

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

nes „(fern-)gesteuerten Gesetzgebers“⁶³ schon wieder an dessen Erweiterung basteln, um erneut ausgemachte, als unliebsam empfundene Steuerfolgen „einzufangen“, womit abermals zum Niedergang des Einkommensteuerrechts⁶⁴ beigetragen wird. Mit Blick auf die gewerbsteuerlichen Sondernormen mag hier gelten: „Die Geister, die ich rief, werd ich nun nicht los.“

VII. Fakten

Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht werfen derart viele und komplizierte Fragen auf, dass eine Zusammenfassung kaum möglich ist. Hier soll ein Schlusswort genügen. Zu Beginn meiner Tätigkeit bei Rädler Raupach – im letzten Jahrhundert Mitte der

achtziger Jahre – begann auch *Döllerer*, der frühere Vorsitzende des I. BFH-Senats, dort eine Tätigkeit als Of Counsel. Er war für alle und vor allem schwierige Fragen – wie auch *Raupach* – stets ein ebenso außergewöhnlicher wie ausgezeichnete Ansprechpartner und „Lehrmeister“. Aus den Gesprächen mit beiden habe ich eines mitgenommen: Was zählt, sind „Fakten – Fakten – Fakten“. Es kommt immer entscheidend auf den konkreten Sachverhalt und dessen Abgrenzung zu anderen an. Das gilt, wie viele BFH-Entscheidungen zeigen, gerade auch, wenn es um die Besteuerung von Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht geht.

63 So *Gosch* in einer Anm. zu BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/PR 2011, 70.

64 So der Titel des Münsteraner Symposions 1984, *Raupach/Tipke/Uelner* in Birk, Niedergang und Neuordnung des Einkommensteuerrechts, Köln 1985.

*Prof. Dr. jur. Johanna Hey, Köln**

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

Jahrzehntelang stand der Abbau von Diskriminierungen ganz im Vordergrund der EU-Unternehmenssteuerepolitik. Das hat sich schlagartig geändert durch das gegen Gewinnverlagerung gerichtete BEPS-Projekt der OECD. Harmful Tax Competition ist zwar bereits zuvor auch als ein europäisches Problem erkannt worden, es fehlte aber an einem koordinierten Vorgehen. Jetzt

spiegelt die EU die OECD-Vorschläge und geht zum Teil ganz eigene Wege. Der folgende Beitrag untersucht Verbindungslinien zwischen dem CCCTB-Richtlinienvorschlag, dem Anti-Tax Avoidance Package der EU und dem Einsatz des Beihilferechts zur Bekämpfung unberechtigter Steuervorteile.

I. Erste Begegnung mit Arndt Raupach – ein Dialog zum Europäischen Unternehmenssteuerrecht

Mit *Arndt Raupach* verbindet mich die europäische Unternehmensbesteuerung. Meine 1997 erschienene Doktorarbeit „Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa“ hatte ihn veranlasst, mich mit einer Einführung zum Körperschaftsteuergesetz für den Herrmann/Heuer/Raupach zu betrauen.¹ Das war eine große Ehre, eine Herausforderung und ein Grundstein für viele spätere Arbeiten. Ich erinnere mich genau an das erste Gespräch in der alten Villa des Verlags Dr. Otto Schmidt, in dem mir *Arndt Raupach* seine Begeisterung für das europäische Unternehmenssteuerrecht nahebrachte. Früh hatte er dessen Möglichkeiten erkannt,² weitreichend waren seine Schlussfolgerungen für die notwendige Fortentwicklung des nationalen Unternehmenssteuerrechts.³ Doch wo stehen wir heute? Wie hat sich das europäische Unternehmens-

steuerrecht in den letzten 20 Jahren weiterentwickelt? Dieser Frage möchte ich im Folgenden schlaglichtartig nachgehen – verbunden mit meinen herzlichen Geburtstagswünschen an *Arndt Raupach*!

II. Das Binnenmarktideal verbietet Benachteiligungen und Bevorteilungen

Art. 3 Abs. 1 EUV lautet: „Die Union errichtet einen Binnenmarkt.“ Art. 26 Abs. 2 AEUV konkretisiert: „Der Binnenmarkt umfasst einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß der Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist.“

Die Erkenntnis, dass steuerliche *Benachteiligungen* grenzüberschreitender Sachverhalte innerhalb der EU der Binnenmarktidee zuwiderlaufen, ist Triebfeder der EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet der Unterneh-

* *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 *Hey* in H/H/R, Einf. KStG (Stand: September 1999), abrufbar im H/H/R-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de -> HHR-Archiv -> Einf KStG, mittlerweile neu bearbeitet von *Desens* (Stand: August 2014).

2 Vgl. *Raupach*, Gemeinschaftsweite Unternehmensbesteuerung, die den Anforderungen des Binnenmarktes gerecht wird – Flucht aus dem Chaos in eine Utopie, in *GS Knobbe-Keuk*, Köln 1997, 675; *Raupach*, Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Italien – Harmonisierung im Rahmen

der EU?, im Jahrbuch für Italienisches Recht, Band 10, Heidelberg 1997, 109.

3 *Raupach*, Perspektiven für den Steuerstandort Deutschland, *StuW* 2000, 341.

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

mensbesteuerung und hat immer wieder weitreichende Harmonisierungsforderungen nach sich gezogen.⁴

Neueren Datums ist die Erkenntnis, dass auch die steuerliche *Vorteilhaftigkeit* grenzüberschreitender Investitionen dem Binnenmarktideal widersprechen kann. Allokationsneutralität kann auch durch Anreize zugunsten einer Auslandsinvestition gefährdet werden. Im Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dies ausdrücklich kodifiziert; staatliche Lockangebote können auf dieser Grundlage jedenfalls zum Teil bekämpft werden. Doch das Phänomen ist komplexer und geht über das Verbot von Subventionen und Steuervergünstigungen hinaus. Der Zwiespalt zwischen Binnenmarkt einerseits und souveränen Mitgliedstaaten andererseits ist viel umfassender. Auf der einen Seite wird das Steuerrecht – auch zum Nachteil der EU-Nachbarn – für die Standortpolitik eingesetzt, auf der anderen Seite müssen die Mitgliedstaaten ihre nationalen Steuereinnahmen verteidigen. Ein vermittelndes, den Staatenegoismus dämpfendes Instrument wie ein allgemeiner europäischer Finanzausgleich ist nicht vorgesehen, mit dem derzeitigen Integrationsstand wohl nicht vereinbar⁵ und auch nicht wünschenswert. Gerade die jüngere europäische Unternehmenssteuerpolitik ist Ausdruck dieser erheblichen Spannungen.

