- und Dienstleistungsgesellschaften relativ schnell als passiv qualifizieren. Dies gründet insbesondere auf den nicht mehr zeitgemäßen sog. "Mitwirkungstatbeständen" dieser Normen, nach denen eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder einer diesem nahestehenden Person schädlich ist. In einer zunehmend international arbeitsteiligen Wirtschaft sollte dieses Kriterium jedoch nicht mehr zwingend die Annahme eines Missbrauchs rechtfertigen.

Petition: Die Annahme passiver Einkünfte bei einer Erfüllung der Mitwirkungstatbestände in § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E sollte ersatzlos gestrichen werden.

Dividenden

Es ist zu begrüßen, dass Dividenden bzw. Bezüge i.S.v. § 8b Abs. 1 KStG auch zukünftig als aktive Einkünfte qualifizieren. Dies sichert die erforderliche Verhinderung einer doppelten wirtschaftlichen Besteuerung von Einkünften bei Anwendung einer Hinzurechnungsbesteuerung in tiefer gestaffelten Unternehmensgruppen.

Die in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG-E vorgesehene Einführung des Vorbehalts einer korrespondierenden Besteuerung der Dividenden und Bezüge bei der leistenden Körperschaft ähnlich den Grundsätzen des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG ist grundsätzlich nachvollziehbar. Gleichwohl drohen durch die Ausgestaltung der Vorschrift im Detail in einer Vielzahl von Fällen ungewollte Kollateralschäden:

So droht die Entstehung passiver Einkünfte z.B. bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern nach ausländischem Steuerrecht zum Buchwert. Dies hat insbesondere Folgen bei Umwandlungen ausländischer Tochtergesellschaften und Übertragungen von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven, welche nicht mit Umwandlungen nach deutschem Recht vergleichbar sind (zur Ausnahme vergleichbarer ausländischer Umwandlungen vgl. hingegen sogleich unter "Umwandlungen")⁵. Erfolgt ein solcher Vermögensübergang nach ausländischem Recht zum Buchwert zwischen zwei Tochtergesellschaften T1 und T2 der ausländischen Zwischengesellschaft, wäre bei der Ermittlung der Einkünfte der Zwischengesellschaft nach deutschen steuerlichen Vorschriften gemäß den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung zwischen Schwestergesellschaften von der Erzielung einer durch die T1 an die Zwischengesellschaft bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung und einer verdeckten Einlage des Vermögensvorteils seitens der Zwischengesellschaft in die T2 auszugehen. Die Einkünfte aus der verdeckten Gewinnausschüttung drohen nach dem derzeit vorgesehenen Entwurf des § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) AStG dann als passiv zu qualifizieren, weil diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat (Satz 1 der Vorschrift) und die Ausnahme des Satzes 2 Buchst. bb der Vorschrift nach ihrem Wortlaut nicht erfüllt ist. Eine Qualifikation der verdeckten Gewinnausschüttung als passive Einkünfte unterbleibt demnach u.a. unter der Voraussetzung, dass die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der Zwischengesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person *erhöht hat*. Dies wird regelmäßig jedoch nicht der Fall sein. Der Umstand, dass das Einkommen der T2 als der Zwischengesellschaft nahestehender Person zwar nicht im Zuge der Umwandlung, wegen der Übertragung zum Buchwert aber in der Zukunft erhöht sein wird (geringere Abschreibungen, höherer Veräußerungsgewinn), wird vom Wortlaut des Satzes 2 Buchst. bb ("erhöht hat") nämlich nicht berücksichtigt. Dies ist m.E. nicht zu rechtfertigen, zumal die Übertragung der Wirtschaftsgüter zum Buchwert regelmäßig im Vertrauen auf eine Besteuerung der Einkünfte nach ausländischem Recht in der Zukunft gewährt wird. Vergleichbare Probleme entstehen bei Leistungsbeziehungen zwischen ausländischen Tochtergesellschaften, die aus deutscher Sicht als nicht fremdvergleichskonform beurteilt werden.⁶

In den beschriebenen Fällen führt § 8b Abs. 1 S. 2 KStG bereits nach derzeitiger Rechtslage zu einer Steuerpflicht, soweit eine unmittelbare Beteiligung deutscher Unternehmen an den

⁵ Vgl. zum weiterbestehenden Erfordernis einer Vergleichbarkeit auch Böhmer/Schewe/Schlücke, FR 2020, 164, 167.

