

Leseprobe zu



Schaumburg/Englisch

Europäisches Steuerrecht

2. erweiterte Auflage, 2019, 1200 Seiten, gebunden, Handbuch, 170x240 mm

ISBN 978-3-504-26018-7

199,00 €

Vorwort zur 2. Auflage

Seit dem Erscheinen der Erstauflage des Handbuchs sind vier Jahre vergangen, in denen sich das Europäische Steuerrecht dynamisch fortentwickelt hat. Der erfreuliche Zuspruch, den das Werk in Fachkreisen gefunden hat, hat uns daher zu einer Neuauflage bewogen. Sie bot zugleich die Gelegenheit, namentlich auch die wesentlichen Harmonisierungsmaßnahmen auf dem Gebiet der indirekten Steuern in das Handbuch aufzunehmen. Unverändert geblieben ist der Anspruch von Herausgebern und Autoren, sowohl der rechtsanwendenden Praxis wie auch der Wissenschaft, eine umfassende und fundierte Orientierung zu Bestand und Dogmatik des Europäischen Steuerrechts zu verschaffen. Die von uns angestrebte systematische und tiefgehende Erschließung der Materie erlaubt die rasche Durchdringung aller relevanten Fragestellungen und bietet darüber hinaus eine detaillierte Analyse der wesentlichen Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht.

Anlass zu erheblichen Ergänzungen gab der Zuwachs des unionsrechtlichen Normenbestands im Bereich des direkten Steuerrechts. Mit zwei Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidung („ATAD I“ und „ATAD II“) wurde ein unionsweit geltender Mindeststandard von Anti-Missbrauchsmaßnahmen auf dem Gebiet der internationalen Unternehmensbesteuerung geschaffen. Erheblich ausgeweitet wurde außerdem durch sukzessive Ergänzungen der Amtshilferichtlinie der grenzüberschreitende Informationsaustausch in Steuersachen. Besondere Erwähnung verdient in diesem Zusammenhang die Einführung einer Meldepflicht für sog. Intermediäre und insbesondere für Steuerberater betreffend die beabsichtigte Durchführung modellhafter Steuergestaltungen. Treiber dieser Entwicklungen waren der politische Handlungsdruck aufgrund der BEPS-Empfehlungen der OECD sowie der öffentlichkeitswirksamen Aufdeckung internationaler Steuergestaltungsmodelle und Hinterziehungsstrukturen („Lux-Leaks“, „Panama Papers“ etc.). Des Weiteren haben die internationalen Bemühungen um eine angemessene steuerpolitische Reaktion auf die Digitalisierung der Wirtschaft dem 2016 neu aufgelegten Bemühen um die Harmonisierung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage mit formelmäßiger Aufteilung der Besteuerungsrechte („GKKB“) neuen Auftrieb gegeben.

Stark im Fluss befinden sich ferner Rechtsprechung und Kommissionspraxis zum Verbot von Fiskalbeihilfen. Der Europäische Gerichtshof hat seinen traditionellen Prüfungsansatz teils präzisiert, teils modifiziert und damit nicht zuletzt die Reichweite der beihilfenrechtlichen Kontrolle des mitgliedstaatlichen Steuerrechts erheblich ausgeweitet. Noch expansivere Tendenzen verfolgt die Kommission im Zuge der zahlreichen von ihr initiierten Verfahren zu „tax rulings“ sowie zu progressiven Steuern auf den Umsatz. Die wesentlichen Entwicklungslinien werden in der Neuauflage analysiert und kritisch kommentiert.

Auch im Übrigen war auf allen Gebieten des Europäischen Steuerrechts ein großes Maß an Bewegung zu verzeichnen. Verantwortlich hierfür ist in erster Linie die Judikative. Hervorzuheben ist die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Missbrauchsverbot im europäischen Primär- und Sekundärrecht, mit starken Vereinheitlichungstendenzen, aber auch mit bedeutsamen Nuancierungen im Detail. Vor besondere Herausforderungen stellt seine Rechtsprechung den Praktiker außerdem nach wie vor auf dem Gebiet der Grundfreiheiten; es seien hier nur die Kapriolen zur Rechtsfigur der „finalen Verluste“ erwähnt. Der Unionsgesetzgeber wiederum hat ein Schiedsverfahren bei DBA-Konflikten zwischen Mitgliedstaaten eingeführt, das in einem neuen Kapitel des Handbuchs gewürdigt wird. Schließlich wirft auch der anstehende BREXIT unionsrechtliche Schatten voraus, die es in vielfältigen Zusammenhängen nachzuzeichnen galt.

Erstmals aufgenommen wurden drei Kapitel zum harmonisierten Recht der indirekten Steuern. Besonders eingehend erläutert wird das dichte Normengeflecht des europäischen Mehrwertsteuerrechts. Die maßgebenden unionsrechtlichen Konturen und Vorgaben werden in ihrem Gesamtzusammenhang erschlossen und für ausgewählte praxisrelevante Bereiche wie Organschaft und Steuerbefreiungen vertieft. Daneben bietet das Handbuch einen systematischen Zugang zur komplexen Materie des Rechts der harmonisierten Verbrauchsteuern und weiterer indirekter Steuern.

Wir freuen uns sehr, dass es gelungen ist, für die Neuauflage *Lars Dobratz* zu gewinnen, der sich seit seiner ehemaligen Tätigkeit als Rechtsreferent am EuGH als profunder Kenner des gesamten europäischen Steuerrechts profiliert hat. Der neue Teil zu den indirekten Steuern stammt zur Gänze aus seiner Feder. Als anerkannter und praktisch versierter Experte aus der Finanzverwaltung hat zudem *Karsten Flüchter* das neue Kapitel zur DBA-Streitbeilegung verfasst.

Möge auch die vorliegende zweite Auflage dem Leser ein wertvolles Hilfsmittel in der Bearbeitung von Rechtsproblemen sein, die sich vor dem Hintergrund des Europäischen Steuerrechts stellen.

Bonn und Münster, im August 2019

Prof. Dr. Harald Schaumburg
Prof. Dr. Joachim Englisch

Inhaltsübersicht

Vorwort zur 2. Auflage		Seite V
Vorwort zur 1. Auflage		VII
Abkürzungsverzeichnis		XV
Literaturverzeichnis		XXV

1. Teil: Einführende Grundlagen

	Rz.	Seite
Kapitel 1 Dimension des Europäischen Steuerrechts (Schaumburg)		1
A. Begriff des Europäischen Steuerrechts	1.1	2
B. Angleichung nationaler Steuerrechtssysteme	1.4	3
C. Europäische Steuerrechtsverfassung	1.21	10
Kapitel 2 Einbettung in den Prozess europäischer Integration (Schaumburg)		13
A. Von der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zur Europäischen Union	2.1	14
B. Gemeinsamer Markt und Europäischer Binnenmarkt	2.14	21
C. Das institutionelle Gefüge der EU	2.17	23
D. Anbindung von Drittstaaten	2.28	26
E. Beitritt zur Union	2.33	29
F. Austritt aus der Union	2.38	30
Kapitel 3 Rechtsquellen des Europäischen Steuerrechts (Schaumburg)		33
A. Rechtsquellenystem	3.1	34
B. Primärrecht	3.4	34
C. Sekundärrecht	3.6	36
D. Tertiärrecht	3.15	40
E. Völkerrechtliche Verträge	3.20	42
F. Soft law	3.24	43
Kapitel 4 Das normative Mehrebenensystem (Schaumburg)		47
A. Überblick zur Normenhierarchie	4.1	48
B. Normenhierarchie innerhalb des Unionsrechts	4.6	50
C. Anwendungsvorrang des Unionsrechts	4.18	55
D. Einwirkung des Unionsrechts auf das innerstaatliche Steuerrecht	4.24	57
E. Gleichheitsrechtliche Ausweitung unionsrechtlich vermittelter Rechtspositionen	4.64	74

	Rz.	Seite
Kapitel 5 Europäische Gerichtsbarkeit in Steuersachen (Oellerich)		79
A. Europäische Gerichtsbarkeit als Teil des europäischen Rechtsschutzverbundes	5.1	80
B. Aufbau der unionsrechtlichen Gerichtsbarkeit	5.2	80
C. Überblick über die für das Steuerrecht bedeutsamen Zuständigkeiten	5.6	81
D. Ausblick: Europäische Gerichtsbarkeit im Verhältnis zu Großbritannien nach dem Brexit	5.46	94
 2. Teil: Negative Integration 		
Kapitel 6 Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im Recht der Steuern auf Waren und Dienstleistungen (Englisch)		97
A. Relevante Vorgaben im Recht der europäischen Verträge	6.1	97
B. Steuerliche Diskriminierung des grenzüberschreitenden Handels	6.7	100
C. Verbot internationaler Doppelbesteuerung	6.63	127
D. Beschränkende Wirkung der Steuererhebung als solcher	6.67	129
Kapitel 7 Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht		133
A. Überblick (Reimer)	7.1	136
B. Anwendungsbereich der einzelnen Grundfreiheiten (Reimer)	7.62	153
C. Steuerliche Diskriminierung und Beschränkung (Reimer)	7.125	168
D. Rechtfertigungsmöglichkeiten (Englisch)	7.199	185
Kapitel 8 Anwendungsfragen im deutschen Steuerrecht		269
A. Persönliche Einkommensteuer (Schaumburg)	8.1	271
B. Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (Schaumburg)	8.43	292
C. Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht (Oellerich)	8.57	298
D. Unternehmensbesteuerung (Oellerich)	8.76	307
E. DBA-Recht (Oellerich)	8.182	351
F. Eintritt in die EU, Ausschluss und Austritt aus der EU (Brexit) (Fehling)	8.215	362
Kapitel 9 Das Beihilfenverbot im Steuerrecht (Englisch)		377
A. Konzept und ideengeschichtlicher Hintergrund	9.1	379
B. Bedeutung im Steuerrecht	9.4	380
C. Verbotene steuerliche Beihilfen	9.7	382
D. Mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen	9.47	423
E. Verhältnis zu Grundfreiheitsverstößen	9.53	427
F. Die Beihilfenkontrolle	9.57	430
G. Rückforderung beihilferechtwidriger Steuervergünstigungen	9.66	439