Auch in der Rechtsprechung findet sich die Vermeidung übermäßiger Vorteile schon frühzeitig als Rechtfertigungstopos. Auf die Grundfreiheiten lässt sich keine Vorteilsmaximierung stützen. Mit den Worten Axel Cordeweners: Die Grundfreiheiten schützen den „free mover, nicht den free rider“.⁶ Dieser Gedanke schlägt sich nieder in dem bereits Anfang der 90er-Jahre entdeckten Rechtfertigungsgrund des Kohärenzprinzips,⁷ das später in dem berechtigten Interesse der Mitgliedstaaten an der Vermeidung einer Vorteilsakkumulation durch doppelte Abzüge wieder aufgenommen wurde.⁸

III. Die Entwicklung der Diskussion seit den 90er-Jahren

1. Der Abbau von Nachteilen grenzüberschreitender Investitionen als Triebfeder einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung

Neumark⁹ – Van den Tempel¹⁰ – Ruding¹¹ – mit diesen Namen lassen sich Wegmarken der Bemühungen um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU seit den 60er-Jahren umreißen. Doppelbesteuerung und Doppelbelastung wurde als fundamentales Hindernis für grenzüberschreitende Investitionen und die Errichtung des Gemeinsamen Marktes identifiziert. Aus Diskriminierungsverboten wurden Harmonisierungsgebote abgeleitet.¹²

Im Fokus standen die mitgliedstaatlichen Körperschaftsteuersysteme, in deren unabgestimmtem Nebeneinander von Vollentlastungs-, Teilentlastungs- und klassischen Systemen grenzüberschreitende Dividendenzahlungen in der Regel gegenüber rein nationalen Sachverhalten diskriminiert waren. Dies galt namentlich in Anrechnungssystemen.¹³ Eine Einigung wurde jedoch nie erzielt, zu unterschiedlich waren die nationalen Vorstellungen. Der diesbezügliche Richtlinienvorschlag wurde nicht angenommen.¹⁴ Dennoch kam es – noch bevor der EuGH in einer Kette von Entscheidungen die Zweifel an der Europarechtskonformität der bis dato praktizierten Entlastungssysteme bestätigt hatte¹⁵ – zu einer Angleichung im Wege „stillter Harmonisierung“.¹⁶ Die Vollarrechnungssysteme verschwanden zugunsten flächendeckender, nicht länger zwischen In- und Auslandsinvestitionen differenzierender Teilentlastungssysteme.

Genauso erfolglos waren die Bemühungen um eine Harmonisierung der Regeln grenzüberschreitender Verlustverrechnung.¹⁷ Die Anerkennung von Auslandsverlusten bei gleichzeitiger Freistellung von Auslandsgegewinnen ist unter dem Gesichtspunkt zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit ohne einen Ausgleichsmechanismus oder zumindest Gegenseitigkeit schwer vorstellbar. So hatte die Abschaffung von § 2a Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1990,¹⁸ der

- 4 S. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, 84 ff.
- 5 Ebenso wenig lassen sich derzeit eigene Steuerkompetenzen der EU rechtfertigen, vgl. Wiss. Beirat beim BMF, Reform der EU-Finanzierung, Subsidiarität und Transparenz steigern, April 2016, 14 ff.
- 6 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002, 567.
- 7 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 – Bachmann, EuGHE 1992, I-249, Rz. 21.
- 8 Hierzu *Englisch* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 7.264 ff.
- 9 Neumark-Bericht: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Kommission der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Brüssel 1962; vgl. auch das Gesamtprogramm zur Harmonisierung der Steuern in der Gemeinschaft (SEK [67] 385 endg. v. 8.2.1967, ergänzt durch ein Programm zur Harmonisierung der direkten Steuern, SEK [67] 1480 endg. v. 26.6.1967, Sonderbeilage des EG-Bulletin 8/1967).
- 10 Van den Tempel-Report: Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften, Doc. 14138/XIV/69-D, Brüssel 1969.
- 11 Ruding-Bericht: Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel 1992; deutsche Fassung: Bericht des Unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, BT-Drucks. 13/4138 v. 18.1.1996; die Schlussfolgerungen und Empfehlungen des Ruding-Ausschusses, DB Beil. 5/1992.
- 12 Vgl. J. Lang in FS Flick, Köln 1997, 873.
- 13 Hierzu ausf. Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997, 10 ff.
- 14 Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelungen der Quellensteuer auf Dividenden v. 1.8.1975, ABl. EG 1975 Nr. C 253, ergänzt durch Vorschlag v. 24.7.1978, ABl. EG 1978 Nr. C 184, 8.
- 15 EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98 – Verkooijen, EuGHE 2000, I-4071 = FR 2000, 720 m. Anm. Dautzenberg; v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477; v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835.
- 16 Vgl. Schaumburg in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz. 2.10.
- 17 Der diesbezügliche Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten (KOM [1984] 404 v. 11.9.1984) erfuhr nie viel Aufmerksamkeit und wurde am 18.4.1990 zurückgezogen; zur Zurückziehung vgl. auch die Mitteilung der Kommission, SEK (90) 601 endg. Rz. 30.
- 18 StReformG 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 193.

