

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Entwicklungslinien und Zukunft
des deutsch-europäischen Steuerrechts

Brexit – Auswirkungen auf Europa

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung
am 26. Juni 2017

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitervorschlag:

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2017, ifst-Schrift 520 (2017)

ISBN: 978-3-89737-180-4
15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten
© Institut Finanzen und Steuern e.V.
Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin
In Medienkooperation mit DER BETRIEB
Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst
E-Mail: kundenservice@fachmedien.de
Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959
Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts

Brexit – Auswirkungen auf Europa

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung
am 26. Juni 2017

mit

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz,
RA Dr. Wolfgang Haas, Prof. Dr. Johanna Hey,
WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder, Prof. Dr. Ronnie Schöb,
Prof. Dr. Christoph Spengel, Dr. Ludolf v. Wartenberg

bearbeitet durch:

Ass. iur. Timur Nayin, LL.B.

Universität zu Köln/Institut für Steuerrecht

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 520:

Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2017

Unter der Flagge einer „fairen und effizienten Unternehmensbesteuerung“ ist die EU im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung zuletzt aktiv wie nie zuvor geworden. Neben dem Ziel einer einheitlichen – eines Tages auch konsolidierten – Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage will sie sicherstellen, dass „Gewinne effektiv dort besteuert werden, wo sie entstehen“. Mit der bereits verabschiedeten Anti Tax Avoidance-Richtlinie 1 („ATAD 1“) wird ein erstes europäisches Mindestniveau an steuerlichen Missbrauchs- und Anti-BEPS-Vorschriften statuiert. Die in den kommenden Jahren in nationales Recht umzusetzende Richtlinie enthält Vorschriften über die Wegzugs- und Hinzurechnungsbesteuerung, eine Zinsschrankenregelung sowie eine allgemeine Missbrauchsvorschrift. In Ergänzung sollen mit der – noch nicht im Gesetzgebungsverfahren abgeschlossenen – Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie 2 („ATAD 2“) Regelungen gegen hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit Drittstaaten geregelt werden. Zu beiden Richtlinien werden sich nationale Umsetzungs- und Reformfragen stellen, mit Blick auf die Zinsschranke ggf. auch Fragen im Zusammenspiel zwischen deutschem Verfassungsrecht und Europarecht, außerdem prozessuale Fragen hinsichtlich gerichtlicher Zuständigkeiten.

Während ATAD 1 und 2 auf Steuerverschärfungen gerichtet sind, werden mit dem neuen Richtlinienvorschlag einer gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) auch Vorschläge zur Schaffung von Anreizen zur Eigenfinanzierung, zur Förderung von FuE und zur Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs vorgelegt. International könnten hier auch die neue, wirtschaftsfreundliche Ausrichtung in der US-Steuerpolitik sowie der anstehende Brexit die Entwicklung der deutschen und europäischen Steuerpolitik beeinflussen.

Das ifst ist bei seiner Jahrestagung am 26. Juni 2017 den Fragen nachgegangen, wie die skizzierten Entwicklungen zusammenpassen und zusammenwirken und welche Änderungen im deutsch-europäischen Steuerrecht zu erwarten sind. Außerdem wurden im Rahmen der ifst-Kuratoriumssitzung und -Mitgliederversammlung die Auswirkungen des Brexit auf Europa diskutiert. Der vorliegende Tagungsband fasst die Beiträge der Referenten und die Podiumsdiskussion zusammen.

Institut Finanzen und Steuern

Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im September 2017

Inhaltsverzeichnis

I. Brexit – Auswirkungen auf Europa (Prof. Dr. Ronnie Schöb)	7
1. Ein vereintes Europa	8
2. Votum für den Brexit	8
3. Brexit: Was auf dem Spiel steht	9
4. Harter oder doch sanfter Brexit?	11
5. Europa 2027	14
II. Begrüßung (Dr. Ludolf von Wartenberg)	15
III. Einführung (Prof. Dr. Johanna Hey)	15
IV. Anti-Tax Avoidance Directive I und II (WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder)	17
1. Überblick und persönlicher Anwendungsbereich der ATAD I	17
2. Zinsschranke	18
3. Entstrickung	19
4. Missbrauch	20
5. Hinzurechnungsbesteuerung	20
6. Hybride Gestaltungen	22
V. GKKB, ATAD, US/UK (Prof. Dr. Christoph Spengel)	23
1. GKKB und ATAD (BEPS „light“)	24
2. GKKB „pur“	24
3. GKKB-Erweiterungen:	25
a. AGI – Allowance for Growth and Investment	25
b. R&D Super-Deduction	26
c. Abzug von Auslandsverlusten	26
4. Im Steuerwettbewerb mit UK/USA	26
5. Fazit	27
VI. Konflikte mit EU-Primärrecht (Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz)	28
VII. Wünsche aus Sicht der Wirtschaft (RA Dr. Wolfgang Haas)	31
VIII. Podiumsdiskussion	33
Anhang	37

Tagungsbericht (Ass. iur. Timur Nayin, LL.B.¹)

Gegenstand der Jahrestagung des Instituts Finanzen und Steuern am 26. Juni 2017 in Berlin waren die Entwicklungslinien und die Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts. Im Vorfeld der Jahrestagung hielt *Prof. Dr. Ronnie Schöb* im Rahmen der ifst-Kuratoriumssitzung und -Mitgliederversammlung einen Vortrag zum Ausstieg Großbritanniens aus der EU (Brexit) und zu dessen Auswirkungen auf Europa.

I. Brexit – Auswirkungen auf Europa (Prof. Dr. Ronnie Schöb²)

Zu Beginn seines Vortrags zeichnete *Prof. Dr. Ronnie Schöb* zwei mögliche Szenarien für das Jahr 2027:

Im ersten Szenario demonstrieren die Bürger Großbritanniens anlässlich des 10. Jahrestags des Beginns der Brexit-Verhandlungen und fordern ein Referendum zur Wiederaufnahme in die EU. Gleichzeitig wird auf dem EU-30-Gipfel die erfolgreiche Bewältigung der Weltwirtschaftskrise von 2023 gefeiert. Ein mit Russland und der Ukraine abgeschlossenes Freihandelsabkommen hat die EU-Mitgliedsstaaten enorm vorangetrieben.

Im zweiten Szenario lässt sich Theresa May auf einem Sonderparteitag der Tories feiern. Sie sagt, dass der Brexit zwar teuer gewesen sei, aber der Verbleib ein Vielfaches gekostet hätte, und würdigt die Weitsicht der britischen Bevölkerung, die 2016 für den Brexit gestimmt hat. Gleichzeitig endet der EU-24-Gipfel ohne Abschlusskommuniqué. Im Frühjahr 2027 haben die Austrittsverhandlungen mit Dänemark, Schweden und Finnland begonnen. Die Suspendierung der Mitgliedschaft Ungarns wird verlängert. Der Versuch, die Wirtschaftspolitik zur Eindämmung der seit 2023 andauernden Wirtschaftskrise zu koordinieren, scheitert. Das geplante Referendum zur Wiedereinführung der DM in Deutschland führt zu heftigen Währungs- und Börsenturbulenzen.

Irgendwo zwischen diesen beiden Szenarien liege die tatsächliche Entwicklung bis zum Jahr 2027, schätzt *Prof. Dr. Ronnie Schöb*.

¹ *Ass. iur. Timur Nayin* ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln.

² *Prof. Dr. Ronnie Schöb* ist Inhaber des Lehrstuhls für Finanzwissenschaft mit dem Schwerpunkt Internationale Finanzpolitik an der Freien Universität Berlin.

1. Ein vereintes Europa

Im nächsten Teil seines Vortrags stellte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* auf die historische Idee vom vereinten Europa ab und zitierte aus der Präambel der römischen Verträge von 1957. Danach sei es bei der europäischen Idee um die Schaffung von Grundlagen für einen immer engeren Zusammenschluss europäischer Völker gegangen. 2017 habe man in diesem Sinne 60 Jahre europäische Integration gefeiert. *Prof. Dr. Ronnie Schöb* erwähnte auch den Friedensnobelpreis, den die Union zum 55. Geburtstag mit der Begründung erhielt, dass sie und ihre Vorgänger über sechs Jahrzehnte zur Förderung von Frieden und Versöhnung beigetragen haben. Neben der politischen Idee erklärte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* die hinzugetretene ökonomische Idee vom vereinten Europa. Unter dem Leitsatz „Wohlstand durch wirtschaftliche Integration“ zeichnete er drei wichtige ökonomische Entwicklungsschritte nach. Zunächst die Schaffung einer Zollunion, vollendet 1968, zu der Großbritannien 1973 beitrug. Dann die Entwicklung von der Zollunion zum gemeinsamen Markt, vollendet 1993, welche auch durch Großbritannien mitgestaltet wurde. Und schließlich die Einführung einer einheitlichen Währung 1999/2002 – ohne Beteiligung Großbritanniens.

Prof. Dr. Ronnie Schöb benannte als Kern der Europäischen Integration vier Freiheiten: Der freie Warenverkehr, der freie Personenverkehr, die Dienstleistungsfreiheit und der freie Kapitalverkehr. Als Kennzahl für den wirtschaftlichen Erfolg der europäischen Integration sei ein Einkommensgewinn seit 1992 je Einwohner von 450 € pro Jahr hervorzuheben. Großbritannien habe aber insbesondere gegenüber der Freiheit des Personenverkehrs und gegenüber der Dienstleistungsfreiheit große Bedenken gehabt, welche letztlich auch zum Brexit beigetragen hätten.

2. Votum für den Brexit

Im zweiten Teil ging *Prof. Dr. Ronnie Schöb* auf die Brexit-Entscheidung Großbritanniens ein. Dazu listete er die Ergebnisse des Referendums auf und machte eine tiefe Spaltung in der Bevölkerung Großbritanniens aus. Während sich bei den Jugendlichen 71 % für den Verbleib in der EU aussprachen, hätten die über 65-Jährigen zu 64 % für den Austritt gestimmt. Regionale Unterschiede erkenne man beispielsweise in London und Schottland, wo etwa 60 % für den Verbleib gestimmt hätten.

Als nächstes versuchte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* die entscheidenden Gründe zu finden, die letztlich zum Votum für den Brexit geführt haben. Dazu

warnte er zunächst davor, dem englischen Wähler vorschnell zu unterstellen, dass er nur auf populistische Versprechungen reingefallen sei. Es habe in der Bevölkerung der Wunsch nach Unabhängigkeit von einer Regierung durch Brüssel und von der Rechtsprechung des EuGH gegeben. Außerdem hob *Prof. Dr. Ronnie Schöb* die Bedeutung der EU-Agrarordnung für Großbritannien hervor. Der Eintritt in die Union habe für Großbritanniens zu einem Verlust traditioneller Handelsbeziehungen zu den Commonwealth-Staaten geführt. Die Abschottung der EU von anderen Agrarmärkten habe im Übrigen dazu geführt, dass landwirtschaftliche Produkte in Großbritannien um ca. 20 % teurer geworden seien. Bei den Konsumenten habe es durch die europäische Integration sehr viele Verlierer und bei den Produzenten landwirtschaftlicher Produkte nur wenige Gewinner gegeben.

In Großbritannien sähen zudem viele eine unzureichende Integration der damaligen Zuwanderer während der großen Freizügigkeit in den 50er und 60er Jahren. Hieraus leite sich auch die Befürchtung der steigenden Migration aus den osteuropäischen EU-Staaten ab. Man befürchte neben einer Niedriglohnkonkurrenz auch eine Konkurrenz um billigen Wohnraum und um Sozialleistungen. Häufig würde Globalisierung mit der EU-Integration gleichgesetzt. Bei den negativen Effekten der Globalisierung, etwa wachsender Lohnungleichheit und Importkonkurrenz durch Billigimporte, werde nicht unterschieden, ob diese auf den Grad des technischen Fortschritts oder auf die ökonomische Integration zurückzuführen sind.

Welcher dieser Gründe letztlich zum Votum für den Brexit geführt habe, könne nicht exakt bestimmt werden. Viele dieser Gründe seien jedoch Ursache dafür, dass große Teile der Bevölkerung Großbritanniens die europäische Integration nicht als Erfolgsgeschichte ansähen.

3. Brexit: Was auf dem Spiel steht

Im Zusammenhang mit den Risiken durch den Brexit erklärte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* zunächst die Bedeutung Großbritanniens für die EU. Der Bevölkerungsanteil Großbritanniens in der EU liege bei 12,8 % (Deutschland 16 %, Frankreich 13,1 %), was dem Anteil der 12 kleinsten Mitgliedsstaaten entspreche. Der Anteil Großbritanniens am Bruttoinlandsprodukt der EU liege bei 17,6 % (Deutschland 20,7 %, Frankreich 14,9 %), was dem Anteil der 20 wirtschaftlich kleinsten Mitgliedsstaaten entspreche. 13,6 % der deutschen EU-Exporte gingen nach Großbritannien (so viel wie in die 16 Nationen mit dem kleinsten Importvolumen aus Deutschland) und 7,2 % der deutschen EU-Importe kämen aus Großbritannien (so viel wie aus den

13 Nationen mit dem kleinsten Exportvolumen nach Deutschland). Der Brexit sei daher ein wirtschaftlicher Schock für Deutschland und Europa.

Als nächstes stellte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* die Folgen des Brexit für Deutschland dar. Dazu ging er zunächst auf die statischen Wachstumseffekte ein, also solche, die durch den Wegfall der Vorteile des Binnenmarkts entstehen. Er berief sich dazu auf eine Schätzung des ifo Instituts, die zwischen einem sanften Ausstieg Großbritanniens und der harten Isolierung Großbritanniens unterscheide. Für Großbritannien ergebe sich ein Verlust des BIP je Einwohner zwischen 0,63 % und 2,98 %. Auch Irland sei hierbei mit einem Verlust des BIP je Einwohner zwischen 0,82 % und 2,66 % stark betroffen. Der Verlust für Deutschland sei dagegen wesentlich moderater und bewege sich in einem Bereich zwischen 0,08 % und 0,33 %.

Sodann ging *Prof. Dr. Ronnie Schöb* auf die dynamischen Wachstumseffekte ein. Dazu gehörten sinkender Wettbewerbsdruck und verringerte Investitionstätigkeit aufgrund verringerten Kapitalverkehrs. Nach einer weiteren Schätzung des ifo Instituts liege der Realeinkommensverlust für Deutschland zwischen -0,3 % und -2,0 %. Die Europäische Kommission prognostiziere insgesamt dennoch ein Wachstum für die EU, während man in Großbritannien mit einem Einbruch, insbesondere der Investitionen, rechnet.

Als weitere Folge des Brexit ging *Prof. Dr. Ronnie Schöb* auf strukturelle Veränderungen im Finanzsektor ein. Dazu hob er die Bedeutung des sog. Passportings hervor, welches das Recht beschreibt, Finanzdienstleistungen innerhalb der EU grenzüberschreitend anzubieten. Der Bankensektor Großbritanniens erziele 20 % seines jährlichen Umsatzes in der EU, der Versicherungssektor sogar 28 %. Diese Umsatzanteile seien durch den Verlust des Rechts auf Passporting gefährdet. *Prof. Dr. Ronnie Schöb* stellte dazu eine Prognose von PWC dar, wonach 70.000–100.000 Stellen in der City verloren gehen würden. Eine Prognose von Ernst & Young rechne sogar mit einem Verlust von 232.000 Stellen. Tatsächlich seien inzwischen bereits 9.000 Stellenverlagerungen angekündigt worden. *Prof. Dr. Ronnie Schöb* sieht hier einen möglichen Vorteil für Deutschland als Standort.

Zu den folgenden strukturellen Veränderungen im verarbeitenden Gewerbe erläuterte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* zunächst die historische Entwicklung. Durch die hohe Wertschöpfung des Finanzsektors sei es durch den binnenwirtschaftlichen Anstieg der Nachfrage nach Dienstleistungen und der realen Aufwertung des Pfunds zu hohen Einkommenssteigerungen gekommen. Gleichzeitig habe der verarbeitende Sektor deutlich an Wettbewerbsfähigkeit

verloren. So sei von 1979 bis 2014 der Anteil des verarbeitenden Gewerbes am BIP von 20,9 % auf 9,5 % und die Anzahl der Beschäftigten von 23,5 % auf 8,1 % geschrumpft. Das verarbeitende Gewerbe sei daher in Großbritannien der große Verlierer der europäischen Integration gewesen. Der Brexit könne diese Entwicklung nun umkehren und zu einer Stärkung des verarbeitenden Gewerbes führen.

Prof. Dr. Ronnie Schöb zeigte auch strukturelle Veränderungen im Automobilssektor auf. Durch reduzierte Importlastigkeit und Exportsteigerungen profitiere zum Beispiel die neu entstandene Automobilindustrie, wozu auch die Produktionsstandorte deutscher Unternehmen in Großbritannien gehörten. Langfristig ergäben sich jedoch Gefahren für die exportorientierte Automobilindustrie. Nach einer Studie von Deloitte werde die deutsche Automobilindustrie durch Zölle und das schwächere Pfund ausgebremst und es sei mit einem Preisanstieg bei deutschen Autos in Großbritannien um bis zu 21 % zu rechnen. Da jedes fünfte aus Deutschland exportierte Auto nach Großbritannien gehe, könne es bis 2019 zu Umsatzeinbußen von ca. 12,4 Mrd. € und damit etwa 18 % des bisherigen Handelsvolumens kommen.

Bei den Auswirkungen auf den EU-Haushalt unterschied *Prof. Dr. Ronnie Schöb* zwischen einmaligen und langfristigen Effekten. Unter dem Stichwort Brexit Bill werden verbleibende Zahlungsverpflichtungen Großbritanniens mit 60 Mrd. €, teilweise sogar mit 100 Mrd. €, beziffert. Dazu zähle der Anteil an den Nettoverpflichtungen (sog. *resta à liquider*, RAL, z.B. Pensionsverpflichtungen), Verpflichtungen aus dem siebenjährigen mittelfristigen Finanzrahmen (2014–2020) und Versprechen für künftige Zahlungen im Rahmen der EU-Strukturpolitik (abhängig von der zukünftigen Budgetplanung).

