

Prof. Dr. iur. habil. Michael Stöber



Update Internationales Steuerrecht

Aktuelle Auswirkungen des Europarechts

9. Hamburger Steuerdialog

Hamburg, 12. April 2018

1. Gesetzgebung

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke

- Art. 4 RL zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD I) (RL [EU] 2016/1164 v. 12.07.2016, ABl. EU Nr. L 193, S. 1)

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- RL-Vorschlag der EU-Kommission v. 21.06.2017 zur Einführung einer EU-weiten Anzeigepflicht durch Änderung der Amtshilfe-RL (Vorschlag für eine RL zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017) 335 final)

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke

- bisher: bei Gewinneinkünften nationale Zinsschranke gem. § 4h EStG, § 8a KStG
- eingeführt durch Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (Gesetz v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, S. 2129)
- **rechtsformneutral**
 - für alle unbeschränkt oder beschränkt ESt-Pfl.
 - über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für alle unbeschränkt oder beschränkt KSt-Pfl. (hier aber Sondervorschrift des § 8a KStG)

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- Grundsatz: Zinsaufwendungen (→ § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG) eines Betriebs **abziehbar**
 - in Höhe des **Zinsertrags** (→ § 4h Abs. 3 Satz 3 EStG)
 - darüber hinaus nur bis zur Höhe des **verrechenbaren EBITDA** (*earnings before interest, tax, depreciation and amortization* → § 4h Abs. 1 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 EStG)
 - i. Ü. **nicht** abziehbar

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



■ verrechenbares EBITDA:

maßgeblicher Gewinn (§ 4h Abs. 3 Satz 1 EStG)

bzw. maßgebliches Einkommen (§ 8a Abs. 1 Satz 1, 2 KStG)

+ Zinsaufwendungen (§ 4 Abs. 3 Satz 2, 4 EStG)

+ Sofortabschreibungen auf GWG (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG)

+ Abschreibungen auf Sammelposten (§ 6 Abs. 2a Satz 2 EStG)

+ Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG)

./. Zinserträge (§ 4 Abs. 3 Satz 3, 4 EStG)

= steuerliches EBITDA

davon 30 %

= verrechenbares EBITDA

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- § 4h Abs. 1 Satz 3–6 EStG: EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag
- **EBITDA-Vortrag:** auf fünf Wirtschaftsjahre begrenzt
- **Zinsvortrag:** keine zeitliche Grenze, aber: schädlicher Beteiligungserwerb, § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG i. V. m. § 8c KStG
- **Wegfall** von EBITDA-Vortrag und Zinsvortrag
 - bei Betriebsaufgabe oder -übertragung (§ 4h Abs. 5 Satz 1 EStG)
 - bei Ausscheiden als Mitunternehmer (§ 4h Abs. 5 Satz 2 EStG)

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



■ Befreiung von der Zinsschranke:

- **Freigrenze** nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG:
Schuldzinsüberhang < **3 Mio. €**
- ***stand alone*-Klausel**, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG
 - Betrieb **nicht konzernzugehörig** i. S. d. § 4h Abs. 3 Satz 5, 6 EStG
 - Ausnahme für Körperschaften: schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung i. S. d. § 8a Abs. 2 KStG
- ***escape*-Klausel**, § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG
 - Betrieb zwar konzernzugehörig, aber günstiger **Eigenkapitalvergleich**
 - Ausnahme für Körperschaften: schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung i. S. d. § 8a Abs. 3 KStG

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- **verfassungsrechtliche Bedenken:** Verstoß gegen
 - Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG)
 - Leistungsfähigkeitsprinzip, objektives Nettoprinzip
 - Rechtsstaats- und Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1, 3 GG), insbes.: Gebot der Normenklarheit

- Rspr. des BFH:
 - BFH, Beschl. v. 18.12.2013 – I B 85/13, BStBl. II 2014, 947: ernstliche Zweifel an Verfassungsmäßigkeit → AdV
 - BFH, Beschl. v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301: Vorlage an BVerfG

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- RL zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (Anti-Tax Avoidance Directive – **ATAD I**) (RL [EU] 2016/1164 v. 12.07.2016, ABl. EU Nr. L 193, S. 1):
Einführung einer **europäischen Zinsschranke**
- Art. 1: für alle Steuerpflichtigen, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten **körperschaftsteuerpflichtig** sind
- **Art. 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen**
(1) Überschüssige Fremdkapitalkosten sind in dem Steuerzeitraum, in dem sie anfallen, nur bis zu **30 %** des Ergebnisses des Steuerpflichtigen vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (**EBITDA**) abzugsfähig ...

- **Art. 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen**
 - (3) Abweichend von Absatz 1 kann dem Steuerpflichtigen Folgendes gewährt werden:
 - a) das Recht auf Abzug der überschüssigen Fremdkapitalkosten in Höhe von **bis zu 3 000 000 EUR**;
 - b) das Recht auf vollständigen Abzug der überschüssigen Fremdkapitalkosten, sofern es sich bei dem Steuerpflichtigen um ein **eigenständiges Unternehmen** handelt ...

Für die Zwecke von Unterabsatz 1 Buchstabe b bezeichnet der Ausdruck „eigenständiges Unternehmen“ einen Steuerpflichtigen, der **nicht Teil einer zu Rechnungslegungszwecken konsolidierten Gruppe** ist und der weder über ein verbundenes Unternehmen noch über eine Betriebsstätte verfügt.

