



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Vorschlag der Europäischen Kommission

für eine RICHTLINIE DES RATES zur Einführung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für Kleinunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen sowie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU COM(2023) 528 final, 12. September 2023 im Folgenden: HOT

Die **Bundessteuerberaterkammer** vertritt als gesetzliche Spitzenorganisation die Gesamtheit der bundesweit über 100.000 Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und steuerberatende Berufsausübungsgesellschaften auf nationaler und internationaler Ebene. Sie koordiniert die Meinungsbildung der Steuerberaterkammern und wirkt auf dieser Basis an der Beratung über Steuergesetze sowie an der Gestaltung des Berufsrechts mit. Richtschnur für die steuerrechtlichen Stellungnahmen der Bundessteuerberaterkammer sind Systemgerechtigkeit und Praktikabilität der Gesetzgebung. Die Bundessteuerberaterkammer fördert außerdem die Ausbildung des Nachwuchses und die berufliche Fortbildung der Steuerberater.

Die Bundessteuerberaterkammer ist im Transparenzregister unter 190444812041-08 registriert.

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

18. Dezember 2023

I. Vorbemerkungen

Mit dem KMU-Entlastungspaket sollen kleine und mittlere Unternehmen (nachfolgend: KMU) die Unterstützung erhalten, die sie dringend benötigen, um Zahlungsströme zu sichern, ihre Geschäftstätigkeit zu vereinfachen, zu investieren und zu wachsen. Der vorliegende Richtlinienvorschlag soll einen ersten Punkt aus diesem KMU-Entlastungspaket umsetzen. Darin ist vorgesehen, dass KMU mit Betriebsstätten in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten die Möglichkeit erhalten, das steuerpflichtige Ergebnis ihrer Betriebsstätte unter Anwendung der am Hauptsitz des Unternehmens geltenden Steuervorschriften zu ermitteln. Konkret sollen diese KMU zukünftig zu einer hauptsitzbasierten Besteuerung optieren können.

Der Vorschlag zielt darauf ab, den Regelungsaufwand sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen zu verringern. Diese Ziele der EU-Kommission, KMU zu entlasten und Befolgungskosten zu reduzieren, werden von der Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich unterstützt. Insbesondere bietet der vorliegende Richtlinienvorschlag durchaus ein erhebliches Vereinfachungspotential für die in den Anwendungsbereich fallenden KMU. Denn die Umsetzung des vorliegenden Richtlinienvorschlags könnte nach Einschätzung der Bundessteuerberaterkammer zu wesentlichen Erleichterungen für die betroffenen KMU führen.

Wir regen jedoch an, die hauptsitzbasierte Besteuerung auch jenen KMU in Staaten mit Betriebsstätten zu gewähren, die bereits über eine oder mehrere Tochtergesellschaften verfügen. Zwar können wir grundsätzlich nachvollziehen, dass Tochtergesellschaften anderen Regelungen unterliegen als Betriebsstätten und damit eine hauptsitzbasierte Besteuerung zunächst nicht infrage kommt. Dennoch sollten KMU die Möglichkeit erhalten, die steuerpflichtigen Ergebnisse von Betriebsstätten in Staaten, in denen sie nur über Betriebsstätten tätig sind, gemäß den im Mitgliedstaat des Hauptsitzes geltenden Vorschriften zu berechnen, unabhängig von Tochtergesellschaften in anderen Staaten. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass ansonsten der Anwendungsbereich für die Anwendung der Richtlinie erheblich eingeschränkt werden würde. Denn viele KMU verfügen in ihrem Hauptsitzstaat bereits über Tochtergesellschaften und würden demnach nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen.

Darüber hinaus würde die Richtlinie auch wesentliche Erleichterungen dadurch erreichen, dass die Finanzverwaltung eine gewisse Servicefunktion wahrnehmen würde. Insbesondere der Behörde der Erklärungsabgabe käme die Aufgabe zu, mit den Finanzverwaltungen der Staaten zu kommunizieren, in denen Betriebsstätten belegen sind. Die Finanzverwaltungen wären auch gehalten, mögliche Inkongruenzen zu verhindern, wie in Artikel 11 Abs. 9 des Richtlinienvorschlags explizit für einen bestimmten Fall gefordert wird. Eine solche behördeninterne Abstimmung auch in anderen Fällen (Qualifikationskonflikte über das Bestehen einer Betriebsstätte oder bei Ablehnung des vorläufigen Steuerbescheids nach Artikel 11 Abs. 8 des Richtlinienvorschlags) würde die betroffenen KMU wesentlich entlasten. Dazu gehört aber auch die Bereitschaft der Steuerbehörden, sich zu einigen und ggf. auf einen Teil der Steuereinnahmen zu verzichten, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Ob diese Bereitschaft

überall vorhanden ist, erscheint zweifelhaft. Auch ob und wie die Entscheidungskompetenz der Behörden in solchen Fällen ausgestaltet ist und ob hier nicht ergänzende gesetzliche oder verwaltungsrechtliche Regeln erforderlich wären, bliebe zu prüfen.

