

AUFSÄTZE

Grundsätzlich endet mit Wegzug mangels Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt die Anknüpfung des deutschen Steuerrechts und damit die Besteuerung des Welteinkommens. Deutschland hat nach einem Wegzug nur noch das Recht, diejenigen Einkünfte zu besteuern, die aus inländischen Quellen stammen, §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG. Hier gilt ein enger Katalog für die Bestimmung der deutschen Quelleneinkünfte, der zudem durch DBA weiter eingeschränkt werden kann.¹⁷ Allerdings gibt es vielfältige Sondersituationen, in denen wegziehende Familienmitglieder nicht in jedem Falle sofort aus der Steuerpflicht in Deutschland entlassen werden. So kann der Umfang der beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG für deutsche Staatsangehörige für zehn Jahre nach dem Wegzug über den Katalog des § 49 Abs. 1 EStG hinaus erweitert werden. Dies gilt zB dann, wenn ein Familienmitglied in ein sog. Niedrigsteuerland¹⁸ wegzieht, aber weiterhin wesentliche wirtschaftliche Interessen in Deutschland besitzt. Letzteres kann insbesondere dann der Fall sein, wenn er Gesellschafter eines inländischen Familienunternehmens ist oder nach wie vor größere Bankguthaben in Deutschland unterhält. In diesen Fällen ist Deutschland nicht auf die Besteuerung der inländischen, in § 49 EStG genannt Einkünfte beschränkt (erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht).¹⁹

17 Im Verhältnis zur Schweiz sind Art. 4 Abs. 3 und 4 des DBA zu beachten, die Deutschland auch nach einem Wegzug in die Schweiz das Recht zugestehen, jegliche aus deutschen Quellen stammenden Einkünfte für das Jahr des Wegzugs und fünf Jahre danach zu besteuern (sog. überdachende Besteuerung bzw. Abwandererregelung).

18 Die Einordnung als Niedrigsteuerland kann sich aus einem konkreten Steuerbelastungsvergleich oder einer Vorzugsbesteuerung ergeben. Danach ist zB die Pauschalbesteuerung in der Schweiz oder die „taxation on remittance basis“ in Großbritannien als Niedrigbesteuerung zu werten und ein Wegzug dorthin unter Inanspruchnahme dieser Vorzugsbesteuerung geeignet, die erweiterte beschränkte Steuerpflicht auszulösen, vgl. Lüdicke/Fürwentsches in Lüdicke/Sistermann, Unternehmenssteuerrecht, 1. Aufl. 2008, § 15 Rn. 8.

19 Erfasst werden nach § 2 Abs. 1 AStG alle Einkünfte, die bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht nicht als ausländische Einkünfte iSd § 34d EStG anzusehen wären.

Aus erbschaftsteuerlicher Sicht wird ein deutscher Staatsangehöriger auch nach Wegzug unter völliger Aufgabe seines deutschen Wohnsitzes für weitere fünf Jahre so behandelt, als sei er in Deutschland ansässig. Eine Schenkung bzw. eine Vererbung durch ihn oder an ihn unterliegt – trotz der Tatsache, dass die andere an dem Erbfall oder der Schenkung beteiligte Person im Ausland ansässig ist – weiterhin der unbeschränkten Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht in Deutschland mit den oben beschriebenen Problemen der Doppelbesteuerung (erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ErbStG). Bei Wegzug in die USA verlängert sich diese Frist sogar auf zehn Jahre.²⁰ Bei Wegzug eines deutschen Staatsbürgers in ein Niedrigsteuerland darf Deutschland gemäß § 4 AStG den Übergang aller Vermögensgegenstände besteuern, die nicht Auslandsvermögen sind, selbst wenn weder Schenker oder Erblasser noch Beschenkter oder Erbe in Deutschland ansässig sind.

4. Resümee

Es zeigt sich also, dass die Investition von Vermögen im Ausland ebenso wie die Begründung eines ausländischen Wohnsitzes – sei es unter Beibehaltung oder unter Aufgabe des deutschen Wohnsitzes – ohne überlegte vorherige Planung und sorgfältige Gestaltung einschneidende steuerliche Folgen in Deutschland, ggf. eine empfindliche Doppelbesteuerung oder auch vielfältige steuerliche Probleme im Ausland auslösen kann. Erhöht wird die Komplexität der Materie noch durch teilweise höchst unterschiedliche Zivilrechtsordnungen, insbesondere im Familien- und Erbrecht. Die steuerliche und rechtliche Komplexität erfordert zur Vermeidung steuerlicher und rechtlicher Risiken und zur sorgfältigen Planung sinnvoller Lösungswege die Einschaltung erfahrener Spezialisten auf beiden Seiten der Grenze rechtzeitig vor dem Gang ins Ausland.

20 Vgl. Art. 3 des Gesetzes zu dem Protokoll v. 14.12.1998 zur Änderung des Erbschaftsteuer-DBA mit den USA v. 15.9.2000, BGBl. II 2000, 1170.

Seminar I: Effektivität von „Schachtelbefreiungen“

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)*

Seminar I des diesjährigen IFA Kongresses in Basel befasst sich mit der Effektivität von Beteiligungsertragsbefreiungen für grenzüberschreitende Dividendenflüsse und Veräußerungsgewinne („Schachtelbefreiungen“). Ausgehend von den steuerpolitischen Zielsetzungen und den divergierenden Reichweiten solcher Regime wird sich das Seminar spezifisch mit den Grenzen und Aus-

nahmen solcher Regelungen befassen, speziell im Hinblick auf Kosten- und Teilwertabschreibungsverbote, zeitliche Anwendungsrestriktionen, die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, Verlustsituationen, verschiedene „Antiumgehungsvorschriften“ (zB Methodenwechsel- oder Hinzurechnungsregime) und Maßnahmen gegen „hybride Gestaltungen“. Der folgende Beitrag soll eine kurze Zusammenstellung einiger Grundgedanken zu diesem Themenkreis bieten.

1. Trend zur Befreiung

Grenzüberschreitende Dividendenflüsse zwischen Körperschaften können idealtypisch zur mehrfachen Doppelbe-

* Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) ist Direktor des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz.

AUFSÄTZE

lastung führen, wenn nämlich Gewinne auf Ebene der Tochtergesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegen, ausgeschüttete Dividenden einer Quellensteuer unterworfen werden und empfangene Dividenden wiederum der Steuerpflicht unterliegen: In einem solchen Fall führt bereits der Quellenstaat (Staat der ausschüttenden Gesellschaft) eine nationale wirtschaftliche Doppelbelastung herbei, sofern nicht die Quellensteuer etwa aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens, der Mutter-Tochter-RL oder eines Diskriminierungsverbots „unterdrückt“ wird. Besteuert auch der Ansässigkeitsstaat (Staat der empfangenden Gesellschaft) die Dividenden, käme es ohne weitere Maßnahmen auch zu einer grenzüberschreitenden Mehrfachbesteuerung, weil einerseits die empfangende Gesellschaft mit den Dividenden auch im Quellenstaat der Besteuerung unterliegt (juristische Doppelbesteuerung) und andererseits die zugrundeliegenden Gewinne bereits auf Ebene der Tochtergesellschaft besteuert wurden (wirtschaftliche Doppelbesteuerung).

