

Symposium des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V. 2015

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand

Schriftenreihe Nr.

35



VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

**Symposium des
Deutschen wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater e.V.
2015**

**„Base Erosion and Profit Shifting
(BEPS) -
Ein Thema für den Mittelstand“**

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e.V.**



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

DWS-Schriftenreihe Nr. 35

Titel: „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand“

Herausgeber: Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e.V.

Verlag: Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Behrenstraße 42, 10117 Berlin
Tel.: 030 288856-6
Fax: 030 288856-70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH
www.druckcenter.de

ISBN 978-3-933911-89-6

1. Auflage 10/2016

Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, sind dem Verlag vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet werden.

„Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Ein Thema für den Mittelstand“

DWS-Symposium 2015

Impulsvortrag

**Prof. Dr. Ekkehart Reimer
und
Dr. Martin Heyes, LL.M.**

**Herausgegeben vom
Deutschen wissenschaftlichen Institut
der Steuerberater e.V.**



**Verlag des wissenschaftlichen Instituts
der Steuerberater GmbH
Berlin**

Vorwort

Die digitale Wirtschaft ist global tätig und stellt die Steuerpolitik, die Steuerberater und die Finanzverwaltung vor große Herausforderungen. Um spektakulären Steuersparmodellen internationaler Unternehmensgruppen entgegen zu wirken, hat die OECD einen Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (engl. Base Erosion and Profit Shifting) entwickelt.

Die Ergebnisse und Empfehlungen dieses OECD-Aktionsplans sollten im Oktober 2015 vorgestellt und sodann in den G-20-Staaten, darunter auch Deutschland, umgesetzt werden.

Auf Grund dieser Entwicklung hat das DWS-Institut sein Symposium 2015 der wissenschaftlichen Debatte über das Thema „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand“ gewidmet. Der einführende Vortrag hat dabei deutlich gemacht, welche Auswirkungen die BEPS-Maßnahmen in Deutschland auf den Mittelstand haben und welche Folgen sich aus diesem Aktionsplan ergeben. Die Expertendiskussion hat gezeigt, dass die Standpunkte der anwesenden Vertreter der Steuerpolitik und der Praktiker nicht kongruieren. In den Meinungsaustausch flossen praxisrelevante Aspekte ein, insbesondere die Gefahr der Doppelbesteuerung. Ein weiteres Thema war die Notwendigkeit der Einführung einer zentralen Zuständigkeit infolge einer Informationsaustauschpflicht auf multinationaler Ebene. Daneben wurden die möglichen Folgen einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs erörtert. Das Symposium widmete sich nicht zuletzt der Problematik, den Ort der Wertschöpfung zu bestimmen. Dieser spielt bei der Besteuerung nach dem OECD-Aktionsplan eine wesentliche Rolle.

Wir danken allen Teilnehmern des Symposiums sowie den Mitgliedern des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“ für ihren Beitrag zum Gelingen der Veranstaltung. Unser besonderer Dank gilt den Herren Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Dr. Martin Heyes, die das Einführungsreferat gehalten haben.

Wir danken ebenfalls den weiteren Teilnehmern der Podiumsdiskussion: Herrn Martin Kreienbaum, MinDirig. beim Bundesministerium für Finanzen Berlin; Herrn Lothar Binding MdB, ordentliches Mitglied im Finanzausschuss; Herrn Karl-Heinz Bonjean, Steuerberater und Präsident der Steuerberaterkammer Köln sowie Herrn Prof. Dr. Roman Seer, Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“, Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Universität Bochum und Moderator des Symposiums.

Dr. Raoul Riedlinger
Vorstandsvorsitzender
des Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Claudia Nölle
Geschäftsführerin
des Deutschen wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater e.V.

Inhalt

Vorwort	5
Begrüßung.....	9
„Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand“	13
I. Einleitung.....	13
II. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand	17
1. Der BEPS-Prozess im Überblick.....	18
2. Absenkung der Betriebsstättenschwelle (BEPS-Maßnahme Nr. 7)	21
3. Verrechnungspreisvorschriften	26
4. Bewältigung von Qualifikationskonflikten	29
5. Lizenzschranke	31
6. Länderweise Berichterstattung.....	34
7. Anzeigepflichten für potenziell schädliche Steuergestaltung	36
8. Transparenz	39
9. Fazit	43
III. Podiumsdiskussion.....	45
IV. Anlagen	67
Diskussionsteilnehmer	67

Begrüßung

*Dr. Raoul Riedlinger,
Vorstandsvorsitzender des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der
Steuerberater e. V.*

Sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete des Deutschen Bundestages, sehr geehrte Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen und der Länderfinanzverwaltungen, sehr geehrte Vertreter der Finanzgerichtsbarkeit sowie der Kammern, der Verbände und der Presse, sehr geehrte Gäste.

Ich freue mich, Sie zum Symposium des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater begrüßen zu dürfen. In diesem Jahr haben wir das Thema „BEPS – Ein Thema für den Mittelstand“ gewählt.

Meine sehr geehrten Damen und Herren, bevor wir aber mit dem Symposium beginnen, ist es mir eine große Freude, den **Förderpreis 2015** zu verleihen. Mit dem Preis ehren wir herausragende wissenschaftliche Arbeiten auf dem Gebiet des Steuerrechts. Er wird einmal im Jahr vergeben und dient der Nachwuchsförderung.

In diesem Jahr hat Herr Dr. Ruben Martini diese Auszeichnung verdient. Der Titel seiner Dissertation lautet:

*„Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand –
Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der Bestimmung von
eigenständig steuerpflichtigen Personenvereinigungen“*

Herr Dr. Martini hat untersucht, aufgrund welcher Merkmale Gesellschaften eigenständige Körperschaftsteuersubjekte werden und wann sie transparent bleiben. Dazu stellt er einen Rechtsvergleich zwischen Deutschland, den Niederlanden und den USA auf.

Die Arbeit von Dr. Martini hat die Jury überzeugt, denn sie ist erstens ein wichtiger Beitrag zur rechtswissenschaftlichen Grundlagenforschung. Insofern liefert sie mit ihrem mehrdimensionalen Rechtsvergleich und der Entwicklung einer zahlenbasierten rechtsvergleichenden Methodik gleich zwei innovative Ansätze. Zweitens ist sie ein wichtiger rechtspolitischer Impuls. Sie zeigt auf, wie die innerstaatlichen deutschen Regelun-

gen über die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht reformiert werden könnten.

Sehr geehrter Herr Dr. Martini, mit Ihrer Arbeit haben Sie eine Menge sehr interessanter Punkte herausgearbeitet. Sicher wird Ihre Arbeit die weitere steuerpolitische Diskussion konstruktiv voranbringen. Es ist mir eine große Ehre, Ihnen heute den DWS-Förderpreis 2015 zu überreichen.

Die meisten von Ihnen verbinden mit dem Thema **BEPS** vor allem die Global Player wie Google, Starbucks, Apple und Amazon. Ich freue mich, dass wir das Thema BEPS heute aber unter dem Aspekt „Mittelstand“ diskutieren werden. Denn das ist in der öffentlichen Diskussion bislang zu kurz gekommen. Dabei betrifft BEPS alle Unternehmen, die auf internationaler Ebene agieren. Und damit auch den deutschen Mittelstand. Wir meinen, dass es hierzu umfassenden Informationsbedarf gibt. Um diesem nachzukommen, widmen wir das DWS-Symposium 2015 diesem Thema.

Doch der Reihe nach. Was hat es mit BEPS genau auf sich? Mit dem BEPS-Projekt wollen OECD und die G20-Staaten gegen aggressive Steuergestaltungen und schädlichen Steuerwettbewerb international tätiger Unternehmen vorgehen. Am 6. Oktober 2015 hat die OECD die Ergebnisse des BEPS-Projektes vorgestellt und einen aus 15 Berichten bestehenden Aktionsplan zur Bekämpfung von Steuerbetrug und zur Vermeidung globaler Minderbesteuerung vorgelegt. Mitte November 2015 stimmten die G20-Regierungschefs diesem Aktionsplan zu. Bis zum Jahr 2017 sollen alle 15 Maßnahmen des Aktionsplans umgesetzt sein. Dem Vernehmen nach werden in Deutschland bereits einzelne Aktionspunkte in Gesetzesfassungen gegossen.

Mit welchen Auswirkungen hat der Mittelstand zu rechnen? Was ändert sich für mittelständische Unternehmen, die Betriebsstätten im Ausland betreiben? Ist mit neuen Dokumentationspflichten zu rechnen? In ihren Impulsreferaten werden uns Prof. Dr. Reimer und Dr. Heyes einzelne Maßnahmen des Aktionsplans vorstellen und relevante Empfehlungen für den deutschen Mittelstand aussprechen.

Ihnen, meine Damen und Herren, wünsche ich nun ein interessantes Symposium und übergebe das Wort an Herrn Prof. Dr. Roman Seer, Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“. Herr Prof. Dr. Seer wird heute die Vorstellung des Themas und die Moderation der Diskussion übernehmen.

Vielen Dank.

„Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand“

I. Einleitung

*Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum,
Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises „Steuerrecht“*

Vielen Dank, Herr Dr. Riedlinger, für Ihre Einführung in das Thema. Ich möchte dazu ergänzen, dass der wissenschaftliche Arbeitskreis diskutiert hat, ob wir dieses Thema wirklich wählen sollen.

Zunächst haben wir überlegt, ob das Thema geeignet ist. Ursprünglich sollte es lauten: „BEPS – Ein Thema für den Mittelstand?“ Mit Fragezeichen dahinter. Das Fragezeichen ist inzwischen weggefallen, weil sich bestätigt hat, dass es ein Thema für den Mittelstand ist. Ich erläutere daher an dieser Stelle, warum wir uns zunächst bei der Themenwahl so schwer getan haben. Viele sind uns am Anfang mit dem Argument begegnet, BEPS sei doch nur ein Thema für die Konzerne, für die Großkonzerne. Steuerberater, die kleinere mittelständische Unternehmen betreuen, betreffe dieses Thema nicht. Aber, ist das wirklich so? Geht es wirklich nur um Fragen beispielsweise von Verrechnungspreisdokumentationen international tätiger Konzerne etc. oder betrifft der BEPS-Aktionsplan einen weiteren Kreis, einschließlich mittelständischer Unternehmen? Wir meinen, dass dies so ist.

Ich freue mich, dass wir diesen Fragen im Rahmen der Podiumsdiskussion heute nachgehen werden. An dieser Stelle möchte ich kurz das Podium vorstellen. Mein Kollege Herr Prof. Dr. Ekkehart Reimer von der Universität Heidelberg wird sich gemeinsam mit Herrn Dr. Martin Heyes in einem nicht einfachen Referat dem Thema nähern. Herr Prof. Dr. Reimer wird dabei einzelne Maßnahmen aus dem BEPS-Aktionsplan vorstellen. Herr Dr. Heyes wird dann aus Sicht eines Praktikers berichten, welche Auswirkungen sich für den Mittelstand voraussichtlich ergeben werden. Dabei nähern sich beide auch der Frage, was „Mittelstand“ eigentlich bedeutet, wer dazu zählt und welche Maßnahmen aus dem BEPS-Aktionsplan überhaupt mittelstandsrelevant sind.

Bitte sehen Sie es mir nach, 2000 Seiten kann man auch als Hochschul-lehrer nicht verdauen. Ich habe mich selbst bisher nur mit dem Aktionspunkt fünf – Arbeiten gegen schädlichen Steuerwettbewerb – intensiver befasst. Den vollständigen Aktionsplan mit allen 15 Berichten hat die OECD auf Ihrer Webseite mittlerweile als Pdf-Dokument veröffentlicht. Ich muss sagen, dort ist wirklich beachtliche Arbeit geleistet worden. Unter Berücksichtigung aller Fragestellungen - Herr Dr. Riedlinger, Sie haben es eben völlig richtig gesagt - ist das Projekt sehr ehrgeizig.

Ich möchte noch kurz etwas zu Herrn Dr. Heyes sagen. Herr Dr. Riedlinger hat soeben Herrn Dr. Ruben Martini mit dem DWS-Förderpreis ausgezeichnet. Auch von mir herzlichen Glückwunsch!

Herr Dr. Heyes ist auch ein Preisträger. Er hat im Jahr 2013 den DWS-Förderpreis erhalten. So ist manchmal der Gang der Dinge, Herr Dr. Heyes: Gestern waren Sie noch Preisträger, heute sitzen Sie auf dem Podium. So kann es Ihnen, lieber Herr Dr. Martini, in Kürze auch gehen.

Herr Dr. Heyes ist Mittelstandsberater. Er gehört also nicht zu den „Big Four“, sondern ist Partner in einer mittelständischen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in der Region Neuss: KBHT Kalus + Hilger, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte. Den Namen sollten Sie sich merken!

Weiterin freue ich mich, Ihnen Herrn Kreienbaum vorzustellen. Herr Kreienbaum ist als Leiter der Unterabteilung für Internationales Steuerrecht und EU-Harmonisierung im Bundesfinanzministerium der deutsche Vertreter im OECD-Steuerausschuss. An diesem 2000 Seiten starken BEPS-Aktionsplan hat er mit bestimmten Schwerpunkten mitgewirkt. Er wird uns aus erster Hand sagen können, was wir vielleicht zu erwarten haben.

In unserem Arbeitskreis „Steuerrecht“ haben wir auch ein Mitglied mit ausgewiesenem ökonomischen Sachverstand. Wir Juristen sind manchmal ein bisschen betriebsblind. In solchen Situationen haben wir glücklicherweise mit Herrn Kollegen Prof. Dr. Wolfram Scheffler von der Universität Nürnberg-Erlangen einen kompetenten Wirtschaftswissenschaftler. Er wird das Thema aus seiner ökonomisch geprägten Sicht kommentieren.

Soviel zum Ablauf. Die letzte halbe Stunde gehört – wie immer – Ihnen. Ich bitte Sie, dann auch von dem Rederecht und den Diskussionsmög-

lichkeiten lebhaften Gebrauch zu machen. Wir haben zwei Saalmikrofone, ich bitte Sie, hier nach vorne oder in die Mitte zu kommen und diese Saalmikrofone unter Nennung Ihres Namens zu benutzen. In dem Sinne, Ekkehart, Du hast das Wort!

II. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Ein Thema für den Mittelstand

*Prof. Dr. Ekkehart Reimer ,
Universitätsprofessor und Direktor des Instituts für Finanz- und
Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg*

*Dr. Martin Heyes, LL.M.
Dipl.-Finanzwirt und Steuerberater, Partner bei KBHT Kalus + Hilger
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte*

„Base Erosion and Profit Shifting“, die Verkürzung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen und die Verschiebung von Gewinnen in das Ausland sind nicht typisch für die Vertragsgestaltung und Steuerplanung mittelständischer Betriebe. Dennoch ist das politische Bemühen um eine Eindämmung von BEPS nicht nur das zentrale Thema der gegenwärtigen Steuerpolitik insgesamt, sondern auch gerade ein Thema für den Mittelstand. Das hat zwei Gründe:

Erstens belasten alle Pflichten, die der Gesetzgeber den Trägern von Unternehmen auferlegt, grundsätzlich unterschiedslos große und kleine, kapitalmarktorientierte und inhabergeführte Unternehmen. Vor allem von zusätzlichen Compliance-Pflichten, wie etwa neuen Dokumentations- und Mitteilungspflichten, ist deshalb der Mittelstand prinzipiell ebenso betroffen wie die multinationalen Unternehmen, um die es im BEPS-Projekt eigentlich geht.

Gegenläufig dazu dient das Projekt zweitens maßgeblich der Wiederherstellung der Größenneutralität, weil es in materiellrechtlicher Hinsicht darauf abzielt, dass Sondervorteile des grenzüberschreitenden Wirtschaftens im Allgemeinen und der digitalen Wirtschaft im Besonderen (die etwa bei den US-amerikanischen Internet-Unternehmen in die Nähe

einer doppelten Nichtbesteuerung von Auslandsgewinnen reichen¹⁾ beseitigt werden. Es kann und will bewirken, dass Unternehmen, die allein oder jedenfalls primär innerstaatlich agieren und deshalb Gestaltungsmöglichkeiten des Internationalen Steuerrechts nicht nutzen können, nicht länger gegenüber den genannten grenzüberschreitend tätigen Großunternehmen diskriminiert werden.

Diese beiden Punkte – eine potenzielle Gefahr, eine potenzielle Chance für den Mittelstand – stehen im Hintergrund der nachfolgenden Einzelanalysen. Die Einzelanalysen gehen von dem großen Maßnahmenpaket der OECD aus (1.), greifen aber aus dem materiellen Recht (2.) und sodann aus dem Bereich des Verfahrensrechts (3.) nur diejenigen Punkte heraus, die erhöht mittelstandsrelevant sind.

