



Aktuelle Gesetze zur Unternehmensbesteuerung – zukunftsorientiert und gerecht

- Zum Ende der 19. Legislaturperiode hat das deutsche Unternehmensteuerrecht mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und dem Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG) weitreichende Änderungen erfahren.
- Mit dem KöMoG, das Maßnahmen wie die Option zur Körperschaftsteuer oder die Globalisierung des Umwandlungsteuerrechts enthält, wird die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandorts Deutschland erheblich gestärkt.
- Das ATADUmsG setzt mehrere Vorgaben der europäischen Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD) um und leistet damit einen wichtigen Beitrag für eine EU-weit abgestimmte, gerechte Besteuerung multinationaler Unternehmen.

■ Einleitung

Das Unternehmensteuerrecht hat in den vergangenen Monaten umfangreiche Änderungen erfahren. Mit einigen Maßnahmen – wie z. B. der vorübergehenden Erhöhung des Verlustrücktrags – hat der Gesetzgeber kurzfristig auf die Corona-Pandemie reagiert, um die Liquidität der Unternehmen zu stärken und die Binnennachfrage anzukurbeln. Darüber hinaus wurden mehrere langfristig geplante Gesetze umgesetzt, die den Wirtschaftsstandort Deutschland dauerhaft stärken und gleichzeitig einen erheblichen Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit leisten.

■ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts

Das KöMoG wurde am 21. Mai 2021 vom Deutschen Bundestag beschlossen. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 25. Juni 2021 zugestimmt. Mit dem Gesetz werden wesentliche strukturelle Veränderungen im Unternehmensteuerrecht umgesetzt. Die Maßnahmen stärken den Steuerstandort Deutschland in seiner Wettbewerbsfähigkeit, ohne dabei nationale Besteuerungsrechte zurückstellen zu müssen.

Bundesfinanzminister Olaf Scholz hatte zugesagt, insbesondere die vielen mittelständischen Personengesellschaften und hier vor allem die Familienunternehmen in Deutschland durch zielgerichtete Maßnahmen zu unterstützen. Mit dem KöMoG wird dieses Versprechen nun eingelöst.

Wesentliche Maßnahmen des KöMoG im Überblick:

- Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften
- Globalisierung des Umwandlungsteuerrechts
- Vereinfachung bei der steuerlichen Organschaft
- Berücksichtigung von Währungs-kursverlusten bei Gesellschafterdarlehen



Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (§ 1a Körperschaftsteuergesetz)

Die Option zur Körperschaftsteuer geht auf einen Beschluss des Koalitionsausschusses aus dem Jahr 2020 zurück und ist die Kernmaßnahme des KöMoG zur Stärkung der Wirtschaft und privater Investitionen. Sie ermöglicht es Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, ohne einen tatsächlichen Rechtsformwechsel steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Zivilrechtlich bleibt die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft aber unverändert bestehen. Es handelt sich also um eine Fiktion für rein steuerliche Zwecke, die es den vielen Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in Deutschland ermöglicht, von den Vorteilen der Körperschaftbesteuerung zu profitieren, ohne eine zivilrechtliche Umwandlung vornehmen zu müssen. Damit werden sowohl systematische als auch verfahrensrechtliche Unterschiede der Besteuerungssysteme beseitigt, die im Einzelfall zu teils erheblichen Abweichungen bei Steuerbelastung und Bürokratieaufwand führen können.

Insbesondere für international tätige Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften stellt die Option zur Körperschaftsteuer eine maßgebliche Verbesserung ihrer Wettbewerbsfähigkeit dar. Denn ihre in Deutschland erfolgende Besteuerung nach dem **Transparenzprinzip** ist im Ausland häufig unbekannt und kann zu vielen Folgefragen und Zuordnungsproblemen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten führen. In diesem Zusammenhang bietet die Option zur Körperschaftsteuer nicht nur deutschen Unternehmen ein wirkungsvolles und innovatives Instrument, um auf internationalen Märkten ohne steuerliche Hemmnisse erfolgreich agieren zu können. Sie trägt auch zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland insgesamt bei. Denn ansiedlungswilligen ausländischen Unternehmen wird durch die Option gleichfalls die Möglichkeit gegeben, sich wie eine Kapitalgesellschaft

besteuern zu lassen und damit steuerliche Zuordnungskonflikte zu vermeiden.