3. Teil: Positive Integration des materiellen Rechts

	Rz.	Seite
Kapitel 10 Entwicklung und Stand der Harmonisierung (<i>Fehling</i>)		447
A. Einführung	10.1	448
B. Vereinheitlichung des Zollrechts	10.3	449
C. Weitreichende Harmonisierung der indirekten Steuern	10.10	450
D. Punktuelle Angleichung der direkten Steuern	10.20	455
E. Nichtsteuerliche Dossiers mit steuerlicher Bedeutung	10.32	460
F. Ein neuer Schwerpunkt der EU	10.38	463
Kapitel 11 Steuergesetzgebungskompetenzen der Union (<i>Schaumburg</i>) . .		467
A. Grundsätze unionsrechtlicher Kompetenzausübung	11.1	467
B. Gesetzgebungskompetenzen in einzelnen Bereichen der Steuerpolitik	11.15	473
Kapitel 12 Einwirkung allgemeiner Rechtsgrundsätze des EU-Rechts (<i>Englisch</i>)		487
A. Entwicklung sowie Rechts- und Rechtserkenntnisquellen	12.1	488
B. Anwendungsbereich der allgemeinen Rechtsgrundsätze	12.6	491
C. Für das Steuerrecht bedeutsame allgemeine Rechtsgrundsätze	12.11	496
Kapitel 13 Auslegung und Anwendung des harmonisierten Steuerrechts (<i>Kofler</i>)		523
A. Auslegung von EU-Verordnungen und EU-Richtlinien	13.1	523
B. Unionsrechtskonforme Auslegung nationaler Umsetzungsakte	13.9	527
C. Grundsatz des Verbotes missbräuchlicher Berufung auf Unionsrecht	13.17	533
Kapitel 14 Mutter-Tochter-Richtlinie (<i>Kofler</i>)		537
A. Entwicklung, Zielsetzung und Regelungskonzept	14.1	549
B. Anwendungsfragen bei der Umsetzung in innerstaatliches Recht	14.11	553
C. Überblick zur Umsetzung im deutschen Recht	14.89	600
Kapitel 15 Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie (<i>Kofler</i>)		607
A. Entwicklung, Zielsetzung und Regelungskonzept	15.1	609
B. Anwendungsfragen bei der Umsetzung in nationales Recht	15.8	612
C. Überblick zur Umsetzung im deutschen Recht	15.31	622
Kapitel 16 Fusionsrichtlinie (<i>Fehling</i>)		627
A. Entwicklung, Zielsetzung und Regelungskonzept	16.1	630
B. Regelungskonzept	16.25	638
C. Diskussionspunkte zur Umsetzung in deutsches Recht	16.89	654
D. Fazit	16.113	663

	Rz.	Seite
Kapitel 17 ATAD (Fehling)		665
A. Entwicklung und Zielsetzung	17.1	669
B. Regelungskonzept	17.27	681
C. Diskussionspunkte zur Umsetzung in nationales Recht	17.105	716
D. Fazit	17.123	725
Kapitel 18 Vorschlag einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB/GKKB) (Fehling)		729
A. Hintergrund und Vorarbeiten	18.1	731
B. Der GKB-Richtlinienentwurf vom 25.10.2016	18.23	738
C. Der GKKB-Richtlinienentwurf vom 25.10.2016	18.75	756
D. Zusammenfassende Würdigung und Ausblick	18.104	763
Kapitel 19 Mehrwertsteuer (Dobratz)		767
A. Grundlagen	19.1	768
B. Unionsrechtliche Vorgaben	19.26	780
C. Umsetzung in deutsches Recht	19.250	852
Kapitel 20 Verbrauchsteuern (Dobratz)		857
A. Grundlagen	20.1	857
B. Unionsrechtliche Vorgaben	20.6	860
C. Umsetzung in deutsches Recht	20.65	878
Kapitel 21 Sonstige indirekte Steuern (Dobratz)		881
A. Kapitalverkehrsteuern	21.1	881
B. Harmonisierungsansätze bei weiteren indirekten Steuern	21.23	889
Kapitel 22 Das Steuerregime für Bedienstete der EU (Kofler)		893
A. Übersicht	22.1	893
B. Gehälter, Löhne und andere Bezüge	22.6	898
C. Wohnsitzfiktion für Nebeneinkünfte, Erbschafts- und Vermögensteuern (Art. 13 ProtVB)	22.16	904

4. Teil: Steuerverfahren und Steuerprozess

Kapitel 23 Schiedsverfahrenskonvention zu Verrechnungspreiskorrekturen (Schaumburg)		909
A. Grundlagen	23.1	910
B. Anwendungsbereich	23.7	912
C. Verfahren	23.10	913
D. Konkretisierung durch das Joint-Transfer-Pricing-Forum	23.41	924

	Rz.	Seite
Kapitel 24 Streitbelegungs-Richtlinie (<i>Flüchter</i>)		931
A. Entwicklung, Zielsetzung und Regelungskonzept	24.1	932
B. Anwendungsfragen bei der Umsetzung in innerstaatliches Recht	24.19	939
C. Überblick zur Umsetzung im deutschen Recht	24.86	961
Kapitel 25 Grenzüberschreitende Amts- und Rechtshilfe (<i>Schaumburg</i>)		965
A. Grundsätze	25.1	965
B. Überblick	25.6	970
C. Amtshilfe-Richtlinie	25.15	974
D. Beitreibungsrichtlinie	25.61	996
E. Zusammenarbeitsverordnungen	25.97	1008
Kapitel 26 Grundsatz und Grenzen mitgliedstaatlicher Verfahrensautonomie beim Vollzug harmonisierten Steuerrechts (<i>Oellerich</i>)		1019
A. Allgemeines	26.1	1020
B. Ausstrahlungswirkung auf das Steuerverfahren	26.7	1022
C. Ausstrahlung auf die Verwaltungsorganisation	26.31	1032
D. Ausstrahlung auf den Steuerprozess	26.33	1032
Kapitel 27 Gerichtliche Durchsetzung des Unionsrechts (<i>Fehling</i>)		1035
A. Einleitung	27.1	1036
B. Unionsrechtswidrigkeit nationalen Steuerrechts	27.6	1037
C. Primärrechtswidrigkeit sekundären Unionsrechts	27.43	1049
D. Fazit	27.63	1054
Kapitel 28 Umsetzung von Entscheidungen des EuGH und der Kommission (<i>Schaumburg</i>)		1055
A. Wirkung von Urteilen des EuGH	28.1	1055
B. Wirkung von Entscheidungen der Kommission	28.43	1074
Stichwortverzeichnis		1083

fung von BEPS verfügen, welche ebenso wirksam ist, von der Einführung der Zinsschranke zunächst absehen.¹ Diese Übergangsfrist endet aber, wenn die Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 4 von der OECD als Mindeststandard eingestuft werden;² spätestens (also unabhängig von einer solchen Einstufung) soll die Übergangsfrist am 1.1.2024 ablaufen.³ Diese ausgefeilte Übergangsregelung ist darauf zurückzuführen, dass es bis zuletzt Widerstände einiger Mitgliedstaaten gegen die verpflichtende Einführung einer Zinsschranke in der ganzen EU gab.⁴ Angeführt wurde dabei häufig der *level-playing-field*-Gedanke: Die Wettbewerbsfähigkeit der EU sei gefährdet, wenn im Zuge der ATAD auch solche BEPS-Empfehlungen EU-weit verbindlich werden, die ansonsten auf internationaler Ebene nur als *best practice* oder *common approach* eingestuft wurden, mit der Folge, dass ihre flächendeckende internationale Einführung nicht gewährleistet ist.⁵ Dies entbehrt nicht einer gewissen Ironie, denn es waren gerade EU-Staaten, die sich im Rahmen des BEPS-Projekts gegen eine größere Verbindlichkeit dieser Maßnahmen (die dann die *level-playing-field*-Bedenken aus EU-Perspektive hätte obsolet werden lassen) ausgesprochen hatten. Die im Ergebnis bei Art. 11 Abs. 6 ATAD gefundene Lösung stellt vor diesem Hintergrund einen pragmatischen Kompromiss dar. Das fixe Enddatum verhindert dabei, dass die Einführung der Zinsschranke in den betreffenden Mitgliedstaaten bis ins Unendliche verschoben wird.⁶

C. Diskussionspunkte zur Umsetzung in nationales Recht

I. Vorbemerkung

- 17.105 Deutschland besaß bereits vor der Verabschiedung der ATAD (und schon vor dem BEPS-Projekt) vergleichsweise **robuste steuerliche Abwehrregelungen**. Aus deutscher Sicht ging es daher bei den Beratungen zur ATAD nicht darum, Leitlinien für strengere, nationale Vorschriften zu schaffen, sondern vielmehr um eine gleichmäßige Umsetzung von BEPS-Empfehlungen in der EU, zur Schaffung eines in allen EU-Mitgliedstaaten vergleichbar effektiven Regelwerks gegen aggressive Steuergestaltungen und unfairen Steuerwettbewerb.⁷ Berücksichtigt man, dass eine Umsetzung von EU-Richtlinien durch ge-

1 Gemäß Art. 10 Abs. 3 ATAD müssen diese Mitgliedstaaten der Kommission umfassende Informationen übermitteln, damit diese eine Bewertung zu der Wirksamkeit dieser Regelungen vornehmen kann. Im Dezember 2018 hat die Kommission mitgeteilt, dass bestimmte steuerliche Regelungen von Griechenland, Frankreich, der Slowakei, Slowenien und Spanien die Voraussetzungen von Art. 11 Abs. 6 ATAD erfüllen, s. Mitteilung der Kommission: Maßnahmen, die als gleichermaßen wirksam wie Artikel 4 der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken angesehen werden, 2018/C 441/01, ABl. EU 2018 Nr. C 441, 1. Wie die Kommission in einer Presseerklärung vom 25.7.2019 mitgeteilt hat, hat sie Österreich und Irland hingegen zur Einführung einer Zinsschranke aufgefordert. Vgl. zu Art. 11 Abs. 6 ATAD *Müller/Wöhlhöfler*, IWB 2016, 665 (666); *Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka*, ET 2017, 2 (19); *Boulogne*, Intertax 2019, 444 (451 f.); s. dazu eingehend auch *Zalasiński*, EU Report Subject A, Cahiers de Droit Fiscal International Volume 104, S. 47 (62 ff.).

