

ATAD-Umsetzungsg: Regierungsentwurf verabschiedet

Aktuell:

- Das ATAD-Umsetzungsg wurde am 30.06.2021 im [Bundesgesetzblatt](#) verkündet.
- Der Bundesrat stimmt am 25.06.2021 dem Gesetz zu ([BR-Drs 468/21 \(B\)](#)).
- Der Bundestag hat am 21.05.2021 das Gesetz verabschiedet, siehe [Deloitte Tax-News](#)
- Der Bundesrat hat am 07.05.2021 zum Gesetzentwurf Stellung genommen, [BR-Drs. 245/21](#) : In seiner Stellungnahme greift der Bundesrat einen Vorschlag aus seiner Stellungnahme zum Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (siehe [Deloitte Tax-News](#)) auf und macht sich für eine Konkretisierung des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes für Finanzierungsfragen stark. Darüber hinaus gibt es einige Prüfaufträge zu Änderungen der im Entwurf enthaltenen Regelungen.

Das Bundeskabinett hat am 24.03.2021 den Regierungsentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes verabschiedet und damit nach langem Hin und Her das Gesetzgebungsverfahren in die Wege geleitet. Gegenüber dem Referentenentwurf gab es im Wesentlichen nur Änderungen hinsichtlich der zeitlichen Anwendung. Die Regelungen zur Beschränkung des Betriebsabgabenabzugs bei hybriden Gestaltungen (§ 4k EStG-E) sollen allerdings unverändert bereits im VZ 2020 zur Anwendung kommen.

Hintergrund

Mit den beiden Richtlinien mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken hat der EU Ministerrat 2016 und 2017 ein umfangreiches Maßnahmenpaket zur Umsetzung der Vorgaben aus dem OECD-BEPS-Aktionsplan verabschiedet (siehe [Deloitte Tax-News zu ATAD I](#) und [ATAD II](#)). Die Vorschriften der Richtlinie sollten zu einem großen Teil bis Ende 2018 in nationales Recht umgesetzt werden. Für die Regelungen zur sogenannten Exit Tax sowie für Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen gilt eine Umsetzungsfrist bis Ende 2019. Aus deutscher Sicht gab es bei einigen Vorschriften keinen Änderungsbedarf des nationalen Rechts, da sie bereits so wie von der EU vorgeschlagen umgesetzt sind, wie beispielsweise der Zinsschranke.

Zur erforderlichen Umsetzung der Regelungen in nationales Recht hat das Bundeskabinett am 24.03.2021 nach mehrfacher Verschiebung des Starts des Gesetzgebungsverfahrens den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) verabschiedet.

Regierungsentwurf

Der Schwerpunkt des Gesetzentwurfs liegt auf Änderungen im Bereich des Einkommensteuergesetzes, des Außensteuergesetzes sowie der Abgabenordnung, die bereits im Rahmen des Referentenentwurfs vom Dezember 2019 (siehe [Deloitte Tax-News https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/atad-umsetzungsg-bmf-veroeffentlicht-kurzfristig-referentenentwurf.html](https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/atad-umsetzungsg-bmf-veroeffentlicht-kurzfristig-referentenentwurf.html)) sowie in eigenen Beiträgen in den [Deloitte Tax-News](#) ausführlich dargestellt wurden.

Die wichtigsten Themen des Gesetzentwurfs werden daher im Folgenden nur stichpunktartig vorgestellt. Die Änderungen gegenüber dem Referentenentwurf sind kursiv dargestellt. Die wesentlichste Änderung besteht dabei in der zeitlichen Anwendung der Regelungen.

Besteuerungsinkongruenz (Hybride Gestaltungen)

(ausführlich siehe [Deloitte Tax-News](#))

- *Im Regierungsentwurf wird anstelle des Begriffs „hybride Gestaltung“ „Besteuerungsinkongruenz“ verwendet.*
- Neuer § 4k EStG-E zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei *Besteuerungsinkongruenz*:
Nach der Neuregelung sollen Mitgliedstaaten den Betriebsausgabenabzug für

bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen versagen, sofern die den Aufwendungen entsprechenden Erträge beim Gläubiger nicht besteuert werden (sog. Deduction/Non-inclusion-Inkongruenzen - § 4k Abs. 1 bis 3 EStG-E) 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 - § 4k Abs. 4 EStG-E). Darüber hinaus soll der Betriebsausgabenabzug auch im Fall sog. importierter Besteuerungsinkongruenzen versagt werden (§ 4k Abs. 5 EStG-E).

- Anwendung des § 4k EStG-E: In Einklang mit der Vorgabe durch die ATAD II ist unverändert eine Anwendung erstmals für Erträge/Aufwendungen vorgesehen, die nach dem 31.12.2019 entstehen, wobei bestimmte Ausnahmen bei Dauerschuldverhältnissen vorgesehen sind.