Die juristische Doppelbesteuerung von Dividenden wird idR durch das Abkommensrecht (Art. 10 iVm Art. 23 OECD-MA) vermieden, wohingegen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung international nur ausnahmsweise¹, aber in der deutschen und österreichischen Abkommenspraxis² durchaus häufiger durch Doppelbesteuerungsabkommen angesprochen wird. Allerdings vermeidet eine Vielzahl von Staaten diese Doppelbelastung nicht nur für rein innerstaatliche Ausschüttungen³, sondern auch für grenzüberschreitende Dividenden schon durch rein innerstaatliche Maßnahmen. Dabei wendet die weitaus überwiegende Mehrzahl der OECD-Mitgliedstaaten prinzipiell die Befreiungsmethode für ausländische Dividenden im Konzern an, während die Anrechnungsmethode nur mehr von wenigen Staaten (insbesondere den USA⁴) praktiziert wird.⁵ Gerade in den vergangenen Jahren ist in der Tat ein Trend zur Befreiungsmethode auszumachen: So wechselten in den vergangenen

eineinhalb Jahrzehnten zB Deutschland⁶, Japan⁷, Neuseeland⁸ und das Vereinigte Königreich⁹ von der Anrechnungsmethode zur Befreiungsmethode, während zB die Niederlande¹⁰, Luxemburg¹¹ und Österreich¹² von Beginn an die Befreiungsmethode vorsahen. Der jüngste „Trend zur Befreiung“ erklärt sich im Wesentlichen aus Wettbewerbs- und Vereinfachungsüberlegungen, aber auch aus Gründen der Neutralität im Hinblick auf die Gewinnrepatriierung und der Wirtschaftsstimulierung durch repatrierte Gewinne.¹³ Staaten beziehen vielfach und unter verschiedenen Voraussetzungen auch Wertänderungen (zB Veräußerungsgewinne) in ihre Schachtelbefreiungsregime ein¹⁴ und unterliegen, sofern sie EU- oder EWR-Mitgliedstaaten sind, auch hier den grundfreiheitsrechtlichen Bindungen¹⁵, zB auch hinsichtlich der Nichtabzugsfähigkeit von (nicht ausschüttungsbedingten) Teilwertabschreibungen¹⁶, der Behandlung von Kursgewinnen und -verlusten¹⁷, etc. Die grundsätzliche Wahl der Befreiung kann hier darauf zurückgeführt werden, dass Dividenden und Veräußerungsgewinne vielfach als ökonomisch austauschbar betrachtet werden und daher steuerlich symmetrisch behandelt werden sollten.¹⁸

Dennoch ist zu konstatieren, dass in der Staatenpraxis für die Befreiung von Dividenden einerseits und die „Steuerneutralität der Substanz“ andererseits unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft werden.¹⁹ Solche Unterschiede in der Behandlung von grenzüberschreitenden Beteiligungen sind zT

1 Dazu Art. 23 Z 54 OECD-MK.

2 Siehe zB für Deutschland *Ismar* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 Rn. 78 ff., und für Österreich *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, 2011, § 10 Tz. 280.

3 So besteht ein breiter und internationaler Konsens, dass es innerstaatlich nicht zu einer (vollständigen) Akkumulation von Körperschaftsteuer kommen soll (siehe zB *Mundstock*, *Taxation of Intercompany Dividend Under an Unintegrated Regime*, 44 *Tax L. Rev.* 1 (5) (1988); in Deutschland und Österreich bestehen entsprechende Entlastungsbestimmungen bereits seit dem frühen 19. Jahrhundert (siehe zB § 6 Nr. 8 dKStG 1920; für einen historischen Überblick *Ruppe*, *Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne*, 1967, 32 ff.).

4 Erstmals Sec. 240(c) of the Revenue Act of 1918, 40 Stat. 1078, nunmehr § 902 Internal Revenue Code of 1986, 100 Stat. 2528. Für einen rezenten Staatenüberblick siehe *US Joint Committee on Taxation*, *Present Law and Issues in US Taxation of Cross-Border Income*, JCX-42-11, 6.9.2011, 72, sowie für Analysen der verschiedenen Besteuerungsregime die Berichte in *IFA* (Hrsg.), *Trends in company/shareholder taxation: single or double taxation?* CDFI 88a (2003), und in *Maisto* (Hrsg.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies*, 2008.

5 Siehe auch *US Joint Committee on Taxation* (Fn. 4), JCX-42-11, 72.

6 § 8b Abs. 1 und 5 dKStG idF StSenK, BGBl. I 2000, 1433; und UntStFG 2001, BGBl. I 2001, 3858.

7 Art. 23-2 Corporate Tax Act; dazu *Masui* BIT 2010, 242 (242 ff.); *Miyatake*, *Japan's Foreign Subsidiaries' Dividends Exclusion* in *Baker/Bobbett* (Hrsg.), *Tax Polymath, Essays in honour of John F. Avery Jones*, 2010, 211 (211 ff.).

8 Geändert durch die *Taxation (International Tax, Life Insurance, and Remedial Matters) Bill*; siehe auch *Policy Advice Division of Inland Revenue & New Zealand Treasury*, *New Zealand's International Tax Review – Developing an active income exemption for controlled foreign companies* (October 2007), and *Policy Advice Division of Inland Revenue & New Zealand Treasury*, *New Zealand's International Tax Review – Extending the active income exemption to non-portfolio FIFs* (March 2010).

9 Part 9A CTA 2009 (Schedule 14 of Finance Act 2009) (seit 1.7.2009).

10 Siehe zB *Hamulyák* ET 1998, 311 (312), und zu jüngeren Entwicklungen *Snel* ET 2010, 162 (162 ff.).

11 Beginnend mit Art 166 Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, Mem. A N° 79, 1225.

12 Beginnend mit § 10 öKStG 1966, BGBl. 1966/156.

13 Für eine nähere Analyse siehe *Kofler* BIT 2012, 77 (80 ff.).

14 In Deutschland zB nach § 8b Abs. 2 dKStG (*Schaumburg* Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, § 15.174 ff.) und in Österreich nach § 10 Abs. 3 öKStG (*Kofler* [Fn. 2], § 10 Tz. 224 ff.). Für einen vergleichenden Überblick siehe die Länderberichte bei *Maisto* (Hrsg.), *Taxation of Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties* (2014), und weiters etwa *Zielke*, *Taxation of Capital Gains in the European Union, Norway, and Switzerland: An Empirical Survey with Recommendations for EU Harmonization and International Tax Planning*, *Intertax* 2009, 382 (382 ff.).

