



**Empfehlungen zur Umsetzung
der Maßnahmen zum
BEPS-Projekt von OECD/G20
in Deutschland**

Wirtschaftsrat der CDU e.V.

Empfehlungen zur Umsetzung der Maßnahmen zum BEPS-Projekt von OECD/G20 in Deutschland

Inhaltsübersicht:

<i>Abschnitte</i>	<i>Seite</i>
Abschnitt 1: Zusammenfassung der Empfehlungen des Wirtschaftsrates	2
Abschnitt 2: Bestehende Anti-BEPS-Regelungen im deutschen Steuerrecht	7
Abschnitt 3: Maßnahmen zur Besteuerung hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2)	10
Abschnitt 4: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3)	15
Abschnitt 5: Verrechnungspreisdokumentation, insbes. Country-by-Country-Reporting (Aktionspunkt 13)	19
Abschnitt 6: Verständigungs- und Schiedsverfahren (Aktionspunkt 14)	26
Anhang I: Mitglieder der Arbeitsgruppe	28
Anhang II: Überblick über die Umsetzung der Aktionspunkte	29

Abschnitt 1: Zusammenfassung der Empfehlungen des Wirtschaftsrates

I. Einführung

Internationale Steuerfragen nehmen derzeit einen breiten Raum in der politischen Diskussion ein. Die Debatte wurde besonders durch Medienberichte über Steuervermeidungsstrategien multinational tätiger US-Konzerne ausgelöst. Diese Steuervermeidungsstrategien sind unter der Abkürzung BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) bekannt. Damit werden schlagwortartig Techniken der Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen und das Verschieben von Gewinnen in niedrigbesteuernde Länder beschrieben.

Unter dem Eindruck dieser Berichterstattung baten die G 20-Staats- und Regierungschefs im Jahre 2012 die OECD um Vorschläge, wie dem BEPS-Phänomen begegnet werden könne. Nach einem Grundlagenbericht zur Sachstandsermittlung (Februar 2013) legte die OECD einen Aktionsplan zur Bekämpfung der BEPS-Phänomene vor (Juli 2013). Dieser enthält 15 Aktionspunkte. Zu diesen Aktionspunkten haben in den letzten beiden Jahren Arbeitsgruppen unter der Leitung des OECD-Steuerausschusses konkrete Vorschläge, wie BEPS eingedämmt werden könne, erarbeitet. Die Ergebnisse wurden im Rahmen des Treffens der G 20-Staats- und Regierungschefs am 16. November 2015 in Antalya gebilligt.

Nach Abschluss dieser Arbeiten beginnt nun die Phase, in der die Ergebnisse auf nationaler wie auf internationaler Ebene umgesetzt und damit Teil des parlamentarischen Prozesses werden. Auch der deutsche Gesetzgeber wird ein BEPS-Umsetzungsgesetz und andere Maßnahmen beraten.

Der Wirtschaftsrat der CDU e.V. hat sich im Rahmen einer ad hoc-Arbeitsgruppe mit den Umsetzungsfragen der BEPS-Initiative beschäftigt. Dieser Bundesarbeitsgruppe gehören namhafte Vertreter von Wirtschaft und Beraterschaft an; die Mitglieder sind in **Anhang I** zu dieser Stellungnahme aufgeführt.

II. Einzelheiten zu den Aktionspunkten

Die 15 Aktionspunkte unterteilen sich in zwei Berichte sowie 13 Handlungsempfehlungen. Der Bericht zu Aktionspunkt 1 sollte untersuchen, ob für die digitale Wirtschaft ein eigenständiges Steuerrecht zu errichten ist. Er kommt zu dem Schluss, dass dies nicht zweckmäßig ist, sondern BEPS-Strategien mit den bestehenden Regularien in modifizierter Form begegnet werden können. Der Bericht zu Aktionspunkt 15 sollte untersuchen, wie die vorgeschlagenen Änderungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) effizient und schnell bewerkstelligt werden können und empfiehlt, dies in Form eines multilateralen völkerrechtlichen Vertrags zu bewerkstelligen, durch den die DBA der einzelnen Länder als abgeändert gelten. Dieses sog. multilaterale Instrument wird unter dem Vorsitz Großbritanniens bereits verhandelt.

Die 13 Handlungsempfehlungen unterteilen sich wiederum in vorgeschlagene Maßnahmen, die bei Umsetzung in den teilnehmenden Staaten eine besser abgestimmte Wirkungsweise des jeweiligen Steuerrechts, d.h. ein kohärenteres Steuerrecht bewirken (Aktionspunkte 2 bis 5), die die Substanz als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung wählen (Aktionspunkte 6 bis 10) und solche, die die Einkünftsituation von Unternehmen transparenter machen sollen (Aktionspunkte 11 bis 14).

III. Gesetzliche Umsetzung

Die zu den 15 Aktionspunkten vorgeschlagenen Maßnahmen verlangen nach einer gesetzlichen Umsetzung in nationalen Gesetzen, DBA und multinationalen Vereinbarungen. Zudem kommen sie in Form von Interpretationshilfen, die für die beteiligten Finanzverwaltungen bindend sind (Kommentar zum OECD-Musterabkommen, OECD Verrechnungspreisrichtlinien), teilweise unmittelbar zur Geltung, ohne dass es hierfür einer gesetzlichen Umsetzung bedarf. **Anhang II** enthält hierzu eine Übersicht über die empfohlenen Maßnahmen und die Art ihrer Umsetzung.

Die OECD/G20 unterscheiden bei der Umsetzung drei Kategorien:

- Maßnahmen, die alle Staaten umsetzen müssen, die sog. Mindeststandards. Diese betreffen die Aktionspunkte 5 (Maßnahmen gegen schädliche Steuerpraktiken), 6 (Einführung von Regelungen gegen den Missbrauch von DBA, ergänzend zu bereits bestehenden nationalen Regelungen), 13 (geänderte Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere die Einführung des sog. Country-by-country-Reportings) und 14 (Einführung von Mindeststandards für die Finanzverwaltungen bei der Durchführung von Verständigungsverfahren aufgrund von Streitigkeiten über die Zuordnung von Besteuerungsrechten).
- Maßnahmen, deren Umsetzung empfohlen wird, um innerhalb der nächsten Jahre ein möglichst einheitliches Steuerrecht der einzelnen Staaten zu erreichen, so dass das Ausnutzen unabgestimmter Regelungen schwerer bzw. unmöglich wird. Hierzu zählen die vorgeschlagenen Maßnahmen zur Besteuerung hybrider Finanzinstrumente und hybrider Gesellschaften (Aktionspunkt 2), Beschränkungen des Zinsabzugs, die sich an der deutschen Zinsschranke orientieren (Aktionspunkt 4), Änderungen der Definition, wann eine Betriebsstätte vorliegt (Aktionspunkt 7) sowie Anpassungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, um eine bessere Verknüpfung des Ortes der Wertschöpfung mit dem Ort der Besteuerung zu erreichen (Aktionspunkte 8 bis 10).
- Maßnahmen, die nach Auffassung der OECD/G20 sog. best practices darstellen und die eingeführt werden können, nämlich zu den Aktionspunkten 3 (Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung) und 12 (Regelungen zur Offenlegung aggressiver Steuergestaltungen).

In Deutschland ist zurzeit eine Arbeitsgruppe der Finanzverwaltung damit befasst, die Änderungen des nationalen Steuerrechts, die aus den Empfehlungen der OECD/G20 resultieren, vorzubereiten. Diese Änderungsvorschläge sollen in der ersten Jahreshälfte 2016 über die Bundesregierung in den Bundestag eingebracht werden. Zudem wird im ersten Quartal 2016 ein multilaterales Abkommen zum automatischen Austausch des Country-by-country-Reportings ratifiziert werden. Die Ratifikation des multilateralen Instruments zur Abänderung der deutschen DBA wird voraussichtlich im ersten Quartal 2017 stattfinden.

IV. Hinweise zur gesetzliche Umsetzung

Die Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates begrüßt ausdrücklich den Aktionsplan der OECD. Zugleich wäre aber eine unreflektierte bzw. einseitige Übernahme der Ergebnisse in das deutsche Steuerrecht nicht wünschenswert. Bei der Gesetzgebung

sollten neben dem politischen Ziel, BEPS-Strategien entgegenzuwirken, folgende allgemeine Gesichtspunkte Berücksichtigung durch den Gesetzgeber finden:

- Die von der OECD/G20 vorgeschlagenen Maßnahmen sollten als äußerste Grenze der gesetzgeberischen Handlungsoptionen begriffen werden. Ginge man über diese hinaus, wären volkswirtschaftlich schädliche Doppelbesteuerungen die Folge. Deutsche Gesetze, die bereits jetzt über die OECD/G20-Vorschläge hinausgehen (bspw. Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG), sollten (einschränkend) korrigiert werden, um Wettbewerbsnachteile auszugleichen. Die OECD/G20 selbst streben mittelfristig eine Kohärenz der Steuerrechte der Staaten an; diese würde nicht erreicht, würde es zu einem „Race to the top“ an gesetzgeberischen Vorgaben kommen.
- Für ein solches Verständnis, die OECD/G20-Vorschläge als äußerste Grenze zu akzeptieren, muss Deutschland auch bei europäischen und internationalen Partnern zum Schutze der heimischen Unternehmen werben, um überschießende Maßnahmen zu verhindern. Diese wären ebenso schädlich wie überschießende Maßnahmen durch Deutschland.
- Deutschland sollte auch gewährleisten, dass alle Staaten, die an dem BEPS-Projekt mitgewirkt haben, zumindest die sog. Mindeststandards tatsächlich umsetzen. Gelänge dies nicht, wären Wettbewerbsnachteile die Folge.
- Alle Regelungen sollten kritisch auf ihre Praktikabilität geprüft werden. Hoher Administrationsaufwand geht bei den Unternehmen mit hohen Kosten einher, die den exportstarken deutschen Mittelstand überproportional treffen und seine Wettbewerbsposition im Vergleich zu multinational agierenden Konzernen schwächen würden. Zudem müssen die Maßnahmen auch für die deutsche Steuerverwaltung administrierbar bleiben.
- Mit der Verschärfung der Regeln werden Besteuerungskonflikte zwischen den Staaten, die im Zweifel (in Form einer Doppelbesteuerung) zu Lasten der Unternehmer gehen, zunehmen. Enorme Bedeutung hat daher die Etablierung verpflichtender Schlichtungsverfahren durch unabhängige Instanzen. Dies setzt in Deutschland eine weitere finanzielle und personelle Ausstattung des für Verständigungsverfahren zuständigen Bundeszentralamtes für Steuern voraus, um eine Bearbeitung der zu erwartenden Verständigungsverfahren im Sinne der OECD-Empfehlungen zu gewährleisten.
- Deutschland kennt bereits zahlreiche „Anti-BEPS-Regelungen“, die im Einzelnen in Abschnitt 2 dieser Stellungnahme aufgeführt sind. Neue Regelungen sollten in sinnvollem Zusammenhang zu diesen Regelungen stehen; ggf. wären auch bestehende Regelungen durch neue Regelungen vollständig zu ersetzen, um ein Nebeneinander konkurrierender Normen zu verhindern.

