

# 73. Berliner Steuergespräch am 9. Dezember 2019

## „Die Reform des Außensteuerrechts“

**Prof. Dr. Gerhard Kraft**  
Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg

# Agenda

1. Verpflichtung des Gesetzgebers zur Umsetzung der ATAD
2. Bewertung der Untätigkeit des Gesetzgebers bei der ATAD-Umsetzung
3. Konzeptionelle Relevanz aktueller höchstrichterlicher Entscheidungen für die zu reformierende Hinzurechnungsbesteuerung
4. Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

# 1

Verpflichtung des  
Gesetzgebers zur Umsetzung  
der ATAD

# Verpflichtung des Gesetzgebers zur Umsetzung der ATAD

## *Normative Ausgangslage*

- Hinzurechnungsbesteuerung steht vor der einschneidendsten Reform seit ihrer Einführung im Jahre 1972
- ATAD (Anti Tax Avoidance Directive/EU-Richtlinie gegen Steuervermeidung) vom 12.7.2016
- Veröffentlichung im Amtsblatt als RL (EU) 2016/1164 am 19.7.2016 als zwingend umzusetzendes Sekundärrecht („hard law“) bis zum 31.12.2018
- Deutscher Umsetzungsgesetzgeber in erheblichem Verzug
- Sämtliche Nachbarstaaten sind dieser Verpflichtung bereits – häufig minimalinvasiv – nachgekommen

# 2

Bewertung der Untätigkeit des  
Gesetzgebers bei der ATAD-  
Umsetzung

# Bewertung der Untätigkeit des Gesetzgebers bei der ATAD-Umsetzung

1 Ein Blick in den Koalitionsvertrag

2 Zwei einfache Beispiele

1

# Ein Blick in den Koalitionsvertrag

# Bewertung der Untätigkeit des Gesetzgebers bei der ATAD-Umsetzung

## ***Ein Blick in den Koalitionsvertrag***

- Titel: Ein neuer Aufbruch für Europa
- S. 6 (Zeile 126): Wir wollen (...) Europa bürgernäher und transparenter machen und neues Vertrauen gewinnen.
- S. 43 (Zeile 1886): Wir werden mehr als bisher auf die einheitliche Anwendung von Unionsrecht drängen.
- S. 69 (Zeile 3146): Wir werden unsere Verpflichtungen aus der EU-Anti-Steuervermeidungsrichtlinie im Interesse des Standorts Deutschland umsetzen, die Hinzurechnungsbesteuerung zeitgemäß ausgestalten, Hybridregelungen ergänzen und die Zinsschranke anpassen.
- S. 177 (Zeile 8264): Wir wollen das Vertrauen in die Demokratie und in unsere staatlichen Institutionen stärken.



# Bewertung der Untätigkeit des Gesetzgebers bei der ATAD-Umsetzung

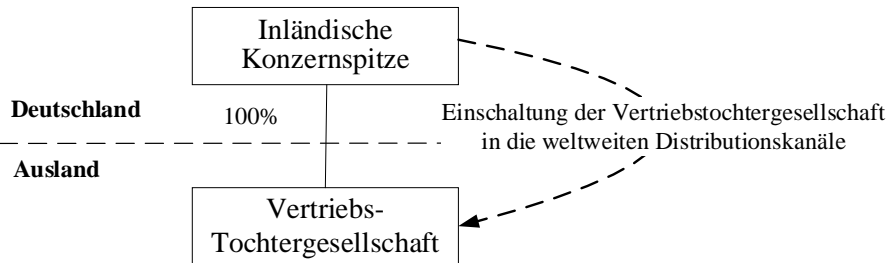
## *Ein Blick in den Koalitionsvertrag*

- These:
  - nicht fristgemäße ATAD-Umsetzung schwächt Vertrauen in die Funktionsfähigkeit von Institutionen
  - Politikwissenschaftlich allgemein anerkannt, dass ein solcher Vertrauensverlust das gesamte politische System schwächt
- Kämmerer, NVwZ 2014, 29:
  - Deutschland auf dem Weg zur „Lame Duck Democracy“?
- Engelkamp/Sell, Volkswirtschaftslehre, S. 319:
  - „Der Beitrag der Politik zum Erhalt/Steigerung des Sozialkapitals kann vor allem darin bestehen, das Institutionenvertrauen zu stärken.“