15 Dazu *Weber*, *Taxation of Company on Capital Gains on Shares: The EU Treaty Freedoms*, in *Maisto* (Fn. 14), 37 ff.

16 ZB EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg. 2007, I-2647 = ISr 2007, 291 mAnm de *Weerth/Lausterer*.

17 ZB EuGH v. 10.6.2015 – C-686/13, *X AB*, EU:C:2015:375 = BeckEuRS 2015, 432874.

18 So *Terra/Wattel*, *European Tax Law*, 6. Aufl. 2012, 604, 631 und 681 m Fn. 56; *Lang* StuW 2012, 297 (305). Bemerkt sei, dass auf Abkommensebene diese Argumentation aus der Perspektive des Quellenstaates bislang kaum Widerhall gefunden hat; zur Ablehnung des niederländischen Vorschlags, ein beschränktes Quellenbesteuerungsrecht für die Beteiligungsveräußerung vorzusehen, siehe OECD TFD/FC/144 (19.4.1961) 7, und dazu zB *Kofler*, *Capital Gains on Shares and EU Law: The Income Tax Directives*, in *Maisto* (Fn. 14), 57 (57 f.).

19 Siehe zB die Länderberichte bei *Maisto* (Fn. 14).

AUFSÄTZE

durch divergierende Reaktionen auf unionsrechtliche Vorgaben zurückzuführen: In Österreich waren in der Vergangenheit inländische Dividenden stets steuerfrei (und Veräußerungsgewinne stets steuerpflichtig), ausländische Dividenden (und Veräußerungsgewinne) jedoch nur dann, wenn eine sog. internationale Schachtelbeteiligung vorlag, die – entsprechend der Mutter-Tochter-RL – ua eine zumindest 10%ige Mindestbeteiligung erforderte. Diese Differenzierung wurde als unionsrechtswidrig angesehen²⁰ und Österreich hat darauf im BudBG 2009²¹ und im AbgÄG 2011²² dadurch reagiert, dass seither auch grenzüberschreitende Portfoliodividenden („Streubesitzdividenden“) unter der Voraussetzung der umfassenden Amtshilfe befreit sind (§ 10 Abs. 1 Z 4 und Z 5 öKStG)²³, während die internationale Schachtelbefreiung weiterhin nur für mindestens 10%ige Beteiligungen greift, dafür aber unabhängig vom Bestehen einer umfassenden Amtshilfe gewährt wird und auch die Vermögenssubstanz (zB Veräußerungsgewinne) erfasst (§ 10 Abs. 1 Z 7, Abs. 2 und 3 öKStG). Umgekehrt waren in Deutschland bis vor kurzem sowohl Dividenden als auch Veräußerungsgewinne – nach § 8b Abs. 3 bzw. Abs. 5 dKStG: zu 95 %²⁴ – steuerfrei. Nachdem der EuGH die definitive Kapitalertragsteuerbelastung an ausländische Körperschaften von Streubesitzdividenden an körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner in der EU bzw. im EWR für unionsrechtswidrig befunden hat²⁵, wurde in Deutschland nicht etwa eine Steuerfreiheit dieser Outbound-Steuerbesitzdividenden vorgesehen, sondern die Diskriminierung dadurch beseitigt, dass für Streubesitzdividenden generell die Steuerpflicht angeordnet wurde (§ 8b Abs. 4 dKStG)²⁶ und eine 95%ige Dividendenbefreiung nur bei zumindest 10%igen Beteiligungen gewährt wird (§ 8b Abs. 1 iVm Abs. 5 dKStG)²⁷, während – asymmetrisch – Veräußerungsgewinne (noch²⁸) unabhängig von der Beteiligungshöhe zu 95 % befreit sind (§ 8b Abs. 2 iVm Abs. 3 dKStG).²⁹

Für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union wird zudem durch die Mutter-Tochter-RL³⁰ ein gemeinsamer Mindeststandard der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden vorgegeben. So ordnet die Richtlinie unter gewissen Voraussetzungen methodenindifferent die Entlastung durch indirekte Anrechnung oder durch Freistellung im Staat der Muttergesellschaft an.³¹ 27 der 28 EU-Mitgliedstaaten haben dieses Wahlrecht iSd Befreiungsmethode ausgeübt.³² Die Mutter-Tochter-RL ist auf spezifisch definierte EU-Mutter- und Tochtergesellschaften anwendbar, sofern eine zumindest 10%ige Kapital- oder Stimmrechtsbeteiligung vorliegt, wobei die Mitgliedstaaten optional eine bis zu zweijährige Mindestbehaltefrist vorsehen können³³; allerdings ist es den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie verwehrt, die Vorteile an weitere Voraussetzungen zu knüpfen (zB an eine aktive Tätigkeit, eine Mindestbesteuerung, das Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens etc.).³⁴ Allerdings wurde die Richtlinie in der jüngeren Vergangenheit einerseits um eine Besteuerungspflicht für jene „Ausschüttungen“ ergänzt, die im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähig sind (hybride Finanzinstrumente)³⁵, andererseits ein verpflichtender Mindeststandard für die Missbrauchsabwehr eingefügt³⁶; beide Änderungen müssen von den Mitgliedstaaten bis spätestens Ende 2015 in nationales Recht umgesetzt sein. Die Richtlinie bezieht allerdings die Vermögenssubstanz (zB Veräußerungsgewinne) nicht in ihren Anwendungsbereich mit ein, was aufgrund der vielfachen wirtschaftlichen Austauschbarkeit von Ausschüttungen und Veräußerungen zT als eigenartige „Auslassung“ aufgefasst wird³⁷ und zur rechtspolitischen Forderung nach einer unionsrechtlichen Regelung der Besteuerung von Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen in qualifizierten Mutter-Tochter-Verhältnissen geführt hat.³⁸

2. Grenzen und Ausnahmen der Dividendenbefreiung

Die Effektivität der Beteiligungsertragsbefreiung hängt wesentlich von ihren tatbestandlichen Voraussetzungen und ihren Einschränkungen ab. So ist die Befreiung von Dividen-

20 VwGH v. 17.4.2008, 2008/15/0064, ÖStZB 2009, 5, und EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Slg. 2011, I-305 = BeckRS 2011, 80119.

21 BGBl. I 2009, 52.

22 BGBl. I 2011, 76.

23 Ausführlich dazu *Kofler/Prechtl-Aigner* GES 2011, 175 (175 ff.). Umgekehrt wird gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a öKStG die Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen an EU- bzw. EWR-Gesellschaften auf Antrag zurückgezahlt, soweit im Ausland keine Anrechnung erfolgt; dazu *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 2015, VII/325 ff.

24 § 8b Abs. 3 bzw. Abs. 5 dKStG.

25 EuGH 20.10.2011 – C-284/09, *Kommission/Deutschland*, EU: C:2011:670 = ISr 2011, 840 mAnm Linn.

26 Gesetz zur Umsetzung des EuGH v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09, BGBl. I 2013, 561 = ISr 2011, 840 mAnm Linn.