Hinweis: Es ist bemerkenswert, dass der Gesetzesentwurf die Anwendung einer Vorschrift für Vorgänge in einem bereits abgeschlossenen Veranlagungszeitraum vorsieht. Dies stellt die Steuerpflichtigen vor zahlreiche Probleme, sei es beim Tax Accounting, sei es bei der Erstellung der Steuererklärung für den VZ 2020. Überdies wirkt dieses Vorgehen naturgemäß verfassungsrechtliche Fragen auf, sodass es nur eine Frage der Zeit sein dürfte, bis die Frage der Zulässigkeit dieser Rückwirkung gerichtlich geklärt wird.

Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung

- Die bislang geltenden betrieblichen Entstrickungsregelungen sollen systematisch angepasst werden. Bei Wegfall einer Beschränkung von deutschen Besteuerungsrechten soll die sich aus Art. 5 Abs. 5 ATAD ergebende Verpflichtung zur grundsätzlichen Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wertes dabei in der Weise erfolgen, dass auf Antrag zunächst eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3 Hs. 2 – neu – EStG-E und anschließend eine Einlage nach § 4 Abs. 1 S. 9 – neu – EStG-E fingiert wird
- *Anwendung: Die Neuregelungen sollen für Entstrickungsfälle gelten, die nach dem 31.12.2021 verwirklicht werden.*
- Die bisherigen Wegzugsbesteuerungsregeln im privaten Bereich sollen teilweise verschärft werden. Die drastischste Verschärfung stellt dabei der vollständige Wegfall der bisher in § 6 Abs. 5 AStG geregelten zinslosen und zeitlich unbeschränkten Stundung des entstandenen Steueranspruchs bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat dar. Stattdessen ist lediglich eine zinslose und zeitliche Streckung (Stundung) der Steuerzahlung über 7 Jahre vorgesehen. Diese siebenjährige Stundungsregelung soll sowohl für Wegzugsfälle in einen Drittstaat, als auch bei Wegzug in einen EU-/EWR-Staat anwendbar sein. (ausführlich siehe [Deloitte Tax-News](#)).
- *Anwendung: Die Neuregelungen sollen für Wegzugsfälle gelten, die nach dem 31.12.2021 verwirklicht werden.*

Hinweis: Anders als der Referentenentwurf vom Dezember 2019, der den Steuerpflichtigen nur wenige Wochen Zeit für einen steuerneutralen EU/EWR-Wegzug aus Deutschland gelassen hätte, scheint jetzt etwas mehr Vorlauf für wegzugswillige Steuerpflichtige zu bestehen.

Hinzurechnungsbesteuerung

(ausführlich siehe [Deloitte Tax-News](#))

- Beherrschungskonzept und Rechtsfolgen:
Zu den Kernelementen der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung zählt unter anderem die Anpassung des Beherrschungskriteriums. Statt auf eine Inländerbeherrschung abzustellen, soll künftig eine gesellschaftlicherbezogene Betrachtung durchgeführt werden.
- Änderungen im Aktivitätskatalog:
 - Keine Ausweitung der schädlichen Mitwirkungstatbestände auf EU/EWR-Gesellschaften
 - das Substanzkriterium bei Banken bleibt bestehen
 - Potenzielle Verschärfung der Aktivitätsvoraussetzungen im Bereich der Dividenden
- Vorrang für das Investmentsteuerrecht soll unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin vorgesehen sein:
Grundsätzlich soll der Vorrang der Vorschriften des InvStG mit § 7 Abs. 5 S. 1 AStG-E weiter fortgeführt werden. Entsprechend den Vorgaben der ATAD soll dieser Vorrang jedoch nicht mehr gelten, wenn die Zwischengesellschaft ihre den Einkünften zugrundeliegenden

Geschäfte zu mehr als einem Drittel mit dem Steuerpflichtigen oder ihm nahestehenden Personen betreibt (§ 7 Abs. 5 S. 2 AStG-E). In diesem Fall kommt es nunmehr zur gleichzeitigen Anwendung des AStG und des InvStG.

- Anwendung: Die neuen Vorschriften sollen nach dem Entwurf anwendbar sein für Wirtschaftsjahre von Zwischengesellschaften, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

Verrechnungspreise

(ausführlich siehe [Deloitte Tax-News](#))

- *Im Regierungsentwurf sind die bisher in beiden Referentenentwürfen enthaltenen Änderungen in Bezug auf die deutschen Verrechnungspreisregularien nicht mehr vorhanden* (die ursprünglich vorgesehenen Änderungen der Verrechnungspreisvorschriften sind nun im Regierungsentwurf des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes – AbzStEntModG – enthalten, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Weiteres Gesetzgebungsverfahren

In einem nächsten Schritt steht im Gesetzgebungsverfahren die Verabschiedung der Stellungnahme des Bundesrates an. Es ist mit Bezug auf das nahende Ende der Legislaturperiode davon auszugehen, dass parallel auch die Beratungen im Bundestag aufgenommen werden.

Fundstelle

Bundesregierung, [Regierungsentwurf eines ATAD-Umsetzungsgesetzes](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.