

**28.09.20****Empfehlungen  
der Ausschüsse**

Fz - G - Wi - Wo

zu **Punkt ...** der 994. Sitzung des Bundesrates am 9. Oktober 2020

---

**Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Jahressteuergesetz  
2020 - JStG 2020)**Der federführende **Finanzausschuss**,der **Gesundheitsausschuss**,der **Wirtschaftsausschuss** undder **Ausschuss für Städtebau, Wohnungswesen und Raumordnung**

empfehlen dem Bundesrat, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

- Fz 1. Zu Artikel 1 Nummer 0<sub>1</sub> - neu -, Nummer 14 Buchstabe a<sub>0</sub> - neu -  
(§ 3a Absatz 5 Satz 1, § 52 Absatz 4a Satz 5 - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Der Nummer 1 ist folgende Nummer 0
- <sub>1</sub>
- voranzustellen:

„0<sub>1</sub>. In § 3a Absatz 5 Satz 1 werden nach den Wörtern „Erträge aus“ die Wörter „einer Schuldbefreiung in einem Insolvenzplanverfahren nach § 227 der Insolvenzordnung,“ eingefügt.“

b) In Nummer 14 ist dem Buchstaben a folgender Buchstabe a<sub>0</sub> voranzustellen:

„a<sub>0</sub>) Dem Absatz 4a wird folgender Satz angefügt:

„§ 3a Absatz 5 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt für alle offenen Fälle.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl. 2017 I S. 2074) wurden als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats vom 28. November 2016 – GrS 1/2015 – (BStBl 2017 II S. 393), dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I S. 240 – sog. Sanierungserlass) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, die Vorschriften des § 3a EStG (steuerfreie Sanierungserträge) und § 3c Absatz 4 EStG (Berücksichtigung von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsertrag) geschaffen. Die gesetzliche Normierung der unterschiedslos auf alle Unternehmen anwendbaren Steuerbefreiung der Sanierungsgewinne löst den bestehenden Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren. Eine Besteuerung des Sanierungsgewinns würde anderenfalls das Unternehmen in der Krisensituation nach erfolgtem Schuldenerlass erneut in finanzielle Schwierigkeiten bringen.

Gemäß § 3a Absatz 5 EStG gilt die Steuerbefreiung auch für die Erträge aus einer nicht unternehmensbezogenen Sanierung, die aus einer erteilten Restschuldbefreiung (§§ 286ff. InsO), einem Schuldenerlass aufgrund eines außergerichtlichen Schuldenbereinigungsplans zur Vermeidung eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304ff. InsO) oder aufgrund eines Schuldenbereinigungsplans, dem in einem Verbraucherinsolvenzverfahren zugestimmt wurde oder wenn diese Zustimmung durch das Gericht ersetzt wurde, beruht.

Neben den in § 3a Absatz 5 EStG beschriebenem Anwendungsbereich sind Fälle bekannt geworden, in denen ein Schuldenerlass auf Grund eines Insolvenzplans, der nicht den Fortbestand des Unternehmens vorsieht, beruht. Sieht der Insolvenzplan einen Schuldenerlass ohne Fortführung des Unternehmens vor, wird der Schuldner durch die insolvenzplanmäßige Befriedigung der Insolvenzgläubiger von seinen restlichen Verbindlichkeiten gegenüber diesen Gläubigern befreit (§ 227 Absatz 1 InsO). Zu einem Beschluss des Insolvenzgerichts über eine Erteilung einer Restschuldbefreiung nach §§ 286 ff. InsO kommt es in diesen Fällen aber nicht. Eine Steuerpflicht der unternehmerbezogenen Schuldbefreiung im Insolvenzplanverfahren würde zu einem Zielkonflikt zwischen dem Besteuerungsverfahren und dem Insolvenzverfahren führen, den § 3a Absatz 5 EStG aber gerade lösen will. Von daher wird die Vorschrift klarstellend entsprechend erweitert.

Zu Buchstabe b:

Die begünstigende Anpassung des § 3a Absatz 5 Satz 1 EStG ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

- Fz 2. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu -, Nummer 14 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu -  
(§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1, § 52 Absatz 12 Satz 1a - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die nach dem Abschluss des rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts und vor dem Ende des dritten Jahres nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).““

- b) In Nummer 14 ist nach dem Buchstaben a folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:

„a<sub>1</sub>) In Absatz 12 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 1 Nummer 1a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt für Baumaßnahmen, mit denen nach dem [einsetzen: *Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] begonnen wird.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Nach Abschluss des Kaufvertrags, aber vor Kaufpreiszahlung (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) durchgeführte Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen werden derzeit nicht von der Regelung umfasst. Durch entsprechende Gestaltung kann somit die Regelung der anschaffungsnahe Herstellungskosten unterlaufen werden. Zur Vermeidung der damit eröffneten Steuergestaltung wird der Begriff der anschaffungsnahe Herstellungskosten um diese Fallgestaltung erweitert.

Zu Buchstabe b:

Die Neufassung von § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes begonnen wird.

- Fz 3. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu - Buchstabe a - neu - und Buchstabe b - neu -, Nummer 14 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu - (§ 6 Absatz 2 Satz 1, Absatz 2a, § 52 Absatz 12 Satz 5a - neu -, Satz 8 - neu -, Satz 9 - neu - EStG)
- a) In Artikel 1 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:
- „1a. § 6 wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „800 Euro“ durch die Angabe „1 000 Euro“ ersetzt.
- b) Absatz 2a wird aufgehoben.“
- b) In Nummer 14 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:
- „a<sub>1</sub>) Absatz 12 wird wie folgt geändert:
- aa) nach Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:
- „§ 6 Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.“
- bb) Nach Satz 7 werden folgende Sätze angefügt:
- „§ 6 Absatz 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) ist letztmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2021 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind. Für Sammelposten, die am 31. Dezember 2020 noch vorhanden sind, ist Absatz 2a in der am 31. Dezember 2020 geltenden Fassung weiter anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu § 6 Absatz 2 Satz 1 EStG:

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 wurde die Grenze für eine Sofortabschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut von bisher 410 Euro auf 800 Euro zum 1. Januar 2018 angehoben.

Die Bewertungsfreiheit des § 6 Absatz 2 dient der Vereinfachung und vermeidet Streitigkeiten in Fragen der Bewertung bei einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern.

Das seit 2010 bestehende „Nebeneinander“ von sofort abschreibbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einer Grenze von nunmehr 800 Euro und der Poolabschreibung im Rahmen eines Sammelpostens bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder einem Einlagewert bis zu 1.000 Euro über fünf Jahre führt zu einer deutlichen Verkomplizierung und zu einem erhöhten Aufwand durch zusätzliche Auf-zeichnungspflichten und deren Überwachung.

Mit der Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 Euro entfällt die Poolabschreibung. Dies führt zu einer deutlichen Vereinfachung und zu einem Abbau von Bürokratie.

Hierauf hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hingewiesen (Drs. 372/18). Die Bundesregierung sagte in ihrer Gegenäußerung zu Ziffer 6 eine Überprüfung der Schwellenwerte zu (Drs. 19/4858). Eine Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter erfolgte aber im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht.

Auch in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) hatte der Bundesrat hierauf hingewiesen. Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag in ihrer Gegenäußerung (BT-Drs. 19/08075) für dieses Gesetzgebungsverfahren ab.

Der Bundesrat hält die Anhebung der Grenze weiterhin aus Gründen der Vereinfachung und dem Abbau von Bürokratie für erforderlich.

Zu § 6 Absatz 2a EStG:

Folgeänderung aufgrund der Anhebung der Grenze für eine Sofortabschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut.

Fz 4. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu -, Nummer 14 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu -  
(§ 7b Absatz 5 Satz 2, Satz 3, Satz 4, § 52 Absatz 15a EStG)

a) Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 7b Absatz 5 wird wie folgt geändert:

a) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Hierzu gehört insbesondere, dass,

1. der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfen in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 Euro nicht übersteigen darf (Artikel 3 Absatz 2 der De-minimis-Verordnung);
2. im Falle des Überschreitens des Höchstbetrags nach Nummer 1 durch die Gewährung neuer De-minimis-Beihilfen, die De-minimis-Verordnung für keine der neuen De-minimis-Beihilfen in Anspruch genommen werden darf (Artikel 3 Absatz 7 der De-minimis-Verordnung);
3. im Falle einer Fusion oder Übernahme Artikel 3 Absatz 8 der De-minimis-Verordnung und im Falle einer Aufspaltung Artikel 3 Absatz 9 der De-minimis-Verordnung gilt;
4. im Einklang mit der De-minimis-Verordnung gewährte De-minimis-Beihilfen bis zu dem in der Verordnung (EU) Nr. 360/2012 vom 25. April 2012 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringen (ABl. L 114 vom 26. April 2012, S. 8) (DAWI-de-minimis-Verordnung) festgelegten Höchstbetrag von 500 000 Euro mit DAWI-de-minimis-Beihilfen kumuliert werden dürfen (Artikel 5 Absatz 1 Satz 1 der De-minimis-Verordnung);

5. im Einklang mit der De-minimis-Verordnung gewährte De-minimis-Beihilfen bis zu dem in Nummer 1 genannten Höchstbetrag mit De-minimis-Beihilfen nach anderen De-minimis-Verordnungen kumuliert werden dürfen (Artikel 5 Absatz 1 Satz 2 der De-minimis-Verordnung);
  6. De-minimis-Beihilfen beziehungsweise DAWI-de-minimis-Beihilfen erst gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des Artikels 6 der De-minimis-Verordnung erfüllt sind.“
- b) Satz 3 wird aufgehoben.
- c) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Die Voraussetzungen des Artikels 6 der De-minimis-Verordnung sind insbesondere dann erfüllt und die Sonderabschreibungen werden erst gewährt, wenn der Anspruchsberechtigte in geeigneter Weise den Nachweis erbracht hat, in welcher Höhe ihm in den beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträumen sowie im laufenden Veranlagungszeitraum De-minimis-Beihilfen oder DAWI-de-minimis-Beihilfen gewährt worden sind, für die die vorliegende De-minimis-Verordnung, andere De-minimis-Verordnungen, die vorliegende DAWI-de-minimis-Verordnung oder andere DAWI-de-minimis-Verordnungen gelten, und nur soweit, wie die Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung oder der DAWI-de-minimis-Verordnung bei dem Unternehmen im Sinne der De-minimis-Verordnung eingehalten werden.““

- b) In Nummer 14 ist folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:

„a<sub>1</sub>) Dem Absatz 15a wird folgender Satz angefügt:

„§ 7b Absatz 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2018 anzuwenden.““



Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu § 7b Absatz 5 Satz 2 EStG:

Die Änderung des Satzes 2 dient der Klarstellung.

Gemäß dem unveränderten § 7b Absatz 5 Satz 1 EStG werden die Sonderabschreibungen nach § 7b EStG nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind.

Artikel 5 Absatz 1 der De-minimis-Verordnung legt fest, dass im Einklang mit dieser Verordnung gewährte De-minimis-Beihilfen bis zu dem in der Verordnung (EU) Nr. 360/2012 der Kommission festgelegten Höchstbetrag mit De-minimis-Beihilfen nach letztgenannter Verordnung kumuliert werden dürfen. Im Einklang mit der De-minimis-Verordnung gewährte De-minimis-Beihilfen dürfen bis zu dem in Artikel 3 Absatz 2 der De-minimis-Verordnung festgelegten einschlägigen Höchstbetrag mit De-minimis-Beihilfen nach anderen De-minimis-Verordnungen kumuliert werden.

Gemäß der Begründung des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (Bundestags-Drucksache - 19/4949 S. 15) sind insbesondere auch die Regelungen zur Kumulierung (Artikel 5 der De-minimis-Verordnung) einzuhalten.

Dieser gesetzgeberische Wille kommt in der derzeitigen Fassung des § 7b Absatz 5 Satz 2 ff. EStG nicht hinreichend zum Ausdruck.

Gemäß Satz 2 der geltenden Fassung darf unter anderem der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 Euro nicht übersteigen. Nach Satz 3 sind bei dieser Höchstgrenze auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen gleich welcher Art und Zielsetzung zu berücksichtigen.

Durch Satz 2 wird auf Artikel 3 Absatz 2 der De-minimis-Verordnung abgestellt. Satz 3 bezieht sich wiederum auf Artikel 5 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung. Ein ausdrücklicher gesetzgeberischer Bezug auf Artikel 5 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung fehlt indes.

Um den gesetzgeberischen Willen eindeutig zum Ausdruck zu bringen, sind die Sätze 2 ff. klarstellend neu zu formulieren.

In der vorgeschlagenen Fassung wird nunmehr auf die Aspekte der De-minimis-Verordnung abgestellt, die auch in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/4949 S. 15) genannt werden. Hierzu gehört insbesondere die Kumulierung gemäß Artikel 5 Absatz 1 Satz 1 und 2 der De-minimis-Verordnung.

Zu § 7b Absatz 5 Satz 3:

Der bisherige Satz 3 EStG kann aufgrund der Aufnahme in den Katalog der Voraussetzungen des Satzes 2 Nummer 5 entfallen.

Zu § 7b Absatz 5 Satz 4 EStG:

Der bisherige Satz 4 tritt an die Stelle des bisherigen Satzes 3. Im Gegensatz zur bisherigen Fassung wird nunmehr ausdrücklich auf die DAWI-de-minimis-Verordnung verwiesen.

Zu Buchstabe b:

Mit der Änderung von § 52 Absatz 15a EStG wird der Gleichklang mit den übrigen Regelungen des § 7b EStG hergestellt.

Fz  
Wi 5. Zu Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa, Buchstabe c<sub>1</sub> - neu -  
(§7g Absatz 1 Satz 1, Absatz 5 EStG)

Artikel 1 Nummer 2 ist wie folgt zu ändern:

a) Buchstabe a Doppelbuchstabe aa ist wie folgt zu fassen:

„aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Steuerpflichtige können

1. für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und
2. für die künftige Anschaffung von abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens,

die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 50 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge).“““

b) Nach Buchstabe c ist folgender Buchstabe c<sub>1</sub> einzufügen:

„c<sub>1</sub>) In Absatz 5 werden nach den Wörtern „abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ die Wörter „und abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens“ eingefügt.“

Begründung:

Bisher können Investitionsabzugsbeträge lediglich für geplante Investitionen in bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter gebildet werden, wobei die Anforderungen an die Konkretisierung der Investitionsabsicht in der Vergangenheit bereits gelockert wurden.

Es lässt sich nicht rechtfertigen, dass für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden kann. Das gilt insbesondere deshalb, weil aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft auch bei kleinen Unternehmen in diesem Bereich erheblicher Investitionsbedarf besteht, um weiterhin wettbewerbsfähig zu bleiben.

Erklärtes Ziel der Großen Koalition ist, die Abschreibungsmöglichkeiten für digitale Wirtschaftsgüter zu verbessern. Die Erweiterung des Investitionsabzugsbetrages auf die Anschaffung abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter wie zum Beispiel Softwarelösungen ist ein wichtiger erster Schritt, der kurzfristig umsetzbar ist.

Die Möglichkeit, Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen, soll auch für die Anschaffungskosten immaterieller abnutzbarer Wirtschaftsgüter gelten.

Fz  
Wi

6. Zu Artikel 1 Nummer 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb, Buchstabe e  
(§ 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a, Absatz 7 Satz 2 - neu -,  
Satz 3 - neu - EStG)

Artikel 1 Nummer 2 ist wie folgt zu ändern:

a) In Buchstabe a Doppelbuchstabe bb § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a ist nach den Wörtern „ermittelt wird“ das Semikolon durch das Wort „und“ zu ersetzen.

b) Buchstabe e ist wie folgt zu fassen:

„e) Dem Absatz 7 werden die folgenden Sätze angefügt:

„Vom Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft abgezogene Investitionsabzugsbeträge können nur dem Gewinn der Gesamthand oder Gemeinschaft nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet werden, auch

wenn die Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers getätigt werden. Vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogene Investitionsabzugsbeträge können nur dem Sonderbetriebsgewinn dieses Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet werden, auch wenn die Investitionen im Vermögen der Gesamthand oder der Gemeinschaft oder im Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers getätigt werden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die Einfügung des Wortes „und“ dient der Klarstellung dahingehend, dass die Voraussetzungen in Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a und b des kumulativ erfüllt sein müssen.

Zu Buchstabe b:

Um dem Ziel einer Investitionsförderung bei kleinen Unternehmen möglichst umfassend Rechnung zu tragen, sollte es weiterhin unschädlich sein, wenn bei einer Mitunternehmerschaft nicht im gleichen Vermögensbereich investiert wird, in dem der Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde. Als Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH sollte daher lediglich ausgeschlossen werden, dass die sich aus dem Investitionsabzugsbetrag ergebende Gewinnminderung bei dem Abziehenden endgültig verbleibt, wenn dieser nicht investiert. In diesem Fall sollte die Vergünstigung im Zeitpunkt der Investition auf den tatsächlich Investierenden „überspringen“. Die vorgeschlagene Regelung sieht dementsprechend den gewinnmindernden Abzug von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Investierenden und die gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags bei demjenigen vor, der ihn gebildet hatte.

Fz 7. Zu Artikel 1 Nummer 4 Buchstabe a - neu - (§ 8 Absatz 2 Satz 12 EStG)

Wi

Wo

Artikel 1 Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 8 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 12 werden nach den Wörtern „vom Arbeitgeber“ die Wörter „oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten“ eingefügt.
- b) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

„(4) Im Sinne dieses Gesetzes ... < weiter wie Vorlage > ““

Begründung:

Mit der Einführung des Bewertungsabschlags durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I S. 2451, verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, den Bedarf an bezahlbarem Wohnraum nachzukommen und gleichzeitig die soziale Fürsorge des Arbeitgebers zu unterstützen, damit Arbeitnehmern Wohnraum als Sachbezug verbilligt zur Verfügung gestellt wird. Zum Arbeitslohn gehören sämtliche Preisvorteile, die einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt werden.

Die gesetzliche Ergänzung dient der Klarstellung, dass auch vom Arbeitgeber auf Grund des Dienstverhältnisses veranlasste Verbilligungen in den Anwendungsbereich des § 8 Absatz 2 Satz 12 Einkommensteuergesetz fallen. Geldleistungen sind weiterhin nicht begünstigt.

Die Klarstellung gilt nach Inkrafttreten des Gesetzes und ist gemäß § 52 Absatz 1 EStG in der geltenden Fassung – wie bisher – erstmals auf Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten anzuwenden, die in einem nach dem 31. Dezember 2019 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31. Dezember 2019 zugewendet werden.

Fz 8. Zu Artikel 1 Nummer 4a - neu -, Nummer 14 Buchstabe c<sub>1</sub> - neu -

(§ 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 zweiter Halbsatz Buchstabe a,  
§ 52 Absatz 18 Satz 4 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 4 ist folgende Nummer 4a einzufügen:

„4a. In § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 zweiter Halbsatz wird in Buchstabe a nach den Wörtern „Europäischen Wirtschaftsraum“ die Wörter „oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft“ eingefügt.“

b) In Nummer 14 ist nach Buchstabe c folgender Buchstabe c<sub>1</sub> einzufügen:

„c<sub>1</sub>) In Absatz 18 wird Satz 4 wie folgt gefasst:

„§ 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 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.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der BFH hat mit Urteil vom 5. November 2019 (X R 23/17, juris) entschieden, dass das in § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer erster Halbsatz EStG geregelte Sonderausgabenabzugsverbot für Altersvorsorgeaufwendungen gegen die durch das Freizügigkeitsabkommen mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft (FZA) gewährleisteten Grundsätze der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Gleichbehandlung verstößt (Artikel 1 Buchstabe a, Artikel 2, 4, 7 Buchstabe a FZA und i. V. m. Artikel 9 Absatz 1 und 2 des Anhangs I FZA). Die durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) in § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 erster Halbsatz EStG eingefügte Rückausnahme vom Abzugsverbot ist nach dem Urteil des BFH zwar nicht vom Wortlaut, aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts aber im Wege normerhaltender Extension auch für Fälle einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit in der Schweiz anzuwenden.

Zur Klarstellung wird der Gesetzeswortlaut daher entsprechend angepasst.

Zu Buchstabe b:

Die Änderung gilt für alle offenen Fälle.

Wi 9. Zu Artikel 1 (§ 10d EStG)

Der Bundesrat begrüßt die Anhebung des Höchstbetrages beim Verlustrücktrag für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 von einer Million Euro auf fünf Millionen Euro. Er bittet aber darum, den Rücktragzeitraum auf zwei Jahre – 2019 und 2018 – auszudehnen. Nur dann kann der Verlustrücktrag effektiv genutzt werden.

Begründung:

Aktuell können Verluste ausschließlich in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zu maximal fünf Millionen Euro (bei Eheleuten bis zu maximal 10 Millionen Euro) zurückgetragen werden. Verluste des Jahres 2020 können damit nur in das Jahr 2019 zurückgetragen werden.

Hier sollte der § 10d EStG zumindest befristet gesetzlich angepasst werden, so dass die in der Krise entstandenen Verluste (mindestens aus den Jahren 2020 und 2021) besser berücksichtigt werden können. Dies ist im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen leistungsgerechten Besteuerung, wonach gerade in Krisenzeiten die Besteuerung nach der subjektiven wirtschaftlichen Stärke entscheidend ist.

Ein erweiterter Verlustrücktrag in die Veranlagungszeiträume 2018 und 2019 würde dazu führen, dass Unternehmen über Steuererstattungen für vorangegangene Jahre dringend benötigte Liquidität erhalten, die in den letzten Jahren bei Ihnen abgeflossen ist und somit ggf. keine anderweitigen Staatshilfen wie Zuschüsse oder Darlehen benötigen.

Zudem entspricht ein erweiterter Verlustrücktrag in der Corona-Pandemie auch dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die aktuelle Begrenzung auf ein Jahr beschränkt genau diese Leistungsfähigkeit der Unternehmen, die eine gute wirtschaftliche Basis haben und die es lohnt auch in Zukunft zu erhalten.

Fz 10. Zu Artikel 1 Nummer 4a - neu -, Nummer 14 Buchstabe c<sub>1</sub> - neu -  
(§ 14 Absatz 2 - neu -, Absatz 3 - neu -, § 52 Absatz 22c - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 4 ist folgende Nummer 4a einzufügen:

„4a. § 14 wird wie folgt geändert:

a) Satz 1 und Satz 2 werden Absatz 1.

b) Folgender Absatz 2 und Absatz 3 werden angefügt:

„(2) Wird ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb durch die Entnahme, Überführung oder Übertragung von Flächen verkleinert und verbleibt mindestens eine Fläche, die der Erzeugung von Pflanzen und Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 zu dienen bestimmt ist, liegt unabhängig von der Größe dieser Fläche keine Betriebsaufgabe vor. § 16 Absatz 3b bleibt unberührt.

(3) Werden im Rahmen der Aufgabe des Betriebs einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft Grundstücke an den einzelnen Mitunternehmer übertragen oder scheidet ein Mitunternehmer unter Mitnahme einzelner Grundstücke aus einer Mitunternehmerschaft aus, gelten diese unabhängig von ihrer Größe auch bei fortgeführter oder erstmaliger Verpachtung bis zu einer Veräußerung oder Entnahme bei diesem weiterhin als Betriebsvermögen. Dies gilt entsprechend für Grundstücke des bisherigen Sonderbetriebsvermögens des einzelnen Mitunternehmers. Satz 1 und 2 sind nur anzuwenden, wenn mindestens eine übertragene oder aus dem Sonderbetriebsvermögen überführte

Fläche der Erzeugung von Pflanzen und Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 zu dienen bestimmt ist. Für den übernehmenden Mitunternehmer gilt § 16 Absatz 3b entsprechend.““

b) In Nummer 14 ist nach Buchstabe c folgender Buchstabe c<sub>1</sub> einzufügen:

„c<sub>1</sub>) Nach Absatz 22b wird folgender Absatz 22c eingefügt:

„(22c) § 14 Absatz 3 ist erstmals auf Fälle anzuwenden, in denen die Übertragung oder Überführung der Grundstücke nach dem (*einsetzen Stichtag: Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestages*) stattgefunden hat. Auf unwiderruflichen Antrag des jeweiligen Mitunternehmers ist § 14 Absatz 3 auch für Übertragungen oder Überführungen vor dem (*einsetzen: Tag nach dem Stichtag*) anzuwenden. Der Antrag ist bei dem Finanzamt zu stellen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft zuständig ist.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu § 14 Absatz 2 EStG:

Die bloße Verkleinerung eines aktiv bewirtschafteten oder verpachteten Betriebs der Land- und Forstwirtschaft führt nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern die im Betrieb verbleibenden Flächen stellen weiterhin land- und forstwirtschaftliches (Rest-) Betriebsvermögen dar.

Nach neuer BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 17. Mai 2018, VI R 73/15) führt dagegen die Verkleinerung eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zu einer Betriebsaufgabe, wenn die verbleibende Fläche – bei Wiederaufnahme der Bewirtschaftung – nicht mehr ertragreich bewirtschaftet werden kann.

In § 14 Absatz 2 Satz 1 EStG wird die vorstehende unterschiedliche Behandlung von aktiv bewirtschafteten und verpachteten Betrieben nunmehr in der Art vereinheitlicht, dass die Verkleinerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs allein nicht zur Betriebsaufgabe führt, wenn in diesem (Rest-)Betriebsvermögen land- und forstwirtschaftliche Flächen verbleiben, die zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt sind. Eine bestimmte Mindestgröße land- und forstwirtschaftlicher Flächen ist nicht erforderlich, nur die Existenz mindestens einer diesbezüglichen Fläche.

Verbleibt im Rahmen der Betriebsverkleinerung jedoch keine land- und forstwirtschaftliche Fläche, sondern lediglich z. B. ein Mietwohngrundstück, so führt diese Betriebsverkleinerung zwingend zu einer Betriebsaufgabe.



Nach § 14 Absatz 2 Satz 2 EStG kann bei verkleinerten verpachteten Betrieben weiterhin die Betriebsaufgabe nach § 16 Absatz 3b Satz 1 Nummer 1 EStG erklärt werden. Bei einem aktiv bewirtschafteten Restbetrieb besteht diese Möglichkeit jedoch nur, wenn dieser Betrieb als sog. Liebhaberei einzustufen ist.

Zu § 14 Absatz 3 EStG:

Die Regelung schreibt die bisherige Verwaltungsauffassung zur Behandlung einer Realteilung einer landwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft fest, bei der einzelne landwirtschaftliche Grundstücke auf die bisherigen Mitunternehmer übertragen werden.

Der BFH hatte mit Urteilen vom 17. Mai 2018 (VI R 66/15 und VI R 73/15) in Abweichung von der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass dem übernehmenden Mitunternehmer kein Verpächterwahlrecht zusteht, wenn er das erhaltene landwirtschaftliche Grundstück lediglich verpachtet.

Die gesetzliche Regelung fingiert nunmehr ausschließlich in Realteilungsfällen beim übernehmenden Mitunternehmer für sämtliche erhaltene Grundstücke (verpachtete landwirtschaftliche Grundstücke und z. B. Mietwohngrundstücke) Betriebsvermögen mit der Folge, dass er insoweit einen Betrieb begründet und dem übernehmenden Mitunternehmer hierfür ein Verpächterwahlrecht zusteht. Es kommt dabei weder auf die Größe des landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Grundstücks noch darauf an, ob dieses aus dem Gesamthandsvermögen oder aus einem Sonderbetriebsvermögen stammt.

Voraussetzung für die Annahme von Betriebsvermögen ist jedoch, dass mindestens eine übertragene oder aus dem Sonderbetriebsvermögen überführte Fläche zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt ist. Erhält der übernehmende Mitunternehmer keine land- oder forstwirtschaftlich nutzbare Fläche, sondern lediglich andere Wirtschaftsgüter (z. B. ein Mietwohngrundstück), sind diese zwangsläufig in das Privatvermögen zu entnehmen.

Für den Betrieb des übernehmenden Mitunternehmers gelten die allgemeinen Grundsätze, insbesondere:

- Gewinnerzielungsabsicht ist erforderlich.
- Auch andere Wirtschaftsgüter (z. B. lebendes und totes Inventar) können diesem Betrieb zugeordnet werden.
- Das erhaltene land- und forstwirtschaftliche Grundstück bleibt grundsätzlich bis zu einer Veräußerung oder Nutzungsänderung (Entnahme) Betriebsvermögen.

Für eine Aufgabe dieses Betriebs gelten die Regelungen des § 16 Absatz 3b EStG entsprechend. Es handelt sich in den vorgenannten Übertragungsfällen um eine Realteilung durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, so dass die Veräußerung oder Entnahme des Grundstücks innerhalb der Sperrfrist des § 16 Absatz 3 Satz 3 EStG zum rückwirkenden Ansatz des Teilwerts führt.

Zu Buchstabe b:

Die Neuregelung in § 14 Absatz 3 EStG ist erstmalig in Fällen anzuwenden, in denen die Übertragung oder Überführung der Grundstücke nach dem [einsetzen Stichtag: Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestages] erfolgte. Auf Antrag des Mitunternehmers kann die Vorschrift auch auf Sachverhalte angewandt werden, die bis zum Anwendungsstichtag der Regelung verwirklicht wurden. Der Antrag ist unwiderruflich und ist von dem einzelnen Mitunternehmer bei dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt der Mitunternehmerschaft zu stellen. Der Antrag stellt kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO dar. Der Antrag bewirkt, dass hinsichtlich der auf den einzelnen Mitunternehmer übertragenen oder überführten Grundstücke grundsätzlich eine Buchwertfortführung eröffnet ist.

Voraussetzung für die Annahme von Betriebsvermögen ist auch bei Antragstellung, dass mindestens eine übertragene oder aus dem Sonderbetriebsvermögen überführte Fläche zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren im Sinne des § 13 Absatz 1 EStG zu dienen bestimmt ist.

Die Antragstellung bewirkt weiter, dass die übertragenen oder überführten Wirtschaftsgüter bei dem Steuerpflichtigen Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen (Verpachtungs-)Betriebs darstellen.

Das Antragswahlrecht soll den von der Veröffentlichung der Urteile des Bundesfinanzhofs vom 16. November 2017 - VI R 63/15 sowie vom 17. Mai 2018 - VI R 66/15 betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnen, eine Auseinandersetzung von Mitunternehmerschaften und insbesondere von Erbengemeinschaften weiterhin steuerneutral zu halten.