2

Zwei einfache Beispiele

# Beispiel 1: Implementierung einer Vertriebsstruktur



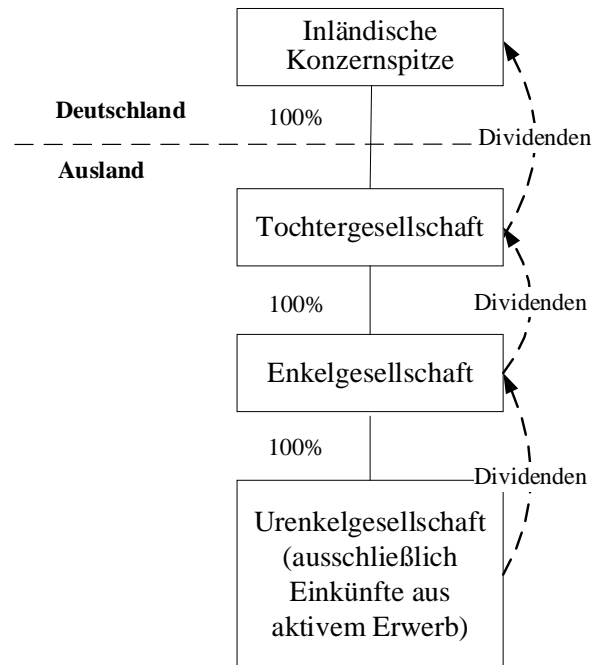
## Betriebswirtschaftliches Ziel

- Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft plant, eine Vertriebsstruktur mittels einer Tochtergesellschaft umzusetzen, die die Funktion eines LRD (limited risk distributor) einnimmt

## Steuerliche Unsicherheit aufgrund verfristeter ATAD-Umsetzung

- Art. 7 Abs. 2 Buchstabe a) vi ATAD: 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, werden im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen.
- Aufgrund nicht erfolgter ATAD-Umsetzung durch den deutschen Umsetzungsgesetzgeber besteht für die Unternehmensgruppe keine Rechtssicherheit, ob die geplante Struktur hinzurechnungssteuerlich risikofrei umgesetzt werden kann

# Beispiel 2: Steuerung der Repatriierung von Dividenden



## Betriebswirtschaftliches Ziel

- Tief gestaffelter Konzern mit ultimativer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Konzernspitze muss künftige Dividendenströme planen, um Aktionäre der Konzernspitze mit Dividenden zu bedienen.

## Steuerliche Unsicherheit aufgrund verfristeter ATAD-Umsetzung

- Art. 7 Abs. 2 Buchstabe a) iii ATAD: Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen werden im Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen.
- Bedeutung: ausgeschüttete Dividenden in der Konzernkette werden von der ATAD selbst dann als „passiv“ beurteilt, wenn sie aus originär aktiver Tätigkeit resultieren
- Konträr zur aktuellen Rechtslage in § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG
- Aufgrund nicht erfolgter ATAD-Umsetzung durch den deutschen Umsetzungsgesetzgeber können mehrperiodig zu strukturierende Dividendenströme aktuell nicht verlässlich geplant werden

A large, white, stylized number '3' is positioned on the left side of the image. The background consists of a warm, bokeh-style photograph of string lights with glowing yellow and orange bulbs hanging from above. The overall atmosphere is cozy and focused on the central text.

# 3

Konzeptionelle Relevanz  
aktueller höchstrichterlicher  
Entscheidungen für die zu  
reformierende  
Hinzurechnungsbesteuerung

# Konzeptionelle Relevanz aktueller höchstrichterlicher Entscheidungen für die zu reformierende Hinzurechnungsbesteuerung

1

BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter

2

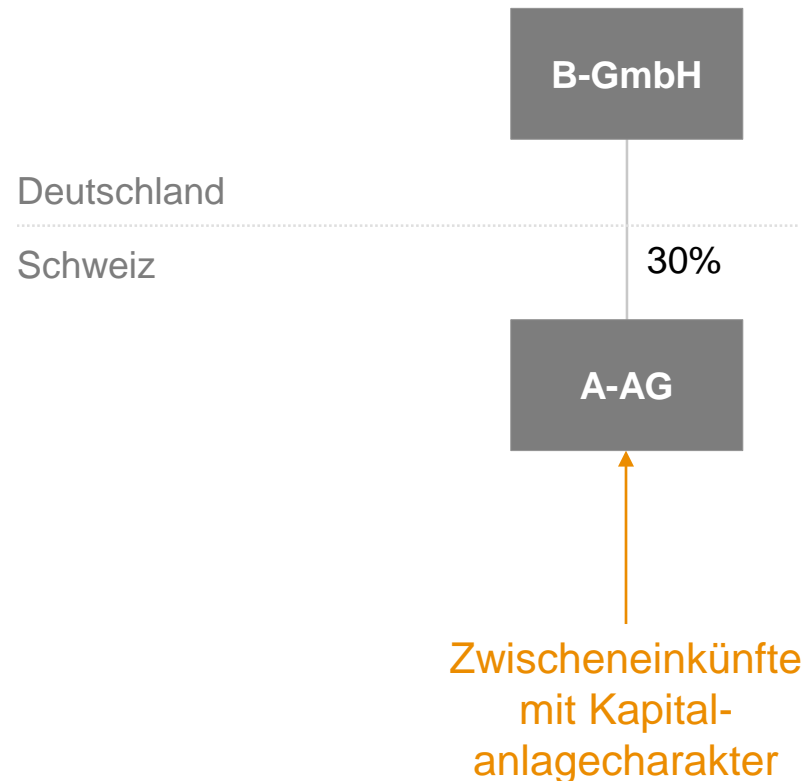
BFH v. 13.06.2018 I R 94/15 („Zyperntscheidung“) - Substanz in der Hinzurechnungsbesteuerung

