

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

**E-Mail: katja.hessel@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Eh/We
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. April 2021

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Anti-Steuer- vermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG, BT-Drs. 19/28652)

Sehr geehrte Frau Hessel,

nachdem die Umsetzung der ATAD-Richtlinie seit über einem Jahr erwartet wurde, begrüßen wir grundsätzlich, dass nach einem mehrjährigen Stillstand und einem gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahren nun endlich der Regierungsentwurf des ATAD-UmsG vorliegt.

Zusammen mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz und dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz kommen nun mitten in der Krise mit gleich drei umfassenden Reformvorhaben bewegte Zeiten auf das deutsche und internationale Unternehmenssteuerrecht zu. So sinnvoll und nachvollziehbar es auch sein mag, das laufende Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland schnell zu beenden, so wünschenswert wäre es auch, die Themen sauber zu durchdenken und sie nacheinander abzuarbeiten. Jedes dieser drei Gesetzgebungsverfahren allein wäre Grund genug, sich ausreichend Zeit zu nehmen, um steuerwissenschaftliche Expertise bei Sachverständigen einzuholen. Letzteres ist bislang kaum geschehen und aufgrund des eng getakteten Zeitplans auch kaum mehr möglich.

Es steht zu befürchten, dass aufgrund des Zeitdrucks nicht ausreichend durchdachte und wenig aufeinander abgestimmte Regelungen verabschiedet werden, die das internationale Steuerrecht noch komplexer machen und bei denen der erhoffte steuerliche Mehrertrag zweifelhaft erscheint. Komplexe Regelungen müssen nämlich auch vollzogen werden, was in der Besteuerungspraxis zuletzt weniger auf Veranlagungsebene, sondern immer häufiger erst auf der Betriebsprüfungsebene geschieht. Den Steuerpflichtigen drohen daher mitunter sehr lange Zeiträume ohne Rechts- und Planungssicherheit.

Der vorliegende Gesetzentwurf trägt zwar zu einer Modernisierung des internationalen Steuerrechts in Deutschland bei. Gleichwohl werden eine Vielzahl wichtiger Aspekte nicht aufgegriffen, es erfolgt keine richtlinienkonforme Umsetzung oder es werden (unnötige) Verschärfungen zu Lasten des Steuerpflichtigen geschaffen, was angesichts des sich verstärkenden internationalen Steuerwettbewerbs zu erheblichen Verwerfungen führt.

Ein wesentlicher Kritikpunkt ist zudem die Höhe der Niedrigbesteuerungsgrenze von derzeit 25 %, die wiederum nicht abgesenkt werden soll. Mit den drastischen Verschärfungen der Wegzugsbesteuerung werden insbesondere europarechtliche Bedenken aufgeworfen. Der Gesetzentwurf greift nicht die Notwendigkeit einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung auf, sondern verbleibt in der bisherigen Regelungssystematik, anstatt eine systematisch stimmige Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung zu konzipieren. Darüber hinaus sind die Regelungen zum Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen höchst komplex und unbestimmt. Zudem ist eine echte, verfassungsrechtlich höchst bedenkliche, rückwirkende Anwendung vorgesehen.

Im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens regen wir mit Nachdruck dazu an, eine gesetzliche Regelung für die Verlängerung der Abgabefrist der Jahressteuererklärungen 2020 für steuerlich Beratene in § 149 Abs. 3 AO um drei Monate bis zum 31. Mai 2022 in das Gesetz aufzunehmen (vgl. insoweit auch Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 26. April 2021, BR-Drs. 245/1/21, S. 3 ff.). Steuerberater brauchen als zentrale Akteure der Krisenbewältigung dringend weitere Entlastung, um ihren vielfältigen Aufgaben gerecht werden zu können.

Unsere wesentlichen Anmerkungen entnehmen Sie bitte der beigefügten Anlage. Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
Referent

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer
zum Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung
der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. April 2021

Zu Artikel 1 und 2: Änderung des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes

Zu Artikel 1 Nr. 3: § 4 Abs. 1 Satz 3 und Satz 9 EStG-E sowie zu Artikel 2 Nr. 3: § 12 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 1a KStG-E

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ABl. L 193 vom 19. Juli 2016, S. 1 – Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie/ ATAD) sieht in Art. 5 eine unionsweite Einführung einheitlicher Regelungen zur Entstrickungs- bzw. Wegzugsbesteuerung („Exit Taxation“) vor, wodurch die Besteuerung von in einem Mitgliedstaat entstandenen Wertsteigerungen sichergestellt werden soll, „wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet abzieht oder seinen Steuersitz verlegt, [...] selbst wenn diese zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden [sind]“ (Erwägungsgrund (10) ATAD). Während der Entstrickungsstatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts erfasst, bleibt bislang umgekehrt im Rahmen des Verstrickungsstatbestands nach § 4 Abs. 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG die Erstarkung des deutschen Besteuerungsrechts unberücksichtigt. Hier liegt ein systematischer Bruch vor, da im umgekehrten Fall, der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Anrechnungs-Betriebsstätte, von einem Entstrickungsstatbestand ausgegangen wird.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll nun die sich aus Art. 5 Abs. 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werts umgesetzt werden, wenn eine Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten wegfällt („Verstärkung“). Die geplante Änderung ist insoweit begrüßenswert. Dies soll gesetzestechnisch in der Weise erfolgen, dass zunächst in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E auf Antrag eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG-E und anschließend eine Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E fingiert wird. Mit Ausgestaltung der Wertverknüpfung als Wahlrecht sollen mögliche Hemmnisse bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland vermieden werden. Ein solches Wahlrecht ist bei der Körperschaftsteuer bisher nicht vorgesehen. Das Wahlrecht zur Aufdeckung stiller Reserven in Fällen einer Stärkung deutscher Besteuerungsrechte sollte u. E. auch für die körperschaftsteuerliche Entstrickungsbesteuerung übernommen werden, um einen Gleichlauf der einkommensteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Entstrickungsvorschriften sicherzustellen (vgl. auch Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 26. April 2021, BR-Drs. 245/1/21, S. 8). Ansonsten ist eine analoge Behandlung für eine Veräußerung nach § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG-E vorgesehen.

