

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

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

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

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

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

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

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

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

30. April 2021

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

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

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

Sehr geehrte Frau Hessel,

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

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

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

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

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

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Detlef Vliegen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

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

Zu § 4k EStG:

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

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

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

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

Petition:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Erfordernis einer grundlegenden Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung

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

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

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

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

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

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

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

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

Petition:

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

Zu §§ 7 ff. AStG: (Hinzurechnungsbesteuerung)

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

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

Petition:

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

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

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

Zu § 8 AStG (Aktivkatalog)

Wesentliche Abweichungen ergeben sich an den folgenden Bereichen:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Petition:

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

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

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

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

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

Petition:

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

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

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

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

Petition:

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

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

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

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

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

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

Petition:

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

- Motivtest (§ 8 Abs. 2 bis 4 AStG-E)

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

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

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

Petition:

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

- Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG-E)

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

Petition:

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

Zu § 12 Abs. 3 S. 2-4 AStG-E

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

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

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

Petition:

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

Zu § 13 AStG-E

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

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

Petition:

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

Zu § 20 Abs. 2 AStG

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

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

Petition:

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