



DWS-Symposion 2015

Base Erosion and Profit Shifting Ein Thema für den Mittelstand

Professor Dr. Ekkehart Reimer

StB Dr. Martin Heyes



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



Mehr Beratung. Weniger Steuer.

BEPS – Thema für den Mittelstand

Überblick



- A. Der BEPS-Prozess im Überblick
- B. Nachverdichtungen des materiellen Rechts
- C. Veränderungen des Verfahrensrechts
- D. Bilanz



BEPS

15 ACTIONS

Reforming the international tax system
to tackle tax avoidance



BEPS – Thema für den Mittelstand

A. Der BEPS-Prozess im Überblick



Die einzelnen BEPS-Maßnahmen

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 Steuersubstrat für den Staat des Absatzmarktes		
11. BEPS-Radar	12. Pflicht zur Anzeige von Gestaltungen	13. VP-Dokumentation	14. Streitbeilegung	15. Multilaterales Übereinkommen



I. DBA: Absenkung der Betriebsstätten-Schwelle (Aktionspunkt 7)

- Relevanz
- Dienstleistungsbetriebsstätten: In den deutschen DBA bisher die Ausnahme
- Anstreicher, Blackberries, Konzerngesellschaften: ausländische Staatspraxis
- Mitarbeiter/Vertreter, Kommissionäre und andere geschäftliche Dienstleister: volle Einbeziehung in Art. 5 OECD-MA



I. DBA: Absenkung der Betriebsstätten-Schwelle (Aktionspunkt 7)

- Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (E) reicht es aus, dass der Mitarbeiter/Kommissionär/Dienstleister

„plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise [...], or

c) for the provision of services by that enterprise“.



I. DBA: Absenkung der Betriebsstätten-Schwelle (Aktionspunkt 7)

- Relevanz
- Dienstleistungsbetriebsstätten: In den deutschen DBA bisher die Ausnahme
- Anstreicher, Blackberries, Konzerngesellschaften: ausländische Staatspraxis
- Mitarbeiter/Vertreter, Kommissionäre und andere geschäftliche Dienstleister: volle Einbeziehung in Art. 5 OECD-MA
- Danach ist formaler Vertragsschluss nicht mehr notwendige, sondern nur noch hinreichende Bedingung für eine Vertreter-BS
- Ähnlich: Betriebsstätte durch Auslieferungslager?
- Wer ist wie betroffen?
Inbound-Investitionen ausländischer Unternehmen?
Outbound-Auslandsengagement des deutschen Mittelstands?



I. DBA: Absenkung der Betriebsstätten-Schwelle (Aktionspunkt 7)

■ Möglicher Zeitplan:

- multilaterales Übereinkommen bis Ende 2016 unterzeichnungsfähig,
- update OECD-MA voraussichtlich Mitte 2017,
- ab 2018 Inkrafttreten neuer und erneuerter deutscher DBA.

■ Fazit:

- stark erhöhte Compliance-Risiken bei Auslandsbetriebsstätten
- Trend zur Verringerung der Steuerbelastung durch Ergebnisverlagerung auf Auslandsbetriebsstätten in Staaten mit geringeren Steuersätzen?



II. Verrechnungspreisvorschriften:

Höherer Besteuerungsanteil des Quellenstaats (Aktionspunkte 8-10)

- Tendenz der OECD, dem Staat des Absatzmarktes einen größeren Teil der Bemessungsgrundlage zuzuweisen.
- Wird damit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt?
Schaden die Regelungen Deutschland durch Verlust von Steuersubstrat?
- Zielkonflikt mit der deutsche Entstrickungsbesteuerung
(§§ 4 Abs. 1 EStG, 17 Abs. 5 EStG, 12 KStG, 1 Abs. 3 AStG, 6 AStG, ...)
- Können sich für den deutschen Mittelstand Vorteile ergeben?
(bei geringeren Steuersätzen im Ausland)
- verfahrensrechtliche Relevanz: weitere Zunahme der Dokumentationspflichten
(= der Compliancekosten und -risiken)