Vereinzelt bestehen Unklarheiten und Hindernisse in dem Richtlinienvorschlag, deren Nachbesserung es bedarf. Auf Einzelheiten der vorgesehenen Regelungen gehen wir nachfolgend punktuell ein.

II. Kapitel I: Allgemeine Bestimmungen

Zu Artikel 2:

Nach Artikel 2 Abs. 1 Buchst. a des Richtlinienvorschlags soll die Richtlinie für KMU gelten, die eine der in den Anhängen I und II aufgeführten Rechtsformen haben. Für Deutschland halten wir eine Ergänzung der in Anhang II aufgeführten Rechtsformen um die eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) für erforderlich. Die Registereintragung für GbR's wird mit dem 1. Januar 2024 möglich sein. Gerade Kleinstunternehmen sind häufig in dieser Rechtsform tätig und sollten gegenüber anderen Personengesellschaftsformen nicht benachteiligt werden. Darüber hinaus sollten die Regelungen grundsätzlich auch auf gewerbliche Einzelunternehmer bzw. auf natürliche Personen mit gewerblichen Einkünften Anwendung finden. Denn diese können grundsätzlich auch eine Betriebsstätte in einem anderen (Mitglied)Staat begründen und erheblich von der hauptsitzbasierten Besteuerung profitieren.

Zu Artikel 3:

Nach Artikel 3 Nr. 1 des Richtlinienvorschlags soll das Vorliegen einer Betriebsstätte nach den einschlägigen DBA's oder nach den Vorschriften des nationalen Rechts bestimmt werden, wenn kein DBA vorliegt. In der Richtlinie ist nicht festgelegt, wie bei Qualifikationskonflikten vorzugehen ist. Als Qualifikationskonflikt wird konkret in Bezug auf Artikel 3 Nr. 1 des Richtlinienvorschlags verstanden, wenn der Mitgliedstaat des Hauptsitzes und der Mitgliedstaat der (vermeintlichen) Betriebsstätte unterschiedlicher Auffassung darüber sind, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Artikel 13 des Richtlinienvorschlags verweist lediglich auf die allgemeinen Streitbeilegungsmechanismen. Wir halten ergänzende Regelungen für wünschenswert, wie dies bspw. in Artikel 3 Nr. 13 der Richtlinie 2022/2523 zur Gewährung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union vorgesehen ist, um den Anwendungsbereich der Richtlinie auch bei schwierigeren Abgrenzungsfragen zu eröffnen. Bei verbleibenden Streitfragen halten wir ein Verfahren zur behördeninternen Abstimmung und Entscheidung zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten für notwendig.

III. Kapitel II: Hauptsitzbasierte Besteuerung

Zu Artikel 4:

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist zu begrüßen, dass die hauptsitzbasierte Besteuerung als Option ausgestaltet ist und jedes Unternehmen daher, bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen, frei über die Inanspruchnahme entscheiden kann. Der Hauptsitz bestimmt sich dabei nach Artikel 4 des Richtlinienvorschlags nach der steuerlichen Ansässigkeit in Verbindung mit dem Verhältnis des Umsatzes von Hauptsitz zu Betriebsstätten. Der Ort der Geschäftsleitung wird nicht aufgeführt und scheint damit unerheblich zu sein. Dies kann insbesondere bei Personengesellschaften zu Problemen führen, deren Gesellschafter in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. Für einen solchen Fall sind zusätzliche Regeln erforderlich.

Im Allgemeinen sind die in Artikel 4 Abs. 1 des Richtlinienvorschlags aufgeführten Anforderungen an die Anspruchsberechtigung nachvollziehbar, um Missbrauch und potenzielle Steuerplanungspraktiken zu verhindern. Es bleibt jedoch fraglich, ob solche restriktiven Bestimmungen notwendig sind und ob die Bestimmungen wirklich Missbrauch verhindern und von potenziellen Steuerplanungspraktiken abschrecken werden. Denn gerade in der Anfangsphase nach Gründung einer Gesellschaft erleiden die Gesellschaften häufig Verluste, insbesondere im Staat des Hauptsitzes. Denn insbesondere die Erfüllung der Pflichten bei grenzüberschreitender Tätigkeit ist mit Fixkosten verbunden. In diesen Fällen können Unternehmen konkret die Bestimmung des Artikel 4 Abs. 1 Buchst. a des Vorschlags nicht erfüllen und erhalten daher nicht die Erleichterungen einer hauptsitzbasierten Besteuerung.