1. Der BEPS-Prozess im Überblick

Mit ihrem Maßnahmenplan vom 19. Juli 2013 hat die OECD – zugleich im Auftrag der G20-Staaten – 15 potenzielle Handlungsfelder benannt. Besondere Mittelstandsrelevanz haben dabei mit Blick auf das materielle Recht die Pläne

- zur Einführung umfassender Korrespondenzklauseln zur Vermeidung sog. *Hybrid Mismatches* (Maßnahme Nr. 2),
- zur Einführung einer Zins- und u. U. sogar einer Lizenzschranke (Maßnahme Nr. 4),
- zur Absenkung der Betriebsstättenschwelle (Maßnahme Nr. 7) und
- zur Stärkung der Verrechnungspreiskontrolle bei Umschichtung immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen Konzerngesellschaften (Maßnahme Nr. 8), bei Verlagerung von Risiken auf Konzerngesellschaf-

1 Leitbild sind die Analysen von R. Pinkernell, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), FR 2013, 737; ders., Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce. IFSt-Schrift Nr. 494 (Januar 2014), Internet: <https://www.ifst.de/images/schriften/2014/494/494.pdf> (15.07.2016); ders., Maßnahme Nr. 1 des BEPS-Aktionsplans: Steuerliche Herausforderungen der Digital Economy, Der Konzern 2015, 57. Eingehend auch Matthias Valta, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt. Teil 1: ISR 2014, 176; Teil 2: Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft, ISR 2014, 214; Teil 3: Hybride Gestaltungen, ISR 2014, 249.

ten oder bei überhöhter Ausstattung von Konzerngesellschaften mit Kapital (Maßnahme Nr. 9) und beim Abschluss von Transaktionen, die zwischen Dritten nicht oder nur selten vorkommen würden (Maßnahme Nr. 10).

Verfahrensrechtlich sind für den Mittelstand vor allem drei Maßnahmen bedeutsam:

- die Stärkung der Transparenz steuerrelevanter Unternehmensdaten,
- die Einführung einer Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen und
- die Ergänzung der Vorschriften über die Dokumentation von Verrechnungspreisen.

Inzwischen sind die Maßnahmen Nr. 8, 9 und 10 zu einer umfassenden Maßnahme verbunden worden. Damit ergibt sich heute folgendes Bild:

1. Digitale Wirtschaft	2. Hybrid Mismatch	3. Hinzurechnungsbesteuerung	4. Zins- und Lizenzschränke	5. Transparenz
6. Treaty Shopping	7. Schwelle zur Betriebsstätte	8.–10. VP-Kontrolle: Mehr Steuersubstanz für den Staat des Absatzmarktes		
11. BEPS-Radar	12. Pflicht zur Anzeige von Gestaltungen	13. VP-Dokumentation	14. Streitbeilegung	15. Multilaterales Übereinkommen

Abb. 1: BEPS-Maßnahmenpaket mit hoher materiellrechtlicher Mittelstandsrelevanz (dunkel unterlegt) bzw. hoher verfahrensrechtlicher Mittelstandsrelevanz (hell unterlegt)

Die weiteren Maßnahmen klammern zwar den Mittelstand ebenfalls nicht aus. Sie bleiben aber in ihrer Zielrichtung unspezifisch oder sind nicht mit Reformbedarf für Deutschland verbunden:

- Die bessere Erfassung der digitalen Wirtschaft (Maßnahme Nr. 1) ist eher politische Absichtserklärung als Normprogramm.
- Die Hinzurechnungsbesteuerung (Maßnahme Nr. 3) wird nach bisherigem Stand weiterhin² nur das Verhältnis deutscher Muttergesellschaften zu Zwischengesellschaften in Drittstaaten außerhalb der EU betreffen; hier kommt es möglicherweise sogar zu einer Entschärfung der bisherigen 25-Prozent-Schwelle aus § 8 Abs. 3 AStG.
- Die Verhinderung des Treaty Shopping (Maßnahme Nr. 6) wird zu weiteren LOB-Klauseln und einer abgeschwächten Saving-Klausel führen, in der enumerativ aufgezählt wird, welche Verteilungsnormen den Ansässigkeitsstaat binden; die praktischen Auswirkungen auf die operative Unternehmenstätigkeit sind aber gering.
- Die Einführung eines BEPS-Radars (Maßnahme Nr. 11) hat nur interadministrative Relevanz, betrifft aber die Steuerpflichtigen nicht.
- Eine bislang wenig greifbare Verheißung sind Verbesserungen der Streitbeilegungsverfahren (Maßnahme Nr. 14).
- Keinen über die vorgenannten Maßnahmen hinausgehenden Gehalt, sondern nur instrumentellen Charakter wird das künftige multilaterale Übereinkommen (Maßnahme Nr. 15) haben. Dieses Übereinkommen ist das Vehikel, mit dem viele der abkommensrechtlich relevanten Maßnahmen – u. U. mit den erforderlichen Varianzen und Anpassungen an die bilateralen DBA, auf die diese Änderungen abzielen – umgesetzt werden.³

Auch wenn daher diese sechs Maßnahmen im Folgenden nicht weiterverfolgt werden, sollte man sie doch im Blick behalten.

² Vgl. § 8 Abs. 2 AStG.

³ Analyse der DBA-relevanten Reformen aus dem BEPS-Projekt bei Michael Lang/Pasquale Pistone/Alexander Rust et al. (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The Proposals to Revise the OECD Model Convention (2016).

2. Absenkung der Betriebsstättenschwelle (BEPS-Maßnahme Nr. 7)

Die Arbeiten der OECD, die sich inzwischen auch die Europäische Kommission zu Eigen gemacht hat⁴, zielen auf eine Veränderung des Betriebsstättenbegriffs gegenüber dem bisherigen Art. 5 OECD-MA. Nach wie vor ist der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff zwar dreigliedrig:

- Erstens erfasst er die festen Geschäftseinrichtungen (Artikel 5 Abs. 1): fassbare Gebäude, Räume oder Anlagen, die instrumentellen Charakter für die operative Tätigkeit des Unternehmens haben.
- Zweitens sind Bau- und Montagebetriebsstätten (Artikel 5 Abs. 3) zu nennen, die für den Bau-/Montageunternehmer zwar nicht im engeren Sinne ein Mittel, aber jedenfalls der zentrale Ort seiner Wertschöpfung sind.
- Und drittens gibt es die wenig fassbaren Tätigkeiten von Menschen: Vertreterbetriebsstätten, Dienstleistungsbetriebsstätten. Diese dritte Kategorie von Betriebsstätten hat auf Ebene der OECD und namentlich in der Arbeitsgruppe 1 des Steuerausschusses hohe Aufmerksamkeit gefunden.

Hoch ist aber vor allem die Relevanz der avisierten Nachjustierungen im Bereich der Vertreterbetriebsstätten. Wie immer hilft es, wenn man von der Rechtsfolgenseite her denkt. Dass der Betriebsstättenbegriff insgesamt so wichtig ist, ergibt sich daraus, dass er eine binäre Schwelle ist und bleibt. Solange keine Betriebsstätte im Quellenstaat besteht, ist allein der Wohnsitzstaat zur Anwendung seines innerstaatlichen Steuerrechts befugt. Wenn dagegen eine Betriebsstätte besteht (und sei es, dass das Vorliegen einer solchen sich überraschend ex post herausstellt), ändert sich die steuerrechtliche Lage im Quellenstaat gleich dreifach:

- **Gewinnaufteilung:** Erstens wird der Teil des Gewinns des Gesamtunternehmens, der auf die Tätigkeit im Quellenstaat entfällt, dort besteuert. Der Ansässigkeitsstaat muss die im Quellenstaat erhobene Steuer anrechnen oder die auf die Betriebsstätte entfallenden Ein-

⁴ Empfehlung der Kommission vom 28.01.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C (2016) 271 endg.

künfte unter Progressionsvorbehalt freistellen; letzteres sehen die deutschen DBA regelmäßig vor.

- **Passive Einkünfte:** Zweitens ist mit dem Betriebsstättenprinzip ein unbeschränktes Recht dieses Quellenstaats zur Besteuerung von Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus Quellen in diesem Staat verbunden, soweit sie der Betriebsstätte zuzurechnen sind (Artikel 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 OECD-MA).
- **Ausländische Lohnsteuer:** Drittens werden die Gehälter der Mitarbeiter des Unternehmens auch bei einer nur kurzzeitigen Entsendung aus dem Stammhaus (oder einem anderen Unternehmensteil) zu der Betriebsstätte sofort, d. h. vom ersten Tag an, im Quellenstaat (der nun Betriebsstättenstaat ist) steuerpflichtig. Die 183-Tage-Regel gilt nicht, wenn die Mitarbeiter aus Deutschland in eine Auslandsbetriebsstätte ihres Arbeitgebers entsandt werden. Wer das übersieht und möglicherweise erst im Abstand von mehreren Jahren von der Betriebsprüfung im ausländischen Quellenstaat überraschend mit der Annahme einer dortigen Betriebsstätte konfrontiert wird, muss u. U. nicht nur Lohnsteuer nachzahlen. Vielmehr können Zinsen oder Strafzuschläge hinzukommen, möglicherweise drohen sogar Strafverfahren. Das verschafft der Änderung der Betriebsstättendefinition ihre besondere Relevanz. Sie verstärkt die Rechtsunsicherheiten, die sich gerade für den Mittelstand seit langem im Bereich der Bau- und Montagebetriebsstätten ergeben.⁵

Hinzu kommt, dass eine Reihe von deutschen Doppelbesteuerungsabkommen – ebenfalls begünstigt durch die BEPS-bezogene Diskussion um eine äquivalenztheoretische Abbildung des Marktzugangs, die mithin eine Stärkung der Besteuerungsrechte des Quellenstaats bewirkt – dem Modell einer sog. Dienstleistungsbetriebsstätte folgen. Eine derartige Regelung wird seit langem in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA vorgeschlagen; mit teils erheblichen Abweichungen sind ihm zuletzt die neuen deutschen DBA mit Australien und China gefolgt. Sie sehen vor, dass Dienstleistungen, die Mitarbeiter eines in Deutschland ansässigen Unternehmens auch außerhalb von Bau- und Anlagebau im Quellenstaat erbringen, dort eine fiktive Betriebsstätte begründen, wenn die Dauer dieser Dienstleistungen bestimmte Fristen (im UN-MA 183 Tage, in den genannten deutschen DBA üblicherweise 12 Monate) überschreitet.

⁵ Im Einzelnen *Ekkehart Reimer*, in: Reimer/Schmidt/Orell (Hrsg.), *Permanent Establishment*, 5. Aufl. (2016, in Druck), §§ 1-4.

Nun zur Tatbestandsseite: Wann liegt künftig eine Betriebsstätte vor? Ein erster Blick gilt den mittelstandsrelevanten Risiken bei der Anwendung der in nahezu allen deutschen DBA wortgleich enthaltenen Grundnorm des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Schlagwortartig lassen sich wiederum drei typische Risiken nennen:

- **Anstreicher:** Nach Auffassung der OECD-Staaten, die allerdings Deutschland nicht teilt, kann eine nachhaltige Tätigkeit in und an unbeweglichem Vermögen im Quellenstaat auch ohne eigenständige Klauseln über sog. Dienstleistungsbetriebsstätten eine Betriebsstätte begründen, wenn die Tätigkeit einen Schwerpunkt der gesamten Tätigkeit des Unternehmers ausmacht.⁶
- **Blackberry:** Ein leitender Freiberufler einer großen Anwaltskanzlei hat mir neulich berichtet, dass, als er mit seinem Blackberry nach Indien einreisen wollte, man ihm gesagt habe: „Für dich ist doch das Blackberry das Büro, von dem aus du die Kanzlei weltweit steuerst.“ Büros sind Betriebsstätten, der Blackberry begründet demnach bei der Einreise am Flughafen in Delhi eine Betriebsstätte in Indien. Vorstehendes ist aus fachlicher Sicht nicht ganz nachvollziehbar, aber es reicht ja, dass die Praxis in Indien dies offenbar so handhabt.
- **Konzerngesellschaft:** In engem Zusammenhang mit jüngeren Anti-BEPS-Entwicklungen steht eine jüngere Tendenz einzelner Staaten, für die Italien als Beispiel zu nennen ist, die stärker als in der Vergangenheit darauf setzen, in der Tätigkeit von Konzerngesellschaften eine Betriebsstätte zu sehen. Dies gilt z. B., wenn Mitarbeiter einer Muttergesellschaft auf dem Betriebsgelände einer Tochtergesellschaft einen Beobachtungsposten, ein Schulungszentrum oder ein Büro beziehen, von dem aus sie die Beteiligung verwalten und/oder Einfluss auf das Management der Tochtergesellschaft, die Ausbildung von deren Mitarbeitern oder die Qualitätssicherung nehmen.

Vor allem aber führen die BEPS-Arbeiten der OECD zu grundlegenden Veränderungen im Bereich der Vertreterbetriebsstätten. Betroffen sind inländische Unternehmen, deren Mitarbeiter, Vertreter oder Subunternehmer im Quellenstaat für das Unternehmen tätig werden. Bislang führten derartige Tätigkeiten nur dann zu einer dortigen Betriebsstätte des Unternehmens, wenn ein abhängiger Vertreter im Quellenstaat dort mit

⁶ Ziff. 4.5 OECD-MA-Komm. zu Art. 5. Hierzu *Ekkehart Reimer*, in: Reimer/Urban/Schmidt, Permanent Establishments, 4. Aufl. (2015), Part 2, Rn. 125 f.

einer gewissen Regelmäßigkeit zivilrechtliche Verträge für das Unternehmen abschloss. Künftig wird über eine Änderung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-Musterabkommen, die die Europäische Kommission mit einer Empfehlung antizipiert⁷, auch das wiederkehrende Handeln von Kommissionären und anderen de-facto-Vertretern betriebsstättenbegründend. Es kommt insbesondere nicht mehr darauf an, wo und durch wen die Verträge formal geschlossen werden. Damit können insbesondere Geschäftsbesorgungsbeziehungen zu (Quasi-)Vertreterbetriebsstätten deutscher Mittelständler in dem ausländischen Quellenstaat führen. An diese neuen Entwicklungen wird Deutschland nach der Empfehlung der EU-Kommission und – voraussichtlich ab 2017 – nach dem multilateralen Übereinkommen zur Umsetzung der BEPS-Vorschläge (BEPS-Maßnahme Nr. 15) seine bilateralen DBA anpassen. Ebenfalls für 2017 ist die Änderung von Art. 5 OECD-MA selbst zu erwarten, die sich dann auf alle neu zu verhandelnden DBA auswirken dürfte. Insgesamt wird es also ab 2017 im großen Stil zur Begründung von Vertreterbetriebsstätten durch Nicht-Vertreter kommen.

Und ein Letztes: Können auch Auslieferungslager Betriebsstätten begründen? Bisher ist das durch Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ausgeschlossen. Hier hat aber ebenfalls ein Umdenken eingesetzt. Es kann sein, dass der Katalog der Negativbeispiele in Art. 5 Abs. 4 gekürzt wird, sodass auch insoweit die Betriebsstättenschwelle abgesenkt wird.

Praxishinweis:

Es ist eine interessante Frage, ob und inwieweit der Mittelstand von den diskutierten Neuregelungen betroffen ist. Wenn man die Diskussionen verfolgt, könnte man zu der Auffassung kommen, dass deutsche mittelständische Unternehmen gar nicht betroffen seien. Wesentliche Intention der BEPS-Initiative ist, der aggressiven Steuergestaltung durch multinationale Großkonzerne entgegen zu treten. Die konkreten Arbeitsergebnisse und Empfehlungen haben gerade im Bereich der Betriebsstätten durchaus einige Berührungspunkte und mögliche Auswirkung auf den heimischen Mittelstand.

Wesentlich für die Bewertung der BEPS-Initiative für mittelständische Unternehmen und ihre Berater wird die konkrete Umsetzung in Deutschland sein. Erklärter Zweck der BEPS-Arbeitsgruppen zur Betriebsstättenbesteuerung ist es, die Regelungen so zu überarbeiten,

⁷ C (2016) a.a.O.

dass die Besteuerung eher am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung erfolgt. Die Frage ist aus Sicht des deutschen Mittelstandes dementsprechend: Wo wird denn eigentlich die Wertschöpfung eines Unternehmens erzielt?