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

bis 1999¹⁹ noch die Verrechnung von Auslandsverlusten auch im Fall der Freistellungsmethode erlaubte, in erster Linie fiskalische Gründe. Im Hinblick auf eine diskriminierungsfreie Behandlung grenzüberschreitender Investitionen war dies ein empfindlicher Rückschritt.²⁰

2. Integrationsmotor EuGH in der Post-Marks- und Spencer-Ära

Auch der EuGH konnte die Mitgliedstaaten nicht zu stärkerer Kooperation bewegen. Zwar war er seit seiner ersten Entscheidung zur Unternehmensbesteuerung aus dem Jahr 1986²¹ verlässlicher Motor²² einer Beförderung der in den Grundfreiheiten konkretisierten Binnenmarktidée. Den fehlenden Harmonisierungs- und Kooperationswillen der Mitgliedstaaten, die fortbestehende nationale Souveränität auf dem Gebiet des Steuerrechts oder die Konkurrenz um Steuereinnahmen ließ der Gerichtshof zur Rechtfertigung von Nachteilen grenzüberschreitender Investitionen nicht gelten. Aus einer Binnenmarktperspektive war die Rechtsprechung des EuGH sympathisch, in ihrer recht eindimensionalen Argumentationsstruktur sorgte sie für verlässliche Ergebnisse. Die Mitgliedstaaten zogen jedoch ihre eigenen Konsequenzen, indem sie im Wege negativer Integration, statt den Auslandssachverhalt dem Inlandssachverhalt gleichzustellen, zu einer Art „Downgrading“ tendierten und Privilegien für rein innerstaatliche Vorgänge beseitigten.

Ob politischer Druck aus den Mitgliedstaaten²³ oder die Einsicht in die auch mit stringenten Urteilen nur bedingt beeinflussbare Realität souveräner europäischer Steuerstaaten den EuGH schließlich zu einem Umdenken veranlasste, lässt sich nur vermuten. Jedenfalls markiert das Jahr 2005 mit der Rechtssache *Marks & Spencer*²⁴ durch die Erweiterung der Rechtfertigungsgründe eine Wende. Die Wahrung der Ausgewogenheit der Verteilung der Steuerquellen ebenso wie die Vermeidung inkonsistenter Belastungslücken infolge der Unabgestimmtheit²⁵ der nationalen Steuersysteme schwächen den Anspruch auf Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalt zugunsten der mitgliedstaatlichen Souveränität und Budgetverant-

wortung ab. Dabei brachte *Marks & Spencer* keine Totalumkehr, wohl aber – vornehmlich auf dem Gebiet grenzüberschreitender Verluste und der internationalen Zuordnung stiller Reserven²⁶ – eine stärkere Differenzierung.²⁷

3. Die CCCTB-Ära

Die Kommission ließ sich weder von dem geringen Harmonisierungswillen der Mitgliedstaaten in Bezug auf Körperschaftsteuersysteme und Verluste noch von der Neuausrichtung der EuGH-Rechtsprechung beirren, sondern verfolgte konsequent das im Jahr 2001 mit der Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“²⁸ eingeleitete Großprojekt der Schaffung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB).²⁹ *Marks & Spencer* war zwar insofern ein harter Schlag ins Kontor der CCCTB, als damit ein europarechtlicher Zwang grenzüberschreitender Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten nicht mehr begründet werden konnte. Doch auch ohne die Schubkraft der EuGH-Rechtsprechung wurden die hochfliegenden Harmonisierungspläne bis zum Richtlinienvorschlag im Jahr 2011³⁰ vorangetrieben.

Auch wenn unzählige Fachbeiträge, wissenschaftliche Arbeiten und Konferenzen³¹ den Weg der Kommission bis hin zum Richtlinienvorschlag begleiteten, nahm der Glaube an eine Umsetzung kontinuierlich ab.³² Die Einführung einer CCCTB steht – genauso wie grundlegende Reformen auf nationaler Ebene – vor allem wegen der schwer abschätzbaren Aufkommenswirkungen für die nationalen Haushalte vor kaum überwindbaren Hürden. Die intrinsische Motivation der Politik, Steuerrechtsreformen durchzuführen, ist ohnehin gering, sie verschwindet gänzlich, wenn hiermit finanzielle Risiken und nicht kompensierte Einnahmeverluste einhergehen. Wenn die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage innerhalb der EU bei gleichzeitiger Einführung grenzüberschreitender Verlustverrechnung nach einem anderen Schlüssel aufgeteilt wird als bisher, dann impliziert dies nicht nur, dass die Bemessungsgrundlage sinkt, sondern vor allem Verschiebungen zwischen den Mitgliedstaaten³³ und damit das üb-

19 Abgeschafft durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

20 Freilich gab der EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, EuGHE 2008, I-3601 = FR 2008, 831, dem Gesetzgeber nachträglich Recht, indem er gerade nicht eine periodengleiche unmittelbare Berücksichtigung von Auslandsverlusten forderte; zum status quo der Anforderungen an eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung vgl. *Hey* in FS Gosch, München 2016, 161 (167 ff.).

21 EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – avoïr fiscal, EuGHE 1986, 273.

22 Vgl. dieses viel bemühte Bild etwa bei *M. Lang*, SWI 2005, 365; *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 ff.

23 *Raupach*, JbFSt 2007/2008, 409: „Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert?“

24 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 = FR 2006, 177.

25 Letztlich lag bereits das im Jahr 1990 eingebrachte Kohärenzprinzip auf dieser Linie, auch wenn es in der Folge in Vergessenheit geriet.

26 Interessanterweise hatte sich hier in EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 – de Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-2409 = FR 2004, 659, bereits vor der Marks & Spencer-Entscheidung der Gedanke (gerechter) ausgewogener Verteilung

von Besteuerungsquellen ausgewirkt.

27 *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (916).

28 Vgl. Mitteilung der Kommission „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“ v. 23.10.2001, KOM (2001) 582 endg.

29 Common Consolidated Corporate Tax Base; dabei handelte es sich nicht um ein ganz neues Vorhaben; allerdings war der im Jahr 1988 erarbeitete Vorentwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften nie offiziell vorgelegt worden; vgl. hierzu *Zeitler/Jüptner*, BB Beil. 17/1988 und *Kreile*, DB Beil. 18/1988.

30 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011, KOM (2011) 121/4.

31 Vgl. nur die große Wiener Tagung im Jahr 2008 mit dem Tagungsband *M. Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common Consolidated Tax Base, Wien 2008.

32 Vgl. etwa *Prinz*, StuB 2011, 461 ff.

33 *Bettendori/Devereux/van der Horst/Loretz/de Mooij* (2010), Corporate tax harmonization in the EU, Economic Policy, 25 (63), 537.

