

Schön, Wolfgang et al.

Article

EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik?

ifo Schnelldienst

Provided in Cooperation with:

Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich

Suggested Citation: Schön, Wolfgang et al. (2015) : EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik?, ifo Schnelldienst, ISSN 0018-974X, ifo Institut - Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München, Vol. 68, Iss. 15, pp. 3-21

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/165621>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik?

Die EU-Kommission hat einen Aktionsplan zur grundlegenden Reform der Unternehmensbesteuerung vorgelegt, der missbräuchlicher Steuergestaltung und Steuerflucht entgegenwirken und nachhaltige Einnahmen gewährleisten soll. Die Maßnahmen sollen nach Aussage der Kommission die steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen in Europa gerechter, effizienter und wachstumsfreundlicher gestalten. Kann der Aktionsplan ein faires System der Unternehmensbesteuerung in der EU schaffen?

Vom steuerlichen Binnenmarkt zum Europa der Finanzämter

Vor wenigen Wochen hat die Europäische Kommission ihren Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung¹ einer breiten Öffentlichkeit präsentiert. Während der Aktionsplan wenige Positionen enthält, die nicht bereits vorher diskutiert oder angekündigt waren, macht der Gesamttext doch in besonderer Weise deutlich, wie stark sich die Kommission von ihren ursprünglichen Zielen europäischer Steuergesetzgebung entfernt hat.

Ausgangspunkt war – seit dem *Neu-mark*-Bericht des Jahres 1962 und dem von der Kommission verantworteten »Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern« aus dem Jahr 1967 – die Verwirklichung des Binnenmarktes, namentlich der Abbau von Hindernissen für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit. Vor allem in den 1970er und 1980er Jahren legte die Kommission einen Richtlinienvorschlag nach dem anderen vor, der sich mit Friktionen und Doppelbelastungen international tätiger Unternehmen befasste: Anrechnung von Körperschaftsteuern, Verrechnung von Verlusten, Abschaffung von Quellensteuern, ja sogar für eine einheitliche steuerliche Gewinnermittlung oder für eine harmonisierte innerstaatliche Verlustberücksichtigung gab es erste Ansätze. Aus diesem Geiste wurden an einem glücklichen Julitag des Jahres 1990 die drei wichtigsten Harmonisierungsakte der Unterneh-

mensbesteuerung geboren: die Mutter-Tochter-Richtlinie (über die steuerliche Entlastung von Dividenden im Konzern), die steuerliche Fusions-Richtlinie (zum Wohle grenzüberschreitender Unternehmensorganisationen) und das zwischenstaatliche Schiedsabkommen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise. Eine späte Nachfahrin dieser binnenmarktöffnenden Gesetzgebung ist die im Jahr 2003 erlassene Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern. Gemeinsam mit den früheren Rechtsakten bildet sie den Kernbestand einer unternehmensfreundlichen Richtlinienwelt, deren innere Zielsetzung die freie Allokation von Produktionsfaktoren im Binnenmarkt – namentlich die freie Allokation innerhalb multinationaler Unternehmen – bildet.

Die Gegenbewegung begann früh und zunächst nur in vorsichtigen Schritten. Bereits im Jahr 1977 hatten Rat und Parlament die »Amtshilfe-Richtlinie« verabschiedet, die den wechselseitigen Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der europäischen Mitgliedstaaten auf eine erste Grundlage stellte und die später durch die »Beitreibungs-Richtlinie« zur grenzüberschreitenden Vollstreckung von Steuerforderungen ergänzt wurde. Eine ökonomisch-theoretische Grundlage erhielt die Rücksichtnahme auf staatliche Interessen im Jahr 1997, als – unter der Ägide von Mario Monti – die Europäische Kommission den »schädlichen Steuerwettbewerb« in den kritischen Fokus nahm und sich die Mitgliedstaaten im »Code of Conduct« auf gemeinsame Maßnahmen gegen als unfair empfundene steuerliche Fördermaßnahmen verständigten. Diese Zielsetzung der Europäischen Institutionen, die fiskalischen Interessen der Mitgliedstaaten treuhänderisch wahrzunehmen, hat sich in den vergangenen Jahren dramatisch verstärkt. Im Gefolge der europäischen



Wolfgang Schön*

* Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön ist Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München, und Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

¹ Mitteilung der Kommission vom 17. Juni 2015 an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte (COM(2015)302 final).

Finanz- und Wirtschaftskrisen ab 2007, aber auch vor dem Hintergrund der internationalen Diskussion zu »Base Erosion and Profit Shifting« auf der Ebene der OECD/G 20, sah sich die Kommission immer mehr veranlasst, mit Regelungsvorschlägen, Empfehlungen und Mitteilungen an die Öffentlichkeit zu treten, die in erster Linie die Staaten und ihr Steueraufkommen vor der Steuerplanung von Unternehmen (und dem Unterbietungswettbewerb anderer Staaten) schützen sollen, während die Wahrung eines unternehmensfreundlichen Umfelds tendenziell in den Hintergrund zu treten scheint. Genannt seien nur die Mitteilung zur »Anwendung von Maßnahmen der Missbrauchsbekämpfung« (2007), die Mitteilung »Promoting Good Governance in Tax Matters« (2009), die Empfehlung zum »Aggressive Tax Planning« (2012), die Empfehlung zu den »Minimum Standards of Good Governance in Tax Matters« (2012) und die Einrichtung einer Expertengruppe, der »Platform for Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation« (2013).