Wenn man davon ausgeht, dass der deutsche Mittelstand exportstark ist und der Großteil der Wertschöpfung der Exportwirtschaft in Deutschland erfolgt, deckt sich das mit empirischen Untersuchungen, wonach deutsche Unternehmen den Großteil ihrer globalen Wertschöpfung in Deutschland versteuern. Dies könnte sich ändern, wenn die im Rahmen des BEPS-Projektes diskutierten Ansätze umgesetzt werden. Wird die Schwelle zur Betriebsstätte abgesenkt, bedeutet dies, dass deutsche Mittelständler zukünftig häufiger durch Aktivitäten im Ausland Betriebsstätten begründen werden. Für die anderen Staaten wird es erstrebenswert sein, einen größeren Teil des Steueraufkommens zu Lasten Deutschlands zu realisieren. Volkswirtschaftlich wird man Gewinne und Verluste einer Neuregelung in Bezug auf das Steueraufkommen sorgsam analysieren müssen – und ich nehme an, dass das BMF dies getan hat. Aus Sicht der Unternehmen und ihrer Berater bedeutet die Neuregelung jedoch sicher geänderte Rahmenbedingungen. Zukünftig werden Betriebsstätten dort angenommen werden, wo bislang gesichert keine waren. Die Spielregeln ändern sich und es bleibt wichtig, im Vorfeld die Rahmenbedingungen richtig einzuschätzen. Nur so können böse Überraschungen im Nachhinein bei der nächsten Betriebsprüfung vermieden werden.

Aus Sicht des grenzüberschreitend tätigen Mittelstands steigen mit hoher Sicherheit die Risiken durch die angedachten Neuregelungen. Der Mittelstand muss sich in die geänderten Rahmenbedingungen einarbeiten und seine etablierten Strukturen prüfen und gegebenenfalls anpassen. Und insgesamt wird Beratung wichtiger, insgesamt steigen die Compliance-Kosten und die Compliance-Risiken.

Das Fazit lautet: Die tektonischen Verschiebungen bei der Bestimmung des Begriffs „Betriebsstätte“ ziehen stark erhöhte Compliance-Risiken nach sich. Auf Ebene der OECD sind der allgemeine Trend einer Verringerung des inländischen Steuersubstrats und eine Verlagerung steuerlicher Ergebnisse auf Auslandsbetriebsstätten zu verzeichnen. Es wird mehr Auslandsbetriebsstätten geben. Aus Sicht Deutschlands und – breiter – aus Sicht aller typischen Kapitalexporthoren können sich diese Maßnahmen als fiskalisch schädlich erweisen. BEPS droht insoweit zu einem Aufkommensverringereungsprogramm für Bund und Länder zu werden.

3. Verrechnungspreisvorschriften

Ähnliche Veränderungen werden sich im materiellen Recht der Verrechnungspreiskontrolle ergeben. Die OECD hat die Aktionspunkte 8 bis 10 in einem einheitlichen und sehr umfassenden Abschlussbericht behandelt.⁸ Die allgemeine Tendenz dieses Berichts ist es, dem Staat des Absatzmarkts einen größeren Teil des Steuerkuchens zur ungehinderten Besteuerung zuzuweisen. Das würde bedeuten, dass gerade aus Sicht der typischen Kapitalexperteure das Besteuerungsrecht dann korrespondierend nach Maßgabe des Methodenartikels eingeschränkt wird. Verfahrensrechtlich werden diese Verschiebungen im Ansässigkeitsstaat durch Gegenberichtigungen (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) umgesetzt. Dabei kann es u. U. auch dann, wenn Bescheide zwar bestandskräftig, aber noch nicht festsetzungsverjährt sind, zu einer Korrektur im Ansässigkeitsstaat kommen. Diese Korrektur ist auch erforderlich, damit es nicht zur Doppelbesteuerung kommt, wenn sich der Quellenstaat mit den neuen Verrechnungspreisregeln auf der Grundlage von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA einen größeren Anteil am Steuersubstrat sichert und nimmt.

Aus den Veränderungen der Regeln über die Verrechnungspreise folgen Konsequenzen bei der Anwendung der deutschen Entstrickungsvorschriften. Verrechnungspreise bei immateriellen Wirtschaftsgütern bilden ab, dass ein bestimmtes immaterielles Wirtschaftsgut eine künftige Ertragserwartung verkörpert. Je mehr Ertrag man der Phase zuweist, in der ein im Inland geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut später im Ausland genutzt wird, in der also Lizenzgebühren nach Deutschland zurückfließen, desto höher muss ceteris paribus auch der Wert einer hinausverlagerten Lizenz sein, der der Entstrickung zugrunde zu legen ist.

Betroffen sind die vielen Entstrickungsregeln, die eingreifen, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter – unmittelbar oder mittelbar über den Wert von Anteilen an IP-starken Gesellschaften – über die Grenze verlagert werden: § 4 Abs. 1 EStG, § 17 Abs. 5 EStG, § 12 Abs. 1 und Abs. 3 KStG, § 1 AStG unter Einschluss der Vorschriften über die Verlagerung im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sowie der Regeln über die Funktionsverlagerung.

8 OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. Actions 8-10: 2015 Final Reports* (2015), 186 S.

Praxishinweis: Welche Konsequenzen hat das für den Mittelstand?

Insgesamt ist die künftige Entwicklung im Bereich der Verrechnungspreise interessant. Nach meiner Wahrnehmung hat sich in den letzten Jahren, auch insbesondere bei mittelständischen Betriebsprüfungen, die deutsche Betriebsprüfungspraxis im Hinblick auf Ergebnisverlagerungen ins Ausland deutlich verschärft. Im Nachgang zu den umfassenden Neuregelungen des § 1 AStG 2008⁹ habe ich sehr intensive Diskussionen mit den Betriebsprüfungen und eine deutlich höhere Prüfungsintensität als in den Vorjahren erlebt. Insbesondere Funktionsverlagerungen in die umliegenden europäischen, gerade auch osteuropäischen Länder scheinen mir im Fokus zu liegen.

Ein praktisches Beispiel ist ein produzierendes Unternehmen, das mittels Tochterkapitalgesellschaft ein Werk in Polen errichtet. Dieses Werk liegt in einer Sonderwirtschaftszone und unterliegt einem Steuersatz von 0%. Nach Anlaufschwierigkeiten produziert es die gleichen Waren wie die Werke im Inland, nur mit modernsten Anlagen, weniger Auflagen und geringeren Kosten. Das Unternehmen kann, da die Konkurrenz auch im Ostblock expandiert ist, endlich wieder profitabel produzieren. Die deutsche Finanzverwaltung macht sich diesen Fall relativ leicht und berechnet eine Funktionsverlagerung auf Grundlage der Gewinnerwartungen des neuen Werks. Gestützt auf § 1 Abs. 3 AStG werden dabei die Standortvorteile und mögliche Skalen-Effekte eingerechnet. Es wird interessant, wie diese Fälle zukünftig nach BEPS behandelt würden. Wäre eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung ernst gemeint, würde dies bedeuten, dass die deutschen, recht weitgehenden Regelungen zur Funktionsverlagerung zurückgeführt werden müssen. Diese Tendenz ist in der aktuellen Diskussion noch nicht wahrnehmbar. Die konkrete Umsetzung wird spannend.

Neben den neuen Richtlinien zur Ermittlung der Verrechnungspreise dürfte für den Mittelstand die verbesserte Zusammenarbeit der Staaten im Bereich der Betriebsprüfung besonders interessant sein. Mittelständische Unternehmen haben in der Regel weder Ressourcen noch Geld für ein langwieriges Verständigungsverfahren. Zudem eignen sich Streitigkeiten über Verrechnungspreise schlecht für finanzgerichtliche Verfahren. Dies kann bei Betriebsprüfungen dazu führen, dass ein Einigungszwang mit dem Prüfer der Verrechnungspreise entsteht.

9 Unternehmensteuerreformgesetz 2008.

Bei den Unternehmen hinterlässt dies eher ein ungutes Gefühl. Die Steuerlast sollte in einem transparenten Verfahren objektiv ermittelbar und nicht Gegenstand von basarähnlichen Verhandlungen sein, bei denen schließlich Zugeständnisse gemacht werden, um das Verfahren mangels wirksamem Rechtsschutz pragmatisch zu beenden.

Für den Mittelstand kann es große Vorteile bringen, wenn Verrechnungspreise unter Einbeziehung beider Staaten beurteilt werden. Die Transparenz, Vorhersehbarkeit und im Wesentlichen auch die Fairness der Verrechnungspreisprüfung gewinnen, wenn ein Anspruch auf funktionierende Joint Audits oder sonstige verbindliche Streitbeilegungsverfahren kommt. Bereits der Ansatz der Betriebsprüfung wird sich ändern, wenn der Prüfer weiß, dass er mit seinen Kollegen aus dem Nachbarland, etwa Österreich, eine Einigung erreichen muss. Das mittelständische Unternehmen ist nicht mehr in der unbefriedigenden Situation alleine gegen den Prüfer halten zu müssen. Stattdessen führen die Finanzverwaltungen miteinander den Streit, wem das Steueraufkommen gebührt. Wird ein solches Instrument effektiv umgesetzt, könnten sich Diskussionen um Verrechnungspreise zwischen mittelständischen Unternehmen, ihren Beratern und den Betriebsprüfungen deutlich entspannen. Häufig geht es bei Prüfungen der Verrechnungspreise im Mittelstand überhaupt nicht darum, Steuern zu sparen, sondern darum, den gleichen Gewinn nicht doppelt zu besteuern.

Ganz grundsätzlich ist das Konzept der Besteuerung am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung allerdings bereits äußerst strittig. Wo erfolgt die tatsächliche Wertschöpfung und wer erbringt eigentlich welchen Wertbeitrag? Dem Selbstverständnis einer Geschäftsleitung einer Unternehmensgruppe entspricht es, dass diese schon einen ganz wesentlichen Beitrag zum Geschäftsergebnis leistet. Ähnlich könnte dies jedoch auch für die im Ausland bestehende Produktion oder das Forschungszentrum gesehen werden. Alle Einheiten leisten wesentliche Beiträge, die sich schlecht oder je nach Maßstab verschieden zueinander in Relation setzen lassen. Wird das bestehende System der Gewinnabgrenzung an den Grundfesten verändert, führt das gerade für den mittelständischen Mandanten auch wiederum zu erneutem höheren Compliance-Aufwand und Compliance-Risiko. Die Gefahr steigt, dass Themen übersehen werden. Als Berater wird man dies intensiv kritisch begleiten und mitgestalten müssen.

4. Bewältigung von Qualifikationskonflikten

Intellektuell besonders anspruchsvoll ist, was die OECD im Rahmen ihres Maßnahmenpakets unter Nummer 6 erarbeitet hat: Vorschläge zur Vermeidung von Disparitäten in der Qualifikation zivilrechtlicher Gestaltung (Bewältigung des *Hybrid Mismatches*).

Die OECD unterscheidet hier zwei Konstellationen:

- Zum einen wird der Hybrid Mismatch dort relevant, wo ein Staat bestimmte Aufwendungen zum Abzug zulässt, während der andere Staat, in dem der Empfänger steuerlich erfasst wird, tatsächlich nicht besteuert – namentlich, weil dieser andere Staat sich abkommensrechtlich daran gehindert sieht.
- Zum anderen gibt es Fälle einer doppelten Berücksichtigung von Abzugsposten – sei es unterjährig mit Blick auf konkrete Aufwendungen, sei es periodenübergreifend bei der Verlustverrechnung.

Hier sollen primär durch Modifikationen und Ergänzungen Korrespondenzsysteme geschaffen werden, die dazu führen, dass sich die einzelnen nationalen Rechtsordnungen besser aufeinander abstimmen. Es geht dabei nicht primär um Veränderungen im Bereich der Abkommenspolitik, die sich nur langsam und schwerfällig in den bilateralen Relationen „herumsprechen“, sondern um hocheffiziente und unter Umständen auch sehr schnell ins Werk zu setzende Schärfungen des innerstaatlichen Rechts.

Sie wissen, dass es dazu schon jetzt in Deutschland zahlreiche Ansätze gibt. Die bekanntesten sind:

- § 50d Abs. 8 und 9 EStG,
- § 50d Abs. 11 EStG,
- § 50g EStG,
- § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG n.F.

Über diese rechtlich geltenden Beispiele für Korrespondenzregeln hinaus gab es weitere Initiativen, etwa eine gemeinsame Initiative von

Baden-Württemberg und Bayern im Bundesrat zur Einführung eines § 4 Abs. 5a EStG. Sie sind aber bislang nicht weiter verfolgt worden.¹⁰

Praktisch lassen sich solche Korrespondenzregeln nur mit einem gewissen Aufwand anwenden. Korrespondenzregeln erhöhen die Komplexität grenzüberschreitender Aktivitäten. Sie müssen so scharf und passgenau formuliert sein, dass es nicht zu neuen Fällen einer – u. U. nur zeitlich gestreckten – Doppelbesteuerung kommt, sondern dass die Einmal-erfassung aller Aufwendungen und Erträge garantiert ist.

Praxishinweis:

Auch aus Sicht der Praxis bestehen erhebliche Vorbehalte gegenüber den angedachten Korrespondenzregeln. Wird eine nationale Norm geschaffen, wird es darauf ankommen, wie trennscharf sie ausgestaltet ist. Auf Basis der bisherigen Vorschläge und Diskussionen ist schwerlich vorstellbar, dass es gelingt, eine Regelung so zu fassen, dass sie nur die mutmaßlich missbräuchlichen Fälle erfasst. Für den mittelständischen Berater wird das Erkennen und Vermeiden zu dem Problem, ob seine Fälle als Art „Beifang“ erfasst werden.

Ganz grundsätzlich sollte Hybrid Mismatch eher kein Mittelstandsthema sein. Wesentlicher Problemfall scheinen die Fälle zu sein, die nach deutschem Steuerrecht als Fremdkapitalüberlassungen einzuordnen sind, aber in einem anderen Staat als Eigenkapital eingeordnet werden. Im Ergebnis wird in Deutschland ein Abzug des Zinsaufwands angestrebt, während im Empfängerland eine steuerfreie Dividende angenommen wird. Diese Fälle sind in der mittelständischen Beratungspraxis äußerst selten oder nicht existent. Ähnliches dürfte für Hybridanleihen gelten. Kaum ein deutscher Mittelständler finanziert sich über Hybridanleihen aus dem Ausland. Für in Deutschland beheimatete multinationale Konzerne, wie VW, mag das bei Kapitalmarktmissionen relevant sein. Für den Mittelstand eher nicht. Üblicher waren im Mittelstand in den letzten Jahren Mezzanine-Finanzierungsmodelle. Das Fremdkapital wurde hier so ausgestaltet, dass es nach den Vorgaben von IFRS oder HGB zur Bilanzoptimierung als Eigenkapital ausgewiesen werden kann. Interessant ist, dass diese Programme häufig

¹⁰ Auch der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 31.05.2016 (Internet: www.bundesfinanzministerium.de) greift das Vorhaben nicht auf.

von deutschen Landesbanken, vermutlich zur Steueroptimierung, in vermeintlichen Steuerparadiesen, wie der Isle of Man, aufgesetzt wurden.

Aus der mittelständischen Beratungspraxis erscheinen die Fälle, in denen die BEPS-Initiative angemessenen Regelungsbedarf erkennt, relativ künstlich. Es kann daher nur von einer voreiligen Umsetzung in Deutschland abgeraten werden. Wichtig wäre, dass eine Norm klar und eindeutig erkennen lässt, welche Fälle betroffen sind und welche nicht. Fälle außerhalb der problematisierten missbräuchlichen Gestaltungsmöglichkeiten sollten nicht erfasst werden. Gelingt eine solch zielgenaue Formulierung, dürfte diese Neuregelung für den Mittelstand relativ unproblematisch sein.

5. Lizenzschranke

Die OECD erwägt die Eindämmung einer übermäßigen, steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung durch Lizenzboxen.¹¹ Hierzu wurde der sogenannte Nexus-Approach entwickelt. Daneben war wiederholt eine Ergänzung der Zinsschranke um eine Lizenzschranke im Gespräch. Auf den ersten Blick wäre sie systematisch stimmig, denn die Überlassung von Fremdkapital in Geld (Zinsschranke) lässt sich durch die Überlassung von immateriellem Sachkapital (Lizenzschranke) substituieren. Die Darlehen sind die Hingabe fremden Geldes, die Lizenz ist die Hingabe fremder immaterieller Wirtschaftsgüter. Beides finanziert das aufnehmende Unternehmen und für beides zahlt das aufnehmende Unternehmen eine Art Nutzungsentgelt.

Andere Staaten haben daher bereits Lizenzschranken eingeführt. So ordnet z. B. das österreichische Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Abgabenänderungsgesetzes 2014 für den Fall, dass eine aus Österreich abfließende Lizenzgebühr bei einem verbundenen Unternehmen im Zielstaat einer Steuerbelastung von nicht mehr als 10 Prozent unterliegt, eine Totalversagung des österreichischen Betriebsausgabenabzugs auf diese abfließende Lizenz an.¹² In Deutschland hat das schwarz-grün

¹¹ OECD, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz. Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015 (2015), 87 S. Zu den unionsrechtlichen Implikationen *Daniel Fehling/Mareike Schmid*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493.