Zu den langfristigen Effekten gehörten der Ausfall Großbritanniens als Nettozahler und zusätzliche Zolleinnahmen, die zu 80 % dem EU-Haushalt zufließen würden. Es entstünde eine Haushaltslücke von 10 Mrd. €, was zu einer Beitragserhöhung für Deutschland in Höhe von ca. 3 Mrd. € jährlich führe. Dem könnte durch Ausgabenkürzungen, zum Beispiel bei der gemeinsamen Agrarpolitik, entgegengewirkt werden.

4. Harter oder doch sanfter Brexit?

In diesem Teil seines Vortrags ging *Prof. Dr. Ronnie Schöb* auf die Ziele der Premierministerin Theresa May ein, die vor den Parlamentswahlen im Zusammenhang mit dem Brexit in einer Art Weißbuch formuliert wurden.

Dazu gehörte zunächst die Wiedergewinnung der Gesetzgebungssouveränität. Man wolle lieber internationale Schiedsgerichte installieren als eine Rechtsprechung durch den EuGH. Es sollten außerdem keine Handels- und Reisebeschränkungen mit Irland bestehen. Zudem solle eine Einwanderungskontrolle stattfinden, wobei allerdings EU-Bürger, die im Vereinigten Königreich leben, alle ihre bestehenden Rechte behalten könnten. Über genaue Zuwanderungsregelungen wurde jedoch bislang nichts gesagt. Mit der EU wolle man für viele Bereiche, insbesondere für den Dienstleistungssektor, Freihandel ermöglichen. Anstatt einer Zollunion möchte man das Recht auf eigene Außenzölle nutzen.

Zum Thema Arbeitsfreizügigkeit und Zuzugskontrolle wies *Prof. Dr. Ronnie Schöb* darauf hin, dass dies für den damaligen Premierminister David Cameron bei der Entscheidung, ein Referendum zum Brexit durchzuführen, keine Rolle gespielt habe. Weiter erklärte *Prof. Dr. Ronnie Schöb*, dass die größte Schwierigkeit eines Freihandelsabkommen sei, dass es zeitlich erst nach dem Austritt verhandelt werden könne. Mit Hinweis auf die fünfjährigen Verhandlungen mit Kanada über das Freihandelsabkommen CETA und den Widerstand einer kleinen belgischen Region wies er auf die Schwierigkeiten von Verhandlungen über Freihandelsabkommen hin. Bei CETA hätten dabei Regelungen zum Dienstleistungsverkehr nicht einmal eine große Rolle gespielt. Man müsse außerdem beachten, dass Beschränkungen auf wenige ausgewählte Sektoren nach den Regularien der WHO nicht zulässig seien. Durch die abweichenden Außenzölle bedürfe es bei einem Freihandelsabkommen außerdem Ursprungslandnachweise.

Im Rahmen des harten Brexit würde Großbritannien wieder eigenständiges Mitglied der WHO. Daraus ergebe sich eine Schedulesproblematik. Großbritannien könne zwar relativ problemlos die 5.200 geltenden Zölle übernehmen. Schwierigkeiten bereite dagegen aber die Aufteilung der geltenden Quoten zwischen der EU und Großbritannien. Die Quoten erlaubten höhere Zölle auf über die Quote hinausgehende Mengen und beinhalten damit das Recht auf protektionistische Maßnahmen. Dieses Recht sei zwischen den EU27-Staaten und Großbritannien umkämpft. Es eröffne sich zudem die Chance für die Handelspartner Großbritanniens, die Quoten neu zu verhandeln. Als Beispiel nannte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* Lammfleisch aus Neuseeland. Neuseeland dürfe jährlich 230.000 Tonnen Lammfleisch zollfrei in die EU exportieren, darüber hinaus werde Lammfleisch aber mit 57 % besteuert. Diese Quote könnte nach dem Brexit zwischen Großbritannien und der EU, etwa entsprechend den derzeitigen Importmengen, aufgeteilt werden. Dadurch verliere Neuseeland jedoch Flexibilität, um auf Nachfrageände-

rungen reagieren zu können. Daher sei es denkbar, dass Neuseeland eine höhere Quote nachverhandeln wolle. Hier ließe sich Protektionismus durch eine möglichst niedrige eigene Quote verwirklichen. Wenn es Neuseeland zudem gelinge, einen Schaden aufgrund der Aufteilung der Quoten nachzuweisen, könnte es bei der WHO Widerspruch einlegen – mit der Folge eines Schiedsverfahrens.

Insgesamt müsse Großbritannien nach vollzogenem Austritt 759 Verträge mit 168 Ländern neu verhandeln, darunter 295 bilaterale Handelsabkommen, 202 regulatorische Kooperationen, 69 Fischereiabkommen und 65 Transportabkommen allein im Flugverkehr. Die Verhandlungen könnten jeweils aber erst nach vollzogenem Austritt stattfinden, weshalb man bereits jetzt über Übergangsregelungen nachdenken müsse.

Prof. Dr. Ronnie Schöb erklärte nun – zur Situation nach den Parlamentswahlen – die teilweise konträr gerichteten Ziele der kleinen nordirischen Koalitionspartei DUP, deren Hilfe Theresa May für die Mehrheitsbildung brauchte. Die DUP sei zwar für den Brexit, aber gegen Grenzkontrollen zwischen Nordirland und Irland und damit de facto für Personenfreizügigkeit. Sie sei außerdem gegen Handelsbeschränkungen zwischen Nordirland und Irland und setze sich damit für einen großen irisch-nordirischen Binnenmarkt ein. Die DUP wolle auch keine höheren Kosten für irische Unternehmen in Großbritannien und begründe dies damit, dass 400.000 irische Stellen von Exporten ins Vereinigte Königreich abhingen. Damit stelle sich nach den Parlamentswahlen die Frage, ob nun doch wirtschaftlichen Überlegungen der Vorrang eingeräumt werde. *Prof. Dr. Ronnie Schöb* nannte zu den Handelsbeziehungen mit Irland das Beispiel von Guinness Bier. Dieses werde zunächst in Dublin gebraut, dann in Ost-Belfast abgefüllt und schließlich wiederum in Dublin verschifft und exportiert.

Vorausschauend könne sich *Prof. Dr. Ronnie Schöb* das sog. norwegische Modell vorstellen. Damit meint er Regelungen mit nur kleineren Abstrichen vom Status Quo. Norwegen habe das Recht, eigene Zölle zu setzen, die derzeit im Durchschnitt niedriger als die EU-Zölle seien. Norwegen dürfe außerdem eigenständige Freihandelsabkommen abschließen und eigenständige Agrarpolitik betreiben. Auch falle Norwegen nicht unter die Rechtsprechung des EuGH. Er wies jedoch drauf hin, dass durch die Mitgliedschaft in anderen supranationalen Einrichtungen wie beispielsweise der WHO keine gänzliche Unabhängigkeit bestehe.

Am norwegischen Modell, so vermutete *Prof. Dr. Ronnie Schöb*, störe Großbritannien aber die Geltung der vier oben genannten Grundfreiheiten – einschließlich der Personenfreizügigkeit. Schwierig sei auch der Umstand, dass Norwegen EU-Regeln zum Binnenmarkt ohne Mitbestimmungsrecht übernehmen und zudem Zahlungen an die EU leisten müsse. Bei den Regelungen zur Migration und insbesondere zur Inanspruchnahme nationaler Sozialsysteme sei ein „Inländervorrang“ light, wie in der Schweiz, denkbar. Jedenfalls müsse man über die Einbeziehung der Finanzdienstleistungen verhandeln.

5. Europa 2027

Prof. Dr. Ronnie Schöb hielt fest, dass die ursprüngliche Zielsetzung eines „immer engeren Zusammenschlusses der europäischen Völker“ von immer weniger Europäern geteilt werde. Die demokratische Legitimation würde dort in Frage gestellt, wo das Prinzip der Subsidiarität als das Recht auf unterschiedliche Zielvorstellungen immer stärker eingeschränkt werde. Europa als Vision und insbesondere das Vertrauen in die europäischen Institutionen seien verloren gegangen. Dazu zitierte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* Werner Schneyder mit dem Zitat: „Europa besteht aus Staaten, die sich nicht vorschreiben lassen wollen, was sie selbst beschlossen haben.“

Die Verhandlungen mit Großbritannien könnten zum Anlass genommen werden, um über einen neuen institutionellen Rahmen für die gesamteuropäische Integration mit unterschiedlichen Geschwindigkeiten nachzudenken.

Dazu stellte *Prof. Dr. Ronnie Schöb* vier Varianten vor. Erstens die Idee der Vereinigten Staaten von Europa mit einer Ausweitung der Eurozone und Fortführung der europäischen Integration bis hin zu einer europäischen Föderation. Zweitens die Sicherung des Status Quo, also einen Stopp des Integrationsprozesses ohne Rückschritte. Drittens eine verschlankte EU mit stärkerer Betonung der Subsidiarität und Einführung einer atmenden Währungsunion. Letzteres meine das Recht einzelner Länder, die ihre wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht in den Griff bekommen, temporär auszuscheiden. Dabei sollten gemeinsame Aufgaben in den Bereichen der Außenpolitik, Verteidigungspolitik, Grenzsicherung und Asylpolitik klar definiert werden. Und viertens ein multi-institutionelles Europa. Hierbei stehe neben der EU eine europäische Freihandelsassoziation als erweiterter Teil des europäischen Integrationsprozesses mit stärkerer nationaler Rechtsautonomie.

Prof. Dr. Ronnie Schöb beendete seinen Vortrag mit einem Zitat Joachim Gaucks aus dem Februar 2017: „Die EU steckt heute in der größten Ver-

trauenskrise seit ihrer Gründung.“ Weiter zitierte er Jean Monnet: „Ich war immer überzeugt, dass sich Europa in Krisen formt, dass es die Summe der Maßnahmen ist, mit denen auf diese Krisen reagiert wird.“ Es sei diese Überzeugung, die heute auf dem Prüfstand stehe.

II. Begrüßung (Dr. Ludolf von Wartenberg³)

Dr. Ludolf von Wartenberg hieß alle Teilnehmer der Jahrestagung des Instituts Finanzen und Steuern im Franz-von-Mendelssohn-Saal des Hauses der Deutschen Wirtschaft willkommen. Angesichts der Aktivitäten der Europäischen Kommission, der Weiterentwicklung der Europäischen Union und der Bemühungen Frankreichs und Deutschlands, eine gemeinsame Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer zu finden, sei die Wahl des Themas durch den Vorstand genau richtig, betonte er.

III. Einführung (Prof. Dr. Johanna Hey⁴)

Prof. Dr. Johanna Hey stellte fest, dass die Unternehmensbesteuerung als Thema im laufenden Wahlkampf und in den bislang veröffentlichten Wahlprogrammen nicht oder nur unter dem Gesichtspunkt der Missbrauchsvermeidung auftauche. Dieser Gesichtspunkt stehe im Kern der europäischen Diskussion und damit auch die Frage, inwiefern Missbrauchsvermeidung im Steuerrecht Aufgabe des europäischen Rechts sei.

Bei der Unternehmensbesteuerung werde Deutschland in erheblichem Maße von außen gesteuert, es gehe nämlich um Standortpolitik. In Deutschland habe man im Unternehmenssteuerrecht zehn Jahre Stillstand erlebt. Seit 2007 bzw. 2008 mit der letzten Unternehmenssteuerreform sei es sukzessive zu Verschärfungen gekommen. Rücknahmen habe es fast ausschließlich im Zusammenhang mit Gegenfinanzierungsmaßnahmen zur Reform von 2008 gegeben. Und diese Rücknahmen, das bestätige auch das Bundesverfassungsgericht, seien nicht ausreichend gewesen. Das Unternehmenssteuerrecht sei in den vergangenen Jahren sehr statisch gewesen. Es lasse sich aber eine leicht steigende Tendenz bei der Belastung der Unternehmen, gerade auch durch steigende Gewerbesteuerhebesätze, erkennen. Im Vergleich mit

³ *Dr. Ludolf v. Wartenberg* ist Kuratoriumsvorsitzender des Instituts Finanzen und Steuern.

⁴ *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern.

dem internationalen Umfeld verschlechtere sich die Position Deutschlands zunehmend.

Als Taktgeber machte *Prof. Dr. Johanna Hey* auf der völkerrechtlichen Seite die OECD und die G20 sowie auf der europarechtlichen Seite die Europäische Union aus. Die OECD dürfe man zwar nicht als zahnlösen Tiger darstellen, es handle sich jedoch nur um Völkerrecht. Die völkerrechtlichen Bindungen könnten verfassungsrechtlich gefahrlos gebrochen werden. OECD-Vorgaben hätten zwar immense politische Auswirkungen, führten aber nicht unmittelbar zu verbindlichen Vorgaben für den Gesetzgeber. Anders sei es nun beim BEPS-Projekt, welches zunächst nur völkerrechtlich vereinbart wurde, nun aber auf EU-Ebene rechtlich transformiert werde. Die EU habe sich vorgenommen, die Vorgaben aus dem BEPS-Projekt möglichst zeitnah umzusetzen. Damit wolle man einerseits ein europäisches level playing field der Missbrauchsvermeidung generieren, um Wettbewerbsvorteile einzelner Staaten, die sich in der Missbrauchsbekämpfung zurückhaltend verhalten haben, zu sanktionieren. Andererseits wolle man durch eine koordinierte Vorgehensweise Rechtssicherheit für die Bürger schaffen.

Seit 2016 erlebe man eine Flut von Anti-Missbrauchsgesetzgebung durch die EU. Dazu zählten die Anti Tax Avoidance Directive I vom 12. Juli 2016⁵ (ATAD I), die Anti Tax Avoidance Directive II vom 29. Mai 2017⁶ (ATAD II), das europäische Country-by-Country Reporting, die Meldepflicht für Rulings und eine europäische Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle. Diese müssten nun, im Gegensatz zu den Vorgaben durch die OECD, innerhalb enger Zeitrahmen umgesetzt werden. Hierbei würden Kompetenzen auf die EU-Ebene transformiert. Dies betreffe einerseits die Kontrolle durch die Europäische Kommission und andererseits die Klärung von Anwendungsproblemen durch den Europäischen Gerichtshof. *Prof. Dr. Johanna Hey* erklärte, dass man Richtlinien im Ertragsteuerrecht bislang nur als Abbau von Freizügigkeitsgrenzen kenne, nun habe man aber neuerdings europäische Eingriffstatbestände.

Sodann ging *Prof. Dr. Johanna Hey* auf das Vorhaben der gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer (GKKB) ein.

⁵ Richtlinie 2016/1164/EU v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts.

⁶ Richtlinie 2017/952/EU v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie 2016/1164/EU bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern.

Seit 1988 werde über die Harmonisierung diskutiert. 2011 habe es den ersten konkreteren gemeinsamen Vorstoß durch Frankreich und Deutschland gegeben. Neuen Schwung erhalte das Vorhaben auch durch den neuen französischen Präsidenten Emmanuel Macron. Der Richtlinienvorschlag 2016 enthalte wiederum einige Neuerungen, etwa einen Eigenkapitalabzug, der in Richtung Finanzierungsneutralität gehe, oder eine Vergünstigung für Forschung und Entwicklung.

IV. Anti-Tax Avoidance Directive I und II (WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder⁷)

Prof. Dr. Thomas Rödder betonte zu Beginn seines Vortrags, dass es sich bei ATAD I und ATAD II um verabschiedete Richtlinien handle, die nun zwingend durch den deutschen Gesetzgeber umgesetzt werden müssten. Wichtige Vorgaben der Richtlinien seien bereits 2018 umzusetzen. Die Vorgaben seien im Übrigen unabhängig von den politischen Entwicklungen im Wahljahr 2017 umzusetzen.

ATAD, so *Prof. Dr. Thomas Rödder*, sei ein Ausdruck des Bestrebens der EU, sich dem BEPS-Prozess der OECD anzuschließen. Durch ATAD wolle man Vorgaben der OECD auf europäischer Ebene verbindlich umsetzen. *Prof. Dr. Thomas Rödder* wies darauf hin, dass die ATAD lediglich ein Mindestschutzniveau definiere. Die Vorgaben der ATAD müssten zwar umgesetzt werden, der nationale Gesetzgeber dürfe aber darüber hinausgehen.

1. Überblick und persönlicher Anwendungsbereich der ATAD I

Überblicksartig stellte *Prof. Dr. Thomas Rödder* fünf Felder der ATAD vor, bei denen harmonisierte Regelungen für notwendig erachtet würden: Erstens die Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zinsaufwendungen, bei der die deutsche Zinsschranke als Vorbild fungiert habe. Zweitens die Besteuerung im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung des Sitzes in einen anderen Staat, also die Entstrickung bzw. Wegzugsbesteuerung. Drittens die Bekämpfung des Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Viertens die Besteuerung der Einkünfte beherrschter ausländischer Unternehmen, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen, durch Hinzurechnungsbesteuerung. Und fünftens die Auflösung von Qualifikationskon-

⁷ *WP/StB Prof. Dr. Thomas Rödder* ist Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn und Honorarprofessor an der Universität zu Köln.

flikten, die zu einem doppelten Abzug ein und derselben Betriebsausgabe oder zum Abzug eines Aufwands bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung des entsprechenden Ertrags führen.

Sodann ging *Prof. Dr. Thomas Rödder* auf den persönlichen Anwendungsbereich der ATAD ein. Zunächst einmal gelte sie für alle Steuerpflichtigen, die in einem oder mehreren Mitgliedsstaaten körperschaftsteuerpflichtig sind, einschließlich derjenigen Steuerpflichtigen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind, aber in einem oder mehreren Mitgliedsstaaten Betriebsstätten unterhalten. Natürliche Personen fielen dagegen nicht in den Anwendungsbereich. Auch Personengesellschaften würden nicht erfasst, soweit sie transparent besteuert werden. Werde eine Personengesellschaft in einem Staat jedoch wie ein eigenes Steuersubjekt besteuert, müsse die Besteuerung nach den Vorgaben der ATAD erfolgen. *Prof. Dr. Thomas Rödder* meint, dass dies unabhängig von der Einordnung desselben Unternehmens in anderen Mitgliedsstaaten gelte. Die ATAD löse diese Qualifikationskonflikte jedenfalls nicht. Die ATAD enthalte zudem Bereichsausnahmen, insbesondere gem. Art. 2 Abs. 5 ATAD für in der EU beaufsichtigte Finanzunternehmen, die aus dem Anwendungsbereich der Begrenzung des Zinsabzugs und der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden dürften.