Zur Umsetzung der einzelnen Aktionspunkte erlaubt sich die Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates folgende Hinweise:

- Zu Aktionspunkt 2 (Bekämpfung steuerschädlicher hybrider Finanzinstrumente und hybrider Gesellschaften; siehe hierzu auch im Einzelnen Abschnitt 3 dieser Stellungnahme):

- Der OECD-Bericht sieht vor, dass eine Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwand nur dann eingeschränkt wird, wenn die Zahlungen an ein verbundenes Unternehmen geleistet werden. Diese Beschränkung war in dem Entwurf des Bundesrates für ein entsprechendes Abzugsverbot in § 4 Abs. 5a EStG-E nicht enthalten, was eine unbegrenzte Nichtabzugsfähigkeit zur Folge hätte. Insoweit sollten die OECD-Vorgaben die Obergrenze für eine Nichtabzugsfähigkeit darstellen.
- Die Anforderungen an Nachweise, die von dem ausländischen Zahlungsempfänger bzw. dem ausländischen Zahlenden beizubringen sind, sollten so ausgestaltet sein, dass der inländische Steuerpflichtige diesen auch nachkommen kann.
- Zu Aktionspunkt 3 (Vorgaben für eine Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung; siehe hierzu auch im Einzelnen Abschnitt 4 der Stellungnahme):
 - Nach deutschem Recht liegt die die Hinzurechnungsbesteuerung auslösende Niedrigbesteuerung bereits ab einer Steuerbelastung von 25% vor. Viele Länder kennen mittlerweile einen Steuersatz für Unternehmen, der unter 25% liegt (z.B. Großbritannien, Schweden, Russland, Portugal oder die Türkei). Der OECD-Bericht verlangt eine deutlich niedrigere Besteuerung als im Inland. Insoweit wäre in Deutschland auch ein maßgeblicher Steuersatz von 15% richtig.
 - Dies würde auch weitgehend das Problem der ggf. nicht vollständigen Anrechnung der ausländischen Steuer lösen, da sich in den meisten Fällen kein Anrechnungsüberhang bilden kann. In den Fällen, in denen dies dennoch der Fall ist (abweichende Berechnung der Bemessungsgrundlagen, zeitlicher „Versatz“ der Anrechnung) sollte das Anrechnungssystem des AStG verbessert werden. Der OECD-Bericht verlangt ausdrücklich, dass sich durch die Hinzurechnungsbesteuerung keine Doppelbesteuerung ergeben soll.
 - Das Urteil des BFH vom 11.03.2015¹, in dem er den Hinzurechnungsbetrag von der Gewerbesteuer ausnimmt, sollte respektiert werden. Hilfsweise sollte die ausländische Steuer auch auf die Gewerbesteuer anrechenbar sein.
 - Der OECD-Bericht sieht eine Hinzurechnungsbesteuerung nur bei einer kontrollierten Anteilsmehrheit vor. Das AStG nimmt eine Hinzurechnungsbesteuerung bereits ab 1% vor (bei Einkünften mit Kapitalanlagecharakter). Insoweit sollte die maßgebliche Beteiligungsschwelle nach oben angepasst werden.
 - Der OECD-Bericht sollte zum Anlass genommen werden, den Aktivitätskatalog des Außensteuergesetzes (AStG) grundlegend zu modernisieren. Dabei sollten moderne Geschäftsmodelle, insbesondere auch die der digitalen Wirtschaft, entsprechend berücksichtigt werden.

¹ BFH I R 10/14, BFH/NV 2015, S. 921 = DStR 2015, S. 995.

- Zu Aktionspunkt 13 (Änderung der Verrechnungspreisdokumentation, insbes. Einführung eines Country-by-country-Reportings; siehe hierzu auch im Einzelnen Abschnitt 5 dieser Stellungnahme):
 - Die Regelungen für das Country-by-Country-Reporting sollten erst in 2018 Geltung erlangen (mit Wirkung für das Wirtschaftsjahr 2017), so dass in 2016 Testläufe durchgeführt werden können. Zugleich ist darauf zu drängen, dass andere Staaten kein eigenes Country-by-Country-Reporting für den Übergangszeitraum 2016 anfordern.
 - In das Country-by-Country-Reporting sollten nur Konzerngesellschaften einbezogen werden, die im Konzernabschluss vollkonsolidiert werden.
 - Das durch den OECD-Bericht eingeräumte großzügige Wahlrecht, woher die Informationen für das sog. Local File und das Country-by-Country-Reporting genommen werden, sollte national vollumfänglich erhalten bleiben; dies gilt auch für die Finanzinformationen von Betriebsstätten, deren Einkünfte (noch) nicht gemäß der Selbständigkeitsfiktion des § 1 Abs. 5 AStG ermittelt werden, sondern bei denen auf spezielle Berichtseinheiten bzw. Kostenstellen der Management Reporting Systeme zurückgegriffen werden muss.
 - Entsprechend der Empfehlung der OECD sollte die gesamte Verrechnungspreisdokumentation in einer Sprache geführt werden dürfen, zweckmäßigerweise in Englisch.
 - Bei der gesetzlichen Umsetzung des Country-by-Country-Reportings sollten die von der OECD eingeräumten Spielräume genutzt werden, sodass das Country-by-Country-Reporting nicht direkt mit der Steuererklärung abzugeben ist.
 - Politisch ist auch künftig weiter darauf zu drängen, dass das Country-by-Country-Reporting nur mit Staaten ausgetauscht wird, mit denen auch verbindliche Schiedsverfahren vereinbart sind.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Abschnitt 6 zu den Empfehlungen der OECD zu Aktionspunkt 14 (Verständigungs- und Schiedsverfahren) verwiesen.

Abschnitt 2: Bestehende Anti-BEPS-Regelungen im deutschen Steuerrecht

Bevor die von der OECD angeregten unilateralen Maßnahmen Eingang in den parlamentarischen Prozess finden, ist eine Bestandsaufnahme notwendig: Welche gesetzlichen Regelungen, die BEPS-Phänomenen entgegenwirken, sind aktuell bereits Teil des nationalen deutschen Steuerrechts? Und wo bestehen nach derzeitiger Rechtslage noch Schutzlücken für den Staat?

Im deutschen Steuerrecht sind – im Gegensatz zu anderen Ländern – bereits viele Regelungen enthalten, die BEPS-Phänomenen entgegenwirken. Teilweise gehen diese sogar über die OECD-Vorschläge hinaus. Vor Umsetzung einer jeder weiteren unilateralen BEPS-Maßnahme sollte daher geprüft werden, ob für diese tatsächlich ein Bedürfnis besteht oder ob es gar geboten ist, diese abzuschwächen:

1. **Digitale Wirtschaft:** Die wichtigste Erkenntnis zu BEPS Aktionspunkt 1 ist, dass sich die digitale Wirtschaft nicht von der übrigen Wirtschaft trennen lässt. Eine wichtige Anregung ist jedoch, für Zwecke der Umsatzsteuererhebung an den Aufenthaltsort des Verbrauchers anzuknüpfen. Insoweit ist festzuhalten, dass bereits jetzt elektronisch erbrachte Dienstleistungen am Wohnort des Verbrauchers zu erfassen sind (Art. 58 Mehrwertsteuer-System-RL; § 3a Abs. 5 UStG).
2. **Hybride Gestaltungen:** Hybride Gestaltungen eignen sich aufgrund von Qualifikationskonflikten für BEPS-Gestaltungen. Als Gegenmaßnahme regt die OECD Regelungen u.a. gegen Qualifikationskonflikte an, die eine korrespondierende Besteuerung sicherstellen (Korrespondenzprinzip). Dieses Konzept liegt bereits zahlreichen Vorschriften des nationalen Steuerrechts zugrunde, bspw. § 8b Abs. 1 S. 2 KStG sowie § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG und § 3 Nr. 40 Buchst. d) S. 2 EStG. Doppelter Verlustnutzung begegnet bei Organschaften zudem § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG.

Im Fokus stehen in der Diskussion auch steuerlich transparente Einheiten, wie Personengesellschaften. Diese kommen besonders im deutschen Mittelstand häufig zum Einsatz. Bei einer Ergänzung der gesetzlichen Regelungen ist besonders zu beachten, dass diese Regelungen nicht (unbeabsichtigt) expansionsfeindliche Wirkungen auf den Mittelstand entfalten oder andere ungewollte Effekte verursachen. Im Übrigen müssen solche Vorschriften angemessen, also verhältnismäßig, und auch durchführbar sein. Schon jetzt stellt sich bspw. in vielen Fällen die Frage, wie der deutsche Steuerpflichtige die steuerliche Behandlung von Bezügen aus dem Ausland beim ausländischen Leistenden feststellen kann, wozu er nach § 8b Abs. 1 KStG verpflichtet ist. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG führt im Falle ausländischer „Nicht-DBA“-Betriebsstätten zur inländischen Steuerpflicht von Erträgen ohne korrespondierenden Betriebsausgabenabzug.

3. **Hinzurechnungsbesteuerung:** Das deutsche Steuerrecht enthält seit langem höchstwirksame Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 – 14 AStG), die sich scheinbar mit den Vorschlägen der OECD decken, bei genauerer Betrachtung jedoch die OECD-Empfehlungen nicht einhalten, sondern stattdessen weit über sie hinausgehen. Dies hat Wettbewerbsverzerrungen zur Folge.

4. **Abzug von Zinsen und sonstigen finanziellen Aufwendungen:** Mit der deutschen Zinsschranke (§ 4h EStG i.V.m. § 8a KStG) besteht seit langem ein wirksames Instrument, welches Gewinnverlagerungen durch gruppeninterne Kreditbeziehungen verhindert. Auf diese Regelungen wird im BEPS-Report z.T. als best practice-Beispiel verwiesen.
5. **Schädliche Steuerpraktiken:** Angesprochen sind besonders Sondersteuerregime wie IP-Boxen. In Deutschland bestehen solche Sondersteuerregime nicht. Zudem wird die Verlagerung von wertvollen Wirtschaftsgütern (z.B. immateriellen Eigentumsrechten, IP) durch § 1 Abs. 3 S. 9 f. AStG (Funktionsverlagerung) erschwert bzw. in vielen Fällen sogar aufgrund der mit einer Verlagerung verbundenen unmittelbaren Steuerkosten verhindert.
6. **Abkommensmissbrauch:** Im nationalen Steuerrecht sind bereits Vorschriften enthalten, welche Abkommensvorteile im Fall des Treaty-Shopping (§ 50d Abs. 3 EStG) und anderen Situationen (§§ 50d Abs. 8 ff., 50i EStG) versagen. Zudem enthält die deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage im Methodenartikel 22 eine Switch-Over- und eine Subject-to-tax-Klausel. Limitation-on-benefits-Klauseln werden zunehmend Alltag in der neuen deutschen Abkommenspraxis.
7. **Künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte:** Der künstlichen Vermeidung von Betriebsstätten wird in der deutschen Betriebsprüfungspraxis schon wirksam begegnet.
8. – 10. **Verrechnungspreise:** Die BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 widmen sich verschiedenen Aspekten des Oberthemas „Verrechnungspreise“, die zur internationalen Gewinnabgrenzung verwendet werden. Sie zielen im Wesentlichen unter Beibehaltung der Grundstrukturen auf die Präzisierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ab. Die Gestaltung von Verrechnungspreisen für Zwecke der Steueroptimierung ist in Deutschland bereits angesichts einer stringenten und effizienten Überprüfung im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen nur schwerlich möglich.
11. **Sammlung und Analyse von Daten zu BEPS:** Die OECD möchte ein internationales Instrumentarium bereitstellen, um die Auswirkungen von BEPS-Effekten zu erfassen. Auf nationaler Ebene werden bereits heute solche Daten durch das Bundeszentralamt für Steuern erhoben und ausgewertet (§ 5 Abs. 1 FVG, § 117c AO).
12. **Offenlegung aggressiver Steuerplanungen:** Ein bereits im Gesetzgebungsverfahren befindlicher Entwurf einer nationalen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen (§ 138a AO-E) wurde 2007 nicht Gesetz. Der Bundesrat hat die Bundesregierung aktuell aufgefordert, eine nationale Regelung im Vorgriff auf die internationalen Bemühungen vorzulegen. Diese nationale Regelung sollte auch die von der Rechtsprechung zwischenzeitlich entwickelten Erklärungs-pflichten im Rahmen der Abgabe von Steuererklärungen berücksichtigen bzw. gesetzlich regeln.
13. **Verrechnungspreisdokumentation:** Die OECD schlägt eine weltweit einheitliche dreistufige Struktur der Verrechnungspreisdokumentation vor. Aus einem Masterfile soll sich ein welt- und konzernweiter Überblick über die Wertschöpfung und Verrechnungspreispraxis eines Unternehmens ergeben.

Das Masterfile wäre mit einem weltweiten konsolidierten Konzernabschluss vergleichbar. Ein Countryfile ergänzte nach den OECD-Planungen das Masterfile um die spezifische Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation der einzelnen Steuerpflichtigen, d.h. der Konzerngesellschaften. Als drittes – konzeptionell neues – Element träte das so genannte Country-by-Country-Reporting hinzu. Die Unternehmen sollen dadurch verpflichtet werden, jährlich u.a. länderspezifisch Höhe der Einkünfte, Gewinn vor Steuern sowie Steuerlast zu veröffentlichen.

