

ATADUMSG

Geplante Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert, Frankfurt (Oder)

┆ Nachdem sich die Finanzverwaltung zweieinhalb Jahre Zeit gelassen hat, einen Referentenentwurf zur Umsetzung der ATAD zu veröffentlichen, sollte zum Ende des Jahres 2019 alles ganz schnell gehen. Geplant war, den Referentenentwurf vom 10.12.19 bereits am 16.12.19 vom Kabinett als Regierungsentwurf verabschieden zu lassen. Dazu kam es jedoch aufgrund von Widerständen aus dem Wirtschaftsministerium nicht. Da als Zugabe zur ATAD-Umsetzung auch Änderungen bei der Entstrickungsbesteuerung, ergänzt um eine neue „Welcome Tax“, Bestandteil des Referentenentwurfs sind, besteht nun immerhin etwas Zeit, zu fragen, worum es dabei geht. ┆

1. Die angepasste Entstrickungsbesteuerung

Die Entstrickungsbesteuerung für Betriebsvermögen ist grundsätzlich in § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG bzw. in § 12 Abs. 1 KStG geregelt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung verliert Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven, wenn ein Wirtschaftsgut aus einer deutschen in eine ausländische Betriebsstätte überführt wird. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Gilt für die ausländischen Betriebsstättengewinne ein DBA, das für Deutschland die Freistellung bei der Veräußerung des Wirtschaftsguts anordnet, geht das deutsche Besteuerungsrecht an einer späteren Veräußerung mit der Überführung vollumfänglich verloren (Ausschluss des Besteuerungsrechts).
- Bei Überführung in eine Betriebsstätte eines Staates, mit dem im DBA die Anrechnungsmethode vereinbart ist (z. B. Zypern oder VAE) oder mit dem kein DBA existiert, würde Deutschland den späteren Veräußerungserfolg zwar weiterhin besteuern können, müsste aber die ausländische Steuer nach § 26 KStG bzw. § 34c Abs. 1 EStG anrechnen. Damit ginge ebenfalls Steueraufkommen verloren (Beschränkung des Besteuerungsrechts).

Zur (Über-)Kompensation der steuerlichen Folgen enthalten § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG Regelungen zur Besteuerung der stillen Reserven bei der steuerlichen „Entstrickung“:

■ § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG

„³Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. ⁴Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.“

Überführung des
Wirtschaftsguts in
ausländische
Betriebsstätte

Ausschluss oder ...

... Beschränkung des
Besteuerungsrechts

Besteuerungsrecht
an den stillen
Reserven muss
sichergestellt werden

Es wird somit eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen fingiert, obwohl das Wirtschaftsgut tatsächlich nur in eine andere Betriebsstätte überführt wird und ggf. im deutschen Stammhaus auch weiterhin bilanziell erfasst bleibt. Da diese fiktive Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 2. HS EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, erfolgt im Zeitpunkt der Überführung in die andere Betriebsstätte eine Entstrickungsbesteuerung. Für Körperschaften sieht § 12 Abs. 1 KStG eine analoge Regelung zu § 4 Abs. 1 S. 3 EStG vor. Er verweist jedoch nicht auf § 6 EStG, sondern bestimmt selbst die Bewertung zum gemeinen Wert.

Im EU-Fall wird die Liquiditätsbelastung, die aufgrund der vorgezogenen Besteuerung für das Unternehmen entsteht, für Anlagevermögen europarechtskonform durch eine rätierliche Stundung über fünf Jahre nach § 4g EStG gemildert. Auch für Kapitalgesellschaften ist § 4g EStG anwendbar.

■ Fall 1

Eine norwegische Kapitalgesellschaft überführt ein Wirtschaftsgut aus ihrer deutschen Betriebsstätte in das Stammhaus nach Norwegen.

Die Gesellschaft ist nach § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG und § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG mit ihren Betriebsstättengewinnen in Deutschland beschränkt steuerpflichtig. Dieses Recht wird auch nicht durch das DBA Deutschland/Norwegen eingeschränkt.

