

Bundesverband deutscher Banken e. V. | PF 040307 | 10062 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Michael Sell  
Leiter der Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

Via E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

Detlef Vliegen  
Direktor  
Telefon: +49 30 1663-3240  
Telefax: +49 30 1663-3299  
detlef.vliegen@bdb.de

AZ DK: BEPS  
AZ BdB: ST.01.03  
Bearbeiter: VI/Sbr/BI

—

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

17. Juni 2016

Ihr Gz. IV A 2 – S 1910/15/10065-02

Anlage

Stellungnahme Deutsche  
Kreditwirtschaft vom  
17. Juni 2016

Sehr geehrter Herr Sell,

die Deutsche Kreditwirtschaft dankt für die Möglichkeit zur  
Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf, bei dem die Umsetzung der  
OECD/G20-Empfehlungen gegen Gewinnverkürzung und Gewinn-  
verlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“ [BEPS]) im Vorder-  
grund steht. Wir haben das Projekt von OECD/G20 unterstützt und  
werden dies weiter tun.

—

Wir begrüßen die Gesetzesinitiative, sofern und soweit damit  
Empfehlungen über internationale Besteuerungsregeln, über die  
die G20-Staaten Einvernehmen erzielt haben, in nationales  
Steuerrecht umgesetzt werden.

Wir begrüßen auch grundsätzlich den Ansatz, steuerliche  
Regelungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten zu ändern,  
um deutsche Besteuerungsrechte besser wahrnehmen zu können,  
vorausgesetzt, dass damit für die Unternehmen, insbesondere für  
die Kreditwirtschaft nicht eine zusätzliche Doppelbesteuerungs-  
gefahr verbunden ist.

Federführer:  
Bundesverband deutscher Banken e. V.  
Burgstraße 28 | 10178 Berlin  
Telefon: +49 30 1663-0  
Telefax: +49 30 1663-1399  
www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de

Grenzüberschreitende Gewinnverkürzungen und -verlagerungen sind ein internationales Phänomen. Internationale Lösungsansätze sind nationalen Alleingängen vorzuziehen. Wir sprechen uns deshalb für eine **international einheitlich wirkende Umsetzung der OECD/G20-BEPS-Empfehlungen** aus, um Verzerrungen und unterschiedliche Standards in den Staaten zu vermeiden. Der **Grad der Verpflichtungen**, der mit dem vorliegenden Gesetzgebungsvorhaben verfolgt wird, **soll und darf nicht über den erreichten Stand bei der OECD/G20 hinausgehen**.

Mit Blick auf den **teilweise niedrigeren Verpflichtungsgrad der OECD/G20 gegenüber bestehenden nationalen Bestimmungen** wird hiermit zu dem vorliegenden Gesetzentwurf **angeregt**, die **Gesetzeslage an die niedrigeren Anforderungen der OECD/G20 anzupassen** – mögen diese Änderungen auch erst einem **künftigen Gesetzgebungsvorhaben** vorbehalten bleiben. Die Anregung betrifft vor allem Regelungen im Außensteuergesetz.

Soweit in Betracht gezogen wird, weitere **Elemente jenseits des OECD/G20-Ansatzes** einzuführen, sollte dies für jeden einzelnen Vorschlag **erst nach** einer weitreichenden **Folgenabschätzung sowie nach vertieften Konsultationen** mit der Wirtschaft geschehen, damit unbeabsichtigte Konsequenzen der weiteren Elemente nicht zu Wettbewerbsnachteilen der deutschen Unternehmen gegenüber ihren ausländischen Handels- und Geschäftspartnern führen.

Mit dem Gesetzesvorhaben besteht in Bezug auf einzelne Empfehlungen der OECD/G20 zudem die **Gefahr, dass** damit eine weitere **Konkretisierung durch die OECD im Rahmen ihrer Folgearbeiten** durch einseitige nationale Regelungen **vorweggenommen wird**. So hat die Vertretung der Wirtschaft bei der OECD, das „Business and Industry Advisory Committee“ (BIAC), sich bereits im Januar 2016 u. a. über den Stand der Arbeiten hinsichtlich der Anforderungen der Verrechnungspreisdokumentation besorgt gezeigt und um detailliertere Leitlinien für eine bessere Abgestimmtheit gebeten. Mithin steht **zu befürchten**, dass es mit dem Gesetzgebungsvorhaben zu **Abweichungen** gegenüber den künftig zu erwartenden Ergebnissen der OECD kommt, mit der Folge **baldigen erneuten gesetzgeberischen Anpassungsbedarfs**.

Auch mit Blick auf **parallele Arbeiten der EU am Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken** im Rahmen ihres „Anti Tax Avoidance Package“ (ATAP) vom 28. Januar 2016 gilt es, **der aktuellen**, weit vorangeschrittenen und teilweise wohl kurz vor dem Abschluss stehenden **Entwicklung auf EU-Ebene durch einseitige nationale Regelungen nicht vorzugreifen** – mag der Gesetzentwurf nach derzeitigem Stand auch dahinter zurückbleiben. Auch insofern ergäbe sich womöglich bald erneuter Anpassungsbedarf.

