

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Deutsche Interessen im Steuerwettbewerb

– Internationale Kooperation, EU-Harmonisierung oder nationale Gesetzgebung? –

Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln und Wissenschaftliche Direktorin des Instituts Finanzen und Steuern, Berlin sowie Mitherausgeberin von DER BETRIEB. Der Beitrag basiert auf einem am 30.10.2018 auf dem 70. Fachkongress der Steuerberater in Köln gehaltenen Vortrag. Eine Langfassung erscheint im StJb. 2018/19.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Trotz internationaler Kooperation bleibt Standortpolitik primär eine nationale Aufgabe. Im internationalen Steuerwettbewerb gerät Deutschland zunehmend unter Druck. Falls es in absehbarer Zeit doch zu einer standortpolitischen Steuerreform kommen sollte, bedarf es, bevor über Einzelmaßnahmen diskutiert wird, einer klaren Standortbestimmung einerseits, der genauen Definition der Interessen Deutschlands im Steuerwettbewerb andererseits sowie der Benennung von Prioritäten.

I. Politische Umbruchzeit als Chance für Steuerreformen?

Die seit Jahren anhaltende Lethargie der seit 2013 amtierenden Großen Koalition gibt Anlass zu Unmut und Besorgnis. Das gilt für alle Politikfelder, auch für das Steuerrecht. Seit 2008 herrscht standortpolitischer Stillstand im deutschen Unternehmensteuerrecht, nachdem zuvor vom Standort-sicherungsgesetz 1993¹ über das Steuersenkungsgesetz 2000² bis hin zum UntStRefG 2008³ der KSt-Satz von 50% auf 15% gesenkt worden war. Die letzte Maßnahme liegt über zehn Jahre zurück. Der wohl eher zufällige 7-Jahres-Rhythmus, in dem der deutsche Steuergesetzgeber Antworten auf den internationalen Steuerwettbewerb gegeben hat, ist unterbrochen. Der Koalitionsvertrag vom 12.03.2018⁴ ist der Frage nach der Positionierung Deutschlands im fortgesetzten Steuerwettbewerb ausgewichen, hat alle Forderungen nach steuerlichen Reformmaßnahmen, wie sie etwa auf dem 66. Berliner Steuer-gespräch am 29.01.2018 formuliert worden waren,⁵ ignoriert.⁶ Über den Sommer sind jedoch auch in der Politik, zunächst auf Länderebene durch Vorschläge von Nordrhein-Westfalen⁷ und Bayern⁸, Anfang Oktober dann mit dem steuerpolitischen 10-Punkte-Aktionsprogramm von Bundeswirtschaftsminister

1 Durch das Standort-sicherungsgesetz vom 13.03.1993, BGBl. I 1993 S. 774 wurde der Körperschaftsteuersatz von zuvor 50% auf 45% gesenkt; es war zugleich die Geburtsstunde von § 8b KStG, damals noch beschränkt auf die Weiterausschüttung von Auslandsdividenden.

2 Das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433 schaffte das Körperschaftsteuer-anrechnungsverfahren ab und senkte den Körperschaftsteuersatz auf 25%.

3 BGBl. I 2007 S. 1912.

4 Siehe „Ein neuer Aufbruch für Europa. Eine neue Dynamik für Deutschland. Ein neuer Zusammenhalt für unser Land“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 12.03.2018 für die 19. Legislaturperiode.

5 Die Beiträge sind in FR 2018 S. 389 ff. abgedruckt.

6 Siehe etwa die deutliche Kritik von Seer, SteuerStud 2018 S. 293.

7 Antrag von Nordrhein-Westfalen auf eine Entschließung des Bundesrates „Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland – Schritte zu einer modernen wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung“, BR-Drucks. 210/18 vom 27.06.2018.

8 Antrag des Freistaates Bayern zur „steuerlichen Entlastung der deutschen Wirtschaft“, BR-Drucks. 325/18 vom 04.07.2018.

Altmaier,⁹ auch auf Bundesebene Forderungen nach standort-politischen Maßnahmen erhoben worden, auch wenn Bundes-finanzenminister *Scholz* den Reformbedarf direkt dementiert hat: Deutschland verfüge über ein „modernes“ Unternehmen-steuerrecht.¹⁰

Doch möglicherweise naht ein Ende des Stillstands. Die hinter uns liegenden Landtagswahlen in Bayern und Hessen scheinen die Auflösung der amtierenden Großen Koalition einzuleiten. Der sich aktuell vollziehende personelle Wechsel in der CDU-Führung könnte ein erster Schritt zu vorgezogenen Neuwahlen sein.

Falls es im Zuge eines politischen Neuanfangs in absehbarer Zeit doch zu einer standortpolitischen Steuerreform kommen sollte, bedarf es, bevor über Einzelmaßnahmen diskutiert wird, einer klaren Standortbestimmung einerseits, der genauen Definition der Interessen Deutschlands im Steuerwettbewerb andererseits sowie der Benennung von Prioritäten.

II. Internationale Entwicklung und deutsche Reaktionen

1. Steuerwettbewerb als Mix aus Anreiz und Abwehr

Um die bisherige deutsche Strategie einordnen zu können, muss man sich zunächst der Mechanismen des Steuerwettbewerbs bewusst werden.

Auch wenn es einen allgemeinen *Race to the Bottom* der KSt-Sätze gibt, verhalten sich Staaten im Steuerwettbewerb sehr unterschiedlich.¹¹ Dies liegt zum einen daran, dass die Steuerbelastung nur einer unter vielen Standortfaktoren ist. Große, starke Wirtschaftsstandorte, die mit zahlreichen außersteuerlichen Vorteilen punkten können, sind daher in der Regel weniger aggressiv als kleine Staaten. Unterschieden werden kann ferner danach, ob Realinvestitionen oder lediglich Buchgewinne angezogen werden sollen und ob es primär darum geht, die Abwanderung einheimischer Unternehmen zu verhindern oder ob offensiv ausländische Investoren ange- lockt werden sollen.

Schließlich trägt zum Verständnis von Steuerwettbewerb wesentlich die Erkenntnis bei, dass zur Wettbewerbsstrategie nicht nur positive Anreize – sei es in Form allgemein niedriger Steuersätze oder spezieller Steuervergünstigungen – gehören, sondern auch das jeweilige Abwehrregime. Das beste Bei- spiel sind die USA, die in der Vergangenheit im Interesse der Wettbewerbsfähigkeit multinational agierender US-Konzerne BEPS-Praktiken toleriert haben, um eine Abmilderung der hohen Steuersätze auf US-Gewinne zu ermöglichen.¹² Das Welteinkommensprinzip stand nur auf dem Papier. Die Hin-

9 Vorschläge des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie, siehe HB vom 12.10.2018 S. 8 f.; abrufbar in www.der-betrieb.de unter XQ1287817.

10 Handelsblatt-Online vom 12.10.2018 (<https://www.handelsblatt.com/23178268.html> [Abruf: 09.11.2018]).

11 Genschel/Kemmerlin/Seils, JCMS 2011 S. 585 (587 f.), abrufbar unter: <http://hbfm.link/4425> (Abruf: 09.11.2018).

12 Siehe etwa Kleinbard, Tax Notes 2014 S. 1055, abrufbar unter: <http://hbfm.link/4426> (Abruf: 09.11.2018).

zurechnungsbesteuerung (*Subpart F*) wurde nicht eingesetzt, um im Ausland niedrig besteuerte Gewinne konsequent auf das hohe US-Steuerniveau hinaufzuschleusen.