Durch § 12 Abs. 1a KStG-E wird § 4 Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz und Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, der durch dieses Änderungsgesetz ergänzte § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E sowie der bisherige § 4 Abs. 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG für entsprechend anwendbar erklärt. Dabei wird in Art. 5 Abs. 1 ATAD auf den Marktwert abgestellt, der nach Art. 5 Abs. 6 ATAD als Betrag definiert wird, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können. Damit bringt die Richtlinie den Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung (vgl. Erwägungsgrund (10) ATAD-RL). Da Art. 5 Abs. 5 ATAD sowohl in den

Fällen einer Begründung als auch einer Verstärkung des Besteuerungsrechts die Anerkennung des vom anderen Staat im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegten Wertes verlangt, sofern dieser „dem Marktwert“ entspricht, fingiert § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG-E – in Korrespondenz zur Ausübung des Entnahmewahlrechts in § 4 Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG – für den Fall der Verstärkung von Besteuerungsrechten und § 4 Abs. 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a zweiter Halbsatz EStG für den Fall der Begründung von Besteuerungsrechten eine Einlage zu dem vom anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegten Wert, höchstens dem gemeinen Wert.

Insoweit ist es grundsätzlich zu begrüßen, dass die Vorgaben des Art. 5 Abs. 5 ATAD hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung eines Wegfalls der Beschränkung des Besteuerungsrechts der BRD gesetzlich umgesetzt werden, sodass der systematische Bruch zum Tatbestand der Beschränkung des Besteuerungsrechts nunmehr beseitigt werden soll. Dies soll gesetzestechnisch durch eine komplexe Entnahme- und Einlagefiktion erfolgen. Durch § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG-E soll die durch die ATAD vorgegebene Wertverknüpfung sichergestellt werden, wonach der Aufnahmestaat den Wert übernehmen muss, den der Wegzugsstaat ansetzt. Ob durch die geplante Neuregelung sämtliche Fälle der Verstärkung bzw. Erstarkung des Besteuerungsrechts erfasst sind und eine Wertverknüpfung tatsächlich stets sichergestellt wird, bedarf einer genaueren Betrachtung (problematisch dürfte bspw. sein, dass in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E neben dem „Entfallen der Beschränkung des Besteuerungsrechts“ der Bundesrepublik Deutschland kumulativ an „die Besteuerung“ in einem anderen Staat, anstatt – richtigerweise – an den „Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts“ in diesem Staat, angeknüpft wird). Dass § 4 Abs. 1 Satz 9 EStG-E i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG-E für den Fall der Verstärkung von Besteuerungsrechten und § 4 Abs. 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a zweiter Halbsatz EStG für den Fall der Begründung von Besteuerungsrechten hinsichtlich des Bewertungsmaßstabs auf den gemeinen Wert als Höchstwert rekurren, während die ATAD auf den Marktwert abstellt, dürfte insoweit, unproblematisch sein, als der gemeine Wert regelmäßig dem „Marktwert“ entsprechen dürfte und daher keine Anpassung erforderlich sein sollte. Dennoch stehen in der praktischen Umsetzung Diskussionen um den zutreffenden Marktwert zu befürchten.

Zu Nr. 4: § 4g Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 3, Abs. 6 und zu Nr. 9: § 36 Abs. 5 EStG-E

Zur Abmilderung der Besteuerungskonsequenzen gewährt Art. 5 Abs. 2 ATAD dem Steuerpflichtigen das Recht, die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Art. 5 Abs. 1 ATAD durch Teilzahlungen, die über 5 Jahre erfolgen, aufzuschieben, soweit Wirtschaftsgüter in einen EU-Staat oder einen EWR-Staat, mit dem ein der Amtshilfe- sowie der Beitreibungsrichtlinie vergleichbares Abkommen besteht, überführt werden. Zudem gesteht die ATAD in Form einer „Kannvorschrift“ den Mitgliedstaaten das Recht zu, im Stundungsfall Zinsen und Sicherheitsleistungen zu erheben (Art. 5 Abs. 3 ATAD). Bei Betrachtung der Stundungsregelungen, die die ATAD vorgibt, wird deutlich, dass sich der Richtliniengeber an den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung zu einer mit den Grundfreiheiten konformen Wegzugsbesteuerung orientiert (s. EuGH vom 29. November 2011, National Grid Indus, Slg. 2011 I-12307; EuGH vom 21. Mai 2015, Verder LabTec,

ECLI:EU:C:2015:331; EuGH vom 23. Januar 2014, DMC, ECLI:EU:C:2014:20), um dieser gerecht zu werden.

Da Art. 5 Abs. 2 ATAD insoweit keine Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder EU-Staaten vorsieht, wird § 4g Abs. 1 EStG entsprechend angepasst. Diese – im Schrifttum bereits seit langer Zeit geforderte – Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 4g EStG-E aufgrund der Vorgaben der ATAD sind grundsätzlich zu begrüßen. Zudem wird klargestellt, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung gebildet werden kann. Obgleich diese Klarstellung im Sinne der Rechtssicherheit begrüßenswert erscheint, so ist eine Besteuerung als Folge einer passiven Entstrickung grundsätzlich als kritisch zu beurteilen; dies steht insbesondere im diametralen Widerspruch zur (früheren) Rechtsprechung des BFH (s. BFH vom 16. Dezember 1975, BStBl. II 1976, S. 246), wonach bspw. der (Neu-)Abschluss eines DBA gerade nicht zur Entstrickung führt(e).