In diese Reihe fügt die Kommission nunmehr ihre Mitteilung über eine »faire und effiziente Unternehmensbesteuerung« (2015), die in der Tat die steuerliche Gerechtigkeit i. S. einer Wahrung fiskalischer Interessen über die Effizienz i. S. einer Verwirklichung des Binnenmarkts stellt. Die Grenzen des Steuerwettbewerbs – so die Kommission – seien erreicht. Ziel einer Reform des Unternehmensteuerrechts ist es nunmehr, »besser gegen aggressive Steuerplanung vorgehen zu können«. Zugleich sei eine Höherbelastung des Faktors »Arbeit« ausgeschlossen – auf die Industrie kommen daher Mehrbelastungen zu. Dabei sollen allerdings Mehrfachbelastungen unternehmerischer Gewinne nach wie vor vermieden werden.

Das wird nirgends so schlagend deutlich wie bei der Strategie, die die Europäische Kommission nunmehr für das im Jahr 2011 präsentierte Projekt einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) einschlägt. Während sich der ursprüngliche Richtlinienentwurf im Kern durch Optionalität auszeichnete, d.h. durch ein Wahlrecht für multinationale Unternehmen, sich die Vorteile der GKKB zunutze zu machen und dadurch Befolgungskosten (und auch Steuerlasten) zu senken, soll die GKKB in Zukunft verpflichtend ausgestaltet werden. Die GKKB wird damit zu einem Instrument, das in erster Linie Gestaltungen verhindern soll, die innerhalb eines grenzüberschreitenden Konzerns durch die Ausnutzung verschiedener Steuersysteme entstehen (»Steuerarbitrage«) oder die durch gezielte Allokation von Finanzmitteln und Immaterialgütern erzeugt werden können. Auch wenn der Kommission darin zugestimmt werden muss, dass das ursprüngliche Wahlrecht der Wirtschaft gleichsam die »beste aller Welten« präsentierte und damit einen Schritt zu weit ging (vgl. Schön 2008, S. 66 f.), muss doch erkannt werden, dass sich die Philosophie der GKKB durch ihren verpflichtenden Charakter

stark ändern wird. Es bleibt abzuwarten, ob diese härtere Linie (die die Kommission selbst vor Jahren noch unter dem Stichwort einer »single compulsory harmonised tax base« abgelehnt hatte) von einer hinreichenden Anzahl von Mitgliedstaaten geteilt wird; die Kommission wird sich jedenfalls schon jetzt auf eine Welle der Kritik aus den Unternehmensverbänden gefasst machen müssen. Ob sich praktisch viel ändert, ist aber auch zweifelhaft, weil eine Fülle »faktischer Optionen« bleibt, z.B. durch die Ansiedlung von Unternehmensfunktionen in Drittstaaten außerhalb des GKKB-Gebiets oder die gezielte Unterschreitung der für die europäische Gruppenbesteuerung vorgesehenen Beteiligungsschwellen.

Wie seit längerem erwartet, hat sich die Kommission nunmehr offiziell von der Vorstellung verabschiedet, dass die GKKB von Beginn an mit »Konsolidierung« und »Formelaufteilung« eingeführt werden könne. Beides ist für die erwünschten Wirkungen der GKKB jedoch prägend: Die Konsolidierung eliminiert Zwischengewinne und sorgt für automatische Verlustverrechnung; die Formelaufteilung schafft ein begrenztes Maß an Objektivität und verdrängt vor allem die Bedeutung der vertraglichen Allokation von Risiken, Finanzmitteln und Immaterialgütern innerhalb eines Konzerns. Es bleibt daher im Grundsatz bei der Welt gesonderter Steuerpflichten im Konzern und der Verrechnungspreiskontrolle am Fremdvergleichsgrundsatz. Dennoch hält die Europäische Kommission einen begrenzten binnenmarktfreundlichen Gesetzgebungsplan für die Unternehmen bereit: Die GKKB soll flankiert werden durch eine Regelung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Konzern; die Kommission entspricht damit einem Petition aus der Literatur (vgl. Röder 2012; 2014), das nicht zuletzt durch die schwer vermittelbare Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf diesem Gebiet auf den Plan gerufen worden ist.

Die Kommission befindet sich schließlich in Übereinstimmung mit der OECD, wenn sie für die Zukunft der Besteuerung in der Europäischen Union eine stärkere Angleichung der steuerlichen Zuordnung von Gewinnen an die ökonomische Realität fordert. Hinter dieser harmlosen Formulierung verbergen sich jedoch massive Eingriffe: Die Hinzurechnungsbesteuerung soll verschärft, die Verrechnungspreiskontrolle von den vertraglichen Abmachungen gelöst, die unternehmensfreundlichen Richtlinien modifiziert und der Betriebsstättenbegriff erweitert werden. Steuerliche Präferenzen (z.B. die »Patent Box«) sollen in Anlehnung an die Überlegungen der »Code-of-Conduct«-Gruppe an die lokale Wertschöpfung gekoppelt werden. Die Kommission lehnt sich hier sehr weit aus dem Fenster: Viele dieser Vorschläge wirken den freiheitlichen Grundtendenzen des Binnenmarkts deutlich entgegen; die Argumentation der Kommission wird vor dem Europäischen Gerichtshof auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung nur dann Bestand haben, wenn sie darlegen kann, dass sich die von ihr vorgeschlagenen

Eingriffe auf rein »künstliche Konstruktionen« beschränken, denen im Binnenmarkt ohnehin keine eigene Schutzwürdigkeit zukommt. An dessen Überzeugungskraft kann man Zweifel haben – bei den von der OECD angekündigten Verrechnungspreisregeln, bei der Hinzurechnungsbesteuerung, aber auch beim »nexus-approach« des Kompromisses zu den »Patent-Boxen«.

