

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Einzelanmerkungen zum Regierungsentwurf

Anmerkungen zu Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

I. Verrechnungspreisdokumentation

1. Zu § 90 Abs. 3 AO-E (allgemein)

a) Mit der geplanten Änderung sollen die bereits bestehenden Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit der Erstellung des sog. „Master File“ und des „Local File“ modifiziert und damit eine Umsetzung der internationalen Empfehlungen der OECD vorgenommen werden. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings wird die konkrete Ausgestaltung hinsichtlich Art, Inhalt und Umfang aufgrund entsprechender Ermächtigung auf eine zukünftig vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu erstellende Rechtsverordnung (GAufzV) übertragen.

Petition:

Um den betroffenen Unternehmen eine rechtssichere und praktikable Umsetzung zu ermöglichen, sollte das BMF im Ausschussbericht ausdrücklich darum gebeten werden, möglichst zeitnah einen Entwurf der Anpassungen zur GAufzV mit entsprechend detaillierten Angaben zur Ausgestaltung von Master- und Local-File vorzulegen und nach Inkrafttreten des Gesetzes umzusetzen.

b) Durch § 90 Abs. 3 AO-E werden die Steuerpflichtigen verpflichtet darzulegen, dass ihre Geschäftsbeziehungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Von der Finanzverwaltung soll Entsprechendes aber nicht verlangt werden. Unternehmen haben in Betriebsprüfungen wiederholt die Erfahrung gemacht, dass die Finanzverwaltung höhere Verrechnungspreise als fremdüblich ansieht als vom Unternehmen angesetzt, dies aber nicht begründet, d. h. nicht die Basis offenlegt, auf der sie zu den höheren Ergebnissen kommt.

Petition:

Im Interesse der Gleichbehandlung sollte auch die Finanzverwaltung dazu verpflichtet werden darzulegen, aufgrund welcher Annahmen sie zu den von ihr angesetzten Verrechnungspreisen gekommen ist.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

2. Zu § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E

a) Darstellung der Geschäftsvorfälle

Die Aufzeichnungspflicht umfasst u. a. die Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation). Aus Gründen der Verhältnismäßigkeit und Wesentlichkeit sollte man sich hier auf die Geschäftsvorfälle und Transaktionen beschränken, die materiell bzw. für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens bedeutend sind. Dies würde den administrativen Aufwand nicht unverhältnismäßig ausweiten.

Petition:

Vor diesem Hintergrund sprechen wir uns für die folgende Formulierung des § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E aus:

„...neben der Darstellung der wesentlichen Geschäftsvorfälle...“

b) Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung

Die vorgeschlagenen Modifikationen in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E sind vor der Grundsatzfrage zu sehen, welcher Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung der „richtige“ ist – ex ante auf Grundlage der Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung oder aber ex-post unter Berücksichtigung des tatsächlichen Ergebnisses der konzerninternen Transaktion. Beide denkbaren Zeitpunkte der Verrechnungspreisbestimmung werden international unter den Begriffen „Price Setting Approach“ respektive „Outcome Testing Approach“ erörtert. In Abhängigkeit davon, welcher der beiden Ansätze gewählt wird, können die jeweils bestimmten Verrechnungspreise signifikant voneinander abweichen. Beide Ansätze sind im Hinblick auf den Fremdvergleichsgrundsatz sachgerecht.

Die Hervorhebung der Dokumentationspflicht von Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E deutet darauf hin, dass künftig allein der sog. „Price Setting Approach“ zulässig sein soll, d. h. der „Outcome Testing Approach“ wäre zukünftig nicht mehr anwendbar. Dem Vernehmen nach soll eine inhaltliche Präzisierung des „Price Setting Approach“ in der GAufzV erfolgen (s. Gesetzesbegründung zu § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E, S. 37).

Das EU Joint Transfer Pricing Forum erachtet beide Ansätze als grundsätzlich gleichwertig (s. Report on Compensating Adjustments). Auf OECD-Ebene hat man im internationalen Diskurs bislang auch keine Einigkeit darüber erzielt, welcher der beiden Ansätze unter

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Fremdvergleichsgesichtspunkten der zielführendere Ansatz ist. Eine ausschließliche Zulässigkeit des „Price Setting Approach“ erscheint indessen kritisch. Dies gilt zum einen mit Blick auf sog. „Zielmargensysteme“ mit retroaktiven Jahresendanpassungen, die in multinationalen Unternehmensgruppen regelmäßig zum Einsatz gelangen. Zum anderen sind aber auch solche Dokumentationen bzw. Dokumentationsbestandteile vom Vorwurf der Unverwertbarkeit bedroht, die erst nach Beginn einer konzerninternen Transaktion erstellt werden, wie z. B. bei Dokumentationen, die erst nachträglich auf Anforderung der Finanzverwaltung um bestimmte Details angereichert werden (Stichwort: „Nachdokumentation“). Eine entsprechende Gesetzesgrundlage hierfür findet sich in § 90 Abs. 3 Satz 10 AO-E. Insofern ergeben sich neue Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen, die zu verstärkten Diskussionen in Betriebsprüfungen führen können.

Darüber hinaus kann die nationalgesetzliche Fixierung des „Price Setting Approach“ für deutsche Unternehmen zu umfangreichen Verrechnungspreis-Konflikten und steigenden Gefahren von internationalen Doppelbesteuerungen führen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die anderen involvierten Fiscis nicht – wie die deutsche Finanzverwaltung – ausschließlich dem „Price Setting Approach“ folgen, sondern nur bzw. auch den „Outcome Testing Approach“ gestatten. Diese Konflikte müssen anschließend zeitaufwändig vor Gerichten und in Verständigungsverfahren ausgetragen werden, ohne dass eine Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleistet ist.

Ferner fragt es sich, inwieweit die Festschreibung des „Price Setting Approach“ als allein gültiger Ansatz mit bestehenden Gesetzesregelungen zu vereinbaren ist. So fußt etwa § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG (nachträgliche Preisanpassungen) konzeptionell nicht auf dem „Price Setting Approach“, sondern auf dem „Outcome Testing Approach“.

Petition:

Es ist dringend anzuraten, zu dieser Thematik zunächst einen internationalen Konsens herbeizuführen. Vor diesem Hintergrund sollten beide Ansätze weiterhin Anwendung finden. Sofern es der deutsche Gesetzgeber für erforderlich erachtet, in § 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E eine explizite Regelung zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung aufzunehmen, sollte hierbei klargestellt werden, dass eine etwaige Vorrangigkeit des „Price Setting Approach“ nicht im Sinne einer völligen Unanwendbarkeit des „Outcome Testing Approach“ zu verstehen ist, sondern dieser in begründeten Fällen angewendet werden kann.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

II. Umsetzung des Country-by-Country-Reportings (CbCR)

1. Zu 138a AO-E (allgemein)

Das multilaterale Abkommen (Mehrseitige Vereinbarung, MCAA) sowie die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie (DAC IV) sehen vor, dass die Empfänger der länderbezogenen Berichte (CbCR) die erhaltenen Informationen und Daten vertraulich behandeln müssen. Es ist jedoch zu beobachten, dass andere Staaten erheblich weniger Sorgfalt mit dem Umgang vertraulicher steuerlicher Daten walten lassen, als dies in Deutschland der Fall ist. Darüber hinaus sollen die länderbezogenen Berichte nur eine erste Einschätzung steuerlicher Risiken ermöglichen. Die Informationen sind weder dazu geeignet, die Unangemessenheit von Verrechnungspreisen zu belegen, Verrechnungspreisanpassungen vorzunehmen noch globale Gewinnaufteilungsschlüssel zu bilden (siehe Gesetzesbegründung zu § 138a Abs. 1 S. 1 AO-E). Diese wichtige Klarstellung fehlt im Gesetzeswortlaut.

Im Gleichlauf mit den umfangreichen Verpflichtungen, die den Unternehmen durch das BEPS-Programm aufgebürdet werden, sollte für die deutsche Finanzverwaltung eine Verpflichtung eingeführt werden, mit welcher sie die Datensicherheit sowie die zweckgebundene Verwendung der Daten auch bei anderen Staaten überprüft. Die Unternehmen selbst haben keinerlei Kontrolle über den Informations- und Übertragungsprozess. Die im Rahmen der Unterzeichnung des MCAA von Deutschland abgegebene Erklärung zu den Verwendungsbeschränkungs- und Datenschutzbestimmungen (abgedruckt als Anlage 2 zum Gesetz zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27.01.2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte; BR-Drs. 241/16 vom 06.05.2016) sollte über das Abkommen hinaus allgemein Anwendung finden.

Petition:

Es ist wünschenswert, dass im Gesetz (in § 138a AO oder ggf. auch an anderer Stelle) auf die Sorgfalts- und Überprüfungspflichten für die deutsche Finanzverwaltung hingewiesen wird. Das Gesetz sollte auch einen Verweis auf § 30 AO und die Wahrung des Steuergeheimnisses beinhalten. Hilfsweise könnten diese Punkte auch in die Ausschussbegründung aufgenommen werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Wir bitten, eine Formulierung wie in der Begründung zu § 138a Abs. 1 AO-E explizit in das Gesetz aufzunehmen, dass die länderbezogenen Berichte lediglich für eine Risikoeinschätzung verwendet werden dürfen (siehe oben).

Zudem sollte ein Informationsaustauschvorbehalt in das CbCR-Umsetzungsgesetz aufgenommen werden. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch zu den Inhalten des geplanten § 90 Abs. 3 und § 138a AO-E (Umsetzung des BEPS-Aktionspunktes 13) sollte nur mit solchen Staaten stattfinden, die einer CbCR-Auskunfts Klausel analog zu § 117 Abs. 3 AO (zur zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen) in ihrem bilateralen DBA mit Deutschland zugestimmt haben. Die DBA-Klausel muss dabei (teilweise ergänzend zu § 117 Abs. 3 AO) die folgenden Punkte beinhalten:

- (1) Verbürgung der Gegenseitigkeit,
- (2) Wahrung deutscher Standards zum Datenschutz, Wahrung des Steuergeheimnisses und Schutz von Geschäftsgeheimnissen,
- (3) eine effektive, verbindliche Streitbeilegung sowie Personalausstattung (sowohl in Deutschland als auch im DBA-Partnerland).

2. Zu 138a Abs. 1 AO-E

§ 138a Abs. 1 Satz 1 AO-E sieht vor, dass ein inländisches Unternehmen, das einen Konzernabschluss aufstellt oder nach anderen als den Steuergesetzen aufzustellen hat, für jedes Wirtschaftsjahr einen länderbezogenen Bericht dieses Konzerns zu erstellen hat, wenn der Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen umfasst und die ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. EUR betragen. Gemäß § 138a Abs. 1 Satz 2 AO-E besteht diese Verpflichtung grds. nicht, wenn das inländische Unternehmen von einem anderen Unternehmen beherrscht und in dessen Konzernabschluss einbezogen wird.

§ 138a AO-E definiert nicht, wann eine Beherrschung eines inländischen Unternehmens und damit eine Ausnahme von der Erstellung des länderbezogenen Berichts i. S. d. Norm vorliegt, so dass unseres Erachtens auf § 290 Abs. 1 und 2 HGB abgestellt werden kann. Nach § 290 Abs. 2 HGB besteht ein beherrschender Einfluss stets, wenn dem Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter oder das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

oder abzuverufen oder die Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen oder bei wirtschaftlicher Betrachtung das Mutterunternehmen die Mehrheit der Risiken und Chancen trägt. Daneben kann gemäß § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB eine Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung (Präsenzmehrheit) den Beherrschungstatbestand erfüllen, wenn der beherrschende Einfluss für eine gewisse Dauer und nicht nur vorübergehend ausgeübt werden kann (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Rechtsausschusses zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, BT-Drs. 16/12407 vom 24.03.2009, S. 89).