**Für die Kreditwirtschaft gilt dies für das im Gesetzentwurf vorgesehene „Country-by-Country-Reporting“ in besonderer Weise**, denn bereits seit 1. Juli 2014 haben CRR-Kreditinstitute bestimmte Publizitätsanforderungen zu einer **länderbezogenen Aufgliederung von bestimmten Steuerinformationen** zu erfüllen (§ 26a KWG). Zur Erfüllung dieser

regulatorischen Vorgabe haben die Kreditinstitute in Deutschland bereits weitreichende Anpassungen für die Erfassung und Aufbereitung der erforderlichen Daten vorgenommen. **Für diesen Sektor ist die Zielsetzung des Gesetzentwurfs**, die Verbesserung einer finanziellen Transparenz und Verantwortlichkeit, **im Grunde bereits erreicht**. Der **Kreditwirtschaft** nun mit der Folge von zusätzlichem hohen Aufwand **weitere Berichtspflichten** aufzuerlegen, mit denen dasselbe Ziel verfolgt wird, erscheint **vor dem Hintergrund** einer absehbaren Überarbeitung des Gesetzentwurfs in Folge **der bereits absehbaren erneuten Anpassung** zur Umsetzung des EU-Richtlinienvorschlags zu ATAP und/oder der oben erwähnten OECD-Folgearbeiten **nicht verhältnismäßig**.

Das kurzfristige Inkrafttreten sowie auch der im Gesetzentwurf angegebene **Erfüllungsaufwand von 53,60 €** pro Konzern und Jahr zeigen, dass die **Befolgunlasten**, die den Unternehmen mit den angedachten Gesetzesänderungen auferlegt werden, **fern jeder Realität geschätzt** sind.

Bei der Diskussion über die Bekämpfung der als unfair empfundenen internationalen Gewinnverkürzung und -verlagerung multinationaler Unternehmen, insbesondere über den Aspekt der doppelten Nichtbesteuerung, sollte **nicht aus dem Blickwinkel verloren werden**, dass das **Thema „Vermeidung der Doppelbesteuerung“ für die Wirtschaft und insbesondere für die Kreditwirtschaft von größerer Relevanz und nach wie vor vordringlich** zu lösen ist.

**Von Änderungen** im Gesetzentwurf, die andere steuerliche Regelungen für grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen und bei denen eine **Reaktion auf** aus Sicht der Finanzverwaltung **„unliebsame“ BFH-Rechtsprechung** zu erkennen ist, ist abzusehen.

Die vorgesehenen **Änderungen bezüglich der Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung** in § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG und § 8b Abs. 7 KStG **begrüßen wir** ausdrücklich. Zur Vermeidung von Verwerfungen zwischen der gebotenen bilanziellen Zuordnung der betroffenen Finanzinstrumente und der Besteuerung darf jedoch nicht ausschließlich auf deren Zuordnung zum Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen abgestellt werden. **Handelsrechtlich gebotene Umgliederungen von Anteilen aus dem Handelsbestand müssen auch steuerlich berücksichtigt werden**.

Wegen der kurzen Frist zur Stellungnahme wird in den beigefügten Einzelanmerkungen nur auf aus unserer Sicht wesentliche Aspekte näher eingegangen.

Mit freundlichen Grüßen  
für Die Deutsche Kreditwirtschaft  
Bundesverband deutscher Banken e. V.

Joachim Dahm  
Mitglied der Geschäftsführung

Detlef Vliegen  
Direktor

# Stellungnahme

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

Kontakt:

Detlef Vliegen

Direktor

Telefon: +49 30 1663-3240

E-Mail: [detlef.vliegen@bdb.de](mailto:detlef.vliegen@bdb.de)

Berlin, 17. Juni 2016

Federführer:

Bundesverband deutscher Banken e. V.

Burgstraße 28 | 10178 Berlin

Telefon: +49 30 1663-0

Telefax: +49 30 1663-1399

[www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de](http://www.die-deutsche-kreditwirtschaft.de)

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

## **Zu Artikel 1 – Änderung der Abgabenordnung**

### Zu Nr. 3 – § 138a AO-E

§ 138a AO-E begründet Mitteilungspflichten multinationaler Unternehmen und legt die Erstellungsvoraussetzungen und den Umfang der länderspezifischen Berichterstattung (sog. *country-by-country-reporting, CbCR*) fest. Der länderspezifische Bericht ist nur von einer ultimativen Konzernobergesellschaft in Deutschland abzugeben, wenn deren Konzernabschluss mindestens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse mindestens 750 Mio. Euro im vorangegangenen Wirtschaftsjahr betragen haben (§ 138 Abs. 1 Satz 1 AO-E). Es sind Daten nach bestimmten Kriterien auszuweisen (§ 138a Abs. 2 AO-E). Alle konzerninternen Unternehmenseinheiten (einschließlich Betriebsstätten) sind nach Steuerhoheiten aufzulisten und deren wesentliche Unternehmensaktivitäten zu beschreiben. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass die Informationen nicht für eine globale formelhafte Gewinnaufteilung verwendet werden dürfen.

Die Berichterstellungs- und Mitteilungspflichten sollen erstmals Anwendung finden für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen (Art. 97 S. 1 i. V. m. § 27 EGAO-E; Ausnahmeregelung für inländische Konzerngesellschaften (*secondary mechanism*) für Wirtschaftsjahre nach dem 31. Dezember 2016). Der Bericht ist spätestens ein Jahr nach dem Ende des zu dokumentierenden Geschäftsjahrs zu erstellen (§ 138a Abs. 1 S. 1 AO-E). Die Nichtvorlage kann als Ordnungswidrigkeit mit bis zu 5.000 Euro Geldbuße geahndet werden (§ 379 Abs. 2 Nr. 1c AO-E).