National bestehen bereits weitreichende Dokumentations- und Offenlegungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO i.V.m. § 1 Abs. 2 AStG). Zudem enthalten die meisten deutschen DBA umfassende Regelungen zum Informationsaustausch (vgl. Art. 25 deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage); darüber hinaus hat Deutschland eine Vielzahl von Steuerinformationsaustauschabkommen abgeschlossen.

- 14. Verständigungsverfahren:** In der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage sind erprobte Regelungen zur Verständigung enthalten. Sie werden im Unionsgebiet und in einzelnen DBA durch die Möglichkeit von Schiedsverfahren ergänzt. Dennoch ist es notwendig, möglichst weltweit ein verpflichtendes Verständigungsverfahren zu etablieren, um so Doppelbesteuerungen effektiv und zeitnah zu verhindern.

Abschnitt 3: Maßnahmen zur Besteuerung hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 3)

I. Allgemeines

Hybride Finanzierungen (II.) und hybride Rechtsformen (III.) können aufgrund von Qualifikationskonflikten zu Doppelbesteuerung, zu doppelter Nichtbesteuerung, doppeltem Betriebsausgabenabzug oder einem langfristigen Steueraufschub führen (Hybrid Mismatches). Ein Hybrid Mismatch basiert auf einem Qualifikationskonflikt, der sich aus der unterschiedlichen steuerlichen Beurteilung (mindestens) zweier Staaten hinsichtlich einer hybriden Finanzierung bzw. einer hybriden Rechtsform ergibt.

Der OECD-Bericht zu Aktionspunkt 2 empfiehlt daher Änderungen der nationalen Regelungen (Teil I des OECD-Berichts zu Aktionspunkt 2) sowie die Entwicklung von Bestimmungen in dem OECD-Muster für Doppelbesteuerungsabkommen (Teil II des OECD-Berichts zu Aktionspunkt 2) zur Neutralisierung derartiger Effekte.

Um diese Effekte zu neutralisieren, empfiehlt der Bericht zur Änderung der nationalen Regelungen die Einführung von Korrespondenzregelungen für verbundene Unternehmen bzw. strukturierte Gestaltungen. Damit soll die steuerliche Behandlung in einem Staat von der Behandlung im anderen Staat abhängig gemacht werden (Linking Rules).² Um dieses Ziel auch dann zu erreichen, wenn nicht alle Staaten die Korrespondenzregelungen (gleichzeitig) einführen, umfassen die empfohlenen Regeln eine vorrangige Maßnahme und eine nachrangige Abwehrregel. Die Abwehrregel greift nur, wenn es in dem anderen Staat zu keiner Anwendung einer Hybrid-Mismatch-Regel kommt. Entsprechend empfiehlt der Bericht, dass jeder Staat alle empfohlenen Regeln einführen sollte, damit der Effekt einer hybriden Gestaltung selbst dann neutralisiert wird, wenn der Kontrahentenstaat über keine wirksamen Hybrid-Mismatch-Regeln verfügt. Um die Gefahr einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, fordert Aktionspunkt 2 auch Leitlinien zu Koordinierungs- bzw. Kollisionsregeln für den Fall, dass mehr als ein Staat diese Abwehrregeln anzuwenden beabsichtigt. Aus diesem Grund sind die empfohlenen Regeln hierarchisch konzipiert.

Ergänzend zu den vorstehenden nationalen Regelungen werden auch mögliche Änderungen im OECD-MA empfohlen³. Danach sollten Fälle von doppelt ansässigen Rechtsträgern für Abkommenszwecke auf Einzelfallbasis gelöst werden (eine ähnliche Regelung wurde z.B. bereits in dem DBA-USA vereinbart). Sollten sich dabei die beteiligten Staaten nicht verständigen können, ist als Konsequenz vorgesehen, dass die doppelt ansässige Gesellschaft keine Abkommensvorteile beanspruchen kann. Eine Vermeidung der Doppelbesteuerung soll in diesem Fall gemäß Art. 4 Abs. 3 S. 2 OECD-MA im Einigungswege der Vertragsstaaten erfolgen.

II. Hybride Finanzierungen

Im Bereich von Finanzinstrumenten kann die beschriebene mögliche Inkongruenz der Besteuerung verschiedene Gründe haben. In den meisten Fällen wird das Finanzinstrument im Land des Emittenten als Fremdkapital und im Land des Inhabers des Instruments als Eigenkapital behandelt. Diese unterschiedliche Charakterisierung kann dazu führen, dass eine Zahlung abzugsfähiger Zinsen durch den Emittenten im

² Siehe OECD Bericht zu Aktionspunkt 2 vom 5. Oktober 2015, S. 11f.

³ Siehe OECD Bericht zu Aktionspunkt 2 vom 5. Oktober 2015, S. 12.

Staat des Inhabers als Dividende behandelt wird, die einer Steuerbefreiung oder einer anderweitigen vergleichbaren Steuererleichterung unterliegt.

Angesichts der großen Vielfalt an Finanzinstrumenten und ihrer unterschiedlichen Besteuerung in den einzelnen Staaten war der OECD eine Identifikation sämtlicher möglichen Sachverhalte bzw. grenzüberschreitenden Konflikte nicht möglich. Daher wurde der Schwerpunkt darauf gelegt, die Behandlung von grenzüberschreitenden Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments so anzugleichen, dass Beträge, die im Staat des Emittenten als Finanzierungsausgaben eingestuft werden, im Staat des Inhabers als ordentliche Einnahmen behandelt werden.

Entsprechend dem grundsätzlichen Prinzip soll mittels zweier Einzelregeln erreicht werden, dass auch dann, wenn nicht alle Staaten die Regeln (gleichzeitig) einführen, das grundsätzliche Regelungsziel einer einmaligen Besteuerung der geleisteten Zahlungen erreicht wird. Die empfohlene Regel enthält daher eine vorrangige Maßnahme sowie eine nachrangige Abwehrregel, welche eingreifen soll, wenn es in dem anderen Staat zu keiner Anwendung einer Hybrid-Mismatch-Regel kommt:

- Als vorrangig anzuwendende Maßnahme soll der Staat des Zahlungsleisters den Abzug für Zahlungen versagen, die im Staat des Zahlungsempfängers nicht in den ordentlichen Einnahmen berücksichtigt werden.
- Falls der Zahlungsleister jedoch in einem Staat ansässig ist, der keine Hybrid-Mismatch-Regel anwendet, wird für den Staat des Zahlungsempfängers die Anwendung einer Abwehrregel empfohlen, welche die Berücksichtigung einer abzugsfähigen Zahlung in den ordentlichen Einnahmen vorschreibt.

Im Rahmen ihrer Arbeiten und aufgrund der durchgeführten Konsultationen bzw. Anhörungen erkannte die OECD, dass es Unternehmen regelmäßig nicht möglich ist, die (persönliche) Steuerstruktur des Zahlungsempfängers in allen Ländern zu erkennen oder zu ermitteln. Insbesondere bei über den Kapitalmarkt begebenen Anleihen hat der Emittent regelmäßig keine Kenntnisse davon, wer Inhaber der Anleihen ist und erst recht nicht, wie die Erträge beim Empfänger steuerlich behandelt werden. Aus diesem Grund sieht der Bericht eine Begrenzung für den Geltungsbereich der Regel vor:

- Die Hybrid-Mismatch-Regeln sollen ausschließlich für Transaktionen Anwendung finden, die zwischen nahestehenden Personen oder im Rahmen einer geplanten strukturierten Gestaltung getätigt werden.

Insbesondere diese Begrenzung auf Transaktionen zwischen nahestehenden Personen ist von grundlegender Bedeutung, um Unternehmensfinanzierungen über die Kapitalmärkte auch zukünftig ohne Steuernachteile zu ermöglichen.

III. Hybride Rechtsformen

Der Qualifikationskonflikt bei der Gestaltung mit hybriden Rechtsformen beruht auf einer zwischen den Steuersystemen unterschiedlichen Behandlung derselben Rechtsform: Nach dem Steuerrecht des einen Staates wird die Rechtsform als selbständiges Steuersubjekt behandelt, während der andere Staat diese Rechtsform für steuerliche Zwecke nicht als eigenständiges Steuersubjekt berücksichtigt (z.B. das in Deutschland ertragsteuerlich transparente Gebilde einer Personengesellschaft, welches nach dem

Recht anderer Staaten als eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist). Die im OECD-Bericht identifizierten unerwünschten steuerlichen Effekte sind insbesondere:

- (i) der Abzug von Aufwendungen beim Zahlenden unter gleichzeitiger Steuerfreiheit der Zahlungen im Empfängerstaat (sog. Deduction/No Inclusion (D/NI)) und
- (ii) der doppelte Abzug von Aufwendungen in beiden Staaten (sog. Double Deduction (DD)).

Der D/NI-Effekt entsteht, wenn mittels eines hybriden Rechtsträgers eine Zahlung im Staat des Zahlungsleistenden (voll) steuerlich abzugsfähig ist, gleichzeitig im Empfängerstaat der Zahlung keine bzw. nur eine teilweise (ordentliche) Erfassung der Einnahme erfolgt (z.B., weil eine sogenannte indirekte Steueranrechnung gewährt wird oder bestimmte Einnahmen einem besonderen Steuerregime unterliegen).⁴

Der DD-Effekt entsteht, wenn mittels hybriden Rechtsträgers in zwei oder mehreren Staaten der gleiche Betriebsausgabenabzug mehrfach geltend gemacht werden kann, bspw. eine hybride Rechtsform als Organträger fungiert und Zinszahlungen an diesen sowohl bei einer ausländischen Muttergesellschaft als auch bei einer inländischen Enkelgesellschaft einen Betriebsausgabenabzug ermöglicht.⁵

Im Fall D/NI soll als vorrangige Maßnahme der Ansässigkeitsstaat des Zahlenden den Betriebsausgabenabzug versagen. Als Abwehrregel soll der Staat des Zahlungsempfängers die Zahlung als ordentliche Einnahme erfassen.

Im Fall DD soll als vorrangige Maßnahme der Staat auf Ebene der Muttergesellschaft den (doppelten) Betriebsausgabenabzug versagen. Wenn der Staat diese Maßnahme nicht umsetzt, soll als Abwehrregel der andere Staat den Betriebsausgabenabzug auf die Bankzinsen versagen.

IV. Bewertung und Ausblick

Das Anliegen der OECD ist in der Theorie grundsätzlich nachvollziehbar, wenngleich festzustellen bleibt, dass die Wahl der Rechtsform der Personengesellschaft auf Grundlage einer Vielzahl außersteuerlicher Überlegungen erfolgt und nicht grundsätzlich die Ausnutzung von Qualifikationskonflikten verfolgt. Die Anwendung von Missbrauchsklauseln sollte daher auf missbräuchliche Gestaltungen begrenzt bleiben. Eine koordinierte, umfängliche Umsetzung der vorgenannten Aspekte wäre ein solcher Beitrag zu einer gleichmäßigeren, wettbewerbsneutraleren Besteuerung – wenn auch die zur Anwendung gelangenden Steuersätze in allen relevanten Staaten sowie insgesamt die Bemessungsgrundlage eine (weitgehende) Angleichung erfahren würden. Eine koordinierte, umfassende Umsetzung ist aber aufgrund der Unterschiedlichkeiten der Steuersysteme und der Interessen der Staaten fraglich.

Im Fall nicht abgestimmter Korrespondenzregelungen droht durch das von der OECD vorgeschlagene System eine systematisierte Doppelbesteuerung. Dem kann nur durch eine Einführung von zwingenden Schiedsverfahren angemessen Rechnung getragen werden. Dafür müssen neben der Zustimmung der betroffenen Staaten sowohl in der

⁴ Siehe OECD Bericht zu Aktionspunkt 2 vom 5. Oktober 2015, S. 17.

⁵ Siehe OECD Bericht zu Aktionspunkt 2 vom 5. Oktober 2015, S. 383ff.

in- als auch in der ausländischen Administration entsprechende Ressourcen bereitstehen.

