

ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG)

Übersicht

Stand: Zustimmung des Bundesrats vom 25.06.2021



Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-------|---|----|
| 1. | Einführung..... | 3 |
| 2. | Hybride Gestaltungen..... | 3 |
| 2.1 | Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)..... | 4 |
| 2.1.1 | Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen (D/NI) | 4 |
| 2.1.2 | Double Deduction-Inkongruenzen (DD)..... | 5 |
| 2.1.3 | Importierte Besteuerungsinkongruenzen | 6 |
| 2.1.4 | Weitere Anwendungsvoraussetzungen | 6 |
| 2.2 | Steuerliche Behandlung umgekehrter hybrider Gestaltungen | 7 |
| 2.3 | Versagung der DBA-Freistellung (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG)..... | 8 |
| 2.4 | Steuerfreistellung bei hybriden Gestaltungen (§ 8b Abs. 1 Satz 3 KStG)..... | 8 |
| 3. | Erweiterung des Ent- und Verstrickungskonzepts | 9 |
| 3.1 | Ent- und Verstrickung bei Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (§ 4 Abs. 1 Satz 3, 8 und 9 EStG)..... | 9 |
| 3.2 | Wertverknüpfung bei Verstrickung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a und 5b EStG) | 10 |
| 3.3 | Ausgleichsposten (§ 4g EStG) | 10 |
| 3.3.1 | Anpassungen der Voraussetzungen der Bildung..... | 10 |
| 3.3.2 | Neufassung der Auflösungstatbestände | 11 |
| 3.4 | Ratenzahlung bei Entstrickung eines Betriebs (§ 36 Abs. 5 EStG)..... | 11 |
| 3.5 | Ent- und Verstrickung bei Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 12 Abs. 1 und 1a KStG..... | 11 |
| 4. | Verschärfung der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) | 12 |
| 5. | Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise..... | 13 |
| 5.1 | Änderungen der Grundsätze zu Verrechnungspreisen | 13 |
| 5.2 | Erweiterte Definition der nahestehenden Person, § 1 Abs. 2 AStG..... | 13 |
| 5.3 | Bandbreite bei eingeschränkter Vergleichbarkeit, § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG | 13 |
| 5.4 | DEMPE-Konzept, § 1 Abs. 3c Satz 4 AStG | 14 |
| 6. | Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung | 14 |
| 6.1 | Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft (§ 7 AStG) | 15 |
| 6.2 | Katalog aktiver Einkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)..... | 15 |
| 6.2.1 | Einkünfte aus dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Finanzunternehmen und Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG)..... | 15 |
| 6.2.2 | Einkünfte aus Handel oder Dienstleistung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AStG)..... | 16 |
| 6.2.3 | Darlehensvergabe (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)..... | 16 |
| 6.2.4 | Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)..... | 16 |
| 6.2.5 | Anteilsveräußerungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG) | 17 |
| 6.2.6 | Umwandlungen - Doppelte Buchwertbedingung (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG), | 17 |
| 6.3 | Gegenbeweis § 8 Abs. 2 bis 4 AStG | 17 |
| 6.4 | Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG) | 18 |
| 6.5 | Freigrenze bei gemischten Einkünften (§ 9 AStG)..... | 19 |
| 6.6 | Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) | 19 |
| 6.7 | Kürzungsbetrag bei Gewinnausschüttung oder Veräußerung (§ 11 AStG)..... | 20 |
| 6.8 | Steueranrechnung (§ 12 AStG) | 21 |
| 6.9 | Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften (§ 13 AStG) | 21 |
| 6.10 | Steuerpflicht von ausländischen Stiftungen (§ 15 AStG)..... | 22 |
| 6.11 | Sachverhaltsaufklärung (§ 17 AStG)..... | 22 |
| 6.12 | Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG) | 22 |
| 6.13 | Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 20 AStG)..... | 23 |
| 7. | Änderungen im Gewerbesteuergesetz..... | 23 |
| 7.1 | Keine Gewerbesteuerpflicht bei Gegenbeweis | 23 |
| 7.2 | Anpassung der Hinzurechnungsvorschrift (§ 8 Nr. 5 GewStG)..... | 23 |
| 7.3 | Kürzung für Mitunternehmerschaften (§ 9 Nr. 2 Satz 2 und 4 GewStG) | 23 |
| 7.4 | Kürzung für Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG) | 24 |
| 8. | Sonstige Änderungen..... | 25 |
| 9. | Rückwirkungsproblematik..... | 25 |

1. Einführung

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) erfolgt nach etlichen Verzögerungen die nationale Umsetzung der ATAD-Richtlinie. Im Zuge der langwierigen politischen Debatte wurde der ursprüngliche Gesetzentwurf des Öfteren überarbeitet. Anders als der Referentenentwurf vom 10.12.2019 enthielt schon der Regierungsentwurf vom 24.03.2021 z.B. nicht mehr die teils strittigen Verrechnungspreisregelungen (§§ 1 ff. AStG-E). Einige dieser geplanten Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise sind mittlerweile jedoch in das am 08.06.2021 im Bundesgesetzblatt veröffentlichte Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG; BGBl. I 2021, S. 1259) überführt worden.

Im Rahmen der ATAD-Umsetzung, die insbesondere Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen sowie zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung enthält, nimmt das ATADUmsG auch die seit längerem geforderte Reform der Hinzurechnungsbesteuerung in Angriff. Die immer wieder als deutlich zu hoch kritisierte Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent wird jedoch weiterhin beibehalten. Laut Gesetzesbegründung soll der auf OECD-Ebene geplanten Einführung einer globalen Mindestbesteuerung¹ nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen werden. Hinzu kommt u.a. eine gleichfalls in der ATAD nicht vorgesehene Verschärfung der Wegzugsbesteuerung ohne Stundungsmöglichkeit.

In Summe kommt es zu zahlreichen Verschärfungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen. Eine Antwort auf den anziehenden internationalen Steuerwettbewerb, wie zwischenzeitlich spekuliert wurde, enthält das ATADUmsG dagegen nicht. Stattdessen kalkulierte das BMF für den Regierungsentwurf eine Nettobelastung der Wirtschaft i.H.v. jährlich 235 Mio. Euro.

Mit dem nun absehbaren Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens vor der Sommerpause und dem Ende der Legislaturperiode kommt die Große Koalition doch noch den Vorgaben der ATAD nach und setzt insbesondere Regelungen zu hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG) in Deutschland um. Trotz der erneuten Verfahrensverzögerung hält das BMF weiterhin an der von der ATAD vorgeschriebenen (rückwirkenden) Erstanwendung von § 4k EStG zum 01.01.2020 fest und setzt sich damit über Bedenken hinweg, die darin eine nach deutschen verfassungsrechtlichen Maßstäben grundsätzlich nicht zulässige echte Rückwirkung erkennen.

Mittels einer Reihe von Änderungsanträgen hat der Finanzausschuss des Bundestags den Regierungsentwurf insbesondere um einige Petiten des Bundesrats aus dessen Stellungnahme vom 07.05.2021 ergänzt. Darüber hinaus kommt es auch zu redaktionellen Nachbesserungen einiger Vorschriften aus dem AbzStEntModG. Die vom Bundesrat geforderten und von der Bundesregierung mit einer Prüfzusage versehenen Verrechnungspreisregelungen bei Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen haben es schlussendlich, wie schon im Verfahren zum AbzStEntModG, nicht ins Gesetz geschafft.

Der Bundestag hat das ATADUmsG am 21.05.2021 beschlossen, der Bundesrat hat am 25.06.2021 zugestimmt. Nach der Ausfertigung durch den Bundespräsidenten wird das Gesetz grundsätzlich am Tag nach Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten (Art. 7 ATADUmsG). Mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt ist im Laufe des Juli 2021 zu rechnen. Die von der EU-Kommission bereits Anfang 2020 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren dürften damit hinfällig werden.

2. Hybride Gestaltungen

Die vom ATADUmsG erfassten Anti-Hybrid-Regeln (§§ 4k EStG; 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG, 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG; § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG) können u.a. eine hohe Relevanz insbesondere in den folgenden Situationen bzw. Bereichen haben:

- ▶ US-beherrschte Unternehmen (insbesondere aufgrund von Check-the-box-Regeln).
- ▶ Private Equity-beherrschte Unternehmen.

¹ Nachdem die G7-Finanzminister ihre Zustimmung für die Eckpfeiler einer neuen Weltsteuerordnung Anfang Juni 2021 erklärt haben, ist im Juli zu erwarten, dass die G20 mit ihrer Zustimmung folgen werden. Die Mindeststeuer soll nach Ansicht der G7 mindestens bei 15 Prozent liegen. Vor diesem Hintergrund bleibt abzuwarten, ob die kommende Koalition nach der Bundestagswahl am 26.09.2021 eine Senkung der Niedrigsteuergrenze in Angriff nimmt.

- ▶ Inbound-Konstellationen mit vermögensverwaltenden Personengesellschaften,
- ▶ Konzerne, die steuerfrei stille Reserven in immateriellen Wirtschaftsgütern (IP) gehoben haben (oder dies noch vorhaben).
- ▶ Käufer von Unternehmen, die in eine der o.g. Kategorien fallen.

2.1 Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)

In Umsetzung der Art. 9 („Hybride Gestaltungen“) und 9b („Inkongruenzen bei der Steueransässigkeit“) der ATAD wird der neu eingeführte § 4k EStG den Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen bzw. Besteuerungsinkongruenzen einschränken. Die Regelung betrifft nicht ausschließlich (Inbound-)Finanzierungsstrukturen unter nahestehenden Personen (Konzernsachverhalte), sondern kann auch darüber hinaus weitreichende Folgen entfalten.

Im Detail wird der Betriebsausgabenabzug ungeachtet anderslautender DBA-Vorschriften (§ 4k Abs. 7 EStG) in folgenden Fallkonstellationen (teilweise) versagt:

- ▶ Deduction/Non-Inclusion-Inkongruenzen (§ 4k Abs. 1-3 EStG).
- ▶ Double Deduction-Inkongruenzen (§ 4k Abs. 4 EStG).
- ▶ Importierte Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k Abs. 5 EStG).

In einer Gesamtschau stellt sich die Neuregelung als äußerst komplexe und möglicherweise unzureichende Regelung im Hinblick auf eine Vermeidung von Doppel- oder Übermaßbesteuerung dar. Insbesondere ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung bei der Anwendung der Tatbestandsmerkmale eine weite Auslegung befürworten wird. Es bleibt abzuwarten, ob die Regelung in der Praxis handhabbar ist und rechtssicher angewendet werden kann.

2.1.1 Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen (D/NI)

§ 4k Abs. 1 EStG regelt die Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs in Fällen, in denen die den (deutschen) Aufwendungen entsprechenden Erträge aufgrund abweichender steuerlicher Qualifikation (hybride Finanzinstrumente) oder Zurechnung des Kapitalvermögens (hybride Übertragungen) im Ausland nicht oder niedriger besteuert werden als bei entsprechender Qualifikation oder Zurechnung nach deutschem Recht (Besteuerungsinkongruenz, § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen sind allerdings nur insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als sie bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung (im Ausland) nicht besteuert worden wären. Der Abzug der Aufwendungen wird danach nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen, sondern nur in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten inländischen Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht. Der Betriebsausgabenabzug wird hingegen nicht versagt (Ausnahme), wenn die Steuervergünstigung auf Ebene des Empfängers nur temporärer Natur ist und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten (§ 4k Abs. 1 Satz 2 EStG).

Soweit noch nicht von § 4k Abs. 1 EStG erfasst, versagt § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG den Betriebsausgabenabzug in allen Fällen (nicht nur Beschränkung auf Finanzinstrumente wie in Absatz 1), in denen die den (deutschen) Aufwendungen entsprechenden Erträge aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen (hybrider Rechtsträger) tatsächlich nicht besteuert werden. Anders als noch im ursprünglichen Referentenentwurf findet allerdings im beschlossenen Gesetz keine Einschränkung mehr hinsichtlich der abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen auf den Staat des Gläubigers der Erträge statt. Gleiches gilt, wenn die Nicht-Besteuerung aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG (bspw. eine abweichende Gewinnaufteilung zwischen den Betriebsstätten) beruht. Anders als Absatz 1 sieht Absatz 2 eine Korrektur der Besteuerungsinkongruenz nur im Fall einer tatsächlichen Nichtbesteuerung vor. Reine Steuerermäßigungen sollen somit nicht erfasst sein. Laut Gesetzesbegründung gilt als tatsächliche Besteuerung auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Verrechnung mit negativen Einkünften. Eine Ausnahme gilt, soweit den Aufwendungen Erträgen desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die im Inland und nachweislich auch im Aus-

land einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen (§ 4k Abs. 2 Satz 3 EStG). Laut Gesetzesbegründung gelten als solche Erträge auch Erträge einer Organgesellschaft, deren Einkommen dem Steuerpflichtigen als Organträger zugerechnet wird.

