

Gesetzentwurf

der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

A. Problem und Ziel

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1 / ATAD II), enthält ein Paket von rechtlich verpflichtenden Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung, die von allen Mitgliedstaaten gegen gängige Formen von aggressiver Steuerplanung angewendet werden müssen. Deutschland erfüllt zwar bereits heute weitgehend die von der ATAD vorgegebenen Mindeststandards. Gleichwohl besteht in einigen Bereichen noch Anpassungsbedarf.

B. Lösung

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf werden der Artikel 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) sowie die Artikel 9 und 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD umgesetzt sowie die Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 ATAD) reformiert und zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet.

C. Alternativen

Keine.

D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹⁾	Kassenjahr				
		2021	2022	2023	2024	2025
Insgesamt	235	90	235	235	245	245
Bund	69	24	69	69	71	71
Länder	65	25	65	65	68	68
Gemeinden	101	41	101	101	106	106

¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten**E. Erfüllungsaufwand****E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger**

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands in Tsd. Euro:	+ 221
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten in Tsd. Euro:	
Einmaliger Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro:	+ 290

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015), da er vollumfänglich auf EU-Vorgaben beruht.

E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands in Tsd. Euro:	- 20
Einmaliger Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro:	+ 520

F. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich den mittelständischen Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND
DIE BUNDESKANZLERIN

Berlin, 19. April 2021

An den
Präsidenten des
Deutschen Bundestages
Herrn Dr. Wolfgang Schäuble
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich den von der Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
(ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

mit Begründung und Vorblatt (Anlage).

Ich bitte, die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Der Gesetzentwurf ist dem Bundesrat am 26. März 2021 als besonders eilbedürftig
zugeleitet worden.

Die Stellungnahme des Bundesrates zu dem Gesetzentwurf sowie die Auffassung
der Bundesregierung zu der Stellungnahme des Bundesrates werden unverzüglich
nachgereicht.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Angela Merkel

Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie* (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG)

Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

Inhaltsübersicht

Artikel 1	Änderung des Einkommensteuergesetzes
Artikel 2	Änderung des Körperschaftsteuergesetzes
Artikel 3	Änderung des Gewerbesteuergesetzes
Artikel 4	Änderung des Investmentsteuergesetzes
Artikel 5	Änderung des Außensteuergesetzes
Artikel 6	Inkrafttreten

Artikel 1

Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 11. Februar 2021 (BGBl. I S. 154) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 4j folgende Angabe eingefügt:
„§ 4k Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen“.
2. § 3 wird wie folgt geändert:
 - a) In Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:
„Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung einer anderen Person zugerechnet werden, gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.“
 - b) Nummer 41 wird aufgehoben.
3. § 4 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
 - a) In Satz 3 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:
„dies 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

* Das Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1).

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.“

- b) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„In den Fällen des Satzes 3 zweiter Halbsatz gilt das Wirtschaftsgut als unmittelbar nach der Entnahme wieder eingelegt.“

4. § 4g wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Der Steuerpflichtige kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staates im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 1 beschränkt oder ausgeschlossen wird (§ 4 Absatz 1 Satz 3). Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. Der Antrag ist unwiderruflich. Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt.“

- b) Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Er ist in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen, wenn ein Ereignis im Sinne des § 36 Absatz 5 Satz 4 eintritt oder wenn ein künftiger Steueranspruch aus der Auflösung des Ausgleichspostens gemäß Satz 1 gefährdet erscheint und der Steuerpflichtige dem Verlangen der zuständigen Finanzbehörde auf Leistung einer Sicherheit nicht nachkommt.“

- c) Absatz 3 wird aufgehoben.

- d) In Absatz 4 Satz 1 werden die Wörter „Absätze 1 bis 3“ durch die Wörter „Absätze 1 und 2“ ersetzt.

- e) Dem Absatz 5 wird folgender Satz angefügt:

„§ 36 Absatz 5 Satz 8 gilt entsprechend.“

- f) In Absatz 6 werden die Wörter „Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und Absatz 3 sind“ durch die Wörter „Absatz 2 Satz 2 ist“ ersetzt.

5. In § 4j Absatz 2 Satz 4 wird die Angabe „Absatz 3“ durch die Angabe „Absatz 5“ ersetzt.

6. Nach § 4j wird folgender § 4k eingefügt:

„§ 4k

Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen

(1) Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen sind insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens nicht oder niedriger als bei dem deutschen Recht entsprechender Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden. Satz 1 gilt nicht, soweit die Besteuerungsinkongruenz voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

(2) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach Absatz 1 vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung des Steuerpflichtigen oder auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Handelt es sich bei dem Gläubiger der Erträge im Sinne des Satzes 1 um einen unbeschränkt steuerpflichtigen, unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder um

eine Personengesellschaft, an der ein solcher Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, gilt § 39 Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung nicht, soweit die in Satz 1 genannten Aufwendungen in dem anderen Staat zum Abzug zugelassen sind und die den Aufwendungen entsprechenden Erträge durch die vom deutschen Recht abweichende Zurechnung keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Satz 1 gilt nicht, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem Staat des Gläubigers oder, wenn es sich bei dem Gläubiger um eine Personengesellschaft handelt, im Staat des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die Doppelbesteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird.

(3) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

(4) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 liegt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auch vor, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach seinen Vorschriften nicht zulässt, die diesem oder den vorstehenden Absätzen entsprechen; dies gilt nicht, wenn der Abzug der Aufwendungen bei einem mittelbaren oder unmittelbaren Gesellschafter eines unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes in einem anderen Staat auf Grund einer diesem Absatz entsprechenden Regelung nicht zugelassen wird. Satz 1 gilt nicht, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch nachweislich in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung oder Abzug der ausländischen Steuer vermieden wird, finden die Sätze 1 bis 3 nur Anwendung, soweit die Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen.

(5) Soweit nicht bereits die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs nach den vorstehenden Absätzen vorliegen, sind Aufwendungen auch insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar, als den aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierenden Erträgen Aufwendungen gegenüberstehen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person nach diesem Absatz oder einem der vorstehenden Absätze versagt worden wäre, wenn der Gläubiger, der weitere Gläubiger oder die andere Person einer inländischen unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen hätte. Satz 1 findet keine Anwendung, soweit der steuerliche Vorteil infolge einer Besteuerungsinkongruenz im Sinne dieses Absatzes oder der Absätze 1 bis 4 bereits beim Gläubiger, beim weiteren Gläubiger oder bei der anderen Person im Sinne des Satzes 1 beseitigt wird.

(6) Die Absätze 1 bis 5 finden nur Anwendung, wenn der Tatbestand dieser Absätze zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. Einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, werden für Zwecke dieses Absatzes und der Absätze 1 bis 5 die Beteiligung, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet. Eine strukturierte Gestaltung im Sinne des Satzes 1 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. Ein Steuerpflichtiger wird nicht als Teil einer strukturierten Gestaltung behandelt, wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.

(7) Die Absätze 1 bis 6 sind ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.“

7. § 6 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 4 Satz 1 wird der zweite Halbsatz wie folgt gefasst:

„die Entnahme ist in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 erster Halbsatz mit dem gemeinen Wert und in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.“

b) In Nummer 5a wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon und die Wörter „unterliegt der Steuerpflichtige 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.“ ersetzt.

c) Nach Nummer 5a wird folgende Nummer eingefügt:

„5b. 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 jedoch mit dem gemeinen Wert.“

8. § 9 Absatz 5 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Die §§ 4j, 4k, 6 Absatz 1 Nummer 1a und § 6e gelten entsprechend.“

9. § 36 Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn nach § 16 Absatz 3a und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, sofern durch diese Staaten Amtshilfe entsprechend oder im Sinne der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung im Sinne der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts geleistet werden. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; sie sollen in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. Die noch nicht entrichtete Steuer wird innerhalb eines Monats nach Eintritt eines der nachfolgenden Ereignisse fällig,

1. soweit ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 veräußert, entnommen, in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlagert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt wird,
2. wenn der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlegt wird,
3. wenn der Steuerpflichtige aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht oder der unbeschränkten Steuerpflicht in den in Satz 1 genannten Staaten ausscheidet oder in einem anderen als den in Satz 1 genannten Staaten ansässig wird,
4. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird oder
5. 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; Satz 2 bleibt unberührt.

Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen. Der Steuerpflichtige hat der zuständigen Finanzbehörde jährlich mit der Steuererklärung oder, sofern keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, zum 31. Juli anzuzeigen, ob die Voraussetzungen für die Ratenzahlung weiterhin erfüllt sind; kommt er dieser Anzeigepflicht oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 der Abgabenordnung nicht nach, werden die noch nicht entrichteten Jahresraten rückwirkend zum 1. August des vorangegangenen Jahres fällig, frühestens aber einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids. Unbeschadet des Satzes 6 hat der Steuerpflichtige den Eintritt eines Ereignisses nach Satz 4 der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen. Unterliegt der Steuerpflichtige einer Erklärungspflicht, kann die

Anzeige auf Grund eines Ereignisses nach Satz 4 Nummer 1 abweichend von der in Satz 7 genannten Frist mit der nächsten Steuererklärung erfolgen.“

10. § 50d Absatz 9 Satz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird das Wort „oder“ am Ende gestrichen.
- b) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch ein Komma und das Wort „oder“ ersetzt.
- c) Folgende Nummer 3 wird angefügt:

„3. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat gemindert wird.“

11. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

- aa) Nach Satz 8 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.“

- bb) Nach dem neuen Satz 14 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 3 Nummer 41 in der am ... [einsetzen: *Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geltenden Fassung ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.“

- b) Nach Absatz 8 wird folgender Absatz 8a eingefügt:

„(8a) § 4g Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“

- c) Der bisherige Absatz 8a wird Absatz 8b.

- d) Nach dem neuen Absatz 8b wird folgender Absatz 8c eingefügt:

„(8c) § 4k in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen. Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 verursacht wurden, gelten bei der Anwendung des Satzes 1 nur insoweit als nach dem 31. Dezember 2019 entstanden, als ihnen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegt und sie ab diesem Zeitpunkt ohne wesentliche Nachteile hätten vermieden werden können. Ein Nachteil ist insbesondere dann wesentlich im Sinne des Satzes 2, wenn sämtliche mit der Vermeidung der Aufwendungen verbundenen Kosten den steuerlichen Vorteil infolge der Besteuerungsinkongruenz übersteigen. Satz 2 gilt nicht, wenn das Dauerschuldverhältnis nach dem 31. Dezember 2019 wesentlich geändert wurde.“

- e) Dem Absatz 16b wird folgender Satz angefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen im Sinne des § 4k anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen.“

Artikel 2

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 12 wie folgt gefasst:
„§ 12 Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.
2. Nach § 8b Absatz 1 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:
„Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung der Anteile im Sinne des Satzes 1 einer anderen Person zugerechnet werden, gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.“
3. § 12 wird wie folgt geändert:
 - a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 12

Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.

- b) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:
„Entfällt die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts und erfolgt 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, gilt dies als Veräußerung und Anschaffung des Wirtschaftsguts zu dem Wert, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens zum gemeinen Wert.“
 - c) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:
„(1a) § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz, Satz 8 zweiter Halbsatz, Satz 9 und Satz 10 des Einkommensteuergesetzes gilt im Fall der Begründung des Besteuerungsrechts oder des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen ist, entsprechend.“
 4. In § 34 wird dem Wortlaut des Absatzes 5 folgender Satz vorangestellt:
„§ 8b Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.“

Artikel 3

Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 7 Satz 9 wird die Angabe „§ 8 Absatz 2“ durch die Wörter „§ 8 Absatz 2 bis 4“ ersetzt.
2. § 8 Nummer 5 Satz 2 wird aufgehoben.
3. § 9 wird wie folgt geändert:
 - a) Nummer 2 Satz 2 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„Satz 1 ist nicht anzuwenden, soweit im Gewinnanteil Einkünften im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 enthalten sind. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 1 auch auf den übrigen Gewinnanteil nicht anzuwenden. Satz 2 ist nicht anzuwenden, soweit diese Einkünfte bereits bei einer den Anteil am Gewinn vermittelnden inländischen offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, Bestandteil des Gewerbeertrags waren. Bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds ist Satz 4 auf Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 nicht anzuwenden;“.
 - b) In Nummer 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 7 Satz 8“ durch die Wörter „§ 7 Satz 7 und 8“ ersetzt.
4. § 36 wird wie folgt geändert:
 - a) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„§ 7 Satz 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden.“
 - b) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt:

„(4a) § 8 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden.“

Artikel 4

Änderung des Investmentsteuergesetzes

Das Investmentsteuergesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 43 Absatz 2 wird aufgehoben.
2. Dem § 57 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) § 43 Absatz 2 in der am ... [einsetzen: *Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geltenden Fassung ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.“

Artikel 5**Änderung des Außensteuergesetzes**

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach der Gesetzesbezeichnung wird folgende Inhaltsübersicht eingefügt:

„Inhaltsübersicht

Erster Teil.

Internationale Verflechtungen

§ 1 Berichtigung von Einkünften

§ 1a Preisanpassungsklausel

Zweiter Teil.

Wohnsitzwechsel in niedrig besteuerte Gebiete

§ 2 Einkommensteuer

§ 3 (weggefallen)

§ 4 Erbschaftsteuer

§ 5 Zwischengeschaltete Gesellschaften

Dritter Teil.

Behandlung einer Beteiligung im Sinne des § 17 des Einkommensteuergesetzes bei Wohnsitzwechsel ins
Ausland

§ 6 Besteuerung des Vermögenszuwachses

Vierter Teil.

Hinzurechnungsbesteuerung

§ 7 Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft

§ 8 Einkünfte von Zwischengesellschaften

§ 9 Freigrenze bei gemischten Einkünften

§ 10 Hinzurechnungsbetrag

§ 11 Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft

§ 12 Steueranrechnung

§ 13 Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften

§ 14 (weggefallen)

Fünfter Teil.

Familienstiftungen

- § 15 Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten

Sechster Teil.

Ermittlung und Verfahren

- § 16 Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen
§ 17 Sachverhaltsaufklärung
§ 18 Gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

Siebenter Teil.

Schlussvorschriften

- § 19 (weggefallen)
§ 20 Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
§ 21 Anwendungsvorschriften
§ 22 Neufassung des Gesetzes“.
2. § 1 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:
- „(2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn
1. die Person an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person
 - a) mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder
 - b) Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat; oder
 2. die Person auf den Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige auf diese Person unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder
 3. eine dritte Person
 - a) sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist,
 - b) sowohl gegenüber der Person als auch gegenüber dem Steuerpflichtigen Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat oder
 - c) auf die Person als auch auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder
 4. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.
- Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a bis c gilt auch, soweit im Verhältnis der dritten Person zu der Person und dem Steuerpflichtigen jeweils eines der in dem Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a bis c genannten Merkmale erfüllt ist.“
3. In § 5 Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „im Sinne des § 7“ gestrichen und wird die Angabe „§§ 7, 8 und 14“ durch die Angabe „§§ 7 bis 13“ ersetzt.

4. § 6 wird wie folgt gefasst:

„§ 6

Besteuerung des Vermögenszuwachses

(1) Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, Körperschaftsteuergesetzes und Umwandlungssteuergesetzes stehen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 17 Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes zum gemeinen Wert gleich

1. die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts,
2. die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person sowie,
3. vorbehaltlich der Nummern 1 und 2, der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile.

Die Veräußerung im Sinne des Satzes 1 erfolgt im Fall des

1. Satzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht,
2. Satzes 1 Nummer 2 im Zeitpunkt der Übertragung,
3. Satzes 1 Nummer 3 unmittelbar vor dem Zeitpunkt, zu dem der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts eintritt.

Im Fall des Satzes 1 gelten die Anteile vom Steuerpflichtigen oder, bei unentgeltlicher Übertragung, von dessen Rechtsnachfolger als zum gemeinen Wert erworben, soweit die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer entrichtet worden ist; andernfalls gelten diese weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben.

(2) Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1 sind natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre vor den in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Tatbeständen insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes gewesen sind. Bei unentgeltlichem Erwerb von Anteilen ist für die Berechnung der nach Satz 1 maßgebenden Dauer der Steuerpflicht auch die unbeschränkte Steuerpflicht des Rechtsvorgängers oder, sofern der betreffende Anteil nacheinander unentgeltlich übertragen wurde, auch die unbeschränkte Steuerpflicht des jeweiligen Rechtsvorgängers einzubeziehen. Zeiträume, in denen die natürliche Person und der oder die Rechtsvorgänger gleichzeitig unbeschränkt steuerpflichtig waren, werden dabei nur einmal angesetzt. Entfällt der Steueranspruch nach Absatz 3, gelten der Steuerpflichtige sowie dessen unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger abweichend von den Sätzen 1 bis 3 als unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Absatzes 1.

(3) Beruht die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen und wird der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht wieder unbeschränkt steuerpflichtig, entfällt der Steueranspruch nach Absatz 1, soweit

1. die Anteile in der Zwischenzeit weder veräußert, übertragen noch in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden,
2. keine Gewinnausschüttungen oder keine Einlagenrückgewähr erfolgt sind, deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt, und
3. das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile mindestens in dem Umfang wieder begründet wird, wie es im Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht bestand.

Abweichend von Satz 1 Nummer 1 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich, wenn die Voraussetzungen des Satzes 1 durch die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, durch deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger erfüllt werden. Das Finanzamt, das im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, kann die Frist auf Antrag des Steuerpflichtigen oder im Fall des Satzes 2 dessen Rechtsnachfolgers insgesamt um höchstens fünf Jahre verlängern, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht. Beruht ein Ausschluss des Besteuerungsrechts im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 auf einer nur vorübergehenden Abwesenheit des Steuerpflichtigen, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend. Wird im Fall der unentgeltlichen Übertragung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 auf eine natürliche Person die betreffende Person innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung unbeschränkt steuerpflichtig, gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.

(4) Die festgesetzte Steuer, die auf die nach Absatz 1 realisierten Einkünfte entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Dem Antrag ist in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung stattzugeben. Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen. Die noch nicht entrichtete Steuer ist innerhalb eines Monats nach Eintritt der nachfolgenden Ereignisse fällig,

1. wenn die Jahresrate nicht fristgemäß entrichtet wird,
2. wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach Absatz 5 nicht erfüllt,
3. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet,
4. soweit die Anteile veräußert oder übertragen werden oder
5. soweit Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr erfolgen und soweit deren gemeiner Wert insgesamt mehr als ein Viertel des Werts im Sinne des Absatzes 1 beträgt.

Abweichend von Satz 5 Nummer 4 ist eine unentgeltliche Übertragung durch den Steuerpflichtigen auf eine natürliche Person von Todes wegen unbeachtlich; insofern ist für Zwecke des Satzes 5 auf die betreffende Person oder, infolge aufeinanderfolgender unentgeltlicher Weiterübertragung zwischen natürlichen Personen von Todes wegen, auf deren unmittelbaren oder mittelbaren Rechtsnachfolger abzustellen. In den Fällen des Absatzes 3 gelten die vorstehenden Sätze entsprechend; der Stundungszeitraum richtet sich nach der vom Finanzamt eingeräumten Frist; die Erhebung von Jahresraten entfällt auf Antrag des Steuerpflichtigen; über Satz 5 hinaus wird die noch nicht entrichtete Steuer auch innerhalb eines Monats nach Eintritt des Ereignisses fällig, wonach der Steueranspruch nicht mehr nach Absatz 3 entfallen kann oder der Wegfall der Rückkehrabsicht gegenüber dem Finanzamt mitgeteilt wird. Soweit die Steuer nicht nach Absatz 3 entfällt und der Steuerpflichtige auf die Leistung von Jahresraten verzichtet hat, sind für die Dauer des gewährten Zahlungsaufschubs Zinsen in entsprechender Anwendung des § 234 der Abgabenordnung zu erheben.

(5) Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem Finanzamt, das in den in Absatz 1 genannten Zeitpunkten nach § 19 der Abgabenordnung zuständig ist, nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck die Verwirklichung eines der Tatbestände des Absatzes 4 Satz 5 oder 7 mitzuteilen. Die Mitteilung ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis zu erstatten; sie ist vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben. Der Steuerpflichtige oder sein Gesamtrechtsnachfolger hat dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt jährlich bis zum 31. Juli schriftlich seine aktuelle Anschrift mitzuteilen und zu bestätigen, dass die Anteile ihm oder im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 seinem Rechtsnachfolger weiterhin zuzurechnen sind.“

5. Die Überschrift des Vierten Teils wird wie folgt gefasst:

„Vierter Teil.
Hinzurechnungsbesteuerung“.

6. Die §§ 7 bis 12 werden wie folgt gefasst:

„§ 7

Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft

(1) Beherrscht ein unbeschränkt Steuerpflichtiger eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland hat und die nicht gemäß § 3 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen ist (ausländische Gesellschaft), sind die Einkünfte, für die diese Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital steuerpflichtig. Mittelbare Beteiligungen sind für die Steuerpflicht nach Satz 1 unbeachtlich, soweit bei einer die Beteiligung vermittelnden Person hinsichtlich der Beteiligung an dieser ausländischen Gesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung nach diesem Gesetz oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung erfolgt ist und die danach hinzugerechneten Einkünfte dadurch insgesamt keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 unterliegen. Ist für die Gewinnverteilung der ausländischen Gesellschaft nicht die Beteiligung am Nennkapital maßgebend oder hat die Gesellschaft kein Nennkapital, so ist für die Steuerpflicht der Einkünfte nach Satz 1 der Maßstab für die Gewinnverteilung zugrunde zu legen. Die Sätze 1 bis 3 sind auch auf einen beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist, durch die eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes ausgeübt wird.

(2) Eine Beherrschung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen am Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft, in dem diese die Einkünfte nach Absatz 1 erzielt hat (maßgebendes Wirtschaftsjahr), 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.

(3) Für Zwecke der §§ 7 bis 12 ist eine Person dem Steuerpflichtigen unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 nahestehend. Eine Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft ist selbst nahestehende Person, wenn sie die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 erfüllt.

(4) Unbeschadet des Absatzes 3 gelten Personen als dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn sie mit ihm in Bezug auf die Zwischengesellschaft durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirken. Bei den unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern einer Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, die an einer Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wird ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten widerlegbar unterstellt.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn auf die Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Satz 1 gilt nicht, wenn die den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben werden.

§ 8

Einkünfte von Zwischengesellschaften

(1) Eine ausländische Gesellschaft ist Zwischengesellschaft für Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinnen, die einer niedrigen Besteuerung im Sinne des Absatzes 5 unterliegen und nicht stammen aus:

1. der Land- und Forstwirtschaft,
2. der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen,
3. dem Betrieb von Versicherungsunternehmen, Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten, die einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Absatzes 2 nachgehen; es sei denn, die diesen Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte werden zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betrieben. Gleiches gilt für Finanzunternehmen im Sinne des Kreditwesengesetzes, an denen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt sind,
4. dem Handel, soweit nicht
 - a) ein Steuerpflichtiger, der gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, oder eine einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehende Person, die mit ihren Einkünften hieraus im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, der ausländischen Gesellschaft die Verfügungsmacht an den gehandelten Gütern oder Waren verschafft, oder
 - b) die ausländische Gesellschaft einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person die Verfügungsmacht an den Gütern oder Waren verschafft,

es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für derartige Handelsgeschäfte in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,

5. Dienstleistungen, soweit nicht
 - a) die ausländische Gesellschaft für die Dienstleistung sich eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person bedient, die mit ihren Einkünften aus der von ihr beigetragenen Leistung im Geltungsbereich dieses Gesetzes steuerpflichtig ist, oder
 - b) die ausländische Gesellschaft die Dienstleistung einem solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person erbringt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen für das Bewirken derartiger Dienstleistungen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und die zu der Dienstleistung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines solchen Steuerpflichtigen oder einer solchen nahestehenden Person ausübt,
6. der Vermietung und Verpachtung, ausgenommen
 - a) die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person unternommen worden ist,

- b) die Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Einkünfte daraus nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerbefreit wären, wenn sie von den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die gemäß § 7 an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, unmittelbar bezogen worden wären, und
 - c) die Vermietung oder Verpachtung von beweglichen Sachen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft einen Geschäftsbetrieb gewerbsmäßiger Vermietung oder Verpachtung unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und alle zu einer solchen gewerbsmäßigen Vermietung oder Verpachtung gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 an ihr beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 nahestehenden Person ausübt,
7. Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes, ausgenommen
- a) Bezüge, soweit diese das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Bezüge gemäß den Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist. Dies gilt nicht, soweit
 - aa) die leistende Körperschaft mit den diesen Bezügen zugrunde liegenden Einkünften Zwischengesellschaft ist oder
 - bb) eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung im Sinne des Absatzes 5 unterliegt,
 - b) Bezüge, die bei der ausländischen Gesellschaft nach § 8b Absatz 4 des Körperschaftsteuergesetzes zu berücksichtigen wären, wenn diese unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Bezüge gemäß den Nummern 1 bis 6 oder 7 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und bb nicht Zwischengesellschaft ist, und
 - c) Bezüge, die bei der ausländischen Gesellschaft nach § 8b Absatz 7 des Körperschaftsteuergesetzes nicht steuerbefreit wären, wenn diese unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Bezüge gemäß Nummern 1 bis 6 oder 7 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und bb nicht Zwischengesellschaft ist,
8. der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft sowie aus deren Auflösung oder der Herabsetzung ihres Kapitals, ausgenommen Veräußerungsgewinne, die bei der ausländischen Gesellschaft nach § 8b Absatz 7 des Körperschaftsteuergesetzes nicht steuerbefreit wären, wenn diese unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig wäre; dies gilt auch dann, wenn die ausländische Gesellschaft hinsichtlich dieser Veräußerungsgewinne gemäß Nummer 3 nicht Zwischengesellschaft ist,
9. Umwandlungen; dies gilt nicht, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8 dienen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 2 und 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.
- (2) Ungeachtet des Absatzes 1 ist eine ausländische Gesellschaft nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte, für die nachgewiesen wird, dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, insoweit einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Dies setzt insbesondere den Einsatz der für die Ausübung der Tätigkeit erforderlichen sachlichen und personellen Ausstattung in diesem Staat voraus. Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden. Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist. Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.
- (3) Absatz 2 gilt nur, wenn die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens hat.