Korrespondenzregelungen erfordern zudem umfangreiche Nachweise, was zusätzlichen Aufwand bedeutet. In vielen Fällen wird die Nachweiserbringung für die korrespondierende Behandlung einer Transaktion in der Praxis schlicht nicht möglich sein. Unabhängig davon erfordern entsprechende Nachweise einen erheblichen Prüfungs- und Dokumentationsaufwand für die Steuerpflichtigen. Dies umfasst insbesondere das erforderliche Verständnis diverser Steuersysteme.

Im deutschen Recht gibt es bereits wirksame Korrespondenzregeln (§ 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG; § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG; § 50d Abs. 9 EStG). So sieht § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG vor, dass ein negatives Einkommen eines Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleibt, soweit es bereits in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wurde. Bis 2013 hatte die in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG kodifizierte Korrespondenzvorschrift lediglich bestimmte Bezüge (insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen) erfasst, womit nur ein eingeschränkter Einfluss auf die Wirkungsweise von D/NI-Effekten möglich war. Durch die Neufassung⁶ dieser Norm wurde die korrespondierende Besteuerung ausgeweitet.

Dieser Ansatz steht im Einklang mit der vorrangigen Abwehrregelung in der finalen OECD-Publikation zum Aktionspunkt 2. Auf EU-Ebene wurde diese Vorschrift im Jahr 2014 in die Mutter-Tochter-Richtlinie implementiert. Allerdings ist auch darauf hinzuweisen, dass sich bereits jetzt die Frage stellt, wie der deutsche Steuerpflichtige eigentlich die steuerliche Behandlung von Bezügen aus dem Ausland bei ausländischen Leistungen feststellen kann, was er nach § 8b Abs. 1 S. 2 KStG tun müsste. Und § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG führt im Falle ausländischer, nicht durch DBA geschützter Betriebsstätten zur inländischen Steuerpflicht von Erträgen ohne korrespondierenden Betriebsausgabenabzug im Falle von Verlusten.

V. Überschießende Antizipation bei ersten Entwürfen in Deutschland

Im Gegensatz zu den von der OECD empfohlenen Regelungen hat der Bundesrat bereits im vergangenen Jahr⁷ mit einer Initiative einen neuen § 4 Abs. 5a EStG-E vorgeschlagen, welcher eine massive Ausweitung des Korrespondenzprinzips im Zusammenhang mit hybriden Gestaltungen zum Gegenstand hatte. Diverse Stellungnahmen aus der Wirtschaft haben sich erfolgreich gegen diese Rechtsänderung ausgesprochen.⁸

Die in besonderer Weise überschießende Absicht der damaligen Fassung des § 4 Abs. 5a EStG-E lag in der Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs auf jede Transaktion – d.h. auch unter fremden Dritten. Im Ergebnis wären damit sämtliche

⁶ Gemäß dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.06.2013, BGBl. 2013 I, S. 1809.

⁷ Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BGBl. 2014 I, S. 2417.

⁸ Stellvertretend: IDW, Stellungnahme, 2014, in: Deutscher Bundestag – Finanzausschuss vom 24.11.2014, Wortprotokoll der 26. Sitzung, Protokoll-Nr. 18/26, S. 184 ff.

Unternehmensfinanzierungen über die Kapitalmärkte erheblich beeinträchtigt und de facto einem Betriebsausgabenabzugsverbot unterworfen worden.⁹

Weiterhin sah der Vorschlag eine Ausweitung des Korrespondenzprinzips auf mittelbare Empfänger sowie eine Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei einer Berücksichtigung in unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen vor. Dies widerspräche den OECD-Empfehlungen, wonach ein rein zeitliches Abweichen der Erfassung von Aufwendungen einerseits und Einnahmen andererseits akzeptiert wird, sofern der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Zahlung innerhalb eines vertretbaren Zeitraums als ordentliche Einnahme berücksichtigt wurde.

Eine Umsetzung in Deutschland sollte aus den vorgenannten Gründen daher nur im Rahmen eines gemeinsamen, koordinierten Vorgehens der umsetzenden Staaten erfolgen. Dabei ist sicher zu stellen, dass der Anwendungsbereich der Regelungen einheitlich ist und nicht über den von der OECD definierten Rahmen hinausgeht. Insbesondere muss die Korrespondenzregelung entsprechend den OECD-Vorgaben auf nahestehende Personen beschränkt bleiben, um ungerechtfertigte und überschießende Folgewirkungen zu verhindern. Eine Korrespondenzregelung ergibt nur dann Sinn, wenn auch die Nachweisverpflichtung in der Praxis durchführbar ist und mit angemessenem Aufwand durch den Steuerpflichtigen erbracht werden kann. Entsprechende Regelungen müssen ferner mit zwingenden Streitbeilegungsverfahren abgesichert werden, damit zwar die Sicherstellung der Einmalbesteuerung erfolgt, aber auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährleistet wird.

⁹ Die Versagung der Abzugsfähigkeit beruht auf der für den Steuerpflichtigen fehlenden Beweismöglichkeit der Besteuerung bei dem Empfänger.

Abschnitt 4: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3)

Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regelungen) existieren schon seit Jahrzehnten. Dutzende von Ländern haben derartige Regelungen in ihren Steuerrechtssystemen implementiert. In Deutschland wurde die Hinzurechnungsbesteuerung bereits 1972 nach dem Vorbild der US-Regelungen eingeführt. Seither wurden diese Regelungen lediglich im Jahr 2001 im Zuge des Wechsels des Körperschaftsteuersystems vom Anrechnungsverfahren zu einem klassischen System mit Dividendenfreistellung in größerem Umfang angepasst. Weite Teile der §§ 7-14 AStG sind jedoch nahezu unverändert zu der in 1972 eingeführten Fassung geblieben und schränken deutsche Unternehmen dadurch inzwischen überverhältnismäßig ein.

Die OECD hat in ihrem finalen Bericht zum Aktionspunkt 3 Empfehlungen für effiziente CFC-Regeln erarbeitet, die aus sechs Bausteinen bestehen. Auf den ersten Blick erfüllen die deutschen Regelungen in den §§ 7-14 AStG die Empfehlungen der OECD. Bei genauerer Betrachtung stehen die deutschen Regelungen jedoch im Widerspruch zu diesen Empfehlungen und gehen weit über die Vorschläge der OECD hinaus.

Die OECD weist zu Recht darauf hin, dass in der Ausgestaltung von Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen die Balance zwischen dem Besteuerungszugriff auf Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, die mit solchen Regelungen einhergehen können, gewahrt bleiben muss (vgl. OECD Action 3, Rn. 14). Aus diesem Grunde besteht nicht nur die Notwendigkeit, dass andere Länder effiziente CFC-Regelungen einführen. Vielmehr folgt daraus zugleich der Bedarf, bei der Ausgestaltung der CFC-Regelungen inländische Mutterunternehmen mit ihren Auslandsinvestitionen nicht in unangemessener Weise gegenüber ausländischen Mutterunternehmen mit vergleichbaren Investitionen im Ausland zu diskriminieren. Dies ist für Deutschlands Wirtschaft, deren tragende Säule der Export darstellt, von entscheidender Bedeutung.

Ausgewogene CFC-Regelungen sind damit für die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands von großer Bedeutung. Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung hält in ihrer derzeitigen Ausgestaltung dieser Anforderung nicht stand.

Im Folgenden werden einige überschießende Elemente der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung adressiert, hinsichtlich derer dringender Handlungsbedarf besteht und die eine Anpassung notwendig machen.

I. Begrenzung der Anwendung auf „deutschbeherrschte“ Körperschaften

Eine elementare Voraussetzung für effiziente und zugleich administrativ annehmbare CFC-Regelungen ist es, lediglich Situationen zu erfassen, in denen durch Inländer Kontrolle auf die ausländische Gesellschaft ausgeübt wird. Denn Ziel der Regelungen ist die Verhinderung der Verlagerung von Einkünften in das niedrigbesteuerte Ausland. Die deutschen Regelungen entsprechen dieser Anforderung nicht. Sie greifen bereits, wenn mehrere unbeschränkt Steuerpflichtige zusammen zu mehr als 50% an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind. Ob diese Steuerpflichtigen einander nahestehende Personen sind oder gleichgerichtete Interessen verfolgen, spielt nach den derzeitigen Regelungen keine Rolle. Im Extremfall kann der Erwerb von nur einer Aktie durch einen deutschen Aktionär eine Hinzurechnungsbesteuerung für sämtliche deutschen Aktionäre einer ausländischen Gesellschaft auslösen (Infektionswirkung), wenn die ausländische Gesellschaft (reguläre) passive Einkünfte erzielt und durch den

Erwerb der einen Aktie eine Mehrheit von deutschen Aktionären entsteht. Solch überschießende Wirkungen sind weder dienlich noch erforderlich, um die Ziele der Hinzurechnungsbesteuerung zu erreichen.

Kritikwürdig sind auch die derzeitigen Regelungen in Fällen sogenannter Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter. Hier reicht bereits eine Beteiligungsquote von 1% oder weniger aus, um die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung zu begründen. Von einer Beherrschung kann in diesen Fällen nicht die Rede sein. Zudem sind diese Regelungen in der Praxis kaum handhabbar und vor dem Hintergrund eines strukturellen Vollzugsdefizits verfassungsrechtlich bedenklich. Darüber hinaus werden Steuerpflichtigen in diesen Fällen erhebliche administrative Bürden zur Ermittlung der erklärungsspflichtigen Einkünfte auferlegt, die sie in vielen Fällen nicht erfüllen können.

Die OECD fordert die Ausübung von Kontrolle durch die Inlandsbeteiligten. Dies kann für Minderheitsbeteiligungen entweder bei nahestehenden Personen oder bei Beteiligten mit gleichgerichteten Interessen (Acting-in-concert-Test¹⁰) vorliegen, nicht aber bei zufällig nebeneinander Beteiligten.

Die Beteiligungsvoraussetzungen des § 7 AStG widersprechen den OECD-Anforderungen und sind zwingend anzupassen.

II. Ausnahmen bei sogenannter Hochbesteuerung

Typisches Merkmal von CFC-Regelungen ist, dass die Hinzurechnungsbesteuerung nicht greift, wenn die Einkünfte im Ausland in ausreichender Höhe besteuert werden. Deutschland hat eine Niedrigsteuergrenze von 25% – eine Grenze, die von vielen Mitgliedsstaaten der EU deutlich unterschritten wird. Die Prüfung einer Vielzahl von Tochtergesellschaften führt daher zu erheblichem administrativem Mehraufwand für die Unternehmen, und der Vereinfachungsgedanke des Niedrigsteuersatzes wird verfehlt.

Zudem existiert keine Rechtfertigung für die Niedrigsteuergrenze von 25%, da der Körperschaftsteuersatz in Deutschland derzeit lediglich 15% beträgt. Selbst wenn man die Gewerbesteuerbelastung einbeziehen würde, liegt die Gesamtbelastung je nach Gewerbesteuerhebesatz in einer Bandbreite von ca. 23% bis über 33% und damit im Regelfall nur unwesentlich über der 25%-Grenze. Der BFH hat dieser Rechtfertigung im März 2015 den Boden entzogen, da nach seinem Urteil die Hinzurechnungsbesteuerung bei der Gewerbesteuer ins Leere läuft.¹¹

Die OECD empfiehlt auch, dass die anzuwendende Niedrigsteuergrenze deutlich unter dem Tarifsteuersatz des betreffenden Landes liegen soll. Im internationalen Vergleich

¹⁰ Vgl. OECD Action 3, Rn. 39.

¹¹ Weiterhin bestehen systematische Schwächen bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung. So wird von der deutschen Finanzverwaltung eine in dem Land einer vorgeschalteten Gesellschaft anfallende Hinzurechnungsbesteuerung nicht berücksichtigt, obwohl die ausländische Hinzurechnungssteuer bereits zu einer wirtschaftlichen Hochbesteuerung der ausländischen Gesellschaft führen kann. Das gleiche gilt, wenn aufgrund von Ausschüttungen der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte an einer vorgeschalteten Gesellschaft Quellensteuer anfällt, die wirtschaftlich zu einer Hochbesteuerung führt. Die deutsche Regelung zur Niedrigbesteuerung bedarf auch insoweit einer Änderung, um eine Übermaßbesteuerung des inländischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

liegt die Niedrigsteuergrenze bei 75% des Nominaltarifes.¹² Deutschland hält die Vorgabe der OECD nicht ein. Selbst bei Einbeziehung der Gewerbesteuer würde sie nur für Steuerpflichtige in Gemeinden mit Spitzenhebesätzen eingehalten werden.