- Zur Anwendung auf die Kreditwirtschaft

Der Gesetzentwurf erscheint mit Blick auf die noch nicht abgeschlossenen Arbeiten auf Ebene von OECD und EU voreilig. Die OECD arbeitet im Rahmen ihrer Folgearbeiten (*follow-up-work*) noch an einer weiteren Konkretisierung. So hat die Wirtschaft bei der OECD, das „*Business and Industry Advisory Committee*“ (*BIAC*), sich im Januar 2016 unter anderem über den Stand der Arbeiten hinsichtlich der Anforderungen der Verrechnungspreisdokumentation besorgt gezeigt und um detailliertere Leitlinien für eine bessere Abgestimmtheit gebeten. Mithin steht zu erwarten, dass es mit dem Gesetzgebungsvorhaben zu Abweichungen gegenüber den künftig zu erwartenden Ergebnissen der OECD kommt, mit der Folge baldigen erneuten gesetzgeberischen Anpassungsbedarfs.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Auch die parallelen Arbeiten der EU am Richtlinienvorschlag zur Bekämpfung von Steuer-  
vermeidungspraktiken im Rahmen ihres „Anti Tax Avoidance Package“ (ATAP) vom 28. Januar  
2016 sind noch nicht abgeschlossen – mögen sie auch aktuell weit vorangeschritten und  
teilweise kurz vor dem Abschluss stehen und mag auch der Gesetzentwurf nach derzeitigem  
Stand noch dahinter zurückbleiben. Auch insofern ergäbe sich wohl kurzfristig erneuter  
Anpassungsbedarf.

Bereits seit 1. Juli 2014 haben sog. CRR-Kreditinstitute bestimmte Anforderungen zu einer  
länderbezogenen Aufgliederung von bestimmten Steuerinformationen zu erfüllen und zu  
veröffentlichen (§ 26a KWG) – entsprechend den Vorgaben der Europäischen Union. Zur  
Erfüllung dieser regulatorischen Vorgaben hat die Deutsche Kreditwirtschaft bereits  
weitreichende Anpassungen für die Erfassung und Aufbereitung der erforderlichen Daten  
vorgenommen. Für die Kreditwirtschaft ist die Zielsetzung des Gesetzentwurfs, die  
Verbesserung einer finanziellen Transparenz und Verantwortlichkeit, deshalb im Grunde bereits  
erreicht. Der Kreditwirtschaft nun kostspielige zusätzliche Berichtspflichten aufzuerlegen, mit  
denen dasselbe Ziel verfolgt wird, erscheint vor dem Hintergrund einer absehbaren  
Überarbeitung des Gesetzentwurfs wegen vorzunehmender Anpassungen in Umsetzung des  
EU-Richtlinienvorschlags zu ATAP und/oder der oben erwähnten OECD-Folgearbeiten nicht  
verhältnismäßig.

Die länderspezifische Berichterstattung nach den Empfehlungen von OECD/G20 einerseits und  
dem Vorschlag der Europäischen Kommission andererseits sind zudem nicht deckungsgleich. Es  
gibt erhebliche Abweichungen. Hinzu kommt: Die Europäische Kommission hat im Richtlinien-  
vorschlag zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken vom 28. Januar 2016 Finanz-  
unternehmen bzw. deren Betriebsstätten, die in der EU oder im EWR ansässig sind, vom  
Anwendungsbereich der Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (Art. 8)  
ausgenommen. Denn diese Unternehmen erscheinen auf Grund des hohen Regulierungsgrads  
für rein künstliche Gestaltungen bereits per se nicht geeignet.

Petition:

*Das Gesetzgebungsvorhaben sollte erst angegangen werden, wenn die Arbeiten auf Ebene der  
OECD einen weiteren Grad der Konkretisierung erreicht haben und wenn auf Ebene der EU der  
Richtlinienvorschlag zum Abschluss gekommen ist. Diesen Arbeiten sollte nicht durch  
vorschnell ergehende nationale Regeln vorgegriffen werden, die dann alsbald anzupassen  
wären.*

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

*Kreditinstitute, die seit dem 1. Januar 2014 bereits eine länderbezogene Aufgliederung von bestimmten Steuerinformationen gemäß § 26a KWG zu veröffentlichen haben, sollten wegen grundsätzlich entsprechender Vorgaben der Europäischen Union gemäß Artikel 89 CRD IV vom Anwendungsbereich der Regelungen bis zur nationalen Umsetzung des Richtlinienvorschlags ausgenommen werden.*

- Zum Umfang der in das CbCR einzubeziehenden Unternehmen

Nach § 138a Abs. 1 AO-E hat ein inländisches Unternehmen, das einen Konzernabschluss aufzustellen hat (inländische Konzernobergesellschaft), einen länderbezogenen Bericht „dieses Konzerns“ zu erstellen. Nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E sind die in dem länderbezogenen Bericht auszuweisenden Positionen „ausgehend vom Konzernabschluss“ zu ermitteln.

Die unter § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E aufgelisteten Positionen sind „ausgehend vom Konzernabschluss“ grundsätzlich nur für solche Unternehmen ermittelbar, welche vollständig in den Konzernabschluss einbezogen werden (vollkonsolidierte Unternehmen), nicht hingegen für „Gemeinschaftsunternehmen“ (Joint Ventures) und „assoziierte Unternehmen“, welche regelmäßig nur durch die Bilanzierung nach der sog. Equity-Methode berücksichtigt werden. Auf die letztgenannten Unternehmen übt die Konzernobergesellschaft einen lediglich „maßgeblichen“, jedoch keinen beherrschenden Einfluss aus.