Dass die von Art. 5 Abs. 4 ATAD angeordneten Auflösungsgründe, die über die bislang in § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG enthaltenden Voraussetzungen für die Auflösung eines Ausgleichspostens hinausgehen, nunmehr einheitlich in § 36 Abs. 5 EStG-E geregelt werden, auf den § 4g Abs. 2 Satz 2 EStG-E künftig verweisen soll, ist grundsätzlich zu begrüßen. Denn hierdurch kann ein Auseinanderfallen der Stundungssystematik, wie dies bislang der Fall ist, verhindert oder zumindest abgemildert werden. Entsprechend Art. 5 Abs. 3 zweiter Unterabsatz ATAD soll die Finanzbehörde zudem die Möglichkeit erhalten, bei Gefährdung des Steueranspruchs aus der Auflösung des Ausgleichspostens vom Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung zu verlangen. Wird diese nicht erbracht, ist der Ausgleichsposten ebenfalls aufzulösen. Diese in Art. 5 Abs. 3 ATAD als „Kannvorschrift“ ausgestaltete Regelung stellt eine drastische Verschärfung zu Lasten des Steuerpflichtigen dar und ist nach unserer Auffassung abzulehnen. Dies erscheint auch im Lichte der neueren EuGH-Rechtsprechung sowie der Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit zweifelhaft. Ob es sich bei der geplanten Neuregelung des § 36 Abs. 5 EStG-E um eine richtlinienkonforme Umsetzung handelt, bedarf einer genaueren Prüfung.

Die bislang in § 4g Abs. 3 EStG generell vorgesehene steuerneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens im Fall der Rückführung eines Wirtschaftsgutes ist von Art. 5 ATAD nur in Ausnahmefällen (Art. 5 Abs. 7 ATAD) vorgesehen, für die derzeit kein praktischer Anwendungsbedarf vorgetragen wurde. § 4g Abs. 3 EStG soll daher ersatzlos gestrichen werden. Ob tatsächlich kein praktischer Anwendungsbedarf für die in Art. 5 Abs. 7 ATAD normierten Fälle einer steuerneutralen Auflösung eines Ausgleichspostens bei der Rückführung eines Wirtschaftsguts besteht, sollte einer genaueren Prüfung unterzogen werden.

Der in § 4g Abs. 5 Satz 3 EStG-E vorgesehene Verweis auf § 36 Abs. 5 Satz 8 EStG-E, der einem erklärungspflichtigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, die Anzeige des Eintritts eines die sofortige Auflösung des Ausgleichspostens auslösenden Ereignisses anstatt „unverzüglich“ erst im Rahmen der nächsten Steuererklärung anzuzeigen, ist zu begrüßen.

Zu Nr. 6:

§ 4k EStG-E – Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinchkongruenzen

Vorab ist anzumerken, dass § 4k EStG-E außerordentlich komplex gefasst ist und häufig nicht klar wird, welche Anforderungen, insbesondere Nachweisanforderungen, an die Steuerpflichtigen gestellt werden. Hierzu verweisen wir auf das Bestimmtheitsgebot im Steuerrecht. Bereits aus diesem Grunde halten wir es für äußerst problematisch, dass § 4k EStG-E erstmals für Aufwendungen anzuwenden sein soll, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen (gem. § 52 Abs. 8c EStG-E). Den Steuerpflichtigen bleibt damit keine Zeit mehr, sich auf diese höchst komplexen Regelungen einzustellen.

Vielmehr führt dieser Anwendungszeitpunkt nunmehr dazu, dass die genannten Vorschriften für den Veranlagungszeitraum 2020 und 2021 rückwirkend anzuwenden sind. Eine für den Veranlagungszeitraum 2020 vorliegende echte Rückwirkung von Steuergesetzen ist verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig und nach unserer Auffassung für äußerst bedenklich.

Die Rückwirkung wird auch vom Gesetzgeber grundsätzlich als Problem erkannt. Gleichwohl wird das Vorgehen in der Gesetzesbegründung insbesondere dadurch gerechtfertigt (BT-Drs. 19/28652, S. 43), dass die rückwirkende Anwendung ab dem 1. Januar 2020 erforderlich sei, um Art. 11 Abs. 5a der ATAD zu befolgen, wonach die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2019 die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen und veröffentlichen haben.

Allerdings vermag dies nicht zu überzeugen, da bereits ein Verstoß Deutschlands gegen sekundärrechtliche Vorgaben aufgrund des verspäteten Erlasses und Veröffentlichens der umzusetzenden Vorschriften vorliegt, woran auch das jetzige Gesetzgebungsverfahren nichts mehr zu ändern vermag. Denn dass Deutschland die Vorgaben der ATAD verspätet umsetzt, belegt auch die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission. Es erscheint fraglich, dass dieser Verstoß durch die rückwirkende Anwendung der Vorschriften behoben werden kann. Andererseits wird eine verfassungsrechtlich kritische rückwirkende Anwendung steuerlicher Vorschriften zu Lasten der Bürger wohl kaum den sekundärrechtlichen Vorgaben der ATAD-Richtlinie als Pflicht entnommen werden können.

Als Anwendungszeitpunkt gem. § 52 Abs. 8c Satz 1 EStG-E sollte aus verfassungsrechtlichen Gründen sowie zwecks besserer Praktikabilität und Planbarkeit für die Steuerpflichtigen der 1. Januar 2022 gewählt werden. Die Bestandsschutzregelung in § 52 Abs. 8c Sätze 2 ff. EStG-E sollte entsprechend angepasst werden, um Vorgänge bis einschließlich 31. Dezember 2021 zu schützen.

Darüber hinaus haben wir zu dieser Rechtsnorm folgende Anmerkungen:

§ 4k Abs. 1 Satz 2 EStG-E

Der Ausschluss vom Betriebsausgabenabzug soll nicht eintreten, soweit die Besteuerungsinchkongruenz der den Aufwendungen entsprechenden Erträge voraussichtlich in einem

künftigem Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten. Diesbezüglich regen wir an, eine intertemporale Regelung zu treffen.