Transparenzprinzip

Personengesellschaften (z. B. die Kommanditgesellschaft (KG) oder die offene Handelsgesellschaft (OHG)) werden in Deutschland nach dem sogenannten Transparenzprinzip besteuert. Der Begriff spiegelt die bildliche Vorstellung wider, dass durch die Personengesellschaft direkt auf ihre Gesellschafter hindurchgeschaut werden kann. Für Zwecke der Ertragsbesteuerung bedeutet dies, dass die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte nicht der Gesellschaft, sondern ihren Gesellschaftern zugeordnet werden und nur auf dieser Ebene eine Belastung mit Einkommensteuer (natürliche Personen) oder Körperschaftsteuer (Körperschaften) stattfindet. Die Personengesellschaft selbst unterliegt nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Im Gegensatz dazu gilt für Körperschaften das sogenannte Trennungsprinzip. Körperschaften, u. a. Kapitalgesellschaften (wie die Aktiengesellschaft (AG) oder die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)), sind rechtsfähige juristische Personen und mit den von ihnen erzielten Einkünften selbst körperschaftsteuerpflichtig. Die Ebenen der Besteuerung der Körperschaft und der Besteuerung ihrer Gesellschafter sind hier getrennt. Ausschüttungen (z. B. Dividenden) von Körperschaften unterliegen daher auf Ebene der Gesellschafter zusätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

Die Option zur Körperschaftsteuer vereinfacht das Besteuerungsverfahren für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften deutlich und trägt zu einer noch weiteren Angleichung der zwei Besteuerungssysteme bei. Sie legt damit den Grundstein für eine einheitliche Unternehmensbesteuerung. Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre, die

nach dem 31. Dezember 2021 beginnen, und unter den im Folgenden ausgeführten Voraussetzungen ausgeübt werden.

■ Wer kann die Option in Anspruch nehmen?

Die Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer steht folgenden Gesellschaften offen:

- OHG,
- KG,
- Partnerschaftsgesellschaften im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes,
- vergleichbaren ausländischen Gesellschaftsformen.

Ausgeschlossen ist die Option für Investmentfonds und ausländische Gesellschaften, die am Ort ihrer Geschäftsleitung keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen. Damit verhindert die Vorschrift Umgehungsgestaltungen und sichert nationale Besteuerungsansprüche.

Nicht optionsberechtigt ist derzeit die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), da sie keine Personenhandelsgesellschaft ist. Nach den im Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG)¹ vorgesehenen Änderungen der Ausgestaltung dieser Gesellschaftsform könnte die GbR jedoch zukünftig ebenfalls in den Kreis der optionsberechtigten Gesellschaften aufgenommen werden.

■ Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

Die optierende Gesellschaft wird für Zwecke der Ertragsbesteuerung wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Sie ist fortan sowohl – weiterhin – Schuldnerin der Gewerbesteuer als auch – neu – der Körperschaftsteuer.

Das Einkommen der optierenden Gesellschaft wird nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätzen ermittelt. Dabei sind sämtliche Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und anderer für die Ertragsbesteuerung maßgeblicher Gesetze (wie z. B. des Einkommensteuergesetzes (EStG), Außensteuergesetzes (AStG) oder Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG)) anzuwenden, die auf Kapitalgesellschaften im Allgemeinen Bezug nehmen. Zu beachten ist jedoch, dass es sich bei der Option zur Körperschaftsteuer um eine rein ertragsteuerliche Fiktion handelt. Zivilrechtlich bleibt die optierende Gesellschaft nach wie vor eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft, die bei der Anwendung anderer Vorschriften entsprechend zu behandeln ist.

Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als fiktiver Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft unter Beachtung der entsprechenden Regelungen des UmwStG.

■ Behandlung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft

Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft gilt als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Auch auf Gesellschafterebene führt die Option also zu einer Fiktion mit entsprechenden Änderungen in der Besteuerung der sich aus der Beteiligung ergebenden Einkünfte. Ausschüttungen der optierenden Gesellschaft gelten als Einkünfte aus Kapitalvermögen des Gesellschafters, sofern die Beteiligung nicht in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Die optierende Gesellschaft ist dabei wie eine Kapitalgesellschaft zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Die Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft kann je nach Zuordnung der Anteile zu einem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen und der Beteiligungshöhe zu Einkünften aus Kapitalvermögen oder gewerblichen Einkünften führen.

