

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin

## E-Mail



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Bk/We  
Tel.: +49 30 240087-49  
Fax: +49 30 240087-77  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

13. Dezember 2019

### **Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) GZ IV C 2 - S 1910/19/10057 :003 DOK 2019/1033632**

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachdem die Umsetzung der ATAD-Richtlinie seit über einem Jahr erwartet wurde, begrüßen wir grundsätzlich, dass nun endlich ein Referentenentwurf vorliegt.

Angesichts des Umfangs des Entwurfs ist die gewährte Stellungnahmefrist (wieder einmal) viel zu kurz bemessen. Eine fundierte Beurteilung dieser komplexen Gesetzesmaterie unter Heranziehung unserer mit Praktikern besetzten Ausschüsse ist innerhalb von zwei Tagen nicht möglich. Damit gehen dem Gesetzgeber wesentliche Hinweise zur praktischen Umsetzbarkeit verloren, die dazu beitragen würden, die Anwendbarkeit des Steuerrechts zu verbessern und eine spätere Reparaturgesetzgebung zu verhindern.

Dieses ist insbesondere angesichts der geplanten Umsetzung einer EU-Richtlinie höchst bedauerlich, die bereits im Jahr 2016 veröffentlicht und im Mai 2017 modifiziert worden ist. Unseres Erachtens hätte daher ausreichend Zeit bestanden, die Vorgaben dieser Richtlinie rechtzeitig in das deutsche Recht umzusetzen und damit den beteiligten Organisationen ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben.

Bitte gestatten Sie uns vorab noch die folgenden Anmerkungen. Die Bundessteuerberaterkammer fordert spätestens seit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eine Modernisierung des deutschen Außensteuerrechts. Dies galt insbesondere im Hinblick auf die Modernisierung des Aktivitätskatalogs sowie auf die Aufhebung der Mitwirkungstatbestände. Ein wesentlicher Kritikpunkt ist darüber hinaus die Höhe der Niedrigbesteuerungsgrenze von derzeit 25 %, die wiederum nicht abgesenkt werden soll.

Als Fazit bleibt festzuhalten, dass weitere Verschärfungen auf die Steuerpflichtigen zukommen werden, was angesichts des sich verstärkenden internationalen Steuerwettbewerbs zu erheblichen Verwerfungen führen wird.



Seite 2

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie aufgrund der viel zu kurzen Frist zur Stellungnahme nur einige wenige Anmerkungen. Wir können nur dazu aufrufen, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ausreichenden Raum für eine fachliche Diskussion der vorgeschlagenen Änderungen einzuräumen.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Steffi Balzerkiewicz  
Referatsleiterin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

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

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-49  
Telefax: 030 24 00 87-77  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

13. Dezember 2019

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

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

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

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll nun die sich aus Art. 5 Abs. 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Werts umgesetzt werden, wenn eine Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten wegfällt („Verstärkung“). Die geplante Änderung ist insoweit begrüßenswert. Dies soll gesetzestechnisch in der Weise erfolgen, dass zunächst in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG-E eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 zweiter Halbsatz – neu – EStG-E (bzw. auch im Folgenden analog für eine Veräußerung nach § 12 Abs. 1 Satz 3 – neu – KStG-E) und anschließend eine Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 9 – neu – EStG-E fingiert wird. Durch § 12 Abs. 1a – neu – KStG-E wird § 4 Abs. 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG, der durch dieses Änderungsgesetz ergänzte § 4 Abs. 1 Satz 9 – neu – EStG-E sowie der bisherige § 4 Abs. 1 Satz 9 (künftig: Satz 10) EStG für entsprechend anwendbar erklärt.

Dabei wird in Art. 5 Abs. 1 ATAD auf den Marktwert abgestellt, der nach Art. 5 Abs. 6 ATAD als Betrag definiert wird, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können. Damit bringt die Richtlinie den Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung (vgl. Erwägungsgrund (10) ATAD-RL). Da Art. 5 Abs. 5 ATAD sowohl in den Fällen einer Begründung als auch einer Verstärkung des Besteuerungsrechts die Anerkennung des vom anderen Staat im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung zugrunde gelegten Wertes verlangt, sofern dieser „dem Marktwert“ entspricht, fingiert § 4 Abs. 1 Satz 9 – neu – EStG-E i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5b – neu – EStG-E für den Fall der Verstärkung von Besteuerungsrechten und § 4 Abs. 1 Satz 8 zweiter Halbsatz EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a zweiter Halbsatz EStG für den Fall der Begründung von Besteuerungsrechten eine Einlage zu dem vom anderen Staat der Besteuerung zugrunde gelegten Wert, höchstens dem gemeinen Wert.

