

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

Ausschließlich per E-Mail an:
finanzausschuss@bundestag.de;
Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de

Düsseldorf, 13. Oktober 2016
642/613

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme

zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BT-Drs. 18/9536) einschließlich dem dazugehörigen Änderungsantrag sowie zu den weiteren Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/2671 und BT-Drs. 18/9043)

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (BT-Drs. 18/9536) (sog. BEPS-UmsG) sowie zu den Anträgen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN danken wir Ihnen. Wir erlauben uns, über Anmerkungen zu den o.g. Dokumenten hinaus, unsere Einschätzung zu einigen Vorschlägen des Bundesrates (Stellungnahme des Bundesrates vom 23.09.2016, BR-Drs. 406/16 (Beschluss)) abzugeben.

Den Vorschlägen im Regierungsentwurf stimmen wir insofern zu, als sie Maßnahmen zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und des BEPS-Projekts der OECD betreffen. Die weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen, die zusätzlich um Vorschläge des Bundesrates ergänzt wurden, begeben u.E. zum Teil rechtlichen Bedenken. Dies betrifft insbesondere

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

- die Unvereinbarkeit des § 4i EStG-E mit den Empfehlungen des OECD/G20-BEPS-Projekts sowie europäischem Gemeinschaftsrecht,
- die Ausweitung des Treaty Override nach § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E,
- das Überschreiben des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 Satz 5 – neu – und Abs. 6 EStG-E,
- die Ausdehnung der Gewerbesteuerpflicht auf den außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbetrag nach § 7 Satz 7 bis 9 – neu – GewStG-E.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

Zu Artikel 7 Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu § 4i – neu – EStG-E (Stellungnahme des Bundesrates) Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug

Petitum:

Die Regelung sollte grundsätzlich überdacht werden. Sie sollte zudem an die Empfehlungen der OECD des Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“ („BEPS“), Aktionspunkt 2, angepasst und gemeinschaftsrechtskonform ausgestaltet werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

In seiner Stellungnahme vom 23.09.2016 hat der Bundesrat die Einführung eines § 4i – neu – EStG-E vorgeschlagen (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 3 ff., Nr. 2). Nach § 4i Satz 1 EStG-E dürfen Aufwendungen eines Mitunternehmers nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. Davon ausgenommen werden nach § 4i Satz 2 EStG-E jene Aufwendungen, die Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung im anderen Staat.

Geregelt werden soll damit bspw. der Fall eines im DBA-Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen GmbH & Co. KG. Er leistet eine Einlage in die Personengesellschaft, die er wiederum über ein (Konzern-)Darlehen refinanziert hat (vgl. Abb. 1).

Seite 3/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

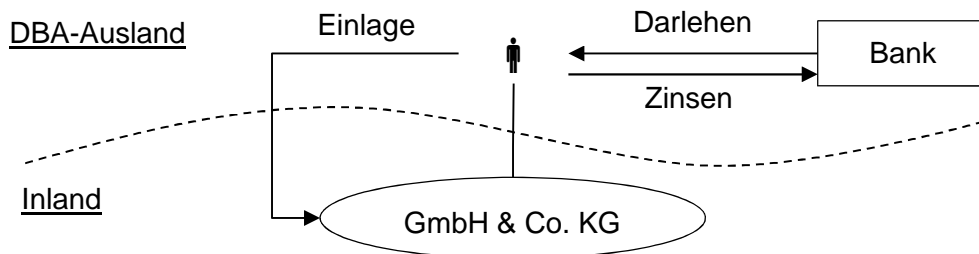


Abb. 1: Beispiel zu § 4i – neu – EStG-E

Nach deutschem Steuerrecht stellt der Refinanzierungsaufwand Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten bei der inländischen Personengesellschaft dar. Beim ausländischen Gesellschafter, der im anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist, stellen die Zinszahlungen regelmäßig auch abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Folge dieser Konstellation ist, dass sich der Refinanzierungsaufwand doppelt gewinnmindernd auswirkt. In diesen Fällen soll der Betriebsausgabenabzug in Deutschland durch die Einfügung eines § 4i EStG versagt werden.