(4) Die Absätze 2 und 3 gelten nicht, wenn der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind.

(5) Eine niedrige Besteuerung liegt vor, wenn die nach Maßgabe des § 10 Absatz 3 ermittelten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht. In die Belastungsberechnung sind Ansprüche einzubeziehen, die der Staat oder das Gebiet der ausländischen Gesellschaft im Fall einer Gewinnausschüttung der ausländischen Gesellschaft dem Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, gewährt. Einkünfte unterliegen im Sinne des Satzes 1 auch dann einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 Prozent, wenn Ertragsteuern von mindestens 25 Prozent zwar rechtlich geschuldet, jedoch nicht tatsächlich erhoben werden.

§ 9

Freigrenze bei gemischten Einkünften

Für die Anwendung des § 7 Absatz 1 sind Einkünfte eines maßgebenden Wirtschaftsjahres im Sinne des § 7 Absatz 2, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, außer Ansatz zu lassen, wenn die Einkünfte nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen, vorausgesetzt, dass die bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80 000 Euro nicht übersteigen.

§ 10

Hinzurechnungsbetrag

(1) Die nach § 7 Absatz 1 steuerpflichtigen Einkünfte sind bei dem Steuerpflichtigen als Hinzurechnungsbetrag anzusetzen. Ergibt sich ein negativer Betrag, so entfällt die Hinzurechnung.

(2) Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes und gilt in dem Veranlagungszeitraum als zugeflossen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Gehören Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, so gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit und erhöht den nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn des Betriebs für das Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Sind dem Steuerpflichtigen die Anteile an der ausländischen Gesellschaft mittelbar zuzurechnen, gilt Satz 2 nur, soweit die Anteile an der unmittelbar gehaltenen vermittelnden Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehören. Auf den Hinzurechnungsbetrag sind § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d, § 32d des Einkommensteuergesetzes, § 8b Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes und § 9 Nummer 7 des Gewerbesteuergesetzes nicht anzuwenden.

(3) Die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte sind in entsprechender Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. Alle Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln; ihre Ermittlung hat gemäß § 4 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen. § 10 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist auf eine von der ausländischen Gesellschaft zu entrichtende Vermögensteuer nicht anzuwenden. Steuerliche Vergünstigungen, die an die unbeschränkte Steuerpflicht oder an das Bestehen eines inländischen Betriebs oder einer inländischen Betriebsstätte anknüpfen, und die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberücksichtigt. Verluste, die bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes, soweit sie die nach § 9 außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden. Ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig.

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, dürfen nur solche Betriebsausgaben abgezogen werden, die mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(5) Soweit in Anwendung des Absatzes 3 Wirtschaftsgüter erstmals zu bewerten sind, sind sie mit den Werten anzusetzen, die sich ergeben würden, wenn seit Übernahme der Wirtschaftsgüter durch die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des deutschen Steuerrechts angewendet worden wären. In den Fällen des § 8 Absatz 1 Nummer 9 sind bei der übernehmenden Gesellschaft die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem von der übertragenden Gesellschaft angesetzten Wert zu übernehmen.

(6) Soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen zu Erträgen des Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes oder im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3a des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 34 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes führen, ist der Hinzurechnungsbetrag in Höhe dieser Erträge zu mindern.

§ 11

Kürzungsbetrag bei Beteiligung an ausländischer Gesellschaft

(1) Erhält der Steuerpflichtige aus der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, für die Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Absatz 2 bei ihm der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterlegen haben, Bezüge im Sinne des

1. § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes,
2. § 20 Absatz 1 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 1 des Investmentsteuergesetzes oder
3. § 20 Absatz 1 Nummer 3a des Einkommensteuergesetzes in Verbindung mit § 34 Absatz 1 Nummer 1 des Investmentsteuergesetzes,

ist bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte ein Kürzungsbetrag nach Absatz 2 abzuziehen; im Rahmen des § 32d des Einkommensteuergesetzes ist dieser bei der Ermittlung der Summe der Kapitalerträge abzuziehen. Entsprechendes gilt für Bezüge des Steuerpflichtigen im Sinne des Satzes 1 von Gesellschaften, die an der Zwischengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind.

(2) Der Kürzungsbetrag entspricht dem Betrag, der als Bezug im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bei dem Steuerpflichtigen steuerpflichtig ist. Er ist begrenzt auf den Betrag, der als Bezug im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften bei dem Steuerpflichtigen steuerpflichtig wäre, wenn das auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen zuzüglich des im laufenden Veranlagungszeitraum zu besteuern den Hinzurechnungsbetrags in vollem Umfang ausgeschüttet würde.

(3) Das am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Hinzurechnungskorrekturvolumen ist gemäß § 18 für jeden Steuerpflichtigen gesondert festzustellen. Hinzurechnungskorrekturvolumen ist der nach § 10 Absatz 2 der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegende Hinzurechnungsbetrag des laufenden Veranlagungszeitraums, vermindert um den Betrag der Bezüge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 und 2 des laufenden Veranlagungszeitraums sowie den Betrag der Gewinne im Sinne des Absatzes 4 und vermehrt um das auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen. Der Bestand des verbleibenden Hinzurechnungskorrekturvolumens kann nicht negativ werden.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten auch für Gewinne des Steuerpflichtigen aus der Veräußerung von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft oder an einer Gesellschaft, die an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, sowie aus deren Auflösung oder aus der Herabsetzung ihres Kapitals.

(5) Wenn Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Absatz 2 der Gewerbesteuer unterlegen haben, mindert der abzuziehende Kürzungsbetrag im Sinne des Absatzes 2 auch den Gewerbeertrag, soweit dieser durch die Bezüge im Sinne der unter Absatz 1 bezeichneten Vorschriften oder die in Absatz 4 bezeichneten Gewinne

nach Anwendung von § 8 Nummer 5 und § 9 Nummer 7 oder 8 des Gewerbesteuergesetzes erhöht ist. Dabei erhöht sich der Kürzungsbetrag nach Satz 1 um insoweit vorgenommene Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 5 in Verbindung mit § 9 Nummer 7 oder 8 des Gewerbesteuergesetzes.

§ 12

Steueranrechnung

(1) Auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Steuerpflichtigen, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, werden die Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft auf die dem Hinzurechnungsbetrag unterliegenden Einkünfte tatsächlich erhoben worden sind. In den Fällen des § 8 Absatz 5 Satz 2 sind die Steuern um die dort bezeichneten Ansprüche des Steuerpflichtigen oder einer anderen Gesellschaft, an der der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, zu kürzen.

(2) Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird auf seine Einkommen- oder Körperschaftsteuer, die auf den Hinzurechnungsbetrag entfällt, auch die anteilige Steuer angerechnet, die im Staat einer die Beteiligung an der Zwischengesellschaft vermittelnden Gesellschaft oder Betriebsstätte im Wege einer der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbaren Besteuerung tatsächlich erhoben worden ist.

(3) Bei der Anrechnung sind die Vorschriften des § 34c Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf den Gesamtbetrag der Anrechnungsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 entsprechend anzuwenden.“

7. Nach § 12 wird folgender § 13 eingefügt:

„§ 13

Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften

(1) Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger unmittelbar oder mittelbar an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt und bestehen die Einkünfte der Gesellschaft aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen (§ 8 Absatz 5), sind diese Einkünfte bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaft steuerpflichtig, auch wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 1 Satz 1 im Übrigen nicht erfüllt sind. § 7 Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend. Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Einkünfte, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, betragen und die bei einer Zwischengesellschaft oder bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80 000 Euro nicht übersteigen. Satz 1 gilt bei einer Beteiligung von weniger als 1 Prozent nur, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Einkünften mit Kapitalanlagecharakter bestehen und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens oder an einer in einem anderen Staat nach § 193 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugelassenen Börse stattfindet.

(2) Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte, einschließlich Veräußerungsgewinne, die aus dem Halten, der Verwaltung, der Werterhaltung oder der Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (ausgenommen Einkünfte im Sinne des § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sie aus einer Tätigkeit stammen, die einer unter § 8 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 fallenden eigenen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft dient.

(3) Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch die Einkünfte aus einer Gesellschaft im Sinne des § 16 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) in der jeweils geltenden Fassung, es sei denn, dass mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer Börse der in Absatz 1 Satz 4 genannten Art stattfindet.

(4) § 8 Absatz 2 und 5 sowie die §§ 10 bis 12 gelten entsprechend. § 8 Absatz 2 gilt nicht, wenn der Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches keine Auskünfte erteilt, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind nicht anzuwenden, wenn auf die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind. Entsprechendes gilt für ausländische Gesellschaften, soweit an diesen eine Gesellschaft im Sinne des Satzes 1 unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.“

8. § 14 wird aufgehoben.

9. § 15 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Stifters oder der bezugs- oder anfallsberechtigten Person werden die Steuern vom Einkommen angerechnet, die zu Lasten der ausländischen Stiftung auf die zuzurechnenden Einkünfte erhoben worden sind. Bei der Anrechnung sind die Vorschriften des § 34c Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden.“

b) In Absatz 6 Nummer 2 wird die Angabe „§ 2 Absatz 2“ durch die Angabe „§ 2 Absatz 11“ ersetzt.

c) In Absatz 7 Satz 2 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „§ 8b des Körperschaftsteuergesetzes bleibt unberücksichtigt“ eingefügt.

d) Absatz 9 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „§§ 7 bis 14“ durch die Angabe „§§ 7 bis 13“ ersetzt.

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 7 Absatz 1 Satz 3 gilt entsprechend.“

e) Dem Absatz 11 wird folgender Satz angefügt:

„Steuern von den nach Satz 1 befreiten Zuwendungen werden auf Antrag im Veranlagungszeitraum der Zurechnung der zugrunde liegenden Einkünfte in entsprechender Anwendung des § 34c Absatz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes und des § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes angerechnet oder abgezogen.“

10. § 17 Absatz 1 Satz 2 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 1 Absatz 2“ durch die Wörter „§ 7 Absatz 3 oder 4“ ersetzt.

b) Nummer 2 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„die für die Anwendung der §§ 7 bis 15 sachdienlichen Unterlagen einschließlich der Bilanzen und der Erfolgsrechnungen, einer Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie der Steuererklärungen und Steuerbescheide vorzulegen.“

11. § 18 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 und 2 wird durch die folgenden Sätze ersetzt:

„Die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 13, insbesondere der Hinzurechnungsbetrag (§ 10), die anrechenbaren Steuern (§ 12), das Hinzurechnungskorrekturvolumen (§ 11) und der Verlustvortrag werden gesondert festgestellt. Ist ein Steuerpflichtiger an der ausländischen Gesellschaft über andere vermittelnde Gesellschaften beteiligt, so ist auch festzustellen, wie sich das Hinzurechnungskorrekturvolumen für Zwecke des § 11 Absatz 1 Satz 2 auf die vermittelnden Gesellschaften aufteilt. Sind an der ausländischen Gesellschaft mehrere Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt, so wird die gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen; dabei ist auch festzustellen, wie sich die Besteuerungsgrundlagen auf die einzelnen Beteiligten verteilen.“

- b) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort „unbeschränkt“ gestrichen und werden vor dem Wort „Beteiligung“ die Wörter „unmittelbaren und mittelbaren“ eingefügt.

- c) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Jeder der an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Steuerpflichtigen hat eine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. In den Fällen, in denen nach § 8 Absatz 2 geltend gemacht wird, dass eine Hinzurechnung unterbleibt, ist dies abweichend von Satz 1 nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck nur anzuzeigen; für diese Anzeige gelten die für die Erklärung zur gesonderten Feststellung nach Satz 1 maßgeblichen Fristen entsprechend. Die Anzeige hat die Angaben zu enthalten, die für die Prüfung der Voraussetzungen nach § 8 Absatz 2 von Bedeutung sind; insbesondere Name, Anschrift, wirtschaftliche Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft, Beteiligungsverhältnisse und Identifikationsmerkmale der an der ausländischen Gesellschaft Beteiligten. Das zuständige Finanzamt kann in den Fällen des Satzes 2 die Abgabe einer Erklärung nach Satz 1 verlangen. Die Verpflichtungen nach diesem Absatz können durch die Abgabe einer gemeinsamen Erklärung oder Anzeige erfüllt werden. Die Erklärung sowie die Anzeige sind von dem Steuerpflichtigen oder von den in § 34 der Abgabenordnung bezeichneten Personen eigenhändig zu unterschreiben.“

- d) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) Eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ist bei jedem Steuerpflichtigen zulässig.“

12. § 20 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden die Wörter „der Absätze 2 und 3“ durch die Wörter „des Absatzes 2“ ersetzt.

- b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst.

„(2) Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und sind sie auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung auszunehmen und wären die Einkünfte ungeachtet des § 8 Absatz 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden; unterbleibt eine Hinzurechnung wegen § 10 Absatz 1 Satz 2, gilt § 10 Absatz 3 Satz 5 und 6 entsprechend. Satz 1 gilt nicht, soweit in der ausländischen Betriebsstätte Einkünfte anfallen, die nach § 8 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe a als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären.“

13. § 21 wird wie folgt gefasst:

„§ 21

Anwendungsvorschriften

(1) Diese Fassung des Gesetzes gilt, sofern in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist,

1. für die Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022,
2. für die Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 2022,
3. für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe, bei denen die Steuerschuld nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist.

(2) § 1 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist für Zwecke der Anwendung des § 4k Absatz 6 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] bereits für den Veranlagungs- und Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden.

(3) § 6 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist auf noch am 31. Dezember 2021 laufende Stundungen im Sinne des § 6 Absatz 4 und 5 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung sowie auf noch laufende Fristen im Sinne des § 6 Absatz 3 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung weiterhin anzuwenden. Abweichend von Satz 2 sind Minderungen des Vermögenszuwachses im Sinne des § 6 Absatz 6 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung auf Veräußerungen nach dem *[einsetzen: Tag des Kabinettsbeschlusses des vorliegenden Änderungsgesetzes]* nicht mehr zu berücksichtigen.

(4) Die §§ 7 bis 13, 15 bis 18 und 20 in der am ... *[einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung sind erstmals anzuwenden

1. für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum,
2. für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum,

für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt. Verluste, die für Veranlagungszeiträume oder Erhebungszeiträume vor dem 1. Januar 2022 bei Einkünften entstanden sind, für die die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, können in entsprechender Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes, soweit sie die nach § 9 außer Ansatz zu lassenden Einkünfte übersteigen, abgezogen werden. Für Steuern der ausländischen Gesellschaft für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 2022 enden, gelten § 10 Absatz 1 Satz 2, § 10 Absatz 3 Satz 6 und § 12 Absatz 1 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung fort. Als Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens zum 31. Dezember 2021 wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge erfasst, die beim Steuerpflichtigen gemäß § 10 Absatz 2 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung für die Veranlagungszeiträumen 2015 bis 2022 der Besteuerung unterliegen, soweit sie nicht für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 41 des Einkommensteuergesetzes in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung zu berücksichtigen sind. Soweit Verluste im Sinne des Satzes 2 durch Anwendung des § 14 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung einer anderen Gesellschaft zugerechnet worden und noch nicht verrechnet worden sind, können sie auf bis zum 31. Juli 2023 zu stellenden Antrag denjenigen nachgeordneten Zwischengesellschaften im Sinne des § 14 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung zugeordnet werden, durch deren Tätigkeit sie wirtschaftlich verursacht sind; bei mehreren Steuerpflichtigen ist der Antrag einheitlich zu stellen.“

Artikel 6

Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen

Die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes – ABl. L 193 vom 19.7.2016, S. 1 (Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie / ATAD), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1 / ATAD II), verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur Anpassung insbesondere ihrer steuerlichen Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 ATAD) sowie zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit Hybriden Gestaltungen (Artikel 9 und 9b ATAD), soweit diese nicht bereits dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen. Der sich aus der ATAD insoweit ergebende Umsetzungsbedarf wird mit diesem Gesetzentwurf aufgegriffen. In diesem Zusammenhang soll die Hinzurechnungsbesteuerung zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland zeitgemäß und rechtssicher ausgestaltet werden.

II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

1. Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD)

Artikel 5 ATAD verpflichtet die Mitgliedstaaten zur Aufdeckung und (auf Antrag ratierlichen) Besteuerung stiller Reserven bei der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern, der Verlagerung von Betrieben oder dem Wegzug von Körperschaften (sog. Entstrickungsbesteuerung). Zudem werden die Mitgliedstaaten verpflichtet, im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland oder bei Zuzug von Körperschaften die im Rahmen der ausländischen Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werte anzuerkennen, sofern diese dem Marktwert entsprechen (sog. Verstrickung). Die Umsetzung von Artikel 5 ATAD erfolgt in § 4 Absatz 1 Satz 3 und 9 – neu –, § 4g, § 6 Absatz 1 Nummer 4, 5a und 5b, § 9 Absatz 5 Satz 2 und § 36 Absatz 5 EStG sowie § 12 Absatz 1 und 1a KStG.

Wegen der auf Grund von Artikel 5 ATAD erforderlichen Änderungen sieht der Gesetzentwurf eine Vereinheitlichung der Stundungsregelungen sowie Erleichterungen bei der Anwendung der Rückkehrregelung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen im Rahmen des § 6 AStG vor.

2. Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 der ATAD)

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist im Jahre 1972 mit dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes eingeführt worden (BGBl. I S. 1713). Sie stellt eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich indizierter, nicht notwendigerweise missbräuchlicher, Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar.

Mit der ATAD wurde für alle Mitgliedstaaten ein verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. Da Deutschland bereits über eine robuste Hinzurechnungsbesteuerung verfügt, ergibt sich aus der Richtlinie selbst nur für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf.

Zu den Kernelementen der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung zählt unter anderem die Anpassung des Beherrschungskriteriums. Statt auf eine Inländerbeherrschung abzustellen, wird künftig eine gesellschaftsbezogener Betrachtung durchgeführt. Außerdem findet bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung keine Verlustkonsolidierung auf Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft mehr statt.

Die Umsetzung der Artikel 7 und 8 erfolgt in den §§ 7 ff. AStG.

3. Hybride Gestaltungen und Inkongruenzen bei der Ansässigkeit (Artikel 9 und 9b ATAD)

Die Artikel 9 und 9b ATAD verpflichten die Mitgliedstaaten, Besteuerungskongruenzen zu neutralisieren, die sich daraus ergeben, dass auf Grund sog. hybrider Elemente bestimmte Zahlungen, die beim Schuldner grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar sind, beim Gläubiger nicht besteuert werden, Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden, oder abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungskongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, sofern die Folgen dieser Inkongruenz über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ werden.

Kern der Regelungen zur Umsetzung der Artikel 9 und 9b ATAD ist § 4k EStG, der für verschiedene Situationen von Besteuerungskongruenzen auf Grund hybrider Elemente den Betriebsausgabenabzug beschränkt. Weitere Regelungen enthalten § 8b Absatz 1 Satz 3 – neu – KStG und § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG.

III. Alternativen

Keine.

IV. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung des Einkommensteuergesetzes (Artikel 1), des Körperschaftsteuergesetzes (Artikel 2), des Investmentsteuergesetzes (Artikel 4) und des Außensteuergesetzes (Artikel 5) aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative Grundgesetzes (GG), da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

Für die Änderung des Gewerbesteuergesetzes (Artikel 3) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 105 Absatz 2 zweite Alternative GG. Die bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich, da bei Steuerpflichtigen mit mehreren Betriebsstätten die in der jeweiligen Gemeinde belegenen Betriebsstätten des Steuerpflichtigen gewerbesteuerpflichtig sind und der Gewerbeertrag einheitlich für alle Betriebsstätten ermittelt wird. Dies erfordert, dass für die Ermittlung des Gewerbeertrags bundeseinheitliche Regelungen bestehen.

V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen, die die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossen hat, vereinbar.

Die Pflicht zur Umsetzung im Bereich der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung ergibt sich aus Artikel 5 ATAD und die Pflicht zur Umsetzung im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung aus Artikel 7 und 8 ATAD. Die Pflicht zur Umsetzung im Bereich hybrider Gestaltungen ergibt sich aus Artikel 9 und 9b ATAD in der Fassung der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144 vom 7.6.2017, S. 1.

VI. Gesetzesfolgen

1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung führt auf Grund des Abstellens auf die Gesellschafterbeherrschung und des Wegfalls der Verlustkonsolidierung auf oberster Ebene zu einer Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs. Der Verweis in § 4g Absatz 5 Satz 3 EStG auf § 36 Absatz 5 Satz 8 EStG räumt vereinfachend die Möglichkeit ein, den Eintritt eines die sofortige Auflösung eines Ausgleichspostens auslösenden Ereignisses anstatt „unverzüglich“ erst im Rahmen der nächsten Steuererklärung anzuzeigen.

2. Nachhaltigkeitsaspekte

Der Entwurf steht im Einklang mit der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie. Es setzt erforderliche Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt von OECD und G20 um und trägt damit auch zur Förderung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen bei, da die weltweit koordinierte Einführung dieser Regelungen dem Entstehen neuer Diskrepanzen entgegenwirkt, Rechtssicherheit schafft und faire Wettbewerbsbedingungen zwischen den Staaten fördert. Damit unterstützt das Vorhaben die Indikatorenbereiche 8.3 (Wirtschaftliche Zukunftsvorsorge – Gute Investitionsbedingungen schaffen, Wohlstand dauerhaft erhalten) und 8.4 (Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit – Wirtschaftsleistung umwelt- und sozialverträglich steigern). Das Gesetz dient zudem der Sicherung von Steuereinnahmen und somit einem nachhaltigen staatlichen Handeln und unterstützt damit den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung – Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen). Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskör- perschaft	Volle Jahres- wirkung ¹	Kassenjahr				
				2021	2022	2023	2024	2025
1	<u>Umsetzung Art. 7 und 8 ATAD²</u> Reform der Hinzurechnungsbesteuerung	Insg.	.	.	.	.	.	.
		GewSt	.	.	.	.	.	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	.	.	.	.	.	.
		SolZ	.	.	.	.	.	.
2	<u>§ 4k EStG</u> Umsetzung Art. 9 und 9b ATAD zur Verhinderung hybrider Gestaltungen	Insg.	+ 250	+ 95	+ 250	+ 250	+ 250	+ 250
		GewSt	+ 115	+ 45	+ 115	+ 115	+ 115	+ 115
		ESt	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		KSt	+ 125	+ 50	+ 125	+ 125	+ 125	+ 125
		SolZ	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		Bund	+ 74	+ 27	+ 74	+ 74	+ 74	+ 74
		GewSt	+ 4	+ 2	+ 4	+ 4	+ 4	+ 4
		ESt	+ 2	.	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 63	+ 25	+ 63	+ 63	+ 63	+ 63
		SolZ	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		Länder	+ 70	+ 27	+ 70	+ 70	+ 70	+ 70
		GewSt	+ 6	+ 2	+ 6	+ 6	+ 6	+ 6
		ESt	+ 2	.	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 62	+ 25	+ 62	+ 62	+ 62	+ 62
		Gem.	+ 106	+ 41	+ 106	+ 106	+ 106	+ 106
		GewSt	+ 105	+ 41	+ 105	+ 105	+ 105	+ 105
		ESt	+ 1	.	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1
3	<u>§§ 4g und 4 Abs. 1 S. 9 EStG</u> Anpassungen bei der Entstrickungs- /Verstrickungsbesteuerung aufgrund Art. 5 ATAD	Insg.	- 15	- 5	- 15	- 15	- 5	- 5
		GewSt	- 5	.	- 5	- 5	.	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 10	- 5	- 10	- 10	- 5	- 5
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Bund	- 5	- 3	- 5	- 5	- 3	- 3
		GewSt	.	.	.	.	.	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 5	- 3	- 5	- 5	- 3	- 3
		SolZ	.	.	.	.	.	.
		Länder	- 5	- 2	- 5	- 5	- 2	- 2
		GewSt	.	.	.	.	.	.
		ESt	.	.	.	.	.	.
		KSt	- 5	- 2	- 5	- 5	- 2	- 2
		Gem.	- 5	.	- 5	- 5	.	.
		GewSt	- 5	.	- 5	- 5	.	.
		ESt	.	.	.	.	.	.