- Fz 11. Zu Artikel 1 Nummer 4a - neu - (§ 17 Absatz 2 Satz 7 - neu - und Satz 8 - neu -, Absatz 2a EStG)  
Nummer 5 Buchstabe b - neu - (§ 20 Absatz 6 Satz 5, Satz 6 EStG)  
Nummer 14 Buchstabe c<sub>1</sub> - neu -, Buchstabe d  
(§ 52 Absatz 25a Satz 3 - neu -, Absatz 28 Satz 18a - neu -, Satz 23, Satz 24 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 4 ist folgende Nummer 4a einzufügen:

„4a. § 17 EStG wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 werden folgende Sätze angefügt:

„Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen. Satz 7 ist bei Einzahlungen im Rahmen einer Kapitalerhöhung nur anwendbar, soweit die Einzahlungen den gemeinen Wert der erhaltenen Anteile übersteigen.“

b) Absatz 2a wird aufgehoben.“

b) Nummer 5 ist wie folgt zu fassen:

„5. § 20 wird wie folgt geändert:

„a) Absatz 4a Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„Werden ... < weiter wie Vorlage >“

b) In Absatz 6 werden die Sätze 5 und 6 gestrichen. “

c) Nummer 14 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nach Buchstabe c ist folgender Buchstabe c<sub>1</sub> einzufügen:

„c<sub>1</sub>) Dem Absatz 25a wird folgender Satz angefügt:

„§ 17 Absatz 2a in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist letztmals für Veräußerungen im Sinne von § 17 Absatz 1, 4 oder 5 vor dem 1. Januar 2021 anzuwenden.“

bb) Buchstabe d ist wie folgt zu fassen:

„d) Absatz 28 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 18 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 20 Absatz 4a Satz 5 ... < weiter wie Vorlage >“

bb) Die bisherigen Sätze 23 und 24 werden gestrichen.“

#### Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der Bundesrat spricht sich für die Streichung der 2019 (BGBl. I 2019, 2451) geschaffenen gesetzlichen Normierung von (nachträglichen) Anschaffungskosten im Bereich der Veräußerung privat gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften aus.

Die Vorschrift steht in Widerspruch zur höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung und führt seit Einführung zu zahlreichen Auslegungs- und Abgrenzungsfragen insbesondere zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Das hat in der Praxis erhebliche Rechtsunsicherheiten zur Folge.

Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung führt ein Ausfall eines Gesellschafterdarlehens sowie einer Bürgschaftsregressforderung aufgrund der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts nicht (mehr) zu nachträglichen Anschaffungskosten im Bereich der Veräußerung privat gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften. Vielmehr werden ausgefallene Gesellschafterdarlehen und Bürgschaftsregressforderungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerlich anerkannt, soweit das zu Grunde liegende Darlehen nach dem 31. Dezember 2008 gewährt worden ist.

Der Bundesrat sieht vor allem folgende Wirkungen des § 17 Absatz 2a EStG kritisch:

- Rückkehr zu einer überholten Rechtslage

Mit der Einführung von § 17 Absatz 2a Satz 1 bis 4 EStG ist man ohne Not zu einem Rechtszustand zurückgekehrt, der sich zuvor bereits in langjähriger Praxis als rechtsunsicher und kaum administrierbar erwiesen hatte. Hinzu kommen weitere Auslegungs- und Abgrenzungsfragen, die mit dem Wortlaut der neuen Vorschrift einhergehen.

- Bedarf und Rechtfertigung entfallen

Die Schaffung des § 17 Absatz 2a Satz 1 bis 4 EStG wurde damit gerechtfertigt, dass die Grundsätze des objektiven Nettoprinzips eine steuerliche Berücksichtigung der ausgefallenen Ansprüche fordern. Da aber eine Berücksichtigung der ausgefallenen Ansprüche im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich und angebracht ist (siehe nachfolgend Buchstabe b, besteht auch dieser Rechtfertigungsgrund nicht mehr.

- Instrument des „Nichtanwendungsgesetzes“

Mit der Einführung von § 17 Absatz 2a Satz 1 bis 4 EStG hat sich der Gesetzgeber gegen die Grundsätze der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung gestellt. Derartige „Nichtanwendungsgesetze“ sollten möglichst unterbleiben.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes für einzelne spezielle Fälle sollte die Vorschrift noch für Veräußerungen und gleichgestellte Tatbestände bis einschließlich 31. Dezember 2020 Bestand haben.

Die bisher in § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG enthaltene Regelung wird wegen des Sachzusammenhangs bei § 17 Absatz 2 EStG als neuer Satz 7 angefügt. Die Regelung ist aber lediglich gerechtfertigt, soweit Einzahlungen den gemeinen Wert der erhaltenen Anteile übersteigen. Dies wird durch den ergänzenden Satz 8 klargestellt.

Zu Buchstabe b:

Der Bundesrat spricht sich für die Streichung der 2019 (BGBl. I 2019, 2875) geschaffenen neuen Verlustverrechnungsbeschränkungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen aus.

Die administrative Umsetzung dieser Vorschriften ist verfassungsrechtlich bedenklich und stellt die Finanzverwaltung zudem vor nahezu unlösbare Aufgaben.

Mit der Neuausrichtung der Besteuerung ab dem Jahr 2009 wurde – höchstrichterlich bestätigt – das Grundprinzip einer symmetrischen Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Kapitaleinkünfte eingeführt.

Die neuen Vorschriften brechen mit diesem Grundprinzip. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen sind so restriktiv, dass sie in der Fachliteratur als ein klarer Verstoß gegen das verfassungsrechtlich maßgebende Nettoprinzip bewertet werden.

Der Bundesrat sieht vor allem folgende Wirkungen kritisch:

- Enormer Bürokratieaufwuchs

Die Sonderregelungen für Verluste aus Termingeschäften (gilt ab 2021) und Verluste aus ganz oder zum Teil uneinbringlichen oder wertlos ausgebuchten Kapitalforderungen (greift bereits in 2020) werfen zahlreiche neue und höchst streitanfällige Abgrenzungsfragen auf. So ist z. B. unklar, welche Anlagen als Termingeschäft einzustufen sind oder wann eine Kapitalforderung ganz oder zum Teil uneinbringlich ist. Es droht wesentlich mehr Bürokratie für die Bürger, die Berater, die Kreditinstitute und die Finanzverwaltung.

- Mehr Steuererklärungen

Jeder noch so kleine Verlust zwingt zur Abgabe einer Steuererklärung und einer Anlage KAP. Dies widerspricht der Intention, die der Gesetzgeber bei der Einführung der Verlustverrechnungsbeschränkungen hatte, nämlich Kleinanleger nicht zu behelligen (vgl. BT-Drucksache 19/15876 Seite 69). Denn beim Steuerabzug müssen die Verluste zunächst außen vor bleiben, weil nur die Finanzverwaltung eine korrekte Verrechnung von Verlusten in der Gesamtschau aller Konten vornehmen kann.

- Widersprüchlicher Regelungsinhalt

Verkauft ein Anleger ein Wertpapier unmittelbar vor Eintritt der Wertlosigkeit, wird der Verlust anerkannt und uneingeschränkt berücksichtigt. Lässt er das Papier in seinem Vermögen wertlos werden, greift hingegen die Verrechnungsbeschränkung. Damit wird ein wirtschaftlich vergleichbarer Vorgang steuerlich unterschiedlich behandelt und verschafft steuerlich gut informierten Anlegern einen Vorteil gegenüber weniger gut informierten Anlegern.

- Faktisches Verlustverrechnungsverbot innerhalb der Termingeschäfte

Bei Termingeschäften müssen Anleger Gewinne unbegrenzt versteuern, ohne die Verluste aus ebendiesen Geschäften jenseits der 10 000 Euro-Schwelle gegenrechnen zu dürfen. Dies führt zu einer Steuer auf Verluste, deren Ausmaß von Jahr zu Jahr wächst.

- Kein Instrument gegen Kapitalmarktspekulation

Die Neuregelung versagt auch als Instrument zur Eindämmung von Kapitalmarktspekulation. Denn „echte“ Spekulation findet meist im Zuge einer gewerblichen Tätigkeit statt und hier gelten die Beschränkungen nicht. Ohnehin ist es nicht sachgerecht, Verluste aus Termingeschäften mit „schädlicher Spekulation“ gleichzusetzen. Viele Anleger nutzen Termingeschäfte insbesondere als defensives Instrument zur Absicherung gegenläufiger Positionen. Erlittene Verluste sind dann Versicherungsprämien, die bei großen Depots durchaus beträchtlich ausfallen können. Solche vorsichtigen Anleger leisten gerade in volatilen Märkten einen Beitrag zur Stabilität.

Aus Sicht des Bundesrates verhindert bereits die Grundkonzeption der Abgeltungssteuer Steuergestaltungen. Sie schließt aus, dass Verluste aus Kapitaleinkünften mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden können. Eine solch gravierende Restriktion ist den anderen Einkunftsarten fremd. Innerhalb der Kapitaleinkünfte ist hingegen grundsätzlich eine symmetrische Behandlung von Gewinnen und Verlusten geboten.

- Fz 12. Zu Artikel 1 Nummer 5 Buchstabe a - neu - Doppelbuchstabe aa - neu - ,  
Doppelbuchstabe bb - neu - ,  
Nummer 14 Buchstabe d  
(§ 20 Absatz 4a Satz 3, § 52 Absatz 28 Satz 18a - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 5 ist wie folgt zu fassen:

„5. § 20 Absatz 4a wird wie folgt geändert:

- a) Satz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Nach den Wörtern „Lieferung von Wertpapieren“ werden die Wörter „im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1“ eingefügt.

bb) Die Wörter „Wertpapiere anzudienen“ werden durch die Wörter „solche Wertpapiere anzudienen“ ersetzt.

- cc) Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„... < weiter wie Vorlage >“

- b) Nummer 14 Buchstabe d ist wie folgt zu fassen:

„d) Nach Absatz 28 Satz 18 werden folgende Sätze eingefügt:

„§ 20 Absatz 4a Satz 3 in der durch Artikel 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geänderten Fassung ist ab dem 1. Januar 2021 anzuwenden. § 20 Absatz 4a Satz 5 in der Fassung ... < weiter wie Vorlage >““

Begründung:

Die Regelung des § 20 Absatz 4a Satz 3 EStG ermöglicht es, sonstige Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG ohne Gewinnrealisation in andere Wertpapiere umzuwandeln. Dabei gehen die Anschaffungskosten der sonstigen Kapitalforderungen auf die (neuen) Wertpapiere über.

Die Regelung wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 (BGBl. I S. 2794) eingeführt. Während sich ursprünglich diese Regelung auf Umtausch- und Aktienanleihen, bei denen statt Rückgabe des Nominalbetrages Aktien an den Inhaber der Anleihe geleistet werden, beschränken sollte (BR-Drucksache 545/08, S. 6 f. und S. 73), wurde im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens die Regelung auf die Andienung von anderen Wertpapieren ausgedehnt. Der Gesetzgeber vertrat damals die Auffassung, dass

die mit der Regelung einhergehende Vereinfachung des Steuerabzugsverfahrens auch für derartige Vorgänge gerechtfertigt sei (vgl. BT-Drs. 16/11108, S. 16).

Die Erfahrung der Praxis in den letzten Jahren hat gezeigt, dass die Regelung des § 20 Absatz 4a Satz 3 EStG zu missbräuchlichen Steuergestaltungen genutzt wird. Ziel ist es dabei, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen einerseits voll abzugsfähige Verluste und andererseits steuerfreie Gewinne in ähnlicher Höhe zu erzeugen.

Solche vom Gesetzgeber nicht gewollte Missbräuche sind nicht hinnehmbar. Um das Steuerschlupfloch schnell zu schließen, ist es daher erforderlich, die Regelung des § 20 Absatz 4a Satz 3 EStG – entsprechend der ursprünglichen Zielrichtung – auf den Eintausch in Aktien zu beschränken.

Wi 13. Zu Artikel 1 Nummer 5a – neu – (§ 32b Absatz 6 – neu – EStG)

In Artikel 1 ist nach Nummer 5 folgende Nummer 5a einzufügen:

„5a. Dem § 32b wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Bezüge im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 werden in den Kalenderjahren 2020 und 2021 nur berücksichtigt, soweit sie 6 000 Euro übersteigen.““

Begründung:

Lohn- und Einkommensersatzleistungen sind steuerfrei. Sie unterliegen jedoch dem sogenannten Progressionsvorbehalt. Das heißt, sie erhöhen den Steuersatz, der auf das zu versteuernde Einkommen angewendet wird. Dies hat zur Folge, dass eine Vielzahl von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern, die aufgrund der Corona-Krise Kurzarbeitergeld bezogen haben, in den Jahren 2021 und 2022 nicht nur eine Einkommensteuererklärung abgeben müssen, sondern absehbar auch mit Steuernachforderungen konfrontiert werden.

Mit dem Progressionsvorbehalt will der Gesetzgeber dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit folgend verhindern, dass die Nichtbesteuerung bestimmter Einkünfte bzw. Bezüge aufgrund des progressiven Tarifverlaufs auch zu einer niedrigeren Besteuerung der steuerpflichtigen Einkünfte führt. Die in § 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes aufgeführten Lohn- und Einkommensersatzleistungen kompensieren die Einkommenseinbußen der Bürgerinnen und Bürger jedoch regelmäßig nicht vollständig, so dass eine geringere Steuerbelastung letztlich dazu beitragen könnte, eine Lücke im verfügbaren Einkommen zu verkleinern.



Infolge der flächendeckenden Inanspruchnahme von Kurzarbeit aufgrund der durch die Corona-Pandemie ausgelösten Rezession wird der Progressionsvorbehalt für den Veranlagungszeitraum 2020 erheblich an Bedeutung gewinnen. Viele Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in den unteren und mittleren Einkommensgruppen, die sich ohnehin in einer finanziell schwierigen Situation befinden, werden dadurch im kommenden Jahr zusätzlich belastet. Für die Finanzämter bedeutet der Progressionsvorbehalt zusätzliche Veranlagungsfälle.

Diese Problematik soll dadurch entschärft werden, dass Lohn- und Einkommensersatzleistungen erst oberhalb eines Freibetrages von jährlich 6 000 Euro effektiv dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Fz 14. Zu Artikel 1 Nummer 13 Buchstabe a (§ 50 Absatz 1 Satz 2a EStG)

In Artikel 1 Nummer 13 ist Buchstabe a wie folgt zu fassen:

„a) Nach Absatz 1 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Ist bei der Berechnung der Einkommensteuer ein besonderer Steuersatz nach § 32b Absatz 2 oder nach § 2 Absatz 5 des Außensteuergesetzes zu berücksichtigen, unterliegt das zu versteuernde Einkommen dem Steuersatz, der sich aus dem Verhältnis der Einkommensteuer auf das um den Grundfreibetrag nach Satz 2 erhöhte und die Leistungen und Einkünfte nach § 32b Absatz 2 oder nach § 2 Absatz 5 des Außensteuergesetzes vermehrte oder verminderte zu versteuernde Einkommen zu dem um die Leistungen und Einkünfte nach § 32b Absatz 2 oder nach § 2 Absatz 5 des Außensteuergesetzes vermehrten oder verminderten zu versteuernden Einkommen ergibt.““

Begründung:

Die im Gesetzentwurf enthaltene Formulierung ordnet im Falle des Progressionsvorbehalts nach § 32b Absatz 2 EStG und nach § 2 Absatz 5 des Außensteuergesetzes an, dass im ersten Schritt die Einkommensteuer auf das um den Grundfreibetrag nach § 50 Absatz 1 Satz 2 EStG erhöhte und um die Progressionsvorbehaltseinkünfte vermehrte oder verminderte zu versteuernde Einkommen ermittelt wird. Der sich danach ergebende Steuersatz wird jedoch im zweiten Schritt auf das zu versteuernde Einkommen angewendet. Dadurch wird im Ergebnis die (bei beschränkter Einkommensteuerpflicht notwendige) Hinzurechnung des Grundfreibetrags weitgehend wirkungslos. Anstelle einer Steuerbelastung oberhalb des Grundfreibetrags, auf die die Hinzurechnung des Grundfreibetrags zielt, wird damit die Entlastungswirkung des Grundfreibetrags wieder in die Steuersatzberechnung einbezogen.

Das führt dazu, dass der nach § 50 Absatz 1 Satz 3 EStG ermittelte Durchschnittssteuersatz zu einem geringeren Ergebnis als der (Durchschnitts-) Grenzsteuersatz nach § 50 Absatz 1 Satz 2 EStG führt. Mit anderen Worten: Haben zwei beschränkt Steuerpflichtige ein gleich hohes zu versteuerndes (inländisches) Einkommen, wird nach dem Gesetzentwurf derjenige Steuerpflichtige, der zusätzliche (steuerfreie) Progressionsvorbehaltseinkünfte erzielt, niedriger besteuert. Somit wird die zu verhindernde Übermaßbesteuerung durch eine Untermaßbesteuerung ersetzt.

Um eine nicht gerechtfertigte Schlechterstellung von Fällen ohne Progressionsvorbehaltseinkünfte zu vermeiden, muss daher die im ersten Schritt ermittelte Einkommensteuer auf das um die Progressionsvorbehaltseinkünfte vermehrte oder verminderte zu versteuernde Einkommen bezogen werden. Dieser im zweiten Schritt ermittelte Steuersatz muss sodann im dritten Schritt auf das zu versteuernde Einkommen bezogen werden.

Beispiel:

Zu versteuerndes Einkommen 2020	1 000 €
(steuerfreie) Progressionsvorbehaltseinkünfte 2020	10 000 €

Die Einkommensteuer auf das um den Grundfreibetrag (= 9 408 Euro) und die steuerfreien Einkünfte erhöhte zu versteuernde Einkommen von 20 408 Euro beträgt 2.454 Euro. Dies entspricht einem durchschnittlichen Steuersatz von 12,02 Prozent, der nach bisher geltender Rechtslage auf das um den Grundfreibetrag erhöhte zu versteuernde Einkommen (= 10 408 Euro) angewendet wird. Danach beträgt die festzusetzende Einkommensteuer 1 251 Euro, bei einem zu versteuernden Einkommen von 1 000 Euro (Übermaßbesteuerung).

Wendet man den Steuersatz entsprechend dem Gesetzesentwurf auf das zu versteuernde Einkommen an, so ergibt sich eine Einkommensteuer i. H. v. 120 Euro, obwohl die Einkommensteuer ohne Progressionsvorbehalt 149 Euro betragen würde (Untermaßbesteuerung).

Bezieht man den Steuersatz in einem Zwischenschritt dagegen auf das um die steuerfreien Einkünfte erhöhte zu versteuernde Einkommen, so ergibt sich ein durchschnittlicher Steuersatz i. H. v. 22,309 Prozent (2 454 Euro ESt / 11 000 Euro um die steuerfreien Einkünfte erhöhtes zu versteuerndes Einkommen). Die Einkommensteuer beträgt dann 223 Euro.

Es kommt also weder zu einer Übermaßbesteuerung noch zu einer Untermaßbesteuerung.

Fz 15. Zu Artikel 1 Nummer 14 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa, Doppelbuchstabe bb  
(§ 52 Absatz 16a Satz 3, Satz 6 - neu - EStG)

In Artikel 1 Nummer 14 ist Buchstabe c wie folgt zu fassen:

„c) Absatz 16a wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 7h Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.“

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„§ 7i Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.““

Begründung:

Die im Gesetzentwurf enthaltene Anwendungsbestimmung zu den Neuregelungen in den §§ 7h und 7i EStG gewährt Vertrauensschutz für vor dem 1. Januar 2021 erteilte Bescheinigungen.

Es ist widersprüchlich, mit der Änderung der Stammvorschriften (§§ 7h und 7i EStG) gegen Missbräuche („offensichtlich rechtswidrige Bescheinigungen“) vorzugehen, gleichzeitig aber ein Vertrauen in diese Vorgehensweise schützen zu wollen.

Folgerichtig sollten von der Anwendungsregelung alle noch offenen Fälle erfasst werden.

Fz 16. Zu Artikel 1 Nummer 14 Buchstabe c<sub>1</sub> - neu - (§ 52 Absatz 16a<sub>1</sub> - neu - EStG)

In Artikel 1 Nummer 14 ist nach Buchstabe c folgender Buchstaben c<sub>1</sub> einzufügen:

„c<sub>1</sub>) Nach Absatz 16a wird folgender Absatz 16a<sub>1</sub> eingefügt:

„(16a<sub>1</sub>) § 8 Absatz 4 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.““

Begründung:

Die Regelung in § 52 Absatz 16a<sub>1</sub> - neu - EStG soll sicherstellen, dass die klarstellende allgemeine Regelung in § 8 Absatz 4 EStG-E, wann Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht“ werden, möglichst umfassend zur Geltung kommt.

Die Neuregelung in § 8 Absatz 4 EStG-E stellt, als Reaktion auf die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes - BFH - (Urteil vom 1. August 2019, VI R 32/18, BStBl 2020 II S. 106), diejenige Rechtslage wieder her, die dem vom Gesetzgeber verfolgten Willen entspricht.

Mit der in verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalierungsvorschriften des EStG vorhandenen Tatbestandsvoraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ sollen nur tatsächliche zum bisherigen Arbeitslohn als „Mehr“ hinzutretende Leistungen begünstigt werden (echte Zusatzleistungen). Insbesondere Gehaltsumwandlungen von Bar- in Sachlohn sollen dagegen nicht begünstigt sein (s. BT-Drucksache 12/5016, S. 85; BT-Drs. 12/5764 S. 22; BT-Drs. 16/10189 S. 47; BT-Drs. 18/11286 S. 70 und zuletzt BT-Drs. 19/14909 S. 44; BR-Drucksache 622/06 S. 93).

Diesem Willen entsprach und entspricht auch die langjährige Verwaltungspraxis (s. BMF-Schreiben vom 22. Mai 2013 (BStBl I S. 728), ersetzt durch BMF-Schreiben vom 5. Februar 2020 (BStBl I S. 106); sowie BMF-Schreiben vom 19. Mai 2015 (BStBl I S. 468); R 3.33 Absatz 5 Satz 2 LStR 2015; H 8.1 „Jobticket“ LStH 2020; BMF-Schreiben vom 15. August 2019 (BStBl I S. 875)).

Auch die bisherige Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 19. September 2012, VI R 54/11 (BStBl 2013 II S. 395) und vom 22. Mai 2013, VI R 55/11 (BStBl II S. 398)), die allerdings noch enger als die Verwaltungsauffassung, nur freiwillige zusätzliche Arbeitgeberleistungen als begünstigt ansah und insoweit verwaltungsseitig nicht angewendet wurde, ging von diesem Verständnis des Zusätzlichkeitskriteriums aus.

Einer rückwirkenden Anwendung des § 8 Absatz 4 EStG-E stehen hier keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegen. Zwar liegt, soweit abgeschlossene Veranlagungszeiträume betroffen sind, eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor, die verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig ist. Das Verbot der echten Rückwirkung ergibt sich aus dem Rechtsstaatsprinzip und dem daraus folgenden Vertrauensschutz in eine gewährte Rechtsposition. Eine echte Rückwirkung ist daher aber dann zulässig, wenn kein schutzwürdiges Vertrauen der Betroffenen vorliegt (BVerfG, Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, BVerfGE Band 135, 1, m. w. N.)

Bisher konnte ein Steuerpflichtiger auf Grund der gesetzlichen Regelungen und ihrer Auslegung durch den BFH sowie durch die Verwaltung, davon ausgehen, dass das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nur „echte“ Zusatzleistungen umfasst und eine begünstigte Gehaltsumwandlung nicht zulässt. Erst mit der jetzt geänderten Rechtsprechung des BFH kann ein Steuerpflichtiger überhaupt annehmen, dass eine andere Rechtslage gegeben sein könnte. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass höchstrichterliche

Rechtsprechung keine dem Gesetzesrecht gleichkommende Rechtsbindung erzeugt. Schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage auf Grund höchstrichterlicher Entscheidungen kann daher in der Regel nur bei Hinzutreten weiterer Umstände, insbesondere bei einer gefestigten und langjährigen Rechtsprechung entstehen (BVerfG, Beschluss vom 2. Mai 2012, 2 BvL 5/10, BVerfGE Band 131, 20, m. w. N.). Eine solche gefestigte Rechtsprechung liegt aber hier noch nicht vor. Des Weiteren wurde mit dem BMF-Schreiben vom 5. Februar 2020 (BStBl I S. 106) zeitnah deutlich gemacht, dass die Verwaltung die geänderte Rechtsprechung nicht anwenden wird und eine entsprechende Gesetzesänderung angestrebt wird.

Eine rückwirkende gesetzgeberische Klarstellung ist somit verfassungsrechtlich zulässig und zur Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten.

Fz 17. Zu Artikel 1 (§ 43 Absatz 1 Satz 6 Nummer 5 EStG)

Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob in § 43 Absatz 1 Satz 6 Nummer 5 EStG eine Ergänzung aufgenommen wird, wonach Kreditinstituten im Falle einer unentgeltlichen Depotübertragung die Möglichkeit eingeräumt wird, auch die Id-Nummer eines „Nicht-Kunden“ beim BZSt abzufragen.

Begründung:

Gemäß § 43 Absatz 1 Satz 6 EStG hat die auszahlende Stelle bei unentgeltlichen Depotüberträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 5 EStG die dort aufgeführten Daten an die Finanzverwaltung zu melden. Hierzu gehören insbesondere auch die Steueridentifikationsnummer und das Geburtsdatum des Übertragenden sowie des Empfängers.

Während bei einem internen Depotübertrag, das heißt bei einem Depotübertrag von Kunde A auf Kunde B desselben Kreditinstituts, die Steueridentifikationsnummern und die Geburtsdaten von Übertragenden und Übernehmendem vorliegen und die Richtigkeit der angegebenen IdNr. über das Kirchensteuerabrufverfahren validiert werden können, ist dies bei einem externen Depotübertrag bislang nicht möglich.

Bei einem externen Depotübertrag liegen nur die Daten des eigenen Kunden vor. Hinsichtlich der Daten des übernehmenden Kunden muss das Kreditinstitut derzeit auf die Angaben des eigenen Kunden im Formular vertrauen. Mangels direkter Kundenbeziehung besteht für das Kreditinstitut des Übertragenden jedoch keine rechtlich zulässige Möglichkeit, die Daten (IdNr. und Geburtsdatum) zu überprüfen.

Bisher gab es dazu bei Abgabe der Meldungen der unentgeltlichen Depotüberträge seitens KMV (Kontroll-Melde-Verfahren) keine Plausibilitätsprüfungen, so dass die von den auszahlenden Stellen abgegebenen Meldesätze durchgängig angenommen wurden. In diesem Jahr wurde jedoch das „Ident-Verfahren“ (Prüfung der angegebenen Steuer-ID in Verbindung mit dem Geburtsdatum) eingeführt, was bei verschiedenen Instituten zur Ablehnung einer Vielzahl von Meldesätzen führte.

Bis einschließlich 30. November 2020 ist das Ident-Verfahren ausgesetzt, so dass eine Übermittlung erfolgen kann. Damit es weiterhin nicht zu einer massenhaften Ablehnung von Meldesätzen kommt, sollte bis zu einem erneuten Einsatz des Ident-Verfahrens für die meldenden Institute eine Möglichkeit geschaffen werden, die Daten des Empfängers vor der Übersendung an das KMV zu überprüfen.

Als Möglichkeit bietet sich an, den meldenden Instituten gesetzlich eine Abfragemöglichkeit auch für die IdNr. eines „Nicht-Kunden“ beim BZSt zu Überprüfungs Zwecken zu schaffen. Die Regelung könnte analog § 44a Absatz 2a EStG erfolgen.

## Fz 18. Zu Artikel 1 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen Arbeitsplatz in der eigenen oder gemieteten Wohnung oder im eigenen oder gemieteten Haus angesichts neuer Arbeitsformen künftig sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach neu geregelt werden sollte.

### Begründung:

Die Corona-Krise hat gezeigt, dass viele Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie gewerblich und selbständig Tätige einen Arbeitsplatz im häuslichen Umfeld nutzen. Es ist wahrscheinlich, dass auch in Zukunft vermehrt dazu übergegangen wird, Arbeiten am heimischen Arbeitsplatz durchzuführen.

Die Aufwendungen, die hierfür entstehen, sind nach den geltenden Regelungen im Einkommensteuergesetz (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG – Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer) indes im Regelfall nicht oder begrenzt abziehbar.

Es sollte deshalb geprüft werden, ob und unter welchen Voraussetzungen die Aufwendungen, die für einen häuslichen Arbeitsplatz entstehen, der nicht zwangsläufig in einem abgetrennten Arbeitszimmer belegen sein muss, zukünftig steuerlich berücksichtigt werden können. Gerade die Entwicklung in der jüngsten Zeit und die Aussagen sowohl von Seiten der Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmervertretungen lassen vermuten, dass zukünftig vermehrt vom Arbeitsmodell Home-Office Gebrauch gemacht werden wird.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass mit der vermehrten Nutzung des Home-Offices die Wege zur Tätigkeitsstätte und zurück vermieden werden. Dem ist nicht nur aus umweltpolitischen Gründen, sondern im Hinblick auf die gewonnene Zeit für die Familie, - auch steuerlich - Rechnung zu tragen.

- Fz 19. Zu Artikel 1a - neu - (weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)
- Artikel 5 Nummer 1, 2, 3, 4 - neu - (§ 8b Absatz 1 Satz 2a – neu –, § 12 Absatz 1 Satz 3, Absatz 1a - neu –, § 34 Absatz 5 Satz 0<sub>1</sub> - neu –, Absatz 6b - neu - KStG)
- Artikel 6 Nummer 0<sub>1</sub> - neu - (§ 7 Satz 9 GewStG), Nummer 1 Buchstabe a - neu - (§ 8 Nummer 5 Satz 2 GewStG) Nummer 2 Buchstabe a, b - neu - (§ 9 Nummer 2 Satz 2, Nummer 3 Satz 1 GewStG) Nummer 3 - neu - (§ 36 Absatz 3, Absatz 4 GewSt)
- Artikel 7 Nummer 5a – neu – (§ 43 Absatz 2 InvStG)
- Artikel 7a - neu - (Änderung des Außensteuergesetzes)

a) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

**„Artikel 1a**

**Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) 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 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 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 (Besteuerungsinkongruenz). 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 Personen-

gesellschaft 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 diesen Aufwendungen nachweislich Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die sowohl im Inland als auch in

dem anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine Doppelbesteuerung durch Anrechnung 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 die Steuervergünstigung im Sinne des Absatzes 1 oder der steuerliche Vorteil im Sinne dieses Absatzes oder der Absätze 2 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 zugrundeliegenden 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 5b 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. § 6b wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2a Satz 3 werden die Wörter „Satz 2 bis 5“ durch die Wörter „Satz 2 bis 7“ ersetzt.

b) In Absatz 10 Satz 4 wird die Angabe „Absatz 5“ durch die Angabe „Absatz 6“ ersetzt.

