



GE Corporate

Felix Hierstetter
Leiter Steuern Deutschland

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages
Frau Dr. Birgit Reinemund, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

14. September 2012

**Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 (JStG 2013)
BT-Drs. 17/10000**

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum o. g. Gesetzentwurf danke ich. Die nachstehenden Ausführungen beschränken sich auf die Änderungen zu § 1 Außensteuergesetz („AStG“) und die hierin vorgesehene Umsetzung des *Authorized OECD Approach* („AOA“) ins nationale Recht sowie die zu § 4 Nr. 21 UStG vorgesehene Änderung.

1. Umsetzung des AOA (§ 1 AStG)

1.1 Harmonisierungserfordernis bei der Besteuerung von Betriebsstätten

Zunächst ist hervorzuheben, dass das Bestreben, die internationale Besteuerung von Betriebsstätten zu vereinheitlichen, sehr zu begrüßen ist. Gleichfalls ist sehr zu begrüßen, dass Deutschland sich in besonderem Maße für eine rasche Harmonisierung der insoweit international geltenden Regeln einsetzt. Die heute international bestehenden Unterschiede bei der Besteuerung von Betriebsstätten stellen ein erhebliches und permanentes Doppelbesteuerungsrisiko dar. Entsprechend wäre eine Angleichung der diesbezüglichen Regelungen sehr vorteilhaft.

1.2 Einseitigkeit der Anwendung des AOA

Der AOA definiert Regeln zur Ermittlung des Gewinns einer Betriebsstätte bzw. weist den Steuerpflichtigen an, wie das steuerliche Ergebnis eines Unternehmens in fremdüblicher Weise auf Stammhaus und eine in einem anderen Staat belegene Betriebsstätte zu verteilen ist. Entsprechend wäre es naheliegend, die AOA-Grundsätze zur Gewinnbestimmung im Einkommensteuergesetz zu regeln. Der Gesetzentwurf sieht jedoch statt dessen eine Ergänzung des § 1 AStG vor.

Da § 1 AStG systematisch keine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine Einkünftekorrekturvorschrift ist, erfasst § 1 AStG nur Änderungen, die eine Erhöhung der im Inland zu steuernden Einkünfte bedingen. Dies führt dazu, dass sich die Anwendung der AOA-Grundsätze mit Blick auf Korrekturen des Betriebsstättenergebnisses, etwa im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung, *nur zu Lasten* des Steuerpflichtigen auswirken kann. Eine Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen kommt allenfalls im Rahmen eines (aufwändigen) bilateralen Verständigungsverfahrens in Betracht.

Die Abhängigmachung von Korrekturen zugunsten des Steuerpflichtigen von einem Verständigungsverfahren (und einer entsprechenden Gegenberichtigung im anderen Staat) ist zu kritisieren. Zum einen ist schon grundsätzlich bedenklich, die Besteuerung im Inland von der Frage abhängig zu machen, wie der entsprechende Sachverhalt im Ausland besteuert wird. Der insoweit beobachtbare Trend, zunehmend Regelungen ins deutsche Recht aufzunehmen, die die Besteuerung im Inland unmittelbar oder mittelbar mit der Besteuerung im Ausland verknüpfen, führt zu erheblicher Komplexität und Anwendungsschwierigkeiten. Zum anderen könnte der Gleichlauf der in- und ausländischen Besteuerung bei Korrekturen zu Gunsten des inländischen Steuerpflichtigen auch durch entsprechende Kontrollmitteilungen an den jeweiligen anderen Staat gestützt und so das Risiko einer Nichterfassung im Ausland minimiert werden. Damit könnte auch der ggf. bestehenden Befürchtung begegnet werden, dass inländische Anpassungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen im Ausland ggf. nicht vollständig spiegelbildlich erfasst werden.

Petition: Es ist widersprüchlich, wenn der Gesetzentwurf einerseits von einer allgemeinen Anwendung der AOA-Grundsätze ausgeht, allerdings (außerhalb eines ggf. gebotenen Verständigungsverfahrens) keine Notwendigkeit zur Anwendung der AOA-Grundsätze sieht, wenn diese zur Reduktion inländischer Einkünfte führt. Entsprechend ist dafür zu plädieren, die Umsetzung der AOA-Grundsätze so auszugestalten, dass eine Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auch *unter Vermeidung eines Verständigungsverfahrens*, also im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung bzw. im normalen Veranlagungsverfahren, möglich ist.

1.3 Verhältnis des AOA zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

Bei der Umsetzung des AOA ist im Auge zu behalten, dass dem AOA eine Vielzahl von Ländern einschließlich wichtiger Handelspartner kritisch gegenüber stehen. So schließen beispielsweise die mit China und Indien abgeschlossenen DBA eine Gewinnermittlung nach AOA explizit aus. Zudem enthalten nur wenige der von Deutschland abgeschlossenen DBA Regelungen, die im bilateralen Kontext eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Anwendung des AOA darstellen.

Ungeachtet dessen soll im Gesetzentwurf den in § 1 AStG vorgesehenen AOA-Grundsätzen grds. Vorrang vor anderslautenden DBA-Regelungen eingeräumt werden. Dies birgt die Gefahr von Doppelbesteuerungen (oder auch weißen Einkünften), da die nach Umsetzung des JStG 2013 nach inländischem Recht vorgesehenen Gewinnermittlungsgrundsätze (AOA) vom anderen Staat wegen der o. g. abweichenden Sichtweise oder wegen eines anderslautenden DBA ggf. nicht akzeptiert werden. Dies hätte zur Folge, dass in den beiden Staaten ggf. Steuererklärungen abgegeben werden müssten, die der jeweiligen unterschied-

lichen Rechtsanschauung Rechnung tragen und daher nicht zum selben Ergebnis kommen, so dass entweder ein Teil der Einkünfte doppelt oder auch gar nicht besteuert wird.