¹ Abrufbar unter:
<http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20210821>



Außerdem ändert sich die ertragsteuerliche Qualifikation von Leistungsbeziehungen zwischen optierender Gesellschaft und Gesellschafter. Soweit der Gesellschafter vor Ausübung der Option Einnahmen aus der Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern erzielt hat, waren diese als Sonderbetriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft zu erfassen und dem Gesellschafter zuzurechnen. Nach Ausübung der Option sind die Einnahmen aus entsprechenden Leistungsbeziehungen des Gesellschafters grundsätzlich wie folgt zu beurteilen:

- Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft: Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit
- Hingabe von Darlehen: Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Überlassung von Wirtschaftsgütern: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Leistungen

Bei Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft kann ein lohnsteuerrechtlich relevantes Dienstverhältnis vorliegen mit der Folge, dass die optierende Gesellschaft als lohnsteuerrechtlicher Arbeitgeber mit entsprechender Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Lohnsteuer anzusehen ist.

■ Rückoption

Die optierende Gesellschaft kann auf Antrag zurück zur transparenten Besteuerung optieren. Eine Bindungsfrist an die Körperschaftsbesteuerung gibt es nach Ausübung der Option nicht. Die Voraussetzungen für den Antrag entsprechen denen des Antrags auf Ausübung der Option. Auch die Rückoption gilt als Formwechsel im Sinne des UmwStG, in diesem Fall allerdings von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.

Daneben kann die Rückoption auch kraft Gesetzes ausgelöst werden, wenn die Voraussetzungen der Option nicht mehr vorliegen. Das kann z. B. der Fall sein, wenn die Personengesellschaft gesellschaftsrechtlich keine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft mehr ist. Bei ausländischen Gesellschaften ist außerdem während des gesamten Optionszeitraums erforderlich, dass diese im Ausland einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Besteuerung unterliegen.

Darüber hinaus ist die Option zur Körperschaftsteuer nicht mehr möglich, sobald die Gesellschaft auch zivilrechtlich einen echten Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft durchführt oder der vorletzte Gesellschafter aus der optierenden Gesellschaft ausscheidet.

Globalisierung des Umwandlungsteuerrechts

Über die Option zur Körperschaftsteuer hinaus trägt auch die Globalisierung des Umwandlungsteuerrechts zu einer Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Unternehmensteuerrechts bei.

Mit der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs für Umwandlungen im Sinne des UmwStG sind künftig neben Verschmelzungen auch Spaltungen und Formwechsel von Körperschaften mit Bezug zu Drittstaaten steuerneutral möglich. Voraussetzung für die steuerneutrale Umwandlung ist aber, dass die nationalen Besteuerungsrechte gewahrt werden. Dadurch werden die Möglichkeiten für deutsche Unternehmen und ihre ausländischen Tochtergesellschaften maßgeblich erweitert, betrieblich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen steuerneutral durchzuführen.

Der persönliche Anwendungsbereich für Umwandlungen

Im Sinne des UmwStG war bisher auf Körperschaften mit Ansässigkeit im EU-Raum beziehungsweise Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) beschränkt. Darüber hinaus waren aufgrund einer bislang in § 12 Abs. 2 KStG enthaltenen Körperschaftsteuerlichen Sonderregelung Verschmelzungen von Körperschaften desselben Drittstaates steuerneutral möglich. Mit dem KöMoG werden nunmehr die steuerlichen Folgen der Umwandlungen von Körperschaften insgesamt im UmwStG geregelt.

Weitere Änderungen durch das KöMoG

Neben der Option zur Körperschaftsbesteuerung und der Globalisierung des Umwandlungsteuerrechts werden mit dem KöMoG auch Vereinfachungen bei der steuerlichen Organschaft sowie die Berücksichtigung von Währungskursverlusten im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgaben umgesetzt. Auch diese Maßnahmen tragen zu einer Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen bei.

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie

Im Fokus der Unternehmensbesteuerung steht neben dem Ziel, wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen für Unternehmen sicherzustellen, auch das Erfordernis, eine gerechte Besteuerung der Gewinne aller wirtschaftlichen Akteure im internationalen Kontext zu etablieren. Es ist nicht hinnehmbar, wenn international tätige Unternehmen ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne über Steuergestaltungen in Niedrigsteuerländer verschieben oder diese mit Gestaltungsinstrumenten künstlich mindern und so das deutsche Steuersubstrat aushöhlen. Diese Praktiken führen zu Steuermindereinnahmen und verzerren den Wettbewerb. Denn rein national agierende Unternehmen – in der Regel kleine und mittelständische Unternehmen – haben diese Möglichkeiten der Steuergestaltung nicht.