Ferner ist nicht ersichtlich, welche möglichen Steuerplanungspraktiken mit Artikel 4 Abs. 1 Buchst. a des Vorschlags verhindert werden sollen. In diesem Zusammenhang regen wir an, Artikel 4 Abs. 1 Buchst. a des Vorschlags zu streichen. Denn letztlich sollte die Verhinderung von Missbrauch und die Abschreckung vor möglichen Steuerplanungspraktiken nicht das Hauptziel dieser Richtlinie sein. Das Hauptziel dieser Richtlinie sollte vielmehr darin bestehen, den KMU die Möglichkeit zu geben, auf vereinfachte Weise grenzüberschreitend tätig zu werden.

Zu Artikel 6:

Positiv hervorzuheben ist der in dem Richtlinienvorschlag vorgegebene Zeitrahmen für den Ablauf der hauptsitzbasierten Besteuerung sowie zur Koordinierung zwischen den Behörden. In diesem Zusammenhang sollte stets darauf geachtet werden, dass dieser vorgegebene Zeitrahmen auch von den Behörden eingehalten werden muss und wird. Denn nur dadurch kann gewährleistet werden, dass das volle Potential dieser Richtlinie für KMU ausgeschöpft wird und es zu einer tatsächlichen Erleichterung für diese kommt.

Jedoch ist der Zeitpunkt gem. Artikel 6 Abs. 1 des Richtlinienvorschlags abzulehnen, bis zu welchem Zeitpunkt die Option durch den Hauptsitz auszuüben ist. Stattdessen sollte die

Option bis zum Ablauf des Geschäftsjahres ausgeübt werden können, in dem das KMU eine Betriebsstätte begründet und die Hauptsitzsteuervorschriften erstmals anwenden möchte. Denn ansonsten haben KMU, die in einem Geschäftsjahr eine Betriebsstätte neu begründen, in diesem Geschäftsjahr nicht die Möglichkeit die Option auszuüben, sondern erst im darauffolgenden Geschäftsjahr.

Zu Artikel 8 bis 10:

Wir halten die Regeln für die Erneuerung der Option für positiv. Wie bereits oben erwähnt, sollten jedoch die Voraussetzungen gestrichen werden, dass der gemeinsame Umsatz der Betriebsstätte(n) nicht mindestens das Dreifache des Umsatzes des Hauptsitzes betragen darf (Artikel 8) oder der gemeinsame Umsatz der Betriebsstätten nicht mindestens das Doppelte des Umsatzes des Hauptsitzes betragen darf (Artikel 10). Ansonsten können KMU, die sich in der Anfangsphase der Expansion befinden, diese Bestimmungen möglicherweise nicht erfüllen.

Darüber hinaus sollte es, wie oben bereits ausgeführt, nicht wie in Artikel 10 Buchst. b des Vorschlags gefordert schädlich sein, eine Tochtergesellschaft in einem anderen (Mitglied-) Staat oder im Hauptsitzstaat zu gründen. Stattdessen sollten KMU die Möglichkeit erhalten, die steuerpflichtigen Ergebnisse von Betriebsstätten in Staaten, in denen es nur Betriebsstätten gibt, mit den geltenden Vorschriften des Sitzstaates zu berechnen, unabhängig von Tochtergesellschaften in anderen Staaten.

Zu Artikel 11:

Wir regen an die Begriffe „Aktiva und Passiva“ in Artikel 11 Abs. 2 Buchst. a des Richtlinien-vorschlags zu streichen. Denn „Aktiva und Passiva“ suggerieren eine Buchführungspflicht für Betriebsstätten. Jedoch würde eine solche Verpflichtung die Praxis vor erhebliche Probleme stellen, insbesondere KMU, da es sich bei Betriebsstätten um ein rein steuerliches Konstrukt handelt und nicht um ein der Rechnungslegung zugrundeliegendes Konzept. Vielmehr werden Erträge und Aufwendungen nur für steuerliche Zwecke zwischen der Betriebsstätte und dem Hauptsitz aufgeteilt. Eine eigenständige Betriebsstättenbuchführung wird dagegen in der Regel nicht erstellt.