2. Steuerwettbewerb im Post-BEPS-Zeitalter

Diese Wechselwirkung steuerlicher Anreize und Abwehrmaßnahmen spiegelt sich auch in der BEPS-Strategie der OECD wider. Hatte die OECD Ende der 1990er-Jahre noch versucht, Anreizsysteme als *Harmful Tax Competition* direkt zu bekämpfen,¹³ konzentriert man sich jetzt in Aktionspunkt 5 auf Sonderregime, die in besonderer Weise Anlass für künstliche Gestaltungen bieten;¹⁴ im Wesentlichen geht es um Patentboxen.¹⁵ Im Mittelpunkt der BEPS-Empfehlungen steht die Herstellung eines *Level Playing Field* der Abwehrmaßnahmen, wozu auch verbesserte Transparenz gehört. Diese Vorgehensweise lässt sich als Reaktion auf den eher mäßigen Erfolg der 1998er-Kampagne der OECD gegen *Harmful Tax Competition* verstehen. Damals ist deutlich geworden, dass souveräne Staaten sich die Instrumente des Steuerwettbewerbs nicht einfach aus der Hand nehmen lassen. Steueroasen lassen sich ohnehin nicht austrocknen. Der BEPS-Prozess der OECD markiert nun eine neue Ära internationaler Koordinierung.¹⁶ Erfolge werden sich allerdings auch hier nur einstellen, wenn die Staaten zu Selbstbeschränkung bereit sind. Dass die Koordinierung der gegen „aggressive Steuergestaltungen“ gerichteten Abwehrmaßnahmen sehr viel mehr Erfolg haben wird, ist indes zweifelhaft, weil die Abwehrmaßnahmen eben Teil des Steuerwettbewerbs sind¹⁷ und die Staaten hier z.T. sehr disparate Strategien entwickelt haben.

Umso problematischer ist, dass sich die EU mit den *Anti-Tax Avoidance Directives* (ATAD I und II)¹⁸ und den Änderungen der Amtshilferichtlinie (*Directive on Administrative Disclosure* – DAC 1 bis 6)¹⁹ auf die OECD-Empfehlungen festgelegt und in weiten Teilen in bindendes EU-Recht umgesetzt hat. Denn damit begeben sich die EU-Mitgliedstaaten eines Teils ihrer Handlungsspielräume für individuelle Antworten auf den Steuerwettbewerb.

3. Fortgesetzter Europäischer Steuerwettbewerb

Dabei ist keineswegs gewiss, ob dieses Bekenntnis der EU zum OECD-BEPS-Prozess zu einer Eindämmung des europäischen Steuerwettbewerbs führen wird. Einerseits setzt die EU-Kommission den seit den 2000er-Jahren aus dem Boden geschossenen EU-Patentboxen jetzt Grenzen; diese müssen zukünftig dem sog. *Modified Nexus Approach*²⁰ der OECD entsprechen. Innerhalb dieses Rahmens werben die Mitgliedstaaten aber weiterhin mit Niedrigst-Steuersätzen im einstelligen Bereich.²¹ Gleichzeitig hat sich der allgemeine Steuersatzwettbewerb in

jüngerer Zeit wieder massiv verschärft. Traditionelle Hochsteuerländer wie Belgien und Frankreich haben eine Senkung ihres KSt-Satzes auf 25% angekündigt. Großbritannien wirbt mit einem KSt-Satz von 17%. Die Steuervorlage 17²² der Schweiz erlaubt Sofortabschreibungen von bis zu 150% und wird von massiven Steuersatzsenkungen der Kantone flankiert.

Zudem setzt die ATAD- und DAC-Harmonisierung erhebliches Vertrauen in die Wirkkraft des geschriebenen Rechts voraus. Bereits die sehr unterschiedliche Leistungsfähigkeit der mitgliedstaatlichen Finanzverwaltungen weckt Zweifel, ob zukünftig tatsächlich von Finnland bis Rumänien einheitliche (Mindest-)Standards gegen Gewinnverlagerung und Steuermissbrauch zur Anwendung kommen werden. Genährt werden diese Zweifel, wenn man bedenkt, dass die Mitgliedstaaten sehr unterschiedliche Interessen daran haben, die Abwehrmaßnahmen buchstabengetreu zu vollziehen.

4. Neue Impulse durch die US-Steuerreform

Auch die US-Steuerreform des Jahres 2017, der sog. *Tax Cuts and Jobs Act*,²³ ist Zeichen eines verschärften Steuerwettbewerbs und wird diesen noch weiter anheizen. Die Senkung des KSt-Satzes von 35% auf 21% bzw. 25,8%,²⁴ einschließlich der Ebene der Einzelstaaten, macht die USA zwar nicht zum Niedrigsteuerland, führt aber zu einer beeindruckenden Verbesserung der relativen Position vom Schlusslicht in der OECD ins Mittelfeld,²⁵ noch dazu in einem einzigen Schritt von 14 Prozentpunkten. Deutschland verliert damit seinen letzten nennenswerten Hochsteuergefährten. Bisher ließen sich Forderungen nach Steuersenkungen auch mit dem Hinweis auf die USA zurückweisen. Zukünftig ergeben sich signifikante Belastungsvorteile in den USA.²⁶

Darüber hinaus stellt der *Tax Cuts and Jobs Act* mit dem weitreichenden Umbau des Internationalen Steuerrechts der USA die Koordinierung der Abwehrmaßnahmen durch die OECD infrage, denn die neuen US-Instrumente haben wenig gemein mit den BEPS-Empfehlungen. Die Umsetzung mag nicht immer geglückt sein,²⁷ konzeptionell sind die neuen Regelungen jedoch dezidiert auf das Geschäftsmodell international agierender US-Konzerne zugeschnitten. Neben den neuen allgemeinen KSt-Satz von 21% setzen die USA für die weltweit erwirtschafteten Überrenditen international tätiger US-Unternehmen einen zweiten Steuersatz von 13,125%. Dieser ergibt sich durch das Zusammenspiel von GILTI – der

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

14 OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, Action 5, Final Report, 2015, S. 9; zum Substanzerfordernis als Novum in der *Harmful-Tax-Competition-Definition* Englisch/Yevgenyeva, *British Tax Review* 2013 S. 620 ff.

15 OECD, a.a.O. (Fn. 14), S. 23 ff.

16 Schön, in: FS BFH, 2018, S. 923 (931 ff.).

17 Siehe etwa Faulhaber, *Tax Law Review* 2018 S. 311 (350 ff.).

18 RL (EU) 2016/1164 vom 12.06.2016 (ATAD I) i.d.F. der RL (EU) 2017/952 vom 29.05.2017 (ATAD II).

19 RL 2011/16/EU vom 15.02.2011 (DAC 1); RL 2014/107/EU vom 09.12.2014 (DAC 2); RL (EU) 2015/2376 vom 08.12.2015 (DAC 3); RL (EU) 2016/881 vom 25.05.2016 (DAC 4); RL (EU) 2016/2258 vom 06.12.2016 (DAC 5); RL (EU) 2018/822 vom 25.05.2018 (DAC 6).

20 OECD, a.a.O. (Fn. 14), S. 24 ff.

21 Zur Entwicklung siehe Raab, *SWI* 2018 S. 125.

22 Siehe das Bundesgesetz über die „Steuervorlage 17“ (<http://hbfm.link/4427>), die dazu ergangene Botschaft des Schweizerischen Bundesrates (<http://hbfm.link/4428>) sowie den erläuternden Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements im Vernehmlassungsverfahren (<http://hbfm.link/4429>).