Die Regelung ist in verschiedener Hinsicht unsystematisch:

Der Sachverhalt, der von § 4i EStG-E erfasst werden soll, ist u.E. keine missbräuchliche Gestaltung, sondern ist auf die deutschen Prinzipien der Besteuerung von Personengesellschaften zurückzuführen. Durch die geplante Einfügung eines § 4i EStG-E werden diese Prinzipien grundsätzlich in Frage gestellt.

Zudem kann es in Organschaftsfällen zur Überschneidung des Anwendungsbereichs des § 4i EStG-E (Versagung des Sonderbetriebsausgabenabzugs) und des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG (Versagung der Berücksichtigung ausländischer negativer Einkünfte) kommen. Die parallele Anwendung beider Vorschriften nebeneinander sowie mögliche Wechselwirkungen sind in der Praxis ungeklärt. Beide Vorschriften zeigen die zuletzt verstärkte Tendenz des Gesetzgebers, punktuelle Regelungen an verschiedenen Stellen des Steuerrechts zu schaffen, die gegen grundsätzliche Besteuerungsprinzipien verstoßen und untereinander nicht abgestimmt sind. Wir regen daher dringend an, von weiteren voreiligen Einzelmaßnahmen abzusehen und stattdessen ein systematisches Gesamtkonzept zu erarbeiten. Gerne stehen wir für solche Überlegungen zur Verfügung.

Ferner versucht der Gesetzgeber mit § 4i EStG-E eine Einzelregelung im nationalen Alleingang zu entwickeln. Dies erscheint vor dem Hintergrund der internationalen Empfehlungen des BEPS-Projekts nicht zielführend.

Zudem ist die Regelung auch in ihrer Ausgestaltung unzureichend:

Seite 4/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Aus dem oben beschriebenen Qualifikationskonflikt können sich in einigen Fällen nach den Maßstäben der Empfehlungen der OECD, BEPS, Aktionspunkt 2, Steuervorteile ergeben. Dies ist dann der Fall, wenn und soweit nicht auch Einnahmen in die steuerlichen Bemessungsgrundlagen beider Staaten einbezogen werden. In Höhe der Differenz doppelt berücksichtigter Betriebsausgaben und doppelt berücksichtigter Betriebseinnahmen ergibt sich nach Ansicht der OECD ein überschießender Betriebsausgabenabzug.

Nach den Empfehlungen der OECD, BEPS, Aktionspunkt 2, soll der überschießende Betriebsausgabenabzug durch den Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters vermieden werden. Die OECD sieht vor, den überschießenden Betriebsausgabenabzug mit doppelt erfassten Betriebseinnahmen in anderen Veranlagungszeiträumen zu verrechnen. Wird ein Betriebsausgabenabzug versagt und kann er endgültig nicht mehr mit doppelt erfassten Einnahmen verrechnet werden, soll eine Verrechnung mit anderen Einkünften im Ansässigkeitsstaat zugelassen werden. Nach den Empfehlungen der OECD ist eine sog. Defensivmaßnahme des Quellenstaats wie sie § 4i EStG-E enthält, nicht vorgesehen. Selbst für Ausgaben der Personengesellschaft – in Abgrenzung zu Ausgaben des Gesellschafters –, wird nach den Empfehlungen der OECD eine solche Defensivmaßnahme nur als sachgerecht erachtet, wenn der Gesellschafter die Struktur mit seiner Willensbildung kontrollieren kann oder eine modellhafte Gestaltung vorliegt (vgl. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: 2015 Final Report, S. 67-81).

Darüber hinaus setzt die vorgeschlagene Regelung auch nicht Art. 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance Directive, ATAD) vom 12.07.2016 um. Erwägungsgrund 13 der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.07.2016 weist ausdrücklich darauf hin, dass die Regelungen nach Art. 9 der Richtlinie nicht abschließend sind und weitere Arbeiten erforderlich sind, soweit Effekte auftreten, die Gesellschafter eines Mitgliedsstaats mit Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedsstaat betreffen. Art. 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.07.2016 betrifft die mit der Empfehlung des Bundesrates aufgegriffene Fallgruppe daher nicht.

Eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs begegnet EU-rechtlichen Bedenken, wenn es sich um eine deutsche Personengesellschaft handelt und der Mitunternehmer im EU-Ausland ansässig ist. In der Rs. „Philips Electronics“ (vgl. EuGH vom 06.09.2012, C-18/11, Tz. 20) hat der EuGH entschieden, *„dass es eine Beschränkung der Freiheit eines gebietsfremden Unternehmens, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, darstellt, wenn nationale Rechtsvorschriften die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, die eine in diesem*

Seite 5/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Wege des Konzernabzugs von der Voraussetzung abhängig machen, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können, obwohl für die Übertragung von Verlusten, die eine gebietsansässige Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat erlitten hat, keine entsprechende Voraussetzung gilt.“

Eine Rechtfertigung durch „*zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die auf eine Verhinderung der doppelten Berücksichtigung von Verlusten, die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten oder die Kombination dieser beiden Ziele gerichtet sind*“, hat der EuGH verneint (vgl. EuGH v. 06.09.2012, C-18/11, Tz. 35).

Zu § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 EStG-E

Treaty Override: Nichtanwendung der Freistellungsmethode

Petitum:

Das Treaty Override in § 50d Abs. 9 EStG-E sollte nicht ausgeweitet werden. Es sollte daher darauf verzichtet werden, in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E „wenn“ durch „soweit“ zu ersetzen und § 50d Abs. 9 Satz 4 – neu – EStG-E einzuführen.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Mit den vorgesehenen Änderungen in § 50d Abs. 9 EStG-E soll die Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 20.5.2015, I R 68/14, BFHE 250, 96; I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395) überschrieben werden, wonach auch nur eine geringe Besteuerung im Ausland ausreicht, um die Nichtanwendung der Freistellungsmethode im Inland zu verhindern (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 55). Zudem soll die Auffassung der Finanzverwaltung festgeschrieben werden, dass die nach den DBA bestehende Freistellungsmethode durch Subject-to-tax-, Remittance-base- oder Switch-Over-Klauseln auch für teilweise unbesteuerter Einkünfte außer Kraft gesetzt werden kann (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 55).

Es sind u.E. keine sachlichen Gründe ersichtlich, weshalb Deutschland Einkünfte besteuern sollte, die aus verschiedenen (z. B. steuersystematischen oder lenkungspolitischen) Gründen im Ausland nur teilweise – und nicht vollständig – steuerbefreit sind. Vielmehr kann ein solches Vorgehen dazu führen, die Lenkungspolitik des anderen Staates zu konterkarieren.

Mit § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E soll nach der Gesetzesbegründung (vgl. S. 55) sichergestellt werden, dass Einkünfte, die im anderen

Seite 6/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Staat nur teilweise nicht besteuert werden, als „unbesteuerter Einkünfte“ im Sinne eines DBA verstanden und daher in Deutschland besteuert werden. Da die DBA nur zum Teil eine Regelung zu „Einkunftsteilen“ enthalten, griffen § 50d Abs. 9 Satz 1 und Satz 4 – neu – EStG-E unmittelbar in das Abkommensverständnis ein. Dies stellt u.E. eine unzulässige Ausweitung insbesondere in den Fällen dar, in denen die DBA ausdrücklich „Einkunftsteile“ nicht erfassen und die DBA erst nach Einführung des § 50d Abs. 9 EStG geschlossen wurden. Überdies enthalten viele DBA bereits eigene Öffnungsklauseln (z.B. Switch-over-Klauseln), die nunmehr ebenfalls überschrieben würden.

Ferner würde es mit den geplanten Neuregelungen zukünftig erforderlich, die Ermittlung der ausländischen Einkünfte nach ausländischem Recht genau nachzuvollziehen. Dies würde die Anwendung der Subject-to-tax-Klauseln deutlich erschweren. Der mit der Freistellungsmethode intendierte Vereinfachungseffekt würde damit eingeschränkt bzw. durch den erheblichen administrativen Mehraufwand sogar konterkariert.

Zu § 50i EStG-E

Eindämmung der überschießenden Wirkung

In seiner Stellungnahme vom 23.09.2016 hat der Bundesrat eine grundlegende Überarbeitung des § 50i EStG zur Eindämmung seiner überschießenden Wirkung (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 7 ff., Nr. 2a) angeregt.