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

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

10. § 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.“

11. § 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 mindern.“

12. § 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 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen.“

bb) Nach dem neuen Satz 11 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 3 Nummer 41 in der am ... [*einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geltenden Fassung ist weiterhin anzuwenden für Gewinnausschüttungen oder Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, die auf Hinzurechnungsbeträgen beruhen, die aus einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft stammen, das vor dem 1. Januar 2021 beginnt.“

b) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

aa) Dem Wortlaut wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 4 Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

bb) Nach dem neuen Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 4 Absatz 1 Satz 9 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

- c) Nach Absatz 7 wird folgender Absatz 7a eingefügt:
- „(7a) § 4g Absatz 1 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“
- d) Nach Absatz 7a wird folgender Absatz 7b eingefügt:
- „(7b) § 4k in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 entstehen. Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2021 verursacht wurden, gelten bei der Anwendung des Satzes 1 nur insoweit als nach dem 31. Dezember 2020 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 2020 wesentlich geändert wurde.“
- e) Absatz 12 wird wie folgt geändert:
- aa) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:
- „§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“
- bb) Nach dem neuen Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:
- „§ 6 Absatz 1 Nummer 5a und Nummer 5b in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung dieses Gesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“



f) Dem Absatz 14 wird folgender Satz angefügt:

„§ 6b Absatz 2a in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Gewinne im Sinne des § 6b Absatz 2 anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2020 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.“

g) Dem Absatz 16a wird folgender Satz angefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1a 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 2020 entstehen.“

h) Nach Absatz 47 wird folgender Absatz 47a eingefügt:

„(47a) § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 in der Fassung des Artikels 1a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“ ‘

b) Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

aa) Der Eingangssatz ist wie folgt zu fassen:

„Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:“

bb) Folgende Nummer 1 bis 5 sind anzufügen:

„1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 12 wie folgt gefasst:

„§ 12 Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung“.

2. In § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 5 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und es werden folgende Sätze angefügt:

„Satz 1 ist auch auf Verträge zur vorübergehenden Unterbringung  
...< weiter wie Vorlage >“

3. 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 nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung.“

4. § 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 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.“

5. § 34 wird wie folgt geändert:

a) Dem Wortlaut des Absatzes 5 wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 8b Absatz 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 zufließen.“

b) Nach Absatz 6a wird folgender Absatz 6b eingefügt: „(6b) § 12 Absatz 1 und 1a in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.“

c) Die bisherigen Absätze 6b und 6c werden die Absätze 6c und 6d.“

c) Artikel 6 ist wie folgt zu ändern:

aa) Der Nummer 1 ist folgende Nummer 0<sub>1</sub> voranzustellen:

„0<sub>1</sub>. In § 7 Satz 9 wird die Angabe „§ 8 Absatz 2“ durch die Wörter „§ 8 Absatz 2 bis 4 ersetzt.“

bb) Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. § 8 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 5 Satz 2 wird gestrichen.

b) In Nummer 8 wird das Semikolon ...

< weiter wie Vorlage >“.

cc) Nummer 2 ist wie folgt zu fassen:

„2. § 9 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 2 Satz 2 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Satz 1 ist bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen nicht anzuwenden; für Pensionsfonds und für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 gilt Entsprechendes. Für Einkünfte im Sinne des § 7 Satz 7 und 8 gilt dies nur, wenn diese

Einkünfte nicht 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;“

b) In Nummer 3 Satz 1 wird die Angabe „§ 7 Satz 8“ durch die Wörter „§ 7 Satz 7 und 8“ ersetzt.

c) In Nummer 5 Satz 7 werden ...< weiter wie Vorlage >“.

dd) Folgende Nummer 3 ist anzufügen:

„3. § 36 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„§ 7 Satz 9 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2021 anzuwenden.“

b) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a eingefügt:

„(4a) § 8 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2021 anzuwenden.““

d) In Artikel 7 ist nach Nummer 5 folgende Nummer 5a einzufügen:

„5a. § 43 Absatz 2 wird aufgehoben.“

e) Nach Artikel 7 ist folgender Artikel 7a einzufügen:

„Artikel 7a

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. § 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 Mitgliedschafts-rechten, 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.

2. In § 5 Absatz 1 Satz 1 werden die Wörter „nach den §§ 7, 8 und 14“ durch die Wörter „nach den §§ 7, 8 und 13“ ersetzt.

3. Die Überschrift des Vierten Teils sowie die §§ 7 bis 12 werden wie folgt gefasst:

„Vierter Teil.

Hinzurechnungsbesteuerung

§ 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 niedrigeren 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 zugrundeliegenden 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 zugrundeliegenden 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 Nummern 1 bis 6 nicht Zwischengesellschaft ist. Dies gilt nicht, soweit
    - aa) die leistende Körperschaft mit den diesen Bezügen zugrundeliegenden 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 15 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 15 Prozent, wenn Ertragsteuern von mindestens 15 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 zugrundeliegenden 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 zugrundeliegenden 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 Gewinnausschüttung

(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 steuernden 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 und 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.“

4. 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 Nummer 2 und 4 des Kapitalanlagegesetzbuchs von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungen 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 bezeichneten 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.“

5. § 14 wird aufgehoben.

6. § 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 abschließenden Punkt 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.“

7. § 17 Absatz 1 Satz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird die Angabe „§ 1 Absatz 2“ durch die Angabe „§ 7 Absatz 3 oder 4“ ersetzt.
- b) In Nummer 2 wird die Angabe „§§ 7 bis 14“ durch die Angabe „§§ 7 bis 15“ ersetzt.

8. § 18 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 werden die Sätze 1 und 2 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 (§ 10 Absatz 3) 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.“

9. § 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.“

10. § 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 2021,
2. für die Gewerbesteuer erstmals für den Erhebungszeitraum 2021,
3. für die Erbschaftsteuer auf Erwerbe, bei denen die Steuerschuld nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes entstanden ist.

(2) 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, dass nach dem 31. Dezember 2020 beginnt. Verluste, die für Veranlagungszeiträume oder Erhebungszeiträume vor dem 1. Januar 2021 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 2021 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 2020 wird die Summe der Hinzurechnungsbeträge erfasst, die gemäß § 10 Absatz 2 in der am ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung in den Veranlagungszeiträumen 2014 bis 2020 der Besteuerung unterlegen haben, soweit sie nicht

bereits nach § 3 Nummer 41 des Einkommensteuergesetzes in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung berücksichtigt worden 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. Mai 2022 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.“ ‘

#### Folgeänderungen:

Die Inhaltsübersicht ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach der Angabe zu Artikel 1 ist folgende Angabe einzufügen:  
„Artikel 1a Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes“
- b) Nach der Angabe zu Artikel 7 ist folgende Angabe einzufügen:  
„Artikel 7a Änderung des Außensteuergesetzes“

#### Begründung

##### Allgemeiner Teil

Die Steuerpolitik Deutschlands sollte sowohl die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland als auch die Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats als fundamentale Ziele verfolgen.

Aus diesem Grund hat Deutschland den BEPS-Prozess auf Ebene der OECD mitinitiiert und mitgestaltet. Neben der Schließung von Steuerschlupflöchern ist das Erreichen einer effektiven Mindestbesteuerung von international operierenden Unternehmen ein wesentliches Ziel Deutschlands.

Ein Grund für den Start des BEPS-Projekts waren Qualifikationskonflikte zwischen den unterschiedlichen Steuersystemen der Staaten. Diese Qualifikationskonflikte führen dazu, dass Einkünfte entweder nicht besteuert werden (weiße Einkünfte) oder Aufwendungen mehrfach als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Die Empfehlungen der OECD zur Beseitigung der Qualifikationskonflikte hat die EU in der ATAD-Richtlinie umgesetzt. Leider hat Deutschland diesen Teil der Richtlinie bis heute nicht in nationales Recht umgesetzt.

Gleichzeitig ist es notwendig, das Außensteuerrecht dahingehend zu überprüfen, ob es den aktuellen Anforderungen genügt. Dies gilt insbesondere auch für die dort enthaltene Niedrigsteuergrenze. Denn eine Vielzahl von Staaten hat in den letzten Jahren seine Unternehmenssteuersätze gesenkt. Auch hierzu enthält die ATAD-Richtlinie Regelungen, die bisher nicht zu nationalen Veränderungen geführt haben.

Obwohl der Bundesrat eine weitergehende Reform des Außensteuerrechts für wünschenswert hält, ist es aus seiner Sicht mindestens erforderlich, in einem ersten Schritt die ATAD-Richtlinien „1:1“ in nationales Recht umzusetzen. Dabei geht es auch darum, rechtlichen Schritten der EU-Kommission gegen Deutschland vorzubeugen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2021 sollte eine europarechtskonforme Gesetzeslage bestehen.

1:1-Umsetzung bedeutet, dass die in der bisherigen politischen Diskussion strittigen Fragen zu § 6 AStG (Wegzugsbesteuerung bei privaten Kapitalanteilen), sowie zu §§ 1 bis 1b AStG (Verrechnungspreise) strittigen Fragen der Referentenentwürfe des BMF vom 10.12.2019 und vom 24.03.2020 eines ATAD-Umsetzungsgesetzes (ATADUmsG) einstweilen zurückgestellt werden, da ihre Regelung nicht unmittelbar durch die ATAD geboten ist, die Niedrigsteuerschwelle des § 8 Abs. 3 AStG geltender Fassung (§ 8 Absatz 5 des Entwurfs) entsprechend der Mindestvorgabe der Richtlinie auf 15 Prozent abgesenkt wird. Art. 7 Absatz 1 Buchst. b ATAD gibt einen Mindestsatz in Höhe des hälftigen Körperschaftsteuersatzes vor, aus deutscher Sicht in Höhe des hälftigen Unternehmenssteuersatzes inklusive Gewerbesteuer von je nach Hebesatz im Schnitt rund 30 %. Die Festlegung in Höhe des Mindestsatzes folgt einerseits dem Gedanken der 1:1-Umsetzung, andererseits auch dem Umstand, dass nur bei diesem Satz eine Anrechnung höherer ausländischer Steuern auch auf die Gewerbesteuer oder aber Überbelastungen durch Anrechnungsverluste vermieden werden.

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.

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, die weitere Anpassungen in Deutschland erforderlich macht.

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.

Gleichzeitig wird dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard auch insoweit gefolgt, dass der Steuersatz bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf 15 % und damit auf die Hälfte der regulären Unternehmensteuerbelastung abgesenkt wird.

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

Die Artikel 9 und 9b ATAD verpflichten die Mitgliedstaaten, Besteuerungsin kongruenzen 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 Besteuerungsin kongruenz 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 Besteuerungsin kongruenzen 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.

Besonderer Teil

Zu Artikel 1a (Weitere 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. Die 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 grundsätzliche Anerkennung des vom ausländischen Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung angesetzten Wertes. Die von Artikel 5 Absatz 5 ATAD vorgegebene „Anerkennung“ des vom abgebenden Staat angesetzten (dem Marktwert entsprechenden) Wertes, die in erster Linie darauf abzielt, in echten Verstrickungsfällen eine Doppelbesteuerung bereits im Ausland versteuerter stiller Reserven zu verhindern, bedeutet nicht, dass dieser Wert zwingend der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Deshalb wird ein Wahlrecht eingeführt.

Gesetzestechisch erfolgt die Anerkennung des ausländischen Wertes auf Antrag in der Weise, dass 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.

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.

Da Artikel 5 Absatz 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 Absatz 1 Satz 9 EStG - neu - i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 5b EStG - neu - 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 erklärungsspflichtigen 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 zugrundeliegende 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 Steuervergünstigung 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. 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.

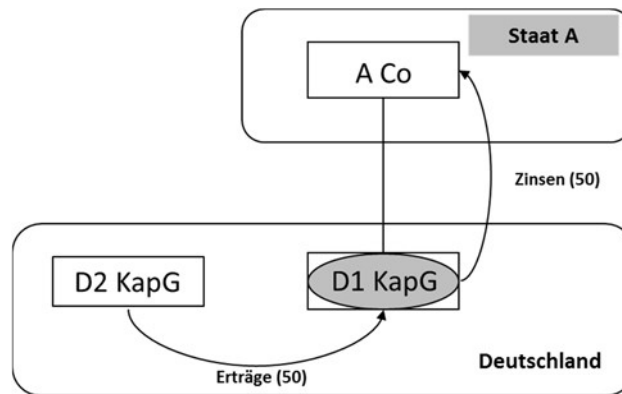
#### Satz 2

§ 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 anderen Staat einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen und die doppelte Besteuerung nicht durch Anrechnung vermieden wird.

Beispiel:



Zwischen Staat A und Deutschland wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden. Nach deutscher Gewinnermittlung erzielt die von Deutschland als Kapitalgesellschaft behandelte D1 KapG 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 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.

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.

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

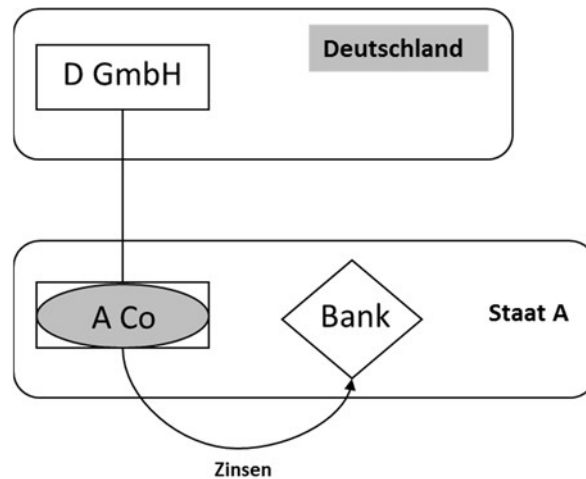
## Satz 1

§ 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 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.

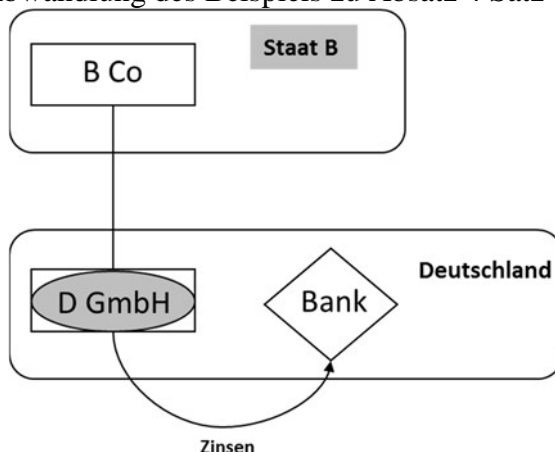
Satz 2

§ 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, 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 Besteuerungsinkongruenz 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 schon keine DD-Inkongruenz im Sinne des Satzes 1 i. V. m. Satz 2 vor, wenn Staat B als Staat der „Muttergesellschaft“ 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. Als Erträge des Steuerpflichtigen im Sinne des Satzes 3 gelten auch Erträge einer Organgesellschaft, deren Einkommen dem Steuerpflichtigen als Organträger zugerechnet wird.

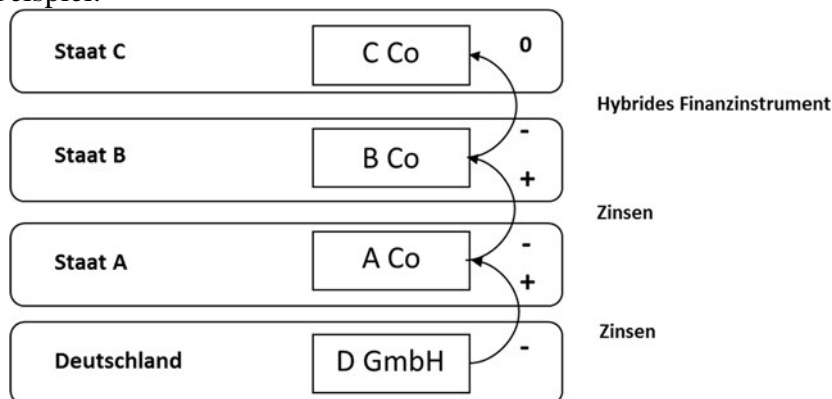
Satz 4

§ 4k Absatz 4 Satz 4 EStG nimmt die Anrechnungsfälle bei unbeschränkt Steuerpflichtigen vom Abzugsverbot aus (vgl. bereits zu Satz 1). 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 Besteuerungsinkongruenzen vor. Diese liegen vor, wenn ein Effekt einer Besteuerungsinkongruenz, 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 Besteuerungsinkongruenz in Form einer D/Ni führt. Wird die Besteuerungsinkongruenz nicht durch Staat B oder Staat C beseitigt, verpflichtet Artikel 9 Absatz 3 der ATAD die Mitgliedstaaten, beim „Importeur“ dieser Besteuerungsinkongruenz (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. Eine solche ist insbesondere im Fall einer Refinanzierung anzunehmen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang muss dabei nicht bestehen. Vielmehr genügt die unmittelbare oder mittelbare betragsmäßige Verkettung der „hybriden“ Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen. 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 die Ausnahmen 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

Zu Buchstabe a

§ 6b Absatz 2a Satz 3

Es handelt sich um eine Folgeänderung wegen der Änderungen in § 36 Absatz 5 EStG.

Zu Buchstabe b

§ 6b Absatz 10 Satz 4

Es handelt sich um eine redaktionelle Klarstellung. Die sinngemäße Anwendung von § 6b Absatz 5 EStG ist bei Übertragung von Gewinnen nach § 6b Absatz 10 EStG nicht zutreffend. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften können nicht auf im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter übertragen werden (vgl. R 6b.2 Absatz 13 der Einkommensteuerrichtlinien). Entsprechend wird klargestellt, dass § 6b Absatz 6 EStG für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung in den Fällen des § 6b Absatz 10 EStG sinngemäß gilt.

Zu Nummer 9

§ 9 Absatz 5 Satz 2

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

Zu Nummer 10

§ 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 11

§ 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 die auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat mindern.

Zu Nummer 12

§ 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 2020 zufließen.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 52 Absatz 4 Satz 12 - neu -

§ 52 Absatz 4 Satz 12 EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 3 Nummer 41 EStG. Sie stellt sicher, dass Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, die auf bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfassten Beträgen beruhen, auch in den Fällen, in denen § 11 AStG auf Grund der Anwendungsregelung des § 21 Absatz 3 Satz 1 AStG noch nicht anwendbar ist, nicht nochmals einer Besteuerung unterliegen.

Zu Buchstabe b

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 52 Absatz 6 Satz 1 - neu -

§ 52 Absatz 6 Satz 1 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4 Absatz 1 Satz 3 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 52 Absatz 6 Satz 3 - neu -

§ 52 Absatz 6 Satz 3 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4 Absatz 1 Satz 9 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Zu Buchstabe c

§ 52 Absatz 7 - neu -

§ 52 Absatz 7a EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4g EStG. Dieser ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Zu Buchstabe d

§ 52 Absatz 7b - neu -

§ 52 Absatz 8b EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 4k EStG. Dieser ist erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 entstehen. Auf Aufwendungen, die rechtlich bereits vor dem 1. Januar 2021 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 2021 erworbenes Gebäude auch dann nicht unter § 4k Absatz 2 EStG, wenn der Gewinn aus der Veräußerung des Gebäudes beim Verkäufer aufgrund 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.

Zu Buchstabe e

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 52 Absatz 12 Satz 2 - neu -

§ 52 Absatz 12 Satz 2 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 52 Absatz 12 Satz 4 - neu -

§ 52 Absatz 12 Satz 4 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6 Absatz 1 Nummer 5a und Nummer 5b EStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Zu Buchstabe f

§ 52 Absatz 14 Satz 4 - neu -

§ 52 Absatz 14 Satz 4 - neu - EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 6b Absatz 2a EStG. Die Änderungen sind erstmals auf Gewinne im Sinne des § 6b Absatz 2 EStG anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2020 beginnenden Wirtschaftsjahren entstanden sind.

Zu Buchstabe g

§ 52 Absatz 16a Satz 2 - neu -

§ 52 Absatz 16a 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 Buchstabe h

§ 52 Absatz 47a - neu -

§ 52 Absatz 47a EStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 EStG. Dieser ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.

Zu Artikel 5 (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

§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 6 und 7 – neu –

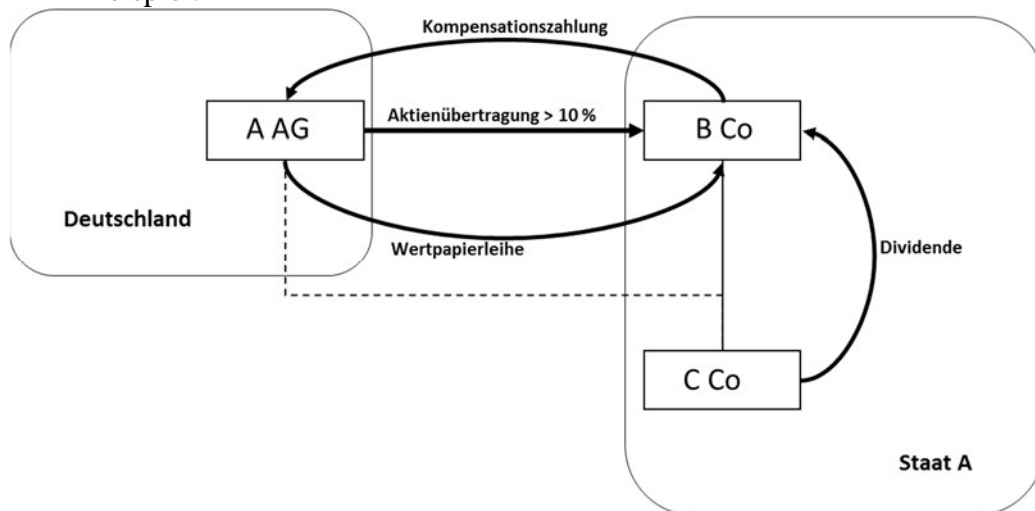
Die Änderung stammt aus dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Bundsrats-Drucksache 503/20).

Zu Nummer 3

§ 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 Besteuerungssinkongruenz 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 1 der ATAD um eine Gestaltung zur Übertragung eines Finanzinstruments, wenn der zugrundeliegende 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 Wertpapiergeschäftes (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 aufgrund 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 aufgrund des Zurechnungskonflikts keine Besteuerungsinkongruenzen bestehen bzw. der andere Staat (hier: Staat A) Besteuerungsinkongruenzen beseitigt hat.

Zu Nummer 4

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 5

Zu Buchstabe a

§ 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 2020 zufließen.

Zu Buchstabe b

§ 34 Absatz 6b - neu -

§ 34 Absatz 6b - neu - KStG enthält eine Anwendungsregelung zu § 12 Absatz 1 und 1a KStG. Die Neuregelung ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2020 endende Wirtschaftsjahre anzuwenden.

Zu Buchstabe c

§ 34 Absatz 6c und 6d

Aus den bisherigen Absätzen 6b und 6c werden in der Folge der Einfügung eines neuen Absatzes 6b die Absätze 6c und 6d.

Zu Artikel 6 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Zu Nummer 0<sub>1</sub>

§ 7 Satz 9

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

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a

§ 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 Buchstabe b

§ 8 Nummer 8 Satz 2 – neu –

Die Änderung stammt aus dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Bundesrats-Drucksache 503/20).

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 9 Nummer 2 Satz 2 und Satz 3 - neu -

Nach § 9 Nummer 2 GewStG werden Gewinnanteile an in- oder ausländischen Mitunternehmenschaften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Mitunternehmers gekürzt. 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 nicht unmittelbar vom Mitunternehmer, sondern durch Zwischenschaltung einer ausländischen Mitunternehmerschaft bezogen, kann mittels Kürzung nach § 9 Nummer 2 GewStG aktuell die gewerbsteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Änderung des § 9 Nummer 2 Satz 2 GewStG schließt dies künftig aus.

Der neue § 9 Nummer 2 Satz 3 GewStG stellt sicher, dass bei Beteiligungsketten über zwischengeschaltete inländische Mitunternehmerschaften der Hinzurechnungsbetrag nicht mehrfach, sondern nur bei der ersten inländischen Mitunternehmerschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

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 gewerbsteuerliche Erfassung dieser Einkünfte verhindert werden. Die Änderung des § 9 Nummer 3 Satz 1 GewStG schließt dies künftig aus.

Zu Buchstabe c

§ 9 Nummer 5 Satz 7

Die Änderung stammt aus dem Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (Bundesrats-Drucksache 503/20).

Zu Nummer 3

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 2021 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 2021 anzuwenden.

Zu Artikel 7 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)

Zu Nummer 5a

§ 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 Artikel 7a (Änderung des Außensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

§ 1 Absatz 2

Die ATAD-Richtlinien machen Änderungen an dem Begriff der nahestehenden Personen erforderlich (Art. 2 Abs. 4).

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 2

§ 5 Absatz 1 Satz 1

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

Zu den Nummern 3 bis 5

§§ 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. Mit der ATAD wurde für alle Mitgliedstaaten ein verpflichtender Mindeststandard für eine Hinzurechnungsbesteuerung eingeführt, der auch Anpassungen in Deutschland erforderlich macht, die mit den nachfolgenden Änderungen umgesetzt werden.

Hervorzuheben sind insbesondere folgende Maßnahmen:

Änderung des Beherrschungskriteriums: Abkehr von der Inländerbeherrschung hin zu einer gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise unter Berücksichtigung nahestehender Personen gemäß Art. 2 Abs. 4 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Buchst. a) ATAD;

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, sowie die unbefristete Entlastung nachfolgender Ausschüttungen.

Ebenfalls enthalten ist eine Neufestsetzung der Niedrigsteuergrenze auf 15 Prozent.

Zu Nummer 3

Vierter Teil – Überschrift

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

§§ 7 bis 12

§ 7

Allgemeines

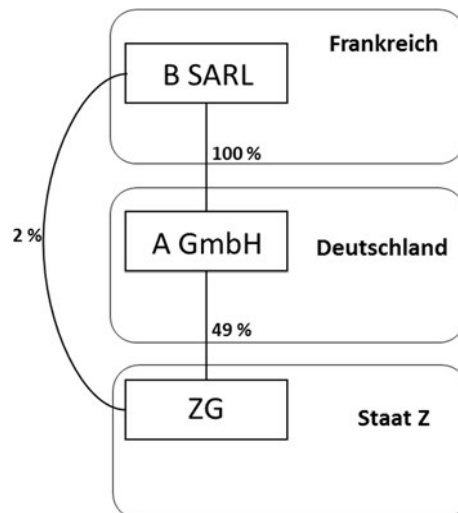
§ 7 AStG legt zum einen die Tatbestandsvoraussetzungen fest, welche für die Durchführung einer Hinzurechnungsbesteuerung erfüllt sein müssen. Zentral ist dabei das in § 7 AStG definierte Kriterium der Beherrschung. Zum anderen schreibt § 7 AStG vor, mit welchem Anteil die Einkünfte der Zwischengesellschaft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

Absatz 1

Mit der Reform ist das Beherrschungserfordernis nach Absatz 1 Satz 1 gesellschafterbezogen 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 gesellschafterbezogenen 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-ProzentBeteiligung. Zugerechnet werden der A-GmbH jedoch nur 49 Prozent.

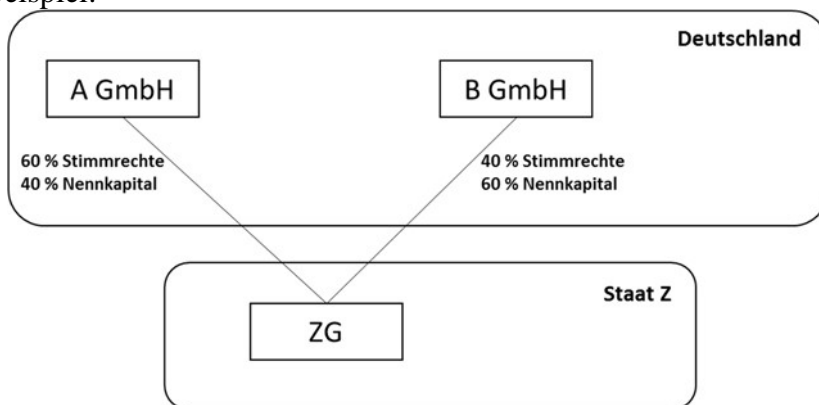
Als Konsequenz des Wegfalls des Regimes der nachgeschalteten Zwischengesellschaften nach § 14 AStG des geltenden Rechts ist im Hinblick auf die Steuerpflicht sowohl die unmittelbare als auch die mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen.

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.

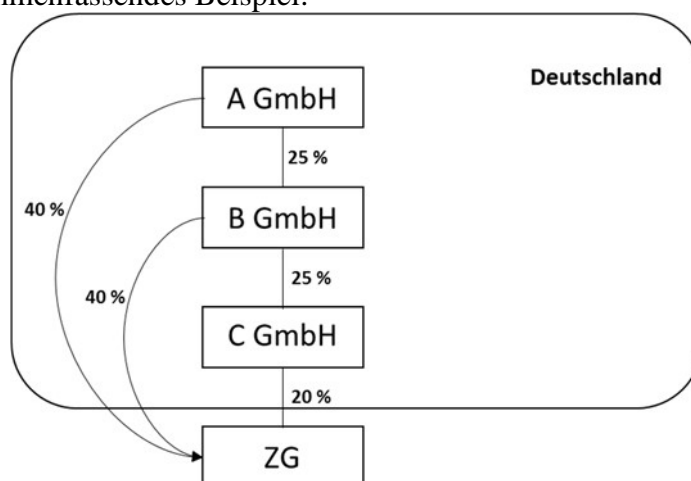


Beherrschungskriterien sind:

- 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.

§ 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 zugrundeliegenden 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-Drucksache 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 Dividenden 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 zugrundeliegenden 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 Anteiliger 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 15 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 15 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 niedrigbesteuerteter 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 gesellschaftsbezogene 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



Vermögenssteuern, 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. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, es sei im Interesse der Rechtssicherheit notwendig, das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zur Investmentbesteuerung klar zu regeln, weil sowohl über die Hinzurechnungsbesteuerung als auch über die Investmentbesteuerung auf nicht ausgeschüttete Erträge zugegriffen werde (BR-Drucks. 638/01).

Da es Fälle gibt, in denen die Vorabpauschale bei Investmentfonds und die ausschüttungsgleichen Erträge bei Spezial-Investmentfonds die thesaurierten Erträge nicht oder nur unzureichend erfassen, wird der generelle Vorrang der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes mit Wegfall des § 7 Absatz 7 AStG nicht mehr fortgeführt. In diesen Fällen kommt es nunmehr zur gleichzeitigen Anwendung der Vorschriften des Außensteuergesetzes und des Investmentsteuergesetzes.

Zur Vermeidung einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung sieht der neu konzipierte Absatz 6 eine Anrechnungsregelung vor. Zum Ausgleich der Mehrbelastung wird die Bemessungsgrundlage nach dem Außensteuergesetz um die Bemessungsgrundlage nach dem Investmentsteuergesetz gemindert. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte nach dem Investmentsteuergesetz nach § 18 Absatz 3 InvStG erst zu einem späteren Zeitpunkt zufließen.

Durch den Verweis auf die konkrete Vorschrift des Investmentsteuergesetzes wird klargestellt, dass Absatz 6 lediglich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Falle der Thesaurierung dient. Der Ausgleich der Mehrbelastung im Falle einer Ausschüttung des Investmentfonds ist nach § 11 AStG durchzuführen.