§ 4k Abs. 2 Satz 2 EStG enthält eine Sonderregelung, wonach Leistungsbeziehungen (bspw. Darlehensbeziehungen) zwischen einer aus deutscher Sicht vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die im Ausland intransparent behandelt wird, und ihrem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter oder einer Personengesellschaft, an der ein solcher Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, anerkannt werden, indem angeordnet wird, dass die anteilige Zurechnung bei den Beteiligten nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (Bruchteilsbetrachtung) keine Anwendung findet. Als Rechtsfolge wird die aus deutscher steuerlicher Sicht eigentlich nicht vorhandene Leistungsbeziehung nunmehr steuerlich berücksichtigt und der entsprechende Ertrag in Deutschland erfasst. Wird der Abzug nicht bereits durch den ausländischen Staat versagt, erfolgt die Besteuerung der entsprechenden Erträge in Deutschland (sog. Sekundärregelung).

Zur Erfassung weiterer D/NI-Inkongruenzen, die nicht bereits unter die Absätze 1 und 2 des § 4k EStG fallen, ist § 4k Abs. 3 EStG als sog. catch-all Klausel ausgestaltet. Danach wird der Betriebsausgabenabzug insoweit versagt, als die den (deutschen) Aufwendungen entsprechenden Erträge aufgrund abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung im Ausland in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Dies betrifft insbesondere Zahlungen an hybride Unternehmen, unberücksichtigte Betriebsstätten, Zuordnungskonflikte bei Betriebsstätten, abweichende Zuordnung von Erträgen zu einzelnen Unternehmensteilen und sog. umgekehrt hybride Rechtsträger (transparent im Staat ihrer Errichtung und intransparent im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten).

Der Begriff der Aufwendungen ist ausweislich der Gesetzesbegründung weit gefasst. Dazu zählen nicht nur Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führen, sondern auch Aufwendungen aus der Absetzung für Abnutzung sowie fiktive Aufwendungen bei Betriebsstättenfällen. Bei einem derart weiten Begriffsverständnis könnte auch der Wareneinsatz (Cost of Goods Sold, COGS) zu den „Aufwendungen“ i.S.d. Vorschrift zählen.

2.1.2 Double Deduction-Inkongruenzen (DD)

Nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG wird der Betriebsausgabenabzug versagt, wenn Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Anders als bei D/NI-Inkongruenzen der Absätze 1 bis 3 setzt Absatz 4 kein besonderes hybrides Element voraus. Deshalb werden sämtliche Aufwendungen, die auch im Ausland berücksichtigt werden, von der Regelung erfasst. Die Norm geht damit über die Mindestanforderungen der ATAD hinaus. Ausweislich der Gesetzesbegründung basiert diese Besteuerungsinkongruenz vielfach auf einer Zahlung eines hybriden Rechtsträgers oder einer Anrechnungsbetriebsstätte an einen Dritten im Ausland.

§ 4k Abs. 4 Satz 2 EStG regelt zudem in Verbindung mit den Sätzen 1 und 3, welcher Staat im Fall einer DD-Inkongruenz vorrangig den Betriebsausgabenabzug zu versagen hat. Dazu ordnet Satz 2 HS. 1 zunächst an, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Aufwendungen im anderen Staat i.S.d. Satzes 1 auch dann vorliegt, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach einer dem § 4k Abs. 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung versagt (Vorrang zugunsten Deutschlands).

§ 4k Abs. 4 Satz 2 HS. 2 EStG enthält - nach Ergänzung im Gesetzgebungsverfahren - zwei Ausnahmeregelungen zum deutschen Anwendungsvorrang, wonach eine Double-Deduction nicht gegeben sein soll und damit der Betriebsausgabenabzug nach § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG nicht versagt wird:

- ▶ Nach Nr. 1 gilt der Anwendungsvorrang bei einem mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafter eines unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.d. § 1 KStG nicht, wenn der Abzug der Aufwendungen in einem anderen Staat auf Grund einer diesem Absatz entsprechenden Regelung nicht zugelassen wird. Hierdurch wird Art. 9 Abs. 1 Buchst. a und b ATAD umgesetzt, wonach vorrangig der Staat des Gesellschafters die Besteuerungsinkongruenz beseitigen soll.
- ▶ Darüber hinaus wurde im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens Nr. 2 ergänzt, wonach das von Art. 9b Satz 2 ATAD für EU-Konstellationen vorgesehene Vorrangverhältnis im Fall doppelt ansässiger Steuerpflichtiger berücksichtigt werden soll. Die bereits von einem anderen Staat vorgenommene Versagung des doppelten Betriebsausgabenabzugs anhand einer entsprechenden Regelung des § 4k Abs. 1 bis 4 EStG beim Steuerpflichtigen wird anerkannt,

wenn sich dessen Wohnsitz, Sitz oder Ort der Geschäftsleitung auch in einem anderen Mitgliedstaat der EU befindet und dieser Staat den Steuerpflichtigen für Zwecke der Anwendung eines DBA zwischen Deutschland und diesem Staat als nicht in diesem Staat ansässig behandelt.

Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit den Aufwendungen nachweislich Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch im anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen (sog. Dual Income Inclusion, § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG). Laut Gesetzesbegründung gelten als solche Erträge auch Erträge einer Organgesellschaft, deren Einkommen dem Steuerpflichtigen als Organträger zugerechnet wird.

2.1.3 Importierte Besteuerungsinkongruenzen

§ 4k Abs. 5 EStG versagt den Betriebsausgabenabzug im Fall sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen. Ein solcher liegt vor, wenn sich die Besteuerungsinkongruenz, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise im Inland auswirkt, d.h. in das Inland verlagert worden ist (§ 4k Abs. 5 Satz 1 EStG). Auch indirekte, mittelbare Auswirkungen von Hybridstrukturen können zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen, d.h. der deutsche Steuerpflichtige muss gar nicht Partei der „Hybridstruktur“ sein.

Voraussetzung ist, dass den aus den Aufwendungen mittelbar oder unmittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen gegenüberstehen, deren Abzug bei einem Gläubiger, weiteren Gläubiger oder einer anderen Person bei entsprechender Anwendung dieses Absatzes oder der Absätze 1 bis 4 versagt würde. Eine importierte Besteuerungsinkongruenz setzt eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungskongruenz führenden Aufwendungen voraus. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wie z.B. im Fall einer Refinanzierung, muss dabei nicht bestehen. Vielmehr genügt die unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der „hybriden“ Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen.

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot kommt zur Anwendung, soweit der steuerliche Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz (Abs. 1 - 4) bereits beim Gläubiger, weiteren Gläubiger oder der anderen Person beseitigt wird (§ 4k Abs. 5 Satz 2 EStG).

2.1.4 Weitere Anwendungsvoraussetzungen

Alle Fallkonstellationen des § 4k EStG finden nur Anwendung, wenn der Tatbestand zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG (auch bei gleichgerichteten Interessen) oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder, wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist (§ 4k Abs. 6 Satz 1, 2 EStG). Letztere wird laut Gesetzeswortlaut unterstellt, wenn der ohne die Versagung des Betriebsausgabenabzugs zu erwartende steuerliche Vorteil (zum Teil) in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen eingerechnet wurde (§ 4k Abs. 6 Satz 3 EStG). Ausgenommen sind lediglich Steuerpflichtige, denen der steuerliche Vorteil nicht bekannt war und die nachweislich auch nicht davon profitiert haben (§ 4k Abs. 6 Satz 4 EStG).

Die Verteilung der Beweispflichten zwischen Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen ist derzeit unklar. Die Norm sieht keine Beweispflicht zulasten des Steuerpflichtigen vor, dass bestimmte Erträge im Ausland der Besteuerung unterlegen haben und/oder der Betriebsausgabenabzug im Ausland bereits (teilweise oder vollständig) versagt wurde. Eine vergleichbare Interessenlage besteht auch im Regelungsumfeld des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG. Dort wird vertreten, dass die Finanzverwaltung die Beweislast dahingehend trägt, ob die Dividende im Ausland das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert hat. Gleichwohl ist zu beachten, dass den Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen die erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 2 AO treffen.

Erstmalige Anwendung

Die Neuregelung des § 4k EStG ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstehen (§ 52 Abs. 8c EStG). Auf Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 01.01.2020 veranlasst sind, findet § 4k EStG nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen Anwendung. So gelten Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 01.01.2020 verursacht wurden, nur insoweit als nach dem 31.12.2019 entstanden, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt und sie ab diesem Zeitpunkt ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Dies gilt nicht, wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31.12.2019 wesentlich geändert wurde. Ein Nachteil ist insbesondere dann wesentlich, wenn sämtliche mit der Vermeidung der Aufwendungen verbundenen Kosten den steuerlichen Vorteil infolge der Besteuerungskongruenz übersteigen.

Gemäß § 21 Abs. 2 AStG ist § 1 Abs. 2 AStG für Zwecke der Anwendung des § 4k Abs. 6 EStG ebenfalls bereits für den Veranlagungs- und Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden.

2.2 Steuerliche Behandlung umgekehrter hybrider Gestaltungen

Aufgrund der am 31.12.2021 endenden Umsetzungsfrist für Vorschriften zu umgekehrten hybriden Gestaltungen gemäß Art. 9a der ATAD-Richtlinie hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme am 07.05.2021 die Aufnahme einer nationalen Norm in das ATADUmsG angeregt.

§ 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG setzt Art. 9a der ATAD-Richtlinie um. Im Gegensatz zu § 4k EStG wird nicht der Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen versagt, sondern bislang nicht besteuerte Einkünfte bei umgekehrten hybriden Gestaltungen der inländischen Besteuerung unterworfen.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG sind inländische Einkünfte auch Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder in ein inländisches Register eingetragen ist (Inlandsbezug) und keiner Besteuerung unterliegen, weil die Gesellschaft im Inland als steuerlich transparent, dagegen in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, als steuerlich intransparent behandelt wird (sog. umgekehrt hybrider Rechtsträger).

Die Einkünfte werden nur vom Anwendungsbereich der Nr. 11 erfasst, soweit sie

- a) in dem Staat, in dem der Beteiligte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der Personengesellschaft oder Gemeinschaft keiner Besteuerung unterliegen,
- b) nicht bereits als Einkünfte im Sinne der Nr. 1 bis 10 einer Besteuerung unterliegen oder die Besteuerung nach Nr. 1 bis 10 durch ein DBA eingeschränkt ist und
- c) in keinem anderen Staat einer Besteuerung unterliegen.

Weitere Voraussetzung ist, dass dem Beteiligten an der Gesellschaft allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder Anteile am Kapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder dem Beteiligten der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder Liquidationserlöses der Gesellschaft zusteht. Eine Beteiligung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG setzt nicht die Stellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler voraus.

Die Einkünfte werden allerdings von der Besteuerung gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG ausgenommen, wenn es sich um einen bei der Personengesellschaft oder Gemeinschaft um einen Altersvorsorgevermögensfonds i.S.d. § 53 des InvStG handelt. Zum andern, wenn die Einkünfte bei einer nicht vom deutschen Recht abweichenden Behandlung der Gesellschaft im ausländischen Staat keiner Besteuerung unterliegen würden. Mit anderen Worten greift § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG nicht, wenn die Einkünfte im Ausland deshalb nicht besteuert werden, weil der ausländische Staat die Gesellschaft oder Gemeinschaft ebenfalls als steuerlich transparent behandelt (sog. Kausalitätserfordernis).

Die Besteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG erfolgt zudem ungeachtet der Bestimmungen eines DBA (sog. Treaty-Override).