Wir begrüßen diesen Vorschlag ausdrücklich und empfehlen, der Prüfbitt des Bundesrates zu folgen.

Zu Artikel 9 Änderung des Außensteuergesetzes

Zu § 1 Abs. 1 Satz 5 – neu – und Abs. 6 AStG-E

Überschreiben des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes

Petitum:

Auf die Änderung des Außensteuergesetzes (Art. 9) sollte verzichtet werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E soll sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes, der in den DBA enthalten ist, künftig nur nach den Regelungen des Außensteuergesetzes bestimmen. Damit wird das Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den DBA durch die nicht näher dargelegte deutsche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes überschrieben. Die Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne der DBA soll durch die Verord-

Seite 7/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

nungsermächtigung des § 1 Abs. 6 AStG-E dem Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats übertragen werden.

Hiermit löst sich Deutschland einseitig vom internationalen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art. 9 OECD-MA. Zudem setzt sich Deutschland in Widerspruch zu dem Verhalten, dass es von anderen Vertragsstaaten erwartet. Am 07.04.2005 kündigte die Bundesrepublik Deutschland bspw. das DBA mit Brasilien, weil Brasilien die abkommensrechtlich vereinbarten Verrechnungspreisvorschriften nicht eingehalten hatte. Würde § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E tatsächlich eingeführt, behielte sich Deutschland künftig gegenüber allen DBA-Vertragspartnern vor, sich einseitig von den vereinbarten Verrechnungspreisbestimmungen zu lösen und die Korrektur von Verrechnungspreisen nach eigenen Vorstellungen auszugestalten. Aufgrund der Verordnungsermächtigung wäre hierfür keine Entscheidung des Gesetzgebers erforderlich, obwohl der Gesetzgeber DBA ratifiziert.

Die Vorschrift lässt Kündigungen von DBA durch die anderen Vertragsstaaten und Doppelbesteuerung befürchten. Schon ihre Einführung ist geeignet, nachhaltig das Vertrauen auf eine verlässliche Abkommenspolitik Deutschlands im wichtigen Bereich der Verrechnungspreise zu untergraben.

Die vorgeschlagene Regelung widerspricht ferner dem anerkannten Rechtsgrundsatz „pacta sunt servanda“ (Verträge sind einzuhalten) gemäß Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV) vom 23.05.1969.

Sie läuft zudem dem international anerkannten Grundsatz der abkommensautonomen Auslegung von Rechtsbegriffen des DBA (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) zuwider. Die Regelungssouveränität der Vertragsstaaten und das Ziel einer einheitlichen Anwendung des DBA durch die Vertragsstaaten gebieten zunächst eine Auslegung des Abkommens aus sich selbst heraus.

Die Gesetzesbegründung geht davon aus, dass es bereits seit Einführung des § 1 AStG gesetzgeberischer Wille sei, den abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz nur nach dem AStG zu bestimmen, und nimmt eine Klarstellung an (vgl. BT-Drs. 18/9536, S. 56). Daraus könnte man schließen, dass die geplanten Änderungen in allen offenen Fällen angewendet werden sollen. Eine solche Rückwirkung wäre verfassungsrechtlich bedenklich, da sie den im Rechtsstaatsprinzip begründeten Vertrauensschutzgrundsatz verletzt und keine Rechtfertigungsgründe hierfür ersichtlich sind.

Seite 8/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Zum Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zum RegE des BEPS-UmsG

Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 AStG)

Den Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, in § 1 Abs. 1 AStG eine Abweichungsmöglichkeit vom Fremdvergleichsgrundsatz einzuführen und eine „partielle Re-Charakterisierung solcher Transaktionsstrukturen, die keine ausreichende wirtschaftliche Substanz aufweisen“, zu verankern, lehnen wir ab.

Die vorgeschlagene Regelung stellt eine überschießende und in ihrer Ausgestaltung nicht zu rechtfertigende Ausnahme vom Fremdvergleichsgrundsatz dar, die auch Transaktionen trifft, die nicht missbräuchlich sind. Im Übrigen verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen zur einseitigen Loslösung Deutschlands vom internationalen Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes gemäß Art. 9 OECD-MA.