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskör- perschaft	Volle Jahres- wirkung ¹	Kassenjahr				
				2021	2022	2023	2024	2025
4	<u>Finanzielle Auswirkungen insgesamt</u>	Insg.	+ 235	+ 90	+ 235	+ 235	+ 245	+ 245
		GewSt	+ 110	+ 45	+ 110	+ 110	+ 115	+ 115
		ESt	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		KSt	+ 115	+ 45	+ 115	+ 115	+ 120	+ 120
		SolZ	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		Bund	+ 69	+ 24	+ 69	+ 69	+ 71	+ 71
		GewSt	+ 4	+ 2	+ 4	+ 4	+ 4	+ 4
		ESt	+ 2	.	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 58	+ 22	+ 58	+ 58	+ 60	+ 60
		SolZ	+ 5	.	+ 5	+ 5	+ 5	+ 5
		Länder	+ 65	+ 25	+ 65	+ 65	+ 68	+ 68
		GewSt	+ 6	+ 2	+ 6	+ 6	+ 6	+ 6
		ESt	+ 2	.	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2
		KSt	+ 57	+ 23	+ 57	+ 57	+ 60	+ 60
		Gem.	+ 101	+ 41	+ 101	+ 101	+ 106	+ 106
		GewSt	+ 100	+ 41	+ 100	+ 100	+ 105	+ 105
		ESt	+ 1	.	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1

Anmerkungen:¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten²⁾ Die einzelnen Elemente der Reform zur Hinzurechnungsbesteuerung führen sowohl zu Mehr- als auch zu Mindereinnahmen, deren Saldo nicht bezifferbar ist.**4. Erfüllungsaufwand****Bürgerinnen und Bürger**

Für die Bürgerinnen und Bürger ändert sich der Erfüllungsaufwand nicht.

Wirtschaft**Veränderung des jährlichen Aufwandes Wirtschaft**

Nr.	Bezeichnung	Paragraf und Rechtsnorm	Art der Vorgabe	Fall- zahl	Zeitauf- wand in Minuten pro Fall	Lohn- satz in Euro/ h	Perso- nal- auf- wand in Tsd. €	Sach- auf- wand in € pro Fall	Fall- zahl	Sach- auf- wand in Tsd. €	Gesamt- auf- wand in Tsd. €
E.2.00 1	Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (insgesamt Verringerung der Fallzahlen auf Grund der Einführung des gesellschaftsbezogener Beherrschungserfordernisses)	§ 7 Abs. 1 AStG	weitere Vorgabe	-100	240	60	-24	5	-100	0	-24
E.2.00 2	Ermittlung hybrider Gestaltungen und Erfassung in der steuerlichen Gewinnermittlung / Steuererklärung	§§ 4k, 50d EStG, § 8b KStG	weitere Vorgabe	1.000	240	60	240	5	1.000	5	245

Umstellungsaufwand Wirtschaft

Nr.	Bezeichnung	Paragraf und Rechtsnorm	Art der Vorgabe	Fallzahl	Zeitaufwand in Minuten pro Fall	Lohnsatz in Euro/h	Personaufwand in Tsd. €	Sachaufwand in € pro Fall	Fallzahl	Sachaufwand in Tsd. €	Gesamtaufwand in Tsd. €
E.2.00 1	Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Das System wird zwar im Grundsatz beibehalten, es ergibt sich aber allgemeiner Umstellungsaufwand (z. B. Schulungen) auf Grund einiger Änderungen, wie insbesondere der Einführung des gesellschaftsbezogener Beherrschungserfordernisses und der Behandlung bestimmter Dividenden als passiv in § 8 AStG)	§§ 7 ff. AStG	weitere Vorgabe	2.500	40	30	75	0	0	0	50
E.2.00 2	Ermittlung bestehender hybrider Gestaltungen	§§ 4k, 50d EStG, § 8b KStG	weitere Vorgabe	1.000	360	40	240	0	0	0	240

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwandes in Tsd. €

221

davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten in Tsd. €

Einmaliger Erfüllungsaufwand in Tsd. €

290

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft aus diesem Regelungsvorhaben unterliegt nicht der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015), da er vollumfänglich auf EU-Vorgaben beruht.

Verwaltung**Veränderung des jährlichen Aufwandes Verwaltung**

Nr.	Bezeichnung	Paragraf und Rechtsnorm	Vollzugsebene	Fallzahl	Zeitaufwand in Minuten pro Fall	Lohnsatz in Euro/h	Personaufwand in Tsd. €	Sachaufwand in € pro Fall	Fallzahl	Sachaufwand in Tsd. €	Gesamtaufwand in Tsd. €
E.3.0 01	Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Verringerung der Fallzahlen auf Grund der Einführung des gesellschaftsbezogenen Beherrschungserfordernisses)	§ 7 Abs. 1 Satz 1 AStG	Land	-100	-240	50	-20	0	0	0	-20
E.3.0 02	Vereinheitlichung der Stundungsmöglichkeiten bei der Wegzugsbesteuerung	§ 6 Abs. 4 AStG	Land	-400	60	50	-20				-20
E.3.0 03	Erfassung und Prüfung hybrider Gestaltungen	§§ 4k, 50d EStG, § 8b KStG	Land	1.000	30	40	20				20

Umstellungsaufwand Verwaltung

Nr.	Bezeichnung	Paragraf und Rechtsnorm	Vollzugsebene	Fallzahl	Zeitaufwand in Minuten pro Fall	Lohnsatz in Euro/h	Personalaufwand in Tsd. €	Sachaufwand in € pro Fall	Fallzahl	Sachaufwand in Tsd. €	Gesamtaufwand in Tsd. €
E.3.0 01	Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Das System wird zwar im Grundsatz beibehalten, es ergibt sich aber allgemeiner Umstellungsaufwand (z. B. Schulungen) auf Grund einiger Änderungen, wie insbesondere der Einführung des gesellschafterbezo-genen Beherrschungserfordernisses und der Behandlung bestimmter Dividenden als passiv in § 8 AStG)	§§ 7 ff. AStG	Land	2.500	20	50	42				42
E.3.0 02	Zeitgemäße Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung (Es ergibt sich geringfügiger Umstellungsaufwand auf Grund der Vereinheitlichung des Stundungskonzepts)	§ 6 AStG	Land	50	30	50	1				1
E.3.0 03	Schaffung der Voraussetzungen zu Erfassung / Prüfung hybrider Gestaltungen	§§ 4k, 50d EStG, § 8b KStG	Land	1.000	180	50	150				150
E.300 5	KONSENS-Umstellungsaufwand		Land	1			327				327

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwandes in Tsd. €	- 20
Einmaliger Erfüllungsaufwand in Tsd. €	520
davon auf Bundesebene in Tsd. €	0
davon auf Landesebene in Tsd. €	520

5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten weiteren Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

6. Weitere Gesetzesfolgen

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesregierung zuwiderlaufen.

VII. Befristung; Evaluierung

Die Regelungen sollen dauerhaft wirken, sodass eine Befristung nicht in Betracht kommt.

Nach Artikel 10 der ATAD bewertet die Kommission die Durchführung der Artikel 9 und 9b der ATAD (Hybride Gestaltungen) bis zum 1. Januar 2022 und die Umsetzung der übrigen Regelungen bis zum 9. August 2020 und erstattet dem Rat darüber Bericht.

Am 19. August 2020 hat die Kommission einen ersten Bericht mit einer Bewertung der Auswirkungen der Richtlinie und einem Überblick über die Umsetzung der zunächst anwendbaren Maßnahmen der Richtlinie in den Mitgliedstaaten veröffentlicht. Darin kündigt die Kommission an, in einem nächsten Schritt einen umfassenden Evaluierungsbericht über die auf der Richtlinie basierenden Maßnahmen vorzulegen.

B. Besonderer Teil

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Einfügung des § 4k EStG im vorliegenden Änderungsgesetz.

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 3 – neu –

§ 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 3 EStG setzt wie § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um. Auf die Begründung zu § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG wird verwiesen.

Zu Buchstabe b

§ 3 Nummer 41 – aufgehoben –

Mit Einführung des neu gefassten § 11 AStG wird die Vermeidung einer Doppelbelastung im Ausschüttungs- bzw. Veräußerungsfall durch Berücksichtigung eines Kürzungsbetrags gewährleistet. Der Steuerbefreiung des § 3 Nummer 41 EStG bedarf es daher nicht mehr.

Zu Nummer 3

Zu Buchstabe a

§ 4 Absatz 1 Satz 3

Bei Wegfall einer Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten („Verstärkung“, z. B. auf Grund der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte) erfolgt die sich aus Artikel 5 Absatz 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wertes gesetzestechnisch in der Weise, dass auf Antrag zunächst eine Entnahme nach § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz EStG – neu – und anschließend eine Einlage nach § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG – neu – fingiert wird (siehe auch Begründung zu § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG). Dies entspricht reziprok analog der Technik bei Eintritt eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen unter den Voraussetzungen des § 34c EStG die ausländische Steuer angerechnet oder abgezogen werden. Zudem entsteht durch die (Neu-)Bewertung des Wirtschaftsguts im Zuge der Einlagefiktion des § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG – neu – nach § 6 Absatz 1 Nummer 5b EStG – neu – zusätzliches Abschreibungspotenzial. Mit der Ausgestaltung der Wertverknüpfung als Wahlrecht sollen mögliche Hemmnisse bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland vermieden werden. Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Antragstellung, werden im Inland zunächst keine stillen Reserven auf-gedeckt, wenn der abgebende Staat seiner Entstrickungsbesteuerung einen höheren Wert als den deutschen Buchwert zugrunde legt, gleichzeitig wird jedoch auch kein zusätzliches Abschreibungspotenzial generiert.

Zu Buchstabe b

§ 4 Absatz 1 Satz 9 – neu –

Nach § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG steht die Begründung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts einer Einlage gleich. In diesem Fall ist das Wirtschaftsgut nach § 6 Absatz 1 Nummer 5a EStG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Diese Regelungen bewirken, dass Wirtschaftsgüter, an denen bislang kein deutsches Besteuerungsrecht bestanden hat (z. B. Wirtschaftsgüter einer Freistellungsbetriebsstätte), bei Überführung in eine inländische

Betriebsstätte ungeachtet einer Besteuerung von stillen Reserven auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts im anderen Staat für steuerliche Zwecke stets mit dem Wert anzusetzen sind, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt, höchstens mit dem gemeinen Wert. Dadurch wird erreicht, dass die von dem Besteuerungsrecht des anderen Staates erfassten stillen Reserven nicht in dem Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland verstrickt werden.

Für einen Wegfall der Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten, z. B. infolge der Überführung eines Wirtschaftsguts, an dem bereits ein beschränktes Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bestanden hat (z. B. Wirtschaftsgüter einer Anrechnungsbetriebsstätte), in eine inländische Betriebsstätte, gibt es bislang keine dem § 4 Absatz 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG vergleichbare Regelung.

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

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 4g Absatz 1

Artikel 5 Absatz 2 ATAD gewährt dem Steuerpflichtigen das Recht, die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Artikel 5 Absatz 1 ATAD durch Teilzahlungen, die über fünf Jahre erfolgen, aufzuschieben, soweit Wirtschaftsgüter in einen EU-Staat oder einen EWR-Staat, mit dem ein der Amtshilfe- sowie der Beitreibungsrichtlinie vergleichbares Abkommen besteht, überführt werden. Da Artikel 5 Absatz 2 ATAD insoweit keine Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder EU-Staaten vorsieht, wird § 4g Absatz 1 EStG entsprechend angepasst. Zudem wird klargestellt, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung gebildet werden kann.

Zu Buchstabe b

§ 4g Absatz 2 Satz 2

Artikel 5 Absatz 4 ATAD sieht für den Fall der Inanspruchnahme der Möglichkeit zur zeitlichen Streckung der Steuer auf die durch die Entnahmefiktion aufgedeckten stillen Reserven einen Katalog von Widerrufsgründen vor, der über die bislang in § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG enthaltenden Voraussetzungen für die Auflösung eines Ausgleichspostens hinausgeht. Die von Artikel 5 Absatz 4 ATAD angeordneten Auflösungsgründe werden nunmehr einheitlich in § 36 Absatz 5 EStG geregelt, auf den § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG künftig verweist. Entsprechend Artikel 5 Absatz 3 Unterabsatz 2 ATAD erhält die Finanzbehörde zudem die Möglichkeit, bei Gefährdung des Steueranspruchs aus der Auflösung des Ausgleichspostens vom Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung zu verlangen. Wird diese nicht erbracht, ist der Ausgleichsposten ebenfalls aufzulösen.

Zu Buchstabe c

§ 4g Absatz 3 – aufgehoben –

Die bislang in § 4g Absatz 3 EStG generell vorgesehene steuerneutrale Auflösung eines Ausgleichspostens im Fall der Rückführung eines Wirtschaftsgutes ist von Artikel 5 ATAD nur in Ausnahmefällen (Artikel 5 Absatz 7 ATAD) vorgesehen, für die derzeit kein praktischer Anwendungsbedarf vorgetragen wurde. § 4g Absatz 3 EStG wird daher ersatzlos gestrichen.

Zu Buchstabe d

§ 4g Absatz 4 Satz 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Streichung des Absatzes 3.

Zu Buchstabe e§ 4g Absatz 5 Satz 3 – neu –

Der Verweis auf § 36 Absatz 5 Satz 8 EStG räumt einem erklärungspflichtigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, die Anzeige des Eintritts eines die sofortige Auflösung des Ausgleichspostens auslösenden Ereignisses anstatt „unverzüglich“ erst im Rahmen der nächsten Steuererklärung anzuzeigen.

Zu Buchstabe f§ 4g Absatz 6

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Änderung der Absätze 2 und 3.

Zu Nummer 5§ 4j Absatz 2 Satz 4

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung, die mit Verschiebung der Regelungen zur Niedrigbesteuerung in den § 8 Absatz 5 AStG erforderlich ist.

Zu Nummer 6§ 4k – neu –*Allgemeines*

§ 4k EStG setzt Artikel 9 und 9b der ATAD um. Danach sind die Mitgliedstaaten u. a. verpflichtet, den Betriebsausgabenabzug für bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zu versagen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen / D/NI-Inkongruenzen – § 4k Absatz 1 bis 3 EStG) oder diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat abgezogen werden können, ohne dass den Aufwendungen Erträge gegenüberstehen, die in beiden Staaten besteuert werden (sog. Double Deduction-Inkongruenzen / DD-Inkongruenzen – § 4k Absatz 4 EStG). Darüber hinaus ist der Betriebsausgabenabzug auch im Fall sog. importierter Besteuerungsin Kongruenzen zu versagen. Diese liegen vor, wenn abzugsfähige Aufwendungen und die entsprechenden Erträge zu einer Besteuerungsin Kongruenz in anderen Staaten führen, die diese Inkongruenz nicht beseitigen, und die Folgen dieser Inkongruenz über eine oder mehrere Transaktionen ins Inland „importiert“ wird (§ 4k Absatz 5 EStG).

*Absatz 1**Satz 1*

§ 4k Absatz 1 Satz 1 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um und regelt das Abzugsverbot im Fall einer D/NI-Inkongruenz im Zusammenhang mit sog. hybriden Finanzinstrumenten (u. a. sog. Hybridanleihen, Genussrechte etc.). Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn eine beim inländischen Steuerpflichtigen als Betriebsausgabe abziehbare Zinszahlung vom Staat des Zahlungsempfängers nicht als Vergütung für die Überlassung von Fremdkapital, sondern als Gewinnausschüttung behandelt und daher entweder nicht oder niedriger besteuert wird, als wenn der ausländische Staat die Vergütungen wie Deutschland als Zinsen besteuern würde (abweichende steuerliche Qualifikation des Kapitalvermögens). Die Regelung erfasst auch Substitutionszahlungen für Dividenden oder Zinsen, wie z. B. Kompensationszahlungen im Rahmen einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts.

Daneben erfasst Satz 1 auch D/NI-Inkongruenzen im Fall sog. hybrider Übertragungen. Hierbei handelt es sich um Transaktionen, bei der der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird (abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens). Dies kann z. B. dann zu einer D/NI-Inkongruenz führen, wenn Deutschland im Fall eines Repo-Geschäfts (Kauf- und Rückkaufsvereinbarung) die übertragenen Anteile entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 11. November 2016 (BStBl I S. 1324) ununterbrochen dem inländischen Veräußerer zurechnet und einen Teil des Rückkaufpreises als grundsätzlich abziehbaren Finanzierungsaufwand (Zinsen) behandelt, der Staat des Käufers aber diesem die Anteile zwischen Kauf und Rückkauf zurechnet und in diesem Zeitraum vereinnahmte Dividenden sowie den Gewinn aus der (Rück-) Veräußerung der Anteile nach einer § 8b Absatz 1 und 2 KStG vergleichbaren Regelung freistellt. Auch im Fall einer grenzüberschreitenden Wertpapierleihe kann Satz 1

zur Anwendung kommen, wenn Deutschland als Staat des Entleihers diesem und der ausländische Staat dem Verleiher die Wertpapiere zurechnet und Deutschland daher die Kompensationszahlung an den Verleiher für eine zwischenzeitlich nach § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG steuerfrei bezogene Dividende aus den Anteilen als grundsätzlich abziehbare Betriebsausgaben behandelt, der ausländische Staat die Kompensationszahlung aber wie eine Dividende freistellt.

Maßgeblich für den Umfang der Nicht- bzw. vergünstigten Besteuerung und damit der Besteuerungsinkongruenz ist die Besteuerung der Erträge, die sich im Staat des Vergütungsgläubigers bei einer dem deutschen Recht entsprechenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung ergeben würde. Bei einer Steuervergünstigung bewirkt das „insoweit“ zudem, dass die Aufwendungen nicht in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen werden, sondern nur in Höhe des Anteils, der dem Verhältnis der Steuervergünstigung zu einer gedachten Besteuerung bei gleicher Behandlung bzw. Zurechnung entspricht.

Satz 2

§ 4k Absatz 1 Satz 2 EStG sieht in Einklang mit Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1 in den Fällen vor, in denen die den Aufwendungen entsprechenden Erträge zwar nicht sofort besteuert werden, die Besteuerungsinkongruenz aber voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

Absatz 2

Satz 1

§ 4k Absatz 2 Satz 1 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe e und f der ATAD um. Die Vorschrift versagt den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner oder zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens, soweit die korrespondierenden Erträge auf Grund einer abweichenden steuerlichen Behandlung des Rechtsträgers oder einer abweichenden Gewinnaufteilung zwischen den Betriebsstätten keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Als tatsächliche Besteuerung gilt auch eine gleichwertige Besteuerung im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Verrechnung mit negativen Einkünften (vgl. insoweit auch die Gesetzesbegründung zu § 4i EStG, BT-Drucksache 18/9956, S. 4).

Satz 1 erfasst Aufwendungen aller Art, wie z. B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der Absetzung für Abnutzung) führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen (z. B. i. S. d. § 16 Absatz 2 Satz 2 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung).

Anders als Absatz 1 sieht Absatz 2 eine Korrektur der Besteuerungsinkongruenz nur im Fall einer tatsächlichen Nichtbesteuerung vor. Reine Steuerermäßigungen sind demgegenüber – im Einklang mit Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 3 Buchstabe e der ATAD – nicht erfasst.

Eine abweichende steuerliche Behandlung des Rechtsträgers liegt z. B. vor, wenn der die Aufwendungen geltend machende Steuerpflichtige abweichend von der inländischen Steuersubjektqualifikation als intransparente Körperschaft im Staat des Gläubigers der Erträge als transparenter Rechtsträger behandelt wird. Handelt es sich bei dem Gläubiger um eine steuerlich transparente Personengesellschaft und unterliegt die Zahlung daher in dem Staat, in dem die Personengesellschaft ihren Sitz hat, nicht der Besteuerung, ist auf die Behandlung durch den Staat der Gesellschafter der Personengesellschaft abzustellen. Eine abweichende steuerliche Behandlung des Rechtsträgers kann sich auch daraus ergeben, dass der Steuerpflichtige Teil eines Gruppenbesteuerungssystems ist und die Leistungsbeziehung innerhalb der Gruppe steuerlich nicht berücksichtigt wird.

Satz 2

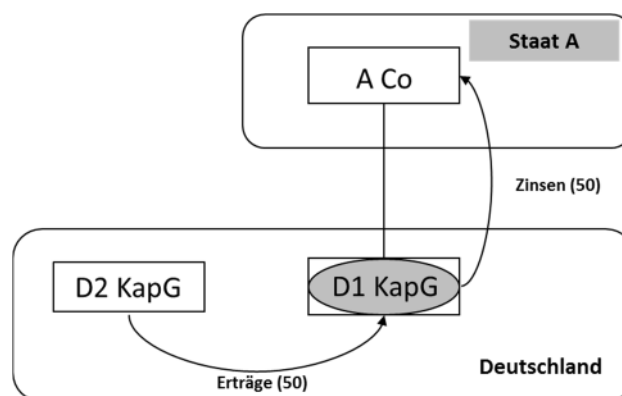
§ 4k Absatz 2 Satz 2 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe e der ATAD um. § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO kann dazu führen, dass Leistungsbeziehungen zwischen einer aus deutscher Sicht vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die im Staat ihrer Errichtung als intransparenter Rechtsträger behandelt wird, und ihrem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter steuerlich nicht anerkannt werden. Den im Ausland abzugsfähigen Aufwendungen (z. B. Zinszahlungen) der Gesellschaft an ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter stehen in einem solchen Fall keine entsprechenden Erträge im Inland gegenüber. Satz 2 ordnet daher an, dass in diesem Fall § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO keine Anwendung findet mit der Folge, dass die Leistungsbeziehung anerkannt wird und die Erträge beim Gesellschafter der Besteuerung

unterliegen. Bei Satz 2 handelt es sich um eine sog. Sekundärregelung, die nur dann Anwendung findet, wenn die Besteuerungsinkongruenz nicht bereits durch den anderen Staat in Form einer Versagung des Abzugs der Aufwendungen beseitigt wurde.

Satz 3

§ 4k Absatz 2 Satz 3 EStG setzt Artikel 9 i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe b der ATAD um und enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1 in den Fällen, in denen den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch im Staat des Gläubigers (bei Personengesellschaften als Gläubigern ggf. auch im Staat der unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter) einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Doppelt erfasste Erträge stehen den doppelt erfassten Aufwendungen auch dann „gegenüber“ im Sinne dieser Vorschrift, wenn die Aufwendungen einen Verlustvortrag erhöhen, der in einem anderen Veranlagungszeitraum mit doppelt erfassten Erträgen verrechnet werden kann. In diesem Fall findet § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO Anwendung (rückwirkendes Ereignis). Eine Einschränkung erfährt die Ausnahmeregelung dadurch, dass die Ausnahme vom Abzugsverbot nicht gilt, soweit die doppelte Besteuerung durch Anrechnung vermieden wird. Dadurch wird gewährleistet, dass der Empfängerstaat im Fall eines hybriden Rechtsträgers im Ergebnis nicht bessergestellt wird, als wenn Deutschland der Qualifikation des Empfängerstaates folgen würde.