2. Zinsschranke

Nach der ATAD solle der Zinsabzug auf 30 % des steuerlichen EBITDA beschränkt werden, erklärte *Prof. Dr. Thomas Rödder*. Aufwendungen würden als Fremdkapitalkosten leicht abweichend von der deutschen Definition bestimmt. Die Berechnung des maßgeblichen EBITDA entspreche der bisherigen deutschen Regelung. Es gebe außerdem eine Sonderregelung für Konzerne bzw. Organkreise, um die Berechnung des EBITDA auszuweiten. Es bestehe im Übrigen ein Freibetrag bis zu 3 Mio. €. Für nicht gruppenzugehörige Unternehmen gebe es in der ATAD eine „Stand-alone-Klausel“ und eine Escape-Möglichkeit durch Eigenkapitalvergleich. Schließlich seien auch ein Zinsvortrag und ein auf fünf Jahre begrenzter EBITDA-Vortrag zulässig.

Diese Regelungen, so *Prof. Dr. Thomas Rödder*, kenne man bereits von der deutschen Zinsschranke, die offensichtlich als Role Model fungiert habe. Die Umsetzungsnotwendigkeiten in diesem Bereich hielten sich daher gering. Redaktionelle Unterschiede bestünden jedoch bei der Definition der erfassten Aufwendungen. Dort seien Anpassungen notwendig. Es lasse sich auch darüber nachdenken, die deutsche Freigrenze durch den in der ATAD vorgesehenen Freibetrag zu ersetzen. Der „Stand-alone-Escape“ und der „Eigen-

kapitalquoten-Escape“ seien im Vergleich zu den deutschen Regelungen erfrischend einfach und kurz geregelt. Dazu wies *Prof. Dr. Thomas Rödder* darauf hin, dass die Zinsschrankendebatte derzeit aufgrund des Niedrigzinsumfelds in der Praxis zwar nicht von großer Bedeutung sei, sich dies aber schnell ändern könne. Insbesondere deutsche Konzerne stünden dann vor dem Problem, dass sie den Eigenkapitalquoten-Escape in der derzeitigen deutschen Regelung nicht nutzen könnten. Außerdem wies *Prof. Dr. Thomas Rödder* auf die Zinsschrankenregelungen im GKB-Entwurf hin, welche sich ebenfalls nur in kleinen, redaktionellen Punkten von den Zinsschrankenregelungen der ATAD unterscheiden.

3. Entstrickung

Die ATAD gebe vor, so *Prof. Dr. Thomas Rödder*, dass jeder Mitgliedsstaat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuert, wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet dieses Mitgliedsstaats abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, selbst wenn diese Wertsteigerung zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist. Dieser zwingenden „Exit-Tax“ sollten vier rechtliche bzw. tatsächliche Vorgänge unterliegen, wenn dabei gem. Art. 5 Abs. 1 ATAD der Verlust des Besteuerungsrechts im Mitgliedsstaat des Sitzes bzw. der Betriebsstätte resultiert. Erstens die Übertragung von Vermögenswerten vom Stammhaus auf eine in einem anderen Mitgliedsstaat oder Drittland belegene Betriebsstätte. Zweitens die Übertragung von Vermögenswerten einer in einem Mitgliedsstaat belegenen Betriebsstätte auf den Hauptsitz oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsstaat oder Drittland. Drittens die Übertragung der von einer Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit von einem Mitgliedsstaat in einen anderen Mitgliedsstaat oder ein Drittland. Und viertens die Verlegung des Sitzes (aus einem Mitgliedsstaat) in einen anderen Mitgliedsstaat oder ein Drittland.

Die ATAD sehe außerdem auch Vorgaben für eine Ratenzahlungsregelung vor. Dabei sei neben einer Verzinsung auch eine Sicherheitsleistung bei gegebenem Risiko denkbar. Die ATAD schreibe auch eine Wertverknüpfung vor, wonach der Zuzugs-/Verstrickungsstaat die Werte des Exitstaates übernehmen müsse.

Derzeit sieht *Prof. Dr. Thomas Rödder* gemessen am engmaschigen Netz von Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerungsregeln keinen großen Umsetzungsbedarf. Notwendig sei allerdings eine europarechtskonforme Regelung der Zahlungs-, Verzinsungs- und Sicherheitengestellungsmodalitäten. Generell

nötig, betont *Prof. Dr. Thomas Rödder*, seien auch Regelungen zur Reversibilität der Exit-Tax bei nachfolgender Wiederverstrickung bzw. nachfolgendem Zuzug (Rückzug). Des Weiteren bedürfe es auch einer abschließenden Klärung des doppelbesteuerungsrechtlichen Verständnisses der Zuordnung des Besteuerungsrechts für nicht realisierte stille Reserven in Betriebsstätten. Auch müssten praktisch handhabbare Konkretisierungen für die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts für von Personengesellschaften gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen geschaffen werden. Schließlich verweist *Prof. Dr. Thomas Rödder* nochmals auf den GKB-Entwurf und die dort ebenso enthaltenen Regelungen zur Wegzugsbesteuerung.

4. Missbrauch

Zunächst las *Prof. Dr. Thomas Rödder* Art. 6 Abs. 1 und 2 der ATAD vor und erklärte, dass jeder nationale Gesetzgeber nun gezwungen sei, eine allgemeine Missbrauchsregelung zu normieren. In Deutschland habe man mit § 42 AO bereits eine ähnliche Regelung mit lediglich leichten Wertungsunterschieden. Ob überhaupt – dabei erinnert *Prof. Dr. Thomas Rödder* daran, dass die ATAD nur für Körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte gelte – neben § 42 AO ein Umsetzungsbedarf bestehe, sei fraglich. In der Praxis lasse sich tendenziell feststellen, dass etwa im Rahmen von Betriebsprüfungen die Grundsätze zu § 42 AO deutlich schärfer angewendet würden. Schließlich verwies er noch auf die Missbrauchsregelung im GKB-Entwurf und auf die aktuelle Diskussion zur Anzeigepflicht bei aggressiven Steuer-gestaltungen.

5. Hinzurechnungsbesteuerung

Als wichtigsten Punkt hob *Prof. Dr. Thomas Rödder* die Hinzurechnungsbesteuerung hervor. Die ATAD enthalte in (Art. 7 und 8 ATAD) eine Vorgabe von Mindeststandards für die Frage, unter welchen Voraussetzungen niedrig bzw. nicht besteuerte Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens in die steuerliche Bemessungsgrundlage des beherrschenden Unternehmens einbezogen werden müssen.

Zunächst müsse das beherrschende Unternehmen ein Körperschaftsteuer-subjekt sein, das in einem Mitgliedsstaat unbeschränkt oder aufgrund einer Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig ist. Dieser Steuerpflichtige müsse zudem selbst oder zusammen mit Unternehmen, die mit ihm verbunden sind, an einem anderen (beherrschten) Unternehmen unmittelbar oder mittelbar

mehr als 50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Gewinnberechtigung halten. Sodann müsse die tatsächlich entrichtete Steuer des beherrschten Unternehmens die Steuer, die im Mitgliedsstaat des beherrschenden Unternehmens angefallen wäre, um mehr als die Hälfte unterschreiten.

Danach komme es zur Hinzurechnung der in der Richtlinie aufgezählten „passiven“ Einkünfte, die das beherrschte Unternehmen erzielt, insbesondere Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren, Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten und Einkünfte aus „Abrechnungsunternehmen“ (An- und Verkauf von Waren sowie Erbringung von Dienstleistungen von oder an verbundene Unternehmen). Alternativ sei auch eine Hinzurechnungsbesteuerung wegen Missbrauchs vorgesehen. Die Hinzurechnung unterbleibe jedoch, wenn das beherrschte Unternehmen in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR ansässig ist und nachweisen kann, dass es, gestützt auf entsprechende personelle und sachliche Mittel, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Dies sei fakultativ denkbar für Drittstaatentöchter. Daneben wies *Prof. Dr. Thomas Rödder* auch auf einen, so von ihm benannten „1/3-Escape“ hin, für den Fall, dass nur 1/3 der Einkünfte der Hinzurechnungsbesteuerung unterfallen.

Rechtsfolge der Hinzurechnungsbesteuerung seien der Einbezug in die Steuerbemessungsgrundlage nach nationalen Steuervorschriften sowie die Steueranrechnung nach nationalen Vorschriften.

Nach den beschriebenen Vorgaben der ATAD fragte sich *Prof. Dr. Thomas Rödder*, ob es dadurch zu einem Systemwechsel bei der Hinzurechnungsbesteuerung komme. Bislang ersetze die Hinzurechnungsbesteuerung einen Vorbelastungstest im Zusammenhang mit der Freistellung von Dividenden gem. § 8b KStG und diene nebenbei auch der Missbrauchsbekämpfung. Die Hinzurechnungsbesteuerung nach den Vorgaben der ATAD diene dagegen ausschließlich der Missbrauchsbekämpfung. Es bedürfe auch einer Neuregelung der „Deutsch-Beherrschung“. ATAD setze eine Mehrheit bei der deutschen Muttergesellschaft voraus, während die bisherige Regelung die Mehrheit irgendeiner Gesellschaft vorgeschrieben habe.

Deutlich werde dieser Systemwechsel zur reinen Missbrauchsbekämpfung auch anhand des in der ATAD enthaltenen Katalogs passiver Einkünfte. Der bisherige Ansatz, dass alle Einkünfte, die nicht aktiv sind, automatisch passive Einkünfte sind, werde durch die ATAD umgedreht. In der ATAD werden passive Einkünfte positiv definiert. Es würden, im Gegensatz zum AStG, alle Zinsen erfasst. Auch Lizenzeinnahmen seien per se als passive Einkünfte

erfasst. Ebenso, und dies sei ein gravierender Unterschied zur derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerung, sollen Dividenden und Einkünfte aus Veräußerung von Anteilen per se passiv sein. Bislang seien Dividenden und Einkünfte aus Veräußerungen von Anteilen per se aktiv. Es sei danach nicht fernliegend, dass man die einzelnen passiven Einkünfte zum Gegenstand der Hinzurechnung mache und Dividenden schließlich nach § 8b KStG befreie.

Prof. Dr. Thomas Rödder beschrieb als nächstes, dass die ATAD auch alternativ einen gänzlich neuen Hinzurechnungstatbestand enthalte. Danach seien Einkünfte aus unangemessenen Gestaltungen, deren Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Eine Gestaltung gelte nach der ATAD als unangemessen, sofern das Unternehmen oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn es nicht von einer Gesellschaft beherrscht würde, deren Entscheidungsträger die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben ausführen.

Auch die Niedrigbesteuerungsgrenze nach AStG müsse nach den Vorgaben der ATAD neu geregelt werden. Nach der ATAD müsse die Hälfte des Niveaus der Körperschaftsteuer der Mutter unterschritten werden. Damit sei man von 25 % weit entfernt. Es sei hier eine Entlastung zu erwarten.

Abweichend von den Kriterien des Cadbury-Schweppes-Tests stützt sich die ATAD darauf, dass das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen werden müsse.

6. Hybride Gestaltungen

Prof. Dr. Thomas Rödder erklärte, dass die ATAD I eine Regelung zu hybriden Gestaltungen enthalte, welche durch die ATAD II erweitert werde. Die ATAD I identifiziere zwei Auslöser für Qualifikationskonflikte – zum einen die unterschiedliche Einordnung von Unternehmen als Steuersubjekt oder als „transparent“, zum anderen die unterschiedliche Einordnung von Finanzinstrumenten als Eigen- oder Fremdkapitalinstrument. Diese Qualifikationskonflikte würden nach der ATAD dadurch aufgelöst, dass zum einen, soweit ein doppelter Abzug derselben Zahlung möglich ist, der Abzug nur in dem Mitgliedsstaat gewährt werde, aus dem die entsprechende Zahlung stammt, und zum anderen, soweit ein Abzug im Mitgliedsstaat des Zahlenden bei

gleichzeitiger Nichtbesteuerung im Mitgliedsstaat des Zahlungsempfängers möglich ist, der Mitgliedsstaat des Zahlenden den Abzug versage.

Prof. Dr. Thomas Rödder ließ die Frage offen, ob der Gesetzgeber Generalklauseln für hybride Gestaltungen einsetzen werde. Derzeit gebe es nur für ganz bestimmte hybride Strukturen Regelungen.

V. GKKB, ATAD, US/UK (Prof. Dr. Christoph Spengel⁸)

Prof. Dr. Christoph Spengel blickte zunächst auf die Ursprünge der Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) zurück. Seit 2001 bzw. 2004 gebe es mit der sog. IAS-Verordnung konsolidierte Abschlüsse von in der EU börsennotierten Kapitalgesellschaften. Der harmonisierte Konzernabschluss habe im Sinne des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zu der Idee geführt, an diesen auch für steuerliche Zwecke anzuknüpfen. Bei mittlerweile 28 verschiedenen Steuersystemen seien Compliance-Kosten äußerst hoch, es komme zu Qualifikationskonflikten und es drohe Doppelbesteuerung. Dies sei schädlich für den Binnenmarkt und schaffe Anreize zu Steuerwettbewerb, Gewinnverlagerung und unilateralen Abwehrmaßnahmen. In den vergangenen Jahren habe man sich zwar sehr ausführlich und konstruktiv mit einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB) beschäftigt, aber die Konsolidierung und die formelhafte Gewinnaufteilung nicht vorangetrieben.

Der letzte Richtlinienvorschlag vom 16.3.2011 sei nun durch den Richtlinienvorschlag vom 25.10.2016 ersetzt worden. Dieser neue Richtlinienvorschlag bestehe aus zwei Teilen: zum einen die Angleichung der Gewinnermittlung durch die GKB und zum anderen das Ziel der GKKB. Neue Impulse habe die steuerliche Arbeit in Brüssel 2014 durch die Idee der Kapitalmarktunion erhalten. Man wollte dabei etwa die Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung zurückfahren, um die Stabilität in Krisenzeiten zu erhöhen. Diese Aspekte seien im Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung aus dem Jahre 2015 aufgenommen worden und fänden sich nun auch im neuen Richtlinienvorschlag wieder.

⁸ *Prof. Dr. Christoph Spengel* ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim.

1. GKKB und ATAD (BEPS „light“)

Im ersten Abschnitt seines Vortrags stellte *Prof. Dr. Christoph Spengel* die Vorteile und Nachteile einer GKKB dar. Zu den Vorteilen zähle, dass innerhalb der EU Gewinnverlagerungsmöglichkeiten wegfielen, keine Verrechnungspreisdokumentation mehr nötig sei und Maßnahmen gegen BEPS geschaffen würden. Antimissbrauchsregelungen wie ATAD und Country-by-Country Reporting (CbCR) wären innerhalb der EU überflüssig und hätten nur noch an den Außengrenzen Bedeutung. Durch die Aufteilungsfaktoren Umsatz, Kapital und Arbeit könnte sich außerdem die Gewinnaufteilung entlang der Wertschöpfungskette orientieren.

Als Nachteile sieht *Prof. Dr. Christoph Spengel* die Begrenzung auf die EU und neuartige Steuerplanungsmöglichkeiten durch die unmittelbare Verrechnungsmöglichkeit von Gewinnen und Verlusten. So ließen sich etwa Verluste isoliert von den Gewinnen in das Gebiet der EU und damit in den Anwendungsbereich der GKKB verschieben. Durch die GKKB ergebe sich zudem eine direkte Besteuerung der Aufteilungsfaktoren, die man – außer den Faktor Umsatz – in einer konsolidierten Umgebung leichter verlagern könne. Daher sei auch eine Verschärfung des Steuersatzwettbewerbs zu befürchten. Ungeklärt bleiben auch im neuen Richtlinienvorschlag Übergangsfragen insbesondere im Hinblick auf stille Reserven. Hier habe es noch keinen politischen Konsens gegeben.

2. GKB „pur“

Grundsätzlich einig sei man sich aber bei der GKB zur EU-weiten Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung gewesen. Die Reduzierung von Verfolgungskosten und der überwiegende Einklang mit der herrschenden Staatenpraxis hätten dazu beitragen. Die ATAD habe nun im Bereich der Anti-Missbrauchsregelungen die GKB schon vorweggenommen.

Aus den Folgenabschätzungen zum Richtlinienvorschlag aus 2011 ergäben sich nur geringe Auswirkungen auf die effektiven Steuerbelastungen und damit auch auf das Steueraufkommen. In den meisten Staaten liege die Änderung der Effektivbelastung zwischen +1 % und -1 %.

3. GKB-Erweiterungen:

a. AGI – Allowance for Growth and Investment

Prof. Dr. Christoph Spengel erklärte, dass man in der EU erkannt habe, dass die Eigenkapitalfinanzierung gegenüber der Fremdkapitalfinanzierung diskriminiert werde (sog. Debt Bias). Die dadurch entstandenen Anreize zur Aufnahmen von Fremdkapital seien besonders in Krisensituationen schädlich. Die EU griff daher auf ein Konzept zurück, das bereits in den 80er Jahren konzipiert und teilweise auch in nationaler Gesetzgebung umgesetzt wurde. Durch Allowance for Growth and Investment (AGI) gewähre man auf Eigenkapital einen Abzug fiktiver Zinsen in Anlehnung an die Rendite mehrjähriger sicherer Staatsanleihen. Unter idealen Bedingungen würde eine Verzerrung der Finanzierungsentscheidung wegfallen. AGI beziehe sich allerdings nur auf neu gebildetes Eigenkapital. Die Erfassung solle alle zehn Jahre zurückgesetzt werden. Dies ist aus Sicht von *Prof. Dr. Christoph Spengel* theoretisch unsauber und nicht richtig neutral. Unter idealen Bedingungen bräuchte man keine Zinsschranke, wie sie ATAD I und der GKB-Richtlinienvorschlag vorsehen. Durch den Abzug fiktiver Zinsen auf Eigenkapital würde insgesamt die Harmonisierung der steuerlichen Gewinnvorschriften obsolet.

