

Lorenz J. JARASS

Gustav M. OBERMAIR

Angemessene Unternehmensbesteuerung

National umsetzbare Maßnahmen
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
zur Unterstützung von international abgestimmten Maßnahmen

2., vollständig neu bearbeitete Auflage

Übersicht

Übersicht	3
Vorwort von Dr. Norbert WALTER-BORJANS	5
Inhaltsverzeichnis.....	8
Teil I : WAS IST DAS PROBLEM?	19
1 Mangelhafte Unternehmensbesteuerung.....	21
2 Die Kleinen zahlen zu viel und die Großen zu wenig	41
TEIL II : INTERNATIONAL ABGESTIMMTE MASSNAHMEN	68
3 OECD-Maßnahmenpaket	69
4 EU-Maßnahmenpaket.....	81
Teil III : REIN NATIONAL UMSETZBARE MASSNAHMEN.....	111
5 Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland erforderlich	112
6 Quellensteuern	126
7 Steuerliche Abzugsbeschränkungen	155
8 Vergleich der drei Reformvorschläge	186
9 Weitere erforderliche Reformmaßnahmen.....	204
TEIL IV : ANHANG.....	236
10 Beispiele für die Auswirkungen der Reformvorschläge	236
Quellen.....	279
Fußnoten	301

TEIL II : INTERNATIONAL ABGESTIMMTE MASSNAHMEN GEGEN GEWINNVERKÜRZUNG UND GEWINNVERLAGERUNG

Multinationale Unternehmen nutzen zunehmend legale Möglichkeiten, um ihre Steuerbelastung in jedem der Staaten, in denen sie aktiv sind, auf niedrigstmögliche Werte zu reduzieren. Dies wird seit einigen Jahren von vielen Staaten zunehmend kritisch gesehen. "Erst unterschiedliche Regelungen innerhalb der EU und das nicht abgestimmte Vorgehen der EU-Mitgliedstaaten gegenüber Drittländern ermöglichen Besteuerungslücken. Die Steuerpflichtigen, die sich die Untätigkeit des EU-Gesetzgebers zunutze machen, trifft dann der Vorwurf, ihre Steuerplanung zu "aggressiv" vorzunehmen."⁹⁹

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.

G20, OECD und EU haben auf der Basis von detaillierten Analysen Vorschläge für international abgestimmte Maßnahmen vorgelegt, die in diesem Teil II näher erläutert werden:

- OECD-Maßnahmenpaket. ► Kap. 3
- EU-Maßnahmenpaket. ► Kap. 4

Diese Maßnahmen können, wenn überhaupt, nur in internationaler Zusammenarbeit umgesetzt werden. Welche Maßnahmen auch ohne internationale Abstimmung rein national umgesetzt werden können, wird im späteren Teil III erläutert.

3 OECD-Maßnahmenpaket

Kap. 3 besteht aus zwei Teilen:

- OECD-Analyse der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.
- Erläuterung des OECD-Maßnahmenpakets.

► Kap. 3.1

► Kap. 3.2



3.1 OECD-Analyse der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat im Jahr 2013 zwei an die Wurzeln der Missstände gehende, hervorragend recherchierte und folgenreiche Untersuchungen veröffentlicht:

- Bestandsaufnahme und Analyse der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage durch Gewinnverkürzung sowie der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer (BEPS: **B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting).¹⁰⁰
- Maßnahmenpaket zur Verringerung der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerrländer (BEPS Action Plan).¹⁰¹

Die Grundlagen für diese Analyse und das vorgeschlagene Maßnahmenpaket wurden bei der OECD schon seit längerem gelegt.¹⁰² Ausreichend Unterstützung durch viele wichtige Mitgliedsländer gab es aber letztlich erst, seit ab 2008 erst die Bankenkrise, in der Folge dann die Überschuldung vieler Länder, z.B. im Süden Europas, äußerst kostspielige Rettungsmaßnahmen erforderlich machten. Die bisherige Steuerpolitik der laufenden Steuersenkungen für Unternehmen konnte damit nicht mehr weitergeführt werden. Vielmehr sollten, um die benötigten Gelder – wenn möglich ohne Steuererhöhungen – einzuheben, nun erst einmal möglichst viele der Steuerschlupflöcher geschlossen werden, auch und gerade solche, die einzelne Staaten zugunsten ihrer Finanzindustrie geschaffen hatten.