⁶ Vgl. auch Böhmer/Schewe/Schlücke, FR 2020, 164, 165.

betroffenen Gesellschaften besteht, da § 8b Abs. 1 S. 4 KStG nach dem Wortlaut (ebenfalls “erhöht hat”) eine zukünftige Besteuerung ausländischer Gewinne nicht ausreichen lässt, um eine Steuerpflicht entfallen zu lassen. Diese Besteuerung ausländischer Gewinne wird in der Literatur zu Recht kritisiert und eine gesetzliche Änderung gefordert, die jedoch bisher ausgeblieben ist.⁷

Mit § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG-E wird dieses Problem nunmehr auch in die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, so dass eine Besteuerung ausländischer Gewinne in diesen Fällen zukünftig auch dann droht, wenn keine unmittelbare Beteiligung deutscher Gesellschaften mehr besteht. Die Vorschrift droht damit zur “Umwandlungsfalle” bei ausländischen Fallkonstellationen in Folge der Besteuerung auf Gesellschafterebene zu werden, was sicher nicht Zielrichtung der Gesetzgebung ist.

Petition: In § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) Satz 2 bb) AStG-E sollte die Voraussetzung für die Anwendung der Rückausnahme erweitert werden. Die Rückausnahme sollte damit Fälle erfassen, in denen eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat oder erhöhen wird.

Zudem sollen zukünftig Streubesitzdividenden einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, selbst wenn diese aus aktiven Einkunftsquellen gespeist werden. Der Ausschluss der Teilnahme von Streubesitzdividenden von der in § 8b Abs. 1 KStG geregelten Steuerbefreiung wurde ursprünglich in Folge der Rechtsprechung des EuGH eingeführt, da ansonsten auch beschränkt Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung hätte gewährt werden müssen.⁸ Mittels der Einschränkung der Vorschrift und der damit verbundenen Gleichbehandlung inländischer Dividenden wurde die Ausweitung für beschränkt Steuerpflichtige verhindert. Eine vergleichbare Motivlage besteht jedoch i.R.d. AStG nicht und § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a) bb) AStG-E lässt sich insoweit nicht begründen. Tatsächlich wird diese Änderung in den Gesetzgebungsmaterialien nicht erläutert und lässt sich wohl auch nur mit der Verhinderung einer Umgehung der Beteiligungserfordernisse begründen. Die Einfügung dieser Vorschrift führt jedoch zu einer erheblichen Verkomplizierung, da zukünftig die Einhaltung der Beteiligungserfordernisse gem. § 8b Abs. 4 KStG auch für ausländische Tochterkapitalgesellschaften überwacht werden müsste. Vor diesem Hintergrund ist die Einfügung des § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b) AStG-E kritisch zu sehen. Vielmehr ist die Begründung der seinerzeitigen Einfügung von § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG unverändert zutreffend: “Es besteht kein überzeugender Grund, Gewinne aus aktiver Tätigkeit nur deshalb als passiv zu behandeln, weil sie den Anteilseignern als Dividende zufließen. Die Dividenden sollen deshalb durch eine Ergänzung des Katalogs des § 8 Abs. 1 um Gewinnausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden.”⁹

Petition: § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b) AStG-E sollte ersatzlos gestrichen werden.

⁷ Vgl. z.B. Watermeyer, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 303. Lieferung 04.2021, § 8b KStG, Rz. 56 f.

⁸ Vgl. EuGH C-284/09 v. 20. Oktober 2011, ECLI:EU:C:2011:670.

⁹ BT-Drs. 14/6882, 42.

Umwandlungen

Es ist zu begrüßen, dass ausländische Umwandlungen, die mit deutschen Umwandlungen vergleichbar sind, zukünftig prinzipiell nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E aktiv sind. Andernfalls würden betriebswirtschaftlich notwendige ausländische Umstrukturierungen sachwidrig eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland auslösen.

Wenn “passive Wirtschaftsgüter” einer ausländischen Gesellschaft i.R.e. Umwandlung übertragen werden, sind aber grundsätzlich nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E passive Einkünfte anzunehmen. Als Rückausnahme erfolgt jedoch eine Qualifikation als aktiver Vorgang, wenn die Umwandlung im Inland zu Buchwerten erfolgen könnte (sog. Inlandsthese) und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt. Dabei erscheint es allerdings nicht sachgerecht, die Rückausnahme i.R.d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E für eine im Inland steuerneutral mögliche Umwandlung davon abhängig zu machen, zu welchem Wert diese nach ausländischem Steuerrecht erfolgt. Die mutmaßliche Motivation eines solchen Erfordernisses, bestimmte Gestaltungsmodelle einer steuerneutralen Aufstockung von Werten für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung zu verhindern, wird bereits mittels der in § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG-E geregelten sog. Werteverknüpfung hinreichend Rechnung getragen. Im jetzigen Gesetzesvorschlag droht damit eine Hinzurechnungsbesteuerung, wenn nach ausländischem Recht eine Umwandlung steuerpflichtige Einkünfte auslöst.

