



Deutscher Notarverein

Der Präsident

Deutscher Notarverein, Kronenstraße 73, 10117 Berlin

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucher-
schutz
III A 3
Herrn MR Blöink
11015 Berlin

bloeink-th@bmjv.bund.de
schwertfeger-ba@bmjv.bund.de

Kronenstraße 73
10117 Berlin
Tel: 030 / 20 61 57 40
Fax: 030 / 20 61 57 50
E-Mail: o.vossius@dnotv.de
<http://www.dnotv.de>

Berlin, 12. Mai 2016

Vorschlag der Europäischen Kommission vom 12. April 2016 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU

Zum JMS vom 15.04.2016 – III A 3 9522/1-3-1aSH64-32 329/2016

Sehr geehrter Herr Ministerialrat Blöink,

Der Deutsche Notarverein dankt für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Wir begrüßen, dass die Europäische Kommission das Thema *Offenlegung von Ertragsteuereinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen* aufgreift. Steuergerechtigkeit bewegt die Menschen. Die Realität der Besteuerung von Unternehmen und wohlhabenden Privatpersonen trägt zudem in erheblichem Maße dazu bei, dass sich eine zunehmende Anzahl von Mitbürgerinnen und Mitbürgern enttäuscht vom „Projekt Europa“ ab- und rechtspopulistischen Bewegungen zuwendet. Schon deshalb ist es richtig, die Europäische Union nicht als einen Mechanismus zur Verwirklichung freier Marktkräfte zu begreifen, sondern als einen Raum von Recht und Gerechtigkeit. Im Sinne der Umsetzung dieses Ziels ist das Vorhaben daher willkommen.

Der Vorschlag der Europäischen Kommission ist jedoch in seiner derzeitigen Form leider weder geeignet noch erforderlich, um dieses Ziel zu erreichen.

1. Ansatz der Kommission

Prämisse der Kommission ist, dass „komplexe Steuervorschriften und das Steuergeheimnis“ es „einigen multinationalen Unternehmen ermöglicht“ hätten, „aggressive Steuerplanung zu betreiben“.¹ Die Gegenstrategie der Kommission besteht in einer Erhöhung der „öffentlichen Transparenz² bei den Ertragsteuern“ mit dem Ziel, die Wertschöpfung dort zu besteuern, wo sie entsteht, Unternehmen stärker in die Verantwortung zu nehmen, zum Wohlstand beizutragen und die öffentliche Diskussion über Regulierungsdefizite zu fördern.³

In einer Folgenabschätzung haben sich angeblich die beteiligten Kreise („NRO und andere Organisationen der Zivilgesellschaft“) für die Option einer „öffentlichen länderspezifischen Berichterstattung“ ausgesprochen. „Signifikante Nutzeffekte für die Gesellschaft und eine Reihe von positiven Auswirkungen auf die Wirtschaft“ seien zu erwarten.⁴ Dass die betreffenden Unternehmen Sorge haben, dass die Veröffentlichung sensibler Daten ihnen im Wettbewerb schaden könnte, liegt auf der Hand.

Die in diesem Regelungsansatz liegenden Wertungswidersprüche zur gerade eben verabschiedeten Datenschutzgrundverordnung werden nicht weiter problematisiert.⁵ Offen bleibt auch, wie sich das mantrahaft vorgetragene Verlangen nach „Transparenz“ z. B. mit den Vorstellungen der EU-Kommission zur SUP verträgt. Durch die Ausgestaltung dieser supranationalen Gesellschaftsform lassen sich Beteiligungsverhältnisse (und damit Konzernstrukturen) perfekt verschleiern, ohne dass hierzu auf Briefkastengesellschaften in Steueroasen zurückgegriffen werden muss. Die Wege zur Vermeidung der geforderten Transparenz liefert die Europäische Kommission mithin frei Haus.

Grundlage dieser Einschätzung sind – wie bei der Europäischen Kommission üblich,

- eine „Konsultation“,

¹ So die Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen. Zusammenfassung der Folgenabschätzung, Anlage-2-160412-summary-impact-assessment_de.pdf zum Bezugsschreiben des BMJV.

² Siehe oben Fn. 1. Diese Begriffsbildung ist ein Pleonasmus, da es keine nichtöffentliche Transparenz gibt.

³ Siehe oben Fn. 1. Letztlich ist damit die Setzung von Steuerrecht dem vorstaatsvertraglichen Zustand der Selbsthilfe überantwortet. Konsequenz zu Ende gedacht ersetzt Transparenz damit den Staat (und damit auch die Europäische Kommission).