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

liche Gewinner-/Verliererdilemma von Steuerreformen.³⁴

Auch der zwischenzeitlich diskutierte Rückzug auf eine CCTB – eine Common Corporate Tax Base – als reine Bemessungsgrundlagenharmonisierung³⁵ scheint nicht geeignet, die Erfolgsaussichten zu erhöhen. Einerseits wäre auch eine reine Bemessungsgrundlagenharmonisierung, wenn sie nicht durch allerlei Vorbehalte, Optionsmöglichkeiten und langfristige Übergangsregelungen zur Bewahrung nationaler Eigenarten ausgehöhlt wird, mit einem erheblichen Einschnitt in die nationale Steuersouveränität verbunden, andererseits ist sie ohne formelhafte Gewinnzerlegung nicht geeignet, Gewinnverlagerungen im grenzüberschreitenden Konzern auszuschalten. Zudem würde die Harmonisierung der Bemessungsgrundlage die Effektivbelastung transparenter machen. Der Druck auf die Steuersätze nähme wohlmöglich noch zu, was nicht im Interesse der Mitgliedstaaten liegen dürfte.

4. Die BEPS-Ära

a. Befassung der EU mit BEPS seit Ende der 90er-Jahre

Mittlerweile befinden wir uns in der BEPS-Ära, die ihren offiziellen Startschuss auf dem G20-Treffen in Mexiko im Juni 2012 erfahren hat. BEPS-Phänomene wurden freilich, lange bevor ein prägnantes Akronym gefunden war, bereits auf EU-Ebene behandelt. Die Bekämpfung von *Harmful Tax Competition*, als eine der zentralen Ursachen für die Ermöglichung steuersparender Gestaltungen, begann Ende der 90er-Jahre parallel zu den Arbeiten der OECD.³⁶ Der *Code of Conduct*³⁷ mit der dazugehörigen Arbeitsgruppe und der *Primarolo-Report*³⁸ setzten – wenngleich nur als *soft law* – bereits deutliche Zeichen. Auch der Brückenschlag zum Beihilferecht ist keineswegs neu. Bereits im Jahr 1998 veröffentlichte die Kommission eine Mitteilung zur Anwendung des Beihilferechts auf die Unternehmensbesteuerung.³⁹ Die im Jahre 1990 und 2003 verabschiedeten unternehmensteuerrechtlichen Richtlinien enthalten beide Regelungen, die Missbrauch und Besteuerungslücken vermeiden sollen.⁴⁰ Der EuGH etablierte, wenngleich eng gefasst, die Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigungsgrund.⁴¹

Auch das CCCTB-Projekt richtet sich mit der formelhaften Aufteilung des Konzerngewinns gegen Verrechnungspreisgestaltungen als zentrale Technik zur Verlagerung von Bemessungsgrundlagen. Freilich ist nicht ersichtlich, ob eine alternative Faktorverlagerung aus der Sicht der Mitgliedstaaten nicht noch viel unerwünschterer Folgen hätte,⁴² wenn diese zwar die Verlagerung von Buchgewinnen nutzlos macht, sich aber durch Verlagerung der Zerlegungsfaktoren beeinflussen lässt. Zudem steht die formelhafte Gewinnaufteilung ganz am Ende des Projekts. Sie setzt notwendigerweise die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften sowie die grenzüberschreitende Konsolidierung voraus. Die Zweifel, ob diese notwendigen Vorbedingungen erreichbar sind, wurden dargelegt (s. Teil III.3.).

b. Die Rolle der EU im OECD/G20-BEPS-Projekt

Naturgemäß sind die im Zuge der OECD/G20-BEPS-Initiative diskutierten Ansätze punktueller. Sie setzen zwar ebenfalls auf Konvergenz,⁴³ jedoch weniger auf Konvergenz der nationalen Steuersysteme als auf Konvergenz der Instrumente zur Vermeidung von infolge der Unterschiedlichkeit der nationalen Steuersysteme auftretenden Besteuerungslücken. Insofern bleibt das BEPS-Projekt deutlich hinter dem CCCTB-Ansatz zurück. Die Vorschläge zur Neuausrichtung der Verrechnungspreise mag zwar formelhafte Elemente aufweisen und das traditionelle *arm's length principle* zurückdrängen,⁴⁴ ein Übergang zu einem *formulary apportionment* im Sinne der CCCTB-Richtlinie ist hiermit indes nicht impliziert.

Die EU war unmittelbar an den OECD-Verhandlungen beteiligt.⁴⁵ An vielen Stellen der OECD-Berichte finden sich Referenzen zum EU-Recht.⁴⁶ Es war das ausdrückliche Bestreben, keine Vorschläge zu machen, die mit geltendem EU-Recht – Grundfreiheiten ebenso wie Sekundärrecht – kollidieren, um den EU-Mitgliedstaaten die Partizipation zu ermöglichen. Im Hinblick auf das jederzeit änderbare EU-Sekundärrecht scheint diese Restriktion, die z.B. die Bandbreite möglicher Maßnahmen gegen Gesellschafterfremdfinanzierung von vornherein verengt hat, nicht sinnvoll. Fehlentscheidungen der Vergangenheit im Zusammenwirken von Mutter-Tochter- und Zins- und Lizenzgebühren-

34 Sehr plakativ Piltz, DStJG 37 (2014), 405 (413 f.).

35 Zu deren positiven Effekten Oestreicher/Scheffler et al., StuW 2014, 326 ff.; Evers/Köstler et al., StuW 2015, 359 ff.

36 OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998.

37 Mitteilung der Kommission an den Rat v. 1.10.1997, KOM (97) 495 endg.

38 Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) an den Rat „Wirtschaft und Finanzen“ v. 23.11.1999, SN 4901/99.

39 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung v. 10.12.1998, 98/C 384/03.

40 Die Zins- und Lizenz-Richtlinie (2003/49/EG) enthält bereits seit dem Jahr 2003 in Art. 5 eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift; ein Vorschlag der Kommission vom 11.11.2011 zur Erweiterung des Anwendungsbereichs der Richtlinie wurde bislang nicht umgesetzt. Durch die Richtlinie 2014/86/EU des Rates vom 8.7.2014 (ABl. EU Nr. L 219, 40 v.