Prof. Dr. Christoph Spengel wies aber darauf hin, dass es durch den Abzug der fiktiven Eigenkapitalzinsen zu Aufkommensverlusten kommen werde. Zur Kompensation der Reform müsse man die tariflichen Steuersätze erhöhen. Dies treffe vor allem rentable Investitionen, was wiederum zu Wettbewerbsnachteilen führe. Durch AGI komme es außerdem zu einem Paradigmenwechsel. Es werde nicht mehr das am Markt erzielte Einkommen besteuert, sondern dasjenige Einkommen, das man nicht mehr investiere. So würde die Einkommensteuer durch eine Konsumausgabensteuer ersetzt. AGI führe zu weitreichenden Eingriffen in die persönliche Einkommensteuer und betreffe nicht nur Personenunternehmen, sondern auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung. Hier äußerte *Prof. Dr. Christoph Spengel* Zweifel in Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip und die Abgrenzung der Kompetenzen.

Als Alternative zur Verringerung des Debt Bias nannte *Prof. Dr. Christoph Spengel* das Abzugsverbot für Fremdkapitalzinsen. Durch die dadurch entstehende Verbreiterung der Bemessungsgrundlage könne es jedoch zu einem Verstoß gegen das Nettoprinzip kommen. Eine weitere Alternative gebe es zudem im Bereich der persönlichen Einkommensteuer. Durch eine duale Ein-

kommensteuer ließe sich die Normalverzinsung bei Dividenden anteilig von der Einkommensteuer freistellen. Da die persönliche Einkommensteuer aber von den Mitgliedsstaaten eigenverantwortlich ausgestaltet werde, könne es hierzu keine Verankerung in einer GKB geben.

b. R&D Super-Deduction

Der neue Richtlinienvorschlag sehe außerdem vor, dass 162,5 % der Ausgaben für Forschung und Entwicklung (F&E) gewinnmindernd geltend gemacht werden können. *Prof. Dr. Christoph Spengel* lobte zwar die steuerliche Förderung von F&E, hält die Bemessungsgrundlage allerdings nicht für das beste Instrument. Eine schmalere Bemessungsgrundlage müsse durch höhere Steuersätze kompensiert werden. Besser eigne sich aus Sicht von *Prof. Dr. Christoph Spengel* eine Steuergutschrift (tax credits), wie es bereits in vielen Ländern geregelt sei.

Er wies nochmals darauf hin, dass es in Deutschland bislang noch gar keine steuerliche Förderung von F&E gebe. Außerdem merkte er erneut an, dass der Grundsatz der Subsidiarität gelte, also die Mitgliedsstaaten selbst verantwortlich seien, und eine EU-weite Harmonisierung der F&E Förderung nicht erforderlich sei.

c. Abzug von Auslandsverlusten

Eine weitere Erweiterung im GKB-Entwurf sehe vor, dass im EU-Ausland entstehende Verluste durch Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten im Sitzstaat des Stammhauses abzugsfähig seien und einer Nachversteuerung in künftigen Gewinnjahren unterlägen. Dies sei vergleichbar mit dem Verlustabzug bei der Freistellungsmethode gem. § 2a Abs. 3 EStG. Da aber die Nachversteuerung in der Praxis nicht funktioniert habe, habe man diese in Deutschland abgeschafft.

4. Im Steuerwettbewerb mit UK/USA

Aus den Reformvorschlägen des US-Präsidenten Donald Trump erwähnt *Prof. Dr. Christoph Spengel* die enorme Reduzierung des Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf 15 % und den Wechsel von der Anrechnungsmethode auf die Freistellungsmethode bei Dividenden. Die USA bräuchten keine „check-the-box“-Regeln und seien auch nicht von ATAD betroffen. Man könne ihnen nicht vorschreiben, dass sie ihre Hinzurechnungsbesteue-

rung anwenden sollen. Die OECD hätte schließlich auch kaum Einfluss auf die USA. Großbritannien werde unter dem Brexit leiden, erklärte *Prof. Dr. Christoph Spengel*. In Großbritannien plane man, den Körperschaftsteuersatz von 20 % auf 15 % zu reduzieren. Mit einem Vergleich zu Margaret Thatcher und Ronald Reagan in den 80er Jahren äußerte *Prof. Dr. Christoph Spengel* die Befürchtung, dass es erneut zu einer Anheizung des weltweiten Steuerwettbewerbs kommen könnte.

Im Gegensatz dazu sei die Umsetzung des GKKB-Richtlinienvorschlags mit seinen Erweiterungen aufkommensneutral nur mit einer Erhöhung der Steuersätze möglich. Hinzu kommen zusätzliche Wettbewerbsnachteile innerhalb der EU aufgrund gestiegener Transparenzvorschriften und im Zusammenhang mit dem CbCR. Betrachte man die Situation in Deutschland in den letzten Jahren, habe man seit der Unternehmenssteuerreform 2008 die Effektivbelastung nicht verringert. Im Gegenteil sei durch einen kontinuierlichen Anstieg der Gewerbesteuern die Effektivbelastung angestiegen, während sie in anderen europäischen Staaten durch Senkungen der Körperschaftsteuer gesunken sei. Schließlich ließ *Prof. Dr. Christoph Spengel* die Frage offen, wie man auf Steuerwettbewerb, der von außerhalb der EU komme, reagieren solle.

5. Fazit

Zusammenfassend erklärte *Prof. Dr. Christoph Spengel*, dass die GKB „pur“ als Einstieg in eine EU-weite Körperschaftsteuer-Harmonisierung denkbar sei. Die beschriebenen GKB-Erweiterungen seien dagegen schädlich für das Vorhaben und respektierten nicht den Grundsatz der Subsidiarität. Danach sollten und könnten die Mitgliedsstaaten die nötigen Maßnahmen selbst umsetzen. Die Erweiterungen schmälern die Bemessungsgrundlage und führen zu hohen Aufkommensverlusten. Zur Vermeidung substanzieller Steuermindereinnahmen müsse man die tariflichen Steuersätze erhöhen und treffe damit insbesondere rentable Investitionen. *Prof. Dr. Christoph Spengel* wies im Zusammenhang mit der fiktiven Eigenkapitalverzinsung darauf hin, dass die politisch gewollte Abschaffung der Abgeltungssteuer diametral entgegenlaufe. ATAD und CbCR näherten sich zwar einer GKKB, verwirklichen jedoch nicht deren Vorteile. Es entstünden Nachteile im Steuerwettbewerb mit anderen Regionen. Man müsse nun die Entwicklung in anderen Ländern ganz genau beobachten. Im Ergebnis müsse man sich entscheiden, ob man noch mehr Anti-Missbrauchsregelungen schaffen oder die eigenen Steuersysteme wettbewerbsfähiger machen wolle.

VI. Konflikte mit EU-Primärrecht (Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz⁹)

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz wies zunächst auf die derzeitige Flut von Sekundärrechtsakten hin. Neben ATAD I, ATAD II und GKKB gehe es derzeit auch um die Erweiterungen der Amtshilferichtlinie. Es gebe darüber hinaus laufende Verhandlungen zur Reform der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie und eine fast verabschiedete Streitbeilegungsrichtlinie, welche die EU-Schiedskonvention ersetze. Er begrüße die vielen Harmonisierungsmaßnahmen. Aus seiner Sicht sei der EU-Gesetzgeber und nicht der EuGH dazu berufen, die grenzüberschreitenden Probleme zu lösen.

Anknüpfend an den Vortrag von *Prof. Dr. Christoph Spengel* erklärte *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz*, dass der EuGH den Subsidiaritätsgrundsatz inhaltlich häufig nur schwammig auskleide und der Subsidiaritätsgrundsatz selten wirklich entscheidungserheblich sei. Wenn man Harmonisierung vortreiben wolle, so wie es Art. 115 AEUV als vorteilhaft für den Binnenmarkt voraussetze, müsse man sie inhaltlich ausfüllen. Dabei gerate man schnell in den Bereich der Steuerpolitik.

Nach mehreren Jahrzehnten EuGH-Rechtsprechung habe man teilweise sehr enge Vorgaben für die grenzüberschreitende Besteuerung, etwa aus der Rechtsprechung zur Exit-Besteuerung, zur steuerlichen Behandlung von Grenzgängern, zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und zu steuerlichen Fördermaßnahmen. In vielen Teilbereichen sei der Unionsgesetzgeber häufig einfach zu spät gewesen. Durch eine schnellere Gesetzgebung hätten einige der engen Vorgaben der Rechtsprechung ausbleiben können.

Die nunmehr aufgestellten Grundsätze zu den Grundfreiheiten sind erst einmal unumstößlich. Es sei grundsätzlich nicht möglich, dass der Unionsgesetzgeber eine Nichtanwendungsrichtlinie erlasse. Hier passe das Verhältnis der Rechtsquellen nicht zueinander. Richtlinien seien Sekundärrecht und die Ausführungen zu den Grundfreiheiten durch den EuGH gehörten zum Primärrecht. Es gelte aber im Unionsrecht der grundsätzliche Vorrang des Primärrechts gegenüber dem Sekundärrecht. Das bedeute, dass die Grundfreiheiten prinzipiell Vorrang gegenüber den Vorgaben aus der ATAD haben.

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz erklärte weiter, dass das Sekundärrecht zum Teil die Vorgaben des EuGH kodifiziere. Beispielsweise sei im Bereich der

⁹ *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* ist Referent im Bundesministerium der Finanzen für die EuGH-Verfahren der Steuerabteilung.

Exit-Besteuerung mit Art. 5 ATAD schlicht die Rechtsprechung des EuGH umgesetzt worden. Insofern seien die dort umgesetzten Regelungen von der Rechtsprechung abgesichert. Das bedeute aber nicht, dass die derzeitigen deutschen Regelungen, soweit sie davon abweichen, gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Durch die Kodifizierung werde aber auch die Rechtsprechung des EuGH an Stellen ergänzt, an denen es Lücken gegeben habe. Es habe etwa keine zweifelsfreie Vorgabe durch den EuGH gegeben, dass der Zuzugsstaat bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern den bilanziellen Wert, den der Wegzugsstaat angesetzt hatte, übernehmen müsse. Als sinnvolle Regelung habe die ATAD hier die Rechtsprechung des EuGH abgerundet.

Im Übrigen gebe es drei gute Gründe dafür, dass die neuen Regelungen der ATAD nicht gegen Grundfreiheiten verstoßen. Zum einen habe es zwar klare und eng umgrenzte Vorgaben durch den EuGH gegeben, etwa für den Bereich der Exit-Besteuerung, im Bereich der Missbrauchsbekämpfung aber dagegen weniger. Neben der Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung gebe es noch eine Vielzahl weiterer und teilweise differenzierterer Rechtsprechung, insbesondere zum Missbrauchsbegriff im Bereich des Mehrwertsteuerrechts. Im Bereich der Missbrauchsbekämpfung bestehe noch keine konsolidierte Rechtsprechung. Hier sei auch noch eine Vielzahl von Verfahren anhängig, etwa im Zusammenhang mit § 50d III EStG. Hier erwartet *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* Klarstellungen des EuGH in Kenntnis der neuen Anti-Missbrauchs-Richtlinien. Es bleibe abzuwarten, ob der EuGH den Missbrauchs-begriff im Sinne der Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung eng auslegen werde und damit implizit Verstöße der Richtlinien gegen Primärrecht sehe.

Zweitens geht *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* davon aus, dass die Vorgaben der Grundfreiheiten gegenüber Sekundärrechtsakten weniger streng seien als gegenüber einzelnen Maßnahmen der Mitgliedsstaaten. Dies werde häufig kritisiert, sei aber wünschenswert und liege in der Natur der Sache. Gerade im Ertragsteuerrecht könne man Sekundärrechtsakte nur einstimmig, also im gesamten Unionsinteresse durchsetzen. Maßnahmen einzelner Mitgliedsstaaten stünden dagegen eher im Verdacht, dass sie zu Friktionen im Binnenmarkt führen. Aus Sicht von *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* sei es daher dogmatisch gut vertretbar, unterschiedliche Maßstäbe walten zu lassen.

Drittens wies *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* auf die Entscheidung des EuGH in der Sache Euro Park Service¹⁰ hin, in der es um eine französischen

¹⁰ EuGH-Urteil v. 8.3.2017 – C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177.

Regelung ging, die an der Missbrauchsklausel der alten Fusionsrichtlinie zu messen war. In den Entscheidungsgründen habe der EuGH erklärt, dass die Anforderungen an die Missbrauchsklausel aus dem Sekundärrecht und die Anforderungen an nationale Maßnahmen der Mitgliedsstaaten im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit Grundfreiheiten gleich auszulegen seien. Möglicherweise werde der EuGH seine Rechtsprechung so weiterentwickeln, dass etwa die Bedeutung einer „rein künstlichen Gestaltung“, wie sie im Cadbury-Schweppes-Test enthalten ist, durch die ATAD definiert werde.

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz sieht schließlich bei der Umsetzung der Richtlinienvorgaben Konfliktpotential wegen der aus dem Vorrang des Primärrechts resultierenden primärrechtlichen Bindung des Gesetzgebers. Beispielsweise habe nach der Mutter-Tochter-Richtlinie bei der fiktiven 5-%-Besteuerung von Dividenden innerhalb eines grenzüberschreitenden Konzerns ein Wahlrecht für die Mitgliedsstaaten bestanden. Nachdem einige Mitgliedsstaaten die 5-%-Besteuerung unter Berufung auf die Mutter-Tochter-Richtlinie umgesetzt hatten, habe der EuGH jedoch darauf erkannt, dass weiterhin die Grundfreiheiten zu beachten seien. Das bedeute, dass bei der Umsetzung stets auch der inländische Fall zu berücksichtigen sei. Schwierig werde es, wenn eine Richtlinie allein für grenzüberschreitende Fälle eine verpflichtende Regelung vorsieht. Hier könnte sich aus der primärrechtlichen Bindung an die Grundfreiheiten eine Verpflichtung zur Regelung auch des inländischen Falls ergeben.

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz erklärte sodann, dass es ständige Rechtsprechung des EuGH sei, dass die primärrechtliche Bindung der Mitgliedsstaaten an die Grundfreiheiten ganz wegfallen, wenn eine Richtlinie einen Bereich abschließend harmonisiere. Dazu gebe es zwar noch nicht viele Fälle, es wäre aber auch im Steuerrecht denkbar.

Abschließend äußerte *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* die Hoffnung, dass der EuGH sich gegenüber den letzten Aktivitäten des Unionsgesetzgebers etwas zurücknehme. Es sei der einzig sinnvolle Weg, dass sich die Mitgliedsstaaten zusammensetzen und Lösungen finden. Beispielsweise habe die nunmehr dreißig Jahre lang fortentwickelte Schumacker-Rechtsprechung in eine Sackgasse geführt, aus der man nur durch eine einheitliche Regelung durch die Mitgliedsstaaten wieder herauskäme.

VII. Wünsche aus Sicht der Wirtschaft (RA Dr. Wolfgang Haas¹¹)

RA Dr. Wolfgang Haas schloss sich aus Sicht der deutschen Wirtschaft zunächst den kritischen und mahnenden Worten von *Prof. Dr. Thomas Rödder* und *Prof. Dr. Christoph Spengel* an. Es bedürfe nun einer maßvollen Umsetzung der Richtlinienvorgaben durch den Gesetzgeber.

Im internationalen Steuerrecht habe man zum einen das BEPS-Projekt, das maßgeblich auch durch den deutschen Finanzminister vorangetrieben wurde. Aus diesem Projekt ergebe sich in den nächsten Jahren jedoch eine Periode der allgemeinen Verunsicherung. Man wisse nicht mehr, wie Gewinne zukünftig zu allozieren seien. Wie die Aufteilungsfaktoren *significant people function, control and personal substance* letztlich in die vertragliche Gewinnzuordnung eingreifen werden, könne derzeit keiner mit Bestimmtheit vorhersehen. Verstärkt werde diese Unsicherheit durch die unterschiedliche zeitliche Umsetzung. Es gebe einige Staaten, wie etwa Deutschland, die vieles in vorausgehendem Gehorsam geahnt und umgesetzt hätten. Andere Staaten wären aber hinterher und würden bis zur Umsetzung vielleicht Inhalte neu definieren. Und dann gebe es Staaten wie die USA, in denen der Begriff BEPS politisch überhaupt nicht auftauche. Die USA hätten zwar schon einige BEPS-Vorgaben umgesetzt, das amerikanische Außensteuerrecht und die Anrechnungsvorschriften seien aber nach wie vor lückenhaft. *RA Dr. Wolfgang Haas* stellte fest, dass die deutsche Industrie im internationalen Vergleich auch nach BEPS weiterhin benachteiligt werde. Amerikanische Unternehmen stünden hingegen große Gestaltungsmöglichkeiten offen.

