

Flick Gocke
Schaumburg

WIN

Säule 2 - Verfahrensrecht und Rechtsschutz

8. Dezember 2021

Dr. Nadia Altenburg

Agenda

- A. Ausgangslage
- B. Rechtsschutzmöglichkeiten
- C. Verfahrensrechtliche Komplexität in der Praxis
- D. Fazit

Ausgangslage

- Das globale Mindestbesteuerungsrecht wird als EU-Richtlinie im Unionsrecht verankert und anschließend in nationales Recht umgesetzt werden.
- Jeder Staat ist selbst für die Integration in und das Zusammenspiel mit dem existierenden nationalen Recht verantwortlich (siehe DAC6 – Umsetzung).
- Deutschland wird eine Anspruchsgrundlage einführen, nach welcher dem deutschen Staat ein zusätzliches Besteuerungsrecht für niedrig besteuerte Gewinn eingeräumt wird (ähnlich §§ 7 ff. AStG).
- Deutschland wird ebenfalls Vorschriften zur Ermittlung der effektiven Steuerbelastung einführen.
 - Deutsche Muttergesellschaft als Steuersubjekt der globalen Mindestbesteuerung
 - Deutsche Finanzverwaltung ermittelt effektive Steuerbelastung ausländischer Tochtergesellschaften/Betriebsstätten

B. Rechtsschutzmöglichkeiten

1. Einspruchsverfahren

- Überprüfung durch das Finanzamt auf Grundlage von Verwaltungsanweisung (OECD-Kommentar?)
- Werden Verwaltungsanweisungen mit der OECD abgestimmt oder unilateral ausgearbeitet?

2. Klageverfahren

- Überprüfung durch einen nationalen Richter (Jurist, kein Wirtschaftsprüfer!)
- Widersprüche und ungeklärte Rechtsfragen zu erwarten, insbesondere hinsichtlich abweichender Rechnungslegungsvorschriften!
- Sind Rechnungslegungsvorschriften spezifisch genug, um einen Steueranspruch zu begründen?

B. Rechtsschutzmöglichkeiten

3. EuGH – Vorabentscheidungsersuchen (Art. 167 Abs. 1 AEUV)

- EuGH entscheidet im Wege der Vorabentscheidung über die Auslegung oder die Gültigkeit des Unionsrechts (Primär- und Sekundärrecht), Art. 267 AEUV.
- Bei einer Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung im Rahmen einer EU-Richtlinie ist eine Verweisung grds. möglich.
- Vorlage nur durch nationale Gerichte (hier insb. auch unterinstanzliche Gerichte)

4. Nichtigkeitsklage (Art. 263 Abs. 4 AEUV)

- *„Jede natürliche oder juristische Person [...] gegen Rechtsakte mit Verordnungscharakter, die sie unmittelbar betreffen und keine Durchführungsmaßnahmen nach sich ziehen...“*
- **Art. 115 AEUV:** *„...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.“*

B. Rechtsschutzmöglichkeiten

5. Verständigungsverfahren

- Falsche Anwendung führt zwar zu einer Übermaßbesteuerung, allerdings trifft den “Niedrigsteuerstaat” keine Pflicht zur Anpassung, so dass der Anwendungsbereich für Verständigungs- und Schiedsverfahren grundsätzlich nicht eröffnet ist (siehe sogleich).
- Anwendungsbereich eröffnet?
 - Die Regelungen des EU-Schiedsverfahrens kommen nur zur Anwendung, wenn eine grenzüberschreitende Gewinnkorrektur zwischen international verbundenen Unternehmen oder eine Einkunftsanpassung im Verhältnis zwischen einem Stammhaus und einer Betriebsstätte erfolgt.
 - Art. 25 OECD-MA: Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde jedes Vertragsstaats vorlegen.
- Wie erreichen wir eine einheitliche und abgestimmte Anwendung der Vorschriften durch alle anwendenden Staaten?

C. Verfahrensrechtliche Komplexität in der Praxis

- Internationale Verknüpfung der Steuerverfahren?
 - Anpassungsmöglichkeit von Steuerbescheiden nach nationalen Korrekturen?
 - Gewinnanpassungen nach Betriebsprüfung (HZB, TP)
- Klärung von Sonderfällen
 - Zuordnung der Gewinne bei unterjähriger Anteilsveräußerung
 - Steuerneutrale Umstrukturierungen, die handelsrechtlich zu einem Step-up führen
 - Besondere Abschreibungsregime (degressive AfA, Super-AfA)
 - Großprojekte, die sich über mehr als fünf Jahre erstrecken
- Verfahrensrechtliche Einbettung?