§ 4k Abs. 2 EStG-E

Gemäß § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E wird der Betriebsausgabenabzug nicht versagt, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem Staat des Gläubigers oder, wenn es sich bei dem Gläubiger um eine Personengesellschaft handelt, im Staat des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird. Diese Regelung sichert deutsches Steuersubstrat. Es dürfte im Einzelfall jedoch schwierig sein, die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat nachzuweisen.

Zudem deutet das Beispiel in der Gesetzesbegründung hin, dass bereits die abstrakte Verpflichtung Steuern anzurechnen selbst dann schädlich sein soll, wenn im konkreten Fall keine Steuern angerechnet werden. Dieses Ergebnis wäre u. E. systemwidrig und würde zu einer Aushöhlung des § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E führen, weshalb nur die tatsächliche Anrechnung von Steuern schädlich sein darf, jedoch nicht bereits die abstrakte Anrechnungsverpflichtung.

§ 4k Abs. 4 EStG-E

§ 4k Abs. 4 Satz 2 EStG-E soll vorrangig der Staat der Muttergesellschaft und erst nachrangig der Staat der (zahlenden) Tochtergesellschaft den Abzug versagen, wenn für die gleichen Aufwendungen auch der ausländische Staat ein § 4k EStG-E entsprechendes Abzugsverbot anwendet. Damit wird aber Art. 9b der ATAD in Bezug auf doppelt ansässige Steuerpflichtige nicht umgesetzt. Hiernach verweigert der EU-Mitgliedstaat den Abzug, der nach dem anzuwendenden DBA den Steuerpflichtigen als nicht ansässig behandelt. Der Gesetzeswortlaut des § 4k Abs. 4 EStG-E sollte um diese Regelung für doppelt ansässige Steuerpflichtige noch entsprechend Art. 9b der ATAD ergänzt werden.

§ 4k Abs. 5 EStG-E

§ 4k Abs. 5 EStG setzt Art. 9 Abs. 3 der ATAD um und sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot im Fall sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen vor. Diese liegen vor, wenn ein Effekt einer Besteuerungsinkongruenz, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise ins Inland verlagert wird. Hierzu bedarf es nach unserer Auffassung klarer Regelungen, wie die Nachverfolgung einer Inkongruenz zu erfolgen hat und welche konkreten Anforderungen an den Zusammenhang der Aufwendungen bestehen

§ 4k Abs. 7 EStG-E

Auch an dieser Stelle wird gesagt, dass § 4k EStG-E ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist. Zwar hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 (Az. II BvL 1/12) entschieden, dass ein Treaty Override nicht gegen Verfassungsrecht verstößt. Dennoch ist es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer höchst fragwürdig, wenn der deutsche Gesetzgeber immer mehr dazu übergeht, Treaty Overrides in das deutsche Steuerrecht zu implementieren.

Zu Artikel 5: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 4:

§ 6 AStG-E – Besteuerung des Vermögenszuwachses

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt grundsätzlich das Bestreben, die sog. Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG systematisch anzupassen und zeitgemäß zu gestalten. Aufgrund der gestiegenen Mobilität von Steuerpflichtigen in Zeiten zunehmender Globalisierung, aber auch aufgrund der Vorgaben des EuGH ist eine grundlegende Überarbeitung geboten. Hierbei sollte aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer den Interessen der Steuerpflichtigen der Besteuerung nach seiner Leistungsfähigkeit einerseits und der Sicherung von Besteuerungsrechten des Fiskus andererseits gleichermaßen Rechnung getragen werden.

Ob dies mit der vorgeschlagenen Neuregelung erreicht wird, erscheint zweifelhaft. Ohne Not weicht die nunmehr geplante gesetzliche Regelung von der Möglichkeit eines in Art. 5 ATAD vorgesehenen Zahlungsaufschubs ab.

Drastische Verschärfung für Wegzüge in EU-/EWR-Staaten

Der Gesetzentwurf sieht eine deutliche Verschärfung der Wegzugsbesteuerung vor. So soll die bisherige zinslose und zeitlich unbeschränkte Stundung des entstandenen Steueranspruchs bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat vollständig entfallen. Stattdessen ist lediglich in § 6 Abs. 4 AStG-E die Einführung einer Regelung vorgesehen, nach der die auf den Wegzug eines Steuerpflichtigen in einen EU-/EWR-Staat oder in einen Drittstaat geschuldete Steuer auf Antrag in 7 gleichen Jahresraten entrichtet werden kann. Diese Verschärfung ist keine europarechtliche Vorgabe und begründet insbesondere im Mittelstand eine unmittelbare Liquiditätsbelastung, weshalb hiervon dringend Abstand genommen werden sollte (vgl. ebenso die Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 26. April 2021, BR-Drs. 245/1/21, S. 30).

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist es mehr als zweifelhaft, ob die geplante Neuregelung in dieser Ausprägung mit der EU-Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Es überrascht, dass in der Gesetzesbegründung die EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen DMC (vom 23. Januar 2014, Az. C-164/12) und Verder LabTec (vom

21. Mai 2015, Az. C-657/13) herangezogen werden, die Wegzüge von Unternehmen, also Entstrickungstatbestände des EStG/ KStG, zum Gegenstand haben. Die Entscheidung in der Rechtssache Wächtler (C-581/17) zum Wegzug einer Privatperson indessen wird jedoch in ihrem wesentlichen Punkt, nämlich dass die Möglichkeit einer Zahlung der geschuldeten Steuer in Teilbeträgen nicht geeignet ist, den dem Steuerpflichtigen aus der Wegzugsbesteuerung erwachsenden Liquiditätsnachteil aufzuheben, übergangen. Dies gilt umso mehr, als es sich um die Besteuerung von stillen Reserven von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen und nicht um Betriebsvermögen handelt.