Beispiel: In den Anwendungsbereich sollten insbesondere Inbound-Konstellationen fallen, bei denen die von einer deutschen, vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft (z.B. KG) erzielten Ein-

künfte (z.B. Zinsen) weder eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland auslösen noch bei dem Gesellschafter besteuert werden, da die in Deutschland „transparent“ behandelte KG aus Sicht des ausländischen Steuerrechts als Kapitalgesellschaft (intransparent) qualifiziert. Hierbei gewährt eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Sitz in Deutschland den in- und ausländischen Gruppengesellschaften Darlehen und erzielt aus diesen Darlehen Zinseinkünfte. Die Einkünfte werden in Deutschland aufgrund des Transparenzprinzips für Zwecke der Besteuerung dem in den USA ansässigen Alleingesellschafter unter Anwendung von § 39 AO zugerechnet und unterliegen daher bei der Gesellschaft selbst und ohne Inlandsbezug auch im Inland keiner Besteuerung. Der Alleingesellschafter wiederum behandelt die deutsche vermögensverwaltende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (aus US-Sicht z.B. unter Anwendung der „Check-the-Box“ Regelungen), weshalb die Zinseinkünfte in den USA ebenfalls nicht besteuert werden. Da die Zinseinkünfte in Deutschland nicht gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 1-10 EStG und auch in keinem anderen Staat besteuert werden, sind diese als inländische Einkünfte künftig gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG zu besteuern. Hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs bei einer deutschen Gruppengesellschaft würde grundsätzlich auch § 4k Abs. 3 EStG Anwendung finden. Denn es erfolgen Zahlungen an einen umgekehrten hybriden Rechtsträger. Bei Anwendung des § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG unterliegen diese Einkünfte aber einer tatsächlichen Besteuerung im Inland und als Konsequenz sollte im Gegenzug der Betriebsausgabenabzug nicht eingeschränkt sein.

Erstmalige Anwendung

Die Neuregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 zufließen (§ 52 Abs. 45a Satz 4 EStG).

2.3 Versagung der DBA-Freistellung (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG)

§ 50d Abs. 9 EStG versagt die Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen auf Grundlage eines Doppelbesteuerungsabkommens (sog. Treaty Override) für bestimmte Fallgestaltungen, in denen daraus eine Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung resultieren würde. Die Vorschrift versagt bisher die Freistellung von Einkünften,

- ▶ soweit der andere Staat die Abkommensbestimmungen so anwendet, dass die Einkünfte steuerfrei sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden (Nr. 1), oder
- ▶ soweit Einkünfte im anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist (Nr. 2).

Die Vorschrift wird durch eine Nr. 3 ergänzt. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG dient der Umsetzung der ATAD-Vorschriften über hybride Gestaltungen (vgl. Art. 9, 9b ATAD). Die Neuregelung versagt die DBA-Freistellung bei Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Betriebsstättenverhältnisse. Laut Gesetzesbegründung soll damit die Empfehlung 1.1 des OECD-Hybrid Branch-Berichts 2017 umgesetzt werden.

Die Neuregelung bestimmt, dass die abkommensrechtliche Freistellung auch dann versagt wird, soweit die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie

- (i) einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder
- (ii) sie aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat mindern.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsvorschrift entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG in der dann geltenden Fassung erstmals für den VZ 2021 anzuwenden.

2.4 Steuerfreistellung bei hybriden Gestaltungen (§ 8b Abs. 1 Satz 3 KStG)

Gemäß § 8b Abs. 1 KStG sind Gewinnausschüttungen und andere Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG von Kapitalgesellschaften steuerbefreit. Sofern die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben, wird nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG die Steuerbefreiung versagt (Korrespondenzprinzip).

Dieses Korrespondenzprinzip wird nunmehr von § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG flankiert. Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Anteile einer anderen Person zugerechnet werden, gilt die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.

Die Vorschrift erfasst Besteuerungsinkongruenzen bei hybriden Übertragungen.

Dies kann etwa im Rahmen der grenzüberschreitenden Wertpapierleihe der Fall sein, wenn bspw. der Verleiher in Deutschland ansässig ist und ihm ausnahmsweise aus deutscher Sicht das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen ist sowie der Entleiher im Ausland ansässig ist und ihm aus ausländischer Sicht ebenfalls das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen ist. Die im Rahmen der Wertpapierleihe erhaltene Kompensationszahlung wäre beim deutschen Verleiher gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei. Eine Besteuerungsinkongruenz ergäbe sich, soweit der andere Staat die Wertpapiererträge dem Entleiher zugerechnet und als Beteiligungserträge steuerfrei oder steuerbegünstigt behandelt werden, die Kompensationszahlung an den Verleiher hingegen als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG findet in diesem Fall auf die Kompensationszahlung keine Anwendung, da die insoweit maßgebliche Dividende nicht die Bemessungsgrundlage der leistenden Körperschaft mindert. § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG würde in diesem Fall die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG beim deutschen Verleiher insoweit ausschließen, als das Einkommen des ausländischen Entleihers im anderen Staat auf Grund des Zurechnungskonflikts niedriger ist als der Betrag des Einkommens, der sich ergeben würde, wenn der andere Staat Wertpapiererträge ebenfalls dem deutschen Verleiher zurechnen würde. Durch diese Vergleichsbetrachtung soll laut Gesetzesbegründung sichergestellt werden, dass Erträge aus hybriden Übertragungen nur steuerfrei sind, soweit auf Grund des Zurechnungskonflikts keine Besteuerungsinkongruenzen bestehen bzw. der andere Staat Besteuerungsinkongruenzen beseitigt hat.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 zufließen, § 34 Abs. 5 Satz 1 KStG.

3. Erweiterung des Ent- und Verstrickungskonzepts

3.1 Ent- und Verstrickung bei Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (§ 4 Abs. 1 Satz 3, 8 und 9 EStG)

Nach der bisherigen Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG steht der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Entnahme gleich (Entnahmefiktion). Analog zur Entstrickung regelt § 4 Abs. 1 Satz 8, 2. HS EStG, dass die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts einer Einlage gleichsteht (Einlagefiktion).

Mit dem ATADUmsG werden die Verstrickungstatbestände auf Fälle erweitert, bei denen die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts (sog. Verstärkung z.B. bei Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte) entfällt und der ausländische Staat eine Entstrickungsbesteuerung vornimmt. Fällt die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts weg, wird zunächst eine Entstrickung und anschließend eine unmittelbare Verstrickung (Einlage) fingiert (§ 4 Abs. 1 Satz 3, 2. HS und Satz 9 EStG).

Infolge der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts würde eine „Zwischenbesteuerung“ ohne tatsächlichen Liquiditätszufluss ausgelöst (sog. „Dry Income“) und der fiktive Veräußerungsgewinn dem deutschen Steuerniveau unterworfen werden (unter Anrechnung der ausländischen Steuer); die Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG kommt wohl nicht in Betracht.

Dies wird mit dem Antragswahlrecht in § 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS EStG entschärft. Bei Verzicht auf die Antragstellung werden daher im Inland zunächst keine stillen Reserven aufgedeckt, sofern der ausländische Staat seiner Entstrickungsbesteuerung einen höheren Wert als den Buchwert zugrunde legt.

Erstmalige Anwendung

§ 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 9 EStG sind rückwirkend erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden, § 52 Abs. 6 Satz 1 und Satz 3 EStG.

3.2 Wertverknüpfung bei Verstrickung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a und 5b EStG)

Bisher erfolgt bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts (§ 4 Abs. 1 Satz 8, 1. HS EStG) an einem Wirtschaftsgut der Ansatz grundsätzlich mit dem gemeinen Wert, § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG. Künftig wird in Umsetzung von Art. 5 Abs. 5 ATAD eine Wertverknüpfung mit dem vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wert, höchstens aber dem gemeinen Wert erfolgen, wenn eine Entstrickungsbesteuerung des Wirtschaftsgutes im Ausland vorgenommen wird, § 6 Abs. 1 Nr. 5a, 2. HS EStG. Kommt es hingegen zu einer Verstrickung von Wirtschaftsgütern und erfolgt im Ausland keine entsprechende Entstrickungsbesteuerung, bleibt es weiterhin beim Ansatz des gemeinen Wertes, § 6 Abs. 1 Nr. 5a, 1. HS EStG.

Auch beim neuen Entstrickungstatbestand, dem Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, wird eine zwingende Wertverknüpfung erfolgen, wenn im anderen Staat eine Entstrickungsbesteuerung erfolgt. In diesem Fall wird sowohl die fingierte Entnahme als auch die ihr unmittelbar folgende fingierte Einlage mit dem vom anderen Staat zugrunde gelegten Entstrickungswert, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert, anzusetzen sein, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. HS EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG.

Erstmalige Anwendung

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS. 2 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5a HS. 2 und Nr. 5b EStG ist rückwirkend erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden, § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG.

3.3 Ausgleichsposten (§ 4g EStG)

3.3.1 Anpassungen der Voraussetzungen der Bildung

§ 4g EStG ermöglicht unbeschränkt Steuerpflichtigen in Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aufgrund dessen Zuordnung zu einer Betriebsstätte in einem anderen EU-Staat als entnommen gilt, die daraus folgende Entstrickungsbesteuerung über 5 Jahre zu strecken (sog. Ausgleichsposten). Der Ausgleichsposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den vier folgenden Wirtschaftsjahren gewinnerhöhend aufzulösen (antragsbezogener „4g-Ausgleichsposten“).

Gemäß § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige künftig einen Antrag auf Bildung eines 4g-Ausgleichspostens in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. HS EStG anzusetzenden Wert stellen, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Wirtschaftsguts zugunsten eines EU-/EWR-Staates beschränkt oder ausgeschlossen wird (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG).

In Zukunft ergeben sich hieraus u.a. die folgenden Veränderungen:

- ▶ Antragsmöglichkeit nun auch für beschränkt Steuerpflichtige,
- ▶ Ausweitung auf alle Wirtschaftsgüter (d.h. nunmehr auch Umlaufvermögen),
- ▶ Ausweitung auf Überführung in EWR-Staaten (unter der Voraussetzung einer bestehenden Amtshilfe),
- ▶ Erweiterung des Grundtatbestandes, d.h. die Bildung des Ausgleichspostens ist nicht mehr ausschließlich auf Zuordnung zu einer ausländischen Betriebsstätte begrenzt, sondern im Fall der Beschränkung oder Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts möglich. Laut Begründung des Regierungsentwurfs soll die Bildung eines Ausgleichspostens nun auch bei sog. passiver Entstrickung möglich sein, d.h. bei Abschluss eines neuen oder Änderung eines bestehenden DBA.

Erstmalige Anwendung

§ 4g Abs. 1 EStG ist in allen offenen Fällen anzuwenden, § 52 Abs. 8a EStG.

3.3.2 Neufassung der Auflösungsstatbestände

Die bisher in § 4g Abs. 2 EStG enthaltenen Auflösungsstatbestände werden angepasst. Die von Art. 5 Abs. 4 ATAD angeordneten Auflösungsgründe werden künftig in § 36 Abs. 5 EStG einheitlich geregelt, auf den künftig § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG verweist.

Gleichzeitig wird der bisherige gesonderte Auflösungsstatbestand des § 4g Abs. 3 EStG (Fall der Rückführung eines Wirtschaftsguts) ersatzlos gestrichen. Laut Begründung des Regierungsentwurfs besteht für die Vorschrift derzeit kein praktischer Anwendungsbedarf.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung des § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG in der dann geltenden Fassung erstmals für den VZ 2021 anzuwenden.

3.4 Ratenzahlung bei Entstrickung eines Betriebs (§ 36 Abs. 5 EStG)

Nach dem derzeit geltenden § 36 Abs. 5 EStG kann die festgesetzte Steuer auf den fingierten Aufgabegewinn bei Entstrickung eines Betriebes oder Teilbetriebes nach § 16 Abs. 3a EStG und den durch Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn auf Antrag in fünf Jahresraten zinslos entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen EU/EWR-Staat zuzuordnen sind.