§ 11

Allgemeines

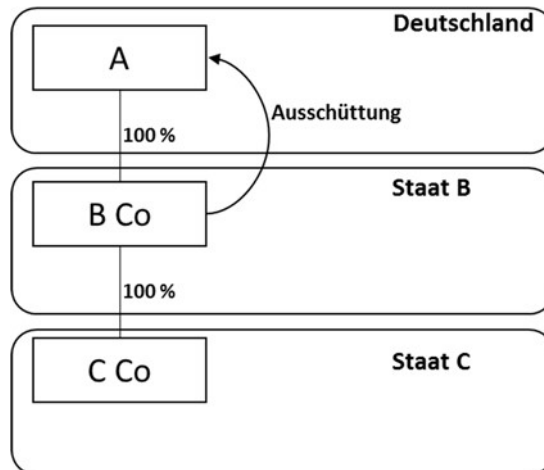
Nach dem bisherigen Recht bleibt die Hinzurechnungsbesteuerung im Ausschüttungsfall bestehen. Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungsgewinne sind nach § 3 Nummer 41 EStG steuerfrei, soweit sie im Zusammenhang mit Beteiligungen stehen, die innerhalb eines Siebenjahreszeitraums Hinzurechnungsbeträge auslösen. Mangels Anrechnungsvolumen im Ausschüttungsjahr erfolgt nach dem bisherigen § 12 Absatz 3 AStG eine rückwirkende Anrechnung der Quellensteuer im Jahr der Hinzurechnung.

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 kann nunmehr von der Summe der Einkünfte auf Antrag ein Kürzungsbetrag abgezogen werden, wenn in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge als sogenanntes Hinzurechnungskorrekturvolumen gesondert festgestellt wurden.

Absatz 1

Absatz 1 legt die Voraussetzungen fest, unter denen ein Kürzungsbetrag berücksichtigt werden kann. 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, kann A hierfür einen Kürzungsbetrag nach § 11 AStG geltend machen. Ob und inwieweit die C Co an die B Co ausgeschüttet hat, ist unerheblich.

Absatz 1 ist gegenüber dem Referentenentwurf des BMF vom 24.3.2020 in technischer Hinsicht angepasst worden: Das bisherige Antragsersfordernis ist in der ATAD nicht vorgesehen und zudem auch primärrechtlich problematisch. Ferner ist die Regelung bezogen auf Fälle der Abgeltungssteuer nach § 32d EStG begrifflich präzisiert worden.

#### Absatz 2

Absatz 2 Satz 1 stellt sicher, 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 abgezogen werden kann, soweit in den Vorjahren Hinzurechnungsbeträge in entsprechender Höhe durch den Steuerpflichtigen versteuert worden sind.

#### Absatz 3

Um für den Steuerpflichtigen Rechtssicherheit zu schaffen und der Finanzverwaltung die Rechtsanwendung zu vereinfachen, schreibt Absatz 3 die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens zur Ermittlung des Hinzurechnungskorrekturvolumens vor.

Zu Absatz 3 wurden gegenüber dem Referentenentwurf des BMF vom 24.3.2020 wie zu Absatz 1 technische Anpassungen vorgenommen.

#### 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.

#### Beispiel:

Anleger A investiert als einziger Anleger 1 000 Euro in den Investmentfonds I. I. erzielt im Veranlagungszeitraum 01 100 Euro Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, weil mehr als ein Drittel dieser Einkünfte aus Geschäften mit dem Anleger A stammen. Bevor es zu einer Ausschüttung oder zu einem Ansatz der Vorabpauschale kommt, veräußert der Anleger seinen Anteil am Investmentfonds für 1 100 Euro und erzielt einen nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG in Verbindung mit § 16 Absatz 1 Nummer 3 InvStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 100 Euro. Über § 11 Absatz 4 AStG kann in diesem Fall ein Kürzungsbetrag in Höhe von 100 Euro geltend gemacht werden.

#### Absatz 5

Der Kürzungsbetrag wirkt sich nicht auf die Ermittlung des Gewinns, sondern erst bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte aus. Absatz 5 ermöglicht, 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 Satz 2 bisher ausschließlich bezog. § 3 Nummer 41 EStG wird durch den Kürzungsbetrag des § 11 AStG ersetzt. Absatz 5 stellt künftig sicher, dass eine Hinzurechnung nach § 8 Nummer 5 GewStG rückgängig gemacht wird, soweit die Bezüge im Sinne des § 11 Absatz 1 AStG nach § 11 Absatz 2 AStG gemindert sind. Damit wird verhindert, dass durch die Erhöhung des Gewerbeertrags nach § 8 Nummer 5 GewStG eine Ausschüttung, die bereits der Hinzurechnungsbesteuerung unterlag, nochmals der Gewerbesteuer unterworfen wird.

Zusammenfassendes Beispiel:

Die natürliche Person A hält 100 Prozent der Anteile an der Zwischengesellschaft C Ltd. im Staat C im Betriebsvermögen. Der für das Jahr 2021 zu versteuernde Hinzurechnungsbetrag beläuft sich auf 100 Euro. Im Jahr 2021 schüttet die C Ltd. außerdem eine Dividende in Höhe von 200 Euro aus. Hiervon behält der Staat C zu Lasten der A eine Quellensteuer in Höhe von 20 Euro ein. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2020 wurde festgestellt auf 50 Euro.

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.

Gemäß § 11 Absatz 2 Satz 1 AStG kann daher grundsätzlich ein Kürzungsbetrag in Höhe von 120 Euro geltend gemacht werden. Der Betrag ist allerdings nach § 11 Absatz 2 Satz 2 AStG auf 90 Euro zu begrenzen, da das auf den 31. Dezember 2020 festgestellte Hinzurechnungskorrekturvolumen zuzüglich des laufenden Hinzurechnungsbetrags im Falle einer Ausschüttung nur in Höhe von 90 Euro (60 Prozent von [50 Euro + 100 Euro]) steuerpflichtig wäre.

Die nach Anwendung des Kürzungsbetrags verbleibenden Einkünfte aus der Dividende betragen daher 30 Euro. Bei ausreichenden übrigen Einkünften der A kann die Quellensteuer in Höhe von 20 Euro nach den allgemeinen Grundsätzen des § 34c EStG auf die Steuer aus den Dividendeneinkünften von 120 Euro angerechnet werden. Die Gewährung des Kürzungsbetrags verkürzt das Anrechnungsvolumen des § 34c EStG nicht.

Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2021 - sowohl für Zwecke der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer - berechnet sich nach § 11 Absatz 3 Satz 2 AStG wie folgt:

Laufender Hinzurechnungsbetrag aus 2021	100 Euro
- für den Kürzungsbetrag in Anspruch genommene Bezüge aus Gewinnausschüttungen im Sinne des § 11 Absatz 1 AStG aus 2021	150 Euro
+ Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2020	50 Euro

---

= Hinzurechnungskorrekturvolumen 31. Dezember 2021, mindestens 0 Euro

Abwandlung zur Darstellung der Wirkungen bei der Gewerbesteuer

Die A hält abweichend vom Grundsachverhalt nur 5 Prozent der Anteile an der C Ltd., beherrscht diese aber gleichwohl zusammen mit verbundenen Unternehmen. Das Hinzurechnungskorrekturvolumen auf den 31. Dezember 2020 beträgt 500 Euro.

Die Dividende von 200 Euro ist nach Anwendung von § 3 Nr. 40 EStG mit 120 Euro im Gewinn aus Gewerbebetrieb der A i.S.d. § 7 GewStG enthalten, der gemäß § 8 Nr. 5 GewStG auf 200 Euro zu erhöhen ist. Die Beteiligungsquote von 5% ist zu gering, um die Kürzungen nach § 9 Nr. 7 oder Nr. 8 GewStG auszulösen. Es ergibt sich ein Gewerbeertrag von 200 Euro. Dem steht gem. § 11 Abs. 5 AStG-E ein Kürzungsbetrag für gewerbsteuerliche Zwecke von -200 Euro gegenüber.

Der Kürzungsbetrag für einkommensteuerliche Zwecke (120 Euro) ist also ein anderer als der für gewerbsteuerliche Zwecke (200 Euro). Die aus der Kürzung resultierende Minderung des Hinzurechnungskorrekturvolumens gem. § 11 Abs. 3 AStG-E beträgt aber einheitlich 200 Euro.

§ 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

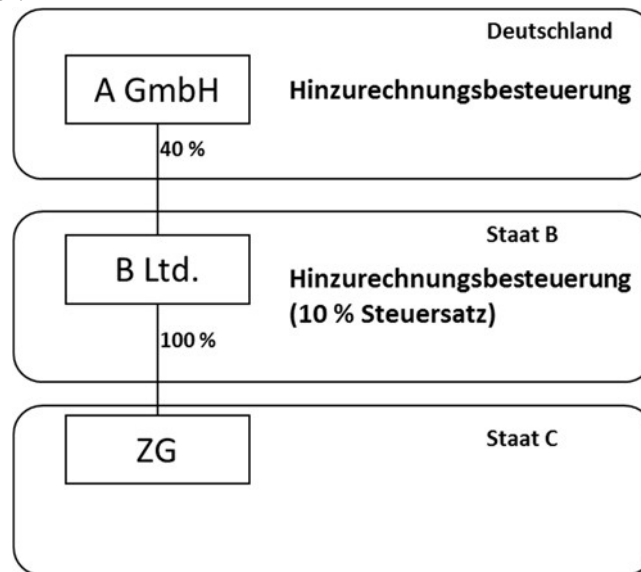
Ein Antrag auf Steueranrechnung ist auf Grund des Wegfalls der Abzugsmöglichkeit der Steuern gemäß § 10 Absatz 1 AStG des bisherigen Rechts nicht mehr erforderlich. Die Regelung des bisherigen § 10 Absatz 1 Satz 3 AStG wird notwendigerweise in den § 12 Absatz 1 Satz 2 AStG übernommen.

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 4

§ 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 entgegengetreten.

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.

Das Tatbestandsmerkmal der „anerkannten“ Börse ist gegenüber dem Referentenentwurf des BMF vom 24.3.2020 präziser gefasst worden.

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.

Zu Nummer 5

§ 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 6

§ 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.

Gegenüber dem Referentenentwurf des BMF vom 24.3.2020 sind die Änderungen der §§ 15ff AStG in komprimierter Fassung ohne inhaltliche Abweichungen enthalten.

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 7

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 8

§ 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 Motiventest nach § 8 Absatz 2 AStG erfüllt ist, sieht Absatz 3 Satz 2 nunmehr erleichterte Erklärungspflichten 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 9

Zu Buchstabe a

§ 20 Absatz 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund 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 aufgrund 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 10

§ 21

Absatz 1

§ 21 AStG wird redaktionell vollständig überarbeitet und der zeitliche Anwendungsbereich auf Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume ab 2021 umgestellt.

Absatz 2

Für bis zum Ablauf des 31. Dezember 2020 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 31. Dezember 2020 erfolgende Veräußerungen. Diese sind somit auch in Altfällen nicht mehr zu berücksichtigen.

Absatz 3

Satz 1

Nach § 21 Absatz 3 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 2020 beginnt.

Satz 2

§ 21 Absatz 3 Satz 2 AStG legt fest, dass auf Verluste, die vor dem 1. Januar 2021 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 3 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 ist es erforderlich geworden, dass der Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens bestimmt wird. Die bereits nach § 3 Nummer 41 EStG berücksichtigten Beträge stehen nach § 21 Absatz 3 Satz 4 AStG nicht mehr für eine Berücksichtigung im Rahmen des § 11 AStG zur Verfügung.

## 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 3 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.

Begründung (nur gegenüber dem Ausschuss)

Der Antrag entspricht textlich grundsätzlich dem Referentenentwurf des BMF in der Fassung vom 24.03.2020. Zwischen BMF und Ländern zwischenzeitlich kommunizierte punktuelle technische Korrekturen sind umgesetzt.

Fz 20. Zu Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu - (§ 3 Nummer 11a EStG)

In Artikel 2 Nummer 1 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:

„a<sub>1</sub>) In Nummer 11a wird die Angabe „bis zum 31. Dezember 2020“ durch die Angabe „bis zum 31. Januar 2021“ ersetzt.“

Begründung:

Nach § 3 Nummer 11a EStG sind die in der Zeit vom 1. März bis zum 31. Dezember 2020 auf Grund der Corona-Krise an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gezahlten Beihilfen und Unterstützungen bis zur Höhe von 1 500 Euro steuerfrei. Solche steuerfreien „Corona-Beihilfen“ werden inzwischen in vielen Branchen bezahlt. Auch die „Corona-Prämie“ i. S. v. § 150a SGB XI, die an bestimmte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Pflegeeinrichtungen gezahlt wird (sog. Pflegebonus) fällt dem Grunde nach unter diese Steuerbefreiung.

Der Pflegebonus wird den Pflegekräften mit der Lohnzahlung von ihrem Arbeitgeber ausgezahlt, und diesem von der Pflegekasse (ggf. anteilig) erstattet. Für die Erstattung einer zweiten Tranche der Pflegekasse sieht § 150a Absatz 7 Satz 7 SGB XI den 15. Dezember 2020 vor.

Nach § 150a Absatz 8 Satz 1 SGB XI erfolgt die Auszahlung an die Empfänger des Pflegebonus durch den Arbeitgeber nach Erhalt der Vorausleistung insbesondere der Pflegekassen. Dies lässt den Arbeitgebern kaum Zeit für eine steuerbegünstigte Weiterleitung der zweiten Tranche an die Beschäftigten. Es ist vielmehr zu befürchten, dass diese Auszahlung des Pflegebonus erst entsprechend zeitverzögert im kommenden Jahr erfolgen könnte.

Da die Steuerbefreiung in § 3 Nummer 11a EStG bis zum 31. Dezember 2020 befristet ist und es insoweit auf die Zahlung an die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ankommt, wäre ein im kommenden Jahr verspätet ausgezahlter Pflegebonus nicht mehr steuerbegünstigt. Diese drohende Besteuerung des in der zweiten Tranche erstatteten Pflegebonus widerspricht dem Sinn und Zweck der Regelung in § 150a SGB XI. Hierzu heißt es in der Begründung zum Gesetzentwurf (BT-Drs 19/18967, S. 77):

„Die Prämie ist nach § 3 Nummer 11 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerfrei (in der Coronavirus SARS-CoV2-Pandemie bis zu einer Höhe von 1 500 Euro, vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. April 2020). Voraussetzung ist, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Die insoweit steuerfreien Zuschüsse und Bonuszahlungen der Arbeitgeber sind nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen und damit auch beitragsfrei gestellt.“

Vergleichbare Probleme im Zusammenhang mit der fristgerecht steuerbegünstigten Auszahlung von „Corona-Beihilfen“ zum Jahreswechsel könnten auch in anderen Branchen auftreten, zumal dieses Entlohnungsinstrument zwischenzeitlich auch als nicht unwesentlicher Baustein in Tarifvertragsverhandlungen eine Rolle spielen könnte. Die Verlängerung der Zahlungsfrist für steuerfreie „Corona-Beihilfen“ um einen Monat, verschafft den Arbeitgebern Zeit für eine steuerbegünstigte Abwicklung.

Fz 21. Zu Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu -,

Buchstabe a<sub>2</sub> - neu - (§ 3 Nummer 26 Satz 1,

Nummer 26a Satz 1 EStG)

In Artikel 2 Nummer 1 sind nach Buchstabe a folgende Buchstaben einzufügen:

„a<sub>1</sub>) In Nummer 26 Satz 1 wird die Angabe „2 400 Euro“ durch die Angabe „3 000 Euro“ ersetzt.

a<sub>2</sub>) In Nummer 26a Satz 1 wird die Angabe „720 Euro“ durch die Angabe „840 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Millionen Bürgerinnen und Bürger in Deutschland engagieren sich Tag für Tag ganz konkret und ehrenamtlich für unser Land und seine Mitmenschen. In Zeiten von wachsender sozialer und humanitärer Verantwortung tragen sie mit ihrem bürgerschaftlichen Engagement entscheidend und unverzichtbar zu einem engen Zusammenhalt in unserer Gesellschaft bei. Entlastungen für ehrenamtlich Tätige sind daher ein Kernpunkt zur Stärkung der Mitte der Gesellschaft und zur Entfaltung von weiterem Potenzial für bürgerschaftliches Engagement.

Zu Buchstabe a<sub>1</sub>:

Trainerinnen und Trainer, die diese Tätigkeit nebenberuflich in Sportvereinen ausüben, profitieren von der Übungsleiterpauschale. Auch die Entschädigungen für Ausbilderinnen und Ausbilder, z. B. bei der freiwilligen Feuerwehr und der DLRG oder an nebenberuflich in der Erziehung, Kunst oder Pflege Tätige, werden hierdurch begünstigt. Die Übungsleiterpauschale wurde zuletzt ab dem Veranlagungszeitraum 2013 erhöht.

Durch die Anhebung des Freibetrags von 2 400 Euro auf 3 000 Euro können auch von den Übungsleiterinnen und Übungsleitern getragene Kosten – insbesondere Fahrtkosten – im Zusammenhang mit der Tätigkeit besser als bisher steuerfrei erstattet werden.

Zu Buchstabe a<sub>2</sub>:

Die Erhöhung der ebenfalls zuletzt für den Veranlagungszeitraum 2013 angepassten Ehrenamtspauschale von 720 Euro auf 840 Euro unterstützt all diejenigen Bürgerinnen und Bürger, die nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nummer 26 fallen, sich aber gleichwohl ehrenamtlich engagieren, beispielsweise als Schriftführerinnen und Schriftführer oder Kassenwartinnen und Kassenwarte von gemeinnützigen Vereinen.

Die Maßnahmen sind auch geeignet, den Bürokratieaufwand im Gemeinwesen spürbar zu reduzieren. Den Vereinen wird es hierdurch zugleich leichter fallen, ehrenamtlich Tätige für sich zu gewinnen.

Fz 22. Zu Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe a<sub>1</sub> - neu - (§ 3 Nummer 26c - neu - EStG)

In Artikel 2 Nummer 1 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe a<sub>1</sub> einzufügen:

„a<sub>1</sub>) Nach Nummer 26b wird folgende Nummer 26c angefügt:

„26c. Sachleistungen, die aufgrund der Vergünstigungen einer Ehrenamtskarte gewährt werden.““

Begründung:

In vielen Ländern, Städten und Gemeinden werden teilweise bereits seit Mitte der 2000er Jahre zur Anerkennung des ehrenamtlichen Engagements so genannte Ehrenamtskarten ausgegeben.

Die Inhaber einer solchen Ehrenamtskarte erhalten zur Anerkennung oder Unterstützung ihres ehrenamtlichen Engagements eine Reihe verschiedener Vergünstigungen (z. B. kostenfreier oder verbilligter Eintritt in Landes- oder Kommunaleinrichtungen, vergünstigter oder kostenloser Transport im öffentlichen Nahverkehr oder kostenlose Parkgelegenheiten). Hierdurch ergibt sich für die ehrenamtlich Tätigen ein wirtschaftlicher Vorteil.



Für den Fall, dass die Ehrenamtlichen zulässigerweise zusätzlich zu der Ehrenamtskarte oder den gewährten Sachleistungen oder Vergünstigungen noch Aufwandsentschädigungen erhalten (z. B. als Angehörige der Freiwilligen Feuerwehr, Übungsleiter oder Gemeindevertreter), ist nicht ausgeschlossen, dass die steuerfrei gewährten Höchstbeträge nach § 3 Nummer 26 beziehungsweise Nummer 26a EStG überschritten werden und Einkommensteuer zu erheben ist.

Dies widerspricht der Intention der gewährten Vorteile, welche das besondere zivilrechtliche Engagement auszeichnen bzw. erleichtern sollen. Zusätzlich belastet die Berücksichtigung dieser überwiegend finanziell geringfügigen Zuwendungen die Finanzämter mit der Ermittlung der Sachbezugswerte.

Um diesen Widersprüchen zu begegnen und praktische Fragen des Gesetzesvollzugs zu verhindern, bedarf es der neuen Steuerbefreiungsvorschrift für derartige Vergünstigungen, welche objektiv an die Ehrenamtskarte anknüpft.

Fz 23. Zu Artikel 2 Nummer 1 Buchstabe c - neu - (§ 3 Nummer 72 - neu - EStG)

Dem Artikel 2 Nummer 1 ist folgender Buchstabe c anzufügen:

„c) Nach Nummer 71 wird folgende Nummer 72 angefügt:

- „72. die Einnahmen aus dem Betrieb von Solaranlagen im Sinne des § 3 Nummer 2 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes, die ausschließlich auf der Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten nach dem 31. Dezember 2019 errichteten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt peak (kWp)beruhen.““

Begründung:

Kleine Solar- (Photovoltaik-) anlagen mit einer installierten Leistung bis zu 10 Kilowatt peak (kWp) werden typischerweise von Eigenheimbesitzern betrieben. Dabei stehen vielfach nicht ökonomische Gründe der Gewinnerzielung im Vordergrund, sondern insbesondere ökologische Überlegungen. Allerdings erfüllt auch der Betrieb einer solchen kleinen Anlage bei Gewinnerzielungsabsicht den Tatbestand eines Gewerbebetriebs.

Die Einspeise- und Entnahmevergütungen sind in den letzten Jahren kontinuierlich zurückgefahren worden. Für im Jahr 2020 neu errichtete Solar-Anlagen mit einer für Wohnhäuser üblichen Größe bis zu 10 kWp beträgt die Einspeisevergütung weniger als 10 Cent je Kilowattstunde. Damit ergeben sich bei einer vollständigen Einspeisung von 10 000 Kilowattstunden pro Jahr in das Netz über 20 Jahre durchschnittlich Gewinne von weniger als 100 Euro pro Jahr. Soweit der erzeugte Strom teilweise selbst verbraucht wird, fällt der Gesamtgewinn noch geringer aus, da der für den entnommenen Strom anzusetzende Wert niedriger ist als die Einspeisevergütung. Eine Fremdfinanzierung der Anlage würde den Gewinn noch weiter schmälern.

Hinzu kommt, dass neuere Anlagen oftmals deshalb Totalverlustbetriebe sind, weil sie von vornherein mit einer Batterie verbunden sind, die sehr teuer in der Anschaffung ist und deshalb zu entsprechend hoher Abschreibung führt.

Mit dem "Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019)" vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) wurde für die Gewerbesteuer bereits eine Steuerbefreiung von Anlagen bis 10 kWp installierter Leistung zum zurückliegenden Jahreswechsel eingeführt.

Diesem Beispiel folgend sollen die Einnahmen solcher kleinen Anlagen für die Einkommensteuer steuerfrei gestellt werden. Damit soll ein bislang wesentliches Hindernis zur Errichtung kleiner Anlagen bei der Steigerung des Anteils an regenerativen Energien im Gebäudesektor beseitigt werden. Denn die Erklärungspflichten in der Einkommensteuererklärung einschließlich der Anlage EÜR erscheinen angesichts der geringen zu erwartenden Gewinne aus diesen Anlagen nicht angemessen. Ebenso sollen Errichter einer solchen Anlage und Finanzämter von der Erstellung bzw. Prüfung einer Totalüberschussprognose entlastet werden.

Vor dem Hintergrund, dass Altanlagen zum Teil noch wesentlich höhere Einspeisungsvergütungen erzielen, soll die Steuerbefreiung auf Anlagen beschränkt werden, die nach dem 31. Dezember 2019 errichtet werden. Darüber hinaus soll die Steuerbefreiung auch deshalb auf neu errichtete Anlagen begrenzt werden, um zu vermeiden, dass Anlagen in eine Steuerbefreiung überführt werden, die Anlaufverluste aufgewiesen haben.

Fz 24. Zu Artikel 2 Nummer 3 (§ 21 Absatz 2 Satz 1 EStG)

bei  
Annahme  
entfällt  
Ziffer 25

Artikel 2 Nummer 3 ist zu streichen.

Begründung:

Für die vorgesehene Regelung besteht kein Bedarf. Nennenswerte Probleme bei der Anwendung des § 21 Absatz 2 EStG sind in der Praxis nicht bekannt geworden. In einer Vielzahl von Fällen wird nach der Neuregelung künftig bei Dauermietverhältnissen eine sogenannte Liebhabereiprüfung erforderlich. Bei einer Miete unter 66 Prozent, aber über 50 Prozent der ortsüblichen Miete muss das Finanzamt vom Vermieter eine Totalüberschussprognose verlangen, die dazu führen kann, dass die Werbungskosten gekürzt werden müssen. Die Rechtslage wird also sowohl für die Vermieter als auch für die Finanzämter komplizierter und streitanfälliger und führt damit zu einem erheblichen Verwaltungsmehraufwand. Durch die beabsichtigte Neuregelung kann darüber hinaus die Zahl der Gestaltungsfälle zunehmen. Viele Mietverhältnisse mit erkennbar verbilligtem Mietzins entfallen derzeit auf Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen. Die Neuregelung würde aber auch in Fällen, in denen bislang eine Teilentgeltlichkeit anzunehmen ist, die Möglichkeit eröffnen, durch eine positive Totalüberschussprognose den vollen Werbungskostenabzug zu erhalten (zwischen 50 Prozent und 66 Prozent der ortsüblichen Miete). Es ist zu befürchten, dass dieses „Angebot“ des

Gesetzgebers in den entsprechenden Konstellationen angenommen wird und dadurch die Zahl der aufwändig zu bearbeitenden Streitfälle in den Finanzämtern zunimmt. Die Bundesregierung räumt in der Begründung zum Gesetzentwurf unter „A.VII. Befristung; Evaluierung“ ein, dass bürokratischer Mehraufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerverwaltung entsteht und sieht daher eine Evaluierung vier Jahre nach der erstmaligen Anwendung der beabsichtigten Neuregelung vor.

Wi 25. Zu Artikel 2 Nummer 3 (§ 21 Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG)  
Wo

In Artikel 2 ist Nummer 3 wie folgt zu fassen:

„3. In § 21 Absatz 2 Satz 1 und 2 wird jeweils die Angabe „66 Prozent“ durch die Angabe „50 Prozent“ ersetzt.“

entfällt bei  
Annahme  
von  
Ziffer 24

Begründung:

Mit der Änderung wird über den Gesetzentwurf der Bundesregierung hinaus nicht nur die Grenze für die generelle Aufteilung der Wohnraumüberlassung in einen entgeltlich und in einen unentgeltlich vermieteten Teil auf 50 Prozent der ortsüblichen Miete herabgesetzt, sondern weiterhin auch auf die Notwendigkeit einer Totalüberschussprognoseprüfung verzichtet.

Durch Wiedereröffnung des Korridors, in dem bei Mieteinnahmen von mindestens 50 Prozent jedoch weniger als 66 Prozent nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zu prüfen ist, ob ein Totalüberschuss erzielbar ist, würde die mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 in § 21 Absatz 2 Satz 2 EStG geschaffene Entgeltlichkeitsfiktion weitgehend entwertet. Die Vereinfachungseffekte der heutigen Regelung wären damit rückgängig gemacht.

Die Rückkehr zur Totalüberschussprognoseprüfung, um missbräuchliche Gestaltungen bei Vermietungen unter Angehörigen zu verhindern, kann unterbleiben, da durch die Absenkung der Teilentgeltlichkeitsgrenze nicht etwa neue Gestaltungsmöglichkeiten geschaffen werden, sondern lediglich bestehende Gestaltungsspielräume etwas erweitert werden. Daher sollte dem Steuervereinfachungsgedanken Priorität eingeräumt werden.

Fz 26. Zu Artikel 2 Nummer 4 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa

(§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 8 EStG)

In Artikel 2 Nummer 4 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa ist § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 8 wie folgt zu fassen:

„Verstirbt der Rentenempfänger, ist ihm die vom Rententräger im Sterbemonat ausgezahlte Rente oder andere Leistung noch zuzurechnen;“

Begründung:

Die im Gesetzentwurf enthaltene Formulierung regelt nur eine abweichende Zurechnung der (nachsüssig gezahlten) Rente des Sterbemonats. Sie lässt den Zuflusszeitpunkt des Leistungsbetrags für den Sterbemonat aber unangetastet. Dadurch kann es in Ausnahmefällen (bei Nachzahlungen auf Grund nicht rechtzeitig beschiedener Rentenanträge) dazu kommen, dass der Zuflusszeitpunkt in einem Zeitraum liegt, in dem der Verstorbene derzeit steuerlich nicht erfasst werden kann.

Das führt zu Problemen bei der Finanzverwaltung, wenn der Sterbemonat und der Zuflusszeitpunkt in zwei verschiedenen Kalenderjahren liegen. Von daher ist die Änderung auf den Hauptanwendungsfall der laufenden Renten zu beschränken, d.h. auf solche die vom Rententräger im Sterbemonat ausgezahlt werden. Des Weiteren kann auch eine Rentennachzahlung, die noch im Sterbemonat erfolgt, in die Vereinfachungsregelung einbezogen werden, ohne dass dies zu Erfassungsproblemen führt.

Würde man dagegen nachträgliche Rentenzahlungen auch darüber hinaus in die Regelung einbeziehen wollen, müssten sämtliche Rentennachzahlungsbeträge erfasst werden, um die zeit- und kostenintensive Erbenermittlung zu ersparen, die nach dem Gesetzentwurf zwar nicht für den Sterbemonat, aber unverändert für die vor dem Sterbemonat liegenden Rentenmonate erforderlich wäre. Um in diesen Fällen die Probleme bei der Finanzverwaltung zu vermeiden, die darauf beruhen, dass Zurechnungsjahr und Zuflussjahr auseinanderfallen, müsste dann nicht nur die Zurechnung, sondern auch der Zufluss fingiert werden. Ein derart weitgehender Eingriff in die Steuersystematik wäre äußerst problematisch.

Fz 27. Zu Artikel 2 Nummer 7 Buchstabe a, Nummer 13 Buchstabe b(§ 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 5, § 52 Absatz 35b EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 7 Buchstabe a ist zu streichen.
- b) In Nummer 13 Buchstabe b ist Absatz 35b wie folgt zu fassen:

„(35b) § 36 Absatz 2 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2016 und letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.“

Begründung:

Gegen die gesetzliche Ausgestaltung bestehen erhebliche Bedenken. Nach § 44b Absatz 5 EStG besteht bis zur Erteilung der Steuerbescheinigung nach § 45a EStG seit dem 1. Januar 2014 eine Verpflichtung zur Änderung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung bzw. zur Kürzung der folgenden Anmeldung durch den zum Steuerabzug Verpflichteten, wenn Kapitalertragsteuer ohne Verpflichtung hierzu einbehalten und abgeführt worden ist. Nach Erteilung der Steuerbescheinigung besteht ein Antragsrecht. Dieses Korrekturverfahren geht bisher dem Erstattungsverfahren nach § 37 Absatz 2 AO vor. Da für dieses Korrekturverfahren das Betriebsstättenfinanzamt zuständig ist und dieses Korrekturverfahren von der jetzt vorgesehenen Anrechnung durch das Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen unberührt bleibt, wären Doppelerstattungen künftig nicht auszuschließen. Es wäre sowohl das Verhältnis der beiden Verfahren zueinander zu klären als auch ggf. eine gegenseitige Mitteilungspflicht der betroffenen Finanzämter zu prüfen.

