

BRENNPUNKT



Online-Version
inklusive

Schnitger · Rasch · Holle (Hrsg.)

Nationales und inter- nationales Unternehmens- steuerrecht im Fokus

Inklusive

- ▶ ATADUmsG
- ▶ KöMoG
- ▶ AbzStEntModG

LESEPROBE



Klimaneutral
Druckprodukt
ClimatePartner.com/16605-2105-1001



nwb BRENNPUNKT

Leseprobe entnommen aus „Nationales und internationales
Unternehmenssteuerrecht im Fokus“
ISBN 978-3-482-**67821**-9

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Nationales und internationales Unternehmens- steuerrecht im Fokus

Inklusive

- ▶ ATADUmsG
- ▶ KöMoG
- ▶ AbzStEntModG

Schnitger/Rasch/Holle (Hrsg.)

Unter Mitarbeit namhafter Experten aus Wissenschaft und Praxis.

VORWORT

Zum Ende der 19. Legislaturperiode des Deutschen Bundestags wurden mehrere Gesetzesinitiativen nach teils sehr langwierigen Diskussionen verabschiedet. In ihrer Gesamtheit sind diese Änderungen für das deutsche Unternehmenssteuerrecht die seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wohl mit bedeutsamsten Änderungen. Dabei zeigt sich, dass zunehmend internationale Entwicklungen den Gesetzgeber beeinflussen. Im Einzelnen:

Den Wunsch nach einer rechtsformneutralen Besteuerung hatte man im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 noch verhallen lassen. Die Diskussionen darüber rissen jedoch nicht ab. Nunmehr wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) mit § 1a KStG eine Optionsmöglichkeit eingeführt, welche es bestimmten Personengesellschaften ermöglicht, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Zweifelsohne stellt der Übergang in dieses Besteuerungsregime eine Herausforderung dar und wirft Detailfragen auf. Da gleichzeitig die sog. Thesaurierungsbegünstigung beibehalten wird, muss die Zukunft zeigen, welches der beiden Besteuerungsregime die höhere Bedeutung haben wird.

Ebenfalls durch das KöMoG wurde einer langjährigen Forderung der deutschen Unternehmen mit Blick die eingeschränkte Anwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts entsprochen. So wurde der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG (weitestgehend) globalisiert. Nach der Europäisierung durch das SESt-EG kann nunmehr auch für Umwandlungsvorgänge mit Bezug zu Drittstaaten das UmwStG Anwendung finden.

Auch für ertragsteuerliche Organschaften findet sich eine höchst praxisrelevante Änderung im Gesetz. Das Konzept der organschaftlichen Ausgleichsposten wird durch eine Einlagelösung ersetzt. Damit wird die von der Finanzverwaltung über 60 Jahre gelebte Verwaltungspraxis aufgegeben und an verschiedenen Stellen bedeutsam verändert.

Die Umsetzung der ATAD durch das ATADUmsG sollte nach Maßgabe der Richtlinie eigentlich bereits bis zum 31.12.2019 erfolgen. Die politischen Diskussionen, insbesondere zur Höhe der Niedrigsteuergrenze im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung, haben sich aber erst zum Ende der Legislaturperiode auflösen lassen. Mit den Änderungen werden zahlreiche Regelungen des deutschen Steuerrechts europarechtlich abgesichert.

Während der Gesetzgeber mit Blick auf die Regelungen zur deutschen Zinsschranke und zur generellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift kein Änderungsbedarf sah, wurden u.a. die folgenden weiteren Themenfelder aufgegriffen:

- ▶ Einführung einer Anti-Hybrid-Regelung; § 4k EStG
- ▶ Anpassung der sog. Entstrickungsregelungen im EStG und KStG.

Gleichzeitig wurde begleitet von vielen politischen Diskussionen eine Anpassung der sog. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG vollzogen, welche eine Schlechterstellung von Wegzügen in andere EU-Staaten vorsieht und daher europarechtlich umstritten ist.

Das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) sorgte im Bereich der Verrechnungspreise zu einer umfassende Revision des § 1 AStG. Die Änderungen strukturieren teilweise die Norm zur Vereinfachung der Rechtsanwendung um, beinhalten aber auch inhaltliche Änderungen.

Die sog. Anti-Treaty-Shopping-Regelung des deutschen Rechts in Form des § 50d Abs. 3 EStG wurden weiterhin überarbeitet. Auch wenn das Grundgerüst erhalten bleibt, wird die Regelung erheblich umgestaltet.

Das vorliegende Buch soll die praktische Anwendung der neuen Regelungen erleichtern und zugleich – ohne den Anspruch auf Vollständigkeit – zur Auslegung einen Beitrag leisten.

Die Erläuterungen geben erste Erkenntnisse zu den Regelungen wieder, welche im Rahmen von Diskussionen mit Mandanten und Kollegen gewonnen wurden. Die Beispiele sollen dem Leser einen praktischen Nutzen liefern und auch einen schnellen Zugang ermöglichen.

Wir danken unseren Mitautoren (welche allesamt bei PwC beschäftigt sind) für die Zusammenarbeit und den Einsatz bei dem Verfassen dieses Buches, welches insoweit als schöne Teamleistung betrachtet werden kann. Zudem gilt der Dank Stephan Gerski vom NWB Verlag für die Betreuung und die manchmal erforderliche Geduld.