Es bleibt nicht aus, dass die Kommission auch auf der Ebene des Verfahrensrechts die Dinge in die Hand nehmen möchte. Internationale Betriebsprüfungen sollen ebenso gefördert werden wie der Informationsaustausch zu »Tax Rulings« oder das weltweite »Country-by-Country«-Reporting der Großunternehmen. Dabei täuscht man sich wohl nicht, wenn man vermutet, dass die Kommission nicht lediglich die Mitgliedstaaten zu mehr intergouvernementalen Aktivitäten animieren möchte, sondern als Mitspieler und Koordinator auf europäischer Ebene agieren will. Spätestens hier wird sich zeigen, ob und in welchem Umfang die Mitgliedstaaten bereit sind, im Interesse der gemeinsamen Durchsetzung fiskalischer Interessen ein Stück mehr an Souveränität an das gemeinsame Europa abzugeben.

Die Kommission befindet sich in der Zwickmühle. Einerseits ist unübersehbar, dass sowohl die Richtlinien (namentlich die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie) als auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu den Grundfreiheiten den Unternehmen enorme Möglichkeiten strategischer Steuerplanung innerhalb der Europäischen Union verschafft haben. Andererseits ist es der wahre Kern des Binnenmarktes und des gesunden Systemwettbewerbs, dass die freie Allokation von Produktionsfaktoren im Binnenmarkt auch durch steuerliche Zielsetzungen angeleitet werden darf. Wer hier zugunsten der Fiskalinteressen über das Ziel hinausschießt, landet in einer Welt der Doppelbelastungen und der Rechtsunsicherheiten. Dann heißt es abwägen, wo genau das Optimum zwischen Unternehmerfreiheit und staatlichem Steueranspruch sich befindet – die Kommission darf das Pendel nicht zu stark zu Lasten der europäischen Marktakteure zurückschwingen lassen.

Literatur

Röder, E. (2012), »Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCT with Formulary Apportionment«, *World Tax Journal* 4, 125–150.

Röder, E. (2014), »Co-ordination of Corporate Exit Taxation in the Internal Market and Beyond«, *British Tax Review*, 574–604.

Schön, W. (2008), »Perspektiven der Konzernbesteuerung«, in: W. Schön, U. Schreiber und Chr. Spengel (Hrsg.), *Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa*, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung, Mannheim, 49–84.



Dennis Klein*

Neuer Anlauf für eine harmonisierte Unternehmensbesteuerung

Seit Beginn der Gemeinschaften beschäftigt die Europäische Kommission die Harmonisierung der direkten Steuern. Während indirekte Steuern insbesondere durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinien seit langem weitgehend angeglichen sind, scheiterten vergleichbare Versuche für die direkten Steuern bislang regelmäßig. Die öffentliche Diskussion um »Steuerflucht«, Gewinnverlagerung in »Steuerparadiesen« und »aggressive Steuervermeidung« von Großunternehmen scheint aktuell aber ein begünstigendes politisches Klima für die Pläne zu schaffen, worauf auch parallele Aktivitäten der OECD hinweisen. Die EU-Kommission hat daher einen Aktionsplan vorgelegt, von dem sie sich eine fairere und effizientere Unternehmensbesteuerung verspricht.

Dieser sei unter drei Aspekten betrachtet:

- Steuerliche Fairness ist ein schillernder Begriff, den es zu konkretisieren gilt.
- Die im Aktionsplan vorgesehene zentrale Maßnahme ist die gemeinsame und später auch konsolidierte Körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Deren Vor- und Nachteile sind kritisch zu hinterfragen.
- Da eine Neuverteilung des Steuersubstrats zwangsläufig Widerstände hervorruft, bleibt ohnehin zweifelhaft, inwieweit der Aktionsplan umsetzbar ist.

Es sollten daher nicht zu hohe Erwartungen in den Aktionsplan gesteckt werden. Vielmehr sei die Prognose gewagt, dass der jetzige Aktionsplan wenig mehr als bloßen Aktivismus der EU-Kommission bedeutet.

Steuerwettbewerb der Staaten

Hintergrund des Aktionsplans ist die Problematik, dass international tätige Unternehmen ihre Gewinne durch diverse

* Prof. Dr. Dennis Klein ist Professor für Wirtschafts- und Steuerrecht sowie Rechnungslegung an der Leibniz-Fachhochschule Hannover und zugleich Steuerberater, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Instrumente wie Verrechnungspreise, Lizenzzahlungen oder konzerninterne Darlehensgewährung grenzüberschreitend in niedriger besteuerte Länder verlagern können. Insbesondere mobile Faktoren wie Kapital, Patente oder digitale Güter bieten sich für dahingehende Gestaltungen an. Gerade der digitalen Wirtschaft haben die herkömmlich auf die physische Präsenz abstellenden tradierten internationalen Besteuerungsprinzipien wenig entgegenzusetzen. Der Ort der Wertschöpfung und der Ort der Besteuerung sind nicht zwangsläufig identisch. Die betroffenen Staaten sehen sich einer Erosion ihrer Steuerbasis und einem aus ihrer Sicht unfairen Steuerwettbewerb mit Niedrigsteuerstaaten ausgesetzt.

In diesem Zusammenhang fallen schnell Begriffe wie »aggressive Steuervermeidung«, »Steuerflucht« oder »schädlicher Steuerwettbewerb«. Dem will die EU-Kommission mit ihrem Aktionsplan entgegenzutreten, um nach Eigenaussage eine grundlegende Reform im Sinne einer fairen und effizienten Unternehmensbesteuerung zu erreichen. Doch was ist eine faire Unternehmensbesteuerung?