■ Art. 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen

(5) Ist der Steuerpflichtige ... ein **Mitglied einer konsolidierten Gruppe**, so kann ihm das Recht auf Folgendes gewährt werden:

- a) entweder vollständiger Abzug seiner überschüssigen Fremdkapitalkosten, wenn er nachweisen kann, dass das **Verhältnis zwischen seinem Eigenkapital und seinen Gesamtvermögenswerten** gleich hoch oder höher ist als das entsprechende Verhältnis auf Ebene der Gruppe, wobei folgende Bedingungen gelten:
- i) Das Verhältnis zwischen Eigenkapital und Gesamtvermögenswerten des Steuerpflichtigen gilt als gleich hoch ..., wenn das Verhältnis ... **bis zu zwei Prozentpunkte darunter** liegt; und
 - ii) alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten werden nach derselben Methode bewertet wie in den in Absatz 8 genannten konsolidierten Abschlüssen ...

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- **Art. 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen**
 - (6) Der Mitgliedstaat des Steuerpflichtigen kann ... Vorschriften vorsehen ...
 - c) für den zeitlich unbegrenzten **Vortrag** der überschüssigen Fremdkapitalkosten und den auf höchstens fünf Jahre begrenzten Vortrag des ungenutzten Zinsabzugspotenzials, die/das im laufenden Steuerzeitraum nicht gemäß den Absätzen 1 bis 5 abgezogen werden können/kann.

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- **Konsequenzen in Bezug auf Körperschaftsteuersubjekte:**
 - nach Rspr. des BVerfG keine Prüfung am Maßstab der Grundrechte des GG:
 - BVerfG, Beschl. v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (378 ff., 387) – Solange II
 - BVerfG, Urt. v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, BVerfGE 89, 155 (174 f.) – Maastricht
 - BVerfG, Beschl. v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (161 ff.) – Bananenmarkt

1.1. Einführung einer europäischen Zinsschranke



- **Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh)**
v. 07.12.2000 in der Fassung der Bekanntmachung v. 12.12.2007,
ABl. EU Nr. C 303 v. 14.12.2007, S. 1
→Anerkennung eines unionsrechtlichen
Leistungsfähigkeitsprinzips?
- **Art. 20 GRCh Gleichheit vor dem Gesetz**
Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich.
- **Art. 51 GRCh Anwendungsbereich**
(1) ¹Diese Charta gilt für die Organe, Einrichtungen und
sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des
Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich
bei der Durchführung des Rechts der Union ...

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- **Vorgeschichte:** Entwurf eines § 138a AO im **JStG 2008** (BR-Drucks. 544/1/07, S. 64 ff.)
- **Zweck der Regelung:** „Die Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen dient dem gleichmäßigen Steuervollzug. Die Finanzverwaltung kann damit auch **legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen** früher als bisher erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene ergreifen oder **Maßnahmen gesetzgeberischer Art** anregen. Dies dient der Wahrung der **Gleichmäßigkeit der Besteuerung** und der Vermeidung struktureller Erhebungsdefizite aufgrund nicht abgestimmter Steuerrechtsordnungen.“ (BR-Drucks. 544/1/07, S. 69)
- **Vorbild:** „Mit der Einführung einer Meldepflicht folgt Deutschland einem internationalen Trend, der von den **angelsächsischen Ländern** in Gang gesetzt wurde, wie Großbritannien, USA und Kanada.“ (BR-Drucks. 544/1/07, S. 71)

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



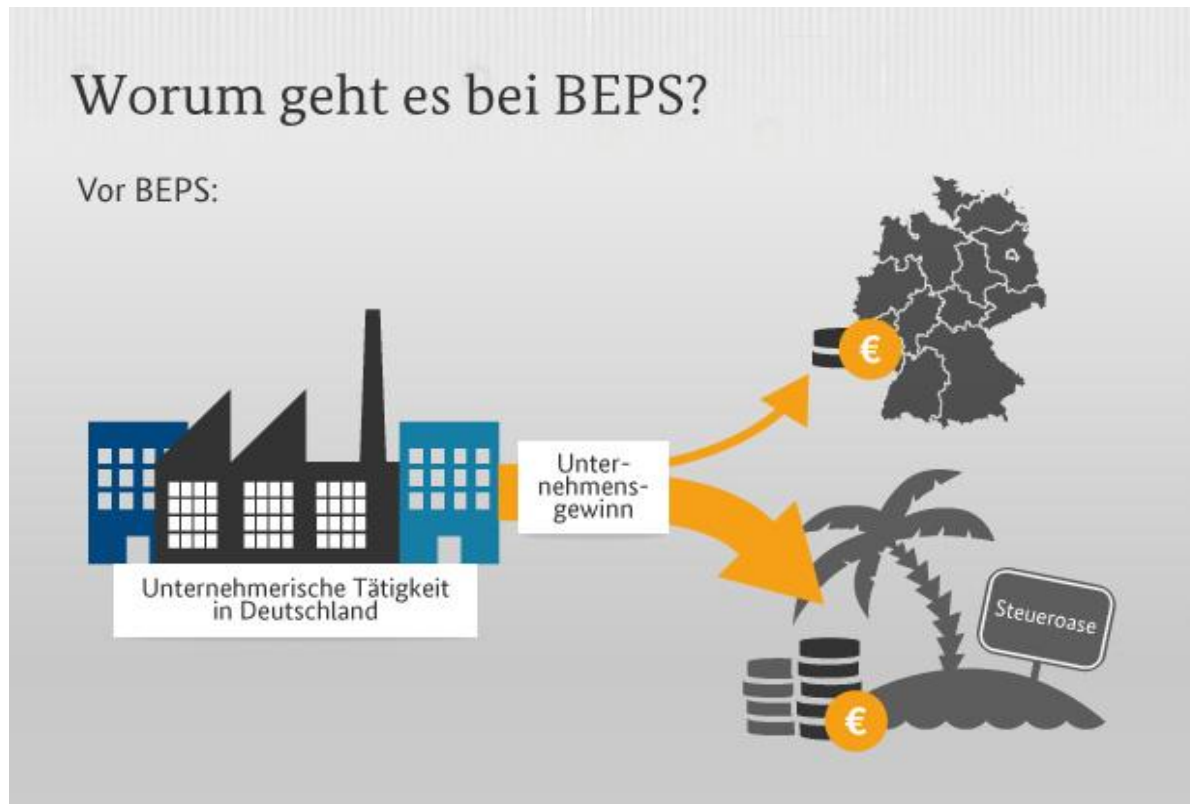
- **Kritik** am damaligen Entwurf einer nationalen Anzeigepflicht: **Unvereinbarkeit mit deutschem Verfassungsrecht**
- **Bestimmtheitsgrundsatz** → Art. 103 Abs. 2 GG
- **Berufsfreiheit**, Art. 12 Abs. 1 GG
 - zwar nur Berufsausübungsbeschränkung
 - aber: Nähe zu Berufswahlbeschränkung
 - zudem: massiver Eingriff in Kernbereich des Mandatsverhältnisses
 - *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370 (2374): „Indienstnahme der Steuerberater als einer Art verlängerter Arm des Finanzamtes“