Wir freuen uns auf einen kritischen Austausch. Ihre Anmerkungen senden Sie bitte an arne.schnitger@pwc.com, stephan.rasch@pwc.com oder florian.h.holle@pwc.com.

Berlin, München, den 1. Mai 2022

Dr. Arne Schnitger
Prof. Dr. Stephan Rasch
Dr. Florian Holle

Autorenverzeichnis

StB Thomas Brink*

StB Thomas Brinkmann, M.Sc.*

Dipl.-Finw. Simon Bösken, LL.B, Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg

Lukas Dunkelmann, M.Sc.*

StB Dr. Ronald Gebhardt, Lehrbeauftragter an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel*

StB Daniel Hartmann, M.Sc.*

StB Dr. Florian Holle, Lehrbeauftragter an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg*

StB Dr. Matthis Hundrieser*

StB/FBISTR Sebastian Krüger, LL.M.*

StB Dr. Lars F. Nielsen, M.I.Tax*

StB Michael Oskamp, M.Sc.*

RA/StB Dipl.-Finw. Joost Osmers*

StB Felix Posch, M.A.*

RA Prof. Dr. Stephan Rasch, Honorarprofessor und Lehrbeauftragter an der Universität Augsburg*

StB Maximilian Reppel, M.Sc.*

Anna-Marie Schenkel, M.Sc.*

StB, CPA Dr. Arne Schnitger, LL.M., Lehrbeauftragter an der Freien Universität Berlin*

* PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Vorwort	V
Autorenverzeichnis	VII
<u>I. Nationales Steuerrecht</u>	
Kapitel I.1.: Optionsmodell § 1a KStG	1
Kapitel I.2.: Einlagelösung statt Ausgleichsposten bei der ertragsteuerlichen Organschaft	91
<u>II. Internationales Steuerrecht</u>	
Kapitel II.1.: Reform des § 1 AStG	183
Kapitel II.2.: Reform des § 6 AStG	215
Kapitel II.3.: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung	245
Kapitel II.4.: § 8 AStG	269
Kapitel II.5.: § 10 AStG	301
Kapitel II.6.: § 13 AStG	311
Kapitel II.7.: Änderungen des § 20 Abs. 2 AStG für negative passive Betriebsstätteneinkünfte	325
Kapitel II.8.: § 4k EStG – Hybride Gestaltungen	333
Kapitel II.9.: Reform der Ent- und Verstrickungsbesteuerung	447
Kapitel II.10.: § 50d III EStG	481
Kapitel II.11.: (Teil-) Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes	509
Anhang 1 ATADUmsG	533
Anhang 2 KöMoG	549
Anhang 3 AbzStEntModG	555

Kapitel II.9.: Reform der Ent- und Verstrickungsbesteuerung

Von Maximilian Reppel und Dr. Matthis Hundrieser

LITERATUR:

Beinert/Benecke, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010 S. 1009; *Blumenberg/Lechner*, Die Zukunft der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung, in FS Haarmann, 2015, S. 351; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz. Änderungen im EStG und KStG, IWB 12/2021 S. 471; *Holle/Weiss*, Betriebliche Entstrickungstatbestände und der Brexit. Entwicklung und Ausblick, IWB 1/2019 S. 29; *Höreth/Stelzer/Kummer*, Aufräumarbeiten vor der Bundestagswahl? Teil I: ATAD-Umsetzungsgesetz, Steueroasen-Abwehrgesetz, DStZ 2021 S. 393; *Kahle/Kopp*, Europarechtliche Einflüsse im Bilanzsteuerrecht, DStR 2021 S. 1569; *Kraft/Unge-mach*, Deutsche Entstrickungsregelungen im Bereich des Betriebsvermögens, DStZ 2020 S. 440; *Kudert*, Geplante Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung, PISTB 2020 S. 95; *Kudert/Hagemann/Kahlenberg*, Die Internationalisierung der Unternehmerfamilie – Reformvorschläge für die Wegzugsbesteuerung, 2017; *Müller*, Entstrickungsbesteuerung bei Einbringung einer EU-Anrechnungsbetriebsstätte, ISR 2018 S. 58; *Porebski/Schade*, Die nationale Immobilienkapitalgesellschaftsklausel, IStR 2021 S. 418; *Wacker*, Wegzug und Entstrickung, DStJG 2018 S. 423; *Wilke*, Entstrickungsbesteuerung nach der „ATAD“-Umsetzung, IStR 2020 S. 366.

A. Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung

I. Regelungshintergrund und -gegenstand im Überblick

Im Rahmen des Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie¹ (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG²) wurden die im EStG und KStG enthaltenen Ent- und Verstrickungsregeln für den betrieblichen Bereich an die in Art. 5 der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD) enthaltenen europarechtlichen Vorgaben angepasst, die bis zum 31.12.2019 in deutsches Recht umzusetzen waren. Soweit die – bereits vor der Reform sehr umfangreichen – deutschen Vorschriften diesen Vorgaben noch nicht entsprachen, ist der Gesetzgeber seiner Verpflichtung –

1

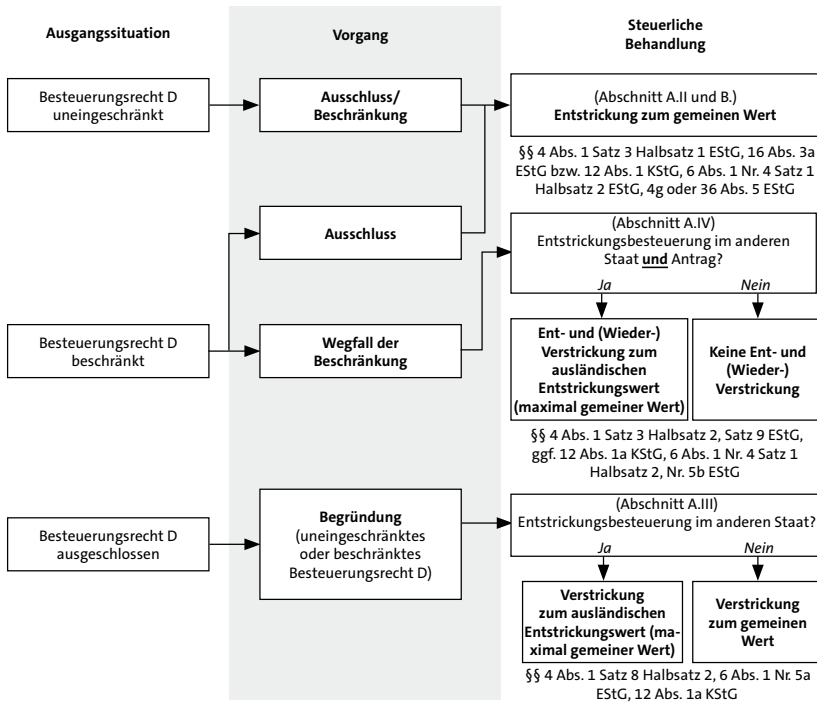
1 Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuer-
vermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnen-
markts (ABl EU 2016 Nr. L 193 S. 1), geändert durch Art. 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates
vom 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bzgl. hybrider Gestaltungen mit
Drittländern (ABl EU 2017 Nr. L 144 S. 1).

2 Gesetz v. 25.6.2021, BGBl 2021 I S. 2035.

wenn auch verspätet – im Rahmen des am 30.6.2021 verkündeten Gesetzes nachgekommen.

- 2 Den Kern der Änderungen bildet die Einführung neuer Verstrickungsregelungen bei Wegfall der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (sog. „Welcome Tax“, vgl. unter → Rz. 25 ff.) sowie diesbezüglicher Bewertungsvorschriften in den §§ 4 und 6 EStG sowie § 12 KStG. Entsprechende Fälle (z. B. die Überführung von Wirtschaftsgütern, die bisher einer Anrechnungsbetriebsstätte zuzuordnen waren, in eine inländische Betriebsstätte)¹ stehen auf Antrag einer Entnahme mit unmittelbarer Wiedereinlage gleich, wenn in einem anderen Staat eine Entstrickungsbesteuerung stattfindet. Die Bewertung erfolgt in diesem Fall – den Vorgaben von Art. 5 Abs. 5 ATAD entsprechend – zum im anderen Staat angesetzten Entstrickungswert („Wertverknüpfung“), höchstens jedoch zum gemeinen Wert.
- 3 Nicht wesentlich geändert wurden die – bereits vor der Reform sehr umfangreichen – allgemeinen Ent- und Verstrickungsvorschriften für Fälle des Ausschlusses bzw. der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts bzw. dessen erstmaliger Begründung (vgl. hierzu unter → Rz. 10 ff. bzw. 16 ff.). Lediglich die von Art. 5 Abs. 5 ATAD ausdrücklich geforderte „Wertverknüpfung“ wurde für den Fall einer Exit-Besteuerung im abgebenden Mitgliedstaat ergänzt. Bei fehlender Exit-Besteuerung ordnet das Gesetz weiterhin eine Bewertung zum gemeinen Wert an (vgl. unter → Rz. 18).
- 4 Ferner wurden im Rahmen des ATAD-UmsG auch die **Stundungsregelungen** in den §§ 4g bzw. 36 Abs. 5 EStG an die Vorgaben von Art. 5 ATAD angepasst und im Ergebnis vereinheitlicht (vgl. unter → Rz. 54 und 85 ff.). Hervorzuheben sind diesbezüglich insbesondere die erfolgte Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereichs des § 4g EStG sowie die Einführung einheitlicher Widerrufsgründe mit Blick auf eine nach den vorstehenden Regelungen gewährte Ratenzahlung bzw. Stundung.
- 5 Nachfolgende Übersicht gibt einen Überblick über das nach der Reform in Deutschland geltende Ent- und Verstrickungskonzept:

1 Vgl. auch die Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 245/21 S. 35.



Die Änderungen der Ent- und Verstrickungsregelungen sind erstmals für **nach dem 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre** anzuwenden (§ 52 Abs. 6 Satz 1 und 3, Abs. 12 Satz 9 EStG, § 34 Abs. 6d KStG). Die Neufassung von § 4g Abs. 1 EStG (Erweiterung des Anwendungsbereichs) ist in allen offenen Fällen anzuwenden (§ 52 Abs. 8a EStG). Da die neue Fassung von § 4g Abs. 1 EStG großzügiger als die Altfassung ausgestaltet ist, sollte die hierdurch hervorgerufene Rückwirkung verfassungsrechtlich unproblematisch sein. Für die Neufassung von § 36 Abs. 5 EStG sowie die übrigen Änderungen in § 4g EStG fehlt eine spezielle Anwendungsvorschrift, so dass diese nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden sind.