Fz 28. Zu Artikel 2 Nummer 12a - neu -

(§ 50a Absatz 7 Satz 5 - neu -, Satz 6 - neu - und Satz 7 - neu - EStG)

In Artikel 2 ist nach Nummer 12 folgende Nummer 12a anzufügen:

„12a. Dem § 50a Absatz 7 werden die folgenden Sätze angefügt:

„Ist für Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 7 und 10 der Steuerabzug einbehalten und abgeführt worden, obwohl eine Verpflichtung hierzu nicht bestand, ist auf Antrag des Schuldners der Vergütung die Anmeldung über den Steuerabzug insoweit zu ändern; stattdessen kann der Schuldner der Vergütung, sobald er erkennt, dass er den Steuerabzug ohne Verpflichtung einbehalten und abgeführt hat, bei der folgenden Steueranmeldung den abzuführenden Steuerabzug entsprechend kürzen; die nach Absatz 5 Satz 6 erteilte Bescheinigung ist durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen und im Fall der Übermittlung in Papierform zurückzufordern. Die Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a richtet sich nach der Höhe der in der Rentenbezugsmitteilung nach § 22a mitgeteilten einbehaltenen Steuerabzugsbeträge. Erstattungsberechtigt ist der Schuldner der Vergütung.““

Begründung:

Zu § 50a Absatz 7 Satz 5 EStG:

Den Rentenversicherungsträgern als Schuldner der Vergütung soll ermöglicht werden, alle in einem Besteuerungszeitraum regelmäßig nach § 50a Absatz 7 EStG einbehaltenen Steuerabzugsbeträge in monatlichen Steueranmeldungen zusammenzufassen. Die Individualisierung (Zuordnung) der einbehaltenen und abgeführten Steuerabzugsbeträge auf den einzelnen Empfänger von Alterseinkünften als Gläubiger der Vergütung wird auf die Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG verlagert (vgl. Ergänzung des § 22a Absatz 1 Satz 1 EStG um eine Nummer 8 in Artikel 2 Nummer 5 des Gesetzentwurfes). Das sogenannte Sammelmeldungsverfahren orientiert sich weitgehend an dem Konzept der Lohnsteuererhebung und -anrechnung. Diese Vorgehensweise gewährleistet ebenso die gleichmäßige und gesetzmäßige Besteuerung wie die bisherige Verfahrensweise der individuellen Anmeldung und Abführung von Steuerabzugsbeträgen. Das Verfahren ist für die Rentenversicherungsträger und die Verwaltung wirtschaftlicher als bisher. Im Sammelmeldungsverfahren sind nicht praktikable Mehrfachberichtigungen zu vermeiden. Solche sind regelmäßig dann erforderlich, wenn Renten und damit angeordnete Steuerabzüge überzahlt wurden, weil die Rentenversicherungsträger nicht rechtzeitig vom Tod des Rentenempfängers erfahren haben. Die Neuregelung für das Anmeldeverfahren ermöglicht es den Rentenversicherungsträgern, die Erstattung überzahlter Steuerabzugsbeträge unbürokratisch in der nächsten monatlichen Sammelmeldung durch entsprechende Kürzungen bei dem dann abzuführenden Steuerabzugsbetrag vorzunehmen.

Zu § 50a Absatz 7 Satz 6 EStG:

Sind Papierbescheinigungen erteilt worden, dann ist der Schuldner der Vergütung verpflichtet, die nach § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG zu erteilende Bescheinigung zu berichtigen und eine bereits erteilte Bescheinigung zurückzufordern. Unabhängig davon, welche Steuerabzugsbeträge dem Vergütungsgläubiger vom Vergütungsschuldner in der – ggf. berichtigten – Bescheinigung im Sinne des § 50a Absatz 5 Satz 6 mitgeteilt wurden, erfolgt eine Mitteilung durch den Schuldner der Vergütung an die Finanzverwaltung über die Höhe des tatsächlich einbehaltenen Steuerabzugsbetrags. Damit kann die Finanzverwaltung sicherstellen, dass Beträge sowohl in der Kürzung der nachfolgenden Sammelmeldung als auch in der Anrechnung bei der Steuerfestsetzung im Ergebnis nicht doppelt berücksichtigt werden.

Zu § 50a Absatz 7 Satz 7 EStG:

Die Berichtigungsmöglichkeit nach Satz 5 ist auf die Person des Schuldners der Vergütung beschränkt, denn nur ihm gegenüber wird der Steuerabzug nach § 50a Absatz 7 EStG angeordnet. Entsprechend ist er auch der Erstattungsberechtigte im Sammelmeldungsverfahren.

Fz 29. Zu Artikel 2 Nummer 15 - neu - (§ 111 Absatz 1 Satz 2a - neu - EStG)

Dem Artikel 2 ist folgende Nummer 15 anzufügen:

„15. In § 111 Absatz 1 EStG ist nach Satz 2 folgender Satz einzufügen:

„Soweit bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 abgezogen wird, ist § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.““

Begründung:

Bereits mit § 111 Absatz 6 Satz 3 EStG („Soweit die Änderung der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 auf der Hinzurechnung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 beruht, ist § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden.“) soll für die Zwecke der Zinsberechnung eine Gleichstellung des vorläufigen Verlustrücktrags für 2020 mit einem Verlust nach § 10d EStG erreicht werden, um sicherzustellen, dass bei der Hinzurechnung des vorläufigen Verlustrücktrags bei der Änderung der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 anlässlich der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2020 keine Nachzahlungszinsen entstehen.

Mit der vorgeschlagenen Ergänzung des § 111 Absatz 1 EStG um einen neuen Satz 3 soll die Gleichstellung mit dem Verlustrücktrag nach § 10d EStG bei der Zinsberechnung auch für den Abzug des vorläufigen Verlustrücktrags 2020 im Rahmen der erstmaligen Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 vollzogen werden. Hierdurch wird sichergestellt, dass es bei der erstmaligen Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 nicht regelmäßig oder zumindest in zielgerichteten Einzelfällen (Gestaltungsmöglichkeit) allein durch die Berücksichtigung des pauschalen Verlustrücktrags für 2020 zu einer Festsetzung ggf. erheblicher Erstattungszinsen kommt. Diese würden – bei einer späteren Steuernachzahlung für den Veranlagungszeitraum 2019 aufgrund eines geringeren Verlustrücktrags aus 2020 – wegen der Regelung in § 111 Absatz 6 Satz 3 EStG gerade nicht beseitigt, so dass die bisherige Regelung hinsichtlich der gesetzlichen Wirkung des aktuellen § 111 Absatz 1 EStG im Hinblick auf die Erstattungszinsen eine unangemessene Eignung als Steuersparmodell aufweist.

Bei der hier vorgeschlagenen entsprechenden Anwendung des § 233a Absatz 2a AO auch in § 111 Absatz 1 EStG erfolgt ein Gleichklang der Verzinsungsregelungen sowohl für den Abzug als auch für die spätere Hinzurechnung des pauschalen Verlustrücktrags. Andernfalls bliebe eine Lücke bestehen, bei der eine vorläufige und pauschale Regelung zu erheblichen, endgültig beim Steuerpflichtigen verbleibenden Erstattungszinsen führen kann, wenn der tatsächliche Verlustrücktrag aus 2020 weit hinter dem pauschalen Abzug zurückbleibt.

Zweck der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis ist der – vom Postulat gleichmäßiger Besteuerung inspirierte – Ausgleich von Liquiditätsvorteilen oder Liquiditätsnachteilen, die entstehen, weil die Steuer – aus welchen Gründen auch immer – nicht zeitnah festgesetzt wird. Die von den Auswirkungen des Coronavirus Betroffenen sollen bei der neu geschaffenen Möglichkeit eines vorläufigen pauschalen Verlustrücktrags für 2020 wirksam vor Nachzahlungszinsen geschützt sein, soweit der tatsächliche Verlust in 2020 niedriger ausgefallen ist als der pauschal vorab berücksichtigte oder der Steuerpflichtige auf einen Verlustrücktrag in den Veranlagungszeitraum 2019 zugunsten verbleibenden Verlustvortrags verzichtet. Diese gute Absicht des Gesetzgebers würde aber in ihr Gegenteil verkehrt und wäre mit dem Grundsatz der Vollverzinsung unvereinbar, wenn ein nur vermeintlicher Liquiditätsnachteil über Erstattungszinsen dauerhaft „ausgeglichen“ würde, obwohl der zu verzinsende Erstattungsbetrag (nur) auf einer pauschalen Vorwegnahme eines (vermeintlichen) Verlustes aus einem späteren Veranlagungszeitraum beruht und später aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse zinsfrei wieder zurückzahlen ist. Die Ausgestaltung des § 111 EStG als pauschale Vorwegnahme späterer Verluste entzieht sich der Logik der Zeitabläufe der regulären Verzinsungsregelungen. Die auf dieser Regelung beruhenden Verlustabzüge sind gleichgerichtet wie die Verlusthinzurechnungen daher insgesamt entsprechend der Regelungen zu Verlustrückträgen nach § 10d EStG durch einen Neubeginn der verzinsungsfreien Zeit weitestgehend aus der Verzinsung herauszuhalten.

Fz 30. Zu Artikel 3 und 4 insgesamt

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob Krankenkassen- und Pflegeversicherungsbeiträge freiwillig gesetzlich Versicherter in das bisher im Gesetzentwurf nur für privat Versicherte vorgesehene elektronische Übermittlungsverfahren integriert werden können.

Begründung:

Derzeit entspricht bei freiwillig gesetzlich Versicherten die nach dem Arbeitnehmeranteil pflichtversicherter Arbeitnehmer bemessene Vorsorgepauschale häufig nicht der tatsächlichen Beitragslast, z. B. weil ein Mindestbeitrag zu entrichten ist, die Bemessungsgrundlage für den Beitrag sich nicht auf den Arbeitslohn beschränkt oder der Arbeitnehmer keinen Beitragszuschuss des Arbeitgebers erhält. Insbesondere bei Arbeitnehmern, die keinen Beitragszuschuss des Arbeitgebers erhalten, entspricht die derzeitige Vorsorgepauschale häufig nur etwa der Hälfte der tatsächlich als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Beiträge. Freiwillig gesetzlich Versicherte können die zutreffende steuerliche Entlastung bisher erst nach Abgabe einer Einkommensteuererklärung im Veranlagungsverfahren erhalten. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb nicht auch für freiwillig gesetzlich Versicherte die voraussichtlichen Beiträge elektronisch übermittelt und als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellt werden können. Mehr als



2,5 Millionen Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen sind freiwillig gesetzlich versichert. Auch für diese sollte sichergestellt werden, dass Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge in zutreffender Höhe bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden. Die betroffenen Arbeitnehmer und Arbeitnehmerinnen müssen dann nicht mehr auf das Veranlagungsverfahren verwiesen werden; dies entlastet auch die Finanzverwaltung.

Fz 31. Zu Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a

(§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die in Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe a gewählte Formulierung des § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d EStG das laut Begründung des Gesetzentwurfs beabsichtigte Ergebnis bewirkt.

Begründung:

Um den Teilbetrag der Vorsorgepauschale für die private Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung zu ermitteln, sollen nicht mehr pauschal die steuerfreien Zuschüsse zu den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen des Arbeitnehmers mindernd berücksichtigt werden, sondern die steuerfreien Zuschüsse, wie sie dem Arbeitgeber elektronisch als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellt werden.

Aus der beabsichtigten gesetzlichen Regelung in § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe d EStG lässt sich das gewünschte Ergebnis nicht ableiten. Danach sind die dem Arbeitgeber als Lohnsteuerabzugsmerkmal bereitgestellten Beiträge nach § 39 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe b (Beiträge i. S. d. § 10 Absatz 1 Nummer 3 EStG) um die Beiträge i. S. d. § 39 Absatz 4 Nummer 4 Buchstabe a EStG (Beiträge, bei denen die Voraussetzungen für einen steuerfreien Zuschuss i. S. d. § 3 Nummer 62 EStG vorliegen) zu vermindern. Nach dem Gesetzeswortlaut erfolgt also keine Minderung der nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 EStG abzugsfähigen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge um die dem Arbeitgeber elektronisch bereitgestellten steuerfreien Zuschüsse, sondern um die Beiträge zur privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung, die im Rahmen des § 257 SGB V bei der Ermittlung des Arbeitgeberbeitrags zu berücksichtigen sind. Diese dürften aber regelmäßig höher als die nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 EStG als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Beiträge sein, weil im Rahmen des § 257 SGB V Beiträge berücksichtigungsfähig sind, auch wenn der Krankenversicherungsvertrag Leistungserweiterungen enthält (§ 11 Absatz 1, § 257 Absatz 2 Satz 1 SGB V).

- Fz 32. Zu Artikel 4a - neu - Nummer 1,  
Nummer 2 (§ 50 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2,  
§ 84 Absatz 2 EStDVO)

Nach Artikel 4 ist folgender Artikel 4a einzufügen:

**„Artikel 4a**

**Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung**

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 25. Juni 2020 (BGBl. I S. 1495) geändert worden ist, wird wie folgt zu geändert:

1. In § 50 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 wird die Angabe „200 Euro“ durch die Angabe „300 Euro“ ersetzt.
2. In § 84 Absatz 2c wird die Angabe „1. Januar 2017“ durch die Angabe „1. Januar 2020“ und die Angabe „31. Dezember 2016“ durch die Angabe „31. Dezember 2019“ ersetzt.“

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 4 die Angabe „Artikel 4a Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung“ einzufügen.

Begründung:

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können als Sonderausgaben im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug gebracht werden und hierdurch die Steuerlast mindern.

Für kleinere Zuwendungen gibt es bereits die Möglichkeit eines vereinfachten Nachweises. Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt bei betragsmäßig geringen Zuwendungen der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes mit dem Empfängerbeleg. Der Betrag, bis zu dem ein vereinfachter Zuwendungsnachweis möglich ist, beläuft sich seit dem Veranlagungszeitraum 2007 auf 200 Euro. Eine Anhebung der Grenze für den vereinfachten Spendennachweis auf 300 Euro würde Spender, gemeinnützige Organisationen und Steuerverwaltung gleichermaßen von Bürokratieaufwand entlasten. Außerdem wird mit dieser Maßnahme beim Spender ein Anreiz gesetzt, eine höhere Spende zu leisten als bisher.

Fz

33. Zu Artikel 5 Nummer 2 - neu - Buchstabe b - neu -

(§ 8d Absatz 1 Satz 5, Satz 5a - neu -KStG)

Artikel 6 Nummer 3 - neu - (§ 10a Satz 10, Satz 11 - neu - und

Satz 12 - neu - GewStG)

Artikel 33a - neu - (§ 14 Absatz 3 Satz 1 StFG)

a) Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

aa) Der Eingangssatz ist wie folgt zu fassen:

„Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, wird wie folgt geändert: “

bb) Folgende Nummer 1 und Nummer 2 sind anzufügen:

„1. In § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 5 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und werden folgende Sätze angefügt:

„Satz 1 ist auch ... < weiter wie Vorlage >“

2. § 8d Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) Nach Satz 5 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

„er kann spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der gesonderten Feststellung des Verlustvortrags in der Form des § 31 Absatz 1a nachgeholt werden.“

b) Nach Satz 5 wird folgender Satz eingefügt:

„Wird in einem Änderungsbescheid erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne des § 8c Absatz 1 Satz 1 berücksichtigt, kann der Antrag spätestens bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheids schriftlich gestellt werden.““

b) Dem Artikel 6 ist folgende Nummer 3 anzufügen:

„3. § 10a wird wie folgt geändert:

a) Satz 10 wird wie folgt gefasst:

„Auf die Fehlbeträge ist § 8c des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist.“

b) Nach Satz 10 werden folgende Sätze angefügt:

„Auf die Fehlbeträge ist § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. Kann eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes nicht erfolgen, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gelten § 8d Absatz 1 Satz 5 und Satz 6 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.““

c) Nach Artikel 33 ist folgender Artikel 33a einzufügen:

### **„Artikel 33a**

#### **Änderung des Gesetzes zur Errichtung eines Finanzmarkt- und eines Wirtschaftsstabilisierungsfonds**

In § 14 des Stabilisierungsfondsgesetzes vom 17. Oktober 2008 (BGBl. I S. 1982), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 10. Juli 2020 (BGBl. I S. 1633) geändert worden ist, wird Absatz 3 Satz 1 wie folgt gefasst:

„§ 8c des Körperschaftsteuergesetzes und § 10a Satz 10 des Gewerbesteuergesetzes sind bei Erwerb von Stabilisierungselementen durch den Fonds oder deren Rückübertragung durch den Fonds nicht anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

§ 8c KStG ordnet den Wegfall nicht genutzter Verluste einer Körperschaft für den Fall eines schädlichen Beteiligungserwerbs an. Die Anwendung der Ausnahmeregelung für fortgeführte Verlustbetriebe nach § 8d KStG setzt als materiell-rechtliche Voraussetzung einen Antrag des Steuerpflichtigen voraus, der nach dem Gesetzeswortlaut in der Steuererklärung für die Veranlagung des Veranlagungszeitraums zu stellen ist, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt (§ 8d Absatz 1 Satz 5 KStG) siehe BT-Drs. 18/9986 S. 12f..

Durch die Neuregelung eröffnet der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen klarstellend die Möglichkeit, den für die Anwendung des § 8d KStG erforderlichen Antrag nachzuholen, wenn er in der Steuererklärung unterblieben ist. Ohne Möglichkeit einer Nachholung des Wahlrechts wären alle Steuerpflichtigen von der Inanspruchnahme des § 8d KStG ausgeschlossen, die den Antrag nicht in der gesetzlich vorgeschriebenen Form „Steuererklärung“ gestellt haben. Betroffen sind insbesondere die Steuerpflichtigen, die rechtsirrtümlich davon ausgegangen sind, dass § 8c KStG mangels schädlichem Beteiligungserwerbs oder wegen einer der in § 8c KStG geregelten Ausnahmetatbestände nicht anzuwenden ist. Eine ausdrückliche gesetzliche Klarstellung ist aus Gründen der Rechtssicherheit im Interesse der betroffenen Steuerpflichtigen vorzugswürdig. Für den nachgeholtten Antrag ist die Form „amtlich vorgeschriebener Datensatz“, bzw. „amtlicher Vordruck“ vorgeschrieben (§ 31 Absatz 1a KStG). Die weitere Ergänzung in Satz 6 vermeidet zudem den Wertungswiderspruch für den Fall des nachträglichen Entstehens eines Verlustes nach § 8c KStG. Es wird sichergestellt, dass in Fällen, in denen beispielsweise nach einer Außenprüfung erstmals ein nicht genutzter Verlust nach § 8c KStG ermittelt worden ist, ein schriftlicher Antrag auf Anwendung des § 8d KStG gestellt werden kann.

Zu Buchstabe b:

Nach § 10a Satz 10 GewStG in der Fassung des Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften ist § 8d KStG (fortführungsgebundener Verlustvortrag) als antragsgebundene Ausnahme von § 8c KStG auf gewerbesteuerrechtliche Fehlbeträge entsprechend anzuwenden. Von dem Antragsrecht soll für gewerbe- und körperschaftsteuerliche Zwecke einheitlich Gebrauch gemacht werden (BT-Drs. 18/9986 S. 13). Wegen der Abweichungen der körperschaftsteuerrechtlichen und der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage kommt es in Einzelfällen zu gewerbesteuerrechtlichen Fehlbeträgen, auf die § 8c KStG entsprechend anzuwenden ist und § 8d KStG angewendet werden könnte, ohne dass jedoch zuvor bereits körperschaftsteuerrechtlich ein Verlust entstanden ist. Der bisherige Wortlaut

regelt nicht ausdrücklich, ob eine Anwendung des § 8d KStG auf Ebene der Gewerbesteuer zu verneinen ist, wenn kein Körperschaftsteuerlicher Verlust vorhanden ist. Eine ausdrücklich klarstellende gesetzliche Regelung ist aus Gründen der Rechtssicherheit im Interesse der betroffenen Steuerpflichtigen vorzugswürdig. Durch den neuen Satz 12 des § 10a GewStG wird in den Fällen, in denen es an nicht genutzten (Körperschaftsteuerrechtlichen) Verlusten fehlt, ein gesondertes gewerbesteuerrechtliches Antragsrecht für die entsprechende Anwendung des § 8d KStG auf gewerbesteuerrechtliche Fehlbeträge eingeführt. Der Antrag ist in entsprechender Anwendung des § 8d Absatz 1 Satz 5 und Satz 6 KStG in der Gewerbesteuererklärung für den Erhebungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerbs zu stellen und kann ggfs. nach amtlichem Datensatz oder amtlichem Vordruck nachgeholt werden.

Zu Buchstabe c:

Redaktionelle Folgeänderung zur Änderung des § 10a des Gewerbesteuergesetzes (Artikel 6).

Fz 34. Zu Artikel 5 Nummer 2 - neu - (§ 23 Absatz 1 Satz 2 - neu - KStG)  
Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§61 Absatz 1 AO)

a) Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

aa) Der Eingangssatz ist wie folgt zu fassen:

„Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, wird wie folgt geändert: “

bb) Folgende Nummer 1 und Nummer 2 sind anzufügen:

„1. In § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 5 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und werden folgende Sätze angefügt:

„Satz 1 ist auch ... < weiter wie Vorlage >“

2. Dem § 23 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Die Körperschaftsteuer des Veranlagungszeitraums, in den der Ausstiegszeitpunkt im Sinne des § 61 Absatz 3 der Abgabenordnung fällt, erhöht sich um 30 Prozent des Wertes des maßgeblichen Vermögens im Sinne des § 61 Absatz 4 der Abgabenordnung.““

b) In Artikel 22 ist nach Nummer 8 wird folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. § 61 wird wie folgt geändert:

aa) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Absatz 1 Nummer 4 nicht mehr entspricht, entfallen zum Ausstiegszeitpunkt die Steuerbegünstigungen, die in Einzelsteuergesetzen gewährt werden, wenn die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 vorliegen. Dies gilt auch, wenn die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft gegen den Grundsatz der Vermögensbindung (§ 55 Absatz 1 Nummer 4) verstößt. Ausstiegszeitpunkt ist der Beginn des Veranlagungszeitraums in dem die Wirksamkeit des Ereignisses im Sinne des Satzes 1 eintritt (auslösendes Ereignis). Wird Vermögen im Rahmen von Umwandlungen im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 auf einen nicht steuerbegünstigten Rechtsträger übertragen, gilt als Zeitpunkt des auslösenden Ereignisses der Tag, der dem steuerlichen Übertragungstichtag im Sinne des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 folgt. In den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 gilt als Zeitpunkt des auslösenden Ereignisses der Tag, der dem Übertragungstichtag im Sinne des § 9 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 folgt.“

bb) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

„(4) In den Fällen des Absatzes 3 ist das Vermögen der Körperschaft im Sinne des § 55 Absatz 1 Nummer 4 mit dem gemeinen Wert zum Ausstiegszeitpunkt zu bewerten. Auf Antrag kann abweichend von Satz 1 das Vermögen mit dem Wert angesetzt werden, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung ergeben würde, soweit das Vermögen im Ausstiegszeitpunkt dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzuordnen und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. In Fällen des Absatzes 3 Satz 4 und 5 ist der Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag des übertragenden Rechtsträgers maßgeblich.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

§ 23 Absatz 1 Satz 2a - neu - KStG:

Die Regelung erhöht die Körperschaftsteuer der bislang steuerbegünstigten Körperschaft um 30 Prozent des Werts des nach § 61 Absatz 4 AO maßgeblichen Vermögens zum Ausstiegszeitpunkt nach § 61 Absatz 3 AO.

Zu Buchstabe b:

§ 61 Absatz 3 und Absatz 4 - neu - KStG:

Absatz 3

Nach geltendem Recht führt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung zu einer rückwirkenden Nachversteuerung bis zu zehn Jahren. Das bisherige Verfahren ist in der Praxis äußerst bürokratieaufwändig. Ebenso sind die Folgen des rückwirkenden Entzugs des Status der Gemeinnützigkeit für die Körperschaft nicht vollends abschätzbar. Die vorgeschlagene Neuregelung sieht eine Ausstiegsabgabe vor, wenn eine steuerbegünstigte Körperschaft die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so ändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Absatz 1 Nummer 4 nicht mehr entspricht.

Durch das neue Verfahren ist es entbehrlich, die bisherige steuerliche Behandlung rückwirkend zu korrigieren. Die Ausstiegsbesteuerung erfolgt in einem Veranlagungszeitraum, so dass die Notwendigkeit, bis zu zehn Veranlagungszeiträume erneut aufzugreifen, entfällt. Der Körperschaft bleibt der Status der Gemeinnützigkeit für die zurückliegenden Veranlagungszeiträume, in denen sie ihre Zwecke satzungsgemäß erfüllt hat, erhalten. Die Ausstiegsabgabe gestaltet den dauerhaften Übergang der Körperschaft von der steuerbegünstigten in die nichtprivilegierte Sphäre bürokratiearm und rechtssicher. Mit der Abgabe werden die bisherigen mit



dem Gemeinnützigkeitsstatus verbundenen Steuervorteile der Körperschaft und von Dritten pauschal umfassend abgegolten. Sie dient damit auch dem Schutz anderer Marktteilnehmer. Die Abgabe orientiert sich an dem der Vermögensbindung „entzogenen“ Vermögen der Körperschaft und belastet dessen Wert einmalig und final. Es kommt dabei nicht auf die in der Vergangenheit konkret erlangten unmittelbaren und mittelbaren Steuervorteile an.

Ausstiegszeitpunkt ist der Ablauf des Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum vorausgeht, in dem die Wirksamkeit des Ereignisses im Sinne des Absatzes 1 eintritt, das die Ausstiegsabgabe auslöst. Dieses Ereignis bezeichnet die vorgeschlagene Neuregelung als auslösendes Ereignis. Auslösendes Ereignis ist regelmäßig der Beschluss über die Satzungsänderung bzw. Änderung des Gesellschaftsvertrages. Bei rechtsfähigen Körperschaften wird der Beschluss über die Satzungsänderung bzw. Änderung des Gesellschaftsvertrages mit Eintragung im Vereins- bzw. Handelsregister wirksam. Bei nicht rechtsfähigen Körperschaften tritt die Wirksamkeit mit Beschlussfassung des entscheidungsbefugten Gremiums ein. In Fällen des § 1 Umwandlungsgesetz oder vergleichbaren ausländischen Vorgängen gilt als Zeitpunkt des schädlichen Ereignisses der Tag, der dem steuerlichen Übertragungsstichtag im Sinne des § 2 Absatz 1 des Umwandlungssteuergesetzes folgt.

Absatz 4 - neu -

Die Vorschrift regelt die Bewertung des Vermögens, das der Ausstiegsabgabe unterliegt. Das Vermögen ist grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Soweit das Vermögen zum maßgeblichen Stichtag Teil des Betriebsvermögens der Körperschaft und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, ist auf Antrag ein Buchwertansatz zulässig. In Umwandlungsfällen ist stets der Wertansatz des übertragenden Rechtsträgers nach den steuerrechtlichen Bestimmungen maßgeblich. Es ist daher der Wert nach den §§ 3 Absatz 2 bzw. 11 Absatz 2, gegebenenfalls i. V. m. § 15 oder § 16 UmwStG zugrunde zu legen. Das Vermögen zum Ausstiegszeitpunkt wird um die eingezahlten Einlagen der Anteilseigner bzw. Mitglieder im Sinne des § 55 Absatz 1 Nummer 4 AO gekürzt, soweit diese von der Vermögensbindung ausgenommen sind. Für etwaige Geschäftsvorfälle zwischen dem Ausstiegszeitpunkt und der Wirksamkeit des schädlichen Ereignisses sind keine Korrekturen vorzunehmen. Da es sich um eine pauschale Besteuerung handelt, ist die konkrete Zusammensetzung des zugrundeliegenden Vermögens unmaßgeblich.

Fz 35. Zu Artikel 5 Nummer 2 - neu - (§ 24 Satz 1 KStG)Artikel 6 Nummer 3 - neu - (§ 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG)

## a) Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

## aa) Der Eingangssatz ist wie folgt zu fassen:

„Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:“

## bb) Folgende Nummer 1 und Nummer 2 sind anzufügen:

„1. In § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 5 wird das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und ... < weiter wie Vorlage >.

2. In § 24 Satz 1 wird die Angabe „5 000 Euro“ durch die Angabe „7 500 Euro“ ersetzt.“

## b) Dem Artikel 6 ist nach Nummer 2 folgende Nummer 3 anzufügen:

„3. In § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 wird die Angabe „5 000 Euro“ durch die Angabe „7 500 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der Freibetrag nach § 24 KStG gilt in erster Linie für Vereine und Stiftungen und deshalb insbesondere für gemeinnützige Körperschaften. Danach mindert sich das Einkommen dieser Körperschaften bisher um 5 000 Euro, was gerade bei gemeinnützigen Vereinen mit unwesentlichen Gewinnen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dazu führt, dass es nicht zu einer Erhebung von Körperschaftsteuer kommt.

Die Freibetragsregelungen führen bei einer unwesentlichen Auswirkung auf das Steueraufkommen zu erheblichen Erleichterungen für die betroffenen Körperschaften, auch deshalb, weil bei Gewinnen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb von maximal 7 500 Euro keine gesonderte Gewinnermittlung eingereicht werden muss. Damit dieser Vereinfachungseffekt erhalten bleibt, wird der seit 2009 geltende Freibetrag mit Wirkung für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2020 beginnen, angepasst.

Zu Buchstabe b:

Um einen Gleichlauf des Freibetrags nach § 24 KStG zu erreichen, wird der gewerbsteuerliche Freibetrag bezogen auf den Gewerbeertrag für nach dem 31. Dezember 2020 beginnende Erhebungszeiträume entsprechend angepasst.

Der zeitliche Anwendungsbereich hinsichtlich des § 24 KStG / § 11 GewStG ist gesondert zu regeln.

Fz 36. Zu Artikel 6 Nummer 1 (§ 8 Nummer 8 GewStG)

Artikel 6 Nummer 1 ist zu streichen.

Begründung:

Das Argument der Bundesregierung, dass sich durch die bisherige gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Beteiligungsverlusten bei Betrachtung mehrerer Erhebungszeiträume (EZ) eine ungleiche Behandlung von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds zu anderen Unternehmen ergebe, wenn diese in den folgenden Erhebungszeiträumen Gewinne erzielen und diese Gewinne gekürzt werden, während Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds mit diesen Gewinnen einem Kürzungsausschluss unterliegen, überzeugt nicht.

Auch die Tatsache, dass in diesem Fall in den nachfolgenden Erhebungszeiträumen § 21 KStG nicht eingreift, weil die Bildung einer Rückstellung für Beitragsrückerstattung (RfB) insoweit mangels handelsrechtlich zufließenden Ertrags aus der Beteiligungsgesellschaft nicht möglich ist, spricht nicht für eine Änderung der Hinzurechnungsvorschrift.

