



## Wortprotokoll der 91. Sitzung

### Finanzausschuss

Berlin, den 19. Oktober 2016, 14:00 Uhr  
Berlin, Paul-Löbe-Haus  
E 400

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

## Öffentliche Anhörung

### Tagesordnungspunkt 1

Seite 16

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

**BT-Drucksache 18/9536**

hierzu: Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS  
90/DIE GRÜNEN

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend  
Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

**Gutachtlich:**  
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



**Tagesordnungspunkt 2**

**Seite 16**

Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Britta Habelmann, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

**Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen - Country-by-Country-Reporting einführen**

**BT-Drucksache 18/2617**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Wirtschaft und Energie  
Ausschuss für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

**Tagesordnungspunkt 3**

**Seite 16**

Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Britta Habelmann, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

**Steuerschlupflöcher schließen - Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken**

**BT-Drucksache 18/9043**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Wirtschaft und Energie

**Tagesordnungspunkt 4**

**Seite 16**

**Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur "Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression"**



---

**Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)**

Mittwoch, 19. Oktober 2016, 14:00 Uhr

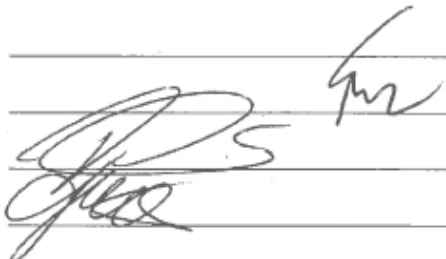
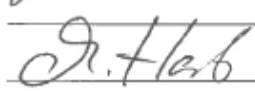
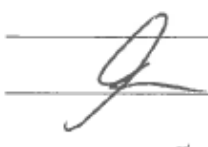
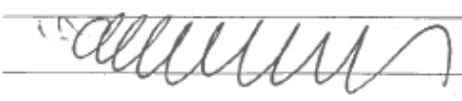
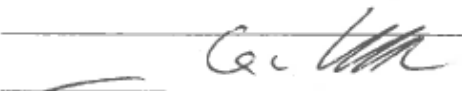
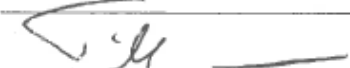
---

**CDU/CSU**

**Ordentliche Mitglieder**

Feiler, Uwe  
Flosbach, Klaus-Peter  
Güntzler, Fritz  
Gutting, Olav  
Hauer, Matthias  
Horb, Margaret  
Karliczek, Anja  
Koob, Markus  
Kudla, Bettina  
Lerchenfeld, Philipp Graf  
Michelbach Dr. h.c., Hans  
Middelberg Dr., Mathias  
Murmann Dr., Philipp  
Radwan, Alexander  
Schindler, Norbert  
Steffel Dr., Frank  
Stetten, Christian Frhr. von  
Tillmann, Antje

**Unterschrift**



**SPD**

**Ordentliche Mitglieder**

- Arndt-Brauer, Ingrid
- Binding (Heidelberg), Lothar
- Daldrup, Bernhard
- Hakverdi, Metin
- Junge, Frank
- Kiziltepe, Cansel
- Petry, Christian
- Ryglewski, Sarah
- Schwarz, Andreas
- Zimmermann Dr., Jens
- Zöllmer, Manfred

**Unterschrift**

Ingrid Brauer  
L. Binding  
B. Daldrup  
M. Hakverdi  
F. Junge  
C. Petry  
S. Ryglewski  
A. Schwarz  
J. Zimmermann  
M. Zöllmer

**Stellvertretende Mitglieder**

- Hartmann, Sebastian
- Jantz-Herrmann, Christina
- Krüger Dr., Hans-Ulrich
- Lauterbach Dr., Karl
- Mindrup, Klaus
- Poß, Joachim

**Unterschrift**



## SPD

### Stellvertretende Mitglieder

Post, Florian

Sawade, Annette

Schneider (Erfurt), Carsten

Vöpel, Dirk

Ziegler, Dagmar

Unterschrift

---

---

---

---

---

## DIE LINKE.

### Ordentliche Mitglieder

Claus, Roland

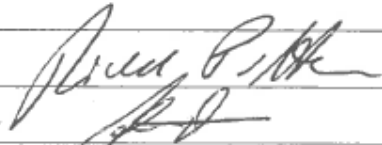
Karawanskij, Susanna

Pitterle, Richard

Troost Dr., Axel

Unterschrift

---



---

### Stellvertretende Mitglieder

Lay, Caren

Schlecht, Michael

Wagenknecht Dr., Sahra

Unterschrift

---

---

---



**DIE LINKE.**

**Stellvertretende Mitglieder**

Zdebel, Hubertus

**Unterschrift**

---

**BÜ90/GR**

**Ordentliche Mitglieder**

Gambke Dr., Thomas

Haßelmann, Britta

Paus, Lisa

Schick Dr., Gerhard

**Unterschrift**

---

---

---

**Stellvertretende Mitglieder**

Andreae, Kerstin

Dröge, Katharina

Hajduk, Anja

Kindler, Sven-Christian

**Unterschrift**

---

---

---

---



Ministerium bzw. Dienststelle (bitte in Druckschrift)	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts- bezeichnung
BfA	Dr. Müller	S. Müller	ORR
BMF	Wolter	Wolter	RD
BMF	Schmidtko	Schmidtko	ORR
BMF	Jagkmitt	Jagkmitt	ORRin
BfA	Wichmann	Wichmann	ORR
BfA	Schulz	Schulz	ORR
BMF	Jungblut	Dr. Jungblut	ORR
BMF	Brockmann	K. Brockmann	ORR
BMF	Dr. Gerrard	K. Gerrard	ORRin
BMF	Dr. Greil	Dr. Greil	ORR
BfA	Eimermann	Eimermann	RD
BfA	Hensel	Hensel	MR
BfA	Hörster	Hörster	MR
BfA	Braun	Braun	ORRin
BfA	Wolkebock	Wolkebock	ORR
BfA	Buchwald	Buchwald	ORRin
BfA	Friedenburg	Friedenburg	ORR
BfA	Fehling	Fehling	ORR
BfA	Deblong	Deblong	ORR
BfA	Dr. Müller	Dr. Müller	ORR
BfA	FRANZ	FRANZ	ORR



## Bundesrat

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amtsbezeichnung
Baden-Württemberg			
Bayern	Heinz	J. He	RDm
Berlin			
Brandenburg			
Bremen			
Hamburg			
Hessen			
Mecklenburg-Vorpommern			
Niedersachsen			
Nordrhein-Westfalen	Bodiker	Bod	KD'4
Rheinland-Pfalz			
Saarland			
Sachsen	Seu	L	KD
Sachsen-Anhalt			
Schleswig-Holstein			
Thüringen			





19.10.16 14:00

---

**Unterschriftsliste**  
**Fraktionsmitarbeiter**

---

<b>Name</b>	<b>Fraktion</b>	<b>Unterschrift</b>
Stephan Rochow	CDU/CSU	..... 
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	..... 
Stephan Teuber	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Dirk Klimach	SPD	.....
Sandra Schuster	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	..... 
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	..... 
Daniel Detzer	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....
Boris Zollhöfer	CDU/CSU	..... 



---

**Unterschriftsliste der Sachverständigen**

Öffentliche Anhörung zu dem

- = zu dem „Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ auf Drs. 18/9536,  
hierzu: Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
- = zu den Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen“ auf Drs. 18/2617 und „Steuerschlupflöcher schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken“ auf Drs. 18/9043

Mittwoch, 19. Oktober 2016 (14.00 bis 16.00 Uhr)

**Bundessteuerberaterkammer**

Fischer, Dr. Carola

.....

Kaiser, Volker

.....

**Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)**

Welling, Berthold

.....

Kampermann, Dr. Karoline

.....

**Eigenthaler, Thomas**

(Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.)

.....

**Falk, Torsten**

(Hessisches Ministerium der Finanzen)

.....



**Förster, Prof. Dr. Guido**  
(Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

**Henn, Markus**  
(Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung – WEED e. V.)

**Hondius, Paul**  
(OECD)

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)**  
Rindermann, Marita

**Jarass, Prof. Dr. Lorenz**  
(Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences)

**Pinkernell, Dr. Reimar**  
(Flick Gocke Schaumburg)

**Scheffler, Prof. Dr. Wolfram**  
(Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg)

**Schnitger, Dr. Arne**  
(PricewaterhouseCoopers AG)



**Spahn, Marcus**

(Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen)

**Thumbs, Werner**

(Boehringer Ingelheim)



---

**Unterschriftsliste der Sachverständigen**

Öffentliche Anhörung zu dem  
Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD  
zur „Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression“

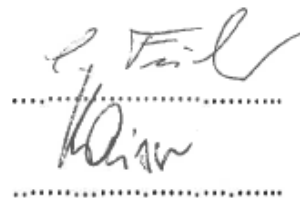
Mittwoch, 19. Oktober 2016 (16.00 bis 17.00 Uhr)

---

**Bundessteuerberaterkammer**

Fischer, Dr. Carola

Kaiser, Volker



**Deutscher Gewerkschaftsbund**

Didier, Raoul



**Diakonie Deutschland – Evangelischer Bundesverband - Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V.**

Mussnug, Dr. Friederike



**Rauhöft, Uwe**

(Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.)





---

**Unterschriftsliste der Teilnehmer mitberatender Ausschüsse**

**Öffentliche Anhörung**

- = zu dem „Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ auf Drs. 18/9536,  
hierzu: Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
- = zu den Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen“ auf Drs. 18/2617 und „Steuerschulpfächer schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken“ auf Drs. 18/9043

Mittwoch, 19. Oktober 2016 (14.00 bis 16.00 Uhr)

---

**Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz**

.....  
.....  
.....  
.....

**Haushaltsausschuss**

.....  
.....  
.....  
.....



**Ausschuss für Wirtschaft und Energie**

.....  
.....  
.....  
.....

**Ausschuss für wirtschaftliche Zusammenarbeit  
und Entwicklung**

  
.....  
.....  
.....



Beginn der Sitzung: 14.00 Uhr

### Tagesordnungspunkt 1

Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

**BT-Drucksache 18/9536**

**hierzu: Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN**

### Tagesordnungspunkt 2

Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Britta Haßelmann, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

**Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen - Country-by-Country-Reporting einführen**

**BT-Drucksache 18/2617**

### Tagesordnungspunkt 3

Antrag der Abgeordneten Dr. Thomas Gambke, Kerstin Andreae, Britta Haßelmann, weiterer Abgeordneter und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

**Steuerschulpfächer schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken**

**BT-Drucksache 18/9043**

### Tagesordnungspunkt 4

**Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur "Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression"**

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Sehr geehrte Damen und Herren, ich begrüße Sie zur 91. Sitzung des Finanzausschusses. Ich begrüße die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zu

- a) dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drucksachen 18/9536, 18/9956) hierzu: ein Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD sowie ein Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN
- b) dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen“ (BT-Drucksache 18/2617)
- c) dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Steuerschulpfächer schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken“ (BT-Drucksache 18/9043)





- d) dem Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur „Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrags und zum Ausgleich der Kalten Progression“

zur Verfügung stellen.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und soweit anwesend auch die der mitberatenden Ausschüsse.

Für das Bundesministerium der Finanzen darf ich Herrn Ministerialdirigenten Dr. Möhlenbrock sowie weitere Fachbeamte des BMF begrüßen.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien.

Und nicht zuletzt darf ich noch die Gäste begrüßen, die auf der Tribüne Platz genommen haben.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung sollen vor allen Dingen die von der OECD gemachten Empfehlungen zur Stärkung der Transparenz wie auch die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt werden.

In dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN auf Drucksache 18/2617 wird die Bundesregierung insbesondere aufgefordert, eine Vorreiterrolle für Transparenz einzunehmen und einen Gesetzentwurf zur Einführung der länderbezogenen

öffentlichen Berichterstattung für in Deutschland wirtschaftlich tätige Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen vorzulegen.

In dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN auf Drucksache 18/9043 schließlich wird die Bundesregierung aufgefordert, ein Gesetz vorzulegen, durch das - äquivalent zur Begrenzung der steuerlichen Berücksichtigung von Zinsaufwendungen - der steuerliche Abzug von Lizenzaufwand in verbundenen Unternehmen, gemäß § 15 Aktiengesetz, eingeschränkt wird, wenn die effektive Steuerbelastung auf den Lizenzertag im ausländischen Staat weniger als 15 % beträgt.

Der Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD sieht eine Anhebung des Kinderfreibetrages bzw. Kindergeldes, die Anhebung des Kinderzuschlags, des Grundfreibetrages und des Unterhaltshöchstbetrages sowie eine Tarifierungsanpassung vor.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von 3 Stunden vorgesehen, also bis ca. 17.00 Uhr. Für die kurzfristig erfolgte zeitliche Verlängerung der Anhörung bitte ich schon vorab um Verständnis. Die letzte Stunde von 16.00 bis 17.00 Uhr ist dabei für den Antrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur Anhebung des Kinderfreibetrages bzw. des Kindergeldes usw. vorgesehen. Den Sachverständigen, die mit dieser Thematik nicht vertraut sind, bleibt es selbstverständlich unbenommen, die Sitzung um 16.00 Uhr zu verlassen. Dazu werde ich die Sitzung auch kurz unterbrechen.

Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb alle ganz herzlich um kurze Fragen und knappe Antworten bitten.

Die fragstellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn Ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet, und bei einem Verband



nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir anzumelden.

Protokollführung: Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.

Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Wir beginnen mit der ersten Fragestellerin der CDU/CSU-Fraktion, das ist Frau Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Dankeschön, auch von mir einen schönen guten Tag. Mit dem vorliegenden Gesetz wollen wir eines der „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)“-Projekte angehen, und zwar das, was die Informationsdefizite der Steuerverwaltung abzubauen hilft, den Umfang und den Ort der Besteuerung stärker an die tatsächlich wirtschaftliche Substanz knüpft und gegen unfairen Steuerwettbewerb vorgehen soll.

Meine Frage an den BDI und an den IDW: Kann das Gesetz dieses Ziel erreichen? Und was mich genauso interessiert ist: Welche Nebenwirkung kann der Prozess für die inländische Wirtschaft haben?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Herzlichen Dank, Frau Tillmann, für die Frage. Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren des Deutschen Bundestages, das BEPS-Umsetzungsgesetz ist der erste Schritt zur Umsetzung des sogenannten OECD-

BEPS-Prozesses in ein nationales Gesetz. Hierbei geht es insbesondere um die Dokumentation von Berichtspflichten zwischen den Finanzverwaltungen. Den Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN werden wir sicherlich später noch behandeln. Hier gibt es viele Detailfragen, die zu klären sind. Wir begrüßen grundsätzlich den Prozess, dass es eine sogenannte „Transparenz“ zwischen den Finanzverwaltungen gibt, was im internationalen Prozess sicherlich ein Level-Playing-Field ermöglicht.

Mit diesem Gesetzgebungsverfahren sind aber leider mehrere Aspekte verbunden, die mit dem BEPS-Prozess eigentlich nicht vereinbar sind und uns ein wenig erschrocken haben – dies nicht nur mit Blick auf die Steuerbelastung, sondern auch auf eventuelle Unsicherheiten hinsichtlich der Steuerhinterziehungstatbestände, die sich durch die Doppelbesteuerung ergeben könnten und auch die Administration der Finanzverwaltung betreffen. Das sind insbesondere drei Aspekte, die ich ganz kurz nennen möchte: Das ist einmal § 1 Abs. 1 Satz 5 Außensteuergesetz (AStG). Hier geht es der Finanzverwaltung darum, – entgegen der internationalen Vereinbarung – nicht mehr internationale Fremdvergleichsgrundsätze festzuschreiben, sondern nur noch das deutsche Außensteuergesetz für internationale Prozesse zum Maßstab zu nehmen. Das ist der Fall, der Brasilien und Deutschland an den Rand der Kündigung gebracht hat und letztlich von deutscher Seite sogar zur Kündigung geführt hat, weil wir gesagt haben: Ein internationaler Prozess darf nicht einseitig von einem Land festgeschrieben werden. Wenn wir uns im Rahmen des ersten BEPS-Umsetzungsgesetzes nunmehr so verstehen, dass wir sagen, das BEPS-Umsetzungsgesetz wird im Rahmen eines Harmonisierungsprozesses auf internationaler Ebene nur am Maßstab des deutschen Außensteuergesetzes gemessen, dann würde ich sagen, dass wir bei diesem Prozess auf dem Holzweg sind.

Der zweite Punkt ist § 7 Satz 7 (Gewerbsteuergesetz) GewStG. Das Gewerbsteuergesetz hat eine Prämisse, das ist das Äquivalenzprinzip und das Territorialitätsprinzip. Das heißt, dass ich versuche den Steuerpflichtigen, der die Infrastruktur in Anspruch nimmt, an der allgemeinen Finanzierung



auch entsprechend zu beteiligen. Es geht vorliegend um passive Einkünfte von Zwischengesellschaften, die über die Hinzurechnung der Gewerbesteuer unterworfen werden. Mit anderen Worten: Wir haben jetzt mittlerweile ein Neben-Unternehmenssteuerrecht geschaffen, das weit über das hinausgeht, was den BEPS-Prozess betrifft und insbesondere, was die Gewerbesteuer betrifft. Das sind sicherlich Einzelfälle, die hier eine Rolle spielen. Allerdings zeigen diese, dass aus der Gewerbesteuer ein Neben-Unternehmenssteuerrecht geschaffen wird.

Der dritte Punkt ist § 50d Einkommensteuergesetz (EStG). Diese Norm soll eine Switch-over-Klausel enthalten, nach der Einkünfte im Ausland, wenn sie nicht besteuert werden, jetzt nur noch „soweit“ sie nicht besteuert werden, dem deutschen Steuerrecht unterworfen werden. Man hat hier Einzelfälle vor Augen. Nur ich möchte Ihnen mal ein Beispiel nennen, wohin das führt:

Sie stellen als Baubetrieb oder Anlagenbauer eine Kiste Cola in Saudi-Arabien auf die Baustelle und sagen: „Bitteschön, Sie können sich gerne bedienen.“ Das ist eine Sachleistung, die dem deutschen Steuerrecht unterliegt.

Meine Damen und Herren, das kann nicht gewollt sein. Wenn Sie Einzelfälle tatsächlich über § 50d EStG regeln wollen, dann bitte nicht in der Allgemeinheit. Das war jetzt ein mehr oder minder humorvolles und süffisantes Beispiel, aber das geht natürlich weiter. Das sind Fragen des Impfschutzes, der Gesundheitsleistung und der Bildungsleistung. Alle Fragen des Lohnsteuerverfahrens, die bei einer Auslandsentsendung entstehen, würden nun nach Deutschland transferiert und müssen abgeglichen werden.

Und jetzt kommt der relativ humorlose Hinweis: Das Ganze ist steuerstrafrechtlich bewährt. Das heißt, hier stehen Steuerverkürzungs- bzw. Steuerhinterziehungstatbestände im Raum, die weder der Steuerabteilungsleiter noch der Lohnsteuerpflichtige unmittelbar überblicken können. Wenn es darum geht, tatsächliche Einzelfälle wie beispielsweise die Inlandspiloten zu erfassen, dann bitte

nicht über eine allgemeine Regelung des § 50d EStG.

Ich möchte mit etwas Positivem schließen. Da ist die Frage der Tarifierung. Ich kann die zynischen Bemerkungen nicht nachvollziehen, die in der Presse teilweise zu lesen sind, dass die Bundesregierung dem Steuerpflichtigen noch nicht einmal eine Tasse Kaffee spendiere. Denn es geht darum, dass es zwar kleinere Entlastungsschritte sind, allerdings in der gesamten Wirkung sicherlich ein hohes Haushaltsvolumen bewegen.

Für mich möchte ich vielleicht eines positiv festhalten: Erstens ist es eine frühzeitige Regelung. Das heißt, dass eine unterjährige Änderung somit nicht mehr in Betracht kommt. Das ist sicherlich sehr positiv.

Der zweite Punkt ist: Wir sehen, welches Volumen bewegt wird, und wenn wir nicht anfangen, frühzeitig entsprechende Tarifierungen vorzunehmen, dann wird das Volumen irgendwann so groß – und das sehen Sie an meinem Beispiel des § 6a EStG: Pensionsrückstellung –, dass Sie mehr oder minder reformunfähig werden, weil das Haushaltsvolumen, das Sie bewegen müssen, zu groß ist. Ich habe hier § 6a EStG jetzt nicht deswegen angesprochen, weil ich der Meinung bin, dass es in diesem Gesetzgebungsverfahren auch noch mit behandelt werden sollte. Ich wollte das nur als Beispiel nennen, dass es sicherlich ein sehr positiver Effekt ist, dass man versucht, sich bei der Tarifierung zumindest mit kleinen Schritten zu bewegen und das Wesentliche auf den Weg bringt. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Rindermann, bitte.

Sve **Marita Rindermann** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)): Auch von meiner Seite aus herzlichen Dank für die Einladung und auch für die Frage. Ich möchte jetzt nicht all das wiederholen, was Herr Welling gerade völlig zutreffend geäußert hat, sondern ich möchte mich ganz kurz auf die wesentlichen Punkte beschränken.



Das IDW unterstützt Transparenz auf jeden Fall und unterstützt auch den Ansatz, ungerechtfertigte Steuervorteile zu bekämpfen. Allerdings ist das mit der Bitte verbunden, das systematisch im Kontext unseres Gesetzes und abgestimmt auf EU-Ebene bzw. auf OECD-Ebene zu machen und keine grenzüberschreitenden Alleingänge zu praktizieren. Dies führt zu Besteuerungskonflikten, zu vermehrten Schiedsgerichtsverfahren und zu vermehrten Verständigungsverfahren. Ich glaube, das kann nicht der Ansatz dieses Gesetzes sein.

Hinzu kommt, dass dieses Gesetz insgesamt auch den Eindruck vermittelt, punktuelle Änderungen dort vorzunehmen, wo man meint, Steuerlücken schließen zu müssen. Und das, denke ich mir, ist auch ein Grund, um zu überlegen, ob einzelne Vorschriften vielleicht noch einmal auf den Prüfstand gehoben werden sollten. Das gilt, neben den Vorschriften, die Herr Welling genannt hat, auch für den § 4i EStG, der vorsieht, den Sonderbetriebsausgabenabzug insoweit zu beschneiden. Hier sollte erneut überdacht werden, ob diese Maßnahmen nicht zu früh sind und ein abgestimmtes Vorgehen hier nicht vorzuziehen wäre, insbesondere in diesem Fall das Ergebnis der Arbeitsgruppe abzuwarten ist. Ich denke, das wäre gerechtfertigt und würde auch nicht zu Steuerlücken führen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Bevor wir nachher auch zu den guten Regelungen im Gesetz kommen, würde ich noch Herrn Spahn aus NRW und Herrn Prof. Scheffler etwas zu den Rändern fragen. Was wir vermissen, ist eine bessere Abstimmung der nationalen Steuersysteme einerseits und Bekämpfung unfairen Steuerwettbewerbs andererseits. Deshalb meine Frage: Welche Empfehlungen der OECD, die schon in den 15 großen Kapiteln enthalten sind, sollten wir noch in diesem Gesetz jetzt mitregeln, weil eine gewisse Eile geboten ist? Vielleicht auch bezogen auf das, was Sie gesagt haben, denn es stimmt ja, wir wollen natürlich einzelne Schlupflöcher schließen und da ist manchmal eine gewisse Eile geboten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Spahn, bitte.

Sv **Marcus Spahn** (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen): Ich bedanke mich auch ganz herzlich für die Einladung und für die Frage. Die OECD hat sich mit insgesamt 15 Handlungsfeldern beschäftigt, wobei einige teilweise ineinander übergehen. Da müsste man eigentlich auf den ersten Blick erwarten, dass es auch 15 Folgeregelungen oder ähnliches gibt. Das ist aber im Ergebnis deutlich weniger. Das muss man ehrlicherweise sagen. Es gibt viel, was sich im Bereich Verrechnungspreise abspielt oder im Bereich Doppelbesteuerungsabkommen, was über das derzeit noch im Endstadium verhandelte multilaterale Instrument passieren soll, wo in Deutschland relativ wenig an Gesetzgebungsbedarf besteht. Nichtsdestotrotz gibt es gesetzliche Folgearbeiten und eine davon greift der Gesetzentwurf begrüßenswerter Weise auf, das ist nämlich die – zumindest verwaltungsinterne – Umsetzung des Country-by-Country. Das ist eine zwingende OECD-Vorgabe, die hier mit diesem Gesetz umgesetzt wird. Es ist aber auch die Einzige, die hier mit diesem Gesetz umgesetzt wird. Mit viel gutem Willen könnte man noch den Ruling-Austausch in gewissen Grenzen auch der OECD zuschreiben, ansonsten war es das.

Was uns als Finanzverwaltung noch am Herzen liegen würde, wäre insbesondere als weitere Maßnahme etwas in dem Bereich „hybride Gestaltung“ zu unternehmen. Das ist zum einen ein Hauptteil der OECD-Arbeiten gewesen. Das kann man bereits an dem Umfang des Berichtes von 500 Seiten insgesamt dazu erkennen. Dass das dem Bundesrat und uns am Herzen liegt, hat man auch schon vor zwei Jahren gesehen. Da gab es bereits einen Gesetzentwurf des § 4 Abs. 5a EStG in diesem Bereich, der von vielen als „zu weit gehend“ betrachtet wurde. Und jetzt gibt es in diesem laufenden Gesetzgebungsverfahren vom Bundesrat einen neuen Vorschlag, der allerdings tatsächlich akzeptiert, dass die Umsetzung der 500 Seiten im Rahmen einer Arbeitsgruppe sich ein bisschen zeitlich zieht. Dieser greift aber aus der großen Thematik von diversen hybriden Finanzinstrumenten einen Bereich heraus, der uns im praktischen Alltag große Sorgen macht und das sind Doppelabzüge bei Personengesellschaften.



Das, was in diesem § 4i EStG drin steht, ist ein seit Jahren bestehendes dringliches Problem. Und da gibt es auch – nach meiner Einschätzung – keinen weiteren Diskussionsbedarf. Das kann nicht gewollt sein, dass man eine Ausgabe bei der Personengesellschaft, die keiner doppelten Besteuerung auf der Gegenseite unterliegt, zweimal abzieht. Da fehlt mir der Rechtfertigungsgrund. Das wäre also unser Hauptanliegen, was noch kommen müsste. Die Frage ist: Was kann in diesem Gesetz noch passieren, wenn man den Zeithorizont etwas weiter spannt? Denn dann muss auf jeden Fall eine Komplettumsetzung dieser OECD-Empfehlung bei den Hybriden kommen. Das entspricht, soweit ich das verstanden habe, auch dem Vorhaben der Bundesregierung.

Wenn man sich die weiteren BEPS-Empfehlungen anguckt, müsste man auch noch auf den Punkt „Anzeigepflicht für Steuergestaltung“ kommen. Das ist zwar keine Vorgabe der OECD, aber das ist zumindest ein Punkt, über den man diskutieren kann, zumal das Bundesministerium der Finanzen aktuell ein Gutachten erstellen lassen hat, das bescheinigt, dass man so etwas in Deutschland einführen könnte.

Und ein weiterer Punkt aus den OECD-Empfehlungen, der aus Landes- und aus Verwaltungssicht Sorgen macht, ist der Abzug von Lizenzzahlungen, insbesondere der Abzug von Lizenzzahlungen, die auf der Gegenseite in anderen Ländern in eine Patentbox fließen und da entsprechend niedrig besteuert werden. Die OECD empfiehlt hierfür den sogenannten Nexus-Ansatz, der die Patentbox ein wenig eingrenzen soll. Da gibt es aber bereits jetzt schon gewisse Zweifel an der Wirksamkeit. Hinsichtlich der Lizenzen in Deutschland ergibt sich aus BEPS kein Umsetzungsbedarf, weil wir so eine Box in Deutschland nicht haben. Aber die Frage ist, ob wir nicht national etwas tun müssen, um das zu ergänzen. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Herr Prof. Dr. Scheffler, bitte.

Sv **Prof. Dr. Wolfram Scheffler** (Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg): Dankeschön für die Frage. Als Vorbereitung auf diese Sitzung

habe ich die 15 OECD-Pläne genommen, dann in die zweite Spalte geschaut, was die BEPS-Richtlinie der EU ist und dann gesucht, was in Deutschland alles zu machen ist. Das Ergebnis war, je nachdem welche Stimmung sie haben, ernüchternd oder beruhigend, denn wir haben eigentlich schon das meiste von dem umgesetzt. Ich habe eigentlich keine große Lücke gefunden. Vielmehr habe ich gefunden, dass bestimmte Dinge in Deutschland anders umgesetzt werden. Eines ist gerade von Herrn Spahn angesprochen worden, das Thema der Hybride, bei dem wir auf die große Lösung warten. Auch muss man sich die Hinzurechnungsbesteuerung ansehen, wobei es bei der Reform der Hinzurechnungsbesteuerung solche Neuerungen geben wird, die für Steuerpflichtige entlastend sind und welche, die für Steuerpflichtige als verschärfend empfunden werden. Der Wegzug erschien mir auch in diversen Regelungen verstreut zu sein, ohne dass ich ein klares System erkannt habe. Hier besteht ggf. noch Regelungsbedarf.

Hinsichtlich der anderen Regelungen habe ich versucht zu verstehen: Warum sind diese in einem Gesetz? Und zudem habe ich versucht, eine Gemeinsamkeit festzustellen und jetzt wird es relativ allgemein, denn wir haben – glaube ich – in Deutschland auf nationaler Ebene ein recht ausgeklügeltes Unternehmenssteuerrecht. Da gibt es die Körperschaftsteuer kombiniert mit einer progressiven Einkommensteuer und die Gewerbesteuer, die noch hinzukommt. Allerdings werden die Rechtsformen ganz unterschiedlich belastet. Dann versuchen wir die Gewerbesteuerbelastung bei Personengesellschaften damit umzusetzen, dass wir sagen: Wir haben da auch noch dieses Sonderbetriebsvermögen. Sondervergütung, Gesellschaft, Gesellschaftsverträge, die wir dem gewerblichen Bereich hinzurechnen. Das funktioniert, wenn wir die Grenzen geschlossen haben, relativ gut.

Jetzt sind die Grenzen aber offen und nun treffen wir mit einem System „Gewerbesteuer“ und einem Konzept der steuerlichen Mitunternehmerschaft auf eine Welt, die ganz anders tickt. Und jetzt kommt der Konflikt, dass der Bundesfinanzhof bei seinen Urteilen eher darauf schaut, was die internationalen Verteilungsregeln sind. Der Deutsche Bundestag, die Bundesregierung und die Verwaltung versuchen eher unser deutsches nationales System



umzusetzen und jetzt knirscht es. Es knirscht immer, und wie kriegt man das zusammen? Ich habe den Eindruck, dass man versucht, Dinge, die nicht zusammenpassen, im Gesetz zusammenzufügen. Und was geht eigentlich verloren? Die internationalen Prinzipien! Denn die dahinterstehende Idee ist, dass – wenn wir unser nationales System „Gewerbsteuer/Personengesellschaftsbesteuerung“ nicht richtig umsetzen können, weil es international nicht funktioniert – es geringere Steuerbelastungen gibt, als man es sich erwünscht hat. Und jetzt versucht man, viele Dinge zu reparieren. Hierdurch kommt es zu sehr vielen „Treaty Overrides“ und das Bundesverfassungsgericht hat es akzeptiert. Aber damit setzen wir folgendes Signal in die Welt: Wir unterschreiben Verträge und anschließend halten wir uns nicht daran. Und das ist bei vielen von diesen Regelungen so. Der Blick auf das Gesetz insgesamt bot eigentlich ein ernüchterndes Ergebnis.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Dr. Middelberg.

Abg. **Dr. Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Ich wollte gerne die Umsetzung des BEPS Country-by-Country-Reporting ansprechen. Das ist ursprünglich der Kernbestandteil dieses Gesetzgebungsvorhabens gewesen.

Daher richte ich meine Frage an zwei Sachverständige, nämlich an Herrn Dr. Pinkernell und an Herr Thumbs. Es geht mir darum, dass Sie die Regelung, die jetzt hier im Entwurf vorgesehen ist, einmal im Hinblick auf ihren Inhalt bewerten, insbesondere bezogen auf einzelne Details wie Fristen etc. Und es gibt einen Vorschlag der Fraktion BÜNDNIS 90 DIE GRÜNEN, den wir hier mitdiskutieren, das Country-by-Country-Reporting auch öffentlich zu gestalten. Da würde mich Ihre Einschätzung interessieren, wie Sie diesen Vorschlag bewerten, ob ein solches öffentliches Reporting überhaupt sinnvoll und zielführend sein kann, um eine gleichmäßige oder abgewogene Besteuerung auf internationaler Ebene zu erreichen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Gocke Schaumburg): Auch ich bedanke mich für die Gelegenheit zur heutigen Stellungnahme. Wenn wir uns ansehen, was in den letzten Jahren passiert ist, dann haben wir alle gesehen, dass die Öffentlichkeit nicht länger bereit ist, diese internationale „keinmal-Besteuerung“ der Konzerne hinzunehmen, weil die Steuerlast ungerecht verteilt wird und es auch zu einer massiven steuerlichen Wettbewerbsverzerrung kommt. Was ich persönlich noch gelernt habe, waren die negativen Folgen dieses schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der EU. Also da sind Sachen hochgekommen, die ich auch als Profi teilweise nicht kannte. Ich muss die betroffenen Länder hier gar nicht nennen, man erkennt die schon an den Namen der Gestaltungsstrukturen, die es da gibt: „Dutch-Sandwich“, „Double-Irish“ und dann nur noch „Luxembourg-Nontrading-Brand-Structure“. Es ist absolut lobenswert, dass sich hier die Bundesregierung diesem BEPS-Projekt angeschlossen hat und dass hier 15 Maßnahmen verabschiedet worden sind, um international mehr Transparenz und Kohärenz zu schaffen und auch die Substanzerfordernisse in die Konzernbesteuerung einzuführen.

Wir haben schon gehört, dass heute zwei dieser BEPS-Maßnahmen aus dem Bereich der Transparenz auf dem Programm stehen. Das eine hier ist der Informationsaustausch über die Steuervorscheide und die Vorabverständigung.

Das zweite Thema sind die erweiterten Dokumentationspflichten bei den Verrechnungspreisen. Da war die Idee: Wenn ich hinter die Kulissen gucken kann, was die Konzerne machen, ist das der erste Schritt auch zu einer richtigen Besteuerung. Und das ist auch der Bereich, mit dem ich selber in meiner Praxis als Rechtsanwalt und Steuerberater in der Umsetzung zu tun habe.

Wenn wir mal zur Maßnahme 13 aus dem BEPS-Projekt gehen, das ist die neue Verrechnungspreisdokumentation. Die OECD verfolgt dort einen sogenannten „dreistufigen Ansatz“. Man hat hier ein Master File für den Konzern insgesamt, dann Local Files für die jeweiligen Landesgesellschaften und dann natürlich auch noch das umstrittene



Country-by-Country Reporting, was dort in letzter Sekunde mit hinein gekommen ist.

Der Gesetzentwurf, den wir hier heute vorliegen haben, regelt zum einen im § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) das Thema der „Verrechnungspreisdokumentation“ im engeren Sinne. Damit sind das Master File und das Local File abgedeckt. Hier muss man ganz klar sagen: Die Komponenten der Sachverhaltsdokumentation und der Angemessenheitsdokumentation sind das, was der Praktiker braucht. Dies betrifft sowohl die Finanzverwaltung als auch den Steuerberater und auch das Unternehmen, um die Verrechnungspreise hier nachvollziehbar zu machen. Grundlage dieser Dokumentationspflichten ist immer der Fremdvergleichsgrundsatz. Die Dokumentation des § 90 Abs. 3 AO dient der Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes und das ist das materielle Prinzip für die Konzernbesteuerung. Aus rechtlicher Sicht ist dieser Eingriff in die Sphäre der Steuerpflichtigen, denen ja massive Dokumentationspflichten auferlegt werden, gerechtfertigt, weil ich die Steueretze sonst im Bereich des Fremdvergleichs nicht vollziehen kann, wenn ich diese Dokumentation mit Master File und Local File nicht habe.

Anders verhält es sich – meines Erachtens – aber bei den länderbezogenen Berichten, bei dem Country-by-Country-Reporting nach § 138a AO des Entwurfs. Wenn Sie in das Gesetz schauen, welche Daten dafür verlangt werden, dann sind das unter anderem Daten wie: Umsätze, Anzahl der Beschäftigten, materielle Wirtschaftsgüter – dann jeweils aufgeschlüsselt nach Ländern. Diese Größen haben mit dem Fremdvergleich erst einmal überhaupt nichts zu tun. Das sind Zahlen, die ich nicht unmittelbar für die Anwendung des Fremdvergleichs und für die Überprüfung der Verrechnungspreise brauche. Es steht sogar im OECD-Bericht drin: Die Finanzbehörden dürfen diese Daten nicht für die Ermittlung oder Korrektur von Verrechnungspreisen benutzen! Dasselbe schreibt auch ehrlicherweise die Bundesregierung in der Begründung.

Im Sommer fand bereits eine öffentliche Anhörung hier im Ausschuss zum Thema BEPS und Entwicklungsländer statt. Da war Herr Richard Murphy mit dabei – das ist der Erfinder des Country-by-Country

Reportings. Der hat hier zu Protokoll gegeben, dass das nicht für Steuerzwecke gedacht war, da es eine ganz andere Stoßrichtung verfolgt. Wenn man jetzt aber den Steuerpflichtigen steuerliche Mitwirkungspflichten auferlegt, die für die Steuerfestsetzung gar nicht geeignet und erforderlich sind, dann meine ich, hat man hier ein massives rechtliches Problem geschaffen, weil es nämlich um die grundlegende Rechtfertigung geht. Das dient nicht mehr der Anwendung der Steuergesetze! Das ist hier etwas anderes.

Die Bundesregierung hat in der Begründung in etwa geschrieben: Wir machen aus der Satellitenperspektive heraus so ein bisschen Risikoidentifizierung. Aber da meine ich, kann man mit der neuen Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO von den Steuerpflichtigen schon eine Menge bekommen. Man kann ja vielleicht auch einmal eine Prüfungsanfrage stellen, um da einzelne Löcher noch zu schließen. Deshalb meine ich, dass es für den massiven Eingriff in das Steuergeheimnis, der mit dem Country-by-Country-Reporting und dem Austausch dieser Berichte verbunden ist, bislang an einer rechtlichen Rechtfertigung fehlt.

Wenn man zu dem Ergebnis kommt, dass das Country-by-Country-Reporting – aus meiner Sicht – keine richtige tragfähige rechtliche Begründung hat, da es gar nicht der Steuerfestsetzung dient, besteht gleichwohl eine Umsetzungsverpflichtung auf der Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie. Ich habe mir Folgendes überlegt: Wie kann es eigentlich passieren, dass dieses Country-by-Country Reporting, das aus der Sicht der Steuerexperten für den Vollzug der Steuergesetze gar nicht erforderlich ist, eigentlich in diesem BEPS-Maßnahmenkatalog drin ist? Weshalb wird das jetzt sogar von der EU-Kommission auch in die Amtshilferichtlinie hineingeschrieben?

Viele Möglichkeiten sind mir nicht eingefallen. Die erste Variante ist – und das ist auch das, was die deutsche Wirtschaft zu Recht fürchtet –, dass selbstbewusste Schwellenländer, wie China oder Indien, diese Zahlen haben wollen, um doch formalhaft Konzerngewinne aufzuteilen. Auch wenn man hoch und heilig verspricht, dass man so etwas nicht machen wird. Die Praxis wird zeigen, wie es



weitergeht. Aber wenn das Gesetz dann beschlossen wird, ist dieses Risiko geschaffen.

Möglicherweise ist ein weiterer Beweggrund, dass die EU-Kommission der Öffentlichkeit mal zeigen wollte, dass sie in der Lage ist, die Konzerne zu zwingen, die Hosen runter zu lassen. Gerade weil Jean-Claude Juncker selber, als ehemaliger Premierminister und Finanzminister von Luxemburg, so eine Art Bedürfnis hat, seine Stärke diesbezüglich zu zeigen. Aber auch das wäre kein Grund, in unser Steuerrecht diese Regelungen einzuführen.

Was mir noch eingefallen ist – und das ist aber auch nicht beruhigend –, ist die Variante, dass die EU-Kommission, die ja auf diesen Zug aufgesprungen ist, die Gelegenheit nutzt, um schon die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für die „Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) zu schaffen, also für die formelhafte Aufteilung der Unternehmensgewinne. Wenn Sie sich mal den letzten Entwurf der GKKB aus dem Jahr 2011 angucken, speziell die Themen Umsatz, Arbeit und materielle Vermögenswerte, so finden wir jetzt diese Faktoren wieder im Country-by-Country Reporting. Dann könnte also das Ganze eine Art „Trojanisches Pferd“ für eine GKKB sein, obwohl das dann tief in die nationale Steuerhoheit Deutschlands eingreifen würde.

Also unter dem Strich muss ich sagen: Mit diesem Country-by-Country-Reporting bin ich nicht glücklich. Das ist ein mögliches „Trojanisches Pferd“. Wir haben den Schwellenländern die Flanke für die Aufteilung geöffnet und, was ärgerlich ist, an der Besteuerung der US-Unternehmen ändert sich im Moment überhaupt noch nichts.

Sie werden jetzt schon erraten, was ich aus steuerlicher Sicht von dem öffentlichen Country-by-Country-Reporting halte. Hier besteht der Zweck darin, Druck auf Unternehmen und Staaten auszuüben. Auch da tauchen diese Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität wieder auf, also Beschäftigte, Umsätze und dann die Vermögenswerte usw. Das sind natürlich Zahlen, die nicht zu einer steuerlichen Gewinnermittlung oder Korrektur geeignet sind. Im Grunde wird da der Öffentlichkeit eine Verteilung gezeigt, zum Beispiel Umsätze, die mit

der richtigen Besteuerung auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes gar nichts zu tun haben. Aus meiner Sicht ist das nicht hilfreich, weil der Öffentlichkeit somit die falschen Zahlen gezeigt werden.

Was ich dazu noch sagen kann ist Folgendes: Lassen sich denn die Staaten und Unternehmen überhaupt beeindrucken? Irland lässt sich nicht beeindrucken, das haben wir jetzt an der Apple-Entscheidung gesehen. Die halten ihren Kurs und bei den Unternehmen bin ich mir auch nicht sicher. Auf der einen Seite haben wir Starbucks in Großbritannien gehabt. Die haben sogar freiwillig an die Staatskasse gezahlt, weil die Leute vor den Filialen demonstriert haben. Das ist das für öffentlichen Druck anfällige „Business-to-Consumer-Geschäft“. Aber am anderen Ende der Skala haben wir Google. Da hat der Chairman Eric Schmidt gesagt: Wir sind stolz auf unsere Google-Struktur und wenn wir keine Steuern zahlen müssen, „that’s called capitalism“. Da weiß ich nicht so recht, ob das mit dem Beeindrucken hier funktioniert. Aus meiner Sicht ist das kein Beitrag zu einer richtigen Besteuerung und schon gar nicht zu einer Stärkung des Fremdvergleichsgrundsatzes, weil es in die andere Richtung geht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Thumbs, bitte.

Sv **Werner Thumbs** (Boehringer Ingelheim): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, für die Frage und die Gelegenheit hier Stellung zu nehmen. Vielen Dank auch an Herrn Dr. Middelberg. Vieles ist schon von Herrn Dr. Pinkernell gesagt worden. Weil Sie vorhin auch gesagt haben: Country-by-Country Reporting-Regelung bewerten, dann denke ich, ist auch noch ganz konsequent die Frage zu stellen: Was kostet es und was bringt es? Zu dem „was bringt es“ hat Herr Pinkernell viel gesagt. Möglicherweise sind das Dinge, die mit Steuern gar nichts zu tun haben. Und man kann es gar nicht oft genug wiederholen und ich muss es deswegen doch noch einmal tun: Dieses Country-by-Country-Reporting kann keine Basis für eine Besteuerung sein und es kann keine Verrechnungspreisdokumentation ersetzen. Es kann noch nicht einmal ein Einstieg sein. Es kann nur ein Indikator dafür sein, wo





Unternehmen tatsächlich tätig sind. Mehr kann es nicht tun. Und jeder, der ein öffentliches Country-by-Country-Reporting verlangt, verkennt schon einmal diesen Punkt und baut einen Druck auf Unternehmen auf, wo es dann nicht nur so ist, dass es Zahlen sind, die gar nichts helfen, sondern auch Zahlen sind, die häufig in die falsche Richtung weisen.

Ich möchte das am Beispiel unseres Unternehmens verdeutlichen und auch zeigen, was da tatsächlich passieren würde. Die Zahlen kennen viele von Ihnen schon. Boehringer Ingelheim ist ein deutscher Unternehmensverband. Wir haben sieben Prozent des weltweiten Umsatzes in Deutschland. Merken Sie sich das bitte für den Vergleich mit Google. Wir haben 25 Prozent unserer Mitarbeiter in Deutschland. Merken Sie sich das bitte für den indischen Ansatz. Wir haben 50 Prozent der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Inland. Die hätten wir gerne auch alle weiterhin hier und wir bezahlen 80 Prozent der Ertragsteuern in Deutschland. Wenn jetzt ein Land wie Indien sich dieses Country-by-Country-Reporting anguckt, dann wird dieses sagen: Prima, von der Mitarbeiterzahl her stehen Deutschland künftig nur noch 25 Prozent zu. Argumentieren wir wie die Franzosen bei Google, würden die sagen: Also von dem, was Boehringer bezahlt, kriegt Ihr künftig noch sieben Prozent. Ist es das, was Sie haben wollen? Entschuldigung, ich sollte eigentlich keine Fragen stellen, ich soll Fragen beantworten. Aber ich glaube, dass ich sie durchaus beantwortet habe.

Was hat das noch für Folgen? Natürlich wird der deutsche Staat dann auch versuchen, sein Besteuerungssubstrat zu verteidigen. Das wird er versuchen, indem er zum Beispiel OECD-Grundsätze zum Fremdvergleich aushebelt – § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG ist schon genannt worden. Das würde am Ende dazu führen, dass wir als Unternehmen eine Doppelbesteuerung bekommen. Und wozu wird das führen? Dass das, was Sie verhindern wollen, gerade erst eintritt. Denn was ist die Basis für die Zuordnung des Besteuerungsrechts? Ich will jetzt nicht auf Details eingehen wie die Funktions- und Risikoanalyse oder „People Functions“ oder Kontrollfunktion oder was auch immer. Es gibt Anknüpfungspunkte dafür, wie besteuert wird. Wenn

Deutschland diese anders anwendet als die anderen Länder, was jetzt hier gerade das Beispiel wäre, dann müssten wir dafür sorgen, dass wir das wieder in Einklang kriegen. Wenn Deutschland auf seine Besteuerungsrechte nicht verzichtet, dann würde es bedeuten, dass wir zum Beispiel versuchen müssten, IP-Rechte in das Ausland zu verlagern, damit die „Übergewinne“, Residualgewinn ist der bessere Begriff, tatsächlich in dem Land versteuert werden. Wir müssten Risiken und Funktionen, also Entscheidungsrechte zum Beispiel, von Abteilungen in anderen Ländern ausweiten. Die Folge ist ganz klar, dass die Besteuerungsrechte Deutschlands wegfallen! Dann verhindern wir die Doppelbesteuerung, aber Sie kriegen nichts mehr. Das ist die Output-Seite.

Ich habe bereits gesagt: Was kostet es, was bringt es? Vielleicht haben Sie das Gefühl, ich habe mich jetzt schon in Rage geredet, aber es wird noch schlimmer. Wenn ich mir die Kostenschätzung angucke, so soll die Einführung des Country-by-Country Reportings für die Unternehmen 536.000 Euro kosten. Das BMF hat bestimmte Dinge nicht gewusst und deswegen ausgeblendet. Das ist die eine Sache. Wenn ich mir aber dann die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrats dazu angucke, dann hat der von uns Informationen bekommen, die klar gesagt haben, dass die Informationen oder die Basis, die das BMF zu Grunde gelegt hat, schlicht und ergreifend unvollständig waren. Das kann passieren. Aber was nicht passieren kann ist, dass der Normenkontrollrat das ignoriert. Wir haben Zahlen vorgelegt und ich habe persönlich mit dem Sekretariat des Normenkontrollrates geredet. Wir haben plausibel dargelegt, warum die BMF-Zahlen so nicht stimmen und wir haben andere Dinge plausibel hingestellt. Dann schreibt der Normenkontrollrat: Es gibt keine besseren Zahlen, denn die Unternehmer und Verbände haben nichts vorgelegt, also sind die 536 000 Euro richtig.

Mir fehlen fast die Worte.

Tatsache sind die 25 Millionen Euro an jährlichen Kosten, von denen ich in meiner Stellungnahme geschrieben habe. Die Zahl ist übrigens im Rahmen einer Arbeitskreissitzung entstanden, in der 20 bis



25 Unternehmen am Tisch saßen und einfach mal gerechnet haben. Da hat keiner daran gedacht, dass ich so eine Zahl hier heute präsentiere. Und das ist extrem konservativ! Wenn Sie sagen, dass das Kosten sind, die die Unternehmen tragen sollen, dann akzeptiere ich das – aber dann bitte auch mit der richtigen Basis.

Soviel zu dem Thema „Regeln bewerten“. Für Details, glaube ich, fehlt uns auch ein bisschen die Zeit. Meines Erachtens wollte das BMF grundsätzlich helfen, was zum Beispiel die Frage hinsichtlich des Konzernabschlusses betrifft. Darauf gehe ich aber nicht weiter ein.

Die Fristen könnten ein bisschen problematisch werden. Das Country-by-Country-Reporting soll ab dem Jahr 2016 tatsächlich schon angewendet werden, der „secondary mechanism“ nur ein Jahr später. Wenn man natürlich die irrije Annahme zu Grunde legt, die Daten seien alle schon da und müssten noch ein bisschen anders aufbereitet werden, wie der Normenkontrollrat das gesagt hat, dann könnte das vielleicht stimmen. Es werden aber Daten für Betriebsstätten abgefragt. Es werden Daten, zum Beispiel Steuerbelastungen für einzelne Länder abgefragt. Diese Daten haben wir aber gar nicht in dem Unternehmen. Wir buchen die entsprechenden Steueraufwendungen nach Gesellschaften, nicht nach Ländern. Quellensteuern sind vielleicht eine Ausnahme, aber auch die sind dann pro Gesellschaft als entsprechende Erstattungsforderung gebucht.

Das wird übrigens noch lustiger. Ich vertrete ein Personenunternehmen, der Ertragssteueraufwand eines Personenunternehmens ist in einem Country-by-Country-Reporting überhaupt nicht richtig abbildbar. Warum? Die Ertragssteuern der Personengesellschaft werden als Entnahme gezeigt, nicht als Steueraufwand. Alles, was sie da zeigen, ist falsch und entweder – nochmal den Bogen gespannt zum öffentlichen Country-by-Country-Reporting – heißt es dann: „Ach, die haben ja gar keine Steuern gezahlt.“ oder aber jemand, der die oben genannten Zahlen kennt, dass wir 80 Prozent des Ertragssteueraufwandes in Deutschland haben, der wird definitiv sagen: „Die Steuern in Deutschland sind viel zu viel“.

Ich glaube, damit habe ich alle vier Punkte einmal angesprochen. Dankeschön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Ich möchte gerne Herrn Henn von Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung und Herrn Prof. Jarass fragen.

Der vorliegende Gesetzentwurf basiert auf Empfehlungen, die die OECD im Auftrag der G20-Staaten im Rahmen des Anti-BEPS-Projektes entwickelt hat sowie auf deren bisheriger Umsetzung im Rahmen der EU-Amtshilferichtlinien. Die Rahmenbedingungen sind somit international vorgegeben. Daher stellt sich für mich zunächst die Frage nach der durch die Bundesregierung vorgenommenen Umsetzungen in das nationale Recht. Welche Umsetzungen finden Ihre Zustimmung? Und an welchen Stellen müssten, nach Ihrer Ansicht, Ergänzungen oder Korrekturen vorgenommen werden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung – WEED e. V.): Vielen Dank für die Frage. Die Bewertung ist aus meiner Sicht etwas schwierig, weil ich den Entwurf so verstehe, dass hier nicht das gesamte Programm, das noch kommen wird, umgesetzt wird, sondern man eher einen Teilschritt macht. Vielleicht ist es auch klüger, erst einmal einen Teil zu machen und dann den Rest. Deswegen will ich jetzt ungern alle Punkte prüfen, die vom gesamten BEPS jetzt noch fehlen, da dies wenig Sinn macht und hoffentlich alles noch umgesetzt wird. Ich würde mich auch wundern, wenn das nicht noch käme.

Insofern würde ich mich eher noch auf die Fragestellung konzentrieren, inwieweit Elemente auch hier drin sind, die gar nicht durch BEPS abgedeckt sind. Wir hörten heute bereits Äußerungen von Sachverständigen, dass man hier über das Ziel hinausschießen würde und einzelne Maßnahmen



so gar nicht abgedeckt seien. Dazu möchte ich grundsätzlich feststellen, dass der BEPS-Plan aus unserer Sicht, aber auch von allen, die in diesem Bereich der Steuergerechtigkeit arbeiten, nie so gedacht war, hier eine Art Festlegung zu machen, was die Staaten nun machen dürfen. Es war immer als ein Maßnahmenplan gedacht, um den Staaten Instrumente an die Hand zu geben, wie sie besser diese Probleme bekämpfen können, als eine Art Minimumstandard, mit dem man dann was machen kann. Ich möchte dazu auch zitieren, was in der EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken vom 12. Juli 2016 steht. Da heißt es in Artikel 3 explizit:

„Mindestschutzniveau. Diese Richtlinie verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen

Körperschaftssteuerbemessungsgrundlagen.“ Ich denke, das ist der Geist, in dem auch das BEPS-Projekt eigentlich zu verstehen ist. Hier wird ein Minimumstandard geschaffen und wenn Deutschland dann sagt, dass es in einigen Punkten, die nicht eins-zu-eins schon im BEPS-Projekt drin sind, darüber hinaus geht, was sicherlich zum Teil bei einigen Maßnahmen, die auch schon hier kritisiert wurden, der Fall ist, dann begrüßen wir das insgesamt. Wir sehen das eher als eine gute Haltung, dass die Bundesregierung hier Vorschläge macht, die nicht unbedingt zu 100 Prozent durch den Rahmen von BEPS abgedeckt sind.

Man muss auch sehen, dass BEPS natürlich nicht so detailliert ist, dass man sagen könnte: Das ist jetzt von BEPS abgedeckt. Es gibt vielfach auch Vorschläge, die da nur lauten: Wir stimmen uns international soweit ab, dass die Staaten das Recht haben, nationale Abwehrmaßnahmen zu ergreifen – ich nehme jetzt mal hybride Gestaltungen. Da ist dann nur der Grundsatz drin, natürlich detaillierter in BEPS-Vorschlägen, dass man national irgendetwas machen darf. Das heißt also, wenn ich national etwas mache, dann verstoße ich damit nicht gegen den internationalen Konsens, weil das nicht abgestimmt ist, sondern es ist eben Teil der Abstimmung, dass ich national etwas mache. Es ist also ein bisschen widersprüchlich hier zu behaupten, dass nationale Maßnahmen dann nicht international abgestimmt wären. Folglich ist es ein Teil des Konzepts von BEPS, dass auch nationale Abwehrmaßnahmen vorgenommen werden dürfen

und dies früher anders war. Denn da wurde gesagt, dass die Nationalstaaten sich zurückhalten sollen. Sie sollten gar keine nationalen Abwehrmaßnahmen in der EU ergreifen. Und jetzt haben wir einen Wandel, indem man sagt: Doch, es ist sinnvoll Abwehrmaßnahmen zu ergreifen, wenn eben negative Effekte festzustellen sind, die wir insgesamt bei der ganzen Problematik feststellen.

Insoweit die Maßnahmen von BEPS im vorliegenden Gesetzesentwurf oder auch darüber hinaus umgesetzt sind, sind wir insgesamt mit dem größten Teil einverstanden. Wir denken, manche Elemente sind noch zu verschärfen. Ich nehme jetzt mal beispielhaft die Problematik der öffentlichen Berichterstattung, wo wir schon lange fordern den Country-by-Country Report im Sinne von BEPS und des vorliegenden Gesetzesentwurfes offenzulegen, weil wir denken, dass das viele Vorteile hätte, sowohl für die Öffentlichkeit, für die Wissenschaft, für Investoren, als auch für die Steuerbehörden, die auch nicht ganz sicher sein können, im Rahmen des Austauschs immer an alle Daten heran zu kommen. Wir haben durchaus Bedenken, dass der Austausch diesbezüglich Defizite haben könnte, die in der Praxis dazu führen, dass gerade ärmere Staaten die Daten nicht bekommen. Wir wissen aber aus dem BEPS-Projekt, dass diese Daten für die Steuerverwaltungen sehr wichtig sind, um arbeiten zu können.

Insofern würde ich da auch Herrn Pinkernell widersprechen, da mein Eindruck ist, dass die Steuerverwaltungen diese Daten haben wollen. Das Projekt ist von G20 beschlossen und ich bin schon irritiert, dass Sie dann meinen, die Maßnahme würde von den Schwellenländern dort hinein gepresst werden können, wenn es ein G20-Beschluss ist – von allen G20-Staaten, inklusive Deutschland, USA usw. Im G20-Beschluss stand bereits der Auftrag an die OECD, dass man das entwickeln soll. Wenn Sie jetzt sagen, dass das dann quasi von den Schwellenländern als „Trojanisches Pferd“ hinein gebracht worden sei, bin ich schon ziemlich verblüfft. Es ist auch fraglich, warum Deutschland dann zugestimmt hätte, wenn es denn so gegen alle Interessen und Bedürfnisse deutscher Steuerverwaltung wäre. Ich kann das auch nicht in den Stellungnahmen erkennen, die



hier zu dieser Anhörung gemacht wurden. Soviel als erste grobe Einschätzung, danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Es ist hier schon in einer Reihe von Stellungnahmen der Eindruck erweckt worden, dass wir aus deutscher Sicht eigentlich gar nichts machen müssen, weil sowie so fast alles in Ordnung ist. Und wenn wir etwas machen, dann schneiden wir uns in das eigene Fleisch, weil wir dann aus deutscher Sicht weniger Steuereinnahmen haben und die anderen mehr. Aber man muss sich doch mal überlegen, warum es denn BEPS überhaupt gibt. BEPS gibt es, weil durch US-amerikanische und britische Anhörungen und Informationen deutlich geworden ist, dass ein wachsender Teil der internationalen Konzerne – im Regelfall ganz legal – überhaupt keine Steuern mehr bezahlt. Und das führt zwingend dazu, dass die in Deutschland ansässigen Konzerne und Firmen auch alles unternehmen müssen, um keine Steuern mehr zu bezahlen, da sie sonst nämlich international nicht mehr wettbewerbsfähig sind. Wenn amazon bis vor kurzem für eBooks drei Prozent Mehrwertsteuer zahlt, und die in meiner alten Heimatstadt Regensburg gegründete und in Deutschland ansässige Buchhandlungsfirma Bücher.de 30 Prozent Ertragsteuern und damals noch 19 Prozent Mehrwertsteuer für eBooks bezahlt, dann ist natürlich klar, was mit Bücher.de über kurz oder lang passiert. Wir sehen ja auch das Ergebnis. Das heißt, wir haben das Problem, dass vom gesamten weltweit erwirtschafteten Kuchen ein immer kleinerer Teil des Kuchens besteuert wird. Das ist unser zentrales Problem – Stichwort „weiße Einkünfte“. Ein anderes Problem ist: Welches Land bekommt welche Steuereinnahmen? Aber der entscheidende Punkt ist, dass, wenn wir in Deutschland, in der OECD- und in der EU nichts machen, ein immer kleinerer Teil des Kuchens besteuert wird. Und wer zahlt diese Steuern? Die lokalen, kleinen und mittleren Unternehmen, die nämlich diese internationalen Steuervermeidungspraktiken nicht nutzen können. Das will ich an drei kurzen Punkten aus dem Gesetzesentwurf diskutieren.

Wir haben gerade gehört, dass der deutsche Gesetzgeber jetzt – ganz böse – eigene deutsche Gesetze machen will, die im Widerspruch zu den DBAs stehen. Vielleicht sollte man sich mal überlegen, was „Doppelbesteuerungsabkommen“ heißt. Doppelbesteuerungsabkommen sind doch dafür da, dass keine doppelte Besteuerung vorgenommen wird. Das ist doch die Idee des Doppelbesteuerungsabkommens. Und jetzt gibt es Fälle, die das Bundesfinanzministerium dankenswerter Weise aufgegriffen hat, in denen ganz legal weder in Deutschland noch im Empfängerland Steuern bezahlt werden. Der Gesetzgeber hat ein Gesetz gemacht und der BFH sagt: Nein, das Gesetz muss aber so ausgelegt werden, dass weiterhin keine Steuern bezahlt werden – weder in Deutschland noch im Empfängerland. Und jetzt gibt es doch zwei klassische Möglichkeiten, wie darauf Finanzverwaltung und Gesetzgeber reagieren können.

Bisher macht das BMF einerseits einen Nichtanwendungserlass, zudem ein BMF-Schreiben, dass es doch so auszulegen ist, wie es ursprünglich in der Gesetzesbegründung drin steht, und darüber hinaus noch eine Reihe von weiteren Verordnungen.

Zurecht schreien die betroffenen Wirtschaftsverbände auf und sagen: So kann es ja wohl nicht sein, wir haben ein BFH-Urteil. Dann gibt es einen Nichtanwendungserlass, das heißt: „Der BFH ist uns egal.“ Dann gibt es noch ein BMF-Schreiben, Verordnungen, noch weitere Schreiben, keinerlei Rechtssicherheit und kein Mensch weiß, was eigentlich zu tun und zu lassen ist.

Jetzt macht das BMF dankenswerterweise ein neues Gesetz und sagt: So muss es gemacht werden. Im Klartext: Der Gesetzgeber sagt zum Steuerzahler: Du musst nach links gehen. Der BFH sagt, dass dies aus dem Gesetz nicht hervorgeht und es außerdem noch internationale Konflikte gibt. Der Steuerzahler kann nach links oder nach rechts gehen. Jetzt sagt das BMF im Gesetzesentwurf: Doch, du musst nach links gehen. Das ist doch kein richtiges Vorgehen. Wenn der BFH ein Gesetz nicht so auslegt, wie der Gesetzgeber es gerne hätte, dann muss der Gesetzgeber nachbessern.



Ich will einen zweiten Punkt nennen: Gewerbesteuer. Es gibt dazu bereits eine ganze Reihe von Aufsätzen, in denen überall drin steht: Der Gesetzgeber hat durch die jetzigen Gesetzesvorschläge im Ausland erwirtschaftetes Einkommen besteuert. Natürlich tut er das nicht, sondern das Außensteuergesetz – ein Notgesetz, ein Notbehelf, wie ich schon mehrfach hier vorgetragen habe – sagt: Du hast im Inland Erträge erwirtschaftet, weist sie aber formal im Ausland aus, so dass der Ausweis rückgängig gemacht und das Einkommen im Inland ausgewiesen wird. Und jetzt ist leider die geltende Rechtslage so, dass durch geschickte Strukturierung diese wieder zurück ins Inland zurückgeholt Erträge in Deutschland nicht der Gewerbesteuer unterliegen – zumindest könnte man die geltenden Gesetze so auslegen. Also sagt der Gesetzgeber zu Recht: Wir präzisieren das. Werden dadurch wirtschaftliche Erträge, die im Ausland erwirtschaftet werden, durch die Gewerbesteuer belastet? Nein. Im Inland erwirtschaftete Erträge, die formal juristisch im Ausland ausgewiesen werden, werden nun wieder zurück ins Inland geholt und hier besteuert.

Und ein letzter Punkt: Wir alle würden heute nicht zusammensitzen, wenn es keine länderweise veröffentlichten Steuerzahlungen gäbe. Denn dann würden wir darüber – Herr Pinkernell hat es dankenswerterweise sehr klar dargestellt – gar nichts wissen und natürlich haben wir alle das größte Interesse, dass wir zumindest grobe Zahlen über die tatsächlichen Steuerzahlungen der großen internationalen Konzerne haben – und zwar nicht nur die Finanzverwaltung, sondern die allgemeine Öffentlichkeit. Dazu kann ich später noch einmal etwas genauer Stellung nehmen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN ist Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank.

Meine Fragen gehen an Herrn Falk vom Hessischen Ministerium der Finanzen.

Wir haben schon etwas zur Bedeutung der Lizenzboxen als ein wesentliches Element der Steuergestaltung gehört. In dem Zusammenhang ist im laufenden Verfahren immer wieder darauf hingewiesen worden, dass die Einigung auf den sogenannten Nexus-Ansatz dies wirksam begrenzen würde.

Meine Frage an Herrn Falk in dem Zusammenhang ist die folgende: Die hessische Landesregierung hat an dem Thema gearbeitet und auch einen entsprechenden Vorschlag unterbreitet. Vor welchem Hintergrund haben Sie dies gemacht? Können Sie auch noch einmal sowohl den Umfang der Zahlungen im Rahmen von Lizenzzahlungen erläutern als auch eine Bewertung vornehmen, ob und in welcher Form der Nexus-Approach möglicherweise dann doch ein geeignetes oder nicht geeignetes Mittel ist, dagegen anzugehen?

Da Herr Spahn auch nochmal das Thema „hybride Gestaltung“ thematisiert hat, und ich weiß, dass Sie in Ihrer Stellungnahme dazu auch etwas gesagt haben, bitte ich Sie, auch noch hier ganz kurz zu dem Thema „hybride Gestaltung“ etwas zu sagen, denn es ist ein offensichtlich anderes, wesentliches Instrument, das heute genutzt wird, um Steuergestaltung zu betreiben. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Falk, bitte.

Sv **Torsten Falk** (Hessisches Ministerium der Finanzen): Vielen Dank Frau Vorsitzende. Vielen Dank Herr Abgeordneter für die Fragen.

Ich glaube, es ist offensichtlich, dass Lizenzzahlungen ein geeignetes Mittel sind, um Steuergestaltungen und -verlagerungen vorzunehmen. Als mobile Wirtschaftsgüter sind immaterielle Wirtschaftsgüter hierfür hervorragend geeignet und in Zeiten, in denen wir eine Niedrigzinsphase haben, sind andere Dinge, wie etwa Finanzierungsgestaltungen, weniger wirksam. Dass Lizenzboxen anderer Länder an sich ein Problem sind, zeigt sich, meines Erachtens, bereits darin, dass die Bundesregierung mit Unterstützung der Länder schon seit vielen Jahren versucht, gegen diese Systeme vorzugehen



und eine Rückführung zu erreichen. Und genauso vehement verteidigen die Staaten, die diese Patentboxen haben, diese Regelungen. Um einmal auf die Größenordnung einzugehen: Wir haben die Daten der Deutschen Bundesbank ausgewertet und da zeigt sich beispielsweise, dass die Gebühren für die Nutzung von geistigem Eigentum, die ins Ausland fließen, im Zeitraum von 2009 bis 2015 von 4,3 Milliarden Euro auf 8,1 Milliarden Euro angestiegen sind. Der Anstieg ist sicher deutlich größer als die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung. Der größte Teil dieser acht Milliarden Euro aus 2015 fließt mit fast einer Milliarde Euro in die Schweiz, ein Staat, in dem auch die Lizenzbox bzw. die IT-Box existieren.

Noch ein Blick auf die übrigen Schutzrechte, die über die reinen Patentzahlungen hinausgehen: Hier gibt es Zahlen aus 2009, die belegen, dass für diese sonstigen Schutzrechte wie Markenrechte usw. insgesamt 6,5 Milliarden Euro in das Ausland geflossen sind – davon alleine 1,2 Milliarden Euro in die Niederlande. Die Niederlande ist ein Staat, der die Lizenzbox mit als erstes eingeführt hat und hierfür eine Besteuerung von nur fünf Prozent vorsieht.

Angesichts dieser Ausgangszahlen und der Diskussionen kann man es schon als einen großen Erfolg der Bundesregierung werten, dass man auf internationaler Ebene überhaupt zu einer Einigung gekommen ist. Diese Bemerkung meine ich ehrlich! Aber es ist natürlich klar, dass ein solcher Kompromiss dann auch gewisse Schwachstellen hat. Die erste Schwachstelle ist aus meiner Sicht die lange Übergangsfrist, die für bestehenden Patentboxen gewährt wurde. Bestehende Patentboxen haben in der Großvaterregelung Bestandschutz bis zum 30. Juni 2021. Man kann insofern sagen, dass die Nexus-Einigung auch gewissermaßen ein Persilschein für die bestehenden Lizenzbox-Systeme in den nächsten Jahren ist.

Noch einmal zurück zu der Übergangsfrist – Beispiel Italien. Italien hat nach der Einigung auf den Nexus-Ansatz eine nationale Lizenzbox eingeführt und die Übergangsregelung bewusst ausgenutzt. Das heißt, in Italien werden auch nach der Nexus-Einigung bis 2021 Markenpatentzahlungen für Markenrechte oder Lizenzzahlungen für Markenrechte

begünstigt, obwohl der Nexus-Ansatz das an sich nicht vorsieht.

Das zweite Problem ist, dass die Niedrigbesteuerung an sich durch den Nexus-Ansatz nicht beseitigt wird. Das heißt, wenn sie auch bei Anwendung des Nexus-Ansatzes begünstigungsfähige Lizenzeinnahmen haben, können sie die mit Null besteuern, ohne dass sie gegen den Nexus-Ansatz verstößen.

Man kann das am Beispiel Irland feststellen, die 2015 eine Lizenzbox eingeführt haben. Bei Irland, die einen Regelsteuersatz von nur 12,5 Prozent bei der Körperschaftsteuer kennen, fragt man sich: Warum müssen die eigentlich noch irgendetwas zusätzlich begünstigen? Aber sie ermöglichen über ihre Patentbox eine Besteuerung mit nur 6,25 Prozent, also der Hälfte des Regelsteuersatzes.

Das dritte Problem ist die Komplexität des Nexus-Ansatzes. Sie müssen, um den begünstigungsfähigen Teil der Lizenzeinnahmen zu ermitteln, die eigenen Forschungsaufwendungen in dem jeweiligen Land isolieren, was ein sehr schwieriger Vorgang ist, insbesondere was die Zuordnung der Gemeinkosten oder der gemischten Kosten angeht. Es gibt auch immer noch Fragen, was eigentlich Lizenzeinnahmen sind. Es gibt Bestrebungen einiger Länder, beispielsweise aus jedem Verkaufserlös anteilig begünstigungsfähige Lizenzeinnahmen heraus zu isolieren und diese einer begünstigten Besteuerung zuzuführen. Wenn ich als deutscher Verwaltungsbeamter an den Nexus-Ansatz gehen würde und den überprüfen müsste, dann würde ich natürlich sagen: Ich gucke mir genau an, was da vorgesehen ist, und überprüfe, ob die Unternehmen das einhalten. Angesichts all dessen, was in Bezug auf Luxemburg bekannt wurde oder wenn ich mir die weise Entscheidung „Apple“ der Kommission angucke, wo Gewinne durch die irische Finanzverwaltung einem virtuellen Verwaltungssitz, also quasi dem Nirwana zugeordnet wurden, dann bin ich mir auch nicht so sicher, ob die ausländischen Finanzverwaltungen den Nexus-Ansatz korrekt und bis ins Letzte anwenden werden. Leider muss man solche Bedenken heute, meines Erachtens, haben.



Auf Grund dessen spricht aus hessischer Sicht sehr vieles dafür, dass man diesen internationalen Ansatz durch eine nationale Abzugsbeschränkung für Lizenzen ergänzen muss und dies insbesondere für die Übergangszeit. Nach unserer Sicht darf man nicht abwarten bis der Nexus-Ansatz mal funktioniert und dann sagen: Man braucht auf Grund der Erfahrung noch eine Lizenzbox. Umgekehrt! Wir brauchen bis zum Ende der Übergangsfrist, bis 2021, bis der Nexus-Ansatz wirklich wirkt, eine ergänzende Regelung. Und danach kann man fragen: Lässt der Nexus-Ansatz zu, dass man davon wieder ein wenig abgeht?