Einstweilen frei

7–9

II. Entstrickung bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

- 10 Die allgemeinen **Entstrickungsregelungen bei Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts** der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsgutes in § 4 Abs. 1 Satz 3 (nunmehr Halbsatz 1) EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG wurden durch das ATAD-UmsG **nicht geändert**. Auch die **Regelungen zur finalen Betriebsaufgabe** nach § 16 Abs. 3a EStG sind inhaltlich **unverändert** geblieben (vgl. zur Anpassung der diesbezüglichen Stundungsregelung in § 36 Abs. 5 EStG unter → Rz. 85 ff.).
- 11 Eine **Änderung** der vorgenannten Regelungen war nach Maßgabe der ATAD auch **nicht geboten**, da die in Art. 5 Abs. 1 ATAD genannten Überführungs- und Verlagerungshandlungen bereits durch die bestehenden gesetzlichen Regelungen hinreichend abgebildet sind.¹ Auch dürfte der dabei als Bewertungsmaßstab heranzuziehende gemeine Wert dem von Art. 5 Abs. 6 ATAD geforderten Marktwert entsprechen.²
- 12 Teile der Literatur³ und auch die Finanzverwaltung gehen zudem davon aus, dass die bisherigen Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung kein aktives Handeln des Steuerpflichtigen voraussetzen und damit auch Fälle der sog. „**passiven Entstrickung**“ erfassen und damit über den Mindeststandard der ATAD hinausgehen. Das BMF hat sich in seinem Schreiben vom 26.10.2018⁴ erstmals, jedoch nur exemplarisch für den Fall des Abschlusses eines neuen bzw. der Revision eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), zum Themenbereich der „passiven Entstrickung“ geäußert. Danach kann allein der Abschluss eines neuen oder die Revision eines bestehenden DBA, eine Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG auslösen, wenn dadurch das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ausgeschlossen oder beschränkt wird. Nach dem im BMF-Schreiben genannten Beispiel kann es dazu u. a. kommen, wenn in einem erstmaligen oder revidierten DBA eine Regelung entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 („Immobilien(kapital)gesellschaftsklausel“) aufgenommen wird (Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen). Doch auch die Änderung der tatsächlichen Rahmenbedingungen, z. B. eine Änderung im Immobilienbestand der Immobilienkapitalgesellschaft oder die bloße Nutzungsänderung, können – in Abhängigkeit vom anzuwendenden DBA – zu

1 Vgl. zur ATAD-Konformität z. B. Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 472, SAAAH-81386.

2 Vgl. zu § 12 KStG z. B. Lampert in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 12 KStG Rz. 81.

3 Vgl. Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 472, SAAAH-81386; vgl. zu § 12 KStG ferner Lampert in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 12 KStG Rz. 103.

4 BMF, Schreiben v. 26.10.2018, BStBl 2018 I S. 1104.

einer „passiven Entstrickung“ führen.¹ Erhöht sich z. B. aufgrund von Zukäufen von Immobilien durch eine ausländische Immobilienkapitalgesellschaft der Anteil des in einem Vertragsstaat belegenen unbeweglichen Vermögens dieser Gesellschaft auf über 50 % und greift Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 ein, wird das Besteuerungsrecht Deutschlands (Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner) hinsichtlich der Beteiligung an dieser Gesellschaft ausgeschlossen oder beschränkt.

Einstweilen frei

13–15

III. Neue Bewertungsregeln im Hinblick auf die Verstrickung bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts

Die (erstmalige)² Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts führt nach dem allgemeinen „Verstrickungstatbestand“ in § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG zu einer fiktiven Einlage des nämlichen Wirtschaftsgutes. Während diese fiktive Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a (nunmehr Halbsatz 1) EStG stets mit dem gemeinen Wert zu bewerten war, sieht der in Umsetzung von Art. 5 Abs. 5 ATAD neu eingefügte § 6 Abs. 1 Nr. 5a **Halbsatz 2** EStG eine **Wertverknüpfung** in Fällen vor, in denen im anderen Staat bezüglich des Wirtschaftsgutes eine Entstrickungsbesteuerung stattgefunden hat. Dies gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaftsteuersubjekte. 16

Unterliegt der Steuerpflichtige im Ausgangsstaat der Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates im Hinblick auf das nunmehr in Deutschland steuerverstrickte Wirtschaftsgut, ist dieses Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG nunmehr mit dem Wert anzusetzen, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde legt bzw. gelegt hat (Entstrickungswert). Der gemeine Wert (Marktwert nach deutscher Lesart) bildet in entsprechenden Fällen lediglich die Bewertungsobergrenze. 17

In Fällen, in denen im Ausgangsstaat **keine Entstrickungsbesteuerung** erfolgt, greift die Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG ihrem Wortlaut nach nicht ein.³ Vielmehr ist diesbezüglich weiterhin allein der gemeine Wert maßgeblich (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbsatz 1 EStG). Dieses Ergebnis irritiert, da Fälle denkbar sind, in denen ein ausländischer Staat zu einem Wert unterhalb des 18

1 Vgl. Porebski/Schade, IStR 2021 S. 418 ff. sowie die Ausführungen zu § 6 AStG von Häck in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht (95. Erg.-Lfg. 2020), § 6 AStG Rz. 365 f.