Beispiel:



Zwischen Staat A und Deutschland wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden. Nach deutscher Gewinnermittlung erzielt die von Deutschland als Kapitalgesellschaft behandelte D1 KapG (an der neben der A Co eine weitere KapG mit 0 Prozent beteiligt sein soll) Einkünfte i. H. v. 0, da den Erträgen i. H. v. 50 Zinsaufwendungen i. H. v. 50 gegenüberstehen. Nach den Rechtsvorschriften des Staates A wird die D1 KapG als Personengesellschaft behandelt und daher die Darlehensbeziehung zwischen der D1 KapG und der A Co nicht anerkannt. Demnach wird von Staat A bei der Ermittlung der Einkünfte der A Co aus dem Darlehensvertrag weder ein Zinsertrag angenommen noch ein Zinsaufwand abgezogen. Die Einkünfte der A Co betragen für Besteuerungszwecke im Staat A mithin 50 (= zugerechneter Zinsertrag der D1 aus der Beziehung zu D2).

Die Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 3 greift in diesem Fall für die Zinsaufwendungen der D1 KapG an die A Co nicht, da Staat A die Doppelbesteuerung bei der A Co (hier: der Erträge aus der Leistungsbeziehung D1 KapG mit D2 KapG) durch Anrechnung der deutschen Steuern vermeidet. Im Ergebnis wird damit dem Umstand Rechnung getragen, dass Deutschland auch dann die Erträge i. H. v. 50 der Besteuerung (in diesem Fall im Wege der beschränkten Steuerpflicht der Gesellschafter der D1 KapG) unterworfen hätte, wenn Deutschland die D1 KapG wie Staat A als Personengesellschaft behandeln und somit das Darlehensverhältnis zwischen D1 KapG und A Co ignorieren würde.

Abwandlung:

Wie das Beispiel zuvor, nur handelt es sich bei der D1 KapG um eine vermögensverwaltende GmbH mit Mieteinkünften aus einem im Ausland (Staat X) belegenen Grundstück. Da aus Sicht des Staates A ein Besteuerungsrecht nur Staat A (unbeschränkt) und Staat X (beschränkt) zusteht, nicht aber Deutschland, rechnet Staat A keine von Deutschland erhobenen Steuern an. Die Voraussetzungen des Satzes 3 wären somit erfüllt, sodass die von D1

KapG an A Co gezahlten Zinsen als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Die unterschiedliche Behandlung ergibt sich daraus, dass anders als im Beispiel zuvor Deutschland die Mieterträge auch dann nicht besteuern würde, wenn die D KapG eine Personengesellschaft wäre.

Satz 3 erfordert eine quantitative Korrelation von Inkongruenz und doppelt besteuerten Erträgen. Nach Satz 3 findet Satz 1 daher nur insoweit keine Anwendung, als die Aufwendungen die doppelt berücksichtigten Erträge nicht übersteigen. Hinsichtlich der übersteigenden Aufwendungen findet das Betriebsausgabenabzugsverbot nach Satz 1 dagegen Anwendung. Übersteigen in diesem Fall in einem späteren Veranlagungszeitraum doppelt berücksichtigte Erträge die Aufwendungen, liegt ein Fall des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO vor (rückwirkendes Ereignis). Als Erträge des Steuerpflichtigen im Sinne des Satzes 3 gelten auch Erträge einer Organgesellschaft, deren Einkommen dem Steuerpflichtigen als Organträger zugerechnet wird.

Absatz 3

§ 4k Absatz 3 EStG setzt Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe b, c und d der ATAD um und erfasst weitere D/NI-Inkongruenzen, die nicht bereits unter die Absätze 1 und 2 fallen. Dies betrifft insbesondere sog. umgekehrt hybride Rechtsträger, die im Staat ihrer Errichtung als transparente, im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten als intransparente Rechtsträger behandelt werden, sowie Inkongruenzen auf Grund einer abweichenden Zuordnung von Erträgen zu einzelnen Unternehmensteilen (Betriebsstätten). Entsprechend den OECD/G20-Empfehlungen und der ATAD wird der Betriebsausgabenabzug insoweit versagt, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.

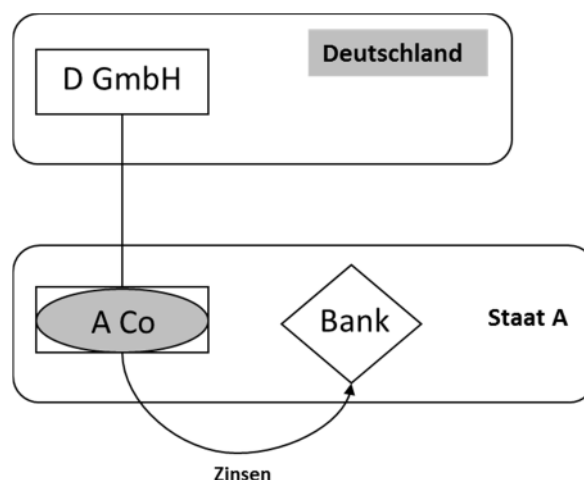
Absatz 4

Satz 1

§ 4k Absatz 4 Satz 1 bis 4 EStG setzt Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe g und Artikel 9b der ATAD um. Die Regelung betrifft Gestaltungen, die zu einer Besteuerungsinkongruenz in Form eines doppelten Betriebsausgabenabzugs führen (DD-Inkongruenzen). Diese Besteuerungsinkongruenz basiert vielfach auf einer Zahlung eines hybriden Rechtsträgers oder einer Anrechnungsbetriebsstätte an einen Dritten im Ausland. Ein besonderes hybrides Element wird in Absatz 4 allerdings nicht vorausgesetzt.

Im Fall eines hybriden Rechtsträgers, der vom Sitzstaat als intransparent, im Staat der Gesellschafter jedoch als transparent behandelt wird, kann dies dazu führen, dass (sofern der Staat der Gesellschafter die Aufwendungen keiner ausländischen Freistellungsbetriebsstätte zuordnet) die Aufwendungen dadurch sowohl im Sitzstaat des Rechtsträgers als auch im Staat der Gesellschafter steuerlich berücksichtigt werden.

Beispiel:



Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D GmbH ist an einer ausländischen vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, die im Ausland jedoch steuerlich als intransparent behandelt wird (A Co). Die A

Co zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern sowohl bei der A Co als auch bei der D GmbH die Bemessungsgrundlage, da aus deutscher Sicht die Aufwendungen bei der D GmbH berücksichtigt werden.

Ein doppelter Betriebsausgabenabzug kann sich auch daraus ergeben, dass der Aufwand im Staat einer Anrechnungsbetriebsstätte abzugsfähig ist und auf Grund des Welteinkommensprinzips auch die Bemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen (Investor) im Ansässigkeitsstaat mindert. In diesem Fall ist die steuerliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen im Staat des Investors ungeachtet der steuerlichen Berücksichtigung im anderen Staat systemimmanent. Aus diesem Grund sieht Satz 4 eine Ausnahme vom Abzugsverbot vor, wenn die Aufwendungen bei unbeschränkt Steuerpflichtigen Einkünfte einer Einkunftsquelle mindern, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung oder Abzug der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern vermieden wird (zur Ausnahme vom Abzugsverbot in anderen Fällen vgl. zu Satz 3).

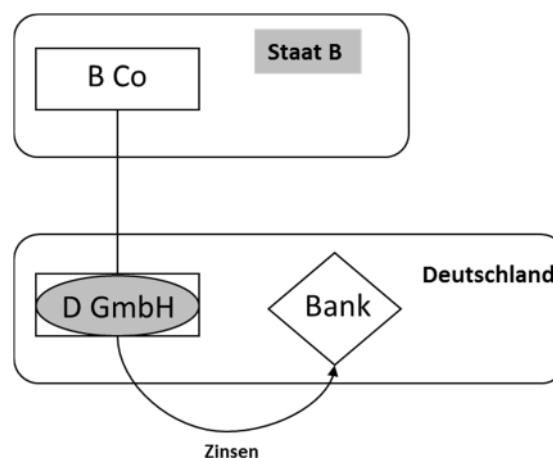
Die Einbeziehung von Aufwendungen einer von beiden Staaten als steuerlich intransparent behandelten Tochter-Kapitalgesellschaft in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Hinzurechnungsbesteuerung führt grundsätzlich nicht dazu, dass diese Aufwendungen als doppelt berücksichtigt im Sinne des § 4k Absatz 4 EStG anzusehen sind, wenn es zu keiner Verrechnung der Aufwendungen mit sonstigen inländischen Einkünften des Hinzurechnungsverpflichteten kommt.

Satz 2

§ 4k Absatz 4 Satz 2 EStG regelt in Verbindung mit den Sätzen 1 und 3, welcher Staat im Fall einer DD-Inkongruenz vorrangig den Betriebsausgabenabzug zu versagen hat. Dazu ordnet Satz 2 in einem ersten Schritt an, dass bei unbeschränkt Steuerpflichtigen eine Berücksichtigung der Aufwendungen im anderen Staat im Sinne des Satzes 1 auch dann vorliegt, wenn der andere Staat den Abzug der Aufwendungen bereits nach einer dem § 4k Absatz 1 bis 4 EStG entsprechenden Regelung versagt. Damit wird sichergestellt, dass die Anwendung des § 4k Absatz 4 Satz 1 EStG bei Aufwendungen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der ausländische Staat in Umsetzung der ATAD ebenfalls ein Abzugsverbot vorsieht. Ob in diesem Fall der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist, hängt letztlich davon ab, ob die Voraussetzungen des Satzes 3 erfüllt sind. Bei nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen erkennt § 4k Absatz 4 EStG demgegenüber bereits im Sinne einer „Vorrangregelung“ ein vom ausländischen Staat vorgesehenes Abzugsverbot an mit der Folge, dass insoweit schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 vorliegt.

Eine Ausnahme vom Anwendungsvorrang bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sieht Satz 2 zweiter Halbsatz vor. Diese Regelung setzt die Anwendungsreihenfolge aus Empfehlung 6 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2, Empfehlung 4 des Hybrid branch-Berichts 2017 sowie Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe a und b ATAD um, wonach vorrangig der Staat des Investors bzw. der „Muttergesellschaft“ die Besteuerungskongruenz beseitigen soll und erst nachrangig der Staat des „Zahlenden“.

Beispiel (Abwandlung des Beispiels zu Absatz 4 Satz 1):



Die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige D GmbH wird im Staat B steuerlich als Personengesellschaft qualifiziert. Die D GmbH zahlt Zinsen aus einer Darlehensvereinbarung an einen Dritten. Die Zinsen mindern

sowohl bei der D GmbH als auch bei der B Co die Bemessungsgrundlage. Obwohl es sich bei der D GmbH aus deutscher Sicht um einen „unbeschränkt Steuerpflichtigen“ handelt (hier: eine nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft), liegt entsprechend der Vorrangregelung aus Empfehlung 6 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2 schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 i. V. m. Satz 2 vor, wenn Staat B als Staat der „Muttersgesellschaft“ den Betriebsausgabenabzug nach einer dem Absatz 4 vergleichbaren Regelung versagt.

Satz 3

§ 4k Absatz 4 Satz 3 EStG setzt Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe b der ATAD um und enthält eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die der inländischen und nachweislich auch in dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Doppelt erfasste Erträge stehen den doppelt erfassten Aufwendungen auch dann „gegenüber“ im Sinne dieser Vorschrift, wenn die Aufwendungen einen Verlustvortrag erhöhen, der in einem anderen Veranlagungszeitraum mit doppelt erfassten Erträgen verrechnet werden kann. In diesem Fall findet § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO Anwendung (rückwirkendes Ereignis). Als Erträge des Steuerpflichtigen im Sinne des Satzes 3 gelten auch Erträge einer Organgesellschaft, deren Einkommen dem Steuerpflichtigen als Organträger zugerechnet wird.

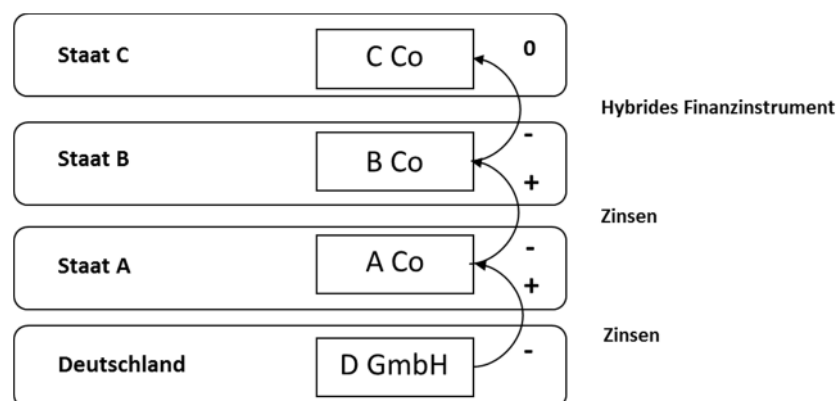
Satz 4

§ 4k Absatz 4 Satz 4 EStG nimmt die Anrechnungsfälle bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vom Abzugsverbot aus (vgl. bereits zu Satz 1). Entsprechendes gilt in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige anstelle der Anrechnung den Abzug der ausländischen Steuer beantragt. Das Abzugsverbot ist jedoch nicht ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen auch Erträge in einem anderen Staat mindern, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen. Damit soll das Abzugsverbot nach Satz 1 auch Fälle erfassen, in denen z.B. eine Anrechnungsbetriebsstätte im Ausland Verluste erzielt, die mit im Inland nicht der Besteuerung unterliegenden Gewinnen des Steuerpflichtigen oder anderer Rechtsträger, beispielsweise über ein Gruppenbesteuerungssystem, im Ausland verrechnet werden können.

Absatz 5

§ 4k Absatz 5 EStG setzt Artikel 9 Absatz 3 der ATAD um und sieht ein Betriebsausgabenabzugsverbot im Fall sog. importierter Besteuerungskongruenzen vor. Diese liegen vor, wenn ein Effekt einer Besteuerungskongruenz, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden ist, ganz oder teilweise ins Inland verlagert wird.

Beispiel:



Die B Co (Staat B) und die C Co (Staat C) haben ein hybrides Finanzinstrument abgeschlossen, das zu einer Besteuerungskongruenz in Form einer D/Ni führt. Wird die Besteuerungskongruenz nicht durch Staat B oder Staat C beseitigt, verpflichtet Artikel 9 Absatz 3 der ATAD die Mitgliedstaaten, beim „Importeur“ dieser Besteuerungskongruenz (hier zunächst: die A Co) den Abzug zu versagen. Versagt auch Staat A den Abzug nicht, ist Deutschland verpflichtet, den Abzug bei der D GmbH als nächstem Glied in der Kette zu versagen.

Satz 1

Nach § 4k Absatz 5 Satz 1 EStG sind auch Aufwendungen im Fall importierter Besteuerungsinkongruenzen nicht abziehbar. Voraussetzung ist, dass der Gläubiger (im Beispiel die A Co) des Steuerpflichtigen (D-GmbH) oder ein weiterer Gläubiger (B Co und C Co) Aufwendungen hat, die nach § 4k EStG einem Abzugsverbot unterliegen würden, wenn der (weitere) Gläubiger unbeschränkt steuerpflichtig wäre („hybride“ Aufwendungen).

Weitere Voraussetzung für das Abzugsverbot nach § 4k Absatz 5 EStG ist eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungsinkongruenz führenden Aufwendungen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wie z. B. im Fall einer Refinanzierung, muss dabei nicht bestehen. Vielmehr genügt grundsätzlich die unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der „hybriden“ Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen (vgl. Empfehlung 8.1 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2). Bei den importierten Besteuerungsinkongruenzen kann es sich sowohl um D/NI- als auch um DD-Sachverhalte handeln.

Satz 2

§ 4k Absatz 5 Satz 2 EStG regelt eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach Satz 1. Danach findet Satz 1 keine Anwendung, wenn beim Gläubiger, dem weiteren Gläubiger oder der anderen Person im Sinne des Satzes 1 (im Beispiel entweder bei A Co, B Co oder C Co) die (ggf. ebenfalls importierte) Besteuerungsinkongruenz beseitigt wird (z. B. auf Grund eines dem § 4k Absatz 1 bis 5 EStG vergleichbaren Abzugsverbots oder auf Grund der Versagung einer Steuerbefreiung entsprechend § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Nummer 2 und 3 EStG oder § 8b Absatz 1 Satz 2 und 3 KStG jeweils in der Fassung dieses Änderungsgesetzes).

Dagegen ist das Abzugsverbot des Satzes 1 nicht nach Satz 2 ausgeschlossen, wenn die Besteuerungsinkongruenz erst auf einer nachgelagerten Stufe beseitigt wird (z. B. bei einer ausländischen Muttergesellschaft der D GmbH). In diesem Fall liegt weiterhin ein Import einer Besteuerungsinkongruenz bei der D GmbH vor, und Deutschland hat hinsichtlich des Abzugsverbots „Vorrang“ gegenüber dem Staat der Muttergesellschaft der D GmbH.

*Absatz 6**Satz 1*

§ 4k Absatz 6 EStG setzt Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c der ATAD um und beschränkt den Anwendungsbereich des § 4k EStG auf Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG sowie strukturierte Gestaltungen.

Satz 2

§ 4k Absatz 6 Satz 2 EStG setzt Artikel 2 Absatz 4 Unterabsatz 3 Buchstabe b der ATAD um und bestimmt, dass für Zwecke der Absätze 1 bis 6 einer Person, die gemeinsam mit einer anderen Person handelt, die jeweiligen Merkmale des § 1 Absatz 2 AStG der anderen Person zugerechnet werden. Ziel der Erweiterung ist es, Gestaltungsmöglichkeiten auszuschließen, in denen der Anwendungsbereich der Anti-Hybrid-Regelungen umgangen wird, indem Stimmrechts- oder Kapitalbeteiligungen auf verschiedene Personen verteilt werden, die einem gemeinsamen Handlungswillen unterliegen bzw. gleichgerichtete Interessen verfolgen.

Satz 3

§ 4k Absatz 6 Satz 3 EStG setzt Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 2 Buchstabe c i. V. m. Artikel 2 Absatz 11 der ATAD um und definiert den Begriff der strukturierten Gestaltung für Zwecke der Anwendung des Satzes 1. Eine strukturierte Gestaltung ist zum einen dann anzunehmen, wenn der steuerliche Vorteil aus der Besteuerungsinkongruenz ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung eingerechnet wird. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn sich der Preis der vertraglichen Gestaltung von dem Preis unterscheidet, der vereinbart worden wäre, wenn die Besteuerungsinkongruenz nicht aufgetreten wäre. Zum anderen liegt eine strukturierte Gestaltung vor, wenn die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarung oder die der Vereinbarung zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass das Auftreten des steuerlichen Vorteils zu erwarten war. Bei dieser Prüfung ist ein objektiver Maßstab zugrunde zu legen. Es ist also unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger Kenntnis über die Entstehung des steuerlichen Vorteils oder seine Beteiligung an der strukturierten Gestaltung hat.

Satz 4

Artikel 2 Absatz 11 der ATAD enthält eine Ausnahme für Steuerpflichtige, denen die Besteuerungsinkongruenz nicht bewusst war und die nicht von der Besteuerungsinkongruenz profitiert haben. Um dem Steuerpflichtigen nicht die Beweis- und Darlegungslast für ein regelmäßig nur schwer bzw. nicht nachzuweisendes negatives subjektives Merkmal („nicht bewusst“) aufzuerlegen, enthält Satz 4 als Ausnahme von Satz 3 eine objektive Komponente („wenn nach den äußeren Umständen vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass ihm der steuerliche Vorteil bekannt war und er nachweist, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde.“). Dies kann insbesondere bei über eine anerkannte Börse an fremde Dritte ausgegebenen Anleihen der Fall sein, bei denen der Zins so berechnet ist, dass er auch für Anleger, bei denen die Zinserträge regulär besteuert werden, attraktiv ist.

Absatz 7

§ 4k Absatz 7 EStG regelt, dass die Absätze 1 bis 6 ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Anwendung finden.

Zu Nummer 7

§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz, Nummer 5a und Nummer 5b – neu –

§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 zweiter Halbsatz, Nummer 5a zweiter Halbsatz und Nummer 5b EStG dienen der Umsetzung von Artikel 5 Absatz 5 ATAD. Auf die Begründung zu § 4 Absatz 1 Satz 3 und 9 EStG wird insoweit verwiesen.

Zu Nummer 8

§ 9 Absatz 5 Satz 2

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Einführung des neuen § 4k EStG.

Zu Nummer 9

§ 36 Absatz 5

§ 36 Absatz 5 EStG setzt Artikel 5 Absatz 2 bis 4 ATAD als Grundregelung für die zeitliche Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns um (Voraussetzungen, Widerrufsgründe, Sicherheitsleistung), auf die auch § 4g Absatz 2 Satz 2 EStG verweist.

Zu Nummer 10

§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 – neu –

§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG entspricht der Empfehlung 1.1 des OECD-Berichts zur Neutralisierung der Effekte sog. „hybrid branches“ (Hybrid branch-Bericht 2017), der Gestaltungen im Zusammenhang mit Betriebsstättenverhalten adressiert. Die Regelung versagt die DBA-Freistellung solcher Einkünfte, die im ausländischen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie dieser Staat einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zuordnet oder auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat gemindert wird.

Zu Nummer 11

§ 52

Zu Buchstabe a**Zu Doppelbuchstabe aa**

§ 52 Absatz 4 Satz 9 – neu –

§ 52 Absatz 4 Satz 9 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 3 EStG. Dieser ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

Zu Doppelbuchstabe bb§ 52 Absatz 4 Satz 15 – neu –

Nach § 52 Absatz 4 Satz 15 EStG ist § 3 Nummer 41 EStG letztmals im Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden. Für ab dem Veranlagungszeitraum 2022 erfolgende Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, soweit aus der Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge nach altem Recht der Besteuerung unterlegen haben, ist durch § 21 Absatz 4 Satz 4 AStG und deren Einbeziehung in das Hinzurechnungskorrekturvolumen zum 31. Dezember 2021 sichergestellt, dass sie nicht nochmals einer Besteuerung unterliegen.

Zu Buchstabe b§ 52 Absatz 8a – neu –

§ 52 Absatz 8a EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4g EStG. Dieser ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Die damit verbundene steuerliche Rückwirkung ist verfassungsrechtlich unproblematisch, da es sich um eine für die Steuerpflichtigen begünstigende Regelung handelt.

Zu Buchstabe c§ 52 Absatz 8b

Redaktionelle Folgeänderung.

Zu Buchstabe d§ 52 Absatz 8c – neu –

§ 52 Absatz 8c EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4k EStG. Dieser ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen. Auf Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2020 veranlasst sind, findet § 4k EStG nur unter bestimmten zusätzlichen Voraussetzungen Anwendung. Zum einen muss den Aufwendungen ein Dauerschuldverhältnis zugrunde liegen. Daher fällt z. B. die Absetzung für Abnutzung (AfA) für ein vor dem 1. Januar 2020 erworbenes Gebäude auch dann nicht unter § 4k Absatz 2 EStG, wenn der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes beim Verkäufer auf Grund eines hybriden Elements keiner Besteuerung unterlag. Bei Dauerschuldverhältnissen 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 wäre insbesondere dann nicht der Fall, wenn sich die Kündigung des Dauerschuldverhältnisses auch unter Berücksichtigung der anderenfalls höheren Steuerbelastung durch § 4k EStG wirtschaftlich nicht auszahlen würde.

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.

Zu Buchstabe e§ 52 Absatz 16b Satz 2 – neu –

§ 52 Absatz 16b Satz 2 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG entsprechend der Anwendungsregelung zu § 4k EStG (§ 52 Absatz 8b EStG). Die entsprechende Anwendung der §§ 4j und 6 Absatz 1 Nummer 1a EStG bleiben hiervon unberührt.