23 Formell, „Public Law 115-97“.

24 26,3% für Kalifornien.

25 Für 2020 wird im OECD-Durchschnitt eine Körperschaftsteuertarifbelastung von 23,4% erwartet, vgl. Schreiber/v. Hagen/Pönnighaus, Nach der US-Steuerreform 2018: Unternehmensbesteuerung in Deutschland im Steuerwettbewerb, Arbeitspapier 5/2018, S. 16 f. (abrufbar unter: <http://hbfm.link/4430> [Abruf: 09.11.2018]).

26 Z.B. Watrin, *Ubg.* 2018 S. 1 (4); Spengel/Olbert/Stutzenberger, *ifo* Schnelldienst 4/2018 S. 3 (4). Differenzierter Standortvergleich s. Kessler/Engelhoff/Probst, *StuW* 2018 S. 255 ff. Die von Jarass/Tokman/Wright, *ISr* 2018 S. 143 (152 f.) aufgestellte Gegenthese eines weitgehenden Gleichlaufs der Steuerbelastung in den USA und Deutschland ist wenig überzeugend, da sie nicht auf einem Vergleich (branchen-)individueller effektiver Steuersätze, sondern auf im Einzelnen nicht nachvollziehbaren Gesamtbetrachtungen basiert.

27 Kamin et al., *Minnesota Law Review* (erscheint demnächst), abrufbar unter: <http://hbfm.link/4431> (Abruf: 09.11.2018); Shaviro, *Tax Notes* 2018 S. 57 (abrufbar unter: <http://hbfm.link/4432> [Abruf: 09.11.2018]), Teil 2, *Tax Notes* 2018 S. 171 (abrufbar unter: <http://hbfm.link/4433> [Abruf: 09.11.2018]).

neuen Hinzurechnungsbesteuerung für *Global Intangible Low-Taxed Income*²⁸ – und FDII²⁹ – der Begünstigung von Gewinnen aus dem Exportgeschäft. Auf der einen Seite wird auf diese Weise der Gewinnverlagerung eine Untergrenze eingezeichnet. Die bisher mögliche *Offshore*-Thesaurierung zum Steuersatz von nahezu 0% ist nicht mehr möglich. Andererseits werden die Gewinne aber nicht auf das reguläre US-Steuerniveau hochgeschleust. Damit gehen die USA einen neuen, durchaus interessanten Mittelweg im internationalen Steuerwettbewerb.

Zugleich offenbart das FDII-Regime die Grenzen des in Aktionspunkt 5 unternommenen Versuchs, schädlichen Steuerwettbewerb durch das Angebot einer nexus-konformen Modellpatentbox³⁰ zu verhindern. Die neue US-Regel lässt sich nicht in das enge Schema der OECD einordnen. Vielmehr kann man FDII als eine Art Abwehrmaßnahme gegen die Verlagerung von US-IP in Niedrigsteuerländer verstehen.³¹ Dort wo Wegzugsteuern mit Sanktionen die Verlagerung von Wirtschaftsgütern verhindern, bietet FDII einen positiven Anreiz, (immaterielle) Wirtschaftsgüter nicht zu verlagern oder sogar in die USA zurückzuführen.³²

Besonders problematisch ist die *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT), die konzerninterne Zahlungen an Auslandsgesellschaften unabhängig davon, ob sie dem Fremdvergleich standhalten, einer Mindeststeuer unterwirft. Hier zeigt sich, dass die OECD nicht in der Lage war, durch Koordinierung von Abwehrmaßnahmen internationale Doppelbesteuerung und Doppelbelastungen zu verhindern.³³ Es ist vielmehr zu befürchten, dass diese „erweiterte“ Zins- und Lizenzschranke Schule machen und andere Staaten zur Nachahmung anregen wird, wie dies bereits im Gemeinsamen Positionspapier der deutsch-französischen GKB-Initiative anklingt.³⁴

5. Deutsche Wettbewerbsstrategie seit der Unternehmenssteuerreform 2008

Welche Haltung hat Deutschland seit 2008 in diesem Szenario angenommen?

Obwohl die Haushalts- und Wirtschaftslage seit Überwindung der Finanz- und Wirtschaftskrise einzigartig stabil war, sind finanzielle Spielräume nicht genutzt worden, um Steuerpolitik zu betreiben. Während auch nach 2008 der KSt-Satz im EU-Durchschnitt weiter auf nunmehr 20,8% gesunken ist,³⁵ ist in Deutschland die nominelle Belastung von KapGes. im selben Zeitraum infolge von Erhöhungen der GewSt-Hebesätze³⁶

auf rund 31,7% leicht angestiegen.³⁷ Ebenso wenig hat man die finanziellen Spielräume für Unternehmensteuerstrukturreformen genutzt. Weder ist es zu einer nennenswerten Modernisierung der Gruppenbesteuerung gekommen,³⁸ noch zu einer Reform der GewSt oder einer Neuordnung der Verlustverrechnung.

Andererseits trifft es auch nicht zu, dass Deutschland seit der Unternehmensteuerreform 2008 keine steuerliche Standortpolitik betrieben hätte. Allerdings verfolgt man dabei einseitig Bemessungsgrundlagenschutz. Es geht nicht darum, den Steuerstandort *attraktiv* zu machen, sondern die Abwanderung soll *unattraktiv* werden. Hatte man bereits in der Unternehmensteuerreform 2008 umfangreiche Maßnahmen zum Schutz der deutschen Steuerbasis vor Gewinnverlagerungen ergriffen, ist das Abwehrsystem in der Folge immer weiter verschärft worden. Vorschriften wie der 2013 eingeführte³⁹ § 50i EStG oder die seit 2018 geltende Lizenzschranke des § 4j EStG⁴⁰ sind Ausdruck dieser Strategie.

I.Ü. sucht Deutschland im Steuerwettbewerb sein Heil in internationaler Kooperation und europäischer Harmonisierung. Uneingeschränkt bekennt sich die Große Koalition im Koalitionsvertrag 2018 weiterhin zum OECD-BEPS-Prozess.⁴¹ Es mag richtig sein, dass es keine bessere Alternative zu internationaler Kooperation gibt. Doch ist dies als Antwort auf den Steuerwettbewerb nicht ausreichend, solange der Erfolg des OECD-BEPS-Prozesses zweifelhaft ist. Ebenso wenig überzeugt der Rückzug auf EU-Initiativen anstelle nationaler Standortpolitik. Die sehr heterogene wirtschaftliche Positionierung der EU-Mitgliedstaaten zieht zwangsläufig unterschiedliche Strategien im Steuerwettbewerb nach sich. Nicht zu jedem Staat passt jede Abwehrmaßnahme.⁴² Dass es trotzdem gelungen ist,⁴³ durch die ATAD einen Mindest-Abwehrstandard nach deutschem Muster europaweit vorzuschreiben, überrascht. Den Wettbewerbsdruck wird das gemeineuropäische Abwehrsystem nicht signifikant mindern. Die Nachteile liegen auf der Hand: Strategiewechsel sind nur noch einstimmig möglich (Art. 115 AEUV). Deshalb ist auch gegenüber der im Koalitionsvertrag⁴⁴ angekündigten Wiederbelebung⁴⁵ der deutsch-französischen Zusammenarbeit zur Durchsetzung der Gemeinsamen KSt-Bemessungsgrundlage, jetzt in Kombination mit Mindeststeuersätzen, Vorsicht geboten, insb. wenn ein solcher Vorstoß an die Stelle eigener nationaler Standortpolitik gesetzt wird. Denn die Aussichten der GK(K)B bleiben auch nach der Neuauflage des Richtlinien-vorschlags im Jahr 2016⁴⁶ ungewiss.