27 Für Zuflüsse nach dem 28.2.2013, eingeführt durch BGBl. I 2013, 561.

28 In der Protokollerklärung zum Gesetz zur Umsetzung des EuGH v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09, BT-PIPr. 17/225, S. 28160C – 28160D = ISr 2011, 840 mAnm Linn, hat sich der deutsche Gesetzgeber vorbehalten, diese unterschiedliche Behandlung gegebenenfalls nochmals zu überprüfen. Die deutsche Bundesregierung möchte dieses Thema – auch aufgrund einer Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/3158, 27, – ergebnisoffen im Zuge der anstehenden grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung aufgreifen, siehe BT-Drs. 18/3158, 83.

29 *Schaumburg* (Fn. 14), § 15.174 ff.

30 Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. L 345/8, 29.12.2011 idgF.

31 Dazu ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-Richtlinie, 2011, Art. 4 Rn. 20 ff. und Art. 5 Rn. 16 ff.

32 Die einzige Ausnahme ist, soweit ersichtlich, Irland, das eine indirekte Anrechnung gewährt, wobei allerdings aufgrund des niedrigen irischen Steuersatzes auf viele Dividenden (12,5 %) oftmals keine zusätzliche irische Steuer anfallen wird.

33 Zu dieser *Kofler* (Fn. 31), Art. 3 Rn. 31 ff.

34 Siehe nur *Kofler* (Fn. 31), Art. 3 Rn. 3 mwN; *Schaumburg* (Fn. 14), § 15.152.

35 Richtlinie 2014/86/EU des Rates v. 8.7.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 219/40, 25.7.2014.

36 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates v. 27.1.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. L 21/1, 28.1.2015.

37 *Terra/Wattel* (Fn. 18), 604, 631 und 681 m Fn. 56.

38 Siehe zB den kommentierten Textvorschlag von *Maisto* ET 2002, 28 (28 ff.); dazu weiters *Kofler* (Fn. 18), 57 (57 ff.), auch mit einem historischen Rückblick zB auf die Vorschläge des *Ruding*-Berichts.

AUFSÄTZE

den speziell für grenzüberschreitende Fälle in den verschiedenen Staaten idR an eine Reihe von Voraussetzungen geknüpft.³⁹ Diese bestehen zumeist in einer Mindestbeteiligungshöhe⁴⁰ (und differenzieren damit zwischen Portfolio- und Direktinvestments⁴¹), Mindesthaltedauern⁴² und verschiedenen weiteren Anforderungen (zB an die Art der Einkünfte oder die Höhe der effektiven Besteuerung). Der Trend zur Befreiungsmethode ist aber auch von einem Trend zu „Gegenmaßnahmen“ begleitet, etwas hinsichtlich der – auch im BEPS-Projekt der OECD angesprochenen⁴³ – „Rückausnahme“ hybrider Finanzinstrumente⁴⁴ oder die Befreiungsvergütung für Dividenden aus Staaten auf einer „Schwarzen Liste“.⁴⁵ Zudem erhöht die Befreiungsmethode – aufgrund der dann ausschließlich relevanten Besteuerung des Quellenstaates: naturgemäß – auch den Regelungsdruck im Hinblick auf die Kostenzuordnung⁴⁶, auf Verrechnungspreiskorrekturen und auf die Verhinderung von Einkünfteverlagerungen (zB durch eine Hinzurechnungsbesteuerung).⁴⁷ In der Tat hat auch die OECD bereits im Zuge ihres Projektes zum schädlichen Steuerwettbewerb in den späten 1990er Jahren „Minimaleinschränkungen“ der Schachtelprivilegien dahingehend erwogen, die danach differenzieren könnten, aus welchem Staat (zB Steueroase) die Dividende stammt, ob das zugrundeliegende Einkommen schädlichem Steuerwettbewerb zuzuordnen ist oder welcher effektiven

Besteuerung das zugrundeliegende Einkommen unterlag.⁴⁸ Speziell die Mitgliedstaaten der EU müssen freilich ihre Regime nicht nur an den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL ausrichten, sondern aus grundfreiheitsrechtlichen Gründen auch nichtdiskriminierend gestalten: Dies betrifft nicht nur die grundsätzliche Ausdehnung einer innerstaatlich vorgesehenen Entlastung auf grenzüberschreitende Fälle⁴⁹, sondern auch die konkrete Ausgestaltung zB im Hinblick auf Abzugsverbote.⁵⁰ Drei durch die Mutter-Tochter-RL angelegte, im deutschen und österreichischen Recht aufgegriffene Fragestellungen sollen im Folgenden exemplarisch und in aller Kürze die Grenzen der Effektivität von Beteiligungsertragsbefreiungen für Dividenden demonstrieren

Systematisch stellt sich stets die Frage, ob bzw. inwieweit Kosten abzugsfähig sein sollen, die mit steuerfreien Beteiligungserträgen unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängen. Art. 4 Abs. 3 der Mutter-Tochter-RL räumt den Mitgliedstaaten unter anderem die – diskriminierungsfrei auszuübende⁵¹ – Möglichkeit ein, zu „bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft [...] nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können“.⁵² Diese Möglichkeit soll der Vermeidung einer „doppelten Begünstigung“ dienen⁵³, führt aber ihrer-

39 Für eine umfassende Analyse der verschiedenen nationalen Regelungen siehe *US Joint Committee on Taxation*, Background and Selected Issues Related to the US International Tax System and Systems that Exempt Foreign Business Income, JCX-33-11, 20.5.2011; *US Joint Committee on Taxation* (Fn. 4), JCX-42-11.

40 ZB 5 % in Frankreich (Art. 145 Code Général des Impôts) und den Niederlanden (Art. 13 Wet op de vennootschapsbelasting); 10 % in Australien (Sec. 23A) of the Income Tax Assessment Act 1934), Deutschland (§ 8b Abs. 4 dEStG) und Luxemburg (Art. 166 Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) und 25 % in Japan (Art. 23-2 Corporate Tax Act). Allerdings wenden eine Reihe von Staaten ihre Befreiungssysteme für Dividenden – unter gewissen Voraussetzungen – unabhängig von der Beteiligungshöhe an, zB Österreich (§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 öKStG) und das Vereinigte Königreich (Part 9A CTA 2009).

41 Zur möglichen theoretischen Fundierung dieser Unterscheidung siehe *Schön WTJ* 2010, 65 (67 ff.).

42 ZB sechs Monate in Japan (Art. 23-2 Corporate Tax Act) und zwei Jahre in Frankreich (Art. 145 Code Général des Impôts).

43 Siehe das BEPS-Deliverable „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“ (September 2014) Rn. 67 ff. (Empfehlung der Vergütung der Beteiligungsertragsbefreiung im Hinblick auf abzugsfähige Zahlungen im Rahmen von hybriden Finanzinstrumenten).

44 Siehe zB für Österreich § 10 Abs. 7 öKStG (eingeführt durch das BudBG 2011, BGBl. I 2010, 111) und für Deutschland § 8b Abs. 1 zweiter Satz dKStG (eingefügt durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, BGBl. I 2013, 1809). Siehe weiters zB für Dänemark *Bundgaard BIT* 2010, 490 (491). Ähnliche Regelungen finden sich zB auch in Italien, Japan, Polen und Portugal.