⁴ Siehe oben Fn. 1.

⁵ Unter Grundrechtsaspekten ist die Argumentation der Europäischen Kommission in Annex I des mit dem Bezugsschreiben übersandten *Commission Staff Working Document*, vom 12.04.2016, SWD(2016) 117 final, dort S. 115 f. unzureichend.

- eine von der die mit dem Vorschlag adressierten Unternehmen beratenden Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PriceWaterhouseCoopers (PwC) im Jahr 2014 erstellte „Studie“ zu Kreditinstituten und
- ein hausintern erstellter Bericht.

Die Konsultation wurde in der Zeit vom 17. Juni bis zum 9. September 2015 (also während der Sommerferien) durchgeführt.⁶ Die Studie von PwC bezieht sich offenbar nur auf den Finanzsektor, liefert also zur Steuervermeidung von Produktions- oder Logistikunternehmen nicht unbedingt aussagekräftige Daten.

2. Gelenkte Empirie

a) Das Vorgehen der Kommission

Die genannte Konsultation wendet sich nicht an nach wissenschaftlichen Kriterien ausgesuchte Grundgesamtheiten von Befragten, sondern an die Öffentlichkeit. Demgemäß haben 228 Individuen, 185 „Organisationen“ oder Gesellschaften und 8 öffentliche Behörden oder „internationale Organisationen“ geantwortet, zusammen sind es also 421 Antworten. Von diesen sind nur 96 definitiv im Transparenzregister eingetragen. Nach dem Typus der Organisation gefragt, haben sich akademische Einrichtungen, Medien und Verbraucherverbände nicht beteiligt. Je gut 50 Antworten kommen von Gesellschaften und Nichtregierungsorganisationen, 8 von Rechts- und Wirtschaftsberatern und 10 von Gewerkschaftern. Von den Gesellschaften haben sich fast nur internationale Großunternehmen beteiligt.

35,31 % der Antworten kommen aus dem Holdingstandort Belgien. Das verwundert nicht, denn dort sitzen die Lobbyverbände, die sich angesprochen fühlen (sollen). Auch die übrigen Beteiligungsquoten stehen in keinem Verhältnis zu Bevölkerungszahl und Wirtschaftskraft des jeweiligen Landes. Eine Gewichtung der Antworten nach Provenienz ist nicht vorgenommen worden.

Eine Auswertung der Antworten auf die gestellten Fragen selbst hat die Europäische Kommission nicht veröffentlicht. Die gestellten Fragen stellen meist mehrere Alternativen zur Auswahl. Die angebotenen Alternativen sind jedoch bereits mit Blick auf die erwünschten Ergebnisse voreingestellt.⁷ Die Antworten der interessierten Kreise kann man mit nur wenig Fantasie vorhersagen. Dass sich die Wissenschaft an derartigen Befragungen nicht beteiligt hat, verwundert nicht und spricht für deren Zivilcourage.

Nicht ersehen lässt sich aus dem im Internet abrufbaren und für die Beantwortung geschlossenen Fragebogen, ob je nach gegebener Antwort eine zusätzliche Begrün-

⁶ Siehe *Commission Staff Working Document* (Fn. 5), dort Annex A, S. 71 f..

⁷ So etwa die Fragen 3A, 3B, 3C, 4, 6A, 7, 16, 17, 19A (vgl. Frage 7), 20, 21 (vgl. Frage 9).

derung verlangt wird oder nicht. Damit lässt sich das Antwortverhalten im erwünschten Sinne steuern.

b) Die Konsultationspraxis im Allgemeinen

Der Deutsche Notarverein hat mit Konsultationen der Europäischen Kommission bereits entsprechende Erfahrungen gesammelt. Ende 2015 beteiligte sich der Unterzeichner an der Öffentlichen Konsultation zum E-Government-Aktionsplan 2016-2020. Auch in diesem Fall entsprachen weder die Auswahl der befragten Personen noch die Fragestellungen selbst auch nur ansatzweise den Erkenntnissen der empirischen Sozialforschung. Der Abschnitt 9 der E-Government-Konsultation enthielt neun Fragen mit vier Antwortalternativen. Bei zwei Antwortmöglichkeiten wurde vom Befragten eine Begründung für seine Antwort verlangt, bei den anderen beiden Möglichkeiten, hingegen nicht. Das ist tendenziös und manipulativ.