III. Unilaterale Vermeidung von Disparitäten (Hybrid Mismatch, Aktionspunkt 2)

- Probleme in zwei Konstellationen:
 - Abzug hier, keine Besteuerung dort
 - oder doppelter Ausgabenabzug bzw. doppelte Verlustberücksichtigung
- Ziel: Einführung umfassender unilateraler Korrespondenzregeln
- schon jetzt zahlreiche Ansätze
(etwa: § 50d Abs. 8, 9 und 11, § 50g Abs. 3 und 6 EStG, § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG)
- Initiativen B-W, NRW und Bundesratsinitiative für einen § 4 Abs. 5a EStG (E)
i.R.d. des Zollkodex-AnpassungsG: BR-Drs. 432/14 v. 07.11.2014
- Nachverdichtung könnte ein RegE im Q1/2016 bringen.
- Praktisch erhöhen die Regelungen die Komplexität grenzüberschreitender Aktivitäten und die Risiken unerwarteter Steuerforderungen.



IV. Lizenzschranke? Deutsche Lizenzbox? (Aktionspunkt 4)

- OECD: Eindämmung übermäßiger F&E-Förderung durch Lizenzboxen im Wege des sog. *nexus approach* ab 2017. Ausreichend?
- § 12 Nr. 10 öKStG: Wegfall des BA-Abzugs für innerkonzernlich abfließende Lizenzgebühren, wenn die korrespondierenden Lizenzeinnahmen bei dem ausländischen Nutzungsberechtigten mit ≤ 10 Prozent belastet werden.
- Hessen (2014/15): setzt sich für entsprechende (?) Regelung auch in Deutschland ein, aber schon ab einer korrespondierenden empfängerseitigen Belastung im Ausland von ≤ 25 Prozent.
- Bundesratsinitiative 10. Juli 2015 (Entschließungsantrag BR-Drs. 318/15), dort gegenwärtig im Finanzausschuss und (mitberatend) im Wirtschaftsausschuss
- Vergleich mit der Zinsschranke
- Bewertung



I. Konzernweite mehrstufige Dokumentationen (Country-by-Country Reporting, Aktionspunkt 13)

- Pflicht zur Übermittlung von Rahmendaten des Unternehmens und der gesamten Gruppe,
- betrifft aber nur MNEs mit einem konsolidierten Konzernumsatz ≥ 750 Mio. Euro.
- Vorteil: Harmonisierung der innerstaatlichen Dokumentationspflichten.
Risiko: Einstieg in den Verlust von Steuersubstrat?
- Geplante Rechtsakte:
 - multilaterales Rahmenübereinkommen
 - Nachverdichtung der bilateralen DBA/TIEA
 - innerstaatliche Gesetze nach gemeinsamem Regelungsmuster
- Institutionelle Perspektive: OECD-Sekretariat als Kontrollbehörde für den Vollzug des CbC-Reporting





II. Pflicht zur Anzeige von Steuergestaltungen? (Disclosure, Aktionspunkt 12)

- Flexibler Vorfeldschutz mit Abschreckungswirkung.
- Idee: Informationseingriff als Minus (?) zum Steuereingriff,
- aber hier wie dort gleicher Zielkonflikt:
mangelnde Bestimmtheit vs. mangelnde Effektivität der Eingriffsnormen.
- Mögliche Verankerung in einem § 138a AO.
- In common-law-Ländern (Irland, Israel, Kanada, UK, USA),
aber auch in Portugal und Südafrika bereits erprobt,
- in Frankreich am Bestimmtheitserfordernis gescheitert,
- in Deutschland in den letzten Jahren wiederholt verworfen.

- Einführung Anzeigepflicht führt – gerade im Mittelstand – zur weiteren
Steigerung der (kostenintensiven) Compliance-Pflichten und -risiken.