Gemäß § 12 Abs. 1 KStG entstrickt Deutschland die stillen Reserven und besteuert diese. Nach aktueller Rechtslage wird aber die rätierliche Stundung nach § 4g EStG aus zwei Gründen nicht gewährt. Zum einen betrifft die Regelung ausschließlich unbeschränkt Steuerpflichtige und zum anderen ist Norwegen zwar EWR-, aber nicht EU-Staat. Da beide Einschränkungen europarechtswidrig sind, besteht Anpassungsbedarf. Bis die Norm vom Gesetzgeber angepasst wird, ist sie geltungserhaltend – gegen den Wortlaut – so auszulegen, dass sie auch für beschränkt Steuerpflichtige im EWR-Raum gilt.

Mit dem ATADUmsG soll die Norm europarechtlich angepasst werden. § 4g EStG-E wird daher auf alle (unbeschränkt und beschränkt) Steuerpflichtigen ausgeweitet und verweist zudem künftig auf § 36 Abs. 5 S. 1 EStG-E:

■ § 4g EStG-E

„¹Der Steuerpflichtige kann in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 zweiter Halbsatz anzusetzenden Wert eines Wirtschaftsguts auf Antrag einen Ausgleichsposten bilden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Wirtschaftsguts zugunsten eines Staates im Sinne des § 36 Abs. 5 S. 1 beschränkt oder ausgeschlossen wird (§ 4 Abs. 1 S. 3). ²Der Ausgleichsposten ist für jedes Wirtschaftsgut getrennt auszuweisen. Der Antrag ist unwiderruflich. ³Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes bleiben unberührt.“

Entnahme aus dem Betriebsvermögen wird fingiert

Stundung im EU-Fall möglich

Stundung muss auch für beschränkt Steuerpflichtige im EWR-Raum gelten

Anpassung von § 4g EStG durch ATADUmsG

■ § 36 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG-E

„¹Die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 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 Abs. 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. ²Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. ³Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; sie sollen in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden ...“

Beachten Sie | In der Praxis kursiert bisweilen die Ansicht, das BMF hätte damit die notwendige Anpassung der Norm an das Europarecht zum Anlass genommen, auch eine Verschärfung einzufügen, da nunmehr regelmäßig Sicherheitsleistungen bei der Inanspruchnahme der ratierlichen Stundung gefordert würden. Dem ist aber nicht zu folgen. § 4g S. 1 EStG-E verweist lediglich auf Staaten i. S. d. § 36 Abs. 5 S. 1 EStG-E. Die Sicherheitsleistungen werden aber nicht in S. 1, sondern in S. 3 gefordert. Damit gilt dieser Satz nicht für Stundungen nach § 4g EStG.

2. Die neue Willkommensbesteuerung

Im Zuge der ATAD-Umsetzung hat der Referentenentwurf die Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG aber auch um eine Verstrickungsbesteuerung bereichert, die vom BMF intern „Welcome Tax“ genannt wird. Hierfür soll § 4 Abs. 1 S. 3 EStG um einen zweiten Halbsatz ergänzt werden.

■ § 4 Abs. 1 S. 3, 2. HS EStG-E

.....; dies (*gemeint ist die Entstrickungsbesteuerung*) gilt 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 aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staates hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgt.“

Diese Ergänzung der Norm regelt nicht die Entstrickung aufgrund des Verlustes von Steuersubstrat durch die Überführung eines Wirtschaftsguts aus Deutschland in eine ausländische Betriebsstätte. Vielmehr greift sie, wenn das Wirtschaftsgut nach Deutschland überführt wird und damit ein deutsches Besteuerungsrecht verstärkt wird.

Keine Sicherheitsleistungen für Stundungen nach § 4g EStG

Verstrickung durch neue „Welcome Tax“

Verstärkung des Besteuerungsrechts durch Überführung nach Deutschland

Die Formulierung „Beschränkung ... entfällt“ ist dabei für das Verständnis von zentraler Bedeutung. Die Finanzverwaltung unterscheidet nämlich feinsinnig zwischen der Begründung und einer Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts.