§ 21 KStG - der als Bemessungsgrundlage für die RfB auf das handelsrechtliche Ergebnis abstellt - führt dazu, dass aufgrund des handelsbilanziell geltenden Anschaffungskostenprinzips (im Gegensatz zur steuerbilanziellen Spiegelbildmethode) Gewinne aus Anteilen an Personengesellschaften die Bemessungsgrundlage der RfB erhöhen, Verlustanteile diese jedoch nicht mindern.

Der Verlust aus der Beteiligung ist in der Regel im handelsrechtlichen Jahresergebnis nicht abgebildet und beeinflusst somit die Bemessungsgrundlage der Rückstellung für Beitragsrückerstattung (zugunsten der Versicherung) nicht. Dass in den folgenden EZ dann die Bemessungsgrundlage der Rückstellung insoweit ebenfalls nicht beeinflusst wird (diesmal eben zuungunsten der Versicherung), erscheint dann allerdings nur folgerichtig und konsequent.

Eine Ausnahme in § 8 Nummer 8 GewStG wäre nur dann gerechtfertigt, wenn § 21 KStG für den „Verlustfall“ - analog zum Abzug im Rahmen der RfB im „Gewinnfall“ - eine Hinzurechnung (bzw. Minderung des Betriebsausgabenabzugs) vorschreiben würde, die insoweit im Rahmen der Steuerbilanz verlustneutralisierenden Charakter hätte und eine Hinzurechnung auf Ebene der Gewerbesteuer somit entbehrlich machen würde.

Gerade aufgrund dieses fehlenden Ansatzes einer verlustneutralisierenden Steuerbilanzposition sieht aber auch die wohl herrschende Meinung in der Literatur keinen Bedarf einer Ausnahme im Rahmen von § 8 Nummer 8 GewStG.

Im Verlustentstehungsjahr tritt darüber hinaus auch keine Schlechterstellung gegenüber anderen Unternehmen ein, diese kann sich erst aufgrund des Kürzungsausschlusses bei Gewinnanteilen in späteren EZ ergeben und daher allenfalls eine Änderung des § 9 Nummer 2 GewStG rechtfertigen. Im Gegenteil: Ein Hinzurechnungsausschluss würde zu einer temporären gewerbsteuerlichen Besserstellung gegenüber anderen Unternehmen führen, wenn deren Verlustanteile für gewerbsteuerliche Zwecke sofort hinzugerechnet werden und damit die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage im Jahr des Verlustes bereinigt wird, die der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen hingegen erst „im Laufe der Zeit“ durch spätere Gewinnanteile und den Kürzungsausschluss gewerbsteuerlich neutralisiert würden. Diese temporäre Besserstellung kann sogar zu einer definitiven Besserstellung führen, wenn ausschließlich Verluste aus einer Beteiligung erzielt werden.

Im Übrigen ist anzumerken, dass es dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit genügt, wenn es prinzipiell gelingt, doppelte gewerbsteuerliche Belastungen durch aufeinander abgestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen zu vermeiden. Dies muss aber nicht in jedem Einzelfall gelingen.

Fz  
Wi

### 37. Zu Artikel 8 (§ 4 Nummer 21 und Nummer 23 UStG)

Die Bundesregierung wird aufgefordert, die durch die Änderung des § 4 Nummer 23 des Umsatzsteuergesetzes im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) zum 1. Januar 2020 eingetretene Regelungslücke im Bereich der Steuerfreiheit für die Beherbergung und in vielen Fällen auch die Beköstigung im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungen aufgrund der unterbliebenen Änderung in § 4 Nummer 21 UStG zu schließen.

#### Begründung:

Im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften sollten ursprünglich u. a. ineinander abgestimmt die Steuerbefreiungen in den Nummern 21 und 23 des § 4 UStG – die alle auf derselben unionsrechtlichen Grundlage des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG beruhen – geändert werden. Im verkündeten Gesetz schließlich wurde aber lediglich die Nummer 23 mit Wirkung zum 1. Januar 2020 geändert, nicht aber die Nummer 21; diese geplante Änderung ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens entfallen.

Hierdurch besteht aber seit dem 1. Januar 2020 in Bezug auf Bildungsleistungen eine Regelungslücke, indem die Beherbergung und in vielen Fällen die Beköstigung im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungen aktuell – unabhängig von einer Altersgrenze – nicht mehr umsatzsteuerfrei sind. Diese Regelungslücke gilt es baldmöglichst zu schließen.

Fz 38. Zu Artikel 8 Nummer 5 - neu -

(§ 18a Absatz 6 Nummer 3, Absatz 7 Nummer 2a UStG)

In Artikel 8 ist nach Nummer 4 folgende Nummer 5 anzufügen:

„5. § 18a wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 6 Nummer 3 werden nach der Angabe „§ 6b Absatz 1“ die Wörter „und 4 oder an Erwerberwechsel nach § 6b Absatz 5“ eingefügt.
- b) Absatz 7 Satz 1 Nummer 2a wird wie folgt gefasst:

„2a. für Beförderungen oder Versendungen oder einem Erwerberwechsel im Sinne des Absatzes 6 Nummer 3:

- a) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Sinne des § 6b Absatz 1 Nummer 1 und 3 oder des § 6b Absatz 5, und
- b) Angabe einer Beförderung oder Versendung im Sinne des § 6b Absatz 4;“

Begründung:

Bei der Umsetzung der sogenannten Konsignationslagerregelung in nationales Recht im Rahmen des „JStG 2019“ wurde der Tatbestand, dass die vom Unternehmer beabsichtigte Lieferung der in den Bestimmungsmittgliedstaat transportierten Ware nicht bewirkt wird und die Ware binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports aus dem Bestimmungsmittgliedstaat in den Abgangsmittgliedstaat zurück gelangt, in § 6b Absatz 4 UStG geregelt. Ebenso wurde in § 6b Absatz 5 UStG der Fall geregelt, dass innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes und vor dem Zeitpunkt der Lieferung ein anderer Unternehmer an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers tritt. Es fehlt jedoch bislang eine Regelung in § 18a UStG, wonach diese Tatbestände in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben sind. Eine solche Regelung wird jedoch für zwingend erforderlich gehalten, um eine Nachverfolgung der Gegenstände sicherstellen zu können.

Eine entsprechende Anpassung des § 18a UStG wäre nach Artikel 262 Absatz 2 MwStSystRL unionsrechtlich zulässig. Auch die Europäische Kommission sieht bei den betreffenden Sachverhalten eine entsprechende Verpflichtung zur Angabe in der Zusammenfassenden Meldung vor. In diesem

Zusammenhang wird auf die Explanatory Notes on the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”), die auf der Homepage der Europäischen Kommission am 20. Dezember 2019 veröffentlicht worden sind hingewiesen.

Abschnitt 2.3.2 befasst sich dort mit einem Beispiel, bei dem der Erwerber ersetzt wird. Nach den dortigen Erläuterungen muss der Steuerpflichtige, der die Gegenstände im Rahmen eines Konsignationslagers von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet oder befördert, in seiner Zusammenfassenden Meldung die MwSt-ID-Nummer des ursprünglich beabsichtigten und des neuen Erwerbers angeben.

In Abschnitt 2.3.4 wird ein Beispiel zum „Rückversand der Gegenstände“ behandelt. Danach muss der Steuerpflichtige, der die Gegenstände im Rahmen eines Konsignationslagers von einem Mitgliedstaat in einen anderen versendet oder befördert, in seiner Zusammenfassenden Meldung die MwSt-ID-Nummer des ursprünglich beabsichtigten Erwerbers angeben und eine „Kennzeichnung“, die angibt, dass die Waren zurückgegeben wurden.

In beiden Fällen liegt nach den Explanatory notes eine „Änderung der gemeldeten Angaben“ im Sinne des Artikels 262 Absatz 2 MwStSystRL vor (vgl. auch Abschnitt 2.5.22 der Explanatory notes).

G 39. Zu Artikel 9 Nummer 2 Buchstabe b<sub>1</sub> - neu -

(§ 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG)

In Artikel 9 Nummer 2 ist nach Buchstabe b folgender Buchstabe b<sub>1</sub> einzufügen:

„b<sub>1</sub>) In Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb werden die Wörter „die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass“ gestrichen.“

Begründung:

Nach der Änderung des § 4 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG ist für die Steuerfreiheit von Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen – zum Beispiel Träger der praktischen Ausbildung der generalistischen Pflegeausbildung und deren Kooperationspartner – eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht mehr erforderlich. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale in eigener Zuständigkeit. Die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens führt zu mehr Rechtssicherheit, denn dadurch entfällt die bislang mit der Rückwirkung beziehungsweise rückwirkenden Durchsetzung von Bescheinigungen verbundene Problematik. Zudem wird der Bürokratieabbau gefördert, da ein Unternehmer für die Anerkennung der Steuerfreiheit seiner Bildungsleistungen nunmehr keine Bescheinigung mehr bei einer anderen Behörde einholen muss, sondern es nur noch mit einem Ansprechpartner – der für ihn zuständigen Finanzbehörde – zu tun hat. Auch entfällt der „doppelte Rechtsweg“ in Form

der Verwaltungsgerichtsbarkeit einerseits, soweit es um die Bescheinigung geht, sowie in Form der Finanzgerichtsbarkeit andererseits, soweit die Steuerpflicht im Übrigen betroffen ist.

Fz 40. Zu Artikel 9 Nummer 2 Buchstabe e - neu -

(§ 4 Nummer 27 Buchstabe b UStG)

In Artikel 9 ist der Nummer 2 folgender Buchstabe e anzufügen:

„e) Nummer 27 Buchstabe b wird wie folgt gefasst:

„b) land- und forstwirtschaftliche Betriebshilfeleistungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Absatz 2 UStG) mit höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebshilfeleistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;““

Begründung:

Die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau (SVLFG) erbringt nach dem SVLFGG in Verbindung mit dem KVLG 1989, dem ALG bzw. dem SGB VII Betriebshilfeleistungen, sofern aufgrund der Arbeitsunfähigkeit des Land- und Forstwirts oder eines im Unternehmen mitarbeitenden Familienangehörigen die Weiterführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs anderenfalls nicht sichergestellt ist. Dabei unterliegt auch die direkte Gestellung von Betriebshelfern durch die SVLFG an die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nicht der Umsatzsteuer.

Vor diesem Hintergrund befreit § 4 Nummer 27 Buchstabe b UStG bislang bestimmte Formen der entgeltlichen Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften (Betriebshelfer) durch Unternehmer in sozialen Notfällen in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Die unionsrechtliche Grundlage dieser Steuerbefreiung ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL). Danach befreien die Mitgliedstaaten „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

Dem BFH-Urteil vom 31. Mai 2017, V R 31/16, folgend entspricht § 4 Nummer 27 Buchstabe b UStG insoweit nicht der unionsrechtlichen Vorgabe in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL als auch einzelne Betriebshelfer, die also keine juristischen Personen sind, mit ihren Betriebshilfeleistungen für in Not geratene land- und forstwirtschaftliche Betriebe steuerfrei sein können. Außerdem sind das BFH-Urteil vom 14. Januar 2016, V R 56/14, und das EuGH-Urteil vom 12. März 2015, C-594/13 („go fair“ Zeitarbeit), zu beachten, wonach Personalgestellungsleistungen keine im sozialen Bereich erbrachten Gemeinwohldienstleistungen im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL sind.

Vor diesem Hintergrund soll § 4 Nummer 27 Buchstabe b UStG dahingehend geändert werden, dass zukünftig die Steuerbefreiung rechtsformneutral für land- und forstwirtschaftliche Betriebshilfeleistungen in sozialen Notfällen in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben in Betracht kommt.

Unter die Steuerbefreiung fallen zum einen land- und forstwirtschaftliche Betriebshilfeleistungen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Absatz 2 UStG) mit höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes. Dabei kommt es nicht darauf an, wer Vertragspartner des Betriebshelfers und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, sondern darauf, dass die Leistung für einen notleidenden Betrieb erbracht wird. Leistungsempfänger kann also z. B. anstelle des notleidenden land- und forstwirtschaftlichen Betriebes auch ein land- und forstwirtschaftlicher Betriebshilfsdienst oder ein Dorfhelferinnendienst sein. Zu den begünstigten Betriebshilfeleistungen gehören insbesondere die in Anhang VII MwStSystRL (Verzeichnis der Tätigkeiten der Landwirtschaftlichen Erzeugung) genannten Leistungen.

Mit der Beibehaltung der Beschränkung auf Leistungen für Betriebe mit höchstens drei Vollarbeitskräften wird die Befreiung wie bisher nur in solchen Fällen gewährt, in denen die Betriebshilfeleistung in einem sozialen Notfall erbracht wird und somit eine Gemeinwohldienstleistung im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL ist. Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, ob die Betriebshilfeleistung von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung erstattet wird. Der Unternehmer muss aber nachweisen, dass die genannten Voraussetzungen der Befreiung erfüllt sind.

Zum anderen fallen weiterhin solche land- und forstwirtschaftliche Betriebshilfeleistungen unter die Steuerbefreiung, die an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung erbracht werden.



Fz  
bei  
Annahme  
entfällt  
Ziffer 42

41. Hauptantrag zu Ziffer 42:

Zu Artikel 9 Nummer 5 (§ 18 Absatz 4f Satz 6 UStG)

Artikel 11 Nummer 11 Buchstabe g (§ 18 Absatz 4f Satz 6 UStG)

- a) In Artikel 9 Nummer 5 sind in § 18 Absatz 4f Satz 6 die Wörter „für Organisationseinheiten stets als überschritten.“ durch die Wörter „für die gesamte Gebietskörperschaft.“ zu ersetzen.
- b) In Artikel 11 Nummer 11 Buchstabe g sind in § 18 Absatz 4f Satz 6 die Wörter „für Organisationseinheiten stets als überschritten.“ durch die Wörter „für die gesamte Gebietskörperschaft.“ zu ersetzen.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Durch die dezentrale Erfassung ihrer Organisationseinheiten dürfen Bund und Länder umsatzsteuerlich nicht besser aber auch nicht schlechter gestellt werden als andere umsatzsteuerliche Unternehmer. Dementsprechend wird in § 18 Absatz 4f Satz 3 UStG-E bestimmt, dass der Bund und die Länder trotz ihrer teilrechtsfähigen Organisationseinheiten jeweils weiterhin als ein einheitliches Unternehmen i. S. von § 2 Absatz 1 Satz 2 UStG anzusehen sind. Daraus ergibt sich u. a., dass bei der Prüfung der Betragsgrenzen in § 1a Absatz 3 Nummer 2, § 2b Absatz 2 Nummer 1, § 3a Absatz 5 Satz 3, § 18 Absatz 2 Satz 2, § 18a Absatz 1 Satz 2, § 19 Absatz 1 und § 20 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG nicht auf die Verhältnisse bei der jeweiligen Organisationseinheit abzustellen ist, sondern der Bund bzw. das Land insgesamt zu betrachten sind.

§ 18 Absatz 4f Satz 6 UStG-E in der von der Bundesregierung vorgeschlagenen Fassung geht allerdings über diese Wirkung hinaus, indem er bestimmt, dass die genannten Betragsgrenzen für Organisationseinheiten stets als überschritten gelten. Es ist kein Grund ersichtlich, warum der Bund und die Länder von den Vereinfachungen in den genannten Vorschriften auch dann ausgeschlossen bleiben sollen, wenn sie das Unterschreiten der jeweiligen Betragsgrenze für ihr gesamtes Unternehmen zweifelsfrei belegen können. Sind die Gebietskörperschaften von Bund und Ländern dazu nicht in der Lage, scheidet eine Anwendung der Vereinfachungen bereits aufgrund der allgemeinen Beweislastregeln aus.

Zu Buchstabe b:

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung des Artikels 9 Nummer 5.

- Fz 42. Hilfsantrag zu Ziffer 41  
Zu Artikel 9 Nummer 5 (§ 18 Absatz 4f Satz 6 UStG)  
entfällt bei Annahme von Ziffer 41  
In Artikel 9 Nummer 5 ist in § 18 Absatz 4f Satz 6 die Angabe „§ 2b Absatz 2 Nummer 1,“ zu streichen.

Begründung:

In der vorgesehenen Regelung von § 18 Absatz 4f und 4g UStG-E soll das dezentrale Besteuerungsverfahren für die Gebietskörperschaften Bund und Länder gesetzlich verankert werden. Die beabsichtigte Gesetzesänderung lässt den Unternehmerbegriff unberührt (§ 18 Absatz 4f Satz 3 UStG). Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens bleibt folglich auch bei gesonderter Veranlagung gewahrt.

Durch die gesonderte Veranlagung ihrer Organisationseinheiten dürfen Bund und Länder umsatzsteuerlich nicht besser, aber auch nicht schlechter gestellt werden als andere umsatzsteuerliche Unternehmer. § 18 Absatz 4f Satz 6 UStG regelt daher, dass die im Umsatzsteuergesetz genannten Betragsgrenzen stets als überschritten gelten. Dies ist korrekt, sofern es sich um unternehmensbezogene Grenzen handelt, die im Unternehmen nur einmal Berücksichtigung finden können.

Bei § 2b Absatz 2 Nummer 1 UStG handelt es sich jedoch um eine umsatz- bzw. tätigkeitsbezogene Grenze, die den Grundsatz der Einheit des Unternehmens nicht berührt. Diese Grenze kann bezogen auf die jeweils gleichartigen Tätigkeiten des Unternehmens mehrfach berücksichtigt werden.

- Fz 43. Zu Artikel 11 Nummer 2 Buchstabe a, Nummer 16 Buchstabe d,  
Nummer 17 Buchstabe b, Buchstabe f  
(§ 3 Absatz 3a Satz 1 und Satz 2,  
§ 22f Absatz 3 Satz 1,  
§ 25e Absatz 1 und Absatz 6 UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in

- § 3 Absatz 3a Satz 1 und 2,
- § 22f Absatz 3 Satz 1 und
- § 25e Absatz 1 und Absatz 6 UStG

der Gebrauch des Begriffes „unterstützt“ an den vorgenannten Stellen des Gesetzentwurfes erfolgen muss, ob eine begriffliche Anpassung möglich ist und ob hieraus resultierend eine angepasste Definition in § 25e Absatz 6 UStG-E erfolgen kann.

Begründung:

Sowohl in der neu geplanten Ortsregelung des § 3a Absatz 3a Sätze 1 und 2 UStG-E sowie den neu formulierten Regelungen für die Nachweispflichten für Betreiber elektronischer Schnittstellen in § 22f Absatz 3 Satz 1 UStG-E und in der Haftungsnorm des § 25e Absatz 1 UStG-E wird das Wort „unterstützt“ verwendet. § 25e Absatz 6 UStG-E definiert hiernach, was ein „Unterstützen“ im Sinne dieser Vorschrift bezeichnet und wann ein „Unterstützen“ nicht vorliegt. Von den gesetzlichen Regelungen sind Betreiber elektronischer Schnittstellen (z. B. Betreiber elektronischer Marktplätze) betroffen, die die Kontaktaufnahme, den Handel und damit die Lieferungen von Gegenständen durch Händler an Endkunden über ihre elektronischen Schnittstellen „unterstützen“.

Der Begriff „unterstützt“ resultiert aus einer offensichtlich unglücklichen Übersetzung, die zu Missverständnissen damit und zu Problemen in der Rechtsanwendung führen dürfte.

In der englischen Fassung der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 05.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen wird im dortigen (neuen) Artikel 14a der englische Begriff „facilitates“ verwendet.

Übersetzt wird „facilitates“ ins Deutsche aber nicht zwingend mit „unterstützt“, sondern eher mit „ermöglicht/erleichtert“. Hätte die Richtlinie tatsächlich „unterstützt“ gemeint, wäre dort das Wort „support“ verwendet worden.

Die Übersetzung in die deutsche Sprache sollte sich auch am wirtschaftlichen Gehalt der Regelungen orientieren. Deshalb sollte in den gesetzlichen Formulierungen der o. g. Normen generell der Begriff „ermöglicht“ verwendet werden. Der Betreiber der elektronischen Schnittstelle unterstützt mit seiner elektronischen Schnittstelle nicht den Händler bei dessen Handel, sondern er ermöglicht diesen Handel mit dem Angebot der Nutzung und somit der Zurverfügungstellung seiner elektronischen Schnittstelle. Eine bloße Unterstützung liegt hier gerade nicht vor.

Durch die Verwendung des Wortes „ermöglicht“ könnte sich vor allem die komplizierte Definition von „unterstützen“ in § 25e Absatz 6 UStG-E vereinfachen.

Die bislang vorgesehene Formulierung soll entsprechend der Begründung des Gesetzentwurfs dem Artikel 5b der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 in der Fassung von Artikel 1 Nummer 1 der Verordnung (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen (ABl. L 313 vom 4.12.2019, S. 14) entsprechen. Die auf dieser Übersetzung basierende gesetzliche Formulierung erscheint kompliziert und aufgrund von drei Beteiligten rein wirtschaftlich betrachtet vor allem missverständlich.

Artikel 5b, englische Version	Artikel 5b, deutsche Version	§ 25e Abs. 6 Satz 1 UStG-E
<p>“For the application of Article 14a of Directive 2006/112/EC, the term “facilitates” means the use of an electronic interface to allow a customer and a supplier offering goods for sale through the electronic interface to enter into contact which results in a supply of goods through that electronic interface.”</p>	<p>“Für die Anwendung von Artikel 14a der Richtlinie 2006/112/EG bezeichnet der Begriff ‘unterstützen’ die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Erwerber und einem Lieferer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung von Gegenständen über die elektronische Schnittstelle an diesen Erwerber resultiert.”</p>	<p>„Unterstützen im Sinne dieser Vorschrift bezeichnet die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Leistungsempfänger und einem liefernden Unternehmer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung von Gegenständen an diesen Leistungsempfänger resultiert.“</p>

Eine klare Formulierung könnte – vorausgesetzt, in den zuvor genannten Normen wird der Begriff „ermöglicht“ verwendet – lauten:

§ 25e Absatz 6 UStG-E:

„Ermöglichen im Sinne dieser Vorschrift bezeichnet die Zurverfügungstellung einer elektronischen Schnittstelle durch deren Betreiber, damit auf dieser elektronischen Schnittstelle ein Leistungsempfänger und ein liefernder Unternehmer, der über diese Gegenstände zum Verkauf anbietet, in Kontakt treten können, woraufhin es zu einer Lieferung der Gegenstände vom liefernden Unternehmer an den Leistungsempfänger kommt. Ein Ermöglichen liegt nicht vor, wenn ...“

Fz 44. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 8,

Nummer 9a - neu -,

Nummer 10,

Nummer 22 AO)

Nach Nummer 8 ist folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. § 52 Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 8 werden nach den Wörtern „des Umweltschutzes“ die Wörter „einschließlich des Klimaschutzes“ eingefügt.
- b) Nach Nummer 9 wird folgende Nummer 9a eingefügt:
  - „9a. die Förderung der Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen und die Förderung der Unterhaltung von Gedenkstätten für nichtbestattungspflichtige Kinder und Föten;“

- c) In Nummer 10 werden nach den Wörtern „Suchdienstes für Vermisste;“ die Wörter „Förderung der Hilfe für Menschen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden;“ angefügt.
- d) Nummer 22 wird wie folgt gefasst:
- „22. die Förderung der Heimatpflege, der Heimatkunde und der Ortsverschönerung;““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die Erweiterung des Zweckkatalogs um den „Klimaschutz“ führt zu einer ausdrücklichen gesetzlichen Hervorhebung eines Zwecks, der zwar bereits mit Hilfe anderer Zwecke, wie z. B. Umwelt- und Naturschutz überwiegend, aber möglicherweise nicht gänzlich abgedeckt werden kann. Ein Zweck „Klimaschutz“ unterstreicht und anerkennt darüber hinaus das Engagement eines jeden Einzelnen für die nicht nur nationale, sondern globale Aufgabenstellung, den Klimawandel zumindest abzumildern und damit die Überlebensgrundlagen der Menschen auch für die Zukunft zu sichern.

Zu Buchstabe b:

Die Unterhaltung und Pflege von Friedhöfen stellt bisher keinen gemeinnützigen Zweck dar und kann auch nicht unter die bestehenden Zwecke subsumiert werden. Das Bestattungsrecht ermöglicht die Beleihung von Körperschaften des privaten Rechts mit dieser Aufgabe und eröffnet damit die Möglichkeit, diese Körperschaften steuerlich zu fördern. Die Regelung fördert die Unterhaltung von Gedenkstätten auch für „Sternenkinder“, die nach dem jeweiligen Landesbestattungsgesetz nicht bestattet werden können, als einen Ort der Trauer für die betroffene Familie. Die seelsorgerische Betreuung der Angehörigen ist wie bisher als Förderung mildtätiger Zwecke gemäß § 53 AO anzusehen.

Zu Buchstabe c:

Der Schutz von Personen, die aufgrund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden, kommt in den bestehenden Katalogzwecken nicht ausreichend zum Ausdruck. Durch die Aufnahme der Formulierung in den Zweckkatalog wird eine moderne gesellschaftliche Entwicklung begleitet und auch die gesellschaftliche Anerkennung aller geschlechtlichen Identitäten bzw. geschlechtlichen Orientierungen gefördert. Zudem führt die Präzisierung zu einer Vereinfachung im Verwaltungsvollzug.

Zu Buchstabe d:

Durch die Erweiterung der Abgabenordnung um die „Förderung der Ortsverschönerung“ kommt es zu einer ausdrücklichen gesetzlichen Hervorhebung dieses Zwecks, wodurch die meist in den verschiedenen Katalogzwecken enthaltenen Aspekte, wie z. B. Landschaftspflege, Heimatpflege, Naturschutz und Denkmalpflege, gebündelt werden. Bisherige Komplikationen mit der Anerkennung von Vereinen, die die Vielzahl dieser Zwecke in ihrer Satzung nicht fortlaufend verfolgen können, werden beseitigt. Bei isolierter Betrachtung wäre zudem bisher nicht jede Tätigkeit für sich unter einen Katalogzweck zu subsumieren. Der Verschönerungsaspekt umfasst auch grundlegende Maßnahmen für die Verbesserung der örtlichen Lebensqualität im Dorf bzw. im Stadtteil. Dadurch wird vor allem auch die Bedeutung des ländlichen Raums bzw. des örtlichen Stadtteils als wichtiger Lebensraum für Menschen, Tiere und Pflanzen betont.

Fz 45. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 26 - neu - AO)  
Artikel 23 Nummer 1a - neu - (Artikel 97 § 1d Absatz 4 - neu - EGAO)

a) In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. In § 52 Absatz 2 Satz 1 wird in Nummer 25 der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummer 26 angefügt:

„26. die Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die der Allgemeinheit ohne Gegenleistung offenstehen (Freifunk-Netze). Als Gegenleistung in diesem Sinne gilt insbesondere die Erlaubnis zur Verwendung oder Weitergabe der Nutzerdaten für gewerbliche Zwecke.““.

b) In Artikel 23 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. Dem § 1d wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 26 der Abgabenordnung in der am ... *[einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Das gemeinnützige Engagement von Freifunk-Initiativen für eine digitale Gesellschaft soll durch die Aufnahme eines neuen Katalogzwecks in die Abgabenordnung unterstützt werden. Die neue Ziffer ermöglicht es, auch solche Freifunk-Initiativen als gemeinnützig anzuerkennen, die auch bzw. ausschließlich Freifunk-Netze aufbauen und unterhalten.

Aus Gründen der Rechtssicherheit wird die Einrichtung und Unterhaltung von „Freifunk-Netzen“ als neue Nummer 26 in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung aufgenommen. Grundvoraussetzung für die Steuerbegünstigung dieser wesentlichen Aktivität im Bereich Freifunk ist eine eindeutige, trennscharfe Definition des Förderzwecks. Diese erfolgt in Satz 1 der neuen Nummer 26 Satz 2 der Regelung dient zur Abgrenzung des gemeinnützigen Freifunks von kommerziellen Angeboten im Bereich der Kommunikationsnetzwerke.

Der Bundesrat hat bereits im Jahr 2017 einen entsprechenden Gesetzesantrag ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht (BR-Drucksache 107/17 (B)), welches aufgrund der Diskontinuität nicht abgeschlossen wurde. Eine Wiederaufsetzung erfolgte Ende 2018 (BR-Drucksache 573/18 (B)). Die Bundesregierung hatte in ihrer Gegenäußerung zu dem Gesetzentwurf im Januar 2019 die Initiative des Bundesrates begrüßt, jedoch angekündigt, die Förderung des Freifunks erst im Zusammenhang mit weiteren Veränderungspotentialen für den Bereich der Gemeinnützigkeit, die die Bundesregierung identifiziert hat, insgesamt in einem Gesetzentwurf zu bündeln (BT-Drucksache 19/6925). Derzeit ist nicht absehbar, wann die Bundesregierung ihrer Ankündigung nachkommt. Aufgrund der für erforderlich gehaltenen Gesetzesänderung ist ein erneuter Angriff geboten.

Zu Buchstabe b:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 52 der Abgabenordnung.

Fz 46. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 4 - neu - AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. Dem § 55 Absatz 1 Nummer 5 wird folgender Satz angefügt:

„Satz 1 gilt nicht für Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von nicht mehr als 45 000 Euro.““

Begründung:

Die Regelung trägt zu einem Bürokratieabbau bei kleineren Körperschaften bei, indem Körperschaften mit jährlichen Einnahmen von 45 000 Euro oder weniger nicht den strengen Maßstäben der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Dies entlastet sowohl die Körperschaften als auch die für Überwachung zuständigen Finanzämter.

Fz 47. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 57 Absatz 3 - neu -,

Absatz 4 - neu - EStG)

Artikel 23 Nummer 1 (Artikel 97 § 1 Absatz 14 - neu -, Absatz 15 EGAO)

a) In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. In § 57 werden nach Absatz 2 folgende Absätze 3 und 4 eingefügt:

„(3) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.““

b) Artikel 23 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. Dem § 1 werden folgende Absätze 14 und 15 angefügt:

„(14) § 57 Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

(15) § 93a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ... < weiter wie Vorlage >““



Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu § 57 Absatz 3 AO:

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt die satzungsgemäße Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllt, einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar. Körperschaften wird es hierdurch ermöglicht, steuerbegünstigt arbeitsteilig zusammenzuwirken, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu realisieren. Verfolgen mehrere Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 AO erfüllen, satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt.

Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre satzungsgemäßen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Gliedert zum Beispiel eine steuerbegünstigte Körperschaft, die ein Krankenhaus im Sinne des § 67 AO betreibt, einen zum Zweckbetrieb gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei-GmbH) aus, führt der Unmittelbarkeitsgrundsatz nach derzeitigem Recht dazu, dass die Wäscherei-GmbH nicht steuerbegünstigt ist. Denn bei der ausgegliederten Tätigkeit handelt es sich bei isolierter Betrachtung nicht um eine ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeit. Sie fördert daher nur mittelbar den steuerbegünstigten Zweck der ausgliedernden Körperschaft. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht, da bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Sachverhalte vor und nach der Ausgliederung im Wesentlichen identisch sind. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. AO erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. AO sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Ist aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. AO erfüllt, ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich. Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Grundsätze.