¹² § 12 Nr. 10 öKStG.

regierte Hessen 2014 eine entsprechende Bundesratsinitiative auf den Weg gebracht, die nach der Vorstellung der hessischen Landesregierung schon dann greifen sollte, wenn die Besteuerung im Zielstaat nicht über 25 Prozent liegt. Der Bundesrat hat die Beschlussfassung aber immer wieder aufgeschoben.

Tatsächlich hat die Einführung einer Lizenzschranke auch eine Reihe von Argumenten gegen sich. Dies sind zunächst alle Einwände, die bereits gegen eine Zinsschranke sprechen: also einerseits die Abweichung von dem bewährten objektiven Nettoprinzip – selbst wenn man dieses Prinzip nicht schon dem Grundgesetz, sondern erst den einfachgesetzlichen Grundentscheidungen von EStG und KStG entnimmt - und andererseits die Komplexität der Abzugsbeschränkungen und ihrer Rückausnahmen. Wer also die Zinsschranke ablehnt, wird auch der Lizenzschranke von vornherein nichts abgewinnen können. Sehr fraglich ist aber selbst dann, wenn man die Zinsschranke als Datum hinnimmt, ob sich die Ausnahmen und Rückausnahmen der §§ 4h Abs. 2 EStG und 8a KStG (mit Freigrenzen, Eigenkapitalvergleich, Zinsvortrag und EBITA-Vortrag) ohne Weiteres in ein Lizenzschränkensystem transplantieren lassen. Für Lizenzen gibt es – anders als für Darlehen – keine Bank. Die wirklich wertvollen Lizenzgegenstände sind ohnehin meist selbstgeschaffen; und selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können jedenfalls steuerlich von vornherein nicht aktiviert werden. Handelsrechtlich wird man sie zwar aktivieren können, aber in der Regel nur zu den eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies führt dazu, dass die Handelsbilanz jedes Unternehmens bei den Lizenzgebühren chronisch unterfinanziert aussähe. Insofern spricht vieles dafür, dass der zu den Markenzeichen der Zinsschranke gehörende Eigenkapitalvergleich hier von vornherein nicht funktionieren kann.

Das bedeutet, dass es für den Gesetzgeber bei der Lizenzschranke deutlich schwieriger ist als bei der Zinsschranke, den Abzugsbeschränkungen präzise den Charakter bloßer Missbrauchsabwehrnormen zu geben und keine überschießenden Effekte herbeizuführen. Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber einstweilen gut daran tut, sich das Projekt Lizenzschranke nicht zu Eigen zu machen.

Praxishinweis:

Dies entspricht Einschätzungen aus der Praxis. Aus der Perspektive des forschungsstarken deutschen Mittelstandes ist IP enorm wichtig. Grenzüberschreitender Zugang zu Know-how ist eine elementare Voraussetzung für viele Unternehmen. Wir sollten hier nicht noch weitere Barrieren aufbauen.

Grundsätzlich richtet sich die BEPS-Initiative im Bereich der Lizenzen nicht gegen die Unternehmen. Kritisch ist der als schädlich gewertete Steuerwettbewerb der Staaten. Die Maßnahme richtet sich gegen schädliche Praktiken einzelner Staaten. In Europa, direkt an unserer Grenze, existieren Sonderregelungen, nach denen Lizenzen mit einem Sondersteuersatz von für 5 % vereinnahmt werden können. Es geht nicht um missbräuchliches Verhalten von den Unternehmen. Wir in Deutschland sollten uns also gut überlegen, ob wir in Deutschland als Forschungsstandort die Rahmenbedingungen für Forschung und Entwicklung erschweren möchten. Im internationalen Wettbewerb können wir daran doch kein Interesse haben.

Der Nexus-Approach, auf den man sich jetzt geeinigt hat, wird dazu führen, dass nicht nur die Patente selber im Ausland gehalten werden. Es spricht viel dafür, dass zukünftig auch die realen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten in Länder abwandern, die eine steuerliche Forschungs- und Entwicklungsförderung haben. Wir sollten nicht darüber nachdenken, wie wir Lizenzzahlungen sanktionieren, sondern wie wir fördern können, dass in Deutschland geforscht und entwickelt wird, dass unser Standort und damit auch das Steueraufkommen gestärkt wird.

Die Diskussionen um äußerst komplexe und systemwidrige Lizenzschränken und ähnliche Regelungen führen uns inhaltlich wenig weiter. Es erscheint praktisch nicht möglich rechtssicher eine Lizenz, die als fremdüblich eingestuft und damit nicht korrigiert worden ist, als missbräuchlich einzuordnen. Auch aus Sicht des Mittelstands sollten wir in Deutschland eher über Forschungs- und Entwicklungsförderung nachdenken, anstatt die Rahmenbedingungen hier noch einmal zu verschlechtern.

Es spricht viel dafür, dass sich die Schwierigkeiten durch Ergebnisverlagerungen mittels Lizenzzahlungen bereits über Verrechnungspreise

regulieren lassen. Kritisch ist dabei stets der Transfer eines Patents / IPs über eine Grenze. Eine Überarbeitung dieser Regeln ist gerade Gegenstand der BEPS-Diskussion zu den Verrechnungspreisen. Dabei geht es auch darum, eine zielgerichtete Besteuerung am Ort der Wertschöpfung - auch für Forschungs- und Entwicklung - zu erreichen. Eine gesonderte Regelung zur Besteuerung von Lizenzzahlungen sollte in Deutschland daher verzichtbar sein.

6. Länderweise Berichterstattung

Lohnend ist auch ein Blick auf ausgewählte verfahrensrechtliche Vorhaben der OECD. An erster Stelle ist die Einführung einer mehrstufigen konzernweiten Dokumentation und Erklärung zentraler Unternehmensdaten zu nennen: die sog. länderweise Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting, CbCR).¹³ Die OECD hat mit ihrem Bericht zu Maßnahmenpunkt 13 derartige Pflichten vorgezeichnet¹⁴; ihre Einführung bedarf aber einer demokratisch legitimierten (inner-)staatlichen Entscheidung.¹⁵ Große multinationale Unternehmensgruppen mit einem Konzernumsatz ab 750 Mio. € pro Jahr sollen einerseits einen *master file*, andererseits für jede einzelne Gesellschaft einen *local file* vorlegen.

Der Vorteil eines solchen CbCR wäre die Harmonisierung von innerstaatlichen Dokumentationspflichten. Derzeit disparate, sehr unterschiedliche nationale Dokumentationsanforderungen würden aneinander angepasst. Das Risiko im europäischen und globalen Standortwettbewerb besteht gerade für Kapital- und Wissensexportstaaten wie Deutschland darin, dass das CbCR Fragen der nationalen Steuerzahllasten transparenter macht, als sie es bisher sind und dass Unternehmen, die bisher den Großteil ihrer weltweiten Steuerbelastung an den deutschen Fiskus abgeführt haben, künftig stärker unter den Druck der Quellenstaaten geraten. Der deutsche Fiskus könnte hierbei den Kürzeren ziehen. Dem-

13 Statt aller *Reimar Pinkernell*, Neue OECD-Grundsätze zu Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting (Maßnahme 13 des BEPS-Aktionsplans), FR 2014, 964; und *Silke Lappé/Richard Schmidtke*, Praxisrelevante Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung des Country-by-Country Reportings, IStR 2015, 693.

14 *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. ACTION 13: 2015 Final Report (2015).

15 Die für Deutschland noch nicht getroffen ist, während z. B. das Vereinigte Königreich dynamisch auf die Vorschläge der OECD verweist: *Philip Baker*, Section 122: country-by-country reporting, British Tax Review 2015, 523.

entsprechend hat sich auch die Bundesregierung der Einführung eines steuerrechtlichen CbCR widersetzt.

Die Umsetzung wird durch vier Maßnahmen bzw. Handlungsformen bestimmt, die – jedenfalls bislang – nur teilweise aufeinander abgestimmt sind:

- das schon genannte multilaterale Rahmenübereinkommen. Es wird die Form eines völkerrechtlichen Vertrages annehmen, der jedenfalls in Deutschland der Zustimmung von Bundestag und Bundesrat bedarf (Art. 59 Abs. 2, 105 Abs. 3 GG);
- bilaterale Verträge. Gemeint sind nicht allein die DBA, sondern voraussichtlich auch die Informationsaustauschabkommen (TIEAs), die Deutschland mit einer rasant steigenden Zahl mit ausländischen Staaten – auch sehr viel kleinen Staaten – geschlossen hat;
- EU-Richtlinien, die nicht unbedingt auf die – mit dem Einstimmigkeitserfordernis verknüpfte – Kompetenz aus Art. 115 AEUV gestützt werden müssen, sondern u. U. auch auf allgemeinen Binnenmarktkompetenztiteln einschließlich des Art. 50 AEUV beruhen könnten¹⁶;
- innerstaatliche Gesetze, die insbesondere zur Richtlinienumsetzung erforderlich sind und insoweit einem gemeinsamen Regelungsmuster folgen dürften. Hierzu hat die Bundesregierung inzwischen den Entwurf eines neuen § 138a AO vorgelegt, der einschlägige Mitteilungspflichten multinationaler Unternehmen begründen wird.¹⁷

Für die beiden o.g. Sets völkerrechtlicher Regelungen stellt sich die Frage nach der Vollzugs- und Rechtsbefolgungsbereitschaft der Signatarstaaten und einem möglichst effektiven und effizienten Vollzug der grenzüberschreitenden Informationspflichten. Hier lohnt eine institutionelle Perspektive: Die OECD betont, dass sie die Erfüllung des CbCR

¹⁶ Beispielhaft: Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen; Entwurf COM(2016) 198 final v. 12.04.2016. Internet: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0198&from=EN> (15.07.2016).

¹⁷ Regierungsentwurf v. 05.07.2016 für ein Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen, Internet: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2016-07-13-G-Umsetzung-EU-Amtshilferichtlinie-Massnahmen-Gewinnkuerzungen-verlagerungen.pdf> (15.07.2016).

im Wege einer Supervision mitüberwacht. Damit würde die OECD Vollzugsaufgaben übernehmen, die sie bisher nicht hatte. Momentan leistet sie vielmehr ausschließlich Servicedienste bei der Ausgestaltung insbesondere von Doppelbesteuerungsabkommen und teilweise bei der Entwicklung einer *administrative best practice*. Nach den Vorstellungen der OECD würde mit der Einführung von CbCR-Pflichten also tatsächlich eine Art Vollzugsperspektive nach Paris getragen. Hier bleibt aber die weitere Entwicklung abzuwarten.

Praxishinweis:

Aus Mittelstandssicht ist dieses Thema ein relativ unbedeutendes. Eine Umsatzgrenze von 750 Mio. € in der Gruppe erreichen nur vereinzelte, sehr große Mittelständler, etwa Handelsunternehmen.

Wichtig ist zudem, dass das CbC-Reporting nicht öffentlich erfolgen soll. Nach den Äußerungen der OECD und des BMF unterliegen die Daten der deutschen Unternehmen weiterhin dem Steuergeheimnis und hohen datenschutzrechtlichen Vorgaben. Dies wäre wichtig.

Bei Unternehmen, die dem CbC-Reporting unterliegen, stellt sich leider die Frage, was die ausländischen Finanzbehörden, z. B. China, mit den erhaltenen Daten, etwa über die Gruppenstruktur in Deutschland, macht. Dies bedarf genauer Regelungen und Vorkehrungen. Wann werden Daten von der deutschen Verwaltung herausgegeben, wann nicht? Dem Vernehmen nach nimmt das BMF diese Themen jedoch ernst.

7. Anzeigepflichten für potenziell schädliche Steuergestaltung

Mittelstandsrelevanz käme schließlich der Einführung von Anzeigepflichten für potenziell schädliche Steuergestaltung zu. Derartigen Anzeigepflichten, die die OECD in ihrem Aktionspunkt 12 favorisiert¹⁸, liegt die Erfahrung und die richtige Idee zugrunde, dass die Ausgestaltung des materiellen Rechts an seine Grenzen stößt, wo der Gesetzgeber nicht alle zivilrechtlichen Gestaltungen antizipieren kann, die möglich sind und

18 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules. ACTION 12: 2015 Final Report (2015). Internet: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en (15.07.2016).

eines Tages möglich werden. Der Weg zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung führt in diesen Fällen über verfahrensrechtliche Lösungen.¹⁹

Nach Erfahrungen ausländischer Staaten ist es für einen Steuergesetzgeber keine leichte Aufgabe, bei der Einführung derartiger Anzeigepflichten Kollateralschäden zu vermeiden. Die Anzeigepflicht betrifft den Steuerpflichtigen in einer Phase, in der die zivilrechtliche Gestaltung noch nicht ins Werk gesetzt, jedenfalls noch nicht vollständig vollzogen ist. Es handelt sich also um eine Art Vorfeldschutz. Diesem Vorfeldschutz ist eine gewisse Abschreckungswirkung immanent. Es gibt also keine neutralen Informationen. Die Erteilung einer Information bzw. die Pflicht zu einer solchen Erteilung beeinflusst denjenigen, der eine solche Informationspflicht zu erfüllen hat. Fraglich ist, ob eine solche Gestaltung wünschenswert ist.

Die Grundidee ist überzeugend. Der Informationseingriff soll als Minus zu einem überraschenden Belastungseingriff erfolgen, der vielleicht erst Jahre später in der Betriebsprüfung festgestellt wird. In dieser Perspektive können vorlaufende Informationsaustauschmechanismen möglicherweise sogar befriedend wirken. Hier wie dort gibt es jedoch denselben Zielkonflikt: die mangelnde Bestimmtheit und folglich auch mangelnde Effektivität der jeweiligen Eingriffsnormen. Ebendiese Erfahrung haben auch diejenigen Staaten gemacht, die bisher schon derartige Anzeigepflichten eingeführt haben. Zu nennen sind hier exemplarisch Irland, Israel, Kanada, die USA und vor allem das Vereinigte Königreich, das 2004 im Grunde die Blaupause für die Entwürfe geliefert hat, die dann von der letzten großen Koalition 2007 vorgelegt wurde. Es ist nicht erkennbar, dass diejenigen Länder, die seit vielen Jahren – zum Teil seit über einem Jahrzehnt – Anzeigepflichten vorgeben, keine BEPS-Probleme mehr haben.

In Frankreich hat der Conseil constitutionnel die dortigen Anzeigepflichten auf ihre Vereinbarkeit mit der französischen Verfassung überprüft und an ihrer Unbestimmtheit scheitern lassen. Auch in Deutschland sind sowohl der Versuch der damaligen Bundesregierung 2007, einen

¹⁹ Aus der bisherigen Literatur v.a. *Tobias Beuchert*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen (2012); *ders./Christine Osterloh-Konrad*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen in Deutschland, IStR 2014, 643 ff.; *Michael Puls/Semera Heravi*, „Mandatory Disclosure Rules“ für grenzüberschreitende Steuergestaltungen: Wohin will die OECD?, ISR 2015, 284.

§ 138a AO einzuführen²⁰, als auch ein erneuter Vorstoß der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Rahmen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 im Sande verlaufen.²¹ Es ist schon logistisch schwer, diese Informationspflichten so auszugestalten, dass sie einerseits mit Blick auf den konkreten Einzelfall und den gesetzestvorbereitenden Charakter dem Gesetzgeber rechtzeitig ein Signal geben, dass bestimmte Gestaltungen modellhaft immer wieder verwendet werden, sie aber andererseits auf das hierfür erforderliche Maß zu begrenzen und sie damit im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen zu halten. Die Einführung einer solchen Anzeigepflicht würde daneben zu einer weiteren Zunahme kostenintensiver Compliance-Pflichten führen. Für Steuerpflichtige und Berater sind Anzeigepflichten riskant, weil sie sanktionsbewehrt sind. Umgekehrt ist es nicht zielführend, allein die Berater nicht jedoch die Steuerabteilungen der Unternehmen dieser Anzeigepflicht zu unterwerfen (wie dies der Entwurf von 2007 vorsah). Mit derartigen Regelungen sollen die Anzeigepflichten auf diejenigen begrenzt werden, die von außen mit einer gewissen Hebelwirkung bestimmte konfektionierte, modellhafte Gestaltungsmodelle verkaufen. Verfassungsrechtlich birgt eine solche „lex Freiberufler“ aber zusätzliche Risiken. In jedem Fall würden die Anzeigepflichten zu einem bürokratischen Leviathan. Künftig würde nicht mehr allein, vielleicht sogar nicht in erster Linie, über die Sache, die Erfüllung oder Nichterfüllung des eigentlichen Steuertatbestands gestritten: Berater, Behörden und Gerichte würden sich zusätzlich hingebungsvoll über das gesetzlich gebotene Informationshandeln auseinandersetzen müssen.