2 Konkret soll die Übergangsfrist am Ende des ersten abgeschlossenen Steuerjahres enden, das auf den Tag folgt, an dem die OECD-Vereinbarung über den Mindeststandard auf der amtlichen Webseite veröffentlicht wird.

3 *Wargowska* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 11 Rz. 31 weist darauf hin, dass sich auch Deutschland auf Art. 11 Abs. 6 ATAD berufen könnte und für etwaige Detailanpassungen bei seiner Zinsschranke entsprechend Zeit hätte.

4 Vgl. *Rigaut*, ET 2016, 497 (502).

5 Zu diesen Kategorien s. *Fehling*, DB 2016, 2862 (2864 f.).

6 Insofern hat die EU aus den Erfahrungen bei der ZiRL gelernt, wo es für die Einführung des automatischen Informationsaustauschs eine Übergangsregel ohne festen zeitlichen Endpunkt gab, s. dazu *Fehling* in Schaumburg/Englisch¹, Rz. 19.61 ff.

7 Aus ähnlichen Erwägungen wartete Deutschland mit der nationalen Umsetzung der BEPS-Empfehlungen 5 und 13 bis zur Schaffung der entsprechenden EU-rechtlichen Maßgaben in den Änderungen der Amtshilferichtlinie („DAC3“ und „DAC4“) ab, s. Richtlinie (EU) 2015/2376 des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informa-

sonderten Rechtsakt nicht erforderlich ist, wenn das nationale Recht des betreffenden Staats bereits entsprechende Regelungen vorsieht,¹ fällt der sich aus der ATAD ergebende Handlungsbedarf in Deutschland – gerade im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten – eher moderat aus.² Die Überwölbung des bestehenden nationalen Rechts durch die Richtlinie bewirkt aber, dass das nationale Recht nur noch eingeschränkt – nämlich in den Grenzen der Richtlinie – änderbar ist und dass für Auslegungsfragen, die sich auf Vorgaben in der ATAD beziehen, die Zuständigkeit des EuGH eröffnet ist. Letzteres dürfte für die Rechtsanwender insbesondere dann eine Umstellung bedeuten, wenn die nationale Vorschrift schon seit längerer Zeit Bestand hat und wesentliche Auslegungsfragen bereits durch die nationale Rechtsprechung geklärt waren.

II. Zinsschranke

Deutschland hat bereits mit Wirkung zum 1.1.2008 in seinem nationalen Recht (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG) eine **Zinsschranke** eingeführt, die als Vorbild für die Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 4 und damit zugleich für Art. 4 ATAD anzusehen ist. Auch nach ihren zwischenzeitlichen Änderungen dürfte die Zinsschranke die Anforderungen von Art. 4 ATAD weitestgehend erfüllen. Insoweit ist es etwas überraschend, dass der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 19. Legislaturperiode pauschal von geplanten „Anpassungen“ bei der Zinsschranke spricht.³ Die Kompatibilität der deutschen Regelungen mit der ATAD umfasst namentlich die Freigrenze von drei Mio. Euro sowie den Abzugsrahmen von 30 % des EBITDA; auch nach ihren Ausweitungen in den letzten Jahren liegen beide Elemente noch im Rahmen des nach Art. 4 ATAD Zulässigen.⁴ Dies gilt auch für die in § 8a KStG enthaltenen Verschärfungen gegenüber dem Grundtatbestand des § 4h EStG, welche zwar nicht in Art. 4 ATAD angelegt sind,⁵ aber als strengere Regelungen im Sinne von Art. 3 ATAD nicht gegen die ATAD verstoßen dürften. Allenfalls bei dem Eigenkapitalquotenvergleich könnte sich punktueller Änderungsbedarf ergeben, weil dieser nach nationalem Recht (§ 4h Abs. 3 Satz 6 EStG) auch Angehörigen eines sog. Gleichordnungskonzerns⁶ offensteht, wohingegen Art. 4 Abs. 8 ATAD nur die zu Rechnungslegungszwecken konsolidierte Gruppe erfasst; die derzeitige nationale Regelung ist für den Steuerpflichtigen also günstiger. Zudem wird im Schrifttum diskutiert, ob § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG, demzufolge die Zinsschranke bei Organgesellschaften nicht anwendbar ist, weil Organgesellschaft und Organträger als

17.106

tionen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU 2015 Nr. L 332, 1, sowie Richtlinie (EU) 2016/881 des Rates v. 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. EU 2016 Nr. L 146, 8. Auch hier war es für die Bundesregierung ein wichtiges Anliegen, dass diese Vorschriften in allen EU-Mitgliedstaaten gleichermaßen gelten und die Umsetzung in Deutschland gleichsam im „europäischen Geleitzug“ erfolgt. Die Implementierung in Deutschland erfolgte dann durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 22.12.2016, BGBl. I 3000.

1 S. nur *Nettesheim* in G/H/N, EU-Recht, Art. 288 AEUV Rz. 119.

2 Vgl. *Cloer/Niemeyer*, FR 2019, 1017 (1021 ff.) zu Rückwirkungsfragen, die sich ergeben würden, wenn eine Umsetzung in Deutschland mit Rückwirkung für das Jahr 2018 erfolgen sollte.

3 Vgl. Ein neuer Aufbruch für Europa – Eine neue Dynamik für Deutschland – Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 19. Legislaturperiode, S. 69.

4 Im ursprünglichen ATAD-Richtlinienentwurf hatte die Freigrenze noch bei 1 Mio. Euro gelegen (wie früher auch bei § 4h EStG). Mutmaßlich haben die in Deutschland gewonnenen Erfahrungen mit der höheren Freigrenze zu der Änderung bei der ATAD geführt. Hinzuweisen ist noch darauf, dass Art. 4 Abs. 3 Buchst. a ATAD insoweit großzügiger ist als das deutsche Recht, als die Richtlinie einen Freibetrag und keine Freigrenze vorsieht, s. *Detmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, 3082 (3085); *Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka*, ET 2017, 2 (4). Wegen Art. 3 ATAD ergibt sich daraus für Deutschland aber kein zwingender Handlungsbedarf.

5 Der ursprüngliche ATAD-Richtlinienentwurf hatte in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 2 Buchst. e noch eine dahingehende Beschränkung des Eigenkapitalquotenvergleichs enthalten.

6 Dies sind Konzerne, bei denen die Betriebe nicht nach Rechnungslegungsstandards konsolidiert werden oder werden könnten, aber bei denen die Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich bestimmt werden kann.

ein Betrieb gelten, ggf. gegen die ATAD verstößt, da es sich um eine Erleichterung gegenüber dem Richtlinienrecht handelt.¹ Dagegen kann aber eingewendet werden, dass sich die ATAD zu Organisations- und Gruppenbesteuerungssystemen in den einzelnen Mitgliedstaaten gar nicht äußert und es bei § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG um die konsequente Betrachtung von Organträger und Organgesellschaft als Unternehmenseinheit geht. Auch etwaige Änderungen des Begriffs der erfassten Aufwendungen² und der Stand-Alone-Klausel des § 4h Abs. 2 Buchst. b EStG³ werden diskutiert. Schließlich wird diskutiert, ob der deutsche Gesetzgeber die ATAD zum Anlass nimmt, die Freigrenze dahingehend zu ändern, dass sie mit Blick auf die ganze Gruppe zu berechnen ist. Eine EU-rechtliche Pflicht dazu dürfte aus der ATAD nicht folgen, aber damit könnte Atomisierungsgestaltungen entgegengewirkt werden, bei denen eine Gesamtfinanzierung auf mehrere Einheiten verteilt wird, für die dann jeweils die Freigrenze in voller Höhe gilt.⁴

- 17.107 Die Regelung in Art. 4 ATAD ist im deutschsprachigen Schrifttum insbesondere mit Blick auf den Vorlagebeschluss des BFH v. 14.10.2015⁵, in dem Zweifel an der **Verfassungskonformität der Zinsschranke** geäußert werden,⁶ diskutiert worden. Erörtert wird, ob die Erfolgsaussichten dieser Vorlage an das BVerfG dadurch geschmälert worden sind, dass aufgrund der ATAD spätestens zum 1.1.2019 ohnehin eine EU-rechtliche (und damit gegenüber dem Grundgesetz höherrangige) Pflicht besteht, die Zinsschranke anzuwenden (und notfalls: wieder einzuführen). Konkret wird erwogen, ob sich aus der ATAD eine „Vorwirkung“ ergibt, der zufolge Art. 4 ATAD auch vor dem Zeitpunkt seiner erstmaligen Anwendbarkeit in der Lage ist, bestehende Zinsschrankenregelungen der EU-Mitgliedstaaten mit einem EU-rechtlichen Schutz zu versehen.⁷ Auch wenn man den Gedanken einer solchen vorgelagerten Wirkung der ATAD für vor dem 1.1.2019 liegende Zeiträume verneint, bleibt festzuhalten, dass die Zinsschranke aufgrund der ATAD spätestens ab dem 1.1.2019 in Deutschland fester Bestandteil des nationalen Steuerrechts sein wird und selbst eine etwaige Verwerfung der bestehenden Regelungen durch das BVerfG als verfassungswidrig nur temporäre Wirkung haben könnte.⁸

III. Entstrickungsbesteuerung

- 17.108 Auch zur **Entstrickungsbesteuerung** enthielt das deutsche Recht schon vor Schaffung des Art. 5 ATAD entsprechende Regelungen. Die durch das SEStEG⁹ eingeführten Entstrickungstatbestände (die an die Stelle früherer entsprechender Regelungen bzw. der früheren Rechtsprechung getreten sind) sehen den

1 *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (551); s. auch *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307 (308).