Unsere Idee, die wir entwickelt haben, ist – ausgehend von der Besteuerung im jeweiligen Empfängerland – ein Teilabzugsverbot für Lizenzzahlungen je nach Vorbelastung. Wenn ich also eine Null-Besteuerung in dem jeweiligen Empfängerland habe, dann wären 100 Prozent der Lizenzzahlungen nicht abzugsfähig. Wenn ich beispielsweise eine Besteuerung von 25 Prozent in dem jeweiligen Land hätte, dann wären sie voll abzugsfähig. Dazwischen gäbe es – je nach Vorbelastung – eine gewisse Staffelung.

In der deutschen Diskussion werden allein auf Grund des Begriffs „Schranke“, die „Lizenzschranke“ und die „Zinsschranke“ sehr oft miteinander gleichgestellt. Ich glaube, für eine Lizenzschranke müsste man hier aber deutliche Unterschiede machen, weil sich für Gestaltungen nur konzerninterne Lizenzzahlungen und keine Lizenzzahlungen an fremde Dritte eignen. Wenn ich eine Lizenz an Microsoft zahle, weil ich ein Windows-Programm nutzen will, dann entsteht daraus natürlich keine Gestaltungsmöglichkeit. Deswegen muss aus unserer Sicht eine Lizenzabzugsbeschränkung auf konzerninterne Transaktionen begrenzt sein.

Und noch ein letzter Hinweis: Die Begünstigungen nach dem Nexus-Ansatz setzen voraus, dass in dem entsprechenden Land tatsächlich Forschung und Entwicklung stattfinden. Dies kann nach unserer Auffassung schon dazu führen, dass Unternehmen darüber nachdenken, ihre Forschung und Entwicklung in ein entsprechendes Land zu verlagern, um dann später von der Nutzung dieser Patente oder Entwicklungen profitieren zu können. Deswegen

gibt es in dem hessischen Vorschlag auch die Idee, dies mit einer zusätzlichen Förderung von Forschung und Entwicklung zu verbinden – quasi das Prinzip aus der ursprünglichen Reform von 2008: auf der einen Seite das Besteuerungssubstrat sichern und auf der anderen Seite die Wettbewerbsfähigkeit stärken.

Noch eine kurze Bemerkung zu dem zweiten Bereich, der „hybriden Gestaltungen“: Hier kann ich mich in vielem dem anschließen, was Herr Spahn vorhin schon vorgetragen hat. Ich halte eine Lösung dieser Frage in diesem Gesetzgebungsverfahren noch für erforderlich, weil der Bereich des Sonderbetriebsvermögens augenfällig ist. Wir haben hier Gestaltungen in Deutschland, sie sind der Finanzverwaltung bekannt. Und letztendlich ist dieser Doppelabzug von Sonderbetriebsausgaben auch ein Problem, was gewisser Weise Deutschland verursacht, indem es mit seinen Sonderbetriebsregelungen eine Regelung hat, die international völlig unbekannt ist, die mit den Grundsätzen der internationalen Gewinnaufteilung eigentlich überhaupt nicht kompatibel ist. Und wenn wir quasi „Schuld“ an einer hybriden Gestaltung sind, dann sollten wir doch, nach meiner Auffassung, hier schnellstmöglich Abhilfe schaffen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Nächster Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich würde auch noch einmal auf die Frage zurückkommen, ob die länderbezogenen Berichte (Country-by-Country) dazu beitragen können, nicht gerechtfertigte Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen besser einzuschätzen und vielleicht sogar mit einer größeren Vorsicht zu versehen und sogar zu verhindern.

Ich würde gerne Herrn Hondius und Herrn Henn fragen, welche Hoffnungen und Gefahren sich mit einer öffentlichen Country-by-Country-Darstellung verbinden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Hondius, bitte.



Sv **Paul Hondius** (OECD): Vielen Dank Frau Vorsitzende und vielen Dank für die Einladung und die Frage.

Es wurde schon mehrfach von den Vorrednern gesagt: In der Tat, Country-by-Country-Reporting ist eine der vier Mindeststandards des BEPS-Projekts und im Rahmen der Umsetzung des BEPS-Projekts, die jetzt in voller Fahrt und unterwegs ist, haben sich alle 85 Länder, die sich am BEPS-Projekt beteiligen, dazu verpflichtet, diese Maßnahme umzusetzen. Es geht hier um ein globales Projekt von einer großen Tragweite: OECD-Länder, G 20-Länder, auch verschiedenste andere Schwellen- und Entwicklungsländer, die sich an diesem Projekt beteiligen.

Ganz wichtig ist es noch einmal kurz darauf zurückzukommen, dass sich das Country-by-Country-Reporting an eine 3-stufige Dokumentation angliedert. Die Maßnahme 13 hat die Stammdokumentation, die Angemessenheitsdokumentation und das Country-by-Country-Reporting. Und ich glaube, es ist ganz wichtig, sich vor Augen zu führen, dass nur dieses Gesamtbild einen kohärenten Überblick über das Transfer Pricing, die Verrechnungspreisstruktur internationaler Unternehmen, erlaubt und dass das Country-by-Country-Reporting dazu gehört.

Nur kurz über den Prozess, über das BEPS-Projekt und wie sich die heutige Fassung des Country-by-Country-Reporting eingefunden hat: Ich glaube, es ist richtig zu sagen, dass sich das Country-by-Country Reporting, wie es jetzt im BEPS-Paket vorhanden ist, in einen längeren Weg von Transparenzinitiativen eingliedert, der mit dem automatischen Informationsaustausch zu Finanzkonten gestartet worden ist. Eine ganz wichtige Prämisse für den Kompromiss, worin sich – Herr Henn hat das schon gesagt – sowohl EU-Staaten, G 20-Staaten, die USA als auch die Schwellen- und Entwicklungsländer finden, ist, dass dieser Austausch auf Grundlage internationaler Verträge stattfinden wird, insbesondere das multilaterale Amtshilfeübereinkommen, aber auch Doppelbesteuerungsverträge oder sonstige Abkommen über den Informationsaustausch.

Sie hatten die Frage gestellt, was mit dem öffentlichen Country-by-Country-Reporting wäre und wie sich das einfügt. Ich glaube, es ist richtig zu sagen, dass sich dieser Kompromiss im Rahmen des BEPS-Projektes zwischen den verschiedenen Ländern – wie gesagt, 85 insgesamt – nur dadurch abgezeichnet hat, dass sich dieses Country-by-Country-Reporting in das international existierende Vertragswerk eingliedert.

Ich will vier Punkte nennen, die aus meiner Sicht Grund dafür sind, zum jetzigen Zeitpunkt nicht zu einem öffentlichen Country-by-Country-Reporting zu kommen.

Zu allererst gibt es ganz sicher ein Risiko der Doppelbesteuerung. Wenn wir uns kurz vorstellen, Deutschland würde ein öffentliches Country-by-Country-Reporting machen und die Daten international tätiger Unternehmen und deutscher Konzerne würden im Internet verfügbar sein, dann ist relativ klar, dass sie keinerlei Garantie haben, dass ausländische Staaten auf Grundlage dieser Berichterstattung nicht zu einer Besteuerung kommen. Dies ist nicht weiter vertraglich geschützt und letztendlich sind ausländische Steuerverwaltungen in ihrer Entscheidung frei, ob sie da zu einer Anpassung der Steuerlast kommen. Es kann natürlich sein, dass das in Bezug auf ein Land geschieht, mit dem Deutschland kein Doppelbesteuerungsabkommen, keine weiteren Regelungen und auch keine Schlichtungsverfahren vorgesehen hat. Da ist man als Konzern in einer gewissen Art und Weise ausgeliefert. Eine reelle Doppelbesteuerung kann ganz oft die Folge sein.

Der zweite Punkt, der hier vorzubringen ist, ist die Tatsache, dass in bestimmten Fällen das Country-by-Country-Reporting durchaus – ich will nicht sagen Geschäftsgeheimnisse – aber doch kommerziell empfindliche Daten enthalten kann. Das klassische Beispiel ist hier immer ein großes Infrastrukturprojekt in einem anderen Land, unter Umständen eine Betriebsstätte. Es ist leicht sich vorzustellen, dass wenn man diese Daten öffentlich machen würde, dies durchaus auch für Konkurrenten sehr interessante Informationen sind und es dadurch durchaus zu Problemen kommen kann,





auch im Rahmen von Wettbewerbspositionen und dergleichen.

Zum dritten Punkt, der, so glaube ich, auch ein wichtiger Punkt ist: Im Rahmen des öffentlichen Country-by-Country-Reporting gäbe es ein gewisses Risiko, dass man eine falsch verstandene Transparenz kreieren könnte. Wie ich ja eingangs schon gesagt habe: Maßnahme 13 hat drei Elemente: Stammdokumentation, Angemessenheitsdokumentation und Country-by-Country Report. Und nur diese drei zusammen ergeben die vollständige Übersicht über die Verrechnungspreise des Unternehmens. Wenn man jetzt sagt: Wir schicken nur den Country-by-Country Report in die Öffentlichkeit und jeder ist frei – egal ob Steuerverwaltung, andere Wirtschaftsteilnehmer, die breite Öffentlichkeit – hier zu Schlüssen zu kommen, ohne dass man weitere Informationen hat, dann ist das, glaube ich, gerade das, was wir mit Maßnahme 13 nicht sagen wollen. Es ist auch in dem internationalen Kompromiss zu Country-by-Country-Reporting ganz klar, dass es nur eine erste Orientierung sein soll, dass es keine Grundlage für die Anpassung der Besteuerungsbasis sein soll, und dass es keine Veranlassung sein soll, um die Verrechnungspreise neu zu berechnen, sondern lediglich eine Erstinformation über die Tätigkeiten des Unternehmens und die Verrechnungspreislage.

Dann zu guter Letzt der vierte Punkt: Es geht damit durchaus – es wurde schon von Vorrednern angesprochen – ein gewisses Risiko einher, dass der internationale Kompromiss durch die Einführung eines öffentlichen Country-by-Country-Reporting wieder ins Wanken gerät. Es gibt hier verschiedene Interessen. Gewisse Länder wollen sehr gerne umfassende Informationen über internationale Konzerne erhalten. Dann gibt es andere Länder, die da zögerlicher sind und diese Informationen im Interesse der eigenen Wirtschaft nicht so gerne bereitstellen würden. Und was wir jetzt haben, ist ein sorgfältig ausgearbeiteter Kompromiss im Rahmen der internationalen Abkommen, nach denen es gewisse Schlichtungsmöglichkeiten und auch eine ganz klare Begrenzung in Bezug auf die Brauchbarkeit und die zugelassene Nutzung dieses Country-by-Country Report gibt. Hinzu kommt auch die Vertraulichkeit, die nur die Nutzung zwischen Steuerbehörden vorsieht.

Das ist der internationale Kompromiss. Man könnte auch sagen: Wenn es jetzt eine einseitige Offenlegungspflicht geben würde, kommt dieser Kompromiss schon alleine dadurch ins Wanken, dass dies dem Prinzip des internationalen Global-Netzwerkes eines automatischen Informationsaustausches entgegensteht. Auf der einen Seite würde ich in dem Fall Deutschlands sagen: Wir wollen gerne von den verschiedenen Konzernen in der ganzen Welt diese Berichte im Rahmen eines automatischen Informationsaustauschs bekommen. Auf der anderen Seite aber verlangen wir von unseren Unternehmen in Deutschland, dass es offengelegt wird. Es geht logischerweise schwerlich zusammen, dass auf der einen Seite verlangt wird, dass etwas ausgetauscht und mit Vertraulichkeitsregelungen versehen wird, während auf der anderen Seite dann einseitig offengelegt wird.

Ganz kurz zum Schluss zur Zukunft: Im Rahmen der BEPS-Maßnahme 13 sind verschiedene Maßnahmen vorgesehen, um zukünftig zu schauen, ob das Country-by-Country Reporting, wie es jetzt mit der 3-stufigen Struktur und mit dem automatischen Informationsaustausch vorgesehen ist, richtig funktioniert. Es gibt wie gesagt 85 Staaten, die sich verpflichtet haben. Es gibt fast 50 Länder, die die völkerrechtliche Vereinbarung schon unterzeichnet haben. Es gibt zum Beispiel auch die USA, die ihre CBC-Regulations schon erlassen haben. Die Umsetzung ist also in vollem Gange. Jetzt ist für uns die Zeit gekommen zu schauen: Funktioniert diese Herangehensweise mit dem automatischen Informationsaustausch, mit diesem globalen Netzwerk? Funktioniert das inhaltlich, was sich die Steuerverwaltungen davon erhoffen?

Bei der Evaluation sind zwei Maßnahmen vorgesehen, und zwar zum einen eine Maßnahme zur effektiven Umsetzung: Es wird einen Peer-Review-Prozess auf Ebene des Global Forms geben – ganz ähnlich zum Informationsaustausch in Steuer-sachen, wie wir das schon kennen. Wir schauen, ob auch alle Länder, die sich verpflichtet haben, tatsächlich effektiv umsetzen. Zum anderen ist schon jetzt in Action 13 vorgesehen, dass es 2020 eine Maßnahme geben wird, sich das Ganze nochmal anzuschauen und zu analysieren, ob es funktioniert. Und in 2020 ist dann sicherlich wieder ein Zeitpunkt, an dem man nachdenken kann, was



angepasst werden kann. Und wenn Anpassungsbedarf besteht, dann ist dies sicherlich der richtige Zeitpunkt, das dann genauer zu überlegen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Darf ich nochmal um etwas knappere Antworten bitten? Das ist sehr kompliziert, aber deshalb möchte ich möglichst viele Fragen ermöglichen. Da haben wir vielleicht alle am Ende mehr davon.

Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung – WEED e. V.): Mein Verständnis ist es auch, dass dieser Country-by-Country Report erst einmal eine Indikatorwirkung hat und die Steuerverwaltungen – soweit ich das verstehe – aus dem Ausland erst dann anfordern können, dass sie mehr Informationen aus den anderen Master und Local File-Daten bräuchten, wobei ich nicht ganz sicher bin, wie gut die Weitergabe der anderen Daten im Gesetz geregelt ist. Das können wir vielleicht auch nochmal diskutieren.

Es wird immer wieder aus der Sicht der Unternehmen die Gefahr angesprochen, dass eine Doppelbesteuerung stattfindet. Da frage ich mich schon, warum man vor dem Hintergrund der aktuellen Situation, in der ja diese Probleme auch auftreten und Doppelbesteuerung beklagt wird, immer glaubt, dass es nur schlechter werden wird. Ich denke, dass eine objektive Basis, die bekannt ist, auch helfen könnte, zwischen den Steuerverwaltungen bessere Vereinbarungen zu treffen. Denn eine Steuerverwaltung hat vielleicht keine andere Wahl als keine Rücksicht auf eine mögliche Doppelbesteuerung zu nehmen, wenn man nicht genau weiß, was die Fakten sind. Daher denke ich, dass ein Country-by-Country-Reporting auch hilfreich sein könnte, in dieser Frage bessere Ergebnisse zu erzielen. Umso mehr wäre das dann auch der Fall, wenn die Daten öffentlich wären, weil dann die Öffentlichkeit und die Steuerverwaltung zusammen nichts anderes tun könnten, als ein und dieselben Daten zur Grundlage ihrer Entscheidung zu nehmen. Und ich denke, dass Öffentlichkeit vor diesem Hintergrund auch für die Steuerverwaltung besser wäre – abgesehen von dem Vorteil, den ich auch

schon erwähnt habe, dass man sich den Austausch an sich ersparen könnte, wenn man damit die Weiterleitung an die Behörden in allen Staaten sicherstellt.

Was nochmal den Punkt angeht, der von Herrn Pinkernell angesprochen wurde, nämlich inwieweit das eigentlich Daten sind, die überhaupt nicht für den aktuellen Ansatz passend sind: Ich würde ein Stückweit schon zustimmen, dass der Country-by-Country Report auch in der Idee von Herrn Murphy, der ihn entwickelt hat, immer Teil einer langfristig zu erzielenden Formelaufteilung war – also unitary taxation, Gesamtkonzernsteuer, ist das erklärte Ziel. Dieses unterstützen wir als WEED auf jeden Fall. Insofern sehe ich das als einen Schritt in dieser großen Bewegung, der ein Stück weit weg vom Fremdvergleichsgrundsatz ist, was aber eine Tendenz des BEPS-Projekts insgesamt ist. Es tauchen viele Zweifel am Fremdvergleich auf. Am Ende wird zwar doch am Ansatz festgehalten, aber man sieht ja in vielen Punkten (stärkere Gewinnaufteilung, Profit Split), dass über andere Ansätze nachgedacht wird. Insofern glaube ich, ist das ein Schritt auf diesem etwas langen mühsamen Weg zu einer Umstellung des Steuersystems, die wir als solche dann begrüßen.

Abschließend nochmal zur Frage, warum die Daten jetzt komplett öffentlich sein sollen: Wir denken, dass die Öffentlichkeit dann besser arbeiten kann. Es gibt Ansätze, wo solche Informationen öffentlich sind, wie zum Beispiel im Rohstoffbereich. Die Extractive Industries Transparency Initiative hat in ihren Auswertungen zu den Zahlen der Unternehmen immer festgehalten, dass die Öffentlichkeit ausgerüstet ist, mit diesen Daten Probleme mit aufzudecken. Und wir sehen nicht, warum das im übrigen Bereich der Unternehmen anders sein sollte. Die ungerechtfertigten Befürchtungen, die immer wieder geäußert werden, nämlich, dass die Öffentlichkeit die Daten dann nur missbraucht, weise ich natürlich zurück. Ich würde sagen, dass sie mit Daten auch sorgsam umgehen kann. Man sollte überlegen, welche Fälle wirklich aus unserer Sicht relevant und missbräuchlich sind, um dann an in die Öffentlichkeit zu gehen. Dass wir dann auch irren könnten und manchmal Fälle aufgreifen, die nicht unbedingt einen Skandal darstellen, gehört zum öffentlichen Diskurs, und das muss



eine Öffentlichkeit auch aushalten. Ich würde es aber erst einmal darauf ankommen lassen, wie das dann wirklich funktioniert. Dankeschön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende.

Meine erste Frage geht an Herrn Prof. Förster. Wir haben es hier nicht nur – das ist schon deutlich geworden – mit dem BEPS-Umsetzungsgesetz zu tun, sondern auch mit anderen Dingen. Im Gesetzesentwurf steht so schön drin, dass es an aktuelle Entwicklungen angepasst werden soll. Man kann das auch Nichtanwendungsgesetz nennen. Herr Jarass hält das für legitim, wie ich wahrgenommen habe. Herr Förster, vielleicht können Sie den § 50d EStG, § 7 Gewerbesteuerergesetz und § 1a EStG nochmal steuersystematisch einordnen?

Und die zweite Frage würde an Herrn Dr. Schnitger gehen. Herr Schnitger, der Bundessrat hat auch noch Ideen entwickelt, um das noch ein bisschen zu verfeinern und zu ergänzen. Vielleicht können Sie zum § 4i EStG und zum § 49 EStG etwas sagen und vielleicht noch zu anderen Dingen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Förster, bitte.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Vielen Dank Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete, es ist tatsächlich eben angeklungen – und das wird auch in der Gesetzgebung dieses Gesetzesentwurfes deutlich –, dass in vielen Fällen bei den Teilen, die sich nicht mit der Umsetzung des BEPS-Projektes beschäftigen, sondern die hinten angehängt werden oder werden sollen, im Grunde genommen BFH-Entscheidungen revidiert werden sollen. Selbstverständlich ist es das Recht des Gesetzgebers, Entscheidungen der Judikative pro futuro in der Gesetzeslage zu verändern und die Frage ist, ob das sinnvoll ist.

Wenn wir auf den § 50d Abs. 9 EStG schauen, dann haben wir da eine Switch-Over-Klausel, wonach die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgehene Freistellungsmethode für die ausländischen Einkünfte gegen die Anrechnungsmethode in Zukunft ersetzt wird, soweit im Ausland nicht besteuert wird oder mit einem reduzierten Steuersatz nach Doppelbesteuerungsabkommen versteuert wird. Der BFH hatte das so gesehen, dass er gesagt hat: Da steht: „wenn“ im Gesetz, also „wenn“ besteuert wird – aber auch nur in einem ganz kleinen Satz – dann ist diese Switch-Over-Regelung nicht mehr zuträglich. Man kann die geplante Änderung so machen. Aber das Problem ist natürlich, dass wir uns damit den Vereinfachungseffekt der Freistellungsmethode, den diese Methode ja hat – wir brauchen nämlich nicht mehr im Ausland zu schauen, wie dort genau besteuert worden ist –, schenken, weil wir nun im Ausland schauen müssen und im Extremfall – Herr Welling hat das ja vorhin deutlich gemacht – alle einzelnen Erträge atomisieren müssen und dem nachgehen müssen, ob diese einzelnen Erträge im Ausland besteuert worden sind oder nicht. Denn wenn die Erträge nicht oder nicht ausreichend besteuert worden sind, müssen wir in Deutschland die Anrechnungsmethode anwenden. Das heißt, wir geben einen großen Vereinfachungseffekt für diese Regelung auf, um dann in Deutschland in Einzelfällen nachzubesteuern. Ich gebe zu Bedenken, ob man das wirklich will.

Dann zu § 1 Abs. 1 Satz 5 Außensteuergesetz: Auch das ist ein Nichtanwendungsgesetz zur BFH-Rechtsprechung. Der Bundesfinanzhof hatte in zwei Urteilen entschieden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz, so wie er sich in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen findet und auch im OECD-Musterabkommen verankert ist, aus dem jeweiligen Abkommenszusammenhang heraus auszulegen ist. Und das, meine ich, ist ein großes Asset, weil dann nämlich die Entscheidungsharmonie zwischen dem, was im Ausland, in einem anderen Vertragsstaat, passiert und dem, was bei uns passiert, sichergestellt wird. Wenn wir jetzt mit § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG eine Regelung einführen, wonach der Fremdvergleichsgrundsatz in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nach den Regelungen des deutschen Außensteuergesetzes auszulegen ist, dann wird diese Entscheidungsharmonie möglicherweise zerstört. Denn wir haben



im Außensteuergesetz auch Regelungen, die deutsche Besonderheiten sind – zum Beispiel die „Hellerklausel“ in § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG, wonach alle Vertragsparteien über alle Umstände einer Vertragsbeziehung Bescheid wissen. Jeder von uns, der schon einmal Möbel gekauft hat, weiß, dass man nicht die Preise überall auf dem gesamten Markt überschaut. Das ist einfach keine realistische Annahme, und das wird dazu führen, dass in Deutschland möglicherweise ein Preis als angemessen anzusehen ist, der im Ausland so nicht nachvollzogen wird, und dass das also direkt in eine Doppelbesteuerung führen wird. Es sei denn, es gäbe im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Schiedsverfahren, die aber in vielen Fällen so nicht existieren, dass sie mit einem verbindlichen Ergebnis enden müssen und die außerdem aufwendig und teuer sind.

Dann zu den gewerbsteuerlichen Regelungen: § 7 Satz 7 GewStG: Der Hinzurechnungsbetrag soll in Zukunft als in einer deutschen Betriebsstätte angefallen gelten. Das Gleiche gilt für passive Auslandseinkünfte einer ausländischen Betriebsstätte. Dazu ist eigentlich schon das Nötige gesagt worden. Das ist ein klarer Verstoß gegen das Territorialitätsprinzip, was wir bei der Gewerbesteuer haben. Im Ausland erwirtschaftete Erträge werden hier in Deutschland der Gewerbesteuer unterworfen. Das ist bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer – auf die bezieht sich ja bisher das Außensteuergesetz – natürlich völlig systemgerecht, weil diese beiden Steuern für in Deutschland ansässige Steuerpflichtige auf dem Welteinkommensprinzip aufbauen. In der Gewerbesteuer bauen wir aber auf dem Territorialitätsprinzip auf, das ein anderes Prinzip ist. Da ist der Zugriff auf ausländische Betriebsstättenergebnisse fehlerhaft.

Wenn man mit dieser Regelung ernst machen würde, dann stellt sich natürlich auch eine Anschlussfrage. Im Bereich der Einkommens- und Körperschaftsteuer versuchen wir, die Doppelbesteuerung, die dann droht, wenn wir auf ausländisches Steuersubstrat zugreifen, zu vermeiden, indem die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet wird. Dann würde sich natürlich die Frage stellen: Bedarf es dann nicht auch der Anrechnungsregeln auf die Gewerbesteuer, wenn wir denn der Gewerbesteuer auch Erträge zugrunde legen,

die im Ausland erzielt und dort auch versteuert worden sind? Ich meine, das ist der Fall, nur sehe ich sie im Gesetzentwurf nicht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Schnitger, bitte.

Sv **Dr. Arne Schnitger** (PricewaterhouseCoopers AG): Vielen Dank. Ich darf mich zunächst auch bedanken, hier heute anwesend zu sein und meine Gedanken vorzutragen.

Die Fragen bei mir ranken sich insbesondere um den § 4i EStG. Beim § 4i EStG haben wir heute schon einiges zur Notwendigkeit der Umsetzung gehört, und ich glaube, die Frage, die sich nun stellt, ist zunächst, welche Probleme so ein § 4i EStG, vor allem ein vorgezogener § 4i EStG, nach sich ziehen kann. Zunächst möchte ich mal daran erinnern, dass der § 4i EStG einfach nur ein Anhang des deutschen Rechts ist, der die Zuordnung der Aufwendungen entsprechend des Veranlassungszusammenhangs vollzieht. Das heißt, wenn ich Aufwendungen habe, die mit inländischen Einkunftsquellen im Zusammenhang stehen, werden nach allgemeinen Grundsätzen die Einkünfte entsprechend vermindert. Es geht also um solche Fälle, in denen ein Ausländer im Inland Vermögensgegenstände über eine Personengesellschaft erwirbt und Aufwendungen im Ausland dafür trägt und nachweisbar diese Aufwendungen auch für den Erwerb einer inländischen Einkunftsquelle anfallen. Wie gesagt: Das ist zunächst im Veranlassungszusammenhang begründet, und das ist wichtig zu verstehen, weil ich glaube, es gibt dort ein Problem, wo man, meines Erachtens, nochmal nachdenken müsste.

Die Frage ist nämlich: Wenn ich das jetzt einschränke, ist das unionsrechtskonform? Ich hatte auch in meiner Stellungnahme darauf hingewiesen, dass es dort einen Fall gibt, der, meines Erachtens, nochmal zu prüfen wäre: Rechtssache Philips Electronics. Da ging es um einen vergleichbaren Fall, nämlich um die Verluste im Inland und inwieweit ein ausländischer Mitgliedstaat Verluste im Inland einschränken kann, wenn die im Ausland nochmals berücksichtigt werden. Und ich vermisse da so ein wenig die Erwägungen, warum



so eine Regelung EU-rechtskonform ist und möchte nur darauf hinweisen, dass wir eine vergleichbare Problematik schon vor fünf Jahren zur Einführung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG hatten. Da gab es diese Diskussion bereits im Gesetzgebungsverfahren, wo auch eine Zwischenfassung (BT-Drs. 17/11180), also ein EU-Test, aufgenommen wurde. Das fehlt mir hier. Ich glaube, man müsste darüber nochmal grundsätzlich nachdenken, wie man mit diesem Problem umgeht, bevor man vorschnell etwas umsetzt, was dann EU-rechtlichen Vorgaben nicht Stand hält. Wir wollen ja eine Regelung haben, die dann auch durchsetzbar und durchführbar ist.

Und dazu möchte ich nur noch sagen: Es gibt, meines Erachtens, auch eine ganze Reihe weiterer technischer Fragen, die durchaus schwierig in der Durchführung sind. Es gibt auch Abstimmungsfragen zu anderen Regelungen wie § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG sowie die Frage zur Beweislast. Die wichtige Frage ist für einen Steuerpflichtigen: Wer trägt die Beweislast von doppelten Aufwendungen? Dazu fehlen mir grundsätzliche Überlegungen. Deswegen stellt sich die Frage, ob man so etwas vorschnell umsetzen will. Von Herrn Falk ist die Frage richtigerweise angesprochen worden. Ich würde denken, man ist gut darin beraten, die Arbeiten, die laufen, abzuwarten und dann – sozusagen mit ruhiger Hand – ein Gesetz zu machen, was zielgenau wirkt und auch hält. Das also zum § 4i EStG.

Ganz kurz zum § 49i EStG: Worum geht es dort? Es geht dort um eine Regelung zur Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für solche Fälle, wo Grundvermögen nicht direkt verkauft wird, sondern Anteile einer ausländischen Gesellschaft. Wir stellen uns eine holländische Kapitalgesellschaft mit inländischem Grundvermögen vor. Wenn das Grundvermögen verkauft wird, ist das im Inland steuerpflichtig. Wenn die Anteile an der holländischen Gesellschaft verkauft werden, die im Ausland ist, unterliegt das grundsätzlich nicht der Steuerpflicht. Und jetzt gibt es einen Vorschlag, der unterbreitet wurde, um Lücken an der Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht zu schließen. Wenn ich mehr als 50 Prozent des Vermögens im inländischen Grundbesitz habe, dann führt auch der Verkauf dieser Anteile im Inland zu beschränkter Steuerpflicht. Und ich möchte nur drauf hinweisen, welche Konsequenzen das haben kann.

Stellen wir uns einen Fall mit einer derartigen Gesellschaft vor, die im Inland ein Grundstück hat, das 60 Prozent des Vermögens ausmacht. Daneben hält sie ein weiteres Grundstück in Holland, das 40 Prozent des Vermögens ausmacht. Und jetzt werden die Anteile verkauft, wobei wir mal das DBA für eine Sekunde außen vor lassen. Im Grundsatz ist es jetzt so, dass eine Besteuerung für das inländische Grundstück greift, ebenso aber auch für das im Ausland in Holland gelegene Grundstück. Und ich glaube, das ist etwas, was man sich vor Augen führen muss. Bis dato besteuern wir Ausländer nur mit inländischen Einkunftsquellen. Das wäre eine grundsätzliche Abkehr von der deutschen Lesart, dass wir auch Ausländer mit ausländischen Einkunftsquellen besteuern würden. Das kann man machen, wenn man möchte, man muss sich nur der Konsequenzen bewusst sein und deswegen will ich nur darauf hinweisen, dass diese Regelung weite Folgen haben kann, vor allem wenn man sich vor Augen führt, dass also nicht nur unmittelbare Anteilseignerbewegungen, sondern auch mittelbare Anteilseignerbewegungen darunter fallen. Das heißt, zukünftig müsste man überall (auch in Konzernfällen, wenn es dort mehrere Beteiligungsstrukturen gibt) genau überwachen, was auf jeder Ebene passiert. Da sehe ich erhebliche Probleme.

Ein letzter Satz zur Frage der Durchsetzung: Wir besteuern an dieser Stelle Ausländer vor allem bei mittelbaren Anteilsbewegungen. Die Frage, die ich mir auch stelle: Wie wird eine derartige Steuer dann erhoben? Wir müssen auch immer sicherstellen, dass eine Steuer auch festgesetzt und erhoben werden kann. Das sind ausländische Vorgänge, die dort vonstattengehen, möglicherweise auch bei Gestaltungen, in denen Kapitalanleger über Personengesellschaften in hoher Anzahl beteiligt sind. Die müssten dann im Inland Steuererklärungen abgeben. Ich habe große Fragen, wie ein derartiger Steuervollzug eigentlich möglich sein soll. Mir liegt hier ein Wort auf der Zunge, das heißt: „strukturelles Vollzugsdefizit“. Ich glaube, auch da müsste man nochmal in Ruhe darüber nachdenken, ob das wirklich so gewollt ist und ob man eine derartige Regelung haben möchte oder ob man die Regelung nicht in irgendeiner Form technisch eingrenzt. Vielen Dank.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Dr. Middelberg.

Abg. **Dr. Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Eben ist schon das Stichwort Lizenzschranke angesprochen worden. Hier liegt uns auch ein Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vor, den wir mit beraten. Herr Falk vom Hessischen Finanzministerium hat dazu eben auch schon Ausführungen gemacht. Ich würde gerne Herrn Dr. Pinkernell und Herrn Thumbs um Ihre Einschätzung zu dieser Fragestellung bitten. Ist das sinnvoll, eine solche Lizenzschranke ähnlich der Zinsschranke jetzt auch für eine Übergangsfrist – bis wir eine Regelung zum Thema Patent- und Lizenzboxen haben – einzuführen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Gocke Schaumburg): Ich hatte das gelesen. Der Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist ein bisschen unkonkret gewesen, dort war ja nur der Wunsch nach einer Regelung analog zur Zinsschranke drin, ohne das näher festzulegen. Jetzt haben wir aber über den Vorschlag aus Hessen ein bisschen mehr erfahren. Darin gibt es schon eine Reihe von wichtigen Punkten. Die Idee von Hessen wäre im Grunde, die Lizenzfrage im Konzern reifen zu lassen. Damit schaffe ich natürlich ein Sonderrecht für verbundene Unternehmen. Bisher war die Idee, dass wir die Unternehmen als Steuersubjekte einzeln besteuern – jedenfalls im grenzüberschreitenden Sachverhalt. Die Konzernangehörigkeit wird nur dort aufgegriffen, wo vielleicht ein unangemessener Verrechnungspreis gebildet wird. Den korrigieren wir dann aber. Der hessische Vorschlag würde im Grunde eine neue Besteuerungswelt für diese Konzerne schaffen. Diese sehen wir jetzt nicht mehr als einzelne Unternehmen, sondern wir stellen sie unter eine Art Generalverdacht. Sie werden erst einmal schlechter behandelt als eigenständige Unternehmen. Da ist die Frage der Gleichbehandlung berührt. Ist so etwas gerechtfertigt? Kann der Gesetzgeber sagen, dass das Missbrauchsrisiko im gebundenen Unternehmen so groß ist, dass ich das alleine mit dem Verrechnungspreis nicht

hinbekomme? Ich brauche auch noch ein Sonderrecht. Das ist ein ähnliches Thema wie bei der Zinsschranke.

Ein zweiter Gesichtspunkt ist folgender: Das BEPS-Projekt will ja dort besteuern, wo die wirtschaftliche Aktivität ist. Dazu muss man sagen: Soll nicht der Staat, wo die Forschungs- und Entwicklungsarbeit getätigt worden ist und nun dieses immaterielle Wirtschaftsgut liegt, auch ungeschmälert die Einkünfte haben, ohne dass die Quellenstaaten darauf zugreifen – sei es durch eine Quellensteuer oder wenn sie es mittelbar versuchen, durch Betriebsausgabenabzüge im Konzern sich dort einen Teil dieses Steuersubstrats zu sichern? Das sieht für mich ein bisschen wie ein Landraub aus, weil die Aufwendungen ja in dem anderen Staat abziehbar gewesen sind. Das ist das, was mir zu dem Punkt einfällt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Thumbs, bitte.

Sv **Werner Thumbs** (Boehringer Ingelheim): Vielen Dank. Wenn Sie wirklich eine ganz kurze Antwort auf die Frage haben wollen, dann lautet sie: nein. Die Frage war, ob wir das nun wirklich brauchen oder nicht. Das erste Problem – ich muss wieder ein Unternehmensbeispiel wählen – ist, dass wir etwa zweimal so viele Lizenzzahlungen aus dem Konzern ins Inland bekommen, wie das andersherum der Fall ist. So eine Regelung lädt die anderen Länder dazu ein, genau das Gleiche zu machen. Was ist das Problem mit Quellensteuerregelungen, das unheimlich gerne vergessen wird? Es gibt immer irgendwelche Anrechnungsüberhänge, es gibt irgendwelche Regelungen, nach denen wir das nicht bekommen.

Wir haben heute schon öfter davon gesprochen, was mit der Ausübung von Besteuerungsrechten in anderen Ländern ist. Eine Anmerkung hier speziell, die aber immer gilt: Was heißt denn „zutreffende Besteuerung in einem anderen Land“? Was ist denn, wenn dort z. B. operativ erworbene oder erlittene Verlustvorträge vorhanden sind, die verrechnet werden? Das heißt, am Ende haben sie eine Steuer von null, und sie besteuern dann im Inland vielleicht noch einmal durch hinzurechnen.



Am Ende gibt es immer wieder dieselben drei Dinge: Doppelbesteuerung, Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerung. Das kann nicht das Ziel sein. Wir haben immer irgendwelche Sonderfälle im Auge, irgendwelche Fälle, die tatsächlich schief gelaufen sind. Wir vergessen, dass 90 Prozent der Fälle anständige deutsche Unternehmen sind. Sie können sich fragen, ob ich unseres dazu zähle oder nicht. Die erwischen sie auch, mit so einer Lizenzregelung nicht. Weil Sie, Herr Falk, vorhin etwas zu der Ausweitung des Lizenzbegriffes gesagt haben: Bei einer Patentbox ausweiten, was alles in die Lizenz hineinfällt – mir ist ehrlich gesagt eingefallen, was die deutschen Finanzbehörden in einer Tour bei der Gewerbesteuer tun. Sie rechnen alles, was sie nur irgendwo können, in die Hinzurechnungsbesteuerung rein. Was wird hier passieren? Das Ausland wird sagen, dass sie von dieser und jener Sache den Ertrag wollen. Das Inland wird genau das Gleiche tun. Aufwendungen, werden Sie anderen sagen, kann Deutschland gerne tragen. Deutschland wird das genau andersherum tun. Wenn das das Ziel ist, dann bin ich wieder bei dem, was ich vorhin schon gesagt habe. Die Unternehmen werden nur die Chance haben, von vornherein ganz klar festzulegen, wo die entsprechende Entwicklung passiert. Sie werden die Entwicklung dann auch dort belassen. Dann bekommt Deutschland auch nicht mehr vom Kuchen Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Mir liegt es auf der Zunge, zu sagen, dass, wenn man sich die Steuerquoten der internationalen Konzerne anschaut, es mit der Doppelbesteuerung dreifach nicht so weit her ist. Aber ich habe eine andere Frage an Herrn Eigenthaler: Ich weiß, dass Sie sich sehr viele Gedanken über die Frage gemacht haben, ob diese dreiteilige Verrechnungspreisdokumentation, die jetzt vorgesehen ist, dazu führen kann, diese Angemessenheit der konzerninternen Verrechnungspreise gut zu dokumentieren.

Dann möchte ich Herrn Spahn noch etwas fragen – ein bisschen auch mit Blick auf die Bemerkungen, die der Kollege von PricewaterhouseCoopers

gemacht hat. Er hat ja gesagt, dass er möglicherweise Probleme mit dem § 4i EStG sieht. Glauben Sie, dass § 4i EStG uns nicht doch ein gutes Stück weiterhelfen könnte, um Mitunternehmenschaften im Ausland und doppelte Betriebsausgabenabzüge – also double-dip-Gestaltungen – zu vermeiden? Jetzt prasseln dort zwei Dinge aufeinander. Ich bin mir nicht ganz sicher, ob PricewaterhouseCoopers schon jemals so eine Gestaltung organisiert hat. Das schließen wir hier jetzt einmal am Tisch aus. Insofern muss man die Bemerkung auch einsortieren. Ich würde das aber gerne noch einmal aus Ihrer Sicht des Fiskus beleuchtet haben.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Frau Vorsitzende, vielen Dank. Auch Ihnen, Herr Abg. Binding, vielen Dank für die Frage. Ich möchte vielleicht an das anknüpfen, was Herr Prof. Dr. Jarass vorhin gesagt hatte, warum wir eigentlich heute hier sitzen. Ich möchte das noch ein bisschen verfeinern. Vor fünf Jahren wäre eine Befassung über diesen Gesetzentwurf, über diese Verrechnungspreisdokumentation und auch über Country-by-Country-Reporting so nicht möglich gewesen. Wir waren in einer Welt der Bankgeheimnisse, der Abschottung und eines Steuerwettbewerbs zwischen vielen Staaten. Weil Journalistennetzwerke, das investigative Netzwerk, auch über viele Leaks, dafür gesorgt haben, dass politischer Druck aufgebaut wird – im Übrigen auch auf den EU-Kommissionspräsidenten, der ja lange Sündenregister bezüglich seiner Tax-Rulings hat – sind wir heute hier. Das könnte dafür sprechen, dass man das Country-by-Country-Reporting auch öffentlich macht.

Ich möchte mich aber dieser These trotzdem nicht anschließen. Dort bin ich ausdrücklich anderer Auffassung, Herr Prof. Dr. Jarass, ich glaube, dass wir zunächst einmal Erfahrungen mit dem Country-by-Country-Reporting sammeln müssen. Es soll ja auch nur eine erste abstrakte Gefahrensituation aufscheinen lassen. Ich glaube, es ist auch nicht so gut, wenn in der Öffentlichkeit über den Steuerkuchen diskutiert wird, wenn nicht vorher auch die Finanzverwaltung schon Gelegenheit hatte, sich



mit diesen Themen zu beschäftigen. Das wird ja erst – das muss man ehrlich sagen – bei einer Betriebsprüfung der Fall sein. Das passiert also oft erst Jahre nach Abschluss der Wirtschaftsjahre. Deshalb würde ich sagen: Ja, Country-by-Country-Reporting ist sinnvoll, damit die Finanzbehörden informiert sind. Wir möchten als Finanzverwaltung mit den Unternehmen vertrauensvoll an dieser Stelle zusammenarbeiten. Wir erhoffen uns – wenn das nicht übermäßig öffentlich gemacht wird –, dass dann auch die Kooperation noch in einem positiveren Sinne stattfindet. Deshalb würde ich Folgendes sagen: Country-by-Country-Reporting – ja. § 138a AO, wo das nun ist in langen Listen definiert ist, – ok, aber heute noch keine Öffentlichkeit.

Wir stehen als Deutsche Steuer-Gewerkschaft ansonsten auch hinter § 90 Abs. 3 AO, wo ja sozusagen eine Art nationale Dokumentation mit länderspezifischer Aufschlüsselung stattfindet – das sogenannte Local File, aber auch der Master File, wo ein Blick darauf genommen wird, was ein Unternehmen auch sonst in der Welt macht, was seine Methoden sind und wie seine Verrechnungssystematik ist.

Wenn die Unternehmen das dokumentieren müssen, ist das zunächst ein interner Vorgang. Als ich mich in der Vorbereitung dieses Gesprächs auch mit sehr erfahrenen Betriebsprüfern unterhalten habe, haben die mir gesagt, dass unser Regelwerk, dass jetzt in positiver Weise verfeinert wird – das möchte ich hier auch sagen –, auch umgesetzt werden muss. Dort müssten ja auch irgendwann einmal Folgerungen gezogen werden. Das ist natürlich eine Sache, das hat vor Ort etwas mit Ressourcen zu tun, wie so eine Betriebsprüfung ausgestattet ist oder wie ein Unternehmen kooperiert. Wie weit können wir national gehen, oder müssen wir auch die ausländischen Staaten schon einbeziehen, was die Verrechnungssystematik angeht? Wir wissen, dass das Bundeszentralamt für Steuern, das ja die Verständigungsverfahren führt, bis Oberkante zu ist, an diesem Punkt. Das darf kein Flaschenhals werden. Wir dürfen von unter her die Dinge nicht überziehen. Dann können wir sie möglicherweise oben international gar nicht lösen. Deshalb müssen wir auch an dieser Stelle Erfahrungen sammeln.

An einer Stelle – bei § 90 Abs. 3 AO – habe ich etwas gestutzt. Ich darf diesen Satz, an dem ich hängen geblieben bin, einmal zitieren: „Die Finanzbehörde soll die Vorlage von Aufzeichnungen im Regelfall nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen.“ Ich weiß nicht, ob diese Vorschrift nicht ein bisschen zu starken Bremscharakter hat, dass man erst im Rahmen der Außenprüfung im Regelfall und als Soll-Vorschrift auf diese Dingen zugreifen soll. Ich könnte mir vorstellen, dass man diese Bremswirkung abmildert. Warum nicht die Formulierung: „Die Finanzbehörde kann auf Anforderung verlangen...“? Dann kann man ganz klar in Fällen verbindliche Auskünfte usw. geben und gleich auf dieses Material zugreifen, ohne dass es lange Diskussionen gibt, ob die Soll-Vorschrift das jetzt noch hergibt. Wir sollten auch an den Innendienst der Finanzverwaltung denken. Die Außenprüfung kommt ja erst Jahre hinterher. Warum sollte eigentlich nicht auch der Innendienst, auch in der Vorbereitung für Betriebsprüfungen, schon mit diesen Fragen befasst werden? Immerhin hat der Innendienst eines Finanzamtes die Hoheit über einen Steuerfall. Die Außenprüfung ist sozusagen die Fachabteilung, aber die Hoheit liegt beim Innendienst.

Zusammengefasst: Wir stehen hinter diesen Vorschriften § 90 Abs. 3 AO und § 138a AO und könnten uns vorstellen, dass das nicht so zögerlich formuliert wird, sondern dass wir sehr schnell Zugriff auf diese Daten haben. Ich muss natürlich aber auch einräumen, dass wir für den Vollzug und was man dann mit diesen Daten macht, sicherlich Erfahrungen sammeln müssen. Vielleicht denkt der eine oder andere in diesem Raum hier „Naja gut, das steht doch hier alles, das kann ja schnell umgesetzt werden.“. Nein, meine Damen und Herren Abgeordneten, das ist wirklich schwierigste Mathematik, die hier in der Verwaltungspraxis ankommt – vor allem auch in den Finanzbehörden, die dieses bewältigen müssen. Dort wird man sehr viel Erfahrung sammeln müssen. Dort muss man auch darauf setzen, dass die Weiterleitungen aus dem Ausland über das Bundeszentralamt für Steuern dann auch funktionieren und dass das zu den richtigen Steuerakten kommt. Ich bin gespannt und würde abraten, jetzt heute noch zusätzliche Dinge draufzusatteln. Wir müssen erst einmal mit diesen Dingen fertig werden. Ich glaube, dass dort auch mengenmäßig einiges eingehen wird. Das wäre meine





Aussage zur Verrechnungspreisdokumentation.  
Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Darf ich noch einmal an die Uhrzeit erinnern? Herr Spahn.

Sv **Marcus Spahn** (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen): Ich bedanke mich für die Frage und den Hinweis und insbesondere auch für die Gelegenheit, auf die Bedenken von Herrn Dr. Schnitger hinsichtlich des § 4i EStG einzugehen. Was Sie uns eben dargestellt haben, hörte sich ein bisschen nach abstrakten Zahlungen an. Ich kann das relativ konkret machen. Es geht eigentlich in den meisten Fällen darum, dass ein ausländischer Gesellschafter unter einer deutschen Personengesellschaft hängt und seine Einlage fremdfinanziert. Das ist recht üblich. Und dass er diese Zinsen, die er in Deutschland und in einem anderen Land zahlt, geltend macht – und zwar zwei Mal. Genau dieses Problem greift auch § 4i EStG ziemlich zielgenau auf, weil er nämlich genau diese Sonderbetriebsausgaben – so heißen sie in Deutschland – aufgreift. Jetzt kann man sich fragen, welche Bedeutung das hat. Ich weiß nicht mehr, von welchen Gesellschaften die Fälle sind, aber wir haben in NRW über 20 Fälle – die habe ich alle gesehen, die liegen bei uns vor –, wo genau dieser Effekt auftritt. Ob jetzt gewollt und ungewollt, mag ich nicht zu beurteilen, aber er tritt auf, und er wird auch vertreten. Wir haben Stellungnahmen, wo uns bewusst gesagt wird, dass dort eine Lücke sei. Diese Lücke soll mit § 4i EStG geschlossen werden. Aus unserer Sicht ist das schnell zu tun, das hat Herr Falk auch bestätigt, weil das Problem auch nicht ganz neu ist.

Jetzt haben Sie diverse Bedenken geschildert, die es gegen diese Regelung gibt. Dort gibt es zum einen europarechtliche Bedenken. Sie haben uns ein Urteil geschickt, das hat uns das IDW auch schon mehrfach zugeschickt. Wir haben es inzwischen zur Kenntnis genommen und auch gelesen. Es betrifft ausländische Betriebsstättenverluste. Aus unserer Sicht ist der Zusammenhang mit dem hier adressierten Fall der Doppelausgaben durchaus fraglich. Aber selbst wenn – es gehört, wenn man das Urteil liest, schon viel guter Wille dazu, dort herauszulesen, dass der EuGH gesagt hat, dass man

in Europa immer doppelt abziehen müsse. Das dort reinzulesen, muss man schon wollen. Ich habe aber noch einen ganz anderen Punkt. Eins Ihrer Hauptargumente ist ja eigentlich immer, dass wir auf die OECD warten sollten. Jetzt muss man sagen, dass die OECD 500 Seiten verfasst hat und das Wort „Personengesellschaft“, meine ich, nicht auftaucht. Wenn es auftaucht, dann höchstens unwesentlich. Das heißt, wir wissen nicht genau, ob das reicht. Wir warten auf die ATAD-Richtlinie (Anti-Tax-Avoidance-Directive) aus Europa, die inzwischen beschlossen ist. Ich weiß, ich war in den Diskussionen in Brüssel dabei, dass europäische Richtlinien generell nicht für deutsche Personengesellschaften gelten. Jetzt schreibt die Bundesregierung in der Gegenäußerung, dass wir auf die Folgearbeiten zu ATAD warten sollten. Worauf wollen wir noch warten? Wir haben auch von Herrn Thumbs gehört, dass die deutsche Personalgesellschaft so besonders ist, dass noch nicht einmal Country-by-Country-Reporting funktioniert. Wo soll die Lösung dort vom Himmel herfallen? Insofern darf ich mich noch einmal dafür aussprechen, dass man an dieser speziellen Stelle, die für Deutschland besonders ist, jetzt tätig wird. Wenn Sie sagen, dass die Reihenfolge nicht geklärt sei oder es auch andere Vorschriften gäbe, die nicht perfekt seien, – nur, weil andere Vorschriften nicht perfekt sind, heißt es nicht, dass wir keine neuen mehr machen können. Davon gibt es wahrscheinlich im deutschen Steuerrecht viele. Der zweite Punkt, wenn Sie nach der Reihenfolge fragen: § 4i EStG steht relativ weit vorne im Gesetz, ist eine allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift und geht – ich glaube, dort sind sich Bund und Länder weitgehend einig – den übrigen Vorschriften vor. Das heißt, der von Ihnen zitierte § 14 Abs. 1 Nr. 5 würde danach kommen. Ich behaupte jetzt auch einmal, dass § 4i EStG die bessere Vorschrift ist.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Meine erste Frage geht an Herrn Prof. Dr. Förster: Zu diesen Bundesratsinitiativen gehört ja § 50i EStG auch dazu. Wenn Sie dazu etwas sagen könnten? Könnten Sie dann auch noch etwas zu § 49 EStG sagen? Ich habe in Ihrer Stellungnahme gelesen, dass Sie



sagen, dass das eigentlich Fälle des § 17 EStG sind und dass das eigentlich anders geregelt werden müsste, als das jetzt im Gesetz angelegt ist.

Die zweite Frage geht an den Bundesverband der Deutschen Industrie: Ein Mitgliedsverband von Ihnen, Herr Welling, – der Bundesverband der Photo-Großlaboratorien – hat uns angeschrieben. Der hat sich mit dem schönen Thema, ob das Fotobuch ein Buch ist, beschäftigt. Es geht um die Umsatzsteuer und dort um die Fragestellung, ob es dringend notwendig ist, dass wir dort gesetzgeberisch noch eingreifen müssen. Es gibt ja eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31. Dezember diesen Jahres. Dort wird vorgetragen, dass wir eine gesetzliche Änderung vornehmen sollten. Von daher würde mich Ihre Meinung dazu interessieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Förster. Versuchen Sie es bitte kurz, wir haben danach noch zwei Fragesteller.

Sv **Prof. Dr. Guido Förster** (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf): Ich versuche, mich zu beeilen. Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter, zunächst zu § 50i EStG: Ich glaube, dass das ein erfreulicher Lichtblick in dem ganzen Gesetzesentwurf ist. Es geht um eine Sondersituation. Steuerpflichtige, die ins Ausland verziehen wollten, aber über Beteiligungen in Deutschland verfügt haben – Beteiligungen nach § 17 EStG, die sie in Deutschland hatten –, wollten das tun und dabei keiner Sofortbesteuerung nach § 6 AStG unterliegen. Dort hat man versucht, das Besteuerungsrecht in Deutschland zu halten, indem die Beteiligungen zuvor in gewerblich geprägte Personengesellschaften eingebracht worden sind. Das war damals Verwaltungsmeinung, dass das so geht. Das ist dann aber später durch ein Urteil des Bundesfinanzhofes gekippt worden, der gesagt hat, dass das Besteuerungsrecht nicht in Deutschland liegt. Dieser Situation trägt § 50i EStG Rechnung und holt sich das Besteuerungsrecht für Deutschland wieder zurück. Problem: § 50i EStG, den wir ja schon seit 2013 im Gesetz haben und der zwischenzeitlich auch schon einmal nachgebessert worden ist, hat weit über die Fälle hinausgegriffen, die eigentlich getroffen werden sollten. Insbesondere § 50i Abs. 2 EStG hat

auch reine Inlandskonstellationen betroffen, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht gar nicht gefährdet war. Es ist sehr sinnvoll, dass die Regelung nun wieder auf den Charakter zurückgeschnitten wird, den sie haben soll – nämlich die ursprünglichen Fälle in der deutschen Besteuerungshoheit zu halten und die Inlandsfälle nicht mehr zu treffen. Das Bundesfinanzministerium hatte ja zwischenzeitlich bereits reagiert und einen Erlass herausgegeben, der auch die zu weite Regelung auf ihren Sinngehalt zurückführte – aber im Erlass- und Billigkeitswege. Ich denke, es ist sachgerecht, die Thematik im Gesetz zu regeln.

Der jetzige Gesetzesentwurf ist nach meinem Dafürhalten in der Grundstruktur vollkommen sachgerecht. Es gibt einzelne Detailfragen, die – nach meinem Dafürhalten – nicht ganz richtig geregelt sind. In Fällen des § 50i EStG wird ein Veräußerungsgewinn, den ein Steuerausländer später aus diesen Anteilen erzielt, in Deutschland der Besteuerung unterworfen. Das heißt, dass der Besteuerung auch stille Reserven unterworfen werden, die seit dem Wegzug des Veräußerers ins Ausland erst entstanden sind. Die sind eigentlich gar nicht Deutschland zuzurechnen. Dort, meine ich, hätten wir ein Problem mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, der nur eine Besteuerung der in Deutschland belegten stillen Reserven zulässt.

Wenn wir dann § 50i EStG verlassen und auf § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG noch einmal ganz kurz eingehen: Der ist im Prinzip eine Regelung, die Veräußerungsgewinne im Sinne von § 20 EStG voraussetzt. § 20 EStG greift aber nur ein, wenn der Veräußerer mit weniger als einem Prozent an der veräußerten Gesellschaft beteiligt ist. Ich glaube, dem Gesetzgeber stehen eigentlich die Fälle vor Augen, wo die ausländische Grundstücksgesellschaft zu 100, 50 oder 30 Prozent von einer ausländischen Person gehalten wird und diese Person dann veräußert. Nach meinem Dafürhalten greift dann § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG gar nicht. Solche Fälle müssten in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG geregelt werden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling, bitte.



Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Vielen Dank, Herr Abg. Güntzler, für die Frage. Frau Vorsitzende, ich bin Ihnen sehr dankbar, dass Sie die Struktur des BDI leicht überschätzen. Das ist erst einmal ein positives Zeichen, weil die Struktur natürlich nicht so ist, dass der besagte Verband bei uns unmittelbar betroffen ist. Ich glaube, dass das die Handelsverbände betrifft. Deswegen liegt uns diese Stellungnahme auch nicht vor, sonst hätte ich sie hier wahrscheinlich irgendwie in den Händen. Aber aus dem Kopf heraus: Bis zum Ende des Jahres waren in den Zolltarifen bzw. Zolltarifpositionen die Fotobücher enthalten. Die Verweisung im Umsatzsteuerrecht, die zur einem ermäßigten Umsatzsteuersatz führte, wies dann aus, dass die entsprechenden Fotobücher auch umsatzsteuerbegünstigt mit dem ermäßigten Steuersatz waren. Durch eine Umgruppierung des Zolltarifausschusses sind die Fotobücher aus dieser Zolltarifnorm bzw. -position entfallen. Dann lag natürlich mit der unmittelbaren Verweisung kein ermäßigter Umsatzsteuersatz mehr vor. Das führte dann dazu, dass die Finanzverwaltung – jetzt aus dem Kopf heraus – einen Nichtanwendungserlass bzw. eine Nichtbeanstandungsregelung erlassen hat. Die läuft wohl zum Ende des Jahres aus. Die Frage ist nun, wie damit umzugehen ist. Mit Blick auf die vorher nicht ganz gewollte Folge – die Fotobücher aus umsatzsteuerlichen Motiven herauszunehmen –, ergibt sich natürlich eine Notwendigkeit, das wieder zu überführen bzw. eine andere Verweisung vorzunehmen.

Mir sind dazu zwei Studien von Herrn Prof. Englisch und Herrn Dr. Birkenfeld in die Hand gefallen. Sie haben sich auch dafür ausgesprochen – insbesondere mit Blick auf die Wettbewerbssituation mit anderen Ländern, wie England oder Irland, die einen Nullsatz auf Fotobücher erheben, oder wie Schweden und Niederlande, die sieben Prozent erheben. Diese Position und das ungewollte Entfallen aus der Tarifposition, die damit dann auch eine deutliche Konsequenz im Rahmen des Umsatzsteuerrechts hat, muss der Gesetzgeber abwägen.

Eine letzte Bemerkung, die ich vielleicht noch anschließen möchte, was mir gerade in der gesamten Situation aufgefallen ist: Wir reden über das BEPS-Umsetzungsgesetz, und wir wurden immer darauf

eingeschworen, dass ein internationaler Prozess stattfinden soll. Wir haben immer davor gewarnt – das möchte ich nur noch einmal erwähnen –, dass Deutschland nicht der Sieger bzw. der Gewinner einer solchen BEPS-Diskussion ist. Der BEPS-Prozess ist – anders als das Herr Prof. Jarass gerade angesprochen hat – nicht von Industrieländern wie Deutschland angestoßen worden, sondern insbesondere von denjenigen Ländern motiviert, die sich von dem niedrigen Steuerkuchen in ihren Ländern gerne ein größeres Stückchen abschneiden wollten. Das hatte gerade auch Herr Thumbs dargestellt. Das geht dann zulasten des deutschen Standorts bzw. des deutschen Fiskus. Davor haben wir immer gewarnt. Jetzt haben wir diese Situation, meine Damen und Herren. Wir sehen in dem ersten Umsetzungsgesetz Korrekturmaßnahmen, wo versucht wird, unser geltendes Recht gegenüber allen internationalen Standards zu korrigieren. Dafür, muss ich sagen, fehlen mir die Worte insofern, dass ich sage, dass wir doch vorher genau diesen internationalen Prozess gewollt hatten. Jetzt kommt der internationale Prozess, und jetzt sagen wir, dass Fremdvergleichsgrundsätze auf internationaler Ebene gelten mögen, dass wir aber gerne unsere Preise durchsetzen würden.

Wenn Sie sich jetzt Folgendes vor Augen führen – Herr Thumbs hat das gerade gesagt und wir haben das mit vielen großen Unternehmen durchgesprochen: Als Exportnation – wir sind im Moment Exportweltmeister – zu denken, dass wir im Rahmen eines internationalen Harmonisierungsprozesses mit Blick auf Steuerzahlungen als Gewinner herausgehen, das ist sehr naiv. Wir wissen, dass bei Exporten zunächst erst einmal der Wertschöpfungscharakter in Deutschland einen ganz anderen Stellenwert als in den Ländern hat, in die ich exportiere. In diesem Zusammenhang wundert mich jetzt die Reaktion, dass in diesem internationalen Prozess – den wir versuchen, anzuschieben –, im ersten Gesetz alle Zusagen, die gegeben wurden, nicht eingehalten werden. Wir versuchen jetzt, die Unternehmen mehr oder minder in die Doppelbesteuerung zu treiben bzw. uns von diesen Regelungen auf einmal zu distanzieren. Ich bitte darum: Dann lassen Sie uns das doch in einem Gesetzgebungsverfahren vertieft diskutieren. Das ist gar keine Frage, das können wir. Wir können alle Einzelpunkte und alle



Einzelfragen diskutieren. Aber das eben in einem Handstreich mit zu regeln, halte ich einfach für völlig überzogen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Ich möchte jetzt die Fraktionen DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN fragen, ob Sie Ihre zweite Frage stellen möchten oder ob wir pünktlich umschwenken. Entscheiden Sie das selber. Gut. Dann ist der nächste Fragesteller Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Meine Frage ist sehr kurz und geht an Herrn Henn von Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung und an Herrn Prof. Dr. Jarass. Der Gesetzentwurf sieht für Verstöße gegen die länderbezogene Berichtspflicht einen Strafzuschlag in Höhe von 5 000 Euro vor. Halten Sie diesen Strafzuschlag für ausreichend bemessen, um eine gesetzeskonforme Mitwirkung der Unternehmen sicherzustellen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung – WEED e. V.): Danke für die Frage. Wir halten den für völlig unangemessen, und er erfüllt auch nicht die Vorgaben aus der EU-Richtlinie, dass das Ganze abschreckend wirken soll. Ich habe in der Stellungnahme auch einige Beispiele teils aus dem deutschen Recht zu ähnlichen Vorgaben – also Berichterstattungen im Rahmen des KWG und der Rohstofftransparenz – und auch aus anderen Staaten – unter anderem Luxemburg – genannt, die z. B. 250 000 Euro als Strafe im aktuellen Gesetz vorsehen. Deswegen sind diese 5 000 Euro aus unserer Sicht wirklich lächerlich.

Ganz kurze Reaktion auf Herrn Welling: Der G20-Prozess zur Unternehmensbesteuerung wurde angestoßen von Deutschland unter anderem nach Aussagen des Finanzministeriums. Insofern gibt es dort keine Agenda der anderen Staaten, sondern auch eine deutsche Agenda, dass man das wollte – den Kampf gegen Steuerhinterziehung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Inwieweit Geldstrafen in dieser Höhe – 5 000 Euro – bei Konzernen überhaupt eine Auswirkung haben – dort kann man tatsächlich geteilter Meinung sein. Ob 5 000, 20 000 oder 50 000 Euro – ich glaube, es geht hier letztendlich um Folgendes: Wir sollten darüber nachdenken, wie wir sicherstellen können, dass wir nicht die in Deutschland ansässigen Konzernobergesellschaften – die ja durch diese Geldstrafen besonders betroffen sind, die haben ja eigentlich die Berichtspflicht – sowie auch die in Deutschland ansässige Personen systematisch schlechter stellen gegenüber den Konzernobergesellschaften, die nicht in Deutschland ansässig sind. Das gilt durchgängig so. Dort müssen wir höllisch aufpassen. Wen treffen denn diese Geldstrafen? Die treffen doch im Wesentlichen die in Deutschland ansässigen Konzernobergesellschaften. Wenn man auch den sekundären Mechanismus durchdenkt, dann heißt das, dass eine Konzernobergesellschaft, die von diesen Informationspflichten nicht betroffen ist, weil sie in einem geeigneten Land sitzt, letztendlich auch nur für ihre Tochtergesellschaft in Deutschland Angaben machen muss. Das kann es eigentlich nicht sein. Deshalb, glaube ich, sollten wir hier wirklich noch einmal genau darüber nachdenken, ob wir nicht – Sie haben vorhin gesagt, dass sich OECD-Vertreter aus 85 Ländern beteiligen – den Firmen, die in Deutschland tätig sind, Folgendes sagen: „Liebe Leute, 85 Länder machen mit. Deine Konzernobergesellschaft sitzt zufälligerweise in einem Land, das nicht zu diesen 85 Ländern gehört. Wenn du in Deutschland weiter Geschäfte machen möchtest – das sollten wir auch mit den anderen Ländern koordinieren –, dann liefere bitte Daten für deinen Gesamtkonzern.“ Es kann auf Dauer nicht sein – Stichwort Außensteuergesetz –, dass im Wesentlichen die in Deutschland ansässigen Konzernobergesellschaften durch diese ganzen Maßnahmen betroffen sind und die nicht in Deutschland ansässigen Konzernobergesellschaften von diesen Maßnahmen nicht betroffen sind. Das ist, glaube ich, der entscheidende Punkt. Dann muss natürlich diese 5 000-Euro-Grenze massiv erhöht werden. Schon unsere kleine Beratungsfirma musste kürzlich, weil wir zwei Tage verspätet unsere Steuererklärung abgegeben haben, 600 Euro Strafe bezahlen. Und eine Konzernobergesellschaft zahlt dann sozusagen 5 000 Euro, wenn sie einen



weltweiten Konzernabschluss in allen Details vorlegen müsste. Das passt nicht zusammen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Letzter Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Meine Frage geht noch einmal an Herrn Falk. Gegenüber dem, was wir jetzt gesagt haben, zwei Fragen: Einmal in Richtung zu dem, was Herr Welling ausgeführt hat. Er hat ja gesagt, dass wir nicht mehr machen sollten, als das, was jetzt international vereinbart ist. Wie schätzen Sie diese Bemerkung im Zusammenhang damit ein, dass – Sie haben das gerade genannt – Lizenzboxen ja gerade in Wissen um den OECD-Prozess sowohl von Irland als auch von anderen Staaten als Maßnahmen eingeführt worden sind, die dieser Einigung zuwiderlaufen.

Die zweite Frage geht noch einmal in Richtung der hybriden Gestaltungen: Inwieweit sehen Sie dort die Notwendigkeit zum unmittelbaren Handeln?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Falk, bitte.

Sv **Torsten Falk** (Hessisches Ministerium der Finanzen): Vielen Dank, für die Frage. Die OECD-Empfehlung oder internationale Entwicklung ist meines Erachtens sehr oft danach ausgerichtet, dass hier ein bestimmter Mindeststandard erfüllt und vorgegeben werden soll. Man sieht das teilweise an den OECD-Empfehlungen und auch an der ATAD-Richtlinie. Hier wird ein Mindeststandard festgelegt, den alle Staaten erfüllen sollen. Es ist aber kein Staat daran gehindert, darüber hinaus zu gehen und effektivere Regelungen zu schaffen, um eine Besteuerung sicherzustellen. Ich glaube, eines der Grundanliegen des ganzen BEPS-Prozesses ist es doch, dass alle Zahlungen einmal effektiv besteuert werden sollen. Das ist das Ziel dieses ganzen Prozesses. Genau das soll mithilfe der Lizenzschranke auch sichergestellt werden, dass gerade diese mobilen Zahlungen oder diese Zahlungen für mobile Wirtschaftsgüter einmal effektiv besteuert werden. Das ist das Ziel. Die Gefahr von Doppelbesteuerung sehe ich natürlich, aber gerade unsere

Idee – eben keine Fallbeilregelung zu machen, sondern ein gestuftes Verfahren mit dem Teilabzugsverbot je nach Vorbelastung im Empfängerstaat – ist ja darauf ausgerichtet, es nicht zu einer Doppelbesteuerung kommen zu lassen, sondern das Besteuerungsniveau insgesamt für diese Lizenzzahlung einmalig auf das deutsche Niveau hochzusetzen. Damit nimmt man letztlich auch den Anreiz, überhaupt eine „Patentverwertungsgesellschaft“ in einem anderen Land zu gründen oder aufzumachen. Der Zahlungsstrom an sich wird ja verhindert, wenn die Gestaltung nicht mehr in Anspruch genommen wird. Insofern ist damit auch die Doppelbesteuerung ausgeschlossen.

Was die Hybriden betrifft muss ich einfach Folgendes sagen: Die Fälle sind in der Praxis bekannt. Herr Spahn hat die Zahlen für NRW genannt. Es gibt auch Zahlen aus anderen Bundesländern, wo ebenfalls die Größenordnung der Sonderbetriebsausgaben leicht in einen Milliardenbetrag verwandelt wird, um den es hier in einzelnen Fällen wirklich geht. Ich frage mich immer, warum man warten soll, wenn man ein Problem – insbesondere spezifisch für Deutschland – erkannt hat und eine Lösungsmöglichkeit auf dem Tisch liegt, die im Ergebnis auch nicht der OECD-Empfehlung widerspricht. Wenn wir auf das große Paket warten, dann werden wir in diesem großen Paket mit Sicherheit einen Vorschlag haben, der dieses Sonderbetriebsvermögenproblem angeht. Ich muss sagen – das ist vielleicht eine hessische Sichtweise –, dass unser Ministerium oder die hessische Finanzverwaltung im Moment sehr stark mit Aktenanforderungen aus einem anderen Ausschuss dieses Hauses belastet ist. Dort spielt gerade das Problem des Wartens und Nichtreagierens eine große Rolle. Insofern möchten wir das eigentlich nicht noch einmal erleben. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir sind am Ende dieses Anhörungsteils. Ich bedanke mich bei den Sachverständigen, die uns jetzt verlassen möchten und etwas Besseres vorhaben, als dem Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur „Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrags und zum Ausgleich der Kalten Progression“ noch zuzuhören. Ich bedanke mich, wünsche Ihnen noch einen schönen



Tag. Bis zum nächsten Mal. Wir machen zwei Minuten Pause.

(Sitzungsunterbrechung von 16.08 bis 16.10 Uhr)

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Gehen bitte die, die uns verlassen wollen, weil sie am Thema nicht so interessiert sind, vor die Tür und reden dort weiter? Die, die hier bleiben wollen, bleiben bei uns. Ich sehe eigentlich auch nur vertraute Gesichter, deswegen muss ich nicht noch einmal alles vorlesen, wie wir Anhörungen hier ablaufen lassen. Ich denke, wir kommen gleich zum zweiten Teil der Anhörung. Erster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Koob.

Abg. **Markus Koob** (CDU/CSU): Ich habe eine Frage an die Bundessteuerberaterkammer. Die vorgelegten Formulierungshilfen sehen vor, den Kinderfreibetrag, das Kindergeld, den Grundfreibetrag etc. anzuheben und die sogenannte Kalte Progression abzubauen. Die erste Frage ist folgende: Halten Sie die vorgelegten Formulierungshilfen im Hinblick auf den ausstehenden Existenzminimumbericht und den Bericht für den Abbau der Kalten Progression für folgerichtig?

Die zweite Frage: In den vergangenen Jahren wurden die notwendigen Anpassungen oft rückwirkend durch den Gesetzgeber verabschiedet. Welche Probleme ergeben sich aus einer rückwirkenden Regelung? Ist es vor diesem Hintergrund richtig, wie es jetzt beabsichtigt ist, das Verfahren vorzuziehen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Kaiser.

Sv **Volker Kaiser** (Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine sehr geehrten Abgeordneten, zu dem ersten Teil der Frage: Grundsätzlich begrüßen wir die Anpassung des Kindergeldes und der Kinderfreibeträge – auch im Zusammenhang, dass das parallel gemacht wird. Der Existenzminimumbericht, der alle zwei Jahre erstellt wird, sorgt natürlich für die verfassungsrechtliche Freistellung des Existenzminimums. Zur

Höhe der Beträge nehmen wir grundsätzlich keine Stellung. Das ist Sache des Gesetzgebers des Deutschen Bundestages. Wir begrüßen diese Regelung aber ganz grundsätzlich.

Wir halten es auch für sinnvoll, dass das nicht immer wieder rückwirkend geschieht, weil eine rückwirkende Regelung nur unnötigen Verwaltungsaufwand auslöst. Sinnvoll ist, dass diese Regelungen rechtzeitig, im Vorhinein getroffen werden. Wir haben das immer wieder gefordert, rechtzeitig vor dem Jahresende Entscheidungen für die Zukunft zu treffen, weil es sonst bei den Arbeitgebern, aber auch bei allen anderen Betroffenen zu mehr Verwaltungsaufwand in den Unternehmen führt. Von daher begrüßen wir das außerordentlich. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Junge.