Petition: Das Erfordernis und dessen Nachweis, dass die Umwandlung im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist, sollte gestrichen werden. Andernfalls droht der Ansatz von Zwischen- oder gemeinen Werten im Ausland die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auszulösen, ohne dass es dafür eine gesetzgeberische Notwendigkeit gibt.

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

Gemäß § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG-E ist der Hinzurechnungsbetrag nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln. Anders als im aktuellen Recht, soll es künftig aber keine Ausnahmen mehr geben. Folglich sind zukünftig alle Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu beachten und damit z.B. auch die Zinsschranke (§ 4h EStG), die Lizenzschranke (§ 4j EStG) und die Regelungen gegen hybride Gestaltungen (§ 4k EStG-E) bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags anwendbar.

Dies führt nicht nur zu einer erheblichen Verkomplizierung bei der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung. Denn zukünftig müssen deutsche Unternehmen i.R.e. “Schattenrechnung” komplizierte Vorschriften des deutschen Steuerrechts für ausländische Tochterkapitalgesellschaften bei der Prüfung einer etwaigen Hinzurechnungsbesteuerung überprüfen. Zudem kann die Anwendung dieser Vorschriften auch unerwünschte Lenkungseffekte haben, wenn z.B. bei einer ausländischen Gesellschaft die Vorgaben der Zinsschranke in Folge einer hohen Fremdfinanzierung nicht eingehalten werden und durch die Neufassung des § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG-E ein Anreiz geschaffen wird, Aufwendungen für die Überlassung von Fremdkapital ins Inland zu verlagern, um negative Effekte der Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden.

Auch scheint die Anwendung dieser Vorschriften i.R.d. Hinzurechnungsbesteuerung systematisch fragwürdig. Diese sind nämlich vorrangig auf die Sicherung des deutschen Steueraufkommens ausgerichtet. Eine Anwendung dieser Vorschriften i.R.d. Hinzurechnungsbesteuerung würde stattdessen vorrangig die Verhinderung des Verlusts von Steuersubstrat der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft gewährleisten. Es ist jedoch fraglich, ob insoweit nicht die Rechtsordnung des ausländischen Ansässigkeitsstaats, der im übrigen vergleichbare Vorschriften häufig bereits vorsieht, nicht der geeignetere Ansatzpunkt ist, um diese Zielsetzung zu erreichen.

Petition: Die Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG), der Lizenzschranke (§ 4j EStG) und der Regelungen gegen hybride Gestaltungen (§ 4k EStG-E) sollte in § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG ausgeschlossen werden.

2. 4k EStG-E

§ 4k EStG-E ist die zentrale Norm zur Umsetzung der Vorgaben der ATAD zur Vermeidung hybrider Gestaltungen. Daneben werden weitergehende Änderungen in den §§ 3 Nr. 40 EStG-E, 50d Abs. 9 EStG-E und 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E vorgenommen.

Rückwirkende Anwendung kann nicht durch die ATAD legitimiert werden

Art. 11 Abs. 5a der ATAD-RL idF der ATAD 2 verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten, die Vorschriften der Richtlinie mit Blick auf hybride Gestaltungen ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden. In diesem Punkt entspricht die von Deutschland gewählte Umsetzung zwar den sekundärrechtlichen Vorgaben, da § 4k EStG-E gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG-E für Aufwendungen, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen, angewendet werden soll. Allerdings führt dieser Anwendungszeitpunkt nunmehr dazu, dass die genannten Vorschriften für den VZ 2020 und 2021 **rückwirkend** anzuwenden sind. In Folge des langen politischen Diskurses wurden nämlich zum 10. Dezember 2019 und 24. März 2020 lediglich zwei Referentenentwürfe des BMF veröffentlicht. Eine für den VZ 2020 vorliegende echte Rückwirkung von Steuergesetzen ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig.¹⁰

Die Rückwirkung wird auch vom Gesetzgeber grundsätzlich als Problem erkannt. Gleichwohl wird das Vorgehen wie folgt gerechtfertigt (BR-Drs. 245/21, Seite 46):

“Die rückwirkende Anwendung des § 4k EStG ab dem 1. Januar 2020 ist durch Artikel 11 Absatz 5a ATAD sowie Artikel 2 ATAD II vorgegeben. Mit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 10. Dezember 2019 war zudem der Inhalt der beabsichtigten Regelung bereits vor dem 1. Januar 2020 allgemein bekannt.”