Die Neufassung setzt Art. 5 Abs. 2 bis 4 ATAD um und die derzeitige Regelung wird insbesondere um Widerrufungsgründe und Nachweispflichten erweitert. Eingefügt werden insbesondere:

- ▶ Eine Auflistung der Ereignisse, die eine sofortige Fälligkeit (innerhalb eines Monats nach Eintritt eines der Ereignisse i.S.d. § 36 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1-4 EStG-E) der Reststeuerzahlung auslösen, § 36 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 bis 5 EStG (z.B. Veräußerung eines überführten Wirtschaftsgutes; Verlagerung in einen Staat außerhalb der EU/EWR).
- ▶ Ein jährlicher Nachweis der Voraussetzungen für die Ratenzahlung und Fälligkeit der Folgeraten (mit der Steuererklärung bzw. zum 31. Juli).

Die Jahresraten sind zwar wie bisher nicht zu verzinsen, werden aber künftig regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung gewährt, § 36 Abs. 5 Satz 3 EStG.

Erstmalige Anwendung

§ 36 Abs. 5 EStG tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG in der dann geltenden Fassung erstmals für den VZ 2021 anzuwenden.

3.5 Ent- und Verstrickung bei Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 12 Abs. 1 und 1a KStG

Nach der derzeitigen Entstrickungsnorm des § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG steht der Ausschluss oder die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts einer Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsgutes zum gemeinen Wert gleich (Entstrickungsfiktion). Korrespondierend steht die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts einer Einlage gleich (Verstrickungsfiktion).

Mit dem ATADUmsG werden die Entstrickungsstatbestände auf Fälle erweitert, bei denen die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (sog. Verstärkung, z.B. bei Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte) hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts entfällt und der ausländische Staat eine Entstrickungsbesteuerung vornimmt, § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG.

In diesem Fall gilt das Wirtschaftsgut als zu dem Wert veräußert und als zum selben Wert wieder angeschafft, den der andere Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegt hat, höchstens aber zum gemeinen Wert (Wertverknüpfung). § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG sieht analog zu § 4 Abs. 1 Satz 3 2. HS EStG für diese Fälle auch ein Antragswahlrecht vor.

Mit § 12 Abs. 1a KStG wird sichergestellt, dass bei der erstmaligen Verstrickung oder dem Wegfall der Beschränkung des Besteuerungsrechtes für Wirtschaftsgüter der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft die gleichen Entstrickungs-, Verstrickungsregelungen und Wertansätze Anwendung finden wie bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens. Denn der allgemeine Verweis des § 8 Abs. 1 KStG auf das EStG findet nur für Gewinneinkünfte Anwendung.

Erstmalige Anwendung

§ 12 Abs. 1 und 1a KStG sind rückwirkend erstmals für nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden, § 34 Abs. 6d KStG.

4. Verschärfung der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG)

Bei Wegzug einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person gilt gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch ohne Veräußerung der Anteile als verwirklicht.

Die Wegzugsbesteuerung wird nunmehr ausweislich der Gesetzesbegründung an den Stand der neueren EuGH-Rechtsprechung angepasst. Es handelt sich aber bei Betrachtung der Regelungen im Detail um eine erhebliche Verschärfung der Wegzugsbesteuerung. Fraglich wird in Zukunft sein, ob die Regelungen mit dem Unionsrecht vereinbar sein werden (insbesondere die Frage der fehlenden „echten“ Stundungsmöglichkeit in EU-/EWR-Fällen). Die Regelungen im Einzelnen:

- ▶ Die Neuregelung sieht in § 6 Abs. 2 AStG vor, die Dauer der vorangegangenen unbeschränkten Steuerpflicht von zehn Jahren auf sieben Jahre zu verkürzen. Im Gegenzug wird der „Betrachtungszeitraum“ in dem die siebenjährige unbeschränkte Steuerpflicht bestanden haben muss auf lediglich 12 Jahre begrenzt. Im Ergebnis kommt es dadurch zu einer erheblichen Verschärfung, da Zeiträume in denen bereits vor dem 12-jährigen Betrachtungszeitraum eine unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat, unberücksichtigt bleiben und nicht mehr „angesammelt“ werden können.
- ▶ Hat der Steuerpflichtige die Absicht, nach Deutschland zurückzukehren, sieht § 6 Abs. 3 AStG bereits bisher bestimmte Erleichterungen für den Steuerpflichtigen vor (sog. Rückkehroption). Neben der grundsätzlich möglichen Stundung sieht die Regelung vor, dass der Steueranspruch in Gänze entfällt, sofern der Steuerpflichtige innerhalb von fünf Jahren (mit Verlängerungsmöglichkeit auf zehn Jahre) nach Deutschland zurückkehrt. Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 und 3 AStG beträgt der Rückkehrzeitraum nunmehr grds. sieben Jahre. Eine Verlängerung um fünf Jahre ist auf Antrag weiterhin möglich. Weiterhin muss der Steuerpflichtige die Rückkehrabsicht nicht mehr glaubhaft darlegen. Das bloße Behaupten einer Rückkehrabsicht dürfte wohl nicht genügen. Verfahrensrechtlich sieht das Gesetz ebenfalls Erleichterungen für den rückkehrwilligen Steuerpflichtigen vor, nämlich eine Steuerstundung und auf Antrag ein Entfallen der Jahresraten (§ 6 Abs. 4 Sätze 7 und 8 AStG). Es darf jedoch keiner der in § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 AStG aufgelisteten Tatbestände eintreten, also bspw. keine Veräußerung, (verdeckte) Einlage, Anteilstausch oder Übertragung auf eine Stiftung. Um eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Rückkehroption zu verhindern, hat der Gesetzgeber gemäß § 6 Abs. 4 Satz 8 AStG eine gesonderte Verzinsung des Steueranspruchs i.S.v. § 234 AO vorgesehen. Diese Verzinsung tritt ein, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen der Rückkehroption auf die Erhebung von Jahresraten verzichtet hat, aber die Steuer nach § 6 Abs. 1 AStG nicht mehr entfallen kann (z.B., weil ein schädlicher Tatbestand erfüllt wird).
- ▶ Die grundlegendste Änderung ist der vollständige Wegfall der bisherigen zinslosen und zeitlich unbefristeten Stundung des Steueranspruchs bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat. Stattdessen sieht die Neuregelung in § 6 Abs. 4 AStG auf Antrag vor, den Steueranspruch in sieben gleichen Jahresraten zu entrichten. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen und in der Regel gegen Sicherheitsleistung zu gewähren. Dies gilt auch für Drittstaatenfälle. Die bisherige Differenzierung zwischen Wegzügen in EU-/EWR-Staaten und Drittstaaten wird damit aufgegeben (sog. „One-fits-all-Lösung“). Im Ergebnis kommt es somit zu einer erheblichen Verschärfung für EU-/EWR-Sachverhalte, da eine unbefristete Stundung des Steueranspruchs nunmehr ausgeschlossen ist. Für Drittstaatenfälle sieht das Gesetz jedoch eine für den Steuerpflichtigen günstigere Rechtslage vor. Laut Begründung wäre die Ausweitung der unbegrenzten EU/EWR-Stundung auf die Schweiz zur Herstellung der Unionsrechtskonformität ein

falsches Signal gewesen. Die nun geplante „One-fits-all-Lösung“ sei vor diesem Hintergrund daher ein sachgerechter und gangbarer Weg.

- ▶ Nachträgliche Wertminderungen werden auch bei EU/EWR-Wegzügen nicht mehr berücksichtigt. Dies stellt eine erhebliche Verschärfung im Vergleich zur geltenden Rechtslage dar.

Erstmalige Anwendung

Erstmalige Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2022, § 21 Abs. 1 AStG. Auf am 31.12.2021 noch laufende Stundungen i.S.d. § 6 Abs. 4 und Abs. 5 AStG oder laufende Fristen i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG ist die geltende Fassung jedoch weiterhin anzuwenden, § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG. Abweichend sind Minderungen des Vermögenszuwachses i.S.d. § 6 Abs. 6 AStG auf Veräußerungen nach dem 24.03.2021 (Tag des Kabinettsbeschlusses) nicht mehr zu berücksichtigen, § 21 Abs. 3 Satz 2 AStG.

5. Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise

5.1 Änderungen der Grundsätze zu Verrechnungspreisen

Die im Referentenentwurf des ATADUmsG vom 10.12.2019 enthaltenen umfangreichen Änderungen an den Grundsätzen zu Verrechnungspreisen, wurden wegen erheblicher Kritik, insbesondere bzgl. der geplanten Änderung zu Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen, aus dem ATADUmsG gestrichen. Die Änderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 AStG, die geplante Einführung einer Preisanpassungsklausel sowie die Einführung einer eigenständigen, nationalen Rechtsgrundlage für bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) wurden schließlich in das AbzStEntModG überführt. Die geplanten § 1a Abs. 1 AStG-E „Finanzierungsbeziehungen“ und § 1a Abs. 2 AStG-E „Finanzierungsdienstleistungen“ wurde dagegen trotz mehrfacher Forderungen des Bundesrats weder in das AbzStEntModG noch in das ATADUmsG (dort zuletzt als § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E im Gespräch) aufgenommen. Ebenfalls nicht aufgenommen wurde die anfänglich im ATADUmsG geplante Absenkung des Schwellenwerts von 100 Mio. Euro auf 50 Mio. Euro bei der Stammdokumentation (sog. Master File), § 90 Abs. 3 AO-E.

5.2 Erweiterte Definition der nahestehenden Person, § 1 Abs. 2 AStG

Die Definition der „nahestehenden Person“ § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG stellt weiterhin auf das Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung ab. Die hierfür heranzuziehende Bezugsgröße wird nunmehr - in Anlehnung an die ATAD - genauer bestimmt. So ist nicht nur auf das gezeichnete Kapital, sondern auch auf Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte, Stimmrechte sowie der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, am Gewinn und am Liquidationserlös abzustellen. Über § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG gilt die Tatbestandserweiterung auch in Bezug auf sog. Dreiecksfälle. Ausweislich der Gesetzesbegründung können auch Netzwerke und deren Organisationseinheiten (anders als voneinander unabhängige Franchiseunternehmen) als nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 4 AStG gelten.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 21 Abs. 1 AStG erstmals für den VZ 2022 anzuwenden. § 1 Abs. 2 AStG ist für Zwecke der Anwendung des § 4k Abs. 6 EStG bereits für den Veranlagungs- und Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden, § 21 Abs. 2 AStG.

5.3 Bandbreite bei eingeschränkter Vergleichbarkeit, § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG

Mit dem AbzStEntModG wurde ein neuer § 1 Abs. 3a AStG eingeführt, wonach die sich ergebende Bandbreite von Werten, zwischen denen Unterschiede in der Vergleichbarkeit bestehen, regelmäßig mittels der Interquartilmethode einzuengen ist. Liegt der verwendete Wert aber außerhalb der Bandbreite oder der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich. Dies gilt allerdings nur, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG.

Die Formulierung des § 1 Abs. 3a Satz 4 AStG wird nun im ATADUmsG redaktionell angepasst. Danach muss der Steuerpflichtige bei Abweichen vom Median glaubhaft machen, dass ein anderer Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht. Damit soll der Ansatz des Medians als Regelfall sichergestellt werden. Ohne diese Änderung wurde befürchtet, dass der Ansatz

des Medians in der Praxis die Ausnahme darstellt, da der Steuerpflichtige zunächst - ohne sachliche Begründung - einen Wert außerhalb der Bandbreite verwenden würde. Durch die Änderung hat der Steuerpflichtige stattdessen künftig Gründe vorzutragen, dass ein anderer Wertansatz innerhalb der Bandbreite besser dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht als der Median.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 21 Abs. 1 AStG erstmals für den VZ bzw. EZ 2022 anzuwenden.

5.4 DEMPE-Konzept, § 1 Abs. 3c Satz 4 AStG

Mit dem im AbzStEntModG neu geschaffenen § 1 Abs. 3c AStG wird erstmalig eine Definition immaterieller Werte in das Gesetz aufgenommen. Außerdem werden mit dem neuen § 1 Abs. 3c AStG die in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 beschriebenen DEMPE-Funktionen in nationales Recht als Grundlage für die Ertragszuordnung bei immateriellen Wirtschaftsgütern verankert. Die Funktionen sind gem. § 1 Abs. 3c AStG angemessen zu vergüten, wenn diese im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, der Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung (DEMPE) immaterieller Wirtschaftsgüter ausgeübt werden.