Ausweislich der Gesetzesbegründung, soll § 6 AStG insbesondere zeitgemäß ausgestaltet werden, wobei die Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit, die fiskalischen Interessen sowie auch Fragen der Administrierbarkeit angemessen ausbalanciert werden sollen. Inwieweit diese Verschärfung den gestiegenen Anforderungen an die Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit Rechnung tragen soll, vermag sich einem nicht zu erschließen. Vielmehr wird diese geplante Neuregelung die internationale Mobilität der Anteilseigner von Kapitalgesellschaften, insbesondere von Familienunternehmen, ganz erheblich beschränken. Denn bei hohen zu versteuernden stillen Reserven werden Steuerpflichtige mittels hoher drohender Steuerzahlungen daran gehindert, ihren Wohnsitz ins Ausland zu verlagern. Eine derartige Beschränkung ist mit Blick auf die garantierten EU-Grundfreiheiten problematisch, da durch das Auslösen einer Besteuerung faktisch die freie Wohnsitzwahl innerhalb der EU verhindert wird.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist es auch zweifelhaft, inwieweit die rätierliche Entrichtung der Steuer für alle Steuerpflichtigen über 7 Jahre verhältnismäßig ist. Denn die avisierte Neuregelung berücksichtigt nach unserer Auffassung nicht ausreichend, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht durch einen Wegzug, sondern erst durch eine tatsächliche Veräußerung erhöht wird. Die vorgesehene rätierliche Entrichtung der Steuer hebt den Liquiditätsnachteil für den Steuerpflichtigen nicht auf.

Problematisch ist aus unserer Sicht zudem, dass die Vorschrift weiterhin nur auf den Vermögenszuwachs begrenzt ist und negative Wertänderungen vor dem Wegzug außen vor lässt. Dies kann bei verschiedenen Beteiligungen zu einer unsystematischen und nicht leistungsgerichteten Doppelbelastung führen. Auch eine Verrechnung zwischen Wegzugsgewinnen und -verlusten aus verschiedenen Beteiligungen ist nicht zulässig. Zudem erscheint es u. E. fraglich, warum in § 6 Abs. 4 Nr. 5 AStG-E die noch nicht entrichtete Steuer auch dann fällig gestellt wird, wenn Gewinnausschüttungen über eine bestimmte Höhe gewährt werden, weil Beteiligungen im Regelfall auch dazu dienen, diese zu erhalten.

Wir wiederholen daher unser Petition, dass die unbefristete zinslose Stundung der Wegzugssteuer bis zur Veräußerung die einzig sachgerechte Lösung zumindest für Wegzugsfälle in die EU- und EWR-Staaten sowie in die Schweiz ist. Zumindest für das Gemeinschaftsgebiet betreffende Sachverhalte stehen über die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie Instrumente zur Verfügung, um die Steuerkontrolle und -erhebung abzusichern. Im Hinblick auf den Wegzug in Drittstaaten ist bei konsequenter Anwendung der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls eine zinslose Stundung zu gewähren, wenn mit den Drittstaaten abkommensrechtliche Regelungen zum Informationsaustausch entsprechend Art. 26 OECD-MA (sog. große Auskunfts-klausel als

Äquivalent zur Amtshilferichtlinie) und entsprechend Art. 27 OECD-MA (als Äquivalent zur Beitreibungsrichtlinie) getroffen wurden.

Rückkehroption

Der Gesetzentwurf sieht in § 6 Abs. 3 AStG-E auch eine Neufassung der sog. Rückkehrregelung vor, wonach u. a. eine Ausdehnung der Rückkehrfrist von bisher 5 auf 7 Jahre (bzw. bei Ausübung der Verlängerungsoption von bisher max. 10 auf 12 Jahre) vorgesehen ist. Diese zeitliche Ausdehnung der Rückkehrfrist ist zu begrüßen. Auf eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht oder auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit kommt es nicht mehr an. Die „bloße Absicht“ zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen. Im Ergebnis bleibt jedoch unklar, wie die „Absicht zur Rückkehr“ darzulegen ist. Hierbei sollte u. E. dringend klargestellt werden, wie der Steuerpflichtige die für die Anwendung der Regelung erforderliche Absicht zur Rückkehr als subjektives Element darlegen soll. Im Sinne der Rechtssicherheit sollte jedoch idealerweise auf das subjektive Element der Rückkehrabsicht zugunsten einer Würdigung auf Basis rein objektiver Merkmale verzichten werden.

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

Wertminderungen nach erfolgtem Wegzug und passive Entstrickung

Darüber hinaus sprechen wir uns dafür aus, dass Wertminderungen nach erfolgtem Wegzug auch weiterhin im Wegzugsstaat berücksichtigt werden können, wenn dies im Zuzugsstaat nicht der Fall ist. Die Regelung in § 6 Abs. 6 AStG sollte beibehalten werden. Anderenfalls erfolgt eine Schlechterstellung des Inlandsachverhalts mit dem Wegzugsfall. Eine Gleichbehandlung mit dem Inlandsfall könnte auch dadurch erreicht werden, dass nicht nur Vermögenszuwächse, sondern künftig alle Wertänderungen, also auch Wertminderungen tatbestandlich von § 6 Abs. 1 AStG erfasste Wertminderungen Berücksichtigung finden. Insofern würde sowohl dem Grundsatz der Gleichbehandlung als auch der Leistungsfähigkeit entsprochen.

Während der Steueranspruch nach dem aktiven Wegzug gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG-E bei nur vorübergehender Beendigung entfällt (§ 6 Abs. 3 AStG-E), fehlt es an einer entsprechenden Regelung für die passive Entstrickung. In Fällen von DBA mit Grundbesitzklauseln kann es nach dem Wortlaut somit zur mehrfachen Ver- und Entstrickung derselben Anteile kommen. Eine gesetzgeberische Klarstellung ist daher erforderlich.

Erfordernis einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung

Es ist schwer nachvollziehbar, weshalb Verschlechterungen gegenüber dem Status Quo eingeführt werden sollen, anstatt das Zusammenwachsen der EU-Mitgliedstaaten zu bestärken. Gesellschafter von Unternehmen sollten im EU-Binnenmarkt ohne grenzüberschreitende Hindernisse operieren können. Beschränkungen hinsichtlich des Wohn- und Aufenthaltsortes von Unternehmensinhabern sollten – anstatt forciert – beseitigt werden.