Zu Artikel 11 Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu §§ 7 und 9 GewStG –E (Stellungnahme des Bundesrates)

Gewerbesteuerpflicht des außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbetrags

Petitum:

Auf die Änderung der § 7 Satz 7 bis 9 – neu – und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E sollte verzichtet werden.

Zumindest sollte die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer eingeführt werden. Insofern unterstützen wir die Bitte des Bundesrates, die Wirkungsweise der vorgesehenen Regelungen zusammen mit bereits bestehenden Vorschriften zu prüfen und anzupassen.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Durch die vorgesehene Regelung in § 7 Satz 7 bis 9 – neu – und § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E sollen künftig Hinzurechnungsbeträge nach § 10 AStG auch der Gewerbesteuer unterliegen. Damit soll die bisherige Verwaltungspraxis entgegen neuerer BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 11.03.2015, I R 10/14, BStBl. II 2015, S. 1049) festgeschrieben werden. Der BFH hatte entschieden, dass aufgrund des Objektsteuerprinzips der Gewerbesteuer nur der im Inland ausgeübte Gewerbebetrieb Gegenstand der Gewerbesteuer ist. Der Hinzurechnungsbetrag als fiktive Einkünfte sei keiner inländischen Betriebsstätte des Unternehmens zuzurechnen und nicht gewerbesteuerpflichtig.

Seite 9/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Gegen die vorgeschlagenen Regelungen bestehen nachfolgende Bedenken:

- **Durchbrechung des Territorialitätsprinzips**
Die territoriale Anknüpfung der Besteuerung ist bislang der wesentliche Rechtfertigungsgrund dafür, dass für ausländische Einkünfte keine Anrechnung von Steuern auf die Gewerbesteuer möglich war. Obwohl das Territorialitätsprinzip durchbrochen werden soll, ist keine Anrechnung von ausländischen Steuern auf die Gewerbesteuer vorgesehen. Die Anrechnung erscheint jedoch geboten, um eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu gewährleisten (Art. 3 Abs. 1 GG). Blicke die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer ausgeschlossen, käme es bei einer ausländischen Steuer von mehr als 15 % zu einem Anrechnungsüberhang und damit zu einer Schlechterstellung gegenüber dem Inlandsfall. Das Ziel der Hinzurechnungsbesteuerung ist jedoch lediglich eine Gleichstellung mit dem Inlandsfall.
- **Gewerbesteuerpflicht für Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG**
Es wäre nicht sachgerecht, die Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG gewerbesteuerlich zu erfassen, wie es § 7 Satz 8 – neu – GewStG-E vorsieht. Diese sollten als Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte bzw. Mitunternehmerschaft nach § 9 Nr. 2, 3 GewStG gekürzt werden, sodass im Ergebnis nur Hinzurechnungsbeträge aus ausländischen Zwischengesellschaften der Gewerbesteuer unterworfen werden.
- **Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer bei mehrstöckigen Personennunternehmen**
Erzielte eine gewerblich tätige Person z.B. Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG über eine inländische gewerblich tätige Personengesellschaft, käme es auf Ebene der Personengesellschaft zu einer Hinzurechnung des Gewinns aus der ausländischen Betriebsstätte gemäß § 7 Satz 8 f. – neu – GewStG-E. Eine Kürzung des hinzugerechneten Gewerbeertrags würde gemäß § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG-E ausscheiden. Daneben würde der Gewerbeertrag aus der ausländischen Betriebsstätte bei der gewerblich tätigen Person nochmal erfasst, da der Hinzurechnungsbetrag nach dem Wortlaut des § 7 Satz 8 f. – neu – GewStG-E zusätzlich im Gewerbeertrag des Einzelunternehmens zu erfassen sein könnte; eine Kürzung könnte gemäß § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG ausgeschlossen sein, was nicht sachgerecht wäre. Es fehlt eine Regelung, die

Seite 10/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

die Mehrfachbelastung desselben Hinzurechnungsbetrags mit Gewerbesteuer ausschließt.