Aus jeweils nationaler Sicht ist mit dem Schlagwort faire Unternehmensbesteuerung vielfach die schlichte Erwartung verbunden, den eigenen Steueranteil zu erhöhen. Eine so verstandene Fairness geht jedoch mit einer Benachteiligung der anderen Staaten und somit der dortigen »Unfairness« einher. Die schlichte Ausweitung der Bemessungsgrundlage kann daher kein Kriterium für steuerliche Fairness sein – dementsprechend sollte steuerliche Fairness nicht mit höheren Steuereinnahmen verwechselt werden.

Angesichts der Schlagwörter »Steuerflucht« oder »schädlicher Steuerwettbewerb« ist Fairness eher im Sinne gleicher Steuerwettbewerbsbedingungen zu verstehen. Aber auch hier ist Vorsicht geboten. Denn diese Bedingungen haben die Staaten prinzipiell selbst geschaffen, sei es durch ihr nationales oder sei es durch ihr uni- bzw. bilaterales internationales Steuerrecht. Die bloße unternehmerische Ausnutzung der so geschaffenen Rechtslage ist dann ebenso wenig unfairen Steuerwettbewerb. Aus Sicht der handelnden Unternehmensleitung ergibt sich ganz im Gegenteil zum Wohle ihrer Anteilseigner sogar die Verpflichtung, Möglichkeiten der Steuerersparnis zu nutzen.

Orientierungshilfe können das Territorialitätsprinzip und das Gebot der internationalen Rücksichtnahme liefern. Hieraus können Staaten den Anspruch herleiten, auf ihrem Territorium erwirtschaftete Gewinne auch selbst zu versteuern. In einer weltweit vernetzten arbeitsteiligen Wirtschaft zwingt dies freilich zu einer gegenseitigen Abstimmung, um der Gefahr der Doppelbesteuerung entgegenzuwirken. Als Maßstab bietet sich hierbei der Wertschöpfungsprozess an, um Gewinne auch dort zu versteuern, wo die unternehmerische Aktivität stattfindet und die Leistung tatsächlich erbracht

wird. Substanzlose »Briefkastengesellschaften« sind auszu-sondern. In diesem Sinne bedeutet ein fairer Steuerwettbewerb also, den Ort der Wertschöpfung und den Ort der Besteuerung in Einklang zu bringen.

Zweistufenplan zur Bemessungsgrundlage

Um eine effektive Besteuerung am Ort der Wertschöpfung sicherzustellen und die steuerliche Gewinnverlagerung zu erschweren, sieht der Aktionsplan eine Reihe von Maßnahmen vor. Dazu gehören etwa eine EU-Liste nicht kooperativer Staaten oder eine öffentliche Konsultation zu der Frage, inwieweit Unternehmen zur Offenlegung steuerlicher Informationen zu verpflichten sind, um so den öffentlichen Druck zu erhöhen. Im Kern enthält der Aktionsplan indes eine Neuauflage des bereits lange diskutierten Vorschlags zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB).

Wie die EU-Kommission selbst zugibt, ist ihr früherer Plan der GKKB gescheitert. Aus diesem Grund versucht sie es jetzt in zwei Schritten: Zunächst eine gemeinsame körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage (GKB). Hier erscheinen die politischen Widerstände geringer. Den nächsten Schritt will die Kommission zunächst aufschieben, nämlich die Konsolidierung dieser Bemessungsgrundlage (GKKB). Konsolidierung bedeutet, das Steuersubstrat unter den betroffenen Staaten aufzuteilen. Und spätestens an diesem Punkt der Steuerverteilung scheiterten die Verhandlungen bislang. Durch das Ausklammern streitanfälliger Punkte erhofft sich die EU-Kommission eine schnellere Umsetzung und nimmt in Kauf, die zweite Stufe in die unbestimmte Zukunft zu verschieben.

Eine gemeinsame Bemessungsgrundlage entspricht der europäischen Harmonisierungstradition. Gemeinsame Bemessungsgrundlage meint eine europaweit einheitliche Gewinnermittlung. Die Kriterien für steuerpflichtige Betriebseinnahmen und berücksichtigungsfähige Betriebsausgaben stimmen dann in allen 28 Mitgliedstaaten überein. So wären etwa Abschreibungsmethoden und Abschreibungszeiträume überall gleich. Einzelne Mitgliedstaaten könnten nicht mehr mittels Sondertatbeständen und Vergünstigungen das Steuersubstrat der anderen aushöhlen. Aus Sicht der Unternehmen ergeben sich Verfahrenserleichterungen und geringere Erfüllungskosten, da die steuerbaren Gewinne dann nur noch anhand eines einzigen Systems zu ermitteln sind.

Ansonsten verbleibt es aber bei nationaler Besteuerung der Unternehmen bzw. Tochtergesellschaften. Vor allem bleiben die unterschiedlichen Steuersätze bestehen. Damit bestünden nach wie vor Anreize zur Gewinnverlagerung. Eine tatsächlich an der Wertschöpfungskette orientierte Besteuerung wird erst durch die Konsolidierung erreicht. Abhängig

vom Grad der Wertschöpfung erhält jeder Staat seinen Anteil am Steuersubstrat. Gewinnverlagerungen wären insoweit nicht mehr möglich, da Transaktionen innerhalb einer Unternehmensgruppe unberücksichtigt blieben und der gesamte Gruppengewinn nach einer gemeinsamen Formel unter den Staaten aufgeteilt würde. Die Besteuerung würde nicht mehr formal am einzelnen (nationalen) Rechtssubjekt, sondern am Gesamtkonzern bzw. der gesamten Unternehmensgruppe ansetzen. Hierüber wäre ein steuerliches Korrespondenzprinzip verwirklicht, Betriebsausgaben in dem einen Staat müssen zu Betriebseinnahmen in einem anderen Staat führen. Der Kommission schwebt auch eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung vor. Dazu müssten sich die Staaten freilich auf Aufteilungsmaßstäbe einigen.