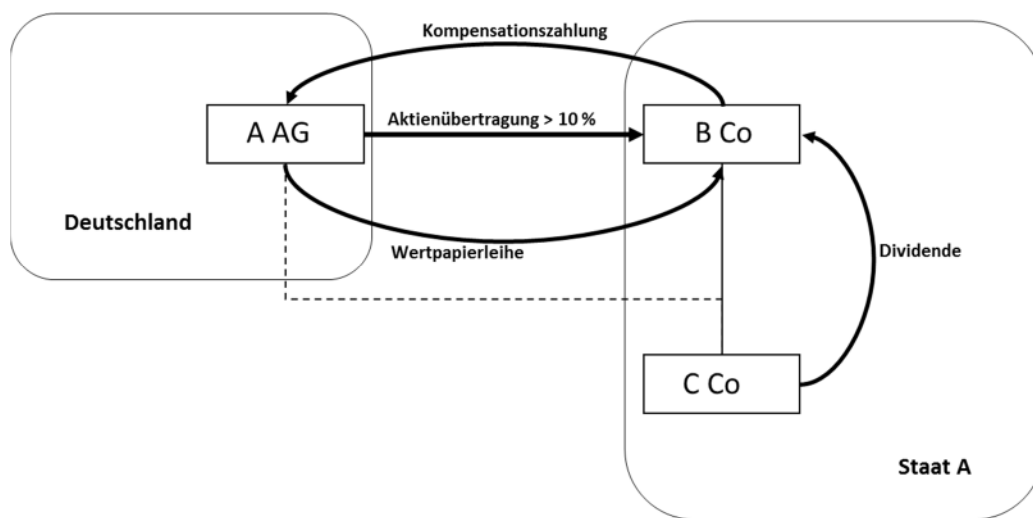
Zu Artikel 2 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)**Zu Nummer 1**Zur Inhaltsübersicht

Es handelt sich um eine Folgeänderung aus der Änderung der Überschrift des § 12 KStG.

Zu Nummer 2**§ 8b Absatz 1 Satz 3 – neu –**

§ 8b Absatz 1 Satz 3 KStG setzt wie § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d Satz 3 EStG Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b i. V. m. Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 1 Buchstabe a der ATAD um und ordnet an, dass Erträge aus einer hybriden Übertragung steuerlich berücksichtigt werden, soweit die Besteuerungsinkongruenz nicht oder nur teilweise – z. B. durch die Anwendung einer dem § 4k Absatz 1 EStG entsprechenden Regelung – im anderen Staat beseitigt wurde. Bei einer hybriden Übertragung handelt es sich gemäß Artikel 2 Absatz 9 Unterabsatz 3 Buchstabe l der ATAD um eine Gestaltung zur Übertragung eines Finanzinstruments, wenn der zugrunde liegende Ertrag des übertragenen Instruments für Steuerzwecke so behandelt wird, als sei er zugleich mehr als einer der an der Gestaltung beteiligten Parteien zugeflossen.

Beispiel:



Die inländische A AG überträgt Wertpapiere (hier: C Co-Aktien) im Rahmen eines Wertpapiergeschäfts (Wertpapierleihe/Wertpapierpensionsgeschäft) an die ausländische B Co. B Co bezieht Dividenden aus den Wertpapieren, für die B Co an die A AG eine Kompensationszahlung leisten muss. Die Erträge aus den Wertpapieren werden im In- und Ausland grundsätzlich als Eigenkapitalbezüge qualifiziert. Wird das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren nach innerstaatlichem Recht der A AG zugerechnet (vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 2016, BStBl I S. 1324), hat diese grundsätzlich einen Anspruch gegen B Co auf Auskehrung der Dividende in Form einer Kompensationszahlung zu aktivieren. Die auf diese Forderung vereinnahmten Erträge wären bei der A AG gemäß § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG grundsätzlich steuerfrei.

Eine Besteuerungsinkongruenz könnte sich ergeben, soweit die Wertpapiererträge in Staat A abweichend von der inländischen steuerlichen Rechtslage der B Co zugerechnet werden und dort als Beteiligungserträge steuerbefreit sind oder einer Steuerbegünstigung unterliegen, die Kompensationszahlung jedoch als Betriebsausgabe abgezogen werden kann. § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG findet in diesem Fall auf die Kompensationszahlung keine Anwendung, da die insoweit maßgebliche Dividende nicht die Bemessungsgrundlage der leistenden Körperschaft (C Co) mindert.

§ 8b Absatz 1 Satz 3 KStG schließt die Anwendung der Steuerbefreiung des § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG bei der A AG insoweit aus, als das Einkommen der B Co im Staat A auf Grund des Zurechnungskonflikts niedriger ist als der Betrag des Einkommens, der sich ergeben würde, wenn der Staat A die Erträge aus den Wertpapieren (hier: C Co-Aktien) ebenfalls der A AG zurechnen würde. Durch diese Vergleichsbetrachtung wird sichergestellt, dass Erträge aus hybriden Übertragungen nur steuerfrei sind, soweit auf Grund des Zurechnungskonflikts keine Besteuerungsinkongruenzen bestehen bzw. der andere Staat (hier: Staat A) Besteuerungsinkongruenzen beseitigt hat.

Zu Nummer 3**Zu Buchstabe a**§ 12 – Überschrift

Die Überschrift wurde an die zwischenzeitlich erfolgten inhaltlichen Änderungen in § 12 KStG angepasst.

Zu Buchstabe b§ 12 Absatz 1 Satz 3 – neu –

§ 12 Absatz 1 Satz 3 KStG entspricht dem durch dieses Änderungsgesetz neu eingefügten § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz und Satz 9 EStG und regelt den Fall des Wegfalls einer Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts (z. B. im Fall der Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in eine inländische Betriebsstätte). Das Wirtschaftsgut gilt in diesem Fall als zu dem Wert veräußert und wieder angeschafft, den der andere Staat im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegt hat, höchstens dem gemeinen Wert.

Zu Buchstabe c§ 12 Absatz 1a – neu –

§ 12 Absatz 1a KStG setzt Artikel 5 Absatz 5 ATAD um, der hinsichtlich des Wertansatzes im Fall der erstmaligen Verstrickung von Wirtschaftsgütern oder dem Wegfall einer Beschränkung des Besteuerungsrechts nicht zwischen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens und Wirtschaftsgütern der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft differenziert. Letztere sind nicht von § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz und Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, § 4 Absatz 1 Satz 9 – neu – EStG und dem bisherigen § 4 Absatz 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG über den allgemeinen Verweis in § 8 Absatz 1 KStG erfasst, da diese grundsätzlich nur auf Gewinneinkünfte Anwendung finden. Durch § 12 Absatz 1a KStG wird § 4 Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz und Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, der durch dieses Änderungsgesetz ergänzte § 4 Absatz 1 Satz 9 – neu – EStG sowie der bisherige § 4 Absatz 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG für entsprechend anwendbar erklärt.

Zu Nummer 4§ 34 Absatz 5 Satz 1 – neu –

§ 34 Absatz 5 Satz 1 KStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG. Dieser ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

Die rückwirkende Anwendung des § 8b Absatz 1 Satz 3 KStG ab dem 1. Januar 2020 ist durch Artikel 11 Absatz 5a ATAD 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.

Zu Artikel 3 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)**Zu Nummer 1**§ 7 Satz 9

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an den neuen § 8 Absatz 2 bis 4 AStG.

Zu Nummer 2§ 8 Nummer 5 Satz 2

Die Streichung von § 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG ist eine Folgeänderung aus dem Wegfall des § 3 Nummer 41 EStG, auf den sich Satz 2 bisher ausschließlich bezog. § 3 Nummer 41 EStG wird künftig durch den Kürzungsbetrag des § 11 AStG ersetzt.

Zu Nummer 3**Zu Buchstabe a**§ 9 Nummer 2 Satz 2 bis 4 – neu –

Nach § 9 Nummer 2 GewStG werden Gewinnanteile an in- oder ausländischen Mitunternehmerschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mitunternehmers gekürzt. Nach geltendem Recht gilt diese Kürzung einerseits generell nicht für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und für Pensionsfonds. Andererseits gilt diese Kürzung nicht, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG (passive Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden) enthalten sind. Die Kürzung bleibt erhalten, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG (passive Einkünfte, die über eine Zwischengesellschaft bezogen werden) enthalten sind. Werden die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG nicht unmittelbar vom Mitunternehmer, sondern durch Zwischenschaltung einer ausländischen Mitunternehmerschaft bezogen, kann mittels Kürzung nach § 9 Nummer 2 GewStG aktuell die gewerbesteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Neuregelung des § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG schließt dies künftig aus.

Der neue § 9 Nummer 2 Satz 3 GewStG enthält den Kürzungsausschluss für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und für Pensionsfonds. Dieser Ausschluss erfasst wegen dem neuen § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG aber nur noch den Teil des Gewinnanteils, der nicht schon wegen dieses Satzes 2 von der Kürzung ausgeschlossen ist, d.h. den übrigen Gewinnanteil.

Der neue § 9 Nummer 2 Satz 4 GewStG stellt sicher, dass bei Beteiligungsketten über zwischengeschaltete inländische Mitunternehmerschaften die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 GewStG nicht mehrfach, sondern nur bei der ersten inländischen Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

Der neue § 9 Nummer 2 Satz 5 GewStG stellt in Ergänzung zu § 9 Nummer 2 Satz 4 GewStG sicher, dass bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds eine gewerbesteuerliche Kürzung hinsichtlich der im Gewinnanteil enthaltenen Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG vorzunehmen ist. Denn diese nur im steuerlichen Gewinn enthaltenen Einkünfte gehen nicht in die vom handelsrechtlichen Gewinn abzuleitende Rückstellung für Beitragsrückerstattung ein. Diese Regelung vermeidet bei den betroffenen Unternehmen Mehrfachbelastungen.

Zu Buchstabe b§ 9 Nummer 3 Satz 1

Nach § 9 Nummer 3 GewStG wird der Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf eine ausländische Betriebsstätte entfällt. Nach geltendem Recht vermindert sich die Kürzung, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 8 GewStG (passive Einkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte bezogen werden) enthalten sind. Sie mindert sich nicht, soweit im Gewinnanteil Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG (passive Einkünfte, die über eine Zwischengesellschaft bezogen werden) enthalten sind. Werden die Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 GewStG über eine ausländische Betriebsstätte des inländischen hinzurechnungspflichtigen Unternehmens im Sinne des § 2 GewStG erzielt, kann mittels Kürzung nach § 9 Nummer 3 GewStG aktuell die gewerbesteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Änderung des § 9 Nummer 3 Satz 1 GewStG schließt dies künftig aus.

Zu Nummer 4**Zu Buchstabe a**§ 36 Absatz 3 Satz 3 – neu –

Die Anwendungsregelung zu § 7 Satz 9 GewStG stellt sicher, dass die geänderte Fassung erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden ist.

Zu Buchstabe b§ 36 Absatz 4a – neu –

§ 36 Absatz 4a GewStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 8 Nummer 5 GewStG infolge der Streichung des dortigen Satzes 2. Die geänderte Fassung ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden.

Zu Artikel 4 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)**Zu Nummer 1**§ 43 Absatz 2 – aufgehoben –

§ 43 Absatz 2 InvStG diene der Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Hinzurechnungsbeträgen nach § 10 des Außensteuergesetzes. Da nun das Außensteuergesetz selbst in § 10 Absatz 6 und § 11 eine Vermeidung der durch die gleichzeitige Anwendung der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes resultierenden Doppelbesteuerung vorsieht, ist § 43 Absatz 2 InvStG nicht mehr erforderlich.

Zu Nummer 2§ 57 Absatz 5 – neu –

Der neue Absatz 5 bestimmt, dass die bisherige Fassung des § 43 Absatz 2 InvStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden ist.

Zu Artikel 5 (Änderung des Außensteuergesetzes)**Zu Nummer 1**Inhaltsübersicht – neu –

Vor dem ersten Teil wird eine Inhaltsübersicht eingefügt.

Zu Nummer 2§ 1 Absatz 2*Satz 1*

Satz 1 Nummer 1 entspricht weitgehend der derzeit geltenden Nummer 1, sodass weiterhin auf das Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung abgestellt wird. Der sachliche Anwendungsbereich wird jedoch entsprechend Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe a ATAD erweitert. Diese Erweiterung dient der Vermeidung von Steuerumgehungen durch die Ausgabe von mit Mehrfachstimmrechten ausgestatteten oder stimmrechtslosen Anteilen, den Abschluss von Stimmbindungsverträgen oder vergleichbaren Vorgängen.

Satz 1 Nummer 2 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 1 2. und 4. Variante.

Satz 1 Nummer 3 erweitert die in Nummer 1 vorgenommene tatbestandliche Erweiterung auch auf sog. Dreiecksfälle, in denen eine dritte Person sowohl an dem Steuerpflichtigen als auch an dessen Geschäftspartner zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Dabei entspricht Nummer 3 Buchstabe a und c inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 2.

Satz 1 Nummer 4 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 3. Von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen kann bspw. auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein. Mithin können auch rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk, die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung dieses Netzwerks ausweisen, als nahestehende Personen gelten. Jedoch werden fremde voneinander unabhängige Franchiseunternehmen beispielsweise hierunter nicht erfasst.

Satz 2

Satz 2 stellt klar, dass gegenüber der Person und dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Merkmale der Buchstaben a bis c bestehen können; so kann bspw. die dritte Person am Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt sein und gegenüber der Person ein Anspruch auf ein Viertel des Liquidationserlöses bestehen.

Zu Nummer 3§ 5 Absatz 1 Satz 1

Auf Grund der Verschiebung des Regelungsinhalts des bisherigen § 7 Absatz 6 AStG in den § 13 AStG muss der Verweis in § 5 AStG auch diese neue Vorschrift enthalten. Der Verweis auf § 14 AStG kann mit Wegfall der Vorschrift hingegen entfallen.

Zu Nummer 4**§ 6***Allgemeines*

Die sogenannte Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG wurde letztmals grundlegend durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) überarbeitet und an den damaligen Stand der Vorgaben des EuGH angepasst. Seit 2006 hat sich die Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich jedoch grundlegend fortentwickelt. Dieser Gesetzesentwurf greift diese Entwicklungen auf und gestaltet § 6 AStG zeitgemäß aus. Dabei werden die Anforderungen an die erhöhte Mobilität der Steuerpflichtigen in einer globalisierten Zeit, die fiskalischen Interessen sowie auch Fragen der Administrierbarkeit angemessen ausbalanciert. Hierzu werden:

- die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von zehn auf sieben Jahre verkürzt; gleichzeitig wird der Betrachtungszeitraum auf die letzten zwölf Jahre verkürzt, sodass die Anwendung der Vorschrift vereinfacht und die Administrierbarkeit verbessert wird;
- auf erhöhte Nachweise bei der Rückkehrabsicht (Glaubhaftmachung) sowie eine Verzinsung verzichtet;
- die allgemeinen Fristen für eine Stundung und die Rückkehroption jeweils um zwei Jahre auf insgesamt sieben und zwölf Jahre angehoben; dies beseitigt bzw. mindert die finanziellen Wirkungen der Wegzugsbesteuerung und erhöht die Mobilität der Steuerpflichtigen;
- die verschiedenen Stundungsmöglichkeiten in § 6 AStG vereinheitlicht (One-Fits-All-Lösung); die unionsrechtlich nicht gebotene Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten sowie EU-/EWR-Wegzügen wird aufgegeben und die Administrierbarkeit und der Verwaltungsvollzug verbessert;
- nachträgliche Wertminderungen auch bei EU-/EWR-Wegzügen nicht mehr berücksichtigt; Steuerumgestaltungsgestaltungen wird damit die Grundlage entzogen.

Die im Gesetzesentwurf nicht mehr vorgesehene Differenzierung zwischen Wegzügen in Drittstaaten und EU-/EWR-Wegzügen bei der Stundungsdauer sowie der Verzicht auf die nachträgliche Berücksichtigung von Wertminderungen bei EU-/EWR-Wegzügen entspricht der geänderten Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 29. November 2011, Rs. C-371/10 (National Grid Indus) und vom 21. Dezember 2016, Rs. C-503/14 (Kommission/Portugal); vgl. hierzu auch Wacker, IStR 2017 S. 926).

Die Aussage des EuGH in seinem jüngsten Urteil zum Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz vom 26. Februar 2019, Rs. C-581/17 (Wächter), Tz. 68, wonach die rätierliche Stundung „kostspieliger“ als eine Stundung bis zur Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei, scheint hierzu in Widerspruch zu stehen. Unter Berücksichtigung der Aussagen in der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zu EU-Wegzügen (vgl. EuGH-Urteile vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12 (DMC), und vom 21. Mai 2015, Rs. C-657/13 (Verder LabTec)), wonach eine zeitlich begrenzte Stundung als verhältnismäßig angesehen wird, dürfte eine rätierliche Stundung dennoch unionsrechtskonform sein. Im Übrigen sind auch keine Gründe für eine abweichende Verhältnismäßigkeitsprüfung hinsichtlich der Dauer der Stundung im Zusammenhang mit dem Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz oder hinsichtlich einer differenzierten Handhabung von Betriebs- und Privatvermögen oder von Gesellschaftsanteilen und sonstigen Wirtschaftsgütern erkennbar.

Insbesondere in Folge der angeführten aktuelleren EuGH-Rechtsprechung hätte der Gesetzgeber bei der hierdurch veranlassten Neuausrichtung der Wegzugsbesteuerung letztlich nur zwei denkbare Optionen gehabt:

- Ausweitung der unbegrenzten EU/EWR-Stundung auf Drittstaaten – und damit insbesondere auf die Schweiz – oder
- Vereinheitlichung der Stundungsregelungen im § 6 AStG und systematische Anpassung an die betrieblichen Entstrickungsregelungen entsprechend ATAD-Richtlinie.

Eine Ausweitung der unbegrenzten EU/EWR-Stundung auf die Schweiz zur Herstellung der Unionsrechtskonformität wäre steuerpolitisch indessen ein falsches Signal, da damit Wegzüge in die Schweiz privilegiert werden würden. Gerade steuerlich motivierte Wegzüge in die Schweiz waren seinerzeit Anlass für die Regelung in § 6 AStG. Zu bedenken ist ferner, dass § 6 AStG nicht nur die Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen,

sondern im Ergebnis auch die Besteuerung der Dividenden sowie die deutsche Erbschaftsteuer flankiert. Darüber müsste § 6 AStG gegenüber anderen Drittstaaten aus unionsrechtlichen Gründen in gleicher Weise und in gleichem Umfang umgesetzt werden. Denn der EuGH scheint in der Wächter-Entscheidung der Auffassung zu sein, dass sich Deutschland nicht auf eine ratierliche Stundung als das verhältnismäßigste Mittel berufen kann, wenn es selber parallel eine unbegrenzte Stundung praktiziert.

Der Gesetzentwurf 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.

Absatz 1

Infolge der Neuausrichtung des Stundungskonzepts wird auch Absatz 1 gestrafft und neu gefasst. Das derzeit geltende Grundkonzept, wonach

- es primär auf die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht und nicht allein auf den Ausschluss oder die Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten ankommt sowie
- ausschließlich Vermögenzuwächse und keine Vermögensminderungen berücksichtigt werden,

wird unverändert beibehalten.

Satz 1

Vorbehaltlich der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (z. B. § 17 Absatz 5 EStG), des Körperschaftsteuergesetzes (z. B. § 12 Absatz 2 Satz 2 KStG) oder des Umwandlungssteuergesetzes (z. B. § 13 UmwStG), die Realisationstatbestände für Zwecke des § 17 EStG enthalten, lösen die in § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AStG aufgezählten Tatbestände einen Veräußerungstatbestand für Zwecke des § 17 EStG aus. § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AStG ist dabei subsidiär zu den Ersatzrealisationstatbeständen des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 AStG anzuwenden. Übertragungen im Sinne des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AStG sind wie bisher Übertragungen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden oder durch Erwerb von Todes wegen. Erfolgt die Übertragung nicht voll unentgeltlich, sind teilentgeltliche Übertragungen für Zwecke der Anwendung des § 6 AStG in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Anteil aufzuteilen; auf den voll unentgeltlichen Anteil findet § 6 AStG Anwendung.

Die Einlage einer Beteiligung im Sinne des § 17 EStG durch einen im Inland ansässigen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einen ausländischen Betrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte stellt grundsätzlich eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts im Sinne des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AStG dar; sei es, weil die Betriebsstättengewinne nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freizustellen oder ausländische Steuern nach Doppelbesteuerungsabkommen oder § 34c EStG anzurechnen sind. Entsprechendes gilt für den Wechsel der Ansässigkeit in einen ausländischen Staat, der immer zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts führt. Eine gesonderte Auflistung, wie derzeit in § 6 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 und 3 AStG enthalten, ist daher verzichtbar.

Satz 2

Die Veräußerungszeitpunkte werden gesetzlich präzisiert. Ausdrücklich geregelt wird erstmals, dass bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (z. B. infolge der erstmaligen Anwendbarkeit eines abgeschlossenen oder revidierten Doppelbesteuerungsabkommens) der Veräußerungszeitpunkt derjenige Zeitpunkt ist, der unmittelbar vor dem Zeitpunkt des Eintritts des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts liegt. Ist z. B. ein Doppelbesteuerungsabkommen erstmals zum 1. Januar 01 anzuwenden, erfolgt die fingierte Veräußerung nach § 6 AStG mit Ablauf des 31. Dezember 00.

Satz 3

Die Folgen einer fiktiven Veräußerung nach § 6 AStG werden ebenfalls konzeptionell neu geregelt. Dabei erfolgt – wie auch z. B. nach § 23 UmwStG – eine Aufstockung der Anschaffungskosten nur, soweit die auf den Vermögenzuwachs nach § 6 AStG geschuldete Steuer tatsächlich entrichtet wird. Wird die Steuer gestundet, gelten die Anteile weiterhin als zu den ursprünglichen Anschaffungskosten erworben. Die spätere Entrichtung der nach § 6 AStG geschuldeten Steuer stellt insoweit ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 AO für einen der Wegzugsbesteuerung nachfolgenden Veräußerungsvorgang durch den Steuerpflichtigen dar.

Absatz 2

§ 6 AStG findet nur bei unbeschränkter Steuerpflicht Anwendung. Die Anforderungen an den Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht werden nunmehr in Absatz 2 abschließend geregelt. Die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht wird auf insgesamt mindestens sieben Jahre innerhalb eines Betrachtungszeitraums der letzten zwölf Jahre vor Eintritt eines der Tatbestände des § 6 Absatz 1 AStG verkürzt. Auf Grund der Dauer der Rückkehrerregelung und zur Sicherstellung des Steueranspruchs sowie zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen fingiert Satz 4 die unbeschränkte Steuerpflicht für Zwecke des § 6 AStG bei Inanspruchnahme der Rückkehrerregelung für den Steuerpflichtigen sowie dessen unmittelbarer oder mittelbarer Rechtsnachfolger.

Absatz 3

Die sog. Rückkehrerregelung wird sprachlich klarer gefasst und die Tatbestände, die den Steueranspruch festschreiben, werden umfassend überarbeitet. Dabei gilt das Leitbild, dass die Rückkehrerregelung nur in Anspruch genommen werden darf, soweit

- in Bezug auf die Anteile keine Statusänderungen eintreten (mit Blick auf die Zurechnung zum Steuerpflichtigen und deren Zugehörigkeit zum Privatvermögen),
- keine substantiellen Gewinnausschüttungen erfolgen und
- mindestens das im Wegzugszeitpunkt bestehende Besteuerungsrecht wiedererlangt wird.

Sätze 1 bis 3

Satz 1 regelt den Grundtatbestand der Rückkehrerregelung. Auf eine Glaubhaftmachung der Rückkehrabsicht oder auf berufliche Gründe für eine Abwesenheit kommt es nicht mehr an. Die bloße Absicht zur Rückkehr und eine hinreichende Wahrscheinlichkeit genügen. Die Rückkehrmöglichkeit – und damit das Entfallen des Steueranspruchs – ist nunmehr grundsätzlich insgesamt innerhalb von zwölf Jahren möglich. Dies bietet dem Steuerpflichtigen ausreichend Flexibilität und Mobilität.

Der Steueranspruch entfällt allerdings nicht, soweit einer der in § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AStG geregelten Tatbestände erfüllt wird. Danach dürfen die Anteile grundsätzlich nicht veräußert oder übertragen werden (z. B. Veräußerung, verdeckte Einlage, Anteilstausch, Übertragung auf Stiftung etc.) oder in ein Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Rückkehroption ist auch grundsätzlich nicht möglich, wenn der Steuerpflichtige die Anteile direkt in eine in- oder ausländische Betriebsstätte einlegt. Übertragungen von Todes wegen auf natürliche Personen sind allerdings nach Satz 2 unschädlich. Darüber hinaus soll die Wegzugsbesteuerung nicht genutzt werden können, um wegzuziehen und dann substantielle Gewinnausschüttungen zu beziehen, die im Inland nicht vollumfänglich besteuert werden. Dies soll unter anderem durch § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AStG verhindert werden, wonach – analog zu dem Grundgedanken bei sonstigen Gegenleistungen in § 20 Absatz 2 UmwStG – Gewinnausschüttungen oder eine Einlagenrückgewähr von mehr als 25 Prozent des gemeinen Werts der Anteile zu einer Festschreibung der Wegzugssteuer führen. Gewinnausschüttungen und Einlagenrückgewähr werden vom Gesetz hier gleichbehandelt; insofern stellt der Tatbestand des § 17 Absatz 4 EStG folgerichtig keine Veräußerung im Sinne des § 6 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 AStG dar. Der hier gesetzlich eingeführte Terminus „Einlagenrückgewähr“ meint in diesem Zusammenhang die Rückzahlungen von Einlagen, soweit sie keine Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 und 2 EStG darstellen (z. B. Nennkapitalrückzahlungen, Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto oder Rückzahlungen aus einer handelsrechtlichen Kapitalrücklage). Für die Festschreibung der Steuer kommt es daher auf eine Differenzierung zwischen Gewinnausschüttung, Nennkapitalrückzahlung oder Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto und damit verbundener formaler Anforderungen grundsätzlich nicht mehr an. Dies vor dem Hintergrund, dass auch ausländische Kapitalgesellschaftsanteile unter § 6 AStG fallen können und somit weder der Steuerpflichtige noch die Kapitalgesellschaft in der Zwischenzeit einer Steuerpflicht unterliegen müssen.