- Besteuerung ausländischer Steuern mit Gewerbesteuer
§ 12 Abs. 1 AStG sieht für den Fall der Steueranrechnung auf die Ertragsteuern vor, den Hinzurechnungsbetrag um die ausländischen Steuern zu erhöhen. Diese Erhöhung wirkte sich über § 7 GewStG-E auch auf den Gewerbeertrag aus und führte zu einer Besteuerung der ausländischen Steuern, wodurch sich wiederum stets der Anrechnungsüberhang erhöhte.
- Fehlende Anwendungsregelung
Anders als für § 7 Satz 8 – neu – und § 9 Nr. 2 und 3 GewStG-E ist für § 7 Satz 7 – neu – GewStG-E keine ausdrückliche Anwendungsregelung vorgesehen. Sollte die Regelung auch für bereits verwirklichte Sachverhalte gelten, wäre hierin eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte Rückwirkung zu sehen.

Unsere voranstehenden Ausführungen zeigen, dass die vorgesehenen Änderungen in §§ 7 und 9 GewStG-E aufgrund von Wechselwirkungen mit anderen Vorschriften überschießende Wirkungen entfalten. Damit schließen wir uns der Bitte des Bundesrates an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Wirkungsweise der vorgesehenen Regelungen zusammen mit bereits bestehenden Vorschriften zu prüfen und anzupassen (vgl. BR-Drs. 406/16 (Beschluss), S. 35 f.).

Zu § 7a – neu – GewStG-E

Gewerbsteuerliche Behandlung von Schachteldividenden bei einer Organshaft

Petition:

Aus steuersystematischen Gründen sollte für die Behandlung von Schachteldividenden bei einer Organgesellschaft für Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer einheitlich die Bruttomethode angewendet werden. § 7a Abs. 2 Satz 1 GewStG-E sollte dazu wie folgt geändert werden:

„(2) ¹Sind im Gewinn Gewerbeertrag der Organgesellschaft im Sinne von Absatz 1

1. Gewinne aus Anteilen im Sinne des § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 oder
2. in den Fällen der Nummer 1 auch Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit diesen Gewinnen aus Anteilen stehen,

Seite 11/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

enthalten, sind § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 bis 4 des Körperschaftsteuergesetzes und § 8 Nummer 1 und 5 sowie § 9 Nummer 2a, 7 oder 8 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft des Organträgers entsprechend anzuwenden. ²Der bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft berücksichtigte Betrag der Hinzurechnungen nach § 8 Nummer 1 ist dabei unter Berücksichtigung der Korrekturbeträge nach Absatz 1 und Satz 1 zu berechnen.“

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Durch § 7a – neu – GewStG-E soll die Verwaltungsauffassung festgeschrieben werden, nach der die Schachtelstrafe des § 8b Abs. 5 KStG auch gewerbsteuerlich für Dividenden der Organgesellschaft anzuwenden ist, wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist bzw. an der Organträger-Personengesellschaft Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

Der verfolgte Zweck wird mit § 7a – neu – GewStG-E grundsätzlich erreicht. Jedoch ist die technische Umsetzung u.E. unsystematisch und die Vorschrift durch die gewählte Verweisteknik sehr komplex.

In dem zu ermittelnden Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist die Dividende zunächst vollumfänglich enthalten ohne Berücksichtigung von Hinzurechnungen oder Kürzungen. Nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E soll künftig die Kürzung gemäß § 9 Nr. 2a, 7 und 8 GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft entfallen. § 7a Abs. 2 – neu – GewStG-E setzt erst nach der Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft aber noch auf Ebene der Organgesellschaft an. Auf den (ungekürzten) Gewerbeertrag nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E soll dann gemäß § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E die Bruttomethode nach § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bis 4 KStG entsprechend angewendet werden, soweit dieser Gewinne aus Anteilen i.S.d. §§ 9 Nr. 2a, 7 oder 8 GewStG enthält. Damit müsste der Gewerbeertrag also ein zweites Mal ermittelt werden. Diese Vorgehensweise erscheint sehr umständlich.