2 *Dettmeier/Dörr/Neukam/Prodan*, NWB 2016, 3082 (3084); *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2395); *Rödder* in Tagungsband zur ifst-Jahrestagung 2017, ifst-Schrift 520 (2017), S. 18; *Schürkötter* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar Art. 2 Rz. 46 ff.; *Förster* in *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, Rz. E 119.

3 Vgl. *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 (320): Nach § 4h Abs. 2 Buchst. b EStG ist die anteilmäßige Konzernzugehörigkeit unschädlich, wohingegen Art. 4 Abs. 3 Buchst. b ATAD eine vollständige Konzernfreiheit verlangt; s. auch ausführlich *Schiefer* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 4 Rz. 256 ff.

4 S. dazu auch *Möhlenbrock* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler*, Anti-BEPS-Richtlinie, S. 36; vgl. auch *Förster* in *Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, Rz. E 140.

5 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl II 2017, 1240.

6 *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312 (314) und *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (550), weisen freilich darauf hin, dass es in dem Sachverhalt, der dem BFH-Vorlagebeschluss zugrunde lag, um einen reinen Inlands-sachverhalt ging, so dass sich der BFH nicht mit der Rechtfertigung im grenzüberschreitenden Kontext befassen musste.

7 In diesem Sinne *Mitschke*, FR 2016, 412 (414 ff.); *Mitschke*, FR 2016, 834 (835 ff.); a.A. *Glahe*, ISR 2016, 86 (88 f.); *Glahe*, FR 2016, 829 (830 ff.). *Jabrayil*, IStR 2019, 321 (326 ff.) differenziert in diesem Zusammenhang zwischen § 4h EStG und § 8a KStG.

8 Vgl. auch *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 106 (110 f.).

9 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (SEStEG) v. 7.12.2006, BGBl. I, 2782.

(letztmaligen) steuerlichen Zugriff des deutschen Fiskus vor, wenn das Besteuerungsrecht an Wirtschaftsgütern eingeschränkt oder ausgeschlossen wird.

Konzeptionell besteht insofern ein Unterschied, als die Entstrickungsregelungen des deutschen Rechts weniger an konkrete Handlungen des Steuerpflichtigen anknüpfen als vielmehr an die bestehende **Rechtsfolge** (Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts). Dies führt dazu, dass nach deutschem Recht eine steuerpflichtige Entstrickung grundsätzlich auch ohne Zutun des Steuerpflichtigen ausgelöst werden kann (z.B. wenn ein neues Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wird und Deutschland aufgrund dessen ein bislang bestehendes Besteuerungsrecht verliert, sog. passive Entstrickung¹). Aus Art. 5 ATAD, der die Entstrickungsbesteuerung nur an bestimmte, eigens definierte Handlungen des Steuerpflichtigen knüpft, würde sich eine solche steuerliche Konsequenz nicht ergeben. Einen Verstoß gegen die Richtlinie stellt das deutsche Recht insoweit aber nicht dar, da die ATAD strengere nationale Regelungen unberührt lässt, vgl. Art. 3 ATAD. Dies gilt auch mit Blick auf den Umstand, dass die Varianten des Art. 5 Abs. 1 ATAD (nur) an den Ausschluss des Besteuerungsrechts des Herkunftsstaats anknüpfen und nicht auch an dessen Einschränkung² (so aber das deutsche Recht, wenn nach der Verlagerung eines Wirtschaftsguts die ausländische Steuer anzurechnen ist) – auch hier besteht wegen Art. 3 ATAD keine rechtliche Notwendigkeit, das strengere deutsche Recht abzumildern. Umgekehrt ist die ATAD insoweit strenger, als ein Wegzug des Steuerpflichtigen gem. Art. 5 Abs. 1 Buchst. c ATAD eine Entstrickungsbesteuerung für alle Wirtschaftsgüter auslösen könnte, die nicht einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet bleiben. Dies betrifft auch inländische Grundstücke des Steuerpflichtigen, die einer solchen Betriebsstätte nicht zuzuordnen sind, obwohl Deutschland das Besteuerungsrecht an diesen Grundstücken nach den Regelungen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) gar nicht verlieren würde. Auch für die in Art. 5 Abs. 5 ATAD enthaltene Wertverknüpfung gibt es im deutschen Steuerrecht derzeit keine vollständige Entsprechung; für die betroffenen Wirtschaftsgüter gelten die Regelungen zur Einlage gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG, so dass sie zum gemeinen Wert anzusetzen sind, unabhängig von der Bewertung im anderen Staat.³

17.109

Auch eine dem Art. 5 Abs. 2 ATAD entsprechende **Stundungsregelung** ist im deutschen Recht grundsätzlich implementiert. Hier kann insbesondere auf § 4g EStG hingewiesen werden. Die gewählte Technik unterscheidet sich insofern, als nach der ATAD die Steuer zum Zeitpunkt der Entstrickung in voller Höhe entsteht und dann über fünf Jahre durch Teilzahlungen zu entrichten ist, wohingegen nach § 4g EStG die anteilige Steuer in jedem Jahr neu entsteht. Dieser Unterschied dürfte in der Sache freilich keine größeren Auswirkungen haben, da sich aufgrund des linearen Körperschaftsteuertarifs von 15 % keine Progressionseffekte ergeben können.⁴ Es ist aber aus anderen Gründen fraglich, ob § 4g EStG vollständig den Vorgaben der ATAD entspricht. So fehlt beispielsweise eine Pflicht zur Auflösung des Ausgleichspostens im Falle der Insolvenz des Steuerpflichtigen (vgl. Art. 5 Abs. 4 Buchst. d ATAD).⁵ Zudem ist § 4g EStG nur auf EU-interne Sachverhalte anwendbar und regelt nicht die von Art. 5 Abs. 2 ATAD ebenfalls erfassten EWG-Konstellationen.⁶ Ausdrücklich hinzuweisen ist darauf, dass Deutschland

17.110

1 S. dazu statt vieler *Jürgen Lüdicke*, FR 2011, 1077 (1081 f.) sowie BMF v. 26.8.2018, IV B 5 - S 1348/07/10002-01, BStBl. I 2018, 1104.

2 A.A. *Hagemann* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD-Kommentar, Art. 5 Rz. 100 ff.

3 *Wied* in *Blümich*, § 4 EStG Rz. 514; *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2396).

4 Anders wäre dies, wenn die Regelung von Art. 5 Abs. 2 ATAD im deutschen Recht auch mit Wirkung für Einzelunternehmer und Personengesellschaften eingeführt würde; aufgrund des im Einkommensteuerrecht geltenden progressiven Tarifverlaufs könnte die geballte Entstehung der gesamten Steuer im Entstrickungsjahr zu einer insgesamt höheren Steuer führen (die dann in Ratenzahlungen zu entrichten ist) als nach der bisherigen Regelung des § 4g EStG. S. zu möglichen Unterschieden auch *Kahle/Braun/Burger*, FR 2018, 717 (726).

5 Vgl. auch *Hagemann* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD-Kommentar, Art. 5 Rz. 312.

6 S. dazu *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (552); *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2396); *Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka*, ET 2017, 2 (8); weitere Kritikpunkte bei *Hagemann* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD-Kommentar, Art. 5 Rz. 302.

nicht dazu verpflichtet wäre, Vorschriften zur Verzinsung und Gestellung von Sicherheiten einzuführen, da die ATAD hierfür lediglich Optionen vorsieht – EU-rechtlich gedeckt wären solche Regelungen aber.

- 17.111 Generell ist festzustellen, dass die einzelnen Entstrickungstatbestände im deutschen Steuerrecht auf viele Einzelnormen verteilt und nicht einheitlich geregelt sind¹ – § 12 Abs. 3 KStG sieht beispielsweise für den Wegzug in einen Drittstaat eine Liquidationsbesteuerung vor, und die Regelungstechnik der Ausgleichspostenmethode in § 4g EStG weicht von der Stundungsregelung des § 36 Abs. 5 (i.V.m. § 16 Abs. 3a) EStG ab.² Dies erschwert teilweise die Handhabung der einzelnen Regelungen. Es wäre daher wünschenswert, wenn der Gesetzgeber die ATAD zum Anlass nehmen würde, die bestehenden Regelungen soweit möglich zu **vereinheitlichen**, unter Beachtung der sich aus primärem und sekundärem EU-Recht ergebenden Vorgaben.³

IV. Allgemeine Anti-Missbrauchsregelung

- 17.112 Es gibt im deutschen Steuerrecht bereits in § 42 AO eine allgemeine Anti-Missbrauchsregelung. Diese blickt auf eine lange Tradition zurück und wurde zuletzt durch das JStG 2008 grundlegend umgestaltet.⁴ Darin wurden einige Tatbestandsmerkmale aufgenommen, die sich jetzt auch in Art. 6 ATAD finden, namentlich das Abstellen auf die „Unangemessenheit“ der Gestaltung. Insofern dürfte das deutsche Recht wiederum Vorbild für die ATAD gewesen sein. Auch im Übrigen dürfte § 42 AO mit den Vorgaben der Richtlinie vereinbar sein.⁵ Insbesondere ist auf § 42 Abs. 2 Satz 2 AO hinzuweisen, der dem Steuerpflichtigen die Gelegenheit gibt, beachtliche außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung vorzubringen, so dass es sich nicht um einen pauschalen und unwiderlegbaren Missbrauchsverdacht handelt.⁶ Gesetzgeberischer Anpassungsbedarf an Art. 6 ATAD dürfte daher nicht bestehen.⁷
- 17.113 Zu beachten ist, dass die deutsche allgemeine Anti-Missbrauchsregelung aufgrund ihrer Verortung in der AO nicht nur für das Körperschaftsteuerrecht, sondern ebenso für **andere Steuergesetze** gilt. Die Maßgaben von Art. 6 ATAD beziehen sich aber nur auf die Anwendung im Rahmen des KStG; hierauf beschränkt sich auch die Rechtsprechungsbefugnis des EuGH.⁸ Es bleibt daher abzuwarten, ob künftige

1 Zu nennen sind: § 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG, § 16 Abs. 3a EStG, § 17 Abs. 5 EStG, § 36 Abs. 5 EStG, § 6 AStG, § 12 KStG sowie die Normen des UmwStG. In § 6 Abs. 5 AStG wird beispielsweise eine zinslose und unbegrenzte Stundung bis zur tatsächlichen Realisierung eingeräumt, die deutlich großzügiger als § 4g EStG ist. Für eine Übersicht über die einzelnen Vorschriften s. *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht, ifst-Schrift Nr. 487 (2013), S. 25 ff.