Ein solches Vorgehen, das man getrost als „gelenkte Empirie“ bezeichnen darf, führt zu Ergebnissen, die man bestenfalls als irrelevant einordnen kann. Letztlich sollen diese Konsultationen nur den politischen „Impact“ der eigenen Vorschläge erhöhen. Anstatt sich, so unsere Erkenntnis, als „Jubelperser“ an solchen Befragungen zu beteiligen, sollte man seine Zeit lieber darauf verwenden, die Steuergelder zu verdienen, die diese Maßnahmen kosten.

Angesichts dieses Befundes steht zu erwarten, dass das von der Europäischen Kommission vorgelegte empirische Material zur Unternehmensbesteuerung ebenfalls nicht belastbar ist.

3. Der Regelungsvorschlag

a) Beispiel

Folgendes Beispiel sei zum besseren Verständnis des Nachfolgenden vorangestellt:

Beispiel:

Der Versandhändler X ist im Land A ansässig. Er unterhält in den Ländern B, C und D zahlreiche Logistikzentren. Eingehende Bestellungen werden als Aufträge an X nach dem Recht des Landes A abgewickelt, dort als Umsätze verbucht und dort versteuert. Der Aufwand (Personal- und Sachkosten) entsteht in den Ländern B, C und D, die auch die erforderliche Infrastruktur für den Versand (Verkehrswege etc.) vorhalten müssen.

Richtig wäre eine Betrachtungsweise, die die im Land A verbuchte Wertschöpfung nach den Anteilen der Länder A, B, C und D auf diese verteilt und dort der Besteuerung unterwirft.

Abwandlung 1:

Angenommen, die Wertschöpfung würde verteilt. X strukturiert daher sein Geschäftsmodell anders. Die Logistikzentren werden ausgegründet und durch Franchisenehmer betrieben. Der dort entstehende Gewinn wird über eine Franchisegebühr abgeschöpft.

Abwandlung 2:

Statt einer Franchisegebühr erhält X eine Vermittlungsprovision für die Verschaffung von Auslieferungsaufträgen.

Abwandlung 3:

Die Logistikzentren werden von unabhängigen Investoren gebaut, betrieben und an die X vermietet. X bewirtschaftet die Zentren mit eigenem Personal und bezahlt Mietzins an die Investoren.

Abwandlung 4:

Wie Abwandlung 3, nur handelt es sich bei den Investoren um Tochtergesellschaften der X.

Abwandlung 5:

Wie Abwandlung 3 bzw. 4, nur betreiben die Inhaber der Logistikzentren diese selbst mit eigenem Personal und werden aufgrund eines Werkvertrages für die X tätig.

Abwandlung 6:

X gliedert die Logistikzentren in SUP aus, die in der Inhaberschaft eines Treuhänders stehen. Als Treugeber fungiert letztlich die X, was aber Außenstehende nicht nachvollziehen können. Die SUP werden über Werkverträge für die X tätig.

b) Komplexitätsargument

Schon dieses Beispiel mit seinen Abwandlungen zeigt, wie irreführend die Prämisse der Europäischen Kommission ist, dass „komplexe Steuervorschriften“⁸ Ursache des Übels seien. Komplex sind die Sachverhalte, nicht die Steuervorschriften.

c) Kein Nutzwert des Ertragsteuerberichts

Das Beispiel zeigt zugleich den begrenzten Nutzwert des vorgeschlagenen länder-spezifischen Ertragsteuerberichts. Für das Logistikzentrum im Land B sind etwa der Nettoumsatz und der Gewinn/Verlust vor Ertragsteuern angegeben. Je nach „Fein-einstellung“ der im oben genannten Beispiel aufgezeigten Parameter (z. B. interne Kostenumlage, Franchise-Gebühr, Provision, Mietzins, Werklohn) lassen sich Gewinn- und Verlust steuern. Ob eine Gewinnverlagerung stattgefunden hat, kann der Leser des Ertragsteuerberichts damit nicht beurteilen.

Nach Art. 48c Abs. 5 des Vorschlags zur Änderung der RL 2013/34/EU (i. F. „RL-E“) ist der Bericht nur in der jeweiligen Landessprache zu erstatten. Das senkt zwar den Aufwand für die Betroffenen, schadet aber zugleich der erstrebten „Transparenz“.

Unklar ist schließlich, was „einbehaltene Gewinne“ sind (Art 48c Abs. 2 lit. f) RL-E). Handelt es sich nur um einen Gewinnvortrag oder ist auch die Zuführung zu gesetzlich vorgeschriebenen bzw. freiwillig gebildeten Rücklagen gemeint?