¹⁰ Vgl. st. Rspr. etwa BVerfG v. 19.12.1961, 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274, BVerfG v. 17.12.2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, BVerfG v. 16.11.1965, 2 BvL 8/64, BVerfGE 19, 187, Rz. 32.

Mit anderen Worten soll die rückwirkende Umsetzung erforderlich sein, um Art. 11 Abs. 5a der ATAD zu befolgen. Diese Vorschrift sieht folgenden Wortlaut vor:

“Abweichend von Absatz 1 **erlassen und veröffentlichen** die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2019 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um Artikel 9 nachzukommen. Sie teilen der Kommission unverzüglich den Wortlaut dieser Vorschriften mit.”

Es besteht also in Folge des verspäteten Erlasses und der Veröffentlichung der umzusetzenden Vorschriften bereits ein Verstoß Deutschlands gegen sekundärrechtliche Vorgaben. Denn auch das jetzige Gesetzgebungsverfahren ändert nichts daran, dass Deutschland die Vorgaben der ATAD verspätet umsetzt, was auch die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission belegt.¹¹

Es ist einerseits fraglich, ob dieser Verstoß durch die rückwirkende Anwendung der Vorschriften behoben werden kann, da bei formeller Betrachtung eine Verpflichtung zum Erlass der Vorschriften bis zum 31. Dezember 2019 bestand. Andererseits wird eine verfassungsrechtlich kritische rückwirkende Anwendung steuerlicher Vorschriften zu Lasten der Bürger wohl kaum den sekundärrechtlichen Vorgaben der ATAD-Richtlinie als Pflicht entnommen werden können.

Zuletzt ist auch äußerst fraglich, ob durch die Veröffentlichung der oben genannten Referentenentwürfe das Vertrauen der Steuerpflichtigen bereits hinreichend zerstört war. Denn mit der Veröffentlichung eines Referentenentwurfs liegt keine Einleitung eines Gesetzgebungsverfahrens vor¹² und es war weiterhin bis zuletzt unklar¹³, ob es in dieser Legislaturperiode überhaupt einen politischen Konsens zur Umsetzung der Vorgaben der ATAD-Richtlinie geben wird.

Zudem kann auch allein aufgrund der ATAD-Richtlinie das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Rechtslage nicht zerstört werden. Denn zum einen konstituiert diese nur allgemeine Vorgaben und einen sog. Mindeststandard (Art. 3 ATAD-Richtlinie), so dass die Ausgestaltung der Regelungen im Einzelnen den Mitgliedstaaten verbleibt. Zum anderen hat der Erlass der Richtlinie sowie der dort geregelte Anwendungszeitpunkt noch keine unmittelbare Wirkung für die Unionsbürger in Folge des belastenden Charakters der Richtlinie.¹⁴ Die bei zeitgerechter Umsetzung drohende unechte Rückwirkung wurde daher in der Literatur bereits im Jahr 2018 kritisch gesehen und ein Schutz des Steuerpflichtigen vor einer rückwirkenden Anwendung bis zum Vorliegen eines Umsetzungsgesetzes angenommen.¹⁵ Dies muss erst Recht in Bezug auf die jetzt vorgesehene echte Rückwirkung als schwerwiegender

¹¹ EU-Vertragsverletzungsverfahren, 24.1.2020, INFR(2021)0027.

¹² Vgl. zur Zuleitung zum Bundestag als maßgeblichen Zeitpunkt, ab dem Vertrauen entfällt vgl. BVerfG v. 7.7.2010, 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31-60.

¹³ Vgl. etwa Kraft, FR 2020, S. 105; ders., NWB 2021, S. 313.

¹⁴ Vgl. nur Kofler, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 13.13 mwN aus der EuGH-Rechtsprechung.

¹⁵ Vgl. Cloer/Niemeyer, FR 2018, 1017, 1024.