- Voraussetzung für eine **Begründung** des Besteuerungsrechts ist, dass Deutschland vorher überhaupt kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven hatte. Das gilt im Outbound-Fall bei Einkünften, die einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen waren und für die eine abkommensrechtliche Freistellung gilt. Wenn das Wirtschaftsgut in das inländische Stammhaus überführt wird, wird deutsches Besteuerungsrecht begründet. Im Inbound-Fall läge eine Begründung vor, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Ausland in eine deutsche Betriebsstätte überführt wird.
- Eine **Verstärkung** des Besteuerungsrechts liegt hingegen vor, wenn Deutschland bislang ein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven hatte, das aber eingeschränkt war und diese Beschränkung aufgrund der Überführung entfällt. Dieser Fall betrifft Einkünfte aus Betriebsstätten, bei denen die ausländische Steuer nach § 26 KStG bzw. § 34c Abs. 1 EStG angerechnet werden musste. Entfällt die Steueranrechnungsverpflichtung aufgrund der Überführung des Wirtschaftsguts nach Deutschland, entfällt auch die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Nur diesen zweiten Fall will der Gesetzgeber als „Beschränkung“ erfassen.

Allerdings wird die Besteuerung nur ausgelöst, sofern im „Wegzugsstaat“ mit der Überführung eine Entstrickungsbesteuerung erfolgt. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Auch § 12 Abs. 1 KStG, also die korrespondierende Vorschrift für Körperschaften, wird um die Welcome Tax erweitert. § 12 Abs. 1 S. 2 und Abs. 1a KStG-E sollen die Norm entsprechend ergänzen.

Eine Begrüßungsbesteuerung für Wirtschaftsgüter, die in den deutschen Hoheitsbereich gelangen, muss bei erster Betrachtung Erstaunen hervorrufen. Im Folgenden soll daher dargestellt werden, warum die Finanzverwaltung diese Verschärfung im Referentenentwurf zum ATADUmsG vorschlägt.

2.1 Keine Begrüßungssteuer in Art. 5 ATAD

Aufgrund des Art. 5 Abs. 1 ATAD sind alle EU- und EWR-Staaten zur Einführung einer Exit Taxation für Kapitalgesellschaften verpflichtet, also zur Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen. Dabei sehen Art. 5 Abs. 2 und 3 der Richtlinie für EU- bzw. EWR-Fälle eine ratierte Stundung über fünf Jahre vor. Dies entspricht der Stundung nach § 4g EStG a. F.

Darüber hinaus bestimmt Art. 5 Abs. 5 ATAD eine Wertverknüpfung im Aufnahmestaat. Der Aufnahmestaat ist grundsätzlich an die Wertermittlung bei der Entstrickungsbesteuerung im Wegzugsstaat gebunden und muss einen entsprechenden Step-up zulassen. Diese Wertverknüpfung gilt aber nur, wenn der „Wegzugsstaat“ einen Wert ansetzt, der dem Marktwert entspricht. Andernfalls verstrickt der Aufnahmestaat das Wirtschaftsgut zum Marktwert.

Aufgrund der Freistellung vorher kein Besteuerungsrecht in Deutschland

Vorher beschränktes Besteuerungsrecht durch Anrechnungsmethode

Voraussetzung: Im „Wegzugsstaat“ muss Entstrickungsbesteuerung erfolgen

Verstrickung zum Marktwert im Aufnahmestaat

Beachten Sie | Eine Verstrickungssteuer oder Welcome Tax sieht die ATAD nicht vor. Ihre Einführung wäre also überschießend und nicht durch die EU-Richtlinie gedeckt. Die Norm muss sich daher am europäischen Primärrecht und nicht an der ATAD messen lassen.

2.2 Welcome Tax bei Überführung aus einer Anrechnungsbetriebsstätte ins Stammhaus

Wird ein Wirtschaftsgut aus einer Anrechnungsbetriebsstätte in das deutsche Stammhaus überführt, fällt die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts weg. Die Finanzverwaltung nennt dies „Verstärkung“ des Besteuerungsrechts. Hierbei taucht ein bilanzielles Problem auf. Vor der Verstrickung stand das Wirtschaftsgut (auch) in der Steuerbilanz des deutschen Stammhauses mit dem Buchwert. Wird es nunmehr im Ausland entstrickt und nach Deutschland in das Stammhaus überführt, erfolgt in der deutschen Steuerbilanz der Step-up. Gesetzestechisch wird hierfür zunächst eine Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3, 2. HS EStG-E und direkt anschließend eine Einlage nach § 4 Abs. 1 S. 9 EStG-E fingiert. Die Entnahme und Wiedereinlage werden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 2. HS EStG-E und § 6 Abs. 1 Nr. 5a, 2. HS EStG-E mit dem Wert angesetzt, den der andere Staat seiner Besteuerung zugrunde legt, höchstens jedoch mit dem gemeinen Wert.