Da es sich regelmäßig um grenzüberschreitende Steuergestaltungen multinationaler Unternehmen handelt, müssen entsprechende Gegenmaßnahmen international einheitlich durchgesetzt werden. Vor diesem Hintergrund haben die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die G20-Staaten das Projekt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen (Base Erosion and Profit



Shifting – BEPS), kurz **BEPS-Projekt**, mit dem Ziel ins Leben gerufen, international abgestimmte Lösungen gegen schädlichen Steuerwettbewerb und aggressive Steuergestaltung zu erarbeiten.

Das BEPS-Projekt

der OECD und G20 hat auf Grundlage eines Aktionsplans mit 15 Maßnahmen konkrete und umsetzbare Empfehlungen (BEPS-Empfehlungen) erarbeitet, die am 5. Oktober 2015 im Abschlussbericht des Projekts vorgestellt worden sind.²

Die 15 Aktionspunkte identifizieren Bereiche und Gestaltungsinstrumente, in denen oder mithilfe derer besonders häufig Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen auftreten. Die BEPS-Empfehlungen zeigen zu jedem dieser Punkte innerhalb der Staatengemeinschaft abgestimmte Lösungsvorschläge und Handlungsempfehlungen auf.

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf eine einheitliche Umsetzung der BEPS-Empfehlungen in ihren nationalen Besteuerungssystemen verständigt. Zu diesem Zweck wurden zunächst auf EU-Ebene einheitliche und verbindliche Mindeststandards zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union erarbeitet und in der ATAD verbindlich festgelegt. Es bleibt den EU-Mitgliedstaaten dabei aber grundsätzlich möglich, über die ATAD-Mindeststandards hinausgehende Regelungen zur Verhinderung von Steuervermeidung umzusetzen oder beizubehalten.

Das deutsche Steuerrecht sieht bereits viele zielgerichtete Maßnahmen zur Verhinderung unerwünschter Gestaltungen vor und konnte die von der ATAD vorgegebenen Mindeststandards daher weitgehend ohne Änderungen des Steuerrechts erfüllen. Gleichwohl bestand in einigen Bereichen

noch Anpassungsbedarf, der mit dem ATADUmSG in nationales Recht umgesetzt wurde. Darüber hinaus wurden mit der ATAD-Umsetzung in unmittelbaren Zusammenhang stehende Anpassungen vorgenommen. Auch dieses Gesetz wurde am 21. Mai 2021 im Deutschen Bundestag beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats erfolgte ebenfalls am 25. Juni 2021.

ATAD

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), kurz ATAD I³, geändert durch Art. 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), kurz ATAD II.⁴

Die wesentlichen Maßnahmen des ATADUmSG werden nachfolgend näher vorgestellt:

- Anpassung der deutschen Entstrickungs- und Wegzugsregelungen an Art. 5 der ATAD nebst Anpassung der Regelungen zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen
- Neuregelungen zur Beseitigung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen (Art. 9 ff. der ATAD)
- Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD)

² Abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20210822>

³ Siehe: <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20210823>

⁴ Siehe: <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20210824>

Anpassung der Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung

Mit der sogenannten Entstrickungsbesteuerung wird sichergestellt, dass Deutschland bei einem Verlust oder einer Beschränkung seines Besteuerungsrechts für die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes die im Inland erwirtschafteten stillen Reserven des Wirtschaftsguts abschließend besteuern kann. Die Entstrickungsbesteuerung kommt zur Anwendung, wenn einzelne Wirtschaftsgüter von einer inländischen in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, der ganze Betrieb ins Ausland verlegt wird oder Körperschaften ins Ausland wegziehen. Die Entstrickungsbesteuerung verhindert, dass Wirtschaftsgüter mit hohen stillen Reserven steuerfrei in Niedrigsteuerländer verschoben werden, um sie dort mit einer deutlich geringeren Steuerlast zu verkaufen oder zu entnehmen.

Stille Reserven

sind in Wirtschaftsgütern ruhende Mehrwerte gegenüber dem bilanzierten Buchwert. Grundsätzlich werden Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert. Steigt das Wirtschaftsgut nach seiner Anschaffung oder Herstellung im Wert, wird dieser Mehrwert jedoch nicht nachträglich in der Bilanz hinzugerechnet. Die Besteuerung dieser stillen Reserven erfolgt dann erst mit Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts.

Verliert Deutschland sein Besteuerungsrecht an der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, wird durch die Entstrickungsbesteuerung eine Entnahme des Wirtschaftsguts zum Verkehrswert fingiert, um die in Deutschland entstandenen Wertsteigerungen zu besteuern. Die entstehende Steuer kann unter bestimmten Voraussetzungen gestundet werden.