Eingriff des Gesetzgebers gelten. Der jetzt gewählte Anwendungszeitpunkt ist daher verfassungsrechtlich höchst kritisch und wird bei Umsetzung absehbar zu Rechtsstreitigkeiten führen.

Petition: Als Anwendungszeitpunkt gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG-E sollte aus verfassungsrechtlichen Gründen sowie zwecks besserer Planbarkeit für die Steuerpflichtigen der 1.1.2022 gewählt werden. Die Bestandsschutzregelung in § 52 Abs. 8c Sätze 2 ff. EStG-E sollte entsprechend angepasst werden, um Vorgänge bis einschließlich 31.12.2021 zu schützen.

§ 4k Abs. 2 EStG-E

§ 4k Abs. 2 Satz 1 EStG-E versagt den Betriebsausgabenabzug für den Fall, dass ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger eine Zahlung ins Ausland leistet und der ausländische Staat die Zahlung z.B. deswegen nicht als Ertrag besteuert, weil der Steuerpflichtige vom deutschen Steuerrecht abweichend qualifiziert wird.

§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E statuiert eine Ausnahme von Satz 1, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die im Inland wie auch im Staat des Gläubigers besteuert und damit letztlich doppelt besteuert werden. Dies ist sachgerecht, da die doppelte Besteuerung von Erträgen den doppelten Abzug von Aufwendungen rechtfertigt. Unzutreffend ist jedoch, dass die Anrechnung von Steuern der Anwendung dieser Ausnahme entgegenstehen soll:

Dem doppelten Einbezug von Erträgen ist inhärent, dass Steuern auch angerechnet werden. Von daher stellt sich bereits generell die Frage, ob der Ausschluss der Anwendung des § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E bei einer Steueranrechnung zutreffend ist.

Das Beispiel in der Gesetzesbegründung deutet darüber hinaus darauf hin, dass bereits die abstrakte Verpflichtung Steuern anzurechnen schädlich sein soll, selbst wenn im konkreten Fall keine Steuern angerechnet werden. Dieses Ergebnis wäre systemwidrig und würde zu einer Aushöhlung des § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E führen.

Schließlich gibt es in dem im Übrigen gleich formulierten § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG-E, welcher ebenso für den Fall doppelt erfasster Erträge eine Ausnahme vorsieht, kein vergleichbares Erfordernis einer fehlenden Anrechnung von Steuern. Es ist nicht ersichtlich, wieso i.R.d. § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E daher ein solches Erfordernis bestehen soll.

Petition: Die Schädlichkeit einer Anrechnung ausländischer Steuern sollte in § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E gestrichen werden. Sollte an dem Erfordernis festgehalten werden, darf jedoch nur die tatsächliche Anrechnung von Steuern schädlich sein und nicht bereits die abstrakte Verpflichtung zur Anrechnung.

§ 4k Abs. 3 EStG-E

§ 4k Abs. 3 EStG-E stellt auf eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Zuordnung oder Zurechnung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten ab, die dazu führt, dass die Erträge in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

In den typischerweise von § 4k Abs. 3 EStG-E erfassten Fällen ist die Nichtbesteuerung im Ausland allerdings nicht darauf zurückzuführen, dass die ausländischen Staaten eine vom deutschen Recht abweichende Zuordnung oder Zurechnung vornehmen. Vielmehr ist für die Nichtbesteuerung ursächlich, dass die Zuordnung oder Zurechnung nicht von allen beteiligten Staaten gleich vorgenommen wird. An dieser Stelle sollte die Vorschrift präziser gefasst werden, um die Anwendung zu erleichtern und Auslegungsprobleme zu verhindern.

Petition: Der Referenzmaßstab für den Zurechnungs- oder Zuordnungskonflikt i.S.d. § 4k Abs. 3 EStG-E sollte nicht das deutsche Recht sein. Vielmehr sollte auf einen Zurechnungs- oder Zuordnungskonflikt zwischen (mindestens) zwei der beteiligten ausländischen Staaten abgestellt werden.

§ 4k Abs. 4 EStG-E

§ 4k Abs. 4 EStG-E regelt sog. “double deduction”-Fälle, in denen ein in Deutschland abzugsfähiger Aufwand auch im Ausland “berücksichtigt” wird.