2 Vgl. hierzu z. B. Drüen in Brandis/Heuermann, EStG (159. Erg.-Lfg. 2021), § 4 EStG Rz. 513.

3 So auch Kahle/Kopp, DStR 2021 S. 1569, 1573.

gemeinen Wertes entstrickt und Deutschland angehalten ist, diesen Wert zu übernehmen, während bei Fehlen einer Entstrickungsbesteuerung der höhere gemeine Wert heranzuziehen ist. Inwieweit sich dieses Problem dadurch auflöst, dass die Finanzverwaltung in Fällen, in denen das Wirtschaftsgut zum ausländischen Buchwert aus dessen Steuerhoheit ausscheidet, vom Vorliegen einer Entstrickungsbesteuerung „zu Null“ ausgeht, bleibt abzuwarten.

- 19 Das **Ziel der Neuregelung** ist – ausgehend von der ATAD – wohl in erster Linie in der Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse von Ausgangs- und Aufnahmestaat zu sehen.¹ Die vom Besteuerungsrecht des Ausgangsstaates erfassten stillen Reserven sollen in Fällen der erstmaligen Begründung des deutschen Besteuerungsrechts nicht erneut auch in Deutschland steuerlich zu verstricken (und damit später auch einer Besteuerung in Deutschland zuzuführen) sein.² Der ohne eine Wertverknüpfung für den Steuerpflichtigen bestehende Vorteil eines steuerfreien Step-up in Fällen, in denen der andere Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung einen niedrigeren als den gemeinen Wert zugrunde legt,³ besteht nach Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG so jedenfalls nicht mehr.

BEISPIEL 1: Die X-GmbH überführt ein Wirtschaftsgut zum gemeinen Wert von 110 € aus einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte in ihr inländisches Stammhaus.⁴ Das Ausland setzt das Wirtschaftsgut im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung mit 100 € an.

Lösung:

Durch die Überführung wird erstmals ein deutsches Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts begründet. Der Vorgang erfüllt den Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG (fiktive Einlage). Die fiktive Einlage ist nach dem neuen § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG mit dem im Ausgangsstaat angesetzten Entstrickungswert i. H. von 100 € zu bewerten. Ohne die im Rahmen des ATAD-UmsG eingeführte Wertverknüpfung wäre die fiktive Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG a. F. mit dem gemeinen Wert i. H. von 110 € zu bewerten gewesen, so dass sich i. H. des Differenzbetrags von 10 € ein für den Steuerpflichtigen vorteilhafter steuerfreier Step-up ergeben hätte.

1 Vgl. zu Art. 5 Abs. 5 ATAD Hagemann in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Kommentar, 2018, Art. 5 Rz. 225.

2 Vgl. auch die Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 245/21, S. 35.

3 Vgl. z. B. auch Kahle/Kopp, DStR 2021 S. 1569, 1573, m. w. N.

4 Denkbar ist auch die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus der ausländischen Freistellungsbetriebsstätte in eine ausländische Anrechnungsbetriebsstätte oder aus dem ausländischen Stammhaus in eine inländische Betriebsstätte.

Ob durch die Wertverknüpfung eine Doppelbesteuerung gänzlich vermieden werden kann, ist zu bezweifeln.¹ Die Gefahr einer doppelten Besteuerung besteht in Fällen, in denen der ausländische Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung einen höheren Wert als den nach deutschen Grundsätzen ermittelten gemeinen Wert angesetzt hat. 20

BEISPIEL 1 (FORTFÜHRUNG): Die X-GmbH überführt ein Wirtschaftsgut zum gemeinen Wert von 110 € aus einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte in ihr inländisches Stammhaus. Das Ausland setzt das Wirtschaftsgut im Rahmen einer Entstrickungsbesteuerung mit 120 € an.

Lösung:

Durch die Überführung wird erstmals ein deutsches Besteuerungsrecht am Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts begründet. Der Vorgang erfüllt den Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG (fiktive Einlage).

Die fiktive Einlage wäre nach dem neuen § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG eigentlich mit dem im Ausgangsstaat angesetzten Entstrickungswert i. H. von 120 € zu bewerten. Allerdings bildet der gemeine Wert die Bewertungsobergrenze, so dass die fiktive Einlage mit 110 € zu bewerten ist. Da der ausländische Staat im Rahmen seiner Entstrickungsbesteuerung einen höheren Wert als den nach deutschen Grundsätzen ermittelten gemeinen Wert angesetzt hat, besteht die Gefahr einer doppelten Besteuerung des Differenzbetrags in Deutschland.