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

Zu Nr. 4 – § 4g Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 Satz 3 – neu –, Abs. 6 und  
Zu Nr. 10 – § 36 Abs. 5 EStG-E

Zur Abmilderung der Besteuerungskonsequenzen gewährt Art. 5 Abs. 2 ATAD dem Steuerpflichtigen das Recht, die Zahlung einer Steuer auf die entstandene Wertsteigerung oder einer Wegzugsteuer nach Art. 5 Abs. 1 ATAD durch Teilzahlungen, die über 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. Zudem gesteht die ATAD in Form einer „Kannvorschrift“ den Mitgliedstaaten das Recht zu, im Stundungsfall Zinsen und Sicherheitsleistungen zu erheben (Art. 5 Abs. 3 ATAD). Bei Betrachtung der Stundungsregelungen, die die ATAD vorgibt, wird deutlich, dass sich der Richtliniengeber an den Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung zu einer mit den Grundfreiheiten konformen Wegzugsbesteuerung orientiert (s. EuGH vom 29. November 2011, National Grid Indus, Slg. 2011 I-12307; EuGH vom 21. Mai 2015, Verder LabTec, ECLI:EU:C:2015:331; EuGH vom 23. Januar 2014, DMC, ECLI:EU:C:2014:20), um dieser gerecht zu werden.

Da Art. 5 Abs. 2 ATAD insoweit keine Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige, Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens oder EU-Staaten vorsieht, wird § 4g Abs. 1 EStG entsprechend angepasst. Diese – im Schrifttum bereits seit langer Zeit geforderte – Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 4g EStG-E aufgrund der Vorgaben der ATAD sind grundsätzlich zu begrüßen. Zudem wird klargestellt, dass der Ausgleichsposten auch in Fällen einer sog. passiven Entstrickung gebildet werden kann. Obgleich diese Klarstellung im Sinne der

Rechtssicherheit begrüßenswert erscheint, so ist eine Besteuerung als Folge einer passiven Entstrickung grundsätzlich als kritisch zu beurteilen; dies steht insbesondere im diametralen Widerspruch zur (früheren) Rechtsprechung des BFH (s. BFH vom 16. Dezember 1975, BStBl. II 1976, S. 246), wonach bspw. der (Neu-)Abschluss eines DBA gerade nicht zur Entstrickung führt(e).

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

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

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

#### Zu Nr. 6 – § 4k EStG-E:

##### Betriebsausgabenabzug bei hybriden Gestaltungen

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

Im Einzelnen haben wir zu dieser Rechtsnorm folgende Anmerkungen:

#### Zu § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG-E

Der Ausschluss vom Betriebsausgabenabzug soll dann nicht eintreten, soweit die Steuervergünstigung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge voraussichtlich in einem künftigen Besteuerungszeitraum beseitigt wird und die Zahlungsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten. Diesbezüglich regen wir an, eine intertemporale Regelung zu treffen. Eine entsprechende Steuerfestsetzung könnte zukünftig insoweit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen.

#### Zu § 4k Abs. 2 EStG-E

Gemäß § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG-E wird der Betriebsausgabenabzug nicht versagt, wenn die betreffenden Aufwendungen mit Erträgen des selben Steuerpflichtigen verrechnet werden und der inländischen Besteuerung und auch in dem Staat des Gläubigers einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Diese Regelung sichert deutsches Steuersubstrat. Es dürfte im Einzelfall jedoch schwierig sein, die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat nachzuweisen.

#### Zu § 4k Abs. 3 EStG-E

Nach § 4k Abs. 3 EStG-E ist ein Betriebsausgabenabzug auch dann ausgeschlossen, wenn die entsprechenden Erträge aufgrund deren vom deutschen Recht abweichender steuerlicher Zuordnung oder Zurechnung in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Hier stellt sich uns die Frage, welche Konsequenzen z. B. die Gewährung steuerfreier Investitionszulagen, etwa zur Förderung eines Wirtschaftsgebietes oder einer Branche, hätten. Handelte es sich in diesen Fällen dann um eine abweichende steuerliche Zuordnung oder Zurechnung des anderen Staates?

