

**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-

tragt. 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 verwaltungsökonomisch 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 betont 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 gewerbesteuerliche 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 unstreitig 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.