Die vorgeschlagenen Regelungen in § 57 Absatz 3 Satz 2 AO bewirken im Beispiel, dass die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH gegenüber der Krankenhausgesellschaft im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens als Zweckbetriebsleistungen nach § 67 AO gelten. Sowohl die Krankenhausgesellschaft als auch die Wäscherei-GmbH erbringen ihre Leistungen somit jeweils im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 AO. Erbringt die ausgegliederte Wäscherei-GmbH hingegen Wäschereidienstleistungen an Dritte, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 64 AO.

Zu § 57 Absatz 4 AO:

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar.

Hält eine Körperschaft ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (z. B. nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften), ist diese Tätigkeit nach geltendem Recht nicht steuerbegünstigt, wenn die Körperschaft ausschließlich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnimmt. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht. Durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften ändert sich bei wertender Betrachtung das wirtschaftliche Gesamtbild nicht.

Soweit die Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, an denen sie beteiligt ist, beurteilen sich diese nach den allgemeinen Regelungen.

Zu Buchstabe b:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 57 Absätze 3 und 4 AO .

Fz 48. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 58 Nummer 1, Nummer 2 AO)

Artikel 23 Nummer 1 (Artikel 97 § 1 Absatz 14 - neu -, Absatz 15 EGAO)

a) In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. § 58 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Beabsichtigt die Körperschaft als einzige Art der Zweckverwirklichung, Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als

Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen. Hat sich die zuwendende Körperschaft die Steuerbegünstigung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes der empfangenden Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung durch eine Ausfertigung

1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt, oder
2. des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt, wenn bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde,

nachweisen lassen, darf sie auf die Richtigkeit dieser Unterlagen vertrauen, es sei denn, dass der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit der Angaben bekannt oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Der Vertrauensschutz entfällt, wenn die hingebende Körperschaft eine schädliche Verwendung durch die empfangende Körperschaft veranlasst. Die Sätze 4 und 5 gelten in den Fällen des § 55 Nummer 4 entsprechend.“

b) Nummer 2 wird aufgehoben.

b) Artikel 23 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. Dem § 1 werden folgende Absätze 14 und 15 angefügt:

„(14) § 58 der Abgabenordnung in der am ... *[einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

(15) § 93a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ... < weiter wie Vorlage >.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Mit der vorgeschlagenen Neuregelung werden die bisherigen unterschiedlichen Regelungen in § 58 Nummer 1 und 2 AO zur Mittelweitergabe von steuerbegünstigten Körperschaften an andere gemeinnützige Körperschaften

bzw. an juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken vereinheitlicht. Der neue Tatbestand führt damit zu mehr Rechtssicherheit und erleichtert den Verwaltungsvollzug. Denn die bisher bestehenden Unterschiede in den Tatbeständen des § 58 Nummer 1 AO (Mittelweitergabe durch Förderkörperschaften) und § 58 Nummer 2 AO (Mittelweitergabe durch Nicht-Förderkörperschaften) bei der Beschreibung des Vorgangs der Mittelweitergabe oder des divergierenden Empfängerkreises werden beseitigt.

Die Neuformulierung beinhaltet sowohl die klassische Mittelbeschaffungstätigkeit (bisher § 58 Nummer 1 AO) als auch die Weitergabe sonstiger Mittel an andere Körperschaften (bisher § 58 Nummer 2 AO).

Als Mittelempfänger nach Satz 1 und 2 kommen in Betracht

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- die in § 5 Absatz 2 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften),
- juristische Personen des öffentlichen Rechts und
- ausländische Körperschaften, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

Satz 3 stellt klar, dass es sich bei der Tätigkeit nach dem vorgeschlagenen § 58 Nummer 1 der Abgabenordnung nicht um einen eigenständigen Zweck, sondern um eine Art der Zweckverwirklichung handelt.

Dem Gebot der Satzungsklarheit entsprechend muss die Mittelweitergabe als Tätigkeit satzungsgemäß verankert werden, wenn es sich um das einzige Mittel zur Verwirklichung des geförderten Zwecks handelt. Im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung zu § 58 Nummer 1 AO verlangt die Regelung nicht, dass die weitergegebenen Mittel von der Empfängerkörperschaft nur für die eigenen Satzungszwecke der Geberkörperschaft verwendet werden dürfen.

Die vorgeschlagene Regelung verzichtet auf die für die Fälle des bisherigen § 58 Nummer 2 AO geltende Beschränkung des Umfangs der weitergabefähigen Mittel im Verhältnis zum Gesamtvermögen der zuzwendenden Körperschaft und führt insoweit zu weiterem Bürokratieabbau.

Zu § 58 Nummer 1 Sätze 4 bis 6 AO (Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben):

Die vorgeschlagene Regelung greift für die Fälle von Mittelweitergaben nach § 58 Nummer 1 und 2 sowie § 55 Absatz 1 Nummer 4 AO durch steuerbegünstigte Körperschaften an andere ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften die Grundsätze der Vertrauensschutzregelung nach § 10b Absatz 4 EStG auf, die im Grundsatz den guten Glauben des Spenders an die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung schützt.

Gemeinnützige Körperschaften können im Rahmen von § 58 Nummer 1 und 2 sowie § 55 Absatz 1 Nummer 4 AO Mittel insbesondere an andere, ebenfalls gemeinnützige Körperschaften sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke weitergeben. Die Folgen einer Mittelweitergabe an eine steuerbegünstigte Körperschaft, der im Nachhinein die Gemeinnützigkeit nicht zuerkannt bzw. aberkannt wird, bzw. einer fehlerhaften – möglicherweise von der gebenden Körperschaft nicht zu

beeinflussenden – Verwendung von Mitteln durch eine steuerbegünstigte Empfänger Körperschaft sind bisher nicht geregelt.

Die vorgeschlagene Regelung stellt sicher, dass es in diesen Fällen dann nicht nachträglich zu einer schädlichen Mittelverwendung bei der gebenden Körperschaft kommt, wenn sie das Zumutbare getan hat, um sich zu vergewissern, dass die rechtlichen Voraussetzungen für die Mittelweitergabe vorlagen bzw. vorliegen.

Satz 6 regelt die entsprechende Anwendung der Vertrauensschutzregelung für den Fall der Mittelweitergabe bei Auflösung oder Aufhebung bzw. bei Wegfall des bisherigen Zwecks einer steuerbegünstigten Körperschaft (§ 55 Nummer 4 AO).

Zu Buchstabe b:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 58 der Abgabenordnung.

Fz 49. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 60a Absatz 6 - neu - AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a anzufügen:

„8a. In § 60a wird nach Absatz 5 folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Liegen bis zum Zeitpunkt des Erlasses des erstmaligen Körperschaftsteuerbescheids oder Freistellungsbescheids bereits Erkenntnisse vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, ist die Feststellung nach § 60a abzulehnen oder aufzuheben.““

Begründung:

Durch die Neuregelung wird der Finanzverwaltung ermöglicht, den Feststellungsbescheid als Rechtsscheinsträger für die Steuerbegünstigung auch dann aufheben zu können, wenn die Organisation zwar die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung erfüllt, ihre tatsächliche Geschäftsführung jedoch gegen die Satzung verstößt oder sie als extremistisch einzustufen ist. Derartigen Organisationen soll es nicht länger möglich sein, auf Grundlage des Feststellungsbescheides nach § 60a AO Zuwendungsbestätigungen über Spenden und Mitgliedsbeiträgen auszustellen.

Fz 50. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 64 Absatz 3 AO)

Artikel 23 Nummer 1 (Artikel 97 § 1 Absatz 14 - neu -, Absatz 15 EGAO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

a) „8a. In § 64 Absatz 3 wird die Angabe „35 000 Euro“ durch die Angabe „45 000 Euro“ ersetzt.“

b) In Artikel 23 ist Nummer 1 wie folgt zu fassen:

„1. Dem § 1 werden folgende Absätze 14 und 15 angefügt:

„(14) § 64 Absatz 3 der Abgabenordnung in der am ... *[einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* geltenden Fassung ist erstmals ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.

(15) § 93a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ... < weiter wie Vorlage >.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die Freigrenze des § 64 Absatz 3 AO beträgt seit dem 1. Januar 2007 unverändert 35 000 Euro. Zweck der Regelung ist es, einerseits die steuerbegünstigten Körperschaften von bürokratischen und administrativen Pflichten und damit die Tätigkeit der Ehrenamtlichen zu entlasten, andererseits die Wettbewerbsneutralität nicht übermäßig anzutasten. Zur Ermittlung der Besteuerungsgrenze muss jede Körperschaft zwar weiterhin ihre Einnahmen aufzeichnen. Wird die Besteuerungsgrenze nicht erreicht, muss jedoch der Überschuss der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mehr ermittelt werden. Insbesondere ist es weder erforderlich, die Einnahmen und Ausgaben den steuerfreien und steuerpflichtigen Sektoren zuzuordnen, noch sind Erklärungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer abzugeben.

Eine Erhöhung der Freigrenze auf 45 000 Euro entlastet insbesondere kleinere Vereine und die für solche Vereine tätigen Ehrenamtlichen von steuerrechtlichen Verpflichtungen. Die Anhebung nach nunmehr mehr als zwölf Jahren ist notwendig, damit die Vorschrift ihrem Vereinfachungscharakter insbesondere im Hinblick auf geänderte wirtschaftliche Verhältnisse in den Vereinen weiterhin gerecht werden kann. So haben sich u. a. aufgrund der Einführung des Mindestlohns gerade für kleinere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe die Kostenstruktur und damit möglicherweise auch die Preise bzw. Einnahmen erhöht, soweit sie „am Markt“ durchsetzbar waren. Die Erhöhung der Freigrenze trägt solchen Entwicklungen Rechnung.

Gleichzeitig erfolgt die bislang unterbliebene Gleichsetzung mit der Freigrenze nach § 67a Absatz 1 AO, wonach sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins mit Einnahmen bis zu 45 000 Euro als (Körperschaftsteuerbefreiter) Zweckbetrieb behandelt werden.

Zu Buchstabe b:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 64 Absatz 3 AO.

Fz 51. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 68 Nummer 1 Buchstabe c - neu - AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. Nach § 68 Nummer 1 Buchstabe b wird folgender Buchstabe c angefügt:

„c) Einrichtungen zur Unterbringung, Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Bürgerkriegsflüchtlingen oder Asylbewerbern, wenn sie die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 erfüllen.““

Begründung:

Leistungen im Rahmen der Versorgung, Verpflegung und Betreuung von Flüchtlingen sind, wenn sie eine steuerbegünstigte Körperschaft gegenüber Flüchtlingen erbringt, bereits bisher regelmäßig nach § 66 Abgabenordnung dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Jedoch müssen steuerbegünstigte Körperschaften nach bisherigem Recht in jedem Einzelfall prüfen, ob es sich beim Leistungsempfänger um eine Person im Sinne des § 53 AO handelt. Flüchtlinge zählen regelmäßig aufgrund ihrer psychischen, physischen oder wirtschaftlichen Situation zu den von § 53 AO erfassten Personen. Die explizite und verwaltungsaufwändige Prüfung des § 53 AO kann daher zukünftig entfallen und führt zu einem Abbau bürokratischer Hemmnisse.

Fz 52. Zu Artikel 22 Nummer 8a - neu - (§ 68 Nummer 4 AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. In § 68 Nummer 4 sind nach den Wörtern „körperbehinderte Menschen“ die Wörter „und zur Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen bzw. Behinderungen“ einzufügen.“

Begründung:

Durch die Neuregelung wird die Zweckbetriebseigenschaft auf Betriebe ausgedehnt, die zur Durchführung der Fürsorge für psychische und seelische Erkrankungen bzw. Behinderungen unterhalten werden. Die Erweiterung vollzieht gesellschaftliche und medizinische Entwicklungen in diesem Bereich nach.

Fz 53. Zu Artikel 22 insgesamt

- a) Der Bundesrat erinnert unter Verweis auf Ziffer 73 seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BR-Drs. 356/19 (Beschluss)) daran, dass die Länder weiteren Reformbedarf zur Stärkung der Zivilgesellschaft im Bereich der gesetzlichen Regelungen zu den steuerbegünstigten Körperschaften sehen und entsprechende Reformideen geprüft haben. Er bittet, auch diese Reformideen im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen.
- b) Der Bundesrat hält ehrenamtliches zivilgesellschaftliches Engagement für unverzichtbar und für eine tragende Säule in vielen Bereichen unseres Gemeinwesens. Der Bundesrat stellt fest, dass in Teilen der Zivilgesellschaft erhebliche Unsicherheit besteht, wie weit sich steuerbegünstigte Körperschaften im Rahmen ihrer Zweckverwirklichung auch politisch engagieren dürfen, ohne dabei die Aberkennung ihrer Steuerbegünstigung zu riskieren.
- c) Der Bundesrat unterstreicht, dass es im Sinne der Rechtsklarheit und -sicherheit für steuerbegünstigte Körperschaften der Zivilgesellschaft erforderlich ist, eine gesetzliche Regelung im Hinblick auf das zulässige Maß der Möglichkeit der Mitwirkung an der politischen Willensbildung im Rahmen des Gemeinnützigkeitsrechts zu schaffen und dabei eine angemessene Mitwirkung an der politischen Willensbildung zu ermöglichen.
- d) Der Bundesrat bittet, die entsprechenden gesetzlichen Anpassungen und Klarstellungen vorzunehmen. Dabei muss die verfassungsrechtlich gebotene Trennung zwischen steuerbegünstigter Betätigung und der Mitwirkung an der politischen Willensbildung des Volkes in und durch Parteien Berücksichtigung finden. Auch für die gebotene Transparenz der Finanzierung sich politisch engagierender steuerbefreiter Körperschaften gilt es geeignete Regelungen zu finden.



- e) Der Bundesrat bittet vor diesem Hintergrund, zunächst die Aufnahme folgender gesetzlicher Regelung zu prüfen: „In § 58 Abgabenordnung wird folgende neue Nummer 11 eingefügt: „(Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass) eine steuerbegünstigte Körperschaft bei der Verfolgung ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke politisch tätig wird, wenn ihre steuerbegünstigte Tätigkeit mit einer politischen Zielsetzung verbunden ist.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die Bundesregierung ist der Ankündigung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften zur Vorlage eines Entwurfs zu Reformbedarfen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vom 2. Oktober 2019 (BT-Drs. 19/13712) bisher nicht nachgekommen.

Zu Buchstabe b:

Der Bundesfinanzhof hat im sogenannten Attac-Urteil vom 10. Januar 2019, V R 60/17, BStBl II S. 301, über Fragen der Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit politischem Engagement entschieden. Der Bundesfinanzhof führte in seiner Entscheidung die bereits bestehende BFH-Rechtsprechung zur politischen Betätigung steuerbegünstigter Organisationen fort und stellte fest, dass die Verfolgung politischer Zwecke durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung nach geltendem Recht nicht steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 ff. AO sei. Steuerbegünstigte Körperschaften hätten kein allgemeinpolitisches Mandat. Eine steuerbegünstigte Körperschaft dürfe sich in der Weise nur betätigen, wenn dies der Verfolgung eines der in § 52 Absatz 2 AO ausdrücklich genannten Zwecken diene. Allerdings dürfe die Tagespolitik nicht im Mittelpunkt der Tätigkeit stehen, sondern müsse der Vermittlung der steuerbegünstigten Ziele dienen. Innerhalb der Zivilgesellschaft wird befürchtet, dass das zivilgesellschaftliche Engagement von Bürgerinnen und Bürgern in Vereinen insgesamt beeinträchtigt, eingeschränkt und das Engagement der Zivilgesellschaft dadurch insgesamt beschädigt wird.

Zu Buchstabe c:

Elementare Bestandteile einer lebendigen Demokratie sind eine kritische Zivilgesellschaft und starke Organisationen, die politische Entscheidungsprozesse aktiv begleiten, sich einmischen und Stellung beziehen. Die selbstlose Beteiligung an der öffentlichen Meinungsbildung sowie der politischen Willensbildung sind Kennzeichen des zivilgesellschaftlichen Engagements und ein unverzichtbarer Bestandteil unseres Gemeinwesens. Zivilgesellschaftliche Organisationen leisten aufgrund gewandelter gesellschaftlicher Strukturen einen immer größeren Beitrag zur gesellschaftlich-demokratischen Debatte. Das politische Engagement der Zivilgesellschaft nimmt kontinuierlich zu, politische Willensbildung erfolgt nicht mehr nur ausschließlich durch Parteien.

Vor diesem Hintergrund muss der Staat zeitgemäße Rahmenbedingungen dafür schaffen, dass Körperschaften, die sich im Rahmen der freiheitlich demokratischen Grundordnung bewegen und die Demokratie durch die Beteiligung an zivilgesellschaftlichen Debatten fördern, steuerlich gefördert werden und dass ehrenamtliches und zivilgesellschaftliches Engagement auf diesem Weg unterstützt wird.

Zu Buchstabe d:

Dem Wandel in der Zivilgesellschaft sollte im Rahmen der steuerbegünstigten Zwecke der §§ 51 ff. AO unter Beachtung des Artikel 21 des Grundgesetzes Rechnung getragen werden. Artikel 21 Absatz 1 Satz 1 GG normiert, dass die Parteien bei der politischen Willensbildung des Volkes mitwirken. Mitwirkung bedeutet aber gerade, dass die politische Willensbildung nicht allein den Parteien vorbehalten ist, sondern auch einer aktiven Zivilgesellschaft.

Es bedarf aber der Sicherstellung einer klaren Abgrenzung steuerbegünstigter Körperschaften zu den Parteien. Das Bundesverfassungsgericht fordert in ständiger Rechtsprechung eine Trennung zwischen steuerbegünstigter Betätigung und der Mitwirkung an der politischen Willensbildung des Volkes in und durch Parteien. Das Recht der Bürgerinnen und Bürger auf gleiche Teilhabe an der politischen Willensbildung des Volkes erschöpft sich nicht in der Stimmabgabe bei den Wahlen, sondern auch in der Einflussnahme auf den Prozess der politischen Willensbildung. Die deshalb bestehenden Beschränkungen der §§ 34g, 10b Absatz 2 EStG für Parteien und sonstige, vorrangig politisch agierende Vereinigungen sollen die Chancengleichheit unter den politischen Vereinigungen wahren und eine erhöhte steuerliche Begünstigung kapitalstarker Spenderinnen und Spender verhindern. Bei einer gesetzlichen Neuregelung muss dies – schon aus Gründen der Transparenz – berücksichtigt werden.

Zu Buchstabe e:

Mit der gesetzlichen Regelung in § 58 Nummer 11 AO wird die bestehende Rechtslage zum politischen Engagement bereits als steuerbegünstigt anerkannter Organisationen zeitgemäß kodifiziert. Satzungszwecke gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Organisationen dürfen danach auch mit politischen Mitteln verfolgt werden, wenn ihre steuerbegünstigte Tätigkeit zwangsläufig mit einer gewissen politischen Zielsetzung verbunden ist - die Steuerbegünstigung nach §§ 51 ff. AO wird durch diese Betätigungen

nicht gefährdet. Ihre Satzungszwecke wie z. B. Umweltschutz können steuerbegünstigte Organisationen auch mit politischen Mitteln – d. h. durch Einflussnahme auf die politische Willensbildung und die öffentliche Meinung – verfolgen ohne ihre Steuerbegünstigung zu gefährden. Das gilt auch für den Aufruf eines Sportvereins gegen „Rassismus“ anlässlich von Vorkommnissen bei einem Fußballspiel. Fußball verbindet Menschen verschiedener Weltanschauung, Religion und Hautfarbe. Er führt unterschiedliche Charaktere, Mentalitäten und Lebensstile zusammen. Ein solcher Aufruf ist also auch als Einwirkung auf die öffentliche Meinung noch vom Satzungszweck „Sport“ umfasst. Und es gilt auch, wenn Karnevals- oder Sportvereine sich für Frieden oder gegen Rassismus engagieren und zu Friedens- oder Antirassismus-Demonstrationen aufrufen.

Eine Erweiterung des politischen Engagements auf weitere Zwecke ist dann zulässig, wenn zuvor die Satzung der Körperschaft um einen entsprechenden von der Finanzverwaltung als gemeinnützig anerkannten Zweck ergänzt worden ist.

Fz 54. Zu Artikel 22 Nummer 10 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa<sub>0</sub>

(§ 93a Absatz 1 Satz 1 AO)

In Artikel 22 Nummer 10 Buchstabe a ist dem Doppelbuchstaben aa folgender Doppelbuchstabe aa<sub>0</sub> voranzustellen:

„aa<sub>0</sub>) Der Einleitungssatz wird wie folgt gefasst:

„Zur Sicherung der Besteuerung nach § 85 kann die Bundesregierung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Behörden und andere öffentliche Stellen einschließlich öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten (§ 6 Absatz 1 bis 1c) verpflichten,““

Begründung:

§ 93a AO wurde zuletzt durch das Gesetz vom 17. Juli 2017, BGBl. I 1679 geändert. Zwischenzeitlich wurden die Begriffe „Behörden“ und öffentliche Stelle“ in § 6 AO legaldefiniert (Gesetz vom 17.07.2017, BGBl. I 2541). Die vorgeschlagene Änderung des § 93a Absatz 1 Satz 1 AO vollzieht die Änderung des § 6 AO nach und dient der Vermeidung von Auslegungsschwierigkeiten. Der Wortlaut orientiert sich an der beabsichtigten Änderung des § 1 Abs. 1 Satz 1 der Mitteilungsverordnung (siehe Artikel 2 Nummer 1 des Referentenentwurfs einer Rechtsverordnung der Bundesregierung zur Änderung der Mitteilungsverordnung (Bearbeitungsstand: 14.08.2020 10:02 Uhr) nebst der dortigen – ausführlichen – Begründung).

Fz 55. Zu Artikel 22 Nummer 13 Buchstabe a (§ 146 Absatz 2a Satz 2, Satz 3 - neu -, Satz 4 - neu - AO )

In Artikel 22 Nummer 13 Buchstabe a ist § 146 Absatz 2a wie folgt zu ändern:

- a) In Satz 2 sind die Wörter „möglich ist.“ durch die Wörter: „möglich ist und die Besteuerung hierdurch nicht beeinträchtigt wird.“ zu ersetzen.
- b) Folgende Sätze sind anzufügen:

"Steuerpflichtige haben der zuständigen Finanzbehörde innerhalb eines Monats nach Verlagerung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung von Dritten deren Name und Anschrift mitzuteilen. Eine Änderung der vorbenannten Umstände ist der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich mitzuteilen."

Begründung:

Die Verordnung (EU) 2018/1807 zum Verbot von Datenlokalisierungsaufgaben erfordert die Anpassung nationaler Gesetze bis spätestens zum 30. Mai 2021.

§ 146 Absatz 2 AO regelt, dass die Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich der AO zu führen sind. Gemäß § 146 Absatz 2a AO kann derzeit auf schriftlichen Antrag der oder des Steuerpflichtigen die Führung und Aufbewahrung der elektronischen Bücher und sonstigen erforderlichen elektronischen Aufzeichnungen oder Teilen davon außerhalb des Geltungsbereiches der AO unter bestimmten Voraussetzungen bewilligt werden. Die Antragspflicht entspricht einer Datenlokalisierungsauflage, die zu beseitigen ist.

Mit dem Gesetzentwurf, Artikel 22 Nummer 13 wird § 146 Absatz 2a AO zum § 146 Absatz 2b AO. Er beschränkt sich auf die Buchführungsverlagerung in einen Drittstaat unter Beibehaltung der bisherigen Voraussetzungen. Der neu eingefügte § 146 Absatz 2a AO enthält die Regelungen zur zulässigen Verlagerung der Buchführung innerhalb der EU.

Die Buchführungsverlagerung innerhalb der EU sollte an weitere funktionale Anforderungen geknüpft werden.

Die Verordnung (EU) 2018/1807 lässt in den Erwägungsgründen (EG 24) zu, dass funktionale Anforderungen festgelegt werden, um den Datenzugang der zuständigen Behörden zu unterstützen.

Die bisher geltenden Auflagen zur Gewährung der Buchführungsverlagerung stellen solche funktionalen Anforderungen dar. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2009 dienen die bisher genannten Voraussetzungen zur Verlagerung der Buchführung der Sicherstellung einer effizienten Kontrolle durch die Steuerverwaltung und damit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Mit dem Gesetzentwurf soll bei einer Buchführungsverlagerung innerhalb der EU auf drei der vier derzeit vorhandenen (funktionalen) Anforderungen verzichtet werden, die eine steuerliche Kontrolle ermöglichen würden. Dabei soll aber nicht unberücksichtigt bleiben, dass für mögliche Rechts- und Amtshilfeersuchen (i. S. d. EG 26 der EU-Verordnung 2018/1807) der Finanzverwaltung bekannt sein muss, wo elektronische Unterlagen geführt und aufbewahrt werden.

Als eine funktionale Anforderung sollte der oder die Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung demnach weiterhin den Standort des Datenverarbeitungssystems angeben müssen. Die Mitteilung hat zeitnah nach Verlagerung der elektronischen Buchführung zu erfolgen. Werden elektronische Aufzeichnungen i. S. d. § 146a AO im EU-Ausland geführt, könnten die Informationen mit dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nach § 146a Absatz 4 AO übermittelt werden.

Steuerpflichtige dürfen den zuständigen Behörden den Zugang zu den Daten nicht mit der Begründung verweigern, dass die Daten in einem anderen Mitgliedstaat verarbeitet werden. Die EU-Verordnung 2018/1807 legt in EG 24 fest, dass die Befugnisse der zuständigen Behörden, nach nationalem Recht Zugang zu den Daten zu verlangen oder zu erhalten, unberührt bleiben. Zur Unterstützung des Datenzugriffsrechts soll daher auch weiterhin gefordert werden, dass die Besteuerung durch die Verlagerung nicht beeinträchtigt wird.

Fz 56. Zu Artikel 22 Nummer 13a - neu -

(§ 146b Absatz 2 Satz 2, Satz 2a - neu - AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 13 folgende Nummer 13a einzufügen:

„13a. § 146b Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 2 werden die Wörter „über die einheitliche digitale Schnittstelle“ sowie „nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle“ gestrichen.

b) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, das mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt ist, sind die Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu übermitteln oder nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle auf einem Datenträger zur Verfügung zu stellen.““

Begründung:

Die Kassen-Nachschaue ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen unabhängig von der Art der Erlöserfassung (z. B. mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme oder offener Ladenkassen). Sie ermöglicht die Einsichtnahme in digitale Aufzeichnungen und Bücher sowie die Mitnahme dieser bei Verwendung eines mittels zertifizierter technischer Sicherheitseinrichtung geschützten elektronischen Aufzeichnungssystems. Mit der Änderung wird erreicht, dass die Finanzbehörden unabhängig von der Art des eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssystems sowie der Verpflichtung zur Verwendung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung digitale Aufzeichnungen und Bücher übermittelt oder zur Verfügung gestellt bekommt, um deren Ordnungsmäßigkeit bei einer Kassen-Nachschaue zu überprüfen.

Fz 57. Zu Artikel 22 Nummer 13a - neu - (§ 147b - neu - AO)

In Artikel 22 ist nach Nummer 13 folgende Nummer 13a einzufügen:

„13a. Nach § 147a wird folgender § 147b eingefügt:

„§ 147b

Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von  
Schnittstellen und der Datenspeicherung

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates einheitliche digitale Schnittstellen und Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export und die standardisierte Speicherung von Daten, die nach § 147 Absatz 1 aufzubewahren sind und mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt worden sind, festzulegen. In der Rechtsverordnung kann auch eine Pflicht zur Implementierung und Nutzung der jeweiligen einheitlichen digitalen Schnittstelle oder Datensatzbeschreibungen für den standardisierten Export und die standardisierte Speicherung von Daten geregelt werden.““

Als Folgeänderung ist Artikel 22 Nummer 1 wie folgt zu fassen:

„1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 147a wird die folgende Angabe eingefügt:

„§ 147b Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von  
Schnittstellen und der Datenspeicherung“.

b) Nach der Angabe zu § 208 wird ... < weiter wie Vorlage >““

Begründung:

Mit der Regelung wird die Vereinheitlichung von standardisierten Schnittstellen, von Datensatzbeschreibungen und der Datenspeicherung ermöglicht. Sie erfüllt die langjährige Forderung von Unternehmern, Steuerberatern und Verbänden nach Festlegung und Benennung einer Mindestanzahl von steuerlich relevanten Daten in unterschiedlichen Vorsystemen zur Buchhaltung. Diese gesetzliche Regelung beseitigt die Unsicherheit auf Seiten der Steuerpflichtigen, welche Daten steuerlich relevant sind und in welcher Form diese gespeichert werden sollen.

Die unterschiedliche Ausgestaltung der Datenspeicherung erzeugt für die Finanzverwaltung bislang hinsichtlich des Einlesens der Daten sowie deren Verarbeitung und Überprüfung einen hohen Arbeitsaufwand. Dieser wird durch die angestrebte Vereinheitlichung erheblich reduziert. Außerdem wird durch die einheitliche Umsetzung dem Grundsatz einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung Rechnung getragen.

- Fz 58. Zu Artikel 22 Nummer 17 - neu - (§ 231 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5, Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 EStG)

Dem Artikel 22 ist nach Nummer 16 folgende Nummer 17 anzufügen:

- „17. In § 231 wird jeweils in Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 und Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 die Angabe „§ 294 Absatz 1“ durch die Angabe „§ 210 oder § 294 Absatz 1“ ersetzt.“

Begründung:

Zeigt der Insolvenzverwalter die Masseunzulänglichkeit nach § 208 InsO an, so dürfen die bis zu diesem Zeitpunkt begründeten Masseverbindlichkeiten (Altmasseverbindlichkeiten) nicht mehr vollstreckt werden (§ 210 InsO i. V. m. § 209 Absatz 1 Nummer 3 InsO). Nach Beendigung/Aufhebung des Insolvenzverfahrens bestehen keine Vollstreckungsverbote mehr mit der Folge, dass die Ansprüche gegenüber dem Steuerpflichtigen verfolgt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 2017, VII R 1/16, BStBl 2018 II S. 457). Sie werden nicht von der Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) erfasst. Ebenso ist das Vollstreckungsverbot nach Überwindung der Masseunzulänglichkeit und Rückkehr ins reguläre Insolvenzverfahren nicht mehr anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 17. September 2019, VII R 31/18).

Die Anzeige der Masseunzulänglichkeit oder die Aufnahme der Altmasseverbindlichkeiten in eine vom Insolvenzverwalter zu führende Liste bewirkt jedoch bisher keine Unterbrechung der Verjährung gem. § 231 AO (vgl. auch BGH-Urteil vom 14. Dezember 2017, IX ZR 118/17). Um eine Verjährung der Ansprüche zu verhindern, muss das Finanzamt - trotz Vollstreckungsverbot - eine verjährungsunterbrechende Maßnahme (i. d. R. schriftliche Geltendmachung) ergreifen. Dies führt einerseits zu mehr Verwaltungsaufwand und andererseits wegen des gesetzlichen Vollstreckungsverbots möglicherweise auch zu Irritationen beim Insolvenzschuldner bzw. Insolvenzverwalter.