Zur Vertiefung:

- Gesetzentwurf BMF vom 25.06.2007
- Entschließung Bundesrat v. 23.5.2014, BR-Drs. 205/14, 2, Ziff. 5



III. Transparenz (Aktionspunkt 5)

1. Verbindliche Auskünfte und verbindliche Zusagen

- Vertragsverletzungsverfahren KOM gegen alle 28 Mitgliedstaaten.
- Aber ist Deutschland von der Kritik an bisherigen *ruling*-Praktiken betroffen?
- Unterscheidung zwischen feststellenden (deklaratorischen) und rechtsgestaltenden (derogierenden) *rulings*.
- Tendenziell sind eine Stärkung der Rechtssicherheit, mithin auch Erleichterungen bei der Verfügbarkeit verbindlicher feststellender Auskünfte und Zusagen (insbesondere auch in Verrechnungspreisfragen) geboten.
→ hierin könnte eine Chance liegen!
- Desiderat: Ertüchtigung BZSt



III. Transparenz (Aktionspunkt 5)

2. Informationsaustausch über die Grenze

- Umfassender Austausch von Informationen über Finanzkonten
- Übermittlung aller innereuropäischen verbindlichen Auskünfte/Zusagen und APAs an die EU-Kommission und (mittelbar) den anderen Vertragsstaat
- Spontanauskünfte nach DBA im Bereich aller anderweitigen Daten, aber strenge Erforderlichkeitsprüfung
(vgl. FG Köln, Beschl. v. 07.09.2015 – 2 V 1375/15)
- Intensivierte Form: gemeinsame Betriebsprüfungen (Art. 12 EU-AHiG)
- Rechtsstaatliche Absicherungen durch
 - Mitteilungen an den Steuerpflichtigen
 - effektiven Rechtsschutz (vgl. beispielhaft FG Köln a.a.O.)
- Abstrakt-generell: Einführung eines „BEPS-Radar“ zwischen den OECD-Mitgliedstaaten



- **Das Phänomen BEPS:** insgesamt ein Phänomen kapitalmarktgetriebener MNEs. Die Bekämpfung von BEPS dient der Wiederherstellung der Größenneutralität. Insofern sind die Anti-BEPS-Maßnahmen positiv für den Mittelstand.
- **Einzelne BEPS-Maßnahmen** können aber negative Auswirkungen auf den Mittelstand haben.
- Materiellrechtlich gilt das insbesondere für die Absenkung der Schwelle, ab der eine **Auslandsbetriebsstätte** angenommen wird, und die Überarbeitung der **Verrechnungspreisvorgaben**.
- Für den Mittelstand dürfte die **Komplexität** und der Beratungsaufwand weiter steigen, **Compliance-Risiken** dürften sich erheblich erhöhen.



- Verfahrensrechtlich kommen der Einführung des **Country-by-Country-Reporting** die größte Bedeutung zu.
- Anzunehmen sind strenge **Erforderlichkeitsmaßstäbe** für die Einführung und Fortführung von **Dokumentations- und Mitteilungspflichten** bei Auslandssachverhalten. Informationen, die die Finanzverwaltungen untereinander austauschen könn(t)en, dürfen von Rechts wegen nicht erneut beim Steuerpflichtigen angefordert werden.
- **Voreilige Maßnahmen** Deutschlands zur Umsetzung der BEPS-Initiativen schaden dem Standort, insbesondere dem heimischen Mittelstand. Die Umsetzung der Aktionspunkte sollte im Blick halten, inwieweit die anderen G20-Staaten umsetzen. Deutschland schadet sich, wenn es das BEPS-Programm zu schnell und/oder einseitig (unabgestimmt) umsetzt.



Überblick:

- *OECD*: Abschlussberichte und Erklärungsvideos (auch über QR-Code lesbar): <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>
- *Matthias Valta*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe der OECD zum BEPS-Projekt. Teil 1, ISR 2014, 176-184
- *ders.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe. Teil 2: Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft, ISR 2014, 214-221
- *ders.*, Base Erosion and Profit Shifting: Die jüngsten Diskussionsentwürfe. Teil 3: Hybride Gestaltungen, ISR 2014, 249-256



Grenzüberschreitende Lizenzzahlungen

- *Daniel Fehling/Mareike Schmid*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493-499

Country-by-country reporting:

- *Silke Lappé/Richard Schmidtke*, Praxisrelevante Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einführung des Country-by-Country Reportings, IStR 2015, S. 693 ff.

Anzeigepflicht bei Steuergestaltungen:

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