Daneben nimmt IFRS 10 eine weitere Definition der Beherrschung eines Unternehmens vor (nach Art. 4 der VO (EG) Nr. 1606/2002 v. 19.07.2002 auch für inländische kapitalmarktorientierte Unternehmen bzw. für andere Mutterunternehmen bei Ausübung des Wahlrechts nach § 315a Abs. 3 Satz 1 HGB). Danach beherrscht ein Investor ein Beteiligungsunternehmen, wenn ihm die Verfügungsgewalt über das Beteiligungsunternehmen, eine Risikobelastung durch oder Anrechte auf schwankende Renditen aus seinem Engagement und die Fähigkeit zukommen, seine Verfügungsgewalt dergestalt zu nutzen, dass dadurch die Höhe der Rendite des Beteiligungsunternehmens beeinflusst wird. Eine Stimmrechtsmehrheit – wie sie etwa § 290 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 HGB fordert – ist nicht notwendig, wenn das Mutterunternehmen die praktische Möglichkeit zur einseitigen Lenkung der maßgeblichen Tätigkeiten des Tochterunternehmens besitzt (faktische Kontrolle).

Die vorstehend dargestellte Interpretation führt für Unternehmen, die selbst nach IFRS 10 im Rahmen eines Konzernabschlusses eines anderen Unternehmens konsolidiert, aber von diesem Unternehmen nicht i. S. d. § 290 Abs. 1 HGB beherrscht werden, zu dem Ergebnis, dass dieses Unternehmen nach § 138a Abs. 1 Satz 1 AO-E einen eigenen länderbezogenen Bericht für seinen Konzern aufstellen muss, gleichzeitig aber einen Teil des länderbezogenen Berichts des nach IFRS 10 konsolidierenden Mutterunternehmens bildet. Das Tochterunternehmen würde in zwei verschiedenen länderbezogenen Berichten erfasst. Gerade dies soll jedoch nach der Gesetzesbegründung durch § 138a Abs. 1 Satz 2 AO-E verhindert werden. Die dargestellte Konstellation zeigt, dass der Zweck der Ausnahmeregelung durch den Wortlaut nicht erreicht wird und eine Angleichung des Wortlauts notwendig ist.

Eine mangelnde Abstimmung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 138a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO-E zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts mit den Rechnungslegungs- bzw. Konsolidierungsvorschriften kann zu unverhältnismäßigen Reporting-Pflichten

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

(d. h. zu einer mehrfachen Erstellung eines länderbezogenen Berichts innerhalb desselben Konzerns) führen.

Petition:

Vor diesem Hintergrund sprechen wir uns für die folgende Formulierung des § 138a Abs. 1 Satz 2 AO-E aus:

„Die Verpflichtung nach Satz 1 besteht vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 nicht,

1. wenn das inländische Unternehmen im Sinne des Satzes 1 ~~von einem anderen Unternehmen beherrscht und in dessen~~ in den Konzernabschluss einer anderen inländischen Konzernobergesellschaft einbezogen wird oder
2. soweit das inländische Unternehmen im Sinne des Satzes 1 ein anderes inländisches Unternehmen, dessen Wertpapiere an einer inländischen Börse zum Handel am regulierten Markt zugelassen sind, in seinen Konzernabschluss einbezieht; in diesem Fall gilt Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 für das andere inländische Unternehmen nicht.“

Durch die Änderung kann eine Mehrfachbelastung vermieden werden. Zudem wird sichergestellt, dass börsennotierte Unternehmen unabhängig von ihren Gesellschaftern (Schwankung der Präsenzmehrheiten und der faktischen Kontrolle) einen eigenen länderbezogenen Bericht erstellen.

3. Zu 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E

a) Konsolidierungskreis (Vollkonsolidierung)

Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E ist bei den auszuweisenden Positionen vom „Konzernabschluss des Konzerns“ auszugehen. Dies bedeutet, dass nicht konsolidierte Gesellschaften (z. B. wegen Unwesentlichkeit) bei der Erstellung des länderbezogenen Berichts nicht berücksichtigt werden müssen (vgl. § 296 Abs. 2 Satz 1 HGB).

Eine im Gesetzentwurf notwendige gesetzliche Konkretisierung, die aus Gründen der Verhältnismäßigkeit, Wesentlichkeit und Verwaltungsökonomie geboten erscheint, wäre die Klarstellung, dass die Angaben nur für die in den Konsolidierungskreis, d. h. in die Vollkonsolidierung einbezogenen Unternehmen und Unternehmensteile gemacht werden müssen, durch die der Konzern im jeweiligen Steuerhoheitsgebiet tätig wird. Dies schließt grundsätzlich Unternehmen aus, die aus Materialitätsgründen nicht konsolidiert werden. Das heißt, Angaben wären dann nicht zwingend erforderlich für:

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

- Unternehmen, die trotz einer Mehrheitsbeteiligung oder eines beherrschenden Einflusses aufgrund fehlender Wesentlichkeit nicht in den Konzernabschluss einbezogen werden (dies ergibt sich allerdings schon aus der Gesetzesformulierung „ausgehend vom Konzernabschluss“ sowie eindeutig aus der Gesetzesbegründung, da dort von den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen und Betriebsstätten die Rede ist) sowie
- lediglich „at equity“ in den Konzernabschluss einbezogene Unternehmen (d. h. Unternehmen, an denen lediglich eine 20%ige Beteiligung besteht, sog. assoziierte Unternehmen; vgl. § 311 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Im Gegensatz dazu sind solche Unternehmen aus OECD-Sicht jedoch aufzunehmen. Die weniger strenge Umsetzung der OECD-Vorgabe wäre grundsätzlich zu begrüßen. Dennoch sollte klarstellend in den Gesetzestext oder zumindest in die Ausschussbegründung aufgenommen werden, dass auch die Einbeziehung dieser nicht konsolidierten Unternehmen möglich ist (im Sinne eines Wahlrechts). Andernfalls ergeben sich für deutsche Konzerne Risiken der Nichterfüllung im Ausland (z. B. Strafzahlungen). Für diese nicht konsolidierten Unternehmen liegen regelmäßig keine Finanzdaten nach den Konzernrechnungslegungs-Vorschriften vor. Folglich kommt auch hier der Öffnung auf alternative Datenquellen (Einzelabschlüsse, andere Rechnungslegung, Controllingdaten) eine hohe Bedeutung zu.

Dasselbe sollte auch für Betriebsstätten geregelt werden. Damit wären Betriebsstätten nur einzubeziehen, wenn diese die Wesentlichkeitskriterien (wie bei einer separaten Gesellschaft) erfüllen. Eine Klärung dieser Frage wäre deshalb von Bedeutung, weil es in den vergangenen Jahren vermehrt dazu gekommen ist, dass bei späteren Betriebsprüfungen Betriebsstätten angenommen werden, die anfangs nicht vorlagen, da sich Definition und Voraussetzungen von Betriebsstätten augenblicklich im Wandel befinden.

Petition:

Der neue § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E könnte dann wie folgt lauten:

„(2) Der länderbezogene Bericht im Sinne von Absatz 1 enthält:

1. eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht, wie sich die Geschäftstätigkeit des Konzerns auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt, in denen der Konzern durch in den Konsolidierungskreis (Vollkonsolidierung) einbezogene Unternehmen oder Betriebsstätten tätig ist;...“

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Als Erläuterung sollte klarstellend beigefügt werden, dass auch optional nicht konsolidierte Gesellschaften einbezogen werden können.

b) Rechnungslegungsvorschriften

Nach dem Regierungsentwurf sind die Daten nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a) - j) AO-E „ausgehend vom Konzernabschluss des Konzerns“ auszuweisen. Hieraus dürfte zu folgern sein, dass die Daten nach den Rechnungslegungsvorschriften zu zeigen sind, die für den Konzernabschluss angewendet wurden (z. B. IFRS, HGB). Demgegenüber räumt die OECD neben der Konzernrechnungslegung eine Reihe von Alternativen zu den Datenquellen ein, um bei den Unternehmen an dieser Stelle möglichst keine Zusatzaufwendungen zu verursachen. Denn die Einführung gesonderter Accounting-Systeme zur CbCR-Erfüllung wurde von der OECD als unverhältnismäßig angesehen. Zudem kann eine Anpassung an andere Rechnungslegungsstandards zu Verzerrungen in den Ergebnissen führen. Obgleich für konsolidierte Unternehmen in der Regel die Zahlenwerke nach den Konzernrechnungslegungsvorschriften vorliegen dürften, wird dies für Betriebsstätten häufig nicht der Fall sein. Der Begriff „Betriebsstätte“ ist rein steuerrechtlich definiert, so dass sich aus handelsrechtlicher Sicht häufig keine gesonderten Rechnungslegungspflichten ergeben bzw. diese mit der Erfassung des Stammhauses erfüllt sind. Folglich liegen Rechenwerke für Betriebsstätten oft nur in Form einer lokalen „Steuerbilanz“ vor.

Es sollte daher von einer Festlegung eines Accounting-Standards in der gesetzlichen Regelung abgesehen werden (im Sinne eines Wahlrechts, jedoch mit verpflichtender Angabe, auf welchen Rechnungslegungsgrundsätzen die angegebenen Daten basieren).

Petition:

In das Gesetz sollte daher eine Formulierung aufgenommen werden, wonach der Konzern neben seiner Konzernrechnungslegung gleichermaßen auf Einzelabschlüsse, anderweitig gesetzlich erforderliche Rechnungslegung oder interne Controlling-Daten zurückgreifen kann, soweit konsistent die gleiche Datenquelle herangezogen wird. Die zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften (wie z. B. IFRS, HGB) sind entsprechend anzugeben.

c) Angabe der Umsatzerlöse (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a)

Nach deutschem Handelsbilanzrecht fallen die Umsatzsteuer und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern (z. B. die Versicherungsteuer) nicht zu den „Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen“ (vgl. § 277 Abs. 1 HGB; vgl. § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 RechVersV).

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Wir gehen davon aus, dass diese Regelungen auch hier zur Anwendung kommen, können dazu jedoch bisher weder im Gesetzestext noch in der Gesetzesbegründung eine Aussage finden. Klarstellungsbedarf sehen wir auch bei Branchen, die eine spezielle Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) erstellen (z. B. Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute). Hier stellt sich die Frage, welche Positionen der GuV bei diesen Unternehmen anzugeben sind (konkret stellt sich bei Versicherungsunternehmen z. B. die Frage, ob die in der GuV anzugebenden verdienten Beiträge für eigene Rechnung nach Abzug der Rückversicherungsanteile anzusetzen sind; vgl. Formblätter 2 bis 4 in der Anlage zur RechVersV).

Petition:

Konzernintern gezahlte Dividenden sollten nicht als reportpflichtige „Umsatzerlöse und sonstige Erträge“ angesehen werden.

Es sollte in die Gesetzesbegründung klarstellend eine Aussage dazu aufgenommen werden, dass die Umsatzsteuer und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern (z. B. die Versicherungsteuer) nicht zwingend zu den „Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen“ gehören. Bei Branchen mit abweichender GuV (z. B. Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute) sind weitere Klarstellungen dazu erforderlich, wie die Vorschrift anzuwenden ist. Dazu sollte das BMF in der Ausschussbegründung aufgefordert werden, kurzfristig nach Verkündung des Gesetzes ein entsprechendes Anwendungsschreiben zu veröffentlichen, zu dessen Entwurf die Verbände zuvor Stellung nehmen können sollten.

d) Gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b und c)

Weder im Gesetzestext noch in der Begründung wird dargelegt, welche Steuern unter den Begriff „Ertragsteuern“ zu subsumieren sind.