Konsolidierung der Bemessungsgrundlage

Und spätestens an dieser Stelle überwiegt dann doch die Skepsis. Aus deutscher Sicht ist keineswegs ausgemacht, dass sich der Fiskus durch die vorgeschlagenen Maßnahmen besser stellt. Einen so weitreichenden Verzicht auf nationale Besteuerungshoheit können Mitgliedstaaten jedoch nur wagen, wenn die gesamtwirtschaftlichen Vorteile deutlich überwiegen. Im internationalen Vergleich verfügt Deutschland bereits über einen umfangreichen Katalog steuerlicher Vorschriften gegen künstliche Gewinnverlagerung. Hierzu gehören etwa die Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG, die Missbrauchsbekämpfung gegen gezielte Lückenausnutzung bei Doppelbesteuerungsabkommen nach § 50d Abs. 3, Abs. 8 EStG, die Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG, die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 AStG, die Funktionsverlagerung gem. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG oder Regelungen zu Verrechnungspreisen und deren Nachweis nach § 90 Abs. 3 AO und § 1 Abs. 2 AStG. Zwar birgt jede dieser Regelungen eine Fülle von Auslegungs- und Anwendungsproblemen. Im Großen und Ganzen zeigen sie jedoch Wirkung, entsprechend dürften die Nachholeffekte durch Lückenschließungen für Deutschland geringer ausfallen.

Gerade ein Exportstaat wie die Bundesrepublik Deutschland könnte bei den Quellenstaaten erhebliches Interesse an den bislang hier versteuerten Konzerngewinnen wecken. Auch bei der Frage der Wertschöpfung gehen die Vorstellungen weit auseinander. Einige Staaten sehen bereits den Zugang zu ihren Märkten als wertschöpfenden Faktor und werden hieraus ihren Steueranteil reklamieren. Bei Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs für Internetgeschäfte nebst deren Ausführungsgeschäfte soll bereits die bloße digitale Präsenz eine Betriebsstätte und somit ein Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Kunden begründen. Deutschland als Exportnation wäre im Hinblick auf die Steuerverteilung ein Verlierer. Sofern für die Betriebsstättendefinition unternehmensinterne Faktoren wie Personal oder Wirtschaftsgüter

maßgeblich sind, bleibt das Risiko, derartige Faktoren steuerlich zu verteuern und damit deren Abwanderung Vorschub zu leisten.

Von der viel kritisierten Gewinnverlagerung durch grenzüberschreitende Lizenzzahlungen dürfte Deutschland im Übrigen auch profitieren. Gerade innovative deutsche Unternehmen sollen grenzüberschreitend schätzungsweise mehr Lizenzen vereinnahmen als verausgaben. Die vor allem in der breiten Öffentlichkeit diskutierten Fälle betreffen auffällig oft US-amerikanische Unternehmen mit starker Technologieprägung. Vergleichbar niedrige Steuerquoten lassen sich jedenfalls in der Breite für deutsche Unternehmen nicht feststellen. Viele Beobachter wenden daher auch ein, dass Deutschland durch grenzüberschreitende Gewinnverlagerungen weit weniger belastet ist als etwa die USA, die derlei Praxis indes aus wirtschaftspolitischen Gründen hinnehmen. Nicht zuletzt würden manche Staaten eine steuerbedingte Entwertung gewerblicher Schutzrechte klammheimlich begrüßen. Aus deutscher Sicht könnte sich ein umgesetzter Aktionsplan also durchaus noch als Bumerang erweisen.

Gescheiterte Harmonisierungsversuche

Mit diesen Fragen ist jeder Mitgliedstaat konfrontiert. Zugrunde liegt letztlich ein Verteilungsstreit zwischen den Staaten um das Steuersubstrat. Dieser ist nicht neu, sondern hat zu der jetzigen Verteilungsstruktur geführt, wie sie insbesondere im geltenden EU-Recht und in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zementiert ist. Diesen Status quo zu durchbrechen, gelingt nur, wenn jeder beteiligte Staat zusätzliche Vorteile erlangt.

Spätestens sobald konkrete Regelungen anstehen, ist daher entweder eine Blockade oder ein Ausweichen auf vage und dehnbare Regelungen zu beobachten. Dies zeigt sich auch bei einem parallelen Projekt der OECD, die an einem Aktionsplan gegen »Base Erosion and Profit Shifting« (kurz BEPS) arbeitet. Das ausgegebene Ziel unterstützen alle beteiligten Staaten. In den notwendigen Details werden die Regelungen hingegen schnell unspezifisch, um den Gesamtkonsens aufrechtzuerhalten. Durch solches Aufweichen bleiben viele Maßnahmen wirkungslos, erhöhen stattdessen die Rechtsunsicherheit und unterminieren die Besteuerungseffizienz. Das strukturelle Problem der parallelen OECD-Kampagne besteht darin, eine multilaterale Überwölbung eines ansonsten bilateralen Doppelbesteuerungssystems zu erreichen.