# 1

BFH v. 22.5.2019 I R 11/19 (I R 80/14)

EuGH v. 26.02.2019 C-135/17

# BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter



## Sachverhalt (vereinfacht)

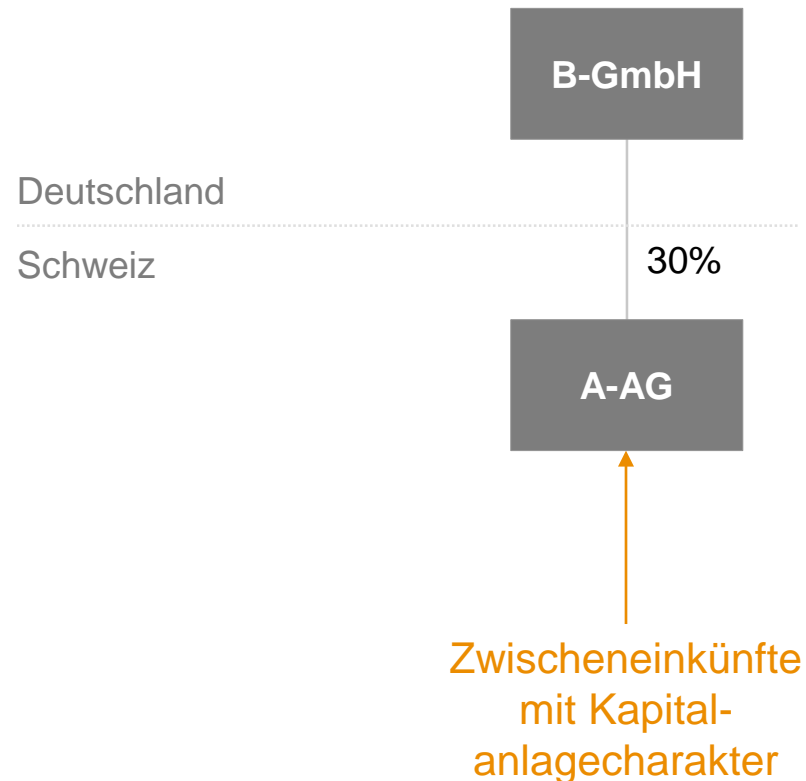
- B-GmbH: Beteiligung von 30% an Schweizer A-AG
- A-AG: Erzielung passiver und niedrig besteuert Einkünfte (hier: Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter)
- Ebene der B-GmbH: Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung

## Verfahrensablauf

- Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 12.10.2016, I R 80/14, HFR 2017, 372
- SA GA Mengozzi vom 05.06.2018
- Urteil der Großen Kammer des EuGH vom 26.02.2019
- mündliche Verhandlung beim BFH am 22.05.2019, I R 11/19



# BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter



## Entscheidung der Großen Kammer des EuGH

- Rückverweis an BFH bzgl. Standstill-Klausel
- Eingriff in Kapitalverkehrsfreiheit kann durch mangelnde Amtshilfe gerechtfertigt sein
- Qualität des Escapes in Drittstaatenfällen?