Sätze 4 und 5

Die Rückkehroption findet in den Fällen des Ausschlusses des Besteuerungsrechts und der Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person entsprechend Anwendung.

Eine Beschränkung des Besteuerungsrechts oder Übertragungen auf eine ausländische juristische Person eröffnen somit grundsätzlich keine Rückkehroption.

Absatz 4

Nach dem neugefassten Absatz 4 kann die Steuer auf Antrag und in der Regel gegen Sicherheitsleistung in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; dies gilt für Erstattungsbeträge bei Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung gleichermaßen. Sobald die in Satz 5 aufgelisteten Ereignisse eintreten, wird die nicht entrichtete Steuer vollumfänglich bzw. anteilig fällig.

Das Antragsverfahren auf Zahlung in Jahresraten ist zwar als Ermessensvorschrift ausgestaltet, ihm ist jedoch in der Regel stattzugeben (Ermessensreduzierung auf Null). Eine ratierliche Zahlungsweise ist allerdings nicht bzw. insoweit nicht zu gewähren, wie einer der Tatbestände des Satzes 5 bis zum Erlass des Steuerbescheids eingetreten ist (z. B. Übertragung der Anteile).

Die Sätze 7 und 8 enthalten eine Sonderregelung für die Rückkehrerfälle im Sinne des Absatzes 3. Sofern der Steuerpflichtige auf die Erhebung von Jahresraten verzichtet hat, greift eine gesonderte Verzinsungsregelung sobald die Steuer nicht mehr entfallen kann. Dies soll eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Rückkehroption verhindern.

Absatz 5

Hier werden die Nachweis- und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen entsprechend dem bisherigen § 6 Absatz 7 AStG geregelt. Neu ist die Umstellung der Meldefristen für Neufälle auf den 31. Juli der Folgejahre. In Altfällen bleibt es bei dem 31. Januar der Folgejahre (§ 21 Absatz 3 AStG).

Zu den Nummern 5 bis 8§§ 7 bis 14*Allgemeines*

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist im Jahre 1972 mit dem Inkrafttreten des Außensteuergesetzes eingeführt worden (BGBl. I S. 1713). Sie stellt eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich indizierter, nicht notwendigerweise missbräuchlicher, Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar.

Daneben will die Hinzurechnungsbesteuerung – auch losgelöst von Gewinnverlagerungsgestaltungen – eine angemessene Vorbelastung der Gewinne auf Ebene der ausländischen Körperschaft sicherstellen. Die Hinzurechnungsbesteuerung steht insoweit auch in Zusammenhang mit der (Teil-)Freistellung von Gewinnausschüttungen von der Einkommensteuer (§ 3 Nummer 40 EStG) bzw. Körperschaftsteuer (§ 8b KStG). Diese lässt sich nur bei einer angemessenen Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne rechtfertigen. Dabei soll die Hinzurechnungsbesteuerung zusätzlich die Thesaurierung nicht angemessen besteuerten Gewinne verhindern und kommt zielgenau losgelöst von etwaigen Ausschüttungen zur Anwendung.

Die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nach Einführung des Außensteuergesetzes wurden ständig an die laufenden Steuerrechtsentwicklungen angepasst.

Mit der ATAD wurde für alle Mitgliedstaaten ein verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt. Da Deutschland bereits über eine robuste Hinzurechnungsbesteuerung verfügt, ergibt sich aus dieser Richtlinie nur für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf. Die ATAD ist aber Anlass, eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vorzunehmen. Hierbei wird die Hinzurechnungsbesteuerung zeitgemäß und rechtsicher zur Stärkung des Steuerstandorts Deutschland ausgestaltet.

Hervorzuheben sind insbesondere folgende Maßnahmen:

- Änderung des Beherrschungskriteriums: Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen;
- Einführung eines Kürzungsbetrags bei Gewinnausschüttungen zur Vermeidung von Doppelbelastungen;
- weitere Anpassungen an die ATAD, wie die Berücksichtigung von Gewinn- und Liquidationserlösansprüchen als Beherrschungskriterium, Wegfall der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung, Verlegung des Zeitpunkts der Hinzurechnung und Ausschluss eines Verlustrücktrags für negative Einkünfte aus einer Zwischengesellschaft.

Nicht enthalten ist eine Neufestsetzung der Niedrigsteuergrenze. Damit wird dem Ergebnis der vielversprechenden Abstimmungen über die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene nicht durch unilaterale Regelungen vorgegriffen.

Zu Nummer 5

Vierter Teil – Überschrift

Die Überschrift des Vierten Teils wird redaktionell an die neu gefassten §§ 7 bis 12 AStG angepasst.

Zu Nummer 6

§§ 7 bis 12

§ 7

Allgemeines

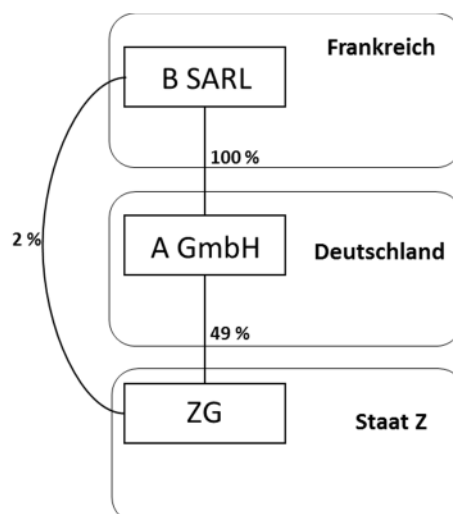
§ 7 AStG legt zum einen die Tatbestandsvoraussetzungen fest, welche für die Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sein müssen. Zentral ist dabei das in § 7 AStG definierte Kriterium der Beherrschung. Zum anderen schreibt § 7 AStG vor, mit welchem Anteil die Einkünfte der Zwischengesellschaft bei den jeweiligen beherrschenden Gesellschaftern der Steuerpflicht unterliegen.

Absatz 1

Mit der Reform ist das Beherrschungserfordernis nach Absatz 1 Satz 1 gesellschafterbezo-gen zu betrachten, das heißt eine reine Inländerbeherrschung unabhängig von der Anzahl der Gesellschafter genügt dem Beherrschungsmerkmal nicht. Damit wird dem Beteiligungserfordernis aus der ATAD entsprochen. Dies hat zur Folge, dass die Hinzurechnungsbesteuerung im Grundsatz in Drittstaaten-Sachverhalten keinen europarechtlichen Bedenken ausgesetzt ist, da in derartigen Beherrschungssachverhalten Prüfungsmaßstab allein die Niederlassungsfreiheit ist, deren Geltung auf EU- und EWR-Sachverhalte beschränkt ist.

Mit der richtlinienkonformen Einführung des gesellschafterbezo-genen Beherrschungserfordernisses und der damit einhergehenden Berücksichtigung von mittelbaren Beteiligungen von nahestehenden Personen unterfallen auch Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung, die bei Anwendung der reinen Inlandsbeherrschung nach dem geltenden Recht nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:



Die in Deutschland ansässige A-GmbH ist zu 49 Prozent an der ausländischen, niedrig besteuerten und passive Einkünfte generierenden Zwischengesellschaft (ZG) beteiligt. Die in Frankreich ansässige B-S.à.r.l. ist zu mehr als 25 Prozent an der A-GmbH und zu 2 Prozent an der ZG beteiligt.

Im Grundsatz ist mit einer 49-Prozent-Beteiligung keine deutsche Inlandsbeherrschung gegeben. Die B-S.à.r.l. ist jedoch nahestehende Person der A-GmbH, sodass ihre Beteiligung der A-GmbH zugerechnet wird. Damit beherrscht die A-GmbH die ZG mit einer 51-Prozent-Beteiligung. Zugerechnet werden der A-GmbH jedoch nur 49 Prozent.

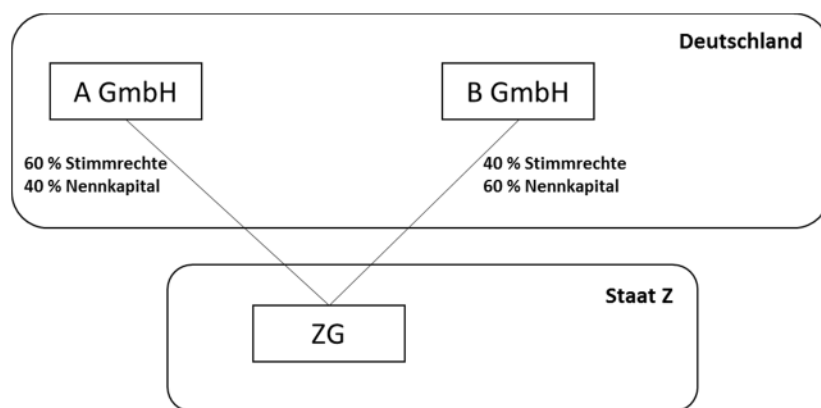
Als Konsequenz des Wegfalls des Regimes der nachgeschalteten Zwischengesellschaften nach § 14 AStG des geltenden Rechts ist im Hinblick auf die Steuerpflicht sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen.

Nach Satz 2 sind die mittelbaren Beteiligungen im Rahmen der Steuerpflicht unbeachtlich, soweit diesbezüglich eine vorgeschaltete Hinzurechnungsbesteuerung bereits stattgefunden hat, und dadurch insgesamt keine niedrige Besteuerung mehr gegeben ist. Derartige Beteiligungen sollen bereits auf Ebene des § 7 AStG herausfallen, sodass es nicht erst zu einer Anrechnung gemäß § 12 Absatz 2 AStG kommt.

Satz 3 legt fest, dass die Gewinnverteilung für die Steuerpflicht maßgeblich ist, falls die Beteiligung am Nennkapital an der Zwischengesellschaft nicht den Maßstab für die Gewinnverteilung bildet.

Mit der Herausnahme der Stimmrechte als Bezugsgröße für die Zurechnung ist gewährleistet, dass es nicht zu Zurechnungsverwerfungen kommen kann.

Beispiel:



Die A-GmbH hält 60 Prozent der Stimmrechte an der Zwischengesellschaft (ZG) und ist mit 40 Prozent an deren Nennkapital beteiligt. Die B-GmbH hält hingegen 40 Prozent der Stimmrechte an der ZG und ist mit 60 Prozent am Nennkapital beteiligt.

Die Voraussetzung der Beherrschung liegt für die A-GmbH und die B-GmbH vor, da sowohl die Stimmrechte als auch die Anteile am Nennkapital für die Berechnung der Beherrschung Berücksichtigung finden.

Um eine Hinzurechnung von mehr als 100 Prozent zu vermeiden, werden die Stimmrechte für die Ermittlung der Hinzurechnungsquote jedoch nicht berücksichtigt. Der A-GmbH sind daher 40 Prozent und der B-GmbH 60 Prozent der passiven Einkünfte der ZG hinzuzurechnen.

Hinzurechnungsverpflichtete können nach Satz 4 auch beschränkt Steuerpflichtige sein, wenn die Beteiligung an der Zwischengesellschaft der gewerblich tätigen inländischen Betriebsstätte dieser Steuerpflichtigen dient.

Absätze 2 und 3

Hinzurechnungsverpflichtete sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer Zwischengesellschaft, wenn sie die Zwischengesellschaft – unmittelbar oder mittelbar – beherrschen, und zwar entweder allein oder zusammen mit Personen, welche Nahestehende sind.

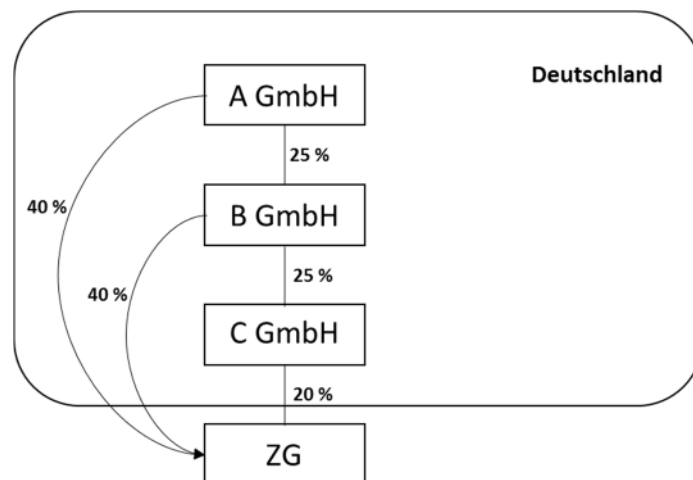
Beherrschungskriterien sind:

- mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital,
- mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder

- mehr als die Hälfte des Anteils am Gewinn.

Für das Nahestehen gelten die Grundsätze des § 1 Absatz 2 AStG (Artikel 2 Absatz 4 ATAD). Dies gilt auch für Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 AStG erfüllen. Die Nahestehenden müssen nicht unbeschränkt steuerpflichtig sein.

Zusammenfassendes Beispiel:



Die A-GmbH (A) ist mit 40 Prozent, die B-GmbH (B) mit 40 Prozent und die C-GmbH (C) mit 20 Prozent an der Zwischengesellschaft (ZG) beteiligt. A hält 25 Prozent der Anteile an B und B 25 Prozent der Anteile an C. Sowohl A als auch C sind nahestehende Personen der B.

A, B und C erfüllen jeweils für sich genommen die Voraussetzung der Beherrschung.

A: Neben ihrer direkten Beteiligung in Höhe von 40 Prozent werden A auch die Beteiligungen der B in voller Höhe zugerechnet, da B eine der A nahestehende Person ist. Die Beherrschungsquote der A beträgt daher 85 Prozent (40 Prozent + 40 Prozent + (25 Prozent x 20 Prozent)).

B: Da sowohl A als auch C nahestehende Personen der B sind, werden die von ihnen direkt gehaltenen Beteiligungen zusammen mit der eigenen direkten Beteiligung der B zugerechnet. Ihre Beherrschungsquote beträgt demnach 100 Prozent.

C: C hält selbst eine Beteiligung in Höhe von 20 Prozent. Da B eine ihr nahestehende Person ist, wird deren Beteiligung ebenfalls für Zwecke der Beherrschung berücksichtigt. Die Beherrschungsquote der C beträgt daher 60 Prozent.

Die mittelbaren Beteiligungen der A und der B an der Zwischengesellschaft werden zwar für Zwecke der Beherrschungsprüfung, aber nicht für Zwecke der Gewinnhinzurechnung berücksichtigt, da B und C der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen und der Hinzurechnungsbetrag bei diesen Personen nicht niedrig besteuert ist (§ 7 Absatz 1 Satz 2 AStG).

Absatz 4

Mit der Übernahme des auf Beherrschung ausgerichteten Konzepts des Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe a ATAD entfällt die bisherige Hinzurechnung gegenüber Personen, die keine beherrschende Beteiligung halten, wenn im Übrigen die Zwischengesellschaft aber inländisch beherrscht ist. Gleichwohl kann eine Beherrschung vorliegen, wenn Gesellschafter für sich betrachtet zwar keine beherrschende Beteiligung an der Zwischengesellschaft halten, in Bezug auf die ausländische Gesellschaft aber gleichgerichtete Interessen verfolgen, sodass sie die ausländische Gesellschaft in gleicher oder ähnlicher Weise beherrschen wie ein einzelner Mehrheitsgesellschafter oder eine beherrschende Gruppe verbundener Unternehmen. Das kann entsprechend gelten, wenn etwa Angehörige einer Familie die Anteile halten. Der BEPS-Abschlussbericht (Ziffern 39 und 40) greift diese Problematik unter der Überschrift „acting in concert“ (Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten) auf (vergleiche OECD (2015),

Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project).

Das deutsche Recht kennt das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten in § 30 Absatz 2 Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz (WpÜG). Dort steht es im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktien einer Zielgesellschaft. Dabei werden dem Bieter auch Stimmrechte eines Dritten aus Aktien der Zielgesellschaft in voller Höhe zugerechnet, mit dem der Bieter oder sein Tochterunternehmen sein Verhalten in Bezug auf die Zielgesellschaft auf Grund einer Vereinbarung oder in sonstiger Weise abstimmt; ausgenommen sind Vereinbarungen in Einzelfällen. Ein abgestimmtes Verhalten setzt voraus, dass der Bieter oder sein Tochterunternehmen und der Dritte sich über die Ausübung von Stimmrechten verständigen oder mit dem Ziel einer dauerhaften und erheblichen Änderung der unternehmerischen Ausrichtung der Zielgesellschaft in sonstiger Weise zusammenwirken.

Im Steuerrecht findet sich in § 8c Absatz 1 KStG der unbestimmte Rechtsbegriff „gleichgerichtete Interessen“. Dieser wurde in den Rn. 27 und 28 des BMF-Schreibens vom 28. November 2017, BStBl I S. 1645, näher konkretisiert.

In der EuGH-Rechtssache C-298/05 (*Columbus-Container Services*) hielten acht in Deutschland ansässige Angehörige derselben Familie mit einem Anteil von jeweils 10 Prozent und eine deutsche Personengesellschaft, deren Anteile ebenfalls Mitgliedern dieser Familie gehörten, mit 20 Prozent die Anteile an *Columbus*, einer belgischen Personengesellschaft (Rn. 14).

In Rn. 30 dieses Urteils führt der EuGH aus, dass nach seiner Rechtsprechung der Erwerb sämtlicher Geschäftsanteile an einer Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz in einem Mitgliedstaat durch eine oder mehrere natürliche Personen mit Wohnort in einem anderen Mitgliedstaat, der diesen Personen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht und es ihnen ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit unterliegt.

Der EuGH hielt in Rn. 31 dieses Urteils die Niederlassungsfreiheit für anwendbar, weil

- die Anteile direkt oder indirekt von Angehörigen ein und derselben Familie gehalten wurden,
- diese die gleichen Interessen verfolgten und
- derselbe Vertreter in der Gesellschafterversammlung die Entscheidungen in Bezug auf die Gesellschaft und deren Tätigkeit traf.

Es war für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit also nicht der Umfang der Beteiligung der einzelnen Gesellschafter entscheidend, sondern deren Verbundenheit auf Grund gleichgerichteter Interessen und die gebündelte Wahrnehmung dieser Interessen. § 30 Absatz 2 WpÜG und den Ausführungen des EuGH zum Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit liegen damit zumindest ähnliche Überlegungen zugrunde.

Vor diesem Hintergrund ist eine ergänzende Regelung zum Beherrschungskriterium notwendig. Kriterium hierfür ist das Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten. Für die Gesellschafter von Personengesellschaften, die an einer Zwischengesellschaft beteiligt sind, wird ein solches Zusammenwirken auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Struktur unterstellt.

Absatz 5

Sind auf die Einkünfte der Zwischengesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes anzuwenden, gilt nach Satz 1 ein Vorrang des Investmentsteuerrechts. Basierend auf Artikel 7 Absatz 3 ATAD gilt dies aber nicht, wenn diese Gesellschaft mehr als ein Drittel ihrer Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen erzielt; bei der Berechnung ist auf die Summe der Einkünfte aus Geschäften mit dem Steuerpflichtigen und ihm nahestehenden Personen abzustellen.

§ 8

Allgemeines

Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Satz 1 ATAD bestimmt die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte im Sinne eines sogenannten Passivkatalogs. Dagegen beruht das deutsche Recht seit 1972 auf einem Aktivkatalog. Es gelten alle niedrig besteuerten Einkünfte als hinzurechnungspflichtig (= passiv), wenn die Tätigkeit, aus der die Einkünfte

stammen, nicht ausdrücklich als aktiv definiert ist. Um dem Mindeststandard der ATAD zu entsprechen, ist die Umstellung auf einen Passivkatalog nicht erforderlich.

Absatz 1

Absatz 1 definiert die Tatbestände, die zu sogenannten aktiven Einkünften führen.

Nach den Nummern 1 und 2 gilt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht für Einkünfte ausländischer Gesellschaften aus Land und Forstwirtschaft, aus der Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Sachen, der Erzeugung von Energie sowie aus dem Aufsuchen und der Gewinnung von Bodenschätzen.

Einkünfte aus der Tätigkeit von Versicherungen, Banken und Finanzunternehmen gelten nach der ATAD als passiv, jedoch können sie als aktiv behandelt werden, wenn sie einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit, entsprechend den Voraussetzungen von § 8 Absatz 2 AStG, nachgehen. In Umsetzung des Artikels 7 Absatz 3 Satz 2 ATAD in deutsches Recht dürfen die diesen Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu höchstens einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehenden betrieben werden, um die Aktivitätsvoraussetzungen zu erfüllen. Die Aktivität erstreckt sich auch auf Finanzunternehmen nach dem Kreditwesengesetz, wobei die unmittelbare und mittelbare Beteiligung mehr als 50 Prozent aufweisen muss, um die zu expansive Einbeziehung von Holdinggesellschaften zu verhindern.

Nach den Nummern 4 und 5 sind Handel und Dienstleistungen aktive Tätigkeiten und darüber hinaus im Passivkatalog der ATAD nicht enthalten. Dagegen erfasst die ATAD die Einkünfte von Abrechnungsunternehmen aus dem Verkauf von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden, wenn die Tätigkeit keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringt. Da das Gesetz vorsieht, dass die Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen als passiv gelten, soweit sie mit dem Steuerpflichtigen oder diesem Nahestehenden betrieben werden, trägt dies der Erfassung der Einkünfte von Abrechnungsunternehmen Rechnung; wenn die Zwischengesellschaft ausschließlich gegenüber Dritten tätig wird, ist ein Abrechnungsunternehmen im Sinne der ATAD auszuschließen. Werden Handel und Dienstleistungen dagegen mit dem Steuerpflichtigen oder ihm Nahestehenden abgewickelt (entweder Einkauf oder Verkauf von Waren oder die Inanspruchnahme oder Erbringung von Dienstleistungen), gelten sie als passiv, es sei denn, es besteht zur Durchführung der Tätigkeit ein eingerichteter Geschäftsbetrieb. Es wird weiterhin an der Struktur des bisherigen Rechts festgehalten. Damit wird Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer vi der ATAD umgesetzt.

Nach Nummer 6 unterliegen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Grundsatz nicht der Hinzurechnungsbesteuerung. Hiervon bestehen allerdings weitreichende Ausnahmen.

Es wird an dem bisherigen Recht festgehalten, dass die Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter als „passiv“ gilt, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die ausländische Gesellschaft die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet, die ohne Mitwirkung eines Steuerpflichtigen, der gemäß § 7 AStG an der Gesellschaft beteiligt ist, oder einer einem solchen Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG nahestehenden Person unternommen wird (Nummer 6 Buchstabe a).

Hinzugerechnet werden nach Buchstabe b ferner Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, es sei denn, dass die Erträge bei direktem Bezug nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der deutschen Steuer freigestellt werden.

Schließlich erstreckt sich nach Buchstabe c die Hinzurechnungsbesteuerung auch auf die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung beweglicher Sachen.

Die Nummer 7 regelt den Fall der Dividenden. Dividenden werden seit 2001 als „aktiv“ behandelt (§ 8 Absatz 1 Nummer 8 AStG nach dem bisherigen Recht).

In der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/6882) heißt es dazu unter anderem:

„Im gegenwärtigen System der Hinzurechnungsbesteuerung gelten Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus passivem Erwerb. Ausnahmen gelten namentlich für die sog. Landesholding oder Funktionsholding (§ 8 Abs. 2). Gewinne, die eine ausländische Gesellschaft ausschüttet, können sowohl aus aktiver Tätigkeit als auch aus passivem Erwerb stammen. Es besteht kein überzeugender Grund, Gewinne aus aktiver Tätigkeit nur deshalb als passiv zu behandeln, weil sie den Anteilseignern als Dividende zufließen. Die Dividen-

den sollen deshalb durch eine Ergänzung des Katalogs des § 8 Abs. 1 um Gewinnausschüttungen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden. Zu den „Gewinnausschüttungen“ zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Die Erfassung passiver Einkünfte erfolgt, wie bisher, bei der Gesellschaft, bei der sie anfallen“.