Hinzu kamen die laufenden Warnungen der Vertreter der Entwicklungsländer, deren Haushalte durch die aggressive internationale Steuervermeidung (Steuerplanung) der internationalen

Konzerne besonders betroffen sind, und ebenso von Vertretern kleiner und mittlerer Unternehmen, die in einem immer unfairer werdenden Wettbewerb stehen, weil ihnen die Möglichkeiten der internationalen Konzerne zur Steuervermeidung nicht offenstehen.

Die zunehmend kritische Berichterstattung nationaler und internationaler Medien¹⁰³ ermunterte schließlich auch die anfangs zögerlichen nationalen Regierungen, dieses Thema endlich aktiv aufzugreifen. Damit war die Zeit reif für die Untersuchungen der OECD zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und für ein ausgearbeitetes Maßnahmenpaket. Die Problemanalyse der OECD zur Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerränder (BEPS) ist mittlerweile zum Programm einer weltweiten Reform geworden, mit dem vom OECD-Generalsekretär GURRÍA schon angekündigten Ziel¹⁰⁴, anders als bisher, die Besteuerung grundsätzlich dort vorzunehmen, wo die Wertschöpfung tatsächlich stattfindet.

3.1.1 Einkommen sollten dort besteuert werden, wo die wirtschaftliche Aktivität stattfindet

Das Ziel des BEPS- Maßnahmenpakets wurde dabei von der G20-Staatengruppe, die zwei Drittel der Weltbevölkerung vertreten und fast 90% des weltweiten Bruttoinlandsprodukts, 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."¹⁰⁵ Genau diese Zielsetzung verfolgt das im Folgenden näher erläuterte OECD-Maßnahmenpaket: "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."¹⁰⁶

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-Deutschland¹⁰⁷ 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.

Eine gewinnträchtige Holding versteuert aber den wesentlichen Teil ihrer Erträge weder an dem Ort, 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 Strategieträger rein formal die Risiken trägt, die Produktion bzw. den Einkauf steuert und die immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. Know How, Gebrauchsmuster, Lizenzen) verwaltet. In der Realität 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.

3.1.2 Ziel: Weder Doppelbesteuerung noch Nichtbesteuerung

Die Nichtbesteuerung 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.

Kasten 3.1 : Das OECD-Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

"Mit dem OECD-Projekt zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung 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 ab-zuziehen.
- Die Nichtbesteuerung von Unternehmensgewinnen, die durch gezielte Ausnutzung der Steuer-gesetze 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 koordinierterer Weise als in der Vergangenheit angegangen werden."¹⁰⁸

Der OECD-Generalsekretär GURRÍA 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."¹⁰⁹ Ganz ähnlich argumentierte der Steuerabteilungsleiter des deutschen Bundesfinanzministeriums, SELL: "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."¹¹⁰

Das OECD-Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung umfasst insgesamt 15 Maßnahmen.¹¹¹ Dabei handelt es sich durchwegs um Arbeitsaufträge, deren Adressaten zunächst Organe der OECD sind sowie Arbeitskreise, in denen die OECD-Mitgliedsländer vertreten sind.

3.2 Erläuterung des OECD-Maßnahmenpakets

Das OECD-Maßnahmenpaket sah genau terminierte Arbeitsschritte und Zwischenberichte vor mit dem Ziel, dass die damit beauftragten Organe das Maßnahmenpaket innerhalb von zwei Jahren bis Ende 2015 umsetzen können. Tatsächlich hat die OECD am 05. Oktober 2015 alle Abschlussberichte zu den beschriebenen Maßnahmen veröffentlicht¹¹², eine großartige Leistung angesichts so vieler Beteiligten mit teilweise sehr unterschiedlichen Interessen. In den Abschlussberichten zu den im Folgenden beschriebenen Maßnahmen können die Details zu den Beschlüssen und den vorgeschlagenen Maßnahmen nachgelesen werden.