Der Wortlaut der vorliegenden Gesetzesbegründung zu § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E („...Zum einen sind nach dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet aggregierte Angaben zu allen Unternehmen und Betriebsstätten, die in den Konzernabschluss einbezogen werden, zu erfassen. Dementsprechend beinhaltet der länderbezogene Bericht eine nach Steuerhoheitsgebieten gegliederte Übersicht, wie sich die Geschäftstätigkeit des in den Konzernabschluss einzubeziehenden Unternehmen und Betriebsstätten auf die Steuerhoheitsgebiete verteilt, in denen der Konzern tätig ist...“) kann allerdings so ausgelegt werden, dass der länderbezogene Bericht neben voll konsolidierten Unternehmen auch Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) und assoziierte Unternehmen umfassen soll. Denn auch Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen sind (regelmäßig durch die Bilanzierung nach der sog. Equity-Methode) in den Konzernabschluss „einbezogen“. Da für diese Unternehmen die unter § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E aufgelisteten Positionen aber dem Konzernabschluss nicht entnommen werden können, ergibt sich unseres Erachtens insoweit ein Widerspruch.

Dieser Widerspruch kann durch eine Klarstellung beseitigt werden, dass in den länderbezogenen Bericht nur vollkonsolidierte Unternehmen aufzunehmen sind.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Sollten hingegen in dem länderbezogenen Bericht neben voll konsolidierten Unternehmen auch Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) und assoziierte Unternehmen zu berücksichtigen sein, sehen wir zusätzlichen gesetzgeberischen Handlungsbedarf.

Da eine Konzernobergesellschaft auf Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) und assoziierte Unternehmen einen lediglich „maßgeblichen“ jedoch keinen beherrschenden Einfluss ausübt, müssten solche Unternehmen unseres Erachtens durch eine ergänzende gesetzliche Neuregelung verpflichtet werden, die für den länderbezogenen Bericht erforderlichen Positionen der inländischen Konzernobergesellschaft rechtzeitig zur Verfügung zu stellen. Zusätzliche Probleme ergeben sich bei der Aggregierung von in aller Regel nach unterschiedlichen Methoden erstellten Jahresabschlüssen (zum einen Erfassung von vollkonsolidierten Unternehmen ausgehend von einem IFRS-Konzernabschluss, zum anderen Erfassung von Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen auf Basis von HGB-Einzelabschlüssen).

Petition:

*In der Gesetzesformulierung, zumindest aber in der Gesetzesbegründung zu § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E sollte eine Klarstellung erfolgen, dass in dem länderbezogenen Bericht nur die vollkonsolidierten Unternehmen aufzunehmen sind, nicht hingegen Gemeinschaftsunternehmen (Joint Ventures) und assoziierte Unternehmen. Folgt der Gesetzgeber dem nicht, sollten Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen, auf welche eine Konzernobergesellschaft einen lediglich maßgeblichen, jedoch keinen beherrschenden Einfluss ausübt, durch eine ergänzende gesetzliche Regelung verpflichtet werden, der jeweiligen Konzernobergesellschaft die für den länderbezogenen Bericht erforderlichen, unter § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E aufgelisteten Positionen rechtzeitig zur Verfügung zu stellen.*

- Zur Position „Umsatzerlöse und sonstige Erträge“

In der nach Steuerhoheitsgebieten gegliederten Übersicht ist u. a. die Position „Umsatzerlöse und sonstige Erträge“ auszuweisen. Der Wortlaut der vorliegenden Gesetzesbegründung zu § 138a Abs. 2 AO-E legt nahe, dass grundsätzlich nur Bruttogrößen ausgewiesen werden sollen („... Die Position Umsatzerlöse und sonstige Erträge (englisch: *revenues*) enthält die Summe der Erlöse aller Unternehmen und Betriebsstätten, die in den Konzernabschluss einbezogen werden, und umfasst auch die Erlöse aus dem Verkauf von Vorratsvermögen und von Liegenschaften, aus Dienstleistungen, aus Lizenzgebühren, aus Zinsen und aus Prämien sowie alle etwaigen sonstigen Beträge ...“).

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Das Abstellen auf reine Bruttogrößen mag zwar für Industriekonzerne zielführend sein, trägt aber den branchenspezifischen Besonderheiten der Kreditwirtschaft nicht angemessen Rechnung. Denn hier werden im Konzernabschluss – auf Basis geltender Konzernrechnungslegungsvorschriften - neben Bruttogrößen (wie „Zinserträge“, „Provisionserträge“) auch Nettogrößen (wie „Handelsergebnis“ und „Ergebnis aus Finanzanlagen“) ausgewiesen.

Die Ermittlung der auszuweisenden „Umsatzerlöse und sonstige Erträge“ hat nach § 138a Abs. 1 AO-E „ausgehend vom Konzernabschluss“ zu erfolgen. Der Begriff „Umsatzerlöse“ wird in der Rechnungslegung von Kreditinstituten allerdings ebenfalls nicht verwendet. Dies könnte zu Missverständnissen führen.

Petition:

*Die Gesetzesformulierung, zumindest aber die Gesetzesbegründung zu § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E, sollte zur Vermeidung von Missverständnissen branchenspezifischen Besonderheiten der Rechnungslegung – wie bei Kreditinstituten – in der Diktion angemessen Rechnung tragen.*

**Zu Artikel 2 – Weitere Änderung der Abgabenordnung**

Zu § 2 Abs. 3 AO-E

Mit § 2 Abs. 3 EStG-E soll das BMF u. a. ermächtigt werden, eine Rechtsverordnung zu schaffen, mit welcher die in einigen DBA enthaltene Notifikationsklausel angewendet wird, die eine spätere Änderung oder Erweiterung bestimmter Abkommensbestimmungen vorsehen.