Mit der ATAD und CbCR gehe man in Europa noch über BEPS hinaus. Die Wettbewerbsverzerrung im globalen Wettbewerb verstärke sich dadurch. Davon seien nicht nur die großen Konzerne, sondern auch die mittelständischen *Hidden Champions* betroffen, die am globalen Markt teilnehmen. Bei der Umsetzung der ATAD-Vorgaben erwarte man vom deutschen Gesetzgeber, dass er nach acht Jahren restriktiver Steuerpolitik den trotz BEPS weiterhin bestehenden globalen Steuerwettbewerb zur Kenntnis nimmt und in die fiskalpolitischen Entscheidungen miteinbezieht. Bei der Hinzurechnungsbesteuerung, so *RA Dr. Wolfgang Haas*, müsse die Niedrigsteuergrenze abgesenkt werden. Er bezweifle aber, dass eine Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15 % genügen werde, während im Ausland durch Gestal-

¹¹ *RA Dr. Wolfgang Haas* ist Leiter des Zentralbereichs Recht, Steuern, Versicherung und Intellectual Property der BASF SE in Ludwigshafen.

tungen mithilfe ausländischer Holdingstrukturen im Bereich der Dividenden eine Besteuerung von 0 % möglich sei. Die mangelnde Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer sei weiterhin ein Ärgernis. Wenn der Hinzurechnungsbetrag systemwidrig der Gewerbesteuer unterworfen werde, müsse auch eine überschießende Besteuerung durch Anrechnung bei der Gewerbesteuer berücksichtigt werden. *RA Dr. Wolfgang Haas* wies darauf hin, dass im Bereich der Unternehmensfinanzierung sehr viele legale Gestaltungen mit Hybridkapital existieren, die nicht immer steuerlich motiviert seien. Häufig gehe es um bilanzielle Aspekte, etwa eine Eigenkapital- oder Fremdkapitalqualifikation. Bei den steuerlichen Regelungen zu hybriden Gestaltungen müsse man daher aufpassen, dass es keine Kollateralschäden gebe. *RA Dr. Wolfgang Haas* appellierte grundsätzlich noch einmal an den Gesetzgeber, die Kollateralschäden bei der Umsetzung der ATAD im Blick zu behalten. Sorgen machen ihm außerdem auch die allgemeinen Anti-Missbrauchs-Regeln. Der potentielle Anwendungsbereich erscheine ihm uferlos weit, so *RA Dr. Wolfgang Haas*.

Zum Thema GKKB, erklärte *RA Dr. Wolfgang Haas*, habe man auch im BDI viel diskutiert. Während für die einen eine Reduzierung der Verfolgungskosten im Mittelpunkt stand, hätten andere, zu denen sich *RA Dr. Wolfgang Haas* auch zähle, das Risiko einer Steuererhöhung betont. Die gemeinsame Bemessungsgrundlage allein sei äußerst kritisch, erst eine Konsolidierung brächte Vorteile. So könnten Verrechnungspreisdiskussionen innerhalb Europas abgeschafft werden. Die Details der Allokation der Gewinne seien jedoch weiterhin unklar. Die Herausnahme immaterieller Wirtschaftsgüter sei zwar aufgrund ihrer hohen Mobilität verständlich, andererseits stellen diese in zahlreichen Geschäftsfeldern die eigentlichen Werttreiber der Wertschöpfungsketten dar. Es führe zwangsläufig dazu, dass deutsche Unternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter über entsprechende Gestaltungen im Ausland halten.

Letztlich mache es *RA Dr. Wolfgang Haas* große Sorgen, dass es nach vielen Jahren irgendwann eine gemeinsame Bemessungsgrundlage gebe, die mit Rücksicht auf die Haushalte der Mitgliedsstaaten aber eher zu einer Belastung als zu einer Entlastung führe. Die eigentliche Entlastung über die Konsolidierung, etwa durch Vermeidung von Steuerstreitigkeiten über Verrechnungspreise, werde aber auf sich warten lassen. Solange werde der Wettbewerbsfähigkeit Europas und Deutschlands geschadet.

In Deutschland käme es jetzt darauf an, so *RA Dr. Wolfgang Haas* abschließend, dass die Vorgaben mit Augenmaß umgesetzt werden, um am Ende ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht zu erlangen.

VIII. Podiumsdiskussion

Zu Beginn der Podiumsdiskussion richtete *Prof. Dr. Johanna Hey* die erste Frage an *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz*. Sie wollte wissen, inwiefern der EuGH die nationale Umsetzung, beispielsweise bei einer Herabsetzung der Niedrigsteuergrenze in der Hinzurechnungsbesteuerung auf 20 %, also über der ATAD-Vorgabe verbleibend, aber das Mindestschutzkonzept erfüllend, anhand des Primärrechts überprüft oder doch auch das Sekundärrecht heranzieht. *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* erklärte, dass alles, was über das Mindestschutzniveau hinaus umgesetzt werde, anhand der Grundfreiheiten zu überprüfen sei, es gebe also keinen Freibrief. Dazu hakte *Prof. Dr. Johanna Hey* nach und wollte wissen, ob es sich bei der Hinzurechnungsbesteuerung nicht schon um einen – wie von *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* beschrieben – abschließend harmonisierten Bereich handle, in dem keine Überprüfung anhand der Grundfreiheiten mehr stattfindet. *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* antwortete, dass es nicht vertretbar sei, einen Bereich als vollständig abschließend harmonisiert anzunehmen, wenn es eine Öffnungsklausel zum Mindestschutzstandard wie in Art. 3 ATAD gebe. Von einer abschließenden Harmonisierung könne man nur ausgehen, wenn eine Richtlinie überwiegend alle Fälle abschließend regelt und nur wenige Wahlrechte für die Mitgliedsstaaten gewähre.

Aus dem Publikum erklärte *Prof. Dr. Marc Desens*, dass er die Ausführungen von *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* insofern nicht nachvollziehen könne, als sich das Sekundärrecht nicht so streng an den Grundfreiheiten prüfen lassen müsse wie einzelne Maßnahmen der Mitgliedsstaaten, weil darin ja bereits ein Unionsinteresse zum Ausdruck komme. Er betonte dazu die Funktion der Grundfreiheiten als subjektive Abwehrrechte der Unionsbürger. Verstöße gegen Grundfreiheiten könnten durch ein rein europäisches Interesse nicht gerechtfertigt werden. Zweitens wies er darauf hin, dass in einem vollharmonisierten Bereich, in dem die Mitgliedsstaaten die Richtlinienvorgaben gänzlich umsetzen müssen, zwar kein Verstoß gegen die Grundfreiheiten durch nationale Umsetzungsmaßnahmen, jedoch ein Verstoß durch die Richtlinie selbst möglich sei. Im Bereich der indirekten Steuern stütze sich die Harmonisierung auf eine Kompetenzregel im AEUV mit dem Ziel der Förderung des gemeinsamen Binnenmarkts. Die Vorgaben im Ertragsteuerrecht

entstammten dagegen der Rechtfertigung von Eingriffen in Grundfreiheiten, insbesondere von Beschränkungen des Binnenmarktes. Es handle sich also überwiegend um den Binnenmarkt beschränkende Vorgaben. Es fehle daher aus Sicht von *Prof. Dr. Marc Desens* eine Kompetenzgrundlage. Schließlich erinnerte er an die Lissabon-Entscheidung des BVerfG, in dem Kernbereiche bestimmt worden seien. Dazu gehöre auch das Recht der Besteuerung. Man benötige daher eine primärrechtliche Regelung für die weitere Harmonisierung des Steuerrechts.

Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz erwiderte dazu, dass man derzeit nicht vorhabe, das gesamte Steuerrecht zu harmonisieren. Insofern respektiere man die Lissabon-Entscheidung des BVerfG, wonach es Deutschland nicht möglich sei, auf sein Besteuerungsrecht zu verzichten. Dies stehe jedoch Regelungen im grenzüberschreitenden Bereich nicht entgegen. Die allgemeine Kompetenzgrundlage aus Art. 115 AEUV, auf die sich in der Vergangenheit bereits die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie und die Fusionsrichtlinie stützten, erlaube, Probleme, die aufgrund steuerlicher Regelungen existierten, zu minimieren. Habe man in einem Bereich aber eine jahrzehntelange Rechtsprechung des EuGH, sei es aus Sicht von *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* sinnvoll, diese zusammenzufassen. In Art. 5 ATAD komme die Rechtsprechung des EuGH mittelbar zum Ausdruck. Die Zusammenfassung in einer Richtlinie und gleichzeitige Schließung von Lücken in der Rechtsprechung sei sinnvoll und lasse sich auf Art. 115 AEUV stützen. *Dipl.-Kfm. Dr. jur. Lars Dobratz* stimmte außerdem zwar darin zu, dass im vermeintlich vollharmonisierten Bereich auch die Richtlinie selbst gegen Grundfreiheiten verstoßen könne. Es gebe jedoch gute Gründe dafür, dass der Unionsgesetzgeber nicht den gleichen starken Bindungen an die Grundfreiheiten unterliege wie die einzelnen Mitgliedsstaaten. Grundfreiheiten seien zwar Individualrechte, der EuGH habe in seiner Rechtsprechung aber auch immer die Interessen der Mitgliedsstaaten berücksichtigt. Eine unionsweite Regelung biete den Vorteil, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, und fördere den Binnenmarkt dermaßen, dass es gerechtfertigt sei, einen anderen Maßstab anzulegen als gegenüber einzelnen Maßnahmen der Mitgliedsstaaten.

Prof. Dr. Thomas Rödder fasste zusammen, dass der Richtliniengeber darauf spekuliere, dass der EuGH seine Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung im Sinne der ATAD verschärfe. Bei der Niedrigsteuergrenze verstehe er es außerdem so, dass man auch im Mindestschutzkonzept keine willkürlichen Grenzwerte setzen dürfe. Sollte der Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung tatsächlich nur noch in der Missbrauchsbekämpfung liegen, hätte eine Nied-

rigsteuergrenze von beispielsweise 25 % damit nichts zu tun. Abschließend wies *Prof. Dr. Thomas Rödder* noch darauf hin, dass die Vorgaben bis Ende 2018 umzusetzen seien. Er befürchte, dass die Umsetzung zu einer Verdoppelung des deutschen Unternehmenssteuerrechts führe.

Prof. Dr. Johanna Hey bestätigte abschließend, dass der nationale Gesetzgeber mit der Umsetzung der ATAD und auch den vielfältigen verfahrensrechtlichen Erweiterungen der Amtshilferichtlinie genügend zu tun haben werde. Die Diskussion zum Thema Mindestschutzkonzept hätte gezeigt, dass die Vorgaben sehr unklar seien. Von dieser Veranstaltung gehe zusammenfassend der Appell aus, systematisch an einzelne Bereiche heranzugehen.

Brexit – Auswirkungen auf Europa



Prof. Dr. Ronnie Schöb
Freie Universität Berlin

Vortrag auf der
ifst-Jahrestagung

Berlin, 26. Juni 2017

Brexit – 10 Jahre danach

- In Großbritannien demonstrieren die Bürger anlässlich des 10. Jahrestags des Beginns der Brexit-Verhandlungen
 - Sie fordern ein Referendum zur Wiederaufnahme in die EU.
 - Auf Anraten des Militärs werden für den 20. Juni 2027 alle Demonstrationen in Nordirland verboten.
 - Die irische Regierung schließt für 48 Stunden die Grenzübergänge.
- Auf dem EU-30 Gipfel wird die erfolgreiche Bewältigung der Weltwirtschaftskrise von 2023 gefeiert.
 - Der EU-Kommissar lobt das EU-Reformwerk: „Die neuen Institutionen haben sich bewährt.“
 - Das 2023 verabschiedete Freihandelsabkommen mit Russland und der Ukraine hat die wirtschaftliche Entwicklung in den osteuropäischen EU-Mitgliedsstaaten enorm vorangetrieben.

Brexit – 10 Jahre danach

- Der EU-24 Gipfel endet ohne Abschlusskommuniqué.
 - Die Austrittsverhandlungen mit Dänemark, Schweden und Finnland haben im Frühjahr 2027 begonnen. Eine Verhandlungslinie ist nicht erkennbar.
 - Der Versuch, die Wirtschaftspolitik zur Eindämmung der Wirtschaftskrise seit 2023 zu koordinieren, scheitert.
 - Die Suspendierung der Mitgliedschaft Ungarns wird verlängert.
 - Das geplante Referendum zur Wiedereinführung der DM in Deutschland führt zu heftigen Währungs- und Börsenturbulenzen.

- Auf einem Sonderparteitag der Tories lässt sich die Premierministerin Theresa May feiern.
 - „Der Brexit war teuer“, sagt sie, „aber der Verbleib hätte uns ein Vielfaches gekostet“.
 - Sie würdigt die Weitsicht der britischen Bevölkerung, die 2016 für den Brexit gestimmt hat.

1. Ein vereintes Europa

Die politische Idee vom vereinten Europa

- 60 Jahre europäische Integration
- Am Anfang stand der feste Wille,
„... die Grundlagen für einen *immer engeren* Zusammenschluss der europäischen Völker zu schaffen ...“
(Präambel der römischen Verträge vom 25.3.1957)
- Friedensnobelpreis zum 55. Geburtstag
„Die Union und ihre Vorgänger haben über sechs Jahrzehnte zur Förderung von Frieden und Versöhnung beigetragen.
Seit 1945 ist diese Versöhnung Wirklichkeit geworden.“

Die ökonomische Idee vom vereinten Europa

- Wohlstand durch wirtschaftliche Integration
- 1. Schaffung einer Zollunion (vollendet 1968)
 - Beitritt Großbritanniens in die Zollunion 1973
- 2. Von der Zollunion zum gemeinsamen Markt (vollendet 1993)
 - Mitgestaltung durch Großbritannien
- 3. Eine einheitliche Währung (eingeführt 1999/2002)
 - Großbritannien macht nicht mit und will sich nicht festlegen lassen
- 4.?
 - In jedem Fall ohne Großbritannien

Die vier Freiheiten

1. Freier Warenverkehr
 - Abschaffung von Binnenzöllen und nicht-tarifärer Handelshemmnisse
 2. Freiheit des Personenverkehrs
 - Freizügigkeit der Arbeitnehmer: Diskriminierungsverbot in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und Arbeitsbedingungen
 - Niederlassungsfreiheit: Recht, in jedem EU-Land eine dauerhafte selbständige Tätigkeit auszuüben
 3. Dienstleistungsfreiheit
 - Erlaubt grenzüberschreitende handwerkliche, kaufmännische und freiberufliche Tätigkeiten ohne Wohnsitzverlagerung
 4. Freier Kapitalverkehr
 - Unbeschränkter Kapitalverkehr innerhalb der EU
- ⇒ Einkommensgewinn je Einwohner seit 1992: 450 €/Jahr

2. Brexit: Großbritannien will die Scheidung



Das Votum für den Brexit

- Hohe Wahlbeteiligung: 72,2 %

	Leave	Remain
Insgesamt	51,9 %	48,1 %
18-24 Jahre	29 %	71 %
Über 65 Jahre	64 %	36 %
London	40,1 %	59,9 %
Schottland	38 %	62,0 %
Gibraltar	4,1 %	95,9 %

⇒ Ein tief gespaltenes Land

Votum für den Brexit

1. Populistische Versprechungen?
2. Der Wunsch nach Unabhängigkeit
 - Brüssel darf nicht regieren!
 - Der EuGH soll nicht entscheiden!
3. Die EU Agrarordnung
 - Verlust traditioneller Handelsbeziehungen zu den Commonwealth-Staaten
 - EU-Abschottung verteuerte landwirtschaftliche Produkte in GB um ca. 20 %.

⇒ Die Konsumenten verlieren, wenige Bauern gewinnen.

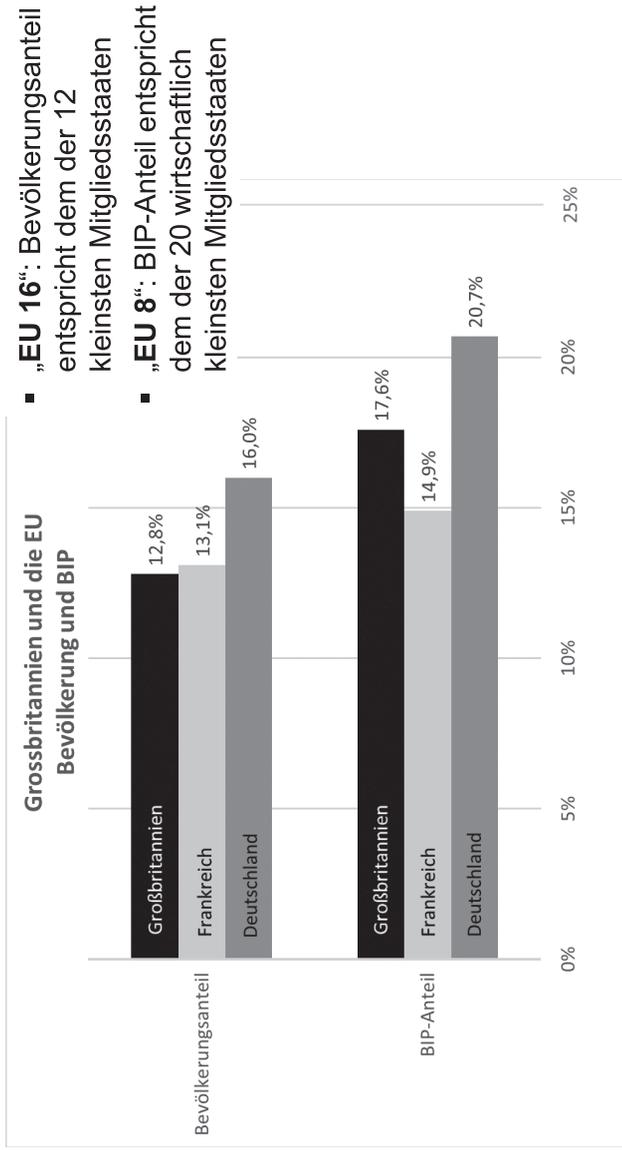
Votum für den Brexit

4. Erfahrungen mit Freizügigkeit in den 50er und 60er Jahren:
unzureichende Integration
5. Befürchtete Folgen steigender Migration aus den osteuropäischen EU-Staaten
 - Niedriglohnkonkurrenz
 - Konkurrenz um billigen Wohnraum
 - Konkurrenz um Sozialleistungen: arme Regionen wurden stärker von staatlichen Kürzungen im Zuge der Finanzkrise getroffen
6. Globalisierung kennt Gewinner und Verlierer
 - Wachsende Lohnungleichheit
 - Wachsende regionale Unterschiede: Regionen, die der Importkonkurrenz durch Billigimporte ausgesetzt sind, verlieren, exportorientierte Regionen gewinnen.