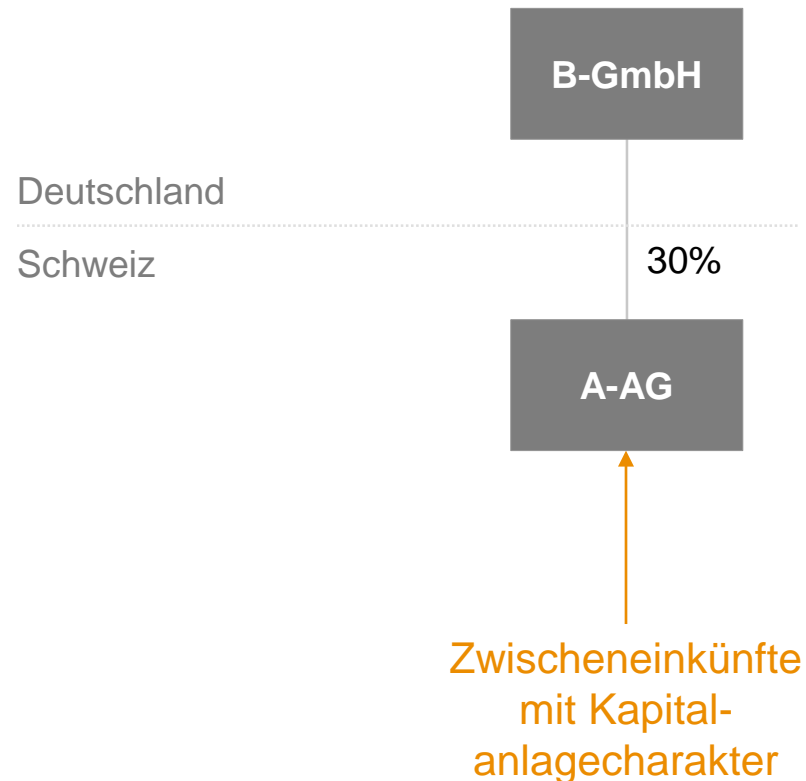


hinzurechnungssteuerliche Regelungen der Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind grundsätzlich unionsrechtskompatibel (zumindest für Beteiligungen > 1%)



Differenzierung, falls Standstill-Klausel nicht erfüllt

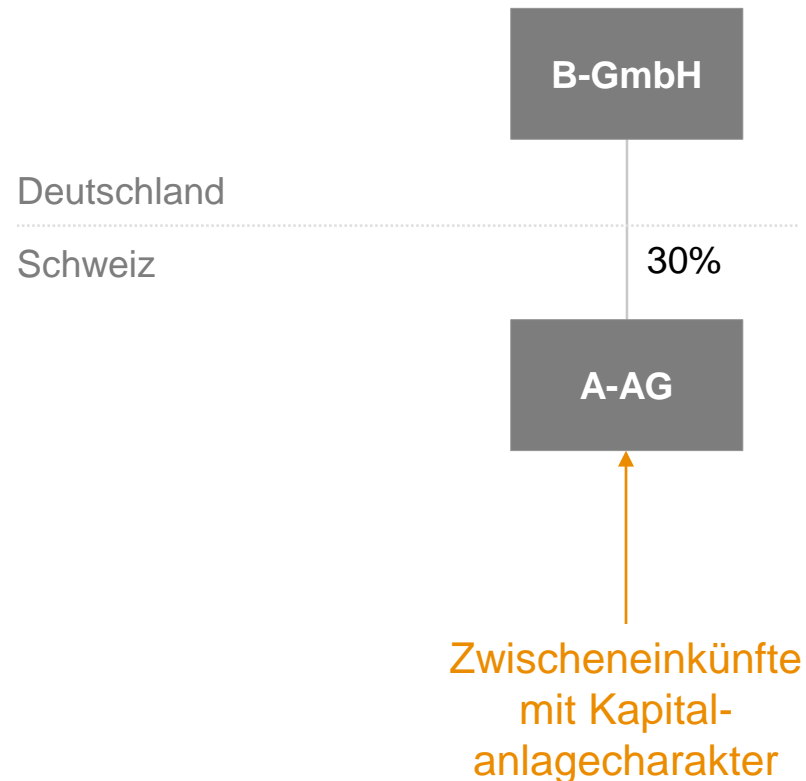
# BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter



## Differenzierung, falls Standstill-Klausel nicht erfüllt

- Nachweis durch Mitgliedstaats-Steuerpflichtigen, dass seine Beteiligung an einer im Drittstaat ansässigen Gesellschaft nicht auf einer rein künstlichen Gestaltung beruht
- Bestehen eines „rechtlichen Rahmens“ (insbesondere vertragliche Verpflichtungen) zur Überprüfung der Richtigkeit von Informationen durch die Steuerbehörden des Mitgliedstaats
- Rechtsfolge: Hat der Steuerpflichtige keine Möglichkeit des Nachweises, dass die Beteiligung nicht auf einer rein künstlichen Gestaltung beruht, ist Art. 63 Abs. 1 AEUV dahingehend auszulegen, dass er einer solchen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht.
- Konsequenz: einzelstaatenbezogene Prüfung einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaaten-Investments