Mit dem ATADUmsG wird nun § 1 Abs. 3c Satz 4 AStG in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien angepasst. Erfolgte zuvor eine angemessene Vergütung, soweit die DEMPE-Funktionen ausgeübt und hierzu Vermögenswerte eingesetzt oder Risiken übernommen werden, wird künftig darauf abgestellt, dass Vermögenswerte eingesetzt und Risiken übernommen (Kumulation).

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 21 Abs. 1 AStG erstmals für den VZ bzw. EZ 2022 anzuwenden.

6. Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung

Bei der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung kommt es zwar nicht zu einer grundsätzlichen Systemänderung, jedoch haben die Änderungen teilweise erhebliche Auswirkungen.

So ist weder die überfällige Absenkung der Grenze zur Niedrigbesteuerung vorgesehen, die unverändert 25 Prozent betragen soll. Noch enthält das Gesetz eine Entlastungsmöglichkeit von der Gewerbesteuer, insbesondere im Wege der Anrechnung der ausländischen Steuer wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer.

- ▶ Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung weicht in der vorliegenden Umsetzung von der ATAD ab:
- ▶ Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung gilt auch für die Einkommen- und Gewerbesteuer.
- ▶ Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bleibt an einigen Stellen hinter der ATAD zurück, z.B. gelten Lizenzen entgegen der ATAD z.T. als aktiv.

Insbesondere bei Abweichung können die geplanten Neuregelungen auf Grundlage des Unionsrechts möglicherweise noch zu Fall gebracht werden.

Erstmalige Anwendung der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung

Die §§ 7 - 13, 15-18 und 20 AStG (im Hinblick auf die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer) sind erstmals für den Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum anzuwenden, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31.12.2021 beginnt (§ 21 Abs. 4 Satz 1 AStG).

6.1 Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft (§ 7 AStG)

Tatbestandsmerkmal der Hinzurechnungsbesteuerung ist derzeit die sog. „Inländerbeherrschung“. Eine solche Inländerbeherrschung liegt vor, wenn Inländer allein oder zusammen mit anderen Inländern zu mehr als 50 Prozent an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind.

Das Gesetz sieht eine Abkehr von der „Inländerbeherrschung“ zu einer gesellschaftsbezogener Betrachtung („Konzernbeherrschung“) vor (§ 7 Abs. 1 AStG). Gemäß § 7 Abs. 2 AStG ist eine Beherrschung gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital oder den Stimmrechten unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Dabei kann auch eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft selbst nahestehende Person sein, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllt (§ 7 Abs. 3 AStG). Ein Zusammenwirken im Sinne eines abgestimmten Verhaltens in Bezug auf die ausländische Gesellschaft führt ebenfalls zur Qualifizierung als nahestehende Person (§ 7 Abs. 4 AStG). Dies könnte insbesondere in Joint-Venture-Strukturen von Bedeutung sein. Ebenfalls könnte die Regelung bei einer Minderheitsbeteiligung eines Steuerpflichtigen an einer ausländischen Personengesellschaft, die wiederum die Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält, anwendbar sein. Hierbei wird nach § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG widerlegbar vermutet, dass (unmittelbare oder mittelbare) Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft (unmittelbar oder mittelbar) beteiligt sind, durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Nach der derzeitigen Rechtslage fielen die genannten Beispiele grds. nur dann unter die Hinzurechnungsbesteuerung, wenn eine nicht deutsch-beherrschte Gesellschaft Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6, 6a AStG) erzielt.

Eine weitere Neuerung sieht § 7 Abs. 1 Satz 4 AStG vor. Demnach können nunmehr auch beschränkt Steuerpflichtige der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird.

Im Gegensatz zum Referentenentwurf vom 10.12.2019 sieht das Gesetz auch wieder ein dem aktuell geltenden Gesetzeswortlaut entsprechendes Rangverhältnis zwischen der Hinzurechnungsbesteuerung und dem Investmentsteuergesetz vor. So sind gemäß § 7 Abs. 5 AStG die vorausgehenden Absätze nicht anwendbar, wenn auf die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Basierend auf Art. 7 Abs. 3 ATAD gilt dies jedoch nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen (abzustellen ist auf die Summe dieser Geschäfte) betrieben werden, § 7 Abs. 5 Satz 2 AStG. Laut Gesetzesbegründung kommt es in diesem Fall zu einer gleichzeitigen Anwendung des AStG und des InvStG. Zur Vermeidung einer daraus resultierenden möglichen Doppelbesteuerung sieht § 10 Abs. 6 AStG eine Minderung des Hinzurechnungsbetrags vor. Dies soll auch für die Vorabpauschale gelten, die nach § 18 Abs. 3 InvStG erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließt.

6.2 Katalog aktiver Einkünfte (§ 8 Abs. 1 AStG)

In § 8 Abs. 1 AStG werden weiterhin die aktiven - und damit nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden - Tätigkeiten aufgelistet (Aktivkatalog). Das Gesetz nimmt auch explizit die Veräußerungsgewinne der Zwischengesellschaft auf. Mit dem Aktivkatalog entscheidet sich der Gesetzgeber gegen den ATAD-Passivkatalog (Art. 7 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a ATAD).

Unionsrechtlich bedenklich erscheint, dass der deutsche Aktivitätskatalog den Mindeststandard der ATAD nicht einhält. Nach dem Regierungsentwurf sind Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum, Dividenden, Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen und das Finanzierungsleasing nicht in jedem Fall passiv.

6.2.1 Einkünfte aus dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Finanzunternehmen und Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG)

Grundsätzlich sind Einkünfte aus dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Finanzunternehmen und Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten weiterhin aktiv. Voraussetzung ist jedoch, dass diese

einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG nachgehen. Die Einkünfte sind jedoch dann passiv, wenn die ihnen zugrundeliegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden. Gleiches gilt für Finanzunternehmen i.S.d. KWG, an denen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt sind. Die Normierung der „Ein-Drittel-Grenze“ (zuvor sog. Überwiegend-Klausel = „mehr als die Hälfte“ nach Auffassung der Finanzverwaltung² und der Literatur) wirkt verschärfend.

6.2.2 Einkünfte aus Handel oder Dienstleistung (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 AStG)

Einkünfte aus Handels- und Dienstleistungstätigkeiten sind wie bisher im Grundsatz aktiv. Weiterhin gilt auch: Die konzerninterne Handels- und Dienstleistungstätigkeit einer ausländischen Gesellschaft mit Inlandsbezug wird weiterhin als künstliche Einkünfteverlagerung ins Ausland angesehen und als passiv eingestuft.

Die noch im Referentenentwurf vorgesehene Einschränkung des Bereichs der aktiven Einkünfte, wonach der schädliche Mitwirkungstatbestand (von zuvor im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen oder diesen nahestehenden Personen) auf EU-/EWR-Gesellschaften ausgeweitet wurde, ist im finalen Gesetz nicht mehr enthalten. Als Folge der Abkehr von der Inländerbeherrschung zu einer gesellschaftsbezogener Betrachtung in § 7 Abs. 1 AStG entfällt allerdings auch die Eingrenzung auf „unbeschränkt“ Steuerpflichtige.

Die Vorgaben des Art. 7 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a), vi) ATAD, wonach Einkünfte von sog. Abrechnungsunternehmen aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen passiv sind, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden und keinen oder nur einen geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen, setzt das Gesetz nicht um. Denn: Der „kleine“ Aktivitätsnachweis (in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb) im Rahmen von § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG bei den konzerninternen Handelstätigkeiten und § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b AStG (eingerichteter Geschäftsbetrieb) bei den konzerninternen Dienstleistungstätigkeiten bleibt jeweils erhalten. Einen solchen Funktionsnachweis der ausländischen Gesellschaft sieht die ATAD nicht vor, so dass insoweit für die betroffenen Unternehmen das nationale Recht „günstiger“ ist als die ATAD-Vorgaben. Dieser „kleine“ Aktivitätsnachweis hat insbesondere große Bedeutung für Drittstaatenfälle, denen der Escape durch den Gegenbeweis nicht offensteht (§ 8 Abs. 3 AStG, s.u.).

6.2.3 Darlehensvergabe (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)

Einkünfte aus der Aufnahme und Vergabe von Kapital waren unter bestimmten Voraussetzungen und striktem Nachweisvorbehalt bisher aktiv. Die Regelung im bisherigen § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG wird ersatzlos gestrichen. Damit sind Zinsen künftig auch in sog. Durchleitungsfällen („back-to-back-Finanzierungen“) stets passive Einkünfte.

6.2.4 Dividenden (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG)

Die weitreichendste Änderung des Aktivkatalogs betrifft Dividendeneinkünfte und Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen. Dividenden sind grundsätzlich weiterhin aktiv. Diese Grundregel hat diverse Ausnahmen und Rückausnahmen:

- ▶ a) Fälle des Korrespondenzprinzips (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 EStG):
Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG sind passiv, sofern sie das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft gemindert haben. Als Rückausnahme liegen wiederum aktive Einkünfte vor, soweit
- ▶ aa) die leistende Körperschaft mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist
oder
- ▶ bb) eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung i.S.v. § 8 Abs. 5 AStG-E unterliegt.

² BMF-Schreiben vom 14.05.2004, Tz. 8.1.3.5

Die Rückausnahmen sollen sicherstellen, dass der Hinzurechnungsbetrag, den der unbeschränkt Steuerpflichtige aus der „leistenden Körperschaft“ bezieht, nicht einer doppelten Hinzurechnungsbesteuerung unterliegt.

- ▶ b) Portfoliodividenden bei einer Beteiligung unter 10 Prozent (§ 8b Abs. 4 KStG):
Nach der ATAD sind Dividenden unabhängig von der Beteiligungshöhe passiv, d.h. es erfolgt keine Einschränkung auf Portfoliodividenden. Das Gesetz nimmt von der Aktivität der Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG die Bezüge aus, die bei der ausländischen Gesellschaft nach § 8b Abs. 4 KStG zu berücksichtigen wären, wenn diese unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Die Frage ist also, ob der Empfänger der Dividende die 10 Prozent-Grenze erfüllt. In der Begründung heißt es hierzu, dass die Umgehung von § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Zwischenholding verhindert werden soll, welche eine wesentliche Beteiligung (>10 Prozent) i.S.v. § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG vermittelt.
- ▶ c) Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute:
Ebenfalls passiv stuft das Gesetz Dividenden an Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute als Empfänger ein, die ihre Beteiligung unter den Voraussetzungen des § 8b Abs. 7 KStG ESTG halten. Auch hier ist hypothetisch zu prüfen, ob die Dividenden in Deutschland steuerpflichtig wären und nicht der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG unterliegen.

Diese drei Passiv-Vermutungen sollen jeweils auch dann gelten, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Ausschüttungen gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG nicht Zwischengesellschaft ist. Es scheint, dass der Gesetzgeber an dieser Stelle die sog. funktionale Betrachtungsweise „aushebeln“ will. Unter der geltenden Rechtslage hat sich diese Frage bisher nicht gestellt, weil Dividenden nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterlagen. Hält die Zwischengesellschaft die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem aktiven Geschäftsbetrieb und dient diese Beteiligung in funktionaler Hinsicht dem aktiven Geschäftsbetrieb, könnte man grds. vertreten, dass die Dividenden auch im funktionalen Zusammenhang mit dem aktiven Geschäftsbetrieb und damit als aktiv qualifizieren. Dies scheint der Gesetzgeber an dieser Stelle „verhindern“ zu wollen.

In der Praxis könnten insbesondere sog. ausländische Blocker-Strukturen, die eine volle inländische Besteuerung der Dividenden wegen der Anwendung des Korrespondenzprinzips (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG) verhinderten, betroffen sein.

6.2.5 Anteilsveräußerungen (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG)

Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG) gelten nunmehr als aktiv. Anders nach aktuellem Recht, wo der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass der Veräußerungsgewinn nicht auf „schädliche“ Wirtschaftsgüter entfällt, die Tätigkeiten i.S.d. § 7 Abs. 6a AStG dienen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG) wird nunmehr kein weiterer Nachweis gefordert. Eine Ausnahme gilt lediglich für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute (§ 8b Abs. 7 KStG).