28 Hierzu im Einzelnen Pinkernell, IStR 2018 S. 249 ff.; Schildgen, in: Hey/Härtwig (Hrsg.), US-Steuerreform (im Druck).

29 Foreign-Derived Intangible Income; hierzu im Einzelnen und insb. zu den Auswirkungen auf § 4j EStG Pinkernell, IStR 2018 S. 249 (252 ff.); Zinowsky/Ellenrieder, IStR 2018 S. 314 ff.; Surmann, in: Hey/Härtwig (Hrsg.), US-Steuerreform (im Druck).

30 Im Stil eines Gesetzgebungsvorschlags sogar mit einer Übergangsregelung kombiniert, siehe OECD, a.a.O. (Fn. 14), S. 24 ff., 71 f.

31 Chalk et al., The Tax Cuts and Jobs Act: An Appraisal, IMF Working Paper, WP/18/185, S. 24 (abrufbar unter: <http://hbfm.link/4434> [Hrsg.]).

32 Ausführlicher hierzu Hey, in: Hey/Härtwig (Hrsg.), US-Steuerreform (im Druck).

33 Siehe aber Jochimsen, ISR 2018 S. 91 (94), der sich für eine Anrechnung nach DBA bzw. § 34c EStG ausspricht.

34 Bemerkenswert Nr. 18 des Gemeinsamen Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag vom 19.06.2018: Beschränkung des Abzugs von Zinsen, Lizenzgebühren und sonstigen Entgelten (!) die in einem Land mit einem günstigeren Steuersystem gezahlt werden.

35 Zur Entwicklung 2003-2018 siehe European Commission, Taxation Trends in the European Union, 2018, S. 35 f. (<http://hbfm.link/4435> [Abruf: 09.11.2018]).

36 Zur Gewerbesteuerhebesatzentwicklung Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae, ifst-Schrift 508 (2016) S. 37 ff.

37 BDI, Steuerpolitische Prioritäten 2018-2021, S. 6 (<http://hbfm.link/4436> [Abruf: 09.11.2018]).

38 Als „Prüfauftrag“ angekündigt im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP vom 26.10.2009 für die 17. Legislaturperiode, S. 13 f. und als sog. „kleine Organschaftsreform“ weitgehend gescheitert, siehe v. Wolfersdorff, ifst-Schrift 481 (2012).

39 Gesetz vom 26.06.2013, BGBl. I 2013 S. 1809.

40 Eingeführt durch Gesetz vom 27.06.2017, BGBl. I 2017 S. 2074.

41 Koalitionsvertrag, a.a.O. (Fn. 4), S. 69.

42 Kofler, in: FS BFH, 2018, S. 699 (715).

43 Dass Deutschland der Treiber in diesem Prozess war, ist angesichts der Ähnlichkeit der ATAD-Regeln mit bestehendem deutschem Recht nicht fernliegend. Kofler, in: FS BFH, 2018, S. 699 (710), spricht (allgemein) von der Kommission als „verlängerter Werkbank der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten“. Es dürften oft deutsche Interessen sein.

44 Koalitionsvertrag, a.a.O. (Fn. 4), S. 13 und Gemeinsames Positionspapier Deutschlands und Frankreichs zum GKB-Vorschlag vom 19.06.2018 (<http://hbfm.link/4437> [Abruf: 09.11.2018]).

45 Dölker, BB 2018 S. 666 ff., mit Vergleich zum Grünbuch der deutsch-französischen Zusammenarbeit 2012.

46 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 25.10.2016, COM(2016) 685 final.

III. Standortanalyse vor Standortpolitik

Der fortgesetzte Steuerwettbewerb indiziert, dass der Versuch, die OECD und EU für die deutsche Abwehrstrategie zu instrumentalisieren, nicht aufgeht. Statt sich als Weltsteuerpolizei zu gerieren, sollte klarer definiert werden, wo deutsche Interessen liegen. So liegt auf der Hand, dass ein exportorientiertes Land kein Interesse an einer stärker am Bestimmungsland orientierten internationalen Ertragsteueraufteilung haben kann.⁴⁷ Deutschland scheint dies erst im Laufe des OECD-BEPS-Prozesses verstanden zu haben. Die aktuelle Diskussion in der EU zu den Vorschlägen einer *Digital Service Tax*⁴⁸ und digitalen Betriebsstätte („digitale Präsenz“)⁴⁹ zeigt die Eigen-dynamik des Themas. Zu Recht werden diese Initiativen von Deutschland aktuell nicht vorangetrieben,⁵⁰ aber sie sind in der Welt und binden Kapazität.⁵¹

Was also sind originär deutsche und unilateral erreichbare Interessen im Steuerwettbewerb? Das Steuerrecht kann zum einen positive Anreize für zusätzliche Investitionen setzen, es kann aber auch außersteuerliche Nachteile des deutschen Standortes, wie etwa die hohen Energiekosten,⁵² ausgleichen⁵³ oder wirtschaftliche Transformationsprozesse, etwa den Wandel von der traditionell stark anlagenorientierten deutschen Industrie hin zu digitalen Geschäftsmodellen, begünstigen. Denkbar ist auch die Beseitigung von Ineffizienzen des Kapitalmarktes und die Förderung von „Gründerkultur“, etwa durch steuerliche Begünstigung von sog. „Venture Capital“.⁵⁴ Schließlich könnte das Steuerrecht unterstützend zur Überwindung des Fachkräftemangels eingesetzt werden; in der jüngsten Fachkräftestrategie der Bundesregierung taucht dieser Aspekt allerdings nicht auf.⁵⁵

IV. Konkrete Maßnahmen

1. Notwendige Abschichtung bei begrenztem Entlastungsvolumen

Standortpolitische Steuerreformen stehen unter der Restriktion der Finanzierbarkeit. Unseriöse Finanzierung würde die Wirksamkeit standortpolitischer Maßnahmen empfindlich schwächen, denn im Steuerwettbewerb kommt auch Planungssicherheit entscheidende Bedeutung bei, insb. wenn es um die Gewinnung neuer Direktinvestitionen aus dem Ausland geht. Dementsprechend ist einer der zentralen Kritikpunkte der US-Steuerreform, dass sie verteilt über die nächsten zehn Jahre mit einem zusätzlichen Haushaltsdefizit von 1,5 Billionen

US-Dollar einhergeht; bezogen auf das Gesamtsteueraufkommen der USA bedeutet dies Mindereinnahmen von ca. 3,5%.⁵⁶ Ist die Finanzierung nicht gesichert, besteht die Gefahr, dass die entlastenden Maßnahmen alsbald wieder zurückgedreht werden. Folglich muss das Entlastungsvolumen auf das Finanzierbare begrenzt werden. Der *Altmaier-Plan* nennt immerhin 20 Mrd. € Entlastung p.a., was verglichen mit den 5 Mrd. €, auf die die Unternehmensteuerreform 2008 begrenzt war⁵⁷ und die zu den zahlreichen, bis heute hochstreitigen Gegenfinanzierungsmaßnahmen geführt hat,⁵⁸ enorm ist. Dennoch wird es Schwerpunktsetzungen bedürfen. Der Reformbedarf im (Unternehmen-)Steuerrecht ist groß:

- Modernisierung der Gruppenbesteuerung,
- Reform der Thesaurierungsrücklage des § 34a EStG,
- Beseitigung von Betriebsausgabenabzugsverboten und Verlustverrechnungsbeschränkungen,
- realitätsgerechte Zinstypisierung und
- AStG-Reform.