Das BMF wird unter anderem zum Erlass einer Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates ermächtigt, die die Einkünfte oder Vermögen oder Teile davon bestimmt, für die in Anwendung des DBA die Bundesrepublik Deutschland als Ansässigkeitsstaat von der Freistellung zur Steueranrechnung übergeht. Dies soll kurzfristig eine ungerechtfertigte Steuerbegünstigung beseitigen, die durch eine Nichtbesteuerung oder eine niedrige Besteuerung bestimmter Einkünfte oder Vermögen oder von Teilen dieser Einkünfte oder Vermögen im Quellenstaat bei Anwendung der Freistellungsmethode des DBA eintreten würde – ohne dass es der Änderung des DBA oder eines abkommenüberschreibenden Gesetzes bedarf.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Die Ermächtigungsregelung in § 2 Abs. 3 AO-E stellt eine weitere, über das bisherige Maß hinausgehende Verschärfung des *treaty override* dar. Sie erleichtert der Finanzverwaltung ein Überschreiben von DBA.

Die Regelung ist abzulehnen. Es ist fraglich, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hinreichend beachtet ist. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Ausweitung der Rückfallregelung des § 50d Abs. 9 EStG verwiesen.

Petitum:

*Die Neuregelung sollte fallengelassen werden.*

## **Zu Artikel 7 – Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### Zu Nr. 1 – § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG-E

Bisher ist für die Abgrenzung, auf welche Anteile eines Kredit- bzw. Finanzdienstleistungsinstituts die 40%-ige einkommensteuerliche Befreiung für Beteiligungserträge nicht gilt, auf die Zuordnung zum Handelsbuch im Sinne des KWG und damit auf aufsichtsrechtliche Grundsätze abzustellen. Künftig soll dafür der Ausweis als Handelsbestand im Sinne des HGB im Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entscheidend sein.

Wir begrüßen diesen Regelungsansatz. Allerdings sollte für die Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung nicht auf den Ausweis des Finanzinstruments im Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen, sondern auf die am Bilanzstichtag gegebene Zuordnung zum Handelsbestand im Sinne des HGB abgestellt werden. Denn anders als in der Begründung des Referentenentwurfs ausgeführt, sind handelsbilanzielle Umgliederungen aus dem Handelsbestand gerade nicht ausgeschlossen. Solche Umgliederungen sind möglich und geboten, wenn außergewöhnliche Umstände, insbesondere schwerwiegende Beeinträchtigungen in der Handelbarkeit der Finanzinstrumente, zu einer Aufgabe der Handelsabsicht durch das Kreditinstitut führen (vgl. § 340e Abs. 3 Satz 3 HGB). Zudem können Finanzinstrumente des Handelsbestandes nachträglich in eine Bewertungseinheit einbezogen und nach deren Beendigung wieder in den Handelsbestand umgegliedert werden (vgl. § 340e Abs. 3 Satz 4 HGB).

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Das Steuerrecht sollte diese handelsrechtlichen Vorgaben berücksichtigen, um Verwerfungen zwischen handelsbilanzieller und steuerbilanzieller Gewinnermittlung einerseits und der steuerlichen Einkommensermittlung andererseits zu vermeiden.

Petitum:

*In § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG-E sollten die Worte „im Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen“ gestrichen werden, damit bilanziell gebotene Umgliederungen bei der Besteuerung von Erfolgen aus dem Handel mit Finanzinstrumenten sachgerecht berücksichtigt werden.*

In der Begründung des Referentenentwurfs wird zudem auf Seite 57 für den Fall der Beendigung einer Bewertungseinheit ausgeführt: Im Fall der tatsächlichen Realisation von Verlusten und Gewinnen aus der Bewertungseinheit sei zu berücksichtigen, dass die Vorgänge bei ihrer Beendigung nicht mehr unter Bewertungs-, sondern unter Realisationsgesichtspunkten zu beurteilen seien. Würden Grund- und Sicherungsgeschäft realisiert, könnten die Vorgänge konkret zugeordnet werden und die Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften sowie die Vorschriften über die Verlustverrechnung seien anwendbar.

Eine solche Vorgehensweise würde ebenfalls zu einer Diskrepanz zwischen der steuerlichen Behandlung von Bewertungseinheiten und ihrer handelsrechtlichen Bilanzierung führen, denn nach den Vorgaben des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V. (IDW) sind die aus der Beendigung einer Sicherungsbeziehung resultierenden Zahlungsströme, soweit sie sich ausgleichen, ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (vgl. IDW RS HFA 35, Wpg, Supplement, 7/2011 S. 445).

Hierfür spricht auch, dass Grund- und Sicherungsgeschäft bis zur Abrechnung der Bewertungseinheit im Zuge des Auflösungsvorgangs noch als Komponenten der Bewertungseinheit betrachtet werden können. Bei der Anwendung der sog. Einfrierungsmethode sind beispielsweise die aus der Veräußerung eines Sicherungsinstruments vereinnahmten Beträge zunächst erfolgsneutral mit dem Buchwert des Grundgeschäfts zu verrechnen. Nur der darüber hinaus verbleibende Betrag ist erfolgswirksam zu erfassen und dann den Einkommensermittlungsvorschriften wie zum Beispiel § 8b KStG oder § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG zu unterwerfen.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Petitum:

*Auf Seite 57 der Gesetzesbegründung sollte zur Vermeidung von Verwerfungen zwischen handelsrechtlicher- und steuerrechtlicher Bilanzierung der vierte Absatz, der Ausführungen zur steuerlichen Beurteilung der Beendigung einer Bewertungseinheit enthält, gestrichen werden.*

Zu Nr. 2 - § 50d Abs. 9 EStG-E

Nach § 50d Abs. 9 EStG-E sollen die Regelungen zum Rückfall des Besteuerungsrechts künftig auch Anwendung finden auf im anderen DBA-Staat nicht oder gering besteuerte Einkunftsteile. Mit dieser Ausweitung der Rückfallregelung würde der in § 50d Abs. 9 EStG geregelte *treaty override* verschärft.