25.7.2014) wurde die Mutter-Tochter-Richtlinie (2011/96/EU) in Art. 4 um ein Korrespondenzprinzip ergänzt, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern.

41 Grundlegend hierzu Englisch, StuW 2009, 3.

42 Wiss. Beirat beim BMF, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, März 2007, 50 ff.

43 Vgl. die FAQ zu BEPS, Rz. 1, abrufbar unter www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm.

44 Vgl. zu Maßnahme 8 zuletzt Krüger, DStZ 2016, 64; Groß, IStR 2016, 233; Engelen, IStR 2016, 146.

45 Um zu gewährleisten, dass die BEPS-Handlungsempfehlungen mit den Grundfreiheiten vereinbar sind, vgl. dazu Kreienbaum, IStR 2014, 721.

46 S. die *final reports* zu action 1 (digitale Wirtschaft), Rz. 292, 299 f.; action 3 (Hinzurechnungsbesteuerung), Rz. 19–21, action 4 (Zinsabzugsbeschränkungen), Rz. 49, 53, 99; action 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch), Rz. 6; alle abrufbar unter www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

Richtlinie⁴⁷ werden auf diese Weise nicht nur perpetuiert, sondern auch noch Drittstaaten übergestülpt. Ein Konsens auf OECD-Ebene hätte den Boden für einstimmige Änderungen des EU-Richtlinienrechts bereiten können.

c. Aktionsplan und Anti Tax Avoidance Package

Nur wenige Monate nach dem Abschluss der OECD-Arbeiten ist die EU selbst mit einem ganzen Maßnahmenbündel, das als ATA-Paket (*Anti Tax Avoidance Package*) bezeichnet wird, aktiv geworden.⁴⁸

Bereits im Sommer 2015 hatte die EU-Kommission einen fünf Punkte enthaltenden Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung vorgelegt.⁴⁹ Hier wurde noch einmal die Bedeutung der CCCTB als eine „Gesamtlösung für das Problem der Gewinnverlagerung“⁵⁰ hervorgehoben (Aktion 1). Diese sei zum einen in besonderer Weise zur Erreichung einer effektiven Besteuerung am Ort der Wertschöpfung (Aktion 2) geeignet und führe zum anderen zu einer Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen durch grenzüberschreitende Verlustverrechnung sowie effektivere Mechanismen der Streitbeilegung (Aktion 3). Transparenz (Aktion 4) und eine Verbesserung der Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten (Aktion 5) runden den Plan ab.

Viel haben die nur sieben Monate später präsentierten Vorschläge des ATA-Pakets mit dem Aktionsplan aus dem Sommer 2015 nicht mehr zu tun, was freilich in erster Linie daran liegt, dass die BEPS-Bekämpfung auch ohne Fortschritte im Bereich der CCCTB weitergetrieben werden soll. Im Einzelnen sind im ATA-Paket enthalten:

- die bereits angenommene Änderung der Amtshilfe-Richtlinie zum automatischen Informationsaustausch bzgl. verbindlicher Auskünfte und Advanced Pricing Agreements;⁵¹
- Vorschläge einer Änderung der Amtshilfe-RL⁵² sowie der Bilanz-RL⁵³ zur Einführung von *Country-by-Country Reporting*;
- Empfehlungen zur Ausgestaltung von DBA mit Drittstaaten im Rahmen einer Mitteilung der EU-Kommission;⁵⁴
- ein Anti-BEPS-Richtlinien-Vorschlag.⁵⁵

d. Der Vorschlag einer EU-Anti-BEPS-Richtlinie

Besonderes Augenmerk verdient die vorgeschlagene Anti-BEPS-Richtlinie, da sie weitreichende Änderungen der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen erforderlich machen würde und inhaltlich zum Teil deutlich über die OECD-Empfehlungen hinausgeht.

Eine Anti-BEPS-Richtlinie der EU stünde in ihrer Rechtsverbindlichkeit über den OECD Empfehlungen. Es geht nicht um eine Doppelung, sondern um eine Transformation in durchsetzbares EU-Recht. Das OECD *soft law* würde, auch wenn sich die EU allein auf die im Rahmen der OECD konsentierten Punkte beschränken würde, für den EU-Raum verbindlich festgeschrieben. Zwar bedürfte es der Umsetzung in nationales Recht (Art. 288 Abs. 3 AEUV), um als Rechtsgrundlage belastender Maßnahmen gegenüber den Steuerpflichtigen zu fungieren. Die Transformation durch die Mitgliedstaaten könnte jedoch im Wege von Vertragsverletzungsverfahren erzwungen werden. Dagegen wäre die Nichtbefolgung der von der OECD erarbeiteten Schlussfolgerungen, selbst dort, wo sie als verbindliche Vorgaben ausgestaltet sind, zwar nicht in Einklang mit völkerrechtlichen Absprachen. Als bloßes *soft law* hätte die Nichtbefolgung aber keine unmittelbaren Konsequenzen.⁵⁶ Selbst ein Bruch der in der Vereinbarung vom 27.1.2016⁵⁷ eingegangenen Verpflichtung zum *Country-by-Country Reporting* hätte nur zur Folge, dass Deutschland selbst keine Informationen erhalten würde.

Inhaltlich geht der Anti-BEPS-Richtlinienvorschlag mit den Elementen

- Zinsschranke;⁵⁸
- Entstrickungsbesteuerung;
- Switch-Over-Klausel;
- allgemeine Missbrauchsklausel;
- Hinzurechnungsbesteuerung und
- Hybrid-Mismatch-Regel

deutlich über die Schlussberichte der OECD hinaus.⁵⁹ Keine der im ATA-Paket aufgegriffenen Regelungsbereiche hat in den BEPS-Schlussberichten den Status eines „verbindlichen Mindeststandards“ erreicht,⁶⁰ sondern die OECD hat lediglich Empfehlungen im

47 Hey, Bulletin for International Taxation, Volume 68 (2014), 332 (339).

48 Vgl. dazu *Eilers/Oppel*, IStR 2016, 312 ff. m.w.N.

49 COM (2015) 302 final; s. hierzu etwa *Krauß*, IStR 2016, 59.

50 COM (2015) 302 final, 8.

51 Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 18.3./30.3.2015, COM (2015) 135 final/2, angenommen vom ECOFIN am 6.10.2015.