§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c) AO-E „gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern“ könnte dahingehend missverstanden werden, dass Steuerbilanzwerte abzubilden sind. In Anlehnung an die OECD-Vorgaben sollte bei dieser Position der Steueraufwand des laufenden Geschäftsjahres gemäß GuV berichtet werden.

In den Formulierungen des OECD-Abschlussberichts sollen neben den latenten Steuern auch die Rückstellungen für ungewisse Steuerverbindlichkeiten von der Anwendung ausgeschlossen werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c) AO-E könnte wie folgt angepasst werden:

„der im Wirtschaftsjahr für dieses Wirtschaftsjahr gebuchte Ertragsteueraufwand“.

Zumindest sollte in der Gesetzesbegründung dargelegt werden, dass nur der tatsächliche Steueraufwand gemeint ist (in Anlehnung an den OECD-Abschlussbericht).

Es sollte klargestellt werden, dass unter den Begriff „Ertragsteuern“ mindestens folgende Steuern fallen: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Solidaritätszuschlag, Kapitalertragsteuer und vergleichbare ausländische Quellensteuern. Hingegen sollten steuerliche Nebenleistungen (insbesondere Zinsen nach § 233a AO) nicht einzubeziehen sein.

e) Vorsteuergewinne (Art. 2 Nr. 1 Buchst. d)

Hier ist unklar, ob für die Angabe des Vorsteuergewinns die Zahlen vor oder nach der Konsolidierung maßgeblich sind.

Petition:

Es sollte hier noch zu einer Klarstellung kommen.

f) Eigenkapital (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e)

Während der Regierungsentwurf die Angabe des „Eigenkapitals“ fordert, verlangt die OECD das „stated capital“. Das „stated capital“ würde man mit gezeichnetem Kapital oder Grundkapital übersetzen müssen. Bei der Bezeichnung „Eigenkapital“ würde man wohl vom gesamten Eigenkapital (incl. Kapitalrücklage und einbehaltenen Gewinnen) ausgehen (vgl. §§ 266 Abs. 3, 272 HGB).

Der OECD-Abschlussbericht zu BEPS-Maßnahme 13 sieht den Ausweis des Eigenkapitals bei Betriebsstätten im Land des Stammhauses vor. Im Regierungsentwurf wird dazu keine Stellung genommen.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

Die Begrifflichkeiten in § 138a AO-E sollten sich an die Formulierungen des OECD-Abschlussberichts bzw. der EU-Richtlinie anlehnen, weil anderenfalls Missverständnisse im Ausland (die sich vermutlich bei der nationalen Umsetzung eng an die OECD-Vorgaben halten werden) vorprogrammiert sind. Zumindest sollte jedoch in der Gesetzes- bzw. Ausschussbegründung klargestellt werden, dass für die Gesetzesauslegung der entsprechende OECD-Report maßgeblich ist.

g) Zahl der Beschäftigten

Der OECD-Abschlussbericht sieht im Gegensatz zum Regierungsentwurf größere Freiheiten bei der Angabe der Zahl der Beschäftigten vor. Die Daten können sowohl „zum Jahresendstand, auf Basis des Durchschnitts für das betreffende Jahr oder nach jedem anderen Prinzip, das von Jahr zu Jahr für alle Steuerhoheitsgebiete konsistent angewandt wird“ ermittelt und auch in geringem Umfang gerundet werden. Eine nennenswerte Abweichung zwischen den Ermittlungsmethoden sollte es nicht geben.

Die multinationale Gruppe hat darüber hinaus ein Wahlrecht, zusätzlich zu den eigenen Arbeitnehmern auch „unabhängige Auftragnehmer“ in die Ermittlung einzubeziehen, „die an der regulären Geschäftstätigkeit der jeweils betrachteten Konzerneinheit mitwirken“. Je nach Einsatz dieser Auftragnehmer kann es zu deutlichen Verschiebungen der Mitarbeiterzahlen kommen. Im Regierungsentwurf wird dazu keine Stellung genommen.

Der OECD-Abschlussbericht sieht eine Angabe der Mitarbeiterzahl nicht nach Köpfen, sondern nach Vollzeitäquivalenten (VZE) vor. Für Unternehmen mit einem HGB-Jahresabschluss ergäbe sich daraus die Notwendigkeit einer Überleitung, da der Ausweis der beschäftigten Arbeitnehmer nach § 285 Nr. 7 HGB im Anhang nach Köpfen erfolgt. Die Umrechnung sorgt jedoch für eine bessere Vergleichbarkeit der Daten. Im Regierungsentwurf wird dazu keine Stellung genommen.

Petition:

Ein Gleichlauf mit dem OECD-Abschlussbericht sollte erreicht werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

h) Materielle Vermögenswerte (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. h)

Im Gesetzentwurf ist vorgesehen, dass auch die „materiellen Vermögenswerte“ auszuweisen sind. Nach der Gesetzesbegründung (S. 41) sollen hierzu die Vermögenswerte des Anlage- und Umlaufvermögens ohne flüssige Mittel, immaterielle Vermögenswerte oder Finanzwerte gehören. Unklar ist, wie der Begriff Finanzwerte in diesem Zusammenhang auszulegen ist.

Weder im OECD-Abschlussbericht noch im Regierungsentwurf wird darauf eingegangen, ob Vorräte unter die materiellen Vermögenswerte fallen. Zwar stellen sie materielles Umlaufvermögen dar, werden jedoch üblicherweise nicht – wie im OECD-Bericht angegeben – zu Nettobuchwerten, sondern mit dem Börsen- oder Marktpreis angesetzt. Für eine Einbeziehung spricht dessen ungeachtet, dass die Vorräte je nach Geschäftsaktivität der Gesellschaft einen bedeutenden Teil des Aktivvermögens und somit einen nicht zu vernachlässigenden Wertschöpfungsindikator darstellen können.

Petitur:

In der Ausschussbegründung, jedenfalls aber später in einem BMF-Schreiben sollte erläutert werden, was unter „Finanzwerten“ zu verstehen ist. Es sollte klargestellt werden, dass die Vorräte zu den materiellen Vermögensgegenständen gehören.

i) Betriebsstätten

Der OECD-Abschlussbericht regelt explizit, dass die Betriebsstättendaten in Bezug auf das Steuerhoheitsgebiet geliefert werden sollten, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und nicht in Bezug auf den Ansässigkeitsstaat der Konzerneinheit, der sie angehört. Ausnahmen bilden die Angaben zum Eigenkapital und den einbehaltenen Gewinnen, die von der juristischen Person zuzuordnen sind, zu der die jeweils betrachtete Betriebsstätte gehört.

Petitur:

In das Gesetz sollte eine analoge klarstellende Formulierung aufgenommen werden.

j) Sprache

Im Regierungsentwurf wird nicht darauf eingegangen, in welcher Sprache die Berichte zu erstellen sind. Die EU-Richtlinie 2016/881 vom 25.05.2016 (DAC IV) erfordert in Artikel 1 Nr. 4 eine beliebige Amts- und Arbeitssprache der Union. Da die länderbezogenen Berichte

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

weltweit mit anderen Staaten ausgetauscht werden und international lesbar sein sollen, würde es den Aufwand sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung gering halten, wenn das CbCR in der englischen Sprache eingereicht werden kann.

Petition:

Der länderbezogene Bericht sollte auch in englischer Sprache an das BZSt übermittelt werden können. In diesem Fall wird von einer deutschen Sprachversion abgesehen.

Es wäre wünschenswert, dies ebenfalls für die anderen CbCR-Dokumentationen (Master File und Local File) zu übernehmen und in der GAufzV darauf hinzuweisen.

4. Zu § 138a Abs. 6 AO-E

Weder im Gesetzestext noch in der Gesetzesbegründung des deutschen Umsetzungsgesetzes bzw. der europäischen Richtlinie finden sich bisher Aussagen dazu, wie mit der Situation umzugehen ist, dass sich ursprünglich zutreffend gemachte Angaben später ändern, z. B. aufgrund einer späteren Betriebsprüfung. Wir gehen davon aus, dass in diesen Fällen spätere Änderungen nicht dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) anzuzeigen sind. Die Vorschrift des § 153 AO sehen wir in diesem Falle nicht als erfüllt an. Wäre dem nicht so, ergäben sich für die Unternehmen erhebliche bürokratische Mehraufwendungen. Das BZSt hätte zahlreiche Änderungen zu verwalten. Die neuen Versionen müssten wiederum an die betreffenden anderen Staaten weitergeleitet werden. Nur diese Auslegung entspricht auch dem erklärten Ziel, den Informationsaustausch innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Wirtschaftsjahres durchzuführen.

Petition:

Wir bitten, in der Ausschussbegründung klarzustellen, dass dem gesetzlichen Gebot vollumfänglich Genüge getan wird, wenn Unternehmen rechtzeitig und einmalig Daten zur länderweisen Berichterstattung an das BZSt übermitteln, die im Lieferzeitpunkt valide sind.

5. Zu 162 Abs. 3 Satz 1 AO-E

§ 162 AO-E betrifft die Sanktion im Fall der Verletzung von Mitwirkungspflichten. Entsprechend der Neuregelung sollen die Sanktionen zukünftig bereits dann greifen, wenn sich die Verletzung auf die Aufzeichnungen für einzelne Geschäftsvorfälle bezieht. Anders als in der Begründung (S. 48) dargestellt, handelt es sich insoweit jedoch nicht nur um eine Klarstellung, sondern um eine Verschärfung, da die bisherige Regelung nicht an den einzelnen

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Geschäftsvorfall, sondern an die Aufzeichnungen insgesamt angeknüpft hat. Es ist zudem fraglich, was unter einem einzelnen Geschäftsvorfall zu werten ist (z. B. Verkauf einer Maschine als einzelne Lieferung oder die Transaktionsart Lieferungen an fremde Dritte). Dies könnte ein unkontrollierbares Risiko eröffnen.

Des Weiteren verlangt § 90 Abs. 3 AO-E "insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung und zur verwendeten Verrechnungspreismethode (Angemessenheitsdokumentation)". Gleichzeitig sieht § 162 Abs. 3 Satz 1 AO-E die widerlegbare Vermutung vor, dass die inländischen Einkünfte höher als erklärt waren, wenn die Aufzeichnungen gemäß § 90 Abs. 3 AO-E nicht vorgelegt wurden oder unverwertbar sind. Es sollte jedoch auf dieser Basis zu keinen zusätzlichen Aufzeichnungspflichten kommen. Eine solche Vorgabe würde unnötig erhebliches Streitpotential mit Doppelbesteuerungsrisiken allein wegen der Verletzung formaler Dokumentationsvorschriften schaffen, denn spätestens im Rahmen eines Schiedsverfahrens wird richtigerweise allein darauf geachtet, welche Verrechnungspreise im Ergebnis angemessen waren.

Petition:

Bei der Anpassung des § 162 AO-E sollte auf die Ausdehnung der Sanktionen auf einzelne Geschäftsvorfälle verzichtet werden.