Im Unterschied zu der neu ins Gesetz aufgenommenen Regelung für Fälle des Wegfalls der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (§ 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2, Satz 9 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG; vgl. hierzu nachfolgend unter → Rz. 25 ff.) ist die Wertverknüpfung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a Halbsatz 2 EStG **nicht als Wahlrecht ausgestaltet**, sondern verpflichtend anzuwenden. 21

Einstweilen frei

22–24

IV. Verstrickung bei Wegfall einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

1. Überblick

Für Fälle der **Verstärkung bzw. des Wegfalls einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts** hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes sah das bisherige Recht keine besonderen Verstrickungsregelungen vor. In § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 2 EStG ist lediglich der Fall der 25

¹ Vgl. zu Art. 5 Abs. 5 ATAD z. B. Hagemann in Hagemann/Kahlenberg, ATAD Kommentar, 2018, Art. 5 Rz. 229 f.; vgl. im Hinblick auf § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz. 2 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG a. F., der noch keine Wertverknüpfung vorsah, Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 4 EStG Rz. 111; zustimmend Kahle/Kopp, DStR 2021 S. 1569, 1572.

erstmaligen Begründung eines (uneingeschränkten oder beschränkten) Besteuerungsrechts geregelt (vgl. hierzu unter → Rz. 16 ff.). Das Fehlen einer Verstrickungsregelung auch für Fälle der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts wurde bisher – vor dem Hintergrund des allgemeinen Entstrickungstatbestands in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG – als Systembruch kritisch gesehen.¹

- 26 Entsprechende Sachverhalte – wie die Überführung eines bisher einer ausländischen Anrechnungsbetriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgutes in das inländische Stammhaus – werden nach den im Rahmen des ATAD-UmsG neu eingeführten § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 und Satz 9 EStG nunmehr (auf Antrag) einer **Entnahme mit unmittelbarer Wiedereinlage** gleichgestellt, wenn im anderen Staat (Ausgangsstaat) eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsgutes – im Ergebnis also eine Entstrickungsbesteuerung – erfolgt ist.² Da es aufgrund der gewählten Regelungstechnik bei entsprechenden Überführungen zu einer „Verstrickungsbesteuerung“ in Deutschland kommen kann, spricht man verwaltungsintern auch von einer sog. „Welcome Tax“.³ Eine entsprechende Regelung für den Bereich der Körperschaftsteuer wurde in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG aufgenommen. In entsprechenden Fällen wird danach (ebenfalls auf Antrag des Steuerpflichtigen)⁴ eine Veräußerung mit anschließender (Wieder-)Anschaffung fingiert.

2. Grundsatz der Wertverknüpfung

- 27 Die Entnahme bzw. Veräußerung und unmittelbare Wiedereinlage bzw. Anschaffung sind grds. mit dem im anderen Staat im Rahmen der (Schluss-)Besteuerung angesetzten Entstrickungswert zu bewerten (Wertverknüpfung). Der gemeine Wert bildet – wie für Fälle der erstmaligen Begründung des deutschen Besteuerungsrechts (vgl. unter → Rz. 16 ff.) – jedoch die Bewertungsobergrenze (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 und Nr. 5b EStG; § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG).

1 Vgl. z. B. Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 4 EStG Rz. 110.

2 Vgl. BR-Drucks. 245/21 S. 34; vgl. im Kern auch Kudert, PStB 2020 S. 95, 98, sowie Kraft/Unge- mach, DStZ 2020 S. 440, 448 f.

3 Vgl. Kudert, PStB 2020 S. 95, 97 ff.

4 Die Regelung in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG war zunächst nicht als Wahlrecht ausgestaltet, wurde aber im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens – mithin auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestages – der Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG angeglichen, vgl. Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses des Bundestages in BT-Drucks. 19/29848 S. 18.

Zur Einführung einer derartigen „Welcome Tax“ waren die Mitgliedstaaten nach Art. 5 ATAD nicht ausdrücklich verpflichtet, weshalb ihre Einführung in der Literatur (teilweise) als überschießend bewertet wird.¹ Vom Gesetzgeber wurde ihre Einführung im Kontext der Vorgaben des Art. 5 Abs. 5 ATAD (Wertverknüpfung) jedoch für erforderlich gehalten. Nach dieser Vorschrift ist der Aufnahmestaat bei Überführung von Wirtschaftsgütern verpflichtet, den einer Besteuerung im Abgangsstaat zugrunde gelegten **ausländischen Entstrickungswert anzuerkennen**. Bei der Umsetzung wurde – so der Gesetzgeber – eine „reziprok analoge“ Regelungstechnik gewählt, die derjenigen bei Eintritt eines Ausschlusses oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts entsprechen soll (§ 4 Abs. 1 Satz 3 (nunmehr Halbsatz 1) EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG).² 28