Notwendig ist eine Anpassung der Niedrigsteuergrenze, damit sie eine administrativ entlastende Wirkung in der Praxis erfüllt und ihre im internationalen Vergleich wettbewerbsverzerrende Wirkung eingedämmt wird.

III. Aktivitätskatalog und Gegenbeweis bei tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit

Der Aktivitätskatalog hat seit Einführung der Hinzurechnungsbesteuerung nur wenige Änderungen erfahren und ist heute als veraltet anzusehen. Insbesondere neue bzw. digitale Geschäftsmodelle sind von dem Katalog nur unzureichend abgedeckt. Die schon seit längerem geäußerte Forderung nach einer Modernisierung des Kataloges ist vor dem Hintergrund der OECD-Empfehlungen aktueller denn je.

Daneben lösen z.B. der Grundsatz des funktionalen Zusammenhangs und der Cadbury-Schweppes-Escape¹³ für Einkünfte aus einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit innerhalb der EU aufgrund ihrer Unbestimmtheit in der Praxis erhebliche Rechtsunsicherheiten aus. Die Bundesregierung sollte diese Rechtsunsicherheiten durch die Einfügung klarer Kriterien eindämmen. Auch die Beschränkung des Gegenbeweises bei tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit auf den EU- und EWR-Raum wird vor dem Hintergrund der OECD-Initiative nicht mehr zu halten sein.

IV. Vermeidung von Doppelbesteuerung durch CFC-Regelungen

Eklatante Schwächen weist die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung bei der Vermeidung von Doppelbesteuerungen auf, die durch solche Regelungen zwangsläufig ausgelöst werden.

Die OECD fordert die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung der Steuern, die im Ausland von diesen Einkünften erhoben wurden. Dabei ist auch die Steuerbelastung durch CFC-Regelungen anderer Länder in die Anrechnung einzubeziehen.

Die deutschen Regelungen über die Steueranrechnung in § 12 AStG kommen dieser Forderung nur unzureichend nach. Grund dafür ist, dass die Steuern erst in dem Veranlagungszeitraum angerechnet werden dürfen, in dem sie geleistet wurden, was in der Praxis zu erheblichen Verwerfungen und Doppelbesteuerungen führt, weil im Veranlagungszeitraum der Anrechnung eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht zwingend oder nicht in ausreichender Höhe anfällt und somit die Anrechnung ins Leere läuft. Eine Anrechnung von Steuern aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung anderer Länder wird in der Praxis von der Finanzverwaltung verwehrt.

¹² Vgl. OECD Action 3 Rn. 64.

¹³ Vgl. § 8 Abs. 2 AStG. Voraussetzung für ein Unterbleiben der Hinzurechnungsbesteuerung ist danach u.a., dass die ausländische Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Die Vorschrift wurde als Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 12.09.2006 – Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995 (Cadbury Schweppes) – aufgenommen, das in Bezug auf das britische Hinzurechnungsregime erging. Dieses enthielt – wie seinerzeit auch die deutsche Regelung – keine Escapeklausel im Falle einer wirtschaftlichen Tätigkeit, was der EUGH als Verstoß gegen Unionsrecht wertete.

Bis zur Grundsatzentscheidung des BFH über die Gewerbesteuerfreiheit des Hinzurechnungsbetrages im März 2015 kam es überdies zu Doppelbesteuerungen, weil eine Anrechnung auf die deutsche Gewerbesteuer nicht möglich war.

Auch die übrigen Schwächen der deutschen Anrechnungsregeln, die insbesondere bei Anrechnungsüberhängen einen Vortrag in folgende Jahre nicht vorsehen, setzen sich in der Hinzurechnungsbesteuerung fort.

Deutschland muss aufgrund der OECD-Vorgaben für eine effiziente Beseitigung der Doppelbesteuerung durch die Hinzurechnungsbesteuerung Sorge tragen. Die derzeitigen Regelungen sind unzureichend.

Die vorstehenden Beispiele zeigen den dringenden Reformbedarf bei den §§ 7-14 AStG, ohne abschließend zu sein. Daneben bestehen verfassungs- und europarechtliche Bedenken gegen eine Reihe von Vorschriften im AStG. Eine umfassende Reform der Hinzurechnungsbesteuerung ist vor dem Hintergrund der OECD-Empfehlungen dringend erforderlich.

Abschnitt 5: Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere Country-by-Country-Reporting (Aktionspunkt 13)

I. Neufassung des Kapitels V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien

Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (OECD-VPRL)¹⁴ enthalten die gemeinsame Auffassung der OECD-Mitgliedstaaten zum Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes, wie dieser in Bezug auf konzerninterne Transaktionen in Art. 9 des OECD-Musterabkommens geregelt ist. Die OECD-VPRL sind im Rahmen der Aktionspunkte 8 bis 10 des BEPS-Projektes wesentlich geändert worden (Neufassung der Kapitel I.D, VI, VII und VII). Auch das Kapitel V, das bislang eher vage Vorgaben für eine Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen enthielt, wurde im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 13 vollständig neu gefasst.

Aufbauend auf einer Entschließung des Europäischen Rates¹⁵, die bislang lediglich Empfehlungscharakter hatte und nur in einigen Staaten (jedoch nicht in Deutschland) gesetzlich umgesetzt wurde, soll die Verrechnungspreisdokumentation künftig verbindlich aus drei Teilen bestehen:

- (i) dem sog. Master File, das übergreifend den Konzern darstellt, ohne in Einzelheiten zu gehen;
- (ii) dem sog. Local File, das den Hintergrund für die Verrechnungspreise der Konzerngesellschaften in einem bestimmten Land detailliert erläutert; sowie
- (iii) dem sog. Country-by-Country-Reporting (CbC-Reporting), in dem Schlüsselzahlen pro Staat aufzuführen sind, in denen ein Konzern durch Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten vertreten ist. Diese Schlüsselzahlen sollen einer – zumindest oberflächlichen – Feststellung dienen, ob Gewinne in einem Land mit der dortigen Substanz in Übereinstimmung stehen.¹⁶ Die Verbindung von Gewinn und Substanz als Grundlage für die Besteuerung ist der zentrale Grundsatz der gesamten Maßnahmen im Rahmen des BEPS-Projektes.

Während das Master File und das Local File bereits aus der EU-Empfehlung bekannt sind und teilweise bereits in Unternehmen zur Anwendung kommen, ist das CbC-Reporting eine Novität.

In Deutschland enthält die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)¹⁷ (bislang) Einzelheiten, wie eine Verrechnungspreisdokumentation aufzustellen und zu führen ist und welchen Inhalt sie zu haben hat. Die GAufzV wird als Folge des neuen Kapitels V der OECD-VPRL grundsätzlich überarbeitet werden müssen. Zu dieser Überarbeitung hat sich Deutschland – entsprechend der Vorgaben des neuen Kapitels V – verpflichtet, da diese Änderungen durch die Teilnehmer an dem BEPS-Projekt als sog. Mindeststandards verpflichtend umzusetzen sind. Da eine weltweit (möglichst) einheitliche Verrechnungspreisdokumentation angestrebt wird, belassen die Vorgaben

¹⁴ Eigentlich: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, zuletzt geändert am 22.07.2010.

¹⁵ Entschließung des Rates der EU zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU vom 26.06.2006, ABl. EU 2006/C 176, 1.

¹⁶ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report.

¹⁷ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung vom 13.11.2003 mit Änderungen.

des Kapitels V nur geringe Spielräume für die Ausgestaltung durch den nationalen Gesetzgeber.

Ob und wie die einzelnen Staaten die Vorgaben des neuen Kapitels V umsetzen werden, ist Bestandteil des sog. Monitoring-Prozesses, der ab 2016 beginnen soll. Nach dem Vorbild des Review-Verfahrens von Informationsaustauschsystemen durch das Global Forum sollen die Staaten einem Prüfverfahren unterzogen werden, um festzustellen, ob diese den eingegangenen Verpflichtungen zur Umsetzung der Mindeststandards nachgekommen sind.

Da zahlreiche Schwellenstaaten deutlich detailliertere Informationen in dem CbC-Reporting zu Zahlungen innerhalb eines Konzerns gefordert hatten, wurde als Kompromiss vereinbart, mit den jetzt verabschiedeten Informationsanforderungen zu beginnen und spätestens Ende 2020 einen Bericht vorzulegen, ob die Erwartungen aller Teilnehmer des BEPS-Projektes erfüllt wurden oder ob weitergehende Informationen in das CbC-Reporting aufgenommen werden müssen. Der 2020-Bericht soll insgesamt das Projekt „Neue Verrechnungspreisdokumentation“ analysieren und ggf. Verbesserungspotential aufzeigen.

II. Vorgaben durch Kapitel V der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinie

Allgemeines: Kapitel V enthält zahlreiche Vorgaben, wie künftig eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen ist. Dabei beziehen sich diese Vorgaben nicht in gleichem Maße auf die unterschiedlichen, zu erstellenden Teile. So ist der lokale Gesetzgeber jeweils relativ frei in der Ausgestaltung des gesetzlichen Rahmens bezüglich des Master File und des Local File; der Text selbst sowie Anhang I (zum Master File) und Anhang II (zum Local File) enthalten nur generalisierende Vorgaben zu dem „ob“ und dem „wie“ der ersten beiden Teile der Verrechnungspreisdokumentation. Hingegen werden sehr genaue Vorgaben zu dem CbC-Reporting gemacht: Die Teile E.2, der Anhang III sowie die – teilweise wörtlichen Vorlagen – in dem sog. Implementation Package in Anhang IV regeln im Einzelnen, wie das CbC-Reporting auszugestaltet ist. Dies dürfte wohl die politische Wichtigkeit widerspiegeln, die den einzelnen Teilen in den Verhandlungen zugekommen ist.

Ferner ist anzumerken, dass Kapitel V an verschiedenen Stellen zum Ausdruck bringt, dass der Nutzen der angeforderten Informationen in einem vernünftigen Verhältnis zu den erhöhten Anforderungen an die Steuerpflichtigen steht.¹⁸ Dieser Grundsatz wird allerdings nicht konsequent umgesetzt, da durch die vielen Vorgaben eine im Ergebnis doch sehr detaillierte Verrechnungspreisdokumentation gefordert wird.¹⁹

Ersteller der Verrechnungspreisdokumentation: Wer im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation das Master File und das Local File erstellen und der Finanzverwaltung übersenden muss, überlassen die OECD-VPRL dem jeweiligen nationalen Gesetzgeber. Es kann also auch sein, dass in einzelnen Staaten (weitgehende) Ausnahmen

¹⁸ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 4, 26.

¹⁹ Auch diese Widersprüchlichkeit ist Kennzeichen dafür, dass es sich bei dem Abschlussbericht zu Aktionspunkt 13 um ein sehr politisches Papier handelt, dessen Inhalt detailliert ausgehandelt wurde. Insgesamt ist das Kapitel V auch recht unsystematisch aufgebaut. Zahlreiche Regelungen werden nicht dort erwähnt, wo man sie erwarten würde; teilweise ergibt sich das Gewollte mittelbar aus den konkreten Vorgaben zur Umsetzung in nationales Recht oder in Informationsaustauschabkommen.

von der Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gemacht werden. Dies gilt hingegen nicht für die Erstellung des CbC-Reportings. Dieses ist von jedem multinational tätigen Unternehmen aufzustellen, auch von Investmentfonds und von gemeinnützigen Unternehmen. Es wird lediglich eine einzige Ausnahme zugelassen: Das CbC-Reporting muss nur von Unternehmen durchgeführt werden, die zum Ende des Geschäftsjahres, das dem Berichtsjahr (hierzu siehe sogleich) vorangeht, einen Konzernumsatz von mindestens 750 Mio. Euro²⁰ hatten. Weitergehende Beschränkungen existieren nicht.