Anmerkungen zum Erfüllungsaufwand (Begründung A.VI. 5.2)

In der Begründung zum Regierungsentwurf wird der laufende Erfüllungsaufwand für die länderweise Berichterstattung für die deutsche Wirtschaft mit insgesamt 536.000 EUR angegeben. Bei der angenommenen Fallzahl von 10.000 wären dies 53,60 EUR pro Konzern und Jahr. Der laufende Aufwand für die Erstellung des länderbezogenen Berichts wird mit 104,1 Minuten (ungefähr 1 $\frac{3}{4}$ Stunden) pro Fall und einem Stundenlohn i.H.v. 30,90 EUR veranschlagt. Der Nationale Normenkontrollrat hat diese Angaben in seiner Stellungnahme bestätigt („nachvollziehbar“).

Die Angaben sind nicht realitätsgerecht. Das ist das Ergebnis einer Umfrage, die die unterzeichnenden Verbände unter ihren Mitgliedsunternehmen durchgeführt haben (**Anlage**). Die Unternehmen schätzen den mit der neuen Berichterstattung verbundenen laufenden Aufwand durchweg je nach Größe der Unternehmensgruppe auf durchschnittlich mehrere hunderttausend Euro pro Unternehmensgruppe, d. h. insgesamt für die deutsche Wirtschaft

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

würden sich die Kosten bei unterstellten 10.000 Fällen auf mindestens eine Milliarde Euro belaufen.

Zudem ist festzustellen, dass in der Übersicht im Regierungsentwurf keine Angaben zum einmaligen Umstellungsaufwand gemacht wurden. Die Unternehmen müssen für die Erfüllung der neuen Verrechnungspreisdokumentationen jedoch zusätzliche Reportingstellen aufbauen und entsprechende Technologien und Systeme implementieren, um alle notwendigen Daten weltweit zusammenzutragen. Dafür werden zusätzlich Kosten anfallen.

Petitum:

Die Annahmen für die Angaben zum Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft sind zu überarbeiten. Das Ergebnis sollte in den Ausschussbericht aufgenommen werden. Wenn das Ergebnis definitionsgemäß auch nicht direkt der „One in, one out-Regelung unterfällt, so sollte es doch als erheblicher Bürokratieaufwand vermerkt werden.

Anmerkungen zu Artikel 7: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu § 50d Abs. 9 EStG

Mit dieser Gesetzesanpassung soll u. a. dem ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 21.01.2016 (Az. I R 49/14) entgegengewirkt werden. Der BFH stellte in dem Urteil klar, dass ein Besteuerungsrückfall nur dann ausgelöst wird, „wenn“ – nicht aber „soweit“ – abkommensrechtlich freigestellte Einkünfte aus Qualifikationskonflikten im anderen Staat einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung unterliegen. Die Rückfallklausel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode soll nunmehr nach § 50d Abs. 9 EStG-E auch dann greifen, „soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind“. Für sämtliche grundsätzlich freigestellte Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat muss damit geprüft werden, ob für einzelne Teile der Einkünfte eine Besteuerung aufgrund abweichender Anwendung des Abkommens unterblieben ist oder nur zu einem begrenzten Steuersatz erfolgte oder ob allein aufgrund der beschränkten Steuerpflicht eine Besteuerung unterblieben ist. Diese Prüfung, als Voraussetzung des Freistellungsverfahrens, macht den wesentlichen administrativen Vorteil des Freistellungsverfahrens zunichte.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Mit Blick etwa auf die Einkünfteermittlung bei Auslandstätigkeiten ist unklar, ob diese Prüfung bereits mit der Beantragung der Freistellung und im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahren durchgeführt werden muss oder erst im Veranlagungsverfahren. Nachdem der Besteuerungsnachweis bereits materiell-rechtliche Voraussetzung für die Freistellung des Arbeitslohns ist, ist er somit auch grundsätzlich Voraussetzung für die Freistellung vom Lohnabzug. Unter der Berücksichtigung der gemäß § 90 Abs.2 AO erhöhten Mitwirkungspflichten des Arbeitgebers ist also fraglich, ob der Arbeitslohn vom inländischen Lohnsteuerabzug freigestellt werden kann und wie die Arbeitgeberhaftung vermieden werden kann. Wir geben zu bedenken, dass im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahren diese Prüfung, ob Einkünfte oder Teile von Einkünften tatsächlich abschließend im Ausland besteuert werden, schon rein praktisch aufgrund der fehlenden Informationen im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können. Ferner führt die vorgeschlagene Gesetzesänderung zu erheblichen Unklarheiten und praktischen Umsetzungsfragen.

Neben den begrifflichen Unklarheiten führt die Änderung zu einer Atomisierung der Einkünfte bzw. der Einkunftsteile mit allen Konsequenzen bzgl. der verfassungsrechtlichen Beurteilung der steuerlich unterschiedlichen Behandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte. und damit auch zu einem deutlichen Anstieg des Verwaltungsaufwands. Auch kann der Wechsel von der Freistellung für Teile von Einkünften zur Anrechnung zu einer nicht gerechtfertigten Erhöhung der Steuerbelastung sämtlicher Einkünfte führen. Der Steuerpflichtige und auch die Finanzverwaltung werden in die Details der ausländischen Steuererklärungen einsteigen müssen, um eventuelle unversteuerte ‚Teile von Einkünften‘ zu identifizieren. Die Unternehmen müssen demnach bei Arbeitnehmern mit fortbestehendem inländischem Arbeitsverhältnis mit einem erheblichen Mehraufwand für die korrekte Ermittlung der einzubehaltenen Lohnsteuer rechnen.

Darüber hinaus werden mit der beabsichtigten Neuregelung Einkünfte, die im Ausland aus etwa steuersystematischen oder lenkungspolitischen Gründen im Ausland nicht oder nur teilweise besteuert werden, in Deutschland mit dem deutlich überschießenden Regelungsentwurf aus rein fiskalischen Gründen steuerpflichtig. Sachliche Gründe hierfür sind nicht ersichtlich. Vielmehr führt ein solches Vorgehen dazu, die lenkungspolitischen Absichten des anderen Staates zu konterkarieren.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petitur:

Verzicht auf die vorgesehene Ausweitung des Treaty Override. Die vorgeschlagene Änderung stellt eine deutliche Verschärfung gegenüber dem Status quo dar, die zu einer effektiven Erhöhung der Steuerbelastung in Deutschland und erheblichem administrativem Aufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auf die Finanzverwaltung führt. Deutschland geht hier mit einem Negativbeispiel voran und schürt damit die Erwartung, dass andere Staaten diesem folgen werden.

Darüber hinaus wird versucht, die Rechtsprechung des BFH zu überschreiben.

Anmerkungen zu Artikel 8: Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

1. Zu § 8b Abs. 7 KStG

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll – einem Petitur des Bundesrates von vor vier Jahren entsprechend (vgl. Nr. 4 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013, BR-Drs. 302/12 [Beschluss] vom 06.07.2012, S. 8) – § 8b Abs. 7 KStG (bzw. § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG) grundlegend geändert werden. Ziel dieser Änderung ist es, den als zu weit empfundenen Regelungsbereich einzuschränken und Gestaltungen zu verhindern.

Der Entwurf sieht vor, den § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG dahingehend zu ändern, dass es bei Finanzunternehmen (z. B. Industrieholdings) künftig nicht mehr auf das Merkmal der Beabsichtigung eines kurzfristigen Eigenhandelserfolgs ankommt, sondern auf die Bilanzierung der Anteile als Umlaufvermögen im Zeitpunkt des Erwerbs.

Soweit ist diese Änderung sehr zu begrüßen. Sie wird für alle Beteiligten zu mehr Rechtsklarheit und -sicherheit in der Anwendung führen. Damit könnte es lediglich noch bei der Anwendung auf „mittelbare“ Beteiligungen zu Unschärfen kommen, wenn nicht bekannt ist, welchen Status vorgeschaltete Anteilseigner haben (z.B. bei Drittlandsbeteiligungen).

Allerdings soll die Regelung nur auf „Anteile, die nach dem 31.12.2016 dem Betriebsvermögen zugehen“ Anwendung finden (vgl. die Übergangsregelung in § 34 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 KStG-E). Das würde Bestandsfälle, in denen sich die Anteile bereits im Betriebsvermögen befinden, nicht umfassend entschärfen. Hintergrund ist, dass der aktuell

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

gültige § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auf die Absicht abstellt, einen kurzfristigen Eigenhandelserfolg erzielen zu wollen. Unstrittig ist, dass Kurzfristigkeit sicherlich gegeben ist, wenn innerhalb eines Jahres weiterveräußert wird – auch, wenn nur in Teilen (z. B. bei Aufnahme anderer Investoren) veräußert wird. Unklar ist aber, was mit Zeiträumen jenseits eines Jahres ist. Entscheidend ist die Absicht im Erwerbszeitpunkt. Hierbei können auch gescheiterte bzw. kurzfristig beabsichtigte Weiterveräußerungen schädlich sein. D. h., man kann für Bestandsfälle nicht ausschließen, dass sich das Thema der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs nach einer bestimmten Frist erledigt.

Andererseits darf es für Unternehmen, die bisher unter § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG gefallen sind, nicht zu einer rechtsstaatlich bedenklichen unechten Rückwirkung kommen. Die Neuregelung sollte deshalb für diese Altanteile nur „auf Antrag“ zur Anwendung kommen. Damit könnten die § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG anwendenden Unternehmen dann selbst entscheiden, ob sie bereits von der Neuregelung Gebrauch machen wollen oder nicht.

Petition:

Um dies zu lösen, schlagen wir vor, dass die Übergangsregelung dahingehend ergänzt wird, dass die Regelung des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG-E auf Antrag auf „Bezüge“ nach § 8b (1) bis (6) aus vor dem 1.1.2017 zugegangenen Anteilen im Umlaufvermögen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2016 vereinnahmt werden.

2. Zu § 21 Abs. 2 KStG (neu)

Der steuerliche Höchstbetrag der freien Rückstellung für Beitragsrückerstattung (sog. freie RfB) der Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen beläuft sich nach § 21 Abs. 2 Nr. 1 KStG grundsätzlich auf die Zuführungen der letzten drei Wirtschaftsjahre. Im Hinblick auf die aufgrund der schwierigen Kapitalmarktsituation rückläufigen Erträge und damit gesunkenen möglichen Zuführungen zur RfB wurde in § 34 Abs. 8 KStG eine zeitlich befristete Regelung geschaffen, nach der für die Jahre bis 2017 die Zuführungen der letzten fünf Wirtschaftsjahre für die Bestimmung des steuerlich zulässigen Höchstbetrages maßgebend sind.

Aufgrund der durch das anhaltende Niedrigzinsumfeld veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und der zwischenzeitlich geänderten aufsichtsrechtlichen Regelungen ist eine grundlegende Änderung der steuerlichen Regelung des § 21 KStG erforderlich. Die begonnenen Arbeiten hieran unter Beteiligung der Fachprüfer des Bundes und der

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Länder können jedoch wahrscheinlich nicht kurzfristig abgeschlossen werden. Um zu verhindern, dass ohne eine Gesetzesänderung wieder die Drei-Jahres-Regelung zur Anwendung kommt und damit viele Lebensversicherungsunternehmen gezwungen wären, große Teile der vorhandenen freien RfB aufzulösen und so ihre Risikotragfähigkeit zu schmälern, sollte – bereits jetzt – die derzeitige Höchstbetragsregelung für Lebensversicherungsunternehmen nicht mehr zur Anwendung kommen.. Dies ist auch deswegen angezeigt, weil es insoweit nunmehr im Aufsichtsrecht eine eigenständige Höchstbetragsregelung gibt (vgl. § 13 Verordnung über die Mindestbeitragsrückerstattung in der Lebensversicherung).