Abg. **Frank Junge** (SPD): Ich möchte eine Frage an Herrn Rauhöft vom Neuen Verband der Lohnsteuerhilfsvereine und an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft stellen. Ich würde gerne von Ihnen beiden hören, wie Sie die jetzt geplante Erhöhung insgesamt bewerten. Außerdem erbitte ich Ihre Bewertung vielleicht noch einmal ausdrücklich mit Bezug auf die Erhöhung des Kinderzuschlags und mit der speziellen Stoßrichtung, wie Sie das einschätzen, ob diese Maßnahmen insbesondere bei der Entlastung von einkommensschwachen Familien eine Rolle spielen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Rauhöft, bitte.

Sv **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfsvereine e. V.): Vielen Dank, für die Frage. In diesem Bereich sind mehrere Komponenten zu berücksichtigen. Zum einen haben wir die Existenzminima. Wir haben zum zweiten die Tarifanpassung und zum dritten Kindergeld und Kinderzuschlag.



Beim Existenzminimum haben wir die verfassungsrechtliche Vorgabe, dass die Existenzminima freizustellen sind. Insofern ist das also keine Wohltat, sondern geboten. Gleichwohl begrüßen wir natürlich, dass das gesetzgeberisch umgesetzt wird und auch dass das zum gegenwärtigen Zeitpunkt im Vorgriff erfolgt.

Bei der Höhe ist davon auszugehen, dass es dann auch den in den Berichten enthaltenen Beträgen entspricht. Dass diese Berichte nicht vorliegen, ist natürlich eine etwas missliche Situation. Insofern kann man hier an der Stelle keine Wertung vornehmen. Festzustellen ist aber – die Frage richtete sich ja auch auf die Beträge und die Entlastungswirkung –, dass beim Grundfreibetrag eine Anhebung in zwei Stufen erfolgt, wobei wir 2018 eine größere Anhebung haben als 2017. Während beim Kinderfreibetrag, der das Existenzminimum des Kindes steuerfrei stellt – im zweiten Schritt von 2017 zu 2018 eine geringere Anhebung als von 2016 zu 2017 erfolgt. Dort steht natürlich ein Fragezeichen. Infolgedessen unterscheiden sich die Freibeträge als Existenzminimum für Kinder noch stärker vom Existenzminimum der Erwachsenen. Es kommt auch noch eins hinzu: Wir haben bei den Kinderfreibeträgen noch eine weitere Komponente – den Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, der seit Jahren in den Berichten zwar genannt, in der Höhe aber nicht weiter analysiert wird und seit 2010 in der Höhe auch unverändert ist. Insofern stellt sich natürlich die Frage, ob dieser Betrag noch verfassungsgemäß ist.

In der Summe beider Freibeträge, die – wie gesagt – das Existenzminimum des Kindes freistellen, kommt es dazu, dass die Schere zwischen den Kinderfreibeträgen und dem Grundfreibetrag für Erwachsene weiter auseinanderklafft. Das führt dazu, dass ich bei den Kindern eine geringere oder abnehmende Entlastung gegenüber der Entlastung habe, die sich aus dem Grundfreibetrag für Erwachsene ergibt.

Das Kindergeld ist eine sozialrechtliche Komponente, die die unteren Einkommensgruppen stärker entlastet als die Kinderfreibeträge. Insofern ist die Anhebung folgerichtig, damit wir hier keine Schlechterstellung haben. Diese Anhebungen

erfolgen etwa im Gleichklang. Das heißt, wir haben keine signifikante Verschiebung zwischen den Gruppen, die vom Kindergeld „profitieren“ – also bei denen das Kindergeld zum Zuge kommt und die steuerliche Entlastung aus den Freibeträgen geringer ist – und der Gruppe, die durch die Kinderfreibeträge eine zusätzliche Steuerentlastung hat. Dort erfolgt jetzt durch die vorstehenden Beträge keine Verschiebung.

Insgesamt ist die Entlastung, wenn man auf die Beträge schaut, natürlich nicht besonders hoch. Aus dem Grundfreibetrag ergibt sich im unteren Einkommensbereich eine Entlastung von 24 oder 25 Euro und sie steigt je nach Steuersatz. Im mittleren Bereich verdoppelt und im oberen verdreifacht sich die Entlastung. Bei den Kinderfreibeträgen ist die Entlastung noch einmal deutlich niedriger – sie liegt zwischen zehn und 15 Euro im unteren Einkommensbereich. Das kommt natürlich nicht zum Zuge, weil die Entlastung durch das Kindergeld mit 24 Euro bzw. 2 Euro pro Monat etwas mehr ausmacht. Im oberen Bereich liegen wir bei 30 bis 45 Euro Entlastung, über die wir im Jahr reden. Von der Entlastungswirkung her braucht man, glaube ich, diese Beträge nicht weiter zu kommentieren. Denn es geht hier ausschließlich darum, eine verfassungskonforme Regelung herzustellen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Vielen Dank. Herr Abg. Junge, Sie hatten mich nach den verschiedenen Facetten dieser Senkungsmodifikation gefragt. Dort möchte ich zunächst erst einmal teilen: Grundfreibetrag und Kinderfreibetrag sind verfassungsrechtlich geboten. Dort führt kein Weg dran vorbei. Die Sache mit der Kalten Progression ist aus meiner Sicht eine politische Entscheidung. Sie ist nicht zwingend geboten. Wenn man natürlich alles zusammennimmt, kommt man auf einen bestimmten Milliardenbetrag, der sich natürlich haushalterisch insbesondere auch in den Bundesländern auswirken wird. Beim Steuerzahler wird wahrscheinlich das ankommen, was Kollege Rauhöft gerade gesagt hat. Insbesondere durch die



Splitting auf zwei Jahre wird sehr wenig ankommen. Man bemerkt das ja auch schon an den ersten Medienberichterstattungen, die teilweise kritisch bis hämisch ausfallen, dass das ja gar nichts ist und sozusagen nur Kosmetik. Deshalb gebe ich zu bedenken, ob man die Splitting auf zwei Jahre nicht anders vornimmt, etwa in der Weise, dass man das verfassungsrechtlich Gebotene – also Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Kinderzuschläge – zusammenfasst und 2017 macht und die Kalte Progression von mir aus 2018. Dann merken auch die Leute mit kleinem Einkommen im Jahr 2017 mehr davon, als das jetzt der Fall ist.

Was mir auch auffällt ist, dass ich in den Medien immer gelesen habe, dass die Stoßrichtung sein soll, kleine und mittlere Einkommen zu entlasten. Das ist richtig, wenn man die relative Entlastung betrachtet, wenn man also die Steuerbelastung vorher und hinterher vergleicht und diese in ein Prozentverhältnis setzt. Nur: Die Leute mit kleinem und mittlerem Einkommen haben nicht Prozentsätze im Geldbeutel, sondern absolute Beträge. Sie stellen fest, dass die absolute Entlastungswirkung bei dem Gesetzentwurf, wie er jetzt vorliegt, bei den höheren Einkommen viel deutlicher ausfällt als bei den kleineren Einkommen.

Ich bitte, dies zu bedenken, ob man nicht sagt, dass man den einen Teil gebündelt vorher macht und den zweiten Teil auf 2018 schiebt. Dann hätte man unter dem Strich die gleiche haushalterische Belastung. Ich habe aber die Sorge, dass man in gutem Glauben etwas macht – auch von Verfassungs wegen –, das aber auf zwei Jahre so verteilt, dass bei den kleinen und mittleren sehr wenig ankommt. Wir müssen auch auf Staatsverdrossenheit, Parteienverdrossenheit und diese Dinge achten. Das wurde groß angekündigt, aber ich kenne die Steuerzahler aus über 40-jähriger Beobachtung in den Finanzbehörden. Hinterher guckt man und sagt, dass nichts dabei überkommt. Parallel werden vielleicht noch andere Belastungen durch den Staat steigen – etwa die Ausdehnung von Beitragsbemessungsgrenzen usw. Auch die private Krankenversicherung – hört man – wird mit Aufschlägen von zehn Prozent und noch mehr zuschlagen. Das werden die Leute sehen. Sie werden gegenüber dem Gesetzgeber nicht dankbar sein.

Ich hätte mir auch vorstellen können, dass die Erhöhung der Kinderzuschläge, die ja im unteren Bereich verortet sind, noch etwas deutlicher ausfällt. Ich glaube, die Politik muss doch deutlich machen, dass man Familien mit Kindern bevorzugt behandelt und etwa die Sache mit der Kalten Progression, die nicht zwingend verfassungsrechtlich geboten und politisch zu verantworten ist, etwas an die zweite Stelle schiebt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Nächster Fragesteller für die Fraktion der CDU/CSU ist Herr Abg. Gutting.

Abg. **Olav Gutting** (CDU/CSU): Danke. Wir haben beim Thema der Kalten Progression im Jahr 2012 beschlossen, dass alle zwei Jahre der Steuerprogressionsbericht vorgelegt werden soll. Wir hatten damals die Diskussion, ob es nicht sinnvoller wäre, einen „Tarif auf Rädern“ darzustellen. Jetzt sind wir schon in der zweiten Runde der Reaktion auf den Steuerprogressionsbericht. Dort wäre meine Frage an die Bundessteuerberaterkammer wie auch an den Bundesverband der Deutschen Industrie folgende: Hat sich dieses Verfahren, wie wir es mit dem Progressionsbericht gewählt haben und der jeweiligen Reaktion darauf, bewährt? Kann man sagen, dass das ein gangbares Verfahren ist, das tatsächlich die Kalte Progression ausgleicht? Ist es richtig, dass man Folgendes sagen kann: Je höher das Jahreseinkommen ist, desto geringer ist prozentual die Ersparnis?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Kaiser.

Sv **Volker Kaiser** (Bundessteuerberaterkammer): Grundsätzlich hat sich dieses „Verfahren auf Rädern“ aus unserer Sicht bewährt. Die Beseitigung der Kalten Progression war ja immer eine Forderung, die die Bundessteuerberaterkammer aufgestellt hat. Dieses „Verfahren auf Rädern“ hat sich aus heutiger Sicht gut eingeführt. Wir haben jetzt auch eine Verschiebung. Gut, ich habe gerade gehört, dass das nicht reicht. Das mag man so sehen. Gleichwohl wird daran gearbeitet und wir sehen, dass sich die Tarifeckwerte verschieben. Ich denke, dass das auch so in Ordnung ist. Bei höheren Jahreseinkommen ist natürlich immer die Frage, wo wir den Grundfreibetrag ansiedeln und wie sich





dann die Beträge nach oben entwickeln. Grundsätzlich ist es natürlich so, dass bei höheren Jahreseinkommen dann weniger ankommt. Wenn ich das eben nicht mache, dann kommt dort aber mehr an. Das muss ich schon sehen. Herr Eigenthaler hatte das gerade ausgeführt. Das ist dann so. Dann muss man sehen, wie man diese Eckwerte verschiebt. Aber im Grundsatz sind wir mit dem Verfahren einverstanden.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Herr Abg. Gutting, Frau Vorsitzende, vielen Dank für die Möglichkeit, hier Stellung zu nehmen. Das Verfahren hat sich bewährt. Denn man sieht ja an dem Verfahren, dass die Frage der Kalten Progression wieder aufgegriffen wird. Das ist immerhin schon ein Anlass, um zu sagen, dass man Aspekte aufgegriffen hat, die durch dieses Verfahren mit aufgesetzt und damit auch auf den Weg gebracht werden.

Zu der anderen Frage, ob es dort eine größere Auswirkung gibt: Ich habe den Gesetzesvorschlag so verstanden, dass es eine Tarifverschiebung nach rechts gibt. Wenn das der Fall ist, dann ist das einfach die Auswirkung der Progression. Die Folgewirkungen, die Sie beschrieben haben, sind nun einmal so, weil wir eine Progressionsbesteuerung haben. Wenn Sie das ausgleichen wollen, dann muss es andere Vorschläge geben. Aber ich habe das so verstanden, dass auch ein „Tarif auf Rädern“ oder alle anderen Aspekte, die man in diesem Zusammenhang mit aufgreifen würde, dazu führen würden, dass ich den Tarif zunächst erst einmal verschiebe. Wenn ich eine Entzerrung des Tarifs möchte – das war ja auch jahrelang in der Diskussion –, dann muss ich ein ganz anderes Volumen in die Hand nehmen – nämlich den sogenannten Mittelstandsbauch, der sich immer so nach Wohlstand und Sonstigem anhört. Das soll in dem Fall aber eigentlich eine andere Komponente darstellen, nämlich die höhere Belastung von sogenannten mittelständischen Einkünften. Wenn man versucht, das zu bereinigen, dann hat man eine ganz andere Volumenswirkung bzw. Auswirkung auf den Haushalt. Das wäre dann eine ganz andere

Diskussion. Hier geht es ja nur darum, den Tarif zu verschieben und an die entsprechende Kalte Progression anzupassen. Dort sagt schon das Wort „Kalte Progression“, dass das die Progressionswirkung ist. Entsprechend sind dann auch die Folgewirkungen zu konstatieren. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Abg. Dr. Troost.

Abg. **Dr. Axel Troost** (DIE LINKE.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte zuerst als Obmann unserer Fraktion doch noch einmal zu Protokoll geben, dass wir die Ergänzung der heutigen Anhörung verfahrensrechtlich für ausgesprochen fragwürdig halten. Erstens ist das Ganze am Montag ganz kurzfristig beschlossen worden. Man hatte praktisch gar keine vernünftige Vorbereitungszeit. Zweitens ist es aber so, dass das, worum es hier immer geht, um den Existenzminimumbericht, uns überhaupt nicht vorliegt – nicht als Endfassung und auch nicht als Vorfassung. Insofern würde ich schon sagen, dass wir eine solche Anhörung, wo auch Beträge thematisiert werden sollen, für mehr als fragwürdig halten.

Jetzt aber trotzdem zu den ersten beiden Fragen an den Deutschen Gewerkschaftsbund. Die erste Frage befasst sich auch bereits damit. Hier wird gesagt, dass zur Beurteilung der Kalten Progression usw. alles beschlossen worden ist. Es liegt aber kein Bericht vor. Wenn in dem Formulierungsvorschlag „gemäß den sich abzeichnenden Ergebnissen des 11. Existenzminimumberichts“ steht und sich für die Opposition überhaupt nichts abzeichnen lässt, weil wir das nicht vorliegen haben – auch nicht in der vorläufigen Fassung –, stelle ich die Frage an den Deutschen Gewerkschaftsbund. Ich unterstelle einmal, dass Sie das auch nicht haben. Sind Sie eigentlich überhaupt in der Lage, zu diesen Fragen hier Stellung zu nehmen, wenn dieser Bericht nicht vorliegt, um zu beurteilen, ob die Zahlen vernünftig und gerechtfertigt sind oder nicht?

Zweite Frage: Es geht ja jetzt hier um eine Erhöhung des Kinderfreibetrages sowie auch des Kindergeldes – jeweils für die Jahre 2017 und 2018. Die Erhöhung des Kinderfreibetrages wird mit der



verfassungskonformen Besteuerung der Eltern und die des Kindergeldes mit der Förderung der Familien begründet. Wie beurteilen Sie diese duale Ausgestaltung des einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleichs?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Didier, bitte.

Sv **Raoul Didier** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Zur ersten Frage, zum Existenzminimumbericht: Gewiss, von der Logik des Verfahrens her, wäre es sinnvoll, dass der Existenzminimumbericht vorliegt. Aber der Existenzminimumbericht an sich müsste dann natürlich auch hinterfragt werden. Es handelt sich ja dort nicht um eine Berechnung, die sozusagen schon wissenschaftlich korrekt ist, und man dann nur noch die entsprechenden Zahlen und Beträge für das Steuerrecht ableiten müsste. Wir hatten seinerzeit schon gegenüber dem Bundesverfassungsgericht als Deutscher Gewerkschaftsbund an der Erstellung dieses Existenzminimumberichtes eine sehr grundlegende Kritik geübt, die auch von vielen Wohlfahrtsverbänden und Sozialwissenschaftlern und anderen geteilt wurde. Dort würde ich jetzt einmal Folgendes sagen: Hätte sich dort ein anderes Herangehen an die Erstellung des Existenzminimumberichtes im Lichte dieser Kritik ergeben, dann hätten wir das sicher schon mitbekommen. Ich glaube, das wird aber auch beim nächsten Existenzminimumbericht nicht der Fall sein. Dort lasse ich mich dann auch gerne Lügen strafen, aber ich glaube, dass sich das bestimmt schon herumgesprochen hätte.

Zum Existenzminimumbericht möchte ich einmal drei wesentliche Kritikpunkte nennen, die wir daran immer wieder erheben: Das eine ist, dass ein Teil der Stichproben aus der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe nicht veröffentlicht sind, aber gleichwohl in die Berechnungsgrundlage eingehen. Das halten wir dann auch schon einmal für fragwürdig, wie weit man das sozusagen auf seine Stichhaltigkeit überprüfen kann. Dann haben wir seinerzeit einen weiteren Kritikpunkt geäußert und werden den auch wiederholen, solange der Existenzminimumbericht so erstellt wird: Viele Kürzungen, die auf normativen Warenkorberwägungen

beruhen – die wird man sicherlich auch treffen müssen, auf eine Herangehensweise, die auf solche Betrachtungen nicht verzichtet, wird man wohl nicht umhinkommen –, werden aber auch nicht hinreichend begründet. Schließlich haben wir dann auch – zumindest in der Vergangenheit und ich vermute auch, dass man das nicht geändert hat – Zirkelschlüsse in der Berechnung, dass z. B. bestimmte Grundleistungs- und BAföG-Bezieher in die Berechnungen mit hineingehen. Dort sagt auch die Wissenschaft, dass das eigentlich ein Einbezug ist, der wissenschaftlich nicht haltbar ist. Würde der Existenzminimumbericht vorliegen, dann müssten wir uns an dieser Stelle sozusagen mit diesen Fragen dann vielleicht noch einmal im Einzelnen befassen. Da ich aber davon ausgehe, dass unsere Kritik dort – wie sie auch von vielen anderen geteilt wurde – nicht aufgenommen wurde, ist es relativ unwichtig, ob der Existenzminimumbericht nun vorliegt oder nicht.

Zur Frage des Kindergeldes und des Kinderfreibetrages möchte ich zwei Einlassungen machen: Die eine wird sich erst einmal auf die Verteilungswirkung und auf die Aufkommenswirkung beziehen und das zweite, was mir am Herzen liegt, ist auch noch einmal, etwas zur verfassungsrechtlichen Seite zu sagen. Der Kinderfreibetrag kommt ausschließlich nur Eltern zugute, die alleinstehend mehr als 33.000 Euro und verheiratet mehr als 63.000 Euro Einkommen versteuern müssen. Wer weniger hat, bekommt nur das Kindergeld. Damit hat jede Familie einen Vorteil von diesem Freibetrag. Würden wir die Kosten des Freibetrages, die nach BMF-Angaben bei etwa 3,2 Milliarden Euro im Jahr liegen, auf alle 17 Millionen Kinder umlegen, dann hätten wir alleine an dieser Stelle eine Erhöhung des Kindergeldes von rechnerisch etwa 16,00 oder 16,50 Euro im Monat – nicht im Jahr! Wenn Sie dann noch einmal hingehen würden und würden das, was Sie jetzt nur für das kommende Jahr an Kinderfreibetrag und Kindergeld vorgesehen haben, noch einmal draufpacken, dann wären sie bei einer monatlichen Entlastung von annähernd 20 Euro. Nach dem Gesetzentwurf ist gerade mal eine jährliche Entlastung von 24 Euro vorgesehen. Das einmal zur rechnerischen Seite, die ich nicht unwichtig finde.



Dann wird immer gesagt, dass man das verfassungsrechtlich nicht machen kann. Ich denke, Herr Prof. Wieland, der hier auch schon oft als Sachverständiger war, und auch andere haben oft und hinreichend dargelegt, dass diese Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aus den 90er-Jahren nicht unbedingt unter einer Ewigkeitsgarantie stehen muss. Insofern wäre es an dieser Stelle auch wirklich noch einmal gefragt, mutig zu sein. Dann muss das auch in Karlsruhe schon mit guten Gründen abgeschmettert werden, wenn eine solche Gleichverteilung – denn jedes Kind muss dem Staat gleich viel wert sein und das ist es mit dieser Regelung nicht – verfassungswidrig sein soll. Wir haben doch die absurde Situation, dass wir uns den Kopf darüber zerbrechen müssen, ob das Existenzminimum der Kinder, deren Eltern die höchsten Einkommen haben, freigestellt ist. Das ist doch in Anbetracht der Diskussion, die wir mittlerweile in diesem Land über Kinderarmut usw. haben, wirklich grotesk. Deswegen würde ich Ihnen noch einmal dazu raten, mehr Mut zu zeigen und die Auseinandersetzung in Karlsruhe nicht zu fürchten, sondern hier eine grundlegende Umgestaltung herbeizuführen. Dann brauchen wir uns auch nicht über Beträge zu unterhalten, die sich dem Spott aussetzen – wie Herr Eigenthaler das gesagt hat – oder die in der Presse schon gleich als „Reförmchen“ abgetan wurden, indem wir uns nur über 2 Euro im Monat unterhalten. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Abg. Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Auch ich muss als Obfrau meiner Fraktion noch einmal festhalten, dass die Beratung dieses Gesetzes zu diesem Zeitpunkt eigentlich gar nicht geht. Herr Abg. Dr. Troost hat schon darauf hingewiesen, dass das am Montag beschlossen worden ist. Wir sind frühestens am Donnerstag der Vorwoche darüber informiert worden. Wir haben dann sofort versucht, Sachverständige einzuladen. Wir haben nämlich zwei Probleme. Das eine Problem ist, dass wir noch nicht einmal die Grundlage haben, die eigentlich Grundlage für dieses Gesetz ist, den Existenzminimumbericht und den Bericht zur kalten Progression. Von daher können wir hier heute gar nicht

darüber befinden, inwieweit das Gesetz entsprechend der Problemstellung sachgerecht ist.

Das zweite ist, dass wir gar nicht in der Lage sind, hier mit Sachverständigen über dieses Thema zu sprechen, die zu dem Thema besonders kundig sind. Wir haben uns seit Donnerstag ans Telefon gesetzt und versucht, die entsprechenden Sachverständigen, die für dieses Thema bekannt sind, zu gewinnen. Diese konnten das natürlich in der Kürze der Zeit einfach nicht mehr möglich machen. Deswegen beraten wir heute ein Gesetz, dessen Grundlage uns heute nicht vorliegt, mit Sachverständigen, die grundsätzlich in steuerrechtlichen Fragen sachkundig sind, die aber mit dieser speziellen Thematik – soweit mir bekannt – nicht besonders vertraut sind. Das zu dem Umstand dieser Anhörung.

Jetzt habe ich trotzdem noch einmal Fragen. Ich möchte meine Frage an Frau Dr. Mussnug von der Diakonie stellen. Da wir in der Tat nicht wirklich sachgerecht über dieses Gesetz reden können, müssen wir uns vielleicht mehr über Grundsätze auseinandersetzen. Zum einen haben wir das Thema „Existenzminimum für Kinder“, zum anderen die Kalte Progression. Meine Frage an Frau Dr. Mussnug dreht sich mehr um das Thema der Kinderförderung. Wie bewerten Sie die gesetzlichen Anpassungen insgesamt – vor allem vor dem Hintergrund, dass einkommensstarke Eltern durch den Kinderfreibetrag stärker entlastet werden als Eltern, die Kindergeld bekommen? Wie bewerten Sie die gesetzlichen Anpassungen vor dem Hintergrund einer konsistenten Familienförderung?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Frau Dr. Mussnug, bitte.

Sve **Dr. Friederike Mussnug** (Diakonie Deutschland – Evangelischer Bundesverband – Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V.): Vielen Dank, für die Frage. Wir sind gerne gekommen, danke, dass Sie uns das zutrauen. Insgesamt zu dem Gesetz: Ich kann mich hier Herrn Rauhöft anschließen. Es ist wirklich wichtig, dass eben eine rasche Anpassung der Familienförderung geschieht. Wir würden gerne auch noch einmal aufgreifen, was Herr Didier zu dieser Verkopplung



mit Regelbedarfsermittlung gesagt hat und was auch die bisherigen Existenzminimumberichte haben erkennen lassen. Ich vermute einmal vorsichtig, dass das auch fortgeschrieben wird. Die Regelbedarfe als Untergrenze einzuziehen – dort wollen wir noch einmal darauf hinweisen, dass parallel zu dem, was wir hier verhandeln, auch eine neue Regelbedarfsermittlung erfolgt. Die – das haben Sie richtig gesagt, Herr Didier – schreibt viele der Probleme fort. Jetzt ist die Frage, was das Existenzminimum jetzt eigentlich ist. Wie wird das fortgeschrieben? Die Fehler werden wahrscheinlich auch fortgeschrieben. Dort kann ich meinem Vordner eigentlich nur beipflichten. Die Diakonie hat jetzt auch noch einmal ein Gutachten – auch aufgrund dessen, was jetzt ermittelt wird – in Auftrag gegeben. Das wird unserer Bedenken, die wir teilen, bestätigen.

Jetzt aber zu der Regelung, die vor uns liegt: In der Tat sehen wir insofern Probleme aus dieser Verknüpfung von Steuerrecht und Sozialrecht, weil dort zwei unterschiedliche Konzepte von Gerechtigkeit aufeinanderprallen. Bei der Anknüpfung an die Einkommensteuer geht es darum, welche Auswirkung es auf die Vermögens- und Leistungsfähigkeit des Einzelnen hat. Die Verknüpfung und die Eingliederung der Familienförderung stellt sich dort bei der Frage, welche Lasten der Einzelne steuer- und vermögensmindernd geltend machen kann. Das folgt einer anderen Logik – auch für die Familienförderung – als das, was wir im sozialen Bereich haben. Dort geht es um Transferleistungen. Dort geht es aber auch gerade bei der Kinderförderung darum, wie wir horizontal gleiche Bedingungen für Kinder schaffen. Das sind ganz andere Systeme. Wenn man versucht, das zusammenzubringen, wird das – vorsichtig gesagt – schwierig. Dort ergeben sich einfach Bruchstellen. So sehr die einzelnen Systeme ihrer Logik folgen, ist das einfach kaum vermittelbar, wenn die Systeme aufeinanderstoßen. Von daher spricht sich die Diakonie auch dafür aus, einmal anders zu denken und vielleicht ein allgemeines System der Kindersicherung – was vielleicht weniger ein Existenzminimum als eine Existenzleistung mit Zugang zur Chancengleichheit ist – aufs Gleis zu setzen. Aber wie gesagt, wir würden uns auch sehr dafür stark machen, dass man noch einmal dieses ganze System überdenkt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Junge.

Abg. **Frank Junge** (SPD): Ich kann zunächst für meine Fraktion vorausschicken, dass wir mit Herrn Rauhöft und Herrn Eigenthaler durchaus auch mit Blick auf die Kürze der Zeit zwei Sachverständige hier haben, die das repräsentieren, was wir auch in so einer Runde erwarten. Ich habe auch an die beiden noch jeweils eine Frage.

Zunächst würde ich von Ihnen, Herr Rauhöft, gerne Folgendes wissen wollen: Wie schätzen Sie die Auswirkungen der vorgeschlagenen Tarifierungen zum Ausgleich der Kalten Progression auf den Verlauf des Einkommensteuertarifs ein?

Aus der bis jetzt schon geführten Fragerunde, würde ich Sie, Herr Eigenthaler, fragen, was Sie insgesamt von so einem „Tarif auf Rädern“ halten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Rauhöft, bitte.

Sv **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.): Vielen Dank. Wir haben für das Jahr 2017 eine relativ geringe Verschiebung von 0,7 Prozent im Gesetzentwurf vorgesehen. Für das Jahr 2018 ist das deutlich mehr, nämlich 1,65 Prozent. Dazu ist zunächst erst einmal zu vermerken, dass diese Verschiebung nicht linear erfolgt – was auch möglich wäre –, sondern relativ in Bezug zu den jeweiligen Einkommensstufen. Das heißt, dass sich die Stufe, ab der dann beispielsweise 42 Prozent Grenzsteuersatz greifen, in absoluten Zahlen betrachtet wesentlich stärker nach rechts verschiebt als die Stufe, ab der dann nach dem ersten Knick, wo es ganz steil hoch geht, die rund 23 Prozent Grenzsteuersatz greifen. Natürlich lässt sich das auch mit dem progressiven Steuertarif rechtfertigen, aber das ist nicht zwingend, wie natürlich – wie schon gesagt – die gesamte Tarifierung in der Form nicht zwingend ist, sondern letztlich eine Form des Ausgleichs in Bezug auf diese Mehrbelastung ist, die sich durch diese sogenannte Kalte Progression ergibt.



Im Einzelnen ergibt sich für den Tarifverlauf daraus folgendes Ergebnis: Wir haben für das Jahr 2017 – das ergibt sich schon aus den genannten geringen Beträgen – sehr geringe zusätzliche Entlastungen. Das heißt, die Hauptentlastung für das Jahr 2017 im Tarif resultiert aus der Anhebung des Grundfreibetrags, der sich natürlich fortsetzt und bei höherem Grenzsteuersätzen stärker auswirkt. Die reine Verschiebung ergibt letztlich – im Vergleich zu dem Betrag, der sich durch die Anhebung des Grundfreibetrages ergibt – nur noch einen relativ niedrigen Betrag. 2018 schaut das anders aus. Durch die Tarifierfassung wirkt sich im unteren Einkommensbereich diese Verschiebung so gut wie gar nicht aus. Im mittleren Einkommensbereich – vielleicht bei 30 Prozent Grenzsteuersatz, wenn ich das einmal als Mitte bezeichnen darf – haben wir ungefähr noch einmal die Hälfte, die der Grundfreibetrag bringt, oben drauf durch die Tarifverschiebung. Im oberen Bereich – ich meine nicht den Spitzensteuersatz mit 45 Prozent, sondern den Grenzsteuersatz mit 42 Prozent – verdoppelt sich ungefähr die Wirkung, die der Grundfreibetrag an Entlastung bringt, noch einmal durch die Tarifverschiebung. Wie gesagt, das passiert dadurch, dass das Ganze prozentual passiert.

Zur Wirkung noch einmal, weil immer von „Tarif auf Rädern“ und der Frage „Entzerrung oder Verschiebung“ gesprochen wurde: Wir haben natürlich eine gewisse Entzerrung dadurch, dass wir eine relative Änderung haben. Die erfolgt aber von der Wirkung her in Richtung des Bereichs mit 42 Prozent Grenzsteuersatz, also dort, wo die zweite Progressionszone endet. Am Anfang haben wir einen sehr steilen Anstieg von 14 auf 23 Prozent innerhalb von rund 5 000 Euro Einkommen. Diese Stufe am Anfang, diese erste Progressionszone wird 2017 in dem vorgeschlagenen Tarif sogar noch gestaucht. Das, was immer als Mittelstandsbauch bezeichnet wird – ich nehme einmal den Begriff, obwohl ich zustimme, dass er von der Bezeichnung her völlig falsch ist –, diese Wirkung wird noch verstärkt. Von Abbau kann an der Stelle keine Rede sein. 2018 wird das ein bisschen entschärft, aber nicht viel. Insofern wäre zu überdenken – das ist eine Forderung, die wir auch seit Jahren aufstellen –, dass man, wenn man schon nicht das Volumen hat, um den starken Anstieg sukzessive stärker abzubauen, zumindest mit jeder Tarifänderung ein

bisschen daran arbeitet. Das vermischen wir jetzt natürlich an der Stelle. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.): Vielen Dank. Herr Abg. Junge, Sie hatten mich gefragt, was ich von dem „Tarif auf Rädern“ halte. Dort muss ich gestehen, dass ich kein Anhänger eines zwingenden „Tarifs auf Rädern“ bin. Das ist verfassungsrechtlich nicht geboten, das ist eine politische Entscheidung, die dem Deutschen Bundestag obliegt, aber zwingend ist das nicht. Was wir machen, ist Folgendes: Wir haben seit einiger Zeit nur eine geringe Inflationsrate. Das heißt, wenn wir hier über Inflationsraten von fünf, sechs Prozent reden würden, dann könnte ich diese Diskussion in ihrer Schärfe nachvollziehen, aber nicht bei diesen geringen Werten. Man merkt das ja auch, die Tarifverschiebung 2017 beträgt – glaube ich – nur 0,65 Prozent. Das ist ja nicht viel. Was wir auch machen, ist, dass wir Geld auskehren. Vielleicht gibt es ja auch Steuerzahler, die das dann dankbar entgegennehmen. Ich glaube das eher weniger, weil das dann doch wieder nicht so viel ist, dass man das richtig spürt. Aber wir geben Geld aus – 2017 und 2018.

Ich würde viel lieber das machen, was Herr Welling vorhin angesprochen hat, dass man den Tarif insgesamt einmal – so habe ich Sie verstanden – systematisch anguckt. Dieser Bauch, der dort entstanden ist – was auch Herr Rauhöft gerade gesagt hat – plustert ja immer mehr auf. Ich bringe praktisch immer mehr Leute in den Bereich „Spitzenverdiener“ mit herein, wo dann der Spitzensteuersatz greift. Wenn ich vorher alles Geld immer tröpfchenweise ausreiche, habe ich natürlich auch nicht mehr Geld dafür, dieses dann auch einmal einer systemischen Gesamtkorrektur zu unterziehen. Dann möchte ich auch noch bemerken, dass mindestens die Hälfte der Steuerausfälle, die durch die Ausreichung der Kalten Progression entstehen, in den Bundesländern und auch den Kommunen landen wird. Diese sind mit 15 Prozent am Steueraufkommen beteiligt. Wir wissen, dass die Kommunen seit einem Jahr Sonderbelastungen



haben. Wir wissen auch, dass es mehrere Bundesländer gibt, die immer noch keine ausgeglichenen Haushalte haben und die auch in den nächsten Jahren trotz Schuldenbremse keine Erwartungen haben, dass die Haushalte ausgeglichen sind. Es gibt auch Länder, die noch unter der Beobachtung des Stabilitätsrates stehen. Selbst, wenn dort 100, 150 oder 200 Millionen Euro im Jahr fehlen, wirkt sich das durch Druck auf die Haushalte aus. Dann muss an anderer Stelle gespart werden. Dann kann dort weniger investiert werden. Das führt zu Folgewirkungen, die in diesem Raum gar nicht überschaut werden können.

In der Gesamtbetrachtung: Natürlich ist es schön, wenn man weniger Steuern bezahlt. Aber man bedenke auch das Ende. Deshalb muss ich leider zu der Einschätzung kommen, dass ein zwingender „Tarif auf Rädern“ aus meiner Sicht nicht geboten ist.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE ist Herr Abg. Dr. Troost.

Abg. **Dr. Axel Troost** (DIE LINKE.): Daran anknüpfend können wir froh sein, dass Herr Draghi und die EZB dafür sorgen, dass wir keine Deflation haben. Dann hätten wir einen Tarif auf Rädern vielleicht rückwärts. Das wäre ja vielleicht auch nicht schlecht, das wäre einmal etwas Neues.

Ich habe noch einmal zwei Fragen an den Deutschen Gewerkschaftsbund. Die Höhe des Grundfreibetrages – das ist klar – muss das Existenzminimum sozusagen steuerfrei stellen. Jetzt ist im Formulierungsvorschlag für 2017 vorgesehen, dass wir von 8 820 auf 9 000 Euro gehen. Frage ist: Sind Sie der Meinung, dass das jetzt das neue Existenzminimum sein könnte – vor dem Hintergrund, dass wir keinen Bericht haben – oder halten Sie das möglicherweise doch für eher zu wenig?

Zweitens: Eben wurde gesagt, dass es schrecklich ist, dass die Reichen prozentual immer weniger bekommen. Aber die vorgeschlagene Rechtsverschiebung bedeutet natürlich, dass hohe Einkommen dem absoluten Betrag nach auch am

meisten entlastet werden. Was sagt denn der Deutsche Gewerkschaftsbund insgesamt zu dieser verteilungspolitischen Perspektive?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Didier, bitte.

Sv **Raoul Didier** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Vielen Dank. Im Lichte dessen, was ich vorhin schon einmal zum Existenzminimumbericht gesagt habe, kann man jetzt natürlich nicht einen validen Grundfreibetrag ableiten. Ich hatte vorher aber schon einmal die Gelegenheit, in die Stellungnahmen der Bundessteuerberaterkammer und des Neuen Verbandes der Lohnsteuerhilfevereine her einzuschauen. Was die dort – völlig zu Recht sagen – ist, dass man dort auch noch etwas draufpacken kann. Man ist ja nicht gezwungen, sich nur an diesem Existenzminimum zu orientieren. Dort finde ich es schon interessant zu gucken, dass auch der Gesetzgeber dort durchaus – wenn es darum geht, Beträge von verschiedenen Belastungen freizustellen – auch mit unterschiedlichen Beträgen operiert. Dort möchte ich einmal an die Pfändungsfreigrenze erinnern. Diese führt zu einer Pfändungsfreiheit eines Einkommens – wenn ich es richtig im Gedächtnis habe, ich bin nicht ganz sattelfest in der Zahl – von über 12 000 Euro. Das ist ja letztendlich auch irgendetwas, wo der Gesetzgeber gesagt hat, dass das ein Einkommen ist, was man vor einem speziellen Zugriff schützen will. Dann wäre natürlich die Frage abzuleiten, was diese Unterschiedlichkeit der Beträge im Einzelnen rechtfertigt. Insofern kann man dort durchaus gute Gründe finden, wenn man sagt, dass man bei der Pfändungsfreigrenze auch etwas generöser ist, und im Licht dessen, dass man beim Existenzminimumbericht sowieso nicht so richtig weiß, ob das wissenschaftlich valide haltbar ist, sich in der Richtung zu orientieren. Das ist allerdings – darüber müssen wir uns auch im Klaren sein – mit erheblichen Aufkommenswirkungen verbunden. Den Grundfreibetrag so drastisch anzuheben – so gerechtfertigt das ist –, ist aber natürlich auf der Einnahmenseite des Staates auch mit drastischen Veränderungen verbunden. Das heißt, wenn wir in die Diskussion einsteigen, müssen wir uns zugleich den kompletten Tarifverlauf angucken. Dann wird die Frage sein, wie hoch der entsprechende Eingangsteuersatz sein müsste und wie der



Tarifverlauf an den verschiedenen Eckpunkten darüber hinaus ausgestaltet sein müsste. Das müsste man dann, wenn man dort wirklich umfassend und grundlegend herangehen würde, den Grundfreibetrag entsprechend zu erhöhen, natürlich auch mit in Betracht ziehen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Abg. Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Da wir das Ganze ja schon konkret als den Wunsch der derzeitigen Regierung benennen können, zügig eine Entlastungsbotschaft zu senden – es gibt ja den Bericht nicht usw., vor der Wahl, Herr Eigenthaler gibt jetzt noch weitere Tipps zur Verbesserung, wie man das jetzt noch besser machen kann –, möchte ich auch noch einmal in bisschen in die Kerbe hauen. Dann muss man sich an die vorliegende Systematik nicht unbedingt halten, dann kann man damit ja auch ein bisschen kreativer umgehen. Herr Abg. Dr. Troost hat ja auch schon drauf hingewiesen und wir alle wissen, dass die Entlastung in Euro tatsächlich bei dem vorliegenden Gesetzentwurf natürlich für die Besserverdienenden höher ist als für die unteren Einkommen. Vom Deutschen Gewerkschaftsbund habe ich mitgenommen, dass – ich nehme einmal an – Ihre Kritik am Existenzminimum ist, dass Sie davon ausgehen, dass es zu niedrig geschätzt ist. Wenn man sich den alten Bericht zur Kalten Progression anschaut, dann konnte man schon erkennen, dass die Berechnung zur Kalten Progression – das ist ja wieder eine andere Systematik – eher zu hoch geschätzt ist. Dann könnte man ja auch sagen, dass wir einfach die Summe nehmen und insgesamt den Grundfreibetrag erhöhen. Dann hat man sozusagen von der Verteilungswirkung her einen besseren Effekt.

Meine Frage geht deswegen noch einmal an Herrn Prof. Dr. Jarass. Was ist Ihre Beurteilung des vorliegenden Gesetzentwurfs bei der Kalten Progression? Man kann natürlich auch sagen, dass man das aufkommensneutral macht, aber die andere Variante wäre ja einfach, dass man den Grundfreibetrag einfach erhöht. Dann hätte man den gleichen Effekt und vielleicht eine bessere Verteilungswirkung. Was meinen Sie dazu?

Dann noch eine kurze Frage an Frau Dr. Mussgnug. Beim letzten Gesetz war auch noch eine Erhöhung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende dabei. Sie wissen, dass das eine längere Diskussion war, aber das gehörte damals zu dem Paket mit dazu. Dieses Mal ist es im Paket nicht enthalten. Was meinen Sie dazu? Finden Sie nicht, dass auch der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende auch wieder erhöht werden sollte? Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Jarass, bitte.

Sv **Prof. Dr. Lorenz Jarass** (Hochschule RheinMain, University of Applied Sciences): Ich habe kürzlich in Wiesbaden bei einer Veranstaltung von dem zuständigen Referenten gehört, dass 25 Prozent der Kinder in Sozialhilfahaushalten leben, davon die Hälfte in sogenannten Aufstockerhaushalten. Das heißt, die Eltern verdienen etwas, aber – wenn ich das einmal ganz hässlich ausdrücken kann – der Staat nimmt ihnen so viel weg, dass sie so wenig verdienen, dass sie dann wieder Sozialhilfe bekommen müssen – nämlich eine sogenannte Aufstockerhilfe. Das kann eigentlich nicht sein. Das Hauptproblem dieses Tarifs auf Rädern oder auch dessen, was jetzt vorgeschlagen wird, ist doch – das zeigen die Zahlen – folgendes: Die kleinen Haushalte bekommen fast nichts, ein paar Euro Entlastung im Monat. Das löst natürlich auch das gerade genannte Problem nicht. Denn nur die Gutverdienenden profitieren. Eigentlich sollte doch die Bekämpfung der Kalten Progression darin bestehen, dass die kleinen Lohneinkommen richtig entlastet werden und die großen Einkommen, insbesondere die nichtsozialversicherungspflichtigen Einkommen, nicht entlastet werden – jedenfalls dann nicht, wenn wir nur einen sehr bescheidenen Entlastungsbetrag von sechs oder vielleicht zehn Milliarden Euro pro Jahr zur Ausschüttung oder zur Entlastung zur Verfügung haben.

Ich möchte einmal drei Zahlen nennen. Das geht nämlich immer kreuz und quer durcheinander. Jemand, der 10 000 Euro zu versteuerndes Einkommen hat, – dazu zählt leider im Moment noch mein Sohn, deshalb muss ich Ihm einen beträchtlichen Teil meines professoralen Einkommens zur laufenden Unterstützung überweisen – der zahlt 17



Prozent auf jeden zusätzlichen Euro, den er bekommt, von 10 000 Euro zu versteuerndem Einkommen an Steuern und 21 Prozent Sozialversicherungsbeiträge. Das macht 38 Prozent und der Arbeitgeber zahlt obendrauf noch einmal 20 Prozent. Das ist die Situation von jemandem, der ein Einkommen hat, das jedenfalls in Wiesbaden unterhalb des Sozialhilfesatzes liegt. Dies ist in Wiesbaden oberhalb von 750 Euro netto. So viel verdient jemand, der 10 000 Euro zu versteuerndes Einkommen hat. Wenn jemand nur 20 000 Euro zu versteuerndes Einkommen hat – das sind 1 200 Euro netto –, liegt er in Wiesbaden etwas oberhalb des Sozialhilfesatzes inklusive Mietzuschüssen usw. Der hat bereits 27 Prozent Grenzsteuersatz. Das heißt, von jedem zusätzlich verdienten Euro nimmt ihm der Staat 27 Prozent Einkommensteuer weg – plus Solidaritätszuschlag, den habe ich jetzt weggelassen. Dann kommen noch 21 Prozent Arbeitnehmersozialbeiträge hinzu. Dann sind wir insgesamt bei 50 Prozent und der Arbeitgeber zahlt noch einmal 20 Prozent Arbeitgeberbeitrag.

Das ist der Wesentliche Grund, warum wir diese vielen Aufstockerhaushalte haben. Wer 20 000 Euro zu versteuerndes Einkommen hat, ist in Wiesbaden jedenfalls ein typischer Angelernter oder ein gut bezahlter Ungelernter mit Bruttoeinkommen von 1 600 bis 2 000 Euro. Das ist ein typisches Einkommen in dieser Einkommensklasse. Wir alle wissen, wenn wir so viel über Armut, über vererbte Armut, über Dauerhaushalte sprechen, die über Generationen hinweg von Sozialhilfe leben, dass das Entscheidende ist, dass die Eltern von eigener Hände Arbeit leben und auch den Stolz haben, zu sagen, dass sie den ganzen Tag arbeiten und die Kinder davon auch unterhalten werden können.

Deshalb ist es so wichtig, dass diese Einkommensgruppe – ich nenne einmal eine Zahl: bis zu 30 000 Euro zu versteuerndes Einkommen – eine deutliche Entlastung bekommt. Wir sollten auch sicherstellen, wenn das Geld nicht reicht – so ist das im Moment –, dass diejenigen, die deutlich oberhalb der Sozialversicherungsgrenze Einkommen beziehen, nicht entlastet werden. Ich sagte vorher schon: Jemand mit 20 000 Euro zu versteuerndem Jahreseinkommen – 1 200 Euro netto – hat eine Grenzabgabenbelastung von 50 Prozent und der Arbeitgeber zahlt noch 20 Prozent dazu. Wer 70 000 Euro und

mehr hat, zahlt keine Sozialabgaben auf sein zusätzliches Einkommen und zahlt 42 Prozent Steuern. Diese Einkommensklasse muss aus dieser Sicht nicht entlastet werden. Ich hätte das zwar gerne, weil ich dann auch entlastet werden würde, aber diese Einkommensklasse muss nicht entlastet werden.

Deshalb mein Vorschlag: Wir machen eine Entlastung, die sich auf die Einkommensklasse 10 000 bis 30 000 Euro zu versteuerndes Jahreseinkommen konzentriert. Dann gibt es eine Übergangsklasse von 30 000 bis 70 000 Euro, wo die Entlastung auch in absoluten Größen – nicht bloß in relativen – immer kleiner wird. Ab 70 000 Euro wird nicht entlastet. Ob man dann den Spitzensteuersatz erhöht, das ist ein ganz anderer Punkt. Wie man das technisch durchführt, ist auch ein anderer Punkt. Es gibt viele Länder, die genau dieses System haben – z. B. USA –, dass die Grundfreibeträge und auch die Entlastung für kleinere Einkommen bei größeren Einkommen dann systematisch abgeschmolzen werden. Das wäre eine finanzierbare Lösung, die genau die Einkommensklassen begünstigt, die unmittelbar jetzt zur Begünstigung anstehen – nämlich die sozialversicherungspflichtigen Lohneinkommen zwischen 10 000 und 30 000 Euro. Unterhalb von 10 000 Euro ist ein ganz anderes Thema. Zum Existenzminimum usw. kann ich nichts sagen. Aber das wäre mein Vorschlag. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Dr. Mussnug, bitte.

Sve **Dr. Friederike Mussnug** (Diakonie Deutschland – Evangelischer Bundesverband – Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung e. V.): Um es kurz zu machen: Ja, ich wäre unbedingt Ihrer Ansicht und zwar im Sinne einer Dynamisierung. Gerade dieser Entlastungsausgleich soll ja auch viele Kosten auffangen, die sich selber ihrerseits sehr dynamisch entwickeln. Wenn man diese Entlastung wirksam gestalten will, muss sie mitgehen. Sonst ist das ein Tropfen auf einem immer heißer werdenden Stein.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir sind am Ende unserer Anhörung, zeitlich wie





geplant bei 17 Uhr. Ich bedanke mich bei allen Sachverständigen, vor allen Dingen bei denen, die so kurzfristig gekommen sind. Wir wollten Sie nicht quälen oder Ihnen zu viel zumuten. Uns ging es darum, dass das, was wir hier tun, nächstes Jahr noch rechtzeitig ins Gesetzesblatt kommt und vollzogen werden kann. Deswegen möchte ich mich für die Unannehmlichkeiten entschuldigen. Ich freue mich, dass Sie trotzdem gekommen sind, und wünsche allen jetzt einen guten Heimweg und noch einen guten Tag. Danke.

Schluss der Sitzung: 17:02

Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
**Vorsitzende**



geplant bei 17 Uhr. Ich bedanke mich bei allen Sachverständigen, vor allen Dingen bei denen, die so kurzfristig gekommen sind. Wir wollten Sie nicht quälen oder Ihnen zu viel zumuten. Uns ging es darum, dass das, was wir hier tun, nächstes Jahr noch rechtzeitig ins Gesetzesblatt kommt und vollzogen werden kann. Deswegen möchte ich mich für die Unannehmlichkeiten entschuldigen. Ich freue mich, dass Sie trotzdem gekommen sind, und wünsche allen jetzt einen guten Heimweg und noch einen guten Tag. Danke.

Schluss der Sitzung: 17:02

Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
**Vorsitzende**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)  
[Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Ka/Fi  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

14. Oktober 2016

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drs. 18/9536)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns.

Mit den Neuregelungen in der Abgabenordnung sollen die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und die OECD-Empfehlungen zur Stärkung der Transparenz umgesetzt werden. Deutschland kommt insoweit seinen internationalen Verpflichtungen nach. Wir begrüßen in diesem Zusammenhang, dass im Interesse einer einheitlichen Vorgehensweise die Umsetzung in nationales Recht eins zu eins erfolgt und nicht über die Anforderungen der Richtlinie hinausgegangen wird.

Es besteht u. E. auch keine Veranlassung dafür, kurzfristig weitergehende einseitige Regelungen zu treffen, ohne die internationale Abstimmung weiterer Schritte abzuwarten. Vor diesem Hintergrund halten wir die vom Bundesrat vorgeschlagene Einführung eines neuen § 4i EStG zum Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug zum gegenwärtigen Zeitpunkt (noch) nicht für geboten. Umgekehrt unterstützen wir nachdrücklich die Bestrebungen einer gesetzlichen Klarstellung zu § 50i Abs. 2 EStG zur Beseitigung der bestehenden überschießenden Wirkungen und würden es sehr begrüßen, wenn diese im Rahmen dieses laufenden Gesetzgebungsverfahrens umgesetzt würden.

Weitere im Entwurf vorgesehene Änderungen sollen dazu dienen, steuerliche Vorschriften an aktuelle Entwicklungen anzupassen und deutsche Besteuerungsrechte in grenzüberschreitenden Sachverhalten wirksam wahrnehmen zu können. Zu diesem Zweck wird immer wieder von Treaty Overrides Gebrauch gemacht. Zwar ist zwischenzeitlich vom Bundesverfassungsgericht entschieden worden, dass ein Treaty Override rechtlich zulässig ist. Dennoch sollte dieses Mittel u. E. nur möglichst sparsam angewendet werden. Eine häufige Überschreitung von international ausgehandelten Abkommen könnte sonst im Ausland Zweifel entstehen lassen, ob Deutschland noch als verlässlicher Vertragspartner anzusehen ist. Mit gleichartigen Maßnahmen anderer Staaten müsste Deutschland sich dann ebenfalls abfinden.

Bei den Bestrebungen, grenzüberschreitende Vorgänge zutreffend zu besteuern, sollte überdies jeweils der rechtliche Gesamtzusammenhang Beachtung finden. Die vorgesehene Änderung im Gewerbesteuerengesetz zur Behandlung des Hinzurechnungsbetrags mag das aktuelle von der Finanzverwaltung empfundene Problem zwar beseitigen. Die Änderungen führen jedoch dazu, dass in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige bei grenzüberschreitender Tätigkeit höher besteuert werden, als im nationalen Fall. Zielführender wäre u. E. stattdessen eine Überarbeitung des Außensteuerrechts bzw. der Hinzurechnungsbesteuerung, wie sie seit langem von der Bundessteuerberaterkammer gefordert wird. Entsprechende Arbeiten sollten endlich in Angriff genommen werden.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum  
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referentin

Anlage



**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum**  
**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen**  
**der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen**  
**gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen**  
**(BT-Drs. 18/9536)**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

14. Oktober 2016

## **Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung**

### Zu Nr. 2: Mitwirkungspflichten der Beteiligten – § 90 Abs. 3 AO-E

Paragraf 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E regelt, dass bei einem Umsatz ab 100 Mio. € eine Stammdokumentation erforderlich ist, in der über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe sowie über die angewandte Verrechnungssystematik informiert werden muss.

Zwar ist erfreulich, dass durch den Schwellenwert nur eine begrenzte Zahl großer Unternehmen in den Anwendungsbereich der neuen Regelung fallen soll, jedoch greift die neue Verpflichtung unabhängig vom Volumen der grenzüberschreitenden Transaktionen. Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an zu prüfen, ob nicht eine Regelung entsprechend § 6 GAufzV umsetzbar wäre. Dieser stellt auf das Volumen der grenzüberschreitenden Transaktionen ab und entbindet den Steuerpflichtigen von der Dokumentationserstellung, wenn die grenzüberschreitenden Warenumsätze mit nahe stehenden Personen weniger als 5 Mio. € für Warenumsätze und/oder weniger als 500.000,00 € für Leistungen betragen.

### Zu Nr. 3: Umsetzung innerstaatlich anwendbarer völkerrechtlicher Vereinbarungen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten – § 117c AO-E

Der Satz 2 des § 117c Abs. 4 AO-E regelt, dass bei der Übermittlung der länderbezogenen Berichte durch das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 138a Abs. 6 Satz 4 bis 6 AO-E keine Anhörung der Beteiligten stattfindet.

Wir weisen darauf hin, dass es sich bei den übermittelten Daten um sensible Daten der jeweiligen Unternehmen handelt. Wenn eine Anhörung unterbleibt, ist der Steuerpflichtige u. E. zumindest über die übermittelten Daten zu informieren. Hierdurch könnte auch erreicht werden, dass Fehler bei der Übermittlung durch den Steuerpflichtigen selber erkannt, gemeldet und hierdurch korrigiert werden können.

### Zu Nr. 4: Mitteilungspflichten multinationaler Unternehmen – § 138a - neu - AO

Die Größenschwellen des § 138a AO-E stellen auf den Konzernumsatz ab, ohne dabei die Höhe der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaftern zu berücksichtigen. Auch hier regt die Bundessteuerberaterkammer eine Regelung an, die sich an § 6 GAufzV orientiert.

Paragraf § 138a Abs. 3 bis 5 AO-E bestimmen ausführlich die für die Übermittlung der länderbezogenen Berichte Verpflichteten. Grundsätzlich muss das Country-by-Country-Reporting nur von der Konzernmuttergesellschaft eingereicht werden. Ergänzende Bestimmungen sollen sicherstellen, dass andere Gesellschaften die Mitteilungspflichten erfüllen, wenn die Konzernobergesellschaft dies nicht tut.

Wir begrüßen hier die Klarstellung in Abs. 4 Satz 2, dass die Erfüllung der Verpflichtung durch eine einbezogene Gesellschaft ausreichend ist und weitere einbezogene Gesellschaften von der Mitteilungspflicht entbindet.

Eine einbezogene inländische Konzerngesellschaft hat nach Abs. 5 Satz 2 auch anzugeben, bei welcher Finanzbehörde und von welchem Unternehmen der länderbezogene Bericht des Konzerns abgegeben wird. Fehlt diese Angabe, soll die Gesellschaft selbst zur fristgerechten Übermittlung des länderbezogenen Berichts verpflichtet sein. Wie in Abs. 4 Satz 3 sollte auch hier geregelt werden, dass es ausreicht, wenn die Gesellschaft dann alle Angaben macht, über die sie verfügt, oder die sie beschaffen kann, da auch in diesem Fall denkbar ist, dass die inländische Gesellschaft den länderbezogenen Bericht weder beschaffen noch selbst erstellen kann.

#### Zu Nr. 5: Schätzung von Besteuerungsgrundlagen – § 162 AO-E

Bei § 162 Abs. 3 und 4 AO-E sollen ausweislich der Gesetzesbegründung redaktionelle Änderungen vorgenommen werden, um diesen an den neuen § 90 Abs. 3 AO-E anzupassen. Weiterhin soll hierdurch klargestellt werden, dass sich die Verletzung der Mitwirkungspflichten auf die Aufzeichnungen für einzelne Geschäftsvorfälle bezieht.

Die Klarstellung ist an dieser Stelle jedoch nicht ausreichend. Es geht nicht eindeutig aus dem Gesetzestext hervor, ob der Strafzuschlag i. H. v. 5.000,00 € pro tatsächlichem, konkretem Geschäftsvorfall oder pro Geschäftsvorfall im abstrakten Sinne erhoben werden soll. Ersteres hätte die Konsequenz, dass bei einem Unternehmen, das 1.000 gleiche Geschäftsvorfälle im Wert von jeweils 1,00 € tätigt und hierbei die Aufzeichnungspflichten verletzt, ein Strafzuschlag von 5 Mio. € erhoben würde. Darüber hinaus ist unklar, was von einem Geschäftsvorfall umfasst ist und wann eine Aufzeichnung „im Wesentlichen“ unverwertbar ist.

Wir weisen ergänzend auf die in der Literatur schon lange vertretene grundsätzliche Kritik an dem Steuerzuschlag des § 162 Abs. 4 AO hin (vgl. beispielsweise Seer in Tipke/Kruse, § 162 AO Rdnr. 73 m. w. N.). Bei dem Steuerzuschlag handelt es sich um einen „Fremdkörper“ im deutschen Steuerrecht der zu erheblichen Wertungswidersprüchen führt. Es findet eine Schlechterstellung des international agierenden Steuerpflichtigen statt. Ein Steuerpflichtiger der keine Steuererklärung abgibt, muss einen Verspätungszuschlag von (derzeit) max. 10 % der Steuer, höchstens 25.000,00 € zahlen, wohingegen ein Steuerpflichtiger, der seine Buchführungs- und Steuererklärungspflichten ordnungsgemäß erfüllt aber den Verrechnungspreisansatz nicht ordnungsgemäß dokumentiert, mit mindestens 5 % seiner **Einkünfte** bei einer Untergrenze von 5.000,00 € sanktioniert wird.

## **Artikel 7: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### Zu Nr. 2: Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen – § 50d Abs. 9 EStG-E

Paragraf 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E macht die Freistellung der Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem DBA von der Besteuerung der Einkünfte im anderen Vertragsstaat abhängig. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, dass die Vorschrift auch dann Anwendung findet, wenn die Einkünfte im anderen Staat nur teilweise nicht oder niedrig besteuert sind. Demgegenüber hat der BFH mit Urteilen vom 20. Mai 2015, Az. I R 68/14, I R 69/14, und vom 21. Januar 2016, Az. I R 49/14, entschieden, dass ein Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode nicht zu erfolgen hat, wenn der andere Vertragsstaat das Besteuerungsrecht nur für einen Teil der Einkünfte wahrnimmt.

Die Einfügung des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E soll im Rahmen der Anwendung der DBA die der Rechtsprechung entgegen stehende Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 20. Juni 2013) gesetzlich fixieren. Die Vorschrift stellt einen Treaty Override gegenüber nahezu allen bestehenden DBA dar. Im Gegensatz zur deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA vom 22. August 2013 enthalten derzeit nur das DBA mit Liechtenstein, das ab 1. Januar 2017 anwendbare neue DBA mit Japan und das noch nicht in Kraft getretenen DBA mit Australien eine Regelung, die eine Freistellung bereits dann einschränken, wenn nur Teile der Einkünfte unversteuert bleiben.

Die Neuregelungen im Rahmen des § 50d Abs. 9 EStG hätten zur Folge, dass künftig für sämtliche grundsätzlich freigestellte Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat geprüft werden müsste, ob für einzelne Einkunftsteile eine Besteuerung aufgrund abweichender Anwendung des Abkommens unterblieben ist, mit einem beschränkten Steuersatz erfolgte oder ob aufgrund der beschränkten Steuerpflicht eine Besteuerung im anderen Staat unterblieben ist. Durch das Erfordernis einer solchen Prüfung würde ein wesentlicher administrativer Vorteil des Freistellungsverfahrens zunichte gemacht. Unklar ist nach dem Wortlaut des Entwurfs zu § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG zudem, was „Teile von Einkünften“ sind.

Der Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung für Teile von Einkünften kann zu einer nicht gerechtfertigten Erhöhung der Steuerbelastung führen. Die Ertragsteuerbelastung kann dabei die Belastung bei Anwendung der Anrechnungsmethode für sämtliche Einkünfte übersteigen.

#### Beispiel 1:

*Die D-GmbH unterhält eine Produktionsstätte im DBA-Staat mit Freistellung der Betriebsstätteneinkünfte. Der Gewinn der Betriebsstätte wird im Ausland mit 40 % besteuert. Der nach ausländischen Grundsätzen ermittelte Gewinn beträgt 1 Mio. €, die darauf zu entrichtende Steuer 400.000,00 €. Nicht in die Bemessungsgrundlage eingeflossen ist ein Investitionszuschuss von 250.000,00 €. Die Steuerfreistellung des Investitionszuschusses wird beschränkt Steuerpflichtigen zum Zwecke der Investitionsförderung gewährt.*



*Die nach deutschen Vorschriften ermittelten Einkünfte von 1,25 Mio. € unterliegen einer Ertragsteuerbelastung im Ausland von 32 %. Würde die Anrechnungsmethode insgesamt zur Anwendung kommen, entstünde durch die Möglichkeit der Anrechnung der ausländischen Steuer keine weitere Steuerbelastung im Inland.*

*Aufgrund der Versagung der Freistellung für die im Ausland nicht besteuerten Einkunfts-  
teile unterliegen diese mangels anrechenbarer ausländischer Steuer einer zusätzlichen  
Belastung in Höhe der inländischen Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Im  
Ergebnis führt die Anwendung der Freistellungsmethode unter Versagung der Freistel-  
lung für nicht besteuerte Einkunfts-  
teile in solchen Fällen zu einer höheren Steuerbelas-  
tung als die Anwendung der Anrechnungsmethode. Zudem würde die Investitionsförde-  
rung des anderen Vertragsstaates durch eine Besteuerung dieser Einkünfte im Inland  
teilweise zunichte gemacht.*

Beispiel 2:

*Der im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige D ist im Rahmen seiner nicht-  
selbstständigen Arbeit in einem DBA-Staat tätig. Die Einkünfte unterliegen in diesem  
Staat einer Steuerbelastung von 35 %. Die im anderen Staat erzielten Einkünfte sind  
grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Das Abkommen sieht aber vor,  
dass Deutschland Einkünfte dennoch besteuern kann, wenn der Vertragsstaat Einkünfte  
tatsächlich nicht besteuert, obwohl er die Einkünfte nach dem Abkommen besteuern  
kann. Aufgrund der im anderen Vertragsstaat anzuwendenden gesetzlichen Regelungen  
bleiben bestimmte Zuschläge zum Arbeitslohn vergleichbar § 3b EStG i. H. v. 3.000,00 €  
steuerfrei. Die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 3b EStG sind allerdings nicht  
erfüllt. Die Steuerbelastung des D im Inland beträgt 30 %. Sowohl bei Anrechnung als  
auch bei Freistellung würde keine Einkommensteuer im Inland anfallen.*

*Durch die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E würde sich eine zusätzliche  
Steuerbelastung auf die im Ausland steuerfrei vereinnahmten Zuschläge zum Arbeits-  
lohn i. H. v. 900,00 € ergeben. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode insgesamt  
verbliebe es hingegen aufgrund des höheren Steuersatzes im Ausland bei der ausländi-  
schen Einkommensteuer; eine zusätzliche Steuerbelastung im Inland würde nicht ent-  
stehen.*

Selbst wenn sich die geplanten Änderungen mit dem Bestreben begründen lassen, eine Nichtbesteuerung von Einkommensteilen und damit das Entstehen von sog. „weißen“ Einkünften zu verhindern, ist kritisch zu prüfen, ob die Maßnahme in dieser Art wirklich erforderlich ist. Eine umfassende Anwendung entsprechender Grundsätze auch international würde dazu führen, dass wirtschaftspolitische Maßnahmen im Ergebnis weitgehend leerlaufen. Eine Förderung von Investitionen durch steuerfreie Investitionszuschüsse (vgl. Beispiel 1) würde ebenso konterkariert wie eine sozialpolitisch motivierte Freistellung bestimmter Einkunftsbestandteile im Bereich der nichtselbstständigen Einkünfte (vgl. Beispiel 2).

Auch wenn ein Treaty Override nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts rechtlich zulässig ist, Entscheidung vom 15. Dezember 2015, Az. 2 BvL 1/12, sollte diese Maßnahme nur in Fällen Anwendung finden, in denen deutsche Interessen massiv betroffen sind.

Eine Steigerung des deutschen Steueraufkommens auf Kosten der wirtschaftspolitischen Ziele anderer Staaten könnte sonst Anlass zu Zweifeln an der Vertragsteue Deutschlands und zu Gegenmaßnahmen des Auslands bieten. Vor diesem Hintergrund regen wir an, die Änderung des § 50d Abs.9 EStG noch einmal kritisch zu überdenken.

Zu Vorschlag Nr. 2 des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss) vom 23. September 2016, S. 3): Einführung eines § 4i EStG zum Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt grundsätzlich das Bestreben des Bundesrates, die Erzielung ungerechtfertigter Steuervorteile zu bekämpfen und damit Steuersubstrat der Bundesrepublik Deutschland gegenüber anderen Staaten zu schützen.

Die isolierte Einführung eines § 4i EStG erscheint aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer jedoch verfrüht. Die Umsetzung der Vorgaben aus dem BEPS-Projekt der OECD sollte einheitlich und abgestimmt erfolgen. Dies gilt insbesondere für die komplexen Fragen des Aktionspunktes 2 – Hybride Gestaltungen. Da die Einführung einer ähnlichen, wenn auch umfassenderen Vorschrift (§ 4 Abs. 5a EStG-E) in der Vergangenheit mit dem Zollkodexanpassungsgesetz bereits diskutiert wurde, ist davon auszugehen, dass die vom Bundesrat angesprochene Problematik bei der Anti-BEPS-Gesetzgebung nicht übersehen wird.

Auch auf Ebene der EU wird die Umsetzung des BEPS-Aktionspunktes 2 derzeit diskutiert. Gerade bei grenzüberschreitenden Sachverhalten sollten vorschnelle Alleingänge vermieden und ein international abgestimmtes Vorgehen angestrebt werden. Damit könnten sowohl eine einseitige Belastung deutscher Unternehmen durch ein vorzeitiges Einführen unabgestimmter Regelungen wie auch ein kurzfristiger Korrekturbedarf nach beendeter Abstimmung vermieden werden.

Zu Vorschlag Nr. 3 des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss) vom 23. September 2016, S. 6): Rückführung der überschießenden Wirkungen des § 50i Abs. 2 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt vollumfänglich den Vorschlag des Bundesrates, die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Wirkungen und Unklarheiten in § 50i EStG durch eine *gesetzliche* Änderung zu beseitigen.

Die Rechtsnorm des § 50i EStG, insbesondere § 50i Abs. 2 EStG, schränkt in ihrer aktuellen Fassung mittelständische Unternehmen in ihrer unternehmerischen Bewegungsfreiheit bei Umstrukturierungsmaßnahmen und Unternehmensübergaben ein. Zwar hat das BMF versucht, mit dem nachträglich ergangenen Schreiben vom 21. Dezember 2015 die Anwendung des § 50i Abs. 2 EStG auf ein solches Maß zu begrenzen, dass die Vorschrift nicht länger sämtliche Umstrukturierungsmaßnahmen entgegensteht. Dennoch ist aus unserer Sicht eine gesetzliche Änderung unerlässlich.

Zwar kann das BMF durch Verwaltungsanweisungen, z. B. in Form von BMF-Schreiben, die einheitliche Anwendung von Gesetzesvorschriften und Billigkeitsmaßnahmen durch die Finanzbehörden sicherstellen. Jedoch binden diese Anweisungen grundsätzlich lediglich die Finanzverwaltung, nicht jedoch die Steuerpflichtigen und ihre Berater oder die Gerichte. Zwar kann man dem entgegenhalten, dass mit dem o. g. BMF-Schreiben lediglich eine den Steuerpflichtigen begünstigende Gesetzesanwendung geregelt werden soll. Dennoch ist zu beachten, dass es sich bei steuerrechtlichen Vorschriften um klassisches Eingriffsrecht handelt. Verfassungsrechtlich setzt dies daher die Einhaltung der Gewaltenteilung voraus. Bei nachträglich erkanntem Korrekturbedarf einer gesetzlichen Vorschrift muss zwingend der Gesetzgeber bestimmen, welche Sachverhalte steuerbar sind. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt daher die Bestrebungen des Bundesrates, Rechtssicherheit durch eine Gesetzesänderung herbeizuführen.

Die vorgeschlagenen Änderungen greifen einen Hauptkritikpunkt des § 50i EStG in seiner aktuellen Fassung auf, nämlich die Erstreckung auf reine Inlandsfälle, und entschärfen diese. Wie eingangs bereits gesagt, begrüßt die Bundessteuerberaterkammer diese Maßnahme nachdrücklich.

Wir weisen an dieser Stelle ergänzend darauf hin, dass in § 50i Abs. 1 EStG verschiedene Unklarheiten bestehen, die ebenfalls dringend beseitigt werden sollten. Im Hinblick auf § 50i Abs. 1 EStG ist es aus unserer Sicht u. a. weiterhin problematisch, dass

- die inländische Besteuerung nach § 50i EStG auch stille Reserven/Wertzuwächse umfasst, die nach dem Wegzug entstehen. Diese unterliegen üblicherweise auch im Zuzugsstaat der Besteuerung, so dass Doppelbesteuerung droht.
- die inländische Besteuerung – entgegen der Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen – auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung umfasst (§ 50i Abs. 1 S. 3 EStG). Diese unterliegen üblicherweise auch im Zuzugsstaat der Besteuerung, so dass Doppelbesteuerung droht.
- unklar ist, wie ein möglicher Veräußerungsgewinn nach § 50i Abs. 1 EStG zu ermitteln ist.
- § 50i EStG auch dann anwendbar bleibt, wenn der Steuerpflichtige vor dem Verkauf der Anteile zurück ins Inland zieht. Da das Besteuerungsrecht wieder originär bei Deutschland liegt, besteht kein Grund die Anteile im Anwendungsbereich des § 50i EStG zu lassen.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, diese Fragen ebenfalls im Rahmen des laufenden Gesetzgebungsverfahrens aufzugreifen und die Vorschrift umfassend zu überarbeiten.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung des § 6 Abs. 3 EStG ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer folgerichtig.

## Artikel 9: Änderung des Außensteuergesetzes

### Fremdvergleichsgrundsatz – § 1 Abs. 1 Satz 5 - neu - AStG

Der BFH hat mit Urteilen vom 17. Dezember 2014, Az. I R 23/13, und vom 24. Juni 2015, Az. I R 29/14, entschieden, dass ein Art. 9 OECD-MA vergleichbare Regelung eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Sperrwirkung gegenüber § 1 Abs. 1 AStG auslöst. Nur soweit die Abkommen eine Korrektur der Einkünfte zulassen, sei eine solche nach § 1 Abs. 1 AStG auch möglich. Nach dem BMF-Schreiben vom 30. März 2016 sind diese Urteile über den Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Durch die Neuregelungen, die entgegen der Gesetzesbegründung, wie die genannten Urteile gerade belegen, nicht klarstellend sind, soll sichergestellt werden, dass Deutschland auch dann eine Korrektur der Verrechnungspreise vornehmen kann, wenn das anzuwendende DBA eine solche Korrektur nicht erlauben würde. Zu diesem Zweck soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes ausschließlich nach den Regelungen des AStG bestimmen (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E). Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stellt damit, soweit sie vom Fremdvergleichsgrundsatz des anzuwendenden DBA abweicht, ein Treaty Override dar und entspricht nicht dem mutmaßlichen Willen des Vertragspartners des DBA. Sie führt entgegen der Gesetzesbegründung gerade zu Besteuerungskonflikten, da der andere Vertragsstaat eine Einkünftekorrektur bzw. eine entsprechende Gegenberichtigung in Übereinstimmung mit den Regelungen des DBA vornehmen wird. Die Folge wird eine Zunahme von Verständigungs- und Schiedsverfahren sein, die auf Seiten der Verwaltung und der Steuerpflichtigen erhebliche Ressourcen binden.