3. Brexit: Was auf dem Spiel steht

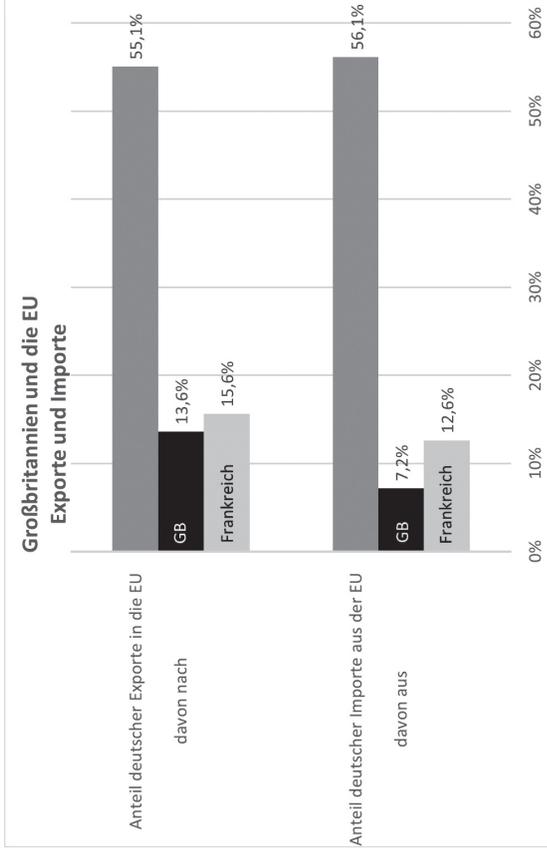


Die Bedeutung von Großbritannien



Die Bedeutung von Großbritannien

- Exportanteil entspricht dem der 16 Nationen mit dem kleinsten Importvolumen aus Deutschland.
- Importanteil entspricht dem der 13 Nationen mit dem kleinsten Exportvolumen nach Deutschland.



Folgen für Deutschland

1. Statische Wachstumseffekte

- Wegfall der Vorteile durch Austritt aus dem Binnenmarkt
 - Keine Zölle
 - Keine nicht-tarifären Handelshemmnisse

Veränderung des realen BIP je Einwohner im Jahr 2020 in ausgewählten Ländern bei verschiedenen Brexit-Szenarien im Vergleich zum BIP je Einwohner bei einem Verbleib des UK in der EU

	Sanfter Ausstieg	Isolierung UK
UK	-0,63 %	-2,98 %
Irland	-0,82 %	-2,66 %
Luxemburg	-0,48 %	-0,80 %
Belgien	-0,20 %	-0,96 %
Schweden	-0,13 %	-0,48 %
Niederlande	-0,10 %	-0,35 %
Deutschland	-0,08 %	-0,33 %
Spanien	-0,08 %	-0,32 %
Frankreich	-0,06 %	-0,27 %
Österreich	-0,05 %	-0,18 %
EU-27 (ohne UK)	-0,10 %	-0,36 %
Welt	-0,06 %	-0,25 %

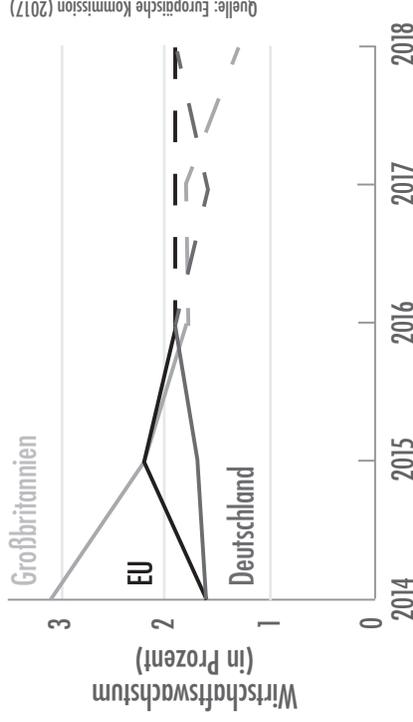
Quelle: Berechnungen des ifo Instituts

Bertelsmann Stiftung

Folgen für Deutschland

2. Dynamische Wachstumseffekte

- Berücksichtigung zusätzlich verringerten Produktivitätswachstums
 - Sinkender Wettbewerbsdruck
 - Verringerte Investitionstätigkeit aufgrund verringerten Kapitalverkehrs
- Schätzung (Ifo-Institut)
 - Realeinkommensverluste zwischen 0,3 % und 2,0 %
- Prognose
 - EU: Wachstum trotz Brexit
 - GB: Rückgang der Investitionen



Folgen für Deutschland

3. Strukturelle Veränderungen im Finanzsektor

- Die Bedeutung des „Passporting“:
 - Das Recht, Finanzdienstleistungen innerhalb der EU grenzüberschreitend anzubieten – direkt oder über Zweigstellen
 - Bankensektor
 - 20 % des jährlichen Umsatzes der britischen Banken in der EU
 - Versicherungssektor
 - 28 % vom Umsatz werden auf dem Kontinent erzielt
 - Verlust des Rechts auf Passporting: Deutschland könnte profitieren
 - ✓ PWC: 70.000 bis 100.000 Stellen werden in der City verloren gehen
 - ✓ Ernst & Young gehen von 232.000 Stellenverlusten aus
 - ✓ 9.000 Stellenverlagerungen wurden bereits angekündigt

Folgen für Deutschland

3. Strukturelle Veränderung im verarbeitenden Gewerbe

- Hohe Wertschöpfung des Finanzsektors führte in Großbritannien zu hohen Einkommenssteigerungen
 - Anstieg der binnenwirtschaftlichen Nachfrage nach Dienstleistungen
 - Reale Aufwertung des Pfunds
- ⇒ Verlust der britischen Wettbewerbsfähigkeit des verarbeitenden Sektors
- ⇒ Die Folgen

Anteil verarbeitendes Gewerbe am	BIP	Beschäftigte
1979	20,9 % ↓	23,5 % ↓
2014	9,5 %	8,1 %

Folgen für Deutschland

3. Strukturelle Veränderung im Automobilsektor

- Brexit kehrt Entwicklung um und wird verarbeitendes Gewerbe stärken
 - Die neu entstandene Automobilindustrie (deutscher Unternehmen) könnte davon profitieren
 - Reduzierte Importlastigkeit
 - Exportsteigerungen
- ⇒ Trendumkehr kann langfristig zur Gefahr für export-orientierte Automobilindustrie werden
- Studie von Deloitte
 - Automobilindustrie wird durch Zölle und schwächeres Pfund „ausgebremst“: Preisanstieg von dt. Autos um 21 %.
 - Bisher geht jedes fünfte aus Deutschland exportierte Auto nach GB.
 - 2019 könnte es zu Umsatzeinbußen von ca. 12,4 Mrd. Euro, das sind 18 % des bisherigen Handelsvolumens, kommen.

Folgen für Deutschland

4. Auswirkungen auf den EU-Haushalt

- Einmalige Effekte
 - Brexit Bill: Verbleibende Zahlungsverpflichtungen Großbritanniens von bis zu 60 Mrd. Euro (100 Mrd. Euro)
 - ✓ Anteil an den Nettoverbindlichkeiten (resta à liquider (RAL) wie z.B. Pensionsverpflichtungen etc.)
 - ✓ Verpflichtungen aus dem siebenjährigen mittelfristigen Finanzrahmen (2014–2020)
 - ✓ Versprechen für künftige Zahlungen im Rahmen der EU-Strukturpolitik (hängt von zukünftiger Budgetplanung ab)
 - Ausfall Großbritanniens als Nettobeitragszahler
 - ✓ Wegfall des Britenrabatts und damit des „Rabatts auf den Rabatt“, der Deutschland, Niederlande, Österreich und Schweden gewährt wurde.
 - ✓ Zusätzliche Zolleinnahmen, die zu 80 % dem EU-Haushalt zufließen

Folgen für Deutschland

4. Auswirkungen auf den EU-Haushalt

- Langfristige Effekte
 - Ausfall Großbritanniens als Nettobeitragszahler
 - ✓ Wegfall des Britenrabatts und damit des „Rabatts auf den Rabatt“, der Deutschland, Niederlande, Österreich und Schweden gewährt wurde.
 - Zusätzliche Zolleinnahmen, die zu 80 % dem EU-Haushalt zufließen
 - ⇒ Haushaltslücke von ca. 10 Mrd. Euro
 - ✓ Beitragserhöhung: Deutschland würde ca. 3. Mrd. Euro jährlich zusätzlich überweisen
 - ✓ Alternativ: Ausgabenkürzungen, z.B. bei der gemeinsamen Agrarpolitik

4. Harter oder doch sanfter Brexit?



Das britische Weißbuch zum Brexit

- Die Vorwahl-Wunschliste der Theresa May
 - Wiedergewinnung der Gesetzgebungssouveränität
 - Für internationale Dispute: Schiedsgerichte statt EuGH?
 - Irland
 - Keine Handels- und Reisebeschränkungen mit Irland
 - Einwanderungskontrolle
 - Aber: EU-Bürger, die im Vereinigten Königreich leben und umgekehrt, sollen alle Rechte, die sie heute haben, behalten können
 - Freihandel mit der EU
 - Handelsbeziehungen sollten so frei wie möglich sein bzgl. Güter, Dienstleistungen, Finanzdienstleistungen, Netzwerkleistungen
 - Eigene Außenzölle

Harter Brexit

- Einschränkung der Arbeitsfreizügigkeit und Zuzugskontrolle
 - ⇒ Freihandelsabkommen
 - Ein Freihandelsabkommen kann erst nach dem Austritt verhandelt werden.
 - Probleme
 - ✓ Die CETA-Verhandlungen dauerten von 2009 bis 2016.
 - ✓ Danach genügte die Opposition einer kleinen belgischen Region, um alles in Frage zu stellen.
 - ✓ Wichtig sind Regelungen für den Dienstleistungsverkehr, die bei CETA gar keine große Rolle spielten.
 - ✓ Beschränkung auf wenige ausgewählte Sektoren ist nach WHO nicht erlaubt.
 - ✓ Ursprungslandnachweis wegen unterschiedlicher Außenzölle.

Harter Brexit

- „Besser kein Vertrag als ein schlechter Vertrag“
 - ⇒ Großbritannien wird wieder eigenständiges Mitglied der WHO
 - Die Schedulenproblematik
 - ✓ Die Übernahme der 5.200 Zölle, die für die EU gelten, ist kein Problem.
 - ✓ Probleme macht die Aufteilung der Quoten zwischen EU und Großbritannien.
 - ✓ Quoten erlauben höhere (protektionistische) Zölle auf über die Quote hinausgehende Mengen.
 - ✓ Streit zwischen EU27-Staaten und GB um „Recht auf protektionistische Maßnahmen“.
 - ✓ Chance für Handelspartner, Quoten für GB neu zu verhandeln.
 - ✓ Neue Chancen auf Protektionismus.

Harter Brexit

- Beispiel Lammfleisch und die WHO-Regelungen
 - Neuseeland darf jährlich 230 Tsd. Tonnen Lammfleisch zollfrei in die EU exportieren.
 - Exporte jenseits dieser Quote werden mit 57 % besteuert.
 - ✓ Nach Austritt: EU und UK müssen Aufteilung der Quote beschließen.
 - ✓ Neuseeland verliert bei gleicher Quote Flexibilität, um auf Nachfrageänderungen zu reagieren, und könnte eine höhere Quote verlangen.
 - ✓ Entsteht Neuseeland ein Schaden, kann es bei der WHO Widerspruch einlegen, ein Schiedsverfahren entscheidet.

Harter Brexit

- Besser kein Vertrag als ein schlechter Vertrag“
 - ⇒ Großbritannien wird wieder eigenständiges Mitglied der WHO
 - Großbritannien muss 759 Verträge mit 168 Ländern nach vollzogenem Austritt neu verhandeln
 - ✓ 295 bilaterale Handelsabkommen
 - ✓ 202 regulatorische Kooperationen
 - ✓ 69 Fischereiabkommen
 - ✓ 65 Transportabkommen (Flugverkehr)
 - ✓ ...

Nach der Wahl: Die Karten werden neu gemischt

- Mays Koalitionspartner, die DUP, ist für den Brexit, aber
 - gegen Grenzkontrollen zwischen Nordirland und Irland
 - ✓ De facto Forderung nach Personenfreizügigkeit.
 - gegen Handelsbeschränkungen zwischen Nordirland und Irland
 - ✓ Großer irischer/nordirischer Binnenmarkt
 - ✓ 52 % der nordirischen Exporte gehen in die EU, davon 38 % nach Irland
 - gegen höhere Kosten für irische Unternehmen
 - ✓ 400.000 irische Jobs sind von Exporten ins Vereinigte Königreich abhängig
- ⇒ Wird wirtschaftlichen Überlegungen nun der Vorrang eingeräumt?

Ein Guinness auf den sanften Brexit

- Guinness überquert die Irisch-Britische Grenze gleich zweimal, bevor es in GB/NIRL getrunken werden kann
 - Guinness wird in der Dubliner St James's Gate Brewery gebraut.
 - Es wird in Ost-Belfast abgefüllt.
 - Es wird in Dublin verschifft.

Worauf es also hinauslaufen könnte ...

Norwegisches Modell: kleinere Abstriche vom Status Quo

- Womit Großbritannien leben könnte
 - + Norwegen darf eigene Zölle setzen; diese sind im Durchschnitt derzeit niedriger als die EU-Zölle (1 % zu 4 %)
 - Das setzt aber Ursprungsnachweise und Kontrollen des Binnenwarenverkehrs voraus.
 - + Norwegen kann eigenständig Freihandelsabkommen abschließen
 - + Norwegen betreibt eigenständige Agrarpolitik
 - + Norwegen fällt nicht unter die Rechtsprechung des EuGH
 - Aber wie groß ist die Unabhängigkeit, gegeben die Mitgliedschaft in vielen supranationalen Einrichtungen

Worauf es hinauslaufen könnte ...

Norwegisches Modell: kleinere Abstriche vom Status Quo

- Womit Großbritannien nicht leben könnte
 - Es gelten die vier Grundfreiheiten einschließlich Personenfreizügigkeit
 - Norwegen muss EU-Regeln zum Binnenmarkt ohne Mitbestimmungsrecht übernehmen
 - Da EU selber meistens internationale Standards übernimmt, sind nur 8 % der zu übernehmenden Regeln originäre EU-Regeln.
 - Internationale Standardsetzungen sind aber die Regel.
 - Zahlungen an die EU

▪ **Zusätzliche Verhandlungspunkte**

- Neujustierung Migration und nationale Sozialsysteme: „Inländervorrang light“ (wie in der Schweiz)
 - Einbeziehung der Finanzdienstleistungen
- ⇒ **Norwegen, mit einer Krise Schweiz und EU-Reform**

5. Europa 2027

Vorwärts immer, Stillstand nimmer?

1. „Europa ist wie ein Fahrrad. Hält es an, fällt es um.“
 - Die Zielsetzung „eines *immer engeren* Zusammenschlusses der europäischen Völker“ wird von immer weniger Europäern geteilt.
 - Demokratische Legitimation wird dort in Frage gestellt, wo das Prinzip der Subsidiarität immer stärker eingeschränkt wird.
 - Subsidiarität aber bedeutet das Recht auf unterschiedliche Zielvorstellungen.
 - Europa als Vision ist verlorengegangen.
 - „Europa besteht aus Staaten, die sich nicht vorschreiben lassen wollen, was sie selbst beschlossen haben.“ Werner Schneyder
 - Das Vertrauen in europäische Institutionen ist verloren gegangen und damit der Glaube an die Fähigkeit zur Integration.

Europa neu denken

2. Verhandlungen mit Großbritannien werden zum Anlass genommen, um
 - über einen neuen institutionellen Rahmen für die gesamteuropäische Integration
 - mit unterschiedlichen Geschwindigkeiten nachzudenken.

Europa neu denken

Varianten der europäischen Integration

1. **Vereinigte Staaten von Europa:** Ausweitung der Eurozone und Fortführung der europäischen Integration bis hin zu einer europäischen Föderation.
2. **Status Quo:** Stopp des Integrationsprozesses, aber keine Rückschritte
3. **Verschlanke EU:** Einerseits stärkere Betonung der Subsidiarität und Einführung einer atmenden Währungsunion. Andererseits klare Definition gemeinsamer Aufgaben im Bereich der Außenpolitik, Verteidigungspolitik, Grenzsicherung und Asylpolitik.
4. **Multi-institutionelles Europa:** Neben der EU steht die europäische Freihandelsassoziation als erweiterter Teil des europäischen Integrationsprozesses mit stärkerer nationaler Rechtsautonomie.

Erneuerung des europäischen Projekts

- Ehemaliger Bundespräsident Joachim Gauck (Februar 2017)

„Die EU steckt heute in der größten Vertrauenskrise seit ihrer Gründung.“

Joachim Gauck (Februar 2017)

„Ich war immer überzeugt, dass sich Europa in Krisen formt, dass es die Summe der Maßnahmen ist, mit denen auf diese Krisen reagiert wird.“

Jean Monnet (Memoiren 1976)

⇒ Es ist diese Überzeugung, die heute auf dem Prüfstand steht.



Flick Gocke
Schaumburg

Anti-Tax Avoidance Directive I und II

Richtlinienvorgaben und erste Überlegungen zur nationalen
Umsetzung

Prof. Dr. Thomas Rödder

Berlin, 26. Juni 2017

Agenda

- A. Anti-Tax Avoidance Directive I
 - I. Überblick
 - II. Persönlicher Anwendungsbereich
 - III. Zinsstranke
 - IV. Entstrickung
 - V. Missbrauch
 - VI. Hinzurechnungsbesteuerung
 - VII. Hybride Gestaltungen
- B. Anti-Tax Avoidance Directive II

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

I. Überblick

- **Richtlinie (EU) 2016/1164** des Rates vom 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes veröffentlicht am 19.07.2016 (sog. **Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD**).
- Die Richtlinie ist Teil eines größeren Maßnahmenpakets zum **Kampf gegen Steuervermeidung** (Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat vom 28.01.2016, COM(2016) 23). Dieses Maßnahmenpaket wiederum ist Bestandteil eines **Aktionsplans der EU** für eine „faire und effiziente Unternehmensbesteuerung“ in Europa (Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat vom 17.06.2015, COM(2015) 302). Innerhalb der EU möchte man insbesondere bestimmte Maßnahmen der **OECD gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)** koordiniert, eigenständig und flexibel implementieren.
- Die Vorgaben der ATAD sind **bis zum 31.12.2018 umzusetzen** und spätestens **ab dem 01.01.2019 anzuwenden**. Ausnahme: Die Vorgaben für Entstrickung und Wegzug sind bis 31.12.2019 umzusetzen und ab 01.01.2020 anzuwenden (auch Hinweis auf die Sonderanwendungsregelung für eine evtl. Anpassung der Zinsschranke).
- Angestrebt wird ein „**Mindestschutzniveau**“ (vgl. Art. 3 ATAD).