Petitum:

Wir schlagen vor, in § 21 Abs. 2 Satz 2 KStG die Höchstbetragsregelung für Lebensversicherungsunternehmen zu streichen.

Anmerkungen zu Artikel 9: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG

Die Änderung sieht vor, dass sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, zukünftig nach den Regeln des deutschen AStG richten soll.

Bei § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E handelt es sich nicht um eine lediglich klarstellende Regelung. Die vorgeschlagene Norm steht der ständigen Rechtsprechung des BFH entgegen und stellt weiterhin einen „Treaty Override“ dar, der die Sperrwirkung des Artikels 9 Abs. 2 OECD-MA aushebeln soll. Dies wird bereits dadurch deutlich, dass der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf empfiehlt, den gesetzgeberischen Willen zum Treaty Override durch eine entsprechende Formulierung offenzulegen und damit verfassungsrechtlich abzusichern. Die Bundesregierung hat in ihrer Gegenäußerung angekündigt, dieser Prüfbitten nachkommen zu wollen.

In seiner derzeitigen Fassung enthält § 1 AStG zahlreiche Zweifelsfragen. Es ist daher regelmäßig notwendig, in verschiedenen Auslegungs- bzw. Anwendungsfragen auf andere (Quasi-)Rechtsquellen im Sinne einer Interpretationshilfe zurückzugreifen. Hierzu gehören insbesondere die OECD-Richtlinien. Wenn sich aber der „Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes“ künftig „nach den Regelungen dieses Gesetzes“, namentlich des AStG, bestimmen

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

soll, könnte dies mit Blick auf den reinen Wortlaut so zu verstehen sein, dass die Einbindung anderer Rechtsquellen zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes künftig grundsätzlich untersagt ist. Das AStG wäre vielmehr „aus sich heraus“ auszulegen.

Eine nationale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie sie von § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E angeordnet werden soll, ist äußerst kritisch, weil die internationale Abstimmung zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen (z. B. im Rahmen von Verständigungsverfahren) immens erschwert, wenn nicht unmöglich wird. Ein potentieller Einigungsbereich in Verständigungsverfahren wäre nicht mehr gegeben, sofern eine Einigung in Bereichen erfolgen müsste, die vom deutschen AStG nicht vorgesehen sind. Unabgestimmte Verrechnungspreisregeln führen jedoch unausweichlich zu einer Doppelbesteuerung auf dem Rücken der Unternehmen. Diese würde noch verstärkt, wenn andere Vertragsstaaten, wie z. B. Mexiko, China, Indien oder USA dem deutschen Negativbeispiel in gleicher Weise folgen würden. Das BEPS-Projekt wird durch eine solche Regelung nicht umgesetzt, im Gegenteil, es wird durch ein derartiges unilaterales Abweichen vom mühsam gefundenen internationalen Konsens gerade konterkariert. Das intendierte Ziel einer Vereinheitlichung der internationalen Besteuerungsstandards und einer abgestimmten Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten durch Vermeidung von (doppelter) Nicht- und Doppelbesteuerung wird damit unterlaufen. Vielmehr führt der Vorschlag zu einem Anstieg von potentiellen Doppelbesteuerungsfällen.

Fallbeispiel: Deutschland und China definieren den Begriff des Drittvergleichsmaßstabs jeweils nach ihrem nationalen Recht. Deutschland begreift die Auftragsforschung als Service-tätigkeit mit „Cost Plus“-Vergütung. China sieht darin jedoch den Kern der unternehmerischen Wertschöpfung und verlangt entsprechend den sog. „People Functions“ (personal-bezogener Verteilungsschlüssel) einen viel höheren Drittvergleichspreis.

Insofern führt § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E zu einem erheblichen Doppelbesteuerungspotenzial, welches in Verständigungsverfahren oder EU-Schiedsverfahren nur schwer gemindert werden könnte.

Das in der Gesetzesbegründung aufgeführte Urteil v. 17.12.2014 (Az. I R 23/13) ist als Begründung zudem überholt. Durch die Einführung der Sätze 4 bis 8 in § 8b Abs. 3 KStG mit dem Jahressteuergesetz 2008 fällt eine Gewinnminderung aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen grundsätzlich unter das Abzugsverbot.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Weiterhin geht Deutschland mit einem Negativbeispiel voran, das einen Präzedenzfall für andere Staaten darstellt. Gerade für eine Exportnation wie Deutschland bedeutet dieser national überbordende Anspruch unter Verdrängung der DBA eine erhebliche Gefahr. Aus unternehmenspolitischer Sicht wird der Anstieg von Doppelbesteuerungsfällen Regionalisierungstendenzen in Richtung der Staaten auslösen, in denen der Markt ist. Die Neuregelung würde den Anreiz, wichtige Unternehmensfunktionen in Deutschland zu behalten, reduzieren.

Deutschland setzt sich mit der geplanten Neuregelung zudem in Widerspruch zu dem Verhalten, das es von anderen Staaten erwartet, etwa mit Blick auf die deutsche Kündigung des DBA mit Brasilien im Jahr 2005, weil Brasilien einseitig von den abkommensrechtlich vereinbarten Verrechnungspreisvorschriften abgewichen war. Letztlich ist die Neuregelung geeignet, das Vertrauen anderer Staaten in eine verlässliche Abkommenspolitik Deutschlands gerade im bedeutenden Bereich der Verrechnungspreise zu untergraben.

Petitum:

Ersatzloser Verzicht auf die Umsetzung des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E.

Die Regelung des Drittvergleichs entsprechend Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ist abkommenskonform auszulegen, so dass nationale Auslegungsvorschriften nicht angewendet werden können, soweit sie dem abkommensrechtlichen Drittvergleich widersprechen.

Anmerkungen zu Artikel 10: Änderungen der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung

Gemäß § 8 Abs. 9 FATCA-USA-Umsetzungsverordnung-E sollen Finanzinstitute Belege, anhand derer der FATCA-Status eines Kontoinhabers festgestellt wurde (gilt auch für entsprechende Vermerke) sechs Jahre lang aufbewahren müssen. Die hier für FATCA vorgesehene Aufbewahrungsfrist ist im Vergleich zur 10-Jahresfrist gemäß § 3 Abs. 3 Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz (FKAustG) vier Jahre kürzer bemessen. Gründe für eine entsprechend unterschiedliche Fristvorgabe sind u. E. nicht ersichtlich. Darüber können aus den unterschiedlichen Aufbewahrungsfristen ggf. datenschutzrechtliche Schwierigkeiten erwachsen, da die Angaben der Kontoinhaber nach der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung und dem FKAustG in der Praxis häufig durch die Finanzinstitute mit demselben Formular erhoben werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

Wir begrüßen, dass die Regelung der Aufbewahrungsfrist für Belege zum FATCA-Status eines Kontoinhabers auf eine rechtssichere Grundlage gestellt werden soll. Schon um unnötigen Verwaltungsaufwand für die Anbieter von Finanzkonten zu vermeiden und potenzielle datenschutzrechtliche Schwierigkeiten bei der gleichzeitigen Erhebung der Daten zu verhindern, regen wir aber eine einheitliche Regelung der Aufbewahrungsfristen für FATCA und CRS an. Ferner sollte mit Blick auf § 3 Abs. 3 Satz 2 FKAustG der Fristenbeginn einheitlich geregelt werden.

Anmerkungen zu Artikel 11: Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

1. Zu § 7 GewStG

Mit dieser Gesetzesanpassung soll einem ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofes vom 11.03.2015 (BStBl. II 2015, S. 1049) entgegengewirkt werden. Die Entscheidung wurde von der Finanzverwaltung bereits mit einem Nichtanwendungserlass belegt (s. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.12.2015, BStBl. I 2015, S. 1090).

Die Frage, ob der Hinzurechnungsbetrag gemäß AStG der inländischen Gewerbesteuer unterliegen soll, ist systematisch vor dem Hintergrund der Gesamtsteuerbelastung in Fällen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) zu betrachten. Seit mehreren Jahren wird hier völlig zutreffend eine Übermaßbesteuerung bzw. Strafbesteuerung angemahnt. Die historisch beibehaltene Grenze der Niedrigbesteuerung von 25 Prozent (§ 8 Abs. 3 AStG) erscheint längst nicht mehr angemessen. Vor allem innerhalb der Europäischen Union wurden die Körperschaftsteuersätze in den vergangenen Jahren zunehmend verringert; sie liegen bei einer Vielzahl von Mitgliedstaaten bereits unterhalb von 25 Prozent (nominal). Der durchschnittliche Steuersatz der EU-Staaten beträgt aktuell 22,0 Prozent. Im Zuge des OECD-Projekts BEPS wurde der Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung intensiv diskutiert. Auch die Europäische Union hat in der Richtlinie 2016/1164 vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (Amtsblatt der Europäischen Union, L193, 19. Juli 2016, S. 1-15) eine effektiv wesentlich niedrigere Grenze festgelegt. Artikel 7 Abs. 1(b) sieht vor, dass eine Hinzurechnung grundsätzlich dann stattfinden soll, wenn die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer der Betriebsstätte oder des Unternehmens im Ausland niedriger ist als die Differenz zwischen der Körperschaftsteuer, die tatsächlich im EU-

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Mitgliedsstaat des Steuerpflichtigen zu entrichten wäre und der tatsächlich zu entrichtenden Körperschaftsteuer. Dies führt vorbehaltlich einer Rückausnahme zu einer Hinzurechnung, wenn die tatsächlich zu entrichtende Körperschaftsteuer der Tochter/Betriebsstätte unter 50 Prozent der Steuer liegt, die tatsächlich von der Mutter zu entrichten wäre. Orientiert man sich am durchschnittlichen Körperschaftsteuersatz in der EU, wäre dies grundsätzlich bei einer Steuerbelastung von weniger als 11 Prozent der Fall.

Gerade im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung kann eine Übermaßbesteuerung aufgrund der Gewerbesteuer entstehen. Mangels Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuer auf die inländische Gewerbesteuer entsteht bei einer von Gesetzes wegen als „niedrig“ erachteten Besteuerung zwischen 15 Prozent und 24,99 Prozent ein Anrechnungsüberhang. Liegt die effektive Ertragsteuerbelastung der ausländischen Zwischengesellschaft knapp unterhalb der 25 Prozent-Schwelle des § 8 Abs. 3 AStG – wie beispielsweise nach dem Körperschaftsteuersystem der Niederlande – ergeben sich besonders unbillige Ergebnisse. Während die ausländische Körperschaftsteuer die inländische Körperschaftsteuer in vollem Umfang absorbiert, wird die Gewerbesteuer definitiv und führt zu einer deutlichen Schlechterstellung des der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden Auslandsfalls im Vergleich zum Inlandsinvestment. Die Übermaßbesteuerung ist verfassungsrechtlich kritisch zu sehen, da sie einer Strafbesteuerung gleichkommt. Sie widerspricht dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung und war zu keiner Zeit das Regelungsziel.

Darüber hinaus ist die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags auch aufgrund der territorialen Begrenzung (struktureller Inlandsbezug) der Gewerbesteuer auf das Inland abzulehnen. Der BFH hat dies bereits in Rz. 10 seiner o. g. Entscheidung verdeutlicht. Durch die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte werden weder Infrastruktur noch Ressourcen der heheberechtigten Gemeinde genutzt.

