

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

**Herrn
MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Bundesministerium für Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin**

Nur per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

17. Juni 2016

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-
Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen
und -verlagerungen**

Stellungnahme zum Gesetzesvorschlag

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzesvorschlag.

Die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft begrüßen die Absicht des Bundesministeriums der Finanzen, die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie (Teil des Anti-Tax-Avoidance-Packages der EU-Kommission) sowie weitere Empfehlungen des BEPS-Projektes der OECD/G20-Länder zur Stärkung der Transparenz zügig in nationales Recht umzusetzen, um für die Unternehmen Rechtssicherheit zu schaffen. Im Vordergrund steht dabei der automatische Austausch des Country-by-Country-Reportings (länderbezogene Berichte) aufgrund der Vorgaben der OECD (einschl. der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27. Januar 2016) bzw. der

EU-Richtlinie (DAC IV) und von Informationen zu steuerlichen Vorabbescheiden und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Tax Rulings“) zwischen den EU-Mitgliedstaaten (DAC III). Insbesondere im Hinblick auf den Austausch der länderbezogenen Berichte ist es wichtig, dass die betroffenen Unternehmen ihre Berichtspflichten weltweit erfüllen können.

Vergleicht man die OECD-Empfehlungen zur BEPS-Maßnahme 13, die EU-Richtlinie (DAC IV) sowie den Referentenentwurf zu § 138a AO, ist festzustellen, dass nicht alle Begrifflichkeiten vollumfänglich deckungsgleich verwendet werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten die nationalen Anforderungen ausdrücklich deckungsgleich mit denen des G20/OECD-Abschlussberichts sein oder ein Wahlrecht eröffnen. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass die an den deutschen Fiskus gelieferten Daten von anderen Staaten nicht als Erfüllung der CbC-Reporting-Anforderungen angesehen werden und die betroffenen Unternehmen erneut und umfassender an Drittstaaten liefern müssen (und ggf. zudem noch zusätzlichen Strafzahlungen ausgesetzt sind). Lediglich in den Bereichen, in denen der OECD-Bericht und die EU-Richtlinie verschiedene Möglichkeiten bzw. Auslegungen zulassen, ist Raum für nationale Interpretationen und Erleichterungen. Darüber hinaus muss das Ziel sein, eine abgestimmte und einheitliche Umsetzung in möglichst allen beteiligten Ländern sicherzustellen, um ein „Level-playing-field“ für die Unternehmen und die Steuerverwaltungen zu schaffen. Dahingehend begrüßen wir ausdrücklich die klare Position des BMF gegen die derzeitigen Bestrebungen der EU-Kommission, ein öffentliches CbCR (Ertragsteuerinformationsbericht) im Rahmen der Änderung der Rechnungslegungsrichtlinie einzuführen.

Die zukünftigen zusätzlichen Anforderungen werden für die Steuerpflichtigen mit einigem administrativen Zusatzaufwand und -kosten verbunden sein. Der im Entwurf angegebene Erfüllungsaufwand von 536.000 EUR pro Jahr insgesamt für alle betroffenen Unternehmen zusammen (d.h. bei den angenommenen 10.000 Unternehmen sind dies 53,60 Euro je Unternehmen) zur Erstellung der CbC-Berichte entspricht nicht ansatzweise der Realität. Die ermittelten Werte sollten hier – zusammen mit dem Normenkontrollrat – noch einmal überprüft werden. Die bürokratischen und administrativen Mehrbelastungen sollten auf ein Mindestmaß begrenzt bleiben.

Weiterhin enthält der Referentenentwurf vier gesetzliche (Neu-)Regelungen nach ergangenen BFH-Entscheidungen, die aus unserer Sicht keinen unmittelbaren Bezug zum BEPS-Projekt aufzeigen. In den Entscheidungen ist jeweils zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden worden. Nunmehr die Urteile durch eine Gesetzesänderung bzw. Gesetzesverschärfung zu überschreiben, lehnen wir ab. Insbesondere die isolierte Änderung im Gewerbesteuerengesetz ohne eine Reform der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG greift zu kurz.

Es sollte vermieden werden, dass die Unternehmen in diesen Fällen entweder mit einer Doppelbesteuerung leben oder ein kosten- und zeitintensives Verständigungsverfahren anstreben müssen. Beide Aspekte führen zu einer erheblichen und unverhältnismäßigen Belastung der deutschen Wirtschaft, die hierdurch einen signifikanten Wettbewerbsnachteil erleidet.