Vor dem Hintergrund, dass eben eine vom OECD-MA abweichende Interpretation des Art. 9 DBA-Brasilien vom 27. Juni 1975 durch Brasilien einer der Gründe für die Kündigung des DBA durch die Bundesregierung am 7. April 2005 war, ist der hier vorgesehene Treaty Override u. E. problematisch. Es wäre nur verständlich, wenn (potenzielle) Vertragsstaaten das Vertrauen in eine verlässliche deutsche Abkommenspolitik infolge der Neuregelungen ebenso als erschüttert ansehen würden.

Positiv zu vermerken ist an dieser Stelle lediglich, dass das im Referentenentwurf enthaltene Vorhaben aufgegeben wurde, Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung festzulegen. Ein „Treaty Override per Rechtsverordnung“ ist, unabhängig von der Frage nach einer hinreichenden Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung (Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG), grundsätzlich abzulehnen.

## Artikel 11: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

### Zu Nr. 2: Ermittlung des Gewerbeertrags – § 7 Sätze 7 und 8 - neu - GewStG

Die vorgesehenen Änderungen stellen eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH in der Frage der Berücksichtigung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 AStG in der Gewerbesteuer dar.

Die aus Sicht des Gesetzgebers nachvollziehbare Maßnahme bedarf dringend weiterer flankierender Änderungen der Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Das betrifft zum einen die Absenkung des Steuersatzes der Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG, aber auch die Möglichkeit der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer.

- Zu § 7 Satz 7 GewStG-E

Mit der Einfügung des § 7 Satz 7 GewStG-E soll als Reaktion auf die gegenteilige Rechtsprechung des BFH vom 11. März 2015, Az. I R 10/14, die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 AStG in die Gewerbesteuer sichergestellt werden. Die Regelung bestimmt daher, dass die Hinzurechnungsbeträge Einkünfte sind, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

Nach derzeitiger Rechtslage kann die Anwendung des AStG zu einer höheren Steuerbelastung führen, als die Erzielung der Einkünfte im Inland.

Beispiel:

*Die D-GmbH ist zu 100 % an der E-Ltd. mit Sitz in einem EU-Staat beteiligt. Die passiven Einkünfte der E-Ltd. unterliegen einer Besteuerung von 24 %. Der Nachweis nach § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG kann nicht geführt werden.*

*Die Hinzurechnungsbesteuerung führt zur Einbeziehung der Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der D-GmbH. Die ausländische Steuer ist nach § 12 AStG anzurechnen, so dass keine Belastung mit Körperschaftsteuer im Inland entsteht. Der übersteigende Betrag der ausländischen Steuer von 9 % bleibt unberücksichtigt.*

*Nach der geplanten Änderung unterläge der Hinzurechnungsbetrag nun zusätzlich der Gewerbesteuer i. H. v. ca. 15 %. Die Einkünfte unterlägen damit einer Gesamtsteuerbelastung von ca. 39 %. Bei Einkünfteerzielung unmittelbar durch die D-GmbH im Inland würde sich die Steuer (Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer) hingegen nur auf ca. 31 % belaufen.*

Die vorgesehene punktuelle Änderung führt zu einer deutlichen steigenden Belastung für international tätige Unternehmen und eine Verschlechterung der Standortbedingungen für die stark international verflochtene deutsche Wirtschaft.

- Zu § 7 Satz 8, 9; § 9 Nr. 2, 3 GewStG-E

Paragraf 7 Satz 8 GewStG-E hat zum Ziel, niedrig besteuerte passive Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG in die Gewerbesteuer einzubeziehen. Nach derzeitiger Rechtslage unterfallen diese Einkünfte nicht der Gewerbesteuer, da sie in einer ausländischen Betriebsstätte erzielt werden. Nunmehr soll fingiert werden, dass die Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte anfallen.

Nach der Begründung zum Gesetzentwurf sollen mit § 7 Satz 8 GewStG-E Fälle erfasst werden, in denen der Steuerpflichtige Zwischeneinkünfte nicht über eine ausländische Zwischengesellschaft, sondern unmittelbar über eine ausländische Betriebsstätte erzielt, und die Zwischeneinkünfte im Inland einer Besteuerung unterliegen würden, wenn sie über eine Zwischengesellschaft erzielt würden. Damit liegt der Regelung offenbar die Vorstellung zugrunde, dass die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG in die Gewerbesteuer auch die Einbeziehung der Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG in die Gewerbesteuer erforderlich macht bzw. diese rechtfertigt und § 7 Satz 8 GewStG die „Umgehung“ der Rechtsfolgen des § 7 Satz 7 GewStG-E durch § 7 Satz 8 GewStG-E verhindern soll.

Die Regelung verstößt allerdings gegen fundamentale Prinzipien der Gewerbesteuer:

#### Territorialitätsprinzip

Besteuerungsgegenstand der Gewerbesteuer ist der stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Nach diesem Grundprinzip der Gewerbesteuer ist es etwas gänzlich anderes,

- a) ob der Gesetzgeber dem vom BFH eingeschlagenen Weg nicht folgen will, den Hinzurechnungsbetrag i. S. d. § 10 Abs. 1 AStG wie ausländische Betriebsstätteneinkünfte zu behandeln, weil dieser letztlich auf von einem anderen Steuerpflichtigen (Zwischengesellschaft) in einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte zurückgeht (§ 7 Satz 7 GewStG-E), oder
- b) ob der Gesetzgeber – wie in § 7 Satz 8 GewStG-E – vom Gewerbetreibenden selbst und tatsächlich in einer ausländischen Betriebsstätte erzielte Einkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte des Gewerbetreibenden erzielt fingiert.

#### Objektsteuercharakter

Darüber hinaus ist die Regelung des § 7 Satz 8 GewStG-E mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer nicht vereinbar. Die Höhe der Gewerbesteuer eines im Inland betriebenen Gewerbebetriebs hinge von der beschränkten oder unbeschränkten Körperschaft-/Einkommensteuerpflicht des Gewerbetreibenden ab.

#### Beispiel 1:

*Der im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige D – alternativ der beschränkt einkommensteuerpflichtige A – betreibt im Inland einen Gewerbebetrieb (Einzelunternehmen). Zu diesem Gewerbebetrieb gehört eine Betriebsstätte im Ausland, über die niedrig besteuerte passive Einkünfte erzielt werden.*

*Ob die niedrig besteuerten passiven Einkünfte der Besteuerung mit Gewerbesteuer im Inland unterliegen, hängt davon ab, ob der Einzelunternehmer im Inland beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nur im Fall des D liegen Einkünfte i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG vor; die niedrig besteuerten passiven Einkünfte des A unterfallen mangels unbeschränkter Steuerpflicht nicht § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG.*

*Im Ergebnis hängt die Gewerbesteuerbelastung damit von den subjektiven Verhältnissen des Betreibers des Unternehmens ab. Dies würde dem Charakter der Gewerbesteuer als Real- oder Objektsteuer widersprechen. Außerdem ist ein solches Ergebnis mit Art. 3 GG nicht vereinbar.*

Die Unvereinbarkeit mit dem Objektsteuercharakter könnte auch nicht etwa dadurch beseitigt werden, dass § 7 Satz 8 GewStG-E auf beschränkt Steuerpflichtige ausgeweitet wird. Denn bei beschränkt Steuerpflichtigen kann zum einen die Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG nicht umgangen werden, weil sie dieser schon nicht unterliegen. Zum anderen ist es wegen der von der Rechtsprechung stets verneinten Existenz von Unterbetriebsstätten nicht denkbar, (passive) Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen.

Die Regelung des § 7 Satz 8 2. Halbsatz GewStG-E hat überdies zur Folge, dass eine Einbeziehung in die Gewerbesteuer nicht nur in den von § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG erfassten Fällen einer Steuerbefreiung nach DBA erfolgt, sondern in allen Fällen der Erzielung niedrig besteuerten passiver Einkünfte. Daher bedarf es bei Formulierung der gesetzlichen Regelung im § 7 Satz 8 GewStG-E keinerlei Verweises auf § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG.

Bei Ersetzung des darin enthaltenen Verweises auf § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG durch eine ausformulierte Übernahme der Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift würde § 7 Satz 8 GewStG-E ungefähr wie folgt lauten:

*„Erträge, die in einer im Ausland belegenen Betriebsstätte anfallen und nicht aktiv i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG sind und die einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 % unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht, gelten als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt; dies gilt nur für unbeschränkt Steuerpflichtige.“*

Bei dieser Regelungstechnik würde Regelungsinhalt und -ziel deutlicher werden. Zugleich würden aber auch die Unvereinbarkeiten mit dem Objektsteuercharakter (infolge der Beschränkung auf unbeschränkt einkommen-/körperschaftsteuerpflichtige Gewerbetreibende) und dem Territorialitätsprinzip der Gewerbesteuer noch deutlicher zu Tage treten. Die Anknüpfung der Gewerbesteuerpflicht für ausländische Einkünfte an die ausländische Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % ist im Rahmen der Systematik der vom Territorialitätsprinzip bestimmten Gewerbesteuer völlig verfehlt. Es ist keinerlei Grund dafür erkennbar, dass die Höhe der Ertragsteuerbelastung im Ausland irgendeinen Einfluss auf das Bestehen oder Nichtbestehen inländischer Gewerbesteuerpflicht haben könnte.

Darüber hinaus würde die vorgeschlagene neue Regelung zu Mehrbelastungen führen, da die ausländische Steuer zwar auf die inländische Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet wird, jedoch nicht auf die Gewerbesteuer.

Beispiel 2:

*Die D-GmbH erzielt passive Einkünfte in einer ausländischen Betriebsstätte. Diese Einkünfte unterliegen im Ausland einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer von 26 % – alternativ 24 %.*

*Bei einer Besteuerung von 26 % fallen – unabhängig von der Anwendung der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode – im Inland weder Körperschaftsteuer noch Gewerbesteuer an; die Gesamtsteuerbelastung beträgt 26 %.*

*Unterliegen die Einkünfte hingegen im Ausland einer Besteuerung von 24 %, fällt ebenso keine Körperschaftsteuer im Inland an. Allerdings beträgt durch die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die Gewerbesteuer die Gesamtsteuerbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer und mit Gewerbesteuer insgesamt ca. 39 %. Die Steuerbelastung übersteigt damit diejenige, welche bei Erzielung der Einkünfte in einer inländischen Betriebsstätte der D-GmbH entstehen würde.*

Da die geplanten Änderungen zu den dargestellten systematischen Verwerfungen führen, sind die punktuellen Änderungen abzulehnen. Eine Neuregelung sollte vielmehr im Kontext einer Überarbeitung der gesamten Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen.

Zu Nr. 3: Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft – § 7a - neu - GewStG

Mit § 7a GewStG-E soll folgende, durch das BFH-Urteil, Az. I R 39/14, bestätigte Regelungslücke geschlossen werden: Mangels hinreichender Umsetzung bzw. Ergänzung der sog. Bruttomethode i. S. d § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG unterbleibt für Zwecke der Gewerbesteuer bei einer von der Organgesellschaft einer Organträger-Körperschaft bezogene Schachteldividende die Anwendung der sog. Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG. Im Ergebnis können Schachteldividenden vollständig gewerbesteuerfrei vereinnahmt werden, während die betreffenden Dividenden im Nichtorganschaftsfall bei wirtschaftlicher Betrachtung nur zu 95 % von der Gewerbesteuer befreit wären.

Während das mit § 7a GewStG-E verfolgte gesetzgeberische Anliegen nachvollziehbar ist, wirft die in § 7a GewStG-E vorgesehene konkrete Umsetzung jedoch verschiedene Fragen auf. Wir unterstützen daher an dieser Stelle ausdrücklich die Bitte des Bundesrates (Drs. 406/16 (Beschluss), Nr. 17, S.35), die Vorschrift einfacher und damit praxisgerechter zu fassen.



- § 7a Abs. 1 Satz 1 GewStG-E

Nach Satz 1 der Vorschrift sind die Kürzungsvorschriften des § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Satz 1 ergänzt damit die nach der BFH-Rechtsprechung über § 7 Satz 1 GewStG auf den Gewerbeertrag der Organgesellschaft durchschlagende (BFH-Urteil, Az. I R 39/14, Rdnr. 12) Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG um die rein gewerbsteuerlichen Befreiungsvorschriften. Insoweit steht § 7a GewStG-E im Einklang mit der Systematik der sog. Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG. Die Situation des Urteilssachverhalts, in der die Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG und damit des § 8b Abs. 1, 5 KStG bei der Gewerbeertragsermittlung des Organträgers ausscheiden musste, weil die Dividende im Gewerbeertrag der Organgesellschaft nicht mehr enthalten ist, wird damit künftig ausgeschlossen.

- § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E

Nach Satz 2 der Vorschrift soll auf unmittelbar im Zusammenhang mit gewerbsteuerlichen Schachteldividenden stehende Aufwendungen die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft nicht anzuwenden sein.

Mit diesem Regelungskonzept sollen offenbar, zumindest im Grundsatz, die später im Rahmen des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E eintretenden Rechtsfolgen des § 9 Nr. 2a Satz 3 Halbsatz 2, Nr. 7 Satz 2, Nr. 8 Satz 2 GewStG auf Ebene der Organgesellschaft bereits antizipiert werden, obwohl die diese Rechtsfolgen auslösenden Kürzungen des Gewerbeertrags nach Satz 1 der Vorschrift bei ihr nicht zur Anwendung kommen. Etwaige noch erforderliche Hinzurechnungen sollen dann wohl erst im Rahmen der zweiten Stufe erfolgen (§ 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E).

Wir regen an, das **Regelungskonzept** durch ersatzlose Streichung des § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E in der Weise **umzustellen**, dass Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG ungeachtet der späteren Anwendung von § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG vorzunehmen sind. Die Anpassung auf der zweiten Stufe (bisher § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E) müsste dann nicht in einer erstmaligen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (Erhöhung des Gewerbeertrags), sondern in einer Rückgängigmachung nach § 8 Nr. 1 GewStG vorgenommener Hinzurechnungen (Minderung des Gewerbeertrags) bestehen. Eine solche Regelungssystematik erscheint nicht nur systematischer (keine Antizipation der Rechtsfolgen nicht anzuwendender Vorschriften), sie erscheint auch allein geeignet, eine sachgerechte Ausnutzung der Freibeträge im Rahmen des § 8 Nr. 1 GewStG von Organgesellschaften und Organträger zu gewährleisten. Es stellt sich nämlich die Frage, wie nach der bislang vorgesehenen Regelungssystematik sichergestellt werden sollte, dass die Nachholung einer im Rahmen des § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E noch nicht erfolgten Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG wiederum unterbleibt, soweit die Organgesellschaft ihren Freibetrag im Rahmen des § 8 Nr. 1 GewStG noch nicht ausgeschöpft hat. Ein solcher muss aber Berücksichtigung finden, da anderenfalls die Organgesellschaft schlechter gestellt würde als die nicht organschaftlich verbundene Kapitalgesellschaft.

- § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E

Hinsichtlich der gewählten Systematik wirft der Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E Fragen auf. Die in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG genannten Vorschriften kommen in ihrem originär körperschaftsteuerlichen Anwendungsbereich unzweifelhaft erst auf Ebene des Organträgers (nach Zurechnung des Organeinkommens) zur Anwendung. Nach der BFH-Rechtsprechung schlägt § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG über § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewerbeertragsermittlung des Organträgers durch (BFH-Urteil, Az. I R 39/14, Rdnr. 17).

Paragraf 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E sieht nach seinem eindeutigen Wortlaut eine Anwendung des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ff. KStG und der gewerbsteuerlichen Kürzungs- und Hinzurechnungsvorschriften bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft, also noch auf Ebene der Organgesellschaft vor. Gestützt wird dieses Verständnis noch von der vorgesehenen Überschrift des § 7a GewStG-E, nach der dieser insgesamt (allein) die Gewerbeertragsermittlung der Organgesellschaft betreffen soll. Im Ergebnis müsste die Organgesellschaft ihren Gewerbeertrag dann zweimal ermitteln. Andererseits lässt schon § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E, der eine Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft (wohl jene nach § 7a Abs. 1 GewStG-E) voraussetzt, die Inbezugnahme in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E auch des § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG Zweifel aufkommen, ob eine solche Systematik wirklich gewollt ist.

Um einen Bruch mit der Systematik des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG im körperschaftsteuerlichen wie auch im gewerbsteuerlichen Bereich (siehe oben) und auch mit der gebrochenen Einheitstheorie (organschaftsbedingte Anpassungen nach Zusammenrechnung der getrennt ermittelten Gewerbeerträge) zu vermeiden, **muss bzw. darf u. E. § 7a Abs. 2 GewStG-E erst auf Ebene des Organträgers zur Anwendung kommen.** Dazu müssten u. E. in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E die Worte „Sind im Gewinn der Organgesellschaft“ durch die Worte „Sind im Gewerbeertrag der Organgesellschaft“ sowie ferner die Worte „bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft“ durch die Worte „bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Organträgers“ ersetzt werden. Ferner regen wir an, die Überschrift zu § 7a GewStG-E weiter zu fassen (z. B. „Sonderregelung zur Ermittlung des Gewerbeertrags bei Organschaft“).

Sofern dem Vorschlag zu § 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E gefolgt wird, wäre die entsprechende Anordnung des § 8 Nr. 1 GewStG in § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E zu streichen.

- § 7a Abs. 2 Satz 1 (Bezugnahme auf § 8 Nr. 1 GewStG) und Satz 2 GewStG-E

Innerhalb des bislang in § 7a GewStG-E vorgesehenen Regelungskonzepts, nach dem für im unmittelbaren Zusammenhang mit gewerbsteuerlichen Schachteldividenden stehende Ausgaben eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG im Rahmen der Gewerbeertragsermittlung der Organgesellschaft unterbleiben (§ 7a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E) und erst bei der Gewerbeertragsermittlung (der Organgesellschaft) auf einer zweiten Stufe erfolgen soll (§ 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E), bleibt unklar, welches die in § 7a Abs. 2 Satz 2 GewStG-E angesprochenen „Korrekturbeträge i. S. d. Absatz 1“ sein sollen. Davon abgesehen ist der Regelungsinhalt des Satzes 2 insgesamt kaum verständlich.

Vor diesem Hintergrund ist es zwar zu begrüßen, dass in die Begründung zum Gesetzentwurf ein Berechnungsbeispiel aufgenommen wurde, dass die Wirkungsweise des § 7a GewStG veranschaulichen soll. Ziel muss es jedoch sein, den Gesetzestext so eindeutig zu formulieren, dass er auch aus sich selbst heraus verständlich ist.

**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

**Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses des  
Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin**

Nur per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

14. Oktober 2016

**Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-  
Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen  
und -verlagerungen sowie Anträge der Bundestagsfraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzesentwurf. In den beiliegenden Einzelanmerkungen gehen wir auf die Vielzahl der Aspekte des Regierungsentwurfs sowie der mitberatenden Anträge im Detail ein. Besonderes Augenmerk möchten wir dabei auf die folgenden Punkte richten:

*Rechtssicherheit bei der Umsetzung der BEPS-Vorgaben schaffen*

Die Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft begrüßen die Absicht der Bundesregierung, 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 der Country-by-Country-Reportings (CbC-Reporting; 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 (sog. Tax Rulings) und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. Advance Pricing Agreement) 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 einheitlich erfüllen können. Ein Vergleich der OECD-Empfehlungen mit BEPS-Maßnahme 13, EU-Richtlinie (DAC IV) sowie Regierungsentwurf zu § 138a AO ergibt jedoch, dass nicht alle Begrifflichkeiten vollumfänglich deckungsgleich verwendet werden. Einige unserer Anliegen aus unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf wurden im Regierungsentwurf zwar aufgegriffen, jedoch bestehen nach wie vor Unklarheiten. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten die nationalen Anforderungen ausdrücklich deckungsgleich mit denen des G20/OECD-Abschlussberichts sein, zumindest aber ein Wahlrecht dahingehend eröffnet werden. 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 gleiche Rahmenbedingungen (ein „Level-playing-field“) für die Unternehmen und die Steuerverwaltungen zu schaffen.

#### *Erfüllungsaufwand beim Country-by-Country-Reporting realistisch bewerten*

Nicht nachvollziehen können wir die Angaben, die im Gesetzentwurf zum Erfüllungsaufwand für das CbC-Reporting gemacht werden. Ein laufender Erfüllungsaufwand von jährlich lediglich 1 ¼ Stunden und zu einem Stundensatz von 30,90 Euro (d. h. 53,60 Euro je Fall) ist nicht realistisch. Eine von uns durchgeführte Umfrage bei betroffenen Unternehmen ergab vielmehr laufende Kosten von durchschnittlich 180.000 Euro pro Jahr und Unternehmensgruppe. Hinzu kommen Einführungskosten von durchschnittlich 195.000 Euro je Unternehmensgruppe. Der Gesetzentwurf macht hierzu leider keine Angaben.

## *Einführung eines öffentlichen Country-by-Country-Reportings ablehnen*

Wir bedauern ausdrücklich, dass es bislang innerhalb der Bundesregierung nicht gelungen ist, eine einheitlich ablehnende Haltung gegenüber einer Veröffentlichungspflicht für das sogenannte Country-by-Country Reporting einzunehmen (sog. öffentliches CbC-Reporting). Die diesbezüglichen Bestrebungen der EU-Kommission unterminieren den gerade erst mühsam unter besonderer Mitwirkung Deutschlands erzielten internationalen Konsens zum BEPS-Projekt, beschädigen damit die Glaubwürdigkeit der europäischen Verhandlungspartner und bedeuten erhebliche Wettbewerbsnachteile und Risiken für Unternehmen in Deutschland und der EU. Den entsprechenden Antrag der Fraktion von Bündnis 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/2617) lehnen wir daher entschieden ab.

## *Von steuerverschärfenden Maßnahmen ohne Bezug zu den BEPS-Vorgaben der OECD/G20 absehen*

Entschieden wenden wir uns weiterhin gegen vier im Regierungsentwurf vorgesehene gesetzliche (Neu-)Regelungen, mit denen zugunsten des Steuerpflichtigen ergangene BFH-Entscheidungen überschrieben werden sollen. Die vorgesehenen Neuregelungen zu § 1 AStG-E (Bestimmung des DBA-Fremdvergleichs nach den Regelungen des AStG), § 7 S. 7 GewStG-E (Einbeziehung der Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG in die Gewerbesteuer), § 50d Abs. 9 EStG-E (Atomisierung der Einkünfteermittlung durch Ausweitung der Switch-over-Klausel) und § 7a GewStG-E (Schachtelstrafe bei Dividenden einer Organgesellschaft) werden unter dem „Deckmantel“ von BEPS als „klarstellende Notwendigkeiten“ eingeführt, ohne überhaupt bisher inhaltlich diskutiert worden zu sein. Gleiches gilt für die im Antrag von Bündnis 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/9043) geforderte Einführung einer Lizenzschranke. Im Ergebnis handelt es sich bei den vorgesehenen Maßnahmen um reine Steuererhöhungen bzw. -verschärfungen, die mit den OECD/G20-Vorgaben im Rahmen des BEPS-Projekts nichts zu tun haben. Die uns gegenüber vielfach geäußerte Zusage, die Umsetzung des BEPS-Projekts nicht als Anlass für sonstige Steuererhöhungen zu nutzen, würde damit nicht eingehalten. Darüber hinaus stellt ein solches Vorgehen – etwa in Bezug auf die zum einen im Regierungsentwurf und zum anderen von der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen vorgeschlagenen Änderungen von § 1 AStG-E – ein unilaterales Abweichen vom internationalen Konsens im Rahmen des BEPS-Projekts mit dem Ziel dar, die weltweiten Besteuerungsstandards zu vereinheitlichen. Mit einem derart überbordenden nationalen Anspruch unter Verdrängung der vertraglichen Verpflichtungen aus den Doppelbesteuerungsabkommen geht Deutschland als Negativbeispiel für andere Staaten voran, leidet das Vertrauen in die Verlässlichkeit der deutschen Abkommenspolitik und wird die politische Glaubwürdigkeit Deutschlands beschädigt.

Für eine Exportnation wie Deutschland ist dies das schlechtmöglichste Vorgehen und gibt anderen Staaten die rechtfertigende Möglichkeit, ebenfalls von den internationalen Standards abzuweichen und einen größeren Teil des Steuerkuchens zu beanspruchen.

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



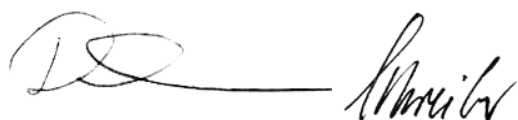
BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller



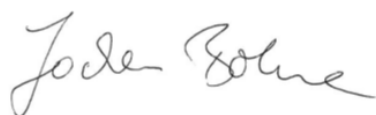
BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Heiko Schreiber



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.

Jochen Bohne



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Till Hannig



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber



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.

**Petitur:**

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 einzubehaltenden 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).

### **Petition:**

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“ (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 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.

**Petition:**

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 Lizaufwandes 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 Lizezeinnahmen als Lizaufgaben. 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

Zahlenbeispiel 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.	Einmaligkosten	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 teuren 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 teurer externer Transferpreisspezialisten geklärt werden können.	
Berechnungen, Überprüfen und Eingeben											
			2 Personen Deutschland	4	3	455	1.820	455	1.367		
Datenübermittlung und Veröffentlichung											
			1 Person Deutschland	1	2	455	455	455	910		
Interne Sitzungen											
			40 Personen Welt	40	1	280	11.200	280	11.200		
Externe Sitzungen											
			2 Personen Deutschland	20	4	455	18.200	455	3.640		
			20 Personen Welt	2	4	280	11.200	280	22.400		
			10 Berater Welt	10	4	3.200	64.000	3.200	128.000		
Kopieren, Archivieren, Verteilen											
			40 Personen Welt	2	0,5	280	22.400	280	5.600		
Prüfung durch öffentliche Stellen											
										Das CoC-Reporting soll der Finanzverwaltung lediglich als Art Schnelltest für die Verrechnungspreisdokumentation dienen - mit Korrekturen rechnen Unternehmen z.T. nicht.	
Korrekturen aufgrund der öffentlichen Prüfung											
										Eine öffentliche Prüfung findet nicht statt.	
Weitere Informationsbeschaffung bei Schwierigkeiten											
										Ob und in welchem Umfang mit Anfragen der Finanzbehörden aufgrund der Angaben im CoC-Reporting gerechnet werden muss ist derzeit noch nicht abschließend.	
Fortbildungs- und Schulungseinheiten											
										Fortbildungs- und Schulungseinheiten werden für Mitarbeiter der Muttergesellschaft nötig sein, da diese einen CoC-Report erstellen muss.	
Lohnsatz je Stunde:											
										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.	
Durchschnitt D: 100k p.a. inkl. Lohnnebenkosten, Arbeitslohn etc., 220 Arbeitsstunde = 455 Euro p.T.							178.310		194.397		
Durchschnitt Welt: 70k p.a., 250 Arbeitsstunde = 280 p.T.											
Beraterkosten Annahme 400 Euro pro Stunde = 3.200 p.T.											

Der Bundesvorsitzende



DSTG \* DEUTSCHE STEUER-GEWERKSCHAFT \* Friedrichstraße 169/170 \* 10117 Berlin

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Die Vorsitzende  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Friedrichstraße 169/170  
10117 Berlin  
Telefon: 030 / 20 62 56 600  
Telefax: 030 / 20 62 56 601

[www.dstg.de](http://www.dstg.de)  
[dstg-bund@t-online.de](mailto:dstg-bund@t-online.de)

Per E-Mail an: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

14. Oktober 2016

Gz: PA 7-18/9536, 18/2617, 18/9043

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“  
BT-Drucksache 18/9536**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 19. Oktober 2016 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages. Für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) nehme ich vorab in schriftlicher Form zu ausgewählten Punkten wie folgt Stellung:

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft begrüßt ausdrücklich das Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs der Bundesregierung, bestehende Defizite des internationalen Steuerrechts zu beseitigen.

Mit diesem Gesetzentwurf sollen in vergleichsweise kurzer Zeit gleich zwei Ergänzungen der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht umgesetzt werden.



Das betrifft einerseits den automatisierten Austausch über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide sowie Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (Tax Rulings), den der EU-Rat am 08.12.2015 beschlossen hat.

Zum anderen soll dieser automatische Informationsaustausch nach dem Beschluss des EU-Rates vom 03.06.2016 um die Pflicht für multinationale Unternehmen zur Erstellung länderbezogener Berichte sowie deren Austausch zwischen den Mitgliedsstaaten ergänzt werden (Country-by-Country-Reports, CbCR).

Diese Maßnahmen dienen dazu, Steuerflucht über die Grenze wirksamer als bisher zu bekämpfen. Es geht darum, zwischen den Unternehmen faire Wettbewerbsbedingungen zu sichern sowie einen ruinösen und milliarden schweren Steuerwettbewerb zwischen den Staaten zu verhindern. Dies sind Ziele, die die Deutsche Steuer-Gewerkschaft vorbehaltlos unterstützt. Wir sehen jedoch an der einen und anderen Stelle noch Ergänzungsbedarf, den wir nachfolgend präzisieren.

Zu den einzelnen Regelungen:

### **Zu Artikel 1 Nr. 1: § 90 Abs. 3 AO (neu) – Verrechnungspreise**

Nach unserer Auslegung besteht eine Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Druckmittel und Sanktionsmöglichkeiten für Fälle von Pflichtverletzungen durch verspätete, unvollständige oder gar Nichtvorlage von Aufzeichnungen.

Im vorliegenden Gesetzentwurf wird in § 90 Abs. 3 Satz 6 AO (neu) bestimmt, dass sich „die Vorlage nach § 97 AO richtet“. Im § 97 AO ist die allgemeine Mitwirkungspflicht in Form der Vorlage von Urkunden geregelt, woraus sich allein noch keine Sanktionsmöglichkeit ergibt. Erst im Rahmen der Mitwirkungspflichten nach § 200 Abs. 1 AO bei einer Außenprüfung, die die Vorlagepflichten nach § 97 AO umfasst, wird die Sanktionsmöglichkeit eines Verzögerungsgeldes nach § 146 Abs. 2b AO eröffnet und anwendbar.

Da die Finanzverwaltung nach § 90 Abs. 3 Satz 5 AO (neu) die Vorlage der Aufzeichnungen nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen „soll“, ist die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes regelmäßig gegeben.

Für den Vorlagepflichtigen ist die Erstreckung des Verzögerungsgeldes auf die neuen Vorlagepflichtigen jedoch schlicht nicht erkennbar genug, was absehbar zu vermeidbaren Finanzgerichtsverfahren führen wird.

Wir halten daher einen klarstellenden Verweis auf das Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO daher für sinnvoll.

### **Zu Artikel 1 Nr. 5: § 162 Abs. 3 und 4 AO (neu) – Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei Mitwirkungspflichtverletzungen**

Das Vorgenannte gilt unabhängig von der neuen Hinzuschätzungsregelung, die in § 162 Abs. 3 und 4 AO (neu) ausgestaltet sind und von uns ausdrücklich befürwortet werden.

Durch die begrüßenswerte Erweiterung der Norm auf einzelne Geschäftsvorfälle ist die Norm jedoch uneindeutig geworden.

Bei der Formulierung des neuen Absatzes 4 ist unklar, ob der Zuschlag von 5.000 € pro Steuerpflichtigem gilt oder für jeden einzelnen, nicht belegten Geschäftsvorfall, also auch mehrfach festzusetzen ist. Dies sollte im Sinne der Rechtssicherheit klar aus der Norm hervorgehen.

Unabhängig davon ist die Höhe von 5.000 € deutlich zu niedrig bemessen. Bei einem multinationalen Konzern mit Umsätzen im dreistelligen Millionenbereich ist ein Zuschlag von 5.000 € eine verschwindend geringe Summe. Damit kann der Zuschlag unmöglich seine gewollte generalpräventive oder gar gewinnabschöpfende Wirkung entfalten.

Vielmehr könnte der Zuschlag von besonders taktisch vorgehenden Unternehmen sogar zu deren eigenen Gunsten gestaltungsmissbrauchend ausgenutzt werden. Wenn nämlich der Zuschlag geringer ist als die steuerlichen Folgen einer ordnungsgemäßen Vorlage der Aufzeichnungen, könnte dieser Zuschlag als wirtschaftlich vorteilhaft billigend

in Kauf genommen werden. Eine solche mathematische Abwägung wird nicht schwerfallen.

Daher ist es dringend angeraten, den Zuschlag bei solchen multinationalen Unternehmen deutlich zu erhöhen. Wir halten das Zehnfache, also 50.000 €, für durchaus angemessen.

### **Zu Artikel 1 Nr. 3: § 138a Abs. 1 Nr. 2 AO (neu) - CbCR**

Wir weisen zunächst darauf hin, dass mit der vorliegenden Formulierung Rechtsunsicherheit dahingehend besteht, ob auch eine in Deutschland ansässige Tochtergesellschaft eines multinationalen Unternehmens zur Berichterstattung verpflichtet ist, wenn ihre Muttergesellschaft nicht in Deutschland ansässig ist.

In der zugrundeliegenden EU-Richtlinie 2015/2376 vom 08.12.2015 ist eine solche Berichtspflicht der Tochter ausdrücklich vorgesehen, wenn auch mit einer um ein Jahr verlängerten Berichtsabgabefrist.

Wir plädieren dafür, die Berichtspflicht klarstellend auf Tochtergesellschaften ohne inländisch ansässige Muttergesellschaft auszuweiten.

Weiterhin halten wir eine niedrigere Konzernumsatzmindestschwelle von 250 Mio. € für angemessen.

Der Betrag von 750 Mio. € ist deutlich zu hoch und wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Nach der Definition der EU-Kommission ist bereits bei einem Jahresumsatz von über 50 Mio. € von einem Großunternehmen auszugehen. Als Schwellenwert für die Mitteilungspflichten halten wir daher 250 Mio. € für vorerst angemessen, um multinationale Unternehmensgruppen möglichst gleichmäßig zu verpflichten. Eine künftige Anpassung bzw. Erhöhung des Schwellenwerts aufgrund der Auswertungen der Wirksamkeitsreporte bliebe natürlich weiterhin möglich und wäre zu evaluieren.

Zudem gilt auch hier, dass kein geeignetes Druckmittel zur Abgabe der länderbezogenen Berichte erkennbar ist. Zwar ist durch Artikel 1 Nr. 6 ein Verstoß gegen die Abgabepflicht in die Ordnungsvorschrift des § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO (neu) „Steuergefährdung“ aufgenommen worden. Aus dieser repressiven Vorschrift über Ordnungswidrigkeiten resultiert allerdings noch kein probates Druckmittel zur rechtzeitigen Abgabe der Berichte.

Hierfür steht der Steuerverwaltung allein das aufwendige und langwierige „gestreckte Zwangsverfahren“ nach den §§ 328 bis 335 AO zur Verfügung.

In diesem stark formalisierten Verfahren muss erst die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtung in einem gesonderten Bescheid angefordert und ein Zwangsmittel angedroht werden (mit Fristsetzung), nach Fristablauf ein Zwangsmittel (meist ein Zwangsgeld) festgesetzt werden und vollzogen werden und das ganze Prozedere so oft wiederholt werden, bis die Verpflichtung erfüllt worden ist.

Zu beachten ist, dass ein einzelnes Zwangsgeld aber maximal 25.000 € betragen darf. Ein solches Zwangsgeld ist aber für multinationale Unternehmen mit über 750 Mio. € Umsätzen keine adäquate Maßnahme, aufgrund derer sich ein solcher Konzern unter Druck gesetzt fühlen wird.

Wir befürchten, dass eine zwangsweise Durchsetzung der Einreichung von länderbezogenen Berichten nahezu unmöglich wird.

Wir sprechen uns dafür aus, dass für diese Fälle ein Druckmittel geschaffen wird, das effizient eingesetzt werden kann und auch bei multinationalen Unternehmen entsprechende Wirkung entfalten kann.

### **Zum „Erfüllungsaufwand der Verwaltung“, Begründung des Gesetzesentwurfs, A. Allgemeiner Teil, VI. Gesetzesfolgen, Nr. 5.3**

Unter Buchstabe a) ist im Kapitel 0815 ein zusätzlicher Personalaufwand zwischen 2 und 4 Mio € p.a. für das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bezug auf das CbCR eingeplant.

Die für das CbCR vorgesehenen Aufgaben des BZSt bestehen im Wesentlichen in der multilateralen Entgegennahme in- und ausländischer Berichte sowie in der ebenso multilateralen Weiterleitung an Mitgliedsstaaten und Bundesländer zur Auswertung.

Da in Deutschland den Ländern die Durchführung des Besteuerungsverfahrens übertragen ist, soll die eigentliche Auswertung künftig auch in den Landesfinanzverwaltungen stattfinden.

Wir finden es allerdings bemerkenswert, dass hierfür unter dem Buchstaben b) keinerlei personeller Erfüllungsaufwand in der Begründung des Gesetzentwurfs veranschlagt ist. Zur weitergehenden Begründung wird vermutet, dass die Prüfung der Berichte wohl ausschließlich im Rahmen von Außenprüfung erfolgen wird. Dieser Annahme können wir noch zustimmen.

Als Fachgewerkschaft der Finanzverwaltung wehren wir uns jedoch gegen die vollkommen realitätsferne Annahme, dass sich weder Prüfungsanzahl noch -dauer „messbar“ ändern werden und es keinen Mehraufwand bei den Ländern geben soll.

Das Gegenteil ist nämlich der Fall: Einerseits ist es doch gerade Sinn und Zweck der CbCR, umfassendere, genauere und intensivere Prüfungen vorzunehmen. Dass Konzernprüfungen dieser Größenordnungen eines stärkeren Personaleinsatzes bedürfen, erschließt sich ganz objektiv von selbst.

Ebenso wird in der Begründung außer Acht gelassen, dass die übermittelten Berichte, je nach Ausgestaltung der Verordnung über die Anforderungen und Inhalte, einen ganz beträchtlichen Umfang erreichen werden. Selbst bei einer Beschränkung auf nur die wesentlichen steuerungsrelevanten Inhalte wird ein solcher länderübergreifender Bericht schnell Seitenzahlen im oberen dreistelligen Bereich, wenn nicht sogar mehrere Ordner umfassen.

Dass die verantwortungsvolle Sichtung und Bewertung solch umfangreichen Datenmaterials erhebliche Zeit beansprucht und keinesfalls ohne erheblichen zusätzlichen Personaleinsatz verfassungskonform erfüllt werden kann, liegt klar auf der Hand.

Wir fordern daher eine realistische Bezifferung des Erfüllungsaufwands der Verwaltung in den Ländern, um die anstehenden neuen Aufgaben zeit- und fachgerecht erfüllen zu können.

### **Zu Artikel 7 Nr. 1a (neu) : § 4i EStG (neu) - Bundesratsentwurf**

In seiner Stellungnahme schlägt der Bundesrat die Einfügung eines neuen § 4i EStG vor. Hiermit soll der Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug eingeschränkt werden, wenn diese Aufwendungen auch in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.

Diese Maßnahme soll die Effekte sogenannter „hybrider Vertragsgestaltungen“ neutralisieren. Dies entspricht dem Aktionspunkt 2 des OECD/G20-Projektes „BEPS“ und ist im Gesetzentwurf der Bundesregierung bislang nicht enthalten.

Wir befürworten diesen Änderungsvorschlag ausdrücklich, da dieser eine hohe praktische Relevanz hat.

Bei einer inländischen Personengesellschaft mit ausschließlich inländischen Beteiligten ist durch das bestehende Einkommensteuerrecht sichergestellt, dass die Aufwendungen für die Einlage in die Gesellschaft nur einmal als Sonderbetriebsausgabe abgezogen werden können. Beteiligt sich aber ein ausländischer Gesellschafter an der gleichen Gesellschaft, kommt es bei bestimmten Konstellationen regelmäßig zu einem Doppelabzug der Aufwendungen, wenn diese auch in seinem Heimatstaat abziehbare Ausgaben darstellen. Wir verweisen auf den in der Begründung des Bundesrates gut dargestellten Beispielfall.

Bei einem solchen Doppelabzug kommt es jedoch zu unerträglichen Wettbewerbsverzerrungen zu Gunsten der ausländischen Beteiligten und zu Lasten inländischer Personengesellschaften.

Als ein dem Prinzip der Steuergerechtigkeit verpflichteter Verband befürworten wir zur Vermeidung solcher Verwerfungen im Wirtschaftsgefüge ausdrücklich die Annahme des Änderungsvorschlags des Bundesrates.

**Zu Artikel 7 Nr. 2a (neu) : § 50i EStG - Bundesratsentwurf**

Der Vorschlag des Bundesrates zielt darauf, überschießende Wirkungen des bestehenden § 50i EStG abzubauen. Wegen dieser überschießenden Wirkung ist die Norm unter bestimmten Konstellationen sachlich unbillig und in diesen Fällen nach dem BMF-Schreiben vom 21.12.2015 nicht mehr anzuwenden.

Aus Gründen der Rechtssicherheit ist es aber dringend geboten, die Rechtslage dauerhaft zu stabilisieren, indem der Wortlaut an die nach dem BMF-Schreiben zulässigen Konstellationen angepasst wird. Da der § 50i EStG damit gleichzeitig an geltendes Unionsrecht angepasst wird, gibt es hierzu keine Alternative.

Um Wiederholungen zu vermeiden, verweisen wir hierzu auf die Begründung, die der Bundesrat in seiner Stellungnahme gegeben hat und die keiner weiteren Ergänzung bedarf.

Wir plädieren für die Übernahme auch dieses Bundesratsentwurfs.

**Änderungsantrag Drs 18/9043 – Steuerschlupflöcher schließen - Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen verhindern**

Dieser Antrag zielt darauf, das Maßnahmenbündel der Bundesregierung um einen Punkt zu ergänzen, der auch im Aktionsplan der OECD/G20 zur Eindämmung aggressiver Steuergestaltung nicht vorgesehen ist.

Es handelt sich um sogenannte IP- oder Patentboxen, wie sie von mehreren Staaten angeboten werden. Der Begriff beschreibt die Gewährung von Steuervergünstigungen in teils erheblichem Ausmaß auf Lizenz- oder Patenteinkünfte. Besonders großen, multinationalen Konzernen ist es möglich, durch Lizenzzahlungen von oder an Tochtergesellschaften Gewinne in erheblichem, frei wählbarem Umfang aus den Ländern, in denen die Gewinne angefallen sind, in solche Länder zu verschieben, die eben jene IP-Boxen anbieten. Durch die gezielte Ausnutzung solcher Vergünstigungen auf Lizenzzahlungen ist es selbst

Konzernen mit Milliardengewinnen bislang möglich, das Maß der Besteuerung in den einstelligen Prozentbereich zu drücken.

Solange solche immensen internationalen Steuergestaltungen möglich sind, vermögen auch die Verrechnungspreismitteilungen und Country-by-Country-Reportings nichts gegen die Verschiebung von Gewinnen aus dem Entstehungsland in Niedrigsteuerrländer auszurichten.

Gleichwohl haben diese Konzerne aber die mit staatlichen Mitteln finanzierte Infrastruktur genutzt, um ihre Gewinne in den jeweiligen Umsatzländern zu erwirtschaften. Gegenüber inländischen Unternehmen, die solche Gestaltungsmöglichkeiten nicht nutzen (wollen oder können), sondern durch ihr ehrliches Steueraufkommen den Fortbestand und die Weiterentwicklung der Infrastruktur fördern, verschaffen sich die Nutzer von IP-Box-Systemen einen immensen wirtschaftlichen Vorteil. Solche Wettbewerbsverzerrungen führen nicht nur zu erheblichen Einnahmeausfällen in den jeweiligen Staaten ohne Vergünstigungen für Lizenzzahlungen.

Viel bedenklicher jedoch ist die Gefahr für den Fortbestand zahlloser steuerehrlicher nationaler, regionaler und lokaler Unternehmen, deren Preisgestaltung nicht einmal annähernd mit der durch Steuerverschiebungen unfreiwillig subventionierten Preisgestaltung der Nutznießer von IP-Boxen konkurrieren können. Betroffen ist vor allem der deutsche Mittelstand.

Über das finanzielle Ausmaß solcher Steuergestaltungen können wir bislang nur spekulieren, wobei uns die EU in der jüngeren Vergangenheit gezeigt hat, dass selbst Einzelfälle Steuern in Milliardenhöhe einsparen konnten.

Aus unserer Verpflichtung zum hohen Gut der Steuergerechtigkeit und zum Wohle aller steuerehrlichen Bürger und Unternehmen fordern wir nachdrücklich, diesem Antrag zuzustimmen.



Eine Einschränkung von Betriebsausgaben für Lizenzzahlungen, die in anderen Staaten mit einem niedrigeren Steuersatz als in Deutschland besteuert werden, ist dringend geboten und schnellstmöglich im Einkommensteuerrecht zu verankern.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Thomas Eigenthaler', written in a cursive style.

Thomas Eigenthaler  
Bundesvorsitzender

Der Bundesvorsitzende



DSTG \* DEUTSCHE STEUER-GEWERKSCHAFT \* Friedrichstraße 169 \* 10117 Berlin

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Die Vorsitzende  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Friedrichstraße 169  
10117 Berlin  
Telefon: 030 / 20 62 56 600  
Telefax: 030 / 20 62 56 601

[www.dstg.de](http://www.dstg.de)  
[dstg-bund@t-online.de](mailto:dstg-bund@t-online.de)

Per E-Mail an: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

18. Oktober 2016

**Drs-Nr. 18/9536, 18/9956, 18/2617, 18/9043**

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-  
Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkür-  
zungen und -verlagerungen“**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

im Nachgang zu unserer Stellungnahme vom 14.10.2016 übersenden wir Ihnen unsere Stellungnahme zum Änderungsantrag zur „Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression“.

Wegen der Kurzfristigkeit der Übersendung ist uns eine schriftliche Stellungnahme zum Entwurf eines Änderungsantrags zum „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (Drs. 18/9536, 18/9956) leider nicht mehr möglich.

**Zur Anhebung des Kinderfreibetrags, Kindergeldes, Kinderzuschlags,  
Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression**

Die Anhebung des Grundfreibetrages sowie die im Zusammenhang mit Kindern geplante Anhebung von Freibeträgen und Zuschlägen sind verfassungsrechtlich geboten und daher uneingeschränkt zu unterstützen.

Bei der Anpassung des Tarifverlaufs infolge sogenannter „kalter“ Progressionswirkung handelt es sich dagegen um eine politische Entscheidung der Regierungskoalition. Wir gehen davon aus, dass diese spezielle Entlastungswirkung ausschließlich aus der konjunkturell bedingten Erhöhung der Steuereinnahmen finanziert wird. Eine Gegenfinanzierung durch Einsparungen an anderer Stelle, wobei wir hierbei insbesondere die Bundesländer in den Blick nehmen, lehnen wir dagegen ab. Eine Steuerentlastung wegen sogenannter „kalter Progression“ kann definitionsgemäß nur aus sich heraus erfolgen.

Wir weisen auch darauf hin, dass sich zwar möglicherweise im unteren Gehaltsbereich - relativ gesehen - eine höhere prozentuale Steuerentlastung als im höheren Einkommensbereich ergibt, weil man hier die Steuerbelastung vorher/nachher miteinander vergleicht. Aus unserer Sicht ist jedoch eine Betrachtung der absoluten Entlastungswirkung geboten. Bei Betrachtung „absoluter“ Entlastungsbeträge ist es jedoch so, dass die Entlastung mit steigendem Einkommen höher ist. Die häufig gelesene Aussage, man wolle kleine und mittlere Einkommen bevorzugt entlasten, ist daher bei der aus unserer Sicht gebotenen absoluten Betrachtungsweise nicht zutreffend.

Die beim Einzelnen pro Jahr ankommende Entlastungswirkung ist - in absoluten Zahlen betrachtet – äußerst gering. Sie ist im Grunde kaum fühlbar und wird nach unserer Erfahrung beim Steuerzahler weniger zu Gefühlen der Dankbarkeit als eher zu Gefühlen des Verdrusses führen. Dies beweisen die ersten Kommentierungen zu dem Vorhaben.

Aus unserer Sicht wäre es daher zielführender, zumindest die Splitting auf zwei Jahre zu vermeiden, da eine Entlastung in nur einem Schritt fühlbarer ist. Möglich wäre auch, den Schwerpunkt der verfassungsrechtlich gebotenen Anhebungen in einem Schritt auf 2017 zu

nehmen, während die Entlastung wegen kalter Progression einheitlich auf 2018 genommen wird.

Die von der Bundesregierung vorgeschlagenen Maßnahmen sind jedoch nur „kleine Schönheitsreparaturen“. Als Fachgewerkschaft der Finanzverwaltung fordern wir schon an dieser Stelle, dass das gesamte Thema „Einkommensteuertarif bzw. –tarifverlauf“ nach der Bundestagswahl einer strukturellen Überprüfung unterzogen wird. Die derzeitige Progressionswirkung führt dazu, dass sich immer mehr Mittelverdiener im Progressionsbauch befinden und immer mehr Normalverdiener an die Grenze zum Spitzenverdiener heranwachsen. Das ist nicht sachgerecht. Folge: Der derzeitige Tarif macht immer mehr Leute zu „Spitzenverdienern“, die es in Wahrheit jedoch gar nicht sind.

Eine grundlegende strukturelle Überarbeitung ist aus unserer Sicht zwingend erforderlich.

Wir weisen auch darauf hin, dass es durch die geplanten Änderungen zu neuen Steuertabellen kommen wird, die bereits bei den Gehaltsabrechnungen ab Januar 2017 eingesetzt werden müssen. Es ist für die praktische Handhabung immer sehr ungünstig, wenn solche Tarifmaßnahmen erst gegen Ende des Jahres beschlossen werden, da dies in der Praxis zu hektischen und möglicherweise fehlerhaften Umstellungssituationen führen kann, insbesondere, weil Software und Verfahren neu programmiert werden müssen. Dies kann sowohl zu Verdruss bei Arbeitnehmern wie auch bei Unternehmen in ihrer Funktion als Arbeitgeber führen.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Eigenthaler  
Bundesvorsitzender



Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1

Geschäftszeichen S 1316 A – 078/9 – II 2b  
Dokument-Nr.  
Bearbeiter/in Herr Falk  
Durchwahl (0611) 32-2553  
Fax (0611) 32-7132553  
E-Mail Torsten.Falk@hmdf.hessen.de  
Ihr Zeichen PA7-18/9536, 18/2617, 18/9043  
Ihre Nachricht vom 10. Oktober 2016  
Datum 13. Oktober 2016

11011 Berlin

## Öffentliche Anhörung zu dem

- a) **Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drucksache 18/9536)  
hierzu: Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN**
- b) **Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen (BT-Drucksache 18/2617)**
- c) **Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Steuerschlupflöcher schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken (BT-Drucksache 18/9043)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

ich bedanke mich für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zum o.g. Gesetzentwurf und den o.g. Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/Die Grünen.

Gerne nehme ich die Gelegenheit wahr, die Auffassung des Hessischen Ministeriums der Finanzen schriftlich darzustellen.

1. **Gesetzentwurf der Bundesregierung: „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drucksache 18/9536)**

Hessen begrüßt die Arbeiten der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts und unterstützt das Ziel von OECD, EU und Bundesregierung, die Informationsdefizite der Steuerverwaltungen abzubauen, Ausmaß und Ort der Besteuerung stärker an die tatsächliche wirtschaftliche Substanz zu knüpfen, die Kohärenz der einzelnen nationalen Steuersysteme der Staaten zu erhöhen und unfairen Steuerwettbewerb einzudämmen.

Bei der nationalen Umsetzung der BEPS-Empfehlungen sollte der Gesetzgeber im ersten Schritt vor allem in den Bereichen tätig werden, in denen die Gestaltungsmodelle zur Gewinnverkürzung und –verlagerung der Praxis seit Jahren bekannt sind. Dies betrifft in besonderem Maße den doppelten Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen ausländischer Mitunternehmer an inländischen Personengesellschaften.

Das deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) - ursprünglich zur Sicherung der Gewerbesteuer entwickelt - erweist sich immer mehr als nicht kompatibel mit den internationalen Regeln der Gewinnaufteilung. Dies hat bereits in der Vergangenheit dazu geführt, dass der Gesetzgeber mit komplizierten Regelungen nachsteuern musste (z.B. § 50d Abs. 10 EStG), die Unternehmen, Berater und Verwaltung vor erhebliche Probleme stellen.

Die Besonderheiten des Sonderbetriebsvermögens führen in einer Vielzahl von bekannten Gestaltungsfällen dazu, dass der ausländische Mitunternehmer an einer inländischen Personengesellschaft seine mit der Beteiligung verbundenen Aufwendungen (z.B. Finanzierungsaufwand) sowohl im Inland (als Sonderbetriebsausgaben) als auch in seinem Ansässigkeitsstaat (als originäre Betriebsausgaben) doppelt geltend machen kann.

Hier besteht dringender Handlungsbedarf, zumal die Hybridität der entsprechenden Aufwendungen allein auf der deutschen Regelung zum Sonderbetriebsvermögen beruht. Daher hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf (BR-Drucksache 406/16 (B)) auch eine konkrete Lösungsmöglichkeit vorgeschlagen. Der Sonderbetriebsausgabenabzug soll grundsätzlich nur möglich sein, wenn diese Aufwendungen nicht auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Systemgerechte Ausnahmen sind möglich.

Die Umsetzung dieser Lösung sollte als Sofortmaßnahme unabhängig von der Umsetzung der übrigen OECD-Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen erfolgen. Ein weiteres Abwarten auf eine „Gesamtumsetzung der BEPS-Empfehlungen zu hybriden Gestaltungen“ bis nach der Bundestagswahl ist angesichts der erheblichen finanziellen Auswirkungen der bekannten Praxisfälle (Betriebsausgabenvolumen in Milliardenhöhe) aus hessischer Sicht nicht zu verantworten. Bereits in der Vergangenheit hat der Gesetzgeber mit der Einführung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG zu hybriden Zahlungen (einmal Zinsaufwand, einmal steuerfreie Dividendeneinnahme) gezeigt, dass dringende Maßnahmen auch losgelöst von einem Gesamtkonzept vorrangig umgesetzt werden können.

## **2. Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen (BT-Drucksache 18/2617)**

Das HMdF steht einer allgemeinen Veröffentlichung der länderbezogenen Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting – CbCR) kritisch gegenüber. Der Austausch der CbCR-Daten sollte unter Berücksichtigung des Gedanken der Gegenseitigkeit aus folgenden Gründen auf die beteiligten Finanzverwaltungen beschränkt bleiben:

- Die Veröffentlichung der CbCR-Daten könnte als erster Schritt zur Aufhebung des Steuergeheimnisses verstanden werden. Das Steuergeheimnis ist jedoch die bewährte und aus der Sicht der Finanzverwaltung unverzichtbare Grundlage für eine vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen Steuerbürger und Finanzverwaltung.
- Bei einer Vorreiterrolle Deutschlands besteht die Gefahr, dass inländische Unternehmen Geschäfts- und Firmendaten offen legen müssen, die ausländische Mitbewerber nicht offen legen. Dies ist nicht im Sinne der mit dem BEPS-Projekt beabsichtigten Schaffung einer „level playing fields“.
- Transparenz ist nur dann sinnvoll, wenn die veröffentlichten Daten für den Betrachter zu einem Erkenntnisgewinn führen. Es besteht jedoch die erhebliche Gefahr, dass die Veröffentlichung der CbCR-Daten den nicht steuerlich vorgebildeten Bürger zu einer Fehleinschätzung führen, indem er z.B. eine Steuerverteilung nach dem Umsatzverhältnis als gerecht ansieht. Gerade dieses Verhältnis folgt nicht dem Prinzip einer Besteuerung nach dem Ort der Wertschöpfung, sondern zielt allein auf den Sitz des Verbrauchers ab. Die „Bereitstellung des Marktes“ ist aber heute zu Recht allenfalls ein untergeordnetes Element der internationalen Gewinnaufteilung. Auch sagt die Zahl der Beschäftigten nichts über deren Qualifikation und ihren Beitrag in der Wertschöpfungskette aus.

### 3. **Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Steuerschlupflöcher schließen – Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken (BT-Drucksache 18/9043)**

Viele multinational tätige Konzerne nutzen die unterschiedlichen Steuerregelungen und Steuersätze der einzelnen Staaten, um ihre Steuerzahlungen zu minimieren. Und das meist ganz legal, durch geschicktes Verschieben mobiler Wirtschaftsgüter zwischen den Staaten. Während dies in der Vergangenheit überwiegend über Finanzierungsgestaltungen (Zinsaufwand) geschah, stehen in der Niedrigzinsphase nun die Lizenzen im Vordergrund. Dies gilt insbesondere für Europa, da innerhalb der EU das Quellensteuerverbot der Zins- und Lizenzrichtlinie und die daraus entstandenen Anreizsysteme (Patentboxen) entsprechende Steuergestaltungen erheblich fördern. Diese Steuerpraxis untergräbt teilweise das Steuersystem in unserem Land und führt zu einer Steuerungerechtigkeit, die wir nicht länger hinnehmen dürfen. Der Steuertourismus internationaler Großkonzerne muss beendet werden.

Dazu ist es nach Auffassung der hessischen Landesregierung erforderlich, die OECD-Einigung zu Patentboxen (Rückführung auf den Nexus-Ansatz) ergänzend mit einer nationalen Lizenzschranke zu verbinden. Die Einführung einer Lizenzschranke sollte mit einer verstärkten Forschungsförderung verknüpft werden. Ich verweise auf den hessischen Entschließungsantrag zur Förderung von Forschung und Entwicklung im Mittelstand sowie zur Einschränkung von Gewinnverlagerungen mithilfe von Lizenzzahlungen im Bundesrat (BR-Ds. 318/15).

Dass Lizenzzahlungen ein Gestaltungsmodell für Gewinnverlagerungen sind, lässt sich anhand von statistischen Daten belegen, die das HMdF den Veröffentlichungen der Deutschen Bundesbank entnommen hat:

- Danach stiegen die von Deutschland in das Ausland geleisteten reinen Patentausgaben von rund 4,4 Mrd. Euro im Jahr 2009 auf rund 8 Mrd. Euro im Jahr 2015. Die Steigerung beträgt mithin 84 %.
- Unter den europäischen Empfängerländern bilden Frankreich, Großbritannien und die Schweiz – alles Staaten mit Patentbox-Systemen – die Top 3 mit den höchsten Zuflüssen an Patenausgaben. Bei der Schweiz betrug der Anstieg von 2009 bis 2015 136 % (Patentzahlungen 2015: 959 Mio. Euro), bei UK 130 % (Patentzahlungen 2015: 615 Mio. Euro) und bei Frankreich 112 % (Patentzahlungen 2015 487 Mio. Euro). Ein Großteil des Zuwachses entfällt in den genannten Ländern auf die Jahre nach Einführung der jeweiligen Patentbox.
- Bei den übrigen Schutzrechten (z.B. Gebrauchs- und Geschmacksrechte, Markenrechte) zeigt sich, dass beispielsweise 2009 18,26 % aller Lizenzgebühren aus diesem Bereich (1.197 Mio. Euro von insgesamt 6.556 Mio. Euro) in die Niederlande flossen, die bereits 2007 ihre Patentbox eingeführt haben.

Warum ist die OECD-Einigung auf den Nexus-Ansatz aus der Sicht Hessens nicht ausreichend?

1. Die Nexus-Lösung beseitigt nicht das Grundproblem der Niedrigbesteuerung. Lizenz-einnahmen, die nach dem Nexus-Ansatz begünstigt werden können, können weiterhin mit einer sehr niedrigen, vom Regelsatz abweichenden effektiven Steuerbelastung besteuert werden. Die effektive Steuerbelastung kann auch bei 0 % liegen.
2. Problematisch sind vor allem die in der internationalen Einigung enthaltenen langen Übergangsfristen bis zum Jahr 2021. In dieser Zeit können die bestehenden Patentbox-Systeme uneingeschränkt aufrechterhalten werden. Gerade für diesen Übergangszeitraum bedarf es einer ergänzenden nationalen Abwehrmaßnahme. Darüber hinaus ist nicht abzusehen, ob tatsächlich alle Staaten ihre Patentboxen auf den Nexus-Ansatz beschränken.
3. Patentbox- oder Lizenzbox-Systeme, die dem Nexus-Ansatz entsprechen, sind administrativ extrem aufwändig. Denn der Nexus-Ansatz erfordert die Isolierung und Trennung einzelner Forschungsaufwendungen. Dies ist insbesondere im Bereich der gemischten Kosten kaum leistbar. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, dass hochtechnische Produkte heute auf einer Vielzahl von selbst geschaffenen und/oder erworbenen Patenten aufbauen. Es ist zweifelhaft, ob angesichts dieser Problematik die gleichmäßige Anwendung des Nexus-Ansatzes in allen Staaten gewährleistet ist.

Daher spricht sich Hessen für eine nationale „Lizenzschranke“, die jedoch abweichend vom österreichischen Modell und dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS90/Die GRÜNEN keine „Fallbeilregelung“ enthält, sondern die Besteuerung der Lizenzzahlungen auf nationalem Niveau gewährleistet.



Eckpunkte des hessischen Vorschlags sind:

- Die Lizenzschranke sollte für alle Lizenzzahlungen an nahestehende Unternehmen gelten. Lizenzzahlungen an Fremde Dritte sollten auch weiterhin uneingeschränkt abzugsfähig sein, um wirtschaftlich notwendige Geschäftsabläufe nicht zu behindern.
- Die Regelung sollte gewährleisten, dass konzerninterne Lizenzzahlungen so effektiv besteuert werden, wie es dem inländischen Besteuerungsniveau entspricht. Dies kann beispielsweise dadurch geschehen, dass Lizenzzahlungen gestaffelt - je nach steuerlicher Belastung im Empfängerstaat - anteilig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden.
- Missbrauchsklauseln sollten sicherstellen, dass die Abzugsbeschränkung nicht durch Zwischenschaltung von Gesellschaften in Hochsteuerländern umgangen werden kann.

Eine solche Regelung wäre ein effektives Mittel gegen Gewinnverlagerungen, da sie durch das (Teil-)Abzugsverbot gewährleistet, dass die Lizenzzahlungen in jedem Fall entsprechend dem deutschen Besteuerungsniveau besteuert werden. Der Anreiz für die Gewinnverlagerung entfällt damit.

Mit freundlichen Grüßen  
Im Auftrag

gez. Schenk

**Düsseldorf, 17. Okt. 2016**

**Heinrich-Heine-Universität  
Düsseldorf**  
Universitätsstraße 1  
40225 Düsseldorf  
Oeconomicum (Geb. 24.31)  
Ebene 02, Raum 11  
  
[www.hhu.de](http://www.hhu.de)

## **Stellungnahme**

zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilfe-  
richtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und  
-verlagerungen

(BT-Drucks. 18/9536, 18/9956, BR-Drucks. 406/16 (Beschluss))

### **A. Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug (§ 4i EStG-E)**

#### **1. Inhalt des Entwurfs**

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung schränkt insbesondere bei ausländischen Mitunternehmern von inländischen Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) den Abzug von Sonderbetriebsausgaben ein, um deren doppelte Berücksichtigung zu verhindern. Die Bundesregierung hat eine Prüfung zugesagt und auf die von der EU-Kommission für Oktober 2016 angekündigten Folgearbeiten zu hybriden Gestaltungen im Rahmen der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (EU-Richtlinie 2016/1164 v. 12.7.2016, ABI.EU vom 19.7.2016, L 193/1) hingewiesen.

Gem. § 4i EStG dürfen Aufwendungen eines Mitunternehmers nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Das Abzugsverbot gilt nicht, soweit die Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in einem anderen Staat. Unerheblich ist nach der Gesetzesbegründung, ob die Aufwendungen und Erträge im selben Veranlagungszeitraum, Steuerjahr oder Kalenderjahr zu berücksichtigen sind.

Die Regelung erfasst Aufwendungen, die ab 2017 steuerlich zu berücksichtigen sind (Art. 12 Abs. 2 G UmsÄndEUamtshilfeRL).

## **2. Stellungnahme**

Die Vorschrift kompliziert die Steuerrechtsanwendung bei inländischen Personengesellschaften mit einem ausländischen Gesellschafterkreis erheblich.

- So ist unklar, wie der entlastende Nachweis einer tatsächlichen ausländischen Besteuerung von korrespondierenden Erträgen geführt werden soll, da den Erträgen die fraglichen Aufwendungen gegenüberstehen. Aus den ausländischen Steuerbescheiden werden regelmäßig die einzelnen Erträge und Aufwendungen nicht erkennbar sein. Daher sollte auf die ausländische Rechtslage, nicht auf die tatsächliche Besteuerung der Erträge abgestellt werden.
- Die Nachweisschwierigkeiten erhöhen sich noch, wenn die (systemgerechte) Ausnahme vom Abzugsverbot auf Erträgen aus anderen Quellen oder in anderen Jahren beruht.
- Die Kosten der Nachweisführung können zur Folge haben, dass ein berechtigter Abzug von Sonderbetriebsausgaben in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Personengesellschaft unterbleibt.

§ 4i EStG führt nur zu einem geringen steuerlichen Mehraufkommen, zerstört aber Investitionsanreize.

Ist der ausländische Gesellschafter in einem Staat ansässig, der dem Welteinkommensprinzip folgt und der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode verwendet, greift § 4i EStG nicht ein. Zwar werden die Sonderbe-

triebsausgaben in Deutschland und im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters abgezogen, aber auch die Erträge aus der Personengesellschaft unterliegen in beiden Staaten der Besteuerung (vgl. a. BT-Drucks. 18/9956 elektr. Vorabfassung, S. 5). Das Abzugsverbot kommt dann nur temporär in Verlustsituationen zur Anwendung; entstehen wieder Gewinne, entfällt das Abzugsverbot rückwirkend.

Ein Mehraufkommen in Deutschland kann sich nur ergeben, wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die Einkünfte aus der deutschen Personengesellschaft freistellt und die Aufwendungen des Gesellschafters zum Abzug zulässt. Auch in diesem Falle kann aber ein systemgerechter Abzug in Deutschland erreicht werden, soweit etwa durch den Gesellschafter aufgenommene Darlehensvaluta entgeltlich an die deutsche Personengesellschaft weitergereicht wird. Dies wird nicht selten der Fall sein, da Deutschland international betrachtet kein Niedrigsteuerland ist. – Für ein steuerliches Mehraufkommen verbleiben dann nur die Fälle, in denen Aufwendungen des ausländischen Gesellschafters nicht an die inländische Personengesellschaft weiterbelastet werden oder nicht weiterbelastet werden können. Ob sich für diese Fälle die geplante Regelung des § 4i EStG-E lohnt, erscheint zweifelhaft, denn der nach dem deutschen Besteuerungskonzept des Sonderbetriebsvermögens mögliche Aufwandsabzug ist auch ein Investitionsanreiz für ausländische Gesellschafter.

**Ergebnis: Auf die Einführung des § 4i EStG sollte verzichtet werden, solange nicht geklärt ist, ob überhaupt eine hybride Gestaltung i.S. des BEPS-Aktionsplans, Maßnahme 2, oder des Art. 9 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie vorliegt.**

## **B. Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsgesellschaften mit überwiegend inländischen Grundbesitz (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. c1) EStG-E)**

### **1. Inhalt der Regelung**

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung dehnt die beschränkte Steuerpflicht auf Gewinne aus der Veräußerung von Auslandsgesellschaften mit überwiegend inländischen Grundbesitz aus. Damit soll das Besteuerungsrecht ausgeschöpft werden, welches Deutschland in Übereinstimmung mit Art. 13 Abs. 4 OECD-Musterabkommen durch verschiedene Doppelbesteuerungsabkommen eingeräumt wird.

## 2. Stellungnahme

Die Regelung setzt Einkünfte aus Kapitalvermögen voraus. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gehören jedoch nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1% beteiligt war (§ 17 EStG). In diesem Fall läuft § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG leer. Für die von der Regelung betroffenen Kleinstbeteiligungsfälle (<1% Beteiligung) ist darüber hinaus ein strukturelles Vollzugsdefizit zu erwarten, denn die betreffenden Gesellschafter von Auslandsgesellschaften können steuerlich kaum erfasst werden.

**Ergebnis: Das Vorhaben sollte – wenn erwünscht – in § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG angesiedelt und an eine Beteiligung von mindestens 25% oder 50% gekoppelt werden.**

### C. Änderung der Switch-over-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG

#### 1. Inhalt des Entwurfs

Der geltende § 50d Abs. 9 EStG enthält eine Switch-over-Klausel, wonach die in Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von ausländischen Einkünften in Deutschland nicht gewährt wird, wenn der andere Vertragsstaat die Einkünfte nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Satz besteuert. Der Bundesfinanzhof hat abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass die Regelung ihrem Wortlaut nach („wenn“) nicht eingreift, sofern die Einkünfte im Ausland auch nur zu einem geringen Anteil steuerpflichtig sind (BFH v. 20.5.2015 I R 68/14 und I R 69/14).

Die Änderung ersetzt mit Wirkung ab 2017 das Wort „wenn“ durch „soweit“ und verankert die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung im Gesetz. Eine gleichgerichtete Ergänzung ist im Hinblick auf Switch-over-Klauseln in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen.

## **2. Stellungnahme**

Die Regelung erscheint nachvollziehbar, kann allerdings praktische Probleme aufwerfen, in dem die ausländischen Einkünfte in Zukunft atomisiert werden. Unklar ist auch, wieweit eine derartige Atomisierung gehen darf (z.B. ausländische Steuerbefreiungen für einzelne betriebliche Erträge).

### **D. Einschränkung des § 50i EStG (§§ 50i, 6 Abs. 3 Satz 1 EStG-E)**

#### **1. Inhalt des Entwurfs**

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neufassung des § 50i EStG wendet sich gegen die überschießende Wirkung der geltenden Vorschrift. Die Regelung wird auf grenzüberschreitende Fälle beschränkt. Zudem werden die laufenden Einkünfte und Betriebsaufspaltungsfälle ausgeschieden und § 50i Abs. 2 EStG auf Einbringungen begrenzt, bei denen ein Verlust des deutschen Besteuerungsrechts droht. In zeitlicher Hinsicht findet die Regelung nur noch Anwendung, wenn das deutsche Besteuerungsrecht vor dem 1.1.2017 ausgeschlossen oder beschränkt wurde.

Der neue § 50i Abs. 2 EStG gilt rückwirkend für Einbringungen, bei denen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2013 geschlossen wurde. Ansonsten gilt die Neuregelung ab 2017.

#### **2. Stellungnahme**

Die Regelung ist zu begrüßen. Die mit dem geltenden § 50i EStG verbundene umfassende Veränderungssperre für Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des § 50i Abs. 1 EStG sowie für Sachgesamtheiten mit solchen Wirtschaftsgütern ging weit über das Ziel der Vorschrift hinaus. Gleiches galt für die Erfassung reiner Inlandsfälle. Das Bundesfinanzministerium hatte bereits mit Schreiben vom 21.12.2015 die überschießenden Rechtsfolgen im Billigkeitswege eingeschränkt. Erforderlich ist vor dem Hintergrund des bisherigen klaren Gesetzeswortlauts jedoch eine gesetzliche Regelung, die nun vorgesehen ist.