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- BVerfG, Beschl. v. 14.04.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (250):
Es solle nicht verkannt werden, „daß es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht.“
- BFH, Urt. v. 12.09.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 (159):
„Die Steuerpflichtigen sind grundsätzlich frei, ihre rechtlichen Verhältnisse so zu gestalten, daß sich eine geringere Steuerbelastung ergibt.“
- *Felix*, Stbg 1996, 200 (202): aus Art. 2 Abs. 1 GG Grundrecht auf Steuervermeidung und Steuerminimierung

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen (**Base Erosion and Profit Shifting – BEPS**)



© Bundesministerium der Finanzen

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- Juli 2013: **Anti-BEPS-Aktionsplan** der OECD und der G 20-Staaten
 - **Aktionspunkt 12: Mandatory Disclosure Rules**
 - März 2015: Final Report zu Aktionspunkt 12: Mandatory Disclosure Rules
http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en
- Beschluss des Bundesrats v. 23.05.2014 (BR-Drucks. 205/14)

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- **Anti-BEPS-RL/Anti Tax Avoidance Directive (ATAD I)**
(RL [EU] 2016/1164 v. 12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken, ABl. EU Nr. L 193 v. 19.07.2016, S. 1)
 - Begrenzung des Zinsabzugs
 - Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung
 - allgemeine Missbrauchsregelung
 - Hinzurechnungsbesteuerung
 - daneben: Ergänzung der Amtshilfe-Richtlinie

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- Mitte 2016: Gutachten des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen



- Februar 2018: Gegengutachten von *Johanna Hey* im Auftrag der BStBK
(https://www.bstbk.de/de/presse/news/2018-03-01_BStBK-Gutachten_zu_Anzeigepflichten/index.html)

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- **21.06.2017:** RL-Vorschlag der **EU-Kommission** zur Einführung einer **EU-weiten Anzeigepflicht** durch Änderung der Amtshilfe-RL
(Vorschlag für eine RL zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle, COM(2017) 335 final)
- Ziel: Bekämpfung „**aggressiver Steuerplanung**“
(49 x in Entwurfsbegründung)

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Art. 3 AmtshilfeRL-E Begriffsbestimmungen

18. „grenzüberschreitendes Modell“ ein Modell oder eine Reihe von Modellen in mehr als einem Mitgliedstaat oder in einem Mitgliedstaat und einem Drittland, wobei mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- a) Nicht alle an dem Modell oder der Reihe von Modellen beteiligten Parteien sind im selben Rechtsraum steuerlich ansässig;
- b) eine oder mehrere der an dem Modell oder der Reihe von Modellen beteiligten Parteien ist/sind gleichzeitig in mehreren Rechtsräumen steuerlich ansässig;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Art. 3 AmtshilfeRL-E Begriffsbestimmungen

- c) eine oder mehrere der an dem Modell oder der Reihe von Modellen beteiligten Parteien geht/gehen in einem anderen Rechtsraum über eine in diesem Rechtsraum ansässige Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten nach, und das Modell oder die Reihe von Modellen ist Teil der Geschäftstätigkeiten der Betriebsstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeiten aus;
- d) eine oder mehrere der an dem Modell oder der Reihe von Modellen beteiligten Parteien geht/gehen in einem anderen Rechtsraum über eine nicht in diesem Rechtsraum ansässige Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten nach, und das Modell oder die Reihe von Modellen ist Teil der Geschäftstätigkeiten der Betriebsstätte oder macht deren gesamte Geschäftstätigkeiten aus;
- e) ein solches Modell oder eine Reihe solcher Modelle hat auf mindestens zwei Rechtsräume steuerliche Auswirkungen;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Art. 3 AmtshilfeRL-E Begriffsbestimmungen

19. „meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell“ jedes grenzüberschreitende Modell oder jede Reihe grenzüberschreitender Modelle, das/die **mindestens eines der in Anhang IV aufgeführten Kennzeichen** aufweist;

20. „Kennzeichen“ ein typisches Merkmal oder eine typische Eigenschaft eines Modells oder einer Reihe von Modellen, das/die in Anhang IV aufgeführt ist;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



ANHANG IV AmtshilfeRL-E KENNZEICHEN („hallmarks“)

Allgemeine und spezifische Kennzeichen gemäß Kategorie B können nur berücksichtigt werden, wenn sie den „Main benefit“-Test erfüllen.