§ 50d Abs. 9 Satz 1 EStG macht zur Verhinderung der Nicht- oder Geringbesteuerung bestimmter von einem DBA erfassten Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen die Anwendung der Freistellungsmethode auf diese Einkünfte von deren Besteuerung im anderen Staat abhängig. Danach ist die Anwendung der DBA-Freistellungsmethode in zwei Fällen ausgeschlossen:

- Die Einkünfte werden auf Grund der (unterschiedlichen) Anwendung eines DBA durch einen anderen Staat von der dortigen Besteuerung ausgenommen oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz besteuert.
- Der Steuerpflichtige wird in dem anderen Staat mit den Einkünften auf Grund einer dort nur beschränkten Steuerpflicht nicht besteuert.

Der BFH hat mit Urteilen vom 20. Mai 2015 (I R 68/14, I R 69/14) zum zweiten Fall und zuletzt mit Urteil vom 21. Januar 2016 (I R 49/14) zum ersten Fall die Anwendung der geltenden Regelung des § 50d Abs. 9 EStG verneint, wenn der andere Vertragsstaat das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht über die Einkünfte nicht in vollem Umfang, sondern nur für einen Teil wahrnimmt.

Die Gesetzesänderung erfolgt durch Ersetzen des Wortes „wenn“ durch „soweit“ in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Rückfallregelung auch auf den Teil der Einkünfte Anwendung findet, den der andere Staat nur teilweise nicht besteuert oder der nur teilweise einer geringen Besteuerung unterliegt.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

§ 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E enthält eine entsprechende Auslegungsregel für DBA-Klauseln, die die Einbeziehung von Teilen von Einkünften nicht bereits ausdrücklich vorsehen.

Die Regelungen konterkariert die Auslegung und Anwendung von DBA durch die Rechtsprechung.

Die mit dem Gesetzesentwurf verfolgte „atomisierte“ Betrachtung ist abzulehnen – auch wenn die Finanzverwaltung diese Auffassung bereits früher vertreten hat (BMF vom 20. Juni 2013, BStBl. I 2013, S. 980). Zahlreiche Stimmen im Schrifttum haben sich gegen ein Recht zur Besteuerung einzelner Einkommensbestandteile ausgesprochen (siehe z. B. Lüdicke, IStR 2013, S. 721 (725); Weitbrecht, IStR 2010, S. 825; Vliegen, IWB, Fach 8 USA Gruppe 2, S. 1483, 1487 ff. insb. betreffend Art. 23 Abs. 4 Buchst. b DBA-USA).

Die DBA-Freistellungsmethode wird damit de facto in einer Vielzahl von Fällen außer Kraft gesetzt. Die Auslegung von DBA hat abkommensrechtlich zu erfolgen und sollte nicht durch eine Vorschrift des EStG vorgegeben werden (in diesem Sinne siehe auch oben zu § 2 AO und unten zu § 1 AStG).

#### Petitum:

*Die Neuregelung sollte fallengelassen werden. Der Geltungsanspruch der DBA und der darin vereinbarten Freistellungsmethode sollte gewahrt bleiben, die Auslegung der entsprechenden DBA-Bestimmungen abkommensrechtlich erfolgen und nicht durch einseitige nationale Regelungen – hier das EStG – unterlaufen werden.*

### **Zu Artikel 8 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

#### Zu Nr. 1 - § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG-E

Da die vorgesehenen Änderungen des § 8b Abs. 7 Satz 1 KStG für körperschaftsteuerpflichtige Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute den vorgesehenen Änderungen in § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG entsprechen, verweisen wir auf die vorstehenden Ausführungen zu diesem Regelungsvorschlag (vgl. die Ausführungen zu Artikel 7 Nr. 1).

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

## **Zu Artikel 9 – Änderung des Außensteuergesetzes**

### Zu Nr. 1 und 2 – § 1 Abs. 1 Satz 5 und Abs. 6 AStG-E

§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG soll dahingehend geändert werden, dass sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, künftig ausschließlich nach den Regeln des deutschen AStG richtet. § 1 Abs. 6 AStG soll die Auslegungsbestimmung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den Regelungen des AStG durch eine Verordnungsermächtigung flankieren. Die Neuregelung soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten (Art. 12 Abs. 1 des Gesetzentwurfs). In der Gesetzesbegründung wird die Aussage getroffen, dass die Neuregelung "nur" klarstellend ist. Damit wird Glauben gemacht, dass diese Rechtslage – wie sie nun im Gesetz festgeschrieben werden soll - schon vorher gegolten hat. Dem ist aber nicht so.

Die vorgeschlagene Änderung soll offenbar ergangene BFH-Rechtsprechung der letzten Jahre revidieren. Nach Auffassung des BFH kommt dem DBA-Fremdvergleichsgrundsatz (*dealing at arm's length*; Art: 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) eine Sperrwirkung gegenüber der Einkünftekorrekturnorm des § 1 Abs. 1 AStG zu (BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, und 24. Juni 2015, I R 29/14). Das BMF hat hierzu am 30. März 2016 einen Nichtanwendungserlass veröffentlicht (IV B 5 – S 1341/11/10004-07). Darin wird sogar ausgeführt, dass dem BFH nochmals Gelegenheit gegeben werden soll, seine Rechtsansicht zu überdenken. Der BFH hatte allerdings auch schon zuvor so entschieden (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012, I R 75/11).