52 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung v. 28.1.2016, COM (2016) 25 final.

53 Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen v. 12.4.2016, COM (2016) 198 final.

54 Mitteilung der Kommission an das EU-Parlament und den Rat über eine externe Strategie für effektive Besteuerung vom 28.1.2016, COM (2016) 24 final.

55 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes v. 28.1.2016 COM (2016) 26 final.

56 Vgl. OECD-FAQ zu BEPS, Frage Nr. 4 (abrufbar unter www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf); internationale „soft law“-Normen zeichnen sich dadurch aus, dass sie – im Unterschied zu völkerrechtlichen Verträgen – ohne Rechtsbindungswillen von den Staaten vereinbart werden, vgl. *Vöneky* in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band XI: Internationale Bezüge, 3. Aufl. 2013, § 236 Rz. 3.

57 Multilateral Competent Authority Agreement of the exchange of Country-by-Country Reports v. 17.1.2016, abrufbar unter www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf.

58 Erkennbar angelehnt an § 4h EStG, aber in Einzelpunkten (insb. Freigrenze von lediglich 1 Mio. Euro) restriktiver.

59 Für einen differenzierten Vergleich s. *Benz/Böhmer*, DB 2016, 307 ff.

60 Vgl. insoweit die Übersicht bei *Benz/Eilers*, IStR Beihefter zu Nr. 4/2016, 1 (15 f.).

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

Rahmen eines *common approach* bzw. – noch schwächer – als *best practice* abgegeben.

Auch beim *Country-by-Country Reporting* geht die EU eigene Wege, indem neben der Änderung der Amtshilferichtlinie zur Umsetzung der mehrseitigen Vereinbarung vom 28.1.2016,⁶¹ die lediglich den Informationsaustausch zwischen den Finanzverwaltungen vorsieht, ein öffentlich zugängliches *Country-by-Country Reporting* in die Bilanzrichtlinie aufgenommen werden soll.⁶²

Der EU-Kommission geht es mit der Anti-BEPS-Richtlinie um die Setzung von Mindeststandards. Auf diese Weise sollen binnenmarktkonträre Verzerrungen durch eine uneinheitliche Umsetzung der OECD-Empfehlungsniveau werden. Die Konzeption als Mindestschutzniveau (Art. 3 des Richtlinien-Entwurfs) richtete sich freilich allein gegen Wettbewerbsvorteile einzelner Staaten infolge einer weniger restriktiven BEPS-Gesetzgebung,⁶³ verhindert indes nicht verzerrende Doppelbesteuerungen,⁶⁴ falls einzelne Staaten deutlich härtere Maßnahmen ergreifen oder ihre in der Vergangenheit eingeführte Abwehrgesetzgebung, falls diese die Standards überschreitet, nicht zurückführen. So wäre Deutschland, obwohl das AStG in diversen Punkten (insb. Definition der Niedrigbesteuerung, Mindestbeteiligungserfordernisse) schärfer ist als die im Richtlinienvorschlag vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung, sekundärrechtlich nicht zu einer Reform verpflichtet.

Dass einige der Anforderungen der Anti-BEPS-Richtlinie in Deutschland bereits erfüllt, zum Teil sogar übererfüllt sind, sollte nicht zu der Annahme verleiten, dass der Eintritt in eine EU-Abwehrgesetzgebung nicht zu einer fundamentalen Neuorientierung führen würde.⁶⁵ Selbst Zinsschranke und allgemeiner Missbrauchstatbestand würden jenseits von sachlichen Abweichungen jedenfalls insofern eine Neuausrichtung erleben, als nunmehr nicht mehr der BFH die letzte Instanz zur Klärung von Auslegungsfragen wäre, sondern der EuGH. Der Gerichtshof ist bemerkenswert leistungsfähig, dennoch ist die Vorstellung eines europäischen § 42 AO in den Händen des EuGH besorgniserregend. Auch wären die Regelungen damit wohl dem nationalen Verfassungsrecht entzogen. Interessant ist, ob dies die Entscheidung des BVerfG über die § 4h EStG-Vorlage des I. Senats des BFH⁶⁶ beeinflussen wird.

e. Der Einsatz des EU-Beihilferechts im Kampf gegen unfairen Steuerwettbewerb

Bemerkenswert ist der Umgang der EU mit der OECD action 5, die sich gegen unfaire Steuerpraktiken der

Staaten richtet. Die OECD selbst hat den aggressiven Staatenwettbewerb nicht in den Mittelpunkt ihrer Bemühungen gestellt, obwohl es sich um eine zentrale Ursache aggressiver Steuergestaltungen handelt.

Auch die EU hat sich bis vor Kurzem schwer getan, systematisch gegen *beggar-my-neighbour policies* vorzugehen, obwohl sie mit der Beihilfeaufsicht über machtvolle Mittel verfügt. Die Schnittmenge zum unfairen Steuerwettbewerb war bereits im Jahr 1998 erkannt,⁶⁷ dennoch scheint das Instrumentarium erst jetzt scharf gestellt zu sein. Ob die OECD-Arbeiten oder der öffentliche Druck – insb. infolge der sog. *Luxemburg Leaks*⁶⁸ – den Anlass gegeben haben, lässt sich nicht klären, jedenfalls ist die EU-Kommission mit der flächendeckenden Abfrage von Verrechnungspreisvereinbarungen am Ende des Jahres 2014 erstmals systematisch auf der Grundlage von Art. 107 f. AEUV gegen die Mitgliedstaaten vorgegangen.⁶⁹

Es ist auf der einen Seite zu begrüßen, wenn die Kommission steuerlichen Lockangeboten mit dem Potenzial von Wettbewerbsverzerrungen Einhalt gebietet. Andererseits bietet sich der Kommission hier – frei von jedweder Mitwirkung der Mitgliedstaaten – die Möglichkeit, erheblichen Druck aufzubauen. Dies trifft zunächst die Steuerpflichtigen, die ohne die Möglichkeit, sich auf Vertrauensschutz zu berufen, rückwirkend für einen Zeitraum von zehn Jahren EU-rechtswidrige Beihilfen zurückgewähren müssen. Die harsche Anwendung von Art. 107 f. AEUV kann darüber hinaus auch die Bereitschaft der Mitgliedstaaten befördern, sich auf Mindeststandards zu einigen.