Die Vorschrift stellt abstrakt darauf ab, dass Aufwendungen im Ausland “berücksichtigt” werden. Die Begründung nimmt hierbei bestimmte Fälle der “Berücksichtigung” von Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung aus, sodass in diesem Fall keine doppelte Berücksichtigung i.S.d. Vorschrift vorliegen soll. Dies ist auch sachgerecht, da inländische Aufwendungen insoweit im Ausland regelmäßig nur in der Weise berücksichtigt werden, dass sie i.R.d. ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung steuerpflichtige Hinzurechnungsbeträge vermindern. Eine “Hinzurechnung” ausländischer Verluste zur Verminderung der inländischen Bemessungsgrundlage erfolgt hingegen bei einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung im Regelfall gerade nicht.

Die Gesetzesbegründung erfasst allerdings nicht explizit zur Hinzurechnungsbesteuerung artverwandte Regime wie z.B. die Mindestbesteuerung in den USA (GILTI). Für diese gelten jedoch voranstehende Überlegungen analog.

Petition: Die Ausnahme von einer Berücksichtigung bei Einbezug von Aufwendungen in die Ermittlung einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung sollte in den Gesetzeswortlaut aufgenommen und wie beschrieben ausgeweitet werden, so dass von der Ausnahme auch einer Hinzurechnungsbesteuerung artverwandte Regime wie zB die US-amerikanische GILTI-Besteuerung und die noch einzuführende sog. Inclusion Rule gem. Pillar 2 erfasst werden.

§ 4k Abs. 5 EStG-E

§ 4k Abs. 5 EStG-E regelt den Fall sog. importierter Inkongruenzen. Diese können dann auftreten, wenn zwar nicht im unmittelbaren Verhältnis zu Deutschland jedoch zwischen zwei ausländischen Staaten eine Besteuerungsinkongruenz vorliegt und diese Inkongruenz von den beteiligten Staaten nicht hinreichend beseitigt bzw. über eine weitere Leistungsbeziehung nach Deutschland verlagert wird. In diesem Fall sind Regelungen erforderlich, die den Abzug von Aufwendungen in Deutschland versagen.

Weder Wortlaut noch Gesetzesbegründung grenzen den Anwendungsbereich der Vorschrift hinreichend ein. Insbesondere ist der Zusammenhang zwischen der Leistung, für welche der Betriebsausgabenabzug nach § 4k Abs. 5 EStG-E versagt werden soll und den in § 4k Abs. 5 EStG-E definierten sog. "hybriden Aufwendungen" unklar gefasst. Der Gesetzentwurf fordert hier nur, dass sich beide Aufwendungen "gegenüberstehen" müssen, welches jedoch ein unbestimmter Rechtsbegriff ist und bei extremer Auslegung für alle in die Gewinn- und Verlustrechnung einfließenden Aufwendungen und Erträge zu bejahen sein könnte. In der praktischen Anwendung droht somit die Gefahr, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift nicht mehr rechtssicher abgegrenzt werden kann. Systematisch geboten sollte eine Eingrenzung auf Fälle sein, bei denen ein Import der steuerlichen Inkongruenz nach Deutschland bewusst und klar erkennbar intendiert war.

Petition: Die Vorschrift sollte auf Fälle begrenzt werden, bei denen bewusst eine Inkongruenz nach Deutschland importiert wurde und es einen klar erkennbaren Zusammenhang des inländischen Aufwands zu der ausländischen Inkongruenz gibt. Hierzu sollten klare Regelungen vorgegeben werden, wie die Nachverfolgung einer Inkongruenz zu erfolgen hat und welche Anforderungen an den Zusammenhang der Aufwendungen bestehen.

§ 4k Abs. 6 EStG-E

§ 4k EStG-E ist zunächst nur anwendbar, wenn Qualifikationskonflikte bei Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG auftreten (§ 4k Abs. 6 S. 1 EStG-E). Daneben sollen aber auch Inkongruenzen erfasst werden, bei denen ein "abgestimmtes Verhalten" von Steuerpflichtigen vorliegt, indem in diesem Fall die Stimmrechte und Gewinnbezugsrechte des einem dem anderen zugerechnet werden (§ 4k Abs. 6 S. 2 EStG-E).