#### Zu § 4k Abs. 4 EStG-E

Anzumerken ist, dass das zu Satz 1 gebildete Beispiel eher eine Konsequenz des deutschen Mitunternehmerkonzeptes und damit der transparenten Behandlung der Personengesellschaften in Deutschland sein dürfte. Unverständlich ist die Regelung in § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG-E. Was konkret gemeint ist, wird erst aus der Gesetzesbegründung nebst des geschilderten Beispielfalls ersichtlich. Wir halten es für äußerst problematisch, wenn sich erst aus der Gesetzesbegründung ergibt, was vom Steuerpflichtigen verlangt wird.

#### Zu § 4k Abs. 6 EStG-E

Neben des Nahestehens von Personen ist ein weiterer Anwendungsfall des Betriebsausgabenabzugsverbots der Absätze 1 bis 5 das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung. Diese wird definiert als die Erzielung eines steuerlichen Vorteils der in die vertraglichen Bedingungen eingeflossen ist und vor allen Dingen die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten. Eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzugsverbot aufgrund der

Beteiligung an einer strukturierten Gestaltung soll dann gelten, wenn nach den äußeren Umständen vernünftiger Weise nicht davon auszugehen ist, dass dem Steuerpflichtigen der steuerliche Vorteil bekannt war und ihm der Nachweis, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde, gelingt. Auch dieser Satz enthält einige unbestimmte Rechtsbegriffe, die in der Praxis dazu führen, dass dem Steuerpflichtigen der geforderte Nachweis nicht gelingen wird.

#### Zu § 4k Abs. 7 EStG-E

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

#### Zu Nr. 11 – § 50d Abs. 9 Nr. 3 – neu – EStG-E

Es wird nicht klar, was hier geregelt werden soll. Wir bitten um Überprüfung, ob der Gesetzestext so korrekt gefasst ist.

### **Zu Artikel 5: Änderung des Außensteuergesetzes**

#### Zu Nr. 2 – § 1a AStG-E: Finanzierungsbeziehungen

Diese Einfügung des § 1a AStG-E dürfte u. a. auf der Entscheidung des EuGH in der Rs. Hornbach-Baumarkt AG (Urteil vom 31. Mai 2018 – C-382/16) beruhen.

Gemäß § 1a Abs. 2 Satz 3 AStG-E ist die Vergütung dieser Geschäftsvorfälle auf den risikofreien Zinssatz begrenzt, der dem Zinssatzverlauf adäquater Staatenleihen höchster Bonität entspricht. In Zeiten der Negativzinsen, die voraussichtlich auch noch einige Zeit anhalten werden, stellt sich die Frage, ob ggf. ein Minuszinssatz anzusetzen ist.

#### Zu Nr. 2 – § 1b AStG-E: Preisanpassungsklausel

Gemeint sind wohl sog. Earn-Out-Klauseln die zu einer späteren Anpassung eines Kaufpreises aufgrund einer späteren Gewinnentwicklung führen. Es stellt sich uns die Frage, ob diese Regelungen auch bei Start-ups adäquat sind, bei denen immaterielle Werte oder Vorteile sich allenfalls erst im Laufe der Zeit entwickeln.



Zu Nr. 4 – § 6 AStG-E:  
Besteuerung des Vermögenszuwachses

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

Ob dies mit der vorgeschlagenen Neuregung erreicht wird, erscheint zweifelhaft. Ohne Not weicht die nunmehr geplante gesetzliche Regelung von der Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs, wie in Artikel 5 der ATAD vorgesehen, ab.

Zwar wurde der Anwendungsbereich der Vorschrift insofern erweitert, als dass die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht von 10 auf 7 Jahre verkürzt wurde. Durch die gleichzeitige Beschränkung auf einen Betrachtungszeitraum auf die letzten 12 Jahre vor dem die Besteuerung auslösenden Tatbestand wird die Anwendung der Vorschrift jedoch insgesamt vereinfacht. Zudem wird systematisch an die Regelung in § 2 AStG angeknüpft.

Darüber hinaus ist positiv zu vermerken, dass nunmehr klargestellt wurde, dass Erwerbe von Todes wegen künftig nicht von der Vorschrift erfasst werden.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist es jedoch zweifelhaft, ob die rätierliche Entrichtung der Steuer für alle Steuerpflichtigen über 7 Jahre verhältnismäßig ist.

