

# STELLUNGNAHME

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 1. Juni 2016

DIE FAMILIENUNTERNEHMER unterstützen das Ziel der Bekämpfung internationaler Gewinnverlagerung und Erosion der Steuerbasis (BEPS) im Wege eines ganzheitlichen Ansatzes, der von der OECD, EU und G20 Staaten getragen wird und nach einem global vereinbarten Standard einheitlich umgesetzt wird. Nur so kann es ein sog. „Level Playing Field“ für alle Unternehmen, unabhängig von Größe oder Ansässigkeitsstaat, entstehen.

Da die angestrebten Änderungen nicht nur Großkonzerne treffen, sondern insbesondere international tätige Familienunternehmer, die nicht dieselben Ressourcen und Expertise aufbringen können wie angeprangerte multinationale, angeblich steuervermeidende Konzerne, sollte im Vordergrund des Gesetzes nicht (nur) die Wahrnehmung deutscher Besteuerungsrechte stehen. Auch die Wettbewerbsfähigkeit des Steuerrechtsstandortes und deutscher Familienunternehmen, die hier den Großteil ihrer Steuern zahlen, sollte gesichert werden. Insofern bedarf es des Zusatzes, dass unbillige Besteuerungsergebnisse nicht nur (teilweise) doppelte Nichtbesteuerungen umfassen, sondern auch die Doppelbesteuerung. Letztere ist weiterhin eine der größten Hürden für international tätige Familienunternehmer. Im Übrigen werden die geplanten Maßnahmen dafür sorgen, dass andere Länder vom Steuersubstrat dieser Unternehmen künftig einen größeren Anteil beanspruchen werden.

Auch die Zwecke und der Schutz der sensiblen Unternehmensdaten, sei es im Country-by-Country Reporting (CbCR) oder in Tax Rulings, die automatisch ausgetauscht werden sollen, sollten im Gesetzentwurf deutlicher herausgearbeitet werden. Zusätzlich bedarf es auch der Maßnahmen und Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen für den Fall, dass Daten nicht ordnungsgemäß seitens der Finanzverwaltungen im In- und Ausland genutzt werden.

Im Einzelnen sollten noch kompliziertere steuerrechtliche Vorschriften für grenzüberschreitende Fälle, vermehrte Dokumentationspflichten und steigende Rechtsunsicherheit vermieden werden. Dabei muss insbesondere auf die Verhältnismäßigkeit und Angemessenheit der zusätzlich auferlegten Pflichten für Steuerpflichtige geachtet werden. Dies ist zum Beispiel der Fall für die Umsetzung der Master File und Local File (gem. § 90 Abs. 3 AO RefE). Schließlich sollten die Vorschriften nicht zu einem erhöhten Konfliktpotential grenzüberschreitender Besteuerung führen, indem internationale Standards aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung interpretiert werden. Dies könnte sich unter anderem im Hinblick auf die deutsche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes bewahrheiten (gem. § 1 Abs.1 u. 6 AStG RefE).

# STELLUNGNAHME

## I. Local und Master File gem. § 90 Abs. 3 AO RefE

Obwohl die Verpflichtung zur Erstellung der sogenannten Local File und Master File im Rahmen des OECD BEPS Aktionspunktes 13 zur Verrechnungspreisdokumentation international gemeinsam erarbeitet und verabschiedet wurde, fehlt es im Gegensatz zu dem Country-by-Country Reporting an klaren einheitlichen Rahmenbedingungen, wer diese abgeben soll.

So ist das eigentliche Ziel des BEPS Projektes, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen „international tätiger Konzerne“ vorzugehen, wie das BMF auf seiner Webseite selbst schreibt. Diese „multinationalen Unternehmensgruppen“ werden nun aber für Zwecke der Masterfile-Erstellung als ein Unternehmen mit einem jährlichen Umsatz von mehr als 100 Mio. Euro und schon allein einer ausländischen Betriebsstätte gem. § 90 Abs. 3 S. 4-5 AO RefE definiert.

Gerade im Gegensatz zu der für das CbCR geltenden Grenze von 750 Mio. Euro, die auch für das Master File sachgerechter wäre, entbehrt diese niedrige Schwelle jeglichen Augenmaßes und jeglicher Verhältnismäßigkeit. Denn es wird damit der breiten Mehrheit deutscher Familienunternehmen zusätzlicher Erstellungsaufwand aufgebürdet, die proportional viel höhere Risiken und Kosten tragen.

