Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

By PwC Deutschland | 24 March 2021

Bundeskabinett beschließt Regierungsentwurf zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz)

Am 24. März 2021 wurde der Regierungsentwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz - nach längeren politischen Mühen - im Kabinett beschlossen. Dieser enthält die Umsetzung der Vorgaben der ATAD mit Blick auf die Verhinderung hybrider Gestaltungen (insb. § 4k EStG), Anpassungen der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) und der Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

Darüber hinaus sind Änderungen mit Blick auf § 1 Abs. 2 AStG (Definition nahestehender Personen) und § 1a (vormals § 1b AStG-E; Preisanpassungsklausel) sowie hinsichtlich der Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen enthalten.

Hinzurechnungsbesteuerung

Allgemeines

Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung wird - seit ihrer Schaffung in 1972 - mit dem vorliegenden Regierungsentwurf erstmalig umfassend reformiert.

Anlass der Reform ist zum einen die Umsetzung der Vorgaben der ATAD. Zum anderen werden jedoch auch darüber hinaus Überarbeitungen vorgenommen.

Während an den drei wesentlichen Tatbestandsmerkmalen der Beherrschung, der Erzielung passiver Einkünfte und der Niedrigbesteuerung zwar prinzipiell festgehalten wird, sind im Detail grundlegende Veränderungen zu verzeichnen.

Neues Beherrschungskonzept

In ihrer bisherigen Ausgestaltung beruht die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrem Grundtatbestand auf dem Konzept der sog. “Inländerbeherrschung”, nach dem solche ausländische Gesellschaften als potenzielle Zwischengesellschaften in den Blick zu nehmen sind, an denen mehrheitlich unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt sind.

Zukünftig wird es konzeptionell darauf ankommen, ob ein Steuerpflichtiger allein oder gemeinsam mit nahestehenden Personen eine ausländische Gesellschaft “beherrscht”. Eine “zufällige” Inlandsbeherrschung seitens unverbundener unbeschränkt Steuerpflichtiger wird es daher nicht mehr geben.

Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs

Neben unbeschränkt Steuerpflichtigen können künftig auch beschränkt Steuerpflichtige einer Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, soweit die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft einer inländischen, originär gewerblichen Betriebsstätte dieser Steuerpflichtigen zuzuordnen ist.

Veränderungen im Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG-E

Der Regierungsentwurf hält am bisherigen Konzept des Aktivitätskatalogs fest und ergänzt zunächst für alle Tatbestände explizit, dass auch Veräußerungsgewinne das “Schicksal” der Einkünfte teilen. Darüber hinaus werden zT wesentliche Änderungen an einzelnen Tatbeständen vorgenommen:

i. Dividenden

Entgegen dem aktuellen Recht sind von der Zwischengesellschaft vereinnahmte Dividenden nicht immer aktiv, sondern nur unter im Detail komplexen Voraussetzungen.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

Passiv sind Dividenden demnach künftig, soweit sie

- das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben, es sei denn die leistende Körperschaft ist mit den der Dividende zugrunde liegenden Einkünften selbst Zwischengesellschaft *oder* es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Körperschaft, die das Einkommen der ausländischen Gesellschaft oder einer ihr nahestehenden Person erhöht hat, welches auch keiner niedrigen Besteuerung unterliegt.
- bei angenommener Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft im Inland § 8b Abs. 4 oder 7 KStG unterlägen.

ii. Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Körperschaften

Veräußerungsgewinne sind im Gegensatz zum aktuellen Recht prinzipiell immer aktiv, es sein denn, es läge bei Steuerpflicht der ausländischen Gesellschaft im Inland ein Fall des § 8b Abs. 7 KStG vor.

iii. Umwandlungen

Eine ausländische Umwandlung ist im neuen Recht aktiv, soweit aktive Wirtschaftsgüter übertragen werden oder wenn die ausländische Umwandlung nachweislich mit einer deutschen Umwandlung vergleichbar ist und zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist.

iv. Kreditinstitute/Versicherungen/Finanzunternehmen/ Finanzdienstleistungsinstitute

Einkünfte aus dem Betrieb von Kreditinstituten und Versicherungen sind im Grundsatz weiterhin aktiv, wenn diese einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 8 Abs. 2 AStG-E nachgehen; hierdurch werden die ebenfalls neu gefassten Anforderungen des § 8 Abs. 2 AStG-E punktuell bereits im Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG-E tatbestandlich relevant.

