

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

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

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

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

Sehr geehrte Frau Hessel,

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

I. Allgemeine Hinweise

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

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

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

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

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

1. Ausgleichsposten gem. § 4g EStG

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Wertverknüpfung und Verstrickung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Zwischenergebnis

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

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

1. Komplexität sowie Erfassung von Finanzierungen über den Kapitalmarkt

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Verfassungsrechtliche Rückwirkungsproblematik

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

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

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

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

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

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

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

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

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

¹² So die Terminologie des Ersten Senats des BVerfG.

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

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

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

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

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

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

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

IV. Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG

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

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

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

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

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

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

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

2. Wegfall der Stundungsregelung in § 6 AStG-E

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

³² Vgl. EuGH vom 11.03.2004, a.a.O.

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

³⁴ Az. I R 35/20.

V. Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

1. Beherrschungskonzept

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

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

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

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

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

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

2. Katalog passiver Einkünfte

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

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

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

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

3. Substanztest

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

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

4. Niedrigbesteuerung

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

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

³⁷ BStBl. I 2021, 342.

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

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

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

Mit freundlichen Grüßen

gez. Prof. Dr. Xaver Ditz

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

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

⁴¹ Vgl. Rödder, IStR 2009, 873 (875).