

Antwort

der Bundesregierung

**auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Frank Schäffler, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP
– Drucksache 19/30067 –**

Hybride Steuergestaltungen im ATAD-Umsetzungsgesetz

Vorbemerkung der Fragesteller

Die nationale Umsetzung der europäischen ATAD (Anti Tax Avoidance Directive) hätte spätestens bis zum 31. Dezember 2019 erfolgen müssen. Bereits im Januar 2020 wurden wegen der fehlenden Umsetzung in deutsches Recht zwei formelle Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet (vgl. Infringement Decisions of the European Commission, 2021, abrufbar unter: https://www.ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/index.cfm?lang_code=EN&typeOfSearch=false&active_only=1&noncom=1&r_dossier=&decision_date_from=01%2F01%2F2020&decision_date_to=29%2F01%2F2020&d_type=1&EM=DE&DG=TAXU&title=&submit=Search). Gegenstand der europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung sind steuerliche Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung (Artikel 5 ATAD), zur Hinzurechnungsbesteuerung (Artikel 7 und 8 ATAD) sowie zur Neutralisierung von Besteuerungssinkongruenzen im Zusammenhang mit Hybriden Gestaltungen (Artikel 9 und 9b ATAD). Diese ATAD-Vorgaben sind in nationales Recht umzusetzen, soweit sie nicht bereits dem von der ATAD vorgegebenen Mindeststandard entsprechen. Die ATAD setzt dabei insbesondere auch Vorschläge und BEPS-Aktionspunkte der OECD um, die der globalen Bekämpfung von Steuervermeidungsmodellen dienen.

Mit dem Regierungsentwurf von März 2021 (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2021-03-24-ATADUmsG/2-Regierungsentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2, im Folgenden: der Regierungsentwurf) plant die Bundesregierung, die ATAD-Vorgaben in deutsches Recht umzusetzen. Hinsichtlich einzelner Regelungen geht der Regierungsentwurf über die ATAD-Vorgaben und die OECD-Mindeststandards hinaus.

Aus Sicht der Fragesteller birgt dieses Goldplating Risiken für den Standort Deutschland im globalen Steuerwettbewerb. Zudem sollte die Auslandstätigkeit von Wirtschaftssubjekten schon im Lichte der besonderen Bedeutung der deutschen Außenwirtschaft für die Konjunktur nicht diskriminiert werden.

1. Wie viele Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) zwischen Deutschland und anderen Staaten enthalten eine AOA (Authorized OECD-Approach)-Vereinbarung?

Im OECD-Betriebsstättenbericht 2008 bzw. 2010 haben sich die OECD-Mitgliedstaaten gemeinsam auf den sogenannten Authorized-OECD-Approach (AOA) als Grundsatz für die Aufteilung der Einkünfte in grenzüberschreitenden Betriebsstättenverhältnissen verständigt. Seit dieser Einigung wird auch in den älteren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit Mitgliedstaaten der OECD, d. h. in solchen, die eine Regelung enthalten, die Artikel 7 OECD-Musterabkommen 2008 entspricht (sogenannte alte Abkommen), nach deutscher Verwaltungsauffassung der AOA grundsätzlich angewandt. Insbesondere bei fiktiver Nutzungsüberlassung immaterieller Werte gelten aber bei den sogenannten alten Abkommen noch vom AOA abweichende Grundsätze (vgl. im Einzelnen zu „Altabkommen“ das BMF Schreiben vom 22. Dezember 2016, BStBl I 2017, 182; Rn. 427 ff.).

Ausgehend von dem Betriebsstättenbericht 2010 wurde Artikel 7 OECD-Musterabkommen 2010 neu gefasst und der OECD-Musterkommentar 2010 angepasst. Die dem AOA entsprechende Neufassung des Artikel 7 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens wurde in den DBA mit folgenden Staaten bereits umgesetzt:

- Armenien,
- Großbritannien,
- Irland,
- Japan,
- Liechtenstein,
- Luxemburg,
- Niederlande,
- Norwegen.

Mit den USA wurde im Rahmen eines Änderungsprotokolls vereinbart, dass hier die Grundsätze des AOA gelten.