Auch die ATAD sieht in Art. 5 eine verbindliche Entstrickungsbesteuerung beim Verlust von

nationalen Besteuerungsrechten vor, die den bestehenden deutschen Entstrickungsregelungen weitgehend entspricht. Anpassungsbedarf an die ATAD bestand in Bezug auf die Ausweitung der Stundung auf Überführungen in den EWR (bislang begrenzt auf die EU), auf beschränkt Steuerpflichtige sowie auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (bislang nur Anlagevermögen). Darüber hinaus ist eine Stundung fortan auch im Fall der sogenannten passiven Entstrickung möglich – also einer Entstrickung, für die keine aktive Handlung des Steuerpflichtigen ursächlich ist (z. B. eine Entstrickung aufgrund einer gesetzlichen Änderung). Außerdem kann die Stundung zukünftig von einer Sicherheitsleistung der Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden.

Anpassung der Regelungen zur Verstrickung von Wirtschaftsgütern

Spiegelbildlich zur steuerlichen Entstrickung bei Verlust oder Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten sieht das deutsche Steuerrecht auch Regelungen zur sogenannten Verstrickung bei erstmaliger Begründung deutscher Besteuerungsrechte an der Veräußerung von Wirtschaftsgütern vor. Werden Wirtschaftsgüter ins Inland verlagert oder ziehen Körperschaften aus dem Ausland zu, werden die Wirtschaftsgüter, an denen Deutschland zukünftig Besteuerungsrechte hat, mit dem gemeinen Wert (= Verkehrswert) in das jeweilige Betriebsvermögen eingelegt. Im abgebenden Staat erfolgt gegebenenfalls eine Entstrickungsbesteuerung. Die deutschen Verstrickungsregelungen waren bislang von der Entstrickung im abgebenden Staat unabhängig.

Die Verstrickungsregelungen der ATAD sehen abweichend davon eine Verknüpfung zwischen dem bei der Entstrickung im Ausland angesetzten Wert und bei der Einlage im Inland anzusetzenden Wert vor. Deutschland legt daher fortan den im Ausland angesetzten Entstrickungswert seiner Verstrickung zugrunde. Die Obergrenze stellt nach wie vor der gemeine Wert dar.



Die Wertverknüpfung zwischen abgebendem und aufnehmendem Staat gilt nach der ATAD außerdem in Fällen der Verstrickung durch Verstärkung von Besteuerungsrechten.

Die Verstärkung

deutscher Besteuerungsrechte liegt z. B. dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut aus einer ausländischen Betriebsstätte, deren Steuerlast auf die deutsche Ertragsteuer anzurechnen ist (Anrechnungsbetriebsstätte), in den inländischen Stammbetrieb überführt wird. In Bezug auf dieses Wirtschaftsgut hat Deutschland zukünftig das alleinige Besteuerungsrecht ohne Anrechnungsverpflichtung der ausländischen Steuer. Das Besteuerungsrecht Deutschlands wird damit also „stärker“.

Im ATADUmsG sind daher erstmalig Regelungen zur Verstrickung bei Verstärkung deutscher Besteuerungsrechte vorgesehen. Bisher war der im Inland für das überführte Wirtschaftsgut bilanzierte Wertansatz fortzuführen. Das Recht auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns war in diesen Fällen bereits sichergestellt.

Die in der ATAD vorgesehene Wertverknüpfung mit dem ausländischen Entstrickungswert könnte unter Umständen eine vorzeitige Besteuerung der vorhandenen stillen Reserven auslösen. Da der Sinn und Zweck dieser ATAD-Vorgabe, eine Besteuerung der stillen Reserven bei Veräußerung des Wirtschaftsguts sicherzustellen, bereits durch die bisherigen nationalen Verstrickungsregelungen sichergestellt war, ist die Übernahme des ausländischen Wertansatzes in Deutschland als Antragswahlrecht für die Steuerpflichtigen ausgestaltet worden. Damit wird verhindert, dass eine Überführung von Wirtschaftsgütern in das Inland zwingend eine vorzeitige Steuerbelastung auslöst, obwohl dies aus fiskalischen Gründen nicht erforderlich ist.