Neu aufgenommen im Vergleich zum aktuellen Recht sind Einkünfte aus dem Betrieb von Finanzdienstleistungsinstituten und von Finanzunternehmen.

Verschärft werden soll der Tatbestand im Vergleich zum bisherigen Recht weiterhin dadurch, dass bereits das Erzielen von mehr als ? der Einkünfte durch Geschäfte mit dem Steuerpflichtigen oder diesem nahestehenden Personen zu einer Passivität führt.

Motivtest (§ 8 Abs. 2 AStG-E)

Der sog. Motivtest bleibt im Kern vergleichbar mit dem aktuellen Recht, enthält jedoch potenzielle Verschärfungen. Neuerdings wird auf eine “wesentliche” Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft abgestellt. Daneben soll ein überwiegendes “Outsourcing” von Tätigkeiten generell schädlich sein.

Räumlich bleibt der Motivtest gem. § 8 Abs. 3 AStG-E grds. auf EU/EWR-Sachverhalte beschränkt; eine Erstreckung auf Drittstaatsfälle, wie jüngst für das aktuelle Recht durch das BMF-Schreiben vom 17. März

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

2021 vorgenommen, ist nicht vorgesehen. Begründet wird dies vor allem mit dem neuen Beherrschungskonzept, welches die Hinzurechnungsbesteuerung allein dem Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit unterstelle.

Verfahrensrechtlich wird darüber hinaus geregelt, dass bei Geltendmachung des Motivtests keine Erklärung mehr abzugeben ist, sondern grundsätzlich nur noch eine Anzeige.

Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 5 AStG-E)

Die Schwelle für eine Niedrigbesteuerung soll weiterhin <25% betragen. Laut Begründung möchte man den Ergebnissen auf OECD-Ebene zur Bestimmung eines globalen Mindeststeuersatzes (GLOBE) nicht vorgreifen. Bei der Ermittlung der Einkünfte nach deutschem Steuerrecht sind künftig auch die Vorschriften zur Zins- und Lizenzschranke und des § 8b KStG zu berücksichtigen. Gleiches wird für die neu eingeführten Regelungen gegen hybride Gestaltungen gelten.

Rechtsfolgen

Die “Zwischeneinkünfte” sind entsprechend der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung des Steuerpflichtigen an der Zwischengesellschaft steuerpflichtig. Die Hinzurechnung auch bei bloß mittelbarer Beteiligung ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass die sog. übertragende Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 14 AStG abgeschafft wurde.

Mittelbare Beteiligungen sind für Zwecke der Hinzurechnungssteuerpflicht jedoch dann unbeachtlich, wenn entweder nach der deutschen oder nach einer vergleichbaren ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung auf einer Zwischenstufe bereits eine “Hochbesteuerung” eingetreten ist.

Der Hinzurechnungszeitpunkt wird zudem verlagert. Gilt der Hinzurechnungsbetrag bisher unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen, soll der Zufluss künftig in dem Veranlagungszeitraum erfolgen, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet. Bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft wird die Besteuerung des Hinzurechnungsbetrags damit um einen Veranlagungszeitraum nach vorn verlagert.

Besonderheiten bei Kapitalanlagegesellschaften

§ 13 AStG-E enthält eine Sondervorschrift für sog. Kapitalanlagegesellschaften, die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen. Hier wird auch ohne das Vorliegen einer Beherrschung eine Hinzurechnungsbesteuerung angeordnet. Anders als im Rahmen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung erlaubt die Vorschrift einen “Motivtest” auch in Drittstaatenfällen.

Nachfolgende Ausschüttungen/Veräußerungen

Für einer Hinzurechnungsbesteuerung nachfolgende tatsächliche Ausschüttungen und Veräußerungen wird eine einheitliche Regelung geschaffen. Im Detail sind hier komplexe Regelungen enthalten, nach denen ein “Kürzungsbetrag” oder das sog. “Hinzurechnungskorrekturvolumen” zu ermitteln sind.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

Anwendung

Die neugefassten Regelungen gelten für Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer erstmals für Zwischeneinkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, welches nach dem 31. Dezember 2021 beginnt. Daneben werden weitere Übergangsregelungen statuiert, die die Schaffung von § 11 AStG-E und den Wegfall von § 14 AStG betreffen.