Der Gesetzentwurf stellt einen *treaty override* dar.

In seiner derzeitigen Fassung enthält § 1 AStG zahlreiche Zweifelsfragen. Wenn sich aber der „Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes“ künftig allein „nach den Regelungen dieses Gesetzes“, namentlich des AStG, bestimmt, könnte dies künftig die Einbindung anderer Rechtsquellen zur Auslegung des DBA-Fremdvergleichsgrundsatzes wie die OECD-Musterkommentierung (OECD-MK) ausschließen. 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 wird, birgt die Gefahr von Doppelbesteuerung, wenn andere Vertragsstaaten in gleicher Weise vorgehen. Nur durch eine einheitliche und für beide

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Vertragsstaaten verbindliche Beurteilungsgrundlage – das DBA – lässt sich erreichen, dass die beanstandeten Preise und Preisbestandteile in den einzelnen Staaten nicht doppelt erfasst werden. Es ist fraglich, ob diese Doppelbesteuerung dann in Verständigungs- oder Schiedsverfahren beseitigt oder abgemildert werden kann. Eine Umsetzung der Zielsetzung von BEPS – eine abgestimmte(re) Besteuerung von grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten durch Vermeidung von Nicht- und Doppelbesteuerung – kann darin nicht erkannt werden.

Entgegen der Bewertung in der Begründung eines Gesetzentwurfs ist die Gesetzesänderung nicht lediglich klarstellend, sondern entfaltet konstitutive Wirkung, wenn ein Gesetz eine offene Auslegungsfrage für die Vergangenheit klären soll. Auf ergangene Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird Bezug genommen (vgl. Beschluss vom 17. Dezember 2013, 1 BvL 5/08, zu § 43 Abs. 18 KAGG i. d. F. des sog. Korb II-Gesetzes vom 22. Dezember 2003).

Petitum:

*Der Inhalt des Fremdvergleichs, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, ist abkommensrechtlich auszulegen. Nationale Auslegungsvorschriften finden keine Anwendung, soweit sie dem abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen. Sofern dessen ungeachtet an der Änderung des Gesetzes festgehalten wird, ist zumindest in der Gesetzesbegründung richtig zu stellen, dass der neue § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG konstitutive Wirkung hätte.*

**Zu Artikel 10 – Änderung der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung**

Zu Nr. 1 - § 8 Abs. 9 FATCA-USA-Umsetzungsverordnung-E

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass in § 8 Abs. 9 der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung eine sechsjährige Aufbewahrungsfrist geregelt werden soll. Diese war bisher schon in Rz. 207 des BMF-Schreibens zum „Automatischen Informationsaustausch mit den Vereinigten Staaten von Amerika“ vom 3. November 2015 enthalten.

Wir begrüßen, dass die Aufbewahrungsfrist für FATCA durch Aufnahme in die Verordnung auf eine rechtssichere Grundlage gestellt werden soll.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Jedoch ist in § 3 Abs. 3 des Gesetzes zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zur Änderung weiterer Gesetze (Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz) vom 21. Dezember 2015 eine Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren geregelt.

In der Praxis werden Daten, die nach der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung und nach dem FKAustG erforderlich sind, oft gemeinsam erhoben, beispielsweise auf Selbstauskunftsformularen, die vom Kunden Angaben hinsichtlich beider Rechtsgebiete zu befüllen sind.

Damit wird das Problem entstehen, dass die zu FATCA gesammelten Daten nach dem Grundsatz der Datensparsamkeit bereits nach sechs Jahren vernichtet bzw. auf dem gemeinsamen Formular unkenntlich gemacht werden müssen und ein anderer Teil der gesammelten Daten bis zum Ablauf der Frist nach § 3 Abs. 3 FKAustG aufbewahrt werden muss.

Dieser Zustand ist wenig einleuchtend und wird zu erheblichem Aufwand führen. Hinzu kommt, dass in der Regel eine Aufbewahrungsfrist von sechs Jahren nach § 147 AO vorgeschrieben ist und die Amtshilferichtlinie gem. Erwägungsgrund 12 der Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 (Amtsblatt der EU L 359/1) den Mitgliedstaaten angesichts der unterschiedlichen nationalen Rechtsvorschriften bei der Umsetzung freie Hand lässt, „die maximale Vorhaltezeit unter Zugrundelegung der im innerstaatlichen Steuerrecht der einzelnen für die Verarbeitung Verantwortlichen vorgesehenen Verjährungsfristen“ festzulegen.

Außerdem bewahrt das BZSt nach § 5 Abs. 5 FKAustG die übermittelten Daten 15 Jahre auf, so dass aus unserer Sicht auch materiell kein Erfordernis besteht, die Daten zusätzlich bei den Instituten aufzubewahren.

Petition:

*§ 3 Abs. 3 FKAustG und die nunmehr in § 8 Abs. 9 FATCA-USA-Umsetzungsverordnung-E getroffene Regelung sind einheitlich zu fassen, um den von Politik und Verwaltung erstrebten und propagierten Gleichlauf zwischen den beiden Gesetzen zu erreichen und keine unnötige Bürokratie aufzubauen. Eine Aufbewahrungsfrist von sechs Jahren erachten wir für ausreichend. Ferner sollte der Fristenbeginn mit Blick auf § 3 Abs. 3 Satz 2 FKAustG einheitlich geregelt werden.*

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

## **Zu Artikel 11 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

### Zu Nr. 2 und 4 Buchst. a – §§ 7 und 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG-E

Die vorgesehenen Gesetzesänderungen in den §§ 7 und 9 GewStG sehen vor, dass Hinzurechnungsbeträge im Sinne des Außensteuergesetzes künftig durchgängig der Gewerbesteuer unterliegen.