Die Nummer 7 hält an diesem Grundsatz fest. Die ATAD steht dem nicht grundsätzlich entgegen, zumal sie sich nur auf die Hinzurechnung der nicht ausgeschütteten Gewinne bezieht und unter Berücksichtigung der Besonderheiten eines Körperschaftsteuersystems wie des deutschen auszulegen ist. Das deutsche Körperschaftsteuergesetz sieht die Vollbesteuerung mit Körperschaftsteuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und – nur zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – die grundsätzliche Steuerfreistellung der ausgeschütteten Gewinne nach § 8b Absatz 1 KStG auf Ebene der empfangenden Gesellschaft vor. Allerdings werden auf Grund der ATAD bestimmte Fälle von Dividenden als „passiv“ eingestuft, für die § 8b KStG keine Steuerbefreiung vorsieht.

Buchstabe a regelt entsprechend § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG, dass Gewinnausschüttungen nicht als aktive Einkünfte zu behandeln sind, soweit sie bei der leistenden Gesellschaft das Einkommen gemindert haben. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Ausschüttungen zu einer der Aktivitäten der Nummern 1 bis 6. Zur Vermeidung einer Doppelerfassung sieht Doppelbuchstabe aa eine Rückausnahme vor, soweit die leistende Körperschaft mit den der Gewinnausschüttung zugrunde liegenden Einkünften selbst Zwischengesellschaft ist. Eine weitere Rückausnahme sieht Doppelbuchstabe bb vor. Dieser soll ungewollte Doppelerfassungen bei Einkünfteverlagerungen auf Basis des Grundgedankens vom geltenden § 8b Absatz 1 Satz 4 KStG verhindern. Danach sind verdeckte Gewinnausschüttungen auch dann aktiv, wenn sie das Einkommen der Zwischengesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht haben und dieses Einkommen keiner niedrigen Besteuerung unterliegt.

Buchstabe b stellt in den Fällen von Streubesitzbeteiligungen Dividenden „passiv“, wenn sie bei Nicht-Vorliegen einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation der Anwendung des § 8b Absatz 4 KStG unterfielen. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Ausschüttungen zu einer der Aktivitäten der Nummern 1 bis 6. Allein mittels der Etablierung einer Zwischengesellschaft zwischen ausschüttender Gesellschaft und Dividendenempfänger soll die Rechtsfolge der Vorschrift nicht ausgehebelt werden können.

Beispiel:

Die in Deutschland ansässige A-GmbH ist zu 8 Prozent an der ebenfalls in Deutschland ansässigen B-GmbH beteiligt. Die B-GmbH schüttet Dividenden an die Gesellschafter aus.

Die A-GmbH muss ihre Streubesitzdividende von der B-GmbH versteuern, da § 8b Absatz 1 KStG nicht anwendbar ist (§ 8b Absatz 4 KStG). Anders sähe es nach dem bisherigen Recht aus, wenn die A-GmbH zu 100 Prozent an einer Zwischengesellschaft und diese zu 8 Prozent an der B-GmbH beteiligt wäre. Diese Ungleichbehandlung soll nicht möglich sein.

Nach Buchstabe c sollen Fälle, die dem § 8b Absatz 7 KStG unterfallen, nicht mittels Einschaltung einer Zwischengesellschaft umgangen werden können.

Anteilsveräußerungsgewinne werden – wie Dividenden – seit 2001 grundsätzlich als aktiv behandelt (bisheriger § 8 Absatz 1 Nummer 9 AStG). Daran wird grundsätzlich in der Nummer 8 festgehalten. Allerdings sollen Anteilsveräußerungsgewinne dann passiv sein, wenn sie außerhalb einer Hinzurechnungsbesteuerungskonstellation zu Einkünften nach § 8b Absatz 7 KStG führen. Dies gilt ungeachtet der funktionalen Betrachtungsweise der Zuordnung dieser Veräußerungsgewinne zu einer Aktivität der Nummer 3.

Die Nummer 9 folgt der bisherigen Konzeption, dass Einkünfte aus Umwandlungen im Grundsatz aktiv sind. Dies gilt nicht, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung von aktiven Einkünften im Sinne der Nummern 1 bis 8 dienen. Werden die vorgenannten Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Umwandlung oder Einbringung übertragen, sind daraus resultierende Einkünfte dennoch aktiv, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Absatz 2 und 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

Demnach verlangt Nummer 9 anders als im bisherigen Recht in diesen Fällen auch eine tatsächliche Buchwertfortführung nach ausländischem Recht.

Kommt es auf Grund eines mit § 1 UmwStG vergleichbaren ausländischen Umwandlungsvorgangs beim Anteilseigner zu einer Gewinnausschüttung (zum Beispiel bei einer Abspaltung), handelt es sich bei dieser Ausschüttung auch um Einkünfte aus einer Umwandlung. Selbst wenn diese Gewinnausschüttungen nach Nummer 7 nicht aktiv sind, können sie unter den Voraussetzungen der Nummer 9 aktiv sein. Einkünfte im Sinne der Nummer 9 können nicht vorliegen, wenn es sich bei der Reorganisationsmaßnahme um keinen mit § 1 UmwStG vergleichbaren Vorgang handelt.

Absätze 2 bis 4

§ 8 Absatz 2 AStG in der bisherigen Fassung war Folge des EuGH-Urteils C-196/04 (*Cadbury-Schweppes*). An dieses zur Niederlassungsfreiheit ergangene Urteil hat sich die ATAD gehalten. Deshalb enthält sie einen Motivtest (Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a Satz 2 ATAD). Der Satz 3 lässt es zu, den Motivtest für Drittstaaten-Gesellschaften auszuschließen. Dies ist möglich, weil

1. nach der Rechtsprechung des EuGH bei Drittstaaten-Sachverhalten die Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit ausgeschlossen ist, wenn die betreffende Regelung allein den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit betrifft (vergleiche zum Beispiel EuGH-Rechtssache C-35/11 Rn. 98 f. (*Test Claimants in the FII Group Litigation*)),
2. die Beherrschungsvoraussetzungen der ATAD (Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe a) ausschließlich die Niederlassungsfreiheit berühren.

Es wird an der Grundkonzeption des bestehenden Motivtests festgehalten, das heißt § 8 Absatz 2 AStG beschränkt sich nicht auf die Wiedergabe des Textes der ATAD. Vielmehr wird dieser Text konkretisiert. Das ausländische Unternehmen muss für die ausgeübte Tätigkeit, auf der die Einkünfte beruhen, grundsätzlich die dafür erforderlichen sachlichen und personellen Voraussetzungen vorhalten. Darüber hinaus muss die Tätigkeit durch qualifiziertes Personal selbständig und in eigener Verantwortung ausgeführt werden. Dabei kann die ausländische Gesellschaft im Falle der Auslagerung der Tätigkeit diesen Kriterien nicht entsprechen.

Im Grundsatz gilt der Motivtest gegenüber Mitgliedstaaten der Europäischen Union und Vertragsstaaten des EWR-Abkommens. § 8 Absatz 3 AStG schließt jedoch den Motivtest im Verhältnis zu Drittstaaten-Gesellschaften aus, da die vorliegenden Vorschriften in § 8 Absatz 1 AStG als Motivtest den in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb mit Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kennen.

Absatz 4 knüpft an den bisherigen § 8 Absatz 2 Satz 2 AStG an. Er schreibt vor, dass eine Berufung auf den Motivtest entfällt, wenn der Staat der ausländischen Gesellschaft im konkreten Fall keine Auskünfte erteilt, die Auskunftserteilung aber zur Sachverhaltsaufklärung erforderlich ist und das Auskunftersuchen im Einklang mit den jeweils geltenden Standards des Informationsaustausches steht.

Absatz 5

Absatz 5 definiert die Voraussetzung niedriger Besteuerung. Eine solche wird angenommen, wenn die Einkünfte, für welche die ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, einer ertragsteuerlichen Belastung von weniger als 25 Prozent unterliegen. Damit wird den Vorgaben der ATAD entsprochen. Danach ist eine niedrige Besteuerung gegeben, wenn die ausländische Ertragsteuerbelastung weniger als die Hälfte der Ertragsteuerbelastung des Steuerpflichtigen beträgt. Unter Einbeziehung der deutschen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer ist diesem Erfordernis genüge getan.

Der Niedrigsteuersatz ist auf die nach den Grundsätzen des deutschen Steuerrechts zu ermittelnden, für die Hinzurechnung in Betracht kommenden Einkünfte der ausländischen Gesellschaft zu beziehen. Eine niedrige Besteuerung liegt mithin auch dann vor, wenn der allgemein geltende Steuersatz im Staat der ausländischen Gesellschaft zwar 25 Prozent überschreitet, die hier angesprochenen Einkünfte aber in Abweichung hiervon – z. B. auf Grund von Steuerprivilegien – tatsächlich niedriger besteuert werden. Nach dem bisherigen § 8 Absatz 3 AStG kommt es darauf an, ob die passiven Einkünfte niedrig besteuert sind (vergleiche Tz. 8.3.2.5 des Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz vom 14. Mai 2004, BStBl I Sondernummer 1/2004, 3). Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 Buchstabe b ATAD stellt dagegen auf die Steuerlast der Zwischengesellschaft für alle Einkünfte ab, das heißt einschließlich der aktiven Einkünfte. Da es Sinn und Zweck der ATAD ist, die Verlagerung passiver und niedrigbeststeuerter Einkünfte zu verhindern, ist für die Feststellung der Niedrigbesteuerung systematisch weiterhin auf die passiven Einkünfte abzustellen.

Einkünfte ausländischer Betriebsstätten der Zwischengesellschaft sind dabei nicht isoliert zu betrachten.

§ 9

Nach Artikel 7 Absatz 3 Satz 1 der ATAD wird auf eine Hinzurechnungsbesteuerung verzichtet, wenn die hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der ausländischen Gesellschaft ein Drittel oder weniger der gesamten Einkünfte betragen.

Bereits nach bisherigem Recht sieht § 9 AStG eine relative Freigrenze in Höhe von 10 Prozent vor. Diese Freigrenze wird an die Bestimmungen der ATAD dahingehend angepasst, dass im Rahmen der Berechnung der Grenze künftig nicht mehr auf die Bruttoerträge, sondern auf die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft abgestellt wird. Klarstellend wird außerdem festgelegt, dass sich die relative Freigrenze auf das für die Zwischengesellschaft maßgebende Wirtschaftsjahr im Sinne des § 7 Absatz 2 AStG bezieht.

Eine absolute Grenze wird aus Praktikabilitätsgründen weiterhin für sachgerecht gehalten. Die gesellschaftsbezogener Freigrenze von 80 000 Euro, welche für jeden Steuerpflichtigen einzeln zu prüfen ist, bleibt daher bestehen. Die weitere nach dem bisherigen Recht geltende gesellschaftsbezogene Freigrenze von 80 000 Euro entfällt.

§ 10

Allgemeines

§ 10 AStG bleibt in seiner Grundstruktur unverändert. Er enthält Vorschriften zur Hinzurechnungsbetragsermittlung (Absatz 1 und 6) und -qualifizierung (Absatz 2) sowie zur Ermittlung der Zwischeneinkünfte (Absätze 3 bis 5).

Absatz 1

Nach dem neu gefassten Absatz 1 ist ein Abzug der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern im Rahmen der Hinzurechnungsbetragsermittlung nicht mehr zulässig. Damit wird Artikel 8 Absatz 7 der ATAD entsprochen, der zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausschließlich die Steueranrechnung vorsieht. Davon ausgenommen ist der Abzug etwaiger Vermögensteuern, die durch den Ausschluss des § 10 Nummer 2 KStG in Absatz 3 weiterhin abzugsfähig bleiben.

Aus Satz 2 ergibt sich, dass ein negativer Hinzurechnungsbetrag nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden darf. Ein Verlustausgleich zwischen Ober- und Untergesellschaft ist im Falle nachgeschalteter Zwischengesellschaften mit dem Wegfall des § 14 AStG ebenfalls ausgeschlossen.

Absatz 2

Wird die Beteiligung, die zum Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags führt, im Privatvermögen gehalten, handelt es sich um Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG. Ist die Beteiligung jedoch einem Betriebsvermögen zugehörig, gehört der Hinzurechnungsbetrag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus selbständiger Arbeit. Der neu eingefügte Satz 3 stellt in diesem Zusammenhang klar, dass in drei- oder mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen die Zuordnung der durch den Steuerpflichtigen unmittelbar gehaltenen Beteiligung maßgeblich ist.

In Übereinstimmung mit Artikel 8 Absatz 4 der ATAD erfolgt die zeitliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags mit Ablauf des Veranlagungszeitraums beziehungsweise Wirtschaftsjahrs, in dem das jeweilige Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet.

Der bisherige Satz 4, nach dem § 3c Absatz 2 EStG entsprechend gilt, wird ersatzlos gestrichen, da der Hinzurechnungsbetrag für sich steht und nicht die Ermittlung der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seiner Beteiligung berührt. Ob und inwieweit der Gesellschafter bei der Ermittlung der Einkünfte im Zusammenhang mit Beteiligungen an Gesellschaften die dazugehörigen Aufwendungen (wie etwa Finanzierungsaufwendungen) abziehen kann, bestimmt sich allein nach den einschlägigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Satz 4 bestimmt die nicht anzuwendenden Vorschriften, die klarstellend um § 9 Nummer 7 GewStG ergänzt werden. Der Hinzurechnungsbetrag unterfällt demzufolge, wie bereits nach geltendem Recht, weiterhin der Gewerbesteuer.

Absatz 3

Um zu vermeiden, dass die Steuerpflicht bestimmter Einkünfte (zum Beispiel Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Grundstücken) durch die Einschaltung einer vermögensverwaltenden Zwischengesellschaft umgangen werden kann, sieht Satz 2 vor, dass alle Einkünfte der Zwischengesellschaft im Rahmen ihrer Einkünfteermittlung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden.

Er legt weiterhin fest, dass die wahlweise Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG nicht mehr zulässig ist. Die Gewinnermittlung hat nunmehr ausschließlich nach § 4 Absatz 1 EStG zu erfolgen. Anlass sind insbesondere Erfahrungen aus der Praxis zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung durch Nutzung der Einnahmenüberschussrechnung, selbst wenn nach ausländischem Recht die Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich vorgeschrieben ist oder freiwillig angewandt wird.

Die Sätze 5 und 6 setzen Artikel 8 Absatz 1 Satz 2 der ATAD um, der vorschreibt, dass ein Verlust nur noch vortragsfähig ist. Der nach bisherigem Recht zulässige Verlustrücktrag wird demnach gesetzlich ausgeschlossen.

Der bisherige Satz 6 entfällt als Folge des Wegfalls des Abzugs der Steuern von den Einkünften nach Absatz 1.

Absatz 4

Absatz 4 bestimmt entsprechend dem bisherigen Recht, dass von den Einkünften, die zu einer Hinzurechnung führen, nur die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen abgezogen werden dürfen.

Absatz 5

Die in Absatz 5 aufgenommene Regelung entspricht dem bisherigen § 21 Absatz 3 AStG, wonach die in der Hinzurechnungsbilanz auszuweisenden Wirtschaftsgüter mit den historischen Anschaffungskosten anzusetzen sind. Andernfalls müsste auf die Konzeption der Ver- und Entstrickung zurückgegriffen werden, die allerdings der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung fremd ist. Aus systematischen Gründen wird die Vorschrift in den § 10 AStG verschoben.

Absatz 6

Durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3856) ist in § 7 Absatz 7 AStG eine Vorrangregelung zugunsten des Investmentsteuergesetzes aufgenommen worden. Hintergrund hierfür ist, dass das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zur Investmentbesteuerung klar abgegrenzt werden sollte, weil sowohl über die Hinzurechnungsbesteuerung als auch über die Investmentbesteuerung auf nicht ausgeschüttete Erträge zugegriffen werde (BR-Drucks. 638/01).

Grundsätzlich wird der Vorrang der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes mit § 7 Absatz 5 Satz 1 AStG weiter fortgeführt. Entsprechend den Vorgaben der ATAD gilt dieser Vorrang jedoch nicht mehr, wenn die Zwischengesellschaft ihre den Einkünften zugrunde liegenden Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betreibt, vgl. § 7 Absatz 5 Satz 2 AStG. In diesem Fall kommt es nunmehr zur gleichzeitigen Anwendung des Außensteuergesetzes und des Investmentsteuergesetzes.

Zur Vermeidung einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung sieht der neue Absatz 6 eine Minderung des Hinzurechnungsbetrags vor. Dies gilt auch für die Vorabpauschale, die nach § 18 Absatz 3 InvStG erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließt.

Durch den Verweis auf die konkrete Vorschrift des Investmentsteuergesetzes wird klargestellt, dass Absatz 6 lediglich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Falle der Thesaurierung dient. Für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Falle der Ausschüttung des Investmentfonds gilt § 11 AStG.

§ 11*Allgemeines*

Nach dem bisherigen Recht bleibt die Hinzurechnungsbesteuerung im Ausschüttungsfall unverändert bestehen. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne sind nach § 3 Nummer 41 EStG steuerfrei, soweit sie im Zusammenhang mit Beteiligungen stehen, die innerhalb eines Siebenjahres-Zeitraums Hinzurechnungsbeträge auslösen. Mangels Anrechnungsvolumen im Ausschüttungsjahr erfolgt nach dem bisherigen § 12 Absatz 3 AStG

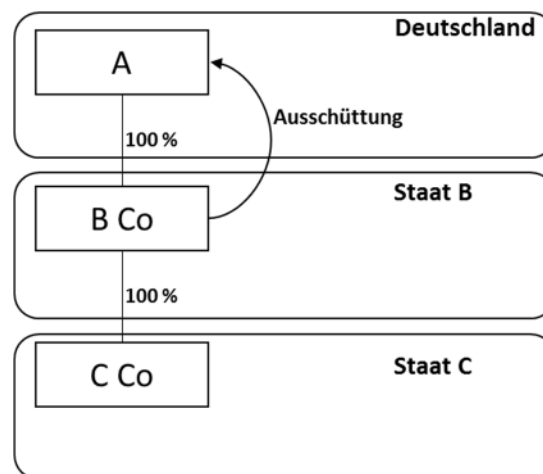
eine rückwirkende Anrechnung der Quellensteuer im Veranlagungszeitraum des Anfalls der zugrunde liegenden Zwischeneinkünfte.

Um insbesondere Artikel 8 Absatz 5 der ATAD umzusetzen, der im Ausschüttungsfall eine Anrechnung der vorherigen Hinzurechnungsbesteuerung ohne etwaige zeitliche Beschränkungen vorsieht, wird an der bisherigen Systematik nicht mehr festgehalten. Im Ausschüttungsfall ist nunmehr bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte ein Kürzungsbetrag abzuziehen, soweit in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge als sogenanntes Hinzurechnungskorrekturvolumen gesondert festgestellt wurden.

Absatz 1

Absatz 1 legt die Voraussetzungen fest, unter denen ein Kürzungsbetrag zu berücksichtigen ist. Der Steuerpflichtige muss eine Gewinnausschüttung von einer ausländischen Gesellschaft erhalten, für die ihm in den Vorjahren oder im gleichen Jahr Hinzurechnungsbeträge zugerechnet worden sind. Handelt es sich um mehrstufige Beteiligungsverhältnisse, so regelt Satz 2, dass ein Kürzungsbetrag auch für Gewinnausschüttungen der vermittelnden Gesellschaften angesetzt werden kann.

Beispiel:



A ist an der B Co im Staat B beteiligt und die B Co wiederum an der Zwischengesellschaft C Co im Staat C. Die passiven Einkünfte der C Co sind bei A im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung angesetzt worden.

Erhält A von der B Co eine Ausschüttung, ist hierfür bei A ein Kürzungsbetrag nach § 11 AStG anzusetzen. Ob und inwieweit die C Co an die B Co ausgeschüttet hat, ist unerheblich.

Für Bezüge im Sinne des Absatzes 1, die der Abgeltungssteuer (§ 32d EStG) unterliegen, ist nach Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz der Kürzungsbetrag bei der Ermittlung der Summe der einzelnen Kapitalerträge abzuziehen.

Absatz 2

Absatz 2 Satz 1 bestimmt, dass der Kürzungsbetrag auf den steuerpflichtigen Bezug begrenzt ist, der nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens beziehungsweise nach Abzug der (Teil-)Freistellungen des Investmentsteuergesetzes verbleibt. Die weitere Einschränkung des Satzes 2 gewährleistet, dass ein Kürzungsbetrag nur maximal in Höhe der steuerpflichtigen Bezüge bei einer Vollausschüttungsfiktion abgezogen werden kann, soweit im laufenden Veranlagungszeitraum und in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge in entsprechender Höhe durch den Steuerpflichtigen versteuert worden sind.

Absatz 3

Zur Verbesserung der Rechtssicherheit und Rechtsanwendung schreibt Absatz 3 die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens zur Ermittlung des verbleibenden Hinzurechnungskorrekturvolumens vor.

Absatz 4

Absatz 4 erweitert den Anwendungsbereich der Absätze 1 bis 3 auf die Fälle, in denen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der ausländischen Gesellschaft beziehungsweise an einer die Beteiligung vermittelnden Gesellschaft erzielt werden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem veräußerten Anteil um einen Anteil an einem Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds handelt, wenn die Voraussetzungen des § 7 Absatz 5 Satz 2 AStG vorliegen.

Absatz 5

Der Kürzungsbetrag wirkt sich nicht bei der Ermittlung des Gewinns, sondern erst bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus. Absatz 5 bestimmt, dass sich der Kürzungsbetrag auch auf die Gewerbesteuer auswirkt, sofern die Hinzurechnungsbeträge in früheren Jahren der Gewerbesteuer unterlegen haben. Die Höhe des Kürzungsbetrags ist gewerbesteuerlich im Zuge der Ermittlung des Gewerbeertrags erst nach Anwendung von § 8 Nummer 5 und § 9 Nummer 7 oder 8 GewStG zu bestimmen. Die Streichung von § 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG ist eine Folgeänderung aus dem Wegfall des § 3 Nummer 41 EStG, auf den sich § 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG ausschließlich bezieht. § 3 Nummer 41 EStG wird durch den Kürzungsbetrag des § 11 AStG ersetzt. Absatz 5 stellt künftig sicher, dass Ausschüttungen oder Anteilsveräußerungen nicht erneut der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie bereits auf der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfenen passiven Einkünften beruhen.

Beispiel:

Die natürliche Person P ist an der gewerblich tätigen A-GmbH & Co KG (A-KG) vermögensmäßig zu 100 % beteiligt. Die A-KG hält – neben anderen, dem P nahestehenden Personen – Anteile an der Zwischengesellschaft Z. Die A-KG bezieht von der Z eine Ausschüttung von 100 Euro. Diese ist infolge § 3 Nummer 40 EStG bei P in Höhe von 60 Euro einkommensteuerpflichtig. Nach § 11 Absatz 2 AStG ist bei P ein Kürzungsbetrag von 60 Euro bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte abzuziehen, sofern ein entsprechendes Hinzurechnungskorrekturvolumen besteht.

Die 60 Euro sind im Gewinn aus Gewerbebetrieb der A-KG nach § 7 in Verbindung mit § 5 Absatz 1 Satz 3 GewStG enthalten. Dieser ist gemäß § 8 Nummer 5 GewStG um 40 Euro auf 100 Euro zu erhöhen. Für den Fall, dass die Beteiligung der A-KG an der Z für sich genommen zu gering ist, um die Kürzungen nach § 9 Nummer 7 oder 8 GewStG auszulösen, ergibt sich ein Gewerbeertrag von 100 Euro. Dem steht gemäß § 11 Absatz 5 Satz 1 AStG nur ein Kürzungsbetrag für gewerbesteuerliche Zwecke von 60 Euro gegenüber. Nach § 11 Absatz 5 Satz 2 AStG erhöht sich der Kürzungsbetrag um 40 Euro auf insgesamt 100 Euro.

Der Kürzungsbetrag für einkommensteuerliche Zwecke kann also ein anderer als der für gewerbesteuerliche Zwecke sein. Die aus der Kürzung resultierende Minderung des Hinzurechnungskorrekturvolumens gemäß § 11 Absatz 3 AStG beträgt aber einheitlich 100 Euro.