Grundsätzlich ist Deutschland vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auch berechtigt, beim Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts die in Deutschland gelegten stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern und An-

teilen nach § 50i EStG zu besteuern. Die Anwendung der Vorschrift nur auf ausländische Steuerpflichtige ist somit europarechtlich zulässig. Nicht europarechtskonform ist aber, bei einer späteren Veräußerung von § 50i-Wirtschaftsgütern auch stille Reserven zu besteuern, die erst nach dem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts entstanden sind.

Die rückwirkende Begrenzung von § 50i Abs. 2 EStG nimmt insbesondere die reinen Inlandsfälle aus der Anwendung der Vorschrift heraus und vermeidet nicht sachgerechte Folgen in der Vergangenheit.

Systematisch zutreffend ist es auch, die bisher in § 50i Abs. 2 EStG – alt – geregelten Umwandlungsfälle und Sachverhalte des § 6 Abs. 3 und 5 EStG den dortigen spezialgesetzlichen Steuerverhaftungsbedingungen zu unterwerfen. Allerdings ist die vorgesehene Sofortbesteuerung bei Verletzung der Steuerverhaftungsbedingungen nicht mit dem Europarecht vereinbar. Erforderlich ist in EU- und EWR-Fällen vielmehr eine zeitliche Streckung der Steuer auf fünf Jahre (Europäischer Gerichtshof in den Rechtssachen *DMC* und *Verder Lab Tec*; Art. 5 Abs. 2 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie (EU-Richtlinie 2016/1164 v. 12.7.2016, ABl.EU vom 19.7.2016, L 193/1)).

**Ergebnis: Die beabsichtigte Einschränkung von § 50i EStG und § 6 Abs. 3 EStG sollte umgesetzt werden. Die Rechtsfolgen sollten mit den europarechtlichen Vorgaben für Entstrickungen abgestimmt werden**

## **E. Nationale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Doppelbesteuerungsabkommen (§ 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E)**

### **1. Inhalt des Entwurfs**

Die Regelung soll „klarstellend verdeutlichen“, dass der Inhalt des in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen üblichen – und Art. 9 OECD-Musterabkommen entsprechenden – Fremdvergleichsgrundsatzes sich nach den Regelungen des Außensteuergesetzes bestimmt. Die Norm soll bereits am Tag nach Verkündung des vorliegenden Gesetzes in Kraft treten und rückwirkend für 2016 gelten (Art. 12 Abs. 1).

## 2. Stellungnahme

Im Ergebnis handelt es sich um ein Nichtanwendungsgesetz zur inzwischen gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH vom 17.12.2014 I R 23/13 und vom 24.6.2015 I R 29/14). Dieser hat die Doppelbesteuerungsabkommen in den Streitfällen aus dem Abkommenstext heraus ausgelegt und ihnen eine Sperrwirkung gegenüber den weitergehenden Bestimmungen des § 1 Abs. 1 AStG zuerkannt.

Der rechtsprechungsbrechende Charakter der Neuregelung zeigt, dass es sich nicht um eine Klarstellung handelt.

Es entspricht darüber hinaus anerkannten Auslegungsgrundsätzen, dass völkerrechtliche Verträge vorrangig aus sich selbst heraus auszulegen sind, wie dies der Bundesfinanzhof in seinen Entscheidungen getan hat.

Da der vorliegende Gesetzesentwurf gerade auf die Umsetzung internationaler Verpflichtungen und Zusagen abzielt (BT-Drucks. 18/9536 elektr. Vorabfassung, S. 24), ist es widersprüchlich, Änderungen vorzunehmen, die nicht von einem internationalen Konsens getragen sind. Genau dies ist aber mit der vorliegenden Änderung zu befürchten: So ist etwa die „Hellseherklausel“ in § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG und die Preisanpassungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG international unüblich. Beide würden jedoch zur Grundlage der Auslegung von deutschen Doppelbesteuerungsabkommen aus deutscher Anwendersicht werden. Dies wirft erhebliche Doppelbesteuerungsgefahren auf. Zudem wird Deutschland gegenüber anderen Staaten das Argument aus der Hand genommen, diese verhielten sich nicht entsprechend internationaler Absprachen.

Unklar ist auch, ob die Regelung bei Verstößen gegen formelle Regelungen, wie z.B. den besonderen Bedingungen für beherrschende Gesellschafter bei verdeckten Gewinnausschüttungen, einschlägig ist. Denn diese Bedingungen ergeben sich nicht aus dem Außensteuergesetz.

**Ergebnis: Auf die Einführung des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG sollte verzichtet werden. Deutschland sollte international konsentierten Standards folgen.**



## **F. Gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags und passiver Einkünfte ausländischer Betriebsstätten (§ 7 Sätze 7-9 GewStG-E)**

### **1. Inhalt des Entwurfs**

Der Entwurf sieht vor, ab 2017 den Hinzurechnungsbetrag von ausländischen Zwischengesellschaften gem. § 10 Abs. 1 AStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Gleiches gilt für niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte, wobei in EU- und EWR-Fällen ein „Escape“ zugelassen ist, sofern der Nachweis einer wirtschaftlichen Tätigkeit gelingt.

### **2. Stellungnahme**

Die geplante Regelung ist ein Nichtanwendungsgesetz im Hinblick auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, der die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrages unter Hinweis auf das im Gewerbesteuerrecht geltende Territorialitätsprinzip abgelehnt hat (BFH vom 11.3.2015 I R 10/14).

Die Argumentation des Bundesfinanzhofes ist nach wie vor zutreffend: Das Gewerbesteuergesetz wird als Realsteuer vom Territorialitätsprinzip beherrscht. Nur der Gewerbeertrag inländischer Gewerbebetriebe unterliegt der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 GewStG). Die Ausdehnung der Gewerbesteuer auf im Ausland erwirtschaftete Gewinne einer Zwischengesellschaft oder einer Betriebsstätte ist damit nicht vereinbar.

Ein Ansatz des Hinzurechnungsbetrages bei der Gewerbesteuer kann auch nicht mit dem Hinweis auf das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht begründet werden, denn hier gilt für unbeschränkt Steuerpflichtige das Welteinkommensprinzip, das eine Hinzurechnungsbesteuerung oder die Erfassung ausländischer Betriebsstättenergebnisse sachlich rechtfertigt.

Dehnt man gleichwohl die Gewerbesteuer auf den auslandsbezogenen Hinzurechnungsbetrag oder passive Einkünfte ausländischer Betriebsstätten aus, so ergeben sich Folgefragen:

Zum einen stellt sich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung die Frage der Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuern auch auf die Gewerbesteuer. Entsprechende Regelungen fehlen bisher wegen des Territorialitätsprinzips.

Zum anderen entsteht mit dem Steuerzugriff auf Ergebnisse passiv tätiger Auslandsbetriebsstätten auch die Frage nach der Berücksichtigung etwaiger finaler Verluste dieser Betriebsstätten in Deutschland.

**Ergebnis: Auf die gewerbesteuerliche Erfassung des Hinzurechnungsbetrags und passiver Einkünfte ausländischer Betriebsstätten sollte aufgrund des gewerbesteuerlichen Territorialitätsprinzips verzichtet werden.**

## **G. Sonderregelungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft, die schachtelprivilegierte Gewinnausschüttungen bezieht (§ 7a GewStG-E)**

### **1. Inhalt des Entwurfs**

Die Neuregelung setzt bei Gewinnausschüttungen an eine Organgesellschaft die gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegien und die Folgewirkungen für die Hinzurechnungsregelung des § 8 Nr. 1 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft außer Kraft (§ 7a Abs. 1 GewStG-E) und wendet die für den Organträger geltenden Regelungen für Gewinnausschüttungen und damit zusammenhängende Aufwendungen an (§ 7a Abs. 2 GewStG-E). Der verbleibende Betrag wird dem Organträger zugerechnet.

Im Ergebnis wird die in § 8b Abs. 5 KStG angeordnete Pauschalierung der nicht abziehbaren Ausgaben mit 5% der Gewinnausschüttungen auch für die Gewerbebesteuer wirksam, sofern Gewinnausschüttungen über eine Organgesellschaft bezogen werden und der Organträger eine Körperschaft ist.

Die Regelung soll grundsätzlich für Gewinnausschüttungen und damit in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen gelten, die nach dem 31.12.2016 zufließen bzw. aufwandswirksam werden (§ 36 Abs. 2b GewStG-E). Der Bundesrat hat im Hinblick auf mögliche negative Konsequenzen der bisherigen Rechtslage gebeten, ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen für eine frühere Anwendung zu prüfen. Dieser Bitte will die Bundesregierung nachkommen.

## 2. Stellungnahme

Die neue Vorschrift ist ein Nichtanwendungsgesetz zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs, die beim Bezug von schachtelprivilegierten Dividenden über eine Organgesellschaft die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG für die Gewerbesteuer abgelehnt hatte (BFH vom 17.12.2014 I R 39/14). Ziel ist es, die Besteuerungslücke gegenüber dem Direktbezug der Dividende durch den Organträger zu schließen. Dies erscheint nachvollziehbar.

Auch das vom Bundesrat vorgeschlagene Wahlrecht einer antragsabhängigen früheren Anwendung des § 7a GewStG erscheint sachgerecht. Der Steuerpflichtige würde dann im Ergebnis entsprechend der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung behandelt.

Die Regelung des § 7a GewStG-E ist jedoch sehr kompliziert formuliert, schwer verständlich und führt zu einer Berücksichtigung von schachtelprivilegierten und nicht schachtelprivilegierten Gewinnausschüttungen auf unterschiedlichen Ebenen. Eine Vereinfachung wäre wünschenswert. Geeignet dafür erscheint die Prüfbitte des Bundesrates, das Teileinkünfteverfahren bzw. § 8b KStG für gewerbesteuerliche Zwecke insgesamt auf der Ebene der Organgesellschaft anzuwenden (BR-Drucks. 406/16 (Beschluss), Nr. 18).

**Ergebnis: Das Regelungsziel des § 7a GewStG-E ist nachvollziehbar, der Wortlaut der Vorschrift sollte jedoch vereinfacht werden.**

gez. Prof. Dr. Guido Förster



## **Gemeinsame Stellungnahme von WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung e.V. und Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland**

### **zur Anhörung des Finanzausschusses am 19.10.2016 zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen (BT-Drs. 18/9536)**

#### **I. Allgemeine Vorbemerkung**

Wir begrüßen es, dass die Bundesregierung sich an die Umsetzung der G20- und EU-Beschlüsse macht und so die Transparenz von Unternehmen zumindest für die Behörden stark erhöht. Die Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen stellt ein großes Problem für Deutschland dar, aber auch – und noch mehr – für ärmere Länder, die noch stärker von Unternehmenssteuern abhängig sind. Dass auch deutsche Unternehmen aggressiv Steuern vermeiden, darauf deuten einige wissenschaftliche Studien hin, die Ausfälle von 60-90 Mrd. Euro pro Jahr an der Steuerbasis schätzen<sup>1</sup>, eine andere Studie hält fest, dass 2012 15% der Direktinvestitionen aus Deutschland heraus über Zwischengesellschaften getätigt wurden.<sup>2</sup> Für die Nutzung von Vermeidungstechniken sprechen auch Recherchen, die WEED vor rund einem Jahr selbst durchgeführt hat: Wie in der Tabelle im Anhang zu sehen ist, sind von den DAX-Unternehmen und den größten Familienunternehmen nahezu alle in Steueroasen bzw. Schattenfinanzplätzen mit ihren (Finanzierungs-/Holding-)Gesellschaften vertreten und strukturieren ihre Investitionen in Entwicklungs- und Schwellenländern häufig über solche Orte. Auch nutzen viele Sonderwirtschaftszonen und einige sind in Konflikte mit lokalen Steuerbehörden verwickelt. Da die Ergebnisse aber sicherlich noch sehr bruchstückhaft sind, wäre mehr und bessere Forschung nötig. Voraussetzung dafür wären mehr Daten, wie sie nun durch die länderbezogene Berichterstattung verfügbar werden – doch sie müssten öffentlich sein.

#### **II. Zum vorliegenden Gesetzesentwurf**

##### **1. Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichtspflichten (Art. 1 – Änderung der Abgabenordnung; Art. 5 – Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)**

**Wir begrüßen** die Einführung der besseren Dokumentation und Berichterstattung zu Verrechnungspreisen und die neuen länderbezogenen Berichte sehr. Insbesondere begrüßen wir die (EU-rechtliche) Verpflichtung der inländischen Gesellschaft zur Lieferung der Daten im Fall, dass die ausländische Muttergesellschaft ihren Pflichten nicht nachkommt (§ 138a Abs. 4 AO-E). Wir halten auch die leicht von den EU-Vorgaben abweichenden geforderten Steuerdaten (im Wirtschaftsjahr gezahlte Steuern und im Wirtschaftsjahr gezahlte und zurückgestellte Steuern, § 138a Abs. 2 Nr. 1d und e AO-E) und den Verzicht auf eine Anhörung der Betroffenen (§ 117c Abs. 4 AO-E) für sinnvoll und angemessen.

<sup>1</sup> Jost Heckemeyer / Christoph Spengel (2008): Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik; Stefan Bach (2013): Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne – mäßige Steuereinnahmen. DIW Wochenbericht 22+23/2013, DIW: Berlin, S. 3-12.

<sup>2</sup> Shafik Hebous / Alfons Weichenrieder (2014): What Do We Know About the Tax Planning of German-Based Multinational Firms? WU International Taxation Research Paper Series No. 2014 – 15. October 2014.

**Wir kritisieren** einige zentrale Rahmenbedingungen der G20-/EU-Beschlüsse, insbesondere den **hohen Schwellenwert** von 750 Millionen Euro Umsatz, der nun auch im vorliegenden Entwurf steht. Auch fordern wir wie schon in der Vergangenheit<sup>3</sup>, den länderbezogenen Bericht zu **veröffentlichen**. Dies ist nicht durch die G20-Beschlüsse untersagt und wird entsprechend auch gerade in der EU auf **Vorschlag der EU-Kommission** diskutiert.<sup>4</sup> Ein Vorreiter ist auch **Großbritannien**, wo immerhin vor sechs Wochen das Parlament das Finanzministerium ermächtigt hat, eine Veröffentlichung vorzusehen.<sup>5</sup> Wir erinnern schließlich daran, dass die im Auftrag der Europäischen Kommission erstellte Analyse zur Veröffentlichung der Daten der Banken zu dem Ergebnis kam, dass im Ergebnis keine negativen, sondern eher positive Effekte zu erwarten sind.<sup>6</sup> Bislang ist auch nicht festzustellen, dass Probleme für die Banken entstanden sind. Deshalb sehen wir keinen Grund, auf die Vorteile einer Veröffentlichung für die Öffentlichkeit, die Wissenschaft und für Investoren<sup>7</sup> zu verzichten.

Des Weiteren finden wir einzelne Punkte der deutschen Umsetzung problematisch:

- **Schwellenwert für Stammdokumentation ist zu hoch**

Der geplante Schwellenwert von 100 Mio. Euro Umsatz (§ 90 Absatz 3 AO-E) für die Erstellung der Stammdokumentation (Master File) durch ein Unternehmen halten wir für zu hoch. Wir schlagen einen Wert von **50 Millionen Euro** vor, wie im österreichischen Recht.<sup>8</sup>

- **Effektive Weitergabe der Daten ist in Gefahr – Schaden hätten vor allem ärmere Länder**

Wir befürchten, dass durch die – von den G20 beschlossene – Prozedur mit einer Weitergabe der Daten durch das Land des Hauptsitzes die nötige Verbreitung und Nutzung der Daten durch alle betroffenen Staaten gefährdet ist. Es ist offensichtlich, dass die Sitzstaaten der Konzerne in der Regel nicht nur ein Interesse an der Weitergabe der Daten haben, da sie steuerlich und sonst von den Konzernsitzen profitieren. Deshalb dringen wir darauf, dass die Weitergabe zumindest in der deutschen Umsetzung so bedingungslos und automatisch wie möglich gestaltet wird, insbesondere wo es sich um Niedrigeinkommensländer handelt. Wichtig wäre in diesem Kontext, in § 138a Absatz 7 Satz 2 AO-E festzuhalten, dass die **Weitergabe „unverzüglich“** erfolgen muss, wobei am besten sogar ein konkreter Zeitraum genannt werden könnte, z.B. „innerhalb einer Woche nach Empfang der Daten“. Das Mindeste wäre, die Vorgabe der EU-Richtlinie ins deutsche Recht zu übernehmen (15 Monate nach Ablauf des relevanten Wirtschaftsjahrs), so wie es auch Österreich vorsieht<sup>9</sup> und Luxemburg plant.<sup>10</sup>

Außerdem sollte sichergestellt werden, dass die Weitergabe nicht absolut auf die Vertragsstaaten der völkerrechtlichen Vereinbarungen beschränkt bleibt. Vielmehr sollte festgehalten werden, dass in Einzelfällen auch eine **Weitergabe ohne völkerrechtliche Vereinbarungen** vom Finanzministerium autorisiert werden kann. Dies sollte insbesondere der Fall sein, wenn ein anderes Land nur aus

---

<sup>3</sup> Zu den Argumenten vgl. WEED (2015): Stellungnahme für die Anhörung des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (BT-Drucksache 18/5010) am 7. September 2015. [http://www2.weed-online.org/uploads/weed\\_stellungnahme\\_transparenzrichtlinie.pdf](http://www2.weed-online.org/uploads/weed_stellungnahme_transparenzrichtlinie.pdf).

<sup>4</sup> European Commission – Press release: European Commission proposes public tax transparency rules for multinationals. 12.04.2016. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-1349\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1349_en.htm?locale=en).

<sup>5</sup> Rajeev Syal (2016): MPs back plan to force global firms to publicly disclose income and tax. The Guardian, 01.09.2016. <https://www.theguardian.com/politics/2016/sep/01/mps-back-for-plan-to-force-global-firms-to-publicly-disclose-income-and-tax>.

<sup>6</sup> European Commission (2014): General assessment of potential economic consequences of country-by-country reporting under CRD IV. Study prepared by PwC for the European Commission DG Markt. September 2014. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/141030-cbcr-report_en.pdf).

<sup>7</sup> Vgl. dazu speziell: FACT COALITION (2016): A Taxing Problem for Investors. Shareholders Increasingly at Risk from Lack of Disclosure of Corporate Tax Practices. <https://thefactcoalition.org/wp-content/uploads/2016/09/A-Taxing-Problem-for-Investors-FACT-SEC-CBCR-Report-Sept-2016-FINAL.pdf>.

<sup>8</sup> § 3 Abs. 2 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz.

<sup>9</sup> § 11 Abs. 1 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz.

<sup>10</sup> PwC (2016): Luxembourg Government proposes new country-by-country reporting obligations. <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-TP-Luxembourg%20proposes%20CBC%20reporting%20obligations.pdf>.

Kapazitätsgründen von der Unterzeichnung einer gegenseitigen Vereinbarung Abstand nimmt. Auch sofern den deutschen Steuerbehörden aus den zugesandten Berichten heraus Anhaltspunkte für eine aggressive Steuervermeidung im Ausland vorliegen, sollten die betroffenen Staaten spontan informiert werden.

- **Strafen bei Verstößen müssen viel höher sein – Deutschland weit hinter Luxemburg zurück**

Der Gesetzesentwurf sieht in § 162 Abs. 4 Satz 1 AO-E vor, dass bei Verstößen gegen die länderbezogene Berichtspflicht maximal eine Geldbuße von 5.000 Euro geleistet werden muss. Wir halten diese geplante **Strafhöhe für völlig inakzeptabel**. Unternehmen werden so nicht abgeschreckt werden, bewusst gegen diese Regeln zu verstoßen, obwohl eine solche Wirkung von der EU-Richtlinie verlangt wird. Und selbst bei gutem Willen dürfte eine so niedrige Strafe die Unternehmen dazu anreizen, die Umsetzung zu vernachlässigen. So kommentierte Rolf Schreiber, Sachgebietsleiter in der Groß- und Konzernprüfung in Düsseldorf, erst die Zukunft werde zeigen, ob „angesichts der vergleichsweise milden Sanktion [...] § 138a AO[-E] ins Leere läuft“.<sup>11</sup> Deshalb braucht es deutlich höhere Strafen, die bei großen Kapitalgesellschaften durchaus potentiell im Millionenbereich liegen bzw. am Umsatz oder dem wirtschaftlichen Vorteil orientiert sein sollten. Nur so wird sichergestellt, dass die Behörden (und ggf. auch die Öffentlichkeit) akkurate Informationen bekommen.

**Wie absurd niedrig die Strafe ist**, zeigt sich im Vergleich zu dem, was Deutschland und andere EU-Länder bei anderen Gesetzen und Gesetzesvorschlägen zu Konzerntransparenz vorsehen oder planen:

- **Bei Berichtspflichten von Rohstoff- und Forstunternehmen** ist neben Bußgeld von bis zu 50.000 Euro (§ 341x HGB) auch Ordnungsgeld von bis zu 10 Millionen Euro bzw. „fünf Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes“ oder „das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils“ (§ 341y i.V.m. §§335-335b HGB) möglich.
- **Bei Berichtspflichten über nicht-finanzielle Belange**<sup>12</sup> schlägt die Bundesregierung im laufenden Gesetzgebungsverfahren selbst als Strafe für falsche Berichterstattung (und andere Vergehen) unter bestimmten Bedingungen von bis zu zehn Millionen Euro bzw. ggf. „fünf Prozent des jährlichen Gesamtumsatzes“ oder ggf. „das Zweifache des aus der Ordnungswidrigkeit gezogenen wirtschaftlichen Vorteils“ (§ 340n Abs. 3,3a,3b HGB-E) vor.
- **Banken** können, wenn sie gegen die 2013 beschlossene länderbezogene Berichtspflicht im Rahmen der Eigenkapitalrichtlinie (CRD IV) verstoßen, mit bis zu 200.000 Euro bestraft werden (§ 56 Abs. 6 Nr. 3 i.V.m. § 56 Abs. 2 Nr. 3i KWG).
- **Australien** sieht zu den länderbezogenen Berichten nach dem neuen BEPS-Standard Strafen von ungefähr 300.000 Euro (450.000 australische Dollar) vor<sup>13</sup>, **Österreich** von bis zu 50.000 Euro<sup>14</sup> und **Luxemburg** plant bis zu 250.000 Euro.<sup>15</sup>

**Wir begrüßen**, dass bei **Verletzung der Mitwirkungspflichten** vermutet wird, dass die steuerpflichtigen Einkünfte höher sind als angegeben (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO-E). Allerdings läuft der Ansatz durch das Unspezifische der Norm (irgendwie „höher“) **Gefahr, ins Leere zu laufen**. Es wäre besser, das „höher“ noch

---

<sup>11</sup> Rolf Schreiber (2016): Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen bzw. Gewinnkürzungen – Informationsaustausch und Verschärfung der Dokumentationspflicht als Mittelpunkt des sog. „Anti BEPS-Umsetzungsgesetzes“ (Entwurf vom 31.05.2016). In: Der Betrieb Nr. 25, 24.06.2016.

<sup>12</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten (CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz), 21.09.2016, [http://www.bmfv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RegE\\_CSR-Richtlinie.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](http://www.bmfv.de/SharedDocs/Gesetzgebungsverfahren/Dokumente/RegE_CSR-Richtlinie.pdf?__blob=publicationFile&v=1).

<sup>13</sup> [http://budget.gov.au/2016-17/content/glossies/tax\\_super/html/tax\\_super-01.htm](http://budget.gov.au/2016-17/content/glossies/tax_super/html/tax_super-01.htm). Umrechnungskurs laut InforEur.

<sup>14</sup> § 49b, Absatz 1 Finanzstrafgesetz, eingeführt durch das EU-Abgabenänderungsgesetz 2016. [http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA\\_2016\\_I\\_77/BGBLA\\_2016\\_I\\_77.pdf](http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2016_I_77/BGBLA_2016_I_77.pdf).

<sup>15</sup> PwC (2016): Luxembourg Government proposes new country-by-country reporting obligations. <http://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-TP-Luxembourg%20proposes%20CBC%20reporting%20obligations.pdf>.

zu qualifizieren und zum Beispiel zu fingieren, dass die realen Einkünfte mindestens das Doppelte der deklarierten betragen. Das würde den Druck auf die Unternehmen deutlich erhöhen.

## 2. Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 2 – Änderung der Abgabenordnung; Art. 7 – Änderung des Einkommensteuergesetzes)

**Wir begrüßen** die geplante Ermächtigung des Finanzministeriums zur besseren Nutzung der Spielräume bei der Anwendung des Anrechnungsverfahrens im Rahmen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen (§ 2 Abs. 3 AO-E). Allerdings sollte man einen Schritt weiter gehen und die deutschen Abkommen insgesamt auf das Anrechnungsverfahren umstellen. Zwar gibt es durchaus plausibel klingende Argumente für das Freistellungsverfahren, zum Beispiel dass ein Unternehmen im Ausland nicht immer ein dem deutschen vergleichbares Niveau an öffentlichen Strukturen und Diensten erhält. Entsprechend wurde auch in der Anhörung im Finanzausschuss im Juni 2016 das Freistellungsverfahren von einem Sachverständigen gar als entwicklungsförderlich gelobt. Die letzten Jahrzehnte haben aber gezeigt, dass die Freistellung als international dominierendes Verfahren den Steuerwettbewerb besonders zwischen den ärmeren Staaten angeheizt hat. So hat sich zum Beispiel in Subsahara-Afrika von 1980 bis 2005 der Anteil der Staaten von 40% auf 80% erhöht, die ausländischen Investoren Steuervorteile („tax holidays“) anbieten.<sup>16</sup> Steuerausfälle im Unternehmenssteuerbereich sind für ärmere Länder aber besonders schädlich, da sie im Schnitt einen viel höheren Anteil ihres Staatshaushaltes aus dieser Quelle beziehen.<sup>17</sup> Die Einsicht, dass der – durch das Freistellungsverfahren angeheizte – Steuerwettbewerb ein strukturelles Problem ist, wurde auch im BEPS-Prozess von den Niedrigeinkommensländern artikuliert.<sup>18</sup> Deshalb sollte der Bundestag über den Vorschlag der Bundesregierung hinausgehen und beschließen, dass im Grundsatz das **Anrechnungsverfahren** Basis der deutschen Verhandlungsgrundlage für Steuerabkommen und des Außensteuerrechts wird.

**Wir begrüßen** die Klarstellung zur Einbeziehung von Teilen von Einkünften in die Bemessungsgrundlage (§ 50d Abs. 9 EStG-E), da sie das Anrechnungsverfahren stärkt. Allerdings bleibt auch hier festzuhalten, dass die grundsätzliche Geltung des **oft weitgehend steuerfreien Transfers von Dividenden** zu einer deutschen Konzernmutter ein Missstand ist, weil dadurch – in Verbindung mit den Grenzen für Quellensteuern in vielen Steuerabkommen – Deutschland für umfangreiche niedrig besteuerte Unternehmensgewinne verantwortlich ist.

## 3. Automatischer Austausch von Steuervorbescheiden (Art. 3 – Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)

**Wir begrüßen** die Einführung des automatischen Austauschs von Steuervorbescheiden und die Ergänzung zu den Dokumentationspflichten. **Wir kritisieren** jedoch einige Punkte der Umsetzung:

- Sinnvoll wären **Fristen für die Übermittlung** durch das zentrale Verbindungsbüro an die anderen Mitgliedstaaten (§ 7 Abs. 10 EU-Amtshilfegesetz-E). Es ist anzunehmen, dass der „automatische“ Austausch nicht voll-automatisch geschehen, also jede Meldung in derselben Sekunde weitergegeben wird, sondern „automatisch“ bedeutet wohl nur, dass die Behörde die Informationen ohne Anfrage weitergibt. Es sollte deshalb aber klar geregelt sein, bis wann dies geschehen muss, um eine lasche oder gar missbräuchliche Umsetzung zu unterbinden. Nur so

<sup>16</sup> Michael Keen / Mario Mansour (2009): Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization. IMF Working Paper, IMF WP/09/157. [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09157.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09157.pdf).

<sup>17</sup> IWF (2014): Spillovers in international corporate taxation. IMF Policy Paper, 9. Mai 2014. <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

<sup>18</sup> OECD (2014): Part 1 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries. [www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf](http://www.oecd.org/tax/part-1-of-report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf).

könnten auch andere Staaten glaubhaft kritisiert werden, die nicht ordentlich austauschen. Wir schlagen vor zu ergänzen, dass die Übermittlung innerhalb von **einer Woche** ab Meldung beim zentralen Verbindungsbüro erfolgt sein muss.

- Die Ausnahme für Personen oder eine Gruppe von **Personen, die hauptsächlich Finanz- und Investitionstätigkeiten** ausüben (§ 7 Abs. 4 EU-Amtshilfegesetz-E), **lehnen wir ab**. Sie schafft ein unnötiges Schlupfloch und war zu Recht im Referentenentwurf noch nicht enthalten.
- Die Ausnahme, dass ein **internationales Steuerabkommen** entgegenstehen kann, wenn dort die Weitergabe an Dritte nicht erlaubt ist (§ 7 Abs. 5 EU-Amtshilfegesetz-E), **lehnen wir ab**. Die neuen Vorgaben sollten solche Regeln überschreiben, ggf. bräuchte es Nachverhandlungen der Abkommen.
- Die Ausnahme bei Preisgabe eines **Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder Geschäftsverfahrens** (§ 7 Abs. 7 Buchstabe a EU-Amtshilfegesetz-E) **lehnen wir ab**. Sie scheint uns ein Relikt aus der Zeit vor dem automatischen Informationsaustausch in Steuerfragen zu sein, selbst wenn sie gleichlautend in der EU-Richtlinie 2015/2376 enthalten ist. Dass sogar Geschäftsverfahren geschützt sein sollen, geht viel zu weit. Denn bei diesem Austausch werden zwangsläufig Geschäftsverfahren und auch Handelsgeheimnisse weitergegeben, darin besteht gerade der Sinn der Regelung. Sofern hier jedoch gemeint ist, dass die Informationen der Behörden nicht veröffentlicht werden dürfen, halten wir den Paragraphen für überflüssig, da das Gesetz das ohnehin nicht vorsieht und die Behörden ihre Kompetenzen überschreiten würden. Wir würden diesen Absatz deshalb ersatzlos streichen.

#### **4. Automatischer Informationsaustausch** (Art. 6 – Änderung des Finanzkonten- Informationsaustauschgesetzes; Art. 10 – Änderung der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung)

**Wir begrüßen** die Änderung des Finanzkonten-Informationsgesetzes, besonders auch, dass auf eine Anhörung der Beteiligten verzichtet wird, da so das Gesetz effektiver umgesetzt werden kann.

**Wir begrüßen** die Klarstellung in der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung. **Wir befürchten aber**, dass die Probleme mit FATCA deutlich weiter gehen. Offensichtlich besteht in der Praxis kein ernsthafter Austausch, sondern die USA bzw. einige ihrer Bundesstaaten sind sehr nachlässig – wenn nicht mehr – mit der Umsetzung des Gesetzes<sup>19</sup>, wodurch die USA einseitig Daten bekommen, ohne in gleichem Maß zu melden und ohne die Missstände in ihrem Rechtssystem bzw. dem ihrer Bundesstaaten abzustellen. Die Bundesregierung und der Bundestag sollten hier alle politischen und diplomatischen Möglichkeiten nutzen, um die USA auf ihre selbst erklärte Beteiligung an der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und –vermeidung zu verpflichten. Als wirkungsvolles Druckmittel würde sich eine **Quellensteuer aufseiten der EU** anbieten, so wie es die USA bei Verstößen selbst auch vorsehen.<sup>20</sup>

#### **5. Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute** (Art. 7 – Änderung des Einkommensteuergesetzes; Art. 8 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

**Wir begrüßen** die beiden Klarstellungen zur Beschränkung der Anwendung der Regeln (§ 8b Abs. 7, Sätze 1 und 2 KStG-E sowie § 3 Nr. 40 Satz 3 EStG-E) im Fall von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten.

<sup>19</sup> Andres Knobel (2016): The role of the United States as a tax haven. Implications for Europe. Study commissioned by the Greens/EFA group in the European Parliament. 21.05.2016. <http://www.sven-giegold.de/wp-content/uploads/2016/05/The-US-as-a-tax-haven-Implications-for-Europe-10-May-clean-EMBARGOED.pdf>.

<sup>20</sup> Vgl. <http://www.taxijustice.net/2016/01/22/europe-must-impose-withholding-taxes-on-payments-to-target-u-s-and-other-tax-havens>.



## 6. Fremdvergleichsgrundsatz (Art. 9 – Änderung des Außensteuergesetzes)

**Wir begrüßen** das Ziel der Bundesregierung, die Geltung des Außensteuergesetzes gegenüber den Steuerabkommen zu stärken, sofern damit der Gedanke verbunden ist, Steuervermeidung zu bekämpfen. Allerdings ist für uns nicht völlig klar, was die genaue Wirkung des Ergänzungsvorschlags für § 1 Abs. 1 AStG wäre, zumal im Regierungsentwurf der Vorschlag aus dem Referentenentwurf gelöscht wurde, das Bundesfinanzministerium zu einer Rechtsverordnung zu den Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes zu ermächtigen. Wir würden eine solche **Ermächtigung des Finanzministeriums** weiterhin für sinnvoll halten. Jedoch halten wir eine Fokussierung auf die OECD-Richtlinien für verkehrt, vielmehr sollte auch die Anwendung der **UN-Richtlinien** zulässig, ja sogar vorzugswürdig sein. Vorbehalte haben wir auch insofern als der Authorized OECD Approach aus unserer Sicht neue Hürden für eine formelhafte Aufteilung zwischen Betriebsstätten schafft, die sogar den neuen BEPS-Beschlüssen mit ihrer Tendenz zu mehr Gewinnaufteilungsansätzen (z.B. Profit Split) widersprechen. Darüber hinaus weisen alle diese Richtlinien bzw. der Fremdvergleichsansatz an sich **grundsätzliche Schwächen** auf, die auch durch die BEPS-Reformen nicht behoben wurden. Wir teilen die Einschätzung der BEPS Monitoring Group, einer internationalen Gruppe von Steuerexperten/innen, dass durch die Zugeständnisse des BEPS-Projekts in Richtung einer Gewinnaufteilung, die an sich in die richtige Richtung weisen, die bestehenden Regeln noch viel komplexer und in sich widersprüchlicher werden („The revisions will make the Transfer Pricing Guidelines incoherent and contradictory“). Das liegt am Festhalten an der getrennten Betrachtung der Unternehmensteile statt einer Gesamtkonzernbetrachtung.<sup>21</sup>

## 7. Hinzurechnung, insbesondere bei Organgesellschaften (Art. 11 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

**Wir begrüßen** die Klarstellungen sowohl zur Hinzurechnung (§ 7 GewStG-E) als auch zu den Organschaften (neuer Artikel 7a). **Wir kritisieren** aber, dass weiterhin die Anwendung des § 8 Abs. 2 AStG vorgesehen ist, demzufolge EU/EWR-Gesellschaften bei Vorliegen einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ ausgeschlossen sind. Es ist inzwischen unter anderem durch Luxemburg Leaks und die Beihilfe-Verfahren der EU-Kommission offensichtlich geworden, dass die restriktiven Vorgaben des EuGH-Urteils im Fall „Cadbury-Schweppes“ (nur „völlig künstliche“ Gestaltungen unzulässig) unhaltbar sind, wenn in der EU Steuergerechtigkeit hergestellt werden soll. Statt diesen unhaltbaren Zustand weiter mit zu tragen sollte Deutschland Regeln auch **gegen die missbräuchlichen Zwischengesellschaften in EU-Staaten** wie den Niederlanden, Luxemburg, Irland und anderen EU-Staaten durchsetzen und es im Zweifel auf ein neues EuGH-Verfahren – vermutlich im Ergebnis mit einer Revision des Cadbury-Schweppes-Urteils – ankommen lassen. Letztlich braucht es eine **EU- und weltweite Stärkung der Substanzanforderungen an Firmen**.

## 3. Ausblick

Wir halten eine (weitere) zügige Umsetzung des BEPS-Projekts und darüber hinausgehende Maßnahmen für unabdingbar, um die aggressive Steuervermeidung von Unternehmen zu unterbinden. Zugleich müssen die Interessen von ärmeren Ländern noch viel stärker zur Geltung kommen als bisher. Dabei braucht es eine kluge Mischung aus international abgestimmten und nationalen Maßnahmen, insbesondere:

---

<sup>21</sup> BEPS Monitoring Group (2015): Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>. Seite 7.

- **Öffentliche Register zu den wirtschaftlich Berechtigten** an allen Unternehmen, Stiftungen, Trusts und ähnlichen Rechtskonstruktionen, die global vernetzt sind;
- **Beschränkung der ausgehenden Lizenzzahlungen** innerhalb von Unternehmen, ähnlich der bereits bestehenden Regeln zu Zinsen (Zins-Schranke);
- Orientierung an den Verrechnungspreis- und Steuerabkommens-**Standards der Vereinten Nationen** statt denen der OECD und **Stärkung des Steuerausschusses** der Vereinten Nationen;
- **Weitere Prüfung, ob und wie eine Gesamtkonzernsteuer** mit Konsolidierung der Konzerngewinne und Formel-Aufteilung (insbesondere im Rahmen der EU-Diskussion über die GKKB) die Besteuerung besser und einfacher sicherstellen könnte;
- **Keine gegenläufigen Maßnahmen und Diskussionen**, wie zum Beispiel im Rahmen der nahenden deutschen G20-Präsidentschaft unter dem neuen Stichwort „Steuergewissheit“ (tax certainty). Durch solche Diskussionen könnten die Interessen von Unternehmen wieder unverhältnismäßig über die der Öffentlichkeit gestellt werden.

## ANHANG

**Aktivität deutscher Großunternehmen<sup>22</sup> in Steueroasen/Schattenfinanzplätzen und Investitionen darüber in Entwicklungs- und Schwellenländer sowie in deren Sonderwirtschaftszonen** (Erstellung: WEED im Oktober/November 2015; Achtung: die Ergebnisse geben mit Sicherheit nur einen bruchstückhaften Eindruck von der Situation und sind keineswegs als vollständig anzusehen)

Unternehmen	Töchter in Steueroasen/Schattenfinanzplätzen	Investitionen in Entwicklungs- und Schwellenländer über Töchter in Steueroasen/Schattenfinanzplätzen, Nutzung von Sonderwirtschaftszonen (SWZ) in Entwicklungs- und Schwellenländern sowie Konflikte mit dortigen Behörden
<b>adidas</b>	Töchter in <b>Panama</b> („Regional Headquarters“ <sup>23</sup> , nutzen panamaische Kanzlei <sup>24</sup> ), <b>Niederlanden</b> (Finanzierungsgesellschaft <sup>25</sup> ) <b>Hongkong, Singapur, Schweiz</b> <sup>26</sup>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Ägypten, Türkei, Indonesien, Vietnam, Ägypten, Malaysia:</b> über niederländische Tochter<sup>27</sup></li> <li>2. <b>Brasilien:</b> über niederländische und Hongkong-Tochter<sup>28</sup></li> <li>3. <b>Vietnam:</b> Behörden-Kritik wg. Verrechnungspreisen 2012<sup>29</sup></li> <li>4. <b>Indonesien:</b> in SWZ<sup>30</sup> (aber wohl alt)</li> <li>5. <b>Indien:</b> in SWZ<sup>31</sup>; Nachversteuerung einer Versicherung angestrebt<sup>32</sup>; über Hongkong-Tochter<sup>33</sup></li> <li>6. <b>China:</b> über Hongkong- und niederländische Tochter<sup>34</sup></li> <li>7. <b>Argentinien:</b> über niederländische Tochter<sup>35</sup></li> </ol>
<b>Aldi-Gruppe</b>	Holding in <b>Belgien</b> <sup>36</sup>	
<b>Allianz</b>	Töchter in <b>Singapur, Niederlanden</b> (Finanzierungsgesellschaft <sup>37</sup> ), <b>Luxemburg, Kaimaninseln, Irland, Luxemburg, Bermudas, Hongkong, Bahrain, Britische Jungferninseln, Kaimaninseln, Belgien, Schweiz</b> <sup>38</sup>	
<b>BASF</b>	1. Töchter in <b>Niederlanden</b> („Finance“ <sup>39</sup> ), <b>Belgien</b> (Kredite: „Bei einer hochprofitablen BASF-Tochter ... lag der Steuersatz 2011 bei lediglich 2,6 Prozent.“ <sup>40</sup> ), <b>Irland,</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <b>Sambia, Peru, Chile:</b> über irische Tochter<sup>44</sup></li> <li>2. <b>Brasilien, Malaysia, Guatemala, Türkei, Indonesien:</b> über</li> </ol>

<sup>22</sup> Liste umfasst die 30 DAX-Unternehmen (Stand Juli 2015) und die – 2008 – 10 größten Familienunternehmen (nach Umsatz, vgl. [ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Familienunternehmen2011.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Familienunternehmen2011.pdf), S. 106ff.).

<sup>23</sup> María Carolina Arroyo / Carin Stelp (2011): Top Ten Reasons to Move your Latin American Headquarters to Panama. 06.12.2011. [www.acc.com/legalresources/publications/topten/rtmlyahp.cfm](http://www.acc.com/legalresources/publications/topten/rtmlyahp.cfm).

<sup>24</sup> Alfaro, Ferrer & Ramírez, vgl. [www.chambersandpartners.com/168/354/editorial/9/1](http://www.chambersandpartners.com/168/354/editorial/9/1).

<sup>25</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>26</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>27</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 6, S. 24. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>28</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>29</sup> Viet Nam News (2012): Firms evade taxes with transfer pricing ruse. 14.12.2012. <http://vietnamnews.vn/Economy/234040/firms-evade-taxes-with-transfer-pricing-ruse.html>.

<sup>30</sup> A. Sivananthiran (?): Promoting Decent Work In Export Promotion Zones in Indonesia. [www.ilo.int/public/french/dialogue/download/epzindonesie.pdf](http://www.ilo.int/public/french/dialogue/download/epzindonesie.pdf).

<sup>31</sup> Tabrez Ahmad (2013): Law of export processing zones. Präsentation, 30.11.2013. <http://de.slideshare.net/tabrezahmad/law-of-export-processing-zones>; [www.archive.india.gov.in/sectors/commerce/index.php?id=13](http://www.archive.india.gov.in/sectors/commerce/index.php?id=13); Aradhna Aggarwal (?): SEZs in India: A Quantitative Assessment of Costs and Benefits. [www.icrier.org/pdf/aradhana\\_Agarwal.ppt](http://www.icrier.org/pdf/aradhana_Agarwal.ppt).

<sup>32</sup> Prasanta Sahu / R. Jai Krishna (2011): India to Tax Adidas Insurance Claim. The Wall Street Journal, 23.03.2011. [www.wsj.com/articles/SB10001424052748704050204576218132454647812](http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748704050204576218132454647812).

<sup>33</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>34</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>35</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>36</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>37</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>38</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>39</sup> [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html) (5:23).

<sup>40</sup> Spiegel Online: Fiktive Zinsen: VW und BASF nutzen belgisches Steuerschlupfloch. 17.05.2013. [www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html](http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html).

	<b>Schweiz</b> („Intertrade“ <sup>41</sup> ), <b>Panama</b> („Pacífico Special Economic Zone“ <sup>42</sup> ), <b>Malta, Hongkong, Bermudas</b> („Insurance“), <b>Singapur, Luxemburg</b> („Rückversicherung“) <sup>43</sup>	niederländische und Schweizer Tochter (letztere Untertochter der niederländischen Tochter) <sup>45</sup> 4. <b>Thailand, Vietnam:</b> über Singapur-Tochter <sup>46</sup> 5. <b>Indien:</b> über Singapur-Tochter <sup>47</sup> ; über NL und (als Untertochter der NL-Firma) Schweiz <sup>48</sup> ; 6. <b>China:</b> über irische Tochter <sup>49</sup> ; über zwei niederländische Töchter („Cognis“ und BASF Nederland) und über Schweizer Tochter (Untertochter BASF Nederland) <sup>50</sup> ; in SWZ Nanjing <sup>51</sup> ; 7. <b>Argentinien:</b> über irische Tochter <sup>52</sup> ; über zwei niederländische Töchter („Cognis“ und BASF Nederland) und über Schweizer Tochter (Untertochter BASF Nederland) <sup>53</sup>
<b>Bayer</b>	1. Kredite über <b>Belgien:</b> 2011 für einen Vorsteuergewinn von 254,8 Millionen Euro nur 10,8 Millionen Euro Abgaben. Um Steuerlast zu drücken, verdoppelte Bayer 2011 das Eigenkapital seiner belgischen Tochter auf mehr als acht Milliarden Euro. <sup>54</sup> 2. über ein Dutzend Töchter in <b>Niederlanden</b> , darunter „Bayer World Investments B.V.“ mit 3 Mitarbeitern/innen, fast 10 Mrd. USD Umsatz und einer Eigenkapitalquote von 99,9% sowie „Bayer Capital Corporation B.V.“ mit 2 Mitarbeitern/innen und rund 3,4 Mrd. USD Umsatz <sup>55</sup> 3. Schering-Plough (China) Ltd. mit 4 Mrd. USD Umsatz auf den <b>Bermudas</b>	1. <b>Guatemala:</b> Ev. in SWZ <sup>56</sup> 2. <b>Costa Rica:</b> in SWZ <sup>57</sup> 3. <b>China:</b> in SWZ Shantou <sup>58</sup> ; in SWZ Nanjing <sup>59</sup> (4. <b>Griechenland:</b> Nutzung von niederländischen Zweckgesellschaften <sup>60</sup> )
<b>Beiersdorf</b>	1. Zentrale für Zentral- & Osteuropa in <b>Österreich</b> mit Steuervergünstigungen <sup>61</sup> 2. Töchter in <b>Niederlanden, Hongkong, Schweiz, Belgien, Panama</b> <sup>62</sup>	
<b>Bertelsmann</b>	Töchter in <b>Luxemburg, Niederlande, Schweiz</b> (z.B. „Asia Investments“), <b>Hongkong, Belgien, Antigua und Barbuda, Kaimaninseln, Britische Jungferninseln</b> <sup>63</sup>	
<b>BMW</b>	1. <b>Niederländische</b> Finanzierungsgesellschaft <sup>64</sup> : darüber Investitionen in Österreich, Australien, Belgien, Kanada,	1. <b>Mexiko, Malaysia, Thailand:</b> über niederländische Finanztochter <sup>71</sup>

<sup>44</sup> <http://tax-havens.silk.co/page/Basf>.

<sup>41</sup> International Tax Review (2007): The not-so united states. 01.04.2007. [www.internationaltaxreview.com/Article/2607975/The-not-so-united-states.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2607975/The-not-so-united-states.html).

<sup>42</sup> [www.acc.com/legalresources/publications/topten/rtymlahtp.cfm](http://www.acc.com/legalresources/publications/topten/rtymlahtp.cfm).

<sup>43</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>45</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>46</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>47</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>48</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>49</sup> <http://tax-havens.silk.co/page/Basf>.

<sup>50</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>51</sup> Song Wenwei (2011): Multinationals increase presence in Nanjing. China Daily, 01.06.2011. [www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content\\_12616764.htm](http://www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content_12616764.htm).

<sup>52</sup> Recherche von Financieele Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>53</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>54</sup> Spiegel Online: Fiktive Zinsen: VW und BASF nutzen belgisches Steuerschlupfloch. 17.05.2013. [www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html](http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html).

<sup>55</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk). Siehe auch Pressemitteilung der Coordination gegen Bayer-Gefahren und Antwort von Bayer: Business & Human Rights Resource Center (2015): NGO says Bayer's tax practices harm taxpayers & municipalities in Germany. <http://business-humanrights.org/en/ngo-says-bayers-tax-practices-harm-taxpayers-municipalities-in-germany>.

<sup>56</sup> [www.investinguatemala.org/sites/default/files/4-light\\_manufacturing\\_eng\\_0.pdf](http://www.investinguatemala.org/sites/default/files/4-light_manufacturing_eng_0.pdf).

<sup>57</sup> Rican Investment Promotion Agency (2015): Bayer opens Costa Rica medical devices plant - its first in Latin America. 27.08.2015. [www.cinde.org/en/news/press-release/bayer-opens-costa-rica-medical-devices-plant-its-first-in-latin-america](http://www.cinde.org/en/news/press-release/bayer-opens-costa-rica-medical-devices-plant-its-first-in-latin-america).

<sup>58</sup> Richard Cant (2014): China's Free Trade Zones. Dezan Shira & Associates Presentation, 13.03.2014. [www.breakbulk.com/wp-content/uploads/2014/03/BBChina2014+EP6.pdf](http://www.breakbulk.com/wp-content/uploads/2014/03/BBChina2014+EP6.pdf).

<sup>59</sup> Song Wenwei (2011): Multinationals increase presence in Nanjing. China Daily, 01.06.2011. [www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content\\_12616764.htm](http://www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content_12616764.htm).

<sup>60</sup> <http://somo.nl/news-en/the-netherlands-lags-further-behind-in-tackling-tax-avoidance>.

<sup>61</sup> International Tax Review (2004): Government tries for more investment with corporate tax changes. 01.10.2004. [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html).

<sup>62</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>63</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

	Dänemark, Finnland, Griechenland, Irland, Japan, Malta, Singapur, Schweiz, Großbritannien <sup>65</sup> und Griechenland <sup>66</sup> ; speziell Verbriefungen <sup>67</sup> 2. Töchter in <b>Singapur, Belgien, Panama, Irland</b> (u.a. eine „Financial Services“), <b>Hongkong, Curaçao, Luxemburg, Schweiz</b> , <b>Malta</b> (u.a. „Finance“) <sup>69</sup> , <b>Irland</b> <sup>70</sup>	2. <b>Russland</b> : in SWZ <sup>72</sup> 3. <b>Indien</b> : 120 Mio. USD von Behörden nachgefordert <sup>73</sup> ; in SWZ Mahindra <sup>74</sup> 4. <b>Südafrika</b> : Vergünstigungen durch Regierungsplan <sup>75</sup> ; über niederländische Finanztochter <sup>76</sup>
<b>Brenntag</b>	1. Nutzung von <b>Luxemburger</b> Gesellschaften (LuxLeaks) <sup>77</sup> 2. Töchter der niederländischen Finanztochter in <b>Hongkong, Panama, Belgien, Bermudas, Curacao, Irland, Mauritius, Schweiz, Singapur, Delaware</b> <sup>78</sup>	1. <b>Philippinen, El Salvador</b> : über niederländische Zweckgesellschaft <sup>79</sup> 2. <b>Algerien, Bangladesch, Bolivien, Brasilien, Chile, Costa Rica, Dominikanische Republik, Ecuador, El Salvador, Ghana, Guatemala, Honduras, Indonesien, Kolumbien, Malaysia, Marokko, Mexiko, Nicaragua, Peru, Philippinen, Puerto Rico, Sri Lanka, Thailand, Tunesien, Uruguay, Venezuela, Nigeria, Vietnam</b> : über niederländische Finanztochter <sup>80</sup> 3. <b>Indien</b> : über niederländische Finanztochter <sup>81</sup> 4. <b>China</b> : über niederländische Finanztochter <sup>82</sup> 5. <b>Argentinien</b> : über niederländische Finanztochter <sup>83</sup> 6. <b>Südafrika</b> : über niederländische Zweckgesellschaft <sup>84</sup>
<b>Commerzbank</b>		
<b>Continental</b>	Töchter in <b>Luxemburg, Niederlanden</b> (eine „Finance“ und eine „Holding“), <b>Irland, Belgien, Liechtenstein, Schweiz</b> <sup>85</sup>	1. <b>Brasilien, Mexiko, Serbien, Thailand</b> : über niederländische Finanztochter <sup>86</sup> 2. <b>Malaysia, Indonesien, Türkei (u.v.a.)</b> : über niederländische Holding <sup>87</sup> 3. <b>China</b> : über niederländische Finanztochter und deren Tochter in Singapur <sup>88</sup> 4. <b>Südafrika</b> : über irische Zweckgesellschaft <sup>89</sup>

<sup>64</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>71</sup> BMW Holding B.V.: Jahresabschluss, 2014, S. 17, Kamer van Koophandel.

<sup>65</sup> BMW Holding B.V.: Jahresabschluss, 2014, S. 17, Kamer van Koophandel. Vgl. auch Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2).

<sup>66</sup> <http://somo.nl/news-en/the-netherlands-lags-further-behind-in-tackling-tax-avoidance>.

<sup>67</sup> [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-lockt-holland-12554976.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-lockt-holland-12554976.html).

<sup>68</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>69</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk); siehe auch für Details Beat Balzli / Michaela Schiessl (2009): Teutonic Tricks: Germany Becomes Tax Haven for Firms and Wealthy. 02.09.2009. [www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html](http://www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html). Siehe auch [www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=13051&CategoryId=288176](http://www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=13051&CategoryId=288176).

<sup>70</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk) und <http://tax-havens.silk.co/page/BMW>.

<sup>72</sup> Khristina Narizhnaya (2011): Scorecard for Regional Investment. The Moscow Times, 02.12.2011. [www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html](http://www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html).

<sup>73</sup> Garavi Gujarat (2013): India probes BMW over tax evasion. 09.05.2013. <https://www.gg2.net/business/india-business/India+probes+BMW+over+tax+evasion/4948>.

<sup>74</sup> [www.kpmg.com/in/en/issuesandinsights/articlespublications/investing-in-india/pages/rec-may12.aspx](http://www.kpmg.com/in/en/issuesandinsights/articlespublications/investing-in-india/pages/rec-may12.aspx).

<sup>75</sup> Stephen Williams (2015): South Africa's drive for growth. New African Magazine, 26.03.2015. <http://newafricanmagazine.com/south-africas-drive-growth/#sthash.u33cBbcT.dpufhttp://newafricanmagazine.com/south-africas-drive-growth>.

<sup>76</sup> BMW Holding B.V.: Jahresabschluss, 2014, S. 17, Kamer van Koophandel.

<sup>77</sup> Süddeutsche Zeitung (2014): Steuervermeidung: Neue Enthüllungen setzen Juncker unter Druck. 10.12.2014.

[www.sueddeutsche.de/news/politik/steuern-steuervermeidung-neue-enthuellungen-setzen-juncker-unter-druck-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-141210-99-02707](http://www.sueddeutsche.de/news/politik/steuern-steuervermeidung-neue-enthuellungen-setzen-juncker-unter-druck-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-141210-99-02707).

<sup>78</sup> Brenntag (2014): Groepsjaarrekeningen, original, S. 225-233, Zugriff über Kammer van Koophandel.

<sup>79</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 6, S. 24. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>80</sup> Brenntag (2014): Groepsjaarrekeningen, original, S. 225-233, Zugriff über Kammer van Koophandel.

<sup>81</sup> Brenntag (2014): Groepsjaarrekeningen, original, S. 225-233, Zugriff über Kammer van Koophandel.

<sup>82</sup> Brenntag (2014): Groepsjaarrekeningen, original, S. 225-233, Zugriff über Kammer van Koophandel.

<sup>83</sup> Brenntag (2014): Groepsjaarrekeningen, original, S. 225-233, Zugriff über Kammer van Koophandel.

<sup>84</sup> Recherche von Financieele Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>85</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>86</sup> Continental Global Holding B.V.: Jahresabschluss, 2014, Kamer van Koophandel, S. 16-17.

<sup>87</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>88</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>89</sup> Recherche von Financieele Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<b>Daimler</b>	1. Töchter <b>Niederlanden</b> (u.a. „Finance“ <sup>90</sup> ), <b>Singapur, Luxemburg</b> („Reinsurance“), <b>Schweiz, Hongkong, Belgien</b> <sup>91</sup> 2. Verbriefungen über <b>Niederlande</b> <sup>92</sup>	1. <b>China</b> : Strafe 350 Mio. Yuan wegen Preismanipulation <sup>93</sup> 2. <b>Argentinien</b> : Schlichtungsverfahren, argentinischen Behörden wurde Recht gegeben (2009) <sup>94</sup>
<b>Deutsche Bank</b>	Hunderte Töchter in Steueroasen: <b>Kaimaninseln, Mauritius, Singapur, Niederlande, Luxemburg, Gibraltar, Hongkong, Jersey, Guernsey, Schweiz, Barbados, Bahrain, Malta, Irland, Bermudas, Britische Jungferninseln, Marshall-Inseln, Panama</b> <sup>95</sup>	
<b>Deutsche Börse</b>	Töchter in <b>Schweiz, Luxemburg und Singapur</b> <sup>96</sup>	
<b>Deutsche Post</b>	1. <b>Niederländische</b> Finanzierungsgesellschaft <sup>97</sup> 2. Töchter in <b>Schweiz, Luxemburg, Macao, Britische Jungferninseln, Bermudas, Malta, Hongkong, Luxemburg, Malta, Fidschi, Belize, Bahamas, Trinidad und Tobago, Mauritius, Panama, Bahrain, Antigua und Barbuda, St. Lucia, Kaimaninseln, Barbados, Irland, Niederlande, Singapur</b> <sup>98</sup>	<b>Indien</b> : Gerichtsentscheidung zu Verrechnungspreis-Spielräumen (zu DHL) <sup>99</sup>
<b>Deutsche Telekom</b>	1. Verbriefungen über <b>Niederlande</b> <sup>100</sup> 2. Töchter in <b>Niederlande</b> („Finance“ <sup>101</sup> ), <b>Belgien Luxemburg, Singapur</b> <sup>102</sup>	<b>Indien</b> : Schlichtungsverfahren <sup>103</sup>
<b>E.ON</b>	Töchter in <b>Niederlande</b> (u.a. Verbriefungen <sup>104</sup> und „Finance“ u.a. mit LuxLeaks verbunden <sup>105</sup> ), <b>Luxemburg, Belgien, Malta, Schweiz</b> <sup>106</sup>	
<b>Franz Haniel &amp; Cie.</b>	Töchter in <b>Belgien, Niederlande, Monaco</b> <sup>107</sup>	
<b>Fresenius Medical Care</b>		<b>Türkei</b> : in SWZ (Tochter Novamed) <sup>108</sup>
<b>Heidelberg</b>	Töchter in <b>Niederlande</b> (Finanzierungsgesellschaft <sup>109</sup> ),	1. <b>Kasachstan</b> : über niederländische Zweckgesellschaften <sup>111</sup>

<sup>90</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk); siehe auch [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html); [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html) (5:23); Plusminus (2013): Steueroase Niederlande - Wie Konzerne Steuern vermeiden. 30.05.2013. Plusminus (2013): Steueroase Niederlande - Wie Konzerne Steuern vermeiden. 30.05.2013. Plusminus (2013): Steueroase Niederlande - Wie Konzerne Steuern vermeiden. 30.05.2013. <https://www.youtube.com/watch?v=Yk-aPGG4IM> (4:22ff.).

<sup>91</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>92</sup> [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html)

<sup>93</sup> South China Morning Post (2015): Chinese regulator fines Mercedes-Benz 350 million yuan for price fixing. 24.04.2015. [www.scmp.com/news/china/policies-politics/article/1774196/chinese-regulator-fines-mercedes-benz-350-million-yuan](http://www.scmp.com/news/china/policies-politics/article/1774196/chinese-regulator-fines-mercedes-benz-350-million-yuan).

<sup>94</sup> BDO (2012): Transfer Pricing News, September 2012, S. 2. [www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/Transfer%20Pricing%20News\\_10\\_0912.pdf](http://www.bdointernational.com/Publications/Tax-Publications/Documents/Transfer%20Pricing%20News_10_0912.pdf).

<sup>95</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>96</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>97</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>98</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>99</sup> Vijay Iyer / Prasad Paranjape (2011): Tax Litigation in India, an update India Tax Workshop 2011. Folie 22. [www.ev.com/publication/vwluassets/tax\\_litigation\\_in\\_india/\\$file/tax\\_litigation\\_in\\_india.pdf](http://www.ev.com/publication/vwluassets/tax_litigation_in_india/$file/tax_litigation_in_india.pdf).

<sup>100</sup> [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html).

<sup>101</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>102</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>103</sup> Shruti Srivastava (2014): Arbitration notices force govt to work on revising BIPA. The Indian Express, 22.12.2014. <http://indianexpress.com/article/business/business-others/arbitration-notices-force-govt-to-work-on-revising-bipa>.

<sup>104</sup> [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-locks-holland-12554976.html).

<sup>105</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf); vgl. auch LuxLeaks-Recherchen, [www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-konzerne-ertricksen-sich-in-luxemburg-milliarden-an-steuern-1.2206997](http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-konzerne-ertricksen-sich-in-luxemburg-milliarden-an-steuern-1.2206997); <http://iw-files.s3.amazonaws.com/apps/2014/12/luxleaks/companies/eon-group.html>.

<sup>106</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk). Für Niederlande vgl. auch Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2).

<sup>107</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>108</sup> Zeynep Kivilcim (?): Violations of the fundamental human rights in free-trade zones in Turkey: Novamed strike and beyond. [http://paperroom.ipsa.org/papers/paper\\_2084.pdf](http://paperroom.ipsa.org/papers/paper_2084.pdf).

<b>Cement</b>	<b>Panama</b> (viele!), <b>Bermudas</b> , <b>Malta</b> , <b>Singapur</b> , <b>Britische Jungferninseln</b> , <b>Niederlanden</b> , <b>Belgien</b> , <b>Luxemburg</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Irland</b> , <b>Schweiz</b> , <b>Panama</b> , <b>Kaimaninseln</b> <sup>110</sup>	2. <b>Ukraine</b> : über niederländische Tochter einer Luxemburger Tochter <sup>112</sup> 3. <b>Sierra Leone</b> : in SWZ (Leocem) <sup>113</sup> 4. <b>Indien</b> : Urteil wegen „non-competee fee“ und Steuern, 28.2.2014 <sup>114</sup> ; Laufender Prozess (?) in Uttar Pradesh wg. Rechnungen <sup>115</sup>
<b>Henkel</b>	1. Töchter in <b>Singapur</b> , <b>Britische Jungferninseln</b> , <b>Niederlanden</b> (u.a. „Holding“), <b>Belgien</b> (Kredite <sup>116</sup> ), <b>Luxemburg</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Irland</b> , <b>Barbados</b> , <b>Bahrain</b> , <b>Schweiz</b> , <b>Kaimaninseln</b> <sup>117</sup> 2. Steuervergünstigungen in <b>Österreich</b> <sup>118</sup>	1. <b>Türkei</b> , <b>Ukraine</b> (u.v.a): über niederländische Tochter („Global Supply Chain“) <sup>119</sup> 2. <b>Guatemala</b> : ev. in SWZ <sup>120</sup> 3. <b>Russland</b> : in SWZ <sup>121</sup> 4. <b>China</b> : in SWZ (Tainjin) <sup>122</sup> ; in SWZ Wuhan <sup>123</sup> ; in SWZ Shanghai <sup>124</sup> ; in SWZ Yantai <sup>125</sup> ; in SWZ Jinshan <sup>126</sup> 5. <b>Südafrika</b> : über irische Zweckgesellschaft <sup>127</sup>
<b>HERAEUS HOLDING</b>	1. Töchter in <b>Belgien</b> , <b>Niederlanden</b> , <b>Singapur</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Irland</b> , <b>Schweiz</b> <sup>128</sup> 2. Joint Venture Argor-Heraeus mit Sitz in der <b>Schweiz</b> (Medrisio)	1. <b>Philippinen</b> : in SWZ <sup>129</sup> 2. <b>Peru</b> : Goldabbau Argor-Heraeus, angeblich wenig besteuert <sup>130</sup> 3. <b>DR Kongo</b> : Vorwurf der Geldwäsche <sup>131</sup>
<b>Hochtief</b>	Tochter in <b>Luxemburg</b> („Reinsurance“) <sup>132</sup>	
<b>Infineon</b>	Töchter in <b>Niederlanden</b> , <b>Singapur</b> (3 Mrd. USD Umsatz!), <b>Hongkong</b> , <b>Irland</b> , <b>Schweiz</b> <sup>133</sup>	1. <b>China</b> : in SWZ Xi'an <sup>134</sup>
<b>K+S</b>	Töchter in <b>Malta</b> („Investments“ <sup>135</sup> ), <b>Belgien</b> („Finance“ <sup>136</sup> – aber Umsatz 2014 Null?), <b>Niederlanden</b> („Holding“), <b>Bahamas</b> (3000 Angestellte!), <b>Singapur</b> <sup>137</sup>	

<sup>109</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>111</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 6, S. 24. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>110</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>112</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>113</sup> UNCTAD (2010) Investment Policy Review: Sierra Leone, S. 18.

[https://books.google.de/books?id=SYTplvzH3i0C&pg=PA18&lpg=PA18&dq=HeidelbergCement+tax+export+zone&source=bl&ots=8EXu8wfw9m&sig=JFDSBSDCNiHce96\\_4CBSC9sZF8M&hl=de&sa=X&ved=0CFwQ6AEwCWoVChMI7KK1wOvbyAIVQossCh1F\\_w1N#v=onepage&q=HeidelbergCement%20tax%20export%20zone&f=false](https://books.google.de/books?id=SYTplvzH3i0C&pg=PA18&lpg=PA18&dq=HeidelbergCement+tax+export+zone&source=bl&ots=8EXu8wfw9m&sig=JFDSBSDCNiHce96_4CBSC9sZF8M&hl=de&sa=X&ved=0CFwQ6AEwCWoVChMI7KK1wOvbyAIVQossCh1F_w1N#v=onepage&q=HeidelbergCement%20tax%20export%20zone&f=false).

<sup>114</sup> <http://indiankanoon.org/doc/38489352>. 2015 Berufung abgelehnt: <http://indiankanoon.org/doc/21910444>.

<sup>115</sup> HeidelbergCement India Ltd. (?): Information Memorandum. [www.bseindia.com/downloads/ipo/20131218151537Heidelberg.pdf](http://www.bseindia.com/downloads/ipo/20131218151537Heidelberg.pdf).

<sup>116</sup> Christoph Pauly / Christoph Schult (2013): Corporate Tricks: EU Faces Tough Battle to Close Tax Loopholes. Der Spiegel, 21.05.2013. [www.spiegel.de/international/europe/eu-faces-tough-battle-to-curb-tax-avoidance-and-evasion-a-900900.html](http://www.spiegel.de/international/europe/eu-faces-tough-battle-to-curb-tax-avoidance-and-evasion-a-900900.html).

<sup>117</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk). Siehe zu Niederlande auch Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2).

<sup>118</sup> [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html).

<sup>119</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk). Siehe zu Niederlande auch Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2).

<sup>120</sup> [www.investinguatemala.org/sites/default/files/4-light\\_manufacturing\\_eng\\_0.pdf](http://www.investinguatemala.org/sites/default/files/4-light_manufacturing_eng_0.pdf).

<sup>121</sup> Khristina Narizhnaya (2011): Scorecard for Regional Investment. The Moscow Times, 02.12.2011.

[www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html](http://www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html).

<sup>122</sup> [www2.tifz.gov.cn/system/2006/10/13/010002024.shtml](http://www2.tifz.gov.cn/system/2006/10/13/010002024.shtml).

<sup>123</sup> BDO (2013): China Insider, IV. Quartal 2013. [www.bdo.de/dateien/user\\_upload/pdf\\_publikationen/fachmitteilungen/china/China-News\\_2013/China\\_News\\_2013\\_September.pdf](http://www.bdo.de/dateien/user_upload/pdf_publikationen/fachmitteilungen/china/China-News_2013/China_News_2013_September.pdf).

<sup>124</sup> Switzerland Trade & Investment Promotion: Guide Of Shanghai Development Zones. [www.sinoptic.ch/textes/eco/2013/201301\\_SBH.China\\_Shanghai\\_Development.zones\\_1301.pdf](http://www.sinoptic.ch/textes/eco/2013/201301_SBH.China_Shanghai_Development.zones_1301.pdf).

<sup>125</sup> [www2.china.ahk.de/download/cdz\\_ls\\_introduction2.pdf](http://www2.china.ahk.de/download/cdz_ls_introduction2.pdf).

<sup>126</sup> <http://rightsite.asia/en/industrial-zone/shanghai-jinshanzui-industrial-zone>.

<sup>127</sup> Recherche von Financieel Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>128</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>129</sup> [www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf](http://www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf).

<sup>130</sup> Society for Threatened People (2014): The responsibility of the gold refineries in human rights violation and illegal activities in Peru. [http://assets.gfbv.ch/downloads/stp\\_report\\_gold\\_march2014.pdf](http://assets.gfbv.ch/downloads/stp_report_gold_march2014.pdf).

<sup>131</sup> Kathi Lynn Austin (2013): The Pillage of Eastern Congo Gold: A Case for the Prosecution of Corporate War Crimes. Conflict Awareness Project Briefing Interim Report. November 2013, S. 8. [www.stop-pillage.org/wp-content/uploads/2013/11/4-Nov-2013\\_Interim-CAP\\_Pillage-Report.pdf](http://www.stop-pillage.org/wp-content/uploads/2013/11/4-Nov-2013_Interim-CAP_Pillage-Report.pdf).

<sup>132</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>133</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>134</sup> Catherine Gelb / Dennis Chen (2004): Going West: A Progress Report. China Business Review. [www.chinabusinessreview.com/going-west-a-progress-report](http://www.chinabusinessreview.com/going-west-a-progress-report). Siehe auch [www.supercity.com.cn/images/en/Industrial%20Leasing\\_Shanghai%20Development%20Zone.pdf](http://www.supercity.com.cn/images/en/Industrial%20Leasing_Shanghai%20Development%20Zone.pdf).

<b>LANXESS</b>	Töchter in <b>Niederlanden</b> („Finance“ <sup>138</sup> ), <b>Singapur</b> (1,4 Mrd. Umsatz! – mit <b>belgischer</b> Tochter), <b>Hongkong</b> <sup>139</sup>	1. <b>China</b> : in SWZ Shanghai <sup>140</sup> ; in SWZ Jinshan <sup>141</sup> 2. <b>Russland</b> : in SWZ <sup>142</sup>
<b>Linde</b>	Töchter in <b>Britische Jungferninseln</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Singapur</b> , <b>Schweiz</b> , <b>Niederlanden</b> ("Holdings" und „Finance“ <sup>143</sup> ), <b>Belgien</b> , <b>Mauritius</b> , <b>Irland</b> ("Holdings"), <b>Salomoninseln</b> , <b>Fidschi</b> , <b>Samoa</b> <sup>144</sup>	1. <b>Philippinen</b> : in SWZ <sup>145</sup> 2. <b>Mexiko</b> : über niederländische Gesellschaft <sup>146</sup>
<b>Lufthansa</b>	1. Töchter in <b>Niederlanden</b> ( <sup>147</sup> ), <b>Schweiz</b> , <b>Panama</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Belgien</b> , <b>Malta</b> ("Holdings" <sup>148</sup> ), <b>Luxemburg</b> , <b>Irland</b> , <b>St. Lucia</b> , <b>Kaimaninseln</b> , <b>Bahrain</b> <sup>149</sup> 2. Gesellschaft auf <b>Malta</b> , die halb so groß ist (20 Mrd. USD Umsatz) wie die Lufthansa AG <sup>150</sup>	1. <b>Indien</b> : Strafe wegen Hinterziehung von „service tax“ <sup>151</sup> 2. <b>China</b> : in SWZ Pudong Airport <sup>152</sup> 3. <b>Philippinen</b> : in SWZ <sup>153</sup>
<b>Marquard &amp; Bahls</b>	(in <b>Belgien</b> und <b>Schweiz</b> <sup>154</sup> , aber wohl irrelevant)	
<b>Metro</b>	Töchter in <b>Niederlanden</b> (Finanzierungsgesellschaft <sup>155</sup> , aber laut Orbis mit Null Umsatz), <b>Schweiz</b> , <b>Hongkong</b> , <b>Singapur</b> , <b>Belgien</b> (1,5 Mrd. USD Umsatz), <b>Luxemburg</b> <sup>156</sup>	1. <b>Ägypten</b> : über irische Zweckgesellschaft <sup>157</sup> 2. <b>Vietnam</b> : Untersuchungen wegen Verrechnungspreisen <sup>158</sup> 3. <b>Russland</b> : in SWZ <sup>159</sup> 4. <b>Ukraine</b> , <b>Ägypten</b> , <b>Türkei</b> : über niederländische Gesellschaft <sup>160</sup> 5. <b>Indien</b> : über niederländische Gesellschaft <sup>161</sup> 6. <b>China</b> : über niederländische Gesellschaft <sup>162</sup>

<sup>135</sup> Beat Balzli / Michaela Schiessl (2009): Teutonic Tricks: Germany Becomes Tax Haven for Firms and Wealthy. 02.09.2009. [www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html](http://www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html).