In den beiliegenden Einzelanmerkungen gehen wir aufgrund der kurzen Frist zur Stellungnahme lediglich auf die wichtigsten Aspekte näher im Detail ein. Wir möchten Sie bitten, einzelne Vorschriften genauer zu präzisieren bzw. nachzubessern sowie die vorgeschlagenen Ergänzungen mit aufzunehmen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Heiko Schreiber Detlef Vliegen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jürgen Wagner

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Einzelanmerkungen

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

Anmerkungen zu Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung

1. Zu § 90 Abs. 3 AO-E (allgemein)

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 Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu erstellende Rechtsverordnung (GAufzV) übertragen.

Petition:

Um den betroffenen Unternehmen eine rechtssichere und praktikable Umsetzung zu ermöglichen, sollte das BMF möglichst zeitnah einen Entwurf der Anpassungen zur GAufzV mit entsprechend detaillierten Angaben zur Ausgestaltung von Master- und Local-File vorlegen und nach Inkrafttreten des Gesetzes umsetzen.

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./oder 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. Begründung zu Artikel 1, Nummer 1, S. 35).

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 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“.

Petitum:

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.

3. 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 Begründung zu § 138a Abs. 1 AO-E). Diese wichtige Klarstellung fehlt im Gesetzeswortlaut.

Im Gleichzug 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. Januar 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.

Petitum:

Es ist wünschenswert, dass im Gesetz (§ 138a AO oder 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.

Wir bitten, eine Formulierung gemäß der Begründung zu § 138a Abs. 1 AO-E explizit im 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).

4. 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 oder abzuberufen 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, 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 u. Satz 2 AO-E zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts mit den Rechnungslegungs- bzw. Konsolidierungsvorschriften kann zu unverhältnismäßigen Reporting-Pflichten (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.

5. 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.

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:

- 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 aufgenommen werden, dass auch die Einbeziehung dieser nicht konsolidierten Unternehmen möglich ist (Wahlrecht). 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.

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;...“

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

b) Rechnungslegungsvorschriften

Nach dem Referentenentwurf sind die Daten nach § 138a Abs. 2 Nr. 2 a) - h) AO-E „ausgehend vom Konzernabschluss“ 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).

Petitum:

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)

- i. Schließlich ist auf eine Unklarheit bei der nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO-E geforderten Angabe der Umsatzerlöse und sonstigen Erträge hinzuweisen. Diese sollen laut Gesetzesbegründung „entsprechend der internationalen Vereinbarung ... gegliedert nach Umsätzen und sonstigen Erträgen mit in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen einerseits und mit nicht in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen andererseits als auch ein Ausweis der Summe der beiden vorgenannten Positionen ... erfolgen“. Die gewünschte Aufteilung der Umsatzerlöse und sonstigen Erträge geht aus dem Gesetz nicht (explizit) hervor. Eine Verpflichtung zur Aufgliederung lediglich in der Gesetzesbegründung zu fordern, reicht u. E. nicht aus.
- ii. Inkongruenzen ergeben sich auch gegenüber der EU-Richtlinie. Dort wird im Musterformblatt von „Erträgen“ mit „fremden Unternehmen“ und „nahestehenden Unternehmen“ gesprochen.
- iii. Nach deutschem Handelsbilanzrecht fallen die Umsatzsteuer und sonstige direkt mit dem Umsatz verbundene Steuern (z. B. die Versicherungssteuer) nicht zu den „Umsatzerlösen und sonstigen Erträgen“ (vgl. § 277 Abs. 1 HGB; vgl. § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 RechVersV). Wir gehen davon aus, dass diese Regelungen auch hier zur Anwendung kommen, können dazu jedoch bisher in der Gesetzesbegründung keine Aussage finden. Klarstellungsbedarf sehen wir auch bei Branchen, die eine spezielle Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) erstellen (z. B. Versicherungsunternehmen). 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:

Um mögliche Fehlinterpretationen zu vermeiden, sollte die Untergliederung bereits im Gesetzestext durch eine entsprechende Formulierung sichergestellt werden.

Zudem sollten die konzernintern gezahlten Dividenden nicht als reportpflichtige „Umsatzerlöse und sonstige Erträge“ angesehen werden.

Die Inkongruenzen gegenüber der EU-Richtlinie sind aufzuklären.

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) sind weitere Klarstellungen dazu erforderlich, wie die Vorschrift anzuwenden ist.

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 Buchst. 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.

Petition:

§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. 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.

Petitur:

Es sollte es noch zu einer Klarstellung kommen.

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

Während der Referentenentwurf 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 Referentenentwurf wird dazu keine Stellung genommen.