Das CbC-Reporting ist allerdings nur von der Konzernobergesellschaft zu erstellen und bei der für sie zuständigen Steuerverwaltung einzureichen. Eine Verpflichtung, das Reporting auch durch Konzernunternehmen in anderen Staaten den dortigen Steuerverwaltungen einzureichen, besteht grundsätzlich nicht. Diese anderen Staaten erhalten das CbC-Reporting von dem Staat der Konzernobergesellschaft unter den nachstehend genannten Voraussetzungen im Rahmen des automatischen Informationsaustausches. Nur in dem Fall, dass das CbC-Reporting im Staat der Konzernobergesellschaft entweder nicht einzureichen ist (weil der betreffende Staat keine diesbezügliche gesetzliche Verpflichtung vorgesehen hat) oder nicht eingereicht wurde (weil der Konzern sich geweigert hat und der betreffende Staat keine Sanktionen ergriffen hat) oder dieser Staat die Weiterleitung des CbC-Reportings nicht veranlasst hat, kann auch ein Staat einer nachgeordneten Konzerngesellschaft das CbC-Reporting von dem betreffenden Konzernunternehmen anfordern (sog. *Secondary Filing Obligation*).²¹

Adressat der Verrechnungspreisdokumentation: In jedem Land, in dem das multinationale Unternehmen eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte unterhält, ist ein Local File für die Dokumentation der Leistungsbeziehungen dieser Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte abzugeben. Ebenso ist in all diesen Ländern das Master File abzugeben (also nicht nur in dem Staat der Konzernobergesellschaft). Zum CbC-Reporting siehe die vorstehenden Anmerkungen.

Umfang der Verrechnungspreisdokumentation: Die inhaltlichen Vorgaben zum Master File und zum Local File sind in den Anhängen I und II enthalten. Sie entsprechen in weiten Teilen den Anforderungen nach § 4 GAufzV und den Konkretisierungen durch die sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren²². Hinsichtlich des Local File wird es dem lokalen Gesetzgeber überlassen, bestimmte Wesentlichkeitsschwellen einzuführen bzw. für klein- und mittelgroße Unternehmen Erleichterungen zuzulassen.²³ Das Aussehen des CbC-Reportings wird hingegen in Anhang III detailliert geregelt.²⁴ Es

²⁰ Wird die Konzernrechnungslegung in einer anderen Währung als Euro aufgestellt, so ist das Äquivalent in dieser Währung maßgeblich, wobei als Umrechnungskurs derjenige zum 01.01.2015 maßgeblich ist; Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 51 ff.

²¹ Vgl. hierzu i.E. die Umsetzungsvorgaben in Anhang III, dort „Art. 2 Filing Obligation“, OECD (2015), a.a.O. (Fn. 3), S. 40 f. Können mehrere Staaten sich auf die *Secondary Filing Obligation* berufen, so kann der Konzern das Konzernunternehmen bestimmen, dass das CbC-Reporting abzugeben hat; wird eine solche Bestimmung nicht getroffen, kann (wohl) jedes Land das CbC-Reporting anfordern.

²² BMF-Schreiben vom 12.04.2005, BStBl. I 2005, S. 570.

²³ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 32 f.

²⁴ Grundsätzlich dürfte wohl von der Verpflichtung zu einer umfassenden Darstellung auszugehen sein. So wird z.B. verlangt, dass in die Zahl der Arbeitnehmer, die in einem Land tätig sind und die im CbC-Reporting aufzuführen sind, auch die in dem jeweiligen Land tätigen freien Mitarbeiter einzubeziehen sind. Vgl. in Anhang III die Erläuterungen zu „Number of Employees“, OECD (2015), a.a.O. (Fn. 3), S. 34.

umfasst anders als das Local File sämtliche Konzernteile, unabhängig von ihrer jeweiligen Größe.²⁵ Ob unter diesen Konzernteilen nur die vollkonsolidierten Einheiten zu verstehen sind oder auch die „At-Equity“ einzubeziehenden Beteiligungsunternehmen, ist unklar.

Herkunft der Daten für das CbC-Reporting: Insoweit belässt Anhang III den Steuerpflichtigen einen gewissen Spielraum: Die Daten können aus allen möglichen, aussagekräftigen Quellen herangezogen werden, aus dem Konzernabschluss, den Einzelabschlüssen, Zahlen, die nach regulatorischen Vorgaben zu erstellen sind (in Deutschland z.B. nach MaR) oder aus den Management Accounts.

Sprache: Die neuen OECD-VPRL empfehlen, die Verrechnungspreisdokumentation unmittelbar in einer der gebräuchlichen Sprachen aufzustellen, also z.B. auf Englisch.²⁶

Abgabefristen und Aktualisierung: Das Local File soll zusammen mit der Steuererklärung für das jeweilige Jahr abgegeben werden. Das Master File ist im Rahmen der Arbeiten für die Steuererklärung auf seine Richtigkeit zu prüfen; soweit Anpassungen erforderlich sind, ist es zusammen mit dem Local File in entsprechend überarbeiteter Fassung abzugeben.²⁷ Da die Erstellung des CbC-Reportings ggf. mehr Zeit in Anspruch nimmt, kann dieses bis zum Ende des Geschäftsjahres, das auf das Geschäftsjahr folgt, für das die Informationen abgegeben werden, eingereicht werden.²⁸ Als Vereinfachungsmaßnahme müssen die sog. *Comparables*, d.h. Zahlenmaterial aus Datenbanken für vergleichbare Transaktionen, nicht jedes Jahr, sondern nur alle drei Jahre aktualisiert werden.²⁹

III. Umsetzung der Vorgaben

Nationales Recht: Zur Umsetzung der Vorgaben des Kapitels V der OECD-VPRL in deutsches Recht ist die GAufzV neu zu fassen, in der bereits bisher die Vorgaben für eine Verrechnungspreisdokumentation enthalten sind. § 90 Abs. 3 AO als Rechtsgrundlage für die GAufzV muss (wohl) in diesem Zusammenhang auch neu gefasst werden, da fraglich ist, ob der bisherige Wortlaut auch die Verpflichtung zum Erstellen eines CbC-Reportings gestattet.

Anhang IV zu Kapitel V der OECD-VPRL wiederum enthält in dem sog. Implementation Package einen Vorschlag für eine Regelung zum CbC-Reporting. Der Vorschlag ähnelt in seinem Aufbau einer EU-Richtlinie, so dass eine wörtliche Übernahme der Regelungen nicht in das bestehende Regelungsgeflecht der GAufzV möglich ist. Entweder müssen die Regelungen den Vorgaben der GAufzV angepasst werden, oder der Aufbau der GAufzV muss grundlegend geändert werden.

Kapitel V der OECD-VPRL macht weder hinsichtlich des Master File noch hinsichtlich des Local File Vorgaben, bis wann die entsprechenden Verpflichtungen in nationales Recht umzusetzen sind. In der Executive Summary ist allerdings aufgeführt, dass die

²⁵ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 34. Ebenso die Definition der sog. *Constituent Entity* in Anhang III, d.h. der Konzerneinheit, die in das CbC-Reporting einbezogen werden muss (vgl. OECD (2015), a.a.O. (Fn. 3), S. 31). Diese sind sämtliche Einheiten, die in den Konzernabschluss einbezogen werden bzw. werden müssten, jedoch aufgrund ihrer Größe außer Betracht bleiben.

²⁶ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 39.

²⁷ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 30.

²⁸ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 31.

²⁹ Kapitel V OECD-VPRL, Tz. 38.

Implementierung in „a timely manner“ zu erfolgen hat,³⁰ so dass damit wohl bereits zeitnah zu beginnen ist.

Für die Einführung des CbC-Reportings gewährt Kapitel V mehr Zeit. Zwar wird die erstmalige Erstellung des CbC-Reportings für die Geschäftsjahre empfohlen, die ab dem 01.01.2016 beginnen, so dass – bei Gleichheit von Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr – eine erstmalige Abgabe bis zum 31.12.2017 erfolgen müsste. Allerdings stellt diese zeitliche Vorgabe nur eine Empfehlung, nicht aber eine Verpflichtung dar.

Völkerrechtliche Vereinbarung zum Informationsaustausch: Da das CbC-Reporting nur in dem Staat abzugeben ist, in dem die Konzernobergesellschaft steuerlich ansässig ist, soll das CbC-Reporting an Staaten, in denen Konzerngesellschaften steuerlich ansässig sind, im Wege des automatischen Informationsaustausches weitergegeben werden. Ob hierfür die bisherigen Auskunfts Klauseln der deutschen DBA ausreichend sind, dürfte fraglich sein. Das FG Köln hat in seinem Beschluss vom 07.09.2015³¹ darauf hingewiesen, dass allgemeine Informationen über Konzerngesellschaften, die für die Besteuerung nicht unmittelbar von Bedeutung sind – und um solche dürfte es sich bei den in dem CbC-Reporting enthaltenen Daten ebenfalls handeln –, aufgrund von DBA-Auskunfts Klauseln nicht ausgetauscht werden dürfen.³²

Anhang IV (Implementation Package) sieht drei Möglichkeiten vor, wie künftig der Informationsaustausch durchgeführt werden kann:

- (i) durch einen multilateralen Vertrag, der nur zum Zweck des Informationsaustausches des CbC-Reportings abgeschlossen wird, und zwar nach dem Vorbild des im Oktober 2014 abgeschlossenen *Competent Authority Agreement* für die Daten, die durch Finanzinstitute nach dem sog. *Common Reporting Standard* zu erheben sind (sog. MCAA CbC);
- (ii) durch eine Erweiterung der Auskunfts Klausel in den DBA;
- (iii) durch den Abschluss separater Informationsaustauschvereinbarungen (TIEA), z.B. mit solchen Staaten, mit denen kein DBA besteht.

Das MCAA CbC wird bereits von einer Gruppe von mehr als 80 Staaten, darunter auch Deutschland, verhandelt und soll kurzfristig unterzeichnet werden. Danach beginnt der Ratifizierungsprozess durch die nationalen Parlamente. Es ist zu erwarten, dass dieser in Deutschland parallel zu der Umsetzung der neuen Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation in nationales Recht durchgeführt werden wird.

Sämtliche Formen des Informationsaustausches stellen auch die Anforderungen an die Vertraulichkeit der im Rahmen des CbC-Reportings überlassenen Daten sicher. Dies wird durch die entsprechende Anwendung des Vertraulichkeitsstatus, der auch für sonstige aufgrund einer DBA-Auskunfts Klausel überlassenen Informationen Anwendung findet, erreicht. Darüber hinaus verpflichten sich die Staaten, das überlassene CbC-Reporting nicht zu unmittelbaren Änderungen von Verrechnungspreisen zu nutzen. Wird gegen diese Verpflichtung verstoßen, muss ein Verständigungsverfahren zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft und dem Staat, der

³⁰ OECD (2015), a.a.O. (Fn. 3), S. 10.

³¹ 2 V 1375/15, BB 2015, S. 2532.

³² Eine Informationsweitergabe, gestützt auf § 170 Abs. 3 AO, wurde gleichfalls untersagt.

die Änderungen vornehmen möchte, eingeleitet werden. Eine Beschränkung, die CbC-Daten nur an Staaten weiterzuleiten, mit denen ein verbindliches Schiedsverfahren vereinbart wurde, besteht nicht.

IV. Empfehlungen der Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates zur Umsetzung

Die Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates hat die möglichen Handlungsspielräume des deutschen Gesetzgebers diskutiert und erlaubt sich folgende Hinweise:

Beibehaltung des bisherigen Aufbaus der GAufzV: Der bisherige Aufbau der GAufzV sollte beibehalten werden. Die Änderungen, die durch die Einführung des Master File und des Local File notwendig werden, sollten auf ein Minimum beschränkt werden, auch unter Berücksichtigung der Inhalte der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren. Dies würde eine Beibehaltung der bisherigen Verrechnungspreisdokumentation in möglichst großem Umfang erlauben und die Kosten der Umsetzung reduzieren.

Die Regelungen zum CbC-Reporting sollten als §§ 6a ff. GAufzV eingefügt werden.