Die Neuregelung berücksichtigt nach unserer Auffassung nicht ausreichend, dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht durch einen Wegzug, sondern erst durch eine tatsächliche Veräußerung erhöht wird. Dies gilt umso mehr als dass es um die Besteuerung von stillen Reserven von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen und nicht um Betriebsvermögen handelt.

Die vorgesehene rätierliche Entrichtung der Steuer hebt den Liquiditätsnachteil für den Steuerpflichtigen nicht auf. Aus unserer Sicht ist die dauerhafte zinslose Stundung der Wegzugssteuer bis zur Veräußerung die einzig sachgerechte Lösung zumindest für Wegzugsfälle in die EU- und EWR-Staaten sowie die Schweiz. Im Hinblick auf den Wegzug in Drittstaaten ist bei konsequenter Anwendung der EuGH-Rechtsprechung ebenfalls eine zinslose Stundung zu gewähren, wenn mit den Drittstaaten abkommensrechtliche Regelungen zum Informationsaustausch entsprechend Art. 26 OECD-MA (sog. große Auskunftsklausel als Äquivalent zur Amtshilferichtlinie) und entsprechend Art. 27 OECD-MA (als Äquivalent zur Beitreibungsrichtlinie) getroffen wurden.

Problematisch ist aus unserer Sicht zudem, dass die Vorschrift weiterhin nur auf den Vermögenszuwachs begrenzt ist und negative Wertänderungen vor dem Wegzug außen vor lässt. Dies kann bei verschiedenen Beteiligungen zu einer unsystematischen und nicht leistungsge-

rechten Doppelbelastung führen. Auch eine Verrechnung zwischen Wegzugsgewinnen und -verlusten aus verschiedenen Beteiligungen ist nicht zulässig.

Unverständlich ist es u. E., warum in § 6 Abs. 4 Nr. 5 AStG-E die noch nicht entrichtete Steuer auch dann fällig gestellt wird, wenn Gewinnausschüttungen über eine bestimmte Höhe gewährt werden, weil Beteiligungen im Regelfall auch dazu dienen, diese zu erhalten.

Zu Nr. 5 – § 7 Abs. 1 und 2 AStG-E:  
Beteiligung an ausländischer Zwischengesellschaft

Eine ausländische Gesellschaft wurde bisher als inländerbeherrscht angesehen, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige allein oder gemeinsam mit erweitert beschränkt steuerpflichtigen Personen zu mehr als 50 % an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, § 7 Abs. 1 Satz 1 AStG. Dabei war es nicht erforderlich, dass es sich um verbundene Unternehmen oder nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG handelt oder dass diese Personen gemeinsam Kontrolle über die ausländische Gesellschaft ausübten noch anderweitig kollusiv zusammenwirkten.

Eine Inlandsbeherrschung konnte sich aufgrund des fehlenden Näheverhältnisses daher auch rein zufällig ergeben und wegen der Einbeziehung von Klein- und Kleinstbeteiligungen sogar unerkannt bleiben.

In Übereinstimmung mit den Vorgaben der ATAD ist nunmehr vorgesehen, dass eine Beherrschung vorliegt, wenn dem Steuerpflichtigen allein oder zusammen mit ihm nahestehenden Personen mehr als die Hälfte der Stimmrechte oder mehr als die Hälfte der Anteile am Nennkapital unmittelbar oder mittelbar zuzurechnen sind oder ihm unmittelbar oder mittelbar ein Anspruch auf mehr als die Hälfte des Gewinns oder des Liquidationserlöses dieser Gesellschaft zusteht. Damit wird die ATAD-Richtlinie zutreffend umgesetzt und das Risiko von Vollzugsdefiziten nachhaltig verringert. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt dies ausdrücklich.

Problematisch ist u.E. die Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 2 AStG-E betreffend die Nichtberücksichtigung mittelbarer Beteiligungen.

Beispiel: Eine Berlin-GmbH (Steuerbelastung 30 %) ist zu 100 % an einer Zossen-GmbH (Steuerbelastung wegen des niedrigeren Gewerbesteuerhebesatzes 23 %) beteiligt, welche wiederum zu 100 % an einer UngarnKapGes (Steuer 9 %) beteiligt ist. Erfolgt nun eine Hochschleusung auf die 30 %-ige Steuerbelastung der Berlin-GmbH, so würden die bewusst gewählten unterschiedlichen Gewerbesteuerhebesätze in Deutschland hierdurch konterkariert.