C. Verfahrensrechtliche Komplexität in der Praxis

- § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO – Ausländischer Steuerbescheid ist kein Grundlagenbescheid für inländische Steuerbescheide
- § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO – Erlass oder Änderung eines ausländischen Steuerbescheids als rückwirkendes Ereignis?
- § 174 Abs. 3 AO? – Erkennbarkeit? Einbeziehung aller betroffenen Rechtsträger?
- § 175a AO – Keine Anwendung außerhalb eines Verständigungsverfahrens
- § 165 Abs. 1 S. 1 AO? – Ungewissheit besteht vorliegend in der abschließenden Beurteilung eines Sachverhalts durch eine ausländische Steuerbehörde.

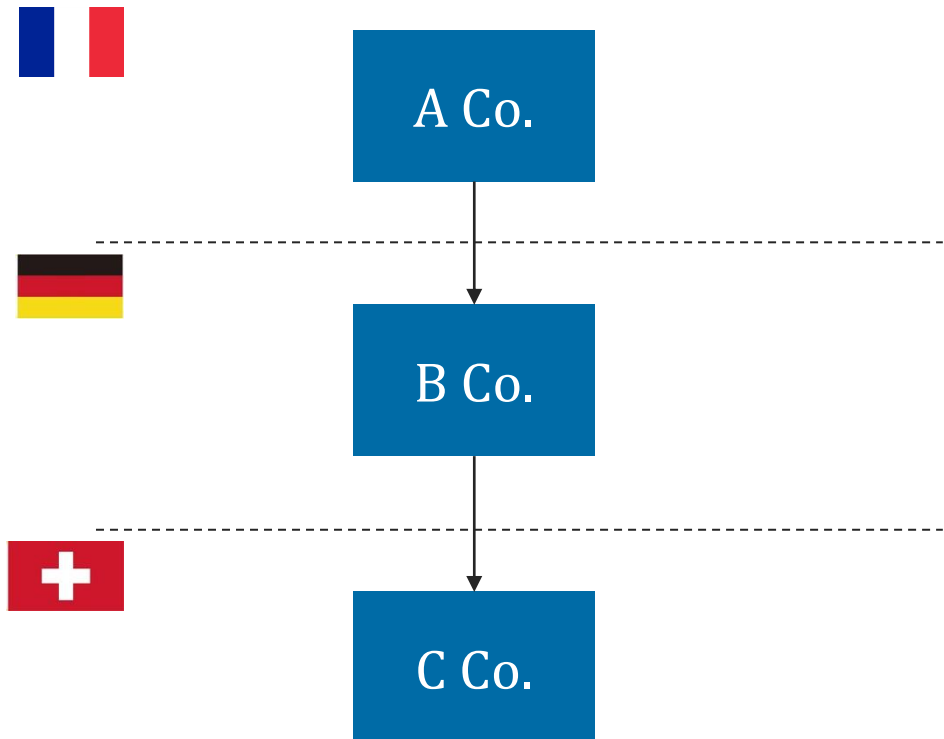
D. Fazit

- Überprüfung der Umsetzung der Gesetzgebung und der Verwaltungsanweisungen erforderlich
- Einheitliches Überprüfungsorgan (internationaler Gerichtshof?) erforderlich, das gleichmäßige Anwendung und Fortentwicklung der Regelungen sicherstellt
- Verfahrensrechtliche Klärung erforderlich, die eine grenzüberschreitende Korrektur ermöglicht (Sondertatbestand Vorläufigkeit?)



Beispielsfälle

Beispielsfall 1 – Nachträgliche Korrekturen



- Die C Co. unterliegt einer effektiven Steuerbelastung von 11,5%, so dass sie auf Ebene der A Co. einer top-up tax unterliegt.
- Bei B Co. wird in 2030 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2024 – 2026 durchgeführt.
- Hierbei stellt die BP fest, dass die C Co. passive Einkünfte i.H.v. 500 vereinnahmt (Einkünfte insgesamt 1.000), die nachträglich der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfen werden.
- Durch die Zusatzbelastung (32% auf die passiven Einkünfte) steigt die tatsächliche Gesamtsteuerbelastung auf über 15%, bei einer Kappung der HZB auf 15% bleibt die Gesamtsteuerbelastung bei unter 15%.