6.2.6 Umwandlungen – Doppelte Buchwertbedingung (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG),

Einkünfte aus Umwandlungen sind weiterhin aktiv, soweit sie auf der Übertragung aktiver Wirtschaftsgüter beruhen. Sind passive Wirtschaftsgüter betroffen, sind Umwandlungsvorgänge nur insoweit aktiv, als dass der Steuerpflichtige nachweist, dass die

- ▶ Umwandlung im Inland zu Buchwerten möglich wäre und
- ▶ im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist (neue, zusätzliche Voraussetzung).

6.3 Gegenbeweis § 8 Abs. 2 bis 4 AStG

Der im bisherigen § 8 Abs. 2 AStG angesiedelte Gegenbeweis (als Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 12.09.2006, Rs. C-196/04, „Cadbury Schweppes“) wird ergänzt bzw. aufgeteilt in:

- ▶ § 8 Abs. 3 AStG: Beschränkung auf EU/EWR-Gesellschaften
- ▶ § 8 Abs. 4 AStG: Voraussetzung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs.

Grund für die neue Aufteilung dürfte vor allem der Bezug in § 13 AStG auf § 8 Abs. 2 und 5 AStG sein, wodurch § 8 Abs. 3 und 4 AStG nicht bei Einkünften aus Kapitalanlagecharakter anzuwenden sind.

Von hoher Praxisrelevanz ist die weitergehende nationale Konkretisierung des Gegenbeweises für EU-/EWR-Fälle. § 8 Abs. 2 AStG setzt voraus, dass die ausländische Zwischengesellschaft die folgenden Anforderungen erfüllt:

- ▶ „wesentliche“ (zuvor: „tatsächliche“) wirtschaftliche Tätigkeit
Unklar ist, welche bzw. ob die Änderung von einer tatsächlich wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. bisherigen Fassung des § 8 Abs. 2 AStG hin zu einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. Gesetzes materiell-rechtliche Auswirkungen hat.
- ▶ für die Ausübung der Tätigkeit erforderliche sachliche und personelle Ausstattung (Sätze 2 und 3) sowie hinreichend qualifiziertes Personal mit selbständiger und eigenverantwortlicher Tätigkeit (Satz 3).
- ▶ Outsourcing ist nicht zulässig bzw. kann keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vermitteln (Satz 5).

Wenn die Gesellschaft „ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt“, soll der Gegenbeweis nicht zur Anwendung kommen. Gemeint ist das Outsourcing von Funktionen oder Aufgaben der Zwischengesellschaft, welche jener die Substanz vermitteln sollen. In der Begründung scheint das BMF jedoch anzunehmen, dass Outsourcing generell schädlich sei.³ Dies deckt sich mit den Ausführungen des BMF im Schreiben vom 17.03.2021, wonach das Outsourcing für eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG nach derzeitiger Fassung schädlich ist.

Mit diesen zusätzlichen Voraussetzungen geht der Gesetzgeber über Art. 7 Abs. 2 ATAD und die Anforderungen des EuGHs („Cadbury Schweppes“) hinaus.⁴

Die Beschränkung des Gegenbeweises auf EU-/EWR-Gesellschaften führt dazu, dass Gesellschaften in Drittstaaten de lege lata keine Möglichkeit haben, den Gegenbeweis zu erbringen. Durch das gesellschaftsbezogener Beherrschungserfordernis in § 7 Abs. 1, 2 AStG sollen laut Gesetzesbegründung die in der Vergangenheit von der Rechtsprechung vorgebrachten unionsrechtlichen Bedenken (Stichwort „zufällige Inländerbeherrschung“; siehe hierzu BFH vom 13.06.2018, I R 94/15) in Drittstaatsverhältnissen dem Grunde nach hinfällig sein. Denn die Kapitalverkehrsfreiheit soll laut Gesetzesbegründung aufgrund des Beherrschungserfordernisses in § 7 Abs. 1, 2 AStG durch die Niederlassungsfreiheit verdrängt werden. Diese Rechtsauffassung vertretend, wird der in § 8 Abs. 2, 3 AStG beschränkte Anwendungsbereich des Gegenbeweises ausschließlich auf EU/EWR Sachverhalte gerechtfertigt (Ausnahme jedoch in § 13 AStG).

Insbesondere im Hinblick auf die USA und das Vereinigte Königreich kann dies künftig erhebliche Folgen für den Steuerpflichtigen haben. Ebenfalls ist es offensichtlich, dass die erhöhten Substanzanforderungen mit Blick auf die erforderliche sachliche und personelle Ausstattung sowie hinreichend qualifiziertes Personal mit selbständiger und eigenverantwortlicher Tätigkeit die Praxis vor regelmäßig nur schwierig zu dokumentierende Anforderungen stellt.

Hinsichtlich des Informationsaustausches wird in EU/EWR-Fällen nicht – wie der BFH im Urteil vom 22.05.2019, I R 11/19 zu Drittstaatenfällen vertreten hat – auf die vertragliche Verpflichtung zum Informationsaustausch⁵ per se abgestellt, sondern darauf, ob die Auskünfte (tatsächlich) erteilt werden.

6.4 Niedrigsteuergrenze (§ 8 Abs. 5 AStG)

Das ATADUmsG sieht weiterhin die Niedrigsteuergrenze bei 25 Prozent vor. D.h., eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die effektive Steuerbelastung der Zwischengesellschaft auf die nach Maßgabe des § 10 Abs. 3 AStG ermittelten Einkünfte unter 25 Prozent liegt. Der bisherige § 8 Abs. 3 AStG findet sich nunmehr nahezu unverändert in § 8 Abs. 5 AStG.

³ Vgl. S. 65 Referentenentwurf, zu § 8 Abs. 2 bis 4 AStG: „Dabei kann die ausländische Gesellschaft im Falle der Auslagerung der Tätigkeit diesen Kriterien nicht entsprechen.“

⁴ Vgl. Stellungnahme der 8er Spitzenverbände vom 13.12.2019, S. 23.

⁵ Das BMF fordert mit Schreiben vom 17.03.2021 in Drittstaatenfällen sowohl die vertragliche Verpflichtung zum Informationsaustausch als auch die tatsächliche Verifikationsmöglichkeit.

Die 25 Prozent-Grenze ist insgesamt kritisch zu sehen. Denn:

- ▶ Bei Beibehaltung würde (auch weiterhin) fast die gesamte Welt als „Niedrigsteuergebiet“ gelten.
- ▶ Zudem hat der Steuerpflichtige für eine Exkulpation von der Hinzurechnungsbesteuerung in Drittstaatenfällen die erhöhten Anforderungen des sog. Entlastungsbeweises gemäß BMF-Schreiben vom 17.03.2021 zu erfüllen. Dies erhöht die praktische Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung erheblich.

Ein niedrigerer, realistischer Wert (unter 20 Prozent; im Hinblick auf die fehlende Anrechnung bei der GewSt wäre sogar eine Absenkung auf 15 Prozent angemessen) erscheint dringend notwendig, da anderenfalls

- ▶ Anrechnungsüberhänge bei der Gewerbesteuer entstehen (ggf. Verstoß gegen das Vollerhebungsgebot der ATAD) und
- ▶ keine realistische typisierende Vermutungsschwelle für missbräuchliche Gestaltung vorliegt. Letzteres erscheint unionsrechtlich äußerst bedenklich.

6.5 Freigrenze bei gemischten Einkünften (§ 9 AStG)

§ 9 AStG sieht weiterhin eine Freigrenze für gemischte Einkünfte vor. In der aktuell noch geltenden Gesetzesversion sind für die Anwendung des § 7 Abs. 1 AStG Einkünfte, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, außer Ansatz zu lassen, wenn

- ▶ die ihnen zugrunde liegenden Bruttoerträge nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft betragen, vorausgesetzt,
- ▶ dass die bei einer Gesellschaft oder bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen.

§ 9 AStG soll die Ausgestaltung der Freigrenze an die Vorgaben des Art. 7 Abs. 4 Satz 1 der ATAD annähern. Die Vorschrift des § 9 AStG stellt darauf ab, dass die Einkünfte

- ▶ nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen, vorausgesetzt
- ▶ dass, die bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen.

Nach der Gesetzesbegründung soll die absolute Grenze i.H.v. 80.000 Euro aus Praktikabilitätsgründen beibehalten werden. Dies gilt aber nur für die gesellschaftsbezogener Freigrenze, nicht für die nach bisherigem Recht geltende gesellschaftsbezogene Freigrenze.

6.6 Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG)

Bisher erfolgte der Zufluss des Hinzurechnungsbetrags qua Fiktion nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Zwischengesellschaft. Abweichend davon fingiert § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG den Zufluss des Hinzurechnungsbetrages nun für den Veranlagungszeitraum, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft endet. Dies kann für den Veranlagungszeitraum 2022 zu einer Erfassung von zwei Hinzurechnungsbeträgen führen (ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft vorausgesetzt): Der Hinzurechnungsbetrag für das Wirtschaftsjahr 2021 gilt erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2021, d.h. am 01.01.2022 als zugeflossen; der Hinzurechnungsbetrag für das Wirtschaftsjahr 2022 gilt bereits mit Ende des Wirtschaftsjahres 2022 als zugeflossen, d.h. am 31.12.2022.

Darüber hinaus wird in § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG ein Verweis auf § 9 Nr. 7 GewStG aufgenommen. Danach ist auf den Hinzurechnungsbetrag neben § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG künftig auch § 9 Nr. 7 GewStG nicht anzuwenden. Mit dieser laut Gesetzesbegründung klarstellenden Ergänzung soll der Hinzurechnungsbetrag, wie bereits nach geltendem Recht, weiterhin der Gewerbesteuer unterliegen.

Auch in Bezug auf die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte ergeben sich gemäß § 10 Abs. 3 AStG Änderungen. Zwar sind die Einkünfte weiterhin grundsätzlich in entsprechender Anwendung des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Gleichwohl sind die Vorschriften zur Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG), zur Lizenzschranke (§ 4j EStG) sowie § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG nicht mehr explizit ausgeschlossen. Auch § 4k EStG sollte bei der Ermittlung der dem

Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte zu beachten sein. Die Anwendbarkeit des UmwStG wird jedoch ausgeschlossen. Weiterhin soll die Anwendung von § 10d EStG beschränkt werden. Verluste können demnach nicht mehr zurückgetragen, sondern nur noch vorgetragen werden (§ 10 Abs. 3 Satz 5 AStG).

Nach der derzeitigen Gesetzeslage können die Einkünfte entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Künftig hat nunmehr die Ermittlung ausschließlich nach dem Betriebsvermögensvergleich zu erfolgen (§ 10 Abs. 3 AStG). Sollte der Steuerpflichtige bisher die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte nach der Einnahmenüberschussrechnung ermittelt haben, ist zu prüfen, ob sich durch die Umstellung auf den Betriebsvermögensvergleich ggf. ein Umstellungsgewinn ergibt.

Die Vorschrift für nachgeschaltete Zwischengesellschaften wurde gestrichen (§ 14 AStG). Es erfolgt nunmehr eine unmittelbare Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags zum Steuerpflichtigen. Die Hinzurechnungsbesteuerung ist folglich für jede Zwischengesellschaft separat vorzunehmen. Ein Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft ist durch den Wegfall von § 14 AStG bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften ebenfalls ausgeschlossen.

Die Verstrickung der Wirtschaftsgüter wird in § 10 Abs. 5 AStG normiert. Dabei ist die Bewertung nach deutschem Steuerrecht vorzunehmen. Die Bewertung in der Hinzurechnungsbilanz erfolgt mit dem von der übertragenden Gesellschaft angesetzten Wert, d.h. den fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten. Im Ergebnis werden damit die im Ausland gebildeten stillen Reserven in Deutschland (über die Hinzurechnungsbesteuerung) steuerverstrickt.

Erstmalige Anwendung - zusätzliche Regelung

Verluste, die für Veranlagungszeiträume oder Erhebungszeiträume vor dem 01.01.2022 bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d EStG, soweit sie die nach § 9 AStG außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden, § 21 Abs. 4 Satz 2 AStG.

Für Steuern der ausländischen Gesellschaft für Wirtschaftsjahre, die vor dem 01.01.2022 enden, gelten § 10 Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 6 und § 12 Abs. 1 AStG fort, § 21 Abs. 4 Satz 3 AStG.