### Zu Nr. 2 – § 7 Satz 7 GewStG-E

Die Hinzurechnungsbeträge im Sinne des § 10 Abs. 1 AStG sollen künftig als Einkünfte fingiert werden, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen (§ 7 Satz 7 GewStG-E). Damit soll einem ergangenen Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. März 2015 (BStBl. II 2015, S. 1049) entgegengewirkt werden, wonach der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 AStG nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei dem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG um einen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. 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 gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags ist schon auf Grund 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.

Darüber hinaus ist die Frage, ob der Hinzurechnungsbetrag gemäß AStG der inländischen Gewerbesteuer unterliegen soll, vor dem Hintergrund der Gesamtsteuerbelastung in Fällen der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG) zu betrachten.

Seit mehreren Jahren wird die Beseitigung der Übermaßbesteuerung bzw. Strafbesteuerung durch den unangemessen (zu) hohen Schwellenwert für eine Niedrigbesteuerung von 25% (§ 8 Abs. 3 AStG) gefordert.

Im Fall der Hinzurechnungsbesteuerung kann eine Übermaßbesteuerung durch die Gewerbesteuerbelastung entstehen.

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Mangels Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Steuer auf die inländische Gewerbesteuer entsteht bei einer von Gesetzes wegen als „niedrig“ erachteten Besteuerung zwischen 15% und unter 25% ein Anrechnungsüberhang. Liegt die effektive Ertragsteuerbelastung der ausländischen Zwischengesellschaft knapp unterhalb des Schwellenwerts ergeben sich besonders unbillige Ergebnisse.

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. Inzwischen haben selbst zahlreichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union nominale Körperschaftsteuersätze unterhalb des Schwellenwerts von 25%. Die Thematik der Hinzurechnungsbesteuerung ist Bestandteil des Maßnahmenpakets der Europäischen Kommission zur Bekämpfung von Steuervermeidung („Anti-Tax-Avoidance-Directive“ [ATAD] vom 28. Januar 2016. Die Europäische Kommission schlägt aktuell einen Schwellenwert für die Annahme einer niedrigen Besteuerung von deutlich unterhalb der im deutschen AStG verankerten 25 % vor (letzter Stand der ATAD-Verhandlungen vom 24. Mai 2016; 8766/16 FISC 72 ECOFIN 382).

Petition:

*Die rechtsprechungsbrechenden Änderungen sind abzulehnen. Im Übrigen bedarf es inzwischen dringend und vorgreiflich der Überarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung im AStG, insbesondere einer Absenkung des Schwellenwerts für die Annahme einer niedrigen Besteuerung auf 15%. Der Gesetzgeber könnte auch eine Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Ertragsteuer auf die inländische Gewerbesteuer in Hinzurechnungsfällen einräumen.*

Zu Nr. 2 - § 7 Satz 8 GewStG-E

Mit der Gesetzesänderung in § 7 Satz 8 GewStG-E sollen Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 AStG (Ausweitung der Zwischeneinkünfteregelung auf ausländische Betriebsstättengewinne) für gewerbesteuerliche Zwecke als solche in einer inländischen Betriebsstätte fingiert werden. Damit sollen Sachverhalte mit einer ausländischen Zwischengesellschaft und solche mit einer ausländischen Betriebsstätte gleichbehandelt werden. Die Fiktion soll sogar gelten, wenn der Anwendungsbereich des § 20 AStG mangels DBA nicht eröffnet ist. Auf die im DBA angeordnete Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung soll es nicht ankommen (§ 7 Satz 8 HS 2 GewStG-E).

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Petitum:

*Die Regelung ist abzulehnen. Auf die Ausführungen zu § 7 Satz 7 GewStG-E wird verwiesen.*

Zu Nr. 4 Buchst. b – § 9 Nr. 3 GewStG-E

Die Kürzungsregelung in § 9 Nr. 3 GewStG um Gewerbeerträge, die auf eine ausländische Betriebsstätte entfallen, soll dahingehend ergänzt werden, dass nur Gewerbeerträge umfasst sind, die auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte „dieses Unternehmens“ entfallen (§ 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E). In der geltenden Regelung wird nur auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte abgestellt.

Die Gesetzesänderung würde die Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 11. März 2015 (I R 10/14) revidieren, wonach der bisherige Wortlaut nur „eine“, aber nicht zwingend eine Betriebsstätte „des inländischen Steuerpflichtigen“ erfordert. Die Finanzverwaltung lehnt die Rechtsprechung mit gleichlautenden Erlassen vom 14. Dezember 2014 (S. 1090) jedoch ab.

Der Hinzurechnungsbetrag ist ein Einkünfteerhöhungsbetrag besonderer Art und wird als Quasi-Ausschüttung interpretiert. § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG weist den nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG zu ermittelnden Hinzurechnungsbetrag „den Einkünften aus Kapitalvermögen“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu („gehört zu“). Nach dem Regelungskonzept wird der Hinzurechnungsbetrag fiktiv entsprechenden Rechtsfolgen unterworfen. Indes wird der ursprüngliche Zuordnungszusammenhang zur ausländischen Betriebsstätte der Zwischengesellschaft tatsächlich nicht unterbrochen.

Petitum:

*Die Regelung ist abzulehnen. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zu § 7 Satz 7 GewStG-E verwiesen.*