Im Ergebnis lässt Art. 48c RL-E keinerlei Rückschlüsse zu, in welchem Land welche Wertschöpfung erzielt wird und in welches Land wodurch Gewinne verlagert werden.

Letztlich schafft die Berichtspflicht nur zusätzlichen Aufwand mit zusätzlichen internen und externen Kosten für die betroffenen Unternehmen. Dass sich eine internationale Wirtschaftsprüfungsgesellschaft für ein solches Vorgehen ausspricht, verwundert angesichts des bestehenden Eigeninteresses an zusätzlichen Beratungsaufträgen nicht.

Beim Informationswert des Berichts ist zudem zu berücksichtigen, dass (von den Wettbewerbern der betroffenen Unternehmen abgesehen), ohnedies nur Spezialisten im internationalen Steuerrecht mit den Daten etwas anfangen könnten, vorausgesetzt sie hätten die relevanten Angaben. Die erhoffte öffentliche Diskussion über Regulierungsdefizite erweist sich vor diesem Hintergrund als Wunschdenken.⁹

⁸ Siehe oben Fn. 1.

⁹ Auch über den Bereich des Steuergeheimnisses hinaus erscheint zweifelhaft, ob eine Diskussion solch komplexer Themen in den Foren des Internet-Mobs als quasi institutionalisierter Populismus brauchbare Ergebnisse bringen kann. Man denke nur an eine Erörterung über die Wiedereinführung von Folter und Todesstrafe. Griffige juristische Konzepte sind von einer solchen Erörterung nicht zu erwarten.

Der Regelungsansatz „*öffentlicher länderspezifischer Berichterstattung*“ führt damit zu einem bürokratisch aufgeblähten Berichtswesen nach dem Motto: „Es muss etwas geschehen, ohne dass etwas passiert.“ Der Regelungsvorschlag dient damit den Interessen der betroffenen Steuervermeider. Die Zielgruppe, der man hier zu Diensten sein will, dürfte in etwa identisch mit denen sein, die sich von der SUP neue Geschäftsmodelle erwarten.

d) Fragwürdige Appellfunktion

Um zu kaschieren, dass man für ein regelungsbedürftiges Problem keine Lösung hat, empfiehlt sich das Ausweichen vom Recht in die Moral. Am effektivsten ist der moralische Appell an diejenigen, deren Interessen man dienen will. So kann man die öffentliche Empörung auf seine Seite ziehen, ohne der Sache der zu begünstigenden Lobby allzu sehr zu schaden. Man sollte beim Griff zum Moralin allerdings darauf achten, aus welcher Schublade man sich bedient.

Dies gilt insbesondere für den Appell an die Unternehmen, „*mit Steuern mehr zum Wohlstand beizutragen*“.¹⁰ Diese These erstaunt. Unternehmen haben für ihre Eigentümer Gewinne zu erzielen und sich dabei an die Gesetze zu halten, nicht mehr und nicht weniger. Eine darüber hinausgehende „Gemeinnützigkeitsfunktion“ kommt ihnen nicht zu. Fundamentalsatz des Kapitalismus seit *Adam Smith* ist vielmehr, dass allein das private Wirtschaften mit Gewinnerzielungsabsicht dank der unsichtbaren Hand des Marktes zur Zunahme des allgemeinen Wohlstands führt.

Diesen demgegenüber radikal anderen Denkansatz haben wir von einer Institution nicht erwartet, die wir über Jahrzehnte als Gralshüter der reinen Lehre des Marktliberalismus wahrgenommen haben. Die Kommission greift mit ihrem moralischen Appell in die Mottenkiste der Kapitalismuskritik aus dem rechten Lager.¹¹ Politisch ist das spannend. Denn die Saite, die hier angeschlagen wird, ist nicht durchweg wohlklingend. Am unteren Ende dieser Tonleiter stehen Formeln wie „*Gemeinnutz geht vor Eigennutz*“¹². Das moralische Argument der Europäischen Kommission erweist sich mithin als gefährlich, da es als Anbiederung missverstanden werden kann.

¹⁰ Siehe oben bei Fn. 1.

¹¹ Eingehend zum geistesgeschichtlichen Kontext des Gemeinwohlbezugs *Michael Stolleis*, *Gemeinwohlformeln im nationalsozialistischen Recht*, Berlin 1974 (zugl. Habil. München 1973), bes. S. 39-75.