„Main benefit“-Test

Das Testkriterium gilt als erfüllt, wenn der **Hauptvorteil** eines Modells bzw. einer Reihe von Modellen darin besteht, einen **Steuervorteil** zu erlangen, sofern nachgewiesen werden kann, dass dieser Vorteil das Ergebnis ist, das von einem derartigen Modell bzw. derartigen Modellen zu erwarten ist, z. B. durch Nutzung der spezifischen Struktur des Modells oder der Reihe von Modellen.

A. Allgemeine Kennzeichen

1. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, bei denen Steuerpflichtige sich verpflichten, eine **Vertraulichkeitsklausel** einzuhalten, der zufolge sie gegenüber anderen Intermediären oder den Steuerbehörden nicht offenlegen dürfen, auf welche Weise aufgrund des Modells ein Steuervorteil erlangt wird.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

A. Allgemeine Kennzeichen

2. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, bei denen der Intermediär Anspruch auf eine **Gebühr** (bzw. Zinsen, Vergütung der Finanzkosten und sonstiger Kosten) für das Modell oder die Reihe von Modellen hat und diese Gebühr in Bezug auf Folgendes festgesetzt wird:

(a) **Betrag des Steuervorteils** aufgrund des Modells oder der Reihe von Modellen;

(b) mit dem Modell oder der Reihe von Modellen tatsächlich verbundener Steuervorteil. Dies wäre mit der Verpflichtung des Intermediärs verbunden, die Gebühren ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit dem Modell oder der Reihe von Modellen beabsichtigte Steuervorteil nicht ganz oder teilweise erzielt wird.

3. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die die Verwendung von **Standarddokumentation und Standardformblätter** beinhalten. Die Dokumentation steht normalerweise mehr als einem Steuerpflichtigen zur Verfügung und muss nicht maßgeschneidert sein, damit ein Steuerpflichtiger das Modell oder die Reihe von Modellen anwenden kann.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



B. Spezifische Kennzeichen, die mit dem „Main benefit“-Test verknüpft werden können

1. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, bei denen Steuerpflichtige **Verluste nutzen**, um ihre Steuerbelastung zu verringern, z. B. durch die Übertragung dieser Verluste in ein anderes Steuergebiet oder durch die raschere Nutzung dieser Verluste.
2. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die sich so auswirken, dass **Einkünfte** in Vermögen, Schenkungen oder andere niedriger besteuerte Einnahmenarten **umgewandelt** werden.
3. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die **zirkuläre Transaktionen** nutzen, die zu einem Round tripping von Kapital führen, und zwar durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder von Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen oder die ähnliche Merkmale aufweisen.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

1. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die **abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen** zwischen zwei oder mehr verbundenen Parteien umfassen und bei denen mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- (a) Der Empfänger ist steuerlich **in keinem Steuergebiet** ansässig;
- (b) der Empfänger ist zwar steuerlich in einem Steuergebiet ansässig, dieses Gebiet
 - i) erhebt aber **keine Körperschaftsteuer**;
 - ii) hat einen Nullsteuersatz bei der Körperschaftsteuer oder einen Körperschaftsteuersatz, der am Ende des vorangegangenen Kalenderjahres **weniger als die Hälfte des durchschnittlichen gesetzlichen Körperschaftsteuersatzes** in der Union betrug;
 - iii) wird in der **Liste bestimmter Drittländer** geführt, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam oder im Rahmen einer internationalen Organisation als Länder mit schädlichen Steuerregelungen eingestuft wurden.
- (c) die Zahlung ist im Steuergebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, ganz oder teilweise **von der Steuer befreit**;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



C. Spezifische Kennzeichen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Transaktionen

1. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die abzugsfähige grenzüberschreitende Zahlungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Parteien umfassen und bei denen mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

(d) die Zahlung kommt im Steuergebiet, in dem der Empfänger steuerlich ansässig ist, in den Genuss von **Steuervergünstigungen**;

(e) es liegt eine **missbräuchliche Gestaltung** im Sinne der Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 über hybride Gestaltungen mit Drittländern vor, die der Rat am 23. Mai 2017 gebilligt hat.

2. Derselbe Vermögenswert wird **in mehr als einem Steuergebiet abgeschrieben**.

3. Mehr als ein Steuerzahler kann eine **Befreiung** von der Doppelbesteuerung **für dieselbe Einkunftsart** in unterschiedlichen Steuergebieten beantragen.