Diesen Bedenken sind auch die aktuellen Initiativen ausgesetzt, die seit dem letzten Jahr vorliegen. Eine Entschließung des Bundesrats vom Mai 2014 zielt auf einheitliche europäische Lösungen. Aufgrund des Einstimmigkeitserfordernisses im Rat dürften diese abgestimmten Lösungen aber auf sich warten lassen.

20 Entwurf eines Gesetzes zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen v. 25.06.2007. Hierzu kritisch *Christian Flämig*, Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Berlin 2007), Internet: <https://www.dws-institut.de/sites/default/files/AnzeigepflichtenFlaemig.pdf> (15.07.2016) = *ders.*, Der Steuerstaat auf dem Weg in den Überwachungsstaat - Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, in: Beihefter zu DStR 44/2007, S. 2-12.

21 Bericht des Finanzausschusses zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drs. 17/5125, 17/5196) – Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011 v. 09.06.2011, BT-Drs. 17/6146, S. 10-12.

Praxishinweis:

Inhaltlich ist das Ansinnen einer solchen Offenlegungsverpflichtung durchaus nachvollziehbar. Für die Rolle als Steuerberater löst es allerdings mehr als ein Störgefühl aus, zukünftig Steuergestaltungsmodelle der Mandanten im Vorfeld anzeigen zu sollen.

Diskutiert werden sollte, ob tatsächlich die von der Verwaltung angenommene Informationsasymmetrie besteht. Anzeigepflichten hätten ja den Zweck, dass die Finanzverwaltung mitbekommt, was für Modelle aufgesetzt werden, um schneller auf Gestaltungen reagieren und gegebenenfalls gesetzgeberisch eingreifen zu können. Der Blick auf die modellhaften Gestaltungen der letzten Jahre: Etwa Cum-Ex oder RETT-Blocker, sind sämtlich seit über zehn Jahren bekannt und dennoch wurde lange nicht darauf reagiert. Eine Anzeigepflichtung hätte nichts geändert. Das Problem lag darin, dass man es offenkundig nicht für nötig gehalten hat, zu reagieren.

Sollen Anzeigepflichten für Gestaltungen eingeführt werden, sollte dies nicht nur asymmetrisch zu einem Informationsvorteil der Finanzverwaltung führen. Ähnlich wie in anderen Staaten sollten die Unternehmen bei Anzeige einer Gestaltung auch kurzfristig eine verbindliche Entscheidung des Finanzamts darüber bekommen, wie das Modell steuerlich gewertet wird. Würde das Anzeigemodell mit einer verbindlichen Auskunft verbunden, hätten sowohl die Unternehmen und Berater als auch die Finanzverwaltung einen Vorteil. Die Finanzämter kennen die Gestaltung frühzeitig und können sich darauf einstellen und die Unternehmen haben Rechtssicherheit.

8. Transparenz

Abschließend lohnt ein kurzer Blick auf den BEPS-Aktionspunkt Nummer 5. Er betrifft verbindliche Auskünfte, verbindliche Zusagen und begünstigende Vorabzusagen. Die Kommission greift gegenwärtig die Ruling-Praxis von allen 28 Mitgliedstaaten auf²², von einigen intensiver als

22 Europäische Kommission, Entscheidung IP/14/2742 v. 17.12.2014. Hierzu *Ulrich Soltész*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2015, *EuZW* 2016, 87; *Alexander Linn*, Die Beihilfeverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität?, in: *IStR* 2015, 114; und *Ernst-Joachim Mestmäcker/Heike Schweitzer*, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), *Wettbewerbsrecht*, Bd. III, 5. Auflage (2016), Art. 107 AEUV Rn. 242 ff.; jeweils m.w.N.

von anderen: In den Fällen *Amazon*, *Apple*, *Fiat* und *Starbucks* hat sie förmliche Prüfungsverfahren (Art. 108 Abs. 2 AEUV) gegen Irland, die Niederlande und Luxemburg eingeleitet; später wurden die Untersuchungen auf Belgien, Malta, das Vereinigte Königreich und Zypern erstreckt. Deutschland scheint dagegen von der bisherigen Kritik der Kommission an der Praxis verbindlicher Auskünfte wenig oder nicht betroffen zu sein. Dies ist primär darauf zurückzuführen, dass derogierende Auskünfte in Deutschland zu Recht Seltenheitswert haben; die auf der Grundlage der §§ 89 Abs. 2, 204 ff. AO erteilten Auskünfte und Zusagen ändern nichts an der Bindung der Behörde an das materielle Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) und haben insofern nur deklaratorischen Charakter.

Tendenziell stärkt ein Mehr an Transparenz in diesem Bereich ohnehin die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs. Wie man dem Steuergeheimnis trotzdem Rechnung tragen kann, wird eine Frage sein, die dann zu erörtern ist, wenn Präzisierungen der Entwürfe für den Bereich von verbindlichen Auskünften und verbindlichen Zusagen vorliegen.²³ Schon heute ist allerdings auf die beihilfenrechtliche Gefahr einer nur selektiven Bereitstellung verbindlicher Auskünfte hinzuweisen. Wenn ein Mitgliedstaat verbindliche Auskünfte einführt, muss er sie allen Steuerpflichtigen diskriminierungs- und privilegienfrei zugänglich machen. Für Deutschland ist deshalb eine Ertüchtigung der Behörden für die Erteilung grenzüberschreitender verbindlicher Auskünfte unabdingbar. Dies betrifft vor allem das Bundeszentralamt für Steuern, dessen Verfahrensdauern kürzer werden müssen.²⁴

Die Transparenzfrage betrifft auch die Frage des grenzüberschreitenden Informationsaustausches. Durch das Finanzkonteninformationsaustauschgesetz sind Bankdaten transparent geworden. Darüber hinaus hat die Kommission die Mitgliedstaaten im Jahr 2015 gebeten, sämtliche verbindliche Auskünfte und auch verbindliche Zusagen im Anschluss an Betriebsprüfungen zu übermitteln.

Relevant bleibt die Frage der Transparenz von Ersuchens- und Spontanauskünften, die auf der Grundlage von Artikel 25 OECD-Musterab-

23 Ausführlich bereits *Roman Seer*, Grenzen steuerlicher Transparenz multinational tätiger Unternehmen. Rechtliche und praktische Erwägungen zum Schutz von Betriebsgeheimnissen, in: IWB 2016, 6 ff.

24 Näher *Becker/Kimpel/Oestreicher/Reimer*, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen (2015), Internet: http://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/publikationen-studien/studien/Studie_Stiftung_Familienunternehmen_Internationale-Verrechnungspreise.pdf (15.07.2016).

kommen erteilt werden. Sie betreffen alle anderweitigen Daten, also diejenigen Daten, die nicht Finanzkontendaten, verbindliche Auskünfte und verbindliche Zusagen sind. Maßstab für ihre Zulässigkeit ist die voraussichtliche Erheblichkeit für die Steuerfestsetzung im konkreten Einzelfall. Wo es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit fehlt, ist ein Informationsaustausch „ins Blaue hinein“ unzulässig. Die einstweilige Anordnung des Finanzgerichts Köln vom 7. September 2016, die den Vorbehalt des Gesetzes und die Notwendigkeit einer strengen Erforderlichkeitsprüfung bei jedem Informationsaustausch bekräftigt²⁵, zeigt die aktuelle Entwicklung auf: Das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG) – für den Informationsaustausch auf Basis unionsrechtlicher Regelungen, namentlich der Amtshilfsrichtlinie – und das Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 GRCh) verlangen, dass Deutschland als Informationslieferant vorab prüft, ob die zu übermittelnde Information für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bzw. für die richtige Erhebung von Steuern im jeweiligen Empfängerstaat erforderlich ist.

Auch bei den intensivierten Formen einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit muss es zu solchen Erforderlichkeitsprüfungen kommen. Eine ausländische Finanzverwaltung darf sich an Joint Audits im Inland nur insoweit beteiligen, als es um die Prüfung von Angaben und Unterlagen geht, die auch für die Besteuerung in dem jeweiligen Quellenstaat voraussichtlich erheblich sind. In jedem Fall muss rechtsstaatlich gewährleistet sein, dass dem Steuerpflichtigen mitgeteilt wird, was die ausländische Finanzverwaltung über ihn erfährt. Darüber hinaus kann die Schaffung einer präventiven Rechtsschutzmöglichkeit rechtsstaatlich und grundrechtlich geboten sein. Dies gilt jedenfalls da, wo der Rechtsschutz anderweitig nicht gesichert werden kann. Gerade weil in Deutschland grundsätzlich kein Verwertungsverbot für rechtswidrig erlangte Informationen existiert, verschaffen Art. 19 Abs. 4 GG und der allgemeine Justizgewährungsanspruch dem Steuerpflichtigen grundsätzlich das Recht auf eine präventive Kontrolle aller Grundrechtseingriffe im Bereich des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung.

Zu diesen Grundrechtseingriffen gehören jedoch nur die Erhebung, Speicherung und Übermittlung personenbezogener Daten, nicht bereits die Einführung eines anonymen BEPS-Radars. Der nach BEPS-Maßnah-

25 FG Köln, Beschl. v. 07.09.2015 – 2 V 1375/15 –, IStR 2015, 835 ff. = EFG 2015, 1769 ff. Hierzu *Roman Seer*, Grenzen steuerlicher Transparenz multinational tätiger Unternehmen. Rechtliche und praktische Erwägungen zum Schutz von Betriebsgeheimnissen, in: IWB 2016, 6 ff.

me 12 geplante Austausch behördlicher Erfahrungen im Rahmen eines allgemeinen Messens und Monitorings von Gestaltungen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung²⁶ ist grundrechtlich also solange unproblematisch, wie er nicht personenbezogene Daten betrifft, sondern nur abstraktes Verwaltungswissen umfasst, das keinen Bezug zu dem konkreten Veranlagungsfall erkennen lässt und keine Reidentifizierung der Veranlagungsfälle ermöglicht.

Praxishinweis:

Die Einschätzung dürfte richtig sein, dass in Deutschland erteilte verbindliche Auskünfte im Rahmen der Diskussion um schädliche Steuerpraxis nicht gemeint sind. Entscheidend ist, ob es gelingt, die Praktiken anderer Staaten einzudämmen. Zu diesem Zweck sollte Transparenz gut sein.

Wenn das Thema verbindliche Auskünfte „angepackt“ wird, sollte national über Verbesserungen des bestehenden Instrumentariums nachgedacht werden.

Man könnte bei dieser Gelegenheit etwa darüber nachdenken, ob verbindliche Auskünfte in Steuersachen nicht generell anonymisiert offengelegt werden. Soweit hat Belgien bereits viel Erfahrung mit einem solchen Register. Der Vorteil liegt darin, dass für jeden die tatsächliche Praxis der Verwaltung, etwa aus deutscher Sicht bundeslandübergreifend, einsehbar wäre.

Zudem könnte es Sinn machen, eine zentrale bundesweite Zuständigkeit für verbindliche Auskünfte einzurichten, sodass die Auskunftspraxis einheitlich wird. Sinnvoll wäre auch ein Rechtsanspruch auf verbindliche Auskunft. Für den Mittelstand wäre es ein großer Vorteil, wenn die Verwaltung nicht entscheiden könnte, dass etwa für kritische/strittige Fragen keine Auskünfte erteilt werden.

²⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Measuring and Monitoring BEPS. Action 11: 2015 Final Report (2015). Internet: <http://www.oecd-ilibrary.org/deliver/2315361e.pdf> (15.07.2016).

9. Fazit

Zieht man Bilanz, so zeigt sich vor allem eines: Das Phänomen BEPS ist in erster Linie ein Phänomen großer, nicht inhabergeführter Unternehmen. Die Bekämpfung von BEPS dient damit der Wiederherstellung einer Größenneutralität: Sie schleust das effektive Belastungsniveau der kapitalmarktorientierten Unternehmen auf Normalniveau hoch und beendet damit den faktischen Nachteil, in dem sich steuertreue, mittelständische Unternehmen bislang befanden. Wenn diese Analyse stimmt, ist die Bekämpfung von BEPS insgesamt – und *ceteris paribus* für den Mittelstand - eher hilfreich als schädlich.

Zugleich ist deutlich geworden, dass einzelne BEPS-Maßnahmen durchaus negative Auswirkungen auf den Mittelstand haben können. Die Verlagerung von Steuersubstrat auf die Quellenstaaten verringert typischerweise Möglichkeiten der Verlustverrechnung. Vor allem aber kommt es zu einer Erhöhung der Compliance-Pflichten und zu einer Erhöhung steuerlicher Risiken: vom materiellen Steuerrecht der Betriebsstätte über die Verrechnungspreisbildung bis zu den Dokumentations- und Anzeigepflichten. Die Komplexität und der Beratungsaufwand dürften damit weiter steigen. Compliance-Risiken werden sich erhöhen.

Verfahrensrechtlich ragt die Einführung des Country-by-Country-Reporting heraus. Anzunehmen sind Erforderlichkeitsmaßstäbe: Gesetzgeber und Verwaltung sollten die Neuregelungen auf das Maß reduzieren, das zum Vollzug des materiellen Rechts erforderlich ist. Diese Erforderlichkeitsprüfung wird die Einführung neuer verfahrensrechtlicher Pflichten (Dokumentationspflichten, Mitteilungspflichten, Anzeigepflichten bei Auslandssachverhalten) deutlich dämpfen.

Manches spricht sogar dafür, dass der zwischenstaatliche Informationsaustausch auch unter dem Gesichtspunkt der Grundrechte Vorrang gegenüber einer erneuten Anforderung derselben Informationen beim Steuerpflichtigen haben muss. Jedenfalls im Europäischen Verwaltungsverbund muss dem Steuerpflichtigen die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten dadurch erleichtert werden, dass nicht dieselben Informationen mehrfach von verschiedenen Staaten und Fiskus abgefragt werden, der Steuerpflichtige also zum Opfer informationeller Doppelbelastung wird. Das spricht letztlich klar für die – verwaltungstechnisch sicher schwierige – Verbesserung des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs auch mit Blick auf Einzelfälle.

Und schließlich empfiehlt sich das Maßhalten in der Zeit. Alles spricht für ein konzertiertes Vorgehen der großen Industriestaaten, einschließlich der USA. Wenn sich die USA dazu – aus Gründen der innerstaatlichen Kompetenzordnung – nicht in der Lage sehen, müssen die anderen OECD- und G20-Staaten prüfen, welche Möglichkeiten sie haben, auch ohne eine volle formale Beteiligung der USA die US-amerikanischen Unternehmensgruppen gleichsam „von hier aus“ den BEPS-Abwehrmaßnahmen zu unterwerfen. Wie das zu bewerkstelligen ist, kann Europa ja gerade von den USA lernen. Voreilige Maßnahmen Deutschlands zu Lasten der heimischen Unternehmen und Unternehmensgruppen empfehlen sich dagegen nicht.²⁷

Praxishinweis:

Wenn man davon ausgeht, dass das ganze BEPS-Projekt sich im Wesentlichen gegen multinationale, nicht eigentümergeführte Unternehmen richtet, bedeutet das eigentlich, dass Deutschland zurückhaltend agieren sollte.

Der große Vorteil, die große Stärke am BEPS-Projekt, ist, dass es ein multilateral initiiert und abgestimmtes Programm ist. Abgestimmt heißt aber auch, wir bewegen uns nicht unabgestimmt separat zuerst. Wir sollten nicht voreilig einen Schritt vorgehen und plötzlich allein dastehen, weil alle anderen einen Schritt zurückgegangen sind. Bei den Amerikanern sind solche Tendenzen zum Schutz nationaler Interessen ja bereits offen erkennbar. Es spricht aus Sicht der Unternehmen viel dafür, dass wir abwarten und schauen was die anderen machen und abgestimmt agieren.

Zudem erscheint es enorm wichtig, dass alle Maßnahmen, die in Deutschland eingeführt werden sollten, auch sorgfältig volkswirtschaftlich auf ihre Auswirkungen auf den Standort untersucht werden. Es macht relativ wenig Sinn, unser Steuerrecht deutlich strenger auszugestalten, wenn der Erfolg nur der ist, dass Deutschland als Wirtschaftsstandort unattraktiver wird. Wenn „der Mittelstand ist das Rückgrat der deutschen Wirtschaft“ nicht nur ein Lippenbekenntnis ist, dann muss auch der Steuerstandort attraktiv bleiben. Wer nachhaltig erfolgreiche Unternehmen hier in Deutschland haben möchte, darf dies nicht steuerlich konterkarieren.

