

6. Frankfurt International Tax Forum der IFA Sektion Rhein-Main-Neckar am 16.3.2017

Am 16.3.2017 hat die Regionalgruppe Rhein-Main-Neckar der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht (IFA) bereits zum 6. Frankfurt International Tax Forum geladen. Die zahlreichen Gäste erwartete auch dieses Jahr ein prominent besetztes Diskussionsforum mit Fokus auf den interdisziplinären Austausch über aktuelle Themen des internationalen Steuerrechts.

Dr. Pia Dorfmueller, Steuerberaterin und Partner bei P+P Pöllath + Partners und mit ihrem Team verantwortlich für Planung und Organisation, leitete das Podium der Veranstaltung. Die diesjährigen inhaltlichen Schwerpunkte waren das EU-Beihilfenrecht und aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht. Hierzu referierten *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* (Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht, Heidelberg), *Ministerialrat Dr. Christian Schleithoff* (Leiter des Referats Internationale Steuerpolitik im Bundesministerium der Finanzen, Berlin) und *Dr. Michael Schwenke* (Richter am Bundesfinanzhof, I. Senat), München). Außerdem führte *Herr Rob Havenga* (Houthoff Buruma, Amsterdam) die traditionelle Ländervorstellung im Rahmen des Frankfurt International Tax Forum mit einem Vortrag zum Steuerstandort Niederlande fort.

Reimer: Brennpunkt Beihilfenrecht - Kritische Regelungen des deutschen Steuerrechts

Reimer gab zunächst einen Überblick über das EU-Beihilfenrecht und präsentierte den Veranstaltungsteilnehmern anschließend eine ausführliche Aufzählung potentieller Verstöße steuerrechtlicher Vorschriften in Deutschland (diese umfassende Liste wird in Kürze veröffentlicht). Er betonte dabei die elementare Bedeutung des EU-Beihilfenverbots als Ordnungsinstrument zur Eindämmung schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den EU-Mitgliedstaaten und zeigte weiteren Handlungsbedarf für den Gesetzgeber auf.

Das Beihilfenrecht nehme mit Art. 107 AEUV die Entwicklung hin zu einem allgemeinen Neutralitätsgebot der Mitgliedstaaten. Dementsprechend sei die zentrale Schwierigkeit bei der Qualifizierung einer Maßnahme als Begünstigung nicht bei der Auslegung des Beihilfenbegriffs und den weiteren Voraussetzungen des Art. 107 AEUV angesiedelt, sondern bei der Feststellung des maßgeblichen Referenzsystems. Zur Veranschaulichung diene der Streit um das maßgebliche Regel-Ausnahme-Verhältnis bei der beihilferechtlichen Bewertung der Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG und des kürzlich eingeführten fortführungsgebundenen Verlustvortrags gem. § 8d KStG. Es sei eine Herausforderung, diese Normen in das korrekte Verhältnis zur Periodizität der Körperschaftsteuer (Jahressteuer, § 7 Abs. 3 S. 1 KStG), zur periodenübergreifenden Verlustverrechnung gem. § 10d EStG und zur eingeschränkten Verlustverrechnung wegen schädlichen Beteiligungserwerbs gem. § 8c Abs. 1 KStG zu setzen.

Umso relevanter sei das Notifizierungsverfahren gem. Art. 108 Abs. 3 AEUV. Dieses sei zwar als wichtigstes verfahrensrechtliches Instrument gedacht, es könne diese Funktion aufgrund der fehlenden Ressourcen der Kommission/Generaldirektion Wettbewerb jedoch nicht ausreichend erfüllen. Die deswegen häufiger gewählte Pränotifizierung (sog. comfort letters) werde als informelles Verfahren ohne ein öffentliches Register der Rechtssicherheit nicht gerecht.

Nichtsdestoweniger bleibe es unabdingbare Voraussetzung des Beihilfenrechts, dass dem Steuerpflichtigen der Einwand des Vertrauensschutzes verwehrt sei. Das Beihilfenverbot würde weitge-

hend entwertet, wenn und weil an die Stelle der Begünstigung staatshaftungsrechtliche Ansprüche träten. Es sei wesentlich sinnvoller, dem Mitgliedstaat de lege ferenda echte finanzielle Folgen, wie eine Pflicht zur Auskehrung der (nachgeforderten) Begünstigung an benachteiligte Staaten, aufzuerlegen.