Als dritte Alternative sollen sog. "strukturierte Gestaltungen" zu einer Anwendung der Vorschrift führen können, wenn steuerliche Vorteile einer hybriden Gestaltung in den Vertragsbedingungen zwischen fremden Dritten eingerechnet wurden oder die vertraglichen Bedingungen oder die den Vereinbarungen zugrundeliegenden Umstände darauf schließen lassen, dass der steuerliche Vorteil von den Parteien erwartet wurde (§ 4k Abs. 6 S. 3 EStG-E). Diese Definition von "strukturierten Gestaltungen" erscheint wenig greifbar. Unklar ist zum einen, wann davon auszugehen ist, dass in den Vertragsbedingungen etwaige steuerliche Vorteile einer hybriden Gestaltung mit eingerechnet wurden. Daneben ist zum anderen offen, anhand welcher objektiven Kriterien die Vertragsbedingungen den Schluss zulassen, dass der

steuerliche Vorteil erwartbar war. Nach der Gesetzesbegründung soll davon ausgegangen werden können, dass der steuerliche Vorteil in die Bedingungen eingerechnet wurde, wenn der Preis der vertraglichen Gestaltung sich von dem Preis unterscheidet, der für eine Gestaltung ohne den steuerlichen Vorteil vereinbart worden wäre. Mit anderen Worten erfordert die Definition die Vornahme eines Drittvergleichs, der jedoch in der Praxis regelmäßig nicht geführt werden kann. Zudem kann sich das Abweichen eines Preises von solchen Vertragsbedingungen, die zwischen Dritten vereinbart worden wären, auch auf andere Faktoren wie z.B. die unterschiedliche Bonität zurückzuführen sein. Problematisch ist weiterhin, dass es nach der Gesetzesbegründung nicht auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen über das Bestehen eines Steuervorteils ankommen soll, um eine "strukturierte Gestaltung" anzunehmen.

Petition: Die Definition der strukturierten Gestaltung gem. § 4k Abs. 6 S. 3 EStG-E sollte gesetzlich dahingehend eingeschränkt werden, dass nur im Fall der Vereinbarung vertraglicher Bedingungen, welche auf die Erwartung des Entstehens eines steuerlichen Vorteils zwischen den Vertragsparteien schließen lassen, der Anwendungsbereich des § 4k EStG-E eröffnet ist. Das Abweichen eines Preises der Vertragsbedingungen sollte als Kriterium für die Annahme einer strukturierten Gestaltung gesetzlich ausgeschlossen werden.

Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG

Aufgrund jüngerer Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH sollen durch das ATADUMsG die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen nach § 6 AStG zeitgemäß ausgestaltet werden. Dabei sollen nach der Gesetzesbegründung die Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit und die fiskalischen Interessen sowie auch Fragen der Administrierbarkeit angemessen ausbalanciert werden.¹⁶ Tatsächlich werden die neuen Regelungen die Mobilität der Steuerpflichtigen jedoch erheblich einschränken, so dass auch die Vereinbarkeit mit dem EU-Recht fraglich ist.

Geplante Ausweitung der Stundungsregelungen auf Drittstaaten bei gleichzeitiger Verschärfung der Regelungen für Wegzüge in EU-/EWR-Staaten

In § 6 Abs. 4 AStG-E ist die Einführung einer Regelung vorgesehen, nach der die auf den Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen EU-/EWR-Staat oder in einen Drittstaat geschuldete Steuer auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden kann.

Die Stundung nach § 6 Abs. 4 AStG-E soll zwar grundsätzlich zinslos (§ 6 Abs. 4 Satz 4 AStG-E), jedoch i.d.R. nur gegen Sicherheitsleistung erfolgen (§ 6 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AStG-E). Zwar sieht der EuGH die Gestellung von Sicherheiten ausnahmsweise als verhältnismäßig an, wenn ein konkretes Nichteinbringungsrisiko besteht.¹⁷ Ein solches Nichteinbringungsrisiko scheidet in EU/EWR-Fällen jedoch vor dem Hintergrund der EU-BeitrRL (RL 2010/24/EU) praktisch aus.

¹⁶ Vgl. Regierungsentwurf, BR-Drs. 245/21, S 52.

¹⁷ Vgl. bspw. EuGH C-371/10 v. 29.11.2011, Rs. National Grid Indus, sowie C-164/12 v. 23.1.2014, Rs. DMC.