One-Fits-All-Lösung bei der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen

In Zusammenhang mit der Anpassung der Regelungen zur betrieblichen Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung wurden auch Anpassungen der Regelungen zum Wegzug natürlicher Personen ins Ausland vorgenommen. 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 Europäischen Gerichtshofs (EuGH) angepasst. Seit dem Jahr 2006 hat sich die Rechtsprechung des EuGH in diesem Bereich jedoch grundlegend fortentwickelt. Das ATADUmsG 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 wird u. a. die sogenannte Rückkehrerregelung verbessert, die Stundungsmöglichkeiten bei Wegzügen in Drittstaaten sowie in EU-/EWR-Staaten vereinheitlicht (One-Fits-All-Lösung) und Gestaltungspotenzial durch Nichtberücksichtigung nachträglicher Wertminderungen auch bei EU-/EWR-Wegzügen wird verringert.

Beseitigung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen

Die Vorgaben in Art. 9 bis 9b der ATAD zur Neutralisierung von Besteuerungsinkongruenzen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen gehen auf den OECD-BEPS-Aktionspunkt 2 zurück und setzen die BEPS-Empfehlungen um.

■ Besteuerungsinkongruenzen

Unter Besteuerungsinkongruenzen sind ungerichtfertigte Steuervorteile zu verstehen, die aufgrund zwischenstaatlicher Zurechnungs- oder Qualifikationskonflikte von z. B. Finanzinstrumenten oder Gesellschaften entstehen. Die Ausnutzung dieser zwischen den beteiligten Staaten abweichenden Beurteilung durch multinationale Unternehmen zur Erlangung eines Steuervorteils wurde vom BEPS-Projekt als ungerechtfertigte Gewinnverkürzung identifiziert und daher in der ATAD mit entsprechenden Vorgaben adressiert.

■ Hybrides Element

Nach den Vorgaben der ATAD sollen Besteuerungsinkongruenzen neutralisiert werden, die unter Ausnutzung eines hybriden Elements in grenzüberschreitenden Sachverhalten entstehen. Es gibt dabei zwei Kategorien hybrider Elemente:

- **Hybrides Finanzinstrument:**
Die durch den Einsatz des hybriden Finanzinstruments entstehenden Aufwendungen werden von den beteiligten Staaten entweder unterschiedlich qualifiziert oder unterschiedlichen Personen zugerechnet.
- **Hybrider Rechtsträger:**
Der Rechtsträger wird in den beteiligten Staaten jeweils unterschiedlich behandelt, z. B. in einem Staat als Personengesellschaft und im anderen Staat als Körperschaft.

■ Besteuerungsinkongruenzen aufgrund hybrider Elemente

Der Einsatz eines hybriden Elements kann in der Folge zu Besteuerungsinkongruenzen führen, deren Neutralisierung die ATAD vorgibt:

Deduction-/Non-Inclusion-Inkongruenzen:

Aufwendungen sind beim Schuldner als Betriebsausgaben abzugsfähig, die entsprechenden Erträge auf Seiten des Gläubigers unterliegen jedoch keiner Besteuerung.

Double-Deduction-Inkongruenzen:

Dieselben Aufwendungen sind bei zwei Rechtsträgern in verschiedenen Staaten als Betriebsausgaben abzugsfähig, eine korrespondierende doppelte Besteuerung der entsprechenden Erträge erfolgt jedoch nicht.

Importierte Besteuerungsinkongruenzen:

Die Besteuerungsinkongruenz ist zwischen zwei Staaten entstanden, die diese nicht neutralisiert haben. Über weitere Transaktionen wird ein dritter Staat an der Besteuerungsinkongruenz beteiligt.