2 S. dazu nur *Wacker*, IStR 2017, 926 (926, Fn. 5).

3 Dabei könnte auch die zunehmende Konvergenz der Rechtsprechung des EuGH zur *Exit Tax* bei der gegenständlichen Entstrickung und bei der persönlichen Entstrickung Berücksichtigung finden. S. dazu *Wacker*, IStR 2017, 926 (926 ff.); *Wacker* in *Europäisches Steuerrecht*, DStJG 41 (2018), S. 423 (459); vgl. allgemein auch *Möhlenbrock* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler*, Anti-BEPS-Richtlinie, S. 37.

4 Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. I, 3150.

5 So auch *Drüen* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler*, Anti-BEPS-Richtlinie, S. 88; *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2396); a.A. *Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka*, ET 2017, 2 (11), da nach deren Auffassung Art. 6 ATAD einen breiteren Anwendungsbereich als § 42 AO habe; ähnlich auch *Jochimsen/Zinowsky*, ISR 2016, 318 (322).

6 Hierbei handelt es sich im Übrigen nicht um die Frage eines Verstoßes gegen die ATAD, weil selbst eine solche strengere Regelung gem. Art. 3 ATAD von der Richtlinie unberührt bliebe. Es wäre dann aber die Vereinbarkeit mit der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten zweifelhaft.

7 Vgl. auch *Prusko* in *Hagemann/Kahlenberg*, ATAD-Kommentar Art. 6 Rz. 301 ff. demzufolge kleineren Abweichungen durch eine entsprechende Auslegung von § 42 AO begegnet werden kann; s. dazu auch eingehend *Franz*, DStR 2018, 2240 (2242 f.).

8 Die vom EuGH entwickelte Argumentation, dass eine überschießende nationale Umsetzung von Richtlinienrecht eine Rechtsprechungsbefugnis des EuGH auch für diesen überschießenden Bereich begründet, dürfte insoweit nicht einschlägig sein. Denn es handelt sich bei § 42 AO um eine Norm, die schon vor

Entscheidungen des EuGH zur Auslegung von § 42 AO am Maßstab von Art. 6 ATAD gleichwohl eine Ausstrahlungswirkung auf die Anwendung von § 42 AO in anderen deutschen Steuergesetzen entfalten werden – schließlich ist bei der Anwendung von § 42 AO (insb. bei der Prüfung der Unangemessenheit einer Gestaltung) das jeweilige Regelungsumfeld zu beachten.¹

V. Hinzurechnungsbesteuerung

Auch eine **Hinzurechnungsbesteuerung** gab es in Deutschland schon lange vor Geltung der ATAD. Die in § 7 ff. AStG enthaltenen Regelungen wurden bereits im Jahr 1972 eingeführt.² Gleichwohl widmen sich zahlreiche Beiträge im Schrifttum der Frage einer Anpassung dieser Bestimmungen an die ATAD. Der Grund dafür dürfte zu einem gewissen Grad auch darin liegen, dass es schon seit längerem Forderungen nach einer Änderung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung gibt, die durch die ATAD nun weitere Nahrung erhalten haben.³ 17.114

Einer der Hauptkritikpunkte am geltenden deutschen Recht ist, dass § 7 AStG nur darauf abstellt, ob im Inland ansässige Gesellschafter die **Beteiligungsvoraussetzungen** insgesamt erfüllen. Nicht erforderlich ist, dass diese Gesellschafter miteinander verbunden sind.⁴ Damit gehe die Norm weit über ihren eigentlichen Zweck hinaus, denn von missbräuchlichen Verlagerungen ins Ausland könne bei der Beteiligung mehrerer unverbundener Gesellschafter nicht die Rede sein, insbesondere bei Inhabern von Kleinstbeteiligungen, die nur aufgrund der hohen Beteiligungsanteile anderer inländischer Gesellschafter in die Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen würden.⁵ In Art. 7 Abs. 1 Buchst. a ATAD ist demgegenüber eine Zusammenrechnung von Beteiligungen nur bei verbundenen Steuerpflichtigen vorgesehen. Vor diesem Hintergrund wird im Schrifttum eine Anpassung der deutschen Regelungen an die – insoweit weniger strengen – Regelungen der ATAD gefordert.⁶ Dabei ist zu beachten, dass der deutsche Gesetzgeber zu einer solchen Anpassung durch die ATAD nicht rechtlich verpflichtet ist, denn Art. 3 17.115

Geltung des Art. 6 ATAD Bestand hatte; von einer bewussten Ausweitung der Richtlinienregelung durch den deutschen Gesetzgeber kann also keine Rede sein. Zudem ist fraglich, ob diese Rechtsprechungslinie auch Fälle erfassen würde, in denen die steuerartenübergreifende Anwendung von Richtlinienrecht in Rede steht. Vgl. generell EuGH v. 17.7.1997 – C-28/95 – Leur-Bloem, ECLI:EU:C:1997:369, Rz. 16 ff., v. 22.12.2008 – C-48/07 – Les Vergers du Vieux Tauves, ECLI:EU:C:2008:758, Rz. 21 ff.; v. 4.6.2009 – C-439/07 und C-499/07 – KBC Bank NV, ECLI:EU:C:2009:339, Rz. 55 ff. Zum Umfang der Rechtsprechungsgewalt des EuGH im Bereich von Art. 6 ATAD s. auch *Driën* in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler, Anti-BEPS-Richtlinie, S. 86 f. dem zufolge (allein) vom nationalen Gericht zu entscheiden ist, ob das jeweilige nationale Recht dem Mindeststandard von Art. 6 ATAD unterfällt oder darüber hinausgeht. Vgl. auch *Prusko* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 6 Rz. 121 f. zu der Frage, ob sich Auswirkungen auf die deutsche Gewerbesteuer ergeben.

1 S. zum Ganzen auch *Hey*, StuW 2017, 248 (261 f.).

2 Eingeführt durch Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen v. 8.9.1972, BGBl. I 1972, 1713.

3 Für eine Auflistung der häufigsten Kritikpunkte in jüngerer Zeit s. BDI/VCI, Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland – Vorschläge für ein wettbewerbsfähiges Steuerrecht 2017/2018, S. 35 ff.; BDI, Vorschläge für eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung, 2017; *Kraft*, IWB 2019, 104 (105, 109 ff.); eingehend *Haase*, DStR 2019, 827 (827 ff.) sowie *Haase*, ifst-Schrift 521, S. 25 ff. m.w.N.

4 Wenn eine ausländische Zwischengesellschaft Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielt, ist gem. § 7 Abs. 6 Satz 1 AStG sogar eine 1%ige Beteiligung ausreichend.

5 *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 86; *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (610); *Haase*, ISR 2017, 349 (350); *Heinsen/Erb*, DB 2018, 975 (976).

6 *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (963); *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (554); *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (610); *Dehne*, ISR 2018, 132 (135); vgl. aber auch *Linn*, IStR 2016, 645 (646), demzufolge eine entsprechende Anpassung „den tatsächlichen Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung [...] nicht spürbar verändern“ würde.

ATAD erlaubt die Beibehaltung strengerer nationaler Regelungen.¹ Aus diesem Grunde besteht auch keine EU-rechtliche Pflicht des deutschen Gesetzgebers, den für Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter in § 7 Abs. 6 AStG enthaltenen Schwellenwert von 1 % anzuheben.² Umgekehrt wird diskutiert, ob aus der ATAD die Pflicht erwächst, die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung künftig auch auf beschränkt Steuerpflichtige anzuwenden, die Anteile von Mutter- und Schwestergesellschaften einzubeziehen³ sowie das Überschreiten der Beherrschungsschwelle auch auf reine Gewinnansprüche zu beziehen.⁴

- 17.116 Ein weiterer Kritikpunkt betrifft den in § 8 Abs. 1 AStG enthaltenen **Katalog aktiver Einkünfte**, welche nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Diese Regelungen, die aufgrund der Einleitung in § 8 Abs. 1 AStG als Negativabgrenzung ausgestaltet sind, sind durch weitere (und für die jeweiligen Einkünfte unterschiedliche) Rückausnahmen in der Tat recht komplex geraten. Die ATAD benutzt demgegenüber einen vergleichsweise übersichtlich gestalteten Passivkatalog, der zudem (anders als das deutsche Recht) auf nicht ausgeschüttete Einkünfte beschränkt ist.⁵ Vor diesem Hintergrund wird dafür plädiert, die Regelungen des AStG ebenfalls auf einen (abschließenden) Passivkatalog umzustellen.⁶ Die ATAD (die als Richtlinie nur hinsichtlich ihrer Zielvorgaben verbindlich ist) gibt eine solche Umstellung aber nicht zwingend vor, solange das nationale Recht das Regelungsziel der ATAD auf anderem Wege ebenso erreicht.⁷ Zudem würde aus einer solchen Umstellung nicht notwendigerweise eine Abmilderung der Regelungen folgen, weil die nationalen Bestimmungen auch dann strenger ausgestaltet sein dürfen als in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a ATAD; dies ergibt sich aus Art. 3 ATAD, der weitergehende nationale Regelungen zulässt. Weiter ist festzustellen, dass die von keinen weiteren Voraussetzungen abhängige Einstufung bestimmter Einkünfte als passiv in Art. 7 Abs. 2 Buchst. a ATAD mitunter zu strengeren Ergebnissen führt als die bisherige Regelung in § 8 AStG, wo die Abgrenzung zwischen aktiv und passiv auf Basis weiterer Kriterien vorzunehmen ist; es ist daher – unabhängig von der Frage einer systematischen Umstellung des Katalogs – für jeden Tatbestand gesondert zu ermitteln, ob die ATAD-Regelungen strenger (und daher zwingend umzusetzen) sind.⁸ Dass bei dieser Prüfung anspruchsvolle Fragen geklärt werden müssen, zeigt sich beispielsweise bei Art. 7 Abs. 2 Buchst. a lit. iii ATAD, der Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen generell als passiv deklariert. Im Schrift-

1 A.A. hierzu wohl *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (722 f.).

2 So auch *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2392); für eine Anpassung plädiert *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 107. Hinzuweisen ist darauf, dass der BFH nunmehr den EuGH zur Vereinbarkeit dieser Regelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit angerufen hat, s. BFH v. 12.10.2016 – I R 80/14, BStBl II 2017, 615; s. dazu *Kraft*, IStR 2017, 327 (327 ff.); *Bannes/Cloer/Holle*, FR 2017, 620 (620 ff.); *Kahlenberg/Schiefer*, IStR 2017, 889 (889 ff.).