Abschließend sprach *Reimer* dem Beihilfenrecht einerseits die Wirkkraft eines schwarzen Lochs zu, stellte jedoch andererseits klar, dass es zugleich auch das Kronjuwel der Binnenmarktordnung sei. In der anschließenden Diskussion merkte *Schwenke* hierzu an, dass diese Wirkkraft zunehmend über das Ziel hinausschieße. Der tatbestandlichen Reichweite des EU-Beihilfenrechts müssten auch Grenzen gezogen werden. Die beihilferechtlichen Bedenken gegen Normen und Normenwendungen seien zum Teil kaum mehr nachvollziehbar.

Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht aus Sicht der Finanzverwaltung ...

Schleithoff vom BMF wies einleitend auf die enorme Herausforderung der G20-Staaten hin, den bereits zu vielen Steuerthemen gefundenen Konsens trotz des derzeitigen Ausschwenkens der USA aufrechtzuerhalten und fortzuführen.

Gerade auch vor diesem Hintergrund sei die auf EU-Ebene erzielte Einigung auf verschiedene BEPS-Maßnahmen positiv zu sehen. Sie führe den auf OECD-Ebene gefundenen Konsens zur Bekämpfung von BEPS auf die EU-Ebene und begründe mit den ATAD-Richtlinien darüber hinaus eine Umsetzungspflicht auch für diejenigen Maßnahmen, für die das BEPS-Projekt lediglich eine Umsetzungsempfehlung vorsieht. Dagegen äußerte sich *Schleithoff* kritisch zur geplanten Einführung eines öffentlichen Country-by-Country Reporting (CbCR). Seines Erachtens stellt das CbCR ein reines Risiko-Tool dar, das ausschließlich der Finanzverwaltung zur Verfügung steht und keiner öffentlichen Zugänglichkeit bedarf. Als weiteren Handlungsbedarf sieht *Schleithoff* vielmehr eine Änderung der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie zur Einführung einer Quellensteuer, wenn die Lizenzzahlung im Empfängerstaat einer schädlichen Patentbox unterliegt. Leider bewege sich aber politisch derzeit nichts in diese Richtung. Dabei sei die Einmalbesteuerung ganz klar die politische Geschäftsgrundlage für den Verzicht auf eine Quellenbesteuerung gewesen.

Jedenfalls Deutschland sei in Sachen BEPS-Bekämpfung bereits gut aufgestellt und die Regierung bereite mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz und dem Lizenzschränkengesetz weitere wichtige Schritte im Kampf gegen Steuerflucht und Gewinnverschiebung vor. Auch die Umsetzung der ATAD-Richtlinien werde die Regierung zügig in Angriff nehmen.

Die anschließende Diskussion drehte sich vor allem um die Chancen der Einführung einer GKKB. *Schleithoff* zeigte sich hier vorsichtig positiv. Nach seiner Einschätzung war der gescheiterte Versuch einer Einführung im Jahre 2011 mit dadurch bedingt, dass die Arbeitsgruppen der Mitgliedstaaten an der Ausarbeitung feilten, ohne dass überhaupt ein Grundkonsens der politischen Akteure hergestellt war. Hieraus habe man aber dazugelernt und für den erneuten Anlauf in einem ersten Schritt zur GKB einen klaren Top-Down-Ansatz gewählt.