Für den Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft gilt Folgendes:

Soweit Verluste, die für Veranlagungszeiträume oder Erhebungszeiträume vor dem 01.01.2022 entstanden sind und durch Anwendung des § 14 AStG einer anderen Gesellschaft zugerechnet und noch nicht verrechnet worden sind, können diese Verluste auf bis zum 31.07.2023 zu stellenden Antrag denjenigen nachgeordneten Zwischengesellschaften i.S.d. § 14 AStG zugeordnet werden, durch deren Tätigkeit sie wirtschaftlich verursacht sind; bei mehreren Steuerpflichtigen ist der Antrag einheitlich zu stellen, § 21 Abs. 4 Satz 5 AStG.

6.7 Kürzungsbetrag bei Gewinnausschüttung oder Veräußerung (§ 11 AStG)

Nach bisherigem Recht sind Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei, soweit für das Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr, für das sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre/Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer unterlegen haben. Nach § 12 Abs. 3 AStG können die mit diesen Bezügen in Zusammenhang stehenden Quellensteuern bislang nur rückwirkend auf den Veranlagungszeitraum des Anfalls der Zwischeneinkünfte angerechnet werden.

Mit § 11 AStG wird dieses Entlastungssystem reformiert. Erhält der Steuerpflichtige Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (ggf. auch weitere Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG i.V.m. dem Investmentsteuergesetz), ist ein Kürzungsbetrag in Höhe des steuerpflichtigen Teils der genannten Bezüge von der Summe der Einkünfte abzuziehen. Dazu ist ein verbleibendes sog. Hinzurechnungskorrekturvolumen jährlich gesondert festzustellen. Dieses entspricht gemäß § 11 Abs. 3 Satz 2 AStG dem Hinzurechnungskorrekturvolumen des vorangegangenen Veranlagungszeitraums zuzüglich des Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 2 AStG des laufenden Veranlagungszeitraums abzüglich der Bezüge i.S.d. § 11 Abs. 1 AStG im laufenden Veranlagungszeitraum. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen ist also der Betrag, der steuerpflichtig wäre, wenn die bisher angefallenen Hinzurechnungsbeträge

ausgeschüttet würden. Die Regelung soll nach § 11 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Abs. 4 AStG entsprechend für Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne von Gesellschaften gelten, die an der Zwischengesellschaft mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind.

Durch die Neuregelung des § 11 AStG entfällt die Befreiungsvorschrift in § 3 Nr. 41 EStG.

Die ausländische Quellensteuer auf die Dividende kann nunmehr nach allgemeinen Grundsätzen des § 34c EStG, § 26 KStG angerechnet werden.

Erstmalige Anwendung - zusätzliche Regelung

Als Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens zum 31.12.2021 wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge erfasst, die beim Steuerpflichtigen gem. § 10 Abs. 2 AStG für die Veranlagungszeiträume 2015 bis 2022 der Besteuerung unterliegen, soweit sie nicht für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 EStG-E zu berücksichtigen sind, § 21 Abs. 4 Satz 4 AStG.

§ 3 Nr. 41 EStG ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden, § 52 Abs. 4 Satz 15 EStG.

6.8 Steueranrechnung (§ 12 AStG)

Bislang sind ausländische Steuern, die auf die hinzugerechneten Einkünfte im Ausland anfielen, grundsätzlich gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG abzugsfähig. Auf Antrag erfolgt eine Steueranrechnung gemäß § 12 Abs. 1 AStG.

Da ein Steuerabzug durch die Änderung des § 10 Abs. 1 AStG nicht mehr vorgesehen ist, werden Steuern, die zulasten der ausländischen Gesellschaft auf die dem Hinzurechnungsbetrag unterliegenden hinzurechnungspflichtigen Einkünfte tatsächlich erhoben wurden, nach § 12 Abs. 1 AStG von Amts wegen auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet. Ggf. hat eine Kürzung um Ansprüche i.S.d. § 8 Abs. 5 Satz 2 AStG zu erfolgen (z.B. Steuererstattungsansprüche). Steuern sind für den Veranlagungszeitraum anzurechnen, in welchem der Hinzurechnungsbetrag bei dem Steuerpflichtigen zu erfassen ist. Voraussetzung für die Steueranrechnung ist jedoch, dass die Steuern im Ausland tatsächlich erhoben worden sind.

Für die Anrechnung ausländischer Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung in mehreren Staaten ist nach § 12 Abs. 2 AStG ein Antrag erforderlich. Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft nicht unmittelbar, sondern mittelbar (z.B. über eine ausländische Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) gehalten wird. Nach dieser Regelung kann die im Ausland auf den Hinzurechnungsbetrag erhobene Steuer zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung angerechnet werden, soweit die gleichen passiven Einkünfte der Zwischengesellschaft in den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG eingegangen sind.

6.9 Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften (§ 13 AStG)

Die Beteiligung an ausländischen Gesellschaften, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 7 Abs. 6a AStG erzielen, führt derzeit nach § 7 Abs. 6 AStG auch dann zu einer Hinzurechnungsbesteuerung, wenn keine beherrschende Beteiligung vorliegt. Hierbei sind die Besonderheiten des § 7 Abs. 6 Satz 2 und 3 AStG (Freigrenze und Börsenklausel) zu beachten.

Die bisherige Regelung wird im Grundsatz beibehalten. Der neu gefasste § 13 AStG normiert die Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften, wodurch § 7 Abs. 6 und Abs. 6a AStG entfallen. § 13 AStG ist subsidiär zu § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG, d.h. die Norm findet nur dann Anwendung, wenn die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG-E nicht erfüllt sind. Die Neuregelung sieht im Einzelnen folgende Punkte vor:

- ▶ Neu ist, dass der Wortlaut nunmehr explizit auf eine niedrige Besteuerung der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter i.S.d. § 8 Abs. 5 AStG abstellt.
- ▶ Zusätzlich wird klargestellt, dass auch Veräußerungsgewinne zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter zählen. Die Ausnahme für Einkünfte, die im Rahmen sog. „Zentralverwahrertätigkeiten“ i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KWG zufließen, entfällt jedoch künftig.
- ▶ Über den Verweis in § 13 Abs. 4 AStG wird zukünftig der Gegenbeweis i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG entsprechende Anwendung finden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll hierdurch der

Rechtsprechung des EuGH im Fall „X-GmbH“ (C-135/17) Rechnung getragen werden. Aufgrund des fehlenden Verweises auf § 8 Abs. 3 AStG kann der Gegenbeweis nunmehr auch für Drittstaatengesellschaften geführt werden. Hiervon ausgenommen sind Fälle ohne zwischenstaatlichen Informationsaustausch (§ 13 Abs. 4 Satz 2 AStG).

Im Weiteren sind – wie bisher – die Freigrenze bei gemischten Einkünften und die Börsenklausel zu beachten.

§ 13 Abs. 5 AStG regelt den Vorrang des Investmentsteuerrechts, wonach die Vorschriften in Abs. 1-4 nicht anzuwenden sind, wenn auf die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des InvStG anzuwenden sind. Entsprechendes gilt für ausländische Gesellschaften, soweit an diesen eine solche Gesellschaft (un)mittelbar beteiligt ist. Laut Gesetzesbegründung sei in diesen Fällen keine Beherrschungskonstellation gegeben, sondern es handle sich bei Investmentfonds im Gegensatz zu Kapitalanlagegesellschaften um marktübliche, standardisierte Anlageformen. § 13 Abs. 5 AStG wird um einen Satz 2 dahingehend ergänzt, dass das InvStG nicht nur „Sperrwirkung“ in Bezug auf von (Spezial-)Investmentfonds unmittelbar erzielte Einkünfte gegenüber der Hinzurechnungsbesteuerung entfaltet, sondern auch sowohl bei einer mittelbaren Beteiligung über einen ausländischen als auch über einen inländischen Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds (§ 13 Abs. 5 Satz 2 AStG).

6.10 Steuerpflicht von ausländischen Stiftungen (§ 15 AStG)

§ 15 AStG enthält den §§ 7 ff. AStG vergleichbare Regelungen, die aufgrund der besonderen Struktur ausländischer Stiftungen einer gesonderten Normierung bedürfen. Grundsätzlich müssen nach § 15 Abs. 1 AStG Vermögen und Einkünfte ausländischer Familienstiftungen bei dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder dem unbeschränkt steuerpflichtigen Bezugs- bzw. Anfallsberechtigten anteilig hinzugerechnet werden.

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung macht in diesem Zusammenhang auch – weitestgehend redaktionelle – Anpassungen des § 15 AStG erforderlich. Unter anderem entfällt der Verweis auf § 12 AStG in § 15 Abs. 5 AStG, da § 15 Abs. 5 AStG nun eine eigene Anrechnungsregelung von Steuern, die von der Stiftung gezahlt worden sind, vorsieht. § 15 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 11 AStG regelt demnach eine Anrechnung von Steuern auf befreite Zuwendungen in analoger Anwendung von § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 KStG. Außerdem gilt zukünftig die Vorlagepflicht nach § 17 AStG auch für die sachdienlichen Unterlagen zur Anwendung des § 15 AStG.

Der derzeitige Verweis in § 15 Abs. 9 AStG auf die §§ 7 bis 14 AStG wird aufgrund des Wegfalls von § 14 AStG entsprechend angepasst und darüber hinaus geregelt, dass die Grundsätze des § 7 Abs. 1 Satz 3 AStG auch für der ausländischen Stiftung nachgeschaltete Zwischengesellschaften analog Anwendung finden.

6.11 Sachverhaltsaufklärung (§ 17 AStG)

§ 17 AStG enthält grundsätzlich nur redaktionelle Anpassungen. § 17 Abs. 1 Nr. 2 AStG konkretisiert nunmehr, dass neben der Vorlagepflicht von Bilanzen und Erfolgsrechnungen für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr auch eine Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie Steuererklärungen und Steuerbescheide vorzulegen sind.

6.12 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 18 AStG)

§ 18 AStG enthält verfahrensrechtliche Regelungen zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung.

Aufgrund der Änderung des Beherrschungskonzeptes in § 7 Abs. 1, Abs. 2 AStG, wonach nunmehr auch mittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligte Gesellschafter Hinzurechnungs-Steuerpflichtige i.S.d. § 7 AStG sein können, wird der Anwendungsbereich des § 18 AStG erweitert. § 18 AStG erfasst nunmehr auch Fallgestaltungen, in denen an der Zwischengesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter vorhanden sind. Ansonsten beinhaltet § 18 AStG hauptsächlich klarstellende Ergänzungen. Hierbei sind insbesondere die folgenden Aspekte hervorzuheben:

- ▶ Der sachliche Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 AStG wird um eine nicht abschließende Aufzählung der in das Feststellungsverfahren einzubeziehenden Besteuerungsgrundlagen erweitert (Hinzurechnungsbetrag, anrechenbaren Steuern, Hinzurechnungskorrekturvolumen und Verlustvortrag).
- ▶ § 18 Abs. 3 Satz 3 AStG sieht nunmehr erleichterte Erklärungspflichten in Form einer Anzeige vor, wenn der Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG geltend gemacht wird.
- ▶ Eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist nach § 18 Abs. 5 AStG bei jedem Steuerpflichtigen zulässig. Die bisherige Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO entfällt daher.

6.13 Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 20 AStG)

§ 20 Abs. 2 AStG sieht einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode vor, wenn Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen anfallen und ungeachtet § 8 Abs. 2 AStG als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, wenn die Betriebsstätte eine ausländische Zwischengesellschaft wäre.

§ 20 Abs. 2 AStG nimmt das Tatbestandsmerkmal der abkommensrechtlichen Freistellung nunmehr explizit in den Wortlaut der Vorschrift auf. Zudem ist künftig ein negativer Betrag nicht zu berücksichtigen. Über den Verweis auf § 10 Abs. 3 Satz 5 und 6 AStG sind negative Einkünfte entsprechend § 10d EStG vorzutragen. Ein Rücktrag ist nicht zulässig. Mit dieser Regelung soll der Mindeststandard nach Art. 8 Abs. 1 Satz 2 ATAD umgesetzt werden.

7. Änderungen im Gewerbesteuergesetz

7.1 Keine Gewerbesteuerpflicht bei Gegenbeweis

In § 7 Satz 9 GewStG erfolgt eine redaktionelle Anpassung an den neuen § 8 Abs. 2 bis 4 AStG.