Einstimmigkeitsgrundsatz

Der EU-Maßnahmenkatalog hat im Vergleich zum BEPS-Projekt sogar bessere Ausgangsbedingungen, da die EU-Maß-

nahmen auf verbindlichen multilateralen Verträgen beruhen (primäres Gemeinschaftsrecht). Das sind vor allem der EU-Vertrag (EUV) und der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Auf der Grundlage von Art. 113 und 115 AEUV lässt sich über das sekundäre Gemeinschaftsrecht eine verbindliche Harmonisierung bewerkstelligen. Der Rat ist in Art. 115 AEUV zum Erlass von Rechtsvorschriften zur Harmonisierung der direkten Steuern ermächtigt, kann also insb. über EU-Richtlinien einen verbindlichen und detaillierten Rechtsrahmen schaffen. Hierin liegt aber zugleich das große Hindernis: Art. 115 AEUV setzt einen einstimmigen Beschluss der Mitgliedstaaten voraus. Zwar sehen Art. 20 EUV und Art. 326 ff. AEUV zusätzlich als Ultima Ratio das Instrument der verstärkten Zusammenarbeit eines Kreises von mindestens neun Mitgliedstaaten vor. Für die gewünschten Effekte ist eine solche geographisch begrenzte Umsetzung jedoch nicht hinreichend.

Da eine einmal gegebene Zustimmung prinzipiell unumkehrbar ist, schrecken die Mitgliedstaaten davor zurück. Nicht umsonst sind an eben diesem Punkt die Harmonisierungsbemühungen in der Vergangenheit gestoppt. Die gegenwärtige politische Situation in Europa verspricht keinen wesentlichen Paradigmenwechsel an. Eher im Gegenteil deutet sich ein Zurückschrecken vor noch weitergehender unumkehrbarer Integration an.

Literatur

Burwitz, G. (2015), »Der ›Base Erosion and Profit Shifting‹-Aktionsplan der OECD«, *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG)*, 546–549.

Glaser, A. (2011), »Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?«, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 2317–2325.

Ismer, R. (2012), »Gruppenbesteuerung statt Organschaft im Ertragsteuerrecht?«, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 821–829.

Jochum, H. (2015), »Faires Steuerrecht für Europa«, *Zeitschrift für Rechtspolitik (ZRP)*, 115–118.

Lampert, S. (2013), »Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union«, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW)*, 493–498.

Musil, A. und J. Schulz (2013), »Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerung in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedstaaten«, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 2205–2211.

Rödter, T. und R. Pinkernell (2013), »20 Thesen zur BEPS-Diskussion«, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 619–623.

Schanz, D. und A. Feller (2015), »Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht«, *Betriebs-Berater (BB)*, 865–870.

Scheffler, W. und M. Köstler (2014), »Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter«, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 664–669.

Seer, R. (2014), »Die unternehmensteuerlichen Pläne der Bundesregierung«, *GmbH-Rundschau (GmbHR)*, 505–512.



© BDI/Fotograf Christian Kruppa

Markus Kerber*

EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung – ursprüngliches Ziel aus dem Blick verloren

Fünf kurz-, mittel- und langfristige Initiativen bzw. Kernelemente hat EU-Kommissar Pierre Moscovici als Ansatzpunkte für die Verbesserung von Fairness und Effizienz der Unternehmensbesteuerung in der EU identifiziert. Zwar knüpft der jüngst vorgestellte »Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU« an das Konzept der Gemeinsamen Körperschaftsteuerlichen (Konsolidierten) Bemessungsgrundlage (GKKB) an, jedoch haben sich die Ziele deutlich verschoben: Jetzt tritt der europäische Gedanke des gemeinsamen Binnenmarktes in den Hintergrund. Die aktuellen steuerpolitischen Diskussionen über Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) und fairen Steuerwettbewerb werden zum Taktgeber für das europäische Konzept der GKKB.

Steuerpolitische Kampfansage gegen Steuervermeidung

Als 2001 die Entwicklung einer GKKB auf europäischer Ebene beschlossen wurde, stand die Vereinheitlichung des Unternehmensteuerrechts im Fokus des EU-Projekts.¹ Ziel von EU-Kommissar Frits Bolkestein war es, den gemeinsamen Binnenmarkt mit steuerrechtlichen Regelungen zu flankieren und das Unternehmensteuerrecht zu vereinfachen. Zukünftig müssten die Unternehmen zur Berechnung ihres Gewinns für Steuerzwecke nur die Regeln eines einzigen EU-Systems befolgen, so die Projektidee der damaligen Generaldirektion Steuern und Zollunion. Nunmehr drückt die aktuelle steuerpolitische Diskussion über Vermeidung von Substratverlagerungen vor dem Hintergrund des OECD-Projekts zu BEPS auch dem langfristigen Harmonisierungsprojekt der EU-Kommission den Stempel auf. So ist nach Auffassung der EU-Kommission das System der europäischen

* Dr. Markus Kerber ist Hauptgeschäftsführer des Bundesverbands der Deutschen Industrie e.V. (BDI).

¹ KOM(2001) 582.

Unternehmensbesteuerung nicht mehr zeitgemäß. Angeführt wird, dass das wirtschaftliche Umfeld globaler und mobiler Geschäftsmodelle und Unternehmensstrukturen im Zeitalter der Digitalisierung komplexer geworden sei. Vor diesem Hintergrund kommt die EU-Kommission zu der Einschätzung, dass die aktuellen Rahmenbedingungen zu einer Erleichterung der Verlagerung von Unternehmensgewinnen in sog. Niedrigsteuerländer führen. Mit der angestrebten Reform des Steuersystems in der EU wird nunmehr das primäre Ziel vorgegeben, effektiver gegen »aggressive Steuerplanung« vorgehen zu können. Damit knüpft der Aktionsplan an das bereits im März veröffentlichte Maßnahmenpaket für mehr Steuertransparenz der EU-Kommission an. Mit diesem hat die Kommission einen Legislativvorschlag für den automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende Steuervorbescheide (Tax Rulings) zwischen den EU-Mitgliedstaaten und der EU-Kommission unterbreitet, um mögliche Steuervermeidung einzudämmen.