Zwar sollen alle diese betroffenen Unternehmen die Dokumentation nur „auf Aufforderung“ der Finanzverwaltung vorlegen. Dennoch müssen sie zwingend vorsorgen, dass die Aufzeichnungen jederzeit ab Überschreiten der Größenkriterien geführt und jährlich auf den aktuellsten Stand gebracht werden. Äußerst bedenklich ist dabei die Formulierung, dass die Finanzbehörde die Informationen „im Regelfall“ nur für die Durchführung einer Außenprüfung anfordern soll. Dabei stellt sich schon die Frage nach den Ausnahmen von dieser Regel. Wann dürfte die Finanzverwaltung diese Aufzeichnungen ansonsten noch verlangen? Und könnte auch das Bundeszentralamt für Steuern Anspruch auf die Vorlage haben?

Der Wortlaut des § 90 Abs. 3 AO S. 3 RefE führt zudem zu nicht sachgemäßen Ergebnissen: Da sich der Wert von 100 Mio. Euro sowohl auf Umsätze mit fremden Dritten als auch mit nahestehenden Personen bezieht und jeweils pro Gesellschaft zu prüfen sein soll, müsste im Fall einer multinationalen Unternehmensgruppe, die über drei deutsche Einheiten mit jeweils einem Umsatz von 50 Mio. Euro verfügt, kein Masterfile eingereicht werden, obwohl der Gesamtumsatz aller drei Gesellschaften den Schwellenwert übersteigt.

Auch die Rechtsfolgen bei Verletzung der Mitwirkungspflichten gem. § 162 Abs. 3 und 4 AO RefE verschärfen die Situation für alle Unternehmen ab einem Umsatz von 100 Mio. Euro und Auslandsbezug erheblich. Denn bei der Festsetzung wird es darum gehen, was als ein einzelner Geschäftsvorfall zu werten ist. Dabei stellt sich schon die Frage, ob dies der Verkauf einer einzelnen Maschine oder eher die einzelne Transaktionsart wäre. Zudem ist auch die Beweislastumkehr bzw. widerlegbare Vermutung (wer nicht voll dokumentiert, hat zu wenig erklärt) ein Einfallstor für eine Schätzung, die zudem stets einen Zuschlag erlaubt.

# STELLUNGNAHME

## II. Country-by-Country Reporting § 138a AO RefE

Es ist zu begrüßen, dass sich Deutschland grundsätzlich an den Empfehlungen der OECD zum CbCR im § 138a AO RefE orientiert. Da es sich aber um eine Kernvorschrift und maßgebliche Änderung der Verrechnungspreisdokumentation handelt, bedarf es zwingend mehr Klarheit und weiterer Konkretisierungen. Begriffe insbesondere zum Inhalt des Reports sollten viel genauer erläutert werden.

Im Gegensatz zum § 138a AO RefE, der von einem Konzernabschluss ausgeht, stellte die OECD auch andere Quellen fest, aus denen der Report zusammengestellt werden kann. Diese können für einige Unternehmen effizienter auszuwerten sein bzw. nicht zu gesonderter Rechnungslegung allein für Zwecke der Dokumentation führen und somit weniger Verwaltungsaufwand verursachen. Deshalb sollte den betroffenen Unternehmen ein Wahlrecht eingeräumt werden, welche Quellen sie nutzen wollen.

Unverhältnismäßig lang erscheint auch die Aufbewahrungsfrist von 15 Jahren und mit dem Zusatz, die Aufbewahrungsfrist erneut zu beginnen sobald, es zu einer Änderungsmeldung kommt.

Im Lichte neuester Bestrebungen für mehr Transparenz<sup>1</sup> ist grundsätzlich zu begrüßen, dass (hier) daran festgehalten wird, das CbCR nur zwischen den Finanzbehörden auszutauschen und eine etwaige Veröffentlichung nicht vorgesehen ist. Nichts desto trotz werden in diesem Zusammenhang zwei Themen nicht genügend adressiert: Der Zweck und der Schutz der Daten.