3 Kritisch zu beiden Aspekten *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 107 f.; vgl. auch *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (963 f.); *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 7 Rz. 262.

4 *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 7 Rz. 262; *Kreienbaum* in Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), S. 475 (484).

5 *Heinsen/Erb*, DB 2018, 975 (978); wohl auch *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (614).

6 So *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (967); *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2393); *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 183.

7 S. zu diesem Gesichtspunkt *Schnitger/Nitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (966 f.); kritisch auch zum bisherigen Regelungsgefüge im AStG *Linn*, IStR 2016, 645 (649 f.); *Möhlenbrock* in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler, Anti-BEPS-Richtlinie, S. 34 f.; *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 134; *Haase*, ISR 2017, 349 (350 f.); *Dehne*, ISR 2018, 132 (135).

8 Einzelnachweise hierzu bei *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 134 ff.; s. auch *Linn*, IStR 2016, 645 (651); *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (967 ff.); *Schönfeld*, EC Tax Review 2017, 145 (148 ff.); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (724 ff.); *Böhmer/Gebhardt/Krüger*, IWB 2018, 849 (850 ff.); *Becker/Loose*, BB 2018, 215 (216 ff.); *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 7 Rz. 268 ff.; *Lampert* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, §§ 7-14 AStG, Rz. 108 ff.

tum wird bezweifelt, dass sich diese Vorschrift bruchlos in das deutsche Steuersystem integrieren lässt.¹ In diesem Zusammenhang wird auch eine Änderung von § 3 Nr. 41 EStG erwogen, weil die dort geregelte Frist von der ATAD nicht gedeckt wird² – andererseits dürfte eine solche Änderung wegen Art. 3 ATAD nicht zwingend vorgegeben sein.

Zudem wird kritisiert, dass § 8 Abs. 3 AStG die Grenze für eine **Niedrigbesteuerung** bei 25 % festsetzt. Dies wird als überhöht angesehen, insbesondere seit der deutsche Körperschaftsteuersatz mit Wirkung zum Jahr 2008 auf ein Niveau (15 %) abgesenkt worden ist,³ das nach diesem Maßstab selbst als niedrig zu bezeichnen wäre.⁴ Wenn man die Definition der Niedrigbesteuerung von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b ATAD zugrunde legen würde, wäre die maßgebliche Grenze bei der Hälfte von 15 %, also 7,5 % zu ziehen.⁵ Dies würde die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung deutlich entschärfen. Insofern ist aber wiederum festzustellen, dass gem. Art. 3 ATAD strengere nationale Vorschriften gegenüber der Richtlinie erlaubt sind. Unabhängig von den steuerpolitischen Argumenten für oder gegen eine Änderung der Grenze des § 8 Abs. 3 AStG ergibt sich aus der ATAD jedenfalls kein rechtlicher Änderungszwang.⁶ Dies dürfte auch für die ebenfalls kritisierte Nichtanrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer gelten, da sich die Anrechnungsregelung des Art. 8 Abs. 7 ATAD von vornherein nur auf die Körperschaftsteuer (die allein vom Regelungsumfang der ATAD umfasst ist) beschränken dürfte.⁷ Es kommt hinzu, dass Art. 8 Abs. 7 Satz 2 ATAD allgemein auf die Bestimmungen des jeweiligen nationalen Rechts verweist.⁸ Änderungsbedarf dürfte sich aber daraus ergeben, dass die ATAD – im Gegensatz zum deutschen Recht – für die Bestimmung der effektiven Steuerlast nicht nur auf die hinzuzurechnenden passiven Einkünfte, sondern auf das Gesamtergebnis abstellt.⁹

17.117

Es werden auch noch **weitere Bestimmungen** mit Blick auf die ATAD diskutiert. So dürfte die in § 9 AStG enthaltene Freigrenze mit der ATAD vereinbar sein. Denn Art. 7 Abs. 3 ATAD räumt den Mitgliedstaaten eine Option ein, mit deren prozentualer Grenze (30 % oder weniger) § 9 AStG (10 %

17.118

1 S. hierzu *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (615); *Haase*, ISR 2017, 349 (354); *Dehne*, ISR 2018, 132 (137); *Nielsen/Westermann*, Ubg 2018, 156 (163 f.); *Becker/Loose*, BB 2018, 215 (218 f.); *Kraft in Kofler/Schnitger*, BEPS-Handbuch, Rz. D 75.

2 *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (622); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (728); *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 8 Rz. 86.

3 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

4 Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass deutsche Körperschaften daneben noch der Belastung durch Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer unterliegen. Die kumulierte Steuerlast liegt daher im Durchschnitt bei knapp unter 30 % (29,83 %), s. BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016, S. 18. Zur Kritik vor dem Hintergrund der ATAD s. *Jochen Lüdicke/Oppel*, DB 2016, 549 (554); *Linn*, IStR 2016, 645 (648 f.); *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (964); *Moser/Hentschel*, Intertax 2017, 606 (612); *Haase*, ISR 2017, 349 (351); *Kraft* in Kofler/Schnitger, BEPS-Handbuch, Rz. D 44 ff.

5 Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer sind bei dieser Berechnung nicht einzubeziehen, vgl. *Dehne*, ISR 2018, 132 (134).

6 A.A. *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (723), demzufolge die EU-Mitgliedstaaten ungeachtet von Art. 3 ATAD aus Art. 7 Abs. 1 Buchst. b ATAD verpflichtet sein sollen, die Niedrigsteuergrenze unterhalb ihres eigenen Steuerniveaus anzusiedeln. Wie hier etwa *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 7 Rz. 265.

7 So auch *Kreienbaum* in Europäisches Steuerrecht, DSStJG 41 (2018), S. 475 (490). Insofern dürfte dem Umstand, dass Art. 8 Abs. 7 ATAD nur von der Anrechnung auf die „Steuerschuld“ spricht und – anders als andere Stellen der ATAD – keine ausdrückliche Beschränkung auf die Körperschaftsteuer enthält, keine entscheidende Bedeutung zukommen. A.A. *Linn*, IStR 2016, 645 (647); *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304 (309); *Rieck*, IStR 2017, 399 (400); *Schönfeld*, IStR 2017, 721 (727 f.); *Dehne*, ISR 2018, 132 (136); *Böhmer/Gebhardt/Krüger* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 8 Rz. 88; s. auch *Rüsch* in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 1 Rz. 4.

8 Überdies dürfte auch hier wieder Art. 3 ATAD einschlägig sein, dem zufolge die Mitgliedstaaten strengere Regelungen beibehalten oder einführen dürfen – dies würde auch für Anrechnungsvorschriften gelten.

9 Kritisch zu dieser fehlenden Segmentierung *Haase*, ifst-Schrift 521 S. 143: „konterkariert [...] die Grundidee jeder Hinzurechnungsbesteuerung“; vgl. auch *Schnitger/Neitzschke/Gebhardt*, IStR 2016, 960 (964).

vereinbar ist;¹ teilweise wird auch gefordert, die Nichtaufgriffsgrenze von 30 % in Deutschland ebenfalls einzuführen.² Bei der Berechnung der hinzuzurechnenden Einkünfte sieht § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG bislang vor, dass bestimmte steuerliche Vergünstigungen auszuklammern sind; eine solche Einschränkung enthält die ATAD nicht, aber wegen Art. 3 ATAD gibt es insoweit keinen zwingenden rechtlichen Handlungsbedarf.³ Anders dürfte dies bei § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG sein, der bislang einen Verlustrücktrag und -vortrag nach § 10d EStG erlaubt; die Regelung in Art. 8 Abs. 1 Satz 2 ATAD räumt demgegenüber lediglich einen Verlustvortrag ein, ist insoweit also strenger.⁴ Auch die Bestimmungen zur zeitlichen Zuordnung in § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG weichen augenscheinlich von Art. 8 Abs. 4 ATAD ab.⁵

- 17.119 Derzeit ist noch nicht abzusehen, inwieweit (und zu welchem Zeitpunkt) der deutsche Gesetzgeber die seit längerem geforderte (Gesamt-)Reform der Hinzurechnungsbesteuerung vornehmen wird.⁶ Bei gesetzgeberischen Maßnahmen wäre jedenfalls wünschenswert, wenn eine Anpassung an die Regelungen der ATAD nicht nur im Hinblick auf die rechtlich zwingenden Maßgaben vorgenommen würde, sondern wenn auch in konzeptioneller Hinsicht eine Aktualisierung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung eingehend geprüft werden würde. Eine größere **Einheitlichkeit der Hinzurechnungsbesteuerungssysteme** in der EU – basierend auf dem Konzept der ATAD – würde die Rechtsanwendung für alle Beteiligten jedenfalls erleichtern.⁷

VI. Hybride Gestaltungen

- 17.120 Die Maßgaben der ATAD2 zur Bekämpfung **hybrider Gestaltungen** stellen vermutlich den Bereich dar, in dem in Deutschland der größte Neuregelungsbedarf besteht. Das deutsche Recht hat zwar bereits vor der Verabschiedung der ATAD einige Abwehrregelungen gegen hybride Gestaltungen besessen; vorrangig zu nennen sind der neugefasste § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG⁸, der eine Dividendenfreistellung versagt, soweit die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert haben, sowie § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG, eine sog. *dual consolidated loss rule*, die in Organschaftsfällen gegen eine mehrfache Berücksichtigung derselben negativen Einkünfte in mehreren Staaten wirkt.⁹ Gleichwohl fehlt bislang ein umfassendes Regelungssystem, das den ausdifferenzierten Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 2 und der ATAD2 entsprechen würde.
- 17.121 Noch während der Erarbeitung der Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 2 erhoben die Bundesländer über den **Bundesrat** die Forderung, zeitnah eine nationale Abwehrvorschrift zu schaffen. Konkret schlug der Bundesrat im Jahr 2014 vor, einen neuen § 4 Abs. 5a EStG zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen zu schaffen.¹⁰ Hintergrund dieser Länderinitiative war, dass Gestaltungen aufgefallen waren, bei denen ausländische Investoren unter Ausnutzung des deutschen Konzeptes der Mitunterneh-

1 Dass § 9 AStG daneben eine weitere Höchstgrenze bei 80.000 Euro einzieht, wirft ebenfalls keine Bedenken auf, da den EU-Mitgliedstaaten gem. Art. 3 ATAD strengere Regelungen erlaubt sind.