4. Es liegt ein Modell oder eine Reihe von Modellen vor, die die Übertragung von Vermögenswerten vorsehen und bei denen es einen **wesentlichen Unterschied** hinsichtlich der in diesen beteiligten Steuergebieten für den Vermögenswert **zu zahlenden Betrag** gibt.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



D. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich Vereinbarungen über den automatischen Informationsaustausch in der Union

Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die Rechtsvorschriften oder Abkommen der Union über den **automatischen Informationsaustausch umgehen**, z. B. Abkommen mit Drittländern, und die dazu führen, dass die Meldung von Einkünften an den Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen vermieden wird. Diese Modelle können Folgendes umfassen:

- (a) die Einbeziehung von Steuergebieten, die nicht an die Rechtsvorschriften oder Abkommen der Union über den automatischen Informationsaustausch gebunden sind;
- (b) die Neueinstufung von Einkunftsarten in Kategorien, die nicht dem automatischen Informationsaustausch unterliegen;
- (c) die Einbeziehung von Rechtspersonen und Strukturen, die weder von den Rechtsvorschriften der Union noch von den Abkommen über den automatischen Informationsaustausch erfasst werden;
- (d) die Einbeziehung von Steuergebieten mit ungeeigneten oder schwachen Regelungen für die Durchsetzung von Vorschriften gegen Geldwäsche. Darunter fallen Länder, in denen es keine Vorschriften für die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums juristischer Personen, wie Trusts, Stiftungen und Zweckgesellschaften, gibt, oder die Mittelsmänner oder Vollmachten einsetzen, um die Identität des wirtschaftlichen Eigentümers zu verschleiern.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



E. Spezifische Kennzeichen hinsichtlich der Verrechnungspreisgestaltung

1. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die **nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz oder den OECD-Verrechnungspreisleitlinien entsprechen**, wie die Verteilung von Gewinnen auf verschiedene Mitglieder derselben Unternehmensgruppe.
2. Ein Modell oder eine Reihe von Modellen, die in den Geltungsbereich des automatischen Informationsaustauschs über grenzüberschreitende Vorbescheide fallen, aber **nicht gemeldet oder ausgetauscht** werden.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Art. 3 AmtshilfeRL-E Begriffsbestimmungen

21. „**Intermediär**“ jede Person, die während der Erbringung von Leistungen im Zusammenhang mit der Besteuerung gegenüber dem Steuerpflichtigen die **Verantwortung** für Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder einer Reihe solcher Modelle trägt. „Intermediär“ bezeichnet darüber hinaus jede solche Person, die – unmittelbar oder über Dritte, mit denen sie verbunden ist, – **materielle Hilfe, Unterstützung oder Beratung** im Hinblick auf Konzeption, Vermarktung, Organisation oder Management der Umsetzung der steuerlichen Aspekte eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells leistet.

Damit eine Person als Intermediär fungieren kann, muss sie mindestens eine der folgenden zusätzlichen Bedingungen erfüllen:

- a) Sie ist nach dem **Recht eines Mitgliedstaats** eingetragen und/oder unterliegt dem Recht eines Mitgliedstaats;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Art. 3 AmtshilfeRL-E Begriffsbestimmungen

- b) sie ist in einem **Mitgliedstaat steuerlich ansässig**;
 - c) sie ist in mindestens einem Mitgliedstaat bei einem **Berufsverband** für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen **registriert**;
 - d) sie ist in mindestens einem Mitgliedstaat ansässig, von dem aus sie ihre Tätigkeit ausübt oder juristische, steuerliche oder beratende **Dienstleistungen** erbringt;
22. „**Steuerpflichtiger**“ jede Person, die ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell oder eine Reihe solcher Modelle nutzt, um ihre steuerliche Situation nach Möglichkeit zu optimieren;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

Umfang und Voraussetzungen des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle

(1) Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um die **Intermediäre zur Vorlage von Informationen bei den zuständigen Steuerbehörden** zu verpflichten, und zwar **innerhalb von fünf Arbeitstagen**, beginnend an dem Tag, nach dem der Intermediär das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder eine Reihe solcher Modelle einem oder mehreren Steuerpflichtigen – nachdem er sich mit diesem bzw. diesen in Verbindung gesetzt hat – zur Nutzung bereitgestellt hat, oder wenn der erste Schritt in einer Reihe von Modellen bereits umgesetzt wurde.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

(2) Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um den Intermediären das **Recht auf Befreiung von der Pflicht** zu gewähren, Informationen über ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell oder eine Reihe solcher Modelle vorzulegen, wenn die Intermediäre nach dem nationalen Recht dieses Mitgliedstaats über die **Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen** verfügen. In solchen Fällen obliegt die Pflicht zur Vorlage von Informationen über ein solches Modell oder eine Reihe solcher Modelle **dem Steuerpflichtigen**; die Intermediäre informieren die Steuerpflichtigen über diese Pflicht, die sich aus den Privilegien ergibt.

Intermediäre können die in Unterabsatz 1 genannte Befreiung nur insoweit in Anspruch nehmen, als sie ihre Tätigkeit im Rahmen der für ihren Beruf relevanten nationalen Rechtsvorschriften ausüben.

Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die Pflicht zur Vorlage von Informationen über ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell oder eine Reihe solcher Modelle **dem Steuerpflichtigen obliegt, falls kein Intermediär im Sinne des Artikels 3 Nummer 21 existiert**. Der Steuerpflichtige legt die Informationen innerhalb von **fünf Arbeitstagen** ab dem Tag vor, nach dem das meldepflichtige grenzüberschreitende Modell oder eine Reihe solcher Modelle oder der erste Schritt in einer Reihe solcher Modelle umgesetzt wurde.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

(3) Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass nur derjenige Intermediär Informationen gemäß Absatz 1 vorlegt, der gegenüber dem Steuerpflichtigen die Verantwortung für die Konzeption und die Umsetzung des Modells oder der Reihe von Modellen trägt, falls an einem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder einer Reihe solcher Modelle mehrere Intermediäre beteiligt sind.

Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um sicherzustellen, dass nur derjenige Steuerpflichtige Informationen gemäß Absatz 1 vorlegt, der für die Vereinbarung des Modells oder der Reihe von Modellen mit dem Intermediär verantwortlich war, falls die Pflicht zur Vorlage von Informationen über ein meldepflichtiges grenzüberschreitendes Modell oder eine Reihe solcher Modelle dem Steuerpflichtigen obliegt und ein einzelnes derartiges Modell oder eine Reihe derartiger Modelle von mehreren Steuerpflichtigen, bei denen es sich um verbundene Unternehmen handelt, genutzt wird.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

(4) Jeder Mitgliedstaat ergreift die erforderlichen Maßnahmen, um Intermediäre und Steuerpflichtige zur Vorlage von Informationen über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle zu verpflichten, die während des Zeitraums vom [Datum der politischen Einigung] bis zum 31. Dezember 2018 umgesetzt wurden. Die Intermediäre und die Steuerpflichtigen legen gegebenenfalls bis zum 31. März 2019 Informationen über diese meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modelle vor.

(5) Die zuständige **Behörde** eines Mitgliedstaats, der die in Absatz 1 genannten Informationen vorgelegt wurden, **übermittelt die in Absatz 6 aufgeführten Informationen** im Wege eines automatischen Austauschs gemäß den praktischen Regelungen nach Artikel 21 Absatz 1 an die zuständigen Behörden aller anderen Mitgliedstaaten.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

(6) Die von einem Mitgliedstaat gemäß Absatz 5 zu übermittelnden **Informationen umfassen Folgendes:**

(a) die **Angaben** zu den Intermediären und **Steuerpflichtigen**, einschließlich des Namens, der Steueransässigkeit und der Steueridentifikationsnummer (TIN) sowie gegebenenfalls der Personen, die als verbundene Unternehmen des Intermediärs oder des Steuerpflichtigen gelten;

(b) Einzelheiten zu den in Anhang IV aufgeführten **Kennzeichen**, die bewirken, dass das grenzüberschreitende Modell oder die Reihe solcher Modelle meldepflichtig ist;

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

- (c) eine Zusammenfassung des Inhalts des meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder der Reihe solcher Modelle, einschließlich eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der es/sie allgemein bekannt ist (soweit vorhanden), und einer kurzen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeiten oder Modelle, ohne Preisgabe eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen, deren Preisgabe die öffentliche Ordnung verletzen würde;
- (d) das Datum, an dem mit der Umsetzung des meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder des ersten Schritts in einer Reihe solcher Modelle begonnen werden soll oder begonnen wurde;
- (e) Einzelheiten zu den nationalen Steuervorschriften, deren Anwendung einen Steuervorteil verschafft (falls zutreffend);

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

- (f) den Wert der Transaktion oder der Reihe von Transaktionen innerhalb eines meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modells oder einer Reihe solcher Modelle;
- (g) die Angabe der anderen Mitgliedstaaten, die an dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder der Reihe solcher Modelle beteiligt oder wahrscheinlich davon betroffen sind;
- (h) gegebenenfalls Angaben zu allen Personen in den anderen Mitgliedstaaten, die wahrscheinlich von dem meldepflichtigen grenzüberschreitenden Modell oder der Reihe solcher Modelle betroffen sind, einschließlich Angaben darüber, zu welchen Mitgliedstaaten die betroffenen Intermediäre oder Steuerpflichtigen in Beziehung stehen.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 8aaa AmtshilfeRL-E

(7) Zur Erleichterung des Austauschs der in Absatz 5 genannten Informationen nimmt die Kommission die zur Umsetzung dieses Artikels erforderlichen praktischen Regelungen an; hierzu zählen auch Maßnahmen zur standardisierten Übermittlung der in Absatz 6 genannten Informationen als Teil des Verfahrens zur Festlegung des gemäß Artikel 20 Absatz 5 vorgesehenen Standardformblatts.

(8) Die Kommission hat keinen Zugang zu Informationen im Sinne von Absatz 6 Buchstaben a, c und h.

(9) Der automatische Informationsaustausch erfolgt innerhalb eines Monats nach Ablauf des Quartals, in dem die Informationen vorgelegt wurden. Die ersten Informationen werden bis Ende des ersten Quartals 2019 übermittelt.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen

- **Kritik** an geplanter Anzeigepflicht:
 - *Harald Elster* (Präsident des Deutschen Steuerberaterverbands e. V.), becklink 2004593
„Wir sind nicht die Reparaturabteilung des Gesetzgebers!“
 - *Axel Pestke* (Hauptgeschäftsführer des Deutschen Steuerberaterverbands e. V.), BB 2017, Heft 6:
„Steuerberater als Spürnasen der Finanzverwaltung“
 - *Ekkehart Schäfer* (Präsident der Bundesrechtsanwaltskammer), BRAK-Mitteilungen 2017, Heft 3:
Befürchtet „schlimmstenfalls ... eine gesetzliche Nötigung zum strafbaren Parteiverrat“.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- nach Rspr. des BVerfG keine Prüfung am Maßstab der Grundrechte des GG:
 - BVerfG, Beschl. v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (378 ff., 387) – Solange II
 - BVerfG, Urt. v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, BVerfGE 89, 155 (174 f.) – Maastricht
 - BVerfG, Beschl. v. 07.06.2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (161 ff.) – Bananenmarkt

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- **Gesetzgebungskompetenz** des europäischen Gesetzgebers?

Artikel 115 AEUV [Nationales Recht mit unmittelbarer Auswirkung auf den Binnenmarkt; Rechtsangleichung]

Unbeschadet des Artikels 114 erlässt der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren einstimmig und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich **unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts** auswirken.

- Verletzung von **Grundfreiheiten des AEUV**?