All das wären sinnvolle Maßnahmen. Im Standortwettbewerb geht es aber primär um Sichtbarkeit und Eindeutigkeit. Dies kann dazu führen, dass man sich auf einige wenige Maßnahmen beschränken muss.

2. Allgemeine tarifäre Maßnahmen und Unternehmensteuerstrukturreform

In Länderrankings wird Deutschland primär durch die hohe Tarifbelastung (KSt/SolZ/GewSt) zurückgeworfen, selbst wenn, wie etwa beim *European Tax Analyzer*,⁵⁹ die Bemessungsgrundlage einbezogen und Effektivsteuerbelastungen ermittelt werden. Dies spricht für eine Fokussierung auf den Tarif und die Verringerung des Abstands zu den wichtigsten Wettbewerbern. Dabei kann sich Deutschland an großen Wirtschaftsstandorten⁶⁰ orientieren, muss also nicht den durch kleine Mitgliedstaaten in Randlagen verfälschten EU-Durchschnitt von rund 20% anstreben. Ausreichen würde es, die Tarifbelastung auf einen Wert in der Nähe von 25% zu senken. Zur Abmilderung der Haushaltswirkungen ist eine über mehrere Jahre gestreckte Zielerreichung denkbar, wenn der Endwert von vornherein verbindlich festgelegt wird.

Zugrunde zu legen ist bei der Ermittlung der Zielgröße ein realistischer GewSt-Hebesatz und nicht ein nur bedingt aussagekräftiger, bundesweit gebildeter Durchschnittsbesatz.⁶¹ Dies wiederum wirft ein Schlaglicht auf das Grundproblem der deutschen Positionierung im Steuerwettbewerb: Den hohen GewSt-Anteil. Denn die Frage, *wie* eine Tarifsenkung in Deutschland erreicht werden kann, ist keineswegs trivial. Unproblematisch ist lediglich die Abschaffung des SolZ zur KSt. Es handelt sich freilich nicht primär um eine standortpolitische Maßnahme, sondern um eine *verfassungsrechtlich*

47 Zur sog. Destination-Based Corporate Cashflow Tax (DBCFT) siehe Becker/Englisch, Wirtschaftsdienst 2017 S. 103; Heinemann/Spengel, DB 17/2017 S. M5.

48 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21.03.2018, COM(2018) 148 final.

49 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21.03.2018, COM(2018) 147 final.

50 Ganz überwiegend kritische Reaktion s. etwa Eilers/Oppel, IStR 2018 S. 361 (370); Spengel, DB 15/2018 S. M4.

51 Aktuell wird auf EU-Ebene insbesondere auf Betreiben Frankreichs diskutiert, die Digital Service Tax zur Überbrückung einzuführen, bis die OECD eine Lösung präsentiert.

52 EEG-Umlage, Netzentgelte, Stromsteuer.

53 Zwar hat der Gesetzgeber durch die Ausnahmetatbestände im Stromsteuergesetz Voraussetzungen geschaffen, die es energieintensiven Unternehmen überhaupt noch ermöglichen, in Deutschland tätig zu werden. Dies reicht aber nicht aus, um insgesamt wettbewerbsfähige Energiepreise sicherzustellen.

54 Steuerliche Maßnahmen auf diesem Gebiet z.B. der – nie in Kraft getretene – § 8c Abs. 2 KStG i.d.F des MoRaKG vom 12.08.2008, BGBl. I 2008 S. 1672, oder § 3 Nr. 71 EStG (Steuerfreiheit i.H.v. 50.000 € für staatliche Zuschüsse zum Erwerb von Wagniskapitalgesellschaften, sog. INVEST-Zuschuss).

55 HB vom 02.11.2018 zur „Fachkräftestrategie der Bundesregierung“, S. 10.

56 Nach dem Budgetplan des Congressional Budget Office (CBO) von Januar 2017 wurden für die Jahre 2018 bis 2027 insg. 43.078 Billionen US-Dollar an Einnahmen auf Bundesebene prognostiziert, s. CBO, The Budget and Economic Outlook: 2017 to 2027, S. 2 (abrufbar unter: <http://hbfm.link/4438>).

57 BT-Drucks. 16/4841 S. 2.

58 Eklatant im Hinblick auf § 8c KStG, der vorwiegend als Gegenfinanzierungsmaßnahme begründet war, was jedoch verfassungsrechtlich unbeachtlich ist, BVerfG vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145 S. 106 = DB 2017 S. 1124, Tz. 150.

59 <http://hbfm.link/4439> (Abruf: 09.11.2018).

60 Spanien: 25%, Niederlande: 25%; Frankreich: 25% (ab 2022); Italien: 24%; Großbritannien: 19% (2018).

61 Lang, ifo Schnelldienst 4/2018 S. 12: Orientierung am durchschnittlichen Gewerbesteuerhebesatzes für Gemeinden über 50.000 Einwohner, der 2017 bei 453 Punkten lag.

gebotene, da die Kompetenzgrundlage des Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG für den allein vom Bund beanspruchten Zuschlag nach richtiger Auffassung spätestens mit dem vollständigen Auslaufen des Solidarpaktes II, d.h. mit Ablauf des Jahres 2021, entfällt.⁶² Standortpolitisch würde für sich allein betrachtet die hieraus resultierende Entlastungswirkung von 0,825% verpuffen. Einer so geringfügigen Entlastung kommt keine Signalwirkung zu.

Weitere Tarifsenkungen berühren das Nebeneinander von KSt und GewSt. Anstelle einer schlichten Absenkung des KSt-Satzes, z.B. auf 10%, werden aktuell Maßnahmen der Kompensation der GewSt-Belastung in der KSt diskutiert, entweder durch teilweise pauschale Anrechnung der GewSt auf die KSt nach dem Muster von § 35 EStG⁶³ oder partielle Anrechnung der tatsächlich gezahlten GewSt.⁶⁴ In jedem Fall würde das KSt-Aufkommen zulasten von Bund und Ländern gegenüber dem GewSt-Aufkommen weiter marginalisiert. Nur bei der (zusätzlich) denkbaren Streichung des Abzugsverbots der GewSt in § 4 Abs. 5b EStG würden auch die Gemeinden an den Kosten beteiligt werden.

Jede dieser Lösungen stellt eine Kapitulation gegenüber den Beharrungskräften der GewSt dar, obwohl gerade die Entwicklung seit 2008 zeigt, dass die Steuerstruktur mit dem hohen Anteil kommunaler Unternehmensteuer nicht wettbewerbsfähig ist,⁶⁵ denn Grund für den Anstieg der Belastung in diesem Zeitraum war der Anstieg der GewSt-Hebesätze. Die Gemeinden sind schlicht nicht in der Lage, im internationalen Steuerwettbewerb zu agieren. Sie sind „schwächstes Glied in der Kette“, weshalb es verfehlt ist, ihnen die Hauptverantwortung für den Standort zuzuweisen.