Darüber hinaus sind bereits Änderungsprotokolle bzw. Revisionsabkommen zu den DBA mit den folgenden Staaten unterzeichnet, mit denen die Neufassung des Artikel 7 Absatz 2 OECD-Musterabkommen umgesetzt werden soll:

- Dänemark,
- Zypern.

2. Wie viele DBAs werden zwischen Deutschland und anderen Staaten zurzeit nachverhandelt, um den AOA-Grundsatz mit aufzunehmen?

Die Aufnahme des AOA ist Gegenstand der deutschen Abkommenspolitik und wird von deutscher Seite grundsätzlich bei jeder Revision bzw. jedem Neuabschluss von Doppelbesteuerungsabkommen angestrebt. Da es aber insbesondere bei Nicht-OECD-Staaten zum Teil starke politische Vorbehalte gegen die Übernahme des AOA gibt, ist dieses Verhandlungsziel nicht mit allen Abkommenspartnern erreichbar.

Eine Übersicht der laufenden DBA-Verhandlungen zum Stand 1. Januar 2021 ist auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/>

BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3.

3. Wie hoch ist nach Kenntnis der Bundesregierung das jährliche Volumen der Steuereinnahmen, die der Bundesrepublik Deutschland durch „Deduction/No Inclusion“-Konstellationen entgehen?
4. Wie hoch ist nach Kenntnis der Bundesregierung das jährliche Volumen der Steuereinnahmen, die der Bundesrepublik Deutschland durch Double-Deduction-Konstellationen entgehen?
5. Wie hoch ist nach Kenntnis der Bundesregierung das jährliche Volumen der Steuereinnahmen, die der Bundesrepublik durch „Indirect Deduction/No Inclusion“-Konstellationen entgehen?

Die Fragen 3 bis 5 werden zusammen beantwortet.

Der Bundesregierung liegen keine statistischen Daten zum jährlichen Volumen der Steuereinnahmen vor, die der Bundesrepublik Deutschland durch die in den Fragen genannten hybriden Gestaltungen entgehen. Nach Schätzungen der OECD betragen die weltweiten Steuermindereinnahmen aufgrund von BEPS („Base Erosion and Profit Shifting“), wozu auch die von den Fragestellern adressierten hybriden Gestaltungen gehören, zwischen 100 und 240 Mrd. US-Dollar jährlich. Insbesondere auf dieser Grundlage schätzt die Bundesregierung die Steuermehreinnahmen für Bund, Länder und Kommunen infolge der Regelungen zur Verhinderung hybrider Gestaltungen im Gesetzentwurf des ATAD-Umsetzungsgesetzes auf eine Größenordnung von jährlich 250 Mio. Euro.

6. Sieht die Bundesregierung den Anwendungsbereich des Ausnahmetatbestandes von § 4k Absatz 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG-E) ihres Regierungsentwurfs nur für Fälle des Nichtvorliegens eines Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland vor?
 - a) Wenn ja, warum?
 - b) Wenn ja, von wie vielen Anwendungsfällen geht die Bundesregierung schätzungsweise in diesem Fall pro Jahr aus?

Die Fragen 6 bis 6b werden gemeinsam beantwortet.

Nein.

Das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens ist keine Tatbestandsvoraussetzung des § 4k Absatz 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i. d. F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung.

7. Welcher Anwendungsbereich ist nach Ansicht der Bundesregierung für § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG-E des Regierungsentwurfs eröffnet, wenn das Betriebsausgabenabzugsverbot dem Wortlaut nach nur für Erträge „derselben Steuerpflichtigen“ und „in dem Staat des Gläubigers“ möglich ist?
- Von wie vielen Anwendungsfällen pro Jahr geht die Bundesregierung bei dieser Konstellation schätzungsweise aus, bei der Erträge „derselben Steuerpflichtigen“ zusätzlich „in dem Staat des Gläubigers“ vorliegen?
 - Plant die Bundesregierung eine Maßnahme (z. B. BMF (Bundesministerium der Finanzen)-Schreiben), mit der § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG-E auch dann anwendbar ist, wenn der Steuerpflichtige nach inländischem Recht von dem Steuerpflichtigen nach ausländischem Recht abweicht, die Tatbestandsvoraussetzung „derselben Steuerpflichtigen“ also nicht erfüllt ist?
Wenn nein, warum nicht?
 - Wie begründet die Bundesregierung, dass ausländische Gruppensysteme oder Hinzurechnungsbesteuerungssysteme aufgrund dieser engen Begrenzung auf denselben Steuerpflichtigen in der Praxis nicht vom Anwendungsbereich des § 4k Absatz 2 Satz 3 EStG-E erfasst sein dürften und infolgedessen doppelt besteuert werden könnten?
 - Welche Maßnahmen oder Konsequenzen zieht die Bundesregierung daraus?