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



- **Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRCh)** v. 07.12.2000 in der Fassung der Bekanntmachung v. 12.12.2007, ABl. EU Nr. C 303 v. 14.12.2007, S. 1

Artikel 51 GRCh Anwendungsbereich

(1) ¹Diese Charta gilt für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips und für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der **Durchführung des Rechts der Union**. ²Dementsprechend achten sie die Rechte, halten sie sich an die Grundsätze und fördern sie deren Anwendung entsprechend ihren jeweiligen Zuständigkeiten und unter Achtung der Grenzen der Zuständigkeiten, die der Union in den Verträgen übertragen werden.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 15 GRCh Berufsfreiheit und Recht zu arbeiten

- (1) Jede Person hat das Recht, zu arbeiten und einen frei gewählten oder angenommenen Beruf auszuüben.
- (2) Alle Unionsbürgerinnen und Unionsbürger haben die Freiheit, in jedem Mitgliedstaat Arbeit zu suchen, zu arbeiten, sich niederzulassen oder Dienstleistungen zu erbringen.
- (3) Die Staatsangehörigen dritter Länder, die im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten arbeiten dürfen, haben Anspruch auf Arbeitsbedingungen, die denen der Unionsbürgerinnen und Unionsbürger entsprechen.

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 6 GRCh Recht auf Freiheit und Sicherheit

Jeder Mensch hat das Recht auf Freiheit und Sicherheit.

Artikel 16 GRCh Unternehmerische Freiheit

Die unternehmerische Freiheit wird nach dem Unionsrecht und den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften und Gepflogenheiten anerkannt

EuGH v. 21.02.2006 – C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Rz. 71, 73 (*Halifax*)

„Der Steuerpflichtige hat ... das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.“

1.2. Geplante Einführung einer europäischen Anzeigepflicht in Bezug auf Steuergestaltungen



Artikel 25a AmtshilfeRL-E Sanktionen

Die Mitgliedstaaten legen für Verstöße gegen die gemäß dieser Richtlinie erlassenen und deren Artikel 8aa und 8aaa betreffenden nationalen Vorschriften Sanktionen fest und treffen die zu ihrer Anwendung erforderlichen Maßnahmen. Die vorgesehenen Sanktionen müssen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein.

→ **Bestimmtheitsgrundsatz**

Artikel 48 GRCh Unschuldsvermutung und Verteidigungsrechte

(1) Jeder Angeklagte gilt bis zum rechtsförmlich erbrachten Beweis seiner Schuld als unschuldig.

(2) Jedem Angeklagten wird die Achtung der **Verteidigungsrechte** gewährleistet.

→ **nemo tenetur-Grundsatz**

2. Rechtsprechung

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)

- Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)
- Fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Europäische Kommission/Portugiesische Republik*)

- Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV)
- Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)

■ Ausgangsentscheidung: EuGH v. 14.02.1995 – C-279/93 (*Schumacker*)

– *Schumacker* wohnte mit Ehefrau
und Kindern in Belgien



– Ausübung einer nichtselbständigen
Tätigkeit in Deutschland



– in Deutschland Quellenbesteuerung der Einkünfte nach
Steuerklasse I

– *Schumacker* beantragte Steuerklasse III (Ehegattensplitting);
nach damaligem Recht aber nur für verheiratete Arbeitnehmer
mit Wohnsitz in Deutschland

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)



Art. 45 AEUV [Freizügigkeit der Arbeitnehmer]

(1) Innerhalb der Union ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gewährleistet ...

- **EuGH v. 14.02.1995 – C-279/93 (*Schumacker*):**
ausnahmsweise kein objektiver Unterschied zwischen der Situation eines Gebietsfremden und der eines Gebietsansässigen, wenn der Gebietsfremde im ausländischen Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und sein zu versteuerndes **Einkommen im Wesentlichen im Inland** erzielt

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)



- **JStG 1996** (Gesetz v. 11.10.1995, BGBl. I 1995, 1250)

§ 1 EStG Steuerpflicht

(3) ¹Auf Antrag werden auch natürliche Personen **als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. ²Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens **zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer** unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 S. 2 Nummer 1 nicht übersteigen; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist ...

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)



- **EuGH v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5478 Rn. 26 ff.**
(Gschwind)
 - **europarechtlich unbedenklich**, dass § 1 Abs. 3 EStG die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse eines gebietsfremden EU-Bürgers von der Einhaltung der 90%igen relativen bzw. der absoluten Einkunftsgrenze abhängig macht, **sofern die Möglichkeit bleibt, die persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat zu berücksichtigen**
 - im *Gschwind*-Fall war diese Möglichkeit gegeben, weil 42 % der Welteinkünfte im Wohnsitzstaat, den Niederlanden, erzielt wurden

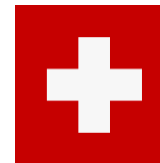
2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)

■ EuGH 9.2.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)

- StPfl. in Spanien wohnhaft;
dort keine Einkünfte



- 40 % der Einkünfte
in der Schweiz



- 60 % der Einkünfte
in den Niederlanden



- StPfl. begehrte in den Niederlanden die Berücksichtigung negativer Einkünfte aus seiner in Spanien belegenen Eigentumswohnung
(= an die persönlichen Verhältnisse des StPfl. anknüpfender Steuervorteil, der nach niederländischem Recht auch Gebietsansässigen gewährt wurde)

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)



Artikel 49 AEUV [Niederlassungsfreiheit]