Zu Nr. 5 – § 8 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 AStG-E:  
Einkünfte von Zwischengesellschaften

Der Referentenentwurf hält an der konzeptionellen Ausgestaltung des § 8 Abs.1 AStG fest und definiert weiterhin einen Katalog von aktiven Einkünften. Die im Vorfeld diskutierten Vorschläge zur Anpassung des Aktivkatalogs wurden nur vereinzelt umgesetzt. Wir möchten daher

noch einmal das Augenmerk auf die Reformbedürftigkeit der Mitwirkungstatbestände des § 8 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 AStG lenken.

Zunächst überrascht, dass der Referentenentwurf für Handels- und Dienstleistungsgesellschaften keine Abschaffung, sondern eine Ausweitung der schädlichen Mitwirkung auf die Mitwirkung von im EU/EWR-Raum ansässigen nahestehenden Personen vorsieht.

Aus unserer Sicht besteht kein Grund dafür, an diesen Mitwirkungstatbeständen festzuhalten.

Durch die Anwendung der Fremdvergleichsgrundsätze und des § 1 AStG auf die Verrechnungspreise für die Mitwirkungshandlungen der inländischen Beteiligten wird bereits sichergestellt, dass der im Inland zu steuernde Teil des Gewinns der ausländischen Tochtergesellschaft erfasst wird. Durch die Dokumentationsvorschriften bei den Verrechnungspreisen gibt es umfangreiche Mitwirkungspflichten sowohl des Steuerpflichtigen als auch Prüfungs- und Änderungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung, um Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen. Zudem soll die Umsatzgrenze, ab der die Verrechnungspreisdokumentationen vorzuhalten sind, auf die Hälfte abgesenkt werden.

Im Übrigen stellt sich die Frage, ob die Regelung über einen Passivkatalog zu einer klareren, leichteren Handhabbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung führen würde. Der Übergang zu einem Passivkatalog hätte zudem den Vorteil, dass neue Geschäftsfelder, etwa aufgrund fortschreitender technologischer Entwicklungen, nicht mehr automatisch als passiv angesehen werden würden.

Dafür spräche aus unserer Sicht auch, dass ein Passivkatalog den veränderten wirtschaftlichen Bedingungen wie arbeitsteiliger Prozessabläufe, der Wertschöpfung über Unternehmenseinheiten, der verstärkten internationalen Aufstellung von Unternehmensgruppen aufgrund der Globalisierung und vor allem der Digitalisierung besser gerecht würde.

Ganz generell sollte u. E. überprüft werden, ob die §§ 8 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AStG-E hinreichend überdacht sind.

#### Zu § 8 Abs. 3 AStG-E

Mit § 8 Abs. 3 AStG-E wird die Exkulpationsmöglichkeit in § 8 Abs. 2 AStG-E auch weiterhin nur Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU-Mitgliedstaat oder einem EWR-Vertragsstaat eingeräumt.

Unseres Erachtens ist es jedoch erforderlich, die Vorgaben der EuGH-Entscheidung vom 26. Februar 2019 in der Rs. X (C-135/17) in § 8 Abs. 3 AStG zu berücksichtigen. Mit anderen Worten: die Exkulpationsmöglichkeit ist auch Gesellschaften mit Sitz im Drittland einzuräumen, wenn eine rechtlich verbindliche Möglichkeit zur Amtshilfe besteht.

### Zu § 8 Abs. 5 AStG-E

Entgegen aller Diskussionen und Hoffnungen wird die Niedrigbesteuerungsgrenze in § 8 Abs. 5 AStG-E nach wie vor mit 25 % angesetzt. War diese bei der Einführung des Steuersatzes im Jahr 2000 noch grundsätzlich systemkonform, weil sie dem damaligen Körperschaftsteuer-Tarif entsprach, entspricht sie aus heutiger Sicht nicht mehr den Anforderungen an eine zeitgemäße Hinzurechnungsbesteuerung. Der Entwurf wird seinen eigenen Ansprüchen an dieser Stelle insofern nicht gerecht.