■ Fall 2

Eine deutsche Kapitalgesellschaft überführt ein Wirtschaftsgut aus ihrer zypriotischen Montagebetriebsstätte nach Abschluss der dortigen Arbeiten in das deutsche Stammhaus. Der Buchwert in der deutschen Steuerbilanz beträgt 100 TEUR und der Marktwert 120 TEUR. Im deutschen Stammhaus kann das Wirtschaftsgut noch fünf Jahre genutzt werden.

Zypern hat mit der Umsetzung der ATAD in nationales Recht auch eine Entstrickungsbesteuerung eingeführt. Es werden bei Überführung 20 TEUR stille Reserven aufgelöst und besteuert. Deutschland muss den Step-up gewähren und das Wirtschaftsgut nunmehr mit 120 TEUR bilanzieren. Hierfür wird eine Entnahme aus dem deutschen Betriebsvermögen zum gemeinen Wert und die sofortige Wiedereinlage zu eben diesem gemeinen Wert fingiert. Durch die Entnahme werden nunmehr auch in Deutschland 20 TEUR stille Reserven besteuert. Anschließend kann die zypriotische Entstrickungssteuer auf die deutsche Verstrickungssteuer angerechnet werden. Denn durch den Step-up kann der deutsche Fiskus diese stillen Reserven später, bei deren Realisation, nicht mehr besteuern. Daher besteuert er sie vorsorglich „zur Begrüßung“.

Die Finanzverwaltung könnte hierfür auch eine überzeugende Begründung geltend machen. Da es sich um eine Anrechnungsbetriebsstätte handelt, darf Deutschland auch die stillen Reserven besteuern, die sich dort gebildet haben; allerdings unter Anrechnung der ausländischen Steuer. Aufgrund der Verstrickung zum gemeinen Wert bei Überführung nach Deutschland, also dem Step-up, ist Deutschland später an der Besteuerung dieser stillen Reserven gehindert. Daher wird sie sofort vorgenommen. Vernachlässigt man zunächst Zins- bzw. Liquiditätseffekte, ist das sogar folgerichtig.

ATAD sieht keine Verstrickungssteuer vor

Step-up in der deutschen Steuerbilanz nach Überführung

Fiktion der Entnahme aus dem deutschen BV und sofortige Wiedereinlage

Vorsorgliche sofortige Besteuerung der stillen Reserven folgerichtig

Allerdings wäre eine Sofortbesteuerung m. E. aus ökonomischer Perspektive und europarechtlich unverhältnismäßig. Das Problem lässt sich jedoch durch die geplante Neufassung des § 4g EStG, der künftig auch explizit auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 2. HS EStG-E verweisen soll, bezüglich der Welcome Tax reduzieren. Dies kann die Fortführung des Falls 2 verdeutlichen:

■ Weiterführung von Fall 2

Unterstellt man eine Restnutzungsdauer des nach Deutschland überführten Wirtschaftsgutes von fünf Jahren, ergeben sich bei Verstärkung des Besteuerungsrechts zwei gegenläufige Effekte. Zum einen kann das Unternehmen aufgrund des Step-ups über die nächsten fünf Jahre zusätzliche Abschreibungen i. H. d. aufgedeckten stillen Reserven als Betriebsausgaben geltend machen (jedes Jahr 1/5 der aufgedeckten stillen Reserven). Zum anderen muss es die aufgedeckten stillen Reserven über fünf Jahre durch Auflösung des Ausgleichspostens nach § 4g EStG als Betriebseinnahmen erfassen (jedes Jahr 1/5 der aufgedeckten stillen Reserven). Im Ergebnis wäre der Vorgang steuerneutral.