¹² Hierzu *Stolleis*, *Gemeinwohlformeln* (Fn. 11), S. 76-93. Zum Primat des Gemeinwohls in der deutschen Wirtschaft *ibid.*, S. 147-197.

e) Rechtsstaatliche Bedenken

Der Entwurf gibt Anlass, die Vorschläge aus rechtsstaatlicher Sicht genauer zu hinterfragen, als die Kommission dies selbst tut.¹³

Aus unserer Sicht bestehen gegen den gewählten Regelungsansatz erhebliche Bedenken. Steuerrecht ist nach dem Strafrecht die schärfste Form der Eingriffsverwaltung. Steuerrecht unterliegt daher mit Blick auf den Gleichheitssatz und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit besonders hohen Anforderungen. Dass der Steuerpflichtige schon wegen seines Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung äußerste Diskretion erwarten darf, versteht sich von selbst. Wer einen staatlichen Eingriff in sein Eigentum dulden muss, hat ein Recht darauf, dass hierüber nicht öffentlich diskutiert wird.

Eine öffentliche Berichterstattung, die erst ab gewisser Grenzenordnungen (Umsatzgrößen etc.) einsetzt, genügt diesen Anforderungen schon deshalb nicht. Steuerrecht und Steuerpflichten müssen im Grundsatz für alle gleich sein. Unterschiedliche Behandlung einzelner Steuerpflichtiger bedarf einer sachlichen Rechtfertigung. An diese sind wegen der Intensität des Eingriffs hohe Maßstäbe anzulegen. Warum gerade in den gewählten Größenklassen eine verfassungsrechtlich haltbare Differenzierung liegen soll, bleibt unerfindlich. Hinzukommt die fehlende Zweck-Mittel-Relation des gewählten Regelungsansatzes. Dieser erinnert an Pranger und Bäckertaufe. Man mag dies in heutiger modischer Terminologie mit „*naming and shaming*“ bezeichnen. Die Sache wird dadurch nicht besser.

4. Alternative Regelungsansätze

Ziel ist, wie die Europäische Kommission zutreffend feststellt, die Besteuerung in dem Land, in dem die Wertschöpfung entsteht, die Grundlage der Besteuerung ist. Dies dürfte – unter Hintanstellung der Frage der Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union hierzu – am ehesten durch eine Verordnung zu erreichen sein, in der die betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung und die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Finanzbehörden zu regeln ist. Als nationales Modell lässt sich hierfür das Zerlegungsgesetz vom 6.8.1998 (BGBl. I, S. 1998), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 21.12.2015 (BGBl. I, S. 2531) anführen.

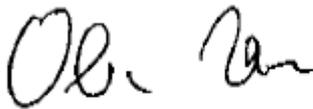
Ausweichkonstruktionen könnte durch eine Regelung der Doppelbesteuerung durch eine EU-Verordnung begegnet werden, die konzernähnliche Sachverhalte wie die „Scheinselbständigkeit“ von Tochtergesellschaften oder Franchisenehmern zutreffend als Konzernsachverhalte einordnet und in dem „richtigen“ Land der Besteuerung unterwirft. Hier bietet das *Country-by-Country-Reporting* gegenüber den Finanzbehörden als Ergebnis des BEPS-Projekts der OECD/G20 deutlich praktikablere und

¹³ Siehe Fn. 5.

zugleich rechtsstaatlichen Anforderungen genügende Ansätze.¹⁴

Grundvoraussetzungen solcher Regelungen bleiben jedoch zum einen die Transparenz der Gründung und Führung von Gesellschaften, des Gesellschaftsvertrags, der Beteiligungs- und Vertretungsverhältnisse, zum anderen eine einheitliche Rechnungslegung. Zu erstgenanntem Punkt scheint der Europäischen Kommission der politische Wille zu fehlen, wie das Projekt der SUP zeigt. In letztgenanntem Punkt ist die Europäische Union hingegen schon sehr weit gekommen. Einheitliche Kriterien für die grenzübergreifende Erfassung konzerninterner Sachverhalte durch die Finanzverwaltung sind auch geeignet, das Sprachproblem zu lösen und erhobene Daten vergleichbar zu machen. Dieser Weg kann daher ebenfalls weiter beschritten werden.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Oliver Vossius', with a stylized flourish at the end.

Dr. Oliver Vossius

¹⁴ Hierzu jetzt *Sven-Eric Bärsch/Christian Engelen/Niklas Färber*, DB 2016, 972-982.