Hauptproblem im Standortwettbewerb bleibt damit die duale Struktur der deutschen Unternehmensbesteuerung. Dort, wo andere Staaten durch schlichte Senkung des KSt-Satzes reagieren können, fehlt es im zweigeteilten deutschen Unternehmensteuersystem an Spielräumen. Hieraus lässt sich nur eine Folgerung ziehen: *Zentrale* standortpolitische Maßnahme ist und bleibt die Reform der GewSt. Sie ist nicht nur notwendig, um weitere Tarifentlastungen vorzubereiten, sondern hat auch erhebliches Vereinfachungspotenzial. Gelöst wäre das Problem von Anrechnungsüberhängen in der Hinzu-rechnungsbesteuerung.⁶⁶ Zudem würde die Umwandlung der GewSt in einen kommunalen Zuschlag zur KSt die Anschlussfähigkeit in der europäischen Harmonisierungsdiskussion sichern, denn diese beschränkt sich auf die KSt,⁶⁷ was Deutschland stets vor schwierige Fragen der Schlussfolgerungen für die GewSt stellt.⁶⁸

62 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 2 Rn. 6; Wiss. Beirat Ernst & Young, DStR 2014 S. 1309 (1311 ff.); Kube, DStR 2017 S. 1792 (1797 ff.); Kube, FR 2018 S. 408 (409), der allerdings eine Streckung der Abschaffung über mehrere Jahre für verfassungsrechtlich zulässig erachtet. Vgl. die – allerdings das Streitjahr 2007 betreffende – neuerliche Vorlage des FG Niedersachsen vom 21.08.2013 – 7 K 143/08, DStRE 2014 S. 534 ff. (Az. BVerfG: 2 BvL 6/14); a.A. Bach, DB 30/2018 S. M4.

63 BMWi, 10-Punkte-Aktionsprogramm.

64 BDI, a.a.O. (Fn. 37), S. 9.

65 Zwar existieren auch in anderen föderal organisierten Staaten wie der Schweiz und den USA unterhalb der bundesstaatlichen Ebene regionale Steuern, z.T. auch in beträchtlichem Ausmaß, allerdings sind diese in der Regel nicht auf lokaler, sondern auf regionaler Ebene (Kantone, Provinzen, Bundesstaaten) angesiedelt, sodass größere haushalterische und gesetzgeberische Spielräume bestehen, um Wettbewerbspolitik zu betreiben.

66 § 7 Satz 7 GewStG entgegen BFH vom 11.03.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015 S. 1090 = DB 2015 S. 1077.

67 Siehe z.B. Art. 3 ATAD: Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen.

68 Im Kontext der ATAD siehe Hey, StuW 2017 S. 252 f.

An GewSt-Reformvorschlägen⁶⁹ fehlt es nicht. Was fehlt, ist der politische Wille, eine derartige Reform gegen die erheblichen Widerstände der Kommunallobby durchzusetzen. Ohne ein Übergangsregime,⁷⁰ das Verliererkommunen kompensiert, wird ein neuerlicher Reformvorstoß nicht erfolgreich sein. Derartige finanzielle Kompensationen werden zulasten des Haushalts des Bundes bzw. der Länder gehen. Schon deshalb sollte man sich nicht auf Hilfslösungen einer Anrechnung der GewSt zulasten des KSt-Aufkommens einlassen, ohne diese mit den notwendigen Strukturreformen zu verbinden. Ebenso klar ist, dass weitere Absenkungen der Tarifbelastung von KapGes. für Personennunternehmen nachvollzogen werden müssen. In diesem Kontext könnte, alternativ zu einer Anpassung von § 34a EStG, erneut über eine Öffnung der KSt zumindest für Personenhandelsgesellschaften nachgedacht werden.⁷¹

3. Gezielte Anreize für Forschung und Entwicklung und Arbeitsmigration

a) FuE-Förderung

Neben allgemeinen Tarifmaßnahmen kommen gezielte Anreize in Betracht. Braucht Deutschland eine Patentbox? Diese Frage stellt sich insb. vor dem Hintergrund der seit über einem Jahrzehnt geführten Diskussion steuerlicher Forschungsförderung,⁷² wobei hier in der Vergangenheit stets inputorientierte Förderregime einer steuerlichen Begünstigung von Forschungsaufwand, namentlich durch Steuergutschriften, im Vordergrund standen. Sie sind unter Effizienzgesichtspunkten den outputorientierten Patentboxen vorzuziehen.⁷³

Unabhängig davon, welchem Modell der Vorzug gegeben wird (eine Patentbox müsste OECD-nexus-konform⁷⁴ sein), sind zunächst die standortpolitischen Ziele konkret zu benennen, die sich sodann in der Ausgestaltung niederschlagen müssen. Wenig realistisch ist es, infolge der steuerlichen Förderung in nennenswertem Umfang Forschungsaktivitäten aus dem Ausland nach Deutschland zu ziehen. Dafür müsste die Vergünstigung extrem großzügig bemessen sein. Es ist indes kaum vorstellbar, dass Deutschland in den Wettbewerb der EU-Forschungssteueroasen eintritt, der sich auf dem Niveau niedrig-einstelliger Effektivsteuersätze bewegt.⁷⁵ Erreichbarer erscheint eine Entlastung, die in erster Linie darauf abzielt, zusätzliche Forschungsaktivität deutscher Unternehmen in Deutschland anzuregen bzw. die Abwanderung ins Ausland zu verhindern. Verhindert werden muss, dass der deutsche Forschungsstandort aus steuerlichen Gründen inakzeptabel wird, was mit geringeren Entlastungen zu erreichen sein

69 Aktueller Überblick bei Müller-Gattermann, FR 2018 S. 389 (397 ff.); ferner Wagschal/v. Wolfersdorff, in: Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae (Hrsg.), ifSt-Schrift 508 (2016), S. 54 ff. mit einer Umfrage unter 686 Bürgern zu den Gründen für das Scheitern der Reformbemühungen.

70 Zu den bundesstaatlichen Verteilungskonflikten einer Gewerbesteuerreform Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, Reform des bundesstaatlichen Finanzausgleichs, 01/2015, S. 38 ff.

71 Aktuell s. den Vorstoß des IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2017 (<http://hbfm.link/4440> [Abruf: 09.11.2018]); Überblick zu Vorschlägen einer rechtsformneutral(er)en Unternehmensbesteuerung s. Desens, in: HHR, Einf. KStG Anm. 173 ff. (Aug. 2014); zu Optionsmöglichkeiten Anm. 185 (Aug. 2014).

72 Siehe insb. Arbeitsgruppe „Steuerliche FuE-Förderung“ der Forschungsunion Wirtschaft – Wissenschaft.

73 Englisch, StuW 2017 S. 331 (339 f.). Für eine über die Lohnsteuer verrechnete Steuergutschrift s. auch den Antrag von Nordrhein-Westfalen, BR-Drucks. 310/18 S. 2.