Petitur:

Die Begrifflichkeiten in § 138a AO-E sollten an die Formulierungen des OECD-Abschlussberichts bzw. der EU-Richtlinie angelehnt werden, 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 Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass für die Gesetzesauslegung der entsprechende OECD-Report maßgeblich ist.

g) Zahl der Beschäftigten

Der OECD-Abschlussbericht sieht im Gegensatz zum Referentenentwurf 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 Referentenentwurf 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 Referentenentwurf wird dazu keine Stellung genommen.

Petitur:

Ein Gleichlauf mit dem OECD-Abschlussbericht sollte erreicht werden.

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

Im Gesetzentwurf ist vorgesehen, dass auch die „materiellen Vermögenswerte“ auszuweisen sind. Nach der Gesetzesbegründung (S. 39) 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 Referentenentwurf 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.

Petition:

In der Gesetzesbegründung 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.

Petition:

In das Gesetz sollte eine analoge klarstellende Formulierung aufgenommen werden.

j) Sprache

Im Referentenentwurf 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 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. Sofern der länderbezogene Bericht in einer anderen Sprache (als deutsch oder englisch) vorliegt, ist eine deutsche Übersetzung erforderlich.

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

6. Zu 138a Abs. 2 Nr. 2 AO-E

Gem. § 138a Abs. 2 Nr. 2 AO-E wird eine „Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeiten“ gefordert. Diese allgemeine, undifferenzierte Beschreibung der Berichtspflichten entspricht ebenfalls nicht den Berichtspflichten für den länderbezogenen Bericht aus dem G20/OECD-Abschlussbericht zu BEPS-Maßnahme 13. Entsprechend der in der Gesetzesbegründung (S. 39) formulierten Absicht soll ein Gleichlauf mit dem OECD-Abschlussbericht erreicht werden.

Petition:

Um mögliche Missverständnisse zu vermeiden, sollten auch hier bereits im Gesetzestext oder der Gesetzesbegründung, spätestens aber in dem gem. § 138a Abs. 6 Satz 1 AO-E amtlich vorgeschriebenen Datensatz, übereinstimmende Angabepflichten formuliert werden.

7. Zu 138a Abs. 4 AO-E

Die Vorschrift sieht für jede inländische Gesellschaft eine Verpflichtung zur Abgabe des CbCR unter den dortigen Voraussetzungen vor. Aus dem Gesetz ist nicht die in der Begründung gegebene Folgerung ersichtlich, dass durch Abgabe einer der inländischen Gesellschaften die Verpflichtung für alle anderen inländischen Gesellschaften erfüllt ist.

Petition:

Dies sollte im Gesetzestext durch eine entsprechende Formulierung sichergestellt werden.

8. 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. 45) dargestellt, handelt es sich insoweit jedoch nicht nur um eine Klarstellung, sondern um eine Verschärfung, da die bisherige Regelung nicht an den einzelnen 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 Referentenentwurf wird der Erfüllungsaufwand für die deutsche Wirtschaft auf insgesamt 536.000 EUR dargelegt (bei der Fallzahl von 10.000 wären dies 53,60 EUR pro Konzern und Jahr). Der laufende Aufwand für die Erstellung des länderbezogenen Berichts ist mit 104,1 Minuten (ungefähr 1 $\frac{3}{4}$ Stunden) pro Fall bzw. einen Stundenlohn i.H.v. 30,90 EUR angegeben. Dies entspricht keineswegs der Realität. Zudem wurden in der Übersicht keine Angaben zum einmaligen Umstellungsaufwand gemacht.

Für die Erfüllung der neuen Verrechnungspreisdokumentationen müssen die Unternehmen zusätzliche Reportingstellen aufbauen und entsprechende Technologien und Systeme implementieren, um alle notwendigen Daten weltweit zusammenzutragen. Die Unternehmen schätzen den damit verbundenen Aufwand je nach Konzerngröße von mehreren Hunderttausend bis zu einem zweistelligen Millionenbetrag pro Konzern, d. h. insgesamt für die deutsche Wirtschaft würden sich die Kosten auf einen zwei- bzw. dreistelligen Millionenbetrag belaufen.

Petition:

Wir regen dringend an, die dargelegten Angaben zum Erfüllungsaufwand für die deutsche Wirtschaft aus dem Regelungsvorhaben zu überdenken und den Zeit- und Personalaufwand

unter realistischen Gesichtspunkten zu betrachten. Der nationale Normenkontrollrat sollte eingeschaltet werden.

II. Weitere Anpassungen

1. 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“.