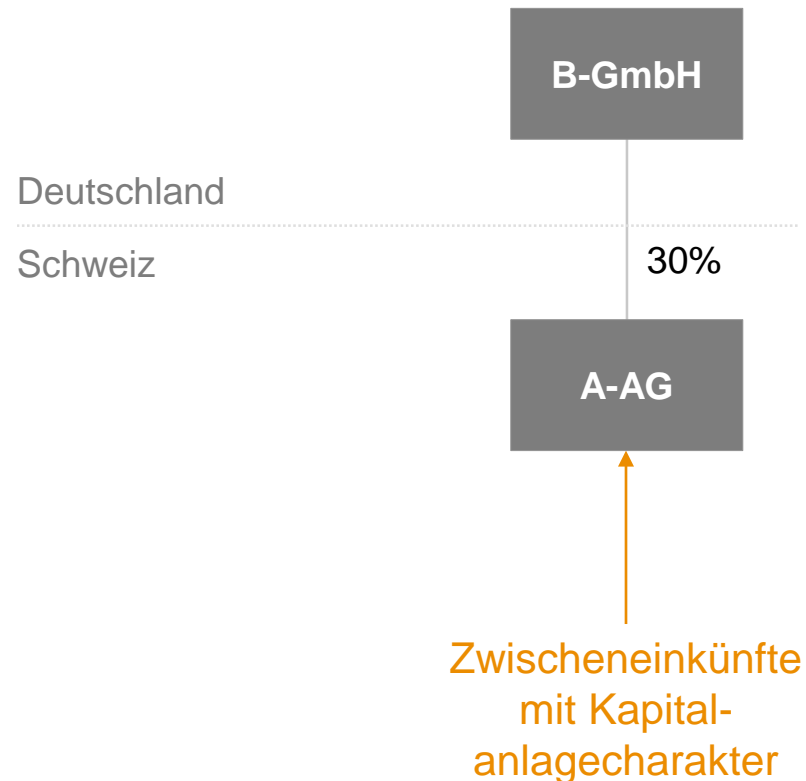
# BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter



## Ansatz des I. Senats des BFH

- mündliche Verhandlung am 22.05.2019
- Auslegung des Topos „rechtlicher Rahmen, der insbesondere vertragliche Verpflichtungen vorsieht“
  - große Auskunfts Klausel, kleine Auskunfts Klausel, TIEA
- Streitzeitraum: DBA D/CH enthielt kleine Auskunfts Klausel
- zentrale Fragestellung des Urteils
  - Ermöglicht die kleine Auskunfts Klausel die Einholung und Prüfung von Informationen insbesondere zur Art der Tätigkeiten der in einem Drittland ansässigen Gesellschaft durch die deutschen Steuerbehörden?
- BFH verneint dies, daher kein „Standstill“

# BFH v. 22.5.2019, I R 11/19 (I R 80/14)/EuGH v. 26.02.2019 C-135/17 - Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter



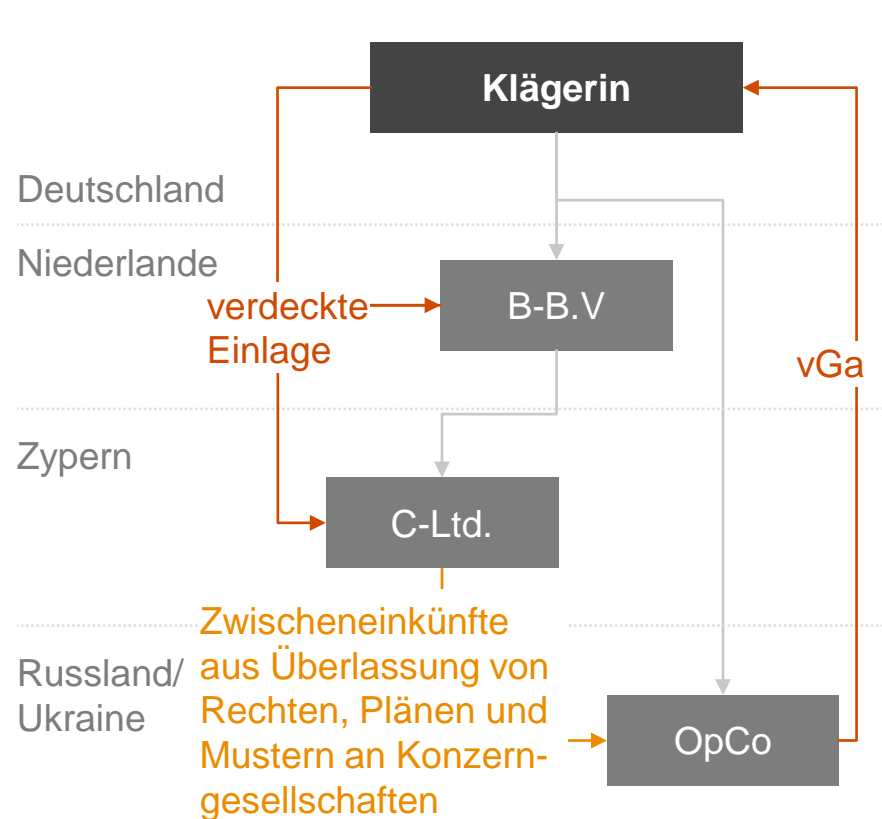
## Konsequenzen der EuGH- und BFH-Entscheidungen

- Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter unionsrechtlich prinzipiell zulässig
- Gleichwohl: Pyrrhussieg für die Finanzverwaltung?
  - Grund: künftig Einzelfall-bezogene Prüfung der Regelung des Informationsaustauschs auch in Drittstaaten-Konstellationen
- Motivtest (Substanz-Escape) nach EuGH und BFH jedenfalls bei gewährleisteten Informationsbeschaffungsmöglichkeiten der Mitgliedstaatenbehörde tendenziell eher liberal
- ATAD:
  - verpflichtende Substanznachweismöglichkeit in EU-Fällen
  - optionale Substanznachweismöglichkeit in Drittstaaten-Konstellationen
- Auswirkung auf künftigen räumlichen Anwendungsbereich:
  - Substanznachweis ohne räumliche Einschränkung **oder**
  - Differenzierte Substanzbetrachtung EU-Staaten/Drittstaaten?

2

BFH v. 13.06.2018 I R 94/15

# BFH-Urteil vom 13.06.2018 I R 94/15 („Zyperntscheidung“) – Substanz in der HZB (1/2)



## Sachverhalt

- C-Ltd. holte Lizenzen an Urheberrechten ein, um an diesen jeweils Unterlizenzen zu Gunsten anderer Konzerngesellschaften in Ukraine und Russland zu bestellen.
- C-Ltd. übte ihr Kerngeschäft nicht auf Zypern aus; die Tätigkeit in Zypern beschränkte sich auf administrative Tätigkeiten.

## Urteil des BFH

- Korrektur von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen zu nicht fremdüblichen Bedingungen, d.h. verdeckte Gewinnausschüttung von

Konzerngesellschaften an Klägerin als inländische Muttergesellschaft und verdeckte Einlage von der Klägerin durch B-B.V. in C-Ltd.

- Korrespondenzprinzip (§ 8 Abs. 3 Satz 3 ff. KStG) ist zu berücksichtigen, d.h. Einlage führt im entschiedenen Fall nicht zu steuerpflichtigen Einkünften bei der C-Ltd.
- Keine Hinzurechnungsbesteuerung mangels steuerpflichtiger Einkünfte; „tatsächliche Ansiedelung“ und „wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“ der C-Ltd. in Bezug auf Einkünfte aus administrativer Tätigkeit.

# BFH-Urteil vom 13.06.2018 I R 94/15 („Zypernantscheidung“) – Substanz in der HZB (2/2)

## Konsequenzen des BFH-Urteils vom 13.06.2018 I R 94/15

- Anwendbarkeit der Fremdvergleichsgrundsätze auch im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung
- I. Senat orientiert sich eng an der „Cadbury-Schweppes-Doktrin“ des EuGH
  - Liberales Verständnis an Substanzanforderungen deutschbeherrschter Auslandsgesellschaften
  - Dezidierter Gegensatz zur Auffassung der Finanzverwaltung
- Anpassung der Substanzanforderungen nach künftiger Rechtslage?

# 4

Auswirkungen von „pillar 2“  
auf das künftige Design von  
Hinzurechnungssteuer-  
systemen



# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

## OECD-Ansatz zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft: „pillar“ 1 und 2

- Zielstellung von Pillar (Säule) 2: Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE)
  - Globale effektive Mindestbesteuerung
- deutsch-französische Initiative
- Ansatz: Lösung verbliebener BEPS-Probleme durch eine systematische Lösung, die sich auf alle Wirtschaftsbereiche bezieht: alle MNU zahlen ein steuerliches Mindestniveau
- Umsetzung in Form einer EU-Richtlinie und/oder des MLI möglich
- Ziel: Ergebnisse bis zur EU-Ratspräsidentschaft Deutschlands Ende 2020
  - derzeit offen, ob Einigung auf ein einheitliches Mindestbesteuerungsniveau möglich wäre
- Zentrale Fragestellungen: Andere Abwehrregelungen – wie die Hinzurechnungsbesteuerung – entbehrlich?