Eine solche Reaktion könnte sich in Bezug auf die Besteuerung von Einkommen aus Lizenzen und Patenten abzeichnen. Ein Schwerpunkt der OECD-Arbeiten im Rahmen von action 5 lag auf der Entwicklung von Regeln für sog. IP-Boxen.⁷⁰ Würde der sog. *modified nexus approach* für die Ausgestaltung von Patentboxen nun auch in der EU in Form einer Richtlinie übernommen, wären die steuerlichen Sonderregimes für IP-Einkommen wohl endgültig der Beihilfekontrôle entzogen.⁷¹ Zwar muss auch das Sekundärrecht mit dem Primärrecht vereinbar sein. Wenn alle Mitgliedstaaten gleich verfahren, wäre die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen des grenzüberschreitenden Handels aber weitgehend gebannt. Die EU-Kommission würde Maßnahmen, die den Standards einer von ihr vorgeschlagenen Richtlinie entsprechen, nicht aufgreifen.

IV. Ein Blick in die Zukunft: Mehr oder weniger Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung?

Bisher galt, dass von der EU-Kommission vorgeschlagene Richtlinien-Innovationen mit einiger Gelassen-

61 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bzgl. der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung vom 28.1.2016, COM (2016) 25 final.

62 Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen v. 12.4.2016, COM (2016) 198 final.

63 Zu Recht begrüßt von Benz/Böhmer, DB 2016, 307 (314).

64 Zu dieser Gefahr Lüdicke/Oppel, DB 2016, 549 (550).

65 Zu den Auswirkungen der Annahme der Richtlinie für den

deutschen Steuergesetzgeber s. Lüdicke/Oppel, DB 2016, 549 ff.

66 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BFHE 252, 44 (BVerfG: 2 BvL 1/16).

67 Vgl. Fn. 39.

68 Hierzu Wittenstein, IStR 2015, 160.

69 Von Brocke, steueranwaltsmagazin 2015, 104; Bartosch, BB 2015, 34.

70 S. den *final report* zu action 5 (Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken), Rz. 26–69 (abrufbar unter www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm).

71 Zur ausführlicheren Kritik Hey, StuW 2015, 331 (341).

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS

heit beobachtet werden konnten. Meist tat sich nichts. Ist der Harmonisierungszug einmal aufs Gleis gesetzt, kommt es zwar zu (notwendigen) Nachbesserungen und Fortentwicklungen. Änderungs-Richtlinien mit begrenztem Inhalt finden meist die Zustimmung aller Mitgliedstaaten. Das ist nicht nur im Mehrwertsteuerrecht zu beobachten, sondern auch im Bereich des Unternehmenssteuer-Richtlinienpakets des Jahres 1990⁷² oder der Verwaltungszusammenarbeit. Allerdings zeigen die Harmonisierungserfahrungen auch, wie schwierig in der Folge echte Richtungswechsel sind. Tut sich schon die nationale Steuerpolitik mit Systemreformen schwer, so weist harmonisiertes Steuerrecht eine nahezu unüberwindbare Versteinertendenz auf. Die Risiken des Systemwechsels multiplizieren sich durch die Anzahl der Mitgliedstaaten mit 28, die Blockadepositionen im Zuge des Einstimmigkeitsprinzips ebenfalls. So sind im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht die Bemühungen für einen Systemwechsel zu einem flächendeckenden *Reverse-Charge-Verfahren* in einem frühen Stadium gescheitert.⁷³

Harmonisierung macht unbeweglich. Die Umsteuerungs- und Ausstiegsschwierigkeiten gebieten Zurückhaltung gegenüber weiteren, groß angelegten Harmonisierungsprojekten. Zwar hat die Vorstellung von einem „perfekten“ harmonisierten Recht, das dann nicht mehr von temporären Interessen der nationalen Parlamente und Fisci deformiert werden kann, einigen Charme. Allerdings ist gerade im letzten Jahrzehnt auch in der Wissenschaft Ernüchterung eingetreten. Der Glaube an das optimale Steuersystem ist im Schwinden begriffen.⁷⁴ Überdies lehrt der realpolitische Prozess früherer Harmonisierungsprojekte, dass sich auf EU-Ebene im Wettbewerb der Systeme nicht notwendigerweise das beste System durchsetzt, sondern das System, das am ehesten die Stimmen aller Mitgliedstaaten hinter sich vereinen kann. So wirken alle neuen Anläufe, dem CCCTB-Projekt doch noch zum Durchbruch zu verhelfen, etwas müde. Richtig mag niemand mehr an den großen Durchbruch glauben, sei es auch nur in der abgespeckten Form einer reinen Bemessungsgrundlagenharmonisierung.

Wie stehen vor diesem Hintergrund die Chancen für eine einstimmige Annahme der EU-Anti-BEPS-Richtlinievorschläge? Angesichts der Dynamik der BEPS-Debatte scheint es hier trotz Einstimmigkeitsprinzips