45 So zB in Frankreich, Italien, Lettland, Portugal und Slowenien.

46 Für eine vergleichende Analyse siehe zB *Advisory Panel on Canada's System of International Taxation*, Tax Treatment of Expenses Attributable to Foreign Source Income in Selected Countries, May 2008.

47 Siehe auch die Diskussion über die Konsequenzen für das Steuersystem für den Fall eines Wechsels von einem System der indirekten Anrechnung zur Befreiung *US Department of the Treasury*, Approaches to Improve the Competitiveness of the US Business Tax System for the 21st Century, 20.12.2007, 58 ff.

48 OECD, Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998) Rn. 97 ff.; dazu auch *Kofler BIT* 2012, 77 (85 ff.).

49 ZB EuGH v. 15.7.2004 – C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063 = ISrR 2004, 522 mAnm *Englisch/Polivanova-Rosenauer*; v. 7.9.2004 – C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477 = ISrR 2004, 680 mAnm *Englisch*; v. 6.3.2007 – C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835 = ISrR 2007, 247; v. 12.12.2006 – C-446/04, *FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753 = BeckRS 2006, 70965; v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Slg. 2011, I-305 = BeckRS 2011, 80119; v. 13.11.2012 – C-35/11, *FII Group Litigation II*, EU:C:2012:707 = ISrR 2012, 924 mAnm *Linn*.

50 Siehe zB EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409 = ISrR 2003, 666; v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-2107 = ISrR 2006, 235.

51 Siehe insb. EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409 = ISrR 2003, 666; und v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-2107 = ISrR 2006, 235 (dazu *Kofler* [Fn. 31], Einl. Rn. 90 und Art. 4 Rn. 43). Derzeit ist beim EuGH in der Rs *Groupe Steria* die Frage anhängig, ob es gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn im Rahmen einer Sonderregelung zur Konzernbesteuerung, die nur inländischen Gesellschaften zugänglich ist, den Konzerngesellschaften der Abzug der Kosten im Zusammenhang mit Beteiligungen an anderen Konzerngesellschaften gewährt wird, während dieser Abzug (durch eine 5%ige Pauschalregelung) im Übrigen ausgeschlossen ist; GA *Kokott* hat in ihren Schlussanträgen v. 11.6.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, EU:C:2015:392 = BeckRS 2015, 80772, einen Verstoß der entsprechenden französischen Regelung gegen das Unionsrecht bejaht.

52 Das Wahlrecht besteht unabhängig davon, ob der Staat der Muttergesellschaft die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode oder durch die Anrechnungsmethode vermeidet; siehe EuGH v. 3.4.2008 – C-27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Slg. 2008, I-2067 = ISrR 2008, 328 Rn. 45; und v. 4.6.2009 – C-439/07, C-499/07, *KBC Bank*, Slg. 2009, I-4409 = ISrR 2009, 494 Rn. 52 (jeweils zum Pauschalbetrag); ebenso wohl auch EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-2107 = ISrR 2006, 235 Rn. 45; auf die Befreiungsmethode einschränkend zB noch *de Hosson Intertax* 1990, 414 (432). Zusätzlich gestattet Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie auch den Ausschluss der Abzugsfähigkeit der „Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben“, womit die Berücksichtigung von ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen und eine dadurch befürchtete doppelte Begünstigung angesprochen ist; siehe dazu auch EuGH v. 22.12.2008 – C-48/07, *Les Vergers du Vieux Tauves*, Slg. 2008, I-10627 = ISrR 2009, 99 Rn. 42.

53 *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 1994, 272 f.; *Meerpohl*, Mutter-/Tochter-Richtlinie, 1998, 39; kritisch zu dieser dem Art. 4 Abs. 3 zugrunde liegenden Begründung zB *Oldiges StR* 2008, 533 (533 ff.).

AUFSÄTZE

seits idR zu einer Doppelbesteuerung, da diese Kosten idR auch im Staat der Tochtergesellschaft nicht berücksichtigt werden können.⁵⁴ Zu den „Kosten der Beteiligung“ rechnen alle Aufwendungen, die beim Erwerb, der Verwaltung und zum Schutz der Beteiligung entstehen⁵⁵, insbesondere auch Zinsen und Kosten für Fremdmittel für den Erwerb der Beteiligung.⁵⁶ Dieses Kostenabzugsverbot für „Verwaltungskosten“ kann nach Art. 4 Abs. 3 zweiter Satz auch mit einem unwiderlegbaren⁵⁷ Satz von höchstens 5 %⁵⁸ pauschaliert werden (bzw. – umgekehrt formuliert – nur für zumindest 95 % der Ausschüttung eine Entlastung vorgesehen werden).⁵⁹ Das Abzugsverbot ist „abstrakt“ angelegt und kann nach dem Wortlaut auch dann zum Tragen kommen, wenn in der jeweiligen Steuerperiode keine Ausschüttungen der Tochter an die Muttergesellschaft erfolgen.⁶⁰ Während Österreich nach § 12 Abs. 2 öKStG Kosten der Beteiligung grundsätzlich vom Abzug ausschließt (aber gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 iVm § 12 Abs. 1 Z 9 öKStG aus Standortgründen einen Zinsenabzug für Beteiligungsanschaffungen außerhalb des Konzerns zulässt), macht Deutschland – ebenso wie zB Belgien, Frankreich und Italien – von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch: So gelten bei nach § 8b Abs. 1 dKStG befreiten Bezügen unwiderleglich „5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen“.⁶¹ Diese Pauschalierung ohne Nachweismöglichkeit geringerer tatsächlicher Betriebsausgaben ist offenbar verfassungskonform⁶² und entspricht auch der Richtlinie.⁶³ Letzteres deshalb, weil der Pauschalbetrag nach Art. 4 Abs. 2 zweiter Satz der Richtlinie gerade nicht an den tatsächlichen gewinnmindernden Beteiligungsaufwand anknüpft, sondern an die bezogenen Ausschüttungen. Dadurch kommt es freilich immer dann zu für die Muttergesellschaft nachteiligen Ergebnissen, wenn keine oder nur unwesentliche Beteiligungsaufwendungen den Gewinn gemindert haben.⁶⁴ Dementsprechend wird die „pauschale Festsetzung der Kosten [...] insofern beanstandet, als Gesellschaf-

ten, deren Verwaltungskosten 5 % unterschreiten, nicht ihre wahren Kosten absetzen können“.⁶⁵ Ein Vorschlag der Kommission, wonach die Muttergesellschaft diesfalls „die tatsächlichen Verwaltungskosten nachweisen [kann], die als nicht absetzbar anzusehen sind“⁶⁶, fand allerdings im Rat bislang keine Zustimmung.⁶⁷ Das deutsche Recht entspricht auch insofern den Grundfreiheiten, als das Abzugsverbot des § 8b Abs. 5 KStG gleichermaßen auf Inlandssachverhalte Anwendung findet⁶⁸; allerdings könnte die Primärrechtskonformität einer solchen Kostenpauschalierung dann in Frage gezogen werden, wenn das nationale Steuerrecht innerhalb einer Unternehmensgruppe auf sie verzichtet, die Gruppenbildung aber auf das Inland beschränkt.⁶⁹

