



PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Kapelle-Ufer 4, 10117 Berlin

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

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

28. April 2021

Eingabe zum RegE eines ATAD-UmsG

Sehr geehrte Frau Hessel,

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

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

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

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

¹ Vgl. zB Haas, IStR 2011, 353 ff.

...

1. Hinzurechnungsbesteuerung

Vorbemerkungen

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

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

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

Das Beherrschungskriterium

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

² BGBl. I 2007, 1912.

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

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

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

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

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

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

Verhältnis zu ausländischen Hinzurechnungsbesteuerungen

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

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

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

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

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

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

Aktivitätskatalog

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

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

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

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

Dividenden

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁹ BT-Drs. 14/6882, 42.

Umwandlungen

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

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

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

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags

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

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

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

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

2. 4k EStG-E

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

Rückwirkende Anwendung kann nicht durch die ATAD legitimiert werden

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 4k Abs. 2 EStG-E

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

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

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

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

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

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

§ 4k Abs. 3 EStG-E

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

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

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

§ 4k Abs. 4 EStG-E

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

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

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

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

§ 4k Abs. 5 EStG-E

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

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

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

§ 4k Abs. 6 EStG-E

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

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

...

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

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

Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Rückkehroption

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

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

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

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

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

Verunglückter Wegzug

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

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

Mit freundlichen Grüßen

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Dr. Arne Schnitger
Partner