Erstmalige Anwendung

Erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2022, § 36 Abs. 3 GewStG.

7.2 Anpassung der Hinzurechnungsvorschrift (§ 8 Nr. 5 GewStG)

§ 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG stellt sicher, dass keine Hinzurechnung für gewerbesteuerliche Zwecke bei Gewinnausschüttungen i.S.d. § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG erfolgt. Somit soll eine Doppelbelastung durch die Hinzurechnungsbesteuerung und die gewerbesteuerliche Hinzurechnung der nachlaufenden Dividende vermieden werden.

Aufgrund des nunmehr neuen Konzepts des Kürzungsbetrags bei Gewinnausschüttungen gemäß § 11 AStG und der damit einhergehenden Abschaffung des § 3 Nr. 41 EStG, wird § 8 Nr. 5 Satz 2 GewStG ersatzlos gestrichen. So wird § 11 Abs. 5 AStG künftig sicherstellen, dass Ausschüttungen oder Anteilsveräußerungen nicht erneut der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie bereits auf der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfenen passiven Einkünften beruhen.

Erstmalige Anwendung

Erstmalige Anwendung für den Erhebungszeitraum 2022, § 36 Abs. 4a GewStG.

7.3 Kürzung für Mitunternehmerschaften (§ 9 Nr. 2 Satz 2 und 4 GewStG)

Nach § 9 Nr. 2 GewStG werden Gewinnanteile an in- und ausländischen Mitunternehmerschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mitunternehmers gekürzt. Die Vorschrift soll die doppelte gewerbesteuerliche Erfassung der Gewinne einer Personengesellschaft vermeiden.

Durch die Einführung des § 7 Satz 7 GewStG i.d.F. des BEPS-UmsG wurde die gewerbesteuerliche Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags i.S.d. § 10 Abs. 1 AStG in § 7 Satz 7 GewStG gesetzlich geregelt. Die Regelung ist ab dem Erhebungszeitraum 2017⁶ anzuwenden. § 7 Satz 7 GewStG soll die

⁶ § 36 Abs. 3 Satz 3 bzw. § 36 Abs. 5 Satz 1 GewStG i.d.F. JStG 2020.

Belastung mit Gewerbesteuer für die Direktbeteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft herstellen (Anwendung BFH-Urteil vom 11.03.2015, I R 10/14 bis Erhebungszeitraum 2016⁷).

Wird der Hinzurechnungsbetrag jedoch nicht unmittelbar, sondern mittelbar durch Zwischenschaltung einer ausländischen Mitunternehmerschaft bezogen, sollte der Hinzurechnungsbetrag gemäß § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werden können, da die Vorschrift keinen Verweis auf § 7 Satz 7 GewStG enthält. Derzeit sieht § 9 Nr. 2 Satz 2 Hs. 2 GewStG lediglich einen Ausschluss der Kürzung für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG vor (passive Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden), sofern diese im Gewerbeertrag enthalten sind.

Diese „Gesetzeslücke“ wird nunmehr geschlossen. § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG verweist künftig auch auf § 7 Satz 7 GewStG. Demnach soll „zukünftig“ (laut Gesetzesbegründung) die Kürzung für Einkünfte i.S.d. § 7 Satz 7 GewStG ausgeschlossen sein. Die Änderung des § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG soll im Fall der Zwischenschaltung einer ausländischen Mitunternehmerschaft die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags im Inland sicherstellen.

Des Weiteren führt das ATADUmsG einen neuen Satz 4 in § 9 Nr. 2 GewStG ein. Dieser soll sicherstellen, dass bei Beteiligungsketten über zwischengeschaltete inländische Mitunternehmerschaften der Hinzurechnungsbetrag nicht mehrfach, sondern nur bei der ersten inländischen Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 36 Abs. 1 GewStG in der dann geltenden Fassung rückwirkend erstmals für den Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden⁸.

7.4 Kürzung für Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG)

Nach § 9 Nr. 3 GewStG wird der Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf eine ausländische Betriebsstätte dieses Unternehmens entfällt. Die Vorschrift bezweckt die Vermeidung der ungerechtfertigten Belastung durch Gewerbesteuer (Territorialitätsprinzip).

Entsprechend zur Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG sieht auch § 9 Nr. 3 Satz 1 HS. 2 GewStG nach geltendem Recht vor, dass eine Kürzung für die in § 7 Satz 8 GewStG aufgeführten Einkünfte für gewerbesteuerliche Zwecke unterbleibt.

Laut der Gesetzesbegründung zum Gesetzesentwurf kann mittels Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags nach aktueller Gesetzeslage vermieden werden, wenn die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft in einer ausländischen Betriebsstätte des inländischen hinzurechnungspflichtigen Unternehmens gehalten wird.

§ 9 Nr. 3 Satz 1 Hs. 2 GewStG enthält künftig auch einen Verweis auf § 7 Satz 7 GewStG und gewährleistet damit für den Fall, dass die Beteiligung an der ausländischen Zwischengesellschaft in einer ausländischen Betriebsstätte des inländischen Gewerbebetriebs gehalten wird, die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags.

Erstmalige Anwendung

Die Regelung tritt mit Verkündung des ATADUmsG in Kraft und ist mangels gesonderter Anwendungsregelung entsprechend über die allgemeine Anwendungsregelung des § 36 Abs. 1 GewStG in der dann geltenden Fassung rückwirkend erstmals für den Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden⁹.

⁷ Aufhebung des Nichtanwendungserlasses vom 14.12.2015 durch gleich lautenden Erlass vom 04.02.2021.

⁸ Eine Aktualisierung der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 36 Abs. 1 GewStG auf den Erhebungszeitraum 2021 ist derzeit nicht ersichtlich.

⁹ Eine Aktualisierung der allgemeinen Anwendungsvorschrift des § 36 Abs. 1 GewStG auf den Erhebungszeitraum 2021 ist derzeit nicht ersichtlich.

8. Sonstige Änderungen

Darüber hinaus wurden im parlamentarischen Verfahren folgende Punkte ohne Bezug zur ATAD-Umsetzung in das Gesetz aufgenommen:

- ▶ Nachbesserung des § 50c Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des AbzStEntModG: Änderung der Steueranmeldung künftig – so wie bereits in der derzeit geltenden Fassung – im Zeitraum zwischen Antragseingang und Ausstellung der Freistellungsbescheinigung möglich, wenn die Freistellungsbescheinigung zum Zeitpunkt der Anmeldung der Steuer noch nicht erteilt worden ist.
- ▶ Fristverlängerung für die Jahressteuererklärungen für den Besteuerungszeitraum 2020 (Art. 97 § 36 Abs. 3 EGAO)
 - ▶ sowohl in Fällen steuerlicher Beratung sowie gleichermaßen für deren Vorabanforderung um drei Monate auf den 31.05.2022 (§ 149 Abs. 3 und Abs. 4 Satz 1 und 3 AO),
 - ▶ als auch in Fällen nicht steuerlicher Beratung um drei Monate auf den 31.10.2021 (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO).
 - ▶ Die erhöhten Anforderungen für Fristverlängerungen für beratene Land- und Forstwirte mit abweichendem Wirtschaftsjahr nach § 109 Abs. 2 Satz 2 AO sollen erst ab dem 31.10.2022 zur Anwendung kommen. Für nicht beratene Land- und Forstwirte mit abweichendem Wirtschaftsjahr wird die allgemein geltende Erklärungsfrist nach § 149 Abs. 2 Satz 2 AO ebenfalls um drei Monate verlängert.
- ▶ Im Gleichklang zu der Gesetzesanpassung wird zum einen der Beginn des Zinslaufs für den Besteuerungszeitraum 2020 ebenfalls um drei Monate auf den 01.07.2022 verschoben (§ 233a Abs. 2 Satz 1 AO). Zum andern werden Verspätungszuschläge für den Besteuerungszeitraum 2020 gleichermaßen drei Monate später, d.h. erst ab dem 31.05.2022 festgesetzt (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 AO).
- ▶ Als Folgeänderung zur Fristverlängerung nach § 149 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 und 2020 erfolgt eine Verlängerung der Frist zur nachträglichen Anpassung der Einkommen-/Körperschaft- und Gewerbesteuvorauszahlungen für 2019 und 2020 (§ 52 Abs. 35d EStG und § 36 Abs. 5b GewStG).

9. Rückwirkungsproblematik

Grundsätzlich hatten die EU-Mitgliedstaaten die ATAD bis spätestens 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen und die Vorschriften ab dem 01.01.2019 anzuwenden. Die Erweiterung um hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit Drittstaaten sollte – mit Ausnahme der umgekehrt hybriden Gestaltungen (Art. 9a, Anwendung spätestens ab 01.01.2022) – bis Ende 2019 umgesetzt und ab dem 01.01.2020 angewendet werden. Der gleiche Umsetzungs- und Anwendungszeitpunkt gilt für die Vorschriften der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung. Aufgrund der bislang nicht erfolgten nationalen Umsetzung der ATAD (Richtlinie 2016/1164/EU und Änderungsrichtlinie 2017/952) hat die EU-Kommission zwei Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet.

Das ATADUmsG differenziert im Hinblick auf seine Anwendungsvorschriften nach den Einzelregelungen. Dabei führt die Erstanwendung einiger Vorschriften des ATADUmsG ab dem 01.01.2021 bzw. sogar ab dem 01.01.2020 bei voraussichtlicher Verkündung des Gesetzes im Laufe des Jahres 2021 zu einer rückwirkenden Anwendung der jeweiligen Vorschriften. Zwar wurde der Umfang der beabsichtigten rückwirkenden Anwendung im Gegensatz zum Referentenentwurf auf einige Normen beschränkt. Allerdings erfolgt diese teilweise nicht in einer konsistenten Weise und nicht in analoger Umsetzung der Vorgaben der ATAD.

Die Vorschriften des § 4k EStG, § 8b Abs. 1 KStG und § 3 Nr. 40 EStG sowie die Entstrickungsregelungen in EStG und KStG sind ausdrücklich rückwirkend seit dem 01.01.2020 anwendbar. Da die Verkündung des ATADUmsG erst im Jahr 2021 erfolgen wird, kommt es dadurch zu einer grundsätzlich unzulässigen echten Rückwirkung in einen bereits abgeschlossenen Veranlagungszeitraum. Darüber hinaus ergeben sich bei zwei Änderungen im Gewerbesteuergesetz eine echte Rückwirkung, weil auf gesonderte Anwendungsregelungen verzichtet wurde und die allgemeinen Anwendungsregelungen im GewStG nach aktuellem Stand noch einen Anwendungsbeginn im EZ 2020 vorsehen. Allerdings ist auch eine echte Rückwirkung in seltenen Ausnahmefällen verfassungsrechtlich zulässig. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die geltende Rechtslage zerstört ist, z.B.

wenn der Normadressat zu dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der Rechtsfolge vom Gesetz bezogen wird, mit der Änderung rechnen musste.

Bezogen auf das ATADUmsG könnte die Anweisung aus der ATAD, Regeln gegen hybride Gestaltungen und Entstrickungsregelungen seit dem 01.01.2020 anzuwenden, möglicherweise als das Vertrauen in die geltende Rechtslage zerstörend gewertet werden. Diese Auffassung vertreten auch die Bundesregierung in ihrem Gesetzentwurf sowie die Parlamentarier der Großen Koalition im Bericht des Finanzausschusses. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die Bundesregierung mehr als ausreichend Zeit für die Umsetzung hatte und sehenden Auges und in eigener Verantwortung die jetzige Situation verursacht hat. Auch hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf erst am 24.03.2021 beschlossen. Zuvor war lange Zeit nicht absehbar, ob und in welcher Form die Koalition sich in der 19. Legislaturperiode noch auf eine ATAD-Umsetzung verständigen kann. Aufgrund der Besonderheiten des vorliegenden Falls könnte letztlich nur das BVerfG entscheiden, ob eine ausnahmsweise zulässige echte Rückwirkung vorliegt.

In Summe ist daher offen, ob die mit dem ATADUmsG angeordnete rückwirkende Erstanwendung von insb. § 4k EStG zum 01.01.2020 verfassungsrechtlich möglich ist und ggf. vom Bundesverfassungsgericht akzeptiert wird.

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: [http://www.de.ey.com](https://www.de.ey.com)

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.