Petition:

Wir regen an, auf die Neuregelung zu verzichten. Die vorgeschlagene Änderung stellt eine deutliche Verschärfung gegenüber dem Status Quo dar. Darüber hinaus wird versucht, die Rechtsprechung des BFH zu überschreiben.

2. 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 ausschließlich nach den Regeln des deutschen AStG richten soll.

Bei § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E handelt es sich nicht nur um eine 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. 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 allein „nach den Regelungen dieses Gesetzes“, namentlich

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

Eine rein nationale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie sie von § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E angeordnet werden soll, erscheint kritisch, weil die internationale Abstimmung zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen (z. B. im Rahmen von Verständigungsverfahren) immens erschwert wird. Würden andere Vertragsstaaten, wie z. B. Mexiko, China, Indien oder USA in gleicher Weise vorgehen, ist Doppelbesteuerung auf dem Rücken der Unternehmen unausweichlich. Das BEPS-Projekt wird durch eine solche Regelung nicht umgesetzt, vielmehr führt der Vorschlag zu einem Anstieg von potentiellen Doppelbesteuerungsfällen. Dem Ziel einer abgestimmten Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten durch Vermeidung von Nicht- und Doppelbesteuerung kommt man nicht näher.

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“ (personalbezogener 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 überholt. Durch die Einführung der Sätze 4 bis 8 in § 8b Abs. 3 KStG mit dem JStG 2008 fällt eine Gewinnminderung aus gesellschaftsrechtlich veranlassten Darlehen grundsätzlich unter das Abzugsverbot.

Petitum:

Vor diesem Hintergrund sollte von der Umsetzung des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E Abstand genommen werden.

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.

3. 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 FKAustG 4 Jahre kürzer bemessen. Gründe für eine entsprechend unterschiedliche Fristvorgabe sind u. E. nicht ersichtlich.

Petitum:

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, regen wir aber eine einheitliche Regelung der Aufbewahrungsfristen für FATCA und CRS an. Ferner sollte mit Blick auf § 3 Abs. 3S. 2 FKAustG der Fristenbeginn einheitlich geregelt werden.

4. Anmerkungen zu Artikel 11: Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

a) 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 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 völlig zutreffend eine Übermaßbesteuerung bzw. Strafbesteuerung angemahnt. Die historisch beibehaltene Grenze der Niedrigbesteuerung von 25 % (§ 8 Abs. 3 AStG) erscheint längst nicht mehr angemessen. Vor allem innerhalb der Europäischen Union werden die Körperschaftsteuersätze zunehmend verringert; sie liegen bei einer Vielzahl von Mitgliedstaaten bereits unterhalb von 25 % (nominal). Im Zuge des OECD-Projekts BEPS wurde

der Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung intensiv diskutiert. Auch die Europäische Kommission beschäftigt sich in Vorbereitung einer Richtlinie mit der Grenze der Hinzurechnung. Dabei zeichnet sich ab, dass die Europäische Kommission einen Niedrigsteuersatz weit unterhalb der bisher im deutschen AStG verankerten 25 % wählen wird (letzter Stand der ATAD-Verhandlungen v. 24.5.2016; 8766/16 FISC 72 ECOFIN 382).

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 % und 24,99 % ein Anrechnungsüberhang. Liegt die effektive Ertragsteuerbelastung der ausländischen Zwischengesellschaft knapp unterhalb der 25 %-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 der Gewerbesteuer auf das Inland abzulehnen. Durch die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte werden weder Infrastruktur noch Ressourcen der heheberechtigten Gemeinde genutzt.

Petition:

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 % oder durch die Schaffung einer Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Ertragsteuer auf die Gewerbesteuer bei Hinzurechnungsfällen erreicht werden. Bei einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung ist es zentral, den Charakter einer Strafsteuer zu vermeiden.

Eine Änderung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung sollte zwingend den Abschluss der Verhandlungen der ATAD-Richtlinie abwarten.

b) 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 % 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.

In der Formulierung erscheint der neue § 7a GewStG-E allerdings missglückt. Insbesondere der kumulativ formulierte Tatbestand in Abs. 2 Satz 1 würde Fälle ohne Aufwendungen (also auch den vom BFH entschiedenen Fall) nicht erfassen. Darüber hinaus würde die in Abs. 2 Satz 1 angeordnete entsprechende Anwendung von § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft, die im vorgeschalteten Abs. 1 Satz 1 geregelte diesbezügliche Nichtanwendung der Kürzung, wieder zurücknehmen. Nach dem System des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG müsste hier wohl besser die Ebene des Organträgers angesprochen werden.

Petition:

Die Formulierung des Absatzes 2 sollte überarbeitet werden.