²⁷ Noch kritischer *Deborah Schanz/Anna Feller*, Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, BB 2015, 865.

III. Podiumsdiskussion

Redaktioneller Hinweis:

Die Podiumsdiskussion wird für eine bessere Lesbarkeit dem Inhalt nach, aber nicht wortgenau wiedergegeben.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Lieber Kollege Reimer, lieber Herr Dr. Heyes, vielen Dank für diesen komprimierten Überblick. Ich glaube, die Probleme sind deutlich geworden. Es reizt mich natürlich, Sie zu fragen, Herr Kreienbaum, ist es eigentlich richtig, wenn man sagt: „Der erste, der sich bewegt, verliert.“? Mit anderen Worten: Sollten wir Deutschen - wenn wir vielleicht Steuerertrag verlieren können - uns mal lieber nicht bewegen und warten, was die anderen tun? Oder wie ist die Meinung des BMF dazu? Können Sie etwas dazu sagen?

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Vielen Dank, Herr Prof. Dr. Seer. Erlauben Sie mir - bevor ich auf Ihre konkrete Frage eingehe - doch den einen oder anderen Punkt vorab zu erwähnen. Ausgangspunkt der gesamten BEPS-Diskussion war die Überlegung, dass große international operierende Unternehmen die Unabgestimmtheit der Steuerrechtsordnungen verschiedener Länder so ausnutzen, dass sie teilweise zu einer niedrigen oder gar keiner Besteuerung führen, jedenfalls im grenzüberschreitend strukturierten Konzern zu einer sehr niedrigen Steuerquote kommen und sich dadurch gegenüber mittelständischen Unternehmen auch Wettbewerbsvorteile verschaffen. Und das ist ein wichtiger Punkt, wenn wir über BEPS und den Mittelstand reden. Wir ordnen das steuerwettbewerbliche Feld neu und das reflektiert positiv auf mittelständische Unternehmen. Das ist eine Botschaft, die auch in einer der Folien von Herrn Prof. Dr. Reimer versteckt mit dem Hinweis auf „Größenneutralität“ enthalten war. Diesen Punkt sollten wir nicht aus dem Auge verlieren. Die OECD hat dazu auch eine Reihe makroökonomischer Analysen vorgenommen, die die positiven Effekte des BEPS-Projektes auf den Mittelstand bestätigen.

Der zweite für den Mittelstand entscheidende Punkt ist Folgender: Einer der wesentlichen Treiber des Projekts war unter anderem der Gedanke, dass die Reaktionen einzelner Staaten insbesondere mit Blick auf steuerliche Abwehrgesetzgebung international aufeinander abgestimmt werden sollten. Themen wie die Hinzurechnungsbesteuerung, wie die Lizenzschranke oder die Zinsschranke oder die unabgestimmte Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs führen tendenziell zur Doppelbesteuerung. Aus Sicht des Mittelstandes gilt es, diese zu vermeiden. Diese Punkte sollten wir uns bewusst machen, wenn wir über die Frage reden, welche Bedeutung hat das BEPS-Projekt für den Mittelstand.

Jetzt komme ich aber zu Ihrer Frage. Sollten wir die Ersten sein, die implementieren? Das gesamte OECD-BEPS-Projekt basiert auf der Annahme, dass die OECD-/G20-Staaten gleiche Wettbewerbsbedingungen schaffen wollen. „Level Playing Field“ taucht in allen Papieren auf und das bedeutet auch mit Blick auf die Implementierung, dass wir sehr genau schauen, wie sich die wettbewerblichen Verhältnisse für Unternehmen in Deutschland verändern. Und zwar mit Blick auf jedes einzelne Themengebiet, das wir besprochen haben. Viele der Handlungspunkte – und das wurde ja zutreffend dargestellt – sind in Deutschland schon ausreichend implementiert. Wir sind mit Blick auf unsere Abwehrgesetzgebung im internationalen Vergleich sehr gut aufgestellt: Wir haben eine funktionierende Zinsschranke, wir haben seit über 40 Jahren eine Hinzurechnungsbesteuerung und in vielen anderen Bereichen der Missbrauchsbekämpfung sind wir relativ gut aufgestellt.

Das, was jetzt aus deutscher Sicht nach den auf Ebene der OECD/G20 getroffenen politischen Vereinbarungen zu implementieren ist, ist überschaubar. Zu den verpflichtend umzusetzenden Themen, die zeitnahe gesetzgeberische Aktivität erfordern, zählen das Country-by-Country-Reporting und gegebenenfalls die Informationsaustauschverpflichtungen bei Rulings. Andere Themen, wie zum Beispiel die Regelungen zum Abkommensmissbrauch oder die Änderungen beim Betriebsstättenbegriff, werden in unsere Abkommenspraxis mit aufgenommen. Weitere Themen sind mit geringerem Verbindlichkeitsgrad mit Blick auf die nationale Umsetzung ausgestattet. Dazu zählen beispielsweise die steuerliche Behandlung hybrider Strukturen und die Hinzurechnungsbesteuerung. Natürlich beobachten wir auch die Stimmung in den USA mit Blick auf Country-by-Country-Reporting. Ich glaube, es ist kein Geheimnis, dass die deutschen Vertreter bei der OECD sich sehr dafür eingesetzt haben, das Country-by-Country-Reporting mit verbindlichen Streitbeilegungsverfahren zu verbinden. Das ist uns nicht gelungen. In vielen anderen

Bereichen – darauf wurde hingewiesen – waren wir hingegen erfolgreich. Ich verweise darauf, dass nur Konzernunternehmen ab 750 Mio. € Umsatz dem Country-by-Country-Reporting unterliegen und dass dessen Vertraulichkeit vereinbart worden ist sowie eine Verwendungsbeschränkung der preiszugebenden Daten. Darüber hinaus werden die Daten auf den bestehenden Mechanismen, die unseren Datenschutzstandard vollständig sicherstellen, ausgetauscht.

Der Informationskatalog, der jetzt sehr eingeschränkt im Verhältnis zu den ursprünglichen Entwürfen ist, bildet für die nächsten Jahre den Standard und damit verhindern wir auch, dass beispielsweise Indien, China und Brasilien unilateral strengere Regeln vorschreiben oder Informationen verlangen, ohne den Datenschutz sicherzustellen.

Sie sehen, das „Level Playing Field“ spielt eine große Rolle. Deshalb haben wir auch das Interesse, unsere politische Verpflichtung zügig in nationales Recht zu übersetzen. Dies auch, weil die Verhandlungspartner zu Recht erwarten, dass sich alle an die Vereinbarungen halten, wie wir es auch von anderen Staaten erwarten.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Vielleicht eine ergänzende Frage. Können Sie zu einem konkreten, aus Sicht des jetzt vom Finanzministerium angedachten Zeitplans etwas sagen?

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

In den OECD-/G20-Ergebnissen stecken vier Punkte, die zum sogenannten Minimumstandard gehören. Also Elemente, die nach der politischen Verpflichtung umzusetzen sind, die wir eingegangen sind.

Dazu gehören zunächst die Harmful Tax Practices. Die Ergebnisse dazu erstrecken sich auf zwei Teilbereiche: die präferentiellen Steuerregime, Stichwort „Patentboxen“, und die Rulings. Von den Regelungen zu Präferenzregimen ist das deutsche Steuerrecht nicht betroffen. Die Verpflichtung zur Offenlegung von Rulings werden wir in Deutschland umsetzen müssen.

Der zweite Punkt betrifft das sogenannte Country-by-Country-Reporting. Ich will gerne noch einmal dazusagen - auch mit Blick auf die Bundestagsabgeordneten, die hier im Raum sind - selbstverständlich haben wir nur politische Vereinbarungen auf OECD-Ebene getroffen. Jeder Staat, jedes Parlament ist vollständig souverän in der Frage der Umsetzung. Das versteht sich von selbst. Aber mit Blick auf die eingegangenen politischen Verpflichtungen zum Country-by-Country-Reporting werden wir die Abgabenordnung anpassen müssen, um die entsprechenden Dokumentationspflichten für die Unternehmen zu schaffen. Das muss bis Ende nächsten Jahres geschehen sein, um die politische Verpflichtung zu erfüllen. Mit Blick auf die Länge eines Gesetzgebungsverfahrens mit Beteiligung des Bundesrats bedeutet dies, dass wir vielleicht um Ostern mit einem Referentenentwurf zur Schaffung der Berichtspflichten im Rahmen des Country-by-Country-Reportings fertig werden müssen.

Das zweite Element beim Country-by-Country-Reporting ist die völkerrechtliche Verpflichtung. Sie wird über einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag hergestellt, der zu seiner Geltung der Ratifizierung bedarf.

Abzuwarten bleibt, wann mit einem Referentenentwurf zu den hybriden Gestaltungen gerechnet werden kann. Die neuen Regelungen zum Betriebsstättenbegriff, zum Abkommensmißbrauch und möglicherweise auch völkerrechtliche Vereinbarungen zu verbindlichen Schiedsverfahren könnten durch ein multilaterales völkerrechtliches Instrument umgesetzt werden, an dem die OECD zurzeit arbeitet.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Vielen Dank für diese recht präzise Beschreibung. Selbstverständlich erfolgt die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in Deutschland unter der Achtung des Parlaments. Schließlich ist die Demokratie ein tragendes Prinzip des deutschen Grundgesetzes. Dies ist über jeden Zweifel erhaben. Vielleicht können wir aber später in diesem Zusammenhang noch einmal über die multinationalen völkerrechtlichen Verträge sprechen. Bevor wir das tun, würde ich doch ganz gern Herrn Prof. Dr. Scheffler mit ins Boot holen.

Ich sagte ja gerade: „Wer sich zuerst bewegt, verliert?“ – Herr Prof. Dr. Scheffler, vielleicht besteht für Deutschland ein Steueraufkommensrisiko

bei der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans. Sehen Sie das als Ökonom auch so?

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

Eigentlich wäre es besser, wenn ein Betriebswirt eine derartige Frage nicht beantworten würde. Als ich zum ersten Mal von BEPS gehört habe, habe ich mich als Betriebswirt ein bisschen aufgeregt, weil ich von Gestaltungen gelesen habe, auf die ich selbst nicht gekommen bin. Wäre ich darauf gekommen, hätte ich diese Gestaltungen vermutlich empfohlen. Es ist oft so, dass in Diskussionen das als unfair bezeichnet wird, was die anderen machen. Häufig sagt man das aber nur, weil man entweder selbst nicht darauf kommt oder weil man selbst nicht die Gelegenheit dazu hat.

Zur Frage von Herrn Prof. Dr. Seer, wie sich die Diskussion um BEPS auf das Steueraufkommen in Deutschland auswirken wird. Zu fragen ist, wo werden eigentlich Steuern bezahlt? Ziel des BEPS-Projekts ist, dass die Steuern am Ort der Wertschöpfung gezahlt werden. Bezogen auf das Steueraufkommen geht es darum, ob die Steuern im Inland oder im Ausland gezahlt werden. Zunächst ist es mir als Betriebswirt egal, ob die Steuern im In- oder Ausland gezahlt werden. Einem Betriebswirt wäre es am liebsten, wenn er nirgends Steuern zahlen muss. Das ist die relativ einfache Antwort eines Betriebswirts.

Es mag sein, dass die Steuergestaltungen von Unternehmen von Vielen kritisiert werden. Aber Viele, die diese Steuergestaltungen kritisieren, machen selbst ähnliche Dinge. Man braucht sich nur eine Privatperson anschauen, die zwei Wohnungen erwerben möchte. In der einen Wohnung möchte sie selbst wohnen, die andere Wohnung will sie vermieten. Ihr Geld reicht nicht aus, um beide Wohnungen zu erwerben. Was macht sie? Die Wohnung, in der sie selbst wohnt, finanziert sie mit Eigenkapital und die vermietete Wohnung mit Fremdkapital. Damit kann sie die Schuldzinsen in vollem Umfang abziehen. Ist das aggressive Steuerplanung? Wenn Unternehmen so etwas Ähnliches bei der Finanzierung ihrer Tochtergesellschaften machen, dann gilt es als aggressive Steuerplanung.

Auch wenn ich als Betriebswirt den Wunsch verstehen kann, keine bzw. möglichst wenig Steuern zu zahlen, ist es für mich richtig, dass Ge-

winne einmal besteuert werden. Deshalb kann ich beispielsweise den BEPS-Aktionspunkt zu den Hybriden-Gestaltungen vom Ansatz vollständig nachvollziehen. Wenn man aber die Regel akzeptiert, dass die Einkünfte einmal besteuert werden sollen, weiß man noch nicht, wo diese Einkünfte besteuert werden. Nach den Vorstellungen der OECD ist das einmal in dem Staat, aus dem Geld kommt und in anderen Fällen in dem Staat, in dem das Geld eingesetzt wird. Das heißt, es gibt keine Leitidee, nach welchem Konzept die Besteuerung von hybriden Gestaltungen erfolgen soll. Es fehlt allerdings die Zeit, um die Vorschläge der OECD im Einzelnen zu besprechen. Deshalb möchte ich auf einige andere Aspekte eingehen.

In dem BEPS-Aktionsplan ist vorgesehen, den Betriebsstättenbegriff auszuweiten. Was bedeutet das? Die Quellenbesteuerung wird ausgedehnt. Von einzelnen Staaten wird die Meinung vertreten, dass eine Betriebsstätte bereits dann entsteht, wenn inländisches Unternehmen mit einem ausländischen Kunden einen Vertrag aushandelt und dieser Vertrag im Ausland unterzeichnet wird. Folgt man dieser Auffassung, hat das inländische Mutterunternehmen im Ausland eine Betriebsstätte. Damit wird der Gewinn aus diesem Geschäft auch dort versteuert. An diesem Beispiel wird die Grundaussage deutlich, dass bei einer Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs immer mehr Gewinne dem ausländischen Staat zugerechnet werden, mit anderen Worten: Umso umfangreicher ist die Quellenbesteuerung. Folgt Deutschland der Auffassung des Auslands, geht im Inland das Steueraufkommen zurück. Lehnt man aus deutscher Sicht die Auffassung des Auslands ab, kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Beide Ergebnisse sind aus deutscher Sicht unerfreulich.

Sollte es im Ausland zur Einführung einer Lizenzschranke kommen, können Lizenzen, die deutsche Unternehmen vereinnahmen, vom ausländischen Vertragspartner nicht abgezogen werden. Eine weitere Form der Ausdehnung der Quellenbesteuerung besteht darin, auf Lizenzen eine Kapitalertragsteuer zu erheben. Die Auswirkungen hängen auch davon ab, wie man den Begriff der Lizenz abgrenzt. Wenn Sie sich ein Auto vorstellen: Da ist nicht nur viel Metall und Kunststoff, sondern auch viel Software drin. Möglicherweise fahren demnächst die Autos von dieser Software gesteuert von allein. Diese Software kommt nicht nur von Google oder Apple. All diese Programme sind alle immaterielle Wirtschaftsgüter. Damit kann man sich die Frage stellen, ob man aus dem Kaufpreis für ein Auto den Anteil herauszurechnen hat, der auf die Software entfällt und auf diesen Anteil Kapitalertragsteuer erhebt. Alternativ könnte dieser Anteil des Kaufpreises aufgrund einer Lizenzschranke beim ausländischen

Vertragspartner nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dieses einfache Beispiel zeigt, dass sich auch bei einem ganz klassischen Verkauf von Waren die Lizenzproblematik stellen kann. Das Beispiel zum Auto lässt sich auf den Verkauf eines Aufzugs übertragen. Auch in der Steuerung eines Aufzugs steckt viel Know-how. Dieses Know-how könnte man als Lizenz qualifizieren. In diesem Fall erhöht sich im Quellenstaat das Steueraufkommen entweder über die Kapitalertragsteuer vom inländischen Lieferanten oder über die Lizenzschranke vom ausländischen Vertragspartner.