Fünf Kernelemente des Aktionsplans auf dem Prüfstand

Harmonisierung des Unternehmensteuerrechts an den Zielen der Unternehmen vorbei

Vor dem Hintergrund der festgefahrenen Verhandlungen über die GKKB in den vergangenen Jahren ist die Botschaft einer neuen Initiative zur Harmonisierung des Unternehmensteuerrechts zunächst positiv. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Ankündigung, die Arbeiten an einem neuen Legislativvorschlag über eine GKKB umgehend wieder aufzunehmen und möglichst in den nächsten eineinhalb Jahren abzuschließen, nicht mit zu vielen Kompromissen erkaufte wird. Der angekündigte Vorschlag soll nämlich auf zwei wesentliche, bisher enthaltene Elemente (zunächst) verzichten:

- Zum einen soll auf die ursprünglich angedachte Optionalität verzichtet werden, m.a.W. die Anwendung der GKKB soll für alle Unternehmen verpflichtend werden.
- Zum anderen wird die Möglichkeit der grenzüberschreitenden Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten auf einen späteren – unbestimmten – Zeitpunkt verschoben.

Hierdurch haben die von der EU-Kommission vorgelegten Vorschläge kaum noch etwas mit dem ursprünglichen GKKB-Vorschlag aus 2011 gemein. Vielmehr hat die neue Strategie ein neues Ziel: Missbrauchsvermeidung. Der ursprünglich mit der GKKB verbundene Zweck, die Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit im EU-Binnenmarkt zu verbessern, tritt damit in den Hintergrund. In der unternehmerischen Praxis haben diese beiden nunmehr verschobenen, wenn nicht sogar ausgeklammerten Punkte einen hohen Stellenwert; dies gilt insbesondere für die grenzüberschreitende Konsolidierungsmöglichkeit.

Missbrauchsvermeidung mit überschießender Tendenz

Die Kommission spricht im Aktionsplan ein ganzes Bündel von möglichen Maßnahmen an, die potenzielle Steuervermeidung eindämmen sollen. So soll der Europäische Rat noch vor Vorlage des Legislativvorschlags zur GKKB eine Einigung über eine Anpassung der Betriebsstättendefinition und Änderungen an den Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung erzielen, um eine »wirksamere Besteuerung von Gewinnen in größerer Nähe zum Ort der Wertschöpfung« zu erreichen. Eine Annäherung an die entsprechenden OECD/G-20-Empfehlungen aus dem BEPS-Projekt wird unmittelbar deutlich. Eine Neuregelung der Betriebsstättendefinition hätte direkte Auswirkungen auf die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Damit spricht die EU-Kommission für die hiesigen Unternehmen und den deutschen Fiskus einen steuerpolitisch sensiblen Punkt mit hoher finanzpolitischer Tragweite an.

Ebenso drängt die Kommission auf eine einheitliche Umsetzung der neuen OECD-Empfehlungen zu Verrechnungspreisen. Hier bietet die Kommission den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten Hilfestellung bei der Auswertung der neuen Informationen an, die ihnen etwa durch die OECD-Vorschläge zur Verrechnungspreisdokumentation (Country-by-Country Reporting, BEPS-Aktionspunkt 13) zur Verfügung gestellt werden müssen. Für die Fiskus der weniger entwickelten Industriestaaten werden hierdurch Hoffnungen geweckt, durch die neuen Vorschläge einen größeren Teil vom Steuerkuchen zu erlangen.

Weitere Maßnahmen, die die Kommission prüfen möchte, sind etwa, das Mandat der Gruppe zum »Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung« (Code of Conduct Group) stärker auf die Frage hin auszurichten, wie eine wirksame Besteuerung gewährleistet werden könne.

Darüber hinaus sei die von mehreren Mitgliedstaaten (u.a. Deutschland, Frankreich, Italien) geforderte Änderung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie dahingehend zu prüfen, das Quellenbesteuerungsrecht wieder aufleben zu lassen, sofern eine »effektive« Besteuerung der Zahlungen im Empfängermitgliedstaat nicht sichergestellt wird. Gedacht wird hier in erster Linie an die in mehreren Mitgliedstaaten bestehenden Präferenzregime etwa für Lizenzeinnahmen. In einem zweiten Schritt könnte in entsprechender Weise auch die Mutter-Tochter-Richtlinie angepasst werden.

Letztlich spricht sich die Kommission für die Umsetzung des »Nexus-Ansatzes« der OECD im Zusammenhang mit Präferenzsystemen innerhalb der EU aus. Sollten die betroffenen Mitgliedstaaten diesen Ansatz nicht innerhalb von zwölf Monaten konsequent anwenden, kündigt die Kommission verbindliche Legislativmaßnahmen an, um seine »ordnungsgemäße Anwendung« sicherzustellen.

Das vorgeschlagene Maßnahmenbündel zielt ebenso wie die Vorschläge zur GKKB auf die Unterbindung von Möglichkeiten der Gewinnverlagerung und der Aushöhlung der Bemessungsgrundlage innerhalb der EU ab. Insbesondere wird auch eine doppelte Nichtbesteuerung bestimmter Zahlungen als nicht kompatibel mit dem Binnenmarktgedanken angesehen. Jedoch werden keinerlei Anhaltspunkte dafür gegeben, was aus Sicht der Kommission letztlich als eine »effektive Besteuerung« angesehen würde.