Zum einen bleibt unklar, was genau mit den ausgetauschten Daten seitens der Finanzbehörden im In- und Ausland eigentlich passiert. Zwar wird in der Einleitung des Gesetzentwurfs darauf hingewiesen, dass Finanzverwaltungen bestimmte Informationen zur Durchführung einer Risikoeinschätzung für Verrechnungspreise von großen multinationalen Unternehmen erhalten sollen. Jegliche Klarstellung, wofür genau das Master File, Local File, CbCR und die Tax Rulings bereitgestellt und genutzt werden, fehlt hingegen sowohl in den jeweiligen Vorschriften als auch in deren Begründung. Es wird nicht deutlich, ob es sich um reine Datensammlungen zum Selbstzweck, Risikoanalysen oder sogar nicht doch die Vorlage zur Begründung für Verrechnungspreisanpassungen seitens der Finanzbehörden handelt. Zusätzlich sollte klargestellt werden, welche Analysen überhaupt mit den Daten durchgeführt werden. Wenn die Daten ausgewertet werden, bedarf es insofern zwingend auch einen gesetzlich vorgeschriebenen Anspruch auf Anhörung der beteiligten Steuerpflichtigen.

Zum anderen wird nicht ausreichend auf den Schutz der Daten seitens der deutschen Finanzverwaltung als auch der rechtmäßigen Nutzung der ausgetauschten Daten im Ausland

---

<sup>1</sup> Vorschlag der Europäischen Kommission vom 12. April 2016 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen; Stellungnahme von DIE FAMILIENUNTERNEHMER vom 13. Mai 2016 zum EU-Vorschlag, [https://www.familienunternehmer.eu/fileadmin/familienunternehmer/positionen/steuerpolitik/familienunternehmer\\_stellungnahme\\_EU\\_public\\_CbCR\\_2016.pdf](https://www.familienunternehmer.eu/fileadmin/familienunternehmer/positionen/steuerpolitik/familienunternehmer_stellungnahme_EU_public_CbCR_2016.pdf)

# STELLUNGNAHME

eingegangen. Verschärft wird diese Situation durch die Tatsache, dass es bei Missbrauch der Daten oder Bruch des Steuergeheimnisses kaum Rechtsschutz bzw. Entschädigungsmöglichkeiten für den betroffenen Steuerpflichtigen gibt.

Familienunternehmen sind gegenüber der Finanzverwaltung bereits transparent. Sie nehmen ihre Mitwirkungspflichten mit der Offenlegung aller steuerrelevanten Daten gegenüber der zuständigen Steuerverwaltung umfänglich wahr und können bisher im Gegenzug auf die vertrauliche und ordnungsgemäße Behandlung ihrer Daten vertrauen. Dennoch ist auch die deutsche Finanzverwaltung vor digitalen Pannen oder Hackerangriffen nicht gefeit.

Wird nun der Adressatenkreis von Unternehmensdaten durch den automatischen Austausch erweitert, steigen die Risiken. So führt das CbCR zur Weitergabe höchst sensibler Unternehmensdaten, die national durch das Steuergeheimnis geschützt sind. Die Daten dürfen deshalb nur in den Händen der zuständigen staatlichen Stellen liegen. Nur dann sind die Vertraulichkeit der Daten und der verantwortungsvolle Umgang damit gewährleistet. Dennoch darf bezweifelt werden, ob sich im Ausland immer durchgehend adäquate Regelungen und Schutzmaßnahmen im Sinne des Steuergeheimnisses finden.

Eine automatische Verteilung muss deshalb zwingend zur Sicherstellung der Vertraulichkeit unter dem Vorbehalt stehen, dass ein mit OECD-Abkommen im Einklang stehender Vertrauensschutz beachtet wird. Des Weiteren sollte Deutschland bei einem Verstoß des Abkommens bzw. einem Missbrauch der Daten seitens ausländischer Behörden den Austausch unverzüglich aussetzen. Sowohl für diesen Fall als auch für den Austausch sollte das betroffene Unternehmen eine Benachrichtigung erhalten bzw. gegebenenfalls angehört werden.