Spezifische Bedenken hat auch die internationale Steuerarbitrage durch hybride Finanzinstrumente ausgelöst.⁷⁰ Diese beruht auf der unterschiedlichen Qualifikation dieser Instrumente durch die beteiligten Jurisdiktionen (Eigen- bzw. Fremdkapital) mit der typischen Konsequenz, dass Zahlungen in mehreren Steuerrechtsordnungen unterschiedlich eingeordnet werden: Während eine Jurisdiktion die Zahlungen als Dividenden betrachtet und allenfalls eine Begünstigung (zB Schachtelprivileg) gewährt, qualifiziert sie die andere als abzugsfähige Zinszahlungen.⁷¹ Bereits die EU Gruppe zum Verhaltenskodex hatte daher im Mai 2010 vorgeschlagen, dass, „insoweit Zahlungen im Zuge einer Hybridanleihegestaltung als abzugsfähige Aufwendung des Schuldners eingestuft werden, [...] die Mitgliedstaaten dafür keine Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen im Rahmen eines Beteiligungsgewinns [gewähren]“.⁷² In der Tat scheint in diesen Fällen keine Befreiung zur Entlastung von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung geboten zu sein. Einige Mitgliedstaaten sind daher dieser Empfehlung gefolgt: So wurde zB in Österreich mit § 10 Abs. 7 öKStG⁷³ und in Deutschland mit § 8b Abs. 1 zweiter Satz dKStG⁷⁴ ein materielles Korrespondenzprinzip eingefügt, sodass – in den Worten des § 8b

54 Dazu zB auch *de Hosson Intertax* 1990, 414 (432); *Tumpel* (Fn. 53), 273.

55 Siehe *Tumpel* (Fn. 53), 273.

56 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409 = IStR 2003, 666 Rn. 25 iVm Rn. 8; siehe auch EuGH v. 23.2.2006 – C-471/04, *Keller Holding*, Slg. 2006, I-2107 = IStR 2006, 235, und Schlussanträge GA Kokott v. 11.6.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, EU:C:2015:392 = BeckRS 2015, 80772 Rn. 22; weiters zB *Farmer/Lyal*, EC Tax Law (1994) 269; *Tumpel* (Fn. 53), 273; *Meerpohl* (Fn. 53), 39.

57 Siehe nur *Englisch/Schütze* ET 2005, 488 (495 f.); *Kofler* (Fn. 31), Art. 4 Rn. 41.

58 Siehe zu dieser Höchstbetragsgrenze zB EuGH v. 3.4.2008 – C-27/07, *Banque Paribas*, Slg. 2008, I-2067 = IStR 2008, 328 Rn. 28; v. 4.6.2009 – C-439/07, C-499/07, *KBC Bank*, Slg. 2009, I-4409 = IStR 2009, 494 Rn. 51.

59 Dazu zB Schlussanträge GA Kokott v. 11.6.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, EU:C:2015:392 = BeckRS 2015, 80772 Rn. 22; weiters auch *Boon/Lambooy*, EC Parent-Subsidiary Directive: Steps Towards Harmonization of Direct Taxes, 18 Tax Planning Int'l Rev. 6 (9), Apr. 1991; *Meerpohl* (Fn. 53), 40.

60 Dazu kritisch *Tumpel* (Fn. 53), 273 f.; *Schaumburg* (Fn. 14), § 15.167.

61 Zur Kritik siehe zB *Schaumburg* (Fn. 14), § 15.166 ff.

62 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = DStR 2010, 2393.

63 Ebenso zB *Englisch/Schütze* ET 2005, 488 (495 f.); siehe auch *Bullinger* IStR 2004, 406 (411).

64 Kritisch bereits *CFE Intertax* 1981, 395 (398).

65 Arbeitspapier der Dienststellen der Kommission „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK(2001)1681 endg., 260.

66 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(2003)462 endg.

67 Siehe zur Rechtsentwicklung auch *Kofler* (Fn. 31), Art. 4 Rn. 16 f.

68 Siehe zu dieser Ausdehnung in Reaktion auf das *Bosal*-Urteil des EuGH zB *Englisch/Schütze* ET 2005, 488 (490); *Schnitger* in *Schnitger/Fehrenbacher* (Hrsg.), KStG, 2012, § 8b Rn. 118.

69 Siehe zum französischen Recht bereits Schlussanträge GA Kokott 11.6.2015 – C-386/14, *Groupe Steria*, EU:C:2015:392 = BeckRS 2015, 80772.

70 Siehe zB das Arbeitsdokument der Kommission zum „Impact Assessment“, SWD(2013)474, 25.11.2013, 11.

71 Für eine umfassende Diskussion siehe vor allem den Generalbericht von *Duncan* in IFA (Hrsg.), Tax treatment of hybrid financial instruments in cross-border transactions, CDFI 85a, 2000, 51 (51 ff.).

72 Bericht der Gruppe zum Verhaltenskodex v. 25.5.2010, Dok. 10033/10, FISC 47 Rn. 31.

73 Eingeführt durch das BudBG 2011, BGBl. I 2010, 111.

74 Dieses allgemeine materielle Korrespondenzprinzip wurde mit dem Amtshilferechtlinie-Umsetzungsgesetz eingeführt (BGBl. I 2013, 1809), anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 2014 (§ 34 Abs. 7 S. 13 und 14 dKStG). Zuvor war schon mit dem JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878) das Entstehen „weißer Einkünfte“ bei verdeckten Ausschüttungen durch eine Versagung des Schachtelprivilegs durch § 8b Abs. 1 S. 2 und 3 dKStG in Abhängigkeit von der Einkünftewirkung bei der leistenden Körperschaft verhindert worden; siehe dazu zB *Dallwitz/Mattern/Schnitger* DStR 2007, 1697 (1701 f.).