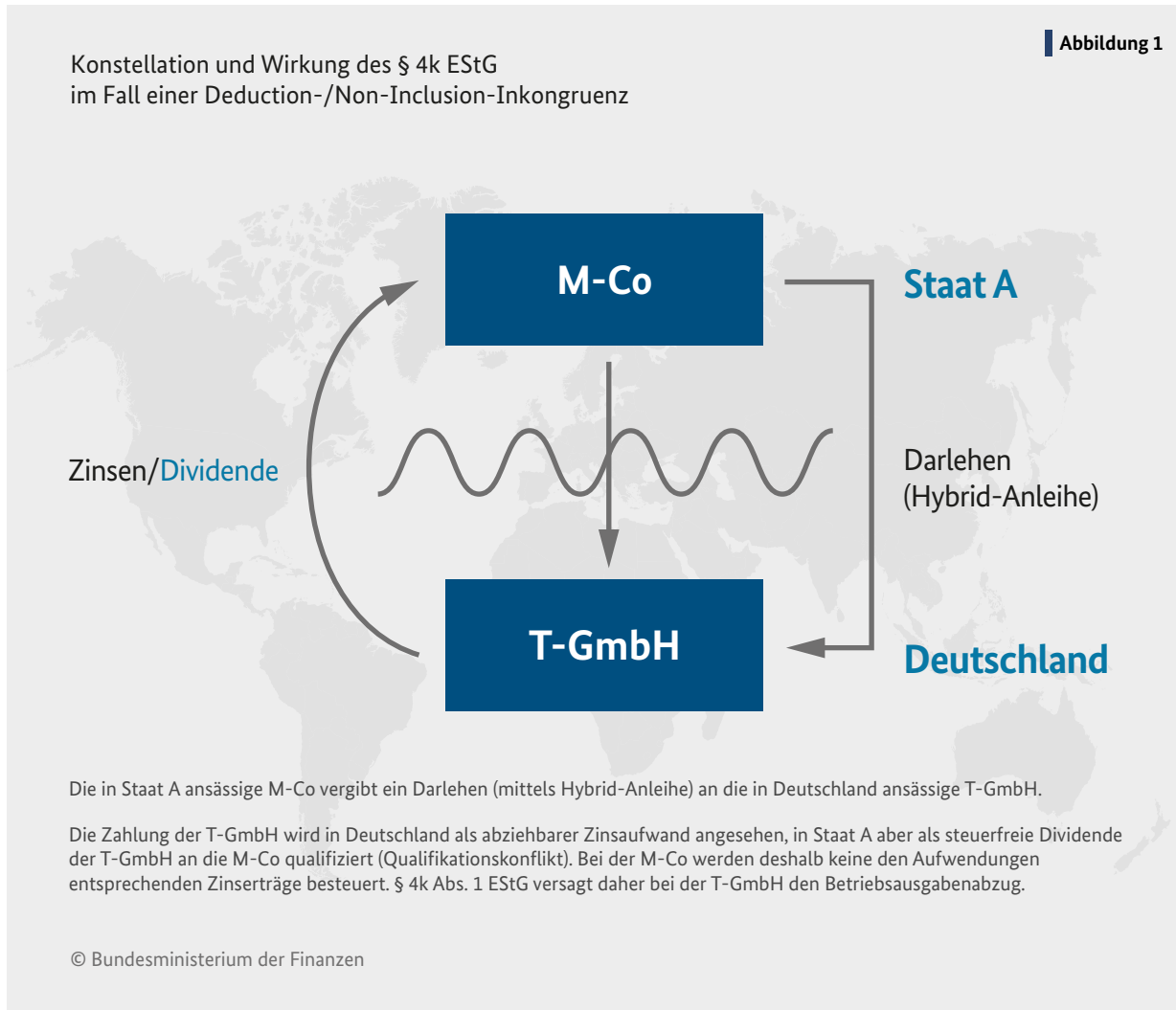
Die EU-Mitgliedstaaten sind durch die ATAD veranlasst, Vorschriften zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs in diesen Fallgestaltungen zu erlassen. Die entsprechenden Regelungen sind nach der ATAD bereits ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

Einführung eines Betriebsausgabenabzugsverbots bei Besteuerungsin Kongruenzen (§ 4k EStG)

Deutschland hat die Vorgaben von Art. 9 und 9b der ATAD durch die Einführung eines neuen § 4k EStG umgesetzt. § 4k EStG sieht die Versagung des Betriebsausgabenabzugs in den oben genannten Fällen von Besteuerungsin Kongruenzen vor. Gemäß der sich aus der ATAD ergebenden Anwendungs verpflichtung wird § 4k EStG nebst den

dazugehörigen Folgeänderungen ab 1. Januar 2020 angewendet.

§ 4k EStG schränkt die aufseiten des Schuldners grundsätzlich als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen in ihrer Abzugsfähigkeit ein, wenn sie durch Nutzung eines hybriden Elements zu einer Besteuerungsin Kongruenz führen. Beispielhaft zeigt die folgende Abbildung die Konstellation und die Wirkung des § 4k EStG im Fall einer Deduction-/Non-Inclusion-In Kongruenz auf:





Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbots nach § 4k EStG ist grundsätzlich, dass die handelnden Akteure einander nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG sind. Dies ist z. B. der Fall, wenn eine wesentliche Beteiligung zwischen den Personen in Höhe von mindestens 25 Prozent besteht. Darüber hinaus erfasst § 4k EStG auch Sachverhalte, die zwischen einem Betrieb und seiner ausländischen Betriebsstätte verwirklicht werden. Nicht erforderlich sind diese Beteiligungsverhältnisse, wenn es sich um strukturierte Gestaltungen handelt, bei denen der Sachverhalt zwischen fremden Dritten aus steuerlichen Gründen verwirklicht wird.