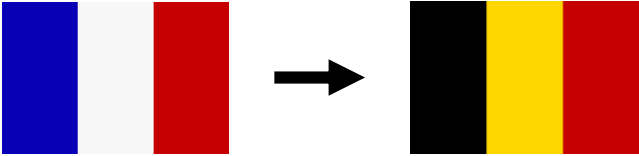
¹Die **Beschränkungen der freien Niederlassung** von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen **verboten**. ²Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

2.1. EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)



- **EuGH v. 09.02.2017 – C-283/15, IStR 2017, 190 (X)**
 - Niederlande waren aufgrund der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verpflichtet, **anteilig** im Verhältnis der dort erzielten Einkünfte zu den Gesamteinkünften die **persönlichen Verhältnisse des StPfl.** – die negativen Einkünfte aus der Immobilie – zu berücksichtigen, weil deren Berücksichtigung im Wohnsitzstaat Spanien mangels dortigen Steuersubstrats ausgeschlossen war
 - **Folge für deutsches Steuerrecht:** StPfl., der in einem EU-/EWR-Staat ansässig ist, auch dann nach § 1 Abs. 3 EStG antragsberechtigt, wenn die Einkunftsgrenzen zwar überschritten sind, eine Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat aber dennoch ausscheidet

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)

- Ausgangsentscheidung: EuGH v. 11.03.2004 – C-9/02
(*Lasteyrie du Saillant*)
 - *Lasteyrie du Saillant* (natürliche Person) zu mehr als 25 % an Gesellschaft mit Sitz in Frankreich beteiligt
 - 1998 Verlegung des Wohnsitzes von Frankreich nach Belgien 
 - früheres französisches Steuerrecht: **Besteuerung nicht realisierter Wertsteigerungen** von Gesellschaftsanteilen eines StPfl. bei Wegzug aus Frankreich, sofern
 - Steuerwohnsitz mind. 6 Jahre in Frankreich
 - Beteiligung an Gesellschaft mit mehr als 25 %

Art. 49 AEUV [Niederlassungsfreiheit]

Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind ... verboten ...

- **Rechtfertigung einer Beschränkung:** aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses erforderlich; im Steuerrecht insbes.:
 - Verhinderung von Missbrauch
 - Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten
 - Verhinderung von Steuerflucht
 - Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)



- **EuGH v. 11.03.2004 – C-9/02 (*Lasteyrie du Saillant*):**
 - durch Wegzugbesteuerung Beschränkung der Niederlassungsfreiheit
 - in der Ausgestaltung des damaligen französischen Rechts nicht erforderlich → nicht gerechtfertigt

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (Kommission/Portugal)

■ EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 (*National Grid Indus*)

– *National Grid Indus BV* (Kapitalgesellschaft):

2000 Verlegung des Verwaltungssitzes
von Niederlanden nach Großbritannien



- Regelung des niederländischen Steuerrechts: **sofortige Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse** für den Fall, dass Gesellschaft ihren Verwaltungssitz in anderen Mitgliedstaat verlegt und dadurch Besteuerungsrecht der Niederlande endet
- EuGH: Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)



- **EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 (*National Grid Indus*)**
 - zwar Ziel der Wahrung der **Aufteilung der Besteuerungsbefugnis**
 - aber: sofortige Einziehung der vollen Steuer auf nicht realisierte Gewinne geht **über das erforderliche Maß hinaus**
 - verhältnismäßig: Regelung, die dem StPfl. die Wahl zwischen der sofortigen Zahlung der Steuer auf stille Reserven und einer auf **mindestens 5 Jahre gestaffelten Entrichtung** lässt
→ EuGH v. 23.01.2014 – C-164/12 (*DMC*)
 - bei Staffelung: **Verzinsung** sowie **Absicherung** des erhöhten Risikos durch Maßnahmen wie die Stellung einer Bankgarantie **zulässig**

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)



- **derzeitige deutsche Rechtslage:**
 - für betrieblichen Bereich: **§ 4g EStG; § 36 Abs. 5 EStG**
 - in 5 gleichen Jahresraten
 - keine Verzinsung oder Sicherheitsleistung vorgesehen
 - für außerbetrieblichen Bereich: **§ 6 Abs. 5 AStG**
 - zeitlich unbegrenzte Stundung
 - ausdrücklich „zinslos und ohne Sicherheitsleistung“

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)



- **EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69**
(Kommission/Portugal)
 - portugiesisches Einkommensteuerrecht:
StPfl. (natürliche Person), der Gesellschaftsanteile tauscht und seinen **Wohnsitz ins Ausland** verlegt, muss **sämtliche Wertzuwächse** aus dem Tausch in die Bemessungsgrundlage des letzten VZ einbeziehen, in dem er noch als gebietsansässig galt (bei Verbleib im Inland: erst bei Veräußerung)

2.2. EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69 (*Kommission/Portugal*)

- **EuGH v. 21.12.2016 – C-503/14, IStR 2017, 69**
(Kommission/Portugal)
 - Beschränkung der Niederlassungsfreiheit
 - **Grundsätze aus *National Grid Indus* gelten auch für Besteuerung von Wertzuwächsen bei natürlichen Personen**
(a. A.: EU-Kommission)
 - aber: sofortige Einziehung der Steuer geht über erforderliches Maß hinaus
 - **Folge für deutsches Steuerrecht:** Verschärfung der § 4g EStG; § 36 Abs. 5 EStG; § 6 Abs. 5 AStG?
(dafür *Mitschke*, IStR 2017, 75, 77)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. iur. habil. Michael Stöber
Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht
Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Leibnizstraße 6, 24118 Kiel
mstoeber@law.uni-kiel.de