AUFSÄTZE

Abs. 1 zweiter Satz dKStG – die Befreiung unter dem Vorbehalt steht, dass „die Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben“.⁷⁵ Dennoch hegte die Kommission – wohl unberechtigte⁷⁶ – Zweifel daran, ob solche Regelungen der Mutter-Tochter-RL widersprechen könnten⁷⁷, und schlug daher eine entsprechende Änderung der Richtlinie vor.⁷⁸ Der Wortlaut des Kommissionsvorschlages⁷⁹ wurde im Rat „nachgeschärft“ und in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der geänderten Richtlinie nunmehr klar eine Besteuerungsverpflichtung normiert, die bis Ende 2015 von den Mitgliedstaaten umzusetzen ist: So „besteuern“ bei Wahl der Befreiungsmethode „der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Ge-

winne insoweit nicht, als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können, und besteuern sie diese Gewinne insoweit, als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können [...]“. Diese Vorschrift wirkt allerdings nicht nur eine Reihe von Auslegungsfragen auf⁸⁰, sondern schafft mit der Besteuerungsverpflichtung auch ein Novum in den Konzernsteuerrichtlinien⁸¹, dessen Vereinbarkeit mit dem Erforderlichkeitskriterium (Art. 115 AEUV) und dem Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 3 EUV) zumindest nicht auf der Hand liegt.⁸² Allerdings dürfte dieses Korrespondenzprinzip wohl keinen prinzipiellen grundfreiheitsrechtlichen Bedenken begegnen⁸³, zumal die Anordnung der Nichtbefreiung abzugsfähiger Zahlungen im Grunde der Anwendung der Anrechnungsmethode entspricht, die der Befreiungsmethode aus unionsrechtlicher Sicht aber gleichwertig ist.⁸⁴

Schließlich soll ein kurzer Blick auf die Versagung der Schachtelbefreiung bei unerwünschten Steuergestaltungen geworfen werden. Anders als das deutsche Steuerrecht kennt das österreichische Steuerrecht keine generelle Hinzurechnungsbesteuerung. Vielmehr werden – ähnlich wie in den Niederlanden – unerwünschte, „missbrauchsverdächtige“ Gestaltungen im Wesentlichen durch einen Wechsel von der Befreiungs- zur indirekten Anrechnungsmethode („Switch-Over“) angesprochen (§ 10 Abs. 4 bis 6 öKStG). Zu diesem Methodenwechsel kommt es bei Dividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen dann, wenn die ausschüttende Tochtergesellschaft kumulativ einer niedrigen Besteuerung unterliegt (15 %) und überwiegend passive Einkünfte (zB Zinsen) erzielt (§ 10 Abs. 4 öKStG); für unter 10%ige Beteiligungen („Portfoliobeteiligungen“) stellt das Gesetz hingegen ausschließlich auf eine spezifisch definierte ausländische Niedrigbesteuerung ab, ohne dass es auf die Passivität ankäme (§ 10 Abs. 5 öKStG).⁸⁵ Technisch erfolgt der Methodenwechsel durch eine Versagung der Befreiung und der Anordnung, dass – im Einklang mit Art. 4 der Mutter-Tochter-RL – die um die ausländische Steuervorbelastung hochgerechnete Dividende (und nicht etwa das nach inländischem Steuerrecht errechnete Einkommen der Auslandstochter) zwar der österreichischen Körperschaftsbesteuerung unterliegt, die ausländische Steuervorbelastung aber angerechnet wird (§ 10 Abs. 6 öKStG). Hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht scheint der Methodenwechsel zwar aufgrund

75 Siehe nur Lüdike, Maßgeblichkeit ausländischer Besteuerung für Nichtbesteuerung und Verlustberücksichtigung im Inland, in Lüdike/Mössner/Hummel (Hrsg.), Das Steuerrecht der Unternehmen, FS Frottscher, 2013, 403 (413 f.).

76 Die Mutter-Tochter-RL lässt den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode und schließt es insb. nicht aus, dass ein Mitgliedstaat zwar grundsätzlich die Befreiungsmethode wählt, aber etwa in Fällen der ausländischen Niedrigbesteuerung zur Anrechnungsmethode wechselt (sog. „Switch-Over-Klauseln“, zB § 10 Abs. 4 bis 6 öKStG; ausführlich Kofler (Fn. 31), Art. 4 Rn. 6 mwN). Das von der Kommission herangezogene Urteil in der Rs. *Cobelfret* (EuGH v. 12.2.2009 – C-138/07, Slg. 2009, I-731 = IStR 2009, 167) stellt dies mE – entgegen der Ansicht der Kommission (im Arbeitsdokument SWD(2013)474, 5 m Fn. 4) – keineswegs in Frage. Es war daher den Mitgliedstaaten schon nach der bisherigen Fassung der Mutter-Tochter-RL möglich, hybride Gestaltungen weitgehend durch eine Nichtbefreiung zu bekämpfen. Denn obwohl durchaus Zweifel an der konkreten Implementation der Anrechnungsmethode in mehrstufigen Konzernen bestehen (dazu Marchgraber ET 2014, 133 [136 ff.]), scheint dennoch klar, dass in einem zweistufigen Konzern die indirekte Anrechnung wie eine Nichtbefreiung wirkt, da aufgrund der Abzugsfähigkeit der Gewinnausschüttung auf Ebene der Tochtergesellschaft keine Steuer auf der Ausschüttung lastet, die im Staat der Muttergesellschaft anzurechnen wäre (siehe zB Kofler/Kirchmayr GES 2011, 449 [449 ff.]). Vor diesem Hintergrund wirkt die Änderung der Richtlinie daher im Grunde nicht (nur) dahingehend, dass den Mitgliedstaaten Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen ermöglicht würden, sondern vielmehr (und vor allem) dahingehend, dass sie zu solchen Maßnahmen verpflichtet werden.

77 Siehe die Begründung des Kommissionsvorschlages COM(2013)814, 25.11.2013, 3.

78 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM(2013)814, 25.11.2013.

79 Nach dem Kommissionsvorschlag sollte die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie verankerte Befreiungsmethode für ausgeschüttete Gewinne zunächst derart neu gefasst werden, dass „der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht [besteuern], als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können“. Der von der Kommission vorgeschlagene Wortlaut führte zu Unklarheiten: Während die Kommission deutlich – und aufgrund des Zusammenspiels von Art. 1 und 4 der Richtlinie wohl zu Recht – davon ausging, dass der im Staat der Tochtergesellschaft abzugsfähige Teil im Staat der Muttergesellschaft besteuert werden müsse (COM(2013)814, 25.11.2013, 4 und 7, sowie das Arbeitsdokument SWD(2013)474, 25.11.2013, 15 („obligation to tax“)), verstand das Schrifttum die vorgeschlagene Klausel dahingehend, dass sie entweder keine eine Verpflichtung zur Besteuerung vorsehe (sondern zu einer solchen lediglich berechtige; so Marchgraber ET 2014, 133 [135 f.]) oder aber den jeweiligen Mitgliedstaat dazu verpflichte, zur indirekten Anrechnung zu wechseln, da für den abzugsfähigen Teil der Gewinnausschüttung die Befreiungsmethode eben nicht anwendbar sei (so Weber, Proposal for a Common Anti-abuse provision and anti-hybrid loan arrangements in the Parent-Subsidiary Directive, H&I 2014/3, 47 (56)).

80 Siehe für erste Analysen zB Kofler ZFR 2014/137, 214 (214 ff.); Haase IStR 2014, 650 (650 ff.) (zum Verhältnis zu abkommensrechtlichen Schachtelprivilegien); Desens IStR 2014, 825 (825 ff.) (auch mit grundfreiheitsrechtlichen Bedenken); Hagemann/Kahlenberg IStR 2014, 840 (840 ff.); Kofler, Hybrid Loans in the Parent-Subsidiary-Directive, in Valente (Hrsg.), *Elusione Fiscale Internazionale*, 2014, 682 (682 ff.).