Die vorgesehene Neuregelung führt zu einer Abkehr von der im aktuellen Recht in § 6 Abs. 5 AStG vorgesehenen unbefristeten Stundung in EU-/EWR-Fällen hin zu einem mit der bisherigen Regelung des § 6 Abs. 4 AStG vergleichbaren Konzept der ratierlichen Besteuerung. Diese Neufassung führt zunächst zu einem empfindlichen Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen, welche den Wegzug eines Steuerpflichtigen verhindert. Denn bei Anwendung der Neuregelung sind Steuerpflichtige grundsätzlich verpflichtet, die ausgelöste Steuer über einen Zeitraum zu entrichten, obwohl eine Realisierung der Gewinne noch nicht vollzogen wurde (d.h. die Steuer ist aus anderen Einkünften oder Vermögenswerten zu "finanzieren"). Zudem hat der EuGH in seiner Entscheidung in der Rs. *Wächter* v. 26.2.2019, C-581/17 eben diese Regelung im Fall eines Wegzugs in einen Drittstaat als unzureichend bzw. unverhältnismäßig beurteilt, wie auch die Gesetzesbegründung anerkennt. Die in der Gesetzesbegründung genannten Entscheidungen zur Anerkennung der ratierlichen Stundung, betreffen hingegen durchgehend eine Entstrickungsbesteuerung für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Insoweit ist zu konstatieren, dass der EuGH hinsichtlich der Verhältnismäßigkeit zwischen der Entstrickungsbesteuerung im Betriebs- und Privatvermögen unterscheidet.¹⁸ Insoweit steht die gesetzliche Neuregelung im erheblichen Maße im Verdacht, gegen das Unionsrecht zu verstoßen, woran auch der Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs. *Kommission/Portugal* nichts ändert.¹⁹

Inwieweit diese Verschärfung den gestiegenen Anforderungen an die Mobilität der Steuerpflichtigen Rechnung tragen, erscheint schließlich unklar. Denn bei hohen zu versteuernden stillen Reserven werden Steuerpflichtige mittels hoher drohender Steuerzahlungen daran gehindert, ihren Wohnsitz ins Ausland zu verlagern. Zumindest in das Gemeinschaftsgebiet betreffenden Sachverhalten stehen zudem über die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie Instrumente zur Verfügung, welche die Möglichkeit einer Steuerkontrolle und -erhebung absichern. Sollten diese Instrumente als unzureichend beurteilt werden, sollten sich die Bemühungen auf die Verbesserung der praktischen Durchsetzbarkeit dieser rechtlichen Möglichkeiten zwischen den Mitgliedstaaten richten.

Petition: Die unbefristete Stundung nach § 6 Abs. 5 AStG in seiner derzeit geltenden Fassung sollte für EU-Sachverhalte weiter beibehalten werden.

Die Gestellung von Sicherheiten sollte zudem nur in begründeten Ausnahmefällen Voraussetzung für die Gewährung einer Stundung sein.

Rückkehroption

Der Gesetzentwurf sieht in § 6 Abs. 3 AStG-E auch eine Neufassung der sog. Rückkehrerregelung vor. U.a. ist eine Ausdehnung der Rückkehrfrist von bisher 5 auf 7 Jahre (bzw. bei Ausübung der Verlängerungsoption von bisher max. 10 auf 12 Jahre) vorgesehen. Diese zeitliche Ausdehnung der Rückkehrfrist ist zu begrüßen.

¹⁸ Vgl. Schnitger, Entstrickung im Steuerrecht, IFSt-Schrift Nr. 487, S. 64 ff.

¹⁹ Vgl. EuGH Urteil vom 21. Dezember 2016, Rs. C-503/14, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2016:979.

Auch soll es mit Blick auf die Anwendung der Regelung auf die bisher erforderliche Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht oder auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit nicht mehr ankommen. Vielmehr sollen nach der Gesetzesbegründung die "bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen." Im Ergebnis bleibt jedoch unklar, wie die "Absicht zur Rückkehr" darzulegen ist.

Petition: Es sollte klargestellt werden, wie der Steuerpflichtige die für die Anwendung der Regelung erforderliche Absicht zur Rückkehr als subjektives Element darlegen soll. Zudem sollte erwogen werden, auf das subjektive Element der Rückkehrabsicht zugunsten einer Würdigung auf Basis rein objektiver Merkmale zu verzichten.

Verunglückter Wegzug

Die Fälle des sog. verunglückten Wegzugs, in denen zwar keine Rückkehrabsicht bestand, der Steuerpflichtige jedoch entgegen seiner ursprünglichen Absicht innerhalb einer bestimmten Frist nach dem Wegzug wieder unbeschränkt steuerpflichtig wird, sind zudem von § 6 Abs. 3 AStG-E nicht erfasst, ohne dass hierfür eine sachlicher Rechtfertigung erkennbar wäre.

Petition: Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 AStG-E sollte auf Fälle des sog. verunglückten Wegzugs erweitert werden.

Mit freundlichen Grüßen

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Dr. Arne Schnitger
Partner