Petitum:

Die vorgeschlagenen Änderungen in § 7 GewStG-E lehnen wir strikt ab. Ein bloßes Überschreiben der Entscheidung des BFH greift zu kurz. Die akute Reformbedürftigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung ist allgemein bekannt. Die Wechselwirkung zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer ist zwingend aufeinander abzustimmen. Dies kann beispielsweise durch die Absenkung der Niedrigbesteuerung auf 15 Prozent oder durch die Schaffung einer Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Ertragsteuer auf die Gewerbesteuer bei Hinzurechnungsfällen erreicht werden. Ebenfalls erfordert die Anwendung von

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

§ 9 Nr. 7 GewStG eine Klarstellung. Bei einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung ist es zentral, den Charakter einer Strafsteuer zu vermeiden.

2. Zu § 7a GewStG

Der BFH entschied in einem mittlerweile im BStBl. veröffentlichten Urteil vom 17.12.2014 (Az. III R 39/14), dass eine schachtelprivilegierte Gewinnausschüttung, die eine Organgesellschaft bezieht, auf der Ebene des Organträgers gewerbsteuerlich nicht zu 5 Prozent als nicht abziehbare Betriebsausgabe gemäß § 8b Abs. 5 KStG (sog. Schachtelstrafe) hinzuzurechnen ist. Dieses Urteil widerspricht der bisherigen Praxis der Finanzverwaltung. Nunmehr soll die Entscheidung durch eine Gesetzesänderung überschrieben werden. Die Kürzungsvorschriften nach § 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG sollen nicht bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft vorzunehmen sein, sondern erst beim Organträger.

Der Vorschlag impliziert eine Steuererhöhung im Vergleich zum Status Quo. In seiner Stellungnahme erteilt der Bundesrat einen Prüfauftrag, ob die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft möglich sei. In ihrer Gegenäußerung kündigt die Bundesregierung an, der Bitte um Prüfung nachzukommen. Wir befürworten das im Regierungsentwurf vorgeschlagene Konzept, da dieses an die bekannte Regelung des § 15 S. 1 Nr. 2 KStG anknüpft. Das ebenfalls in der Stellungnahme des Bundesrats vorgeschlagene Wahlrecht für die rückwirkende Anwendung des neuen Rechts (§ 36 Abs. 2b GewStG-E) begrüßen wir.

Petition:

Das im Regierungsentwurf vorgeschlagene Regelungskonzept ist beizubehalten.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Zur Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 406/16(B))

1. Nichtabzugsfähigkeit von Sonderbetriebsausgaben bei Vorgängen mit Auslandsbezug, § 4i EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, im Rahmen eines neu einzufügenden § 4i EStG den Sonderbetriebsausgabenabzug eines Mitunternehmers einzuschränken, soweit diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern. Das Anliegen ist grundsätzlich nachvollziehbar.

Der Vorschlag greift einen isolierten Aspekt der Fragestellungen zu sog. hybriden Gestaltungen/Gesellschaftsformen auf. Dabei stellen sich aufgrund des nur in wenigen Ländern praktizierten Konzepts einer transparenten Besteuerung einer Mitunternehmerschaft verschiedene Fragestellungen. Die OECD hat sich mit diesen im Rahmen des BEPS-Projekts in Action Point 2 befasst. Im Rahmen einer Bund/Länder-Arbeitsgruppe werden Fragestellungen der Umsetzung der OECD/G20-Ergebnisse in nationales Recht erörtert. Umso mehr sollten den Ergebnissen nicht vorgegriffen werden. Wir schlagen vor, die Ergebnisse dieser Arbeitsgruppe und die für Oktober 2016 angekündigten Arbeiten der EU-Kommission zu hybriden Gestaltungen abzuwarten und nicht eine Fragestellung vorab gesondert zu regeln. Auf die angekündigten Folgearbeiten auf EU-Ebene weist ebenfalls die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates hin.

Positiv hervorheben möchten wir Satz 2 des Vorschlags. Eine Ausnahme in Fällen, in denen auch die Erträge abstrakt doppelt besteuert werden, ist zu begrüßen. Dies berücksichtigt die Herausforderungen der Steuerpflichtigen, denn diese sehen durch die Zunahme an Regelungen für grenzüberschreitende Aktivitäten zunehmend dem Risiko einer Doppelbesteuerung ausgesetzt. Fraglich ist jedoch, wie der Nachweis zu erbringen ist, ob die Erträge tatsächlich einer Besteuerung im anderen Land unterliegen. Dieser Nachweis sollte allein auf Grundlage des Steuerrechts des anderen Staates erbracht werden müssen. Darüber hinaus steht die neue Vorschrift in Konkurrenz zu einigen aktuell schon existierenden Vorschriften und es ist unklar, welches Verhältnis die Vorschriften zueinander haben. Exemplarisch sei hier das Verhältnis des neuen § 4i EStG-E zu § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG oder auch zu § 4h EStG (Zinsschranke) genannt. Ggf. könnte dies im Rahmen einer Ergänzung von § 4i EStG-E noch klargestellt werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

Auf die Regelung sollte bis zum Abschluss der Arbeiten der Bund/Länder-Arbeitsgruppe zum Umgang mit hybriden Strukturen verzichtet werden, um abweichende Regelungskonzepte auszuschließen. Die durch die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zugesagte Prüfung sollte zeitnah erfolgen, um Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen herzustellen.

2. Neufassung des 50i EStG

Zu § 50i EStG (allgemein)

Mit dem zurzeit vorliegenden Wortlaut des § 50i EStG ist der Gesetzgeber über das von ihm gesetzte Ziel, die Verhaftung von in Deutschland begründeten stillen Reserven insbesondere bei Gesellschaftsanteilen sicherzustellen, hinausgeschossen. Es unterliegen nicht nur die ursprünglich avisierten Wegzugsfälle den Besteuerungsfolgen des § 50i EStG. Von der Regelung des § 50i Abs. 2 EStG wird vielmehr auch eine Vielzahl von reinen Inlandssachverhalten erfasst, die z.B. im Fall der unentgeltlichen Übertragung oder der Umwandlung zur Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven führen, obwohl ein deutsches Besteuerungsrecht durch diese Vorgänge nicht berührt wird. Mit dem BMF-Schreiben vom 21.12.2015, Az. IV B 5 S 1300/14/1007, können zwar – abweichend vom Wortlaut des § 50i Abs. 2 EStG – bei bestimmten Sachverhaltskonstellationen auf Antrag bei Gründen sachlicher Unbilligkeit Buchwertübertragungen zugelassen werden, dennoch können weiterhin Fallkonstellationen mit reinem Inlandsbezug von den überschießenden Besteuerungsfolgen des § 50i EStG betroffen sein.

Wir begrüßen daher die vom Bundesrat empfohlene Neufassung des § 50i EStG, da hierdurch – auf Gesetzesebene – eine sinnvolle Rückführung des sehr weiten Anwendungsbereiches der Norm bewirkt wird und die überschießenden Wirkungen korrigiert werden.

Zu § 50i Abs. 1 EStG-E

Positiv beurteilen wir die klare Festlegung mittels dreier, kumulativ vorliegender Tatbestandsvoraussetzungen, in welchen Fällen § 50i Abs. 1 EStG zur Anwendung kommt und wann nicht. Der aktuelle Gesetzestext hingegen ist missverständlich und führt bislang in der Praxis zu großer Rechtsunsicherheit.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Sinnvoll ist ebenfalls die Festlegung einer zeitlichen Grenze (01.01.2017) für die Anwendung des § 50i EStG. Nach diesem Zeitpunkt erfolgende Entstrickungen werden dann den allgemeinen Entstrickungsregelungen unterliegen. Hiermit wird – in zeitlicher Hinsicht – ein sinnvoller „Cut“ vollzogen.

Wünschenswert wäre eine weitergehende Präzisierung, wann und unter welchen Umständen von einer „Beschränkung“ des deutschen Besteuerungsrechtes auszugehen ist. Unklar bleibt auch, wer mit welchen Mitteln dieses nachzuweisen hat.

Petition:

Mit Blick auf die weiterhin möglichen Doppelbesteuerungen sollte der Gesetzgeber klarstellen, dass nur die im Wegzugszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven der deutschen Steuerverhaftung unterliegen und bei einer zusätzlichen Besteuerung von laufenden Einnahmen im Ausland der deutsche Fiskus eine Anrechnungslösung vergleichbar § 50d Abs. 10 EStG avisiert.

Zu § 50i Abs. 2 EStG-E

Die klare Beschränkung auf Anteile i. S. d. Absatzes 1 und auf Einbringungen gemäß § 20 UmwStG ist sinnvoll, vermeidet die Besteuerung von reinen Inlandssachverhalten und behebt damit die überschießende Wirkung der aktuellen Regelung. In diesem Zusammenhang ist auch die vorgeschlagene (rückwirkende) Anwendungsregelung auf alle Einbringungen nach dem 31. Dezember 2013 zu begrüßen.

Grundsätzlicher Reformbedarf bei der deutschen Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung

Die Besteuerung von stillen Reserven bei Unternehmensanteilen/Wirtschaftsgütern bzw. der daraus generierten laufenden Einnahmen in Wegzugs- und Entstrickungsfällen ist zurzeit in einer Vielzahl von unterschiedlichen Einzelnormen geregelt (z. B. §§ 4, 6, 6b, 50i EStG, §§ 20, 21, 24 UmwStG, § 6 AStG, § 21 UmwStG a.F.), die nicht konsistent sind und zu eher zufälligen Ergebnissen führen. Um Wertungswidersprüche und zum Teil unterschiedliche Besteuerungsfolgen zu vermeiden, ist es aus Sicht der deutschen Unternehmen dringend erforderlich, ein umfassendes und in sich kohärentes, rechtsformunabhängiges Regelwerk zu erarbeiten, welches das deutsche Besteuerungsrecht sichert, den Anforderungen an die erforderliche Europarechtskonformität Rechnung trägt, aber auch die

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Liquidität in den Fällen schont, in denen die stillen Reserven nicht durch Markttransaktionen realisiert werden. Die aktuellen Diskussionen zum steuerlichen „Brexit“ spiegeln diese Problematik.

Petition:

Die Wirtschaftsverbände regen eine umfassende Reform der deutschen Wegzugs-/Entstrickungsbesteuerung an. Die hierzu erforderlichen Arbeiten sollten nicht isoliert, sondern im Rahmen eines gemeinsamen Austausches zwischen Finanzverwaltung, Wissenschaft und Wirtschaft erfolgen. Hieran werden wir uns gern beteiligen und unser internationales Knowhow als auch unsere Praxiserfahrung einbringen.

3. § 8 Nr. 12 GewStG

Der Bundesrat schlägt eine Eingrenzung der Hinzurechnung von ausländischen Steuern nach § 8 Nr. 12 GewStG vor, sofern es sich um ausländische Steuern auf ausländische Einkünfte einer Organgesellschaft handelt. Diesen Vorschlag unterstützen wir und begrüßen die Äußerung der Bundesregierung, der Prüfbitte des Bundesrates nachkommen zu wollen.

Petition:

Der Vorschlag sollte übernommen werden.

4. Änderungen der §§ 7 und 9 GewStG

Der Bundesrat regt eine Prüfung der Besteuerung von Lizenzzahlungen einer ausländischen Tochterpersonengesellschaft an eine inländische Muttergesellschaft an. Da das Ausland das deutsche Konzept der Mitunternehmerschaft und damit auch das Konzept des Sonderbetriebsvermögens z. T. nicht kennt, besteht aus Sicht des Bundesrats hier das Risiko, dass die Zahlungen an die Mitunternehmerin (hier inländische Mutter) nicht bei der (nach inländischem Verständnis) gesonderten Gewinnfeststellung erfasst werden.