Einzubeziehende Gesellschaften: Aus Vereinfachungsgründen sollten in das CbC-Reporting nur vollkonsolidierte Gesellschaften aufzunehmen sein. Bei allen anderen Beteiligungen besteht das Problem, dass die Datenbasis nicht vollständig ist, so dass sich zusätzlicher Ermittlungsaufwand ergibt. Nicht vollkonsolidierte Gesellschaften sind regelmäßig bei einem anderen Konzern vollkonsolidiert und sind dort – sofern die Voraussetzungen für das CbC-Reporting gegeben sind – zu erfassen.

Ableitung der Daten: Den Steuerpflichtigen sollte – entsprechend der OECD-Vorgaben – ein umfassendes Wahlrecht eingeräumt werden, aus welchen Quellen die Informationen für das Local File und das CbC-Reporting genommen werden; dies gilt auch für die Finanzinformationen von Betriebsstätten, deren Einkünfte (noch) nicht gemäß der Selbständigkeitsfiktion des § 1 Abs. 5 AStG ermittelt werden, sondern bei denen auf spezielle Berichtseinheiten bzw. Kostenstellen der Management Reporting Systeme zurückgegriffen werden muss. Damit würde es den Unternehmen ermöglicht, die Daten effizient und mit möglichst geringem Mehraufwand aus ihrem eigenen Rechnungs- oder Berichtswesen zu generieren.

Sprache des CbC-Reportings: Das CbC-Reporting sollte einheitlich in englischer Sprache abgefasst werden. Sowohl eine Anfertigung in deutscher Sprache als auch in einer anderen Sprache würde zu einem Mehraufwand (in Form von Zeit und Geld durch Übersetzungen) führen.

Vertraulichkeit: Auch wenn das CbC-Reporting nicht zu einer (unmittelbaren) Anpassung der Verrechnungspreise führen darf, besteht dennoch das Risiko, dass das CbC-Reporting dazu führt, dass unter Vorgabe anderer Gründe die Verrechnungspreise als nicht angemessen durch einen anderen Staat angepasst werden. Dies kann zu einer Doppelbesteuerung führen. Allerdings sehen die neuen OECD-VPRL keine Möglichkeit vor, den Austausch des CbC-Reportings nur mit solchen Ländern durchzuführen, die sich zu einem Verständigungsverfahren mit anschließendem verbindlichen Schiedsverfahren verpflichtet haben. Daher ist darauf hinzuwirken, dass möglichst viele Staaten das sog. Projekt der 20 (sog. „Koalition der Willigen“) zu Aktionspunkt 14 teilen und sich im Rahmen des multilateralen Instrumentes dazu verpflichten, ein Schiedsverfahren durchzuführen.

Im Rahmen des Monitorings sollte beobachtet werden, ob und wie Staaten, mit denen keine Schiedsklausel besteht, das CbC-Reporting zu einer Anpassung der Verrechnungspreise nutzen. Ggf. muss der automatische Informationsaustausch durch die weiteren Arbeiten zu Kapitel V der OECD-VPRL, z.B. im Rahmen des 2020-Berichts, entsprechend beschränkt werden.

Zeitpunkt der Umsetzung: Die Vorschläge für eine gesetzliche Umsetzung der Vorgaben für die neue Verrechnungspreisdokumentation sollten möglichst zeitnah verarbeitet und veröffentlicht werden. Zudem sollte der zeitliche Spielraum genutzt werden und das CbC-Reporting erst mit Wirkung für Geschäftsjahre eingeführt werden, die nach dem 31.12.2016 beginnen. Damit würde es den deutschen Unternehmen ermöglicht, mit ausreichendem zeitlichem Vorlauf die entsprechenden Anpassungen in ihren IT-Systemen vorzunehmen. Ein erster Gesetzentwurf sollte daher möglichst bereits im ersten Quartal des Jahres 2016 vorliegen, damit die Steuerpflichtigen sich darauf einstellen können.

In diesem Zusammenhang ist bei den anderen Staaten des BEPS-Projektes darauf hinzuwirken, dass diese in der Übergangszeit keine eigene Verpflichtung zur Erstellung eines CbC-Reportings (als secondary filing obligation) einführen.

Globale Vereinheitlichung des Master File und des Local File: Im Rahmen des Monitoring sollte geprüft werden, ob sich nicht auch eine Vereinheitlichung des Master File und des Local File empfiehlt. Nach dem momentanen Stand der OECD-VPRL ist es denkbar, dass z.B. ein Master File, das ein deutsches Konzernunternehmen erstellt, im Ausland nicht anerkannt wird, so dass ein weiteres Master File zu erstellen ist. Gleiches könnte für ein Local File gelten, für das aus Vereinfachungsgründen in Deutschland ein einziges Muster entwickelt wird.

Abgabefristen: Bei der gesetzlichen Umsetzung des Country-by-Country-Reportings sollten die von der OECD eingeräumten Spielräume genutzt werden, sodass das Country-by-Country-Reporting nicht direkt mit der Steuererklärung abzugeben ist.

Abschnitt 6: Verständigungs- und Schiedsverfahren (Aktionspunkt 14)

I. Ausgangslage und zukünftige Entwicklungen

Ziel des Aktionspunkts 14 des BEPS-Aktionsplans der OECD ist die Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren.

Schon vor der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen ist eine Zunahme der Verständigungsverfahren festzustellen. Die Anzahl der Verständigungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern hat sich in den letzten Jahren deutlich erhöht, von 483 offenen Verfahren Ende 2010 auf 858 Verfahren Ende 2013. Im Durchschnitt dauert ein Verständigungsverfahren über 24 Monate bei Streitigkeiten mit EU-Mitgliedsstaaten und 38 Monate mit Drittstaaten.

Aufgrund des geplanten Country-by-Country-Reportings und des zunehmenden Fokus auf Verrechnungspreise in Betriebsprüfungen ist anzunehmen, dass die Streitigkeiten zwischen den an einem grenzüberschreitenden Besteuerungssachverhalt beteiligten Finanzverwaltungen weiter zunehmen werden. Aber auch durch zahlreiche andere BEPS-Maßnahmen wird es zur Gefahr vermehrter Doppelbesteuerung kommen.

Die bisherigen Mechanismen des Verständigungsverfahrens reichen nicht aus, um zukünftig zeitnah und verbindlich Streitigkeiten zwischen Finanzbehörden beizulegen. Daher muss die Einführung des Country-by-Country-Reportings unmittelbar mit einer Verbesserung der Verständigungsverfahren einhergehen.

II. Streitbeilegung gem. Aktionspunkt 14

Im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 14 haben sich die Staaten dazu verpflichtet, Verständigungsverfahren, die sie in den DBA vereinbart haben, effektiver zu gestalten. So sollen die Staaten z.B. noch stärker dafür Sorge tragen, dass Abkommenskonflikte zeitgerecht erledigt oder schon vorab vermieden werden. Zudem sollen sie den Steuerpflichtigen den tatsächlichen Zugang zu Verständigungsverfahren erleichtern.

Erfreulich ist, dass sich im Rahmen von Aktionspunkt 14 eine Reihe von insgesamt 20 Staaten (sog. „Koalition der Willigen“), zu denen auch Deutschland gehört, darüber hinaus bereit erklärt hat, untereinander verbindliche Schiedsverfahren zu vereinbaren. Unabhängige Schiedsgerichte entscheiden dann verbindlich über Einzelfälle, in denen sich die beteiligten Staaten bis dahin nicht auf eine Lösung des Doppelbesteuerungskonflikts einigen konnten.

III. (Sanfter) Zwang zur Einigung für alle Staaten

Erforderlich ist jedoch ein verbindlicher Einigungszwang für alle beteiligten Staaten, wie es bereits das EU-Schiedsverfahren für EU-Mitgliedsstaaten vorsieht – auch wenn die Durchsetzung dieses Anspruchs in der Praxis noch so manche Schwächen aufweist. Insbesondere sollte gegenüber den Staaten, die sich, wie z.B. Indien und China, bisher nicht zu gemeinsamen Schiedsverfahren verpflichtet haben, weiter für eine Teilnahme geworben werden. Zwar sind laut Aussagen des OECD-Berichts zu Aktionspunkt 14 mit der „Koalition der Willigen“ ca. 90% der offenen Verständigungsverfahren abgedeckt. Jedoch ist die Ursache hierfür nicht darin zu suchen, dass die Unternehmen in anderen Ländern keine Doppelbesteuerung erleiden. Vielmehr halten sie die Einlei-

tung eines Verständigungsverfahrens in zahlreichen anderen Ländern für aussichtslos, verzichten daher von vornherein auf die Einleitung eines Verständigungsverfahrens und akzeptieren so die entstehende Doppelbesteuerung.

Der Vorteil von Schiedsgerichten besteht insbesondere darin, dass das Verständigungsverfahren durch eine „objektive Sicht von außen“ entpolitisiert wird. Gesetzlich benannte Schiedsrichter sind einzusetzen, um die Verfahren effizient und fachgerecht zu betreuen. Zu einem Schiedsgerichtsverfahren muss es allerdings nicht kommen, denn bereits die Möglichkeit von Schiedsverfahren könnte eine vorherige Einigung der beteiligten Steuerbehörden bewirken.

IV. Verkürzung der Verfahrensdauer

Streitigkeiten sind innerhalb einer genau definierten Frist beizulegen. Andernfalls könnte das Steuervolumen hälftig zwischen den beteiligten Staaten aufgeteilt werden. Zeitnahe Lösungen sind insbesondere vor dem Hintergrund von Wechselkurs- und Inflationsrisiken anzustreben. Schiedssprüche dürfen nicht durch Einlegung weiterer Rechtsschritte umgangen werden.

V. Keine oder nur geringe wirtschaftliche Belastung der Steuerpflichtigen

Je nach Größenordnung der Firmen bzw. der Streitfälle wäre ein abgestuftes Verfahren denkbar, um z.B. mittelständische Firmen nicht mit unverhältnismäßigem Aufwand zu belasten.

VI. Vorabverständigung und Wirkung der Verständigungsvereinbarung für weitere Veranlagungszeiträume

Zudem ist anzustreben, durch proaktive Zusammenarbeit der Finanzbehörden Streitigkeiten bereits vorab zu klären und diese Vorab- und/oder Verständigungsvereinbarung mit Rechtswirkung verbindlich für die Zukunft umzusetzen.

VII. Angemessene Ausstattung des Bundeszentralamts für Steuern

Voraussetzung, um Schiedsverfahren schneller zu erledigen, ist ferner die entsprechende Ausstattung der zuständigen Behörden mit mehr finanziellen Mitteln und besseren personellen Ressourcen. Die Ausstattung der in den USA für Verrechnungspreise zuständigen Behörden kann hierbei Vorbild sein.