Die Fragen 7 bis 7d werden gemeinsam beantwortet.

Zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit den Regelungen zu hybriden Gestaltungen wird das BMF mit den obersten Finanzbehörden der Länder ein BMF-Schreiben abstimmen und im Bundessteuerblatt veröffentlichen. Daten zur Anzahl der in der Frage 7a genannten Fälle liegen der Bundesregierung nicht vor.

8. Wie begründet die Bundesregierung die Rückwirkung des Betriebsausgabenabzugs bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG-E des Regierungsentwurfs) auf Aufwendungen bzw. Erträge, die nach dem 31. Dezember 2019 entstanden sind und damit auf einen abgeschlossenen Veranlagungszeitraum (vgl. § 8c des Außensteuergesetzes (AStG-E) des Regierungsentwurfs)?
- Sieht die Bundesregierung verfassungsmäßige Probleme an dieser Rückwirkung?
 - Wenn ja, welche, und welche Konsequenzen zieht sie daraus?
 - Sieht die Bundesregierung Probleme für die steuerpflichtigen Unternehmen hinsichtlich ihres Tax Accountings oder des Erstellens der Steuererklärung für 2020?
 - Wenn ja, welche, und welche Konsequenzen/Maßnahmen zieht die Bundesregierung daraus?

Die Fragen 8 bis 8d werden gemeinsam beantwortet.

Die Bundesregierung teilt die Auffassung der Koalitionsfraktionen im Bericht des Finanzausschusses, nach der die rückwirkende Anwendung der Regelungen zu hybriden Gestaltungen verfassungsrechtlich zulässig ist (Bundestagsdrucksache 19/29848 S. 49). Da es sich bei den betroffenen Unternehmen im Regelfall um große, multinationale Unternehmen handelt, ist zudem nicht davon auszugehen, dass diese ihre Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2020 bereits Anfang 2021 abgegeben haben.

9. Wie stellt sich die Bundesregierung die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen für ausländische Sachverhalte nach § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (AO) in den Fällen des § 4k EStG-E vor, in denen der Steuerpflichtige keinen rechtlich durchsetzbaren Informationsanspruch gegen die verbundenen Unternehmen oder ausländischen Gesellschafter hat?
- Plant die Bundesregierung Maßnahmen (z. B. BMF-Schreiben), um die Beweislast zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bei § 4k EStG-E klar zu regeln?
 - Wenn nein, warum nicht?

Nach § 90 Absatz 2 der Abgabenordnung (AO) besteht eine Sachverhaltsermittlungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht des Steuerpflichtigen. Der Beteiligte muss daher z. B. schon bei Abschluss eines Vertrages durch entsprechende vertragliche Regelungen dafür Sorge tragen, dass er auch später auf die im Ausland befindlichen Beweismittel zugreifen kann, um diese der Finanzbehörde vorlegen zu können. Dies gilt insbesondere dann, wenn Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen vereinbart werden, da die Vorlage der im Ausland befindlichen Beweismittel eine notwendige Voraussetzung dafür ist, die Anwendung des § 4k EStG-E prüfen zu können und eine derartige Beweisvorsorge auch für die Beteiligten rechtlich und tatsächlich möglich ist. Im Übrigen wird auf die Antwort zu Frage 7 hingewiesen.

10. Wie begründet die Bundesregierung die allgemeine Mitwirkungsregel des § 90 Absatz 3 AO in den Fällen des § 4k EStG-E, in denen die Finanzverwaltungen mit dem betroffenen Staat ein Informationsaustauschabkommen geschlossen hat und so an einen Beweis für den Nichtabzug der Betriebsausgabe durch die ausländische Steuerverwaltung gelangen könnte?

Nach dem Grundsatz der Subsidiarität der zwischenstaatlichen Amtshilfe ist diese grundsätzlich nicht statthaft, wenn der ersuchende Staat nicht alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Maßnahmen ausgeschöpft hat.