Dabei ist zu beachten, dass eine mögliche Doppelbesteuerung durch § 50d EStG und § 20 AStG zwingend zu vermeiden ist. Weiterhin geben wir zu bedenken, dass für die Gewerbesteuer der Äquivalenzgedanke und der strukturelle Inlandsbezug zentral sind. Die in § 7 S. 9 GewStG-E vorgesehene Ausnahme für Einkünfte, die, sofern Sie in einer Zwi-

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

schengesellschaft anfallen würden, von § 8 Abs. 2 AStG profitieren könnten, ist aus unserer Sicht zwingend geboten um eine Schlechterstellung von Betriebsstätten gegenüber ausländischen Tochtergesellschaften zu vermeiden.

Petitum:

Bei der durch die Bundesregierung zugesagten Prüfung ist auch das Risiko einer potentiellen Doppelbesteuerung zu beachten.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Zum Änderungsantrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen zu § 1 AStG

Ausweislich der Antragsbegründung soll mit der vorgesehenen Neuregelung die Neufassung der OECD-Leitlinien durch den BEPS-Abschlussbericht mit Blick auf die Recharakterisierung solcher Transaktionsstrukturen, die keine ausreichende wirtschaftliche Substanz aufweisen, in deutsches Recht transformiert werden. Mit diesem Besteuerungskonzept soll die Allokation von Funktionen, Wirtschaftsgütern sowie Chancen und Risiken an funktionsarme Gesellschaften, die keine wirtschaftliche Kontrolle über diese Faktoren einer Geschäftsbeziehung ausüben, verhindert werden. Nicht funktional an der Wertschöpfung beteiligte Unternehmen eines Konzerns haben gemäß der Antragsbegründung keine wirtschaftliche Berechtigung, große Gewinnanteile zugerechnet zu bekommen.

Die vorgeschlagene Neuregelung lehnen wir aus mehreren Gründen ab: Das in der Antragsbegründung angeführte Phänomen des „stateless income“, auf dessen Vermeidung die Neuregelung unter anderem abzielt, ist ein Problem des US-amerikanischen Steuerrechts, nicht des deutschen. Die Strukturen, die durch die Neufassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien und – darauf basierend – den vorliegenden Antrag angegangen werden sollen, spielen für Unternehmen in Deutschland aufgrund der strikten deutschen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung keine Rolle. Passive Einkünfte bzw. Einkünfte funktionsloser Gesellschaften würden ohnehin in Deutschland der Besteuerung unterliegen.

Die geschilderten Sachverhalte sind vielmehr Ausfluss von nicht aufeinander abgestimmten Regelungen im US-amerikanischen Steuerrecht mit Blick auf die sogenannten „Check the Box“-Regelungen einerseits und die Regelungen der US-amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung („subpart F“) andererseits. Durch das Zusammenspiel dieser Regelungen wird die US-Hinzurechnungsbesteuerung weitgehend ausgehebelt. Dieses (bekannte) Problem kann jedoch nicht durch eine Änderung von § 1 AStG gelöst werden, sondern bedarf vielmehr eines Tätigwerdens des US-amerikanischen Gesetzgebers.

Weiterhin zielt die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes bei immateriellen Wirtschaftsgütern gemäß Artikel 9 OECD-MA nach den BEPS-Empfehlungen darauf, dass auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten abgestellt werden soll, und eben nicht mehr allein auf die rein vertraglichen Grundlagen. Demnach wird auch bei Vorliegen eines DBA mit einer auf Art. 9 OECD-MA basierender Regelung ohnehin nur verrechnet, was

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

aufgrund von Kontrolle über das immaterielle Wirtschaftsgut verrechnet werden darf. Insofern bestünde kein weiterer Anwendungsbereich für die vorgesehene Neuregelung des § 1 Abs. 1 S. 5 AStG-E.

Die vorgeschlagene Änderung des § 1 Abs. 1 S. 5 AStG-E ist insgesamt abzulehnen, weil sie massive Eingriffe in die wirtschaftliche und vertragliche Dispositionsfreiheiten der Unternehmen legitimiert, indem tatsächliche vertragliche Abreden nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung i.S. eines vermeintlichen Fremdvergleichs dem Grunde nach „angepasst“ werden können.

Gemäß § 1 Abs. 1 S. 6 AStG-E sollen (passive) Einkünfte i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG, die bei einem „nur niedrig besteuerten Unternehmen“ erzielt werden, widerleglich als ohne wirtschaftliche Kontrolle ausgeübt angesehen werden. Hierbei erscheint zunächst der Rückgriff auf die nicht mehr zeitgemäßen Definitionen der deutschen Hinzurechnungsvorschriften für Verrechnungspreiszwecke kritisch (Niedrigbesteuerung, Einkünftecatalog). Der durchschnittliche Steuersatz innerhalb der EU beträgt derzeit 22 Prozent. Eine Vielzahl von EU-Staaten gilt daher als Niedrigsteuerländer i. S. d. deutschen AStG (§ 8 Abs. 3 AStG). Eine solche Regelung hätte daher bereits innerhalb der EU erhebliche negative Konsequenzen für die betroffenen Unternehmen: Sie würde dazu führen, dass alle Geschäftsbeziehungen deutscher Unternehmen zu niedrig besteuerten (EU-)Staaten, wie beispielsweise Finnland mit einem nominalen Steuersatz von 20 Prozent, de facto sofort quellensteuerpflichtig würden. Nur durch den Nachweis der tatsächlich ausgeübten Kontrolle könnte sich das Unternehmen davon befreien. Dies würde selbst in solchen Fällen gelten, bei denen nicht einzelne Konzerngesellschaften im „niedrig besteuerten“ Ausland sitzen, sondern auch für solche, bei denen unbestritten aktive Konzernobergesellschaften, die ggfs. dort sogar börsennotiert sind. Somit würden sämtliche Beziehungen deutscher Tochtergesellschaften zu ihren ausländischen EU-Konzernmüttern abgestraft. Eine solche Beweislastumkehr auf die Steuerpflichtigen mit Blick auf das Kriterium der Kontrolle steht zudem im Widerspruch zu EU-Recht, wonach Gesellschaften mit wirtschaftlicher Aktivität im EU-Ausland anerkannt werden müssen. Zudem führt sie zu erheblichem finanziellen wie administrativem Aufwand für die Unternehmen und ist von weit überschießendem Charakter. Das Verhältnis von § 1 Abs. 1 Sätze 5 und 6 AStG-E mit den allgemeinen Hinzurechnungsvorschriften (§ 7 ff. AStG) erscheint sowohl tatbestandsseitig als auch rechtsfolgenseitig insgesamt nicht abgestimmt. Von der Neuregelung ist daher abzusehen.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Darüber hinaus ist der vorliegende Antrag ein weiteres Beispiel für die deutlich erkennbare Tendenz, einzelne Aspekte des BEPS-Paketes aus dem Gesamtzusammenhang herauszunehmen und einseitig und unter außer Achtlassen der DBA (treaty override) in nationales Recht zu transformieren. Ein solch unabgestimmtes Handeln ist das schlechtmöglichste Vorgehen sowohl aus Sicht des Exportstandortes Deutschland als auch mit Blick auf den internationalen BEPS-Konsens. Anstelle der intendierten Harmonisierung der internationalen Besteuerungsregeln führt dieses Vorgehen zu einem weiteren Anstieg von Doppelbesteuerungsfällen für Unternehmen in Deutschland und unterminiert den BEPS-Prozess.

Petition:

Von der Änderung des § 1 Abs. 1 S. 5 und 6 AStG ist abzusehen.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Zum Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen BT-Drs. 18/2617 vom 24. September 2014 (Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmern – Country-by-Country Reporting einführen)

Der im Antrag geäußerten Forderung nach einer Veröffentlichungspflicht für das Country-by-Country Reporting (CbCR) entspricht im Wesentlichen der Vorschlag der Europäischen Kommission vom 12. April 2016 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen. Nach dem Vorschlag der EU-Kommission sollen multinationale Unternehmen aller Branchen zu einer länderspezifischen Berichterstattung verpflichtet werden und darin die bereits gezahlten und die noch geschuldeten Ertragsteuern je EU-Mitgliedstaat sowie auf konsolidierter Basis für Nicht-EU-Mitgliedstaaten offenlegen. Eine länderspezifische Berichtspflicht soll darüber hinaus auch für solche Drittstaaten gelten, die auf einer gemeinsamen Unionsliste geführt werden. Der RL-Entwurf sieht vor, dass die Ertragsteuerinformationen in einem gesonderten Bericht darzulegen und in dem Unternehmensregister (in Deutschland dem Handelsregister) sowie auf der Website der Konzernmuttergesellschaft zu veröffentlichen sind. Die Berichtspflichten richten sich an EU- und an Nicht-EU-Unternehmen, die in der EU über eine (mittel-)große Tochtergesellschaft bzw. Niederlassung/Betriebsstätte verfügen, sofern diese Unternehmen einem Konzern angehören, der einen konsolidierten Gesamtumsatz von über 750 Mio. EUR erzielt.

Dieser Vorschlag, der inhaltlich weitgehend mit dem vorliegenden Antrag übereinstimmt, steht in einem deutlichen Widerspruch zu den weiteren Vorhaben auf OECD- und EU-Ebene (DAC IV). Aus gutem Grund haben sich die OECD/G20-Staaten im Rahmen des BEPS-Prozesses darauf verständigt, die sensiblen Steuerdaten zwischen den zuständigen Finanzverwaltungen auszutauschen. Nur auf diese Weise kann das notwendige Minimum an Vertraulichkeit im Umgang mit sensiblen, wettbewerbsrelevanten Unternehmensdaten gewährleistet werden. Eine allgemeine Veröffentlichungspflicht würde nicht nur diese Vertraulichkeit im Rahmen des Steuergeheimnisses unterlaufen, sondern vor allem auch falsche Anreize für andere Staaten setzen: Wichtige Drittstaaten, die einer Transparenz zwischen den Finanzverwaltungen skeptisch gegenüber stehen, würden durch ein öffentliches CbCR in ihrer reservierten Haltung bestärkt und könnten kaum noch für einen Beitritt zum OECD-Abkommen über den automatischen Austausch von Steuerdaten zwischen den Finanzverwaltungen gewonnen werden. Damit stünde ein öffentliches CbCR in der EU dem Ziel entgegen, im Wege eines internationalen Austausches zwischen den Finanzverwaltungen ein internationales

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

steuerliches Level-Playing-Field zu erreichen. Weltweit betrachtet würden die einseitigen Berichtspflichten für die europäischen Unternehmen im Ergebnis nicht zu einer erhöhten Transparenz für alle Steuerbehörden führen, sondern sogar zu weniger Transparenz zu Lasten der Unternehmen und Steuerverwaltungen in Europa und Deutschland.

Zu erwarten ist zudem eine zunehmende Gefahr von Doppelbesteuerungen und die vermehrte Durchführung von Betriebsprüfungen mit diesem Ziel. Da durch eine Offenlegung des Berichtes auch Drittstaaten Einsicht in Steuerdaten von EU-Unternehmen erlangen, haben diese die Möglichkeit, Vergleichswerte hinsichtlich der gezahlten Ertragsteuern auf die Gewinne in den jeweiligen EU-Ländern zu bilden. Dies birgt die Gefahr, dass insbesondere Drittstaaten einseitige Verrechnungspreiskorrekturen und Einkommensberichtigungen nach nationalen Steuervorschriften vornehmen. Auf der anderen Seite werden derartige Doppelbesteuerungsfälle nicht effektiv durch Doppelbesteuerungsabkommen und Streitbeilegungsmechanismen beseitigt. Auf die besonders hohe Gefahr einer zunehmenden Doppelbesteuerung bei Geschäftsbeziehungen mit Ländern außerhalb der EU und die Unzulänglichkeiten der Streitbeilegungsmechanismen für Doppelbesteuerungsfälle mit diesen Ländern weist auch die EU-Kommission in ihrer Folgenabschätzung zur Veröffentlichungspflicht hin.