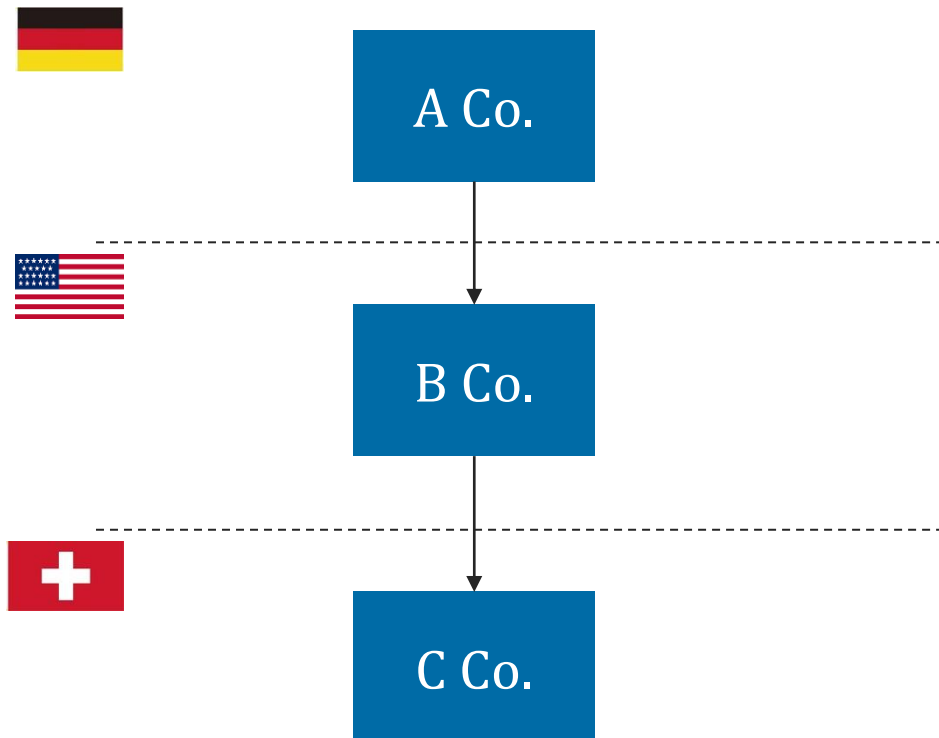
Beispielsfall 1 – Nachträgliche Korrekturen

aktive Einkünfte (Gewinne)	1.000,00	11,50%	115,00
davon passive Einkünfte	500,00	32,00%	160,00
ggf. Anrechnung Schweizer Steuer	500,00	12,00%	60,00
Steuer insgesamt			215,00
aktive Einkünfte	1.000,00	11,50%	115,00
davon passive Einkünfte	500,00	15,00%	75,00
ggf. Anrechnung Schweizer Steuer	500,00	12,00%	60,00
Steuer insgesamt			130,00
Steuerbelastung C Co.			21,50%
Berücksichtigung 15%			13,00%
Tatsächliche Gesamtsteuerbelastung			215,00
Zusatzbelastung in Frankreich unter GloBe	(= 1.000 * 2%)		20,00
Tatsächliche Gesamtsteuerbelastung			235,00
Effektive Steuerbelastung (mind)*			23,50%

* Sofern Frankreich nicht in der Lage ist, HZB anzuerkennen, kann Frankreich Zusatzsteuer iHv 3,5% also 35 erheben, was zu einer Gesamtsteuerbelastung von 250 also 25% führt.

- Die Kappung der HZB-Anrechnung führt zu einer tatsächlichen effektiven Steuerbelastung von 23,5% auf Ebene der C Co.
- Rechtsschutz?
 - Liegt hier eine unrechtmäßige Anwendung der Vorschriften vor?
 - Berufung auf EU-Recht? Übermaßbesteuerung, wenn Rechtfertigung der Richtlinie bei 15% liegt?
 - Welcher Rechtsträger?
 - Bei welcher Steuerverwaltung?
 - Möglichkeit eines Verständigungsverfahrens? Mit welchen Staaten?

Beispielsfall 2 – GILTI Co-Existenz



- Wie in Fall 1 unterliegt C Co. einer effektiven Steuerbelastung iHv 11,5%, so dass Deutschland von der IIR Gebrauch machen kann.
- Unterwerfen die USA das niedrig besteuerte Einkommen auf Ebene der B Co. iRv. GILTI ebenfalls einer Mindestbesteuerung?
- Muss Deutschland die amerikanische Zusatzsteuer anrechnen bzw. bei der Berechnung der effektiven Steuerlast von C Co. berücksichtigen?
- Darf Deutschland darüber hinaus passive Einkünfte mit dem vollen Steuersatz belasten?