Ausgehend von dem in der Gesetzesbegründung enthaltenen Regelbeispiel zur Anrechnungsbetriebsstätte soll die gewählte Regelungstechnik wohl eine drohende Nichtbesteuerung im Hinblick auf die in dem überführten Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven verhindern.³ Wird ein einer Anrechnungsbetriebsstätte zugeordnetes Wirtschaftsgut in das inländische Stammhaus oder in eine inländische Betriebsstätte überführt und verliert der ausländische Staat damit sein Besteuerungsrecht an den in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven, wird er – im Einklang mit Art. 5 Abs. 1 ATAD – i. d. R. regelmäßig eine Abschluss- bzw. Entstrickungsbesteuerung vornehmen. Erfolgt in Deutschland aufgrund der Überführung des betreffenden Wirtschaftsgutes eine Verstrickung zum ausländischen Entstrickungs- bzw. zum gemeinen Wert, könnte Deutschland die stillen Reserven i. H. des gewährten Step-ups ohne die der fiktiven Einlage vorgelagerten fiktiven Entnahme später nicht mehr besteuern, wohingegen vor der Überführung eine Besteuerung (unter Anrechnung der ausländischen Steuer) möglich gewesen wäre. 29

3. Antragsgebundenes Wahlrecht

Die Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven bei Wegfall einer Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland erfolgt nach § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG nicht automatisch von Amts wegen. Vielmehr besteht hinsichtlich des Verzichts auf den Buchwertansatz für den Steuerpflichtigen ein antragsgebundenes Wahlrecht. Hierdurch sollen – so die 30

1 Vgl. Kudert, PStB 2020 S. 95, 98 f., der auch darauf hinweist, dass sich die Regelung daher am europäischen Primärrecht messen lassen muss.

2 Vgl. BR-Drucks. 245/21 S. 34.

3 Vgl. Kudert, PStB 2020 S. 95, 99; Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 476, SAAAH-81386.

Gesetzesbegründung – Hemmnisse bei der Überführung von Wirtschaftsgütern ins Inland vermieden werden.¹

- 31 Die Ausgestaltung als Wahlrecht ist u. E. zu begrüßen, da dem Steuerpflichtigen so die Möglichkeit gegeben wird, durch Verzicht auf die Aufdeckung der stillen Reserven eine sofortige Besteuerung zu vermeiden. Denn eine **zeitliche Streckung der Steuer** nach § 4g EStG kommt im Falle der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts u. E. **nicht in Betracht**, weil die Regelung zwar auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG verweist, insgesamt jedoch einen Ausschluss oder eine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts voraussetzt und nicht auf dessen Verstärkung abstellt (vgl. → Rz. 69 f.).
- 32 Der Ansatz des ausländischen Entstrickungs- bzw. gemeinen Wertes stellt ein **steuerliches Wahlrecht** i. S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG dar, dass unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden kann. Das betreffende Wirtschaftsgut muss damit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in ein **besonderes laufend zu führendes Verzeichnis** aufgenommen werden. Die Änderung der Ausübung des Wahlrechts unterliegt zudem den Regelungen zur Bilanzänderung und Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG.
- 33 Hinsichtlich Form und Frist des Antrags sind dem Gesetz keine besonderen Anforderungen zu entnehmen. Damit sollte die **Wahlrechtsausübung konklu- dent durch Aufstockung des Wertansatzes** des betreffenden Wirtschaftsgutes im Rahmen der Steuererklärung erfolgen können.²
- 34 Macht der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht zur Sofortbesteuerung Gebrauch, kann die auf den fiktiven Entnahmegewinn entfallende ausländische (Entstrickungs-)Steuer zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach Maßgabe von **§ 34c EStG bzw. § 26 KStG** auf die deutsche Steuer aus der fiktiven Entnahme nach § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bzw. § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer **angerechnet** bzw. im Rahmen der Einkünfteermittlung **abgezogen** werden.³ Mit Blick auf die Gewerbesteuer wird der fiktive Entstrickungsgewinn regelmäßig Bestandteil des ausländischen Betriebsstättengewinns und daher nach § 9 Nr. 3 GewStG zu kürzen sein.
- 35 Durch den erhöhten Wertansatz aus der Auflösung der in den Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven steht – sofern das Wirtschaftsgut einer

1 Vgl. BR-Drucks. 245/21 S. 34.

2 So auch Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 475, SAAAH-81386.

3 So ausdrücklich auch die Gesetzesbegründung in BR-Drucks. 245/21 S. 34; vgl. auch Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 476, SAAAH-81386, die in der Ermöglichung von Anrechnung bzw. Abzug auch eine Rechtfertigung für den sofortigen Steuerzugriff sehen.

planmäßigen Abschreibung zugänglich ist – **zusätzliches Abschreibungsvolumen** zur Verfügung, das in künftigen Jahren aufwandswirksam genutzt werden kann.¹ Auch wirkt der erhöhte Wertansatz mindernd in Bezug auf einen künftigen Veräußerungsgewinn.

BEISPIEL 2: Die X-GmbH überführt ein Wirtschaftsgut aus ihrer Anrechnungsbetriebsstätte in das inländische Stammhaus. Das Wirtschaftsgut hat einen Buchwert von 10 €. Der ausländische Entstrickungswert beträgt 110 € und entspricht dem nach deutschen Vorschriften ermittelten gemeinen Wert. Der ausländische Ertragsteuersatz beträgt 25 %, so dass eine Entstrickungsteuer von 25 € entsteht.

Alternative 1 (Beibehaltung des Buchwerts): Verzichtet die X-GmbH auf die Hebung der in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven und behält den Buchwert von 10 € bei, fällt in Deutschland im Zeitpunkt der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts zwar keine zusätzliche Körperschaftsteuer an und es verbleibt bei einer effektiven Steuerbelastung von 25 €. Eine spätere Anrechnung der ausländischen Steuer ist nach § 26 Abs. 1 KStG i. V. mit § 34c Abs. 1 Satz 5 EStG nicht möglich; eine künftige Aufdeckung der stillen Reserven hätte – wirtschaftlich – eine doppelte Besteuerung zur Folge.²

Alternative 2 (Aufdeckung der stillen Reserven): Deckt die X-GmbH wegen des Wegfalls der Beschränkung eines Besteuerungsrechts die stillen Reserven i. H. von 100 € in dem Wirtschaftsgut auf, muss sie das Wirtschaftsgut künftig mit 110 € ansetzen. Es entsteht auf den fiktiven Veräußerungsgewinn eine Körperschaftsteuer von 15 €. Diese kann im Wege der Anrechnung auf 0 € reduziert werden. Es verbleibt ein Anrechnungszusatz von 10 €. Die effektive Steuerbelastung (ohne Solidaritätszuschlag) beträgt ebenfalls 25 €, allerdings erhält die X-GmbH ein erhöhtes Aufwandsvolumen, welches sie z. B. über Abschreibungen oder im Rahmen einer Veräußerung geltend machen kann.

4. Vorliegen einer Entstrickungsbesteuerung im anderen Staat

Die Wahlrechtsausübung setzt nach § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG sowie § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG voraus, dass im anderen Staat aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts eine (Entstrickungs-)Besteuerung erfolgt. 36

Wann eine Besteuerung im anderen Staat als erfolgt anzusehen ist, lässt das Gesetz offen. Unseres Erachtens sollte die Wahlrechtsausübung zumindest voraussetzen, dass die ausländische Steuer im Zeitpunkt der deutschen Veranlagung **entstanden und tatsächlich** (vorläufig oder bestandskräftig)³ **festgesetzt** 37

1 Vgl. Kahle/Kopp, DStR 2021 S. 1569, 1573; Höreth/Stelzer/Kummer, DStZ 2021 S. 393, 396.

2 Vgl. auch Hagemann/Link, IWB 12/2021 S. 471, 476, SAAAH-81386.

3 Vgl. zu § 34c EStG z. B. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 34c EStG Rz. 21; vgl. in diesem Sinne auch BFH, Urteil v. 26.10.2021 – IX R 13/20, in einem Fall zu § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG.

wurde. Ferner muss es sich u. E. bei der im anderen Staat erhobenen Steuer um eine der deutschen Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer **vergleichbare Steuer** handeln. Dass die Steuer – analog zu § 34c EStG und § 26 KStG – darüber hinaus auch gezahlt sowie um einen ggf. entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt sein muss, ist u. E. zu bezweifeln.¹ Wird die Steuer – analog zu Art. 5 Abs. 2 ATAD – im anderen Staat gestundet, kann dies die Wahlrechtsausübung u. E. nicht hindern. Dasselbe muss u. E. für Fälle gelten, in denen der **Entstrickungsgewinn** im Ausland **mit Verlusten verrechnet** werden kann und/oder eine **Steuer von null** festgesetzt wurde.

- 38 Auf die Technik der Entstrickung (z. B. Annahme einer fiktiven Entnahme oder Veräußerung) kommt es u. E. nicht an. Auch muss keine „eigene“ Entstrickungssteuer in einem „eigenen“ Steuerbescheid festgesetzt werden. Eine Besteuerung des Entstrickungsgewinns im Rahmen der laufenden Ertragsbesteuerung ist u. E. ausreichend.
- 39 Wie der Nachweis zu führen ist, dass im ausländischen Staat eine Entstrickungsbesteuerung stattgefunden hat, lässt sich dem Gesetz nicht unmittelbar entnehmen. U. E. wird der Steuerpflichtige dem Finanzamt im Rahmen seiner **allgemeinen Mitwirkungspflichten** und den **erweiterten Mitwirkungspflichten** nach § 90 Abs. 2 AO, die aufgrund des grenzüberschreitenden Charakters der Vorgänge u. E. ebenfalls anwendbar sein sollten, die für die Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verfügung stellen müssen (insbesondere einen entsprechenden Steuerbescheid oder eine Bescheinigung darüber, dass und mit welchem Wert eine Entstrickungsbesteuerung erfolgt ist).

40–44 *Einstweilen frei*

V. Entsprechende Anwendung der Verstrickungsregelungen für Wirtschaftsgüter der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft

- 45 Nach § 12 Abs. 1a KStG sind die vorgenannten Ver- und Entstrickungsregelungen des § 4 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2, Satz 8 Halbsatz 2, Satz 9 und Satz 10 EStG auch für Fälle der erstmaligen Begründung oder der Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts in Bezug auf Wirtschaftsgüter entsprechend anwendbar, die der **außerbetrieblichen Sphäre** (Privatsphäre) einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse zuzuordnen sind. Hierdurch soll

¹ Eine Steueranrechnung bzw. ein Steuerabzug nach § 34c EStG bzw. § 26 KStG scheiden bei Nichtvorliegen dieser Voraussetzungen jedoch aus.