Die OECD- und G20-Länder werden ihre Zusammenarbeit bei BEPS bis 2020 verlängern, um ausstehende Arbeiten abzuschließen und ein effizientes zielgerichtetes Monitoring der vereinbarten Maßnahmen sicherzustellen. Zudem wurde ein Monitoringrahmen entwickelt, der eine bessere Einbeziehung anderer interessierter Staaten und Gebiete ermöglichen soll.¹¹³ Im OECD-Bericht für die G20-Tagung in Hamburg Anfang Juli 2017 wurde der aktuelle Stand des OECD-Maßnahmenpakets und seiner Umsetzung detailliert dargestellt.¹¹⁴

3.2.1 Verbesserung der grenzüberschreitenden Besteuerung

Maßnahme 1 : Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Ein nach wie vor ganz und gar ungelöstes Problem ist die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.¹¹⁵ Dies gilt zum einen für die Produktion, aber insbesondere in wachsendem Maße für den Handel mit digitalen Gütern und digitalen Dienstleistungen:

- Digitale Güter können materielle Wirtschaftsgüter sein, z.B. Smartphones von MICROSOFT, CDs, GOOGLE-Nexus-Handys etc.
- Digitale Dienstleistungen können aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein, z.B. Software von MICROSOFT oder Werbung durch deutsche Unternehmen mittels GOOGLE-Produkten.

Dabei geht es um unterschiedliche Probleme:

- Unternehmen, die eine signifikante digitale Aktivität in der Wirtschaft eines anderen Landes haben, ohne dort nach derzeitigen Regeln steuerpflichtig zu sein.¹¹⁶
- 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.

Über längere Zeit hat man über die sehr geringe und unsystematische Besteuerung der weltweit operierenden digitalen Wirtschaft hinweggesehen, weil zum einen die Besteuerung viele unge löste Fragen aufwirft, zum anderen 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.

Die internationale Einführung gänzlich neuer steuerlicher Anknüpfungsmerkmale wurde nicht empfohlen. Einzig die in Maßnahme 7 dargestellten Änderungen (vor allem zum Betriebsstättenbegriff) könnten beim Online-Verkauf von materiellen Wirtschaftsgütern zu einer angemesseneren Besteuerung führen. Im Klartext: Es wurden nur allgemeine Forderungen aufgestellt, das vor allem von Frankreich vorgeschlagene Konzept einer digitalen Betriebsstätte und damit eine automatische Besteuerung auch im Land des Vertriebs der digitalen Produkte wurde verworfen.

Maßnahme 2 : Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen

Hier geht es um die Möglichkeit, durch künstliche Gestaltungen die Unterschiede zwischen den jeweiligen nationalen Steuersystemen zu nutzen.¹¹⁷ Durch hybride Gestaltungen kann der Zahler seine Zahlungen steuerlich als Kosten absetzen und der Empfänger muss sie nicht versteuern. 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 hybride¹¹⁸ Gestaltungen.

Es werden Empfehlungen für nationale Regeln zur Neutralisierung des Effekts gegeben sowie für entsprechende Änderungen des OECD-Musterabkommens, wodurch u.a. sichergestellt wird, dass hybride Gestaltungen nicht mehr umgesetzt werden können.¹¹⁹ 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 einem anderen Steuersystem geltend gemacht werden oder aber im Empfängerstaat nicht oder fast nicht besteuert werden.¹²⁰

Maßnahme 3 : Stärkung der Regeln für die Hinzurechnungsbesteuerung

Die bestehenden Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen¹²¹ können laut OECD in diversen Ländern nicht verhindern, dass das Einkommen eines steuerpflichtigen Unternehmens zu einer ausländischen Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland verlagert wird.

Die Hinzurechnungsbesteuerung soll der Verlagerung von Einkunftsquellen auf niedrig besteuerte ausländische Gesellschaften entgegenwirken. Hinzurechnungsbesteuerungssysteme erreichen dies, indem sie die Einkünfte der ausländischen Gesellschaften den Gesellschaftern zurechnen, wenn die ausländischen Gesellschaften keiner wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen. Es wurden hierzu allerdings keine konkreten Beschlüsse gefasst, sondern nur grundlegende Prinzipien für ein effektives Hinzurechnungsbesteuerungssystem formuliert. Deutschland verfügt seit 1972 über ein Hinzurechnungsbesteuerungssystem. Ob und inwieweit aufgrund des Berichts Anpassungen des deutschen Systems angezeigt sind, ist im Einzelnen noch zu prüfen.¹²²

Es sei hier schon angemerkt, dass rein national eingeführte strenge Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen zu Lasten der einheimischen Muttergesellschaft gingen:

Deutsche Muttergesellschaften würden belastet, die mit ihnen konkurrierenden, in Deutschland ansässigen Töchter ausländischer Muttergesellschaften blieben unbelastet.¹²³

Maßnahme 4 : Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen

Unternehmen, die einen Kredit aufnehmen, dürfen die darauf entfallenden Zinszahlungen steuerlich als Kosten geltend machen und können dadurch ihre Steuerzahlung verringern. Dies kann einen Anreiz für eine überhöhte Fremdfinanzierung von Unternehmen im Normalsteuerland darstellen. Dadurch ergeben sich auch Möglichkeiten zur gezielten Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Normalsteuerländer, indem die Zinsen in ein Niedrigsteuerland gezahlt werden.

Es wurden Empfehlungen erarbeitet, wie die Gewinnverlagerung ins steuergünstigere Ausland durch Zinszahlungen und andere Finanztransaktionen eingeschränkt werden kann. Staaten können nun gegen Gewinnverlagerung vorgehen, indem sie die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen einschränken, etwa in Abhängigkeit von der Höhe der Erträge des Unternehmens oder von der Höhe des Werts vorhandener Anlagegüter.

Deutschland hat zumindest bezüglich Zinszahlungen durch die 2009 eingeführte Zinsschranke¹²⁴ eine gewisse Begrenzung dieser Steuergestaltungsmöglichkeit erreicht. Die deutsche Zinsschranke wurde mittlerweile von einer ganzen Reihe von Ländern mehr oder weniger stark modifiziert übernommen. Im BEPS-Projekt wurde jetzt eine internationale Einigung über die Ausgestaltung solcher Abzugsbeschränkungen erzielt. Das gefundene Ergebnis beruht auf der grundsätzlichen Konzeption der Zinsschranke, lässt aber auch vergleichbare Regelungen zu.¹²⁵ Am 06. Januar 2017 hat die OECD ein Update zu Maßnahme 4 veröffentlicht.¹²⁶

Maßnahme 5 : Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz

Schädlicher Steuerwettbewerb führt zu unerwünschten Gestaltungsmöglichkeiten für Steuerpflichtige und verringert letztlich das Steueraufkommen in allen Staaten. Steuerliche Privilegierungen (so genannte Lizenzboxen) dürfen künftig nur noch gewährt werden, wenn die zugrunde liegende Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vom Unternehmen selbst ausgeübt worden ist.¹²⁷ Das gleiche Prinzip kann auch auf andere Sondersteuerregelungen angewandt werden, womit die Durchführung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit zur Voraussetzung für die Anwendung der betreffenden Regelung wird und der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass er die entscheidenden einkünftegenerierenden Aktivitäten durchgeführt hat, die zur Erzielung der unter die Sondersteuerregelung fallenden Einkünfte notwendig sind. Zudem wurde vereinbart, dass sich die Staaten zukünftig über steuerliche Zusagen, die sie Steuerpflichtigen im Vorfeld grenzüberschreitender Transaktionen erteilen (so genannte Tax Rulings), gegenseitig ohne vorheriges Ersuchen informieren.

Anfang Februar 2017 wurden Kriterien von der OECD veröffentlicht¹²⁸, nach denen Evaluierungen von Maßnahme 5 durch das 'Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)' durchgeführt werden sollen.

Maßnahme 6 : Verhinderung des Missbrauchs von Steuerabkommen

Staaten schließen völkerrechtliche Verträge (Doppelbesteuerungsabkommen) ab, die die Besteuerungsrechte zwischen ihnen aufteilen. Weltweit gibt es ca. 3.000 Doppelbesteuerungsabkommen. Auch Deutschland hat viele solcher Verträge (mehr als 90) abgeschlossen. Steuerpflichtige versuchen aber bisweilen, unterschiedliche Bestimmungen in den bilateralen Abkommen und deren Zusammenwirken mit den jeweiligen nationalen Bestimmungen auszunutzen, um Steuern in keinem der betroffenen Staaten zahlen zu müssen oder nicht in der richtigen Höhe. Deswegen wurden im Rahmen des BEPS-Projekts Empfehlungen für Vorschriften zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch erarbeitet, sowie die Klarstellung, dass die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht die vollständige Nichtbesteuerung von Einkünften bezweckt. Die Empfehlungen sollen in das OECD-Musterabkommen aufgenommen werden, welches die Basis für viele der weltweit vereinbarten Abkommen darstellt. Außerdem sollen sie – soweit wie möglich – durch ein Multilaterales Abkommen (vgl. Maßnahme 15) in die bestehenden Abkommen übernommen werden. Die deutsche Abkommenspolitik ist schon jetzt darauf ausgerichtet, derartige bzw. vergleichbare Regelungen zu vereinbaren.¹²⁹

Ende Mai 2017 hat die OECD zentrale Dokumente zu Maßnahme 6 veröffentlicht¹³⁰, die Mindeststandards für die Verhinderung von Abkommensmissbrauch festlegen.

Maßnahme 7 : Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte

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 APPLE¹³¹ oder AMAZON¹³² derzeit in vollem Umfang nutzen können. Mit den vereinbarten Änderungen wird dagegen vorgegangen, dass Unternehmen die Registrierung von Betriebsstätten in einem Land umgehen können, obwohl sie erhebliche wirtschaftliche Aktivitäten in diesem Land durchführen.

Aber selbst wenn zukünftig alle Unternehmen, die in Deutschland wesentliche Aktivitäten aufweisen, in Deutschland eine Betriebsstätte anmelden müssten und so grundsätzlich ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in Deutschland versteuern müssten, bleibt auch dann noch ein derzeitiges Steuerschlupfloch offen. Die deutsche Betriebsstätte wird dann nämlich mit ausländischen Lizenzgebern entsprechende Lizenzvereinbarungen abschließen und so ihre in Deutschland erwirtschafteten Gewinne in Form von Lizenzgebühren steuerfrei ins steuergünstigere Ausland transferieren. Erst im Zusammenwirken mit den im späteren Teil III erläuterten Reformvorschlägen, insbesondere durch Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Reformvorschlag II, siehe Kap. 7.2), könnte dieses Steuerschlupfloch geschlossen werden.

Maßnahmen 8, 9, 10 : Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung

Multinationale Unternehmen sind in einer Vielzahl von Staaten durch rechtlich selbständige Gesellschaften oder Betriebsstätten wirtschaftlich tätig. In diesen Fällen werden Leistungen auch

zwischen den einzelnen Mitgliedern des multinationalen Unternehmens grenzüberschreitend erbracht. Damit für diese grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen eine zutreffende Besteuerung erfolgen kann, ist ein sachgerechter Verrechnungspreis zu bestimmen. Der international anerkannte Standard für die Bestimmung sachgerechter Verrechnungspreise ist der Fremdvergleichsgrundsatz: Danach sind für Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen diejenigen Bedingungen und Preise der Besteuerung zugrunde zu legen, die in vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart worden wären. Dadurch soll verhindert werden, dass multinationale Unternehmen durch Festlegung fremdunüblicher Bedingungen, insbesondere durch zu hohe oder zu niedrige Verrechnungspreise Besteuerungssubstrat zwischen den Staaten willkürlich verlagern können.

Es wurden Regeln formuliert, die sicherstellen, dass die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen den Marktwerten entsprechen, die beim Handel mit Dritten sich ergeben würden. 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.¹³³

Es sollte zukünftig sichergestellt sein, dass bei grenzüberschreitendem Transfer von Gütern und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen die Verrechnungspreise gemäß der in jedem Staat erfolgten Wertschöpfung festgelegt werden.¹³⁴ Der Abschlussbericht¹³⁵ enthält Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, die die Übereinstimmung der Verrechnungspreise mit der Wertschöpfung gewährleisten sollen. Dies betrifft insbesondere Verrechnungspreisfragen bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten, vertragliche Vereinbarungen bezüglich der Risiken und Gewinne, die nicht mit den tatsächlichen Tätigkeiten im Einklang stehen, sowie Finanzierungsgesellschaften eines multinationalen Konzerns, wenn diese nicht mit dem Umfang der Tätigkeiten übereinstimmen, die von der Finanzierungsgesellschaft wahrgenommen werden.

3.2.2 Erhöhung der Transparenz

Schätzungen aus einer neueren empirischen Analyse der OECD, die der Komplexität der BEPS-Thematik sowie den Unzulänglichkeiten der Methoden und Daten Rechnung trägt, ergeben, dass sich die weltweiten Einbußen bei den Körperschaftsteuereinnahmen auf 100 Mrd. US\$ bis 240 Mrd. US\$ jährlich belaufen könnten. Die Untersuchung zeigt zudem, dass Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung auch zu erheblichen nichtfiskalischen wirtschaftlichen Verzerrungen führt, und formuliert Empfehlungen für eine bessere Nutzung der verfügbaren Steuerdaten und eine Verbesserung der Analysen.¹³⁶ Zur Ermöglichung von verbesserten Steuerdaten und Steueranalysen werden folgende Maßnahmen vorgeschlagen:

Maßnahme 11 : Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Die durchgeführte Beurteilung der derzeit vorliegenden Daten und angewandten Methoden kommt zu dem Ergebnis, dass ökonomische Analysen des Umfangs und wirtschaftlichen Effekts

von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch erhebliche Datenengpässe schwerwiegend behindert werden und dass es besserer Daten und Methoden bedarf. Angesichts dieser Datenengpässe wurde eine Übersichtstafel mit sechs BEPS-Indikatoren aufgestellt, die auf unterschiedlichen Datenquellen beruhen und verschiedene BEPS-Kanäle messen. Diese Indikatoren liefern starke Anhaltspunkte dafür, dass BEPS eine Tatsache ist und im Lauf der Zeit zugenommen hat.

Maßnahme 12 : Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven Steuerplanungsmodelle

Der Mangel an zeitnahen, umfassenden und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien ist eine der größten Herausforderungen, vor denen die Steuerverwaltungen weltweit stehen. Wenn ein frühzeitiger Zugang zu solchen Informationen gewährleistet ist, besteht die Chance, Steuerrisiken durch sachkundige Risikoabschätzungen, Prüfungen und Gesetzesänderungen rasch zu begegnen. Maßnahme 12 entwirft einen modularen Rahmen mit auf Beispielen bester Praxis beruhenden Anleitungen, den Staaten ohne verbindliche Offenlegungsvorschriften nutzen können, um eine Regelung auszuarbeiten, die ihrem Bedarf an frühzeitig vorliegenden Informationen zu aggressiven oder missbräuchlichen Steuerplanungsmodellen gerecht wird. Bei den Empfehlungen dieses Berichts handelt es sich nicht um einen Mindeststandard und den Ländern ist freigestellt, ob sie verbindliche Offenlegungsregelungen einführen wollen oder nicht.¹³⁷

Damit der vorgesehene automatische Datenaustausch von Steuerinformationen im vorgesehenen gemeinsamen Standard-Finanzbericht-Format überhaupt möglich ist, muss in allen G20-Ländern eine zentrale Steuerbehörde existieren, die den Zugriff auf die entsprechenden Daten der multinational tätigen Unternehmen hat. In Deutschland sind zur Vernetzung der Steuerverwaltungen der 16 deutschen Bundesländer noch erhebliche Anstrengungen nötig.

Maßnahme 13 : Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting

Die Leitlinien zur Verrechnungspreisdokumentation verlangen von multinationalen Unternehmen folgende Maßnahmen:

- Lieferung von übergeordneten Informationen über ihre weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik, die in einer Stammdokumentation (Master File) zusammenzufassen sind, die allen zuständigen Steuerverwaltungen zur Verfügung stehen muss.
- Stärker geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreisdokumentation geliefert wird, und zwar in einer für jeden Staat zu erstellenden landesspezifischen Dokumentation (Local File), in der alle wesentlichen Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Dritten, die Beträge, um die es bei diesen Geschäftsvorfällen geht, sowie die Analysen der Verrechnungspreisbestimmung, die das multinationale Unternehmen in Bezug auf diese Geschäftsvorfälle vorgenommen hat, genannt sind.
- Große multinationale Unternehmen müssen einen Country-by-Country-Report vorlegen, der jährlich und für alle Steuerhoheitsgebiete, in denen sie einer Geschäftstätigkeit nachgehen, über die Höhe ihrer Einkünfte, ihrer Vorsteuergewinne sowie ihrer bereits gezahlten und noch

zu zahlenden Ertragsteuern Auskunft gibt. Die Country-by-Country-Reports sollten im Staat der obersten Muttergesellschaft eingereicht und über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch automatisch weitergeleitet werden.¹³⁸

Diese Daten sollen derzeit nur den nationalen Steuerverwaltungen zur Verfügung gestellt werden. Aber für eine effektive Nutzung dieser Daten ist es unabdingbar, diese Daten auch der interessierten Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen, damit die Zahlen überprüft und bewertet werden können.¹³⁹ Die große Bedeutung der Erhöhung der Transparenz für eine wirkungsvolle Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurde bereits in ausführlichen Untersuchungen analysiert.¹⁴⁰ Die in Kap. 1.2.2 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.

Anfang Mai 2017 veröffentlichte die OECD eine Liste von mehr als 700 Beziehungen für den automatischen Informationsaustausch zwischen den beteiligten Ländern¹⁴¹, der 2018 beginnen soll. Diese Liste schließt die Beziehungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein, die sich zu einem Informationsaustausch nach EU-Recht verpflichtet haben.¹⁴²

3.2.3 Erleichterungen bei der Umsetzung

Maßnahme 14 : Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren

Die Maßnahmen gegen die Erosion der Steuerbemessungsgrundlagen und gegen Gewinnverlagerungen wurden ergänzt 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. Die Länder haben sich auf einen Mindeststandard im Hinblick auf die Beilegung von abkommensbezogenen Streitigkeiten verpflichtet.

Zudem umfasst diese Verpflichtung die Einrichtung eines wirksamen Monitoringmechanismus, der gewährleisten soll, dass der Mindeststandard eingehalten wird und die Länder weitere Fortschritte erzielen, um Streitigkeiten zügig beizulegen. Darüber hinaus hat sich eine große Gruppe von Ländern verpflichtet, rasch ein zwingendes und verbindliches Schiedsverfahren in ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen.¹⁴³

Maßnahme 15 : Entwicklung von multilateralen Instrumenten zur Umsetzung der Maßnahmen

Damit die vereinbarten BEPS-Maßnahmen zur Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Praxis wirksam werden können, müssen die bestehenden Abkommen entsprechend geändert werden. Die dazu erforderlichen bilateralen Verhandlungen würden sich angesichts der großen Anzahl der bestehenden Abkommen über einen langen Zeitraum hinziehen. Um diesen Prozess zu beschleunigen, soll ein multilateraler Vertrag erarbeitet werden, der die bestehenden

Abkommen überschreibt oder ergänzt und die BEPS-Empfehlungen flächendeckend in diese Abkommen implementiert.¹⁴⁴

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 automatisch zur Umsetzung der einzelnen Maßnahmen entsprechend anzupassen.

Die beteiligten Staaten waren sich einig, dass multilaterale Instrumente wünschenswert und realisierbar sind. Ausgehend von dieser Analyse wurde ein Mandat für eine Ad-hoc-Gruppe ausgearbeitet, an der alle Länder mitwirken können, um multilaterale Instrumente zu entwickeln. Im November 2016 haben sich über 100 Staaten auf eine entsprechende Vereinbarung geeinigt¹⁴⁵, die im Juni 2017 von allen Ländern unterzeichnet wurde.

Am 07. Juni 2017 hat Deutschland gemeinsam mit Vertretern von 76 Staaten in Paris das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung unterzeichnet.¹⁴⁶ Die Bundesregierung hatte die Unterzeichnung bereits im Dezember vergangenen Jahres beschlossen, nachdem die OECD Ende November 2016 das Übereinkommen veröffentlicht hatte. Mit diesem völkerrechtlichen Vertrag werden zentrale Empfehlungen des BEPS-Maßnahmenpakets der OECD/G20 in bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Nach der Erstunterzeichnung werden ca. 1.100 Abkommen von dem Übereinkommen erfasst. Es wird aber damit gerechnet, dass weitere Staaten unterzeichnen und die Zahl der erfassten Doppelbesteuerungsabkommen auf über 2.000 ansteigt.

Durch das Übereinkommen können zeitraubende bilaterale Revisionsverhandlungen von Doppelbesteuerungsabkommen durch einen einzigen völkerrechtlichen Akt ersetzt werden. Dies verkürzt den Prozess zur Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen deutlich und sorgt für eine flächendeckende Implementierung der BEPS-Empfehlungen.

3.2.4 Beispiele zur Umsetzung des OECD-Maßnahmenpakets in Deutschland

Das OECD-Maßnahmenpaket und das EU-Maßnahmenpaket haben dieselbe Zielsetzung und überschneiden sich deshalb. Entsprechend dienen die gesetzlichen Maßnahmen in Deutschland zur Umsetzung des OECD-Maßnahmenpakets auch der Umsetzung des EU-Maßnahmenpakets (siehe das folgende Kap. 4). Einige der vereinbarten OECD-Maßnahmen sind sofort anwendbar, wie z.B. die Änderungen der Verrechnungspreisleitlinien, andere erfordern hingegen Änderungen, die über Steuerabkommen – z.B. durch das multilaterale Instrument – umgesetzt werden können. Andere Maßnahmen erfordern Änderungen an innerstaatlichem Recht, wie z.B.

- Ergebnisse der Arbeiten zu hybriden Gestaltungen,
- Controlled-Foreign-Corporation-Regeln,
- Zinsabzugsmöglichkeiten,
- länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting),
- verbindliche Offenlegungsregeln,

- ggf. eine Abstimmung innerstaatlicher Regeln im Hinblick auf Sonderregelungen für geistiges Eigentum mit den Kriterien für schädliche Steuerpraktiken.

Die Staaten sind souverän. Es liegt daher an ihnen, diese Änderungen umzusetzen.¹⁴⁷ Im Folgenden wird beispielhaft gezeigt, wie Deutschland OECD-Maßnahmen in nationales Recht umsetzt. In Deutschland wurden bereits früher mehrere Maßnahmen umgesetzt, die den OECD-Maßnahmen entsprechen¹⁴⁸:

- Zinsschranke¹⁴⁹ (OECD-Maßnahme 4): Begrenzung des Zinsabzugs.
- Funktionsverlagerung¹⁵⁰ (OECD-Maßnahmen 4 und 8/9/10).

Auf der Grundlage der im Oktober 2015 beschlossenen BEPS-Maßnahmen wurden mittlerweile von Deutschland weitere OECD-Maßnahmen¹⁵¹ umgesetzt:

- Hybridkapital¹⁵² (OECD-Maßnahme 2): Verhinderung von doppelter Nichtbesteuerung von Einkünften bzw. von doppeltem Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit so genannten hybriden Gestaltungen.
- Bekämpfung von Steuergestaltungen bei der Gewerbesteuer¹⁵³ (OECD-Maßnahme 4).
- Automatischer Informationsaustausch über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise¹⁵⁴ (OECD-Maßnahme 5).
- Auslegung der in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Fremdvergleichsgrundsätze nach Maßgabe des deutschen Außensteuergesetzes¹⁵⁵ (OECD-Maßnahmen 8, 9, 10).
- Country-by-Country-Reporting: Erstellung länderbezogener Berichte für multinational tätige Unternehmen (OECD-Maßnahme 13).
- Multilaterale Instrumente zur Erleichterung der Umsetzung der OECD-Maßnahmen¹⁵⁶ (OECD-Maßnahme 15).

Weitere Gesetze zur Umsetzung der OECD-Maßnahmen wurden mittlerweile beschlossen:

- Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz¹⁵⁷ (OECD-Maßnahmen 5, 11, 12).
- Lizenzschranke¹⁵⁸ (OECD-Maßnahme 5).

Zudem gibt es eine Reihe von Schreiben des deutschen Bundesfinanzministeriums zur Umsetzung von internationalen Kooperationen im Bereich der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

In Kap. 3 wurden Maßnahmen der OECD gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung dargestellt. Im folgenden Kap. 4 werden entsprechende Maßnahmen der EU erläutert.