<sup>136</sup> Christoph Pauly / Christoph Schult (2013): Corporate Tricks: EU Faces Tough Battle to Close Tax Loopholes. Der Spiegel, 21.05.2013. [www.spiegel.de/international/europe/eu-faces-tough-battle-to-curb-tax-avoidance-and-evasion-a-900900.html](http://www.spiegel.de/international/europe/eu-faces-tough-battle-to-curb-tax-avoidance-and-evasion-a-900900.html).

<sup>137</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>138</sup> [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html); Plusminus (2013): Steueroase Niederlande - Wie Konzerne Steuern vermeiden. 30.05.2013. <https://www.youtube.com/watch?v=Yk-aPGG4IM> (4:22ff.).

<sup>139</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>140</sup> Switzerland Trade & Investment Promotion: Guide Of Shanghai Development Zones. [www.sinoptic.ch/textes/eco/2013/201301\\_SBH.China\\_Shanghai\\_Development.zones\\_1301.pdf](http://www.sinoptic.ch/textes/eco/2013/201301_SBH.China_Shanghai_Development.zones_1301.pdf).

<sup>141</sup> <http://rightsites.asia/en/industrial-zone/shanghai-jinshanzui-industrial-zone>.

<sup>142</sup> [www.ved.gov.ru/eng/investing/sez](http://www.ved.gov.ru/eng/investing/sez).

<sup>143</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>144</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>145</sup> [www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf](http://www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf).

<sup>146</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>147</sup> [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/sendung/swr/2013/steueroase-100.html); Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2); Plusminus (2013): Steueroase Niederlande - Wie Konzerne Steuern vermeiden. 30.05.2013. <https://www.youtube.com/watch?v=Yk-aPGG4IM> (4:22ff.).

<sup>148</sup> Beat Balzli / Michaela Schiessl (2009): Teutonic Tricks: Germany Becomes Tax Haven for Firms and Wealthy. 02.09.2009. [www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html](http://www.spiegel.de/international/business/teutonic-tricks-germany-becomes-tax-haven-for-firms-and-wealthy-a-646558.html). Siehe auch PricewaterhouseCoopers (2012): Doing Business in Malta. [www.pwc.com/mt/en/about-us/doing-business/doing-business-in-malta-2012-collated.pdf](http://www.pwc.com/mt/en/about-us/doing-business/doing-business-in-malta-2012-collated.pdf).

<sup>149</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>150</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>151</sup> The Economic Times (2008): Coca Cola, Lufthansa slapped notices for evading service tax. 02.06.2008. [http://articles.economictimes.indiatimes.com/2008-06-02/news/27726365\\_1\\_service-tax-tax-notice-german-airline-lufthansa](http://articles.economictimes.indiatimes.com/2008-06-02/news/27726365_1_service-tax-tax-notice-german-airline-lufthansa).

<sup>152</sup> China Briefing (2014): Logistics in the Shanghai Free Trade Zone. 17.09.2014. [www.china-briefing.com/news/2014/09/17/logistics-shanghai-free-trade-zone.html#sthash.bIT5Zoxe.dpuf](http://www.china-briefing.com/news/2014/09/17/logistics-shanghai-free-trade-zone.html#sthash.bIT5Zoxe.dpuf).

<sup>153</sup> [www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf](http://www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf).

<sup>154</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>155</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf), Tabelle 7, S. 26.

<sup>156</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>157</sup> Recherche von Financieel Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>158</sup> Anh Vu (2015): Vietnam inspects Coca-Cola, Metro Cash & Carry for alleged tax evasion. Thanh Nien News, 05.10.2015. [www.thanhniennews.com/business/vietnam-inspects-cocacola-metro-cash-carry-for-alleged-tax-evasion-52089.html](http://www.thanhniennews.com/business/vietnam-inspects-cocacola-metro-cash-carry-for-alleged-tax-evasion-52089.html); siehe auch Son Nguyen (2014): The dear price. The Saigon Times, 29.8.2014. <http://english.thesaigontimes.vn/36427/The-dear-price.html>.

<sup>159</sup> Khristina Narizhnaya (2011): Scorecard for Regional Investment. The Moscow Times, 02.12.2011. [www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html](http://www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html).

<sup>160</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>161</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>162</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).



<b>Münchener Rück</b>	Töchter in <b>Niederlanden, Belgien, Malta</b> ("Holding"), <b>Schweiz, Luxemburg, Singapur, Hongkong, Irland, Bermudas, Mauritius, Bahrain, Kaimaninseln</b> <sup>163</sup>	
<b>Robert Bosch</b>	1. Töchter in <b>Schweiz</b> („Beteiligungen“), <b>Hongkong, Niederlanden</b> ( <sup>164</sup> ), <b>Malta</b> ("Holding" und „Finance“), <b>Panama, Singapur, Belgien, Irland, Luxemburg</b> <sup>165</sup> 2. Steuervergünstigungen in <b>Österreich</b> <sup>166</sup>	1. <b>Philippinen</b> : über niederländische Zweckgesellschaft <sup>167</sup> 2. <b>Malaysia</b> : in SWZ <sup>168</sup> 3. <b>Costa Rica</b> : in SWZ <sup>169</sup> 4. <b>Indien</b> : in SWZ Coimbatore <sup>170</sup> ; in SWZ Tamil Nadu <sup>171</sup> 5. <b>China</b> : in SWZ Xi'an <sup>172</sup> 6. <b>Südafrika</b> : über irische Zweckgesellschaft <sup>173</sup> (7. <b>Griechenland</b> : Nutzung von niederländischen Zweckgesellschaften <sup>174</sup> )
<b>RWE</b>	1. Töchter in <b>Niederlanden</b> ("Finance" <sup>175</sup> ), <b>Luxemburg, Bermudas</b> („Insurance“), <b>Schweiz, Belgien, Singapur, Irland</b> <sup>176</sup> 2. Verbriefungen über <b>Niederlande</b> <sup>177</sup>	
<b>SAP</b>	1. Töchter in <b>Schweiz, Singapur, Malta</b> ("Commercial Services" und "Investments"), <b>Hongkong, Irland, Panama, Niederlande, Bermudas, Britische Jungferninseln, Kaimaninseln, Luxemburg, Mauritius, Belgien</b> <sup>178</sup> 2. über Tochter in <b>Irland</b> überteuert Kredit an US-Tochter <sup>179</sup> 3. Zentrale für Zentral- & Osteuropa in <b>Österreich</b> mit Steuervergünstigungen <sup>180</sup>	<b>Indien</b> : über Singapur-Tochter <sup>181</sup>
<b>Schwarz-Gruppe</b>	1. Geschäfte über gemeinnützige GmbH gelenkt <sup>182</sup> 2. Töchter/Geschäfte in <b>Schweiz, Malta und Hongkong</b> <sup>183</sup> (keine Daten in Orbis)	
<b>Siemens</b>	1. Töchter in <b>Hongkong, Niederlande</b> (u.a. "Finance" <sup>184</sup> und "Holding"), <b>Luxemburg, Britische Jungferninseln,</b>	1. <b>Philippinen</b> : in SWZ <sup>187</sup>

<sup>163</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>164</sup> Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2)

<sup>165</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>166</sup> [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html).

<sup>167</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 6, S. 24. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>168</sup> [www.malaysia.ahk.de/en/membership/malaysia-members-directory/o-r/robert-bosch-malaysia-sdn-bhd](http://www.malaysia.ahk.de/en/membership/malaysia-members-directory/o-r/robert-bosch-malaysia-sdn-bhd).

<sup>169</sup> Costa Rican Investment Promotion Agency (2015): Bosch starts its first Service. 23.09.2015. [www.cinde.org/en/news/press-release/bosch-starts-its-first-service-center-in-costa-rica](http://www.cinde.org/en/news/press-release/bosch-starts-its-first-service-center-in-costa-rica).

<sup>170</sup> CNBC money control (2007): Robert Bosch India expands in Coimbatore Robert Bosch India expands in Coimbatore. First approved Unit in Special Economic Zone. 11.08.2007. [www.moneycontrol.com/news/business/robert-bosch-india-expandscoimbatore\\_297562.html?utm\\_source=ref\\_articlewww.moneycontrol.com/news/business/robert-bosch-india-expandscoimbatore\\_297562.html](http://www.moneycontrol.com/news/business/robert-bosch-india-expandscoimbatore_297562.html?utm_source=ref_articlewww.moneycontrol.com/news/business/robert-bosch-india-expandscoimbatore_297562.html).

<sup>171</sup> Business Standard (2014): Around 55% land bank of SEZs in Tamil Nadu lying vacant. 09.12.2014. [www.business-standard.com/article/politics/around-55-land-bank-of-sezs-in-tamil-nadu-lying-vacant-114120900399\\_1.html](http://www.business-standard.com/article/politics/around-55-land-bank-of-sezs-in-tamil-nadu-lying-vacant-114120900399_1.html).

<sup>172</sup> Virginia A. Hulme (2006): Western Hub. China Business Review. 01.05.2006. [www.chinabusinessreview.com/western-hub](http://www.chinabusinessreview.com/western-hub).

<sup>173</sup> Recherche von Financieele Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>174</sup> <http://somo.nl/news-en/the-netherlands-lags-further-behind-in-tackling-tax-avoidance>.

<sup>175</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf), Tabelle 7, S. 26.

<sup>176</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>177</sup> [www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-lockt-holland-12554976.html](http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/steueroase-und-ewig-lockt-holland-12554976.html).

<sup>178</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>179</sup> Tom Bergin (2013): Special Report: How a German tech giant trims its U.S. tax bill. 20.09.2013. [www.reuters.com/article/2013/09/20/us-tax-sap-special-report-idUSBRE98J04220130920](http://www.reuters.com/article/2013/09/20/us-tax-sap-special-report-idUSBRE98J04220130920).

<sup>180</sup> International Tax Review (2004): Government tries for more investment with corporate tax changes. [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html). 01.10.2004

<sup>181</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>182</sup> David de Jong / Robert LaFranco (2012): German Billionaire Schwarz Seen Having Tax-Exempt Fortune. Bloomberg Business, 24.12.2012. [www.bloomberg.com/news/articles/2012-10-23/german-billionaire-schwarz-seen-having-tax-exempt-fortune](http://www.bloomberg.com/news/articles/2012-10-23/german-billionaire-schwarz-seen-having-tax-exempt-fortune).

<sup>183</sup> [www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=1342557&CategoryId=288176](http://www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=1342557&CategoryId=288176).

[www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=1342557&CategoryId=288176](http://www.ethicalconsumer.org/companystories.aspx?CompanyId=1342557&CategoryId=288176).

	<p><b>Schweiz, Kaimaninseln, Singapur, Panama, Irland, Belgien</b> (1 Mrd. USD Umsatz), <b>Gibraltar, Bahrain, Malta</b><sup>185</sup></p> <p>2. Zentrale für Zentral- &amp; Osteuropa in <b>Österreich</b> mit Steuervergünstigungen<sup>186</sup></p>	<p>2. <b>Nigeria</b>: Geregu I and II gas power plant (2013 beschlossen)<sup>188</sup>; Companies Income Tax Act und Industrial Development "Income Tax Relief" Act<sup>189</sup>, 2012; Vergünstigungen<sup>190</sup>; "several incentives, including tax holidays and breaks, ..." <sup>191</sup></p> <p>3. <b>Russland</b>: in SWZ (Nokia Siemens)</p> <p>4. <b>China</b>: in SWZ Nanjing<sup>192</sup></p> <p>5. <b>Südafrika</b>: über irische Zweckgesellschaft<sup>193</sup></p>
<b>Thyssen-Krupp</b>	<p>1. Tochter in <b>Niederlanden</b> („SLAB INTERNATIONAL B.V.“), die genauso groß ist wie die deutsche Mutter-AG<sup>194</sup></p> <p>2. Töchter in <b>Belgien, Niederlanden</b> ("Finance" und „Holding“), <b>Singapur, Liechtenstein, Monaco, Hongkong</b><sup>195</sup></p>	<p>1. <b>Peru, Mexiko, Kolumbien, Paraguay, Brasilien, Guatemala, Chile, Uruguay, Marokko, Kasachstan, Tunesien</b>: über niederländische Tochter<sup>196</sup></p> <p>2. <b>Indien</b>: 2015 in SWZ<sup>197</sup>; über niederländische Tochter<sup>198</sup></p> <p>3. <b>Argentinien</b>: über niederländische Tochter<sup>199</sup></p>
<b>Volkswagen</b>	<p>1. Acht Holdings in <b>Niederlanden</b>; VW dementiert („keine künstliche und aggressive Steuergestaltung“), Zinsen unterlägen der Standardsteuer von 25%, allerdings wohl nicht auf gesamte Zinsen: „debt ruling“<sup>200</sup>; Schätzung 18 Mio. Steuerersparnis<sup>201</sup></p> <p>2. Kredite über <b>Belgien</b>: Konzerntochter Volkswagen Group Services kassierte steuerfreien Gewinn von 153 Millionen Euro, im Vorjahr waren 141 Millionen Euro steuerfrei<sup>202</sup></p> <p>3. ca. 100 Töchter in Steueroasen, darunter <b>Singapur, Hongkong, Niederlanden</b> (mehrere "Finance"<sup>203</sup>), <b>Belgien, Kaimaninseln, Luxemburg</b> ("MAN Finance", LuxLeaks<sup>204</sup>), <b>Irland</b> ("Porsche Financial..."), <b>Schweiz</b><sup>205</sup></p>	<p>1. <b>Brasilien</b>: über niederländische und luxemburgische Tochter<sup>206</sup></p> <p>2. <b>Russland</b>: in SWZ<sup>207</sup></p> <p>3. <b>Indien</b>: in SWZ<sup>208</sup>; über niederländische und luxemburgische Tochter<sup>209</sup></p> <p>4. <b>China</b>: Strafe 42 Mio. USD (?) wegen Preismanipulation<sup>210</sup>; über Hongkong-Tochter<sup>211</sup></p> <p>5. <b>Südafrika</b>: Vergünstigungen im Rahmen eines Regierungsplans<sup>212</sup></p>

<sup>184</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>187</sup> [www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf](http://www.hss.de/fileadmin/suedostasien/philippines/downloads/111019-Economic-Conf-DeLima-Praesentation.pdf).

<sup>185</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>186</sup> International Tax Review (2004): Government tries for more investment with corporate tax changes. 01.10.2004. [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html). [www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html](http://www.internationaltaxreview.com/Article/2609242/Government-tries-for-more-investment-with-corporate-tax-changes.html).

<sup>188</sup>

[www.nigeria.diplo.de/Vertretung/nigeria/en/08\\_20Wissenschaft\\_2CEnergie\\_2CUmwelt/Energie\\_2C\\_20Umwelt/Energiepartnerschaft\\_20Konferenz\\_202013.html](http://www.nigeria.diplo.de/Vertretung/nigeria/en/08_20Wissenschaft_2CEnergie_2CUmwelt/Energie_2C_20Umwelt/Energiepartnerschaft_20Konferenz_202013.html).

<sup>189</sup> S. 20. [www.kpmg.com/Africa/en/IssuesAndInsights/Articles-Publications/Documents/Guide%20to%20the%20Nigerian%20Power%20Sector.pdf](http://www.kpmg.com/Africa/en/IssuesAndInsights/Articles-Publications/Documents/Guide%20to%20the%20Nigerian%20Power%20Sector.pdf).

<sup>190</sup> Ajumogobia & Okeke (2015): Nigerian Energy Sector: Legal & Regulatory Overview, S. 23.

[www.ajumogobiaokeke.com/assets/media/1656f5aded41ecbbb7e451a778c5e1d.pdf](http://www.ajumogobiaokeke.com/assets/media/1656f5aded41ecbbb7e451a778c5e1d.pdf).

<sup>191</sup> <http://energymixreport.com/how-to-tackle-odds-against-power-supply-in-nigeria/>

<sup>192</sup> Song Wenwei (2011): Multinationals increase presence in Nanjing. China Daily, 01.06.2011. [www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content\\_12616764.htm](http://www.chinadaily.com.cn/cndy/2011-06/01/content_12616764.htm).

<sup>193</sup> Recherche von Financieele Dagblad, zugesandt von Francis Weyzig, Oxfam Novib.

<sup>194</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>195</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>196</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>197</sup> Mahesh Kulkarni (2015): ThyssenKrupp Aerospace announces India foray. Business Standard, 18.02.2015. [www.business-standard.com/article/companies/thyssenkrupp-aerospace-announces-india-foray-115021700791\\_1.html](http://www.business-standard.com/article/companies/thyssenkrupp-aerospace-announces-india-foray-115021700791_1.html).

<sup>198</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>199</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>200</sup> [www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html](http://www.daserste.de/information/wirtschaft-boerse/plusminus/videos/steuerparadies-niederlande-100.html) (2:45ff.). Claus Hecking (2014): Holländische Geldschleuser. Die Zeit, 03.07.2014. [www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2](http://www.zeit.de/2014/28/steuerparadies-niederlande/seite-2).

<sup>201</sup> ZDFzoom (2013): Flucht in die Karibik. 12.03.2013. <https://www.youtube.com/watch?v=LjixyulnBSs> (7:02; 8:04ff.; 10:31; 11:00).

<sup>202</sup> Spiegel Online: Fiktive Zinsen: VW und BASF nutzen belgisches Steuerschlupfloch. 17.05.2013. [www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html](http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuern-vw-basf-bayer-und-henkel-druecken-abgaben-in-belgien-a-900415.html).

<sup>203</sup> Francis Weyzig (2013): International finance and tax avoidance via Dutch Special Purpose Entities. Paper for presentation at research seminar, Radboud University Nijmegen. 21.10.2013. Tabelle 7, S. 26. [www.ru.nl/publish/pages/718686/paper\\_weyzig\\_-\\_intl\\_fin\\_and\\_tax\\_avoidance\\_dutch\\_spes.pdf](http://www.ru.nl/publish/pages/718686/paper_weyzig_-_intl_fin_and_tax_avoidance_dutch_spes.pdf).

<sup>204</sup> <http://iw-files.s3.amazonaws.com/apps/2014/12/luxleaks/documents/486.html>.

<sup>205</sup> Datenbank Orbis (Bureau von Dijk).

<sup>206</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>207</sup> Kristina Narizhnaya (2011): Scorecard for Regional Investment. The Moscow Times, 02.12.2011. [www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html](http://www.themoscowtimes.com/business/article/tmt/449099.html).

<sup>208</sup> <http://freeeconomiczones.weebly.com/free-economic-zone-in-india.html>.

<sup>209</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).



#### **Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland**

c/o WEED e.V., Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin  
Ansprechpartnerin: Lisa Großmann, Koordinatorin  
lisa.grossmann@netzwerk-steuergerechtigkeit.de  
www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

#### **Mitglieder des Netzwerks sind:**

- Attac Deutschland
- Evangelischer Verband Kirche-Wirtschaft-Arbeitswelt
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
- GEW – Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft
- Global Policy Forum
- Misereor
- Oxfam Deutschland
- Transparency International Deutschland
- ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung



**weed**

#### **WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung e.V.**

Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin  
Ansprechpartner: Markus Henn, Referent für Finanzmärkte  
markus.henn@weed-online.org  
www.weed-online.org

<sup>210</sup> Keith Bradsher / Chris Buckley (2014): China Fines Volkswagen and Chrysler for Antitrust Violations, New York Times, 11.09.2015. [www.nytimes.com/2014/09/12/business/chinese-regulators-fine-volkswagen-and-chrysler-on-antitrust-charges.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2014/09/12/business/chinese-regulators-fine-volkswagen-and-chrysler-on-antitrust-charges.html?_r=0).

<sup>211</sup> Datenbank Orbis (Bureau van Dijk).

<sup>212</sup> Stephen Williams (2015): South Africa's drive for growth. New African Magazine, 26.03.2015. <http://newafricanmagazine.com/south-africas-drive-growth/#sthash.u33cBbcT.dpufhttp://newafricanmagazine.com/south-africas-drive-growth>.

Frau  
 Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
 Vorsitzende des Finanzausschusses  
 Deutscher Bundestag  
 Platz der Republik 1  
 11011 Berlin

Ausschließlich per E-Mail an:  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de);  
[Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)

Düsseldorf, 13. Oktober 2016  
 642/613

Institut der Wirtschaftsprüfer  
 in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
 Tersteegenstraße 14  
 40474 Düsseldorf  
 Postfach 32 05 80  
 40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
 +49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
 +49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
 Deutsche Bank AG Düsseldorf  
 IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
 BIC: DEUTDE33XXX  
 USt-ID Nummer: DE19353203

## Stellungnahme

**zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BT-Drs. 18/9536) einschließlich dem dazugehörigen Änderungsantrag sowie zu den weiteren Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/2671 und BT-Drs. 18/9043)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BT-Drs. 18/9536) (sog. BEPS-UmsG) sowie zu den Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN danken wir Ihnen. Wir erlauben uns, über Anmerkungen zu den o.g. Dokumenten hinaus, unsere Einschätzung zu einigen Vorschlägen des Bundesrates (Stellungnahme des Bundesrates vom 23.09.2016, BR-Drs. 406/16 (Beschluss)) abzugeben.

Den Vorschlägen im Regierungsentwurf stimmen wir insofern zu, als sie Maßnahmen zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und des BEPS-Projekts der OECD betreffen. Die weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, die zusätzlich um Vorschläge des Bundesrates ergänzt wurden, begegnen u.E. zum Teil rechtlichen Bedenken. Dies betrifft insbesondere

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
 Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
 WP StB, Sprecher des Vorstands;  
 Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;  
 Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 163 von 238

**Seite 2/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

- die Unvereinbarkeit des § 4i EStG-E mit den Empfehlungen des OECD/G20-BEPS-Projekts sowie europäischem Gemeinschaftsrecht,
- die Ausweitung des Treaty Override nach § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E,
- das Überschreiben des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 Satz 5 – neu – und Abs. 6 EStG-E,
- die Ausdehnung der Gewerbesteuerpflicht auf den außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbetrag nach § 7 Satz 7 bis 9 – neu – GewStG-E.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

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

#### **Zu § 4i – neu – EStG-E (Stellungnahme des Bundesrates) Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug**

##### Petitum:

Die Regelung sollte grundsätzlich überdacht werden. Sie sollte zudem an die Empfehlungen der OECD des Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“ („BEPS“), Aktionspunkt 2, angepasst und gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltet werden.

##### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

In seiner Stellungnahme vom 23.09.2016 hat der Bundesrat die Einführung eines § 4i – neu – EStG-E vorgeschlagen (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 3 ff., Nr. 2). Nach § 4i Satz 1 EStG-E dürfen Aufwendungen eines Mitunternehmers nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Davon ausgenommen werden nach § 4i Satz 2 EStG-E jene Aufwendungen, die Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat.

Geregelt werden soll damit bspw. der Fall eines im DBA-Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen GmbH & Co. KG. Er leistet eine Einlage in die Personengesellschaft, die er wiederum über ein (Konzern-)Darlehen refinanziert hat (vgl. Abb. 1).

Seite 3/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

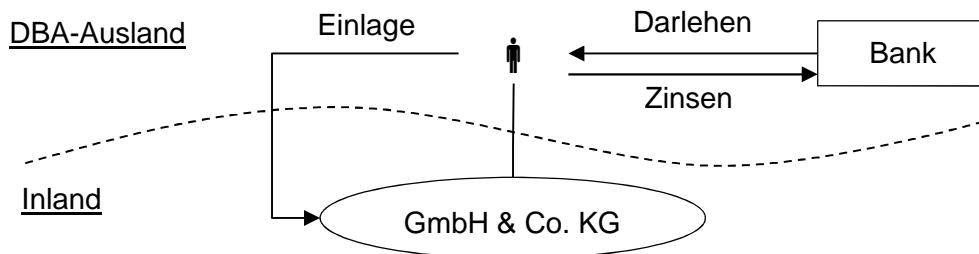


Abb. 1: Beispiel zu § 4i – neu – EStG-E

Nach deutschem Steuerrecht stellt der Refinanzierungsaufwand Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten bei der inländischen Personengesellschaft dar. Beim ausländischen Gesellschafter, der im anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellen die Zinszahlungen regelmäßig auch abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Folge dieser Konstellation ist, dass sich der Refinanzierungsaufwand doppelt gewinnmindernd auswirkt. In diesen Fällen soll der Betriebsausgabenabzug in Deutschland durch die Einfügung eines § 4i EStG versagt werden.

Die Regelung ist in verschiedener Hinsicht unsystematisch:

Der Sachverhalt, der von § 4i EStG-E erfasst werden soll, ist u.E. keine missbräuchliche Gestaltung, sondern ist auf die deutschen Prinzipien der Besteuerung von Personengesellschaften zurückzuführen. Durch die geplante Einfügung eines § 4i EStG-E werden diese Prinzipien grundsätzlich in Frage gestellt.

Zudem kann es in Organschaftsfällen zur Überschneidung des Anwendungsbereichs des § 4i EStG-E (Versagung des Sonderbetriebsausgabenabzugs) und des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (Versagung der Berücksichtigung ausländischer negativer Einkünfte) kommen. Die parallele Anwendung beider Vorschriften nebeneinander sowie mögliche Wechselwirkungen sind in der Praxis ungeklärt. Beide Vorschriften zeigen die zuletzt verstärkte Tendenz des Gesetzgebers, punktuelle Regelungen an verschiedenen Stellen des Steuerrechts zu schaffen, die gegen grundsätzliche Besteuerungsprinzipien verstoßen und untereinander nicht abgestimmt sind. Wir regen daher dringend an, von weiteren voreiligen Einzelmaßnahmen abzusehen und stattdessen ein systematisches Gesamtkonzept zu erarbeiten. Gerne stehen wir für solche Überlegungen zur Verfügung.

Ferner versucht der Gesetzgeber mit § 4i EStG-E eine Einzelregelung im nationalen Alleingang zu entwickeln. Dies erscheint vor dem Hintergrund der internationalen Empfehlungen des BEPS-Projekts nicht zielführend.

Zudem ist die Regelung auch in ihrer Ausgestaltung unzureichend:

**Seite 4/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Aus dem oben beschriebenen Qualifikationskonflikt können sich in einigen Fällen nach den Maßstäben der Empfehlungen der OECD, BEPS, Aktionspunkt 2, Steuervorteile ergeben. Dies ist dann der Fall, wenn und soweit nicht auch Einnahmen in die steuerlichen Bemessungsgrundlagen beider Staaten einbezogen werden. In Höhe der Differenz doppelt berücksichtigter Betriebsausgaben und doppelt berücksichtigter Betriebseinnahmen ergibt sich nach Ansicht der OECD ein überschießender Betriebsausgabenabzug.

Nach den Empfehlungen der OECD, BEPS, Aktionspunkt 2, soll der überschießende Betriebsausgabenabzug durch den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters vermieden werden. Die OECD sieht vor, den überschießenden Betriebsausgabenabzug mit doppelt erfassten Betriebseinnahmen in anderen Veranlagungszeiträumen zu verrechnen. Wird ein Betriebsausgabenabzug versagt und kann er endgültig nicht mehr mit doppelt erfassten Einnahmen verrechnet werden, soll eine Verrechnung mit anderen Einkünften im Ansässigkeitsstaat zugelassen werden. Nach den Empfehlungen der OECD ist eine sog. Defensivmaßnahme des Quellenstaats wie sie § 4i EStG-E enthält, nicht vorgesehen. Selbst für Ausgaben der Personengesellschaft – in Abgrenzung zu Ausgaben des Gesellschafters –, wird nach den Empfehlungen der OECD eine solche Defensivmaßnahme nur als sachgerecht erachtet, wenn der Gesellschafter die Struktur mit seiner Willensbildung kontrollieren kann oder eine modellhafte Gestaltung vorliegt (vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, S. 67-81).

Darüber hinaus setzt die vorgeschlagene Regelung auch nicht Art. 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance Directive, ATAD) vom 12.07.2016 um. Erwägungsgrund 13 der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.07.2016 weist ausdrücklich darauf hin, dass die Regelungen nach Art. 9 der Richtlinie nicht abschließend sind und weitere Arbeiten erforderlich sind, soweit Effekte auftreten, die Gesellschafter eines Mitgliedsstaats mit Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedsstaat betreffen. Art. 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.07.2016 betrifft die mit der Empfehlung des Bundesrates aufgegriffene Fallgruppe daher nicht.

Eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs begegnet EU-rechtlichen Bedenken, wenn es sich um eine deutsche Personengesellschaft handelt und der Mitunternehmer im EU-Ausland ansässig ist. In der Rs. „Philips Electronics“ (vgl. EuGH vom 06.09.2012, C-18/11, Tz. 20) hat der EuGH entschieden, *„dass es eine Beschränkung der Freiheit eines gebietsfremden Unternehmens, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, darstellt, wenn nationale Rechtsvorschriften die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, die eine in diesem*

**Seite 5/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

*Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Wege des Konzernabzugs von der Voraussetzung abhängig machen, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können, obwohl für die Übertragung von Verlusten, die eine gebietsansässige Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat erlitten hat, keine entsprechende Voraussetzung gilt.“*

Eine Rechtfertigung durch „*zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die auf eine Verhinderung der doppelten Berücksichtigung von Verlusten, die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten oder die Kombination dieser beiden Ziele gerichtet sind*“, hat der EuGH verneint (vgl. EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Tz. 35).

#### **Zu § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 EStG-E**

#### **Treaty Override: Nichtanwendung der Freistellungsmethode**

##### Petitum:

Das Treaty Override in § 50d Abs. 9 EStG-E sollte nicht ausgeweitet werden. Es sollte daher darauf verzichtet werden, in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E „wenn“ durch „soweit“ zu ersetzen und § 50d Abs. 9 Satz 4 – neu – EStG-E einzuführen.

##### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Mit den vorgesehenen Änderungen in § 50d Abs. 9 EStG-E soll die Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 20.5.2015, I R 68/14, BFHE 250, 96; I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395) überschrieben werden, wonach auch nur eine geringe Besteuerung im Ausland ausreicht, um die Nichtanwendung der Freistellungsmethode im Inland zu verhindern (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 55). Zudem soll die Auffassung der Finanzverwaltung festgeschrieben werden, dass die nach den DBA bestehende Freistellungsmethode durch Subject-to-tax-, Remittance-base- oder Switch-Over-Klauseln auch für teilweise unbesteuerter Einkünfte außer Kraft gesetzt werden kann (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 55).

Es sind u.E. keine sachlichen Gründe ersichtlich, weshalb Deutschland Einkünfte besteuern sollte, die aus verschiedenen (z. B. steuersystematischen oder lenkungs politischen) Gründen im Ausland nur teilweise – und nicht vollständig – steuerbefreit sind. Vielmehr kann ein solches Vorgehen dazu führen, die Lenkungs politik des anderen Staates zu konterkarieren.

Mit § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E soll nach der Gesetzesbegründung (vgl. S. 55) sichergestellt werden, dass Einkünfte, die im anderen



**Seite 6/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Staat nur teilweise nicht besteuert werden, als „unbesteuerter Einkünfte“ im Sinne eines DBA verstanden und daher in Deutschland besteuert werden. Da die DBA nur zum Teil eine Regelung zu „Einkunftsteilen“ enthalten, griffen § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E unmittelbar in das Abkommensverständnis ein. Dies stellt u.E. eine unzulässige Ausweitung insbesondere in den Fällen dar, in denen die DBA ausdrücklich „Einkunftsteile“ nicht erfassen und die DBA erst nach Einführung des § 50d Abs. 9 EStG geschlossen wurden. Überdies enthalten viele DBA bereits eigene Öffnungsklauseln (z.B. Switch-over-Klauseln), die nunmehr ebenfalls überschrieben würden.

Ferner würde es mit den geplanten Neuregelungen zukünftig erforderlich, die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach ausländischem Recht genau nachzuvollziehen. Dies würde die Anwendung der Subject-to-tax-Klauseln deutlich erschweren. Der mit der Freistellungsmethode intendierte Vereinfachungseffekt würde damit eingeschränkt bzw. durch den erheblichen administrativen Mehraufwand sogar konterkariert.

#### **Zu § 50i EStG-E**

##### **Eindämmung der überschießenden Wirkung**

In seiner Stellungnahme vom 23.09.2016 hat der Bundesrat eine grundlegende Überarbeitung des § 50i EStG zur Eindämmung seiner überschießenden Wirkung (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 7 ff., Nr. 2a) angeregt.

Wir begrüßen diesen Vorschlag ausdrücklich und empfehlen, der Prüfbitt des Bundesrates zu folgen.

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

##### **Zu § 1 Abs. 1 Satz 5 – neu – und Abs. 6 AStG-E**

##### **Überschreiben des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes**

###### Petitum:

Auf die Änderung des Außensteuergesetzes (Art. 9) sollte verzichtet werden.

###### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den DBA enthalten ist, künftig nur nach den Regelungen des Außensteuergesetzes bestimmen. Damit wird das Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den DBA durch die nicht näher dargelegte deutsche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes überschrieben. Die Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne der DBA soll durch die Verord-

**Seite 7/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

nungsermächtigung des § 1 Abs. 6 AStG-E dem Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats übertragen werden.

Hiermit löst sich Deutschland einseitig vom internationalen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art. 9 OECD-MA. Zudem setzt sich Deutschland in Widerspruch zu dem Verhalten, dass es von anderen Vertragsstaaten erwartet. Am 07.04.2005 kündigte die Bundesrepublik Deutschland bspw. das DBA mit Brasilien, weil Brasilien die abkommensrechtlich vereinbarten Verrechnungspreisvorschriften nicht eingehalten hatte. Würde § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E tatsächlich eingeführt, behielte sich Deutschland künftig gegenüber allen DBA-Vertragspartnern vor, sich einseitig von den vereinbarten Verrechnungspreisbestimmungen zu lösen und die Korrektur von Verrechnungspreisen nach eigenen Vorstellungen auszugestalten. Aufgrund der Verordnungsermächtigung wäre hierfür keine Entscheidung des Gesetzgebers erforderlich, obwohl der Gesetzgeber DBA ratifiziert.

Die Vorschrift lässt Kündigungen von DBA durch die anderen Vertragsstaaten und Doppelbesteuerung befürchten. Schon ihre Einführung ist geeignet, nachhaltig das Vertrauen auf eine verlässliche Abkommenspolitik Deutschlands im wichtigen Bereich der Verrechnungspreise zu untergraben.

Die vorgeschlagene Regelung widerspricht ferner dem anerkannten Rechtsgrundsatz „pacta sunt servanda“ (Verträge sind einzuhalten) gemäß Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) vom 23.05.1969.

Sie läuft zudem dem international anerkannten Grundsatz der abkommensautonomen Auslegung von Rechtsbegriffen des DBA (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) zuwider. Die Regelungssouveränität der Vertragsstaaten und das Ziel einer einheitlichen Anwendung des DBA durch die Vertragsstaaten gebieten zunächst eine Auslegung des Abkommens aus sich selbst heraus.

Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass es bereits seit Einführung des § 1 AStG gesetzgeberischer Wille sei, den abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz nur nach dem AStG zu bestimmen, und nimmt eine Klarstellung an (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 56). Daraus könnte man schließen, dass die geplanten Änderungen in allen offenen Fällen angewendet werden sollen. Eine solche Rückwirkung wäre verfassungsrechtlich bedenklich, da sie den im Rechtsstaatsprinzip begründeten Vertrauensschutzgrundsatz verletzt und keine Rechtfertigungsgründe hierfür ersichtlich sind.

**Seite 8/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

## **Zum Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zum RegE des BEPS-UmsG**

### **Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 AStG)**

Den Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, in § 1 Abs. 1 AStG eine Abweichungsmöglichkeit vom Fremdvergleichsgrundsatz einzuführen und eine „partielle Re-Charakterisierung solcher Transaktionsstrukturen, die keine ausreichende wirtschaftliche Substanz aufweisen“, zu verankern, lehnen wir ab.

Die vorgeschlagene Regelung stellt eine überschießende und in ihrer Ausgestaltung nicht zu rechtfertigende Ausnahme vom Fremdvergleichsgrundsatz dar, die auch Transaktionen trifft, die nicht missbräuchlich sind. Im Übrigen verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen zur einseitigen Loslösung Deutschlands vom internationalen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art. 9 OECD-MA.

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

#### **Zu §§ 7 und 9 GewStG –E (Stellungnahme des Bundesrates)**

#### **Gewerbesteuerpflicht des außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbetrags**

##### Petitum:

Auf die Änderung der § 7 Satz 7 bis 9 – neu – und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E sollte verzichtet werden.

Zumindest sollte die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer eingeführt werden. Insofern unterstützen wir die Bitte des Bundesrates, die Wirkungsweise der vorgesehenen Regelungen zusammen mit bereits bestehenden Vorschriften zu prüfen und anzupassen.

##### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Durch die vorgesehene Regelung in § 7 Satz 7 bis 9 – neu – und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E sollen künftig Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG auch der Gewerbesteuer unterliegen. Damit soll die bisherige Verwaltungspraxis entgegen neuerer BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 11.03.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, S. 1049) festgeschrieben werden. Der BFH hatte entschieden, dass aufgrund des Objektsteuerprinzips der Gewerbesteuer nur der im Inland ausgeübte Gewerbebetrieb Gegenstand der Gewerbesteuer ist. Der Hinzurechnungsbetrag als fiktive Einkünfte sei keiner inländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen und nicht gewerbesteuerpflichtig.

**Seite 9/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Gegen die vorgeschlagenen Regelungen bestehen nachfolgende Bedenken:

- **Durchbrechung des Territorialitätsprinzips**  
Die territoriale Anknüpfung der Besteuerung ist bislang der wesentliche Rechtfertigungsgrund dafür, dass für ausländische Einkünfte keine Anrechnung von Steuern auf die Gewerbesteuer möglich war. Obwohl das Territorialitätsprinzip durchbrochen werden soll, ist keine Anrechnung von ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer vorgesehen. Die Anrechnung erscheint jedoch geboten, um eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu gewährleisten (Art. 3 Abs. 1 GG). Bliebe die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ausgeschlossen, käme es bei einer ausländischen Steuer von mehr als 15 % zu einem Anrechnungsüberhang und damit zu einer Schlechterstellung gegenüber dem Inlandsfall. Das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung ist jedoch lediglich eine Gleichstellung mit dem Inlandsfall.
- **Gewerbesteuerpflicht für Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG**  
Es wäre nicht sachgerecht, die Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG gewerbsteuerlich zu erfassen, wie es § 7 Satz 8 – neu – GewStG-E vorsieht. Diese sollten als Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte bzw. Mitunternehmerschaft nach § 9 Nr. 2, 3 GewStG gekürzt werden, sodass im Ergebnis nur Hinzurechnungsbeträge aus ausländischen Zwischengesellschaften der Gewerbesteuer unterworfen werden.
- **Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer bei mehrstöckigen Personenernehmen**  
Erzielte eine gewerblich tätige Person z.B. Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG über eine inländische gewerblich tätige Personengesellschaft, käme es auf Ebene der Personengesellschaft zu einer Hinzurechnung des Gewinns aus der ausländischen Betriebsstätte gemäß § 7 Satz 8 f. – neu – GewStG-E. Eine Kürzung des hinzugerechneten Gewerbeertrags würde gemäß § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E ausscheiden. Daneben würde der Gewerbeertrag aus der ausländischen Betriebsstätte bei der gewerblich tätigen Person nochmal erfasst, da der Hinzurechnungsbetrag nach dem Wortlaut des § 7 Satz 8 f. – neu – GewStG-E zusätzlich im Gewerbeertrag des Einzelunternehmens zu erfassen sein könnte; eine Kürzung könnte gemäß § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG ausgeschlossen sein, was nicht sachgerecht wäre. Es fehlt eine Regelung, die

**Seite 10/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

die Mehrfachbelastung desselben Hinzurechnungsbetrags mit Gewerbesteuer ausschließt.

- Besteuerung ausländischer Steuern mit Gewerbesteuer  
§ 12 Abs. 1 AStG sieht für den Fall der Steueranrechnung auf die Ertragsteuern vor, den Hinzurechnungsbetrag um die ausländischen Steuern zu erhöhen. Diese Erhöhung wirkte sich über § 7 GewStG-E auch auf den Gewerbeertrag aus und führte zu einer Besteuerung der ausländischen Steuern, wodurch sich wiederum stets der Anrechnungsüberhang erhöhte.
- Fehlende Anwendungsregelung  
Anders als für § 7 Satz 8 – neu – und § 9 Nr. 2 und 3 GewStG-E ist für § 7 Satz 7 – neu – GewStG-E keine ausdrückliche Anwendungsregelung vorgesehen. Sollte die Regelung auch für bereits verwirklichte Sachverhalte gelten, wäre hierin eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte Rückwirkung zu sehen.

Unsere voranstehenden Ausführungen zeigen, dass die vorgesehenen Änderungen in §§ 7 und 9 GewStG-E aufgrund von Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften überschießende Wirkungen entfalten. Damit schließen wir uns der Bitte des Bundesrates an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Wirkungsweise der vorgesehenen Regelungen zusammen mit bereits bestehenden Vorschriften zu prüfen und anzupassen (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 35 f.).

### **Zu § 7a – neu – GewStG-E**

#### **Gewerbsteuerliche Behandlung von Schachteldividenden bei einer Organshaft**

##### Petitum:

Aus steuersystematischen Gründen sollte für die Behandlung von Schachteldividenden bei einer Organgesellschaft für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einheitlich die Bruttomethode angewendet werden. § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E sollte dazu wie folgt geändert werden:

*„(2) <sup>1</sup>Sind im Gewinn Gewerbeertrag der Organgesellschaft im Sinne von Absatz 1*

- 1. Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 oder*
- 2. in den Fällen der Nummer 1 auch Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Gewinnen aus Anteilen stehen,*

**Seite 11/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

*enthalten, sind § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 bis 4 des Körperschaftsteuergesetzes und § 8 Nummer 1 und 5 sowie § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft des Organträgers entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft berücksichtigte Betrag der Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 1 ist dabei unter Berücksichtigung der Korrekturbeträge nach Absatz 1 und Satz 1 zu berechnen.“*

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Durch § 7a – neu – GewStG-E soll die Verwaltungsauffassung festgeschrieben werden, nach der die Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG auch gewerbesteuerlich für Dividenden der Organgesellschaft anzuwenden ist, wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist bzw. an der Organträger-Personengesellschaft Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

Der verfolgte Zweck wird mit § 7a – neu – GewStG-E grundsätzlich erreicht. Jedoch ist die technische Umsetzung u.E. unsystematisch und die Vorschrift durch die gewählte Verweisteknik sehr komplex.

In dem zu ermittelnden Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist die Dividende zunächst vollumfänglich enthalten ohne Berücksichtigung von Hinzurechnungen oder Kürzungen. Nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E soll künftig die Kürzung gemäß § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft entfallen. § 7a Abs. 2 – neu – GewStG-E setzt erst nach der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft aber noch auf Ebene der Organgesellschaft an. Auf den (ungekürzten) Gewerbeertrag nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E soll dann gemäß § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E die Bruttomethode nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bis 4 KStG entsprechend angewendet werden, soweit dieser Gewinne aus Anteilen i.S.d. §§ 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG enthält. Damit müsste der Gewerbeertrag also ein zweites Mal ermittelt werden. Diese Vorgehensweise erscheint sehr umständlich.

Zudem ergibt sich die beschriebene Vorgehensweise nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut, sondern nur aus der Gesetzesbegründung („Auf diesen Gewerbeertrag sind nach § 7a Abs. 2 GewStG künftig die Regelungen des § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ff. KStG entsprechend anzuwenden“, BT-Drs. 18/9536, S. 59). Der Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E stellt nämlich nicht auf den „Gewerbeertrag nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E“ sondern auf den „Gewinn der Organgesellschaft“ ab. Dies sollte zur Vermeidung von Missverständnissen klargestellt werden.

**Seite 12/13** zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Weiterhin fällt auf, dass sich § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E auf die Korrektur des Gewerbeertrags bei der *Organgesellschaft* bezieht. Die analog anzuwendende Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bis 4 KStG bezieht sich hingegen auf die Ermittlung des Einkommens des *Organträgers*. Eine konsequente Umsetzung der Bruttomethode auch für gewerbsteuerliche Zwecke würde die Anwendung der gewerbsteuerlichen Kürzungen auf Ebene des Organträgers bedeuten. Damit wäre auch sichergestellt, dass es für Zwecke der Körperschaft- und der Gewerbesteuer einheitlich nur zur Anwendung der Bruttomethode käme. Würde diesem Vorschlag gefolgt, wäre § 7a Abs. 2 Satz 2 – neu – GewStG-E entbehrlich.

### **Zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/2617) Öffentliches Country-by-Country-Reporting**

Den Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Einführung eines öffentlichen, d.h. nicht nur an die Finanzverwaltung gerichteten, Country-by-Country-Reporting (BT-Drs. 18/2617) lehnen wir ab.

Da die Veröffentlichungspflicht gegenüber Unternehmen außerhalb der EU nicht durchsetzbar sein wird, sind Wettbewerbsverzerrungen im Vergleich zu großen multinationalen Unternehmen mit Konzernspitze mit Sitz in der EU und damit auch für deutsche multinationale Unternehmen zu befürchten. Wir halten daher nur eine flächendeckende Lösung, die die G20-Staaten und die bedeutenden übrigen OECD-Mitgliedstaaten einbezieht, für zielführend. Des Weiteren erscheint es fraglich, ob die Öffentlichkeit die ihr zugedachte Funktion, nämlich Druck auf multinationale Unternehmen im Hinblick auf deren Steuerpolitik zu erzeugen, mit den neuen Daten besser erfüllen kann als anhand der bisher veröffentlichten Konzernsteuerquote. Durch die Veröffentlichung werden u.E. Anreize für Finanzbehörden in Drittstaaten geschaffen werden, länderbezogene Ertragsteuerinformationen nicht (mehr) auf Gegenseitigkeit mit den EU-Finanzbehörden auszutauschen. Zudem ist es kritisch zu sehen, dass auf die Unternehmen beachtliche bürokratische Belastungen zukommen werden.

Wir begrüßen daher, dass § 138a AO-E des Regierungsentwurfs zum BEPS-UmsG vorsieht, dass der länderbezogene Bericht multinationaler Unternehmen lediglich dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist.

Seite 13/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

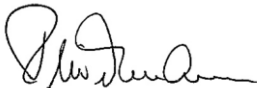
**Zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/9043)  
Lizenzschranke**

Ebenfalls lehnen wir den Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Einführung einer sog. Lizenzschranke (BT-Drs. 18/9043) nach dem Vorbild der Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG) ab.

Der Ausgang des Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht zur Frage, ob die sog. Zinsschranke aufgrund eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig ist (BFH, Beschluss vom 14.10.2015, I R 20/15), sollte abgewartet werden, bevor eine weitere vergleichbare Regelung in Bezug auf Lizenzaufwand eingeführt wird.

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen in Ihren anstehenden Beratungen im Finanzausschuss berücksichtigen. Gerne werden wir Ihnen Ihre Fragen zu einzelnen Punkten in der Anhörung beantworten.

Mit freundlichen Grüßen



Marita Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern und Recht



Dr. Sonja Halverscheid, StB  
Stellv. Fachleiterin Steuern



**Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie  
und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen  
(BT-Drucksache 18/9536)**

**Öffentliche Anhörung am 19.10.2016 im  
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages**

**Gesetzentwurf ermöglicht  
Maßnahmen für eine faire und effiziente Besteuerung**

**Gliederung**

**1. Bewertung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 05.09.2016 (Drs. 18/9536) .....2**

1.1. Verrechnungspreise .....2

1.2. Country by Country Reporting.....2

1.3. Doppelbesteuerungsabkommen .....3

1.4. Finanzkonten-Informationsaustausch .....3

1.5. Gewerbesteuerergesetz: Bekämpfung von Steuergestaltungen.....4

1.6. Außensteuergesetz .....4

**2. Bewertung der Stellungnahme des Bundesrates vom 23.09.2016 (Drs. 416/16) .....5**

2.1. Einkommensteuergesetz.....5

2.2. Umwandlungssteuergesetz .....7

2.3. Prüfbitten .....7

**3. Bewertung der Anträge der Fraktion BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN .....8**

**Fazit:**

- **Der Gesetzentwurf ermöglicht angemessene Maßnahmen für eine faire und effiziente Besteuerung.**
- **Die Bundesregierung sollte im nächsten Schritt den EU-Vorschlag für eine Veröffentlichungspflicht von Country by Country Reporting unterstützen.**
- **Die Vorschläge des Bundesrats erscheinen sinnvoll.**
- **Die Änderungs- und Ergänzungsvorschläge der Fraktion BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN erscheinen sinnvoll.**

# 1. Bewertung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung vom 05.09.2016 (Drs. 18/9536)

Die Bewertung geschieht entlang der im Gesetzentwurf auf S. 25 genannten wesentlichen Inhalte.

## 1.1. Verrechnungspreise

### (1) Automatischer Informationsaustausch über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise

Anpassung des EU-Amtshilfegesetzes zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie hinsichtlich des internationalen automatischen Informationsaustauschs über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise.

#### **Bewertung:**

Grundsätzlich Zustimmung.

Allerdings bestimmt der neue § 7, Abs. 5 EU-Amtshilfegesetz, dass bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung mit Drittstaaten vom Geltungsbereich des automatischen Informationsaustauschs ausgenommen sind, sofern das internationale Steuerabkommen, in dessen Rahmen die Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung ausgehandelt wurden, eine Weitergabe an Dritte nicht erlaubt.

Durch entsprechende nationale gesetzliche Vorgaben können dann andere Länder (z.B. Luxemburg etc.) besonders kritische Vorabvereinbarungen dem internationalen automatischen Informationsaustausch entziehen, wodurch der gesamte Informationsaustausch letztlich weitgehend wertlos werden könnte.

### (2) Aufzeichnungspflichten im Bereich der Verrechnungspreise

Umsetzung der G20/OECD-Empfehlung hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten im Bereich der Verrechnungspreise zur Erstellung von Stammdokumentation, länderspezifischer, unternehmensbezogener Dokumentation sowie der Erstellung und Mitteilung von länderbezogenen Berichten für multinational tätige Unternehmen in der Abgabenordnung.

#### **Bewertung:**

Zustimmung.

## 1.2. Country by Country Reporting

### (1) Erstellung länderbezogener Berichte für multinational tätige Unternehmen

Anpassung des EU-Amtshilfegesetzes zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie hinsichtlich der Erstellung länderbezogener Berichte für multinational tätige Unternehmen einschließlich der Einführung der von der Richtlinie geforderten Verpflichtung an eine einbezogene inländische Gesellschaft, anstelle einer ausländischen Konzernobergesellschaft einen länderbezogenen Bericht zu erstellen, sofern der länderbezogene Bericht der betreffenden ausländischen Konzernobergesellschaft nicht übermittelt wird (sog. "secondary mechanism").

#### **Bewertung:**

Zustimmung zu diesem ersten Schritt zur Schaffung von mehr Transparenz.

Allerdings ist nicht einzusehen, warum in Deutschland ansässige Konzernobergesellschaften länderbezogene Berichte erstmals für Wirtschaftsjahre zu erstellen haben, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, also Berichte ein Jahr früher als diejenigen Konzerne, die keine länderbezogenen Berichte liefern und diese Pflicht auf ihre in Deutschland tätigen Tochtergesellschaften abwälzen.

**(2) Länderbezogene Berichte sollten veröffentlicht werden**

Vollständige Transparenz ist für eine effektive Steuerpolitik unabdingbar. Wenn es keine Transparenz durch US-Senatsanhörungen, UK-Parlamentsanhörungen, div. Leaks wie Luxemburg-Leaks, Panama-Leaks, neuerdings Bermuda-Leaks gegeben hätte, würden wir heute wohl nicht hier sitzen und über BEPS-Aktivitäten hätten weiterhin nur einzelne NGOs diskutiert.

Deshalb sollte die Bundesregierung unbedingt – im Gegensatz zu bisher – im nächsten Schritt den EU-Vorschlag (im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften) für eine Veröffentlichungspflicht von Country by Country Reporting unterstützen.

**1.3. Doppelbesteuerungsabkommen****(1) Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen**

Anpassungen von Einkommensteuergesetz und Außensteuergesetz, um Unsicherheiten in der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beseitigen (bei § 50d Absatz 9 EStG und § 1 AStG).

**Bewertung:**

Zustimmung. Wenn nämlich, wie in diesem Fall die BFH-Rechtsprechung, zu Regelungen führt, die dem vom Gesetzgeber gewollten Ergebnis widersprechen, so ist der Gesetzgeber gehalten, die Gesetze entsprechend anzupassen.

**(2) Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode**

Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen zum Erlass einer Rechtsverordnung, um die in einer Reihe von Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene "Notifikationsklausel", die einen Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode für bestimmte Einkünfte ermöglicht, anzuwenden, sowie um die in zahlreichen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltene Kassenstaatsklausel in Konstellationen, in denen die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben in privatrechtlicher Organisationsform erfolgt, anwenden zu können.

**Bewertung:**

Zustimmung. Wenn nämlich, wie in diesem Fall die BFH-Rechtsprechung, zu Regelungen führt, die dem vom Gesetzgeber gewollten Ergebnis widersprechen, so ist der Gesetzgeber gehalten, die Gesetze entsprechend anzupassen.

**1.4. Finanzkonten-Informationsaustausch****(1) FATCA**

Regelung einer sechsjährigen Aufbewahrungsfrist in § 8 Absatz 9 der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung.

**Bewertung:**

Zustimmung.

**(2) EU mit Drittstaaten**

Erstreckung des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes auf Vorgaben aus Verträgen der Europäischen Union mit Drittstaaten zur Vereinbarung des automatischen Austauschs von Informationen über Finanzkonten im Sinne der Richtlinie 2014/107/EU.

**Bewertung:**

Zustimmung.

## 1.5. Gewerbesteuergegesetz: Bekämpfung von Steuergestaltungen

### (1) §§ 7a GewStG

Schließung von Besteuerungslücken durch Einfügung eines § 7a GewStG, der ermöglicht, dass die Gewinnerhöhung nach § 8b Abs. 5 KStG bei der Gewerbeertragsermittlung im Organkreis auch bezogen auf Dividenden der Organgesellschaft vorgenommen werden kann.

#### **Bewertung:**

Zustimmung.

### (2) §§ 7 und 9 GewStG

Schließung von Besteuerungslücken durch Änderung der §§ 7 und 9 GewStG, damit Hinzurechnungsbeträge im Sinne des AStG durchgängig der Gewerbesteuer unterliegen.

#### **Bewertung:**

Zustimmung. Durch das Außensteuergesetz werden im Inland erwirtschaftete, aber im Ausland ausgewiesene Gewinne der inländischen Besteuerung unterworfen und damit das Territorialprinzip konsequent umgesetzt.

### (3) § 3 Nummer 40 Satz 3 EStG und des § 8b Absatz 7 KStG

Änderung der Voraussetzungen für die Anwendung von § 3 Nummer 40 Satz 3 EStG und des § 8b Absatz 7 KStG zur Bekämpfung von Steuergestaltungen.

#### **Bewertung:**

Zustimmung.

## 1.6. Außensteuergesetz

Künftig sieht § 1 Abs. 1 AStG vor, dass die in den DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsätze nach Maßgabe des AStG auszulegen sind.

"Dazu stellt Satz 5 klar, dass sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen, in Artikel 9 Absatz 1 UN-Musterabkommen sowie in Artikel 9 Absatz 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage enthalten ist, nach den Regelungen dieses Gesetzes bestimmt. § 1 AStG und die auf § 1 Absatz 6 AStG beruhenden Rechtsverordnungen definieren damit abschließend das deutsche Abkommensverständnis zum Inhalt des in den jeweiligen DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes. ... Die Klarstellung durch Satz 5 ist notwendig, da der BFH in seinen Urteilen I R 23/13 vom 17.12.2014 [BStBl. II 2016, 261] und I R 29/14 vom 24.06.2015 [BStBl. II 2016, 258] die DBA so auslegt, dass eine „inhaltliche“ Sperrwirkung der DBA gegenüber § 1 Absatz 1 AStG entsteht. ... Außerdem werden durch die Klarstellung in einem zentralen Bereich des internationalen Unternehmenssteuerrechts Unsicherheiten über die Anwendbarkeit der deutschen Verrechnungspreisregelungen beseitigt, die sonst in Zukunft zu einer Fülle von Rechtsstreitigkeiten mit eventuell haushaltsrelevanten Auswirkungen führen könnten." (Gesetzesbegründung S. 56/57).

#### **Bewertung:**

Zustimmung.

## 2. Bewertung der Stellungnahme des Bundesrates vom 23.09.2016 (Drs. 416/16)

Der Bundesrat hat am 23.09.2016 zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen Stellung genommen.

Neben den bereits im Regierungsentwurf enthaltenen Vorhaben (vgl. Kap. 1 dieser Stellungnahme) regt der Bundesrat an, insbesondere die nachfolgend dargestellten Regelungen aufzunehmen bzw. zu prüfen (die Erläuterungen stammen aus LINKLATTERS, Steuern Kompakt, 23.09.2016, S. 4ff.; die jeweilige Bewertung stammt von Prof. JARASS).

### 2.1. Einkommensteuergesetz

#### (1) Beschränkung des Sonderbetriebsausgabenabzugs bei Auslandsbezug (Einführung eines § 4i EStG)

Zukünftig sollen Sonderbetriebsausgaben eines Mitunternehmers nicht mehr abziehbar sein, soweit diese in einem anderen Staat steuermindernd berücksichtigt werden. Die Regelung zielt auf Gestaltungen ab, welche eine doppelte Abziehbarkeit von Sonderbetriebsausgaben (z.B. Refinanzierungszinsen) – sowohl auf Ebene der Mitunternehmerschaft in Deutschland als auch beim Mitunternehmer im Ausland – ermöglichten. In diesen Fällen soll ein Abzug allerdings weiterhin möglich sein, falls entsprechend Erträge auch in beiden Staaten steuerlich erfasst werden.

##### **Bewertung:**

Zustimmung.

#### (2) Steuerpflicht von Gewinnen aus Leerverkäufen (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG)

Der Bundesrat schlägt vor, dass Gewinne aus Leerverkäufen als private Veräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG zu erfassen sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll damit die Rechtslage vor Einführung der Abgeltungssteuer hergestellt und eine Besteuerungslücke für Leerverkäufe, die nicht von § 20 EStG erfasst sind, geschlossen werden.

##### **Bewertung:**

Zustimmung.

#### (3) Einschränkung der Voraussetzung zur Tarifoption (§ 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 3 Bs. b) EStG)

Auf Antrag können Steuerpflichtige, die (i) zu mindestens 1% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und (ii) beruflich für diese tätig sind, Kapitalerträge aus dieser Beteiligung anstatt dem Abgeltungssteuertarif dem persönlichen Steuersatz unterwerfen.

Zukünftig soll diese Option nur noch möglich sein, wenn die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen einen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ermöglicht; für sonstige berufliche Tätigkeiten bleibt die Tarifoption danach zukünftig verwehrt.

##### **Bewertung:**

Zustimmung. Zukünftig sollte aber die Option ganz entfallen, da Optionen das Steuersystem unnötig kompliziert machen und häufig Grundlage von Steuergestaltungen sind.

#### (4) Umfassende beschränkte Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften mit inländischem Grundbesitz (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bs. c1 EStG)

Nach dem Vorschlag des Bundesrates sollen zukünftig sämtliche Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn der Wert des Gesellschaftsvermögens zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht.

Diese beschränkte Steuerpflicht gilt unabhängig von der Beteiligungsquote sowie dem Sitz oder Ort der Geschäftsleitung; ferner ist für Zwecke der 50%-Grenze unmittelbares und mittelbares Gesellschaftsvermögen

1 zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass zukünftig auch Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesell-  
2 schaftanteilen der beschränkten Steuerpflicht unterliegen können, wenn sich sowohl Veräußerer als auch die  
3 Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräußert werden, außerhalb Deutschlands befinden. Aufgrund der 50%-  
4 Fallbeilregelung unterliegen in diesen Fällen auch Gewinne der inländischen Besteuerung, soweit diese auf  
5 Drittlandsvermögen beruhen.

6 In abkommensrechtlicher Hinsicht sieht Art. 13 Abs. 4 OECD-MA bereits die Zuweisung des Besteuerungs-  
7 rechts zum Belegenheitsstaat vor, eine entsprechende Regelung ist bereits in jüngeren DBA (z.B. DBA Luxemburg  
8 sowie DBA Niederlande) enthalten.

#### 9 **Bewertung:**

10 Zustimmung.

11 Aber mittelfristig sollte die Regelung auf sämtliches im Inland gelegenes unbewegliches Vermögen und nur  
12 auf dieses erstreckt werden, da sonst die genannte Fallbeilregelung droht und auch Gewinne der inländischen  
13 Besteuerung unterliegen, soweit diese auf Drittlandsvermögen beruhen.

#### 14 **(5) Beschränkte Steuerpflicht für Abfindungszahlungen mit Inlandsbezug (§ 50d Abs. 12 EStG)**

15 § 50d EStG (Besonderheiten im Fall von DBA) soll um einen neuen Abs. 12 erweitert werden. Danach sollen  
16 Abfindungszahlungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses geleistet werden, für abkom-  
17 mensrechtliche Zwecke als Entgelt für die frühere Tätigkeit angesehen werden. Diese gesetzliche Fiktion soll  
18 allerdings nur gelten, soweit das jeweils anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen nicht bereits eine expli-  
19 zite gesonderte Regelung vorsieht.

#### 20 **Bewertung:**

21 Zustimmung.

#### 22 **(6) Korrektur der Entstrickungsregelungen (§ 50i EStG)**

23 Der überschießende Wortlaut des § 50i EStG wird bislang auf Grundlage des BMF-Schreibens vom  
24 21.12.2015, BStBl. I 2016, S. 7 teleologisch reduziert (siehe [Steuern Kompakt vom 08.01.2016](#)). Der Bundes-  
25 rat schlägt nunmehr vor, den Gesetzeswortlaut anzupassen und zielgenauer auszugestalten. Danach setzt  
26 die Besteuerung nach § 50i Abs. 1 EStG zukünftig voraus, dass das deutsche Steuerrecht im Hinblick  
27 auf die eingebrachten Wirtschaftsgüter ausgeschlossen oder beschränkt worden ist. Diese Regelung wird in  
28 zeitlicher Hinsicht auf Zeiträume bis zum 31.12.2016 beschränkt; für danach erfolgende Änderungen des Be-  
29 steuerungsrechts sollen die allgemeinen Entstrickungsregelungen gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG etc. gelten.

30 Darüber hinaus soll die Suspendierung der Buchwertfortführung in Umwandlungsfällen (§ 50i Abs. 2 EStG)  
31 zukünftig voraussetzen, dass das deutsche Steuerrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Fern-  
32 ner sollen der Ansatz des gemeinen Werts nur für diejenigen Wirtschaftsgüter gelten, die vom Ausschluss  
33 oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts betroffen sind und nicht mehr für die eingebrachte Sachge-  
34 samtheit.

#### 35 **Bewertung:**

36 Diese höchst komplizierten Maßnahmen werden erforderlich, um das deutsche Steuersubstrat bei Änderung  
37 der Rechtsform oder Übertragung (wie hier) oder bei Verlagerung ins Ausland für Wertsteigerungen europa-  
38 rechtskonform zu sichern. In der Theorie mögen die Vorschläge das deutsche Steuersubstrat sichern, in der  
39 Praxis erscheinen sie nur schwer durchsetzbar.

40 Eines der zentralen Probleme des deutschen Steuerrechts ist die großzügige Ermöglichung der Bildung von  
41 sogenannten "stillen Reserven", also der Nichtbesteuerung von Gewinnen, indem insbesondere unrealisierte  
42 Wertzuwächse des Betriebsvermögens unbesteuert bleiben. So stehen häufig Grundstücke noch mit Anschaf-  
43 fungswerten von wenigen Euro pro m<sup>2</sup> in der Bilanz, obwohl sie mittlerweile ein Vielfaches an Verkehrswert  
44 aufweisen.

45 Hier müsste man eigentlich ansetzen, indem man die Nichtbesteuerung von Gewinnen deutlich reduziert und  
46 die Besteuerung von früher unbesteuerten Gewinnen schrittweise nachholt (siehe Jarass/Obermair, Faire und effizi-  
47 ente Unternehmensbesteuerung, 2015, Kap. 5.1 und Kap. 7.1).

1 Leider gibt es derzeit hierfür noch keine politische Mehrheit. Deshalb erscheinen derzeit nur weitere Präzisierungen zur verwaltungstechnischen Vereinfachung und Umsetzung möglich. Der 2013 eingeführte und 2014 ergänzte § 50i EStG dient dazu, das deutsche Steuersubstrat bei Änderung der Rechtsform oder Übertragung (wie hier) oder bei Verlagerung ins Ausland für Wertsteigerungen europarechtskonform zu sichern.

5 Der Gesetzentwurf zielt darauf ab, das Sonderrecht des § 50i EStG zugunsten der allgemeinen gesetzlichen Regeln einzuschränken. Dadurch werden komplizierte und fragwürdige Billigkeitsregelungen wie das BMF-Schreiben v. 21.12.2015, BStBl. I 2016, 7 zu § 50i Abs. 2 EStG überflüssig. Einerseits wird eine überschießende Wirkung des § 50i EStG in reinen Inlandsfällen vermieden, andererseits ein ungerechtfertigter Steuerzuschub in Wegzugsfällen. Insgesamt kann man das also als einen vernünftigen Akt der Rechtsbereinigung ansehen. In welchem Umfang § 50i EStG in der Praxis gesehen und zutreffend angewandt wird, ist freilich eine andere Frage.

12 Wichtig und zu begrüßen ist dabei, dass zugleich flankierend in § 6 Abs. 3 EStG – der Regelung über unentgeltliche Betriebsübertragungen – eine ausdrückliche Regelung zur Sicherung der Besteuerung ergänzt wird, die bisher nur auf Rechtsprechung beruhte.

## 15 2.2. Umwandlungssteuergesetz

### 16 (7) Besteuerung der Gewinnrücklagen bei Verschmelzung einer inländischen auf eine ausländische 17 Körperschaft (Anpassung von § 12 Abs. 5 UmwStG)

18 § 12 Abs. 5 UmwStG soll dahingehend angepasst werden, dass die offenen Reserven (Gewinnrücklagen) auch bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen der Kapitalertragsteuer unterliegen.

20 Ausweislich der Gesetzesbegründung soll es sich bei der Änderung lediglich um eine Klarstellung handeln.

#### 21 **Bewertung:**

22 Siehe Punkt (6) oben.

## 23 2.3. Prüfbitten

### 24 (8) Prüfbite hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen aus ausländischen 25 Mitunternehmenschaften

26 Weiterhin bittet der Bundesrat, im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob die bislang vorgeschlagenen Änderungen des Gewerbesteuergesetzes (siehe oben in Kap. 1 dieser Stellungnahme) ausreichen, um Gestaltungen zur Gewerbesteuervermeidung durch Zwischenschaltung ausländischer Personengesellschaften zielgerichtet zu erfassen.

#### 30 **Bewertung:**

31 Zustimmung.

### 32 (9) Prüfbite hinsichtlich des DBA-Fremdvergleichsgrundsatzes nach Maßgabe des AStG

33 Künftig soll § 1 Abs. 1 AStG vorsehen (siehe Kap. 1.6 oben), dass die in den DBA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsätze nach Maßgabe des AStG auszulegen sind. In diesem Zusammenhang bittet der Bundesrat, den Treaty-Override-Charakter im Wortlaut der Regelung explizit ("ungeachtet der Abkommen") herauszustellen.

#### 36 **Bewertung:**

37 Zustimmung.

### 3. Bewertung der Anträge der Fraktion BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN

#### (1) Änderungsantrag (Art. 9 AStG n.F.)

Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN (undatiert) zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 05.09.2016 zu Art. 9 AStG n.F. (siehe Kap. 1.6 oben). Hierdurch soll durch einen neuen Satz 5 von den Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen bezgl. Verrechnungspreisvereinbarungen insoweit abgewichen werden können, als die vertragliche Allokation von ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgütern und übernommenen Chancen und Risiken nicht mit der wirtschaftlichen Kontrolle über diese einhergeht. Durch einen neuen Satz 6 gilt bei nur niedrig besteuerten verbundenen Unternehmen diese Kontrolle widerleglich als nicht ausgeübt.

#### **Bewertung:**

Zustimmung.

#### (2) Veröffentlichung der Country-by-Country-Daten

Mit Transparenz Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen – Country-by-Country-Reporting einführen, Drucksache, 24.09.2014 (Drs. 18/2617). Der Antrag fordert eine Veröffentlichungspflicht der Country-by-Country-Daten.

#### **Bewertung:**

Zustimmung, wie schon in der Bewertung des Gesetzentwurfs (Kap. 1.2(2)) ausgeführt wurde.

#### (3) Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen

Steuerschulplöcher schließen, Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen einschränken, 06.07.2016 (Drs. 18/9043).

#### **Bewertung:**

Der Antrag ist einerseits zu unterstützen. Andererseits sollte die steuerliche Abzugsbeschränkung nicht, wie im GRÜNEN Antrag vorgesehen, auf verbundene Unternehmen beschränkt sein, sondern für alle Lizenzzahlungen gelten. Ansonsten kann die Beschränkung leicht umgangen werden.



**JARASS/OBERMAIR:**  
**Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung**  
MV-Verlag, Münster, 2015, 18,70 €  
abrufbar untern [www.JARASS.com](http://www.JARASS.com), Steuern, Bücher.



**Per Email: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**Dr. Reimar Pinkernell, LL.M.**  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Assoziierter Partner  
[reimar.pinkernell@fgs.de](mailto:reimar.pinkernell@fgs.de)  
Johanna-Kinkel-Straße 2-4  
53175 Bonn  
Telefon +49 228 9594-324  
Telefax +49 228 9594-100

13. Oktober 2016  
Unser Zeichen:  
Pin/skü 1690371v1.DOC

## **Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderung der EU-Amtshilferichtlinie (BT-Drs. 18/9536)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

haben Sie vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme<sup>1</sup> zu dem o.g. Gesetzentwurf und den damit zusammenhängenden weiteren Unterlagen. Im Hinblick auf meine Spezialisierung im Bereich des Internationalen Steuerrechts möchte ich mich auf diejenigen Punkte beschränken, die der Umsetzung des BEPS-Projekts dienen bzw. die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte betreffen. Zunächst behandle ich den Gesetzentwurf vom 5.9.2016, wobei ich die relevanten Punkte in der Reihenfolge des Gesetzentwurfs aufgreife (Abschnitt I.). Sodann werden die drei Anträge der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen erörtert (Abschnitt II.). Anschließend streife ich den Beschluss des Bundesrats vom 23.9.2016 (BR-Drs. 406/16), der weitere Änderungen und Ergänzungen des Gesetzentwurfs enthält (Abschnitt III.). Dabei wird, soweit erforderlich, auch die Gegenäußerung der Bundesregierung vom 12.10.2016 (BT-Drs. 18/9956) berücksichtigt. Am Ende der Stellungnahme befindet sich noch eine kurze Schlussbemerkung.