... und der Rechtsprechung

Als erstes widmete sich *Schwenke* der Frage, ob das Inkrafttreten der ATAD I - Richtlinie Auswirkungen auf die Verfassungsmäßig-

keit der Zinsschrankenregelung des § 4h EStG (Vorlagebeschluss des BFH vom 14.10.2015, I R 20/15) und damit auch auf das beim BVerfG anhängige Verfahren (2 BvL 1/16) hat. Der mit Art. 4 ATAD I vorgesehene Mindeststandard für eine Zinsschranke könnte von nationalen Gerichten im Sinne einer Vorwirkung zu berücksichtigen sein. Falls das BVerfG ausschließlich über die konkrete Ausgestaltung des § 4h EStG zu entscheiden habe, sei es aber nicht an eine Vorwirkung der Richtlinie gebunden. Problematisch sei jedoch, ob es tatsächlich nur um die Ausgestaltung geht. Schließlich habe der BFH mit seinem Vorlagebeschluss nicht eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit einer konkreten Ausgestaltung, sondern der Zinsschrankenregelung „als solche“ eingeholt. Geht es um die Zinsschranke „als solche“, müsse geklärt werden, ob europäischem Sekundärrecht quasi rückwirkend für die Vergangenheit (hier der Streitjahre 08/09) Anwendungsvorrang zukommt. Fraglich sei auch, ob denn § 4h EStG im Sinne einer Richtlinie ausgelegt werden muss, die zum Zeitpunkt der betreffenden VZ noch gar nicht existierte. Im Ergebnis könnte eine verfassungswidrige Norm durch die EU-Richtlinie geheilt werden, oder mit anderen Worten: die EU-Richtlinie wäre in Deutschland nicht verfassungsgemäß umsetzbar.

Schwenke erläuterte als nächstes den Treaty-Override-Beschluss des BVerfG (2 BvL 1/12, IStR 2016, 191). Für ihn ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Treaty Overriding damit höchststrichterlich geklärt. Das BVerfG unterscheide hiernach zwischen „offenem“ und „verdecktem“ Treaty Override. Habe der Gesetzgeber mit einer nationalen Bestimmung seinen Derogationswillen zum Ausdruck gebracht („offener“ Treaty Override), sei damit auch die Kollisionsauflösung vorgegeben. Dokumentiert eine nationale Bestimmung dagegen keinen Derogationswillen des Gesetzgebers („verdeckter“ Treaty Override), sei die Kollision anhand der Grundsätze „lex specialis“ und „lex posterior“ aufzulösen. Dem stehe in beiden Fällen auch § 2 AO nicht entgegen. Die Norm enthalte allenfalls einen deklaratorischen Hinweis auf den „lex specialis“-Grundsatz. Im Mittelpunkt der Rechtsanwendung stehe in Zukunft die Feststellung, ob eine Regelung einen „offenen“ oder einen „verdeckten“ Treaty Override darstellt. Hier müsse der Gesetzgeber wesentlich mehr Problembewusstsein zeigen und eine rechtssichere Gesetzesanwendung ermöglichen. Die nächste große Herausforderung in diesem Sinne sieht der Referent mit dem sog. Multilateralen Instrument auf den Gesetzgeber zukommen.

Abschließend stellte *Schwenke* die wesentlichen Aussagen des EuGH aus „*Timac Agro*“ (C-388/14, IStR 2016, 74 mAnm *Benecke/Staats*) vor. Aus diesem Urteil ergebe sich, dass der EuGH hinsichtlich der Europarechtskonformität von Abzugsbeschränkungen für ausländische Betriebsstättenverluste zwischen Fällen der Anrechnungsmethode und solchen der Freistellungsmethode unterscheide. Diese Unterscheidung sei zwar nicht neu, ihre Verortung auf der Ebene des Tatbestandes aber durchaus. Hiernach seien Verluste einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte nicht mit Verlusten einer inländischen Betriebsstätte vergleichbar, weil und wenn die ausländischen Einkünfte im Inland nicht besteuert werden. Der EuGH trete gar nicht mehr in die Rechtfertigungsprüfung ein. Nach Ansicht von *Schwenke* könne dies bisher aber nicht als gefestigte Rechtsprechung gewertet werden. Anders als zum Teil im Schrifttum zum Ausdruck gebracht, sei daher in Sachen finaler Verluste nicht das letzte Wort gesprochen.

Im Rahmen der anschließenden Diskussion äußerte sich *Schwenke* auch zur aktuellen EuGH-Vorlage betreffend der Hinzurechnungsbesteuerung (I R 80/14, IStR 2017, 316 mAnm *Kraft*). Er gab zu verstehen, dass der BFH nicht von der Europarechtswidrigkeit überzeugt, aber mangels acte claire zur Vorlage verpflichtet war.