Zum einen sind aufgrund der internationalen Entwicklungen der letzten Jahre immer mehr Staaten dazu übergegangen, ihre Körperschaftsteuer-Sätze zu senken. Infolge dieses Trends fallen inzwischen regelmäßig wirtschaftliche Aktivitäten in anderen Industriestaaten unter die Hinzurechnungsbesteuerung, obwohl sie dort ursprünglich aus nichtsteuerlichen Gründen angesiedelt wurden. Als Beispiel seien an dieser Stelle nur die USA genannt

Noch problematischer ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer jedoch die damit verbundene systematische Höherbesteuerung von Auslandssachverhalten, wenn die ausländische Steuer mehr als 15 % und weniger als 25 % beträgt. Aufgrund der fehlenden Anrechnungsmöglichkeiten auf die deutsche Gewerbesteuer werden Auslandsinvestments gegenüber dem reinen Inlandsfall systematisch benachteiligt. Eine solche Übermaß- bzw. Doppelbesteuerung ist auch mit dem Argument der Missbrauchsbekämpfung nicht zu rechtfertigen.

Die Niedrigsteuergrenze muss im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens spürbar abgesenkt werden. Sollte sie weiterhin mehr als 15 % betragen, muss eine Anrechnungsmöglichkeit auf die Gewerbesteuer vorgesehen werden. Anderenfalls wird sich die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland noch weiter verschlechtern. Der Verweis auf die Diskussionen über eine globale Mindestbesteuerung (GLOBE) auf OECD-Ebene auf S. 78 des Entwurfs kann aus unserer Sicht nicht als Rechtfertigung der Beibehaltung der Grenze von 25 % herhalten, da die Mindestbesteuerung nach Pillar 2 nur einen kleinen Teil des Gewinns betreffen wird und der diesen Gewinnanteil betreffende (Effektiv-)Steuersatz angesichts der Unternehmenssteuersätze im internationalen Vergleich deutlich unterhalb des deutschen Besteuerungsniveaus liegen dürfte. Eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf den geltenden Körperschaftsteuersatz von 15 % sollte deshalb nicht länger hinausgeschoben werden.

### Zu Nr. 5 – § 12 AStG-E: Steueranrechnung

Es erfolgt keine Anrechnung auf die Gewerbesteuer des Steuerpflichtigen.

Dieses steht u. E. nicht im Einklang mit den EU-Grundfreiheiten, wie folgendes Beispiel zeigt. Eine deutsche GmbH (30 % Gesamtsteuerbelastung) ist an einer Kapitalgesellschaft in den Niederlanden beteiligt, deren KöSt-Steuerbelastung 24,9 % beträgt. Auf den bei der GmbH anzusetzenden Hinzurechnungsbetrag kann die KöStNL i. H. v. 15 % angerechnet werden, es verbleiben in Deutschland somit 15 % Steuern. Insgesamt verbleiben bei der deutschen GmbH somit fast 40 % Steuern, nämlich 15 % aus D und 24,9 % aus NL.

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

Zu Nr. 9 – § 20 Abs. 2 AStG-E:

Bestimmungen über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Paragraf 20 Abs. 2 AStG-E lässt keinen Substanznachweis zu und verstößt damit gegen die Richtlinie.

Zu Nr. 10 – § 20a – neu – AStG-E:

Negative Einkünfte von ausländischen Betriebsstätten

Es könnte überlegt werden, statt eines neuen Paragraphen den Text als § 20 Abs. 3 AStG-E zu fassen.

**Zu Artikel 6: Änderung der Abgabenordnung**

Zu Nr. 3 – § 89a – neu – AO-E:

Vorabverständigungsverfahren

Ausweislich der Gesetzesbegründung wird mit der Schaffung einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren in § 89a – neu – AO-E dem Ausland signalisiert, dass die Bundesrepublik Deutschland der Streitvermeidung im grenzüberschreitenden Kontext einen sehr hohen Stellenwert beimisst. Es wird der Wille zum Ausdruck gebracht, Vorabverständigungsverfahren mit dem Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung einzuleiten und in einem eindeutig geregelten Verfahren Rechtssicherheit zu schaffen. Neben bilateralen besteht auch die Möglichkeit multilaterale Verständigungsverfahren einzuleiten. Die Überführung der bisherigen Steuerverwaltungspraxis in eine gesetzliche Regelung wird grundsätzlich auch von der Bundessteuerberaterkammer begrüßt.