Zudem ergibt sich die beschriebene Vorgehensweise nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut, sondern nur aus der Gesetzesbegründung („Auf diesen Gewerbeertrag sind nach § 7a Abs. 2 GewStG künftig die Regelungen des § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 ff. KStG entsprechend anzuwenden“, BT-Drs. 18/9536, S. 59). Der Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E stellt nämlich nicht auf den „Gewerbeertrag nach § 7a Abs. 1 – neu – GewStG-E“ sondern auf den „Gewinn der Organgesellschaft“ ab. Dies sollte zur Vermeidung von Missverständnissen klargestellt werden.

Seite 12/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Weiterhin fällt auf, dass sich § 7a Abs. 2 Satz 1 – neu – GewStG-E auf die Korrektur des Gewerbeertrags bei der *Organgesellschaft* bezieht. Die analog anzuwendende Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 bis 4 KStG bezieht sich hingegen auf die Ermittlung des Einkommens des *Organträgers*. Eine konsequente Umsetzung der Bruttomethode auch für gewerbsteuerliche Zwecke würde die Anwendung der gewerbsteuerlichen Kürzungen auf Ebene des Organträgers bedeuten. Damit wäre auch sichergestellt, dass es für Zwecke der Körperschaft- und der Gewerbesteuer einheitlich nur zur Anwendung der Bruttomethode käme. Würde diesem Vorschlag gefolgt, wäre § 7a Abs. 2 Satz 2 – neu – GewStG-E entbehrlich.

Zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/2617) Öffentliches Country-by-Country-Reporting

Den Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Einführung eines öffentlichen, d.h. nicht nur an die Finanzverwaltung gerichteten, Country-by-Country-Reporting (BT-Drs. 18/2617) lehnen wir ab.

Da die Veröffentlichungspflicht gegenüber Unternehmen außerhalb der EU nicht durchsetzbar sein wird, sind Wettbewerbsverzerrungen im Vergleich zu großen multinationalen Unternehmen mit Konzernspitze mit Sitz in der EU und damit auch für deutsche multinationale Unternehmen zu befürchten. Wir halten daher nur eine flächendeckende Lösung, die die G20-Staaten und die bedeutenden übrigen OECD-Mitgliedstaaten einbezieht, für zielführend. Des Weiteren erscheint es fraglich, ob die Öffentlichkeit die ihr zugedachte Funktion, nämlich Druck auf multinationale Unternehmen im Hinblick auf deren Steuerpolitik zu erzeugen, mit den neuen Daten besser erfüllen kann als anhand der bisher veröffentlichten Konzernsteuerquote. Durch die Veröffentlichung werden u.E. Anreize für Finanzbehörden in Drittstaaten geschaffen werden, länderbezogene Ertragsteuerinformationen nicht (mehr) auf Gegenseitigkeit mit den EU-Finanzbehörden auszutauschen. Zudem ist es kritisch zu sehen, dass auf die Unternehmen beachtliche bürokratische Belastungen zukommen werden.

Wir begrüßen daher, dass § 138a AO-E des Regierungsentwurfs zum BEPS-UmsG vorsieht, dass der länderbezogene Bericht multinationaler Unternehmen lediglich dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist.

Seite 13/13 zum Schreiben vom 13.10.2016 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

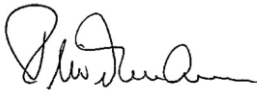
**Zum Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (BT-Drs. 18/9043)
Lizenzschranke**

Ebenfalls lehnen wir den Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN zur Einführung einer sog. Lizenzschranke (BT-Drs. 18/9043) nach dem Vorbild der Zinsschrankenregelung (§ 4h EStG) ab.

Der Ausgang des Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht zur Frage, ob die sog. Zinsschranke aufgrund eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig ist (BFH, Beschluss vom 14.10.2015, I R 20/15), sollte abgewartet werden, bevor eine weitere vergleichbare Regelung in Bezug auf Lizenzaufwand eingeführt wird.

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen in Ihren anstehenden Beratungen im Finanzausschuss berücksichtigen. Gerne werden wir Ihnen Ihre Fragen zu einzelnen Punkten in der Anhörung beantworten.

Mit freundlichen Grüßen



Marita Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht



Dr. Sonja Halverscheid, StB
Stellv. Fachleiterin Steuern