Zusammenfassendes Beispiel:

A erzielt aus der Dividende Einkünfte nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 20 Absatz 8 EStG. Nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gemäß § 3 Nummer 40 Satz 1 Buchstabe d EStG ist die Dividende in Höhe von 120 Euro steuerpflichtig. Mit der Dividende zusammenhängende Beteiligungsaufwendungen fallen nicht an.

Gemäß § 11 Absatz 2 Satz 1 AStG beträgt der Kürzungsbetrag grundsätzlich 120 Euro. Der Betrag ist allerdings nach § 11 Absatz 2 Satz 2 AStG auf 90 Euro begrenzt, da das auf den 31. Dezember 2021 festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen zuzüglich des laufenden Hinzurechnungsbetrags nur in Höhe von 90 Euro (60 Prozent von der Summe von 50 Euro + 100 Euro) verfügbar ist.

Die für Zwecke der Quellensteueranrechnung nach § 34c Absatz 1 Satz 1 EStG maßgeblichen ausländischen Einkünfte betragen 120 Euro; der Kürzungsbetrag von 90 Euro ist gemäß § 11 Absatz 1 Satz 1 AStG erst bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte abzuziehen, ohne das Anrechnungspotential nach § 34c Absatz 1 EStG zu verringern. Bei einem insgesamt ausreichenden zu versteuernden Einkommen kann die Quellensteuer in Höhe von 20 Euro nach den allgemeinen Grundsätzen des § 34c EStG angerechnet werden.

Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2022 – sowohl für Zwecke der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer – berechnet sich nach § 11 Absatz 3 Satz 2 und 3 AStG wie folgt:

<i>Laufender Hinzurechnungsbetrag in 2022</i>	<i>100 Euro</i>
- <i>Bezüge im Sinne des § 11 Absatz 1 AStG aus 2022</i>	<i>200 Euro</i>
+ <i>Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2021</i>	<i>50 Euro</i>
= <i>Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2022, mindestens</i>	<i>0 Euro</i>

§ 12*Allgemeines*

§ 12 AStG erlaubt sowohl die Anrechnung der von der Zwischengesellschaft entrichteten Steuern als auch die Anrechnung einer vorgeschalteten Hinzurechnungsbesteuerung, um das Ziel der Gesetzesregelung zu wahren, unangemessene Steuervorteile auszugleichen, ohne darüber hinausgehende Mehrbelastungen aufzuerlegen.

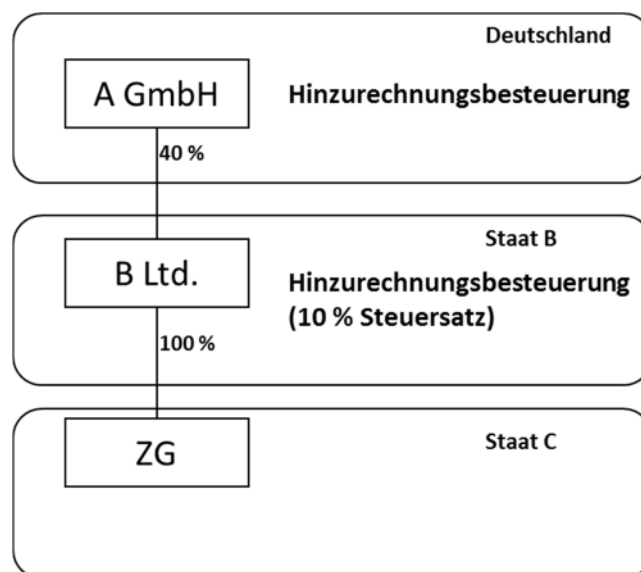
Absatz 1

Ein Antrag auf Steueranrechnung ist auf Grund des Wegfalls der Abzugsmöglichkeit der Steuern gemäß § 10 Absatz 1 AStG des bisherigen Rechts nicht mehr erforderlich. Die Regelung des bisherigen § 10 Absatz 1 Satz 3 AStG wird notwendigerweise in den § 12 Absatz 1 Satz 2 AStG übernommen.

Über den Verweis auf § 10 Absatz 1 AStG kann nach bisherigem Recht eine Anrechnung erst in dem Veranlagungszeitraum durchgeführt werden, in dem die ausländische Steuer von der Zwischengesellschaft entrichtet wird. Nach der Neufassung des Absatzes 1 ist für die Steueranrechnung der jeweilige Zeitraum maßgeblich, für den die Steuern entrichtet wurden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es hingegen nicht mehr an. Im Falle der späteren Entrichtung der Steuer ist die Festsetzung nach den Grundsätzen des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO zu korrigieren.

Absatz 2

Der neu gefasste Absatz 2 beruht auf den Erwägungsgründen der ATAD, eine Doppelbesteuerung dann zu vermeiden, wenn die Einkünfte in mehreren Staaten einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Nach dieser Vorschrift kann die im Ausland auf einen nach dortigem Recht festgesetzten Hinzurechnungsbetrag erhobene Steuer angerechnet werden, soweit die gleichen passiven Einkünfte der Zwischengesellschaft auch in den inländischen Hinzurechnungsbetrag eingegangen sind.

Beispiel:

Die A-GmbH mit Sitz im Inland ist zu 40 Prozent an der B Ltd. mit Sitz im Staat B beteiligt. Die B Ltd. hält 100 Prozent der Anteile an der Zwischengesellschaft (ZG) im Staat C. Der Staat B rechnet die passiven Einkünfte

der ZG auf Grund seiner Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung, die mit den §§ 7 bis 14 AStG vergleichbar sind, der B Ltd. zu. Die dortige Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag beträgt 10 Prozent.

Nach inländischem Recht beherrscht die A-GmbH die ZG ebenfalls, da ihr die Beteiligung der B Ltd. an der ZG in voller Höhe zugerechnet wird (B Ltd. ist gemäß § 1 Absatz 2 AStG nahestehende Person der A-GmbH). Die mittelbare Beteiligung der A-GmbH bleibt auch nicht nach § 7 Absatz 1 Satz 2 AStG unberücksichtigt: Zwar unterfallen die Zwischeneinkünfte bereits einer mit den deutschen Regelungen vergleichbaren Hinzurechnungsbesteuerung im Staat B, die danach hinzugerechneten Einkünfte unterliegen auf Grund des ausländischen Steuersatzes von 10 Prozent jedoch einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Absatz 5 AStG. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, kann im Beispielsfall eine Anrechnung der im Staat B erhobenen Steuer auf die inländische Steuer auf den Hinzurechnungsbetrag erfolgen.

Absatz 3

Der bisherige Absatz 3 hat die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern aus Gewinnausschüttungen der Zwischengesellschaft zum Gegenstand. Hierzu bedarf es einer gesetzlichen Regelung, da die Gewinnausschüttungen nach § 3 Nummer 41 EStG von der Steuer befreit sind und somit für die Quellensteuern im Ausschüttungsjahr kein Anrechnungsvolumen vorhanden ist.

Durch die neue Technik des § 11 AStG ist eine Anrechnung von Quellensteuern im Jahr der Gewinnausschüttung nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Absatz 3 in seiner bisherigen Form kann daher entfallen.

Die Klarstellung, dass im Rahmen der Anrechnung die Grundsätze des § 34c EStG und des § 26 KStG anwendbar sind, wird aus redaktionellen Gründen von Absatz 2 in Absatz 3 verschoben.

Zu Nummer 7

§ 13 – neu –

Absatz 1

Der neue § 13 Absatz 1 AStG besteht – im Grundsatz – in der Fortführung des § 7 Absatz 6 AStG nach dem bisherigen Recht (Gesellschaften mit Einkünften mit Kapitalanlagecharakter). Er lässt die Hinzurechnungsbesteuerung dann greifen, wenn keine beherrschende Beteiligung vorliegt und die ausländische Gesellschaft Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt. Damit wird Umgehungen durch internationale Beteiligungsstreuung entgegengewirkt.

Die Hinzurechnungsbesteuerung greift auch bei einer Beteiligung von weniger als 1 Prozent, wenn die ausländische Gesellschaft ausschließlich oder fast ausschließlich Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, und mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft kein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet (Börsenklausel). Das Tatbestandsmerkmal „fast ausschließlich“ ist erfüllt, wenn die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter 90 Prozent der gesamten Einkünfte betragen beziehungsweise übersteigen. Unter Hauptgattung der Aktien sind die Aktien zu verstehen, die das Aktienkapital repräsentieren und in der Regel auch Stimmrechte verleihen. Von diesen Aktien muss ein nicht unbedeutender Teil an einer anerkannten Börse ohne weiteres gehandelt werden können, um die 1-Prozent-Grenze unterschreiten zu können, ohne dass die Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst wird. Von einer anerkannten Börse ist auszugehen, wenn sie die Genehmigung der zuständigen Aufsichtsbehörde hat.

Absatz 2

Absatz 2 enthält die Definition der Kapitalanlageeinkünfte (vergleiche § 7 Absatz 6a AStG nach dem bisherigen Recht). Nach Absatz 2 handelt es sich bei den Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter um niedrig besteuerte Einkünfte aus passivem Erwerb einer ausländischen Gesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werterhöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen (mit Ausnahme der in § 8 Absatz 1 Nummer 7 und 8 AStG genannten Einkünfte) oder ähnlichen Vermögenswerten stammen. Dazu zählen unter anderem auch Einkünfte aus Finanzierungsleasing, soweit es sich nicht um eine Vermietungstätigkeit handelt, Factoring, Finanzinnovationen und Termingeschäften, es sei denn, der Steuerpflichtige weist das Vorliegen der Ausnahme in Absatz 2 zweiter Halbsatz nach. Zu den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter gehören auch entsprechende Veräußerungsgewinne und -verluste, ebenso wie den Einkünften mit Kapitalanlagecharakter funktional zuzuordnende Nebenerträge, zum Beispiel aus Sicherungsgeschäften.

Absatz 3

Absatz 3 ergänzt Absatz 1 in Bezug auf Gesellschaften im Sinne des REIT-Gesetzes. Ihre Einkünfte werden ebenfalls als solche mit Kapitalanlagecharakter qualifiziert. Im Ergebnis wird damit die REIT-Regelung in § 7 Absatz 8 AStG fortgeführt.

Absatz 4

Absatz 4 erklärt § 8 Absatz 2 und 5 AStG (Motivtest und Niedrigsteuergrenze) sowie die §§ 10 bis 12 AStG für entsprechend anwendbar. Damit wird der Rechtsprechung des EuGH aus der Entscheidung C-135/17 (X) Rechnung getragen.

Absatz 5

Absatz 5 regelt für die Fälle des § 13 AStG einen Vorrang des Investmentsteuerrechts, da keine Beherrschungskonstellation gegeben ist und es sich bei Investmentfonds im Gegensatz zu Kapitalanlagegesellschaften um marktübliche, standardisierte Anlageformen handelt. Die Rechtsfolge des Satzes 1 gilt auch für die einem Investmentfonds nachgeschalteten Gesellschaften, um die Neukonzeption der Zurechnung der mittelbaren Beteiligungen nicht anzuwenden.

Zu Nummer 8§ 14 – aufgehoben –

Mit der Änderung des Konzepts der Beherrschung wird keine übertragene Hinzurechnungsbesteuerung mehr vorgenommen, sondern der Hinzurechnungsbetrag einer nachgeschalteten Gesellschaft wird direkt dem inländischen Steuerpflichtigen zugerechnet. § 14 AStG wird daher aufgehoben.

Zu Nummer 9§ 15*Allgemeines*

Auf Grund der Änderungen in den §§ 7 bis 14 AStG sind Folgeanpassungen in den Absätzen 5 bis 7 sowie 9 und 11 des § 15 AStG erforderlich.

Zu Buchstabe a§ 15 Absatz 5 – neu –

§ 15 Absatz 5 AStG geltendes Recht regelt über einen Verweis auf § 12 AStG sowohl die Anrechnung von Steuern, die die ausländische Stiftung geleistet hat, als auch von Steuern auf nach § 15 Absatz 11 AStG befreite Zuwendungen. Auf Grund der geänderten Anrechnungsmethodik in § 12 AStG normiert § 15 Absatz 5 AStG die Regelungen für die Anrechnung künftig selbst. Der Verweis auf den § 12 AStG entfällt.

Zu Buchstabe b§ 15 Absatz 6 Nummer 2

Der § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes wurde Absatz 11.

Zu Buchstabe c§ 15 Absatz 7 Satz 2

§ 15 Absatz 7 Satz 2 AStG verweist bezüglich der Einkünfteermittlung der Stiftung auf § 10 Absatz 3 AStG. Da diese Vorschrift künftig keinen Ausschluss des § 8b KStG mehr enthält, ist eine dahingehende Anpassung des § 15 Absatz 7 AStG erforderlich.

Zu Buchstabe d**Zu Doppelbuchstabe aa**§ 15 Absatz 9 Satz 1

Der derzeitige Verweis in § 15 Absatz 9 AStG auf die §§ 7 bis 14 AStG geht mit Wegfall des § 14 AStG teilweise ins Leere und wird daher entsprechend angepasst.

Zu Doppelbuchstabe bb§ 15 Absatz 9 Satz 2 – neu –

Durch Einfügung des neuen Satzes 2 wird künftig normiert, dass die Grundsätze des § 7 Absatz 1 Satz 3 AStG für die der ausländischen Stiftung nachgeschalteten Zwischengesellschaften entsprechend gelten.

Zu Buchstabe e§ 15 Absatz 11 Satz 2 – neu –

§ 15 Absatz 11 AStG wird um einen Satz 2 ergänzt, nach dem die Steuern auf nach Satz 1 befreite Zuwendungen in entsprechender Anwendung des § 34c Absatz 1 und 2 EStG und § 26 Absatz 1 und 2 Satz 1 KStG anrechenbar sind. Diese gesonderte Regelung ist auf Grund des Wegfalls des Verweises auf § 12 AStG in § 15 Absatz 5 AStG erforderlich.

Zu Nummer 10**Zu Buchstabe a**§ 17 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1

Nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 sind auch die Geschäftsbeziehungen zu offenbaren, die zwischen der ausländischen Gesellschaft und den dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen bestehen. Durch den angepassten Verweis auf § 7 Absatz 3 und 4 AStG statt wie bisher auf § 1 Absatz 2 AStG ist sichergestellt, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift auch ein Nahestehen über ein Zusammenwirken durch abgestimmtes Verhalten umfasst.

Zu Buchstabe b§ 17 Absatz 1 Satz 2 Nummer 2

Die Vorlagepflicht nach Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 gilt nunmehr auch bezüglich der für die Anwendung des § 15 AStG sachdienlichen Unterlagen. Um die Sachverhaltsaufklärung in der Praxis zu erleichtern, wurde außerdem gesetzlich konkretisiert, dass neben den Bilanzen und Erfolgsrechnungen eine Darstellung der Beteiligungsverhältnisse sowie Steuererklärungen und Steuerbescheide vorzulegen sind.

Zu Nummer 11§ 18*Allgemeines*

Auf Grund des geänderten Beherrschungskonzepts regelt § 7 AStG entgegen dem bisherigen Recht, dass nun auch mittelbar an der Zwischengesellschaft beteiligte Gesellschafter selbst Steuerpflichtige im Sinne des § 7 AStG sein können. Der Anwendungsbereich des § 18 AStG wird daher durch die Zusätze „unmittelbar oder mittelbar beteiligt“ in den Absätzen 1 und 3 sowie „unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung“ in Absatz 2 auf Fallgestaltungen erweitert, in denen an der Zwischengesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter vorhanden sind.

Die Streichung der Zusätze „unbeschränkt“ in den Absätzen 1 bis 3 ist Folge des neuen § 7 Absatz 1 Satz 3 AStG, nach dem auch beschränkt Steuerpflichtige mit inländischen Betriebsstätten in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden.

Zu Buchstabe a§ 18 Absatz 1 Satz 1 und 2 – neu –

Zur Klarstellung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 18 AStG wird Absatz 1 Satz 1 um eine nicht abschließende Aufzählung der in das Feststellungsverfahren einzubeziehenden Besteuerungsgrundlagen ergänzt. Es handelt sich dabei um den Hinzurechnungsbetrag, die anrechenbaren Steuern, das Hinzurechnungskorrekturvolumen und den Verlustvortrag.

Aus der geänderten Hinzurechnungstechnik entsprechend der ATAD folgt, dass die Zwischeneinkünfte nachgeordneter Gesellschaften dem Steuerpflichtigen unmittelbar zugerechnet werden. Eine übertragende Zurechnung an die ausländische Obergesellschaft gemäß dem bisherigen § 14 AStG entfällt.

Zur korrekten Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens ist in Fällen nachgeschalteter Zwischengesellschaften eine gesonderte verfahrensrechtliche Regelung erforderlich. Daher regelt Absatz 1 Satz 2, dass im diesbezüglichen Feststellungsverfahren festgelegt werden muss, in welchem Verhältnis das Hinzurechnungskorrekturvolumen den jeweiligen Beteiligungssträngen zuzuordnen ist. Für den Übergangszeitpunkt kann eine sachgerechte schätzungsweise Aufteilung zugrunde gelegt werden.

Zu Buchstabe b§ 18 Absatz 2 Satz 1

Auf die Begründung unter Allgemeines wird Bezug genommen.

Zu Buchstabe c§ 18 Absatz 3 – neu –

Mit Anpassung des Absatzes 3 Satz 1 wird klargestellt, dass eine Erklärung zur gesonderten Feststellung stets nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben ist. In den Fällen, in denen der Steuerpflichtige geltend macht, dass der Motivtest nach § 8 Absatz 2 AStG erfüllt ist, sieht Absatz 3 Satz 2 nunmehr erleichterte Erklärungsspflichten in Form einer Anzeige vor; die für die Erklärung zur gesonderten Feststellung nach Satz 1 maßgeblichen Fristen gelten entsprechend auch für die Anzeige. Nach Satz 3 sind in der Anzeige insbesondere genaue Angaben zur ausländischen Gesellschaft einschließlich ihres Tätigkeitsbereichs, Angaben zu Beteiligungen an der ausländischen Gesellschaft, sowie Angaben zu den Beteiligten zu machen; entsprechende Nachweise sind vorzulegen. Bestehen nach Prüfung der eingereichten Unterlagen Zweifel zum Beispiel am Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der ausländischen Gesellschaft, kann das zuständige Finanzamt nach Satz 4 eine Erklärung zur gesonderten Feststellung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck anfordern. Nach Satz 5 können die aus Absatz 3 resultierenden Verpflichtungen durch Abgabe einer gemeinsamen Erklärung nach Satz 1 beziehungsweise durch Abgabe einer gemeinsamen Anzeige nach Satz 2 wahrgenommen werden. Sowohl die Erklärung als auch die Anzeige sind von den in Satz 6 genannten Personen eigenhändig zu unterschreiben.

Zu Buchstabe d§ 18 Absatz 5 – neu –

Die Zulässigkeit einer Außenprüfung in Hinzurechnungsbesteuerungsfällen richtet sich im bisherigen Recht nach § 193 Absatz 2 Nummer 2 AO. Zur Verfahrensvereinfachung und zur Vermeidung von Auslegungsfragen in der Praxis sieht der neu eingefügte Absatz 5 vor, dass eine Außenprüfung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei jedem Steuerpflichtigen zulässig ist. Die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 193 Absatz 2 Nummer 2 AO kann daher entfallen.

Zu Nummer 12**Zu Buchstabe a**§ 20 Absatz 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund des bereits nach geltendem Recht aufgehobenen Absatzes 3.

Zu Buchstabe b**§ 20 Absatz 2 – neu –**

Nach Artikel 7 Absatz 1 Satz 1 ATAD sind bestimmte ausländische Betriebsstätten eines inländischen Unternehmens wie ein beherrschtes ausländisches Unternehmen zu behandeln. Niedrig besteuerte passive Einkünfte einer Betriebsstätte sind danach zum Beispiel in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn sie im Mitgliedstaat des Unternehmens auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreit wären.

Dieser Regelung wird im nationalen Recht – entsprechend dem bisherigen § 20 Absatz 2 AStG – durch einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode entsprochen. Dadurch wird sichergestellt, dass die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht umgangen werden, indem passive Einkünfte statt einer ausländischen Zwischengesellschaft einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden.

Unterbleibt eine Hinzurechnung wegen § 10 Absatz 1 Satz 2 AStG wird nunmehr klargestellt, dass die Regelungen zum Verlustvortrag und der Ausschluss des Verlustrücktrags gleichermaßen für die betreffenden Betriebsätteneinkünfte bestehen.

Zu Nummer 13**§ 21***Absatz 1*

§ 21 AStG wird redaktionell vollständig überarbeitet und der zeitliche Anwendungsbereich auf Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume ab 2022 umgestellt.

Absatz 1 regelt auch den zeitlichen Anwendungsbereich der Neufassung des § 6 AStG. Die Neufassung von § 6 AStG gilt danach erstmals für Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden.

Absatz 2

Die Änderung in § 1 Absatz 2 findet nach Absatz 1 grundsätzlich erstmals für Veranlagungs- und Erhebungszeiträume ab 2022 Anwendung. Abweichend davon sieht Absatz 2 in Einklang mit der von der ATAD vorgegebenen Anwendungsregelung zu § 4k EStG (Hybride Gestaltungen) eine Anwendung bereits ab 2020 vor.

Absatz 3

Für bis zum Ablauf des 31. Dezember 2021 verwirklichte Tatbestände im Sinne des § 6 Absatz 1 AStG gelten die bestehenden Stundungs- und Fristenregelungen fort (Altfälle). Davon ausgenommen ist die Berücksichtigung nachträglicher Wertminderungen für nach dem [einsetzen: Tag des Kabinettschlusses des vorliegenden Änderungsgesetzes] erfolgende Veräußerungen. Diese sind somit auch in Altfällen nicht mehr zu berücksichtigen.

*Absatz 4**Satz 1*

Nach § 21 Absatz 4 Satz 1 AStG ist die vorliegende Fassung des Außensteuergesetzes hinsichtlich der §§ 7 bis 20 AStG erstmalig für den Veranlagungszeitraum bzw. Erhebungszeitraum anzuwenden, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2021 beginnt.

Satz 2

§ 21 Absatz 4 Satz 2 AStG legt fest, dass auf Verluste, die vor dem 1. Januar 2022 entstanden sind, weiterhin die bisherigen Regelungen zum Verlustabzug anwendbar sind.

Satz 3

Da der Zeitpunkt für die Berücksichtigung der ausländischen Steuern der Zwischengesellschaft von dem Jahr der Zahlung auf das Jahr des Anfalls des Hinzurechnungsbetrags verschoben wird, ist in § 21 Absatz 4 Satz 3 AStG eine diesbezügliche Übergangsregelung aufgenommen worden. Sie hat zur Folge, dass keine Anrechnungsbeträge durch den Systemwechsel ins Leere laufen.

Satz 4

Auf Grund der Einführung des Kürzungsbetrags nach § 11 AStG und der letztmaligen Anwendung des § 3 Nummer 41 EStG im Veranlagungszeitraum 2021 ist es erforderlich geworden, dass für nach bisherigem Recht versteuerte Hinzurechnungsbeträge ein Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens bestimmt wird. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen wird jedoch nicht erhöht, soweit die betreffenden Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne bis zum Veranlagungszeitraum 2021 nach § 3 Nummer 41 EStG steuerbefreit sind. Als Folge der geänderten Zuflussfiktion des § 10 Absatz 2 AStG wird auch ein nach bisherigem Recht erst im Veranlagungszeitraum 2022 versteuerter Hinzurechnungsbetrag bereits in den Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens zum 31. Dezember 2021 einbezogen. Die nach Satz 4 im Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens erfassten Hinzurechnungsbeträge bleiben bei der Ermittlung und Feststellung des Hinzurechnungskorrekturvolumens nach § 11 Absatz 3 – neu – außer Ansatz.

Satz 5

Nach dem bisherigen Recht werden die Verluste von Untergesellschaften im Rahmen der übertragenden Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 14 AStG auf Ebene der jeweiligen Obergesellschaft gebündelt. Da die Verlustverrechnung im Falle nachgeschalteter Gesellschaften nach § 10 Absatz 3 AStG – neu – nicht mehr möglich ist, sieht § 21 Absatz 4 Satz 5 AStG vor, dass die Verluste aus Vorjahren auf Antrag der den Verlusten verursachenden Zwischengesellschaften zugeordnet werden können, sofern sie noch nicht verrechnet worden sind.

Zu Artikel 6 (Inkrafttreten)

Das vorliegende Gesetz tritt am Tag nach Verkündung in Kraft.