Dritter Punkt zu dem Aspekt, die Steuern sollen dort bezahlt werden, wo die Wertschöpfung ist: Immer wenn man das dann hört, wird gesagt, es wird in Deutschland produziert und damit sollen die Steuern in Deutschland anfallen. Aber ich habe mal kennengelernt, Wertschöpfung ist: Irgendwo oben steht etwas und dann wird etwas abgezogen. Und die Ermittlung der Wertschöpfung beginnt mit dem Umsatz. Wenn am Ort der Wertschöpfung besteuert werden soll, sollen dann die Steuern in dem Staat anfallen, in dem der Umsatz erzielt wird? Bei Warenexporten würde es damit zu einer Besteuerung im Ausland kommen. Was ist nun bei der Ermittlung der Wertschöpfung vom Umsatz abzuziehen? Wenn man sich das Country-by-Country-Reporting anschaut, hat man eine Vorstellung, was unter Wertschöpfung verstanden wird. Es geht um den Umsatz, es geht um die Arbeitnehmer und es geht um das eingesetzte Vermögen. Wenn man wie bei der Gewinnermittlung einer Betriebsstätte auf die Personalfunktion abstellt, kann man vereinfachend sagen, der Gewinn einer Betriebsstätte entsteht dort, wo die Menschen arbeiten. Beim Country-by-Country-Reporting gibt es noch einen ganz anderen Nebeneffekt. Es besteht die Möglichkeit, dass es zu der Diskussion kommt, eine formalhafte Gewinnaufteilung einzuführen. Beim Country-by-Country-Reporting werden mit den Angaben zum Umsatz, dem eingesetzten Vermögen und zu den Arbeitnehmern die gleichen Größen ermittelt, die auch für die konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vorgesehen sind.

Wenn man diese Punkte alle zusammennimmt, besteht für das deutsche Steueraufkommen vermutlich eine große Gefahr, weil alle Aspekte, die ich angedeutet habe, tendenziell die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass im Ausland Steuern anfallen. Damit besteht die Gefahr, dass es zu einer Doppelbesteuerung kommt oder dass Deutschland Steueraufkommen verliert. Vielleicht bleibt Ihnen der Trost, dass in dem BEPS-Aktionsplan auch ein Vorschlag zur Streitbeilegung enthalten ist. Vielleicht lassen

sich ja in einem Verständigungsverfahren und einem Schiedsverfahren alle Probleme lösen, die ich gerade angedeutet habe.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Herr Prof. Dr. Scheffler, das sind nicht ganz so erfreuliche Aussichten. Aber ich habe fast gehaut, dass so etwas kommt.

Ich gehe davon aus, dass die angesprochenen Maßnahmen aus dem BEPS-Aktionsplan nicht in unilateralen Gesetzen, sondern in einem völkerrechtlichen Vertrag, der multinationaler Natur ist, umgesetzt werden. Soweit ich das erkennen kann – meine Frage richtet sich an Prof. Dr. Reimer als Völkerrechtler –, sind die Damen und Herren Parlamentarier dadurch möglicherweise in einer schwierigen Situation. Entweder sie akzeptieren die gesamte Vereinbarung oder sie lassen es. Sehe ich das richtig?

*Prof. Dr. Ekkehart Reimer,
Universität Heidelberg, Heidelberg*

Es stimmt, wenn wir im völkerrechtlichen Bereich sind. Wenn völkerrechtliche Verträge geschlossen werden, die nach Art. 59 Abs. 2 GG der Zustimmung des Deutschen Bundestags und des Bundesrats bedürfen. Anders liegen die Dinge, wenn europarechtliche Lösungen gefunden werden. Tatsächlich ist der BEPS-Prozess nicht nur ein OECD-Thema, sondern auch ein Tätigkeitfeld für die EU. Die Kommission wollte dem ECOFIN-Rat ursprünglich noch einen Richtlinienvorschlag unterbreiten, der innerunional vorbereitet, vielleicht sogar umgesetzt, was die OECD auf globaler Ebene plant. Bei einer derartigen europäischen Rechtssetzung gibt es ja – verfassungsrechtlich fundiert und durch EUZBLG und das EUZBBG abgesichert – Beteiligungsrechte des Bundestages und der Länder schon im Vorfeld.

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Vielleicht darf ich noch einmal kurz zu einem Punkt zurückkommen. Herr Prof. Dr. Reimer war ja in der Arbeitsgruppe als Vertreter Deutschlands

zum multilateralen Instrument beteiligt. Zu dem Punkt "Alles oder nichts" für den Bundestag: So ist es natürlich nicht. Zum einen verhandelt die Bundesregierung Verträge mit Staaten - auch völkerrechtliche Verträge - selbstverständlich in der Annahme, dass sie inhaltlich dem entsprechen, was der Bundestag und auch der Bundesrat akzeptieren würden. Und wenn wir Zweifel haben, gehen wir vorher auf den Bundestag und den Bundesrat zu und fragen, ob es denn der Linie entspricht, die akzeptiert werden könnte.

Wir haben unsere Verhandlungsgrundlage auch dem Finanzausschuss vorgestellt. Unsere politischen Handlungslinien sind im Wesentlichen bekannt. Es entspricht dem Selbstverständnis des Bundesfinanzministeriums, bei einem Abweichen von dieser Linie vorher zu fragen, was national akzeptiert werden kann. Prozedural ist das kein Problem.

Was das multilaterale Instrument selbst betrifft, kann es mit einer Flexibilität ausgestattet werden, sodass jeder Staat nur bestimmte Elemente aus diesem Instrument wählt. Sie können sich das in Form einer Matrix vorstellen. Die beteiligten Staaten sagen, welche der vorgeschlagenen Elemente sie für sich als verbindlich anerkennen möchten. Soweit zwischen Staaten Übereinstimmungen in der Wahl einzelner Elemente bestehen, werden dann die abkommensrechtlichen Situationen zwischen diesen Staaten verändert. Das ist kein „Alles-oder-Nichts-Ansatz“, sondern ein flexibler Ansatz, der sehr wohl berücksichtigt, dass das Parlament am Ende entscheidet. Entsprechend werden da keine Überraschungen folgen.

Zum zweiten Punkt der europarechtlichen Komponente: Die Kommission hat angekündigt, bis zum Ende Januar nächsten Jahres mit einem Vorschlag einer Anti-BEPS-Richtlinie aufzuwarten. Den Inhalt kennen wir noch nicht. Wie wir gehört haben, soll der Vorschlag umfassend sein.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Ich möchte das Publikum an dieser Stelle an der Diskussion teilhaben lassen, bevor ich wieder auf das Podium zurückkehre. Gibt es Fragen, Anmerkungen, Kommentare?

*Lothar Binding MdB
SPD-Bundestagsfraktion
Ordentliches Mitglied im Finanzausschuss*

Ich möchte kurz Ihre Bemerkung: „Wer sich zuerst bewegt, verliert.“ reflektieren. Wir hoffen nicht zwingend, dass unser Kuchenstückchen von dem gesamten Steuerkuchen größer wird, sondern dass der gesamte Kuchen größer wird. Das ist eigentlich die Idee.

Bei der internationalen Steuergestaltung wird die Konkurrenz der Staaten untereinander ausgenutzt, indem die Konzerne ihre Gewinne in Steueroasen unbesteuert parken. Das wollen wir ändern. Wir wollen, dass diese unbesteuerten Kapitalreserven besteuert werden. Deshalb denken wir, dass der Steuerkuchen größer wird und Deutschland davon mehr bekommt. Das ist die erste Idee.

Die zweite Idee ist, dass zunächst die Exekutive international verhandelt und das Parlament dies erst im zweiten Schritt im Rahmen der Gesetzgebung nachvollzieht. Es ist ein Dauerbrenner. Weniger zwischen der Exekutive und uns Parlamentariern, aber in der Öffentlichkeit. Angenommen, die Exekutive könnte erst in Verhandlungen eintreten, wenn das Parlament schon alles wüsste: alle Strategien, alle Rückfallpositionen, jedes Detail. Das ist beispielsweise bei TTIP auch ein großes Thema. Dann wären Verhandlungen der Exekutive mit dem anderen Land überflüssig, weil bereits alle Informationen öffentlich bekannt wären. Auf diese Weise würden wir unsere Position selbst schwächen. Also insofern gibt es ein gewisses Vorvertrauen der Parlamentarier in die Exekutive. In einer großen Koalition gibt es sowieso kein Blatt zwischen der Exekutive und allen anderen. Das ist ja klar. Aber das Grundvertrauen gibt es, dennoch ist es eine kleine Schwierigkeit, dass wir dann schon am Ende ausgehandelte Ergebnisse bekommen, die wir dann allenfalls gänzlich ablehnen können.

Bisher hat dies immer gut funktioniert, beispielsweise auch bei den DBAs, die auf dem OECD Musterabkommen basieren. Aufgrund der Mustervereinbarungen als Verhandlungsgrundlage ist dem Parlament auch der Verhandlungsrahmen bekannt.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Große Harmonie. Ich frage noch einmal Herrn Prof. Dr. Scheffler. Meinen Sie, dass der Steuerkuchen größer wird? Aus Sicht des Fiskus wäre es das optimale Ergebnis. Wie würden Sie das sehen? Ist das eine realistische Sichtweise?

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

Ich weiß es nicht. Aber wenn ich unterstelle, dass bislang Steuerplanung betrieben wurde, die dazu geführt hat, dass weniger Steuern bezahlt werden und dass die Möglichkeiten zur Steuerplanung eingeschränkt werden, dann müsste der Kuchen größer werden.

Es stellt sich aber die Frage, wer ist eigentlich davon betroffen, wenn das Steueraufkommen steigt? Wenn das Steueraufkommen steigt, muss irgendjemand die Steuern ja bezahlen. In der politischen Diskussion ist das ganz einfach: Die Steuern zahlen die Konzerne, die Banken oder die Versicherungsunternehmen. Was bedeutet das aber? Die Konzerne haben Aktionäre, also sind die davon betroffen. Bei den Versicherern sind das die Versicherungsnehmer, die beispielsweise ihre Altersvorsorge durch den Abschluss einer Lebensversicherung absichern. Wenn man diese Effekte durchdenkt, bin ich nicht mehr so sicher, ob dann alle damit zufrieden sind, dass die Konzerne, die Banken oder die Versicherungen mehr Steuern zahlen sollen. Apple ist ein klassisches Beispiel dafür, bei dem man festgestellt hat, wenn Apple Steuern spart, dann haben die Aktionäre zunächst nichts davon. Deshalb hat Apple eine Anleihe ausgegeben, damit sie eine Dividende ausschütten können. Diese Erläuterungen sollen nur zeigen, dass hinter den Konzernen, den Banken oder den Versicherungen immer auch Menschen stehen - und die sind letztendlich davon betroffen, wenn sich das Steueraufkommen erhöht.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Ich mache noch mal einen Schritt retour von dieser großen makroökonomischen Sicht zurück zum Mittelständler. Der Mittelständler weiß möglicherweise gar nicht, wie multinationale völkerrechtliche Abkommen

zustande kommen und ist mit den Einzelheiten der Umsetzung in nationales Recht nicht vertraut. Ein Mittelständler stellt nur plötzlich fest: Oh Gott, ich habe auf einmal eine Betriebsstätte im Ausland!

Bisher war diese gänzlich unerkannt. Nun sieht er sich im Ausland Steuernachzahlungen in Nachfolge von BEPS ausgesetzt. Gleichzeitig wird der Betrieb im Inland einer Betriebsprüfung unterzogen, die nicht in einem „Joint Audit“ aufeinander abgestimmt ist. In der Betriebsprüfung wird der Betriebsprüfer selbstverständlich weiterhin die Auffassung vertreten, dass das Stammhaus den ganzen Gewinn, einschließlich des ausländischen Gewinns, zu versteuern hat.

Das bringt ihn nun in eine klassische Doppelbesteuerungssituation. So und jetzt sagen Sie, Herr Kreienbaum: „Ja wir haben natürlich versucht, auch die Streitschlichtungsmechanismen zu verbessern. Es gibt ein Verständigungsverfahren.“ Aber, das dauert! Die Finanzverwaltung ist auch nicht so gut ausgestattet, dass sie das Verfahren sehr lange verfolgen könnte. Sie verfolgt es zwar sehr lange, aber schafft es nicht, die Verhandlungen schnell abzuschließen. Und eine Schiedsklausel konnte auch nicht durchgesetzt werden. Herr Kreienbaum, das ist alles, was sie Mittelständlern bieten können? Ich sage, das ist wenig.

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Zum einen ist es so, dass die rechtliche Umsetzung der entsprechenden Änderungen zum Betriebsstättenbegriff in den jeweiligen bilateralen Verhältnissen geschieht. Entsprechend sollte es keine rechtliche Unsicherheit geben und ich habe auch so viel Vertrauen in die deutsche Finanzverwaltung, dass sie das geltende Recht zutreffend anwendet.

Aber Sie haben vollständig recht, die Fälle werden komplexer. Sie werden in der Bearbeitung möglicherweise schwieriger und es ist auch nicht auszuschließen, dass sich auch in Zukunft auf der Basis des gleichen anzuwendenden Rechts Betriebsprüfer verschiedener Staaten zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Das ist völlig richtig, aber auch von der deutschen Finanzverwaltung lange erkannt. Auch deshalb wir haben das Thema „Streitbeilegungsverfahren“ weit nach oben auf die Agenda gesetzt. Ich will das kurz ausführen.

Wir haben uns nicht nur bei der OECD darüber verständigt, dass wir Streitbeilegungsverfahren verbessern wollen. Dazu haben wir ganz konkrete Schritte über das sogenannte Forum on Tax Administration eingeleitet. Das FTA ist eine internationale Organisation, der 46 Staaten angehören, darunter alle OECD-Mitgliedstaaten, die G20-Staaten plus Hongkong und Singapur. Und dieses Forum on Tax Administration ist beauftragt, insbesondere Standards zu Verständigungsverfahren weiter zu entwickeln. Dazu soll es auch einen Prüfungsprozess geben, dem sich diese Staaten unterziehen, beispielsweise auch im Hinblick auf die Frage der Bearbeitungsdauer von Verständigungsverfahren. Es soll praktische Prüfungsprozesse in diesen Staaten geben, mit dem Ziel, die Effizienz von Streitbeilegungsverfahren insgesamt zu steigern.

Solche Prüfungs- und Monitoringverfahren sind im internationalen Steuerrecht nichts völlig Neues, wir haben mit Blick auf den Informationsaustausch schon seit Jahren eine internationale Organisation, das Global Forum on Transparency, dem mittlerweile 129 Staaten angehören. Die Organisation prüft in all diesen Staaten, ob der Informationsaustausch nach Art. 26 DBA MA richtig implementiert ist. Dazu gehen Assessor-Teams in jeden einzelnen dieser Staaten und sehen sich an, ob die rechtlichen Grundlagen für einen Informationsaustausch vorhanden sind und ob die praktische Durchführung des Informationsaustausches den Vereinbarungen entspricht. Das wird auch beim automatischen Informationsaustausch geschehen. Es werden die Finanzinstitute daraufhin geprüft, ob die entsprechenden Informationen zu Finanzkonten richtig ausgetauscht werden.

Ich möchte auch noch einmal auf das Thema „verbindliche Schiedsverfahren“ zurückkommen. Ich hatte bereits erwähnt, dass Deutschland sich sehr stark dafür einsetzt. Wir haben mittlerweile auch die politische Vereinbarung zwischen mehr als 20 Staaten, die sich verbindlichen Schiedsverfahren unterwerfen wollen. Hieraus kann sich eine Art Pilotprojekt entwickeln, dem sich dann weitere Staaten anschließen können. Viel Erfahrung haben wir im Bereich von Schiedsverfahren allerdings bisher nicht und eine Reihe von Fragen bedarf noch der Klärung.

*Prof. Dr. Ekkehart Reimer,
Universität Heidelberg, Heidelberg*

Ich würde gerne eine Frage anschließen, die nichts mit TTIP zu tun hat, auch wenn sie so ähnlich klingt. Kommt nicht neben diesen letztlich ver-

deckt arbeitenden und ihre Entscheidung nicht publizierenden Schiedsinstanzen perspektivisch – (vielleicht nicht jetzt oder in den nächsten zehn Jahren) - ein Steuergerichtshof auf Ebene von OECD oder einer anderen Organisation in Betracht? Ein ständiger internationaler Spruchkörper, der seine Entscheidungen publiziert, könnte viel stärker als ein ad hoc zusammengesetztes Schiedsgericht Expertise bündeln und verstetigen und er könnte einen nachhaltigen Zuwachs an Rechtssicherheit auf dem Gebiet des Steuervölkerrechts bieten.

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Der Gedanke an einen Steuergerichtshof auf internationaler Ebene ist charmant. Soweit sind wir jedoch noch nicht. Aber Sie haben einen ganz wichtigen Punkt angesprochen. Wenn man möchte, dass auch die Rechtsprechung das Recht formt, dann spielt die Frage von Transparenz dieser Entscheidungen von Schiedsgerichten eine große Rolle. Nur dann kann man für nachfolgende Fälle daraus Schlussfolgerungen ziehen.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Das hört sich gut an. Aber es sind immer noch – wie sagt man – Wolkenkuckucksheime. Das ist eben das Ärgerliche. Und Herr Dr. Heyes, was raten Sie dem Mittelständler? Sagen Sie ihm, ich habe heute mit Herrn Kreienbaum auf dem Podium gesessen. Hochinteressant, was man da vorhat. Allerdings sind wir da auch auf die Mitwirkung anderer Staaten angewiesen, um den Aktionsplan effektiv umzusetzen. Dem Mittelständler hilft das im Moment noch nicht. Was sagen Sie ihm?