Zwar räumt der Gesetzesentwurf (§ 1 Abs. 5 Satz 8 AStG-E) den bestehenden DBA unter bestimmten Voraussetzungen Vorrang ein, dies aber generell nur für den Fall, dass es zu *Berichtigungen* kommt. Der Vorrang kann sich damit nur auf den Fall der steuerlichen Betriebsprüfung beziehen, nicht aber auf die Erstellung und Abgabe der Steuererklärung als solcher. Dies dürfte nicht gewollt sein und ist daher zu korrigieren.

Darüber hinaus steht der Vorrang eines von den AOA-Grundsätzen abweichenden DBA nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG-E unter der Voraussetzung, dass der ausländische Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem anzuwendenden Abkommen ausübt. Diese Voraussetzung muss durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Wie bereits angesprochen, ist die Verknüpfung der Besteuerung im Inland mit der Frage, wie der entsprechende Sachverhalt im Ausland besteuert wird, höchst problematisch. Zudem dürfte eine solche Einschränkung einen *Treaty Override* darstellen bzw. nicht ausreichen, den durch den grds. bestehenden Vorrang des § 1 AStG/AOA geschaffenen *Treaty Override* zu beseitigen, denn die Anwendung der Gewinnabgrenzungsvorschriften der entsprechenden DBA ist i. d. R. nicht an diese Voraussetzung gebunden. Die Regelungstechnik des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG-E ähnelt insoweit derjenigen des § 50d Abs. 8 EStG, die der I. Senat des BFH (Beschluss vom 10.1.2012 - Az I R 66/09) für verfassungswidrig hält.

Petition: Zum einen ist der Vorrang des jeweilig anwendbaren DBA unabhängig davon zu regeln, dass es zu *Berichtigungen* kommt. Auch für den Bereich der (erstmaligen) Erstellung der Steuererklärung muss der Steuerpflichtige die Regelungen des einschlägigen DBA beachten und die entsprechenden Regelungen müssen daher auch insoweit Vorrang genießen, so diese von den AOA-Grundsätzen abweichen. Zum anderen sollte das Nachweiserfordernis in § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG-E gestrichen werden und durch andere Mittel (etwa Kontrollmitteilungen an den ausländischen Staat) ersetzt werden.

1.4 Erfordernis einer Übergangsregelung für Projektbetriebsstätten

Für Projektbetriebsstätten erscheint eine Übergangsregelung sinnvoll, die klarstellt, dass die AOA-Grundsätze nur dann eingreifen, wenn es sich um ein nach Inkrafttreten des JStG 2013 begonnenes Projekt handelt, um nicht Gefahr zu laufen, dass Montagebetriebsstätten u. ä. im Zeitablauf nach unterschiedlichen Grundsätzen besteuert werden.

2. Geplante Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG

Durch die Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG soll diese Regelung an Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie angepasst werden. Hiernach werden von der Umsatzsteuer befreit die „Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit

solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.“

Eine vergleichbare Zielsetzung ist nach § 4 Nr. 21 Satz 2 UStG-E gegeben, wenn die Leistungen der Bildungseinrichtung geeignet sind, dem Teilnehmer „spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten“ zu vermitteln.

Diese sehr allgemein gehaltene Definition der „vergleichbaren Zielsetzung“ würde dazu führen, dass z. B. auch die Leistungen konzerninterner Schulungszentren für die Aus- und Fortbildung von Mitarbeitern, Kunden, Vertragshändlern und anderen Geschäftspartnern nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegen würden. Die Folge hiervon wäre, dass die vom jeweiligen Unternehmen auf die bezogenen Eingangsleistungen bezahlte Vorsteuer nicht mehr abzugsfähig wäre, insbesondere die Vorsteuer auf Bauleistungen für die Errichtung von Schulungsgebäuden (betroffen wären hier über die Korrektornorm des § 15a UStG auch Baumaßnahmen der letzten 10 Jahre).

Dies entspricht nicht dem Zweck der Steuerbefreiung. Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf soll durch die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen gewährleistet werden, dass der Zugang zu Bildungsleistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterworfen wären. Zudem soll die Steuerbefreiung eine gleichmäßige umsatzsteuerliche Behandlung der privaten und der öffentlichen Schulen herbeiführen.

In den o. g. Konzernfällen würde die Steuerbefreiung Bildungsleistungen verteuern, nicht verbilligen, da einerseits die Leistungsempfänger regelmäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und durch die Umsatzsteuer ohnehin nicht belastet werden, andererseits aber der Leistungserbringer durch die Neuregelung den Vorsteuerabzug verliert und daher das Nettoentgelt für die angebotenen Leistungen entsprechend erhöhen muss. Da dies gegenüber den Leistungsempfängern ggf. nicht durchsetzbar ist, würde die Umsetzung des § 4 Nr. 21 UStG-E in der vorgesehenen Fassung vermutlich die Gefahr bergen, dass künftig Schulungszentren von Unternehmen eher in anderen EU-Staaten errichtet werden als in Deutschland.

Petition: Die Definition der „vergleichbaren Zielsetzung“ ist deutlich enger zu fassen. Alternativ könnte die Steuerbefreiung – wie bisher – von der Erteilung einer entsprechenden Bescheinigung abhängig gemacht werden, die die Anerkennung der vergleichbaren Zielsetzung bestätigt. Auch nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie ist Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer, dass die jeweilige Einrichtung mit von dem betreffenden Mitgliedstaat *anerkannter* vergleichbarer Zielsetzung tätig wird.

Mit freundlichen Grüßen,



Felix Hierstetter