nicht möglich, sich entspannt zurückzulehnen. Am Tisch sitzen mittlerweile andere Akteure: Am selben Strang wie die Fisci zieht die öffentliche Meinung. NGOs und investigativ arbeitende Journalistenverbände leisten Schützenhilfe. Ihnen gelingt es, sogar komplexe Themen internationaler Unternehmensbesteuerung auf eine Ebene allgemeiner Aufmerksamkeit zu heben, die dem Steuerrecht bisher versagt war. Wird die Diskussion dann noch durch die Anprangerung illegaler Praktiken aufgeheizt (Stichwort „*Panama Papers*“)⁷⁵, entsteht, auch wenn die Themen bei genauere Betrachtung wenig gemein haben, ein öffentlicher Druck, in dem es beträchtlich schwieriger werden wird, unter Nutzung des Einstimmigkeitsprinzips als Verweigerer eine Vetoposition einzunehmen.⁷⁶ Die politische Dynamik ist schwer einschätzbar. Einen Vorgeschmack liefert die Vorgehensweise bezüglich des *Country-by-Country Reporting*. Dieses soll als deutlich über die OECD-Konzeption hinausgehendes public reporting unter Umgehung des Einstimmigkeitsprinzips auf Art. 50 Abs. 2 Buchst. g AEUV gestützt und in die EU-Bilanzrichtlinie aufgenommen werden. Die deutsche Regierung kann sich dem hier entstandenen Druck kaum noch entziehen, obwohl man sich in der Vergangenheit sehr deutlich gegen ein öffentlich zugängliches *Country-by-Country Reporting* positioniert hat. Aber welcher Staat hat schon den Mut, sich auf der europäischen Bühne dem hehren Ziel der Transparenz zu verweigern?

Die EU-Unternehmenssteuerpolitik hat innerhalb weniger Jahre eine weitreichende Neuausrichtung erfahren. Dabei muss das derzeit in den Vordergrund gerückte Ziel der Vermeidung eines rücksichtslosen Steuerwettbewerbs nicht notwendigerweise mit dem traditionellen Anliegen des Abbaus von Besteuerungsgrenzen konfliktieren, sondern kann zur Konvergenz der Steuersysteme beitragen. Die durch den Abbau unfairer Steuerpraktiken der Mitgliedstaaten angestrebte Transparenz ist auch aus der Sicht in Europa tätiger Unternehmen wünschenswert. Allerdings sollte auch die EU nicht dem Deutschland gerne vorgehaltenen Reflex des Übereifers erliegen, sondern sich dort, wo es um die Harmonisierung der internationalen Steuerrechtsbeziehungen zwischen den Mitgliedstaaten geht, eng an den OECD-Standards orientieren.

72 Z.B. Nachbesserung der Mutter-Tochter-Richtlinie durch Einführung eines Korrespondenzprinzips in Art. 4 der Richtlinie, vgl. Fn. 40.

73 Die Einführung eines einheitlichen Reverse-Charge-Verfahrens innerhalb der Europäischen Union war im Jahr 2008 gescheitert, vgl. dazu die Pressemitteilung des BMF v. 14.5.2008, UR 2008, 461.

74 Schön, StW 2012, 213 (217 f.).

75 Vgl. Mitteilung der Bundesregierung zu „Panama Papers“ v. 15.4.2016, abrufbar unter www.bundesregierung.de/Content/DE/Artikel/2016/04/2016-04-05-bundesregierung-zu-panama-papers.html; das Thema wurde auch in der Tagespresse diskutiert, vgl. FAZ v. 15.4.2016 („Europäer starten Initiative gegen Steuerflucht“), abrufbar unter www.faz.net/aktuell/wirtschaft/panama-papers/nach-panama-papers-tauscht-deutschland-daten-mit-eu-laendern-14179543.html.

tent/DE/Artikel/2016/04/2016-04-05-bundesregierung-zu-panama-papers.html; das Thema wurde auch in der Tagespresse diskutiert, vgl. FAZ v. 15.4.2016 („Europäer starten Initiative gegen Steuerflucht“), abrufbar unter www.faz.net/aktuell/wirtschaft/panama-papers/nach-panama-papers-tauscht-deutschland-daten-mit-eu-laendern-14179543.html.

76 Ähnlich die Einschätzung von Benz/Böhmer, DB 2016, 307 (314); Rautenstrauch, DB 6/2016, M 5.

Inhaltsverzeichnis

Laudatio

RA/StB Dr. Dirk Pohl

Arndt Raupach zum 80. Geburtstag 529

Aufsätze

Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Neue Maßstäbe zur rückwirkenden Änderung von Gesetz und Rechtsprechung 530

Vors. RiBFH Michael Wendt

Ausscheiden gegen Sachwertabfindung – die „unechte“ Realteilung der Personengesellschaft 536

Dr. Thomas Töben

Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht – Betriebsstättenvorbehalt und Quellenstaat 543

Prof. Dr. jur. Johanna Hey

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS 554

RA/StB Dr. Dirk Pohl/RA/FASr Dr. Gero Burwitz

Ausländische Verluste – Eine Zeitreise von 1966 bis 2016 561

Prof. Dr. Reinhard Pöllath

Durchgriff – wodurch worauf? – (Trennung – was und wer wovon?) 565

Ceterum censeo

Wirtschaftliche und steuerliche „E“-Förderung 561

Rechtsprechung

Personengesellschaften: Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberuflersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente (BFH, Urt. v. 17.9.2015 – III R 49/13)
Kommentar von Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler 567

Körperschaften: Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als verdeckte Gewinnausschüttung (BFH, Urt. v. 11.11.2015 – I R 26/15) 574

Kapitaleinkünfte: Vereinbarkeit der Pauschalbesteuerung gem. § 6 InvStG mit dem Unionsrecht (BFH, Urt. v. 17.11.2015 – VIII R 27/12)
Kommentar von RR Dr. Felix Haug, LL.M. (London) 576

Umwandlungen: Bewertungs- und Ansatzwahlrecht nach § 3 UmwStG 1995 (BFH, Urt. v. 10.9.2015 – IV R 49/14) 584

Kapitaleinkünfte: Fehlende Emissionsrendite bei Null-Kupon-Wandelschuldverschreibungen (BFH, Urt. v. 29.9.2015 – VIII R 49/13 – Leitsatz) 587

Außergewöhnliche Belastungen: Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen (BFH, Urt. v. 17.12.2015 – VI R 7/14 – Leitsatz) 587

Verfahren: Auskunftersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen (BFH, Urt. v. 29.7.2015 – X R 4/14 – Leitsatz) 588

Verwaltungsentscheidungen

Bilanzen: E-Bilanz; Veröffentlichung der Taxonomien 6.0 vom 1.4.2016 (BMF, Schr. v. 24.5.2016) 588

Die nächste Prüfung
kommt bestimmt.



Jetzt Probe lesen und bestellen bei
www.otto-schmidt.de/hdj1