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

I. Überblick

- Die ATAD regelt **fünf Felder**, auf denen harmonisierte Regelungen für notwendig erachtet werden:
 - (1) Beschränkung des steuerlichen Abzugs von Zinsaufwendungen (**Zinsschranke**);
 - (2) Besteuerung im Fall der Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Verlegung des Sitzes in einen anderen Staat (**Entstrickung bzw. Wegzugsbesteuerung**);
 - (3) Bekämpfung des **Misbrauchs** rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten;
 - (4) Besteuerung der Einkünfte beherrschter ausländischer Unternehmen, die einer (zu) niedrigen Besteuerung unterliegen (**Hinzurechnungsbesteuerung**);
 - (5) Auflösung von Qualifikationskonflikten, die zu einem doppelten Abzug ein und derselben Betriebsausgabe oder zum Abzug eines Aufwands bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung des entsprechenden Ertrags führen („**hybride Gestaltungen**“).

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

II. Persönlicher Anwendungsbereich

- Nach Art. 1 ATAD gelten die Regelungen für alle Steuerpflichtigen, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten **körperschaftsteuerpflichtig** sind, einschließlich der Steuerpflichtigen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind, aber in einem oder mehreren Mitgliedstaaten **Betriebsstätten** unterhalten.
- **Natürliche Personen** fallen **nicht** in den persönlichen Anwendungsbereich, eine Personengesellschaft nur dann, wenn sie (mindestens) in einem Mitgliedstaat als Körperschaftsteuersubjekt eingeordnet wird.
- Die Behandlung von **Qualifikationskonflikten** – ein Mitgliedstaat ordnet ein Personenunternehmen als transparent ein, der andere als eigenes Steuersubjekt – wird in der Richtlinie nicht geregelt. Naheliegender ist, dass jeder Mitgliedstaat die Regelungen auf alle Unternehmen anzuwenden hat, die er als Körperschaftsteuersubjekt einordnet, unabhängig von der Einordnung desselben Unternehmens in anderen Mitgliedstaaten.
- Die vorhandenen **Bereichsausnahmen** bei der Umsetzung in nationales Recht betreffen insbesondere in der EU beaufsichtigte Finanzunternehmen (Art. 2 Abs. 5 ATAD), die aus dem Anwendungsbereich der Begrenzung des Zinsabzugs und der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen werden dürfen (Art. 4 Abs. 7 und Art. 7 Abs. 3 ATAD).

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

III. Zinsschranke

Die Richtlinie gibt in Bezug auf die Begrenzung des steuerlichen Zinsabzugs folgende Vorgaben:

- Beschränkung des Zinsabzugs auf **30 % des steuerlichen EBITDA** (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 ATAD);
- **Definition der Aufwendungen**, die vom Regelungsbereich der Zinsschranke erfasst werden müssen (Fremdkapitalkosten gem. Art. 2 Abs. 1 ATAD);
- Berechnung des maßgeblichen **EBITDA** (Art. 4 Abs. 2 ATAD);
- Zulässigkeit der Berechnung des **EBITDA** und des zulässigen **Zinsabzugs** auf Ebene des **Konzerns bzw. des Organkreises** (Art. 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 ATAD);
- Zulässigkeit eines **Freibetrags bis zu 3 Mio. €** (Art. 4 Abs. 3 lit. a ATAD);
- Zulässigkeit einer **„stand-alone“-Klausel**, d.h. der Nichtanwendung für den Fall eines nicht gruppenzugehörigen Unternehmens (Art. 4 Abs. 3 lit. b ATAD);
- Zulässigkeit des **Nachweises**, dass das **Eigenkapital** des Steuerpflichtigen nicht niedriger ist als das Eigenkapital des Konzerns, zu dem er gehört (Art. 4 Abs. 5 lit. a ATAD, sog. Escape durch Eigenkapitalvergleich);
- Zulässigkeit des **Zinsvortrags und des auf fünf Jahre begrenzten EBITDA-Vortrags** (Art. 4 Abs. 6 lit. c ATAD);
- Wahlrecht, Finanzunternehmen (im Sinne der Richtlinie) von den Regelungen zur Beschränkung des Zinsabzugs insgesamt auszunehmen (Art. 4 Abs. 7 ATAD).

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

III. Zinsschranke

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Vorgaben der ATAD entsprechen weitgehend der schon bestehenden deutschen Rechtslage.
- Redaktionelle Unterschiede vor allem bei der Definition der erfassten Aufwendungen.
- ATAD sieht Möglichkeit eines Freibetrags i.H.v. 3 Mio. € statt Freigrenze vor.
- Stand-alone-Escape vergleichsweise einfach geregelt.
- Eigenkapitalquoten-Escape vergleichsweise einfach geregelt.
- Wahlrecht für Herausnahme von Finanzunternehmen in ATAD.
- Besonders wichtig wäre bei der Umsetzung der ATAD im Bereich Zinsschranke Freibetrag statt Freigrenze.
- Außerdem wichtig die verbesserte praktische Anwendbarkeit von Stand-alone-Escape und Eigenkapitalquoten-Escape.
- Hinweis: Auch der GKB-E enthält Zinsschrankenregelung.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

IV. Entstrickung

Die ATAD gibt vor, dass jeder Mitgliedstaat die in seinem Hoheitsgebiet entstandene Wertsteigerung besteuert, wenn ein Steuerpflichtiger Vermögenswerte aus dem Steuergebiet dieses Mitgliedstaats abzieht oder seinen Steuersitz aus diesem verlegt, selbst wenn diese Wertsteigerung zum Zeitpunkt der Übertragung oder des Wegzugs noch nicht realisiert worden ist.

Dieser „Exit-Tax“ sollen vier rechtliche bzw. tatsächliche Vorgänge unterliegen, wenn dabei der Verlust des Besteuerungsrechts im Mitgliedstaat des Sitzes bzw. der Betriebsstätte resultiert (Art. 5 Abs. 1 ATAD):

- **Übertragung von Vermögenswerten** vom **Stammhaus** auf eine in einem anderen Mitgliedstaat/Drittland belegene **Betriebsstätte**;
- **Übertragung von Vermögenswerten** einer in einem Mitgliedstaat belegenen **Betriebsstätte auf den Hauptsitz** oder an eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat/Drittland;
- **Übertragung** der von einer Betriebsstätte ausgeübten **Geschäftstätigkeit** von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat oder in ein Drittland;
- **Verlegung des Sitzes** (aus einem Mitgliedstaat) in einen anderen Mitgliedstaat/Drittland.

Die ATAD sieht auch Vorgaben für eine (5 Jahres-)Ratenzahlungsregelung vor (Verzinsung denkbar + Sicherheitsleistung bei Risiko).

Auch grundsätzlich Wertverknüpfung in Verstrickungs-/Zuzugsstaat.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

IV. Entstrickung

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Derzeit besteht in Deutschland schon ein engmaschiges Netz von Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerungsregeln (auch in den von der ATAD geregelten Fällen).
- Notwendig ist allerdings durchgängig eine europarechtskonforme Regelung der Zahlungs-, Verzinsungs- und Sicherheitengestellungsmodalitäten.
- Generell nötig sind auch Regelungen zur Reversibilität der Exit-Tax bei nachfolgender Wiederverstrickung bzw. nachfolgendem Zuzug (Rückzug).
- Generell bedarf es auch einer abschließenden Klärung des doppelbesteuerungsrechtlichen Verständnisses der Zuordnung des Besteuerungsrechts für nicht realisierte stille Reserven in Betriebsstätten.
- Auch müssen praktisch handhabbare Konkretisierungen für die Sicherstellung des deutschen Besteuerungsrechts für von Personengesellschaften gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen geschaffen werden.
- Hinweis auch auf die Regelung zur Wegzugsbesteuerung im GKB-E.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

V. Missbrauch

Nach der ATAD ist eine allgemeine Regelung zur Bekämpfung „missbräuchlicher“ Gestaltungen im nationalen Steuerrecht notwendig, die folgenden Vorgaben genügen muss (vgl. Art. 6 Abs. 1 und 2 ATAD):

„Liegt unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, so berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.“

Für die Zwecke von Absatz 1 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge solcher Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, als sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

„Bleiben Gestaltungen oder eine Abfolge solcher Gestaltungen gemäß Absatz 1 unberücksichtigt, so wird die Steuerschuld im Einklang mit nationalem Recht berechnet.“

§ 42 AO lautet dagegen derzeit wie folgt:

„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.“

Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

V. Missbrauch

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Besteht überhaupt nationaler Umsetzungsbedarf?
- Kann § 42 AO im Anwendungsbereich der ATAD richtlinienkonform ausgelegt werden?
- Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften?
- Präzistenzen beim Missbrauchsvorwurf in Deutschland.
- Auch Hinweis auf die Missbrauchsregelung im GKB-E sowie auf die aktuelle Diskussion zur Anzeigepflicht bei aggressiven Steuergestaltungen.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VI. Hinzurechnungsbesteuerung

Die ATAD enthält eine Vorgabe von Mindeststandards für die Frage, unter welchen Voraussetzungen niedrig bzw. nicht besteuerte Einkünfte eines beherrschten ausländischen Unternehmens in die steuerliche Bemessungsgrundlage des beherrschenden Unternehmens einbezogen werden müssen (Art. 7 und 8 ATAD):

- **Beherrschendes Unternehmen** ist ein Körperschaftsteuersubjekt, das in einem Mitgliedstaat unbeschränkt oder aufgrund einer Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig ist,
- dieser Steuerpflichtige hält selbst oder zusammen mit Unternehmen, die mit ihm verbunden sind, an einem anderen (beherrschten) Unternehmen unmittelbar und/oder mittelbar mehr als **50 % der Stimmrechte, des Kapitals oder der Gewinnberechtigung**,
- die tatsächlich entrichtete **Steuer** des beherrschten Unternehmens unterschreitet die Steuer, die im Mitgliedstaat des beherrschenden Unternehmens angefallen wäre, um mehr als die **Hälfte**.
- **Hinzurechnung** der in der Richtlinie aufgezählten „**passiven**“ **Einkünfte**, die das beherrschte Unternehmen erzielt, insbesondere Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren, Einkünfte aus finanziellen Tätigkeiten und Einkünfte aus „Abrechnungsunternehmen“ (An- und Verkauf von Waren sowie Erbringung von Dienstleistungen von oder an verbundene Unternehmen). Daneben Vorsehen einer Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund Missbrauchs.
- Hinzurechnung **unterbleibt**, wenn das beherrschte Unternehmen in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässig ist und nachweisen kann, dass es **gestützt auf entsprechende personelle und sachliche Mittel, eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt. Fakultativ bei Drittstaatenbürgern. Auch Hinweis insbesondere auf 1/3-Escape.
- **Rechtsfolge** ist Einbezug in Steuerbemessungsgrundlage nach nationalen Steuervorschriften. Auch Steuerrechnung nach nationalen Vorschriften.
- Entsprechende Anwendung auf Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten/Drittländern.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VI. Hinzurechnungsbesteuerung

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Systemwechsel bei der Hinzurechnungsbesteuerung nötig?
„Wird ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte als beherrschtes ausländisches Unternehmen behandelt, so wird im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen Folgendes in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen: Die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder die Einkünfte der Betriebsstätte ...“
- Neuregelung der „Deutsch-Beherrschung“?

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VI. Hinzurechnungsbesteuerung

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Neuregelung des Katalogs der passiven Einkünfte.
 - Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen;
 - Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum;
 - Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen;
 - Einkünfte aus Finanzierungsleasing;
 - Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und aus anderen finanziellen Tätigkeiten;
 - Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden, und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.“

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VI. Hinzurechnungsbesteuerung

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Einführung von Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund Missbrauchs.

„In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen gilt als unangemessen, sofern das Unternehmen oder die Betriebsstätte nicht selbst Eigentümer der Vermögenswerte wäre oder die Risiken, aus denen seine gesamten Einkünfte oder Teile davon erzielt werden, nicht eingegangen wäre, wenn es nicht von einer Gesellschaft beherrscht würde, deren Entscheidungsträger die für diese Vermögenswerte und Risiken relevanten Aufgaben ausführen, die für die Erzielung der Einkünfte des beherrschten Unternehmens ausschlaggebend sind.“

- Anpassung der Niedrigbesteuerungsgrenze im AStG.

„Die von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer auf seine bzw. ihre Gewinne ist niedriger als die Differenz zwischen der Körperschaftsteuer, die nach der geltenden Körperschaftsteuerregelung im Mitgliedsstaat des Steuerpflichtigen für das Unternehmen oder die Betriebsstätte erhoben worden wäre, und der von dem Unternehmen oder der Betriebsstätte tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer auf seine bzw. ihre Gewinne.“

- Neuregelung des Cadbury-Schweppes-Tests.

... findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen.“ (Geht nicht bei Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund Missbrauchs; fakultativ bei Drittstaatenföchttern. Auch Hinweis auf den 1/3-Escape).

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VI. Hinzurechnungsbesteuerung

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Neuregelung der Rechtsfolgen bei Hinzurechnungsbesteuerung

„Wird ein Unternehmen oder eine Betriebsstätte als beherrschtes ausländisches Unternehmen behandelt, so wird im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen Folgendes in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen: Die nicht ausgeschütteten Einkünfte des Unternehmens oder die Einkünfte der Betriebsstätte ..“

- Anrechnung ausländischer Steuern auch auf die Gewerbesteuer?
- Auswirkung des Charakters der ATAD-Vorgaben nur als Mindestschutzniveau?
- Hinweis auf ähnliche Regeln auch im GKB-E.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VII. Hybride Gestaltungen

„Hybride Gestaltungen“ sind Situationen oder Vereinbarungen, in denen Qualifikationskonflikte entweder zu einem **doppelten Abzug** ein und derselben Zahlung, Aufwendung oder Verlustposition in zwei Mitgliedstaaten führt oder eine Zahlung in einem Mitgliedstaat steuerlich abgezogen werden kann, ohne dass diese Zahlung in dem Mitgliedstaat, in dem die Zahlung auf Seiten des Zahlungsempfängers steuerlich erfasst wird, der Besteuerung unterworfen wird.

Die Richtlinie identifiziert vor allem zwei **Auflöser für Qualifikationskonflikte** – zum einen die unterschiedliche Einordnung von Unternehmen (als Steuersubjekt oder als „transparent“), zum anderen die unterschiedliche Einordnung von Finanzinstrumenten (als Eigen- oder Fremdkapitalinstrument).

Auflösung der Qualifikationskonflikte wie folgt:

- Soweit ein doppelter Abzug derselben Zahlung möglich ist, wird der Abzug nur in dem Mitgliedstaat gewährt, aus dem die entsprechende Zahlung stammt (Art. 9 Abs. 1 ATAD).
- Soweit ein Abzug im Mitgliedstaat des Zahlenden bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung im Mitgliedstaat des Zahlungsempfängers möglich ist, versagt der Mitgliedstaat des Zahlenden den Abzug.

Zu **Drittstaatenkonstellationen** s. ATAD II.

A. Anti-Tax Avoidance Directive I

VII. Hybride Gestaltungen

Erste Überlegungen zur nationalen Umsetzung:

- Einführung entsprechender Generalklauseln?
- Verhältnis zu schon bestehenden Einzelvorschriften mit Blick auf hybride Strukturen?
- Prüfung aller bestehenden Einzelvorschriften mit Blick auf hybride Strukturen wegen möglicher Wertungswidersprüche zur ATAD (s. z.B. zuletzt § 4i EStG).
- Auch Hinweis auf die Regelungen zu hybriden Gestaltungen im GKB-E.

B. Anti-Tax Avoidance Directive II

- **Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164** bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern vom 29.5.2017. Ändert insoweit ATAD I.
- ATAD II enthält Vorschriften, mit denen **hybriden Gestaltungen mit Drittländern** bei hybriden Unternehmen, hybriden Finanzinstrumenten, Betriebsstätten, hybriden Übertragungen, importierten Inkongruenzen sowie Inkongruenzen bei doppelter Ansässigkeit begegnet werden soll.
- Die in ATAD II enthaltenen Vorschriften zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen sollen grundsätzlich bis 31.12.2019 umgesetzt und **ab dem 01.01.2020** von den EU-Mitgliedstaaten angewendet werden; also ein Jahr später als die Vorschriften der ATAD I (zum Teil erst ab 31.12.2021/1.1.2022).

Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts

GKKB, ATAD, US/UK

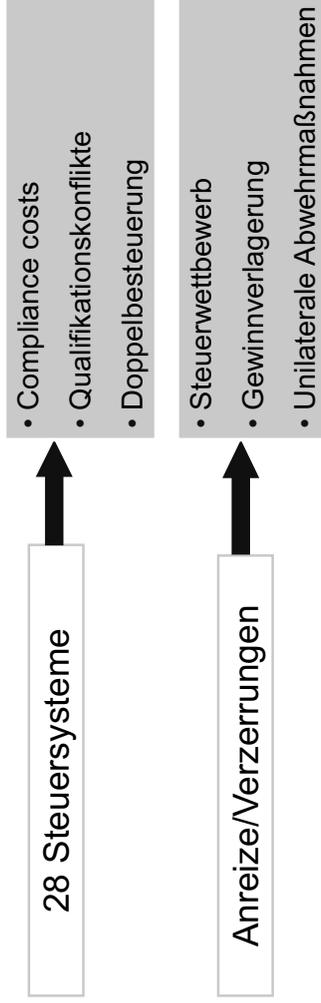
ifst-Jahrestagung

Berlin

26. Juni 2017

Christoph Spengel
Universität Mannheim und ZEW

Motivation GKKB



Neuer Richtlinienvorschlag vom 25.10.2016 (ersetzt RLV v. 16.3.2011)

→ **Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-BMG (GKKB)**

1. **Gemeinsame Körperschaftsteuer-BMG (GKB, erweitert)**
2. Konsolidierung (aufgeschoben)
3. Formula Apportionment (aufgeschoben)

Agenda

1 GKKB und ATAD (BEPS „light“)

2 GKKB „pur“

3 GKKB-Erweiterungen: AGI, F&E, Auslandsverluste

4 Im Steuerwettbewerb mit UK/USA

5 Fazit

1 GKKB und ATAD (BEPS „light“)

Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Vorteile

- Keine Gewinnverlagerungsmöglichkeiten innerhalb EU
- Keine Verrechnungspreisdokumentation innerhalb EU
- Maßnahme gegen BEPS innerhalb EU
- ATAD und CbCR wären überflüssig
- Gewinnaufteilung entlang Wertschöpfungskette (Aufteilungsfaktoren reflektieren Wertschöpfung)

Nachteile

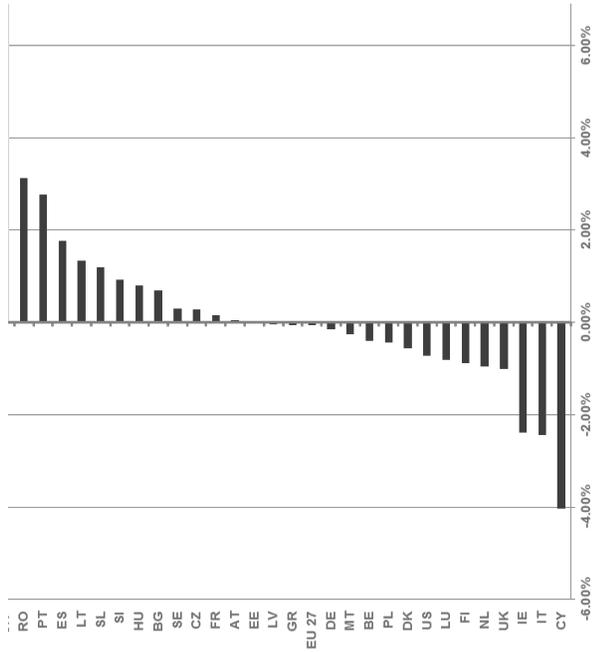
- Begrenzung auf EU
- Neuartige Steuerplanungsmöglichkeiten
- Direkte Besteuerung der Aufteilungsfaktoren
- Verschärfung des Steuersatzwettbewerbs
- Ungeklärte Übergangsfragen
- Kein politischer Konsens

2 GKB „pur“

- GKB RLV ist zur EU-weiten Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung geeignet
 - Reduzierung von „compliance costs“
 - Vorschläge im Wesentlichen in Einklang mit Staatenpraxis
 - ATAD hat Anti-Missbrauchsregelungen GKB vorweggenommen
 - Nur geringe Auswirkungen auf effektive Steuerbelastungen (und damit auch Steueraufkommen)
 - European Tax Analyzer (Spengel et al. 2012)
 - GKB RLV 2011
 - Änderung Effektivbelastung +1 % / -1 % in den meisten Staaten
 - AGI, R&D super-deduction und Verlustabzug nicht berücksichtigt
-

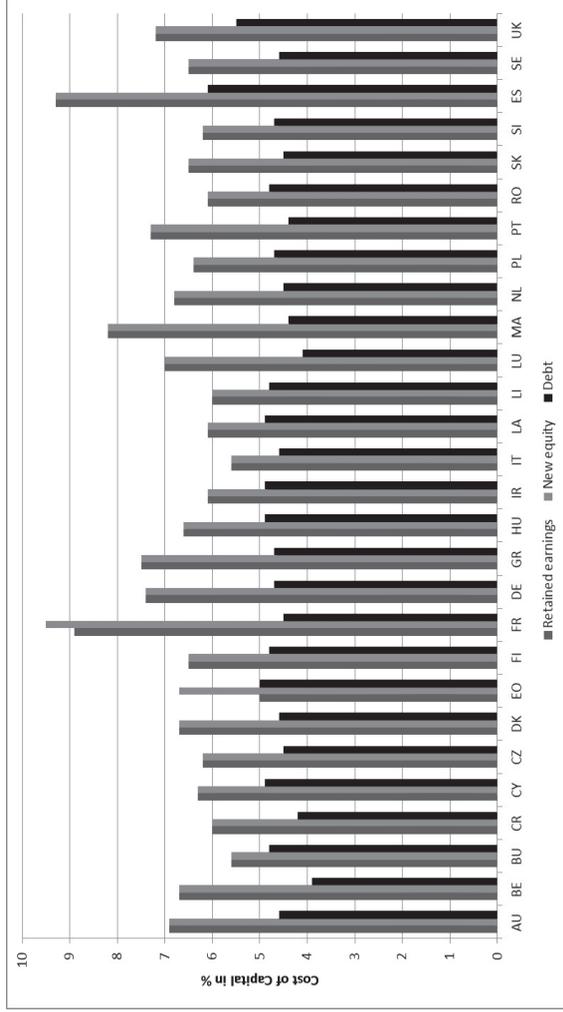
2 GKB „pur“

GKB „pur“: Änderung der Effektivsteuerbelastung



3 GKB-Erweiterungen: AGI

Debt Bias: Diskriminierung der Eigen- ggü. der Fremdkapitalfinanzierung



3 GKB-Erweiterungen: AGI

AGI: Allowance for growth and investment

Abzug einer normierten Verzinsung auf neu gebildetes Eigenkapital von der BMG

Vorteile

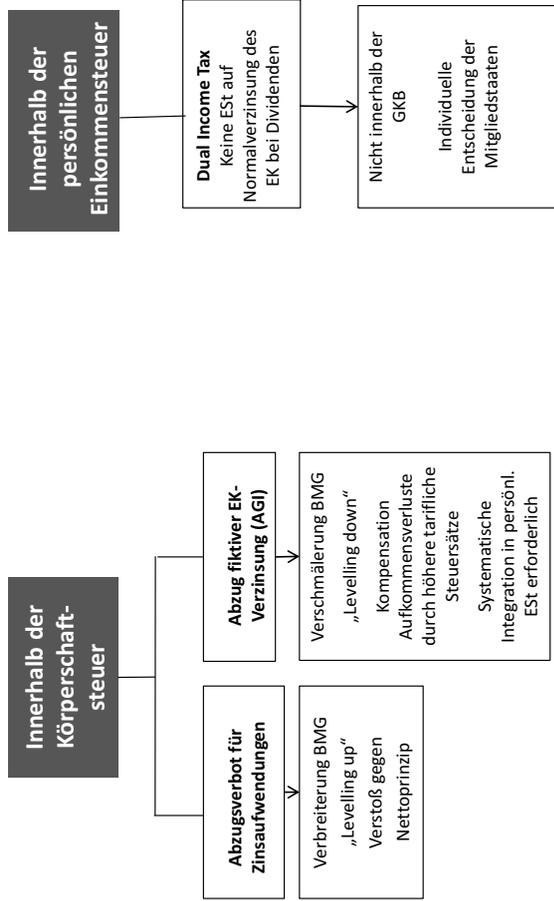
- AGI kann Debt Bias grds. verringern (aber unsauber)
- Eindämmung von Steuerwettbewerb innerhalb der EU
- Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung wäre obsolet!
- Zinsschranke in ATAD I und im GKB RLV wäre obsolet!

Nachteile

- Aufkommensverluste
- Höhere tarifliche Steuersätze zur Kompensation
- Wettbewerbsnachteile bei rentablen Investitionen
- Paradigmenwechsel: Konsum- anstatt Einkommensteuer
- Weitreichende Eingriffe in persönliche Einkommensteuer (Personenunternehmen, Einkünfte aus KapV und VuV)

3 GKB-Erweiterungen: AGI

Möglichkeiten zur Verringerung des Debt Bias



3 GKB-Erweiterungen: R&D Super-Deduction

R&D Super-Deduction: 162,5 % der F&E-Aufwendungen von BMG abzugsfähig

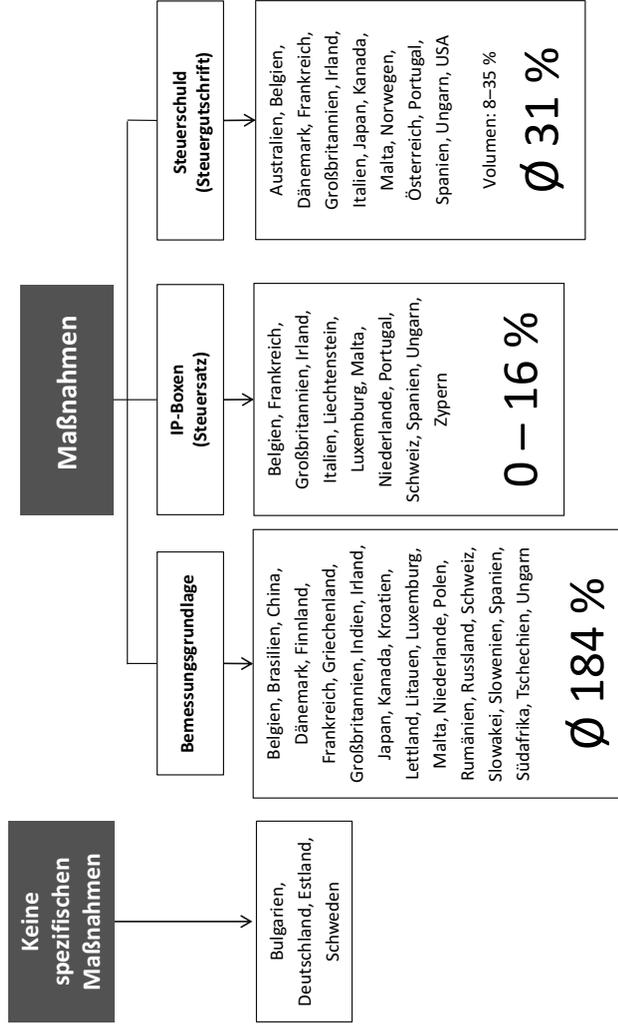
Vorteile

- Steuerliche F&E-Förderung

Nachteile

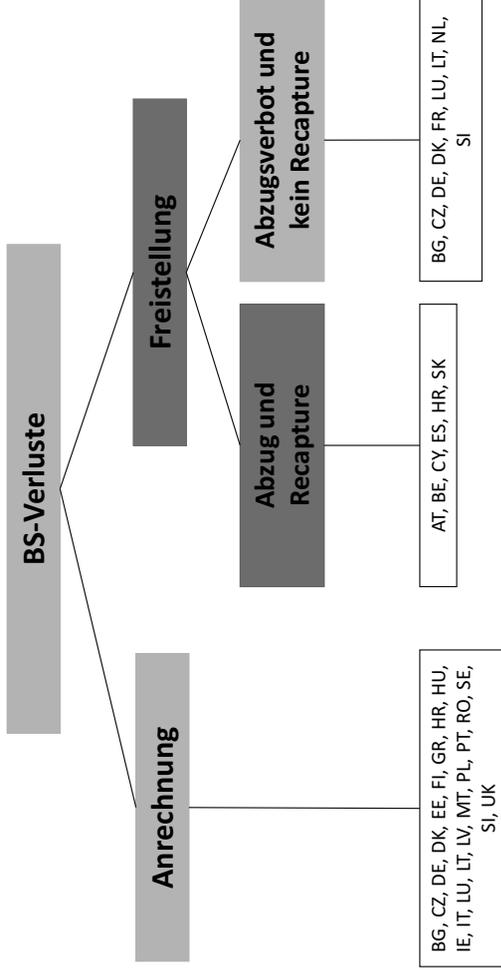
- BMG nicht das beste Instrument für steuerliche F&E-Förderung
- Schmalere BMG = höhere Steuersätze
- Wieso EU-weite Harmonisierung der F&E-Förderung (Subsidiarität)?
- F&E tax credits sind besser geeignet

3 GKB-Erweiterungen: R&D Super-Deduction



3 GKB-Erweiterungen: Abzug Auslandsverluste

Abzug mit Recapture von Verlusten EU-ausländischer TG und BS



Schmälerung BMG und Aufkommensverluste (Recapture funktioniert nicht)

4 Im Steuerwettbewerb mit UK/USA

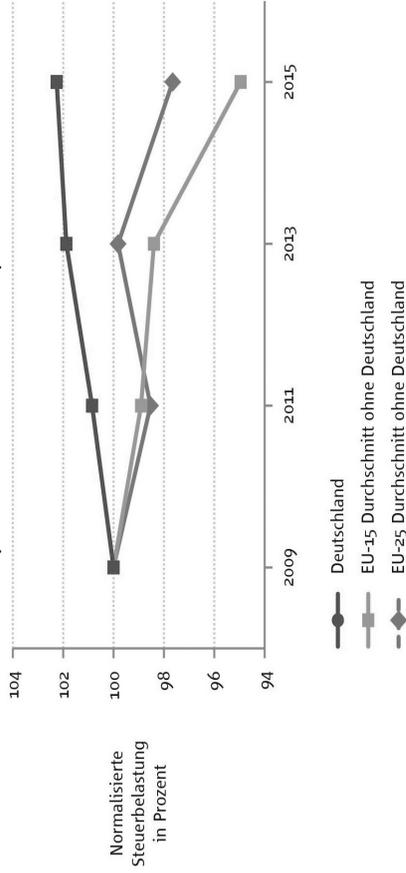
- **UK**
 - Reduzierung KSt-Satz von 20 % auf 15 %
 - Weitere Präferenzregime (keine Beihilfe Probleme nach Brexit)?
 - **USA**
 - Reduzierung KSt-Satz von 35 % auf 15 %
 - Wechsel von Anrechnungs- auf Freistellungsmethode bei Dividenden
 - **Verschärfung Steuerwettbewerb**
 - UK/USA attraktivere Investitionsstandorte
 - Gewinnverlagerungen in UK/USA (Finanzierung/Verrechnungspreise bei Inbound- und Outbound Investitionen)
 - **Folgen May/Trump auf Thatcher/Reagan?**
-

4 Im Steuerwettbewerb mit UK/USA

- **GKKB-RLV vom 25. Oktober 2016**
 - Schmalere Bemessungsgrundlage (F&E-Super-Deduction, Abzug fiktiver EK-Zinsen (AGI), Berücksichtigung von Auslandsverlusten)
 - Aufkommensneutralität: Erhöhung der Steuersätze
- **Transparenz/CbCR: zusätzliche Wettbewerbsnachteile für EU**
 - **Capital Requirements Directive IV (2013/36/EU) vom 26. Juni 2013**
 - alle Finanzinstitute in der EU (keine größenabhängige Schwelle)
 - Veröffentlichung als Anhang zum Konzern- bzw. Jahresabschluss
 - Anwendungszeitpunkt: Geschäftsjahre ab 2014; reduzierte Liste für 2013
 - **RLV vom 12. April 2016 (2016/0107 (COD))**
 - alle MNU, die in der EU Geschäfte betreiben, mit konsolidiertem Nettoumsatz > EUR 750 (EP: 40) Mio.
 - Veröffentlichung auf der Website des Unternehmens
 - Anwendungszeitpunkt noch offen

4 Im Steuerwettbewerb mit UK/USA

Entwicklung der Effektivsteuerbelastungen von 2009 bis 2015
(Unternehmensebene)



- Status quo: Erhöhung GewSt-Hebesätze, KSt-Senkungen im Ausland
- Quo vadis Unternehmensbesteuerung?
 - BEPS/ATAD/GKB-Erweiterungen
 - USA/UK: Senkung KSt auf 15 %

5 Fazit

- GKB „pur“ als Einstieg in EU-weite KSt-Harmonisierung denkbar.
- GKB-Erweiterungen nicht in Erwägung ziehen. Mitgliedstaaten sind selbst in der Lage,
 - Reduzierung des Debt Bias voranzutreiben,
 - eine steuerliche F&E-Förderung vorzusehen sowie
 - Auslandsverluste zu berücksichtigen.
- Sämtliche GKB-Erweiterungen schmälern die BMG und führen somit zu Aufkommensverlusten. Zur Vermeidung substanzieller Steuermindereinnahmen wären die tariflichen Steuersätze zu erhöhen, was rentable Investitionen trifft.
- ATAD und CbCR-Aktivitäten nähern sich einer GKKB, ohne deren Vorteile zu verwirklichen. Dadurch entstehen Nachteile im Steuerwettbewerb mit anderen Regionen.
- Die in UK und den USA angekündigten Steuerreformen sind genau zu verfolgen
 - Verschärfung Abwehrgesetzgebung (Hinzurechnungsbesteuerung/Zinsabzugsbeschränkungen)?
 - Besser: Verbesserung der steuerlichen Standortattraktivität

ifst-Schriften 2017 / 2016 / 2015

2017

- Nr. 514 *Czakert*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Amtshilfe
- Nr. 515 *Englisch*, Das neue MwSt-Sonderregime für Gutscheine
- Nr. 516 *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung
- Nr. 517 *Houben/Chirvi*, Reformnotwendigkeit und Reformalternativen für den Einkommensteuertarif
- Nr. 518 *Scheffler/Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage – mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung
- Nr. 519 Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven –, Tagungsband zum ifst FORUM am 30. Mai 2017
- Nr. 520 Entwicklungslinien und Zukunft des deutsch-europäischen Steuerrechts/Brexit – Auswirkungen auf Europa, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 26. Juni 2017

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting
- Nr. 511 *Hey/Steffen*, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG –

Nr. 512 *Greil*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?

Nr. 513 *Schwedhelm/Talaska*, Was kann ein Tax Compliance Management System leisten? – Zur Änderung des AEAO zu § 153 AO durch das BMF vom 23.5.2016 –

2015

Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II

Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells

Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –

Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts

Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht

Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb