

L.JARASS ■ G.M. OBERMAIR

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

2., vollständig neu bearbeitete Auflage erschienen



MV-WISSENSCHAFT

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Inhaltsübersicht

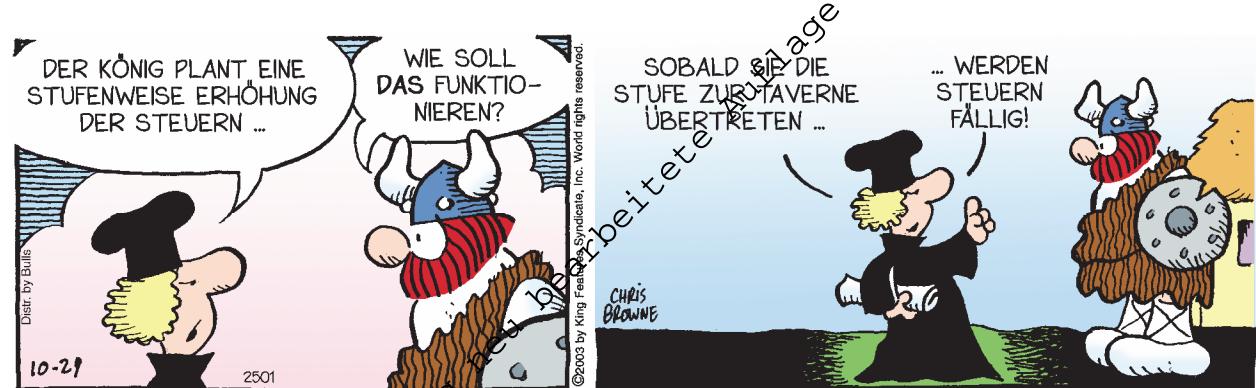
Zusammenfassung.....	5
1 Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich	17
Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen.....	27
2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen	28
3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind	51
4 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind.....	67
Teil II : Besteuerung von Unternehmensvermögen.....	121
5 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen	123
6 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind	128
7 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind.....	134
Teil III : Anhang.....	145
8 Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge laut Kap. 4	145
9 Autoren und Quellenverzeichnis	192

3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind

Mittlerweile sind einige erste Schritte getan worden auf dem Weg zu einer volkswirtschaftlich vernünftigen, also fairen und effizienten sowie international vergleichbaren Besteuerung aller wirtschaftlichen Aktivitäten, insbesondere auch im Bereich multinational operierender Unternehmen. Vor allem sind es Initiativen von OECD und EU, die für eine internationale Abstimmung sorgen sollen, auch wenn einige der vorgeschlagenen Maßnahmen die Besteuerungsverfahren weder vereinfachen noch ausreichend umgehungsresistent machen würden.

Es wird nun darauf ankommen, auch in Deutschland den Druck der öffentlichen Meinung und der von den Defiziten der jetzigen Besteuerungsrealität besonders betroffenen Mehrheit der Bevölkerung aufrechtzuerhalten, um die von OECD und EU vorgesehenen Maßnahmen auch tatsächlich umsetzen zu können.

Diese Maßnahmen können, wenn überhaupt, nur in internationaler Zusammenarbeit umgesetzt werden. Was auch ohne internationale Abstimmung rein national umgesetzt werden kann, wird im späteren Kap. 4 erläutert.



Die zunehmende Nutzung der illegalen Möglichkeiten für multinationale Unternehmen, ihre Steuerbelastung in jedem der Staaten, in denen sie aktiv sind, auf niedrigstmögliche Werte zu reduzieren¹³², wird erst seit wenigen Jahren von verschiedenen supranationalen Organisationen wie EU, OECD und G20 zunehmend kritisch untersucht.

Hier zeigt sich freilich die institutionelle Schwäche von Beratungsgremien wie OECD und G20, die letztlich nicht in die legislative Souveränität ihrer Mitgliedsländer eingreifen, sondern nur Empfehlungen geben können.¹³³ Nichtsdestotrotz stehen Mitgliedsländer, die den Empfehlungen zugestimmt haben, unter starkem Druck, diese Empfehlungen in ihrer nationalen Gesetzgebung auch wirklich umzusetzen.

Im Gegensatz dazu ist etwa ein Staatenbündnis wie die Europäische Union im Prinzip in der Lage, Richtlinien zu erlassen, die dann zwingend in jeweiliges nationales Recht umgesetzt werden müssen.¹³⁴ Allerdings ist im Bereich der direkten Steuern im Regelfall Einstimmigkeit erforderlich, sodass bisher nur wenige EU-Richtlinien¹³⁵ zur direkten Besteuerung beschlossen wurden.

Mittlerweile haben sowohl OECD als auch Europäische Union Analysen und Vorschläge für international abgestimmte Maßnahmen vorgelegt, die im Folgenden näher erläutert werden. Mitte Dezember 2013 hat

¹³² Kurzbezeichnung BEPS, siehe den späteren Kasten 3.1.

¹³³ Die Organisation habe im Grunde nur "die Probleme identifiziert, an denen gearbeitet werden muss", stellte das Tax Justice Network in seiner Presseerklärung zum OECD-Plan fest. [Troost 2013, S. 7], [TJN 2013].

¹³⁴ Oder Verordnungen, die unmittelbare Rechtswirkung entfalten und nicht durch nationale Rechtsakte umgesetzt werden müssen.

¹³⁵ Z.B. [EU 1990], [EU 1990a], [EU 2003], [EU 2003a].

das Europäische Parlament in einer Entschließung messbare und verbindliche Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU gefordert.¹³⁶ Diese Entschließung wurde Mitte März 2014 vom Deutschen Bundestag aufgegriffen.¹³⁷

Eines wird dabei deutlich: Die Versuche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erhalten immer mehr Aufmerksamkeit und Unterstützung durch entscheidende politische Institutionen.

Ein nach wie vor ganz und gar ungelöstes Problem ist die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Dies gilt zum einen für die Produktion, aber insbesondere in wachsendem Maße für den Handel mit digitalen Gütern und digitalen Dienstleistungen:

- Digitale Güter sind materielle Wirtschaftsgüter (z.B. Smartphone von MICROSOFT, CDs, GOOGLE-Nexus-Handy etc.).
- Digitale Dienstleistungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Software von MICROSOFT oder Werbung durch deutsche Unternehmen mittels GOOGLE-Produkten).

Über längere Zeit hat man über die sehr geringe und unsystematische Besteuerung der weltweit operierenden digitalen Wirtschaft hinweggesehen, weil zum einen die Besteuerung viele ungelöste Fragen aufwirft; zum andern wollte der Gesetzgeber zunächst das Wachstum dieses neuen Wirtschaftszweigs steuerlich fördern. Mittlerweile treten die Probleme der unsystematischen und häufig sehr niedrigen Besteuerung in den Vordergrund:

- Diskriminierung der herkömmlichen einheimischen Wirtschaft, die bei voller Steuerbelastung vielfach ähnliche Güter und Dienstleistungen anbietet.
- Ein sehr geringes Steueraufkommen aus dem digitalen Sektor trotz mittlerweile hoher und wachsender Umsätze.

Sowohl die OECD¹³⁸ als auch die Europäische Kommission¹³⁹ arbeiten mittlerweile intensiv an Lösungen für eine faire und effiziente Besteuerung der digitalen Wirtschaft und insbesondere des Internethandels.

Vielleicht hatte Jean-Claude Juncker – seit Oktober 2010 neuer Präsident der EU-Kommission – gar nicht so unrecht, als er bereits 1999 seine Vorgehensweise für Maßnahmen zu einer EU-weiten Abstimmung und letztlich Harmonisierung erläuterte: „Wir beschließen etwas, stellen das dann in den Raum und warten einige Zeit ab, was passiert. Wenn es dann kein großes Geschrei gibt und keine Aufstände, weil die meisten gar nicht begreifen, was da beschlossen wurde, dann machen wir weiter – Schritt für Schritt, bis es kein Zurück mehr gibt.“¹⁴⁰

3.1 OECD-Aktionsplan

Die OECD hat im Jahr 2013 zwei an die Wurzeln der Missstände gehende, hervorragend recherchierte und – hoffentlich – einschneidend folgenreiche Untersuchungen veröffentlicht¹⁴¹:

- Bestandsaufnahme und Analyse der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS)¹⁴².
- Aktionsplan zur Verringerung der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (Action Plan on BEPS)¹⁴³.

Im Folgenden soll dieser OECD-Aktionsplan näher erläutert werden.

¹³⁶ [EP 2013].

¹³⁷ [BT 2014].

¹³⁸ Siehe das folgende Kap. 3.1.

¹³⁹ Siehe das spätere Kap. 3.2.

¹⁴⁰ [Juncker 1999].

¹⁴¹ Siehe hierzu auch Kap. 2.1.2.

¹⁴² [OECD 2013].

¹⁴³ [OECD 2013a].

3.1.1 Ziele des OECD-Aktionsplans

Die OECD hat hierzu Anfang 2013 eine umfangreiche Erhebung und Analyse und im September 2013 den genannten Aktionsplan¹⁴⁴ vorgelegt.

(1) Gewinne sollten dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden

Das Ziel dieses Aktionsplans wurde dabei von der G20-Staatengruppe im Februar 2014 noch einmal betont: "Gewinne sollten dort besteuert werden, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden, aus denen die Gewinne resultieren, und wo die Wertschöpfung stattfindet."¹⁴⁵

Genau diese Zielsetzung verfolgt in seinem grundlegenden Ansatz der im Folgenden näher erläuterte Aktionsplan der OECD: "Grundlegende Änderungen sind erforderlich, um doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern sowie die Fälle von keiner oder niedriger Besteuerung als Folge von steuerlichen Gestaltungen, die künstlich das besteuerbare Einkommen abtrennen von den ökonomischen Aktivitäten, die diese Einkommen generieren. ... Neue internationale Standards müssen entwickelt werden, damit die Kohärenz der internationalen Unternehmensbesteuerung sichergestellt wird."¹⁴⁶

Dieser Liste zu lösender Probleme ist gewiss zuzustimmen. Doch wer formuliert die Lösungen, mit welcher Kompetenz und legaler Autorität werden sie durchgesetzt und legislativ in den Mitgliedsländern verankert?

Am Beispiel IKEA-Deutschland¹⁴⁷ kann man gut erkennen, dass Reformen dringend erforderlich sind, es aber sehr schwer sein wird, Einigkeit über den Ort der Wertschöpfung zu erzielen. Auf der Grundlage der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, die letztlich auf die Ausübung von wesentlichen Personalfunktionen abstellen, verfügt IKEA in Deutschland nur über eine Routinefunktion, nämlich eine risikoarme Vertriebsfunktion, der kein großer Gewinn zuzumessen ist.

Die gewinnträchtige Holding versteuert aber den wesentlichen Teil ihrer Erträge weder wo die Produkte entwickelt werden, noch wo sie produziert werden noch wo sie verkauft werden. Vielmehr werden ihre Erträge ganz legal mit Niedrigsteuersätzen in einer Steueroase versteuert, wo – nach bisheriger OECD-Ansicht – auch der Großteil der Wertschöpfung stattfindet, da die dort ansässige Firma als Strategeträger rein formal die Risiken trägt, die Produktion bzw. den Einkauf steuert und die immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. Know How, Gebrauchsmuster, Lizizenzen) verwaltet. In der Wirklichkeit findet der Großteil der Wertschöpfung allerdings nicht in den Vorstandsbüros der Steueroase statt, in welchem Land sie auch immer ihre Postanschrift haben mögen, sondern in den Forschungslabors, an den Werkbänken und an den Ladenkassen. Dort, an den Quellen der Wertschöpfung, wird die öffentliche Infrastruktur benötigt, die entsprechend aus der Besteuerung der Erträge am Ort der Wertschöpfung finanziert werden sollte.

(2) Ziel: Weder Doppelbesteuerung noch Keinmalbesteuerung

Die Keinmalbesteuerung schädigt den fairen Wettbewerb, verzerrt Investitionsentscheidungen, führt zu einer ungleichen Verteilung der Steuerlast und kann das Steueraufkommen in gefährlicher Weise verringern. Staatliche Maßnahmen sind daher grundsätzlich gerechtfertigt, sollten aber Doppelbesteuerung soweit als möglich vermeiden.

Der OECD-Generalsekretär Angel Gurria, wählte zu diesen Fragen deutliche Worte: "Wir wollten verhindern, dass Unternehmen doppelt besteuert werden. Nun sind wir im Zustand doppelter Nichtbesteuerung angekommen. ... Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet."¹⁴⁸

Der OECD-Aktionsplan hat wichtige Unterstützer im deutschen Bundesfinanzministerium. So schreibt der BMF-Steuerabteilungsleiter SELL¹⁴⁹: "Die G20-Finanzminister haben in Moskau einen Aktionsplan gegen Erosion der Steu-

¹⁴⁴ [OECD 2013].

¹⁴⁵ [G20 2014, Punkt 9].

¹⁴⁶ [OECD 2013a, S. 13].

¹⁴⁷ Zu IKEA siehe [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.1(1), S. 43ff.]; [Hentschel 2013].

¹⁴⁸ [Gurria 2013].

¹⁴⁹ [Sell 2013].

erbasis und Gewinnverlagerung verabschiedet. Das politische Momentum dieser Idee muss nun genutzt werden. ... Die Erarbeitung des 15-Punkte-Aktionsplans "Tax Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) geht auf eine Initiative der Finanzminister Schäuble und Osborne zurück. Die nur sechs Monate dauernde Abarbeitung des an die OECD in Paris erteilten Auftrags und die Präzision des jetzigen Maßnahmenkatalogs bestätigen, dass keine Idee zu stoppen ist, deren Zeit gekommen ist. ... Der OECD-Aktionsplan folgt drei Kernanliegen:

- Wertschöpfung muss dort versteuert werden, wo sie stattfindet.
- Die weitgehende Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung muss durch die Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung ergänzt werden.
- Das internationale Steuerrecht muss verwaltungsmäßig vollziehbare rechtliche Anknüpfungspunkte für die Besteuerung digitaler Geschäfte in allen ihren Formen entwickeln. ...

Ich bin überzeugt, dass das BEPS-Projekt in seiner Gesamtheit in allen Mitgliedstaaten der OECD wahlkampf- und lobbyresistent ist. In Deutschland erfreut es sich einer parteiübergreifenden Unterstützung, was dem Bundesfinanzministerium die jetzige Kärrnerarbeit erleichtert. Mit den Steuerregelungen zur sogenannten Zinsschranke, Funktionsverlagerung und unlängst dem Ende der Steuergestaltung durch Hybridkapital wurden hierzulande bereits BEPS-Themen umgesetzt.¹⁵⁰

Der OECD-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung umfasst insgesamt 15 Aktionen.¹⁵¹ Dabei handelt es sich durchwegs um Arbeitsaufträge, deren Adressaten zunächst Organe der OECD sind sowie Arbeitskreise, in denen die OECD-Mitgliedsländer vertreten sind. Dabei sollen Empfehlungen für die jeweils zuständigen Instanzen der OECD-Mitgliedsländer augearbeitet werden.

Kasten 3.1 : Das OECD-Projekt zur Bekämpfung von Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)

Das deutsche Bundesfinanzministerium schreibt dazu: "Mit dem OECD-Projekt zur Bekämpfung von Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – kurz: BEPS) sollen die Ursachen für niedrige effektive Steuerbelastungen von multinationalen Unternehmen ermittelt und wirksame Maßnahmen gegen Gewinnverlagerungen ergriffen werden. Ins Visier genommen werden insbesondere:

- Steuerschädliche Regelungen, die darauf abzielen, die Steuerbasis aus anderen Ländern abzuziehen.
- Die Nichtbesteuerung von Unternehmensgewinnen, die durch gezielte Ausnutzung der Steuergesetze mehrerer Staaten entstehen.
- Gewinnverlagerung bei mobilen Einkünften wie Zinsen, Dividenden und Lizenzen.

Neu an der OECD-Initiative ist, dass durch die Unterstützung aller Industriestaaten sowie der G8 und G20 erheblicher internationaler Druck entstanden ist. Daher können diese Probleme jetzt in effizienterer und koordinierter Weise als in der Vergangenheit angegangen werden."¹⁵²

3.1.2 Die 15 OECD-Aktionen im Einzelnen

(1) Angemessene Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Aktion 1: Die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft

"Zu identifizieren sind die Hauptschwierigkeiten, die sich bei der Anwendung der existierenden internationalen Steuerregeln auf die digitale Wirtschaft stellen. Im Detail zu entwickeln sind die Optionen zur Überwindung dieser Schwierigkeiten, wobei ein ganzheitlicher Ansatz zu verfolgen ist und sowohl direkte wie auch indirekte Besteuerung zu berücksichtigen sind. ... Diese Arbeiten werden eine in die Tiefe gehende Analyse der einzelnen Geschäftsmodelle in diesem Sektor erfordern."¹⁵³

Dabei geht es um unterschiedliche Probleme¹⁵⁴:

- Unternehmen, die eine signifikante digitale Aktivität in der Wirtschaft eines anderen Landes haben, ohne dort nach derzeitigen Regeln steuerpflichtig zu sein.¹⁵⁵

¹⁵⁰ [Sell 2013].

¹⁵¹ [OECD 2013a, S. 14-24]. Zur besonders wichtigen digitalen Wirtschaft siehe [Pinkernell 2013], [Pinkernell 2014], [Pinkernell 2014b].

¹⁵² [BMF 2013d].

¹⁵³ [OECD 2013a, S. 14/15].

¹⁵⁴ [OECD 2014b]; [Pinkernell 2014b].

¹⁵⁵ Ein Beispiel: AMAZON wickelte im Jahr 2012 Umsätze mit deutschen Kunden in Höhe von rund 6,5 Mrd. € (8,7 Mrd. US\$) über in Luxemburg sitzende Gesellschaften ab. In Deutschland wies AMAZON einen Gewinn von nur 10,2 Mio. € aus und zahlte darauf 3,2 Mio. € Steuern [Zeit 2013], [Troost 2013, S. 7]; siehe zum steuersparenden Geschäftsmodell von AMAZON auch das frühere Kap. 2.1.4(3).

- Die Zuordnung der Wertschöpfung, wenn immaterielle Produkte für einen bestimmten ausländischen Markt erzeugt oder entwickelt und digital dorthin übertragen werden.
- Das Problem der effektiven Erhebung von Mehrwertsteuer bei grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Dienstleistungen.

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 1 ein endgültig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht, das Vorschläge zu weiteren Untersuchungen enthält, deren Ergebnisse im Dezember 2015 vorgelegt werden sollen.¹⁵⁶

(2) Aktionen zur Verbesserung der grenzüberschreitenden Besteuerung

Aktion 2: Neutralisierung von hybriden Gestaltungen, die nicht-abgestimmte Steuersysteme ausnützen (Hybrid Mismatch)

Hier geht es um die Möglichkeit, durch künstliche Gestaltungen wie Transferketten, siehe Abb. 2.1, die Unterschiede zwischen den jeweiligen nationalen Steuersystemen zu nutzen.¹⁵⁷ Z.B. können Zinszahlungen in einem Land als Kosten steuermindernd berücksichtigt werden, im Empfängerland werden sie aber bei geeigneter Gestaltung als Dividende betrachtet und damit ebenfalls von einer Besteuerung ausgenommen: Daher kommt der Name *hybride*¹⁵⁸ Gestaltungen.

Im Einzelnen werden zur Neutralisierung solcher hybrider Gestaltungen für die Zukunft Änderungen im jeweiligen nationalen Steuerrecht vorgeschlagen, die beispielsweise den steuerlichen Abzug von Kosten nicht gestatten, wenn diese Kosten ebenfalls in dem anderen Steuersystem geltend gemacht werden.¹⁵⁹

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 2 ein vorläufig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁶⁰

Aktion 3: Verbesserung der Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen

Die bestehenden Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen¹⁶¹ können laut OECD in diversen Ländern nicht verhindern, dass das Einkommen eines steuerpflichtigen Unternehmens zu einem beherrschten ausländischen Unternehmen mit niedrigerer Steuerbelastung umgeleitet wird. Hier habe die OECD bisher unzureichend eingewirkt.

Es sei hier schon angemerkt, dass in national eingeführte strenge Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen zu Lasten der einheimischen Muttergesellschaft gingen: Deutsche Muttergesellschaften würden belastet, die von ihnen konkurrierenden, in Deutschland ansässigen Töchter ausländischer Muttergesellschaften blieben unbelastet.¹⁶²

Aktion 4: Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen und anderen Finanztransaktionen

Es sollen Empfehlungen erarbeitet werden, wie die Gewinnverlagerung ins steuergünstigere Ausland durch Zinszahlungen und andere Finanztransaktionen eingeschränkt werden kann.

Deutschland hat zumindest bezüglich Zinszahlungen durch die 2009 eingeführte Zinsschranke¹⁶³ eine gewisse Begrenzung dieser Steuergestaltungsmöglichkeit erreicht. Die deutsche Zinsschranke wurde mittlerweile von einer ganzen Reihe von Ländern mehr oder weniger stark modifiziert übernommen.

¹⁵⁶ [OECD 2014f].

¹⁵⁷ [OECD 2012].

¹⁵⁸ Hybrid (griechisch): von zweifacher Herkunft; aus Verschiedenartigem zusammengesetzt; zweideutig.

¹⁵⁹ Das erinnert sehr an das Abzugsverbot des deutschen § 3c Abs. 1 EStG, der in Deutschland z.B. bei Aufwendungen für Auslandsinvestitionen seit Jahren nicht angewandt wird [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.2].

¹⁶⁰ [OECD 2014g]; siehe hierzu auch [Staats 2014b].

¹⁶¹ CFC: Controlled Foreign Corporation.

¹⁶² Weiteres schon vorher in Kap. 2.2.2(4) unserer Untersuchung.

¹⁶³ § 4h EStG.

Aktion 5: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

Durch Überarbeitung der Regeln bezüglich "präferenzieller Steuerregime" (kurz: Steueroasen) soll in internationaler Zusammenarbeit durch erhöhte Transparenzforderungen das Erfordernis substanzialer eigener wirtschaftlicher Aktivität in einem präferenziellen Regime durchgesetzt werden.

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 5 ein vorläufig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁶⁴

Aktion 6: Verhinderung des Missbrauchs von Steuerabkommen

Es sollen Modell-Steuerabkommen entwickelt werden, deren Regeln verhindern, dass Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zum Zwecke der Nicht-Besteuerung benutzt werden. Staaten sollen vor Abschluss eines solchen Abkommens mit einem anderen Staat die Möglichkeiten eines solchen Missbrauchs untersuchen, vor allem wenn zwischen Quellenstaat und Empfängerstaat mehrere Schichten legaler Körperschaften eingeschoben werden können.

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 6 ein vorläufig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁶⁵

Aktion 7: Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte

Die künstliche Vermeidung der Einrichtung einer festen Betriebsstätte eines Unternehmens in einem Staat, in dem es Endverbraucher beliefert, sollte nicht zulässig sein. Mit anderen Worten: Nur bei Bestehen einer im Staatsgebiet des belieferten Endverbrauchers registrierten permanenten Betriebsstätte kann dieser Staat direkte und indirekte Steuern auf die in seiner Jurisdiktion erzielten Umsätze erheben. Es ist genau diese Lücke, die Unternehmen wie APPLE (siehe Kasten 2.2) oder AMAZON (siehe Kasten 2.3) derzeit in vollem Umfang nutzen können.

Aber selbst wenn zukünftig alle Unternehmen, die in Deutschland wesentliche Aktivitäten haben, in Deutschland eine Betriebsstätte anmelden müssten und so grundsätzlich ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in Deutschland versteuern müssten, wird dadurch das derzeitige Steuerschlupfloch nicht geschlossen. Die deutschen Betriebsstätten werden dann nämlich mit ausländischen Lizenzgebern entsprechende Lizenzvereinbarungen abschließen und so ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in Form von Lizenzgebühren steuerfrei ins steuergünstige Ausland transferieren. Erst im Zusammenwirken mit den in Kap. 4 erläuterten Reformvorschlägen, insbesondere durch Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Reformvorschlag II)¹⁶⁶, könnte dieses Steuerschlupfloch geschlossen werden.

Aktionen 8, 9, 10: Verrechnungspreise gemäß Wertschöpfung festlegen

Es sollte zukünftig sicher gestellt sein, dass bei grenzüberschreitendem Transfer von Gütern und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen die Verrechnungspreise gemäß der in jedem Staat erfolgten Wertschöpfung festgelegt werden.

Auch bei diesen Vorschlägen handelt es sich um die Entwicklung eines Arbeitsprogramms: Es sollen Regeln formuliert werden, die sicherstellen, dass die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen den Marktwerten entsprechen, die beim Handel mit Dritten sich ergeben würden.¹⁶⁷ Im Einzelnen geht es um Regeln für den Austausch immaterieller Güter, für die Bereitstellung von Risikoabsicherung und für eine sachgerechte Aufteilung des Gewinns bei multinationalen Wertschöpfungsketten.¹⁶⁸

Die international operierenden Steuerkanzleien begrüßen prinzipiell diesen OECD-Aktionsplan, sehen aber noch weiteren Verbesserungsbedarf: "Die Zielsetzung der OECD, insbesondere die Einkünfte aus der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter künftig am Ort der Wertschöpfung zu besteuern, erscheint grundsätzlich geeignet, fragwürdige Gestaltungen mit substanzlosen Oasengesellschaften zurückzudrängen. Allerdings sind die konkreten Vorschläge zur Definition von Intangibles,

¹⁶⁴ [OECD 2014h].

¹⁶⁵ [OECD 2014i].

¹⁶⁶ Siehe Kap. 4.2 unserer Untersuchung.

¹⁶⁷ Der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz (Arm's Length Principle): Hätten sich nicht miteinander verbundene Unternehmen gleich verhalten?

¹⁶⁸ Vgl. Abb. 2.1 unserer Untersuchung.

zur Korrektur zivilrechtlicher Eigentumsverhältnisse, zur Erfolgsallokation anhand von Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern sowie zu den anwendbaren Verrechnungspreismethoden aus der Sicht der Praxis noch verbesserungsbedürftig. Insbesondere die mangelnde Bestimmtheit der Zuordnungskriterien schafft ein Risiko künftiger Doppelbesteuerungen, die den internationalen Austausch von Waren und Dienstleistungen beeinträchtigen und die internationale Wettbewerbsposition deutscher Unternehmen schwächen könnten.¹⁶⁹

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 8 ein vorläufig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁷⁰

(3) Aktionen zur Erhöhung der Transparenz

Das wichtigste Instrument zur Bekämpfung von Steueroasen ist die Schaffung von Transparenz. Wichtig ist dabei, dass der von allen wichtigen Finanzzentren anerkannte OECD-Standard weiter umgesetzt wird durch Erweiterung des internationalen Abkommensnetzes.¹⁷¹

Aktionen 11 und 12: Systematisierung der Datenerhebungen

Aktionen 11 und 12 fordern die Erhöhung der Transparenz durch Entwicklung einer systematischen Datenerhebung zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und zu aggressiven Steuerplanungskonstruktionen.

Aktion 13: Verrechnungspreise und Country by Country Reporting

Aktion 13 soll die geltenden Verrechnungspreis-Dokumentationsregeln überprüfen und zudem ein einheitliches Format für die geplanten länderweisen Berichtspflichten erarbeiten.

Ein erster Schritt zur Umsetzung dieser Ideen wäre eine (zumindest interne) Zusammenstellung der entsprechenden Zahlen bezüglich Gesamtgewinn laut IFRS, Aufteilung auf die einzelnen Länder laut Angaben des jeweiligen Konzerns (konsolidiert und nicht konsolidiert), gezahlte Steuern und Abgaben insgesamt und aufgeteilt nach einzelnen Ländern gemäß den nationalen Steuerbilanzen. Diese Daten sollten dann möglichst auch der interessierten Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden, damit die Zahlen überprüft und bewertet werden können.

Kasten 3.2 : OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch für Besteuerungszwecke

"Der OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch für Besteuerungszwecke verpflichtet die Mitgliedstaaten der OECD, auf Ersuchen alle für ein Besteuerungsverfahren oder Steuerstrafverfahren im ersuchenden Staat "voraussichtlich erheblichen" Informationen zu erteilen. Eine Überleitung von Informationen kann nicht mehr deshalb abgelehnt werden, weil der übermittelnde Mitgliedstaat kein eigenes Interesse daran hat oder weil sich diese Information bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile einer Person beziehen. Dieser Standard ergibt sich insbesondere aus Artikel 26 des OECD-DPA-Musterabkommens.¹⁷²

Das bei der OECD angesiedelte "Global Forum über Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke" ist ein Zusammenschluss von derzeit 120 Mitgliedern. Das Global Forum prüft die Umsetzung des OECD-Standards. Deutschland ist Mitglied des Global Forums und nimmt den Vizevorsitz ein. Bisher gab es zwar einige Beanstandungen wegen Verstößen gegen den OECD-Standard, die jedoch nach Mitteilung der betroffenen Staaten und Gebiete behoben werden sollen. Über den Fortschritt der Beseitigung von Beanstandungen wird regelmäßig berichtet. Bisher sind im Rahmen der Arbeiten des Global Forums keine Listen über unkooperative Staaten und Gebiete erstellt worden."¹⁷³

Die große Bedeutung der Erhöhung der Transparenz für eine wirkungsvolle Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurde bereits in ausführlichen Untersuchungen analysiert.¹⁷⁴ Die in Kap. 2.1.4 beispielhaft erläuterten Details zur Steuervermeidung von GOOGLE, AMAZON, APPLE etc. sind nur deshalb bekannt geworden, weil in den USA diese Daten durch entsprechende Ausschüsse des US-Senats erhoben und veröffentlicht wurden.

¹⁶⁹ [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit].

¹⁷⁰ [OECD 2014j].

¹⁷¹ Abkommen über die Unterstützung in Steuersachen durch Informationsaustausch bzw. Anpassungen an den OECD-Standard [BMF 2013d].

¹⁷² [OECD 2012a].

¹⁷³ [BMF 2013d].

¹⁷⁴ Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].

Im September 2014 wurde von der OECD zu Aktion 13 ein vorläufig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁷⁵

Auch die EU hat in verschiedenen Bereichen bereits konkrete Maßnahmen zur Erhöhung der Transparenz beschlossen, die im späteren Kap. 3.2.2 näher erläutert werden.

Aktion 14: Verbesserung der Mechanismen zur Lösung von Streitfragen

Die Aktionen gegen die Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und gegen Gewinnverlagerungen müssen ergänzt werden durch die Entwicklung effektiver Mechanismen zur Lösung von Streitfragen zwischen den beteiligten Unternehmen und den beteiligten nationalen Steuerverwaltungen, damit dadurch für die Unternehmen Sicherheit und Planbarkeit erreicht werden kann.

3.1.3 Umsetzung des OECD-Aktionsplans

Aktion 15: Entwicklung von multilateralen Instrumenten zur Umsetzung der Aktionen

Dabei handelt es sich um detaillierte, substanzielle und starke Empfehlungen zur Umsetzung in den Mitgliedstaaten, freilich ohne Sanktionsmöglichkeiten. Nationale Institutionen sollen in die Lage versetzt werden, durch Einsatz dieser multilateralen Instrumente ihre nationale Gesetzgebung zur Umsetzung der einzelnen Aktionen entsprechend anzupassen.

Im September 2014 wurde zu Aktion 15 ein endgültig abgestimmtes Diskussionspapier veröffentlicht.¹⁷⁶

Der OECD-Aktionsplan sieht genau terminierte Arbeitsschritte und Zwischenberichte vor mit dem Ziel, dass die damit beauftragten Organe den Aktionsplan innerhalb von zwei Jahren bis Ende 2015 umsetzen können.

- Zur Umsetzung der einzelnen Aktionen wurden seit Anfang 2014 eine Reihe von Arbeitspapier-Entwürfen zur öffentlichen Konsultation veröffentlicht.¹⁷⁷ Im September 2014 wurden zu den Aktionen 1 und 15 endgültig abgestimmte Diskussionspapiere, zu den Aktionen 2, 5, 6, 8, 13 vorläufig abgestimmte Diskussionspapiere veröffentlicht.¹⁷⁸ Diese Diskussionspapiere wurden auf der Konferenz der G20 Finanzminister am 20./21.09.2014 zustimmend zur Kenntnis genommen.
- Zu den verbleibenden Aktionen 3, 4, 7, 9, 10, 11, 12, 14 sollen in 2015 abgestimmte Diskussionspapiere veröffentlicht werden.¹⁷⁹

Alle Diskussionspapiere sollen bis Dezember 2015 in endgültiger abgestimmter Version vorgelegt werden.

Der gesamte Aktionsplan soll innerhalb von rund zwei Jahren bis etwa Ende 2015 umgesetzt werden. Darauf aufbauend sollen dann die Exekutivinstitutionen der OECD und der G20-Staaten ab 2016 konkrete Maßnahmen beschließen, die dann von den nationalen Regierungen umgesetzt werden sollen.

3.2 EU-Maßnahmenplan

Teilweise in Abstimmung mit der OECD hat die Europäische Union einen Maßnahmenplan erarbeitet, der sich insbesondere gegen unfairen Steuerwettbewerb durch aggressive Steuerplanung wendet.

3.2.1 EU-Empfehlungen zur Eindämmung der aggressiven Steuerplanung

Die EU-Kommission hat bereits Ende 2012 auf der Basis ihrer Analyse der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer¹⁸⁰ konkrete Empfehlungen zur Eindämmung der aggressiven Steuerplanung beschlossen¹⁸¹,

¹⁷⁵ [OECD 2014k].

¹⁷⁶ [OECD 2014l].

¹⁷⁷ [OECD 2014a].

¹⁷⁸ [OECD 2014e].

¹⁷⁹ Diese Papiere und die jeweils beschlossenen Maßnahmen können abgerufen werden bei [OECD 2014].

¹⁸⁰ Vgl. Kap. 2.1.3 unserer Untersuchung.

¹⁸¹ [EU 2012, S. 4ff]

die unter anderem vorsehen:

- Sicherstellung einer Einmalbesteuerung, insbesondere auch in Doppelbesteuerungsabkommen.
- Erlass von allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch.
- Aufnahme einer Klausel in ihre nationalen Rechtsvorschriften, dass eine künstliche Vorkehrung, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, außer Acht bleibt.

Abb. 3.1 gibt einen Überblick über die einzelnen EU-Maßnahmen gegen Steuerbetrug und Steuervermeidung.

Abb. 3.1 : EU-Maßnahmen gegen Steuerbetrug und Steuervermeidung

The EU's toolbox to fight against tax fraud and tax evasion			
	Action/Tool	What the Commission did	Next Steps
National level	<ul style="list-style-type: none"> - Reduce shadow economy - Combat tax evasion and fraud - Improve tax administration 	In the context of the European Semester the Commission addresses Country Specific Recommendations on tax governance to the Member States	Member states to implement the CSRs addressed to them
EU level	EU Savings Taxation Directive	Commission proposed to close the loopholes in 2008	Council to adopt Directive
	Action plan to further strengthen the fight against evasion and avoidance	Adopted by Commission in December 2012	To be implement at national EU and global level
	Recommendations on aggressive tax planning and Good governance in taxation	Commission set up the Good governance platform in June 2013 to monitor implementation	Good governance platform to further monitor implementation in 2014
	Framework on anti-money laundering and fund transfers	Commission proposed update in February 2013	Council and EP to adopt proposal
	EU accounting rules, introducing a system of country-by-country reporting		Adopted – Member States to implement
	Administrative Cooperation Directive in the field of direct taxation	Proposed to extend the automatic exchange of information to 5 additional categories on top of the 5 categories for which there is an agreement to exchange information from 2015	Council to adopt the proposal – Member states to implement the already adopted provisions
	EU savings agreement with Switzerland, Andorra, Monaco, Liechtenstein and San Marino	Commission asked the Council for a negotiation mandate in 2011. Granted by ECOFIN in May 2013	Commission started negotiating with third countries
	Directive on mutual assistance for the recovery of taxes		In force since 2010
Global action	Regulation on administrative cooperation in the field of VAT		In force since 2012
	VAT Reverse Charge Directive	Commission proposal in 2009, partially adopted in 2010	In force since 2013
	Quick Reaction Mechanism to fight VAT fraud	Commission proposal in July 2012	In force since 2013
	Action/Tool	Next Steps	
	Automatic information exchange as international standard	<ul style="list-style-type: none"> - EU to coordinate its position in OECD / G20 - EU to work on interconnectivity of the EU's IT information exchange systems and the US FATCA system and the global standard being developed by OECD 	
	Assistance to developing countries	<ul style="list-style-type: none"> - EU to continue to assist developing countries to build up robust tax administrations 	
	Tackling tax havens and aggressive tax planning	<ul style="list-style-type: none"> - Implementation of the BEPS (base erosion and profit shifting action plan) 	

Quelle: [EU 2013d, Annex].

(1) EU-Initiativen

Ende 2013 hat die EU-Kommission den Kampf gegen Steuervermeidung zur Priorität erklärt und aufbauend auf die genannten konkreten Empfehlungen von Ende 2012 folgende Initiativen ergriffen¹⁸²:

- Ausweitung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der EU;
- Verschärfung von EU-Steuervorschriften gegen aggressive Steuerplanung;
- Beginn von Verhandlungen mit der EU benachbarten Staaten für größere Transparenz;
- Einführung einer Plattform für die korrekte Beachtung der Steuervorschriften;
- Beginn der Debatte über Besteuerung der digitalen Ökonomie;
- Vereinbarungen über neue Instrumente zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug;
- Vorschläge für eine neue Mehrwertsteuer-Form zur besseren Umsetzung der Steuergesetze;
- Veröffentlichung eines neuen Berichts zur Mehrwertsteuerlücke in der EU;
- Verhinderung von schädlichem Steuerwettbewerb;
- Einführung zusätzlicher Unternehmenstransparenz mittels einer neuen Bilanzierungs-Richtlinie.

(a) EU-Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung

Der Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung soll den schädlichen Steuerwettbewerb in der EU beenden. Die zuständige Arbeitsgruppe erhebt und bewertet Steuemaßnahmen der EU-Mitgliedstaaten, um als schädlich angesehene Maßnahmen zurückzudrängen und die Einführung weiterer derartiger Maßnahmen zu verhindern. Die Arbeitsgruppe wird die Umsetzung der Substanz-Regeln des EU-Verhaltenskodex analysieren und dann in 2014 alle Patentboxen in der EU untersuchen. Der EU-Ministerrat (ECOFIN) hat zweimal in 2013 die Arbeit der Arbeitsgruppe ausdrücklich unterstützt.¹⁸³

(b) EU-Expertengruppe zur Besteuerung der Digital Economy

Die Europäische Kommission hat am 22. Oktober 2013 mit Unterstützung des Ministerrats eine hochrangige Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft¹⁸⁴ berufen. Die Gruppe soll die wesentlichen Probleme bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft identifizieren und mögliche Lösungen präsentieren. Die Ziele dieser Arbeitsgruppe sind sehr ähnlich wie Aktion 1 des OECD-Aktionsplans.¹⁸⁵ Bereits Ende Mai 2014 wurde von der Expertengruppe ein ausführlicher Bericht vorgelegt.¹⁸⁶ Darauf aufbauend wird die Europäische Kommission notwendige EU-Initiativen entwickeln zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen der digitalen Wirtschaft.¹⁸⁷

(c) Revision von EU-Richtlinien

Zudem wurden von der Europäischen Kommission Ende November 2013 konkrete Änderungsvorschläge¹⁸⁸ für die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁸⁹ unterbreitet, damit diese Richtlinie nicht mehr zur aggressiven Steuerplanung genutzt werden kann. Ähnliche Maßnahmen sind für die EU-Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen¹⁹⁰ geplant.

¹⁸² [EU 2013d]. LANG erkennt erhebliche Probleme an, verwirft aber die EU-Vorschläge und schlägt in seinem mit "Wo bleiben die Visionen?" überschriebenen Beitrag [Lang 2013] als Lösung vor: "Steuerharmonisierung als politisches Gebot der Stunde". Wie diese Steuerharmonisierung umgesetzt werden soll, bleibt allerdings bei LANG offen.

¹⁸³ [EU 2014a, S. 5]: Code of Conduct for Business Taxation.

¹⁸⁴ [EU 2014e].

¹⁸⁵ Siehe Kap. 3.1.2(1) unserer Untersuchung.

¹⁸⁶ [EU 2014h]; zu einer ausführlichen Würdigung siehe [Pinkernell 2014c].

¹⁸⁷ [EU 2014a, S. 18/19].

¹⁸⁸ [EU 2013b].

¹⁸⁹ [EU 1990].

¹⁹⁰ [EU 2003], vgl. Kap. 3.2.3(1) unserer Untersuchung; inwieweit auch Änderungen zur EU-Fusionsrichtlinie [EU 1990a] geplant sind, ist unklar.

(2) Änderungen bei der Umsatzsteuer

Der Versandhandel mit physischen Produkten im Geschäft mit Verbrauchern unterliegt bereits jetzt der Mehrwertsteuer in Deutschland (Versandhandelsregelung in § 3c UStG). Das entspricht dem Bestimmungsortprinzip (Besteuerung am Ort des Letztabbrauchs = Deutschland). Bei den sonstigen Leistungen (Online-Werbeleistungen, Verkauf digitaler Produkte) ist zwischen dem Business-to-Business-Geschäft (B2B) und dem Business-to-Customer-Geschäft (B2C) zu unterscheiden. Der Leistungsort für die Belieferung von Endverbrauchern mit z.B. GOOGLE-Werbeleistungen an inländische Unternehmen (B2B-Geschäft) liegt bereits jetzt im Inland. Die Werbeleistung ist hier steuerbar und steuerpflichtig ("Empfängerortprinzip" gem. § 3a Abs. 2 UStG); der Steuersatz beträgt 19%. Da es sich jedoch um eine B2B-Leistung handelt, schuldet der Leistungsempfänger zwar im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens die Umsatzsteuer (Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b Abs. 5 UStG), erhält aber einen Vorsteuerabzug in derselben Höhe (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Der Leistungsort für sonstige Leistungen, die ein in der EU niedergelassenes Unternehmen (z.B. AMAZON und EBAY in Luxemburg) an Verbraucher in einem EU-Land erbringt, liegt grundsätzlich am Verwaltungssitz des leistenden Unternehmens (hier Luxemburg, § 3a Abs. 1 UStG). Daraus ergibt sich ein erheblicher Wettbewerbsnachteil der inländischen Anbieter, die den deutschen Steuersatz von 19% anwenden müssen, während der Anbieter aus Luxemburg die dortigen Steuersätze ansetzt (15% Regelsteuersatz, amäßigter Steuersatz von 3% für E-Books). Außerdem kassiert Luxemburg auf diese Weise das Umsatzsteueraufkommen aus den Online-Geschäften mit deutschen Verbrauchern z.B. von AMAZON (E-Books), EBAY (Versteigerungsplattform) und APPLE (iTunes). Eine Weiterleitung an Deutschland ist in der hier einschlägigen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht vorgesehen.

(a) Bericht der Expertengruppe zur Besteuerung der Digital Economy im Bereich Umsatzbesteuerung

Ende Mai 2014 hat die EU-Expertengruppe zur Besteuerung der Digital Economy ihren Bericht vorgelegt.¹⁹¹ Die Expertengruppe empfiehlt die Einführung des Bestimmungslandprinzips für sämtliche Lieferungen und sonstige Leistungen. Nur die Besteuerung am Verbrauchsort könnte nach Meinung der Expertengruppe eine grenzüberschreitende Neutralität der Mehrwertsteuer gewährleisten. Daher stelle der neue Mini-One-Stop-Shop für elektronisch erbrachte Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen einen Schritt in die richtige Richtung dar. Darüber hinaus solle die EU-Kommission auch die Einführung eines weiter gefassten One-Stop-Shop für alle B2C-Geschäfte in Erwägung ziehen. Das Ergebnis wäre eine zusammengefasste Steuererklärung, in der sämtliche B2C-Umsätze des liefernden Unternehmens nach EU-Ländern aufgeschlüsselt und dem jeweiligen Steuersatz unterworfen werden. Der EU-Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, soll dann die Steuereinnahmen an die anderen Mitgliedstaaten weiterleiten.

(b) Ab 2015 Mehrwertsteuersatz nicht mehr gemäß Sitzland, sondern gemäß Bestimmungsland

Die derzeitige Vorgehensweise soll anhand der Bestellung eines E-Books erläutert werden:

- Wird das E-Book über das Internet z.B. bei AMAZON bestellt, erfolgt die Lieferung aus Luxemburg, AMAZON stellt 3% Mehrwertsteuer in Rechnung und führt diese Mehrwertsteuer an den luxemburgischen Fiskus ab; der deutsche Fiskus erhält davon nichts.
- Wird das E-Book über das Internet hingegen z.B. bei BUECHER.de bestellt, erfolgt die Lieferung aus Deutschland, BUECHER.de muss den deutschen Mehrwertsteuer-Satz von 19% in Rechnung stellen und führt diese Mehrwertsteuer an den deutschen Fiskus ab.

Dies ist offensichtlich ein krasser Wettbewerbsnachteil der in Deutschland ansässigen Versandunternehmen und für das Ladengeschäft des traditionellen Buchhandels.

Mit Wirkung zum 01.01.2015 wird aber die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie geändert. Künftig liegt der Leistungsort bei der Erbringung elektronischer Dienstleistungen an inländische Verbraucher immer in dem Inland, d.h. es macht für die Mehrwertsteuererhebung keinen Unterschied mehr, ob der Anbieter im Inland,

¹⁹¹ Die folgenden zusammenfassenden Überlegungen basieren auf [Pinkernell 2014c].

im EU-Gebiet oder in einem Drittlandsgebiet ansässig ist.¹⁹² Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hat das Steuererhebungsproblem bei den elektronisch erbrachten Dienstleistungen im B2C¹⁹³-Geschäft durch eine Registrierungs- und Erklärungspflicht der im EU-Gebiet nicht niedergelassenen Drittlandsanbieter gelöst¹⁹⁴.

Ab 01.01.2015 gilt dann also für die Mehrwertsteuererhebung in jedem Fall das Bestimmungslandprinzip¹⁹⁵: Bei einer Bestellung eines in Deutschland ansässigen Kunden ist immer, unabhängig ob der Lieferant im Ausland oder in Deutschland ansässig ist, einheitlich die deutsche Besteuerung mit dem deutschen Mehrwertsteuer-Satz von 19%¹⁹⁶ anzuwenden. Die Mehrwertsteuer für Umsätze von deutschen Kunden fließt dann immer an den deutschen Fiskus, unabhängig davon, in welchem Land der Lieferant ansässig ist.

3.2.2 EU-Maßnahmen zur Erhöhung der Transparenz

Die Europäische Kommission hat hierzu Mitte März 2014 einen Bericht zu ihren Aktivitäten im Steuerbereich vorgelegt.¹⁹⁷ Es geht dabei vor allem um die Veröffentlichung detaillierter Angaben durch die nach Handels- und Bilanzrecht berichtspflichtigen Unternehmen über ihre weltweiten wirtschaftlichen Aktivitäten, geordnet nach Ländern und Projekten, zur Prüfung durch die Steuerbehörden der beteiligten Länder.

(1) Länderbezogene Offenlegungspflichten (Country by Country Reporting)

Die große Bedeutung der Erhöhung der Transparenz für eine wirkungsvolle Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurde in ausführlichen Untersuchungen analysiert.¹⁹⁸ Für ein Country by Country Reporting wurden folgende Vorschläge für länderbezogene Offenlegungspflichten vorgelegt¹⁹⁹:

- Angabe der Länder und der jeweiligen Firmenstruktur, in denen das jeweilige multinationale Unternehmen tätig ist zuzüglich der Benennung bedeutender Projekte
- Umsätze, Vorkosten inkl. Einkauf, Finanzierungskosten, Finanzergebnis, alle Angaben für jedes Land sowohl konzernintern als auch nach außen; Lohn- und Gehaltskosten sowie Beschäftigtenzahlen; Gewinn vor Steuern.
- In jedem Land zu zahlende und tatsächlich gezahlte Steuern, einschließlich Zuordnung zu den größeren Projekten, auf die sich diese Zahlungen beziehen.
- Details über den Buchwert des physischen Firmenkapitals in jedem Land.
- Details über das gesamte Brutto- und Nettovermögen für jedes Land.

Die Durchsetzung derartiger länderbezogener Berichtspflichten wäre von Vorteil für die Steuerbehörden aller beteiligten Länder. Darüber hinaus gibt es aber eine Reihe von weiteren Vorteilen:

- Die komplexen Strukturen transnationaler Konzerne würden durchsichtiger.²⁰⁰
- Die Datenlage zum weltweiten Handel mit Waren und Dienstleistungen würde verbessert.
- Wirkungsweise und Bedeutung von Steueroasen würden besser erkennbar.
- Die Bevölkerung in den jeweiligen Ländern könnte sich ein Bild machen über Kosten und Nutzen der jeweils in ihrem Land tätigen multinationalen Unternehmen.

Damit diese vorteilhaften Wirkungen eintreten, müssten allerdings möglichst viele derjenigen Länder, in denen große multinationale Unternehmen ansässig oder tätig sind, länderbezogene Offenlegungspflichten obligatorisch machen, also eine Art internationale Harmonisierung jedenfalls innerhalb einer Gruppe von wichtigen Ländern erreichen. Derartige Harmonisierungen sind auf gutem Weg.²⁰¹ Die Europäische Union

¹⁹² [EU 2014l]; [EU 2014d].

¹⁹³ Business to Consumers, also Geschäfte mit Endverbrauchern.

¹⁹⁴ Art. 58, 359 ff. MwStSyst-RL.

¹⁹⁵ [EU 2014d, S. 18]: Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat (Aktion Nr. 25).

¹⁹⁶ Ab 2015 soll in Deutschland der Mehrwertsteuersatz für elektronische Kulturprodukte wie E-Books und Hörbücher von 19% auf 7% gesenkt werden [SZ 2014].

¹⁹⁷ [EU 2014a].

¹⁹⁸ Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].

¹⁹⁹ [CbCR 2013a, S. 9].

²⁰⁰ [Haldenwang/Kerkow 2013, S. 1]; vgl. zur Bedeutung der Transparenz etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].

²⁰¹ Vgl. das folgende Kap. 3.2.3.

hat hierzu bereits eine Reihe von Transparenzmaßnahmen umgesetzt.²⁰² So gibt es für Unternehmen der Mineral- und Forstindustrie und den Finanzbereich seit Mitte 2013 EU-weite gesetzliche Vorgaben²⁰³:

- Eine neue EU-Verordnung²⁰⁴ von Juni 2013 verpflichtet alle größeren Unternehmen aus der Mineral- und Forstindustrie zu länderspezifischen Veröffentlichungen bezüglich Zahlungen an die jeweiligen nationalen Regierungen (für Genehmigungen, Ertragsteuern, Lizenzgebühren und Dividenden). Länderspezifische Bilanzangaben, insbesondere zu Ergebnis vor Steuern sowie zu bilanzierten und zu tatsächlich gezahlten Steuern, sind (noch?) nicht vorgesehen. Die EU-Kommission hat bereits erklärt, dass sie eine Ausdehnung dieser Vorschriften auf alle größeren Unternehmen für wünschenswert hält.
- Ab 2015 müssen alle Finanzunternehmen länderspezifische Angaben zu ihren Geschäftsbereichen, Umsätzen und Beschäftigten veröffentlichen. Länderspezifische Angaben zu Ergebnis vor Steuern, bilanzierte Steuern (auch tatsächlich gezahlte Steuern?) und erhaltenen Subventionen müssen (vorerst?) nur vertraulich an die Europäische Kommission gemeldet werden.²⁰⁵

(2) Automatisierter Informationsaustausch

Am 19. März 2014 haben sich 44 Staaten und Gebiete in einer gemeinsamen Erklärung zum automatischen Informationsaustausch bei Finanzkonten bekannt und gleichzeitig einen Zeitplan vorgelegt. Dazu erklärten die Finanzminister der G5: "Bei der Umsetzung des neuen globalen Standards für den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen, der unsere Möglichkeiten zur Bekämpfung und Verhinderung der Steuerhinterziehung erheblich verbessern wird, wurde heute ein wichtiger neuer Meilenstein erreicht. Erstmals haben 44 Staaten und Gebiete, die sich der im vergangenen April von den G5-Staaten angestoßenen Initiative zur frühzeitigen Einführung angeschlossen haben, gemeinsam den detaillierten Zeitplan für die Umsetzung des neuen globalen Standards bekannt gegeben. ... Wir gehen davon aus, dass der neue globale Standard einschließlich des heute bekannt gegebenen Zeitplans bereits bis Ende 2014 in EU-Recht umgesetzt wird."²⁰⁶

3.2.3 Konkrete EU-Maßnahmen zur Umsetzung von EU-Recht

Im Bericht der EU-Kommission von Mitte März 2014 sind folgende weitere Maßnahmen im Steuerbereich enthalten²⁰⁷, die allerdings, wie im Folgenden gezeigt, die Defizite der bisherigen Regelungen teilweise bestehen lassen und bei der vorgesehenen Präzisierung der EU-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren die bestehenden Defizite sogar verschärft würden.

(1) Präzisierung von EU-Vorgaben

Prinzipiell kann eine Doppelbesteuerung systematisch durch Steuerfreistellung entweder im Empfängerstaat oder im Quellenstaat durch entsprechende Regeln vermieden werden:

- Wird die Doppelbesteuerung, wie in der Richtlinie vorgesehen, durch eine Steuerfreistellung im Quellenstaat vermieden, können die Erträge unbesteuert in ein anderes Land transferiert werden, wodurch viele Steuergestaltungen ermöglicht werden, die vielfach genau zu der unerwünschten Keinmalbesteuerung der Erträge führen.
- Würde hingegen die Doppelbesteuerung durch eine Steuerfreistellung im Empfängerstaat vermieden, indem eine allgemeine Quellenbesteuerung im Quellenstaat bei gleichzeitiger voller Anrechnung der gezahlten Quellensteuer im Empfängerstaat²⁰⁸ eingeführt wird, könnte dadurch systematisch eine Einmalbesteuerung der Erträge sichergestellt und eine Keinmalbesteuerung verhindert werden.

²⁰² [EU 2014].

²⁰³ [Jarass 2013, S. 2715].

²⁰⁴ [EU 2013].

²⁰⁵ [EU 2013a].

²⁰⁶ [BMF 2014].

²⁰⁷ [EU 2014a].

²⁰⁸ Vgl. Kap. 4.1.2(2).

(a) Präzisierung der EU-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren

In einem Mitgliedstaat angefallene Zahlungen in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren sollen von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern befreit werden, sofern der Nutzungsberichtete der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats ist²⁰⁹ mit einer Beteiligung > 25% am zahlenden Unternehmen²¹⁰. In der Richtlinie wird dies wie folgt begründet:

- "(1) Im europäischen Binnenmarkt ... sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.
- (2) Diese Forderung ist bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt; die nationalen Steuervorschriften, gegebenenfalls in Verbindung mit bilateralen oder multilateralen Übereinkünften, können nicht immer die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleisten, ...
- (3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.
- (4) Das geeignete Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern ... bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; ...".²¹¹

Die Richtlinie eröffnet unnötig Möglichkeiten zur Steuervermeidung, weil dadurch eine allgemeine Quellenbesteuerung zwar nicht verhindert, aber erschwert wird.²¹² Die Richtlinie erlaubt andererseits den nationalen Staaten sehr wohl, gegen Missbrauch vorzugehen, wenn sie dies wollen. Auch die EU-Kommission sieht seit längerem die enormen Probleme, die diese Richtlinie aufwirft.²¹³ Am 16. November 2011 verabschiedete die Kommission einen neuen Richtlinievorschlag, unter anderem um zu präzisieren, dass die Mitgliedstaaten die Richtlinievorteile den Unternehmen eines Mitgliedstaats nur dann gewähren müssen, wenn die Einkünfte aus der Zahlung von Zinsen oder Lizenzgebühren nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind.²¹⁴

(b) Verbesserung der Besteuerung von Muttergesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften

Die Mutter-Tochter-Richtlinie²¹⁵ soll Hindernisse bei der Gewinnverteilung für Mutter- und Tochtergesellschaften beseitigen, falls die einzelnen Gesellschaften in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind. Die Richtlinie verpflichtet den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft entweder eine Steuerbefreiung zu gewähren für Dividenden, die sie von ihren Tochtergesellschaften erhalten haben, oder die von der Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat gezahlten Körperschaftsteuern anzurechnen. Dies vermeidet gemäß Richtlinie das Risiko von Doppelbesteuerung, d.h. das Risiko einer Besteuerung desselben Einkommens sowohl auf der Ebene der Tochter- wie auch der Muttergesellschaft.²¹⁶

Auch diese Richtlinie dient allerdings mittlerweile immer häufiger der Steuervermeidung. Dies hat nun auch die EU-Kommission erkannt und hat Ende November 2013 eine Ergänzung der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgeschlagen. "Während die Richtlinie eigentlich eine Doppelbesteuerung vermeiden sollte, wird sie nun von Unternehmen genutzt um jedwede Steuerzahlung in den EU-Mitgliedstaaten zu vermeiden. Einer dieser Fälle bezieht sich auf eine Steuergestaltung durch hybride Finanzierungen, die nach einer Untersuchung durch Arbeitsgruppe EU-Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung für schädlich erklärt wurde."²¹⁷ Der EU-Kommission ist es Ende Juni 2014 gelungen, einen einstimmigen Beschluss aller 28 EU-Mitgliedsländer zur Schließung eines Steuerschlupflochs zu erwirken, indem hybride Zahlungen, die im Quellenland als Kosten steuerlich geltend gemacht werden können und bisher im Empfängerland als Dividenden steuerfrei vereinnahmt werden können, ab Ende 2015 im Empfängerland zwingend besteuert werden müssen.²¹⁸ Zudem wird hier eine verpflichtende Missbrauchsregel eingeführt,

²⁰⁹ [EU 2003, Art. 1 Abs. 1].

²¹⁰ [EU 2003, Art. 1 Abs. 7 i.V.m. Art. 3b].

²¹¹ [EU 2003, S. 1].

²¹² Vgl. Kap. 4.1.1(2).

²¹³ [EU 2009].

²¹⁴ [EU 2011a].

²¹⁵ [EU 1990].

²¹⁶ [EU 2014a, S. 6].

²¹⁷ [EU 2014a, S. 6].

²¹⁸ [EU 2014k].

sodass alle Mitgliedsländer gegen diesen Missbrauch vorgehen müssen, und nicht nur, wie bisher, je nach eigener Interessenlage dagegen vorgehen können.

Der Vorschlag der EU-Kommission geht in die richtige Richtung. Aber eine einfache und umgehungsresistente Lösung wäre die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer, die im Empfängerland voll angerechnet wird.²¹⁹ Dies wäre allerdings zum Nachteil der EU-Niedrigsteuerländer und deshalb ist eine EU-weite Umsetzung einer solchen Maßnahme in absehbarer Zeit nicht zu erwarten.

(c) Korrektur von fehlerhaften Verrechnungspreisen zwischen Konzernunternehmen

Die Europäische Kommission hat im Rahmen der Arbeiten des gemeinsamen Verrechnungspreis-Forums im Jahr 2013 eine Reihe von Empfehlungen erarbeiten lassen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Beilegung von Streitpunkten zwischen nationalen Steuerverwaltungen. Die Arbeit des EU-Verrechnungspreis-Forums orientiert sich an den OECD-Verrechnungspreis-Leitlinien²²⁰ und arbeitet auf der Basis von einvernehmlichen Vorschlägen zur Lösung von Problemen, die die tägliche Steuerpraxis mit sich bringt. Im Januar 2014 wurde ein Bericht angenommen, der Ausgleichszahlungen zwischen einzelnen Mitgliedstaaten vorsieht zur Vermeidung sowohl von Doppelbesteuerung als auch von doppelter Nichtbesteuerung.²²¹ Im Juni 2014 wurde ein weiterer Bericht mit Empfehlungen zur Umsetzung angemessener Verrechnungspreise vorgelegt.²²²

(2) EU-Verfahren wegen unerlaubter Beihilfe durch Steuervergünstigungen

Die Einkommensteuerregularien werden jeweils rein national von den einzelnen EU-Mitgliedsländern festgelegt. EU-einheitliche Bestimmungen und deren Änderungen müssen einstimmig von allen EU-Mitgliedstaaten beschlossen werden.²²³ Im Gegensatz dazu hat die EU-Kommission umfangreiche Befugnisse im Bereich des Wettbewerbsrechts, insbesondere auch wegen unerlaubter Beihilfe durch Steuervergünstigungen: "Die Beihilfevorschriften sind anzuwenden, wenn eine Steuervergünstigung selektiv ist, also Vorteile nur für bestimmte Unternehmen oder Aktivitäten gewährt werden und diskriminierend wirken. Alleine die Europäische Kommission hat gemäß EU-Vertrag das Recht zu entscheiden, ob eine Beihilfe mit dem Europäischen Recht vereinbar ist. Die Europäische Kommission kann verlangen, dass illegal gewährte Beihilfen zurückgezahlt werden ...".²²⁴

Die EU-Kommission hat hierzu auf Initiative des EU-Wettbewerbskommissars Joaquin ALMUNIA, Vizepräsident der Europäischen Kommission, eine Task Force eingesetzt, die prüft, inwieweit die von einzelnen EU-Ländern gewährten Steuervergünstigungen eine EU-widrige Beihilfe darstellen.²²⁵ ALMUNIA erklärte dazu: "Wir haben einer Reihe von Mitgliedstaaten Auskunftsersuchen geschickt. Ein Thema dabei ist das Steuer-Ruling²²⁶. Wir haben Zweifel, ob dieses Instrument einzelnen Unternehmen gezielt Vorteile gewährt."²²⁷

Die Europäische Kommission hat also von mehreren Staaten Informationen angefordert, deren Praxis für bedenklich gehalten wird.²²⁸ "ALMUNIA bekräftigte Fällen auf den Grund gehen zu wollen, in denen es Gesetze oder Behörden Großkonzernen Gläubiten Steuern zu vermeiden oder sie dazu sogar ermutigen. Es könnte sich um illegale Beihilfen handeln."²²⁹ Am 11. Juni 2014 hat die Europäische Kommission ein offizielles Verfahren²³⁰ eröffnet zur Untersuchung der Steuerplanungspraktiken von APPLE (Irland), STARBUCKS (Niederlande) and FIAT Finance and Trade (Luxemburg).

In diesem Zusammenhang wäre auch zu prüfen, inwieweit die Regeln der World Trade Organisation (WTO) einen derartigen unfairen Steuerwettbewerb verbieten.

²¹⁹ Vgl. den entsprechenden Vorschlag in Kap. 4.1.2 unserer Untersuchung.

²²⁰ [OECD 2011a].

²²¹ [EU 2014a, S. 4].

²²² [EU 2014j].

²²³ Dies gelingt in sehr seltenen Fällen, so z.B. bei der Novellierung der Zinsrichtlinie [EU 2003a] in 2014 [EU 2014a].

²²⁴ [EU 2014a, S. 20]; Übersetzung durch Jarass/Obermair. Die einzelnen Beihilfeverfahren werden veröffentlicht [EU 2014c].

²²⁵ Vgl. Kap. 3.2.3(2).

²²⁶ Auslegung der geltenden Gesetze durch die Steuerbehörden und entsprechende (teilweise rechtsverbindliche) Auskünfte an einzelne Steuerpflichtige.

²²⁷ [WiWo 2014, S. 35].

²²⁸ [EU 2014b].

²²⁹ [Handelsblatt 2014a]: "In der Vergangenheit waren zum Beispiel Irland, die Niederlande oder auch Luxemburg in die Kritik geraten."

²³⁰ [EU 2014j].

(3) Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Schon 2011 hatte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.²³¹ Um eine ausreichend breite Unterstützung mobilisieren zu können, sollte nach Meinung der EU-Kommission jeder EU-Mitgliedstaat weiter frei über den nationalen Körperschaftsteuersatz entscheiden können und jedes EU-Unternehmen sollte (jedenfalls vorläufig) im Rahmen eines Optionsmodells für diese harmonisierte Bemessungsgrundlage optieren oder alternativ weiter die nationalen Vorschriften anwenden können.

Die Gegner einer Harmonisierung des EU-Unternehmensteuerrechts befürchteten nicht ganz zu Unrecht, dass dieser Vorschlag der erste entscheidende Schritt für eine derartige Harmonisierung sei. Die Befürworter einer Harmonisierung, z.B. Deutschland, bemängelten die im Vorschlag vorgesehenen vielfältigen Optionsmöglichkeiten. Ein besonders strittiger Punkt ist die im Entwurf zunächst vorgesehene optionale Verlustverrechnung über EU-interne Grenzen hinweg, die von Industrievertretern begrüßt wurde, während viele Mitgliedsländer erhebliche Aufkommenseinbußen befürchteten²³² und deshalb als Zwischenschritt eine nicht konsolidierte²³³ Bemessungsgrundlage vorschlugen. Damit verloren die Industrievertreter ihr ursprüngliches Interesse, und der Vorschlag ist mittlerweile politisch auf Eis gelegt.²³⁴

(4) Fazit: EU-Maßnahmen haben eine breite politische Unterstützung

Mitte Dezember 2013 hat das Europäische Parlament in einer Entschließung messbare und verbindliche Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU verlangt.²³⁵ Diese Entschließung wurde Mitte März 2014 vom Deutschen Bundestag aufgegriffen.²³⁶

Eines wird dabei deutlich: Die Versuche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erhalten immer mehr Aufmerksamkeit und Unterstützung durch entscheidende politische Institutionen.

²³¹ [EU 2011].

²³² Eine Optionslösung führt zwangsläufig zu einer Verminderung des Steueraufkommens, weil nur Konzerne und Konzernteile, die durch das neue System geringere Steuern erwarten können, für die GKKB optieren werden.

²³³ Also Konsolidierung ohne Verlustverrechnung über die Grenzen.

²³⁴ Auch wenn der Wirtschaftsausschuss des Europäischen Parlaments im Mai 2013 die EU-Mitgliedstaaten noch einmal ausdrücklich zur Umsetzung der GKKB aufgefordert hat [EP 2013a].

²³⁵ [EP 2013].

²³⁶ [BT 2014].