81 Dazu Desens IStR 2014, 825 (827 f.).

82 Siehe zur Begründung das Arbeitspapier SWD(2013)474, 25.11.2013, 14, und die Analyse im Kommissionsvorschlag COM(2013)814, 25.11.2013, 5, und dazu ausführlich und kritisch Desens IStR 2014, 825 (827 f.).

83 Zu diesen aber zB Desens IStR 2014, 825 (825 ff.).

84 Siehe zB EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Slg. 2011, I-305 = BeckRS 2011, 80119; siehe auch oben Fn. 76.

85 Für Details siehe zB Bieber/Kofler, Ausländische Beteiligungserträge und Methodenwechsel nach § 10 Abs. 4 bis 6 KStG, in Fraberger/Baummann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg.), *Handbuch Konzernsteuerrecht*, 2. Aufl. 2014, 181 (181 ff.).

AUFSÄTZE

der Methodenindifferenz des Art. 4 den Vorgaben der Mutter-Tochter-RL zu entsprechen⁸⁶, bedarf aber aus grundfreiheitsrechtlicher Sicht insofern einer interpretativen Korrektur, als die vom EuGH in *Haribo und Salinen*⁸⁷ angenommene Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode nur dann gegeben ist, wenn – in unionsrechtskonformer Auslegung – für Zwecke der Anrechnung auf eine effektive Belastungsgleichheit abgestellt wird.⁸⁸ Dies kann auf Basis der Entscheidung in *FII Group Litigation II*⁸⁹ zB dadurch erreicht werden, dass die Anrechnungsmethode des § 10 Abs. 6 KStG so angewendet wird, als ob die ausgeschütteten Gewinne der Auslandsgesellschaft dem nominalen Steuersatz des betreffenden ausländischen Staates unterlegen wären.⁹⁰

3. Ausblick

Die Effektivität von „Schachtelbefreiungen“ als Mittel zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in der Körperschaftskette hängt wesentlich von den Voraussetzungen und Grenzen dieser Regelungen ab. So ist einerseits ein Trend hin zur Befreiungsmethode (Territorialität) zu

vermerken, andererseits entsteht durch die Befreiung auch ein zunehmender Regelungsdruck im Hinblick auf die Vermeidung unerwünschter Gestaltungen (zB durch hybride Finanzinstrumente), die Kostenzuordnung, die konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung und allgemein die Verhinderung von Einkünfteverlagerungen. Einige dieser Fragestellungen stehen auch im Fokus der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes und der EU, speziell im Hinblick auf die Mutter-Tochter-RL. Es bleibt derzeit noch abzuwarten, welchen Weg die Kommission in ihrem „Relaunch“ des ursprünglich bereits 2011⁹¹ vorgeschlagenen Projektes zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) hinsichtlich einer Schachtelbefreiung beschreiten wird. Der derzeitige Kompromissvorschlag im Rat⁹² sieht grundsätzlich eine Dividenden- und Veräußerungsgewinnbefreiung unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von 10 % am Kapital oder den Stimmrechten und einer 12-monatigen Mindestbeholdendauer vor, die allerdings von einer ganzen Reihe von Einschränkungen begleitet ist.⁹³

⁸⁶ Siehe *Kofler* (Fn. 31), Art. 4 Rn. 6 mwN.

⁸⁷ EuGH v. 10.2.2011 – C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Slg. 2011, I-305 = BeckRS 2011, 80119 Rn. 84 ff.

⁸⁸ Ausführlich wiederum *Bieber/Kofler* (Fn. 85), 181 (208 ff.).

⁸⁹ EuGH v. 13.11.2012 – C-35/11, *FII Group Litigation II*, EU: C:2012:707 = IStR 2012, 924 mAnm Linn Rn. 35-65.

⁹⁰ In der Tat wird diese Methode für den Sonderfall der Portfoliodividenden bereits derzeit von der österreichischen Verwaltungspraxis vertreten (Rn. 1242 KStR 2013).

⁹¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011)121 endg.

⁹² Siehe den Text in Dok. 15756/14 FISC 197, 19.11.2014.

⁹³ Es sind dies vor allem eine Zinsenabzugsbeschränkung (Art. 14a des Entwurfs), eine Switch-Over-Klausel (Art. 73), eine allgemeinen Anti-Missbrauchsklausel (Art. 80), ein Hinzurechnungsbesteuerungsregime im Hinblick auf Drittstaaten (Art. 82) und eine Einbeziehung von abzugsfähigen Ausschüttungen in die Bemessungsgrundlage des Empfängers (Art. 83a).

Richterseminar K: Effektiver Rechtsschutz für Steuerpflichtige – Garantie und Herausforderungen

Prof. Dr. Klaus-Dieter Driën*

Das bereits im letzten Jahr auf dem IFA-Kongress wiederaufgegriffene Richterseminar ist in diesem Jahr dem praktischen Rechtsschutz des Steuerpflichtigen im (internationalen) Steuerrecht gewidmet. Das zweite Generalthema des diesjährigen IFA-Kongresses in Basel beschäftigt sich mit „The practical protection of taxpayer's fundamental rights“.¹ Darauf aufbauend stehen im Richterseminar Praxis und Probleme der Verwirklichung der Rechte der Steuerpflichtigen im gerichtlichen Rechtsschutzverfahren im Vordergrund. Der Generalbericht zum zweiten Generalthema

von P. Pistone und Ph. Baker und der deutsche Nationalbericht von D. Dürschmidt und K. Kopp aus München sprechen eine Fülle von Rechtsschutzfragen der Steuerpflichtigen an, aus denen im Folgenden eine Auswahl aus der richterlichen Durchsetzungsperspektive getroffen wird. Das Baseler Richterseminar selbst gliedert sich in drei Teile: Zunächst werden die Fragenkomplexe „pre-trial proceedings“ und „expert evidence“ aus Sicht verschiedener Rechtsordnungen behandelt. Sodann verhandelt der „Tax Court of the IFA“ und simuliert einen praktischen Fall zur Gewinnung und Verwertung der Informationen Dritter im Besteuerungsverfahren.

1. Höherrangige Garantien für den richterlichen Rechtsschutz in Steuersachen

1.1 Verfassungsrechtliche Rechtsschutzgarantie

Der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen ist Errungenschaft und zugleich ständige Bewährungsprobe im rechtsstaatlichen Steuerstaat. In einigen Staaten gibt es keine höherrangigen Vorgaben für den Rechtsschutz oder kein

* Prof. Dr. Klaus-Dieter Driën, Düsseldorf, ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Geschäftsführender Direktor des dortigen Instituts für Unternehmenssteuerrecht und (im zweiten Hauptamt) Richter am FG Düsseldorf.

¹ Zum „Judges' Seminar“ im Vorjahr *Gosch IStR* 2014, 698. Zum zweiten Generalthema 2015 s. den Beitrag von *Beusch/Raab* in diesem Heft S. 575.