Das zeitliche Problem der vorweggenommenen Besteuerung kann somit liquiditätsschonend reduziert werden. Bei den fünf Jahren, die sowohl Art. 5 Abs. 5 ATAD als auch § 4g EStG als Stundungsdauer benennen, handelt es sich um eine Pauschalierung. Die tatsächliche Nutzungsdauer kann auch kürzer oder länger sein. Daher ist die ratierliche Besteuerung über fünf Jahre ein milderes Instrument als die Sofortbesteuerung, das aber nur in Einzelfällen treffgenau sein kann. Dieses Problem besteht bei Pauschalierungen aber immer und die Lösung ist m. E. ökonomisch und europarechtlich vertretbar.

Beachten Sie | Die neue Welcome Tax ist bei Verstrickungen von Wirtschaftsgütern aus Anrechnungsbetriebsstätten in das deutsche Stammhaus tatsächlich ökonomisch nachvollziehbar und europarechtlich abgesichert. Allerdings hat Deutschland weltweit ein großes DBA-Netz gespannt. Da Deutschland aktive Betriebsstätteneinkünfte abkommensrechtlich in aller Regel freistellt, sind Anrechnungsbetriebsstätten der Ausnahmefall.

2.3 Welcome Tax bei Überführung aus einer Freistellungsbetriebsstätte ins Stammhaus

Wird ein Wirtschaftsgut aus einer Freistellungsbetriebsstätte in das deutsche Stammhaus überführt, entfällt keine „Beschränkung“ des deutschen Besteuerungsrechts. In der Terminologie des BMF wird das Besteuerungsrecht „begründet“, nicht „verstärkt“. Damit greift auch nicht die Entnahmefiktion des § 4 Abs. 1 S. 3, 2. HS EStG-E.

Aufgrund des § 4 Abs. 1 S. 8, 2. HS EStG, der bereits mit dem SEStEG eingeführt wurde, wird jedoch eine Einlage (der stillen Reserven) fingiert. Daher erfolgt auch in diesem Fall steuerlich der Step-up. Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG wiederum zum gemeinen Wert.

Abschreibung und Auflösung des Ausgleichspostens sind i. E. steuerneutral

Anrechnungsbetriebsstätten für Deutschland der Ausnahmefall

Keine Entnahmefiktion ...

... aber Step-up zum gemeinen Wert

■ Fall 3

Eine deutsche Kapitalgesellschaft überführt ein Wirtschaftsgut aus ihrer österreichischen Betriebsstätte in das deutsche Stammhaus. Der Buchwert in der deutschen Steuerbilanz beträgt 100 TEUR und der Marktwert 120 TEUR. Im deutschen Stammhaus kann das Wirtschaftsgut noch fünf Jahre genutzt werden.

Österreich hatte bereits vor der ATAD-Umsetzung eine recht umfassende Entstrickungsbesteuerung. Die aufzudeckenden stillen Reserven i. H. v. 20 TEUR werden in Österreich besteuert.

Deutschland muss zwar künftig den Step-up gewähren, behandelt den Fall aber anders als bei der Anrechnungsbetriebsstätte. Es erfolgt nunmehr keine fiktive Entnahme und damit auch keine Verstrickungsbesteuerung in Deutschland. Aber die vormals stillen Reserven führen aufgrund der erforderlichen Wertverknüpfung zum Step-up. Unterstellt man wieder eine Restnutzungsdauer des nach Deutschland überführten Wirtschaftsgutes von fünf Jahren, kann das Unternehmen aufgrund des Step-ups über die nächsten fünf Jahre zusätzliche Abschreibungen i. H. d. aufgedeckten stillen Reserven als Betriebsausgaben geltend machen (jedes Jahr 1/5 der aufgedeckten stillen Reserven). Zum anderen muss es die aufgedeckten stillen Reserven aber nicht der Welcome Tax unterwerfen. Dies ist auch sachgerecht, weil sie sich in einer Betriebsstätte gebildet haben, für die die Freistellung in Deutschland vereinbart wurde.