Der Gesetzentwurf verbleibt jedoch in der bisherigen Regelungssystematik. Dabei sollte u. E. jetzt die Möglichkeit genutzt werden, um eine zeitgerechte und international kohärente Neugestaltung der Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung zu verankern.

Um diese Chance nicht zu vergeben, sollte von der Neufassung des § 6 AStG in diesem Gesetzgebungsverfahren Abstand genommen werden. Stattdessen sollte in einem gemeinsamen Diskurs zwischen Politik, Finanzverwaltung, Unternehmen und Organisationen eine tragfähige, dauerhafte und systematisch stimmige Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung konzipiert werden. Zu einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung liegen bereits umfangreiche Vorschläge vor.

Zu Nr. 6:

§ 7 Abs. 1 und 2 AStG-E – Beteiligung an Zwischengesellschaft

Die Abkehr vom Konzept der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschafterbezogenen Betrachtungsweise begrüßen wir. Hierdurch wird das bisherige Risiko einer zufälligen oder auch einer dem Steuerpflichtigen nicht bekannten Inländerbeherrschung künftig vermieden und das Risiko von Vollzugsdefiziten nachhaltig verringert.

Problematisch ist aber die Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E betreffend die Nichtberücksichtigung mittelbarer Beteiligungen im Hinblick auf die Gewerbesteuer. Unternehmensgruppen mit einer Gesellschaft mit Sitz in einer Gemeinde mit einer niedrigen Gewerbesteuer und einer Auslandsbeteiligung werden gegenüber rein inländisch tätigen Unternehmen benachteiligt. Dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden:

Eine Berlin-GmbH (Gewerbesteuerhebesatz in Berlin: 410 %, Steuerbelastung rd. 30 %) ist zu 100 % an einer Zossen-GmbH (Gewerbesteuerhebesatz in Zossen: 200 %, Steuerbelastung rd. 23 %) beteiligt, welche wiederum zu 100 % an einer UngarnKapGes (Körperschaftsteuer 9 %) beteiligt ist. Erfolgt nun eine Hochschleusung auf die 30 %-ige Steuerbelastung der Berlin-GmbH, so würden die bewusst gewählten unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland hierdurch konterkariert.

Die Vorschrift bedarf aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer daher einer Klarstellung bzw. Anpassung. Zudem sollte eine Anpassung des § 7 Abs. 2 AStG-E insoweit erfolgen, als eine Beteiligung am Gewinn ohne eine Beteiligung am Kapital keine Beherrschung begründet, die den Anwendungsbereich der §§ 7 ff. AStG eröffnet. Darüber hinaus wird bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft

unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 AStG-E widerlegbar unterstellt. Dabei bleibt aber offen, wie bei Beteiligungen über Personengesellschaften die Vermutung eines abgestimmten Verhaltens konkret widerlegt werden kann, da eine Nichterfüllung eines Merkmals nicht nachgewiesen werden kann. Daher sollte die Vermutung für ein abgestimmtes Verhalten von unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern von Personengesellschaften bzw. Mitunternehmerschaften gestrichen werden.

§ 8 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 AStG-E – Einkünfte von Zwischengesellschaften

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt es, dass die im Referentenentwurf vom Dezember 2019 noch vorgesehene Ausweitung der schädlichen Mitwirkung auf im EU/EWR-Raum ansässige nahestehende Personen wieder zurückgenommen wurde.

Gleichzeitig möchten wir aber noch einmal betonen, dass aus unserer Sicht kein Grund dafür besteht, an den Mitwirkungstatbeständen festzuhalten. Denn durch die Anwendung der Fremdvergleichsgrundsätze und des § 1 AStG auf die Verrechnungspreise für die Mitwirkungshandlungen der inländischen Beteiligten wird bereits sichergestellt, dass der im Inland zu besteuerte Teil des Gewinns der ausländischen Tochtergesellschaft erfasst wird. Durch die Dokumentationsvorschriften bei den Verrechnungspreisen gibt es umfangreiche Mitwirkungspflichten sowohl des Steuerpflichtigen als auch Prüfungs- und Änderungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung, um Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Zudem soll die Umsatzgrenze, ab der die Verrechnungspreisdokumentationen vorzuhalten sind, auf die Hälfte abgesenkt werden.

Die Annahme passiver Einkünfte bei einer Erfüllung der Mitwirkungstatbestände in § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG-E sollte nach unserer Auffassung ersatzlos gestrichen werden. Ganz generell sollte u. E. überprüft werden, ob die §§ 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AStG-E hinreichend überdacht sind, um ggf. gezielte Anpassungen vorzunehmen.

Aktiv sollen Umwandlungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG-E insbesondere dann sein, wenn die Umwandlung nach deutschem UmwStG unter Außerachtlassung der Abs. 2 und 4 des § 1 UmwStG zu Buchwerten erfolgen könnte und – nunmehr als weitere Voraussetzung – die Umwandlung im Ausland auch tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist. Aus unserer Sicht sollte das Erfordernis und dessen Nachweis, dass die Umwandlung im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist, gestrichen werden. Denn es erscheint nicht sachgerecht, eine im Inland steuerneutral mögliche Umwandlung davon abhängig zu machen, zu welchem Wert diese nach ausländischem Steuerrecht erfolgt. Andernfalls könnte die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung durch den Ansatz von Zwischen- oder gemeinen Werten im Ausland ausgelöst werden, obwohl hierzu keinerlei gesetzgeberische Notwendigkeit besteht.

§ 8 Abs. 3 AStG-E

Die Beschränkung der Exkulpationsmöglichkeit in § 8 Abs. 2 AStG-E auf Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Vertragsstaat sollte aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer überdacht werden.