74 Siehe Fn. 14.

75 Überblick Raab, SWI 2018 S. 125 (128 f.); Dölker, BB 2017 S. 2906 (2908 ff.).

dürfte. Bei einer steuerwettbewerbpolitischen Zielsetzung darf die Maßnahme zudem nicht auf KMU-Unternehmen beschränkt werden, da hier die Gefahr der Abwanderung von Forschungsaktivität in Patentboxen-Staaten geringer ist als bei größeren international operierenden Unternehmen. Damit wird auch deutlich, dass eine standortpolitisch sichtbare FuE-Maßnahme (zunächst) mit erheblichen Mindereinnahmen einhergehen würde. Dies birgt die Gefahr, dass der Gesetzgeber versucht sein wird, fiskalisch begründete Begrenzungen einzuziehen, die die Maßnahmen zum einen komplizierter, zum anderen – wenn sie im Hinblick auf die erhofften Anreizwirkungen unzutreffend bemessen sind – weniger effizient machen.

b) Arbeitsanreize

Bisher wenig diskutiert wird der Einsatz des Steuerrechts zur Gewinnung von Fachkräften, obwohl der Fachkräftemangel eines der beherrschenden Themen aktueller Wirtschaftspolitik ist. Möglicherweise bedarf es hier eines fundamentalen Politikwechsels. Während es in den vergangenen Jahrzehnten um die steuerliche Privilegierung von Kapital- gegenüber Arbeitseinkommen ging (Abgeltungsteuer, „duale ESt“), könnte es nun an der Zeit sein für eine steuerliche Entlastung von Arbeit.⁷⁶ Dabei geht es zum einen darum, inwiefern die geltende Tarifstruktur zusätzliches Arbeitsangebot in Form von Mehrarbeit und Überstunden hemmt, zum anderen um gezielte Maßnahmen zur Anwerbung ausländischer Fachkräfte.

Verfehlt ist vor diesem Hintergrund das geplante Abschmelzmodell für den SolZ. Durch Verschiebung der Freigrenze auf rund 17.000 €⁷⁷ kommt es gerade bei besonders qualifizierten Arbeitnehmern im Bruttolohnintervall zwischen 72.000 € und 79.000 € zu Grenzbelastungen von knapp 65%.⁷⁸ Der Gesetzgeber sollte nicht nur aus verfassungsrechtlichen Gründen, sondern auch zur Vermeidung negativer Anreize für zusätzliches qualifiziertes Arbeitsangebot derartige Tarifsprünge unterlassen.⁷⁹

Neben Anreizen für Mehrarbeit kann die Arbeitsmigration gezielt steuerlich gefördert werden.⁸⁰ Derartige Anreizsysteme sind mittlerweile recht weit verbreitet; sie finden sich etwa in den Niederlanden,⁸¹ der Schweiz,⁸² Italien⁸³ Schweden und Spanien⁸⁴ und als *Remittance Base* für sog. *non-domiciled* Stpfl. in Großbritannien.⁸⁵ Soweit die Vergünstigung wie in Großbritannien darin besteht, den Zugezogenen nur mit seinem inländischen Einkommen zu besteuern, basiert der Steuervorteil – insb. bei Besteuerungsverzicht von Quellenstaat und ursprünglichem Wohnsitzstaat – auf der Entstehung weißer Einkünfte und birgt erhebliches Gestaltungspotenzial. Unproblematischer erscheinen steuerliche Lohnsubventionen. Bemessungsgrundlagenabzüge für Zugezogene wären

zwar ähnlichen gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt wie § 3b EStG,⁸⁶ sind als standortpolitische Maßnahmen aber rechtfertigungsfähig, zumal empirische Studien belegen, dass derartige Maßnahmen durchaus effizient sind.⁸⁷

4. Rücknahme von Abwehrmaßnahmen, insb. AstG-Reform

Schließlich stellt sich die Frage nach einer Revision des gegen Steuerwettbewerb und Gewinnverlagerungen gerichteten deutschen Abwehrsystems. Auch hier bedürfte es vor konkreten Maßnahmen einer Überprüfung der Zielsetzung. Dies gilt namentlich für die Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AstG. Es ist kaum vorstellbar, dass ein vor knapp 50 Jahren erlassenes und strukturell nie grundlegend reformiertes Maßnahmegesetz wie das AstG noch die richtige Positionierung im Steuerwettbewerb des Jahres 2018 darstellt.⁸⁸ Dabei ist zunehmend unklar, welche Zwecke das AstG aktuell verfolgt. Geht es noch um die ursprünglich beabsichtigte Missbrauchsvermeidung?⁸⁹ Oder sollen generell Vorteile eines Steuersatzgefälles abgeschöpft werden? Aus wettbewerblicher Sicht ließe sich aber auch umgekehrt fragen, ob nicht in Deutschland ansässigen Unternehmen in bestimmtem Umfang ermöglicht werden sollte, niedrigere Steuern im Ausland auszunutzen, um Wettbewerbsnachteile zu verhindern. Ohne die US-Steuerreform verklären zu wollen, ist eine GILTI, die eben nicht zum Heraufschleusen auf das US-Steuerniveau, sondern zu einer ermäßigten Belastung i.H.v. rund 13% führt, eine Konzession an die Wettbewerbsfähigkeit von US-*Multinationals* bei gleichzeitiger Verfolgung fiskalischer Interessen.⁹⁰ Eigentlich hätten diese Fragen vor der Zustimmung zur ATAD diskutiert werden müssen. Doch verbleiben im Mindestschutzkonzept (Art. 3 ATAD) und im Rahmen der in der ATAD ausdrücklich vorgesehenen Alternativen⁹¹ Spielräume, die nach wie vor für unterschiedliche Zielsetzungen Raum lassen.

Irritierend ist, dass der Gesetzgeber trotz der zum 31.12.2018 ablaufenden Frist bisher kein ATAD-Umsetzungsgesetz vorgelegt hat. Er mag davon ausgehen, es bestehe kein Umsetzungsbedarf, da das deutsche AstG grds. über die ATAD-Vorgaben hinausgeht und Art. 3 ATAD auch konzeptionelle Unterschiede zu rechtfertigen scheint.⁹² Doch zwingen diese konzeptionellen Unterschiede (z.B. Passivkatalog der ATAD, Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AstG) sehr wohl zu Anpassungen, insb. bezüglich der Behandlung von Lizenz- und Dividendeneinkünften der Zwischengesellschaft.

I.Ü. besteht jenseits der ATAD massiver *primärrechtlicher*⁹³ Handlungsbedarf. So ist die Absenkung der 25%-Niedrigsteuerschwelle in § 8 Abs. 3 AstG nicht nur ein wichtiges Eingeständnis der veränderten standortpolitischen Rahmen-

76 In diese Richtung bereits Schön, FR 2014 S. 93 (94).

77 Hierzu Kube, FR 2018 S. 408 (410).

78 Broer, BB 2018 S. 1058 (1060).

79 Kube, FR 2018 S. 408 (409 f.); Wernsmann, NJW 2018 S. 916 ff.

80 In diese Richtung auch bereits Schön, FR 2014 S. 93 (94).

81 Bal/Offermanns, R&D Tax Incentives in Europe, European Taxation 2012, S. 17 (169 ff.); de Vries, New Tax Regime for Expatriates: 30% Allowance, European Taxation 2001, S. 172.

82 Mutis, Bulletin for International Taxation 2018, Onlineveröffentlichung (<http://hbfm.link/4441>) [Abruf: 09.11.2018].

83 Beretta, Bulletin for International Taxation 2017 S. 437.

84 Gabarró, Tax Notes International 2014 S. 71.

85 Hierzu Levedag, IWB 2011 S. 775.

86 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl. 2003, S. 714 ff., 753 f.; Kanzler, in: HHR, EStG/KStG, § 3b EStG Anm. 5 f. (Sept. 2013).