Vor diesem Hintergrund sollte – analog zum Vollstreckungsverbot nach § 294 Absatz 1 InsO während der Wohlverhaltensphase – eine Verjährung dieser Steueransprüche bis zum Wegfall des Vollstreckungsverbots gehemmt werden.

Fz 59. Zu Artikel 22 Nummer 17 - neu - (§ 347 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 - neu - AO)

Dem Artikel 22 ist nach Nummer 16 folgende Nummer 17 anzufügen:

„17. Dem § 347 Absatz 1 Satz 1 wird nach Nummer 4 folgende Nummer 5 angefügt:

„5. in Streitigkeiten über Auskunfts- und Informationszugangsansprüche im Sinne des § 32e,““

Begründung:

Mit der Ergänzung des § 32i Absatz 2 AO durch Artikel 22 Nummer 8 Buchstabe a um einen Satz 2 werden Streitigkeiten über Auskunfts- und Informationszugangsansprüche nach § 32e AO - abweichend von der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts - den Finanzgerichten zugewiesen.

Nach der Ergänzung von § 32i Absatz 9 AO durch Artikel 22 Nummer 8 Buchstabe c ist in diesen Fällen - anders als bei den bislang von § 32i AO erfassten Auskunftsansprüchen - ein außergerichtliches Vorverfahren durchzuführen.

Mit der Erweiterung von § 347 Absatz 1 AO wird festgelegt, dass dieses Vorverfahren als Einspruchsverfahren nach den Regelungen der Abgabenordnung (§§ 347 bis 367 AO) durchzuführen ist.

Ohne diese Ergänzung müsste das Vorverfahren - entsprechend der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts - als Widerspruchsverfahren nach der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) durchgeführt werden. Denn bei Streitigkeiten über Auskunfts- und Informationszugangsansprüche nach § 32e AO handelt es sich insbesondere nicht um eine Abgabenangelegenheit im Sinne des § 347 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO. Ein Einspruch nach der Abgabenordnung wäre damit nach geltender Rechtslage nicht statthaft.

Zwischen dem Widerspruchsverfahren nach der VwGO und dem Einspruchsverfahren nach der Abgabenordnung gibt es grundlegende Unterschiede in Verfahren und Zuständigkeit: Ein Widerspruch nach der VwGO hat beispielsweise grundsätzlich aufschiebende Wirkung (§ 80 VwGO) und müsste regelmäßig seitens der nächsthöheren Behörde beschieden werden (§ 73 VwGO). Im Einspruchsverfahren wird die Vollziehung nur auf zusätzlichen Antrag und unter weiteren Voraussetzungen ausgesetzt (§ 361 AO); die Entscheidung ist der handelnden Finanzbehörde selbst zugewiesen (§ 367 AO).



Mit der Ergänzung von § 32i durch Artikel 22 Nummer 8 Buchstabe a werden Streitigkeiten über Auskunfts- und Informationszugangsansprüche nach § 32e AO ausdrücklich den Finanzgerichten zugewiesen. In der Folge sollte deshalb das Vorverfahren nach den Regelungen der Abgabenordnung durchgeführt werden. Die Abgabenordnung und die für das finanzgerichtliche Verfahren geltende Finanzgerichtsordnung sind vielfach verknüpft und bauen aufeinander auf. So wird das etablierte Verfahren des Einspruchs nach der Abgabenordnung seitens der Finanzverwaltung für alle Streitigkeiten einheitlich angewandt.

Dies dient nicht zuletzt der praktikablen Handhabung solcher Streitigkeiten in der Praxis: Müsste das Vorverfahren weiterhin als Widerspruchsverfahren nach der VwGO durchgeführt werden, würde der Finanzverwaltung wegen der Unterschiede zum Einspruchsverfahren ein unverhältnismäßig großer Verwaltungsaufwand entstehen. Eine solche Zersplitterung des außergerichtlichen Rechtswegs gilt es auch im Sinne der betroffenen Personen selbst zu vermeiden.

Fz 60. Zu Artikel 22 Nummer 17 - neu - (§ 366 Satz 2 - neu - und Satz 3 - neu - AO)

Dem Artikel 22 ist nach Nummer 16 folgende Nummer 17 anzufügen:

„17. Dem § 366 werden folgende Sätze angefügt:

„Betrifft die Einspruchsentscheidung eine gesonderte und einheitliche Feststellung im Sinne des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a und sind mehr als 50 Personen am Verfahren gemäß § 359 beteiligt, kann auf die Nennung sämtlicher Einspruchsführer und Hinzugezogenen im Rubrum der Entscheidung verzichtet werden. In diesen Fällen ist die Zahl der nicht namentlich genannten Beteiligten anzugeben.““

Begründung:

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 366 AO dient der vereinfachten Abwicklung von Einsprüchen gegen Feststellungsbescheide bei Publikumsgesellschaften.

Für das Verfahren über den Einspruch gelten grundsätzlich die Vorschriften, die für den Erlass des angefochtenen Verwaltungsakt gelten, sinngemäß (§ 365 Absatz 1 AO). Voraussetzung für die Wirksamkeit eines Verwaltungsakts ist, dass er inhaltlich hinreichend bestimmt ist (§ 119 Absatz 1 AO) und dass er demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, bekannt gegeben wird (§ 122 Absatz 1, § 124 Absatz 1 AO). Demgemäß ist bzw. sind im Rubrum jeder Einspruchsentscheidung, in dem neben dem Gegenstand der Entscheidung unter anderem auch die Beteiligten des Einspruchsverfahrens (§ 359 AO) angeführt werden, insbesondere der oder die Einspruchsführer genau zu bezeichnen.

Bescheide über gesonderte und einheitliche Feststellungen gem. § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO richten sich an die einzelnen Gesellschafter oder Gemeinschaftler (Mitglieder), die den Gegenstand der Feststellung (z. B. Einkünfte) anteilig zu versteuern haben und denen er deshalb zuzurechnen ist (§ 179 Absatz 2 AO). Ein derartiger Feststellungsbescheid erlangt nur dann volle Wirksamkeit, wenn er allen Feststellungsbeteiligten – ggf. über einen (gemeinsamen) Empfangsbevollmächtigten (§ 183 AO) – bekannt gegeben wird. Zwar gelten insoweit Anfechtungsbeschränkungen mit der Folge, dass grundsätzlich nicht jeder Feststellungsbeteiligte uneingeschränkt einspruchsbefugt ist (vgl. § 352 AO), gleichwohl kann sich die Situation ergeben, dass dennoch eine Vielzahl von Beteiligten – oder u. U. auch alle – Einspruch einlegen können (z. B. über § 352 Absatz 1 Nummer 2 bis 5 AO).

Wurde gegen einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung durch einzelne Mitglieder nach § 352 Absatz 1 Nummer 2, 3, 4 oder 5 AO Einspruch erhoben, sind sie (einzeln) als Einspruchsführer zu bezeichnen und im Rubrum anzuführen. Gleiches gilt für zu dem Einspruchsverfahren nach § 360 AO hinzugezogene Dritte.

Besonders aufwändig wird das Ganze, wenn beispielsweise bei einer Publikumsgesellschaft mit mehreren hundert (oder tausend) Mitgliedern von einer Vielzahl dieser Personen (befugt) Einspruch eingelegt wird und die restlichen Beteiligten wegen der Wirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 360 Absatz 3 oder 5 AO (notwendig) hinzugezogen werden müssen. Tritt dann noch der Umstand hinzu, dass gem. § 183 Absatz 2 AO eine Einzelbekanntgabe vorzunehmen ist, beispielsweise weil die Gesellschaft durch Insolvenz aufgelöst wurde, kann sich die Gesamtzahl der von der Finanzverwaltung auszufertigenden Entscheidungen – selbst wenn alle am Einspruchsverfahren Beteiligten lediglich in Tabellenform aufgelistet werden – auf mehrere hunderttausend oder gar Millionen Blätter aufsummieren (in einem aktuellen Fall mit mehr als 10 000 Beteiligten würde sich die Gesamtzahl der zu bedruckenden und zu versendenden Blätter auf rund 21 Mio. mit einem Gesamtgewicht von über 100 Tonnen belaufen). Allein die jeder Einspruchsentscheidung beizufügende Liste mit den Namen der Verfahrensbeteiligten würde über 100 Seiten umfassen.

Zur Schonung von Ressourcen und aus Kostengründen soll deshalb die Möglichkeit einer vereinfachten Bescheidung in den Fällen geschaffen werden, in denen mehr als 50 Beteiligte i. S. d. § 359 AO im Rubrum anzuführen wären. Hier soll es in Anlehnung an die Regelung des § 16 KapMuG 2012 künftig möglich sein bzw. ausreichen, wenn nur jeweils ein oder wenige Einspruchsführer und ggf. Hinzugezogene – jedenfalls aber die betroffene Person (d. h. diejenige, deren Einspruch beschieden wird) – namentlich und die übrigen Einspruchsführer und Hinzugezogenen lediglich zahlenmäßig benannt werden.

Fz 61. Zu Artikel 24 Nummer 2a - neu - (§ 247 Absatz 1 Satz 2 - neu - BewG)

In Artikel 24 ist nach Nummer 2 folgende Nummer 2a einzufügen:

„2a. Dem § 247 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Soweit in den §§ 243 bis 262 sowie in den Anlagen 36 bis 43 nichts anderes bestimmt ist, werden Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks mit Ausnahme unterschiedlicher

1. Entwicklungszustände und
  2. Arten der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen
- nicht berücksichtigt.““

Begründung:

Mit der Anfügung des Satzes 2 in § 247 Absatz 1 des Bewertungsgesetzes wird klargestellt, dass bei der Ermittlung des Produkts aus Grundstücksfläche und dem jeweiligen Bodenrichtwert im Sinne des § 196 BauGB, grundsätzlich der auf die Grundstücksmerkmale des Bodenrichtwertgrundstücks bezogene Bodenrichtwert in der Bodenrichtwertzone, in der sich das zu bewertende Grundstück befindet, zugrunde zu legen ist. Individuelle Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvL 11/14, Rn. 131) hat der Gesetzgeber insbesondere in einem Massenverfahren wie der Bewertung der Grundstücke für Zwecke der Grundsteuer einen weitgehende Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis. Die Bewertung von über 32 Millionen wirtschaftlichen Einheiten im Grundvermögen sowie das damit zusammenhängende Automationsbedürfnis machen es erforderlich, von individuellen Anpassungen des Bodenrichtwerts an die Grundstücksmerkmale weitgehend abzusehen, zumal es sich bei der Grundsteuer – im Gegensatz zur Erbschaft- und Schenkungsteuer als sog. Bereicherungssteuern – um eine Objektsteuer mit im Regelfall überschaubarem Belastungsniveau handelt. Die Grenzen der Typisierungsbefugnis werden durch Vorgaben bei der Ermittlung der Bodenrichtwerte bereits eingehalten.

Der Bodenrichtwert im Sinne des § 196 Absatz 1 BauGB ist der durchschnittliche Lagewert des Bodens für die Mehrheit der Grundstücke innerhalb eines abgegrenzten Gebiets (Bodenrichtwertzone), die nach ihren Grundstücksmerkmalen, weitgehend übereinstimmen und für die im Wesentlichen gleiche allgemeine Wertverhältnisse vorliegen. Er ist bezogen auf den Quadratmeter Grundstücksfläche eines unbebauten – fiktiven – Grundstücks mit den dargestellten Merkmalen (Bodenrichtwertgrundstück).

Nach § 10 Absatz 3 Immobilienwertermittlungsverordnung i. d. F. des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019, BGBl. 2019 I S. 1794, sind die Richtwertzonen nach § 196 Absatz 1 Satz 3 BauGB grundsätzlich so abzugrenzen, dass lagebedingte Wertunterschiede zwischen der Mehrheit der Grundstücke und dem Bodenrichtwertgrundstück nicht mehr als 30 Prozent betragen. Mit der Festlegung des Genauigkeitsgrades der durch die Gutachterausschüsse abzuleitenden Bodenrichtwerte hat der Gesetzgeber nicht nur die praktikable Anwendung der Bodenrichtwerte in dem notwendigerweise weitgehend automatisiert ablaufenden Massenbewertungsverfahren zur Feststellung der Grundsteuerwerte sichergestellt, sondern innerhalb seiner Typisierungsbefugnis auch eine maßgebliche Grundlage für eine relations- und realitätsgerechte Bewertung gelegt.

Die Berücksichtigung von Abweichungen zwischen den Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks kommt im Rahmen der Feststellung der Grundsteuerwerte ausschließlich bei unterschiedlichen

- Entwicklungszuständen im Sinne des § 5 der Immobilienwertermittlungsverordnung und
- Arten der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen

in Betracht.

Die Bodenrichtwerte sind nach § 196 Absatz 1 des Baugesetzbuchs unter Berücksichtigung des unterschiedlichen Entwicklungszustands zu ermitteln. Abweichungen hinsichtlich des Entwicklungszustands zwischen dem Bodenrichtwertgrundstück und dem zu bewertenden Grundstück können aus Vereinfachungsgründen durch sachgerechte Ab- oder Zuschläge automationsgestützt berücksichtigt werden.

Bodenrichtwertzonen können sich in begründeten Fällen überlagern, sofern eine eindeutige Zuordnung der Mehrheit der Grundstücke zum jeweiligen Bodenrichtwertgrundstück gewährleistet bleibt. In diesen Fällen ist der Bodenrichtwert für dasjenige Bodenrichtwertgrundstück heranzuziehen, dessen Art der Nutzung am ehesten der des zu bewertenden Grundstücks entspricht.

## Fz 62. Zu Artikel 26 insgesamt

Der Bundesrat stellt fest, dass der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 9. August 2019 (BR-Drucksache 355/19) zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes, mit welchem Maßnahmen gegen Steuergestaltungen zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer in Form sog. Share Deals ergriffen werden sollen, nach erfolgter Stellungnahme des Bundesrates seit der öffentlichen Anhörung und der Sitzung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 16. Oktober 2019 nicht weiter beraten wurde.

Aufgrund der im vorliegenden Gesetzentwurf enthaltenen Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes verleiht der Bundesrat seiner Sorge Ausdruck, dass der Deutsche Bundestag das oben genannte Gesetzgebungsverfahren nicht mit

der aus Sicht des Bundesrates notwendigen Priorität vorantreibt. Aus Sicht des Bundesrates ist es nicht hinnehmbar, dass der Erwerb eines Eigenheims mit Grunderwerbsteuer belastet wird, während die Übertragung von großen Gewerbeimmobilien oder umfangreichen Wohnungsbeständen nicht selten unter Umgehung der Grunderwerbsteuer gestaltet wird. Diese Share Deals führen zu Steuermindereinnahmen in erheblichem Umfang für die Haushalte der Länder.

Grundsätzlich ist das Steuerrecht aus Sicht des Bundesrates kontinuierlich anzupassen, wenn sich in der Praxis erweist, dass das geltende Recht Steuerumgehungen erlaubt oder unerwünschte Steuergestaltungsmöglichkeiten genutzt werden und dadurch die Steuergerechtigkeit in Frage gestellt ist. Vor diesem Hintergrund sieht der Bundesrat zeitnahe gesetzliche Maßnahmen als unerlässlich an, um auch für Fälle von Share Deals bei grundbesitzenden Gesellschaften eine Belastung mit Grunderwerbsteuer sicherzustellen.

Fz 63. Zu Artikel 26 Nummer 1 (§ 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2

Buchstabe a und Buchstabe b GrEStG)

Artikel 26 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. In § 1 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 werden die Buchstaben a und b wie folgt gefasst:

„a) der Übergang des Eigentums durch die Abfindung in Land und die unentgeltliche Zuteilung von Land für gemeinschaftliche Anlagen im Flurbereinigungsverfahren sowie durch die entsprechenden Rechtsvorgänge im beschleunigten Zusammenlegungsverfahren und im Landtauschverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz in seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Flurbereinigungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist und soweit der Wert des dem neuen Eigentümer zugewiesenen Grundstücks seinen sich aus dem Wert des eingebrachten Grundstücks ergebenden Sollanspruch auf Zuteilung nicht übersteigt; ausgenommen ist auch der den Sollanspruch auf Zuteilung übersteigende Teil der Zuteilung (Mehrzuteilung), wenn der neue Eigentümer Verfahrensbeteiligter ist und der Wert des dem neuen Eigentümer zugewiesenen Grundstücks seinen sich aus dem Wert des eingebrachten Grundstücks ergebenden Sollanspruch auf Zuteilung nicht um mehr als 20 vom Hundert übersteigt,

- b) der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem Bundesbaugesetz in seiner jeweils geltenden Fassung, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist und soweit der Wert des dem neuen Eigentümer zugeteilten Grundstücks seinen sich aus dem Wert des eingebrachten Grundstücks ergebenden Sollanspruch auf Zuteilung nicht übersteigt; ausgenommen ist auch der den Sollanspruch auf Zuteilung übersteigende Teil der Zuteilung (Mehrzuteilung), wenn der neue Eigentümer Verfahrensbeteiligter ist und der Wert des dem neuen Eigentümer zugeteilten Grundstücks seinen sich aus dem Wert des eingebrachten Grundstücks ergebenden Sollanspruch auf Zuteilung nicht um mehr als 20 vom Hundert übersteigt,““

Begründung:

Wie auch aus der Begründung zu Artikel 26 Nummer 1 Buchstabe a und Buchstabe b des Gesetzentwurfs hervorgeht, handelt es sich bei der für die Bestimmung einer wesentlichen Mehrzuteilung eingefügten Prozentgrenze um eine „Nichtaufgriffsgrenze“. Erfolgt also eine Zuteilung, die den Sollanspruch um höchstens 20 Prozent übersteigt (unwesentliche Mehrzuteilung), ist diese Zuteilung insgesamt steuerfrei. Erfolgt dagegen eine Zuteilung, die den Sollanspruch um mehr als 20 Prozent übersteigt (wesentliche Mehrzuteilung), ist diese Zuteilung in Höhe der Differenz zwischen der Zuteilung und dem Sollanspruch grunderwerbsteuerpflichtig.

Um zu vermeiden, dass die vorgesehene Gesetzesformulierung der Einordnung als Nichtaufgriffsgrenze entgegensteht, ist eine eindeutige und rechtssichere Anpassung/Ergänzung der vorgesehenen Gesetzesformulierung notwendig.

Wi 64. Zu Artikel 28 Nummer 5 und 6 (§ 13a Absatz 3 und 10 sowie § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG)

Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf, dass

- a) Anpassungen geprüft werden, damit der durch die Corona-Pandemie für viele Unternehmen notwendig gewordene Einsatz von Kurzarbeitergeld die Einhaltung der Lohnsummenregelung nach § 13a Absatz 3 und 10 ErbStG nicht konterkariert und
- b) die Notwendigkeit zur Einhaltung der 90-Prozent-Prüfung des Verwaltungsvermögens nach § 13b Absatz 2 Satz 2 ErbStG vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie auf die Unternehmen zeitnah geprüft und gegebenenfalls angepasst wird.

Begründung:

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sieht für die Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung Steuerbegünstigungen vor. So kann unternehmerisches Vermögen unter bestimmten Voraussetzungen zu 100 Prozent (sogenannte „Optionsverschöpfung“) oder zu 85 Prozent (sogenannte „Regelverschöpfung“) steuerfrei übertragen werden. Um bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer überhaupt den Verschöpfungabschlag von 85 Prozent zu erhalten, darf das Verwaltungsvermögen eines Unternehmens nicht mehr als 90 Prozent des Unternehmenswerts betragen.

Diese Steuerbegünstigungen sind von bestimmten nachlaufenden Behaltens- und Lohnsummenregelungen abhängig. Die Behaltens- und Lohnsummenfristen betragen abhängig von der gewährten Steuerbefreiung fünf Jahre (Regelverschöpfung) oder sieben Jahre (Optionsverschöpfung). Werden die Behaltensregelung oder die Lohnsummenregelung nicht eingehalten, kann ein (teilweiser) rückwirkender Wegfall der zunächst gewährten Steuerbefreiung drohen.

Aufgrund der Coronakrise ist es fraglich, welche Auswirkungen der Rückgriff auf das Kurzarbeitergeld oder coronabedingte Personalfreistellungen auf die sogenannte Lohnsummenklausel nach § 13a und b des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) haben werden. Dies kann dazu führen, dass zentrale Bedingungen für mitunter seit Jahren vorbereitete steuerbegünstigte Unternehmensnachfolgen nicht mehr erfüllt werden können.

Finanzmittel und damit auch Forderungsbestände sind innerhalb eines Betriebsvermögens regelmäßig nur eingeschränkt mitbegünstigt.

Zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen gehören gemäß 13b Absatz 4 Nummer 5 ErbStG der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen (Finanzmittel), soweit er 15 Prozent des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens des Betriebs oder der Gesellschaft übersteigt.

Aufgrund der Coronakrise ist nun allerdings von einer erheblichen unverschuldeten Zunahme des Forderungsbestandes auszugehen. Hierdurch darf jedoch keine steuerliche Gefährdung der Betriebsübergabe eintreten.

Fz 65. Zu Artikel 33a - neu - (§ 355 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c StGB)

Nach Artikel 33 ist folgender Artikel 33a einzufügen:

**„Artikel 33a**

**Änderung des Strafgesetzbuches**

In § 355 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c des Strafgesetzbuches in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S. 3322), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 10. Juli 2020 (BGBl. I S. 1648) geändert worden ist, werden die Wörter „aus anderem Anlass“ durch die Wörter „im Rahmen einer Weiterverarbeitung nach § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 4, 5 oder 6 der Abgabenordnung oder aus anderem dienstlichen Anlass, insbesondere“ ersetzt“.

Als Folgeänderung ist in der Inhaltsübersicht nach der Angabe zu Artikel 33 folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 33a Änderung des Strafgesetzbuches“

Begründung:

Mit der Änderung des § 355 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe c StGB soll die durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) erfolgte Änderung des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c AO nachvollzogen werden. Damit wird (auch) eine etwaige Verletzung des Steuergeheimnisses durch unbefugtes Offenbaren oder Verwerten von personenbezogenen Daten, die im Rahmen einer zulässigen Weiterverarbeitung nach § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 6 AO oder aus anderem dienstlichen Anlass bekannt geworden sind, unter Strafe gestellt.

Das in § 30 AO normierte Steuergeheimnis ist das im Interesse einer richtigen und vollständigen Besteuerung (die sich gemäß § 40 AO auch auf Erlöse aus gesetz- oder sittenwidrigen Handlungen erstreckt) notwendige Gegenstück zu den weit reichenden Offenbarungs- und Mitwirkungspflichten des (Steuer-)Bürgers.

Da im Besteuerungsverfahren eine rückhaltlose Offenlegung der eigenen Verhältnisse (ohne Aussageverweigerungsrecht) zu erfolgen hat und andererseits grundsätzlich ein Strafverfolgungszwang der Strafverfolgungsbehörden besteht, muss die Geheimhaltung der personenbezogenen Daten prinzipiell in gleicher Weise umfassend gewährleistet sein – nicht zuletzt, um das Vertrauen in die Amtsverschwiegenheit zu erhalten, um so die Bereitschaft zur Offenlegung der



steuerlich relevanten Sachverhalte zu fördern, wodurch wiederum das Steuerverfahren erleichtert, die Steuerquellen vollständig erfasst und eine im öffentlichen Interesse liegende gesetzmäßige, d. h. insbesondere auch gleichmäßige Besteuerung sichergestellt werden. Insofern ist es zwingend erforderlich, einen Gleichklang zwischen der in der AO normierten Verletzung des Steuergeheimnisses und den Straftatbeständen des StGB herzustellen.

Derzeit entspricht der Wortlaut der Strafnorm noch der Vorgängerregelung des § 30 Absatz 2 Nummer 1 AO. Ein etwaiges unbefugtes Offenbaren oder Verwerten der personenbezogenen Daten, die insbesondere im Rahmen einer Weiterverarbeitung nach § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 6 AO bekannt geworden sind, stellt damit derzeit „nur“ eine disziplinarisch oder arbeitsrechtlich zu ahnende Amts- bzw. Dienstpflichtverletzung, aber keine Straftat dar. Dasselbe gilt für alle anderen Fälle der unerlaubten Offenbarung oder Verwertung von aus dienstlichem Anlass erworbener Datenkenntnis; die bisherige (einschränkende) Anknüpfung an besondere Fälle der Informationserlangung, die zukünftig unverändert den Hauptanwendungsfall darstellen dürften, ist mit der angeführten Änderung des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c AO entfallen. Die vorgeschlagene Neuregelung soll diese Lücke beseitigen.

Dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz wird in der vorgesehenen, streng an § 30 AO orientierten Normfassung durch den klaren Bezug zur dienstlich begründeten Informationserlangung ausreichend präzise Rechnung getragen.

Fz 66. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, bezüglich der von der Neuregelung in § 375a der Abgabenordnung und Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung nicht erfassten Altfälle zügig eine rechtssichere Lösung vorzulegen, um sicherzustellen, dass in allen Fällen des Steuerbetrugs - nicht zuletzt im Zusammenhang mit sogenannten Cum/Ex-Geschäften - endgültige Steuerausfälle vermieden und sämtliche Taterträge abgeschöpft werden können.

Der Bundesrat bittet, diese Lösung nach Möglichkeit noch im parlamentarischen Verfahren zum Jahressteuergesetz 2020 aufzugreifen.

Begründung:

Durch Artikel 6 des Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zu Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512) wurde mit § 375a der Abgabenordnung (AO) erstmals eine Regelung geschaffen, wonach in Fällen der Steuerhinterziehung die Einziehung rechtswidrig erlangter Taterträge nach den §§ 73 bis 73c des Strafgesetzbuches auch dann angeordnet werden kann, wenn der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis durch Verjährung nach § 47 AO bereits erloschen ist.

Die Vorschrift bezweckt, dem Täter den wirtschaftlichen Anreiz zur Begehung von Straftaten zu nehmen, indem normiert wird, ihm das dadurch oder hierfür Erlangte (Vermögensvorteile) effektiv zu entziehen (vgl. BT-Drs. 19/20058 Seite 28). Nicht zuletzt sollte die Neuregelung sicherstellen, dass durch Betrug im Zusammenhang mit Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag rechtswidrig erlangte Vermögensvorteile im Fall einer strafrechtlichen Verurteilung auch dann eingezogen werden können, wenn die steuerlichen Ansprüche bereits verjährt sind. Bei Auswirkungen von geschätzt 55 Mrd. Euro verursachen die sogenannten Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte einen sehr hohen Schaden.

Mit Artikel 7 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes wurde in Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EAO) allerdings geregelt, dass § 375a AO nur für solche Steueransprüche gilt, die am 1. Juli 2020 noch nicht verjährt waren.

In Fällen der Steuerhinterziehung verjährt die Steuerschuld regelmäßig nach zehn Jahren (§ 169 Absatz 2 Satz 2 AO bezüglich der Festsetzungsverjährung, § 228 Satz 2 in Verbindung mit §§ 370, 373, 374 AO bezüglich der Zahlungsverjährung), während die Möglichkeit der Einziehung nach 30 Jahren ab Tatbeendigung verjährt (§ 76b Absatz 2 des Strafgesetzbuches). Dieser Unterschied im Verjährungszeitraum birgt die Gefahr, dass gerade die Taterträge aus Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäften nicht mehr vollumfänglich eingezogen werden können.

Die aktuelle Rechtslage weicht damit deutlich von demjenigen Ziel ab, das mit der Neufassung des Einziehungsrechts im Jahr 2017 durch das Gesetz zur Reform der strafrechtlichen Vermögensabschöpfung vom 13. April 2017 (BGBl I Seite 872) verfolgt wurde: Der Tatertrag als materieller Nutzen soll demnach auch dann nicht beim Täter verbleiben, wenn die Tat selbst nicht mehr gesühnt werden kann. Denn Kriminalitätsbekämpfung ohne wirksame strafrechtliche Vermögensabschöpfung wäre unvollkommenes Stückwerk (BT-Drs. 18/9525 Seite 45).

Im Zusammenhang mit den Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäften ist der Verbleib des Tatertrags beim Täter weder mit dem allgemeinen Rechtsempfinden noch mit der geltenden Rechtsordnung vereinbar. Aufgrund der enormen kriminellen Energie, die hinter diesem groß angelegten Steuerbetrug steckt, gibt es - unabhängig von steuerlichen Verjährungsregelungen - kein schutzbedürftiges Vertrauen der Täter darauf, erreichte Steuervorteile oder erzielte Taterträge auf Dauer behalten zu dürfen.

Die Bundesregierung wird deshalb gebeten, eine rechtssichere Lösung vorzulegen, um eine vollständige Rückführung der Steuerausfälle und eine vollumfängliche Einziehung der Taterträge - auch für vor dem 1. Juli 2020 steuerlich verjährte Fälle - sicherzustellen.

Der Bundestag möge diese Lösung noch im parlamentarischen Verfahren zum Jahressteuergesetz 2020 aufgreifen.

Wi 67. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat hält vor dem Hintergrund der hohen Belastungen der Wirtschaft durch die Corona-Pandemie weitere Maßnahmen zur Stärkung der Unternehmen und zur Belebung der Konjunktur für erforderlich.

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens folgende Punkte aufzugreifen:\*

Wi 68. a) Weitere Verbesserungen der Abschreibungsbedingungen durch beschleunigte Abschreibung digitalisierungsrelevanter Innovationsgüter und Anhebung der Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter

Damit werden zusätzliche Investitionsanreize geschaffen und die Digitalisierung in den Unternehmen unterstützt.

Wi 69. b) Attraktivere Ausgestaltung der Begünstigung einbehaltener Gewinne für Personenunternehmen (Thesaurierungsbegünstigung) sowie Einführung einer Option für Personengesellschaften, sich wie Kapitalgesellschaften besteuern zu lassen

Damit wird die Eigenkapitalbildung in den Personengesellschaften gestärkt, und den Personengesellschaften wird ein weiteres, im Einzelfall geeigneteres Besteuerungsregime eröffnet.

Wi 70. c) Senkung des gesetzlichen Zinssatzes von derzeit 6 Prozent pro Jahr auf 3 Prozent pro Jahr

Eine Halbierung des Zinssatzes dient der Entlastung der Unternehmen von Bürokratie und Kosten und setzt zusätzliche Mittel für Investitionen frei.

---

\* Bei Mehrheit für eine der Ziffern 68, 69, 70 oder 71 gilt der Einleitungssatz vor Ziffer 68 als mitbeschlossen.

Wi 71. d) Senkung der Stromsteuer auf das europarechtlich zulässige Mindestmaß

Dadurch wird ein weiterer Impuls für die Konjunktur in Deutschland gegeben. Darüber hinaus wird ein klimapolitischer Anreiz zur Nutzung von Strom, der zu immer größeren Anteilen aus erneuerbaren Energien gewonnen wird, im Verkehrsbereich sowie bei der Wärmeerzeugung gesetzt.