Unseres Erachtens ist es erforderlich, die Vorgaben der EuGH-Entscheidung vom 26. Februar 2019 in der Rechtssache X (C-135/17) zu berücksichtigen und auch Zwischengesellschaften die Exkulpationsmöglichkeit einzuräumen. Zwar wird in § 13 Abs. 4 AStG-E Kapitalanlagegesellschaften ein Motivtest für Drittstaaten ermöglicht. Es ist jedoch nicht nachvollziehbar, warum dieser nicht auch für Zwischengesellschaften, die ebenso in ihrer Kapitalverkehrsfreiheit verletzt sind, geben soll. Mit anderen Worten: die Exkulpationsmöglichkeit ist auch Zwischengesellschaften mit Sitz im Drittland einzuräumen, wenn eine rechtlich verbindliche Möglichkeit zur Amtshilfe besteht.

§ 8 Abs. 5 AStG-E

Entgegen aller Diskussionen und Hoffnungen wird die Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 Abs. 5 AStG-E nach wie vor mit 25 % angesetzt. Auch wenn die Festlegung dieses Schwellenwertes letztlich eine politische Frage ist, erscheint eine Absenkung des Steuersatzes geeignet, um dem heute weltweit niedrigen Niveau der Unternehmensteuersätze Rechnung zu tragen und die Hinzurechnungsbesteuerung auf Fälle mit einem erheblichen Steuersatzgefälle zu begrenzen. Denn angesichts der in vielen Staaten unter dieser Schwelle von 25 % liegenden Steuerbelastung sind durch die Hinzurechnungsbesteuerung nunmehr vielfach auch Aktivitäten an klassischen ausländischen Industriestandorten betroffen, die regelmäßig aus nicht steuergestalterischen Gründen dort seit vielen Jahren vorhanden sind. Die Niedrigsteuer-grenze i. H. v. 25 % ist nach unserer Auffassung nicht mehr zeit- und sachgerecht ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll dem Ergebnis der vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen werden.

Diese Argumentation ist nur bedingt nachvollziehbar. Zum einen enthält die ATAD-Richtlinie deutliche Vorgaben im Hinblick auf die Festlegung eines Mindeststeuersatzes. Hinzu kommt, dass nach bisherigem Verständnis die Hinzurechnungsbesteuerung und die Mindestbesteuerung eine unterschiedliche Zielsetzung haben. Die Hinzurechnungsbesteuerung wurde zur Missbrauchsbekämpfung eingeführt. Sie definiert bestimmte Tatbestände, die zur Durchbrechung des Trennungsprinzips führen. Bei der globalen Mindestbesteuerung werden unabhängig davon, ob ein Missbrauchstatbestand vorliegt, bestimmte Gewinnanteile der Besteuerung unterworfen. Insofern laufen beide Regime nur teilweise parallel. Hinzu kommt, dass derzeit noch gar nicht absehbar ist, wann die globale Mindestbesteuerung tatsächlich umgesetzt wird. Eine politische Einigung ist bis zum Ende dieses Jahres vorgesehen. Ob diese in Anbetracht der Corona-Krise tatsächlich erzielt werden kann, erscheint aus heutiger Sicht fraglich. Auch bei Einhaltung des OECD/G20-Zeitplans würde die tatsächliche Umsetzung in deutsches Recht voraussichtlich noch einige Jahre dauern, da zunächst auf EU-Ebene eine Einigung erzielt werden müsste.

Noch problematischer ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer jedoch die damit verbundene systematische Höherbesteuerung von Auslandssachverhalten, wenn die ausländische Steuer mehr als 15 % und weniger als 25 % beträgt. Aufgrund der fehlenden Anrechnungsmöglichkeiten auf die deutsche Gewerbesteuer werden Auslandsinvestments gegenüber dem reinen Inlandsfall systematisch benachteiligt. Eine solche Übermaß- bzw. Doppelbesteuerung ist auch mit dem Argument der Missbrauchsbekämpfung nicht zu rechtfertigen. Eine Absenkung der Grenze auf ein vernünftiges Niveau von 15 % ist daher unverzichtbar, damit Auslandsaktivitäten von deutschen Unternehmen nicht benachteiligt werden (vgl. ebenso die Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 26. April 2021, BR-Drs. 245/1/21, S. 31).

Es sollte daher zumindest die bereits diskutierte Anrechnung auf die Gewerbesteuer ermöglicht werden.

§ 10 Abs. 3 AStG-E – Hinzurechnungsbetrag

Die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrags zugrunde liegenden Einkünfte soll künftig uneingeschränkt nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts erfolgen. Entgegen der bisherigen Rechtslage sind damit u. a. auch die Zinsschranke (§ 4h EStG), die Lizenzschranke (§ 4j EStG) und die Regelungen zu hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG-E) zu beachten. Das ist u. E. weder sinnvoll noch sachgerecht und sollte überdacht werden.

Die avisierte Neuregelung wird zu einer drastischen Verkomplizierung der Berechnung des Hinzurechnungsbetrages für ausländische Zwischengesellschaften führen, die bei den betroffenen Unternehmen und der Finanzverwaltung einen erheblichen Mehraufwand verursachen wird. Die Vorschrift kann dazu führen, dass Unternehmen aus Sicht des deutschen Fiskus ungewollte Gestaltungen anstreben, um negative Effekte bei Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden.

Die Anwendung der §§ 4h, 4i 4j EStG und § 4k EStG-E sollte daher bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags ausgeschlossen werden.

§ 12 AStG-E – Steueranrechnung

Es erfolgt keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer des Steuerpflichtigen.

Dieses steht u. E. nicht im Einklang mit den EU-Grundfreiheiten, wie folgendes Beispiel zeigt:

Eine deutsche GmbH (30 % Gesamtsteuerbelastung) ist an einer Kapitalgesellschaft in den Niederlanden beteiligt, deren KöSt-Steuerbelastung 24,9 % beträgt. Auf den bei der GmbH anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag kann die KöStNL i. H. v. 15 % angerechnet werden, es verbleiben in Deutschland somit 15 % Steuern. Insgesamt verbleiben bei der deutschen GmbH somit fast 40 % Steuern, nämlich 15 % aus D und 24,9 % aus NL.