Beachten Sie | Weder § 4 Abs. 1 EStG-E noch § 12 Abs. 1 KStG-E unterscheiden zwischen Anrechnungs- und Freistellungsbetriebsstätten. In der Begründung des Referentenentwurfs zum ATADUmsG wird aber nur der Fall der Anrechnungsbetriebsstätte als Beispiel explizit erwähnt (S. 41). Bezüglich der Begrüßungsbesteuerung für Wirtschaftsgüter aus Freistellungsbetriebsstätten greift der Entwurf nicht, weil ökonomisch keine Beschränkung des Besteuerungsrechts entfällt und rechtlich keine fiktive Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3, 2. HS EStG-E erfolgt. Der Step-up würde weiterhin erfolgsneutral erfolgen.

2.4 Welcome Tax bei Überführung aus ausländischem Stammhaus in eine Betriebsstätte

Denkbar ist aber auch der Fall, bei dem das Wirtschaftsgut aus einem ausländischen Stammhaus in eine deutsche Betriebsstätte überführt wird. Das deutsche Besteuerungsrecht wird wiederum mit der Überführung begründet (nicht verstärkt), ohne dass es in Zukunft zu einer Anrechnung der ausländischen Steuer kommt. Nach dem geplanten § 4 Abs. 1 S. 3, 2. HS EStG-E würde auch dieser Sachverhalt die Welcome Tax nicht auslösen.

■ Fall 4

Eine österreichische Kapitalgesellschaft überführt ein Wirtschaftsgut aus ihrem Stammhaus in eine deutsche Betriebsstätte. Der Buchwert in der österreichischen Steuerbilanz beträgt 100 TEUR und der Marktwert 120 TEUR.

**Zusätzliche
Abschreibungen
ohne Welcome Tax**

**Keine Welcome Tax,
da keine Verstärkung
des Besteuerungs-
rechts**

Österreich würde wieder entstricken, also die stillen Reserven (20 TEUR) aufdecken und besteuern. In die deutsche Betriebsstättenerfolgsermittlung wird das Wirtschaftsgut mit dem gemeinen Wert (Marktwert) aufgenommen. Da das Wirtschaftsgut vor der Entstrickung nicht in Deutschland steuerverhaftet war, erfolgt auch keine fiktive Entnahme aus dem deutschen Betriebsvermögen und somit auch keine Begrüßungsbesteuerung. Das ist auch sachgerecht, weil Deutschland kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven, die sich im ausländischen Stammhaus gebildet haben, hatte und haben soll. Das Wirtschaftsgut wurde bislang auch nicht in der deutschen Betriebsstättenerfolgsermittlung, sondern in der des ausländischen Stammhauses erfasst.

Beachten Sie | Bei der Überführung in eine deutsche Betriebsstätte erfolgt kein Step-up, sondern eine erstmalige Erfassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert im Betriebsvermögen der Betriebsstätte. Und damit entgeht Deutschland auch kein Besteuerungssubstrat. Eine Begrüßungssteuer wird nicht erhoben und wäre auch nicht sachgerecht.

FAZIT |

Die geplanten Änderungen bei der Entstrickungsbesteuerung im Betriebsvermögen, die der Referentenentwurf des ATADUmsG vorsieht, sind erforderlich, um die Stundungsregelung europarechtskonform auszugestalten. Geltungserhaltend ist, § 4g EStG für alle (unbeschränkt oder beschränkt) Steuerpflichtigen aus EWR-Staaten anzuwenden.

Die geplante Welcome Tax, die der Referentenentwurf des ATADUmsG bei Verstrickungen im Betriebsvermögen vorsieht, erscheint bei oberflächlicher Betrachtung skurril. Allerdings ist sie systematisch nachvollziehbar ausgestaltet und durch die Gewährung der ratierlichen Stundung wohl auch europarechtskonform ausgestaltet. Allerdings wird die Anzahl der praktischen Fälle, in denen sie Anwendung findet, gering sein. Denn einerseits greift sie nur bei Überführungen aus Anrechnungsbetriebsstätten und andererseits auch nur, wenn der andere Staat eine Entstrickungsbesteuerung vornimmt.

Keine fiktive Entnahme, keine Begrüßungsbesteuerung

Kein Step-up, sondern erstmalige Erfassung des Wirtschaftsguts