Aufgrund der Verlagerung des Hinzurechnungszeitpunkts (s.o.) kann es im Jahr 2022 zu zwei Hinzurechnungen kommen, einmal nach aktuellem Recht für das Wirtschaftsjahr 2021 und einmal nach neuem Recht für das Wirtschaftsjahr 2022 der ausländischen Gesellschaft.

Hybride Gestaltungen

Allgemeines

Die Umsetzung der Vorgaben der Art. 9 und 9b der ATAD gegen hybride Gestaltungen soll im Wesentlichen in dem neuen § 4k EStG-E erfolgen. Dieser regelt den “Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen” bzw. versagt diesen bei Erfüllung einer der Tatbestände und ungeachtet der Vorschriften von Doppelbesteuerungsabkommen. Ergänzende, hier aber nicht weiter ausgeführte Anpassungen sollen in den §§ 8b KStG, 3 Nr. 40 EStG und in 50d Abs. 9 EStG vorgenommen werden.

Anwendungsbereich

Die Vorschrift betrifft Betriebsausgaben auslösende Sachverhalte, die zwischen nahestehenden Personen bzw. zwischen einem Steuerpflichtigen und seiner Betriebsstätte bestehen sowie solche, die im Rahmen einer sog. strukturierten Gestaltung stattfinden; Letzteres kann auch Fälle zwischen fremden Dritten betreffen.

Fast alle Regelungsbereiche des § 4k EStG-E setzen tatbestandlich ein “hybrides Element” voraus, also dass z.B. eine Rechtsbeziehung oder ein Rechtsträger von den beteiligten Staaten unterschiedlich qualifiziert wird.

Einzelheiten

Die Regelung versagt in verschiedenen Konstellationen einen Betriebsausgabenabzug in Deutschland, insb. wenn die korrespondierenden Erträge wegen eines Qualifikationskonfliktes nicht besteuert werden oder wenn Aufwendungen sowohl in Deutschland als auch im Ausland abgezogen werden. In Fällen des doppelten Betriebsausgabenabzugs kann die Regelung sogar auch dann zur Anwendung kommen, wenn kein hybrides Element Anlass für den doppelten Abzug war. Darüber hinaus kann eine Abzugsbeschränkung auch dann greifen, wenn eine Besteuerungsinkongruenz nur im Ausland auftritt, dort jedoch nicht korrigiert wird.

Im Einzelnen erfasst die Vorschrift folgende Konstellationen:

Abs. 1 der Regelung erfasst Fälle, in denen “Kapitalvermögen” vom Ausland abweichend qualifiziert oder

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

persönlich zugerechnet wird und deshalb die den Aufwendungen entsprechende Erträge nicht- oder niedriger besteuert werden. **Abs. 2** betrifft im Ausgangspunkt den Fall, dass Erträge deswegen nicht besteuert werden, weil der "Steuerpflichtige" von den beteiligten Staaten unterschiedlich qualifiziert wird. Fälle des **Abs. 3** sind solche, in denen die korrespondierenden Erträge aufgrund einer abweichenden Zuordnung oder Zurechnung in keinem Staat besteuert werden. **Abs. 4** erfasst den Fall, dass die fraglichen Aufwendungen auch in einem anderen Staat und damit doppelt abgezogen werden.

Abs. 5 betrifft schließlich Fälle so genannter "importierter Inkongruenzen". Dieser regelt ein Abzugsverbot, soweit eine der in den Absätzen 1 bis 4 angesprochenen Besteuerungsinkongruenzen nicht unmittelbar im Verhältnis zwischen Deutschland und dem Ausland, sondern allein zwischen ausländischen Staaten eintreten und von diesen nicht beseitigt werden. "Korrigierend" soll dann ein Abzugsverbot in Deutschland greifen.

Anwendung

§ 4k EStG-E ist (rückwirkend) für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 entstehen bzw. entstanden sind. Für bereits vor dem 1. Januar 2020 rechtlich verursachte Aufwendungen soll es eine im Detail komplexe Bestandsschutzregelung geben.