---

<sup>1</sup> Die Stellungnahme gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

## **I. Gesetzentwurf vom 5.9.2016 (BT-Drs. 18/9536)**

### **1. Allgemeines**

Der Gesetzentwurf dient einerseits der Implementation von zwei Maßnahmen des BEPS-Projekts, die bereits in die EU-Amtshilferichtlinie Eingang gefunden haben und nunmehr in Deutschland umgesetzt werden müssen. Es handelt sich um die Maßnahmen Nr. 5 und 13 der BEPS-Schlussberichte vom 5.10.2015, d.h. den automatischen Informationsaustausch in Bezug auf grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreisgestaltungen sowie die Einführung einer länderbezogenen Berichterstattung für internationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. Euro. Die Regelungsmaterie ist weitgehend durch politische Festlegungen (BEPS-Projekt der G20/OECD) und Rechtsakte der EU vorgegeben, so dass der Gesetzgeber nach den Vorstellungen der Bundesregierung ein feststehendes Programm abarbeiten soll (BT-Drs. 18/9536, S. 24). In Bezug auf die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU besteht sogar eine materielle Umsetzungsverpflichtung der Bundesrepublik Deutschland. Die EU stützt ihre Zuständigkeit auf Art. 115 AEUV, denn die genannten Maßnahmen sollen mehr Transparenz bei der Konzernbesteuerung schaffen und so das Funktionieren des Binnenmarkts gewährleisten (Richtlinie (EU) 2016/881, Erwägungsgrund Nr. 8).

Anders verhält es sich bei weiteren Maßnahmen, die in dem Gesetzentwurf enthalten sind. Zwar stehen sie nach Ansicht der Bundesregierung ebenfalls in einem gewissen Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt, weil sie der Schließung von internationalen Besteuerungslücken bzw. „der besseren Wahrnehmung von Besteuerungsrechten“ dienen sollen (BT-Drs. 18/9536, S. 2). Jedoch handelt es sich hier um Einzelbestimmungen des nationalen Ertragsteuerrechts (EStG, GewStG, AStG), für die der deutsche Gesetzgeber weiterhin eine originäre Regelungskompetenz hat (Art. 114 Abs. 2 AEUV). Die vorgeschlagenen Änderungen stehen daher zur Disposition des Gesetzgebers und sollten hinsichtlich des „Ob“ und des „Wie“ kritisch gewürdigt werden. Dies gilt insbesondere für die diejenigen Änderungen, die sich ausdrücklich gegen neuere Urteile des I. Senats des BFH richten, die zugunsten der Steuerpflichtigen ergangen sind. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Bundesregierung ursprünglich eher zurückhaltend mit „Nichtanwendungserlassen“ und rückwirkenden „Nichtanwendungsgesetzen“ umgehen wollte. Auch die einseitige Überschreibung von Doppelbesteue-

rungsabkommen („Treaty Override“) ist vor dem Hintergrund der völkerrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland kritisch zu sehen.

## **2. Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

### **a) Zu Nr. 2 (Aufzeichnungspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO-E)**

#### **aa) Hintergrund der Neufassung**

Maßnahme 13 des BEPS-Projekts soll Intransparenz und Informationsasymmetrien im Bereich der grenzüberschreitenden Konzernverrechnungspreise beseitigen. Die OECD hat daher Kapitel VI der OECD-Leitlinien komplett überarbeitet und einen dreistufigen Dokumentationsansatz entwickelt, der aus Master File, Local File und Country-by-Country-Reporting besteht. Dabei ist jedoch zwischen der Verrechnungspreisdokumentation im engeren Sinne, die der konkreten steuerlichen Überprüfung der konzerninternen, grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen dient, und dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) zu unterscheiden. Letzteres hat nur die Funktion, die Finanzbehörden bei der Identifikation möglicher BEPS-Sachverhalte zu unterstützen und darf keinesfalls zur Korrektur von Verrechnungspreisen verwendet werden.

Die Verrechnungspreisdokumentation im engeren Sinne umfasst nunmehr ein Master File (Stammdokumentation), das einen Gesamtüberblick über den Konzern enthalten soll, und länderbezogene Informationen bezüglich der Verrechnungspreisbildung für konkrete Geschäftsvorfälle bzw. Gruppen gleichartiger Geschäftsvorfälle (Local File = landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation). Es ist vorgesehen, dass jeder Staat, in dem der Konzern mit einem verbundenem Unternehmen präsent ist, unmittelbar von diesem Unternehmen das Master File des Konzerns und das landesspezifische Local File erhalten soll. Ein grenzüberschreitender automatischer Informationsaustausch ist insoweit weder erforderlich noch sinnvoll.

Deutschland verfügt mit § 90 Abs. 3 AO, §§ 1 ff Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) bereits über robuste Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation. Diese Vorschriften weichen aber in systematischer und inhaltlicher Hinsicht von den erweiterten OECD-Leitlinien ab, weshalb eine Anpassung im Interesse der internationalen Vereinheitli-

chung sinnvoll ist. Jedoch besteht im Hinblick auf die Verrechnungspreisdokumentation mit Master File und Local File keine rechtliche Umsetzungsverpflichtung, denn die EU-Amtshilferichtlinie regelt nur das CbCR mit verbindlicher Wirkung.

## **bb) Inhalt der Neufassung**

§ 90 Abs. 3 Satz 1 AO-E enthält die grundlegende Eingriffsnorm, wonach der Steuerpflichtige zur Erstellung von Aufzeichnungen über Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG verpflichtet ist (Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen und anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte). Die Aufzeichnungen umfassen eine Sachverhalts- und eine Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E), die zugleich den Inhalt des Local Files für Deutschland bildet. Die Aufzeichnungspflicht bestand bereits bisher, wird jetzt aber um Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung ergänzt. Der Entwurf zielt damit ersichtlich auf die Frage, ob der Verrechnungspreis ex ante bestimmt werden muss („Price Setting Approach“) oder ob eine nachträgliche Festlegung unter Berücksichtigung der Entwicklung während des Wirtschaftsjahrs zulässig ist („Outcome Testing Approach“). Im Interesse der Steuerpflichtigen sollte der Gesetzgeber weiterhin beide Methoden zulassen (*Nientimp/Stein/Schwarz*, Ubg 2016, 399, 400; *Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, 789, 792), zumal der Wortlaut von § 90 Abs. 3 AO-E den Outcome Testing Approach nicht ausschließt.

§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E enthält die Verpflichtung zur Erstellung des Masterfiles (Stammdokumentation). Die Verpflichtung besteht aber nur für multinationale Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mindestens 100 Mio. Euro (Definition in § 90 Abs. 3 Satz 4 AO-E). Die Festlegung dieses Schwellenwerts ist ohne weiteres zulässig, da sich aus der EU-Amtshilferichtlinie keine bindenden Vorgaben ergeben (vorgesehen ist nur ein bindender Schwellenwert für das CbCR). Die Einzelheiten der Aufzeichnungspflicht sollen wie bisher in der GAufzV festgelegt werden, wobei der Gesetzentwurf nur die entsprechende Verordnungsermächtigung enthält (§ 90 Abs. 3 Satz 11 AO-E). Zwar erläutert die Gesetzesbegründung einige Eckpunkte der Stammdokumentation (BT-Drs. 9536/18, S. 34), geht aber nicht auf Details ein. Das wahre Ausmaß der Aufzeichnungspflicht lässt sich nur erahnen, wenn man den Schlussbericht zu Maßnahme 13 des BEPS-Projekts vom 5.10.2015 hinzunimmt. Allein die Auflistung der relevanten Informationen, die im Master File und Local File enthalten sein müssen, umfasst vier Seiten. Dazu kommen umfangreiche Erläuterungen, die der Steuerpflich-

tige bei der Zusammenstellung der Informationen berücksichtigen muss. Es handelt sich um umfangreiche Unterlagen, deren Erstellung und Fortschreibung mit einem nicht unerheblichen Aufwand der betroffenen Unternehmen verbunden ist.

Wie bisher ist der Steuerpflichtige verpflichtet, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zeitnah zu dokumentieren und die Aufzeichnungen nach Aufforderung seitens der Finanzverwaltung innerhalb von 30 Tagen vorzulegen (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO-E). Im Übrigen genügt die spätere Erstellung auf Anforderung der Finanzverwaltung, wobei eine Vorlagefrist von 60 Tagen gilt. In beiden Fallkonstellationen erfolgt die Vorlage der Aufzeichnungen nur auf Anforderung; eine automatische Abgabe – z.B. zusammen mit der Steuererklärung – ist nicht vorgesehen.

### **cc) Stellungnahme**

Die erweiterte Dokumentationspflicht dient der Überprüfung von Verrechnungspreisen und ist als geeignete und erforderliche Maßnahme des Steuervollzugs gerechtfertigt. Nach der BFH-Rspr. bestehen grundsätzlich auch keine Bedenken vor dem Hintergrund der EU-Niederlassungsfreiheit (Urteil v. 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, 771). Jedoch können überschießende Aufzeichnungspflichten einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit bewirken, wenn sie unverhältnismäßig sind. Eine Beurteilung ist aber derzeit nicht möglich, weil der Gesetzentwurf pauschal auf eine spätere Neufassung der GAufzV verweist, die dem Gesetzentwurf nicht beigelegt ist. Die Bundesregierung sollte aufgefordert werden, die Neufassung der GAufzV unverzüglich nachreichen, damit die Belastungswirkung und Rechtmäßigkeit der neuen Dokumentationspflichten insgesamt eingeschätzt werden kann. Aus der fehlenden Bestimmtheit bezüglich der Dokumentationspflichten ergibt sich auch ein potenzielles Anwendungsproblem für die Steuerpflichtigen: Die Neufassung soll erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Ist die Neufassung der GAufzV nicht bis dahin in Kraft getreten, besteht Rechtsunsicherheit hinsichtlich des konkreten Inhalts der neuen Aufzeichnungspflichten (*Nientimp/Stein/Schwarz*, Ubg 2016, 399, 400).

Dagegen ist die Vereinfachungsregelung, wonach nur Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mindestens 100 Mio. Euro eine Stammdokumentation vorlegen müssen, im Interesse der Reduzierung des Bürokratieaufwands zu begrüßen. Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass andere Staaten, in denen sich Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten der inländischen Muttergesellschaft befinden, die Vorlage einer Stammdokumentation auch bei geringeren Um-

sätzen verlangen. Uneingeschränkt positiv zu werten ist, dass die Verrechnungsdokumentation wie bisher nur auf Anforderung vorgelegt werden muss.

**b) Zu Nr. 3 (Änderung des § 117c AO)**

**aa) Inhalt**

Der Änderungsvorschlag der Bundesregierung betrifft u.a. die Übermittlung der länderbezogenen Berichte inländischer Konzernobergesellschaften durch das BZSt an die ausländischen Steuerbehörden (§ 138a AO-E). § 117c Abs. 4 AO soll um einen Satz 2 erweitert werden, wonach bei der Übermittlung der Berichte gem. § 138a Abs. 6 Satz 4 bis 6 AO-E keine Anhörung der Beteiligten stattfinden soll.

**bb) Stellungnahme**

Die Anhörung des Betroffenen ist ein zentrales Element des Rechtsstaatsprinzips (vgl. § 91 Abs. 1 AO). Die automatische Übermittlung ohne vorherige Anhörung ist im Hinblick auf das Steuergeheimnis und den grundrechtlich verbürgten Datenschutz sehr kritisch zu sehen, wobei betont werden muss, dass auch Kapitalgesellschaften Anspruch auf den Schutz ihrer Daten haben (Art. 19 Abs. 3 GG) und nicht etwa datenschutzrechtliches „Freiwild“ sind. Zwar hat der Gesetzgeber die Anhörung bereits im Jahr 2013 grundsätzlich für den Fall ausgeschlossen, dass der Informationsaustausch auf der Grundlage der EU-Amtshilferichtlinie erfolgt (§ 117 Abs. 4 Satz 3 AO). Daraus ergibt sich eine Verfahrensvereinfachung. Es handelt sich bei der Übermittlung der länderbezogenen Berichte aber nicht um ein Massenverfahren, das die Durchführung von Anhörungen aus praktischen Gründen ausschließen würde; die Anzahl der vermutlich betroffenen inländischen Konzernobergesellschaften dürfte wegen des hohen Schwellenwerts von 750 Mio. Euro Konzernumsatz überschaubar sein. *Seer* (IWB 2016, 6, 13 f.) weist zu Recht darauf hin, dass das BZSt dem Unternehmen vorher Gelegenheit zur Stellungnahme geben muss, wenn es sich um Daten handelt, die im Fall ihrer Offenlegung geeignet sind, Dritten einen Vorteil zu verschaffen, oder wenn der Empfängerstaat eine unzulässige Gewinnaufteilung vornehmen will. Im Unterschied zur Auffassung der Bundesregierung, die ein informelles Verfahren für ausreichend hält (BT-Drs. 18/9536, S. 41), sollte § 117c Abs. 4 Satz 2 AO-E so gefasst werden, dass eine Anhörung durchzuführen ist, wenn der Beteiligte zeitgleich mit der Übersendung seiner Daten an das BZSt eine Anhörung bean-

trägt. Und der Steuerpflichtige ist jedenfalls dann zwingend vorher anzuhören, wenn das BZSt die übermittelten Daten ändert oder mit eigenen Kommentaren versieht. Noch weitergehenden Schutz würde der Vorschlag von *Oppel*, *SteuK* 2016, 421, 424, bewirken, wonach die Übermittlung unterbleiben muss, wenn die Gefahr einer nicht zweckentsprechenden Verwendung droht.

**c) Zu Nr. 4 (Einführung eines länderbezogenen Berichts multinationaler Unternehmensgruppen § 138a AO-E)**

**aa) Hintergrund der Einführung**

Die Verknüpfung des BEPS-Projekts mit dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) geht auf einen G8-Gipfel im Juni 2013 zurück. Die G8-Regierungschefs hatten damals die OECD aufgefordert, eine Vorlage („template“) zu entwickeln, die der länderbezogenen Berichterstattung in Bezug auf bestimmte „Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität“ dienen sollte. Anschließend wurde das CbCR in die laufende Überarbeitung der OECD-Leitlinien für die Dokumentation von Verrechnungspreisen integriert und als Teil der BEPS-Maßnahme 13 verabschiedet (Kapitel VI der OECD-Leitlinien). Der Abschlussbericht zu Maßnahme 13 sieht lediglich eine Berichterstattung gegenüber den Steuerbehörden der am Informationsaustausch teilnehmenden Länder vor, während andere Stimmen eine Offenlegung im Geschäftsbericht bzw. auf der Unternehmenshomepage fordern. Nach Ansicht der G20/OECD dient das CbCR ausschließlich der Identifizierung von Verrechnungspreis- und Gewinnverlagerungsrisiken. Adressat sind somit die – fachlich ausgebildeten – Mitglieder der Finanzverwaltungen, nicht aber die politisch engagierte Öffentlichkeit. Damit bleibt das Steuergeheimnis zumindest im Ansatz gewahrt, weshalb die EU-Mitgliedstaaten der Einführung des CbCR im Rahmen einer Änderung der EU-Amtshilferichtlinie zugestimmt haben (Richtlinie (EU) 2016/881). Daraus ergibt sich für Deutschland eine unionsrechtliche Umsetzungspflicht, worauf die Bundesregierung zutreffend hinweist (BT-Drs. 18/9536, S. 24).

**bb) Inhalt der Aufzeichnungspflichten**

§ 138a Abs. 1 Satz 1 AO-E begründet die Pflicht zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts, der elektronisch an das BZSt zu übermitteln ist (§ 138a Abs. 6 Satz 3 AO-E). Die Verpflichtung trifft inländische Konzernobergesellschaften, wenn der Konzernabschluss mindes-

tens ein ausländisches Unternehmen oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst, und die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. betragen. Die Verpflichtung besteht grundsätzlich nicht, wenn das inländische Unternehmen in den Konzernabschluss eines anderen Unternehmens einbezogen wird (§ 138a Abs.1 Satz 2 AO-E). Die in den Konzernabschluss einer ausländischen Konzernobergesellschaft einbezogene inländische Konzerngesellschaft kann jedoch beauftragt werden, einen länderbezogenen Bericht für den gesamten Konzern beim BZSt abzugeben (§ 138a Abs. 3: „beauftragte Gesellschaft“). In diesem Fall erhält das BZSt den länderbezogenen Bericht des ausländischen Konzerns auf direktem Weg, ohne dass ein grenzüberschreitender Informationsaustausch erforderlich ist. Die inländische Konzerngesellschaft ist gem. § 138a Abs. 4 AO-E sogar verpflichtet, dem BZSt direkt einen länderbezogenen Bericht für den ausländischen Konzern zu übermitteln, wenn das BZSt den Bericht nicht auf anderem Wege (z.B. durch Informationsaustausch) erhalten hat. Nach § 138a Abs. 4 Satz 5 AO-E gilt diese Verpflichtung entsprechend für die inländische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens. § 138a Abs. 5 AO-E verpflichtet ein inländisches Unternehmen, in der Steuererklärung anzugeben, ob es eine inländische Konzernobergesellschaft im Sinne des Abs. 1, eine beauftragte Gesellschaft oder einbezogene inländische Konzerngesellschaft eines Konzerns mit ausländischer Konzernobergesellschaft ist. Die Weiterleitung der länderbezogenen Berichte erfolgt durch das BZSt (§ 138a Abs. 7 Satz 1 AO-E). Das BZSt speichert die länderbezogenen Berichte für einen Zeitraum von 15 Jahren ab Übermittlung; danach werden sie gelöscht (§ 138a Abs. 7 Satz 5 AO-E). § 138a Abs. 1, 2, 3, 6 und 7 AO-E sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Der Austausch der länderbezogenen Berichte findet dann zwischen den EU-Mitgliedstaaten (EU-Amtshilferichtlinie) sowie mit weiteren Staaten statt, die an der Mehrseitigen Vereinbarung vom 27.1.2016 teilnehmen („CbCR MCAA“) und ihr nationales Recht entsprechend angepasst haben.

### cc) **Stellungnahme**

Die länderbezogene Berichterstattung gilt als eine der politischen Vorzeigemaßnahmen des BEPS-Projekts, und es ist in der Tat bemerkenswert, dass das Country-by-Country-Reporting (CbCR) für Steuerzwecke eine so breite internationale Unterstützung erfahren hat. Bei näherem Hinsehen entpuppt sich das steuerliche CbCR leider als Schritt in die falsche Richtung. Denn das CbCR ist für nichtsteuerliche Zwecke entwickelt worden, worauf sein geistiger Schöpfer *Richard Murphy* in der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses am 20.6.2016



ausdrücklich hingewiesen hat (Protokoll Nr. 18/82, S. 23). Im internationalen Konzernsteuerrecht bildet es einen Fremdkörper und ist daher mit schwerwiegenden rechtlichen und tatsächlichen Problemen verbunden (ausführlich dazu *Pinkernell*, FR 2014, 964, 970 ff.): Der Staat darf dem Steuerpflichtigen nur Aufzeichnungspflichten aufbürden, die für die Steuererhebung geeignet und erforderlich sind und auch keine unverhältnismäßig große Belastung darstellen. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist zudem die Dienstleistungsfreiheit zu beachten, wonach die grenzüberschreitende Betätigung im EU-Binnenmarkt nicht in unzulässiger Weise durch Verrechnungspreisdokumentationspflichten behindert werden darf (BFH-Urt. v. 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, 771). Während die erweiterte Dokumentationspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO-E iVm. §§ 1 ff. GAufzV grundsätzlich dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gerecht wird (Master File und Local File), weil sie der Überprüfung und ggf. Berichtigung konkreter Geschäftsvorfälle dient, kann die Einführung des CbCR nicht mit dem Erfordernis der steuerlichen Überprüfung von Verrechnungspreisen gerechtfertigt werden.

Die erhobenen CbCR-Daten sind schon nicht geeignet, die Verrechnungspreise grenzüberschreitender Konzerne zu überprüfen und Steuern festzusetzen. Es handelt sich bei den Positionen „Summe der Umsatzerlöse“, „Zahl der Beschäftigten“ und „materielle Vermögenswerte“ (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c, i und j AO-E) lediglich um „Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität“, die zudem ein starkes Zufallselement aufweisen. Sie gehören in die Vorstellungswelt der faktorbasierten, formelhaften Aufteilung des konsolidierten Konzerngewinns (so auch *Murphy*, Protokoll Nr. 18/82, S. 24) und widersprechen diametral der geschäftsvorfallbezogenen Verrechnungspreisermittlung im Rahmen des nach wie vor geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes. Das CbCR ist auch nicht für die Überprüfung von Verrechnungspreisen erforderlich, weil die Daten gar nicht für diesen Zweck verwendet werden dürfen (OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Paris, 2015, Tz. 25). Der in der Gesetzesbegründung genannte Verwendungszweck der „internationalen Wertschöpfungskettenanalyse“ (S. 32) kann bereits durch Auswertung des Master File und des Local File erreicht werden, zumal es aus Verrechnungspreissicht nicht auf die Anzahl der Beschäftigten, sondern auf die Qualität der ausgeübten Unternehmensfunktion ankommt (Beispiel: eine Callcenter-Gesellschaft mit 200 angelernten Arbeitskräften sieht im CbCR ebenso gewichtig aus wie eine FuE-Gesellschaft mit 200 hochqualifizierten Ingenieuren, obwohl Letztere einen ungleich höheren Wertschöpfungsbeitrag leistet). Und die Existenz immaterieller Wirtschaftsgüter, die einen ständig zunehmenden Beitrag zur Wertschöpfung leisten, wird im CbCR aus Vereinfachungsgründen völlig ignoriert. Stattdessen müssen die Unternehmen die Buchwerte ihrer ma-

teriellen Wirtschaftsgüter melden (§ 138a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. j AO-E), die in einer „Digital Economy“ zunehmend bedeutungslos werden.

Der Erwägungsgrund Nr. 4 der Richtlinie (EU) 2016/881 belegt, dass die EU-weite Einführung des steuerlichen CbCR in einen neuen Sinnzusammenhang gestellt worden ist, der nicht mit der Zielsetzung des BEPS-Projekts kompatibel ist. Die Richtlinie stellt nunmehr darauf ab, dass „eine erhöhte Transparenz gegenüber den Steuerbehörden für multinationale Unternehmensgruppen einen Anreiz schaffen könnte, bestimmte Praktiken aufzugeben und ihren gerechten Anteil am Steueraufkommen in dem Land zu entrichten, in dem die Gewinne erzielt werden.“ Es handelt sich also um eine Lenkungs- bzw. „Abschreckungsnorm“, deren Leitbild der „gerechte Anteil am Steueraufkommen“ ist. Der gerechte Anteil am Steueraufkommen wird in der Richtlinie nicht definiert, vermutlich lässt er sich auch gar nicht hinreichend genau bestimmen. Er weicht aber offensichtlich von der gesetzlich geschuldeten Steuer ab, die sich immer noch nach Maßgabe des nationalen Rechts bestimmt. Hier zeigt sich deutlich, dass das CbCR keine steuerliche Rechtfertigung hat und daher materiell nicht in die AO gehört. Man muss sich angesichts der „Zweckverfehlung“ des CbCR sogar fragen, ob die Änderung der EU-Amtshilferichtlinie auf einer ausreichenden unionsrechtlichen Rechtsgrundlage beruht. Der in der Richtlinie (EU) 2016/881 herangezogene Art. 115 AEUV (Funktionieren des Binnenmarkts in steuerlicher Hinsicht) würde jedenfalls eine Stärkung des Vollzugs des in allen EU-Mitgliedstaaten geltenden Fremdvergleichsgrundsatzes erfordern, nicht aber die Aufstellung alternativer Zahlenwerke, die für den Vollzug der Steuergesetze weitgehend nutzlose Daten enthalten.

Vor diesem Hintergrund sind die voraussichtlich hohen Befolgungskosten der Unternehmen doppelt ärgerlich, zumal der Gesetzentwurf den jährlichen Erfüllungsaufwand der Wirtschaft mit lediglich 536.000 Euro nicht realistisch beziffert (BT-Drs. 18/9536, Seite 3). Unverständlich ist auch, warum die EU Verstöße gegen die sinnlose Übermittlungspflicht auch noch mit einer Geldbuße belegt sehen will (vgl. § 379 AO-E). Ein weiterer Kritikpunkt ist die lange Speicherdauer der Datensätze über einen Zeitraum von 15 Jahren (*Nientimp/Stein/Schwarz*, Ubg 2016, 399, 403); und in § 138a Abs. 4 Satz 5 AO-E wird eine inländische Betriebsstätte in Anspruch genommen, obwohl sie kein Rechtssubjekt ist. Die Aufnahme des steuerlichen CbCR in die EU-Amtshilferichtlinie, die aufgrund des erforderlichen Konsenses nur schwer zu korrigieren sein wird, verhindert allerdings, dass Deutschland das

steuerliche CbCR einfach wieder abschaffen kann, wenn es sich als unverhältnismäßig und/oder nutzlos erweist.

Das CbCR begegnet auch Bedenken in tatsächlicher Hinsicht, die hier noch kurz erläutert werden sollen: In der exportorientierten deutschen Wirtschaft trifft man häufig auf inländische Konzernobergesellschaften, die ihren Konzernumsatz überwiegend im Ausland erwirtschaften, den Großteil des Konzerngewinns aber im Inland versteuern, weil das Mutterunternehmen als sog. Strategieträger wesentliche Personalfunktionen ausübt, das wirtschaftliche Risiko der Geschäftstätigkeit trägt und Eigentümer der immateriellen Wirtschaftsgüter ist (sog. Entrepreneur). Dieses Ergebnis entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wonach die ausländischen Konzerngesellschaften im Vergleich zum starken inländischen Entrepreneur als sog. Unternehmen mit Routinefunktionen einzuordnen sind, die nur einen geringen Beitrag zur Konzernwertschöpfung leisten, während der „Residualgewinn“ dem inländischen Strategieträger zuzuordnen ist und die inländische Körperschaft- und Gewerbesteuerbemessungsgrundlage erhöht. Die geplante Übermittlung des länderbezogenen Berichts an die Ansässigkeitsstaaten der ausländischen Konzerngesellschaften schafft die Gefahr, dass der empfangende Staat eigenmächtige Verrechnungspreiskorrekturen durchführt, um den aus seiner Sicht „gerechten Anteil am Steueraufkommen“ zu erhalten, der sich z.B. an den Umsätzen in diesem Staat orientiert (die aber keinen Hinweis auf den Gewinn geben). Diesem potenziellen Verlust von inländischem Steueraufkommen steht vermutlich keine entsprechende Erhöhung der Steuerzahlungen ausländischer Konzerne gegenüber. Denn der Sachverhalt, der dem lesenswerten Beschluss des FG Köln vom 7.9.2015 (2 V 1375/15, juris) zugrunde liegt, zeigt in anschaulicher Weise, dass ausländische Konzerne in Deutschland trotz hoher Umsätze ebenfalls nur Routinefunktionen ausüben, die auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes keine höhere Besteuerung erlauben (im Unterschied zu vielen Schwellenländern nimmt die deutsche Finanzverwaltung keine willkürlichen Korrekturen vor). Last but not least stellt sich auch die Frage, wer auf Seiten der personell ausgedünnten deutschen Finanzverwaltung die hereinströmenden Datenfluten auswerten und die Spreu vom Weizen trennen soll.

Als Fazit bleibt festzuhalten, dass die Einführung des steuerlichen CbCR nur zusätzlichen Aufwand bringt, dem kein entsprechender steuerlicher Nutzen gegenübersteht. Insbesondere ist das steuerliche CbCR weder für die Korrektur von Verrechnungspreisen noch für die Bekämpfung von Gewinnverlagerungen geeignet, weil die erhobenen Daten für die allein maßgebende, geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreisanalyse unbrauchbar sind. Nach derzei-

tigem Recht entspricht der „gerechte Anteil am Steueraufkommen“ denjenigen Gewinnen, die einem Land auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes zustehen, der im Wesentlichen auf den Ort der Erzeugung eines Produkts oder einer Dienstleistung abstellt (supply approach). Umsätze bzw. „Marktnutzung“ sind keine Kriterien für eine Ertragsbesteuerung; sie folgen einem anderen Verteilungsansatz (demand approach) und werden bereits von der EU-Mehrwertsteuer erfasst. Auf einem anderem Blatt steht, ob der Fremdvergleichsgrundsatz und die rechtsträgerbezogene Gewinnermittlung („separate entity accounting“), die bisher die internationale Gewinnzuordnung prägen, nicht durch eine formelhafte Aufteilung des konsolidierten Konzerngewinns ersetzt werden sollten. Dafür könnten die im CbCR enthaltenen Daten mit einigen Änderungen verwendet werden. Rechtliche Voraussetzung wäre jedoch die Einführung der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), also eines völlig anders gearteten Systems der Konzernbesteuerung.

**d) Nr. 5 (Änderung des § 162 AO)**

**aa) Inhalt**

§ 162 AO sanktioniert den Verstoß gegen die Verpflichtung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation in zweierlei Weise: Erstens wird widerlegbar vermutet, dass die tatsächlichen inländischen Einkünfte höher als die erklärten Einkünfte sind, wobei die Finanzverwaltung eine Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen vornehmen kann (§ 162 Abs. 3 Satz 1 und 2 AO). Zweitens muss das Finanzamt einen Strafzuschlag festsetzen, wenn die Aufzeichnungen nicht vorgelegt werden oder unverwertbar sind (§ 163 Abs. 4 Satz 1 AO). Die Änderung lässt diese Sanktionen unberührt, präzisiert den Tatbestand aber dahin, dass nur Pflichtverstöße bei der Dokumentation eines Geschäftsvorfalles die genannten Sanktionen nach sich ziehen. Dadurch sollen Verstöße in Bezug auf allgemeine Angaben, die insbesondere in der neuen Stammdokumentation gem. § 90 Abs. 3 AO-E enthalten sein werden, nicht dieselben harschen Rechtsfolgen auslösen, weil sie sich nicht unmittelbar auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken.

**bb) Stellungnahme**

Die Änderung ist missverständlich und sollte präziser gefasst werden (so auch *Adrian/Fey/Selzer*, StuB 2016, 614, 615). Einerseits muss klar zum Ausdruck kommen, dass das

Fehlen allgemeiner Angaben, die zur Stammdokumentation gehören und nicht unmittelbar für die Steuerfestsetzung benötigt werden (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO-E), keine Sanktion auslöst, wenn die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO-E) fristgerecht vorgelegt wird und als solche verwertbar ist. Auf der anderen Seite könnte man die Neufassung so verstehen, dass bereits Fehler bei der Aufzeichnung eines (einzigen) Geschäftsvorfalles die volle Sanktion auslösen, was im Hinblick auf die Vielzahl und Komplexität der zu dokumentierenden Geschäftsvorfälle völlig überzogen wäre (*Adrian/Fey/Selzer*, StuB 2016, 614, 615). Stattdessen sollte eine Gesamtwürdigung der Verwertbarkeit der Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation für alle aufzuzeichnenden Geschäftsvorfälle erfolgen (*Ditz/Bärsch/Engelen*, IStR 2016, 789, 796).

**e) Nr. 6 (Verhängung einer Geldbuße gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1c AO-E)**

**aa) Inhalt**

§ 379 Abs. 2 Nr. 1c AO-E sieht eine Geldbuße von 5.000 bzw. 2.500 Euro vor, wenn der Steuerpflichtige vorsätzlich oder leichtfertig den länderbezogenen Bericht gem. § 138a AO-E nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt.

**bb) Stellungnahme**

Die Änderung beruht auf der EU-Amtshilferichtlinie, nach der die Pflicht zur Übermittlung des länderbezogenen Berichts mit einer Sanktion bewehrt sein soll, die „wirksam, verhältnismäßig und abschreckend“ ist (Richtlinie (EU) 16/881, Erwägungsgrund Nr. 9 und Art. 25a EU-Amtshilferichtlinie). Die Sanktion ist im Hinblick auf den verfehlten Zweck des CbCR abzulehnen (s. dazu die Stellungnahme zu § 138a AO-E). Aufgrund der Umsetzungsverpflichtung hat der Gesetzgeber aber keine andere Handlungsmöglichkeit, sofern Deutschland nicht vorsätzlich gegen die Umsetzungsverpflichtung verstoßen will, um eine gerichtliche Klärung vor dem EuGH herbeizuführen.

### **3. Artikel 2 (Weitere Änderung der Abgabenordnung)**

#### **a) Inhalt**

§ 2 AO wird um einen Abs. 3 erweitert. Das BMF wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates Rechtsverordnungen zu erlassen, die

- (1) Einkünfte oder Teile davon bestimmen, für die Deutschland in Anwendung eines DBA aufgrund einer auf diplomatischem Weg erfolgten Notifizierung eine Steueranrechnung vornimmt, und
- (2) öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Einrichtungen, die aufgrund einer in dem jeweiligen DBA vorgesehenen Vereinbarung bestimmt worden sind, in den Anwendungsbereich der DBA bzgl. der Bestimmungen über den öffentlichen Dienst einzubeziehen.

#### **b) Stellungnahme**

Etliche DBA ermöglichen Deutschland einen Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode, wenn nach Konsultation eine entsprechende diplomatische Notifizierung stattgefunden hat (z.B. Art. 22 Abs. 1 Buchst. a Doppelbuchst. ee DBA-NL). Der Übergang zur Anrechnungsmethode soll ungerechtfertigte Steuerbegünstigungen beseitigen, die durch eine Nichtbesteuerung oder eine niedrigere Besteuerung bestimmter Einkünfte bei Anwendung der Freistellungsmethode eintreten würden. Nach der Rspr. des BFH erfordert die Nichtanwendung einer für den Steuerpflichtigen günstigen DBA-Bestimmung aber eine innerstaatliche Rechtsgrundlage und kann nicht durch eine Regelung auf Verwaltungsebene ersetzt werden (BT-Drs. 18/9536, 43). Der Gesetzentwurf will dieses Problem künftig durch DBA-spezifische Rechtsverordnungen lösen, die das BMF „zur Umsetzung“ der Notifizierung erlassen kann. Problematisch ist aber der Bestimmtheitsgrundsatz, weil dem Verordnungsgeber praktisch freie Hand eingeräumt wird (*Haarmann*, BB Heft 38/2016, S. I). Zudem handelt es sich um eine überschaubare Anzahl von Fällen. Im Interesse des Rechtsstaatsprinzips wäre die Umsetzung durch Parlamentsgesetz vorzugswürdig (*Oppel*, SteuK 2016, 421, 425).

#### **4. Artikel 3 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

Die Änderungen betreffen den zeitlichen Anwendungsbereich der Neufassung des § 90 Abs. 3 AO und der Pflicht zur Erstellung länderbezogener Berichte gem. § 138a AO. Die Stellungnahme erfolgt bei den genannten Bestimmungen der AO.

#### **5. Artikel 4 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes)**

##### **a) Hintergrund und wesentlicher Inhalt**

Der automatische Informationsaustausch über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung geht zurück auf den Schlussbericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Projekts vom 5.10.2015. Im Anschluss daran wurde die EU-Amtshilferichtlinie durch die Richtlinie (EU) 2015/2376 geändert, um diesen Informationsaustausch EU-weit einzuführen. Die Begründung lautet wie folgt (Erwägungsgrund Nr. 1): „Vorbescheide, die steuermotivierte Gestaltungen betreffen, haben jedoch in bestimmten Fällen dazu geführt, dass künstlich erhöhte Einkünfte einer niedrigen Besteuerung in dem den Vorbescheid erteilenden, ändernden oder erneuernden Land unterworfen werden und in anderen beteiligten Ländern nur künstlich verringerte steuerpflichtige Einkünfte verbleiben. Daher ist dringend für mehr Transparenz zu sorgen.“ Zwar war der spontane Informationsaustausch zwischen den EU-Mitgliedstaaten auch schon bisher möglich. Jedoch beschleunigt und vereinfacht die Umstellung auf den automatischen Informationsaustausch den Zugang zu Informationen, die für die Steuerfestsetzung relevant sein können. Deutschland ist unionsrechtlich zur Umsetzung verpflichtet.

§ 2 Abs. 3 und 4 EU-Amtshilfegesetz-E enthalten die Definitionen der Begriffe „grenzüberschreitender Vorbescheid“ und „Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung“. Der automatische Informationsaustausch betrifft zum einen Vorbescheide und Vorabverständigungen, die nach dem 31.12.2016 erteilt, getroffen, erneuert oder geändert werden (§ 7 Abs. 3 EU-Amtshilfegesetz-E). Zum anderen sollen aber auch in der Vergangenheit erteilte Vorbescheide und Vorabverständigungen automatisch ausgetauscht werden (§ 7 Abs. 3 EU-Amtshilfegesetz-E), wobei für diese „Altfälle“ eine Fünfjahresgrenze zur Anwendung kommt. Altfälle aus den Jahren 2012 und 2013 werden nur in den Austausch einbezogen, wenn sie am 1.1.2014 noch wirksam waren. Die Altfälle aus den Jahren 2014 bis 2016 werden ohne diese

Einschränkung automatisch ausgetauscht. Für KMU mit einem Jahresnettoumsatzerlös von weniger als 40 Mio. Euro ist die rückwirkende Anwendung des Informationsaustauschs stark eingeschränkt und beginnt erst mit dem 1.4.2016.

## **b) Stellungnahme**

Der automatische Informationsaustausch ist eine schwerwiegende Belastung der Steuerpflichtigen, denn er greift sogar rückwirkend in die Grundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen ein. Es handelt sich allerdings um den Austausch von Daten, die für die Festsetzung von Steuern relevant sein können. Zudem war der Spontanaustausch von grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und Vorabverständigungen über Verrechnungspreisgestaltungen ohnehin schon zulässig. Einige unrühmliche Auswüchse in bestimmten EU-Mitgliedstaaten, die sich durch windige „Tax Rulings“ und „Sweetheart Deals“ einen steuerlichen Standortvorteil verschaffen wollten, zeigen, dass die Herstellung von mehr Transparenz im Ansatz gerechtfertigt ist. Die rechtlichen und tatsächlichen Einwände, die gegen die Pflicht zur Erstellung und Übermittlung der länderbezogenen Berichte gem. § 138a AO-E bestehen, treffen bei den Vorbescheiden und Vorabverständigungen nicht zu, da Letztere tatsächlich für die konkrete Prüfung von Verrechnungspreisen und anderen grenzüberschreitenden Sachverhalten geeignet sind. Der Staat, der eine Betriebsprüfung bei einem inländischen Konzernunternehmen durchführt, erlangt durch den automatischen Informationsaustausch Kenntnis über die Besteuerung des ausländischen konzernangehörigen Vertragspartners und kann dabei sowohl die Sachverhaltsdarstellung als auch die konkrete Verrechnungspreisermittlung für beide Parteien des Geschäftsvorfalles vergleichen.

Allerdings steht zu befürchten, dass die umfassende Transparenz eine nachteilige Auswirkung auf die Bereitschaft der Finanzbehörden haben wird, grenzüberschreitende Steuervorbescheide zu erteilen bzw. Vorabverständigungen über Verrechnungspreisgestaltungen abzuschließen. Dabei geht es nicht nur um den möglichen Vorwurf falscher Rechtsanwendung, sondern auch das Risiko der Gewährung einer unzulässigen staatlichen Beihilfe (Art. 107 Abs. 1 AEUV), was die EU-Kommission auf den Plan rufen könnte. Und aus der Sicht der betroffenen Unternehmen steigert die geringere Zugangshürde das Risiko der Preisgabe sensibler Geschäftsdaten, was zu einer geringeren Nutzung der verwaltungswirtschaftlich sinnvollen Rechtsinstrumente „Vorbescheid“ und „Vorabverständigung“ führen könnte (*Haarmann*, BB Heft 38/2016, S. I). Der Informationsaustausch sollte daher einer regelmäßigen Evaluierung unter-



zogen werden. Stellt er sich als nachteilig heraus, müsste die Bundesrepublik Deutschland auf eine erneute Änderung der EU-Amtshilferichtlinie hinwirken.

## **6. Artikel 7 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)**

### **a) Zu Nr. 2 (Änderung des § 50d Abs. 9 EStG)**

#### **aa) Hintergrund**

Eine in Deutschland ansässige Person unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht. Erfasst wird das „Welteinkommen“ einschließlich der im Ausland erzielten Einkünfte. Deutschland stellt jedoch bestimmte ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland frei, wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dies vorsieht. Die sog. DBA-Freistellungsmethode dient der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Ansässigkeits- und Quellenstaat. Sie beruht auf dem Konzept der „Kapitalimportneutralität“ und führt dazu, dass der inländische Steuerpflichtige in Bezug auf seine Einkünfte aus dem Quellenstaat nur der dortigen Steuerbelastung unterliegt, was u.a. der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit mit den dort ansässigen Unternehmen dient (zum Zusammenhang zwischen Kapitalimportneutralität und Freistellungsmethode s. *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 21). § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG „überschreibt“ einseitig die in dem jeweiligen DBA angeordnete Freistellung, wenn der andere Staat die Bestimmungen des DBA so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das DBA begrenzten Steuersatz besteuert werden können. Das Gleiche gilt, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Ein solcher „Treaty Override“ stellt einen völkerrechtlichen Verstoß gegenüber dem anderen Vertragsstaat dar, ist aber verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässig (BverfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12). Der Gesetzgeber kann daher die Abkommensvergünstigung einseitig aufheben, um die Entstehung gänzlich unbesteuert sog. weißer Einkünfte zu verhindern. Streitig war aber, ob der Treaty Override gem. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG eine völlige Nichtbesteuerung erfordert. Nach Auffassung der Finanzverwaltung entfällt die DBA-

Freistellung bereits dann, wenn der andere Vertragsstaat die ausländischen Einkünfte nicht vollständig oder nur sehr gering besteuert (BT-Drs. 18/9536, S. 55). Demgegenüber hat der BFH in seinen beiden Urteilen vom 20.5.2015 (I R 68/14; I R 69/14) entschieden, dass eine ausreichende Besteuerung im anderen Vertragsstaat vorliegt, wenn dieser im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur einen Teil der Einkünfte besteuert. Der BFH hat u.a. damit argumentiert, dass der Gesetzeswortlaut konditional ist („wenn“), während die Auffassung der Finanzverwaltung eine proportionale Formulierung erfordern würde („soweit“).

Die gleiche Streitfrage ergibt sich, wenn bereits das DBA eine Rückfallklausel enthält, wonach Deutschland die eigentlich freigestellten Einkünfte besteuern darf, wenn der andere Vertragsstaat keine Besteuerung vornimmt. Auch hier vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass trotz der „Wenn“-Formulierung das Besteuerungsrecht bereits dann an Deutschland zurückfällt, wenn die Einkünfte im anderen Vertragsstaat nur teilweise oder in geringer Höhe besteuert werden (BT-Drs. 18/9536, S. 55).

## **b) Inhalt**

In § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG wird das Wort „wenn“ durch „soweit“ ersetzt. Außerdem wird ein neuer Satz 3 angefügt, wonach die in einem DBA enthaltene Rückfallklausel bereits „auf Teile von Einkünften anzuwenden (ist), soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.“

## **c) Stellungnahme**

Es handelt sich um ein „Nichtanwendungsgesetz“, das die Auslegung der Finanzverwaltung entgegen der Rspr. des BFH festschreiben soll, kombiniert mit einem Treaty Override. Die Änderungen sind nicht sinnvoll. Denn für die Beibehaltung des bisherigen Wortlauts des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG spricht der Grundgedanke der Kapitalimportneutralität: Gewährt der andere Vertragsstaat eine Steuerbefreiung, welche die ortsansässigen Unternehmen ungeschmälert in Anspruch nehmen können, würde ein in Deutschland ansässiges Unternehmen gleichwohl besteuert werden, was einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil darstellt. Der Rückfall des Besteuerungsrechts konterkariert auch steuerliche Lenkungsnormen des anderen Vertragsstaats, mit denen er z.B. ökologisch sinnvolle Investitionen fördern will. Außerdem ist die „Atomisierung“ der Einkünfte in besteuerte, teilweise besteuerte und nicht besteuerte Einnahmen mit

erheblichen praktischen Problemen verbunden, da sie eine genaue Analyse der ausländischen Bemessungsgrundlage und des darauf anwendbaren Rechts erfordert (so auch *Schnitger*, IStR 2016, 637, 640). Das Einkommensteuergesetz fasst die einzelnen Erträge und Aufwendungen einer wirtschaftlichen Tätigkeit unter dem Sammelbegriff der „Einkünfte“ zusammen (§ 2 Abs. 1 EStG) und bezeichnet damit den Saldo dieser Positionen, der in die Bemessungsgrundlage eingeht. Der Gedanke der „Atomisierung“ von Einkünften, für den der Gesetzentwurf sogar einen neuen Kunstbegriff schaffen muss („Einkunftsteile“), ist dem deutschen Einkommensteuerrecht fremd.

## **7. Artikel 9 (Änderung des Außensteuergesetzes)**

### **a) Inhalt**

§ 1 Abs. 1 AStG soll um einen Satz ergänzt werden, wonach sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enthalten ist, nach den Regelungen dieses Gesetzes (d.h. des AStG) bestimmt.

### **b) Stellungnahme**

Es handelt sich um ein Nichtanwendungsgesetz zu mehreren Urteilen des BFH, die die rechtliche Eigenständigkeit des abkommensrechtlich vereinbarten Fremdvergleichsgrundsatzes betonen und eine „Sperrwirkung“ gegenüber weitergehenden Korrekturen nach nationalem Recht postuliert haben. Die Änderung ist nicht sinnvoll (ebenso *Schnitger*, IStR 2016, 637, 640; *Haarmann*, BB Heft 38/2016, S. I). Deutschland würde sich einseitig vom internationalen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes abwenden, der in den OECD-Leitlinien enthalten ist und nach Vorstellung des anderen Vertragsstaats zum Inhalt des betreffenden DBA-Artikels geworden ist, der dem Art. 9 OECD-MA entspricht („Verbundene Unternehmen“). Pikanterweise hat die Bundesrepublik Deutschland eine ähnliche Maßnahme Brasiliens im Jahr 2005 zum Anlass genommen, das zwischen beiden Staaten bestehende DBA wegen vorsätzlichen Vertragsbruchs zu kündigen. Das typische Ergebnis solcher einseitiger Maßnahmen besteht in der Herbeiführung einer Doppelbesteuerung, die den internationalen Handel behindert. Das in der Gesetzesbegründung angeführte Argument der Umsetzung der Ergebnisse des BEPS-Projekts (BT-Drs. 18/9536, S. 57) vermag nicht zu überzeugen. Vielmehr würde Deutschland den Intentionen des BEPS-Projekts zuwiderhandeln, wenn es einseitig vom inter-

nationalen Konsens abweicht (*Böhmer*, FR 2016, 877, 882). Und sollte tatsächlich eine „gesetzliche Fortentwicklung“ des Fremdvergleichsgrundsatzes erforderlich sein, ist die flächendeckende, einseitige Überschreibung aller deutschen DBA nicht der richtige Weg. Deutschland hat die Möglichkeit, die DBA unmittelbar und völkerrechtskonform im Rahmen der Umsetzung von Maßnahme 15 zu ändern (Aufnahme des Art. 9 OECD-MA in das „Multilateral Instrument“). Dadurch werden auch die Vertragspartner einbezogen, was das Risiko einer späteren Kündigung ausschließt.

Unklar bleibt das Verhältnis der Änderung zur Betriebsstättengewinnaufteilung nach Maßgabe des Authorised OECD Approach (§ 1 Abs. 4 und 5 AStG). § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG sieht insoweit einen Treaty Override vor, der aber seinen Sinn verliert, wenn Deutschland bereits auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG einseitig Korrekturen vornehmen kann. Bei strikter Lesart ist damit auch der OECD-Betriebsstättenbericht 2010, der mit großem Aufwand verhandelt wurde, aus deutscher Sicht künftig irrelevant, da er nicht im AStG niedergelegt ist (*Böhmer*, FR 2016, 877, 880). Ein weiterer Kritikpunkt ist die fehlende inhaltliche Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Zwar soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den Regelungen des AStG bestimmen, das in § 1 AStG aber nur recht allgemein gehaltene Aussagen trifft. Von der in § 1 Abs. 6 AStG vorgesehenen Möglichkeit des Erlasses einer Rechtsverordnung hat das BMF bislang keinen Gebrauch gemacht, so dass der Rechtsanwender hier völlig orientierungslos wäre.

## **8. Artikel 9 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes, zu Nr. 2, 4 und 5)**

### **a) Hintergrund**

Erzielt eine ausländische Tochtergesellschaft niedrig besteuerte Einkünfte, die nicht aus einer aktiven Tätigkeit stammen, werden diese Einkünfte grundsätzlich bei der inländischen Muttergesellschaft angesetzt bzw. „hinzugerechnet“ (§§ 7 Abs. 1, 8 Abs. 1, 10 Abs. 1 Satz 1 AStG). Der Hinzurechnungsbetrag gilt als Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft, die der Muttergesellschaft unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Tochtergesellschaft zufließt („Ausschüttungstheorie“, § 10 Abs. 2 Satz 1 und 2 AStG). Die Hinzurechnungsbesteuerung dient nach h.M. der Missbrauchsbekämpfung und soll verhindern, dass inländische Steuerpflichtige „mobile“ Einkünfte auf niedrig besteuerte „Zwischengesellschaften“ verlagern, um einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu erlangen. Jedoch hat der BFH mit Urteil vom

11.3.2015 (I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049) entschieden, dass der Hinzurechnungsbetrag auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft nur der Körperschaftsteuer zuzüglich SolZ unterliegt (15,825 %), nicht aber der Gewerbesteuer. Dieses Ergebnis begründet der BFH im Wesentlichen mit zwei Argumenten: Erstens sei der Gewinn einer ausländischen Betriebsstätte gem. § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage herauszukürzen, weil die Gewerbesteuer als Objektsteuer nur inländische Betriebe erfasse (Territorialität der Gewerbesteuer, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG: „Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird“). Die Kürzung gem. § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG sei auch auf die ausländische Betriebsstätte einer Zwischengesellschaft anwendbar, deren Einkünfte der Muttergesellschaft hinzugerechnet werden, weil der Wortlaut keine Einschränkung auf die eigene Betriebsstätte des Steuerpflichtigen enthalte. Zweitens sei die gewerbesteuerliche Kürzung in Bezug auf den Hinzurechnungsbetrag gerechtfertigt, weil auch keine Gewerbesteuer anfallen würde, wenn der Steuerpflichtige selbst die ausländische Betriebsstätte unterhalten würde, die passive Einkünfte erzielt und einer niedrigen Besteuerung unterliegt. Denn diese passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte unterliegen nur der Körperschaftsteuer, wobei § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG eine etwaige DBA-Freistellung aufhebt. Im Ergebnis erreicht der BFH eine gewerbesteuerliche Gleichbehandlung der passiven, niedrig besteuerten Einkünfte von ausländischen Zwischengesellschaften und ausländischen Betriebsstätten.

Die Finanzverwaltung ist demgegenüber der Auffassung, dass der Hinzurechnungsbetrag auch der Gewerbesteuer unterliegt, und hat das Urteil zunächst mit einem Nichtanwendungserlass belegt (gleichl. Ländererlasse vom 14.12.2015). Die Gesetzesänderung soll jetzt nicht nur die Auffassung der Finanzverwaltung festschreiben, sondern darüber hinaus sicherstellen, dass – im Gegensatz zum bisherigen Recht – die passiven, niedrig besteuerten Einkünfte einer eigenen ausländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen in den Gewerbeertrag einbezogen werden.

## **b) Inhalt**

Der Gesetzentwurf bestimmt in § 7 Satz 7 GewStG-E, dass der Hinzurechnungsbetrag im Sinne des § 10 Abs. 1 AStG Einkünfte darstellt, die in einer inländischen Betriebsstätte anfallen. Außerdem gelten auch Einkünfte im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG (passive, niedrig besteuerte Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte) als in einer inländischen Betriebsstätte

erzielt (§ 7 Satz 8 GewStG-E). Satz 8 ist nicht anzuwenden, soweit auf die Einkünfte, würden sie in einer Zwischengesellschaft im Sinne des § 8 des AStG erzielt, § 8 Abs. 2 AStG zur Anwendung käme (§ 7 Satz 9 GewStG-E).

### c) **Stellungnahme**

Die Gesetzesänderung ist nicht ausreichend durchdacht und daher abzulehnen (ebenso *Haarmann*, BB Heft 38/2016, S. I; *Oppel*, SteuK 2016, 421, 424). Zwar muss man der Finanzverwaltung zugestehen, dass das BFH-Urteil vom 11.3.2015 nur schwer mit dem Wortlaut des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG und der Grundkonzeption der Hinzurechnungsbesteuerung als fiktiver Gewinnausschüttung zu vereinbaren ist (BT-Drs. 18/9536, S. 58). Jedoch hat der BFH mit sicherem Gespür eine gewerbsteuerliche Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte aufgedeckt und den Widerspruch zugunsten der Steuerpflichtigen gelöst, wobei er zugleich dem Leitbild der Territorialität der Gewerbesteuer treu geblieben ist. Der BFH hat zudem auf einen weiteren Umstand hingewiesen, der gegen die Einbeziehung ausländischer Einkünfte in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer spricht: Sind die ausländischen Einkünfte mit ausländischen Ertragsteuern belastet, können diese ausländischen Steuern nach geltendem Recht nur auf die Körperschaftsteuer, nicht aber auf die Gewerbesteuer angerechnet werden. Im Hinblick auf den niedrigen Körperschaftsteuersatz, der nur ca. die Hälfte der inländischen Steuerlast von 30 % ausmacht, ergibt sich schnell ein Anrechnungsüberhang, der zu einer Doppelbesteuerung führt. Die richtige Antwort auf das BFH-Urteil besteht daher nicht in der Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags und der passiven Einkünfte ausländischer Betriebsstätten in die Gewerbesteuer, sondern in einer Gesamtüberarbeitung der Hinzurechnungsbesteuerung, wobei auch das Problem der strukturellen gewerbsteuerlichen Doppelbesteuerung gelöst werden muss. Letzteres könnte – wie bisher – durch eine gewerbsteuerliche Freistellung der auslandsradizierten Hinzurechnungsbeträge und Betriebsstätteneinkünfte geschehen, oder aber durch eine Anrechnung ausländischer Steuern auch auf die Gewerbesteuer.

Neben diesen grundsätzlichen Einwendungen bestehen weitere Gründe, die gegen die vorgeschlagene Änderung sprechen: Die Einbeziehung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte durchbricht das Territorialitätsprinzip und verändert den Charakter der Gewerbesteuer. Sie könnte zu einer neuartigen Nebeneinkommensteuer auf das Welteinkommen werden und dadurch ihren verfassungsrechtlichen Bestandsschutz verlieren (*Schnitger*, IStR 2016, 637, 641). Zudem würde die Einbeziehung der passiven ausländischen Betriebsstättengewinne auch

den Import von Auslandsverlusten in die Gewerbesteuer bedeuten. Zwar ist Deutschland nach der neueren EuGH-Rspr. nicht verpflichtet, finale Verluste einer Auslandsbetriebsstätte im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zum Abzug zuzulassen, wenn die Betriebsstätteneinkünfte nach einem DBA freigestellt sind (FG München, Beschl. vom 31.05.2016, 7 V 3044/15, BeckRS 2016, 95003, unter Verweis auf das EuGH-Urteil in der Rs. Timac Agro). Über § 7 Satz 8 GewStG-E wäre der gewerbesteuerliche Verlustausgleich aber möglich. Eine weitere Auswirkung ist die Eröffnung des Entlastungsbeweises bzw. „Motivtests“ gem. § 8 Abs. 2 AStG für passive Anrechnungsbetriebsstätten. Der Entlastungsbeweis war bisher nur für Zwischengesellschaften vorgesehen, weil der EuGH es für zulässig gehalten hat, dass Deutschland die DBA-Freistellung für passive Betriebsstätteneinkünfte versagt und zur Anrechnungsmethode übergeht (EuGH v. 6.12.2007, C-298/05, Columbus Container).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Bundesregierung anstelle einer punktuellen Änderung des GewStG, die nur neue Probleme schafft, den Gesamtkomplex „Hinzurechnungsbesteuerung“ angehen sollte, um zu stimmigen Lösungen zu kommen. Dieses Projekt steht ohnehin auf der Tagesordnung, da die ATAD vom 2.7.2016 einen neuen Mindeststandard für die Hinzurechnungsbesteuerung enthält, der von Deutschland umgesetzt werden muss.

## **II. Anträge der Fraktion Die Grünen/Bündnis 90**

### **1. Änderungsantrag zur Drucksache 18/9536**

Der Änderungsantrag ist aufgrund des unbestimmbaren Konzepts der „wirtschaftlichen Kontrolle“ nicht überzeugend. Die vorgeschlagene einseitige Befugnis, ungeachtet der entgegenstehenden Regelung eines DBA von den vertraglichen Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen abzuweichen und bei der Verrechnungspreisermittlung statt dessen pauschal auf die wirtschaftliche Kontrolle über die zugrundeliegenden Funktionen, Wirtschaftsgüter und/oder Risiken abzustellen, ist nicht mit dem Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes vereinbar, wie er im Rahmen der Maßnahmen 8 bis 10 des BEPS-Projekts definiert worden ist. Deutschland würde sich durch diese einseitige Loslösung vom internationalen Konsens isolieren und gegen sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen, was die sofortige Kündigung seitens der anderen Vertragsstaaten zur Folge haben könnte. Außerdem ist das Konzept der „wirtschaftlichen Kontrolle“ unausgereift und den weitaus stärker ausdifferenzierten OECD-Leitlinien in keiner Übersicht überlegen. Es handelt sich vielmehr um einen unbe-

stimmten Rechtsbegriff, der nicht praktikabel ist und Doppelbesteuerungen verursacht. Die zusätzlich vorgeschlagene Vermutungsregelung ist ihrer Rechtsnatur nach schon keine materielle Besteuerungsvorschrift, sondern eine Sanktion, der aber kein entsprechendes Fehlverhalten des Steuerpflichtigen gegenübersteht.

## **2. Drucksache 18/9043 vom 6.7.2016**

Die Begründung des Antrags weist zutreffend darauf hin, dass es dem BEPS-Projekt nicht vollständig gelungen ist, den internationalen Steuerwettbewerb mit IP- und Patentboxen zu unterbinden. Jedoch sollte dem Antrag nicht zugestimmt werden, weil eine „Lizenzschranke“ mit gravierenden rechtlichen und tatsächlichen Einwendungen behaftet wäre (ausf. dazu *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45, 46 f.). Aus rein fiskalischer Sicht ist eine solche Abzugsbeschränkung geeignet, das Steueraufkommen des Quellenstaats zu schützen, auch wenn die Ertragsbesteuerung dadurch ein wesensfremdes Substanzsteuerelement erhält. Die Ergiebigkeit der Abzugsbeschränkung ist aber kein entscheidendes Argument, denn die konkrete gesetzliche Regelung muss sich vorrangig am Rechtsstaatsprinzip und auch an ihren wirtschaftlichen Folgewirkungen messen lassen. Zwar könnte eine gesetzliche Regelung, die nur grenzüberschreitende Lizenzzahlungen nicht zum Abzug zulässt, generell die „Gewinnabsaugung“ in das Ausland unterbinden. Damit wäre aber eine Beschränkung des Bezugs von Dienstleistungen aus EU-/EWR-Mitgliedstaaten verbunden, die gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt. Weitet der Gesetzgeber die Abzugsbeschränkung auf alle Inlands- und Auslandszahlungen aus, um sie unionsrechtskonform auszugestalten, trifft er auf dasselbe verfassungsrechtliche Problem wie bei der umstrittenen Zinsschranke. Denn das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das daraus abgeleitete objektive Nettoprinzip sind auch im Rahmen der Körperschaftsteuer zu beachten. Danach müssen betrieblich veranlasste Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden, sofern der Gesetzgeber nicht ausnahmsweise einen zulässigen Vereinfachungs-, Typisierungs-, Missbrauchsbekämpfungsbzw. Lenkungszweck verfolgt; der Fiskalzweck der Einnahmeerzielung ist zur Rechtfertigung von Abzugsverboten gerade nicht geeignet (eine Einkommensteuer ohne Betriebsausgabenabzug wäre im Übrigen auch keine Einkommensteuer mehr). Aus diesem Grund hält der BFH die Zinsschranke für verfassungswidrig und hat sie dem BVerfG zur Überprüfung vorgelegt (Beschl. v. 14.10.2015, I R 20/15). Im Unterschied zur Zinsschranke wäre es bei einer Lizenzschranke nicht einmal möglich, eine Escape-Klausel entsprechend § 4h Abs. 2 Buchst. c EStG vorzusehen, die auf die konzernweite Eigenkapitalquote abstellt. Und die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lizenzgebühren



ist ebenfalls kein Argument für die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Lizenzschranke. Denn die Gewerbesteuer sieht als Objektsteuer traditionell „mildere“ Hinzurechnungen vor, die nur einen Bruchteil der Betriebsausgabe betreffen (6,25 % der Lizenzaufwendungen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG). Daraus ergibt sich allenfalls eine steuerartspezifische Rechtfertigung, die sich nicht auf die Körperschaftsteuer übertragen lässt.

Macht der Gesetzgeber den Betriebsausgabenabzug vom Nachweis einer „ausreichenden“ Besteuerung beim ausländischen Empfänger abhängig, verfolgt er damit ebenfalls keinen zulässigen Missbrauchsbekämpfungszweck. Zwar sieht § 160 Abs. 1 AO bereits ein einschneidendes Abzugsverbot für den Fall vor, dass der Steuerpflichtige den Empfänger einer Zahlung nicht benennt. Dieses Abzugsverbot soll aber nur die Verkürzung inländischer Steuern durch den „wahren“ Zahlungsempfänger verhindern, was dem Gebot der gleichmäßigen Steuererhebung gemäß § 85 AO entspricht. Steht fest, dass der Zahlungsempfänger ausschließlich im Ausland steuerpflichtig ist, bleibt der Betriebsausgabenabzug unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung im Ausland erhalten. Unabhängig davon würde der inländische Vergütungsschuldner auch mit unverhältnismäßigen Beweisanforderungen belastet, denn er trüge die objektive Feststellungslast für Tatsachen, die außerhalb seiner Beweissphäre liegen.

Eine Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren wäre auch in wirtschaftlicher Hinsicht kontraproduktiv. Denn es fehlt nicht nur an der erforderlichen Zielgenauigkeit, wodurch die große Mehrzahl der legitimen Sachverhalte ebenfalls „bestraft“ wird. Es könnte sogar zu einer existenzvernichtenden Substanzbesteuerung kommen, wenn das Geschäftsmodell oder die Konkurrenzsituation nur eine schmale Gewinnmarge zulassen. Außerdem bewirken Abzugsverbote eine Doppelbelastung (Abzugsverbot beim Schuldner, Besteuerung des Gläubigers), die grenzüberschreitende Investitionen behindert. Dadurch wird die Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern erschwert, obwohl sich gerade Deutschland als Innovationsstandort versteht, der vom internationalen Austausch profitieren soll. Hier droht ein empfindlicher Verlust internationaler Wettbewerbsfähigkeit. In Anbetracht des Fortbestehens von IP- und Patentboxen in Europa, die Deutschland seinen souveränen Nachbarn nun einmal nicht verbieten kann, sollte vielmehr die Einführung einer eigenen steuerlichen Begünstigung für Forschungs- und Entwicklungstätigkeit in Angriff genommen werden. Die Bundestagsfraktion Die Grünen/Bündnis 90 hat dankenswerterweise bereits einen Gesetzentwurf zur KMU-Forschungsförderung vorgelegt (BT-Drs. 18/7872), der sich leicht zu einer Begünstigung für die innovative Tätigkeit von Unternehmen aller Größenordnungen ausbauen ließe.

### **3. Drucksache 18/2617 vom 24.9.2014**

Der Antrag vom 24.9.2014 ist über zwei Jahre alt und scheint im Hinblick auf die aktuellen Entwicklungen auf Ebene der EU und der OECD/G20 etwas überholt zu sein. Insbesondere hat die EU-Kommission bereits am 12.4.2016 einen Vorschlag zur Änderung der Bilanzrichtlinie vorgelegt (COM (2016) 198 final), der die Einführung eines öffentlichen Country-by-Country-Reportings zum Gegenstand hat. Ungeachtet dessen ist darauf hinzuweisen, dass die geforderte Veröffentlichung von Country-by-Country-Reports (länderbezogener Berichte) aus mehreren Gründen nicht sinnvoll wäre: Erstens sind die anzugebenden Daten, aus denen sich der Ort der Wertschöpfung ergeben soll (Beschäftigte je Land, Umsätze je Land, ggf. auch materielle Vermögensgegenstände je Land), kein Maßstab für eine „richtige“ Verteilung des Steueraufkommens, weil sie der Methodik des geschäftsvorfallbezogenen Fremdvergleichs widersprechen, dessen Fortgeltung im Rahmen des BEPS-Projekts beschlossen worden ist. Es handelt sich vielmehr um mögliche Aufteilungsfaktoren, die nur im Zusammenhang mit einer formelhaften Aufteilung des konsolidierten Konzerngewinns wie etwa der GKKB sinnvoll verwendet werden könnten. Zweitens erscheint es taktisch unklug, anderen Staaten, die (noch) nicht im Rahmen der BEPS-Maßnahme Nr. 13 am Austausch der steuerlichen länderbezogenen Berichte teilnehmen, die benötigten Informationen „frei Haus“ zu liefern, ohne dafür eine Gegenleistung in Form der Teilnahme am steuerlichen Informationsaustausch zu erhalten. Drittens sollte die steuerliche Überwachung von Unternehmen den Finanzbehörden vorbehalten bleiben, die über die entsprechende Fachkompetenz verfügen (ebenso *Oppel*, *SteuK*, 421, 426). Viertens zeigen prominente Beispiele, dass die öffentliche Anprangerung von Unternehmen nicht zu einer gleichmäßigen Besteuerung führen kann: Denn während Unternehmen, die im B2C-Geschäft tätig sind, eher auf den Druck der Öffentlichkeit reagieren (Beispiel: freiwillige Steuerzahlungen von Starbucks in Großbritannien), ist der Druck im B2B-Bereich viel geringer (Beispiel: trotzige Antwort von Google „That’s called capitalism“). Besser ist ein gleichmäßiger Vollzug der Steuergesetze ohne Ansehen der Person.

Speziell aus deutscher Sicht ist noch das Steuergeheimnis anzuführen (§ 30 AO), das durch die Veröffentlichung verletzt werden würde. Nicht abschließend geklärt erscheint derzeit auch die unionsrechtliche Grundlage für die Einführung eines öffentlichen CbCR. Die EU-Kommission stützt ihren Änderungsvorschlag auf Art. 50 Abs. 1 AEUV (COM (2016) 198 final, S. 4). Die Zuständigkeit soll sich daraus ergeben, dass die Bilanzrichtlinie geändert wird, die unstrittig in den Kompetenzbereich der EU fällt. Sollte es sich aber um eine steuerliche Regelung han-

deln, wovon die EU-Kommission auszugehen scheint („öffentliche Kontrolle darüber, ob Steuern dort gezahlt werden, wo die Gewinne entstehen“), ist Art. 50 AEUV nicht einschlägig (*Oppel*, *SteuK*, 2016, 421, 426).

### **III. Beschluss des Bundesrats vom 23.9.2016 (BR-Drs. 406/16)**

#### **1. Zu Artikel 7 Nr. 2 (§ 4i – neu – EStG)**

Der Vorschlag erscheint nicht sinnvoll. Die Vorschrift führt zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung, wenn der andere Staat einen ähnlich gearteten Mechanismus zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs verwendet. Im Übrigen entstehen ganz ähnliche Rechtsfragen wie bei der umstrittenen Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG. Insbesondere könnte das Betriebsausgabenabzugsverbot gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen (EuGH, C-18/11 v. 6.9.12, IStR 2012, 847 Philips Electronics). Zudem weist die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung vom 12.10.2016 zutreffend darauf hin, dass der Themenkomplex des doppelten Betriebsausgabenabzugs Gegenstand der noch laufenden Folgearbeiten der EU-Kommission zur ATAD ist (BT-Drs. 18/9956, S. 35).

#### **2. Zu Artikel 7 Nr. 3b (§ 50i EStG)**

Die rückwirkende Einschränkung der überschießenden Tendenz des § 50i EStG ist zu begrüßen. Der Gesetzgeber sollte den Vorschlag aufgreifen, aber insbesondere die Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich einer Prüfung unterziehen.

#### **3. Zu Artikel 7 Nr. 1h – neu (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG)**

Die Änderung ist fragwürdig und sollte nicht übernommen werden. Der Verkauf der Anteile an einer im Inland ansässigen grundbesitzenden Gesellschaft wird bereits nach geltendem Recht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa) EStG erfasst, d.h. ein etwaiges DBA-Besteuerungsrecht kann ausgeschöpft werden. Die Ausdehnung auf Beteiligungen an im Ausland ansässige Gesellschaften ist zwar nach Art.13 Abs. 4 OECD-MA möglich. Jedoch sprechen völkerrechtliche und praktische Überlegungen gegen die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf mittelbare Veräußerungen. Denn Deutschland müsste selbst dann eine Steuer erheben, wenn ein Steuerausländer Anteile

an einer im Ausland ansässigen Gesellschaft verkauft, obwohl nur ein mittelbarer territorialer Bezug zum Inland besteht. Die vorgesehene Erhebung der Steuer im Wege des Steuerabzugs würde ausländische Personen in das Erhebungsverfahren einbeziehen, auf die Deutschland nicht zugreifen kann, wenn keine grenzüberschreitende Beitreibung möglich ist. Damit ist – zusätzlich zur völkerrechtlichen Problematik – ein verfassungsrechtlich bedenkliches Vollzugsdefizit geradezu vorprogrammiert. Die Bundesregierung wird gebeten, diese Gesichtspunkte bei ihrer angekündigten Prüfung des Vorschlags des Bundesrats zu berücksichtigen (BT-Drs. 18/9956, S. 36).

#### **4. Zu Artikel 7 Nr. 2 (§ 50d Abs. 9 und 12 – neu – EStG)**

Die Änderung, der die Bundesregierung zugestimmt hat (BT-Drs. 18/9956, S. 37), ist gleichwohl abzulehnen. Abfindungen sind nach st. Rspr. des BFH bei Bestehen eines DBA dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen. Es handelt sich um ein Nichtanwendungsgesetz in Verbindung mit einem weiteren „Treaty Override“, durch den Deutschland gegen seine abkommensrechtlichen Verpflichtungen verstößt.

#### **5. Zu Artikel 9 (§ 1 Abs. 1 AStG)**

Der Bundesrat unterstützt die einseitige Normierung des Inhalts der Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 Abs. 1 AStG, bittet aber um Überprüfung, ob zur Sicherheit ein ausdrücklicher „Treaty Override“ aufgenommen werden soll. Die Bundesregierung hat die Prüfbitte aufgegriffen (BT-Drs. 18/9956, S. 37). Der Vorschlag ist des Bundesrats abzulehnen, da bereits dem zugrundeliegenden Gesetzentwurf zur Änderung des § 1 AStG nicht zugestimmt werden kann.

### **IV. Schlussbemerkung**

Die ersten Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Projekts beziehen sich im Wesentlichen auf die Herstellung von mehr Transparenz bei der internationalen Konzernbesteuerung. Hier ist vorrangig das Verfahrensrecht betroffen (Informationsaustausch in Bezug auf grenzüberschreitende Steuervorbescheide und Vorabverständigungen zu Verrechnungspreisgestaltungen sowie Einführung des steuerlichen Country-by-Country-Reportings). Der Gesetzentwurf sowie die Stellungnahme des Bundesrates enthalten darüber hinaus aber auch materielle Änderungen, die bereits ahnen lassen, wie mühselig die internationale Abstimmung bezüglich

der Ertragsbesteuerung werden wird. Deutschland befindet sich hier teilweise in einer schwierigen Position, weil das deutsche Steuerrecht einige Besonderheiten aufweist, die ohne Not grenzüberschreitende Verwerfungen verursachen. Dazu gehört erstens die Gewerbesteuer, die sich zu einer zweiten Unternehmensteuer gemausert hat, aber wegen ihrer Territorialität, der komplexen Bemessungsgrundlage und der fehlenden Anrechnung ausländischer Steuern nicht in international abgestimmte Besteuerungskonzepte eingebunden werden kann. Das zweite Problemfeld sind die deutschen Besonderheiten bei der Anwendung des Transparenzprinzips auf gewerblich tätige Personengesellschaften, die im Bereich des Sonderbetriebsvermögens und der Sonderbetriebsvergütungen umfangreiche Korrekturen erfordern, die internationale Besteuerungskonflikten verursachen. Die nach Auffassung der Bundesregierung notwendigen Maßnahmen zur Durchsetzung von Besteuerungsrechten verkomplizieren die Rechtslage zusätzlich, was sich an § 7 S. 8 GewStG-E besonders deutlich zeigt (Einbeziehung von Auslandsbetriebsstätten in die Gewerbesteuer). Auch die anhaltende Tendenz zur einseitigen „Überschreibung“ der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen durch Treaty Overrides kann nicht als Beitrag zur besseren internationalen Abstimmung der Besteuerungsrechte gewertet werden. Der Gesetzgeber sollte das BEPS-Projekt zum Anlass nehmen, das deutsche Ertragsteuerrecht einer grundlegenden Renovierung und Vereinfachung zu unterziehen oder sogar auf die Einführung der GKKB hinwirken, die derzeit von der EU-Kommission geprüft wird.