Die Steuerbehörden dürfen die Steuerfaktoren der Steuerpflichtigen auch nicht bloß aufgrund der ausgetauschten Daten korrigieren. Sie sollten dazu nur berechtigt werden, wenn sie im Einzelfall zusätzlich eine gründliche Prüfung aufgrund des ordentlichen Verfahrensrechts vorgenommen haben und dabei zum Schluss gekommen sind, dass die Verrechnungspreisregeln nicht korrekt angewandt wurden. Da dieses Risiko aber immanent ist, halten wir an der Forderung fest, dass das Reporting nur bei gleichzeitig geltenden zwingenden internationalen Streitbeilegungsmechanismen und Einigungszwang der beteiligten Staaten erfüllt werden sollte.

## III. Tax Rulings

Obwohl das Augenmerk auf der Verrechnungspreisdokumentation liegt, sollte auch auf die Sensibilität der Unternehmensinformationen in Tax Rulings geachtet werden. Denn schon alleine um eine verbindliche Auskunft erhalten zu können, müssen die Geschäftsprozesse sehr detailliert dargelegt werden. Insofern sei auch für die Tax Rulings auf die Kommentierung zum Zweck und Schutz der Daten im Rahmen des CbCR Austauschs verwiesen. Diese werden jedoch für Rulings nochmals verschärft, da hier wieder eine weitausniedrigere Unternehmensgrenze von 40 Mio. Euro Jahresumsatz greift. Genauso unverständlich ist, warum alle Auskünfte, die innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem 1. Januar 2017 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden, übermittelt werden

# STELLUNGNAHME

sollen. Unnötig ist dabei insbesondere, dass dies dann auch noch zum Teil für Rulings gilt, auch wenn diese gar nicht (mehr) gültig sind.

## IV. Erfüllungsaufwand

Hinsichtlich des Erfüllungsaufwands für die Wirtschaft stellt sich die Frage, welche technischen Vorkehrungen bzw. Hilfsmittel erforderlich sein werden, um einen automatisierten Datenaustausch zu ermöglichen. Für viele Konzerne, die das CbCR durchführen sollen, ist zwar die Datengrundlage bereits vorhanden. Dennoch steigt der Aufwand, da die Dokumente zeitnäher bereits mit Einreichung der Steuererklärung, detaillierter und jährlich bereitgestellt werden müssen. Für Unternehmen bedeutet es erheblichen, zusätzlichen Beratungsaufwand, um die Taxonomie einzurichten und zu automatisieren. Unsachgemäß ist in diesem Verhältnis gerade die Tatsache, dass der Umstellungsaufwand mangels Prognosefähigkeit im Gesetzentwurf überhaupt nicht angegeben wird. Und auch die Schätzung der jährlichen Kosten erscheint allein aufgrund der schiereren Fallzahl von Master Files von „multinationalen Unternehmensgruppen“ mit mehr als 100 Mio. Euro Umsatz, dem Zeitaufwand und Lohnsatz der Erstellung sowie der Aufarbeitung möglicher Berichtigungen und Rückfragen viel zu niedrig.

## V. Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes

DIE FAMILIENUNTERNEHMER haben schließlich Bedenken hinsichtlich der vorgeschlagenen Änderungen des § 1 AStG: Indem der Fremdvergleichsgrundsatz gem. § 1 Abs. 1 AStG RefE „nur nach den Regelungen dieses Gesetzes“ bestimmt werden soll, wird einerseits deutscher Rechtsprechung widersprochen und andererseits das international etablierte Konzept des Fremdvergleichs einseitig für deutsche Zwecke überschrieben und interpretiert. Brisant ist es auch deshalb, weil das BMF ermächtigt werden soll, diese Auslegung in Rechtsverordnungen ohne parlamentarische Beratungen selbst festzulegen.

Im Ergebnis nimmt sich Deutschland damit das Recht der einseitigen Auslegung international verständiger Prinzipien. Dabei ist dies gerade die größte Gefahr der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen, die Deutschland selbst in anderen Staaten anmahnt: Je eher von dem international verständigten Rahmen abgewichen bzw. die Maßnahmen nicht einheitlich umgesetzt werden, desto eher kommt es zu Besteuerungskonflikten bzw. Mehrfachbesteuerung. Hier wäre insbesondere darauf zu achten, dass deutschen Unternehmern nicht zusätzliche Wettbewerbsnachteile entstehen.