Besteuerungsinkongruenzen durch umgekehrt hybride Rechtsträger

Art. 9a der ATAD sieht Maßnahmen zur Besteuerung von Gesellschaftern eines umgekehrt hybriden Rechtsträgers vor. Diese Vorgabe ist abweichend von den Art. 9 und 9b der ATAD erst mit Ablauf des 31. Dezember 2021 umzusetzen und ab 1. Januar 2022 anzuwenden. Bei der Umsetzung in nationales Recht ist daher keine rückwirkende Anwendung der Regelung vorgesehen.

Ein umgekehrt hybrider Rechtsträger

ist eine Personengesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, die in Deutschland folglich als transparent angesehen wird. Nach deutschem Recht sind die Einkünfte der Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuzurechnen und von diesen zu versteuern. Bei einem umgekehrt hybriden Rechtsträger behandelt der Ansässigkeitsstaat eines Gesellschafters die Gesellschaft jedoch als intransparent mit der Folge, dass die Einkünfte auf Gesellschafterebene nach ausländischem Steuerrecht keiner Besteuerung unterliegen. Im Ergebnis entstehen unbesteuerte, sogenannte „weiße“ Einkünfte.

Umgesetzt wird diese ATAD-Vorgabe in § 49 Abs. 1 Nr. 11 EStG. Im Gegensatz zu § 4k EStG wird hier nicht der Betriebsausgabenabzug auf Gesellschafterebene, sondern die Ertragsbesteuerung auf Ebene des im Ausland ansässigen Gesellschafters geregelt. Mit der Neuregelung werden die Erträge des ausländischen Gesellschafters in inländische Einkünfte umqualifiziert, die der beschränkten deutschen Steuerpflicht unterliegen. In Ermangelung einer Besteuerung im Ansässigkeitsstaat werden die Erträge aus der Beteiligung am umgekehrt hybriden Rechtsträger fortan in Deutschland besteuert.

Reform der Hinzurechnungsbesteuerung

Die Vorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung in den §§ 7 bis 14 AStG sind seit ihrer Einführung im Jahr 1972 weitestgehend unverändert geblieben. Sie stellen eine robuste Regelungseinheit zur Verhinderung steuerlich induzierter Verlagerung von passiven Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland dar. Wenn z. B. eine Konzernmutter in Deutschland ansässig ist, aber eine Tochtergesellschaft im Ausland beherrscht, die bestimmte „passive“ Einkünfte (etwa Zinsen, Lizenzentnahmen etc.) erzielt und diese im Ausland nur niedrig besteuert werden (mit weniger als 25 Prozent), so werden diese Einkünfte der deutschen Konzernmutter hinzugerechnet und müssen von ihr in Deutschland versteuert werden.

Aufgrund der ATAD-Richtlinie, die erstmals für alle Mitgliedstaaten einen verpflichtenden Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt hatte und bis zum Ende des Jahres 2018 umzusetzen gewesen war, ergab sich daher lediglich für vereinzelte Punkte Anpassungsbedarf.

Zu den Kernelementen der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung zählt u. a. die Anpassung des Beherrschungskriteriums. Künftig wird eine gesellschafterbezogene Betrachtung durchgeführt und



nicht mehr auf eine Inländerbeherrschung abgestellt. Außerdem findet bei mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung keine Verlustkonsolidierung auf Ebene der obersten ausländischen Gesellschaft mehr statt.

■ Fazit

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts und dem Gesetz zur Umsetzung der ATAD wurden die Weichen für ein ausgewogenes, leistungsfähiges und zukunftsorientiertes

Unternehmensteuerrecht gestellt. Einerseits werden die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen durch die innovativen und zielgerichteten Maßnahmen des KöMoG verbessert und international ausgerichtet. Andererseits wird mit dem ATADUmsG verhindert, dass steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zu missbräuchlichen Gewinnverlagerungen oder -verkürzungen genutzt werden können. Auf dieser Basis stellt das deutsche Unternehmensteuerrecht die Grundlage einer gerechten und modernen Unternehmensbesteuerung dar, die die Interessen der wirtschaftlichen Akteure als auch des Gemeinwohls gleichermaßen berücksichtigt und in Einklang bringt.