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

## Zentrale Punkte von Pillar 2

- Top-up rate
- Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage
- Blending
- Höhe des Mindeststeuersatzes
- Verhältnis zu bestehenden Regelungen: Verrechnungspreise, CFC, Unionsrecht, DBAs, OECD-MA
- Faire, effiziente Ausgestaltung: Präzision vs. Administrierbarkeit, Rechtssicherheit, einfache und kostengünstige Umsetzung, Anwendungsbereich, Ausnahmeregelungen, Freigrenzen, Koordinierung, Vermeidung von Doppelbesteuerung

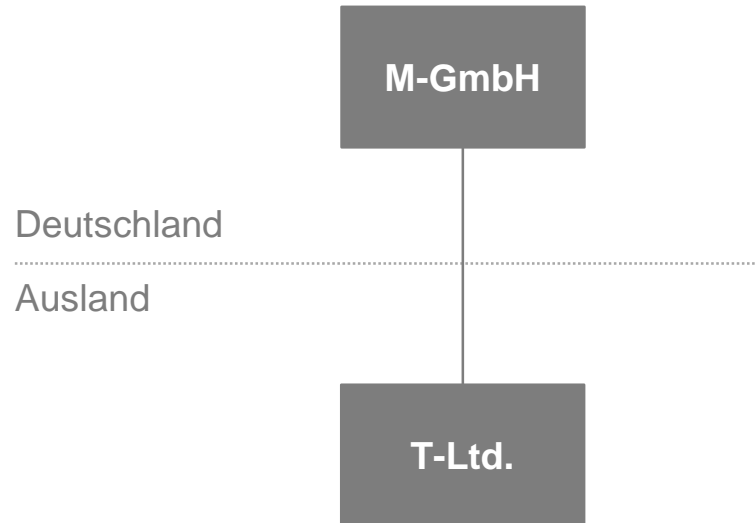
# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

## Vier Komponenten des GloBE-Vorschlags

1. income inclusion rule
2. undertaxed payments rule
3. switch-over rule
4. subject to tax rule

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

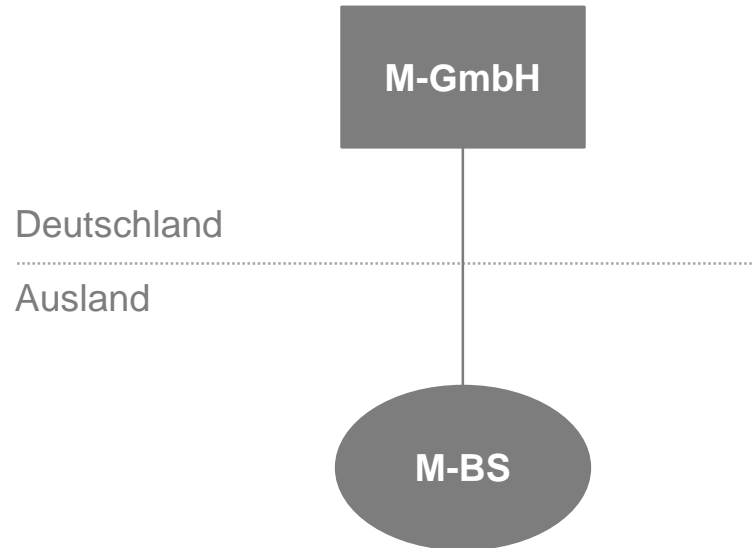
## Income Inclusion Rule



### Funktionsweise der Regel

- Hochschleusung von (zu) niedrig besteuerten ausländischen Einkünften auf ein (fixes) Mindestniveau; vergleichbar einer Hinzurechnungsbesteuerung
- Besteuerung über Mindestniveau bei (zu) niedrig besteuerten ausländischen Einkünften, die schädlichem Präferenzregime unterliegen?
- Wohl keine (!) Unterscheidung nach Aktivität oder Passivität der Tätigkeiten der ausländischen Tochtergesellschaft
- Anwendung auf (unmittelbare und mittelbare) Beteiligungen von mind. 25%
- Werden Substanz- oder Nexusausnahmen mitgeregelt?
- Anwendung der Regelungen ergänzend zu einer bestehenden Hinzurechnungsbesteuerung?
- GILTI generell als "Vorbild"?