*Dipl.-Finw. Dr. Martin Heyes, LL.M.
StB, Partner bei KBHT Kalus + Hilger
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Düsseldorf*

Also praktisch ändert sich an der Situation diesbezüglich erst einmal gar nichts. Ich habe verstanden, dass insoweit die Diskussion in einem relativ frühen Stadium ist. Ich muss sagen, ich finde die Bestrebungen gut. Ich glaube, dass ist der logische Schluss, den man braucht, um in der Sache weiter voranzukommen. Und im Moment ist die Situation

ja einfach unbefriedigend. Wir erleben ein unabgestimmtes Vorgehen der Betriebsprüfungen zum Schaden der Betriebe. Betriebsprüfungen nutzen das teilweise aus. Und das kann nur besser werden. Und wenn es ein paar Jahre dauert, dann wird es wenigstens in ein paar Jahren besser. Also insoweit finde ich es gut, dass daran gearbeitet wird. Dem Mandanten muss ich leider sagen, es ist im Moment so wie es ist. Kann man nicht ändern, ist blöd, ist aber so.

*Dipl.-Ök. Dr. Hartmut Schwab,
StB, Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der
Steuerberaterkammer München, Augsburg*

Ich bin mittelständischer Steuerberater. Viele meiner Mandanten sind mittelständische Unternehmer, die ihre Steuern zahlen. Allerdings wollen sie die Steuer nur einmal zahlen. Das Ziel eines Schiedsverfahrens müsste es aus meiner Sicht sein, dass der Mandant den fälligen Steuerbetrag hinterlegt. Dann sollen die Staaten untereinander verhandeln, wer wieviel von dem hinterlegten Betrag bekommt. Der Mandant bleibt dabei außen vor. Das müsste das Ziel eines jeden Schiedsverfahrens sein. Der Mandant zahlt, aber er zahlt nur einmal.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Was würden Sie von einer Hinterlegungsbefugnis halten?

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Herr Schwab, wenn ich Sie beim Wort nehmen darf. Das ist relativ einfach zu lösen. Man addiert einfach die Steuerforderungen der beiden Staaten, kommt zu einer Summe. Wenn der Steuerpflichtige die hinterlegt, ist alles gewonnen. Aber im Ernst: Der teilweise Verzicht einer der Staaten oder beider Staaten kann erst das Ergebnis des Verfahrens sein. Bis dahin bleibt der Steuerschuldner im Obligo.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Ich würde gerne zu dem verfahrensrechtlichen Teil noch eine Frage stellen. Ich lasse das Country-by-Country-Reporting beiseite, weil das nur die Großkonzerne betrifft und widme mich den verbindlichen Auskünften. Zunächst zur Klarstellung: Der Austausch verbindlicher Auskünfte betrifft nur solche Auskünfte, die grenzüberschreitende Sachverhalte zum Gegenstand haben, also nicht jede verbindliche Auskunft. Das sehe ich doch richtig, Herr Kreienbaum?

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Wir haben zwei parallele Entwicklungen. Einmal bei der OECD, einmal bei der EU. Die EU hat einen abstrakt-generellen Ansatz gewählt und stellt sich vor, dass verbindliche Auskünfte, die erteilt werden, beispielsweise auch unilaterale APAs, zwischen allen europäischen Mitgliedstaaten ausgetauscht werden. Die Frage der grenzüberschreitenden Relevanz ist ein sinnvolles Kriterium. Aber das sind noch Dinge, die jetzt im Detail in der Amtshilferichtlinie III diskutiert werden.

Die OECD dagegen hat fünf Kategorien von verbindlichen Auskünften definiert, hat also mit Blick auf den Anwendungsbereich einen etwas anderen, weniger abstrakten Ansatz gewählt. Nach den OECD-Vorgaben ist es so, dass diese Auskünfte nur mit den Staaten ausgetauscht werden sollen, in denen verbundene Unternehmen ansässig sind, wobei verbundene Unternehmen dort, wenn ich es richtig erinnere, mit 25 % Beteiligung definiert sind.

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Ich möchte trotzdem beide Entwicklungen – auf Ebene der OECD und auf Ebene der EU – gemeinsam betrachten. Im Kern geht es um grenzüberschreitende Sachverhalte. Im Verwaltungsvollzug ist gem. § 89 AO weiterhin das lokale Finanzamt als untere Landesbehörde für die Erteilung verbindlicher Auskünfte zuständig, selbst bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Von einer Ersatzzuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern in einigen Fällen, wo noch keine Steuernummer

vergeben ist und diejenigen Unternehmen noch gar nicht in Deutschland registriert sind, sehe ich an dieser Stelle ab. Bitte sagen Sie es mir, wenn ich da falsch liege.

Nun wird der automatische Informationsaustausch in einer EU-Richtlinie und in multinationalen oder bilateralen völkerrechtlichen Verträgen vereinbart, die in Deutschland ins nationale Recht transformiert werden. Verbindliche Auskünfte, die grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen, sind auf elektronischem Wege spontan auszutauschen. Fraglich ist, wie dies nun in der Praxis umgesetzt wird. Ordnen die 16 Landesfinanzminister an, alle bisher erteilten verbindlichen Auskünfte nach ihrer Relevanz, d. h. dem Auslandsbezug, zu durchsuchen, damit diese anschließend ausgetauscht werden können? Werden tatsächliche Verständigungen, die grenzüberschreitende Sachverhalte regeln und eine gewisse Zukunftswirkung haben, auch erfasst? Soweit ich das erkennen kann, müssen die relevanten verbindlichen Auskünfte sodann von jedem Finanzamt an das Bundeszentralamt für Steuern gemeldet und von diesem an ausländische Finanzverwaltungen übermittelt werden.

Wird dies tatsächlich so in geltendes Recht umgesetzt, müsste dann nicht auch eine, wie es Herr Dr. Heyes vorhin gesagt hat, Rückkopplung zu einer Zentralzuständigkeit auf Landesebene für verbindliche Auskünfte kommen? Andererseits würde ich dieses Ergebnis als recht ineffektiv ansehen. Wie sehen Sie das eigentlich?

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

Also zunächst: Ich bin Beamter des Freistaats Bayern und in Bayern wird großer Wert darauf gelegt, dass das, was in Bayern geschieht, auch in Bayern entschieden wird. Damit habe ich ein Problem mit meinem Dienstherrn. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten finde ich nämlich eine zentrale Zuständigkeit sehr sinnvoll. Wenn diese Zuständigkeit vom Bundeszentralamt für Steuern ausgeübt wird, muss diese Behörde größer werden. Dieser Aspekt wird sicherlich in der Föderalismusdiskussion eine wichtige Rolle spielen.

Was wäre eigentlich der Vorteil von verbindlichen Auskünften aus Sicht des Unternehmens? Selbstverständlich Rechtssicherheit! Wenn es dazu kommen sollte, dass Steuergestaltungen vor ihrer Umsetzung gemeldet werden müssen, dann würde ich erwarten, dass es von Seiten der Fi-

finanzverwaltung eine Antwort darauf gibt, wie sie diese Gestaltung beurteilt. Eine derartige verbindliche Auskunft ist betriebswirtschaftlich nichts anderes als Risikobewältigung. Ein Risiko der Steuerplanung entfällt, weil ich weiß, wie die Gestaltung von der deutschen Finanzverwaltung beurteilt wird.

Und jetzt gehe ich noch mal einen Schritt weiter, jetzt fange ich an, ein bisschen spekulativ zu werden. Es wäre ja eigentlich rechtsstaatlich ganz sinnvoll, wenn derartige verbindliche Auskünfte veröffentlicht werden würden. Natürlich nicht dem Wortlaut 1:1, aber in anonymisierter Form. Auf diese Weise kann die Rechtssicherheit noch weiter ausgedehnt werden, weil jeder einen Anhaltspunkt dafür hat, wie sein eigener Fall eingeordnet werden kann. Selbstverständlich werden nicht alle von einer Veröffentlichung von verbindlichen Zusagen begeistert sein. Aber im Hinblick auf die Rechtssicherheit würde ich eine derartige Veröffentlichung als sinnvoll ansehen. Es gibt auch bereits Staaten, in denen so etwas gemacht wird. Meine Bitte ist, dass Sie meinen Vorschlag nicht gleich von Anfang an ablehnen, sondern mal darüber nachdenken. Vielleicht würde eine Veröffentlichung von verbindlichen Zusagen bei der Bewältigung, der in dieser Diskussion angesprochenen Probleme, helfen.

*Prof. Dr. Ekkehart Reimer,
Universität Heidelberg, Heidelberg*

Ich stimme Herrn Kollegen Scheffler zu. Bei Gericht ist es selbstverständlich, dass Leitsätze veröffentlicht werden, dass Hauptverhandlungen öffentlich stattfinden. Namentlich die mündlichen Verhandlungen in der Finanzgerichtsbarkeit sind öffentlich und später wird auch ein Urteil mit Tatbestand abgedruckt. Wir würden durch eine Anpassung der Publizität von zweiter und dritter Gewalt im Grunde den Rechtsschutz in vielen Fällen ermöglichen, den Steuerpflichtige heute aus Gründen der Vertraulichkeit noch scheuen. Ich sehe das genauso positiv wie Herr Scheffler.

Was die grenzüberschreitenden Fälle angeht, wäre Publizität auch deswegen hilfreich, weil man damit auch das BEPS-Radar, das wir vorhin bewusst ausgespart haben, stärken und vorbereiten würde. Das alles sorgt für Wettbewerbsgleichheit und folgt einem aufklärerischen Gedanken.

*Karl-Heinz Bonjean,
StB, Präsident der Steuerberaterkammer Köln, Köln*

Ich hätte eine verfahrensrechtliche Frage. Es wurde zu Recht darauf hingewiesen, dass durch das Absenken der Betriebsstättenschwellen ausländische Finanzverwaltungen künftig möglicherweise häufiger zu dem Schluss kommen, dass im Ausland Betriebsstätten begründet wurden. Dies wird aber einige Zeit später, oft Jahre später, erst erkannt. Besteht im Ausland eine Betriebsstätte, unterliegen die Einkünfte der für die Betriebsstätte tätigen Mitarbeiter aus nichtselbstständiger Tätigkeit der Einkommen- bzw. Lohnsteuer im Ausland. Gleichzeitig wurde – weil das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte unerkannt geblieben ist – jahrelang vom Stammhaus Lohnsteuer in Deutschland einbehalten und abgeführt. Für den (haftenden) Arbeitgeber droht nun eine Doppelbelastung mit Lohnsteuer.

Meine Frage an Herrn Kreienbaum lautet: Gibt es eine Möglichkeit der Korrektur? Falls das nicht der Fall ist, sind künftig Korrekturmöglichkeiten vorgesehen?

In dem Zusammenhang noch eine kurze Anmerkung. Was man gerade bei dem soeben geschilderten Fall berücksichtigen muss, ist die sozialversicherungsrechtliche Komponente.

*Ministerialdirigent Martin Kreienbaum,
Bundesministerium der Finanzen, Berlin*

Zur sozialversicherungsrechtlichen Komponente kann ich nichts sagen. Steuerrechtlich stehen Ihnen die Korrekturmöglichkeiten nach wie vor offen, die Sie abgabenrechtlich haben. Da ist jedenfalls im Gefolge der BEPS-Diskussion nichts Besonderes geplant.

Ich sehe auch keine sich allgemein erhöhende Gefahr, dass durch die BEPS-Ergebnisse zu Betriebsstätten Doppelbesteuerungen einträten, die über das bisherige nationale Recht hinaus weitere Korrekturmöglichkeiten erforderten. Es passiert ja auch heute schon, dass Verwaltungen in verschiedenen Staaten zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Deshalb brauchen wir verfahrensrechtlich in dieser Hinsicht keine weiteren Korrekturmöglichkeiten.

*Prof. Dr. Ekkehart Reimer,
Universität Heidelberg, Heidelberg*

Üblicherweise wird es ja so sein, dass die Lohnsteuer in Deutschland auf Rechnung des Arbeitnehmers einbehalten worden ist. Wenn sich jetzt in dem von Herrn Bonjean skizzierten Fall Jahre später erweist, dass der Quellenstaat Lohnsteuer beansprucht, dann wird er in der Regel den Arbeitgeber in Haftung nehmen. Damit kommt es zu einer Nachforderung bei einem anderen als dem ursprünglichen Steuerträger. Der Arbeitgeber wird sich aber schon arbeitsrechtlich in der Regel nicht in der Lage sehen, die Belastung jetzt an den Arbeitnehmer weiterzugeben. Umgekehrt kann er aber auch nicht einen etwaigen Anrechnungs- und Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers gegen dessen Ansässigkeitsstaat geltend machen. Der Arbeitnehmer selber wird sich nicht als beschwert ansehen.

Damit entsteht das Problem eines Mismatches auf der Ebene der nachträglichen Korrektur des inländischen Lohnsteuereinbehalts. Muss man darüber nachdenken, ob sich der Arbeitgeber einen etwaigen Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers abtreten lassen kann – mit der Konsequenz, dass diese nachträglichen Schwierigkeiten nicht auf dem Rücken der Arbeitnehmer, sondern da ausgetragen werden, wo sie hingehören, nämlich bei dem einbehaltspflichtigen Arbeitgeber?

*Prof. Dr. Roman Seer,
Ruhr-Universität Bochum, Bochum*

Wenn dieser Fall richtig gebildet wurde, hat der Arbeitgeber per Lohnsteueranmeldung die Lohnsteuer in Deutschland abgegeben. Die Lohnsteueranmeldung steht kraft Gesetzes unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 168 AO. Sofern keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist, müsste der Arbeitgeber einen Antrag auf Änderung stellen können. Daraufhin würde die Rechtmäßigkeit des Lohnsteuereinbehalts geprüft werden können. Meines Erachtens ist eine Abtretung des Erstattungsanspruchs durch den Arbeitnehmer nicht – jedenfalls nicht in dieser Konstellation – erforderlich. Es mag jedoch andere Fälle geben, die anders zu beurteilen sind, vor allem, wenn die Festsetzungsverjährungsfrist abgelaufen ist.

Solche Fälle sprechen natürlich stark dafür, dass wir international gleichzeitige oder gar gemeinsame Außenprüfungen, auf neudeutsch „joint

audits“, durchführen sollten. Das ist ein ganz wichtiger Punkt, der uns zu dem Thema der zeitnahen Außenprüfung bringt. Aus meiner Sicht handelt es sich hierbei um ein sehr wichtiges Thema, das nicht nur verfahrensrechtlich gesehen werden sollte, sondern im Zusammenspiel mit dem materiellen Recht. Für mich ist das jetzt der Schlusspunkt; 18:00 Uhr.

Richtig glücklich bin ich nicht. Das gebe ich ganz ehrlich zu. Also mein Schlusswort ist, dass die Bekämpfung von BEPS eine Krux ist. Auf der einen Seite gefallen uns selbstverständlich Steuerverlagerungen nicht. Die BEPS-Aktionspläne haben daher ihre Legitimation. Aber was ergibt sich daraus? Ergibt sich daraus wirklich nur, Herr Binding, dass sich der Steuerkuchen vergrößert? Oder ergeben sich daraus auch Doppelbesteuerungsrisiken? Leider sehe ich erhebliche Doppelbesteuerungsrisiken, die nicht nur theoretischer, sondern ganz praktischer Art sind. Das haben wir heute herausgearbeitet. Mein Appell an alle Beteiligten ist, diese möglichst mit allen Mitteln gering zu halten. In diesem Sinne wünsche ich Ihnen einen schönen Abend. Danke!

IV. Anlagen

Diskussionsteilnehmer

Prof. Dr. Roman Seer Ruhr-Universität Bochum, Bochum
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent Bundesministerium der Finanzen, Berlin
Prof. Dr. Wolfram Scheffler Friedrich-Alexander-Universität Nürnberg, Nürnberg
Prof. Dr. Ekkehart Reimer Universität Heidelberg, Heidelberg
Lothar Binding MdB SPD-Bundestagsfraktion Ordentliches Mitglied im Finanzausschuss
Dipl.-Finw. Dr. Martin Heyes, LL.M., StB KBHT Kalus + Hilger Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Düsseldorf
Dipl.-Ök. Dr. Hartmut Schwab, StB Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der Steuerberaterkammer München, Augsburg
Karl-Heinz Bonjean, StB Präsident der Steuerberaterkammer Köln, Köln

Herausgeber:



**Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.**

ISBN 978-3-933911-89-6