Mit freundlichen Grüßen

Gez.

Dr. Reimar Pinkernell, LL.M.



## Stellungnahme

zum

### **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen (vom 5. September 2016)**

#### **A. Zu Artikel 1: Änderungen der Abgabenordnung**

- I. Zu Nr. 2 und 4: Änderung von § 90 Abs. 3 (sog. Stammdokumentation) und Einfügung eines neuen § 138a (Country-by-Country-Reporting)

In den umfangreichen Dokumentationspflichten, die durch § 90 Abs. 3 und § 138a AO-E ergänzt werden, sollte jeweils nicht auf den Umsatz bzw. den Konzernumsatz, sondern – sachgerecht – auf die Höhe der konzerninternen Leistungen abgestellt werden. Erst wenn diese einen zu definierenden Schwellenwert übersteigt, sollten die zusätzlichen Dokumentationspflichten eingreifen (bspw. in Anlehnung an § 6 GAufzV).

Weiterhin sollte überdacht werden, inwieweit an der Pflicht zur Übermittlung des Country-by-Country-Reporting der Konzernobergesellschaft gem. § 138a Abs. 4 ff AO-E durch die einbezogene inländische Kapitalgesellschaft festgehalten wird, da dieser die erforderlichen Unterlagen regelmäßig nicht vorliegen werden. Zudem ist die Frist gem. § 138a Ab. 4 S. 4 AO-E von einem Monat zur Übermittlung, soweit sich später herausstellt, dass die Konzernobergesellschaft ihren Berichtspflichten nicht nachgekommen ist, regelmäßig nicht realistisch erfüllbar; diese Frist bedarf damit zumindest einer Verlängerung.

- II. Zu Nr. 3 Buchst. b: Änderung von § 117c (keine Anhörung bei Übermittlung länderbezogener Berichte)

Nach der Regelung, die durch einen Satz 2 dem § 117c Absatz 4 angefügt werden soll, ist eine Anhörung der Beteiligten entbehrlich, wenn das Bundeszentralamt für Steuern länderbezogene Berichte nach § 138a Abs. 6 Sätze 4 bis 6 AO-E übermittelt. Rechtsstaatlich ist es jedoch geboten, dass die Beteiligten wenigstens über die Übermittlung informiert werden.

...

### III. Zu Nr. 4: Änderung von § 162 (Schätzung von Besteuerungsgrundlagen)

§ 162 Abs. 4 Satz 1 soll nach der geplanten Regelung einen Zuschlag von EUR 5.000 zulassen, wenn über einen Geschäftsvorfall keine Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO vorgelegt wurden. Hier sollte klargestellt werden, dass der Zuschlag nicht mehrfach für jeden nicht oder nicht verwertbar dokumentierten Geschäftsvorfall entsteht. Der Wortlaut ist insofern missverständlich.

## **B. Zu Artikel 7: Änderungen des Einkommensteuergesetzes**

### Zu Nr. 2: § 50d Abs. 9 (Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen)

§ 50d Abs. 9 in der derzeit geltenden Fassung schließt die Freistellung von ausländischen Einkünften aufgrund eines DBA aus, wenn diese Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht oder niedrig besteuert werden. Der Wortlaut der Vorschrift lässt es derzeit nicht zu, die Freistellung ausländischer Einkünfte auch dann auszuschließen, wenn nur Teile ausländischer Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht oder niedrig besteuert werden (ebenso BFH, Urteil v. 20.5.2015, I R 68/14, I R 69/14, BStBl. II 2016, 90; v. 21.1.2016, I R 49/14, BFH/NV 2016, 1088). Die Änderungen in Satz 1 (das Wort „wenn“ wird durch „soweit“ ersetzt) und die Anfügung des Satzes 4 zielen darauf ab, die Freistellung ausländischer Einkünfte auch dann auszuschließen, soweit nur Teile ausländischer Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht oder niedrig besteuert werden.

Die Neuregelung ist insbesondere aus den folgenden Gründen verfehlt:

Die vorgesehenen Änderungen/Ergänzungen können im anderen Vertragsstaat angelegte Investitionsanreize für ausländische Unternehmen ins Leere laufen lassen. Wenn bspw. eine steuerfreie Investitionszulage im Ausland in Anspruch genommen wird, würde dies den Übergang zur Anrechnungsmethode zur Folge haben. Die Steuerfreiheit der Investitionszulage und die wirtschaftspolitische Maßnahme des anderen Vertragsstaats geht damit mangels anrechenbarer ausländischer Steuer ins Leere.

Satz 4 sieht einen (weiteren) Treaty Override hinsichtlich der deutschen DBA vor, der für freizustellende Einkünfte nur dann einen Übergang zur Anrechnungsmethode anordnet, wenn die Einkünfte einer Einkunftsart insgesamt nicht/niedriger besteuert werden. Zukünftig soll die Freistellung nach den DBA auch dann eingreifen, soweit nur Teile von Einkünften freigestellt werden. Diese Regelung ist abzulehnen und würde eine Reihe praktischer Probleme aufwerfen, da zukünftig auch für Einkunftsteile die tatsächliche Besteuerung sehr detailliert nachzuvollziehen wäre. So

wäre z.B. auch für Fälle der Arbeitnehmerentsendung im Jahr der weiterhin bestehenden unbeschränkten Steuerpflicht im Inland zu prüfen, ob bestimmte im Ausland erzielte Lohnbestandteile nach ausländischem Steuerrecht begünstigt besteuert werden (z.B. in Form steuerfreier geldwerter Vorteile). Eine solche Detailprüfung wird in der Praxis regelmäßig an Grenzen stoßen.

In Folge der wirtschaftlichen Auswirkungen sind die Neuregelungen abzulehnen. Ein wesentlicher Vorteil der Freistellungsmethode ist nämlich die im Vergleich zur Anrechnungsmethode vereinfachte Handhabung für den Steuerpflichtigen (und die Finanzverwaltung). Durch die Neuregelung müsste der Steuerpflichtige trotz Anwendung der Freistellungsmethode im Detail prüfen, ob – u.U. ganz unwesentliche – Teile der ausländischen Einkünfte vom anderen Staat nicht oder niedrig besteuert werden. Diese Prüfungspflichten würden die Vereinfachungseffekte der Freistellungsmethode entwerten.

### **C. Zu Artikel 9: Änderungen des Außensteuergesetzes**

#### § 1 Abs. 1 Satz 5 – neu – (Berichtigung von Einkünften)

Nach dem einzufügenden Satz 5 soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Geltung eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einer Art. 9 OECD-MA entsprechenden Regelung nicht mehr nach dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern nach den Regelungen des AStG richten (Durchbrechung der Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteil v. 17.12.2014, I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; v. 24.6.2015, I R 29/14, BStBl. II 2016, 258). Für einen solchen Treaty Override ist einerseits kein Bedürfnis erkennbar. Andererseits ist zu befürchten, dass sich andere Vertragsstaaten zukünftig an ihre abkommensrechtlichen Pflichten nicht mehr gebunden fühlen. Es ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass Deutschland selbst im Jahr 2005 das Doppelbesteuerungsabkommen mit Brasilien u.a. deshalb kündigte, weil Brasilien sich nicht an den im Abkommen niedergelegten Fremdvergleichsgrundsatz hielt.

Es ist offenkundig, dass Besteuerungskonflikte (und damit Verständigungs- und Schiedsverfahren) zunehmen werden, wenn Deutschland die Einkünfteberichtigung nach einem vom Abkommen abweichenden Verständnis vollzieht. Dabei wird eine abkommensrechtliche Gegenkorrektur in Folge des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E im ausländischen Staat nicht in allen Fällen erreicht werden können. Zwar verpflichtet Art. 9 Abs. 2 OECD-MA die Vertragsstaaten, Gegenberichtigungen vorzunehmen, wenn im jeweils anderen Staat aufgrund des (abkommensrechtlichen) Fremdvergleichsgrundsatzes einem Unternehmen höhere Einkünfte zugerechnet werden. Bei Umsetzung des § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E wird eine solche Gegenberichtigung aber häufig nicht mehr möglich sein,



soweit ein ausländischer Staat diesen innerstaatlich zu bestimmenden Fremdvergleichsgrundsatzes nicht mehr durch das abkommensrechtliche Verständnis gedeckt sieht. Anders formuliert öffnet § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E für ausländische Staaten damit die Tür, sich einer Gegenberichtigung gem. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA durch die Behauptung zu versperren, deutsche Finanzbehörden würden Deutschland eine Korrektur nur nach innerstaatlichem Recht vollziehen.

Weiterhin kann § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E auch Auswirkungen auf die deutsche Verpflichtung zum Vollzug einer Gegenkorrektur haben. Denn soweit ein ausländischer Staat eine Einkünftekorrektur gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA im Rahmen des abkommensrechtlich zulässigen Rahmens vollzieht, droht eine deutsche Verpflichtung zur Gegenberichtigung gem. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA ins Leere zu laufen, soweit der innerstaatliche Fremdvergleichsgrundsatz der Höhe nach abweicht. Denn § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E bestimmt den Fremdvergleichsgrundsatz allgemein und damit auch mit Wirkung für den Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Durch § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E kann damit ebenfalls die deutsche Verpflichtung für eine Gegenkorrektur gesperrt und Doppelbesteuerung hervorgerufen werden.

Zudem muss gesehen werden, dass durch den § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E die Unionsrechtskonformität des § 1 AStG weiter in Frage gestellt wird (vgl. auch Vorlagenfrage des FG Rheinland-Pfalz v. 28.6.2016, 1 K 1472/13, IStR 2016, 675). Der EuGH hat in dem Verfahren in der Rs. *SGI* bisher nämlich lediglich die vergleichbare belgische Regelung für mit den Grundfreiheiten des AEUV vereinbar erklärt, welche jedoch auf den Fremdvergleichsgrundsatz nach abkommensrechtlichen Grundsätzen abstellte (vgl. EuGH v. 21.1.2010, Rs. C-311/08, *SGI*, IStR 2010, 144, Rn. 58). Es ist fraglich, inwieweit eine dem § 1 AStG innewohnende Ungleichbehandlung auch dann noch als verhältnismäßige Maßnahme gerechtfertigt werden kann, wenn der Fremdvergleichsgrundsatz nicht mehr nach den zwischen den Vertragsstaaten vereinbarten Maßstäben bestimmt wird.

#### Inbesondere: Änderungsantrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drs. 18/9536)

Der Änderungsantrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drs. 18/9536) ist überschießend und daher abzulehnen. Die Verankerung einer von bisherigen OECD-Grundsätzen abweichenden Fremdvergleichsgrundsätze bzgl. immaterieller Wirtschaftsgüter bedarf wegen der besonderen Streitanzfälligkeit der Regelung im Abkommensrecht, um eine Gegenkorrektur im anderen Staat zu erlauben. Insoweit sei auf die vorangehenden Ausführungen verwiesen.

## **D. Zu Artikel 11: Änderungen des Gewerbesteuergesetzes**

### Zu Nr. 2: § 7 Satz 7 (Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrags in den Gewerbeertrag)

Satz 7 soll entgegen der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 11.3.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049) Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 1 AStG der Gewerbesteuer unterwerfen. Es sollte dabei darüber nachgedacht werden, die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Gewerbesteuer zu ermöglichen oder alternativ die Grenze der Niedrigbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 AStG zu reduzieren. Andernfalls kann es zu erheblichen Mehrbelastungen in Form von Anrechnungüberhängen kommen, die eine grenzüberschreitende Betätigung deutscher Unternehmen erschwert.

Satz 7 soll am 1.1.2017 in Kraft treten; anders als für Satz 8 (vgl. Art. 11 Nr. 5 zu § 36 GewStG: Abs. 2a) fehlt bisher eine Anwendungsregelung. Es ist davon auszugehen, dass eine Anwendung der Vorschrift frühestens ab Inkrafttreten der Vorschrift, d.h. ab dem 1.1.2017, gewollt ist (andernfalls wäre nicht klar, wieso das Inkrafttreten der Vorschrift auf den 1.1.2017 festgelegt wurde). Dies sollte durch eine Anwendungsregelung, die derjenigen für Satz 8 entspricht, klargestellt werden.

### Zu Nr. 2: § 7 Satz 8 (Einbeziehung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte in den Gewerbeertrag)

Kritisch ist die beabsichtigte Regelung in § 7 Satz 8 GewStG-E zu beurteilen. Die Vorschrift soll Einkünfte ausländischer Betriebsstätten der Gewerbesteuer unterwerfen, wenn die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte passiver Art sind und niedrig besteuert werden (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG).

Die Vorschrift verletzt das Territorialitätsprinzip, auf dem die Gewerbesteuer beruht. Die Gewerbesteuer besteuert gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG den Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Die Einbeziehung ausländischer Betriebsstätten gem. § 7 Satz 8 GewStG-E kann sich in dieses Grundprinzip der Gewerbesteuer nicht einfügen.

Die Einbeziehung ausländischer Betriebsstätten in die Gewerbesteuer ist auch nicht durch ein Erfordernis der Gleichstellung mit der Behandlung von Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften nach Satz 7 zu rechtfertigen. Soweit die Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist, repräsentiert der Hinzurechnungsbetrag eine vorgezogene Gewinnausschüttung, die dieser inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG sind aber unter keinem

Gesichtspunkt Einkünfte einer inländischen Betriebsstätte und sind folglich auch nicht in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einzubeziehen.

Bei konsequenter Fortgeltung des Territorialitätsprinzips ist die fehlende Möglichkeit, ausländische Steuern anzurechnen, zudem möglicherweise zu rechtfertigen. Soll die Gewerbesteuer aber in Zukunft auch im Ausland erwirtschafteten Gewerbeertrag erfassen, ist aber zwingend die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer flankierend vorzusehen.

Durch Berücksichtigung positiver Betriebsstätteneinkünfte für Zwecke der Gewerbesteuer stellt sich weiterhin die Frage, ob ausländische (finale) Betriebsstättenverluste in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einbezogen werden müssten. Dies dürfte nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Timac Agro* (v. 17.12.2015, C-388/14, RIW 2016, 315) und in der Rs. *Nordea Bank Danmark* (v. 17.7.2014, C-48/13, IStR 2014. 563) aus unionsrechtlichen Gründen geboten sein. Denn durch die Einbeziehung der ausländischen *positiven* Betriebsstätteneinkünfte stellt der Gesetzgeber (zumindest teilweise) die Vergleichbarkeit zwischen inländischen und ausländischen Betriebsstätten her. Daher kommt eine nicht zu rechtfertigende Verletzung der Niederlassungsfreiheit in Betracht, wenn Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nicht berücksichtigt werden könnten. Zur Vermeidung einer gewerbesteuerlichen Verpflichtung der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste sollte daher von der Einführung des § 7 Satz 8 GewStG-E Abstand genommen werden.

Nicht zu Ende gedacht scheint auch, dass die Einbeziehung ausländischer Betriebsstätteneinkünfte wegen der Anknüpfung an § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG nur unbeschränkt Steuerpflichtige betrifft. Beschränkt Steuerpflichtige fallen nicht unter die Hinzurechnungsbesteuerung bzw. in den Anwendungsbereich von § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG. Für diese Ungleichbehandlung gibt es keinen Grund; sie verletzt den Realsteuercharakter der Gewerbesteuer und wirft die Frage auf, warum im Ausland ansässige Gewerbetreibende gegenüber im Inland ansässigen Gewerbetreibenden begünstigt werden sollen. Zudem ist fraglich, ob hierdurch das Beihilfeverbot nach Art. 107 AEUV verletzt wird (d.h. Begünstigung beschränkt gegenüber unbeschränkt Steuerpflichtiger).

Insgesamt entsteht der Eindruck, dass die systematischen Verwerfungen, die die Einführung des § 7 Satz 8 GewStG-E zur Folge hätte, bisher nicht bedacht worden sind. Zu begrüßen ist immerhin, dass nach § 7 Satz 9 GewStG-E wenigstens der sog. Motivtest nach § 8 Abs. 2 AStG Anwendung findet (die vom Bundesrat erbetene Prüfung der Abschaffung dieses Motivtests, vgl. BR-Drs. 406/16, S. 34, sollte somit negativ ausfallen, um die Unionsrechtskonformität der Vorschrift nicht zu gefährden).

### Zu Nr. 3: § 7a (Sonderregelungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Organgesellschaft)

Die Neuregelung soll sicherstellen, dass die sog. Schachtelstrafe nach § 8b Abs. 5 KStG auch dann für Zwecke der Gewerbesteuer zur Anwendung kommt, wenn die dividendenbeziehende Person Organgesellschaft ist. Das ist derzeit nicht der Fall (BFH, Urteil v. 17.12.2014, I R 39/14, BStBl. II 2015, 1052): Wegen § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG findet bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft § 8b Abs. 1 bis 6 KStG keine Anwendung. Werden die Dividenden bei der Gewerbeertragsermittlung nach § 9 Nr. 2, 7 oder 8 GewStG gekürzt, können nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG nicht von der Kürzung ausgenommen werden, weil § 8b Abs. 5 KStG bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft keine Anwendung gefunden hat.

Um die Gleichbehandlung mit dem Dividendenbezug ohne Organschaft herzustellen, ist das Regelungsziel von § 7a GewStG-E verständlich. Technisch ist zu kritisieren, dass es in § 7a Abs. 2 Satz 1 statt „Gewinn der Organgesellschaft“ wohl „Gewerbeertrag der Organgesellschaft heißen müsste. Denn Gegenstand der Regelung ist der bereits ermittelte Gewerbeertrag des Organträgers (vgl. auch den Wortlaut der Begründung, BT-Drs 18/9536, S. 59).

### **E. Beschlussempfehlungen / Stellungnahme des Bundesrats zum Gesetzentwurf**

Bezüglich der vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 23.9.2016 (BR-Drs. 406/16) vorgebrachten Ergänzungsvorschlägen lässt sich kursorisch Folgendes feststellen:

#### **I. Zu Nr. 2: § 4i EStG-E (Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug)**

Es ist sehr fraglich, ob § 4i EStG-E mit den Grundsätzen in Einklang zu bringen ist, die der EuGH in der Rs. *Philips Electronics* (v. 6.9.2012, C-18/11, IStR 2012, 847) aufgestellt hat. Die Vorschrift zielt darauf ab (vgl. BR Drs. 506/16, S. 3), dem im Ausland ansässigen Mitunternehmer den Sonderbetriebsausgabenabzug entgegen den sonst geltenden Regelungen für Mitunternehmerschaften zu versagen, wenn die betreffenden Aufwendungen die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Diese Voraussetzungen gelten für im Inland ansässige Mitunternehmer nicht. Für eine vergleichbare Regelungslage hat der EuGH im genannten Urteil in Bezug auf Verluste entschieden, dass der Ausschluss der Nutzung in Folge einer doppelten Berücksichtigung im Ausland eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Es ist nicht ersichtlich, unter welchem Gesichtspunkt für die beabsichtigte Regelung in § 4i EStG-E für Sonderbetriebsausgaben

etwas anders gelten sollte. Von der vorschnellen Umsetzung des Vorschlags sollte deshalb abgesehen werden, auch da der Gesetzgeber im Gesetzgebungsverfahren zu § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG das der Rs. *Philips Electronics* innewohnende Problem einer Unionsrechtswidrigkeit bereits erkannt hatte (vgl. BT-Drs. 17/11180, S. 15). Tatsächlich bedürfen die Frage der Herstellung einer Unionsrechtskonformität sowie die Berücksichtigung der Wechselwirkung einer solchen Vorschrift mit anderen Normen wie etwa dem § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG vor Umsetzung einer eingehenden Prüfung.

Nach der Stellungnahme des Bundesrats würde die Vorschrift des § 4i EStG-E am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten und mangels einer vorgesehenen eigenständigen Anwendungsregelung erstmals ggf. bereits für den Veranlagungszeitraum 2016 Anwendung finden. Dies ist unter Vertrauensschutzgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen. Sollte der Entwurf tatsächlich Gesetz werden, sollte die Vorschrift frühestens ab dem Veranlagungszeitraum 2017 Anwendung finden.

II. Zu Nr. 9: § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG (Beschränkte Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilien haltenden Körperschaften)

Die vorgeschlagene Regelung schafft einen Besteuerungstatbestand für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, deren Vermögen zu mehr als 50 Prozent auf im Inland belegenen Grundvermögen beruht. Damit würde die Veräußerung von Anteilen auch solcher Körperschaften der Besteuerung unterliegen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben.

Der Wortlaut des Besteuerungstatbestands ermöglicht allerdings nicht nur die Besteuerung des auf das im Inland belegene Grundvermögen entfallenden Veräußerungsgewinns. Wirtschaftlich erfasst werden kann auch der Gewinn, der auf im Ausland belegenen Vermögen der Körperschaft beruht.

*Beispiel: Die niederländische N B.V. hält ein in Deutschland belegenes Grundstück im Wert von 55 und ein in Spanien belegenes Grundstück im Wert von 45. Der in Brasilien ansässige Anteilseigner der N B.V. – B – veräußert alle Anteile an der N B.V. Der beschränkten Steuerpflicht des B unterfallen nicht lediglich 55% des Veräußerungsgewinns, sondern der gesamte Veräußerungsgewinn, auch soweit er auf das in Spanien belegene Grundstück entfällt.*

Dieser Befund widerspricht der systematischen Ausgestaltung der beschränkten Steuerpflicht, die einen Nexus der von ihr umfassten Einkünfte zum Inland voraussetzt. Ist die Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, nicht im Inland ansässig, fehlt diese Verbindung insoweit, als ihr Vermögen im Ausland belegen ist. Der Tatbestand ist folglich nicht umzusetzen oder auf die Besteuerung inländischen Grundvermögens zu beschränken.

### III. Zu 3: Änderung des § 50i EStG

Die vorgeschlagenen Änderungen sind begrüßenswert und der Prüfbitte sollte nachgekommen werden, reduzieren diese doch den Anwendungsbereich des § 50i EStG auf ein sinnvolles Maß.

### IV. Zu Nr. 22: Änderung von § 12 Abs. 5 UmwStG (Erstreckung auf Herausverschmelzung)

Die Änderung der Vorschrift hat – entgegen der Darstellung in der Begründung – keinen klarstellenden Charakter. Zudem ist fraglich, wieso eine Ausweitung des § 12 Abs. 5 UmwStG auf Fälle der Herausverschmelzung geboten ist. Von daher sollte von der Umsetzung dieser Prüfbitte Abstand genommen werden.

Die zeitliche Anwendung des Vorschlags ist derzeit ebenso unklar. Es sollte zumindest eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass die Vorschrift frühestens auf Umwandlungen Anwendung findet, die nach Inkrafttreten der Vorschrift durchgeführt werden (bspw. abstellend auf den Antrag zur Eintragung in das Handelsregister).

\*\*\*

Profunda Verwaltungs-GmbH · 55216 Ingelheim am Rhein

Deutscher Bundestag  
 Finanzausschuss  
 Paul-Löbe Haus  
 11011 Berlin  
 per E-Mail  
[Finanzausschuss@bundestag.de](mailto:Finanzausschuss@bundestag.de)  
 und [rene.probst@bundestag.de](mailto:rene.probst@bundestag.de)

14. Oktober 2016  
 Unser Zeichen  
 WT  
 2016\_10\_128\_BEPS-  
 I\_Stellungnahme\_Finanzausschuss  
 BT\_final.docx

**Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung  
 „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-  
 Amtshilferichtlinie und weiterer Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und  
 –verlagerungen“ sowie der Anträge der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜ-  
 NEN**

**Werner Thumbs**  
 Leiter Steuern  
 Profunda Verwaltungs-GmbH  
 Binger Straße 173  
 55216 Ingelheim am Rhein

Telefon 06132 77-2621  
 Telefax 06132 72-2621  
 E-Mail  
[Werner.Thumbs@profunda.com](mailto:Werner.Thumbs@profunda.com)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
 sehr geehrte Damen und Herren Mitglieder des Ausschusses,

vielen Dank für die Einladung zur Anhörung am 19. Oktober 2016 und die Gelegenheit, hierzu auch eine schriftliche Stellungnahme abzugeben. Beidem kommen wir sehr gerne nach.

Zur Stellungnahme möchten wir vorausschicken, dass sich diese nur mit ausgewählten Punkten befasst, die für unsere Unternehmensgruppe, den Unternehmensverband Boehringer Ingelheim, von besonderer Bedeutung sind bzw. bei denen die Besonderheiten von Personenunternehmen besonders betroffen sind. Hierzu ist anzumerken, dass der Unternehmensverband Boehringer Ingelheim als Obergesellschaft eine gewerblich tätige Personengesellschaft hat, die auch einen Konzernabschluss aufstellt, der die operativen Tätigkeiten des Unternehmensverbandes komplett abbildet. Darüber hinaus möchten wir vorausschicken, dass der Umsatz des Unternehmensverbandes zu über 90% im Ausland erzielt wird, obwohl wir über 25% der weltweiten Mitarbeiter im Inland beschäftigen und knapp 50% des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes von über EUR 3 Mrd. (Jahr 2015) in Deutschland bezahlt wird.

1. Allgemeine Hinweise zu BEPS

Natürlich ist verständlich, dass sich Staaten um ihr Steuersubstrat betrogen fühlen, wenn international tätige Unternehmensgruppen sich tatsächlich einer Besteuerung entziehen. Für unsere eigene Unternehmensgruppe können wir das jedoch nicht nachvollziehen: regelmäßig erleiden wir insbesondere im Bereich

Geschäftsführer  
 Hubertus von Baumbach  
 Sitz Ingelheim am Rhein  
 Registergericht Mainz  
 HR B 2475  
 Deutsche Bank AG  
 Mainz  
 BIC: DEUTDE5MXXX  
 IBAN:  
 DE68 5507 0040 0026 4127 00

der Verrechnungspreise finale Doppelbesteuerungen. In einigen Fällen haben wir diese entweder durch Vereinbarungen im Vorfeld (Advanced Pricing Agreements, APA) oder solche im Nachhinein (Mutual Agreement Procedure, MAP) vermeiden können. Diese Verfahren sind aber extrem zeitaufwendig (im Fall eines großen APAs haben die internen Vorbereitungen zwei Mannjahre gekostet) und führen auch nur selten zu einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung. Darüber hinaus lassen sich einige Belastungen nur schlecht oder gar nicht beseitigen. Wir verweisen dazu insbesondere auf die Problematik der Verzinsung von Ausgleichszahlungen, die wirtschaftlich vom Unternehmen zu tragen sind.

Wir sehen die aktuellen Entwicklungen deshalb mit großer Sorge: die erhöhten Dokumentations- und Offenlegungsverpflichtungen werden unsere Situation nicht verbessern, denn sie haben keine positive Beweiskraft; das Fehlen von möglicherweise künftig geforderten Unterlagen hingegen hätte sogar eine negative Beweislast gegen unser Unternehmen. Das ist auch kein Problem alleine großer Unternehmen sondern aller Unternehmen, die international tätig sind. Zwar werden viele Berichtspflichten erst ab einem Umsatz von EUR 750 Mio. p. a. eingeführt, die Erfahrung zeigt jedoch, dass viele Länder die lokalen Töchter deutscher Mutterunternehmen dazu verpflichten werden, schon bei weitaus niedrigeren Schwellen Berichte abzugeben.

Dies enthält einen wesentlichen Aspekt, der im Interesse der in Deutschland ansässigen Unternehmen deutlich hervorzuheben ist: es ist eine Sache, wie in Deutschland die Neuregelungen umgesetzt werden, darüber hinausgehende Anforderungen anderer Staaten, vielleicht sogar ohne ausreichende (internationale) Grundlage, sind eine ganz andere Sache, die den Unternehmen schweren Schaden zufügen kann.

## 2. Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft für die Erstellung und Übermittlung eines länderbezogenen Berichts nach § 138 a AO wird im Gesetzentwurf mit insgesamt EUR 536.000 angegeben. Wir wissen in etwa, wie diese Berechnung zustande gekommen ist und möchten dem BMF nicht vorwerfen, dass Dinge, die dort nicht bekannt sind, nicht erfasst wurden.

Wir halten es aber für grob fahrlässig, auf dieser Basis zu glauben, dass der Aufwand für die Unternehmen tatsächlich so gering ist. Der einzige uns bekannte seriöse und immer noch sehr konservative Ansatz ist derjenige, der im Rahmen einer Sitzung des Arbeitskreises „Verrechnungspreise“ der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. am 30.06.2016 gefunden wurde. Dieser wird im Folgenden dargestellt:

Es ist davon auszugehen, dass ca. 250 Unternehmen mit deutschen Mutterunternehmen sowie eine etwa gleich große Zahl von Tochterunternehmen ausländischer Konzerne signifikant betroffen sein werden. Die jährlichen Aufwendungen, die z. B. Anpassung des Konsolidierungskreises, Anpassung Kontenrahmen



(notwendig für die Abfrage), Verplausibilisierung der Ergebnisse umfassen, wurden für ein durchschnittliches DAX-Unternehmen auf EUR 20.000-50.000 pro Jahr geschätzt.

Der erstmalige Aufwand wird pro Unternehmen EUR 100.000 nicht unterschreiten; bereits das Aufsetzen eines entsprechenden IT-Projektes verursacht erhebliche Kosten. Der Ansatz wurde zunächst auf die Unternehmen mit deutschen Müttern beschränkt, es wurde also lediglich von 250 Unternehmen ausgegangen.

- o Einmaliger Umstellungsaufwand EUR 25 Mio.
- o Laufender jährlicher Aufwand EUR 10 – 25 Mio.

Diese Berechnung ist dem Sekretariat des Nationalen Normenkontrollrats bekannt und wurde diesem auch vom Rechtsunterzeichner im Juli 2016 telefonisch erläutert, ohne dass es hier weitere Nachfragen oder Bitten um weitere Unterlagen gegeben hätte. Trotzdem scheint dies in die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrats zu unserem Bedauern nicht eingeflossen zu sein. Wir können uns dies nicht erklären.

### 3. Notwendigkeit einer Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 Abs. 3 AO)

Eine Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation existiert bereits, diese soll ausweislich der Gesetzesbegründung auch nur angepasst werden.

Es ist allerdings verschiedentlich behauptet worden, die Neuregelung verpflichte die Unternehmen, ausschließlich einen price setting approach anzuwenden. Ein outcome testing approach sei unzulässig. Diese Behauptung wäre nicht nur eine Abkehr von den OECD-Grundregeln, sie ist auch nach Ansicht des BMF eine falsche Interpretation der Gesetzesformulierung „Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung“. Selbstverständlich stimmen wir der Interpretation des BMF zu, schlagen zur Vermeidung von Missverständnissen aber vor, das Gesetz so zu formulieren, dass unmissverständlich klar wird, dass die Verrechnungspreise nicht ausschließlich im Vorfeld festzulegen sind.

Bei dieser Gelegenheit möchten wir auf das Zusammenspiel mit § 162 Absatz 3 AO (neu) verweisen: danach könnte die Unverwertbarkeit einer Verrechnungspreisdokumentation schon dann angenommen werden, wenn lediglich ein einzelner Geschäftsvorfall nicht oder zu spät dargestellt wird. Die Unverwertbarkeit von Dokumentationen kann schon heute behauptet werden, um eine Schätzung zu rechtfertigen. Wir hören immer wieder, dass das bei Betriebsprüfungen gerne verwendet würde. Sollte das tatsächlich so sein, wäre eine Verschärfung der Beweislastumkehr zu Lasten der Steuerpflichtigen mit rechtsstaatlichen Grundsätzen sicher nicht vereinbar. Es darf nicht vergessen werden, dass es „den“ richtigen Verrechnungspreis nicht gibt, sondern lediglich Bandbreiten, die betriebswirtschaftlich gerechtfertigt sein müssen.

4. Zur Übermittlung von Daten an ausländische Steuerbehörden (§ 117 c AO, § 2 Abs. 2-7 und § 7 EUAHiG )

Natürlich sind die vom Bundeszentralamt für Steuern erhobenen Daten im Zuge des jeweils passenden Verfahrens an die zutreffenden ausländischen Steuerbehörden zu übermitteln. Wir möchten lediglich darauf hinweisen, dass sichergestellt werden muss, dass dieser Austausch korrekt (das unterstellen wir ohnehin) und zeitnah erfolgt. Übermittelt das BZSt die Daten nämlich nicht rechtzeitig, haben die Tochtergesellschaften unseres Unternehmensverbandes ggf. nach lokalen Regeln (secondary mechanism) eigene Vorlagepflichten. Es kann nicht sein, dass dieses Risiko und der daraus resultierende finanzielle und administrative Mehraufwand von den Unternehmen alleine getragen wird.

5. Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen (§ 138 a AO)

Wir gehen davon aus, dass eine Vielzahl von Stellungnahmen sich mit möglichen Ungenauigkeiten einzelner Definitionen auseinandersetzen. Wir möchten deshalb nur folgende Punkte herausgreifen, die gerade unseren Unternehmensverband betreffen. Allerdings wird dies typisch sein für familiengeführte bzw. in Familienbesitz befindliche Unternehmen, die sehr oft in Form von Personengesellschaften geführt werden.

- Auch wir stellen Konzernabschlüsse auf. Wir begrüßen die Absicht, die in den Konzernabschlüssen angegebenen Daten als Grundlage für die Berichterstattung zu verwenden.
- Es dürfen darüber hinaus keine Zahlen verlangt werden. Erklärte Absicht des BMF ist, zusätzlichen Ermittlungsaufwand für die Unternehmen zu vermeiden. Das ist ein richtiger Ansatz, der auch gegenüber den ausländischen Empfängern der Berichte verteidigt werden muss.
- Daten für Betriebsstätten werden ebenfalls verlangt. Betriebsstätten sind jedoch keine im Konzernabschluss konsolidierten Gesellschaften, sondern „künstliche Einheiten“. Wird also z. B. verlangt, dass die Tätigkeit eines Tochterunternehmens in einem Land und die Tätigkeit einer Betriebsstätte eines anderen Tochterunternehmens im selben Land erfasst und erläutert wird, ergeben sich zwangsläufig Verdoppelungen, zumindest aber Verwirrungen. In jedem Fall ist dies nur mit hohem administrativen Aufwand darzustellen.
- Die Darstellung des Steueraufwandes, sowohl in den Vorgaben der OECD als auch in der nationalen Umsetzung, vernachlässigt die Rolle der in Deutschland weit verbreiteten Personengesellschaften erheblich. Aufgrund des Transparenzprinzips zahlen die Personengesellschaften zwar Gewerbesteuer (Objektcharakter), nicht aber Körperschaft- bzw. Einkommensteuer. Diese fällt beim Gesellschafter an und wird bei der Personengesellschaft allenfalls als Entnahme erfasst. Zumindest die in § 138 a Abs. 2 Nr. 1 d und e AO geforderten Angaben sind deshalb nicht vergleichbar.

- Auch Eigenkapital und einbehaltener Gewinn sind Größen, die sich bei Personen- und Kapitalgesellschaften unterscheiden. Eine unkommentierte Weitergabe dieser Daten wird nicht Information, sondern Desinformation sein.

#### 6. Länderbezogene Berichte und öffentliches CbC-Reporting (zugleich Stellungnahme zum Antrag in der BT-Drucksache 18/2617)

Die Ausführungen unter 5. zeigen, welche Schwierigkeiten in vermeintlich einfachen Fragen bzw. Aussagen stecken. Diese Problematik potenziert sich, wenn nicht fachkundige Finanzverwaltungen, sondern andere Organisationen derartige Informationen zu interpretieren versuchen. Für die Richtigkeit der Besteuerung sind Steuerbehörden zuständig. „Echte Transparenz“, wie im o. g. Antrag gefordert, ist sicher eine gute Idee, doch sind die „wichtigen Eckdaten“ eben nicht so einfach zu ermitteln, wie dort gefordert. Das gilt erst recht für die Aussage, Country- by- Country-Reporting bedeute für die Unternehmen keine Mehrbelastung. Gemäß unseren Ausführungen oben unter 2. ist diese Darstellung schlicht falsch.

Wir müssen außerdem darauf hinweisen, dass ein deutscher Stammhauskonzern, wie unser Haus, relativ viel Steuern im Inland bezahlt. Der Ertragsteuerteil (ggf. durchgerechnet bis auf die Anteilseignerebene) in Deutschland liegt sehr viel höher als z. B. der Umsatz- oder Mitarbeiteranteil. Sofern ausländische Fiscis, von nicht steuerlichen Organisationen ganz zu schweigen, daraus schlussfolgern, dass im dortigen Staat mehr Steuern gezahlt werden müssten, wird zwangsläufig der Steueranteil Deutschlands sehr viel geringer. Dies muss der Politik klar sein. Zudem weisen wir darauf hin, dass der hohe Steueranteil in Deutschland z. B. durch die Risikotragung im Inland durchaus gerechtfertigt ist und uns sicher niemand vorwerfen kann, wir würden dadurch Steuern vermeiden, dass wir diese im Hochsteuerland Deutschland bezahlen.

#### 7. Gewinnverlagerung durch Lizenzzahlungen (zugleich Stellungnahme zum Antrag in der BT-Drucksache 18/9043)

Der Unternehmensverband Boehringer Ingelheim ist ein international tätiges Pharmaunternehmen. Naturgemäß gibt es in solchen Unternehmen erhebliche Zahlungen für Patente und Lizenzen. Insgesamt vereinnahmen wir im Inland etwa doppelt so hohe Lizenzerträge wie wir selbst ins Ausland bezahlen.

Wir raten zu sehr großer Vorsicht bei der Einführung von Regelungen, die den Abzug von Lizenzaufwendungen beschränken, weil wir der festen Überzeugung sind, dass dies dem Standort Deutschland schaden würde. Zum einen würde dies zur Folge haben, dass die Zahlung von Lizenzentgelten aus dem Ausland an uns schwieriger wird, zum anderen führen Quellensteuern immer dazu, dass es aufgrund von z. B. formalen Anforderungen an Bescheinigungen, Nachweis der

ausreichend hohen Besteuerung, Anrechnungsüberhängen usw. zusätzliche Steuern gibt, die nicht erstattet werden. Insgesamt wird eine stärkere Lizenzbesteuerung, die zur Abwehr von als ungerecht empfundener Lizenzboxen eingeführt wird, auch Unternehmen wie unsers, die das gar nicht nutzen wollen, treffen.

#### 8. Weitere Maßnahmen des Gesetzentwurfes gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen

Der Gesetzentwurf enthält noch weitere vom Gesetzgeber offensichtlich für notwendig befundene Neuregelungen. Dabei handelt es sich um verschärfende Maßnahmen, die teilweise Reaktionen auf BFH-Urteile sind. Der BFH hat in solchen Fällen also gerade keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland gesehen. Diese mit dem Gesetzentwurf nun „besser wahrnehmen“ zu wollen, entspricht nicht unserem Rechtsverständnis. Tatsächlich handelt es sich um verschiedene Verschärfungen, deren Berechtigung bezweifelt werden kann. Hierzu werden sich aber bestimmt die betroffenen Verbände äußern.

Aussagen wie in der Begründung zu Artikel 11 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes) zu Nr. 2 (zu § 7 Satz 7 neu) können wir gar nicht nachvollziehen. Dort wird dem Bundesfinanzhof explizit unterstellt, den Regelungsinhalt eines Gesetzes nicht verstanden zu haben<sup>1</sup>. Wir möchten dies aber nicht kommentieren.

#### 9. Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung (Drucksache 18/9956)

Auch hierzu möchten wir nur punktuell Stellung nehmen:

##### a) zu § 4i EStG (neu)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. hat dieses Thema in seiner Stellungnahme vom 13. Oktober 2016 ausführlich dargestellt und darauf verwiesen, wie unsystematisch die vorgeschlagene Lösung ist. Wir stimmen dem in vollem Umfang zu und möchten davor warnen, erneut isolierte Lösungen zu implementieren, obwohl das Thema hybride Finanzierungen von OECD und EU abgearbeitet wird. Dem sollte nicht vorgegriffen werden.

##### b) zu § 6 Abs. 3, § 50 i EStG

Eine Entschärfung der stark überschießenden Wirkung des § 50 i EStG ist in der Tat dringend geboten, der Vorschlag der Länder scheint in die richtige Richtung zu gehen.

Gleichzeitig möchten wir darauf hinweisen, dass eine grundsätzliche Befassung mit dem Thema Wegzugsbesteuerung notwendig ist. Die derzeitigen Regelungen für Einzelwirtschaftsgüter, Beteiligungen an Personengesellschaften und Kapital-

---

<sup>1</sup> wörtlich „Andererseits verkennt das Urteil den Regelungsinhalt des § 9 Nummer 3 Satz 1 GewStG.“

gesellschaften unterscheiden sich teilweise erheblich, die gegebenen (unzureichenden) Stundungsmöglichkeiten sind zumeist auf die Gebiete EU/EWR begrenzt. Wir bitten Sie, sich in die anstehenden Diskussionen auf EU- und OECD-Ebene aktiv einzubringen und für praxistaugliche Lösungen zu sorgen.

c) § 1 Abs. 1 AStG

Wir halten den Vorschlag des Bundesrates für sehr bedenklich. Nicht nur, weil dies so aussieht, als wolle sich die Bundesrepublik Deutschland jederzeit vorbehalten, internationale Verträge zu brechen, sondern auch, weil der Fremdvergleichsgrundsatz keine einseitig nationale Angelegenheit ist. Es scheint, als würde dies dazu führen, dass Deutschland sich damit nicht mehr an die Regeln der OECD halten wolle, weshalb sich andere Länder ebenfalls dazu berechtigt sehen könnten, hiervon abzuweichen. Im Übrigen gehen wir davon aus, dass grenzüberschreitende Einigungen (auch im Rahmen von APAs oder MAPs) auf angemessene Verrechnungspreise erschwert würden, wenn künftig Verhandlungen unter einer derart engen Vorgabe erfolgen müssten. Über einen speziellen Regelungsvorbehalt für den nationalen Gesetzgeber geht eine so allgemeine Grundsatzregelung wie die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes weit hinaus.

Wir würden uns freuen, wenn wir unsere Anmerkungen im Rahmen der Anhörung oder im Anschluss daran weiter erläutern könnten.

Mit freundlichen Grüßen  
PROFUNDA VERWALTUNGS-GMBH

gez. Dr. Ullrich Fechner

gez. ppa. Werner Thumbs

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Ze  
Tel.: +49 30 240087-43  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

19. Oktober 2016

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen“ (BT-Drs. 18/9536)  
Hier: Anhebung Kinderfreibetrag/Kindergeld, Anhebung Kinderzuschlag, Anhebung Grundfreibetrag, Anhebung Unterhaltshöchstbetrag, Tarifanpassung**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

zum oben bezeichneten Änderungsantrag haben wir im Nachgang zu unserer Stellungnahme vom 14. Oktober 2016 folgende Anmerkungen.

Die Bundesregierung ist beauftragt, alle zwei Jahre einen Existenzminimumsbericht zu erstellen; die Entscheidung über Änderungen im Tarifverlauf obliegt dem Deutschen Bundestag. Damit soll erreicht werden, dass das verfassungsrechtlich freizustellende Existenzminimum jeweils verlässlich steuerfrei bleibt. Diese regelmäßige Überprüfung und Anpassung ist nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sehr zu unterstützen und auch rechtsstaatlich geboten.

Mit der Einbringung der Änderungsvorschläge in das laufende Gesetzgebungsverfahren könnte erreicht werden, dass die Anpassungen von Freibeträgen und Tarif noch im laufenden Jahr verabschiedet und rechtzeitig vor Beginn 2017 und Inkrafttreten der Neuregelungen umgesetzt werden kann. Wir befürworten dies ausdrücklich, da nachträgliche Anpassungen im lohnsteuerlichen Massenverfahren stets zu zusätzlichem Verwaltungsaufwand führen, der die Arbeitgeber spürbar belastet.

Die Anhebung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen ist in der Formulierungshilfe entsprechend den sich abzeichnenden Ergebnissen des 11. Existenzminimumsberichts vorgenommen worden. Zu den konkreten Beträgen äußert sich die Bundessteuerberaterkammer nicht. Wir weisen jedoch darauf hin, dass die im Bericht genannten Existenzminima statistisch belegte Mindestbeträge darstellen. Höhere steuerliche Freibeträge sind im Wege politischer Entscheidungen immer möglich.

Der Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG orientiert sich an der Höhe des steuerlichen Existenzminimums. Eine gesonderte Anpassung der Norm könnte vermieden werden, wenn im Text anstelle der Formulierung „bis zu xx Euro“ die Wörter „bis zur Höhe des Grundfreibetrags“ eingefügt würden.

Zu begrüßen ist aus unserer Sicht auch die zum Abbau der kalten Progression vorgesehene Verschiebung der Tarifeckwerte nach rechts um 0,73 % für 2017 und weitere 1,65 % für 2018. Die Berücksichtigung der kalten Progression sollte ebenso wie die Anpassung der das Existenzminimum sichernden Freibeträge in regelmäßigen Abständen erfolgen. Eine Koppelung an die Anpassung der Freibeträge wie auch bereits im Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags vom 16. Juli 2015 und in diesem Gesetzgebungsverfahren stellt aus unserer Sicht ein gutes Verfahren dar.

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags vom 15. Mai 2015 möchten wir ergänzend anregen, sich bald auch grundlegend mit dem Tarifverlauf zu befassen und dafür zu sorgen, dass die höchste Progressionsstufe nicht bereits beim ca. 1,5-fachen eines Facharbeitergehaltes beginnt. Auch dies wäre u. E. ein Beitrag zu einer verbesserten Steuergerechtigkeit.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Bettina Bethge  
stellv. Hauptgeschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer  
Referentin

Diakonie Deutschland | Postfach 40164 | 10061 Berlin

An den  
Deutschen Bundestag  
Finanzausschuss  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Zentrum Recht und Wirtschaft

Dr. Friederike Mussnug  
Caroline-Michaelis-Straße 1  
10115 Berlin  
Telefon: +49 30 65211-1601  
Telefax: +49 30 65211-3601  
friederi-  
ke.mussnug@diakonie.de

**Positionierung der Diakonie Deutschland – Evangelischer Bundesverband zum Änderungsantrag der Fraktionen der CDU/CSU und SPD zur „Anhebung des Kinderfreibetrages, des Kindergeldes, des Kinderzuschlags, des Unterhaltshöchstbetrages und zum Ausgleich der Kalten Progression“**

**Öffentliche Anhörung am 19. Oktober 2016**

**I. Gesamtbewertung der gesetzlichen Anpassungen und der unterschiedlichen Entlastungswirkungen der jeweiligen Leistungsausgleichsinstrumente**

**1. Zeitpunkt der Regelung und Zusammenhang mit anderen Regelungsprojekten:**

Grundsätzlich ist es wichtig, die Erkenntnisse aus den Existenzminimumberichten zeitnahe und auf der Grundlage aktueller Daten umzusetzen. Insoweit ist der Bund in der verfassungsrechtliche Pflicht, das Existenzminimum und damit das für den Lebensunterhalt unbedingt Erforderliche zu gewährleisten. Dass die Bundesregierung sich mit der diesjährigen Gesetzgebung zur Umsetzung des Existenzminimumberichts anschickt, die Probleme zu verhindern, die die verzögerte Umsetzung der Existenzminimumberichte vor 2015 verursacht hat, ist damit grundsätzlich positiv. Allerdings schafft sie zur Zeit das entgegengesetzte Problem. Sie nimmt die Anpassung im Vorgriff auf den nicht nur nicht veröffentlichten sondern weitgehend unbekanntem Existenzminimumbericht vor. Der Finanzausschuss verhandelt und die Diakonie bewertet eine hochwichtige Regelung auf einer Erkenntnisgrundlage, die weder spruchreif geschweige denn publik ist.

In diesem Zusammenhang weist die Diakonie auf die parallel stattfindende Gesetzgebung zum Regelbedarfsermittlungsgesetz hin, die planmäßig am 1. Januar 2017 in Kraft treten soll. Die Relevanz dieser Parallele belegen die Existenzminimumberichte selbst: danach hängt die „Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab“, S. 1 10. ExMinBericht). Eine wichtiger Maßstab für die Einschätzung des Mindestbedarfs durch den Gesetzgeber sind die sozialhilferechtlichen Regelbedarfe. Diese darf das Steuerrecht bei der Festlegung des zu verschonenden Existenzminimums nicht unterschreiten (so auch vgl. BVerfGE 87, 153 [170 f.]).

Das Vorgehen zur Feststellung dieser Regelbedarfe hält die Diakonie für äu-

Diakonie Deutschland  
Evangelisches Werk für  
Diakonie und Entwicklung e.V.  
Caroline-Michaelis-Straße 1  
10115 Berlin

Telefon: +49 30 652 11-0  
Telefax: +49 30 652 11-3333  
diakonie@diakonie.de  
www.diakonie.de

Registergericht:  
Amtsgericht  
Berlin (Charlottenburg)  
Vereinsregister 31924 B

Evangelische Bank eG  
BIC GENODEF1EK1  
IBAN:  
DE42520604100000405000

USt-IdNr.: DE 147801862

Barrierefreier Parkplatz in  
der Tiefgarage



berst problematisch. Die bereits gegen die jetzt geltende Regelung vorgebrachte Kritik hat in ihren Kernpunkten bedauerlicherweise auch im laufenden Gesetzgebungsverfahren Bestand. Sie richtet sich in erster Linie gegen die Ermittlung des vom Staat zu gewährleistenden Existenzminimums. Methodisch kommt es hier zu einer zirkelschlüssigen und methodisch bedenklichen Vermischung von Statistikmodell mit politisch motivierten Anleihen beim Warenkorbmodell, die in sich nicht mehr stimmig ist. Sie erreicht nur den Anschein empirischer Stringenz aber keine belastbaren Anhaltspunkte über die tatsächlichen Bedarfe (s. dazu die Stellungnahmen der Diakonie, die diesbezüglich ein Gutachten von Prof. Irene Becker vorlegen wird). Auch wenn die Regelsätze nur „eine“ von mehreren möglichen Richtgrößen des Steuerrechts darstellen, kommt ihr als unterster Stufe der Existenzsicherung erhebliche Bedeutung zu. Fehler an dieser Stelle wirken sich mithin auch in anderen Sicherungssystemen aus und haben erhebliche Breitenwirkung.

## **2. Ungleichheit im Rahmen steuerlicher Förderung: Vergleich Kinderfreibetrag für einkommensstarke Eltern mit Eltern, die Kindergeld erhalten**

Die Diakonie teilt die Wahrnehmung, dass beim Familienleistungsausgleich erhebliche Ungleichheiten zwischen der steuerrechtlichen und der sozialrechtlichen Förderung bestehen. Methodisch betrachtet verwundert diese Ungleichheit nicht. Denn die Rechtsordnung verteilt die Gestaltung der Familienförderung und des Leistungsausgleichs auf zwei grundsätzlich unterschiedliche Konzepte von Gerechtigkeit.

Bei der Steuergerechtigkeit geht um angemessene Teilhabe der Gesamtheit an verfügbarem Einkommen und Vermögen des Einzelnen. Die relevanten Fragestellungen sind: Worauf darf Staat zugreifen? Welche Belastungen muss er anerkennen und was muss Steuerschuldern zur freien Verfügbarkeit bleiben? Familienförderung funktioniert insoweit als Familienleistungsausgleich, also als vorrangige Inanspruchnahme des Vermögens durch die unmittelbaren Angehörigen, die die individuelle Belastbarkeit der Steuerschuldner durch das Gemeinwesen mindert.

Bei der Chancengleichheit für Kinder geht es um die angemessene Teilhabe Einzelner, also in diesem Fall der Kinder an der Gesellschaft und ihren Chancen, der insbesondere Kinderarmut hohe Hürden entgegenstellt. Die Leitfrage ist entsprechend, wie man Kindern unabhängig von ihrer Herkunft Zugang zu gleichen Chancen bieten kann.

Letztlich gelangt die steuerliche Förderung nur zu den Personen, die über genügend zumutbarerweise belastbares Einkommen verfügen. Daneben folgt das Transferleistungssystem, das sowohl an den Grundsätzen der Nachhaltigkeit wie auch der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit gemessen wird, ganz anderen „Gesetzmäßigkeiten“ und Wertungen. Ungleichheiten und Brüche sind beinahe unvermeidbar, wenn man für Familien, für die das Steuerrecht als Fördermodell nicht greift, gleichermaßen geeignete alternative Förderansätze gestalten muss. Aus beiden Ansätzen ein in sich stimmiges und widerspruchsfreies System zu schaffen, ist nahezu unmöglich.

In diesem Nebeneinander wirkt der Abgleich von steuerlicher Förderung und einer an Transferleistungen ausgerichteten Förderung sich zuungunsten der auf Transferleistungen Angewiesenen aus. Es bleibt in beiden Fällen bei der Unterstützung von Kindern nach Maßgabe des Einkommens ihrer Eltern und damit ihrer Herkunft. Die breite Palette von unterschiedlichen Förderansätzen und –leistungen, die auch der vorgelegte Gesetzentwurf vor Augen führt, belegt in diesem Zusammenhang weniger eine reichhaltige Palette von Angeboten sondern eher, wie disparat die einzelnen Leistungen neben einander stehen. Sie legt nahe, dass sich beim Zusammentreffen dieser unterschiedlichen Ansätze problematische Nebenwirkungen einstellen. Vom Problem der zeitnahen und fehlerfreien Umsetzung einzelner Impulse in andere Fördersystem abgesehen, ist hier vor allem an die Anrechnung der einen auf andere Leistungen zu denken. So kommt die Förderung gerade bei den besonders bedürftigen Familien im Transferleistungsbezug gar nicht an, weil sie mit Existenzsicherungsleistungen verrechnet wird. Das mag im Einzelnen der Systematik der Hilfesysteme geschuldet und folgerichtig sein. Aber es wirft die Frage nach der Berechtigung einer solchen Differenzierung auf.

Im Ergebnis geht die Schere der einer Familie für die Betreuung und Förderung ihrer Kinder tatsächlich zur Verfügung stehenden Mittel immer weiter auf. Bei den Betroffenen entsteht der kaum noch zu erklärende Eindruck, dass die vermögenden Familien die aus verfügbaren Mitteln finanzierten Aufwendungen steuermindernd geltend machen und damit bei der Steuerveranlagung Geld zurückbekommen, wäh-

rend Familien im Transferbezug wegen der diversen Anrechnungen noch nicht einmal der deutlich geringere Förderbetrag zur Verfügung steht.

## II. Angemessene Entlastung und Unterstützung von Alleinerziehenden

Die Diakonie teilt die Wahrnehmung, dass Alleinerziehenden in der Gesellschaft in besonderer Weise belastet sind. Entsprechend haben wir uns bei 2015 in unserer Stellungnahme zur damaligen Anhebung des Grund- und Kinderfreibetrages intensiv mit der Frage des damals ebenfalls vorgesehenen Entlastungsbetrages auseinandergesetzt.

Als Armutsrisikofaktoren sehen wir insbesondere die fehlenden Haushaltssynergien an, die einem Elternpaar zur Verfügung stehen. Dies bezieht sich nicht nur auf unmittelbare Haushalts- und regelmäßige Betreuungskosten, die sonst zu zweit getragen werden können. Weitere Kosten entstehen für Babysitter-Betreuung, doppeltes Fahrgeld etc., wenn der Familienverbund der Alleinerziehenden Betreuungsbedarfe nicht auffangen kann. Eine zusätzliche Belastung ergibt sich durch die weitere Leistungsverrechnung von Unterhalts(vorschuss)leistungen auf den Kinderzuschlag und Kindergeld. Letztlich bleibt es auch hier bei einem Verrechnungsposten zwischen verschiedenen Leistungsträgern. Der an sich auf die Lage von Alleinerziehenden zugeschnittene Entlastungseffekt kommt bei den Leistungsberechtigten nicht an. Es bleibt sozusagen bei der Berechtigung. Die eigentliche Leistung hingegen bleibt auf der Strecke.

Solange es bei dem gegenwärtigen differenzierten Fördersystem bleibt, halten wir folgende Abhilfemöglichkeiten für sinnvoll und dringend notwendig:

- Dynamisierung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b EStG (steuerrechtlich wirksam): Es darf nicht bei der einmaligen Anhebung im Jahr 2015 bleiben. Viele der Belastungen, die der Entlastungsbetrag kompensieren soll, unterliegen erheblichen Preissteigerungen (Fahrgeld, alleiniges Tragen von Betreuungsleistungen etc.). Die Entlastung bleibt symbolisch, wenn sie sich parallel zu den Belastungsfaktoren entwickelt.
- Wegfall der Höchstbetragsgrenze beim Kinderzuschlag nach § 6a BKKG (Transferleistung): Der Kinderzuschlag bietet insbesondere wegen des Zugangs zu den Leistungen des Bildungs- und Teilhabepakets eine recht effektive Unterstützung und Armutsverhinderung. Allerdings schafft die Höchstbetragsgrenze ein gravierendes Problem: ein auch nur geringfügiges Überschreiten dieser Grenze führt zum kompletten Wegfall dieser Förderung. Gerade weil es insoweit ja auch immer wieder zu monatlichen Schwankungen kommen kann, wirft ein solcher Wechsel beim Zugang zu Förderleistungen Fragen an die Angemessenheit dieser Regel auf. Die Diakonie schlägt deshalb vor, die Folgen des Übergangs durch das Abschmelzen der Leistung und einen gleitenden Übergang in Unabhängigkeit von der Leistung aufzufangen.

## III. Alternative zum bestehenden System

### 1. Notwendigkeit eines einheitlichen Förderungssystems

Die Folge der Aufteilung in steuerrechtliche und transferleistungsbezogene Förderung wird gerade bei der Umsetzung des Existenzminimumberichts und an der Reichweite des Gesetzentwurfs besonders deutlich: Um den einzelnen Erscheinungsformen der Existenzsicherung und Familienunterstützung gerecht zu werden, stehen vier verschiedene Förderansätze nebeneinander:

- der Kinderfreibetrag,
- alternativ dazu je nach Ergebnis der Günstigerprüfung das Kindergeld,
- der Kinderzuschlag, der Kinderarmut verhindern soll, wenn Eltern zwar ihren eigenen Lebensunterhalt aber nicht mehr den ihres Kindes ausreichend sicherstellen können sowie
- die unterhaltsrechtliche Absicherung mit dem hier zu regelnden Unterhaltshöchstbetrag

Auch die vorstehend angesprochenen Wechsel- und Nebenwirkungen sowie die damit verbundene unübersichtliche Bürokratie bei der Geltendmachung der Leistungen, werfen die Frage auf, ob diese unübersichtliche Förderung noch den Ansprüchen genügen, die das Bundesverfassungsgericht an die

Folgerichtigkeit und Transparenz der Gesetzgebung stellt. Von der verfassungsrechtlichen Wertung abgesehen, erscheint es jedenfalls auch politisch geboten, diese disparaten Förderregelung abzulösen, die sowohl bei den steuerrechtlichen als auch bei den sozialrechtlichen Förderinstrumenten durchwegs an der Vermögenslage der Eltern ansetzt.

## 2. Alternativvorschlag

Als Alternative hierzu schlägt die Diakonie ein einheitliches und in sich stimmiges Unterstützungssystem zur Verhinderung von Kinderarmut vor, das tatsächlich unmittelbar bei den Kindern ansetzt und damit auch Chancengerechtigkeit für diese erreichen kann. Für die Einzelheiten verweisen wir auf das in der Anlage beigefügte Positionspapier. Kurz beschrieben umfasst unser Vorschlag drei Komponenten:

- Pauschale Grundleistung: diese wird unabhängig vom Einkommen der Eltern und auf der Grundlage einer korrekten Erhebung von Kinderbedarfen ermittelt, die die Fehler der Regelbedarfsermittlung vermeidet. Ihr Ziel ist es, weniger das Existenzminimums abzudecken als vielmehr eine einheitliche soziokulturelle Existenzgrundlage für junge Menschen zu schaffen.
- Individuelle Zusatzleistungen: diese decken besondere Bedarfslagen einzelner Kinder und Jugendlicher ab, denen die Pauschalleistung nicht gerecht werden kann
- Tragfähige Infrastruktur von Förder- und Unterstützungsangeboten: dies ist die unverzichtbare dritte Komponente, die allen Kindern gleichermaßen offensteht und ein diskriminierungsfreies gemeinsames Lernen und gemeinsame Teilhabe an Bildungsangeboten etc. sicherstellt. Da der Zugang zu diesen Angeboten weitgehend kostenlos sein soll, ist zu erwarten, dass sich durch den Aufbau dieser Angebote auch der steuerlich berücksichtigungsbedürftige Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von vermögenden Eltern mindestens mittelfristig reduziert.

Dr. Friederike Musgnug  
24. Oktober 2016



NVL e.V. ☒ 13465 Berlin Oranienburger Chaussee 51

Deutscher Bundestag  
An die Vorsitzende des Finanzausschusses  
Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Berlin, 18. Oktober 2016

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

**Bundestags-Drucksache 18/9536**

**Stichwort: Anhebung Kinderfreibetrag / Kindergeld, Anhebung Kinderzuschlag, Anhebung Grundfreibetrag, Anhebung Unterhaltshöchstbetrag, Tarifierpassung**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Arndt-Brauer, sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Zusendung des Gesetzentwurfes und die Möglichkeit zur Stellungnahme, die wir gern wahrnehmen.

**Artikel 7, 7a - Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Grundsätzliches: Die Anpassung des Grundfreibetrags im Einkommensteuertarif sowie des Freibetrags für Kinder an die Entwicklung des Existenzminimums ist verfassungsrechtlich geboten. Es ist zu begrüßen, dass die gesetzliche Umsetzung vor Beginn des Steuerjahres erfolgt und somit rückwirkende Änderungen vermieden werden. Ebenso ist grundsätzlich zu befürworten, dass mit der erforderlichen Anhebung der Freibeträge eine weitere Anpassung des Steuertarifs sowie eine Anhebung des Kindergeldes verbunden wird.

Problematisch für die Bewertung des vorliegenden Gesetzentwurfes ist jedoch die Tatsache, dass sowohl der Existenzminimumbericht als auch der Steuerprogressionsbericht, auf den die im Gesetzentwurf enthaltenen Werte basieren, noch nicht vorliegen. Insoweit kann

NVL-Stellungnahme zur Anhebung Kinderfreibetrag / Kindergeld, Anhebung Kinderzuschlag, Anhebung Grundfreibetrag, Anhebung Unterhaltshöchstbetrag, Tarifierpassung

nur unterstellt werden, dass die in der Gesetzesbegründung ausgeführte Annahme zu den „sich abzeichnenden Beträgen“ zutrifft. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzentwurf hinsichtlich der verfassungsrechtlich gebotenen Freistellung keinen Puffer vorsieht, sondern ausschließlich die Mindestvorgaben umsetzt. Ein Puffer wäre rechtlich und steuerpolitisch vertretbar. Das steuerrechtliche Existenzminimum errechnet sich auf Grundlage des sozialhilferechtlichen Mindestbedarfs. Da die sozialhilferechtlichen Leistungen die unterste soziale Absicherung darstellen, steht es dem Gesetzgeber frei, das steuerrechtliche Existenzminimum sowohl für Erwachsene als auch für Kinder (Kinderfreibeträge) höher anzusetzen.

### **Artikel 7, Nummer 1a, Artikel 7a Nummer 1**

#### **§ 32 Absatz 6 EStG - Anhebung des Kinderfreibetrags**

Für 2017 ist eine Anhebung des Kinderfreibetrags für das sächliche Existenzminimum um 108 Euro (54 Euro je Elternteil) vorgesehen, für 2018 um 72 Euro (36 Euro je Elternteil). Bezogen auf den Freibetrag beträgt die Anpassung 2,3 Prozent für 2017 und 1,5 Prozent für 2018.

Nach der Gesetzesbegründung entsprechen die Werte den sich abzeichnenden Beträgen des 11. Existenzminimumberichts. Insoweit werden ausschließlich die verfassungsrechtlichen Vorgaben umgesetzt.

Bei der Bewertung der Höhe ist darauf hinzuweisen, dass der Regelbedarf zur Berechnung des Existenzminimums typisierend auf Grundlage von drei Altersgruppen ermittelt wird. Aufgrund dieses Ansatzes bleibt das Existenzminimum für Kinder hinter denen der Erwachsenen zurück. Zudem berücksichtigt die letzte Altersgruppe nur Kinder von 14 bis 18 Jahren, während der Familienleistungsausgleich bis zum 25. Lebensjahr gilt.

Des Weiteren ist festzustellen, dass der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, der im Rahmen des Kinderexistenzminimums neben dem Sachbedarf zu berücksichtigen ist (vgl. BVerfG Urteil vom 10. November 1998, 2 BvR 1057/91), seit 2010 in der Höhe unverändert ist. Der erforderliche Wert wurde in den zurückliegenden Existenzminimumberichten nicht untersucht. Es liegt nahe, dass hier ebenfalls Anpassungsbedarf besteht.

Infolgedessen ist für zu berücksichtigende, volljährige Kinder ohne eigenes Einkommen das Existenzminimum nicht ausreichend steuerfrei gestellt. Erst mit Vollendung des 25. Lebensjahres des Kindes und dem damit verbundenen Wegfall des Familienleistungsausgleichs kommt ein Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33 Absatz 1 EStG zum Tragen, der das für Erwachsene geltende Existenzminimum berücksichtigt.

NVL-Stellungnahme zur Anhebung Kinderfreibetrag / Kindergeld, Anhebung Kinderzuschlag, Anhebung Grundfreibetrag, Anhebung Unterhaltshöchstbetrag, Tarifanpassung

## **Artikel 7, Nummer 1b, Artikel 7a Nummer 2**

### **§ 32a Absatz 1 EStG - Anhebung des Grundfreibetrags und weitere Anpassung des Steuertarifs**

Für 2017 soll der Grundfreibetrag entsprechend den (erwarteten) Vorgaben des Existenzminimumberichts um 168 Euro (1,94 Prozent) angehoben werden. Zusätzlich wird der weitere Tarifverlauf angepasst. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, da hiermit dem Effekt der sogenannten kalten Progression entgegengewirkt wird. Der Tarif mit den Einkommensteuerwerten, bei denen sich der Tarifverlauf ändert, wird hierbei nicht linear verschoben, sondern um 0,73 Prozent - bezogen auf den jeweiligen Einkommensteuerbetrag. Das hat folgende Auswirkungen:

Der Endwert der ersten Progressionszone erhöht sich um 100 Euro auf 13.769 Euro. Ab diesem Wert gilt ein Grenzsteuersatz von 23,97 Prozent. Da der Anfangswert der Progressionszone, das Existenzminimum, um 168 Euro und damit stärker angehoben wird, wird die Zone gestaucht. Das bedeutet, dass sich der Anstieg des Grenzsteuersatzes erhöht. Er ist im Ergebnis viereinhalbmal größer als der Anstieg des Grenzsteuersatzes in der nachfolgenden zweiten Progressionszone. Damit verstärkt sich auch der Effekt des „Tarifknicks“ – auch als „Mittelstandsbauch“ bezeichnet.

Bei der zweiten Progressionszone werden der Beginn um 100 Euro und das Ende um 392 Euro verschoben. Damit verringert sich, anders als in der ersten Progressionszone, der Anstieg des Grenzsteuersatzes geringfügig.

Für die nachfolgende Proportionalzone mit dem Grenzsteuersatz von 42 Prozent verschieben sich der Anfang um 392 Euro und das Ende um 1.857 Euro.

Im Tarif 2018 ist eine Anhebung des Existenzminimums um 180 Euro, ca. 2 Prozent, vorgesehen. Der weitere Tarifverlauf wird wiederum in Relation zu den Einkommensteuer-Eckwerten verschoben und gedehnt. Da die Änderung mit 1,65 Prozent wesentlich höher als für 2017 ausfällt, wird auch der Endwert der ersten Progressionszone etwas stärker verschoben als der Anfangswert, sodass sich der Anstieg wieder geringfügig verringert. Bei der zweiten Progressionszone verringert sich ebenfalls der Anstieg des Grenzsteuersatzes weiter. Ebenso verschieben sich die Einkommenswerte, ab denen die nachfolgenden Proportionalzonen mit 42 bzw. 45 Prozent Grenzsteuersatz beginnen, um 892 Euro für 42 Prozent und 4.229 Euro für 45 Prozent Grenzsteuersatz.

Bewertung: Die Änderung des Tarifverlaufs ist grundsätzlich zu begrüßen. Die relative Anhebung der Eckwerte anstelle einer linearen Verschiebung ist eine steuerpolitische Entscheidung, die keineswegs zwingend ist. Sie kann zumindest für die Progressionszone mit dem Grundprinzip des progressiven Steuersatzes begründet werden.

NVL-Stellungnahme zur Anhebung Kinderfreibetrag / Kindergeld, Anhebung Kinderzuschlag, Anhebung Grundfreibetrag, Anhebung Unterhaltshöchstbetrag, Tarifierpassung

Unabhängig davon ist sehr kritisch zu würdigen, dass der starke Anstieg des Grenzsteuersatzes im unteren Einkommensbereich nicht abgebaut wird und sich für 2017 sogar noch verstärkt. Innerhalb von nur 5.000 Euro Einkommen steigt der Grenzsteuersatz um rund 10 Prozentpunkte.

#### **Artikel 7, Nummer 1c, Artikel 7a Nummer 3**

#### **§ 33a Absatz 1 EStG - Anhebung des Höchstbetrags für Unterhaltsleistungen**

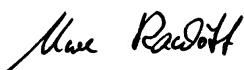
Die Angleichung des Unterhaltshöchstbetrags an den Grundfreibetrag ist folgerichtig. Zur Sicherstellung dieses Erfordernisses und als Vereinfachung - auch für Gesetzgebungsverfahren - regen wir an, den Betrag bereits im Gesetzestext unmittelbar an das Existenzminimum zu koppeln, indem die Vorschrift auf den Grundfreibetrag in § 32 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 ESt verweist (so wie bspw. § 1 Absatz 3 Satz 2 EStG und § 56 EStDV).

#### **Artikel 7, Nummer 4, Artikel 7a Nummer 8**

#### **§ 66 Absatz 1 EStG - Anhebung des Kindergeldes**

Das Kindergeld soll einheitlich um jeweils 2 Euro pro Monat angehoben werden. Die Anhebung beträgt damit rund ein Prozent und fällt etwas geringer aus als die Anhebung des Kinderfreibetrags. Da im Familienleistungsausgleich eine Vergleichsrechnung mit der Steuerentlastung aus der Summe von (angehobenem) Kinderfreibetrag für das sächliche Existenzminimum und nicht angehobenem Freibetrag für Betreuungs- Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (zur Kritik siehe oben) erfolgt, ergibt sich keine signifikante Verschiebung zwischen reinen Kindergeldfällen und Familien, die über die Einkommensteuerveranlagung eine zusätzliche Steuerentlastung zur Freistellung des Existenzminimums der Kinder erhalten.

Mit freundlichen Grüßen



Uwe Rauhöft  
Geschäftsführer

**NVL NEUER VERBAND DER  
LOHNSTEUERHILFEVEREINE E. V.**