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen Switch Over Rule

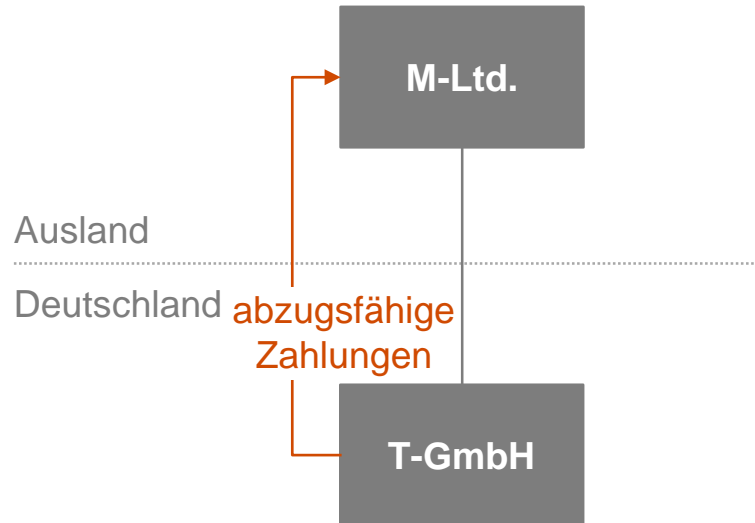


## Funktionsweise der Regel

- Switch Over Rule auf DBA-Ebene komplementär zur Income Inclusion Rule
- Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, wenn ausländische Betriebsstätten- (oder Immobilien)einkünfte (zu) niedrig besteuert werden
- Wohl keine Unterscheidung in aktive und passive Einkünfte (wie bei § 20 Abs. 2 AStG oder DBA-Aktivitätsvorbehalten)
- Ergänzung zu bereits bestehenden Switch Over-, Subject to Tax-, und Aktivitätsklauseln?

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

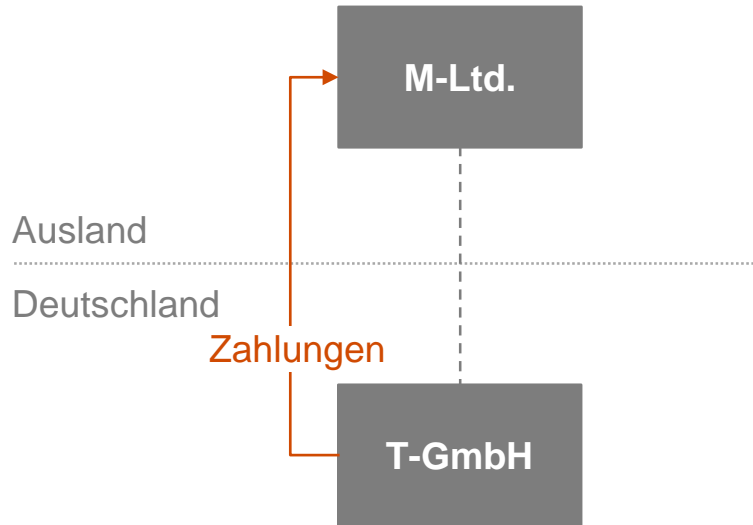
## Undertaxed Payments Rule



### Funktionsweise der Regel

- Versagung des Betriebsausgabenabzugs (anteilig), wenn die in Deutschland grundsätzlich abzugsfähigen Zahlungen an ein verbundenes Unternehmen dort (zu) niedrig besteuert werden; ähnlich der Lizenzschranke in § 4j EStG
- Anwendung auf möglicherweise alle in Deutschland abzugsfähigen Zahlungen, die ins Ausland geleistet werden (z.B. auch nicht beschränkt steuerpflichtige Zinsen, Konzernumlagen usw.)
- Anwendung ggf. auch auf mittelbare Fälle („back-to-back“)
- Substanz- oder Nexusausnahmen sowie Schwellenwerte in Betracht gezogen (vgl. Income Inclusion Rule)

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen Subject to Tax Rule



## Funktionsweise der Regel

- Quellenbesteuerungspflicht auf Ebene der DBA-Verteilungsartikel, wenn auf Ebene des ausländischen Empfängers/Stammhauses (zu) niedrig besteuert wird
- Besteuerung setzt beim Empfänger der Zahlungen an
- Subject to Tax Rule komplementär zur Undertaxed Payments Rule (lt. OECD-Dokument aus Mai 2019)
- Vorrangige Anwendung der Subject to Tax Rule und Aktivierung der Undertaxed Payments Rule bei Nichtanwendung der Subject to Tax Rule (z.B. mangels beschränkter Steuerpflicht oder aufgrund anderer RL-Vorgaben)?
- In Diskussion, ob Anwendung der Regel bei fremden Dritten

# Auswirkungen von „pillar 2“ auf das künftige Design von Hinzurechnungssteuersystemen

## Steuerpolitische Herausforderungen/Unionsrechtliche Fragestellungen

- Income Inclusion Rule/Switch Over Rule
  - Substanz- oder Nexusausnahmen?
  - Zersplitterung der Bilanzsteuerrechte als Problem?
  - „Blending“: Per Entity, Per Country oder globale Betrachtung?
  - Cadbury Schweppes/Columbus Container anwendbar?
- Undertaxed Payments Rule
  - Welche Arten von Zahlungen sollen erfasst werden?
  - Bemessung einer Niedrigbesteuerung auf Einnahmen- oder Einkünftebasis/“Blending“?
- Subject to Tax Rule
  - Ausweitung auf Zahlungen an fremde Dritte?
  - Verhältnis zur Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie bzw. Mutter-Tochter-Richtlinie?