Ent- und Verstrickung im betrieblichen Bereich

Allgemeines

Der vorliegende Entwurf sieht ferner die Umsetzung von Art. 5 ATAD im EStG und KStG vor (u.a. Anpassungen in den §§ 4, 4g und 6 EStG-E, 36 Abs. 5 sowie § 12 KStG-E). Die vorgesehenen Änderungen bewirken insb. eine Vereinheitlichung der Stundungskonzepte und enthalten zudem Regelungen zur Verstrickung bei Begründung und „Verstärkung" des deutschen Besteuerungsrechts.

Verstrickung bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts

Bereits nach bisherigem Recht gilt die Begründung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts als fiktive Einlage des Wirtschaftsguts. Während diese Einlage bislang jedoch stets mit dem gemeinen Wert zu bewerten war, soll für deren Wert künftig auf den ausländischen Entstrickungswert, maximal den gemeinen Wert, abzustellen sein, (§ 6 Abs. 1 Nr. 5a Hs. 2 EStG-E). Diese Anordnung gilt über § 8 Abs. 1 KStG auch für körperschaftsteuerliche Zwecke.

Verstrickung bei Wegfall einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts

Anlässlich des Wegfalls einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (z.B. Überführung eines Wirtschaftsguts aus einer ausländischen Anrechnungs- in eine Inlandsbetriebsstätte) sieht das bisherige Recht keine besondere Verstrickungsbewertung für das Wirtschaftsgut im Inland (mit dem gemeinen Wert) vor. Künftig soll dieser Sachverhalt auf Antrag einer Entnahme mit unmittelbarer Wiedereinlage gleichstehen, wenn in einem anderen Staat eine Entstrickungsbesteuerung erfolgt ist (§ 4 Abs. 1 Satz 3 Hs. 2 und Satz 9 EStG-E). Die Entnahme und unmittelbare Wiedereinlage sollen zum im anderen Staat

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

angesetzten Entstrickungswert, jedoch höchstens zum gemeinen Wert erfolgen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 2 und Nr. 5b EStG-E).

Eine entsprechende Regelung ist in § 12 Abs. 1 Satz 3 KStG-E auch für Körperschaften vorgesehen. Allerdings wird hier dem Wortlaut nach nicht die Möglichkeit eines Antrags eingeräumt (wohl **kein Wahlrecht**).

Entsprechende Anwendung der Verstrickungsregelungen für Wirtschaftsgüter der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft

Nach § 12 Abs. 1a KStG-E sollen die Regelungen zur erstmaligen Verstrickung von Wirtschaftsgütern oder dem Wegfall einer Beschränkung des Besteuerungsrechts auch für Wirtschaftsgüter des außerbetrieblichen Bereichs einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gelten. Bedeutung hat dies für diejenigen Körperschaften, die nicht gem. § 8 Abs. 2 KStG nur Gewinneinkünfte erzielen, wie z.B. Vereine.

Die vorgenannten Änderungen im EStG finden nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den VZ 2021 Anwendung. Für § 12 Abs. 1 und 1a KStG-E kommt - mangels spezieller Anwendungsregelung - ebenfalls nur eine Anwendung nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 34 Abs. 1 KStG in Betracht, die jedoch in ihrer derzeit geltenden Fassung eine Anwendung bereits ab dem VZ 2020 bewirken würde. Eine Fortschreibung des § 34 Abs. 1 KStG vom VZ 2020 auf den VZ 2022 ist zwar im Entwurf für ein “Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts” vorgesehen, jedoch erst mit Wirkung ab dem 1. Januar 2022.

Entstrickung - Ausgleichsposten i.S.d. § 4g EStG

Auch die in § 4g EStG vorgesehene Möglichkeit einer zeitlichen Streckung der Besteuerung eines ”Entstrickungsgewinns” durch Bildung eines Ausgleichspostens soll mit dem Gesetz an die Vorgaben von Art. 5 ATAD angepasst werden.

Dabei wird der Anwendungsbereich der Regelung in mehrfacher Hinsicht erweitert. In persönlicher Hinsicht steht sie künftig auch beschränkt Steuerpflichtigen offen. In sachlicher Hinsicht begünstigt sie künftig auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, Sachverhalte mit EWR-Staaten sowie Entstrickungssachverhalte ohne Änderung der Betriebsstättenzuordnung des Wirtschaftsguts (zB die sog. passive Entstrickung bei Änderung oder Neuabschluss eines DBA).

Andererseits soll der Katalog der schädlichen Ereignisse, die zu einer vollständigen Auflösung eines gebildeten Ausgleichspostens führen, überarbeitet und erweitert werden. Die Möglichkeit einer steuerneutralen Auflösung des Ausgleichspostens in Rückführungsfällen soll zudem vollständig entfallen.

Der erweiterte Anwendungsbereich soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein (§ 52 Abs. 8a EStG-E). Im Übrigen gilt die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG (Anwendung ab VZ 2021).

Anpassung der Stundungsregelungen in Fällen der fiktiven finalen Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG

Schließlich sollen auch die Stundungsregelungen in § 36 Abs. 5 EStG für Fälle der fiktiven „finalen

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

Betriebsaufgabe“ nach § 16 Abs. 3a EStG an die Vorgaben der ATAD angepasst werden.

§ 36 Abs. 5 EStG eröffnet die antragsgebundene Möglichkeit einer Steuerstundung in Fällen des § 16 Abs. 3a EStG (Entrichtung in fünf gleichen Jahresraten).

Der Regierungsentwurf sieht u.a. vor, dass eine Stundung im vorgenannten Sinne künftig in der Regel nur noch gegen Sicherheitsleistung gewährt wird. Ferner soll der Katalog von schädlichen Ereignissen, die zu einer vorzeitigen Fälligstellung der nicht entrichteten Steuer führen, erweitert werden. Schließlich sollen Anzeigeverpflichtungen im Hinblick auf das Vorliegen der Stundungsvoraussetzungen und den Eintritt eines schädlichen Ereignisses sowie entsprechende Sanktionsmechanismen bei Nichterfüllung eingeführt werden.

Nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG sind die Änderungen erstmals für den VZ 2021 anzuwenden.

Wegzugsbesteuerung

Der Regierungsentwurf sieht auch Anpassungen und - insb. für EU-/EWR-Fälle - Verschärfungen mit Blick auf die Regelungen des § 6 AStG zur Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen vor.

Eine unbefristete Stundung bis zur (tatsächlichen) Veräußerung der Anteile wird in Fällen des Wegzugs in EU-/EWR-Staaten künftig nicht mehr möglich sein. Vielmehr soll auch für diese Fälle eine Stundungsregelung gelten, nach der die geschuldete Steuer auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten entrichtet werden kann.

In persönlicher Hinsicht werden künftig natürliche Personen potenziell von der Vorschrift erfasst sein, die insgesamt sieben der letzten zwölf Jahre (und nicht mehr volle zehn Jahre) in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen sind. Darüber hinaus wird in Fällen, in denen der Steueranspruch wegen nur vorübergehender Abwesenheit nach Maßgabe der sog. Rückkehrerregelung entfällt, eine unbeschränkte Steuerpflicht für den Steuerpflichtigen und dessen (un)mittelbaren Rechtsnachfolger fingiert, sodass die Rechtsfolgen des § 6 AStG-E für diese bei erneutem Wegzug eingreifen können, obwohl sie nicht innerhalb der letzten zwölf Jahre mindestens sieben Jahre unbeschränkt steuerpflichtig waren.

Die vorgesehenen Neuregelungen gelten ab dem Veranlagungszeitraum 2022. Für die am 31. Dezember 2021 nach geltendem Recht noch laufenden Stundungen und Fristen sind die bisherigen Regelungen weiterhin anzuwenden.

Verrechnungspreise

Die Definition von nahestehenden Personen in § 1 Abs. 2 AStG-E wird dahingehend erweitert, dass auch der Anspruch auf mind. ein Viertel am Gewinn oder Liquidationserlös zu einem Nahestehen führt.

In § 1a AStG-E ist die in den bisherigen Entwürfen in § 1b AStG-E verortete “Preisanpassungsklausel” enthalten (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 04:51

Gewerbesteuer

Nicht durch die ATAD getrieben sind die im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung stehenden Anpassungen im Gewerbesteuergesetz. Im Wesentlichen wird hier die Kürzung des Gewerbeertrags beim Bezug von Hinzurechnungsbeträgen über ausländische Betriebsstätten oder Personengesellschaften ausgeschlossen.

Keywords

ATAD, EU-Recht, Gesetzgebung, Internationales Steuerrecht