Dieses führt zu einer deutlichen Schlechterstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall und widerspricht damit der ATAD, deren Zielsetzung es u. a. ist, eine Doppelbesteuerung gerade zu vermeiden.

Zu Nr. 7:

§ 13 Abs. 5 AStG-E – Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften

Die Vorschrift des § 13 Abs. 5 Satz 1 AStG-E regelt für die Fälle des § 13 Abs. 1 bis 4 AStG-E einen Vorrang des InvStG vor dem AStG. Ausweislich der Gesetzesbegründung besteht der Unterschied von Investmentfonds zu Kapitalanlagegesellschaften darin, dass „keine Beherrschungssituation vorliegt und es sich um marktübliche, standardisierte Anlageformen handelt“. Dies rechtfertigt den Vorrang des InvStG, der sicherstellt, dass Investmentfonds nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Der Intention des Gesetzgebers zum Investmentsteuerreformgesetz entsprechend, sollten insbesondere Publikumsinvestmentfonds einer „einfachen, leicht administrierbaren und gestaltungssicheren“ Besteuerung zugeführt werden (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung – Investmentsteuerreformgesetz, vgl. Drs.18/8045 vom 7. April 2016).

Dieser gesetzgeberische Wille wird durch die Regelung des § 13 Abs. 5 Satz 2 AStG-E konkretisiert. Der Wortlaut des Satz 2 unterwirft nur mittelbare Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften, die über einen ausländischen Investmentfonds gehalten werden, dem InvStG. Mittelbare Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften, die über einen inländischen Investmentfonds gehalten werden unterliegen hingegen der Hinzurechnungsbesteuerung. Diese Regelung hätte eine massive Benachteiligung inländischer Fondsanbieter und deren Anleger zur Folge, was u. E. weder sachlich gerechtfertigt noch praktikabel wäre. Der Fondsstandort Deutschland würde erheblich Schaden nehmen. Auch Kleinstbeteiligungen von Privatanlegern in Publikumsfonds wären betroffen und der administrative Aufwand für alle Beteiligten erheblich. Deutsche Anleger etwa dürften in vielen Fällen keine Möglichkeit zur Informationsbeschaffung für die Erfüllung der Erklärungspflichten nach § 18 Abs. 3 AStG-E haben.

Die Gesetzesbegründung deutet zudem darauf hin, dass der Gesetzgeber die durch den Wortlaut des § 13 Abs. 5 Satz 2 AStG-E intendierte Rechtsfolge gar nicht beabsichtigt. Demnach „soll die Rechtsfolge des § 13 Abs. 5 Satz 1 AStG-E auch für die einem Investmentfonds nachgeschalteten Gesellschaften gelten, um die Neukonzeption der Zurechnung der mittelbaren Beteiligungen nicht anzuwenden“. Die Begründung lässt vermuten, dass eine Trennung zwischen Beteiligungen die von einem inländischen bzw. ausländischen Fonds gehalten werden, gerade nicht erfolgen sollte.

Der Wortlaut des § 13 Abs. 5 Satz 2 AStG-E sollte angepasst und um mittelbare Beteiligungen an Zwischengesellschaften, die über inländische Investmentfonds gehalten werden, erweitert werden.

BR-Drs. 245/1/21: Fristverlängerung für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2020 um 3 Monate

Infolge der COVID-19-Pandemie ist die Zusatzbelastung der Steuerberater und ihrer Mitarbeiter in den Kanzleien insbesondere durch die Unterstützung der Mandanten bei der Beantragung von Soforthilfe, Kurzarbeitergeld, Überbrückungshilfe I, II und III sowie der Neustart-, November- und Dezemberhilfe drastisch angestiegen. Die Kapazitäten für die laufenden, weiterhin fortbestehenden originären Tätigkeiten in den Kanzleien sind dadurch erheblich eingeschränkt. Der Gesetzgeber hat diese Ausnahmesituation der Steuerberater erkannt und für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2020 eine gesetzliche Fristverlängerung gewährt (vgl. Gesetz zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungspflicht in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit, BGBl. I 2021, S. 237).

Die Pandemie-Lage hält weiter an und führt weiterhin zu einer enormen Arbeitsbelastung in den Steuerberaterkanzleien. Ein Ende ist trotz fortschreitender Impfquote nicht absehbar. Die Unterstützung durch Steuerberater ist für die meisten Unternehmen zur Krisenbewältigung unabdingbar. Der Beratungsbedarf steigt. Die aufwendigen Schlussabrechnungen für die jeweiligen Förderprogramme sind bis spätestens Ende des Jahres 2021 anzufertigen.

Steuerberater brauchen als zentrale Akteure der Krisenbewältigung daher dringend weitere Entlastung, um ihren vielfältigen Aufgaben gerecht werden zu können. Eine gesetzlich geregelte Verlängerung der Fristen für die Abgabe der Jahressteuererklärungen 2020 halten wir daher für dringend geboten. Der Berufsstand der Steuerberater braucht bereits jetzt eine Perspektive, um als Compliance-Instanz bei der Beantragung von Hilfen und als Stütze der Wirtschaft weiterhin so umfangreich helfen zu können.

Die Bundessteuerberaterkammer fordert – wie auch die Ausschüsse des Bundesrates (vgl. BR-Drs. 245/1/21, S. 3 ff.) – eine Verlängerung der Abgabefrist der Jahressteuererklärungen 2020 für steuerlich Beratene in § 149 Abs. 3 AO um drei Monate bis zum 31. Mai 2022 in das ATAD-Umsetzungsgesetz aufzunehmen. Korrespondierend dazu sollte auch der Zinslauf in § 233 Abs. 2 Satz 1 AO für den Besteuerungszeitraum 2020 erst am 18. Monat nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, d. h. am 1. Juli 2022, beginnen.