Anhang I: Mitglieder der Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates

Der Bundesarbeitsgruppe des Wirtschaftsrates gehören an:

- *Prof. Dr. Stephan Eilers* (Partner, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP), Vorsitzender
- *Dr. Sebastian Benz* (Partner, Linklaters LLP), Stellvertretender Vorsitzender
- *Brigitte Bomm* (Global Head of Tax, Deutsche Bank AG)
- *Dr. Dirk Freigang* (Leiter Steuer- und Haushaltspolitik, Wirtschaftsrat der CDU e.V.)
- *Hermann Ottmar Gauß* (Director National Tax Office, Ernst & Young WPG GmbH)
- *Dr. Christian Kaeser* (Global Head of Tax, Siemens AG)
- *Dr. Tim Kannewurf* (Leiter Recht und Steuern, Schnellecke Group AG & Co. KG)
- *Fred Klose* (Head of Corporate Finance & Taxation, Bahlsen GmbH & Co. KG)
- *Dr. Peter Koberg* (Head of Tax Germany, Nestlé Unternehmungen Deutschland GmbH)
- *Alexis László* (Leiter Steuern, Axel Springer SE)
- *Anke Ludwig* (Zentralbereichsleiterin Steuern, Evonik Industries AG)
- *Oliver Mattern* (Partner, KPMG AG)
- *Hans-Günter Mayr* (Global Head of Tax, Allianz SE)
- *Dr. Bernd Niess* (Global Head of Tax, Daimler AG)
- *Oliver Nussbaum* (Global Head of Tax, BASF SE)
- *Dr. Florian Oppel* (Associate, Freshfields Bruckhaus Deringer LLP)
- *Thomas Schmelzer* (Leiter Steuern, KION GROUP AG)

Anhang II: Überblick über die Umsetzung³³ der Aktionspunkte (AP)³⁴

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
1	Digitale Wirtschaft	-	-	-	-	-	-	Keine konkrete Maßnahme vorgesehen; siehe aber zu AP 6, 7 und 8 bis 10. In 2020 soll ein weiterer Bericht erstellt werden, ob die vorgeschlagenen und umgesetzten Maßnahmen BEPS bei digitalen Unternehmen wirkungsvoll bekämpft haben.
2	Hybride Gestaltungen	x	x	x	-	Empfehlung	Unverzüglich. In Deutschland Anfang 2016 durch ein „BEPS-Umsetzungsgesetz“.	<u>Nationales Recht:</u> Ergänzung des § 4 EStG um einen Absatz 5a (Abzugsverbot von Betriebsausgaben im Fall der Erstanwendung der Linking Rules) und ggf. von § 3 Nr. 40 EStG; § 8b Abs. 1 S. 2 und 3 KStG sehen Freistellungsversagung bereits vor. Ggf. Ausweitung von § 50d Abs. 9 und 10 EStG. <u>DBA/OECD-MA:</u> Aufnahme von Regelungen zu Personengesellschaften / Klarstellung, dass Linking Rules kein Treaty override oder (verbotene) Diskriminierung nach DBA darstellen.
3	Hinzurechnungsbesteuerung	x	-	-	-	Best Practice	Unverzüglich. Grds. keine Umsetzung in Deutschland	Deutschland will die Bestimmungen des AStG daraufhin überprüfen, ob ein Änderungsbedarf besteht. Im Rahmen der gesetzlichen Umsetzung Entschärfung des AStG notwendig.

³³ Die nachstehende Tabelle wertet die Abschlussberichte aus und stellt für Deutschland mögliche rechtliche Konsequenzen dar. Eine genaue Aussage ist zurzeit noch nicht möglich, da sich bislang nur entsprechende Arbeitsgruppen der deutschen Finanzverwaltung gebildet haben.

³⁴ Die luxemburgische Ratspräsidentschaft strebt eine EU-weit einheitliche Umsetzung der BEPS-Pläne der OECD/G20 durch EU-Richtlinien an. Diese sollen bis Juni 2016 verabschiedet werden.

³⁵ Unter OECD-Stellungnahme sind die rechtlich unverbindlichen, aber faktisch für die Finanzverwaltungen der OECD-Staaten verbindlichen Stellungnahmen zu verstehen, nämlich der Kommentar zum OECD-Musterabkommen und die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Für das BEPS-Projekt dürfte die faktische Bindungswirkung für alle Staaten, die an dem BEPS-Projekt mitgewirkt haben, gelten, d.h. z.Zt. 62 Staaten. Durch die Zielsetzung, weitere Staaten für die Umsetzung des BEPS-Projektes zu gewinnen („Inclusion“), wird die faktische Verbindlichkeit steigen.

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
							notwendig, aber Modernisierung des AStG i.R.d. „BEPS-Gesetzes“.	
4	Zinsabzug	x	-	-	-	Empfehlung	Unverzüglich. In Deutschland wohl noch keine Umsetzung durch „BEPS-Gesetz“.	Ggf. Änderung in § 4h EStG und ggf. § 8a KStG. Die Zinsschrankenregelungen könnten um den vorgeschlagenen Konzern-EBITDA-Prozentsatz ergänzt werden (Verhältnis der konzernweiten Zinsaufwendungen zum Konzern-EBITDA ergibt den für den einzelnen Betrieb geltenden Prozentsatz, sofern dieser höher als die jetzt gesetzlich verankerten 30% sind).
5	Schädliche Steuerpraktiken	x	x	x	-	Mindeststandard	Juni 2016 bzw. Juni 2021 (IP-Präferenzregime); kein Handlungsbedarf für Deutschland	<p>Nur noch bis 30.06.2016 dürfen Steuerpflichtige erstmalig die Steuervergünstigung von IP-Präferenzregimen in Anspruch nehmen. Der Nexus-Approach muss in die nationalen Regelungen zu IP-Präferenzregimen bis 30.06.2021 aufgenommen sein. Schweiz muss sonstige Präferenzregime (u.a. die gemischte Gesellschaft), wie angekündigt, bis Anfang 2017 auf nationaler Ebene abschaffen, danach auf kantonaler Ebene. Bestimmte Präferenzregime in Indonesien sind noch abschließend von der OECD zu bewerten.</p> <p>Da Deutschland keine IP-Präferenzregime hat, besteht für Deutschland kein Handlungsbedarf.</p> <p>Das Bundesland Hessen fordert Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen an ausländische IP-Boxen für den Übergangszeit bis 2021 (vgl. Initiative Hessen BR-Drs. 318/15), was jedoch in Widerspruch zu der vereinbarten Übergangsfrist für IP-Präferenzregime ohne Nexus Approach stehen dürfte.</p>

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
							Unverzüglich. (Austausch von Rulings).	Bestimmte, im Abschlussbericht aufgeführte verbindliche Auskünfte sind bis Ende 2016 zwischen den BEPS-Staaten auszutauschen. Nach FG Köln vom 07.09.2015, BB 2015, S. 2532, dürfte ein Austausch nicht auf die Informationsaustauschklauseln der deutschen DBA gestützt werden, so dass DBA geändert werden müssen bzw. ein Informationsaustauschabkommen abgeschlossen werden muss. Ggf. Aufnahme in das multilaterale Instrument, um DBAs dadurch abzuändern. Abstimmung mit der EU-Richtlinie zum Austausch von Rulings geboten.
6	Abkommensmissbrauch	-	x	x	x	Mindeststandard	Dezember 2016	<u>DBA/OECD-MA:</u> Änderung des Titels und der Präambel des OECD-MA. Einführung einer Limitation of Benefits-Klausel (LoB-Klausel) als eigener Artikel im OECD-MA. Einführung des sog. Principal-Purpose-Tests (als Abs. 7 der LoB-Klausel). § 50d Abs. 3 EStG und § 42 AO sollen daneben nach Auffassung des BMF erhalten bleiben. Die deutsche Abkommenspraxis soll den dreifachen Schutz aus LoB, PPT und nationalen Regelungen (§ 50d Abs. 3 EStG, § 42 AO) gestatten. Änderung von Art. 4 Abs. 3 OECD-MA (Tie-breaker-rule). Bei Doppelansässigkeit sollen die beteiligten Staaten zukünftig durch ein Verständigungsverfahren klären, in welchem Staat die Gesellschaft für Abkommenszwecke als ansässig gilt. Einführung einer Mindesthaltefrist für die Inanspruchnahme des verminderten Quellensteuerabzugs auf Dividenden. <u>Kommentar zum OECD-MA:</u> Erläuterungen vorgesehen zu den Änderungen des OECD-Musterabkommens.

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
7	Künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte	(x)	x	x	x	Empfehlung	Dezember 2016	<p><u>DBA/OECD-MA</u>: Änderungen von Art. 5 Abs. 3 bis 6 OECD-MA und, dieser Änderung folgend, auch der DBA.</p> <p><u>Kommentar zum OECD-MA</u>: Aufnahme eines Beispiels zum Principal-Purpose-Test (keine Vermeidung einer Betriebsstätte durch Fragmentierung einer Leistung in zahlreiche Einzelleistungen).</p> <p>Ausarbeitung zur Zuordnung von Erträgen zu neu geschaffenen Betriebsstätten (z.B. Auslieferungslager) nach AoA soll in 2016 erfolgen. Umsetzung wohl auch in nationalem Recht. Es wird geprüft, ob auch § 12 AO (Betriebsstätten-Definition) anzupassen ist.</p>
8	Verrechnungspreise: immaterielle Werte	-	(x)	-	x	Empfehlung	-	<p>Neufassung von Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.³⁶</p> <p>Anknüpfung der Gewinnverteilung an die tatsächlichen Wertschöpfungsketten.</p> <p>Ergänzende Arbeiten zu Gewinnzuordnung nach der Profit-Split-Methode, die bis Mitte 2017 abgeschlossen sein sollen.</p> <p>Ggf. Umsetzung in RVO zu § 1 AStG zu Fremdvergleichsgrundsatz.</p>

³⁶ Nach der Rechtsprechung des BFH stellen die OECD-Stellungnahmen nur unverbindliche Auslegungshilfen zu einem DBA dar, allerdings auch nur für solche DBA, die zum Zeitpunkt der Abfassung der OECD-Stellungnahme oder danach neu abgeschlossen oder in dem speziellen Artikel geändert wurden (statische Betrachtungsweise; vgl. nur BFH vom 16.01.2014, BStBl. II S. 721). Damit die neu gefassten Verrechnungspreisrichtlinien maßgeblich sind, müsste Art. 9 in allen deutschen DBA neu gefasst werden (zwar wortgleich, aber mit dem Willen, die Norm nunmehr nach den neuen VP-Grds. auszulegen). Die Umsetzung könnte durch das multilaterale Instrument erfolgen.

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
9	Verrechnungspreise: Risiko und Kapital	-	(x)	-	x	Empfehlung	-	Neufassung von Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. I.Ü. siehe zu AP 8.
10	Verrechnungspreise: sonstige risikoreiche Transaktionen	-	(x)	-	x	Empfehlung	-	Neufassung von Kapitel VIII der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. I.Ü. siehe zu AP 8.
11	Sammlung und Analyse von Daten zu BEPS	-	-	-	-	-	-	Die OECD und die G20 werden weiter fortlaufend Daten zu BEPS erheben, um damit zu überprüfen, ob die vorgeschlagenen und umgesetzten Maßnahmen wirksam sind.
12	Offenlegung aggressiver Steuergestaltungen	x	-	-	-	Best Practice	Unverzüglich. In Deutschland wohl keine Umsetzung.	Prüfung durch Max-Planck-Institut München (Gutachtauftrag), ob sich Regelung auch in Deutschland empfiehlt. (Vgl. auch § 138a AO-E.) BR hat eigene Umsetzungsinitiative gestartet.
13	Verrechnungspreisdokumentation	x	(x)		x	Mindeststandard	Unverzüglich. In Deutschland Anfang 2016 durch „BEPS-Gesetz“.	<p><u>Nationales Recht:</u> Eigene gesetzliche Regelung notwendig, wohl durch eigene RVO (mit Ermächtigung gem. § 90 Abs. 3 AO), ggf. Aufnahme in GAufzV. Automatischer Informationsaustausch durch eigenes Abkommen (siehe sogleich) kann auf § 117 Abs. 2 AO gestützt werden.</p> <p><u>DBA/Internationaler Vertrag:</u> Abschluss eines weiteren multilateralen Abkommens (MCAA CbC), das zeitnah unterzeichnet werden soll. Nach FG Köln, a.a.O. (zu AIS), ist ein solches Abkommen auch notwendig.</p>

AP	Thema	Umsetzung in:				Verpflichtungsgrad	Zeitpunkt	Anmerkung
		Nationales Recht	DBA	OECD-MA	OECD Stellungnahme ³⁵			
								<u>OECD-Stellungnahme</u> : Neufassung von Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien.
14	Verständigungsverfahren	-	(x)	-	-	Mindeststandard	Unverzüglich. In Deutschland Anfang 2016 durch „BEPS-Gesetz“.	Verpflichtung aller Staaten, vorgegebene Mindeststandards einzuhalten, nur verwaltungsintern umzusetzen; keine gesetzliche Regelung möglich. Selbstverpflichtung von 20 Staaten (einschließlich Deutschland und USA), verpflichtend Schiedsverfahren zu vereinbaren. Umsetzung offen.
15	Multilaterales Instrument	-	-	-	-	-	Dezember 2016	Die erste Verhandlungsrunde hat im November 2015 in Paris stattgefunden (unter Vorsitz von Großbritannien). Das ausverhandelte multilaterale Instrument soll im Dezember 2016 unterzeichnet werden.