Bedauerlicherweise sieht die gesetzliche Regelung aktuell nur sehr eingeschränkte Anhörungs- und Mitwirkungsrechte für den Steuerpflichtigen vor, da dieser nach der Antragsstellung kein Verfahrensbeteiligter mehr ist. Obwohl die Doppelbelastung den Steuerpflichtigen unmittelbar betrifft, hat er formal keine Möglichkeit, den Sachverhalt und seine rechtliche Bewertung im Verfahren zu Gehör zu bringen. Verhandelt wird nicht mit, sondern über den Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige verfügt lediglich über Informations- und Zustimmungsrechte. Vor dem Hintergrund, dass vom Steuerpflichtigen erhöhte Mitwirkungspflichten und am Ende auch ein Rechtsbehelfsverzicht eingefordert werden, sollte seine Stellung im Verfahren daher gestärkt werden.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer gebietet es die Rechtsstaatlichkeit, dass dem Steuerpflichtigen als unmittelbar Betroffenen im Verlauf des Verfahrens zumindest Informationsrechte über den Verfahrensstand gewährt werden.

Darüber hinaus sollte dem Steuerpflichtigen ein Mindestmaß an rechtlichem Gehör eingeräumt werden. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Sicherstellung der Vollständigkeit und Richtigkeit des zu beurteilenden Sachverhalts, die in der Praxis häufig nicht gewährleistet ist. Aus Sicht der Finanzverwaltung hätte dies den Vorteil, dass praktische Probleme mit der Unterstützung des Steuerpflichtigen ggf. leichter und/oder schneller zu lösen sind, wie bspw. die Überwindung von Sprachbarrieren.

Nicht nachvollziehbar ist zudem, die deutliche Erhöhung der Gebühr für einen Antrag von 20.000,00 € auf 30.000,00 € (bisher geregelt in § 178a AO). Es ist nicht erkennbar, worin die Mehrleistung der Finanzverwaltung gegenüber dem bisherigen Verfahren besteht, die eine Erhöhung der Gebühr um 10.000,00 € rechtfertigt. Die Erhöhung der Antragsgebühr um 10.000,00 € stellt ein faktisches Hindernis zur Verfahrenseinleitung und belastet den Steuerpflichtigen unverhältnismäßig.

#### Zu Nr. 4 – § 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E: Absenken des Schwellenwertes

Nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E hat ein Steuerpflichtiger, der Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, in Gestalt der Stammdokumentation (Master File) einen Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit und über die angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung zu geben. Die Regelung hat das Ziel, die Informationsasymmetrie zwischen der Unternehmensgruppe und der Finanzverwaltung abzuschaffen. Der Finanzverwaltung sollen Anhaltspunkte für die Beurteilung der Verrechnungspreispolitik eines Unternehmens in ihrem wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Zusammenhang gegeben werden (BT-Drs. 18/9536).

Die drastische Absenkung der Schwelle zur Erstellung der Stammdokumentation von 100 Mio. € auf 50 Mio. € Jahresumsatz im vorangegangenen Geschäftsjahr ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer nicht geboten. Durch den Schwellenwert von 100 Mio. € Umsatz sollte gewährleistet werden, dass nur eine begrenzte Zahl großer Unternehmen von der Verpflichtung zur Erstellung einer Stammdokumentation betroffen ist. Durch die Absenkung wird der Anwendungsbereich nun stark erweitert und belastet eine steigende Anzahl mittelständischer Unternehmen mit administrativen Verpflichtungen, denen keine Vorteile gegenüberstehen.

Der Verweis auf die Schwellen anderer Staaten ist aus unserer Sicht wenig überzeugend. Die Höhe der Schwelle ist im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Größe des jeweiligen Landes und damit eng verbunden der dort tätigen Unternehmen zu sehen.

Sofern und soweit andere Staaten entsprechende Dokumentationen bereits ab einer Schwelle unterhalb von 100 Mio. € verlangen, führt dies nur im Einzelfall zu keinem Anstieg des Verwaltungsaufwands. Ein deutlich erhöhter Verwaltungsaufwand entsteht hingegen, wenn die Unternehmensgruppe in den genannten Ländern überhaupt nicht tätig ist. Die Schwelle von 100 Mio. € sollte aus unserer Sicht beibehalten werden.