2 Linn, IStR 2016, 645 (649).

3 Vgl. Haase, ifst-Schrift 521 S. 161; vgl. auch Moser/Hentschel, Intertax 2017, 606 (616).

4 Haase, ifst-Schrift 521 S. 161 f.

5 S. dazu Schnitger/Neitzschke/Gebhardt, IStR 2016, 960 (973); Gutmann/Perdelwitz/Raingard de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka, ET 2017, 2 (14); Haase, ifst-Schrift 521 S. 162 f.; Böhmer/Gebhardt/Krüger in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 8 Rz. 84; Kreienbaum in Europäisches Steuerrecht DSTJG 41 (2018), S. 475 (491).

6 Vgl. zu möglichen Änderungen Haase/Hofacker, Ubg 2019, 260.

7 Zweifelnd daran aber Linn, IStR 2016, 645 (652), dem zufolge eine Richtlinie nicht die notwendige Komplexität für alle Mitgliedstaaten abbilden kann.

8 Eingeführt durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809).

9 Bei einem weiten Verständnis könnte man auch noch weitere Normen wie § 50d Abs. 9 EStG hinzunehmen. Für eine Übersicht s. Radmanesh/Gebhardt, IWB 2018, 580 (581 f.).

10 S. BR-Drs. 432/14 (Beschluss), S. 12 ff.

merschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) einen mehrfachen Abzug von Aufwendungen, in Deutschland wie im Ausland, erreichen konnten.¹ Die konkret vorgeschlagene Neuregelung wurde von der Bundesregierung im Ergebnis nicht aufgegriffen.² Aber die Bundesregierung sagte die zeitnahe Einsetzung einer Arbeitsgruppe zu, um ein Konzept gegen hybride Gestaltungen zu erarbeiten.³ Diese hochrangige Arbeitsgruppe (bestehend aus den Steuerabteilungsleitern von Bund und Ländern) konstituierte sich im Januar 2015 und begann mit der Erarbeitung eines umfassenden Regelungskonzeptes zur Umsetzung der Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 2. Die Entwicklungen seither (Vorlage der finalen Empfehlungen zu BEPS-Aktionspunkt 2 im Herbst 2015, Veröffentlichung weiterer Empfehlungen zu Betriebsstättenkonstellationen im Juli 2017 sowie Verabschiedung von ATAD und ATAD2) wurden dabei berücksichtigt.

Wann und in welcher Form der deutsche Gesetzgeber diese Vorarbeiten zur Implementierung umfassender Anti-Hybrid-Regelungen in das nationale Recht aufgreifen wird, bleibt abzuwarten – die Frist zur Umsetzung der ATAD2 läuft bis Ende des Jahres 2019. Auf (erneutes) Betreiben des Bundesrats wurde aber bereits mit Wirkung zum Jahr 2017 in § 4i EStG eine spezifische Sonderregelung zur Verhinderung des doppelten Betriebsausgabenabzugs bei Vorgängen im Sonderbetriebsvermögen mit Auslandsbezug eingeführt.⁴ Diese Vorschrift mit ihrem beschränkten Anwendungsbereich erfasst naturgemäß nur einen geringen Teil der Gesamtproblematik und ändert nichts an der Notwendigkeit weiterer Neuregelungen.⁵ Zu hoffen bleibt, dass der Gesetzgeber hierbei die notwendige Sorgfalt an den Tag legt, um gut handhabbare und aufeinander abgestimmte Regelungen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen zu schaffen.⁶

17.122

D. Fazit

Die ATAD sticht in mehrfacher Hinsicht aus den bisherigen EU-Richtlinien zu den direkten Steuern heraus. Dies betrifft nicht nur ihren (vergleichsweise) breiten Regelungsumfang, sondern auch den Umstand, dass sie – im Gegensatz zu den meisten bisherigen Richtlinien – keine steuerlichen Vergünstigungen, sondern Vorschriften zur Sicherung des Steueraufkommens enthält.⁷ Dies bedeutet aus EU-rechtlicher Sicht teilweise einen Perspektivwechsel um 180 Grad: Während derartige Maßnahmen

17.123

1 Konkret ging es um Aufwendungen des ausländischen Gesellschafters an einer inländischen Personengesellschaft, die nach deutschem Verständnis dessen Sonderbetriebsvermögen im Inland zuzuordnen waren. Folge war, dass diese Aufwendungen nicht nur im anderen Staat, dem das Konzept des Sonderbetriebsvermögens unbekannt war, sondern auch in Deutschland zum Abzug zugelassen wurden.

2 Zur Kritik an dem Vorschlag s. *Körner*, IStR 2015, 449.

3 Protokollerklärung der Bundesregierung zur 929. Sitzung des Bundesrats zu TOP 7 (Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) v. 19.12.2014.

4 Eingeführt durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 22.12.2016, BGBl. I 3000; geändert durch das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerliche Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz – StUmgBG) v. 23.6.2017, BGBl. I, 1682. S. zu dieser Vorschrift etwa *Rautenstrauch*, EWS 2017, Die erste Seite; *Kahle/Braun*, DStZ 2018, 381; *Prinz*, DB 2018, 1615; *Rüsch*, FR 2018, 299.

5 Kritisch zur Vereinbarkeit von § 4i EStG mit der Systematik der ATAD *Kahlenberg/Oppel*, NWB 2017, 1732 (1736); Kritik auch bei *Nielsen/Westermann*, FR 2018, 1035 (1037 ff.).

6 *Körner*, RdF 2018, 125 (128 ff.), fordert in diesem Zusammenhang Ausnahmeregelungen für Kapitalmarktinstrumente.

7 Vgl. *Gutmann/Perdelwitz/Raingear de la Blétière/Offermanns/Schellekens/Gallo/Grant Hap/Olejnicka*, ET 2017, 2 (2); *Lehner*, IStR 2019, 277 (281) spricht vom „Wandel der EU-Steuerpolitik“; *Musil*, FR 2018, 933 (938) weist darauf hin, dass belastende Maßnahmen in anderen Regelungsbereichen wie dem Umweltrecht nichts Ungewöhnliches sind.

(insb. wenn sie als Anti-Missbrauchsregelungen ausgestaltet waren) bislang als Ausnahmenvorschriften eng ausgelegt wurden und einer ausgefeilten Rechtfertigungsprüfung am Maßstab des europäischen Primärrechts zu unterziehen waren, sind sie nunmehr expliziter Bestandteil des EU-Rechts und als solche von den EU-Mitgliedstaaten zwingend anzuwenden.¹

- 17.124 Eine weitere Besonderheit der ATAD besteht darin, dass ihre Regelungen teilweise nicht (ausschließlich) an grenzüberschreitende Aktivitäten anknüpfen, sondern auch **rein nationale Sachverhalte** erfassen (dies gilt für die Zinsschranke und die allgemeine Anti-Missbrauchsregelung).² Dies ist für steuerliche EU-Richtlinien ungewohnt, unter dem (für die ATAD maßgeblichen) Aspekt des Schutzes des Binnenmarkts aber konsequent.³ Denn die wirtschaftlichen Verzerrungen, die den Binnenmarkt beeinträchtigen und denen die ATAD entgegenwirken soll, treten auch dann ein, wenn Unternehmen ihre Steuerlast durch rein nationale Gestaltungen übermäßig verringern. An der EU-rechtlichen Regelungskompetenz und der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (Art. 5 EUV) dürften daher auch für diese Regelungsteile keine Bedenken bestehen.⁴ Die Folge ist, dass auch für diese Regelungen künftig die Zuständigkeit des EuGH gegeben ist und deutsche Gerichte ggf. zur Vorlage berechtigt oder sogar verpflichtet sind (s. Rz. 5.15 ff.).
- 17.125 Weiter ist festzustellen, dass nicht alle materiellen Regelungen der ATAD Anti-Missbrauchsregelungen im eigentlichen Sinne darstellen. Nur die Allgemeine Anti-Missbrauchsregelung in Art. 6 ATAD sowie die Hinzurechnungsbesteuerung in Art. 7 f. ATAD sind als (allgemeine bzw. spezielle) Anti-Missbrauchsregelungen einzustufen, wohingegen die anderen Vorschriften der ATAD (Zinsschranke, Entstrickungsbesteuerung und Anti-Hybrid-Regelungen) als **generelle Regelungen** zur Sicherung des inländischen Besteuerungssubstrats bzw. zur Verhinderung von Divergenzen und Besteuerungslücken beim Zusammenspiel mehrerer Rechtsordnungen anzusehen sind.⁵ Dies ist im Einklang mit dem Ansatz des BEPS-Projekts von OECD und G20, welches ebenfalls nicht auf die Entwicklung reiner Missbrauchsregelungen gerichtet war. Dies ist auch sachgerecht, denn BEPS-Probleme entstehen nicht nur durch missbräuchliches Verhalten von Steuerpflichtigen. Vor diesem Hintergrund erklärt sich, warum nur in Art. 6 und 7 f. ATAD die vom EuGH zu Missbrauchsregelungen entwickelten Maßgaben (Möglichkeit des Steuerpflichtigen, im Einzelfall darzulegen, dass es sich um genuine wirtschaftliche Aktivitäten handelt) enthalten sind. Es wird daher abzuwarten sein, welche Kriterien der EuGH heranziehen wird, wenn er Entscheidungen zum Regelungskreis der Art. 4 und 9 ff. ATAD⁶ treffen wird.⁷
- 17.126 Die explizite Regelung in Art. 3 ATAD, dass die EU-Mitgliedstaaten an **strengeren Regelungen** gegenüber der Richtlinie nicht gehindert sind, ist hingegen nur auf den ersten Blick ungewöhnlich. Denn auch in den bisherigen begünstigenden Richtlinien war dieses Prinzip – wenn auch mit umgekehrten Vorzeichen – bereits als ungeschriebene Regel enthalten: Auch dort war es den Mitgliedstaaten ohne weiteres erlaubt, über die (begünstigenden) Vorschriften der Richtlinien hinauszugehen und den Steuerpflichtigen noch weitergehende Vorteile zu gewähren. Die ausdrückliche Regelung in Art. 3 ATAD ist gleichwohl zu begrüßen, da sie die notwendige Klarheit schafft, dass dieses Prinzip auch bei belastenden