Weiterhin schränkt eine mangelnde Harmonisierung handels- und steuerrechtlicher Regelungen die Aussagekraft der anzugebenden steuerlichen Informationen enorm ein. Jeder Staat hat eigene länderspezifische Regelungen im nationalen Handelsrecht sowie in den Steuergesetzen. Hinzu kommen abweichende Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften zwischen Handelsrecht und Steuerrecht, steuerliche Förderanreize oder eine Freistellung von bestimmten Einkünften. Für die Bewertung der steuerrelevanten Daten sind eine entsprechende Fachexpertise, die in den Finanzverwaltungen vorgehalten wird, und Informationen über die bisherige Unternehmensentwicklung zwingend erforderlich, um Fehlinterpretationen zu vermeiden.

Darüber hinaus ergäben sich für die EU-Staaten insgesamt, vor allem aber für die Exportnation Deutschland, nachteilige Konsequenzen mit Blick auf ihre internationale Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit. Insbesondere von US-amerikanischer Seite ist eine deutliche Irritation über ein geplantes CbCR innerhalb der EU zu verspüren. Allein aus diesen Gründen sollte ein einseitiges Ausscheren aus dem gerade erst unter besonderer Mitwirkung auch Deutschlands gefundenen globalen BEPS-Konsens vermieden werden.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

Der Antrag auf Einführung eines öffentlichen Country-by-Country Reportings ist abzulehnen.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Zum Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen BT-Drs. 18/9043 vom 6. Juli 2016 (Steuerschlußpföcher schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken)

Der Antrag spricht sich bei Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen i. S. d. § 15 AktG für die Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Lizenzaufwandes aus, wenn die effektive Steuerbelastung auf den Lizenzertrag im ausländischen Staat weniger als 15 Prozent beträgt. Mit dieser nationalen Abwehrmaßnahme soll den Anreizsystemen ausländischer Staaten begegnet (Lizenzboxen) und das inländische Besteuerungssubstrat gesichert werden.

Die Einführung einer Lizenzschranke lehnen wir aus mehreren Gründen ab. Zum einen würde eine solche Regelung Investitionen in Forschung und Entwicklung bestrafen anstatt sie zu incentivieren. Zum anderen könnte diese Regelung einen Bumerang-Effekt auslösen. Die deutschen Unternehmen haben deutlich höhere Lizenzeinnahmen als Lizenzausgaben. Das Phänomen, das mit einer sog. „Lizenzschranke“ heraufbeschworen wird, könnte sich für den deutschen Haushalt kontraproduktiv auswirken.

Darüber hinaus wird die Abschöpfung deutscher Gewinne über unangemessene Lizenzgebühren an ausländische verbundene Unternehmen bereits durch § 1 AStG verhindert. Für deutsche Konzerne gelten klare gesetzliche Beschränkungen bei Lizenzzahlungen in niedrige besteuerte ausländischer („Lizenz“-) Tochtergesellschaften. Unangemessen niedrig besteuerte Gewinne bereits nach der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff AStG erfasst und bei Vorliegen der Voraussetzungen auf das höhere deutsche Belastungsniveau heraufgeschleust.

Letztlich würde auch die Einführung einer Lizenzschranke einen nationalen Alleingang darstellen, der von den internationalen Vereinbarungen im Rahmen des BEPS-Projekts abweicht. Bereits seit Juni 2016 dürfen Staaten keine Lizenzboxen nach bisherigem Muster mehr einführen, und bestehende Systeme müssen bis Juni 2021 auf den im Rahmen der OECD/G20 vereinbarten modifizierten Nexus-Ansatz umgestellt werden. Die EU-Kommission hat bereits angekündigt, tätig zu werden, sollten innerhalb der EU nicht alle betroffenen Staaten bis zum Jahr 2018 den Nexus-Ansatz umgesetzt haben.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Petition:

Wir sprechen uns dafür aus, den Antrag abzulehnen.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

ANLAGE zu S. 15 der Einzelanmerkungen

Erfüllungsaufwand für die länderweise Berichterstattung (das sog. interne Country-by-Country-Reporting)

Eine eigens von den unterzeichnenden Verbänden im Sommer 2016 durchgeführte Umfrage bei Unternehmen aus der Zulieferindustrie, der Automobilindustrie, dem Handel und der Versicherungswirtschaft hat unsere vielfach geäußerten Bedenken gegenüber der vom Bundesministerium der Finanzen vorgenommenen Quantifizierung des (laufenden) Erfüllungsaufwandes für die Wirtschaft (insbesondere zur Einführung der länderweisen Berichterstattung nach § 138a AO-E) klar bestätigt.

Unter Annahme durchschnittlicher Lohnsätze je Stunde für die jeweils zu leistenden Tätigkeiten ergibt sich durch die Regelungen des § 138a AO für die Wirtschaft einmaliger Umstellungsaufwand von durchschnittlich 195.000 Euro (mit je nach Umfang der internationalen Ausrichtung der Unternehmensgruppe teilweise deutlich höheren Werten). Dabei handelt es sich insbesondere um interne Personalkosten und externe Beraterkosten, der durch die Implementierung von technischen Anwendungen zur Datenerfassung, -aufbereitung und -übermittlung entsteht.

Hinzu kommt der jährliche Erfüllungsaufwand von durchschnittlich rd. 180.000 Euro. Diese Schätzung ergibt sich unter der Voraussetzung, dass Verrechnungspreisfragen der in- und ausländischen Behörden relativ zügig einvernehmlich und ohne Einleitung entsprechender Rechtsbehelfs- oder Verständigungsverfahren geklärt werden können.

Die Personalkosten (Vollkostenansatz) wurden von den Unternehmen mit durchschnittlich 60 Euro pro Stunde, je nach Branche auch mit 100 Euro pro Stunde angesetzt, da für die Erstellung der länderweisen Berichterstattung qualifizierte Fachkräfte eingesetzt werden müssten, die sowohl über steuerfachliche und bilanzierungsspezifische Qualifikationen verfügen als auch Kenntnis von den einschlägigen Bestimmungen im Ausland haben. Die in dem Gesetzesentwurf angegebenen Kosten von lediglich 30,90 Euro pro Stunde wurden in keinem einzigen Fall als realistisch bestätigt.

Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und weiterer BEPS-Maßnahmen (18/9536) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates (406/16/(B)), Anträgen der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (18/2617 und 18/9043 und zu § 1 AStG-E) sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung

Zahlbeispiel für den Erfüllungsaufwand für die länderweise Berichterstattung eines mittelgroßen weltweit operierenden deutschen Industrieunternehmens (ca. 15.000 Beschäftigte, Anzahl entspricht dem Durchschnitt der Räumlichkeiten)											
Aufwandschätzung länderbezogene Berichterstattung (alle Angaben in Euro)											
Tagessatz Deutschland durchschnittlich	Tagessatz weltweit durchschnittlich	Tagessatz Berater durchschnittlich	Anzahl Personen	einmalig Tage p.P.	jährlich Tage p.P.	Einmalig Kosten	jährliche Kosten	Begründung			
455	280	3.200									
Einberufung in die Informationspflicht											
			2 Personen Deutschland	25	3	455	22.750	455	2.730	Thema seit 2013 im Fluss: Besuch von Seminaren, Lektüre von Entwürfen, unterschiedliche Konzepte bei OECD, EU und in Deutschland; Aufbereitung der Informationen, Erstellung von Schulungsunterlagen, Schulungen der Kollegen weltweit	
			50 Personen Welt	1	1	280	14.000	280	14.000	Erstellen eines IT-Konzepts für den automatisierten Datenaufbruch einschließlich der Prüfung, welche Daten nicht in geeigneter elektronischer Form vorliegen; Programmierung einer Routine; Prüfpläne und Korrekturen; Steuerabteilung und IT-Konsolidierungsgesparten	
Beschaffung von Daten											
			5 Personen Deutschland	6	2	455	10.920	455	3.640	Derartige wichtige Informationen, die weltweit verteilt werden und erhebliche Konsequenzen auslösen können, erfordern die Bearbeitung durch einen hochqualifizierten reuren Mitarbeiter der Steuerabteilung.	
Formulare ausfüllen, Beschriftung, Kennzeichnung											
			1 Person Deutschland	3	2	455	1.365	455	910	International operierende Unternehmen rechnen mit einer Reihe von Rückfragen aus einigen Staaten. Zudem rechnen sie mit Doppelbesteuerungsproblemen. Hinzu kommen sprachliche Schwierigkeiten im Diskurs mit ausländischen Behörden. Einige Fragestellungen werden nicht ohne die Einschaltung reurer externer Transferpreisspezialisten geklärt werden können.	
Berechnungen, Überprüfen und Eingeben											
			2 Personen Deutschland	4	3	455	1.820	455	1.367	Das CoB-Reporting soll der Finanzverwaltung lediglich als Art Schnelltest für die Verrechnungspreisdokumentation dienen - mit Korrekturen rechnen Unternehmen z.T. nicht.	
Datenübermittlung und Veröffentlichung											
			1 Person Deutschland	1	2	455	455	455	910	Eine öffentliche Prüfung findet nicht statt.	
Interne Sitzungen											
			40 Personen Welt	40	1	280	11.200	280	11.200	Ob und in welchem Umfang mit Anfragen der Finanzbehörden aufgrund der Angaben im CoB-Reporting gerechnet werden muss ist derzeit noch nicht abschließend feststellbar.	
Externe Sitzungen											
			2 Personen Deutschland	20	4	455	18.200	455	3.640	Im CoB-Reporting gerechnet werden muss ist derzeit noch nicht abschließend feststellbar.	
			20 Personen Welt	2	4	280	11.200	280	22.400	Fortbildungs- und Schulungsmaßnahmen werden für Mitarbeiter der Muttergesellschaft nötig sein, da diese einen CoB-Report erstellen muss.	
			10 Berater Welt	10	4	3.200	64.000	3.200	128.000	Zur Erfüllung der gesetzlichen Pflichten aus § 138a AO-E wird eine IT-Anwendung eingeführt, die die gekennzeichneten Bereiche abdeckt. Die Anwendung wird i.d.R. durch einen externen Berater implementiert.	
Kopieren, Archivieren, Verteilen											
			40 Personen Welt	40	0,5	280	22.400	280	5.600		
Prüfung durch öffentliche Stellen											
										s.o.	
Korrekturen aufgrund der öffentlichen Prüfung											
										s.o.	
Weitere Informationsbeschaffung bei Schwierigkeiten											
										s.o.	
Fortbildungs- und Schulungsmaßnahmen											
										s.o.	
Lohnsatz je Stunde:											
										178.310	194.397
Durchschnitt D: 100k p.a. inkl. Lohnnebenkosten, Arbeitslohn etc., 220 Arbeitsstunde = 455 Euro p.T.											
Durchschnitt Welt: 70k p.a., 250 Arbeitsstunde = 280 p.T.											
Beraterkosten Annahme: 400 Euro pro Stunde = 3.200 p.T.											