Rob Havenga: Aktuelle Entwicklungen am Steuerstandort Niederlande

Havenga gab zu Beginn eine kurze Übersicht über das Box-System der niederländischen Einkommensteuer und ging anschließend auf die Besonderheiten der Körperschaftsteuer ein, die die Niederlande seiner Ansicht nach als attraktiven Investitionsstandort ausmachen. Insbesondere die niederländische Gruppenbesteuerung, die fiscale eenheid, wirke sich als Standortvorteil aus. Neben weiterreichenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten biete diese - anders als die deutsche Organschaft - auch eine Eliminierung von Zwischengewinnen und die steuerfreie Übertragbarkeit von Wirtschaftsgütern zwischen Gruppenmitgliedern. Schließlich bewirke die niederländische Innovationsbox für Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern eine erhebliche Attraktivkraft für forschende Unternehmen. Zwar habe die niederländische Regierung die begünstigten Einkünfte der Höhe nach begrenzt und damit auf einen entsprechenden politischen Druck der EU reagiert. Soweit jedoch die Einkünfte der Innovationsbox unterliegen, biete diese mit einer 80%igen Steuerfreistellung nach wie vor einen bedeutenden steuerlichen Anreiz. Anschließend ging *Havenga* auf aktuelle Bestrebungen ein, wonach die Quellenbesteuerung von Dividenden für die B.V. und Genossenschaften (Coop) vereinheitlicht werden sollen. Nach derzeitiger Rechtslage unterliegen nur Dividenden der B.V. einer Quellenbesteuerung. Mit Wirkung ab 1.1.2018 sollen grundsätzlich auch Dividenden einer Genossenschaft mit einer 15%igen Quellensteuer belastet werden.

Schließlich schlug *Havenga* den Bogen hin zum EU-Beihilfenrecht. Wie in Deutschland, stünden auch in den Niederlanden tax rulings in Verdacht, gegen das Beihilfenverbot zu verstoßen. Nach Ansicht von *Havenga* sind tax rulings aber grundsätzlich beihilfenkonform. Bereits verfahrensrechtlich werde ausreichend sichergestellt, dass kein gesetzesderogierender Inhalt bestätigt werde. Dagegen werde das derzeitige Steuerregime für bestimmte Investmentfonds, das eine 100%ige Steuerbefreiung für transparente Fonds vorsieht, beihilferechtlich kaum haltbar sein. Diese Steuerprivilegierung greife zwar einen legitimen Gedanken auf, nämlich die Gleichbehandlung von Einkünften aus direkten Beteiligungen und solchen aus Beteiligungen über einen transparenten Investmentfond. Die Ausgestaltung des Steuerregimes sei aber unverhältnismäßig, weil die Einkünfte aus direkten Beteiligungen einer (wenn auch geringfügigen) Besteuerung unterliegen.

Havenga gab sich zudem überzeugt, dass die niederländische Regierung die Verabschiedung der ATAD II - Richtlinie unterstützen werde, insbesondere weil das niederländische Steuerrecht bereits Regelungen zur Bekämpfung steuerschädlicher Auswirkungen von hybriden Instrumenten kenne. Wesentlich skeptischer werde die Einführung einer GKKG gesehen, was vor allem auf der Befürchtung beruhe, steuerliche Standortvorteile zu verlieren.

Networking und Frankfurter Spezialitäten

Zum Abschluss des 6. Frankfurt International Tax Forum wurden Frankfurter Spezialitäten gereicht und es gab Raum und Zeit für Diskussionen und Nachfragen in kleinerer Runde. Rundum war es auch in diesem Jahr eine gelungene Veranstaltung oder wie es *Ekkehart Reimer* ausdrückte, der Höhepunkt des IFA-Jahres der Sektion Rhein-Main-Neckar.

*Stefan Weinberger, wissenschaftlicher Mitarbeiter,
P+P Pöllath + Partners, Frankfurt a. M.*