87 Kleven et al., Quarterly Journal of Economics 1/2014 S. 333 ff. (untersucht für Dänemark); Del Carpio, Global Migration of Talent and Tax Incentives: Evidence from Malaysia's Returning Expert Program, The World Bank, 2016. Allgemein zum Einfluss von Steuersatzunterschieden auf die Arbeitsmobilität Moretti/Wilson, American Economic Review 2017 S. 1858 ff.

88 Ähnlich Haase, AstG/DBA, 3. Aufl. 2016, Teil I, Einleitung, Rn. 2 ff.

89 BT-Drucks. VI/2883 S. 14. Allerdings spricht die Gesetzesbegründung nicht explizit von „Missbrauch“, sondern von „ungerechtfertigten Steuervorteilen“. Zur Intention des historischen Gesetzgebers Schaumburg, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 13.2 ff.; Jacobsen, IStR 2018 S. 433 f.

90 Siehe zuvor II.2.

91 Z.B. Art. 7 Abs. 3 und 4 ATAD.

92 Zu einer anderen Lesart des Mindestschutzkonzepts Hey, StuW 2017 S. 248 (250 ff.).

93 Zum daneben möglicherweise bestehenden verfassungsrechtlichen Reformbedarf Jacobsen, IStR 2018 S. 433 ff.

bedingungen, sie ist vielmehr auch ein Gebot der Grundfreiheiten. Nach der Rspr. des EuGH können durch das AStG begründete Nachteile nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie der Missbrauchsvermeidung dienen.⁹⁴ Zwar darf sich der Gesetzgeber hierfür des Instruments der Typisierung bedienen, nicht ausreichend ist indes die bloße Exkulpationsmöglichkeit, wie sie in § 8 Abs. 2 AStG geschaffen wurde, wenn der Tatbestand selbst nicht auf Missbrauchstypisierung beschränkt ist. Ein auslösender Steuersatz, der sogar über der kombinierten inländischen Tarifbelastung von 22,825%⁹⁵ liegen kann, wird dieser Anforderung nicht gerecht. Dieselben Vorbehalte gelten gegenüber dem § 8 Abs. 1 KStG zugrunde liegenden Aktiv-/Passiv-Konzept, das jegliche Einkunft, die nicht im Katalog des § 8 Abs. 1 AStG enumeriert ist, automatisch zu passiven Einkünften macht, und zwar auch soweit sie aus neuen und deshalb nicht im Katalog des § 8 Abs. 1 AStG enthaltenen Geschäftsmodellen stammen,⁹⁶ die mit Aktivität im Zielstaat verbunden und nicht steuerlich motiviert sind. Auch die nicht auf die gesellschaftsrechtliche Einflussnahmemöglichkeit, sondern auf das Ausmaß der Inländerbeteiligung abstellende Beherrschungskonzeption des § 7 Abs. 1, 6 AStG ist nicht Ausdruck einer Missbrauchsvermutung.⁹⁷ Gleichzeitig führt der derzeitige Verzicht auf ein gesellschaftsrechtliches Beherrschungserfordernis dazu, dass die Hinzurechnungsbesteuerung in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, da es hierfür nach Maßgabe der Rspr. des

94 EuGH vom 12.09.2006 – Rs. C-196/04, Cadbury Schweppes, ECLI:EU:C:2006:54 = DB 2006 S. 2045, Rn. 64; zu der hieraus folgenden fortbestehenden Unionsrechtswidrigkeit des AStG Schaumburg, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 13.142.

95 15% Körperschaftsteuer, zzgl. Solidaritätszuschlag und 200 Punkte Mindestbesatz nach § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG.

96 Ausdrücklich begrüßt, aber ohne europarechtliche Würdigung von Jacobsen, IStR 2018 S. 433 (440).

97 Siehe im Unterschied hierzu Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Buchst. a ATAD, wonach eine Beherrschung grds. voraussetzt, dass der Stpfl. selbst oder zusammen mit einem verbundenen Unternehmen unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Stimmrechte hält.

EuGH unabhängig von der tatsächlichen Beteiligungshöhe ausreicht, dass die inkriminierte Norm tatbestandlich keine einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft vermittelnde Mindestbeteiligung erfordert.⁹⁸ Sollte der Gesetzgeber am bisherigen Beherrschungskonzept festhalten, müsste jedenfalls der Anwendungsbereich der Exkulpationsmöglichkeit des § 8 Abs. 3 AStG auf Drittstaatsverhältnisse ausgedehnt werden;⁹⁹ die Anwendung der Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV¹⁰⁰ scheidet aus.

V. Fazit

Trotz des Anbruchs einer neuen Ära internationaler Kooperation und der Verabschiedung zahlreicher EU-Richtlinien zur Bekämpfung der Folgen des Steuerwettbewerbs bleibt Standortpolitik primär eine nationale Aufgabe. Deutschland muss daher seine eigene Position im internationalen Steuerwettbewerb finden und nationale Ziele definieren. Dabei ist nicht davon auszugehen, dass sich auf OECD- oder EU-Ebene der Wettbewerbsdruck nennenswert begrenzen lässt. In jedem Fall sollte Deutschland von dem Versuch Abstand nehmen, seine Ziele unreflektiert über die EU durchzusetzen. Diese Strategie ist durch den Verlust von Handlungsoptionen nach Harmonisierung teuer erkauft.

Redaktionelle Hinweise:

Zur US-Steuerreform vgl. auch

- *Bärsch/Spengel/Olbert*, Analyse der neuen internationalen Unternehmensbesteuerung in den USA, DB 2018 S. 1815 = DB1274269;
- *Maywald*, Tax Cuts and Jobs Act: Bedeutung der US-Steuerreform für ausländische Investoren, DB 2018 S. 279 = DB1260265.

98 EuGH vom 13.11.2012 – Rs. C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, ECLI:EU:C:2012:707, Rn. 99.

99 In diese Richtung auch Quilitzsch/Engelen, FR 2018 S. 293 (298)

100 Enge Auslegung siehe EuGH vom 17.10.2013 – Rs. C-181/12, Welte, ECLI:EU:C:2013:662 = DB 2013 S. 2485, Rn. 29; vom 20.09.2018 – Rs. C-685/16, EV, ECLI:EU:C:2018:743, Rn. 79 f.

Umsatzsteuer

»DB1288465

RiBFH Dr. Gerhard Michel, München

Aktuelle Rechtsprechung zu den Rechnungsanforderungen für den Vorsteuerabzug

RiBFH Dr. Gerhard Michel ist Richter des V. Senats des BFH.
Kontakt: autor@der-betrieb.de

Der Vorsteuerabzug ist das Kernelement des USt-Rechts. Nach bisherigem Verständnis setzt er eine vollständige und ordnungsgemäße Rechnung voraus. Der Beitrag stellt die aktuell geltende Rechtslage unter Berücksichtigung der aktuellen Finanzrechtsprechung dar. Dabei findet auch das am 21.11.2018 veröffentlichte EuGH-Urteil in der Rs. Vădan Eingang in die Betrachtung.

I. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

1. Rechtsgrundlagen

Die Voraussetzungen für den bedeutendsten Fall des Vorsteuerabzugs sind national in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 UStG normiert, die unionsrechtliche Grundlage dafür ergibt sich aus Art. 168 Buchst. a MwStSystRL und Art. 178 Buchst. a, der auf eine gem. Titel XI Kap. 3 Abschn. 3-6 ausgestellte Rechnung und damit auf Art. 219a-240 MwStSystRL verweist. Dabei regeln § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und Art. 168 Buchst. a die Voraussetzungen für die Entstehung des Vorsteuerabzugs, während aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG sowie