1 S. zu diesem Gedanken auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 89 (für die Hinzurechnungsbesteuerung).

2 S. dazu auch *Alimandi/Gutmann*, TPiR 2017, 20 (21); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 2 Rz. 82; *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht und europäisches Missbrauchsverbot, S. 305 ff.

3 Kritisch aber *Hey* in *Europäisches Steuerrecht* DStJG 41 (2018), S. 9 (40).

4 A.A. für die Zinsschranke aber *Prusko*, Steuerliche Missbrauchsvermeidung im Europäischen Binnenmarkt, S. 273 ff.

5 Insofern kritisch zum Titel der ATAD *Hey* in *Europäisches Steuerrecht*, DStJG 41 (2018), S. 9 (28).

6 Zu Art. 5 ATAD gibt es bereits umfassende EuGH-Rechtsprechung, s. Rz. 17.50.

7 S. dazu (zu Art. 4 ATAD) auch *van Os*, EC Tax Review 2016, 184 (188); *Staats*, IWB 2018, 838 (840 ff.); Rechtfertigungsgrund der Sicherung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ist einschlägig.

Steuerregelungen gilt, die wie die ATAD aggressiven Steuergestaltungen und unfairer Steuerwettbewerb entgegenwirken sollen.

Aus steuerpolitischer Perspektive ist die Kommission mit dem Vorschlag der ATAD ein **gewisses Risiko** eingegangen. Es wäre durchaus möglich gewesen, dass EU-Mitgliedstaaten, deren Interesse an einer umfassenden und effektiven Einführung von BEPS-Maßnahmen weniger stark ausgeprägt war, versucht hätten, die Diskussionen zur Richtlinie in die Länge zu ziehen um eine EU-weite Einführung möglichst lange zu vereiteln- dabei hätten sie gleichzeitig den vorliegenden Richtlinienentwurf als Vorwand nutzen können, eigene nationale Maßnahmen zur Implementierung der BEPS-Empfehlungen von OECD und G20 aufzuschieben. Dies hätte die BEPS-Implementierung in der EU insgesamt gebremst. Dass es dazu nicht kam, dürfte der öffentlichen Erwartungshaltung und der fortgesetzten Relevanz der Thematik in der internationalen Steuerpolitik zu verdanken sein. In vielen EU-Staaten dürfte sich mittlerweile auch die Einsicht durchgesetzt haben, dass unfairen Steuerwettbewerb der EU als Solidaritätsgemeinschaft schadet und deshalb – wie andere Wettbewerbskonstellationen auch – der Regulierung bedarf.¹ Insofern stellt sich sogar die Frage, ob das ungestörte Funktionieren des Binnenmarkts den Erlass von Sekundärrecht wie der ATAD sogar erfordert, so dass man konstatieren könnte, dass die ATAD in Erfüllung einer (primärrechtlichen) Handlungspflicht geschaffen wurde.²

17.127

Insgesamt fügt sich die ATAD ein in einen größeren Rahmen der europäischen BEPS-Gesetzgebung, die im Dezember 2015 mit der DAC3 (Rz. 25.31) ihren Anfang nahm und mit der DAC4 (Rz. 25.34), der Schiedsrichtlinie Rz. 24.1 ff.) und der DAC6 (Rz. 25.39) mittlerweile wichtige weitere Regelungswerke umfasst. Mit Blick auf die 15 finalen BEPS-Empfehlungen von OECD und G20 dürften damit die wichtigsten Umsetzungsarbeiten in der EU abgeschlossen sein.³ Es wird sich zeigen, ob das erreichte Momentum europäischer Steuergesetzgebung auch andere steuerpolitische Großprojekte wie die GKB-/GKKB-Vorschläge beflügeln kann.⁴ Ebenso stellt sich die Frage, wie erfolgreich der vom BEPS-Projekt und der ATAD gewählte Ansatz technisch anspruchsvoller Einzelregelungen (hier seien nur die

17.128

1 Die Kommission spricht selbst von einer „Spaltung des Binnenmarkts“, s. Mitteilung der Kommission v. 17.6.2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015) 302 final. S. auch Süddeutsche Zeitung v. 8./9.11.2014: „Bruch der europäischen Solidarität“ (zu den „Luxemburg-Leaks“). S. auch *Aujean*, EC Tax Review 2015, 60 (61), der eine Einigung auf ein „Solidaritätssprinzip“ fordert. Ggf. könnte hier auch das in Art. 4 Abs. 3 EUV kodifizierte (aber für die hier betreffende Frage noch wenig konturierte) Prinzip der Unionstreue fruchtbar gemacht werden; s. zu dessen steuerlicher Bedeutung *Witlock*, EC Tax Review 2014, 171. Vgl. auch *Kreienbaum* in Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), S. 475 (478 f.), der insoweit von „Garantenpflichten der EU-Mitgliedstaaten untereinander“ spricht.

2 In diesem Sinne *Kreienbaum* in Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), S. 477 ff., mit dem Argument, dass der Binnenmarkt ohne leistungsfähige (d.h. ein ausreichendes Steueraufkommen erzielende) Mitgliedstaaten nicht funktionieren würde. Hierzu ist anzumerken, dass – wenn man diesen Ansatz konsequent verfolgen will – eine einschränkende Auslegung von Grundfreiheiten in der Tat das Ziel, gegen Binnenmarktstörungen infolge von unfairer Steuerwettbewerb und aggressiver Steuerplanung vorzugehen, nicht vollständig erreichen könnte. Denn die bloße Einschränkung von Vergünstigungen (die sich bei der Prüfung nationaler Abwehrmaßnahmen stellt) ersetzt nicht diese Abwehrmaßnahmen selbst, die zur zielgenauen Beseitigung der Binnenmarktstörungen notwendig sind; anders gewendet bedarf es (sekundärrechtlicher) Maßnahmen, die die nationale Einführung solcher Abwehrmaßnahmen überhaupt erst vorgeben. Eine Ableitung derartiger unionsrechtlicher steuerlicher Handlungspflichten der EU zum Schutz des Binnenmarkts ist aber (soweit ersichtlich) bislang noch nicht vertieft erörtert worden. Zu klären wäre unter anderem, ob solche Handlungspflichten – vergleichbar der Leistungsdimension, die den deutschen Grundrechten grundsätzlich zuerkannt wird – an bestimmte Bedingungen geknüpft sein müssten, um die Einschätzungs- und Handlungsspielräume des Sekundärrechtsgebers nicht übermäßig einzuschränken.

3 Die BEPS-Empfehlungen zu Doppelbesteuerungsabkommen und Verrechnungspreisen bleiben ausgeklammert, weil hier die EU traditionell nicht durch Richtlinien tätig wird. Hier ist eher ein *soft-law*-Ansatz gebräuchlich, s. bspw. die Empfehlung der Europäischen Kommission v. 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016) 271 final.

4 Vgl. auch *Bhagal*, TNI 2016, 881 (884).

Regelungen zu hybriden Gestaltungen genannt) ist. Stellt man sich auf den Standpunkt, dass es letztlich das Phänomen der Nicht- oder Niedrigbesteuerung ist, das die Schädlichkeit der meisten unerwünschten Gestaltungen ausmacht (unabhängig davon, welche Instrumente dafür eingesetzt werden), könnte sich als nächster Schritt die Einführung von weitergehenden Abwehrregelungen, die einzig auf die Höhe der (effektiven) Besteuerung im anderen Staat abstellen, lohnen. In diesem Sinne erarbeitet die OECD derzeit im Auftrag der G20 das Konzept einer globalen effektiven Mindestbesteuerung.¹ Unabhängig von solchen Erwägungen hat die EU jedenfalls nur wenige Monate nach der Vorlage der finalen BEPS-Empfehlungen eindrucksvoll gezeigt, dass sie trotz des bei Art. 115 AEUV geltenden Einstimmigkeitsprinzips und gewisser Tendenzen gegen weitere Harmonisierungsschritte (wie sie sich im Brexit manifestierten) zu **bedeutenden Schritten zu mehr Konvergenz in der Unternehmensbesteuerung** in der Lage ist. Auf internationaler Ebene und namentlich bei den weiteren Diskussionen im Inclusive Framework on BEPS kann die EU darauf verweisen, bei der Implementierung der BEPS-Empfehlungen ihre Hausaufgaben gemacht zu haben.

¹ Der nähere Fahrplan für diese Arbeiten ergibt sich aus dem Programme of Work, das die OECD Ende Mai 2019 veröffentlicht hat und das von den Finanzministern und Notenbankgouverneuren der G20 bei ihrem Treffen in Fukuoka im Juni 2019 gebilligt wurde (im Internet abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>).