Für die vorgeschlagenen Maßnahmen spricht auf den ersten Blick die Motivation, einen fairen Steuerwettbewerb innerhalb der EU zu fördern. Die Maßnahmen des Aktionsplans drohen jedoch, über dieses Ziel hinauszugehen und europäische Unternehmen im internationalen Wettbewerb zu benachteiligen. Die Vorschläge offenbaren deutlich das hohe Ambitionsniveau der Kommission unter ihrem Präsidenten Jean-Claude Juncker mit Blick auf die Vermeidung sogenannter »aggressiver Steuerplanung«. Die USA sind bei der Umsetzung entsprechender Maßnahmen beispielsweise deutlich zurückhaltender. Zudem zeigt sich ein grundlegendes Misstrauen der Kommission gegenüber den Steuerverwaltungen zumindest einiger Mitgliedstaaten: Sie droht mit eigenen Legislativvorschlägen, sofern die Staaten nicht das von der Kommission geforderte Umsetzungsniveau erreichen.

Die von der Kommission angestrebten Maßnahmen für eine »effektive« Besteuerung von Gewinnen dürfen nicht zu einer verstärkten Doppelbesteuerung von Unternehmen führen. Hierfür ist eine enge Kooperation und Koordination aller Maßnahmen auf EU-, OECD/G-20- und der nationalen Ebene unerlässlich, um nicht einseitig Wachstum und Jobs in der EU zu gefährden. Die mögliche Änderung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie ist ein beredtes Beispiel für die Kehrtwende der Kommission und mehrerer Mitgliedstaaten. Ursprüngliche Intention dieser Richtlinie war die Verbesserung der Rahmenbedingungen für im Binnenmarkt tätige Unternehmen durch die Vermeidung einer Doppelbesteuerung für Zins- und Lizenzzahlungen. Nunmehr verlagert sich der Fokus auf die Vermeidung einer angeblichen doppelten Nichtbesteuerung.

Zwischenschritte als kleiner Lichtblick

Bis zur vollständigen Konsolidierung der gemeinsamen Bemessungsgrundlage schlägt die EU-Kommission zumindest vor, dass die Konzernunternehmen die Möglichkeit erhalten, in einem Mitgliedstaat entstandene Verluste mit in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinnen zu verrechnen (grenzüberschreitender Verlustausgleich). Damit die in einem Mitgliedstaat entstandenen Verluste nicht zu Lasten des Besteuerungsstaats gehen, sollen diese Verluste nachbesteuert werden, sobald die Gruppe schwarze Zahlen schreibt.

Insoweit kündigt die EU-Kommission immerhin an, in ihrem geänderten GKKB-Vorschlag ein entsprechendes Verfahren aufzunehmen. Zwar zielt das Vorhaben ausdrücklich auf eine Verbesserung der Rahmenbedingungen für Unternehmen und ist grundsätzlich begrüßenswert. Allerdings sind keinerlei weitere Angaben zur konkreten Ausgestaltung des Vorschlags ersichtlich. Offen bleibt zudem, wie er sich sowohl zeitlich als auch inhaltlich zum letztlichen Ziel einer vollständigen Konsolidierung verhält. Insoweit bleibt die Einschätzung vorläufig.

Weiterhin möchte die Kommission bis zum Sommer 2016 Vorschläge zur Verbesserung der derzeitigen Streitbelegungsverfahren in Doppelbesteuerungsangelegenheiten (DBA) in der EU unterbreiten. Sowohl die dazu in den bilateralen DBA der Mitgliedstaaten vorgesehenen Verfahren als auch die auf Verrechnungspreisfragen beschränkte EU-Schiedskonvention hält die Kommission dabei für nicht ausreichend geeignet. Die Verfahren seien zu langwierig, kostspielig und führten nicht immer zu einer Einigung.

Diese Einschätzung der Kommission ist sicherlich zu teilen. Ihre Vorschläge für ein EU-weit abgestimmtes Vorgehen bei der Streitbeilegung mit klareren Regeln und strengeren Fristen auf der Grundlage der bereits vorhandenen Verfahren müssen jedoch mit den Empfehlungen, die in diesem Bereich auch von Seiten der OECD/G20 im Rahmen des BEPS-Projekts kommen, koordiniert werden. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs des Schiedsübereinkommens innerhalb der EU könnte eine erste Überlegung darstellen. Ziel muss jedoch die Einführung und Verankerung eines verpflichtenden und verbindlichen Schiedsverfahrens zur Streitbeilegung auf globaler Ebene bleiben.

Unternehmen sind bereits heute schon vollständig transparent

Vor dem Hintergrund von »Luxembourg Leaks« plädiert die EU-Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag für einen automatischen Informationsaustausch über grenzüberschreitende Steuervorbescheide (Tax Rulings) zwischen allen Mitgliedstaaten und der Kommission. In diesem Punkt fordert die Kommission die Mitgliedstaaten zu einer raschen Annahme dieses Richtlinienvorschlags auf. Bereits im »Maßnahmenpaket für mehr Steuertransparenz« im März hatte die Kommission zudem angekündigt, eine Folgenabschätzung (Impact Assessment) mit Blick auf zusätzliche Offenlegungspflichten für grenzüberschreitend tätige Unternehmen durchführen zu wollen. Dabei geht es um die Einführung einer generellen länderbezogenen Berichterstattung zu bestimmten steuerrelevanten Daten (Country-by-Country Reporting). Eine entsprechende öffentliche Konsultation zur Vorbereitung der Folgenabschätzung hat die Kommission nun als Teil des Aktionsplans eingeleitet.²

² Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/finance/consultations/2015/further-corporate-tax-transparency/index_de.htm.

Für die Unternehmen ist die generelle Offenlegung sensibler Unternehmensdaten gegenüber der Öffentlichkeit eine unnötige steuerpolitische Grenzüberschreitung. In Deutschland beispielsweise sind die Unternehmen gegenüber der Finanzverwaltung vollständig transparent. Alle steuerrelevanten Daten werden der Finanzverwaltung von den Unternehmen unmittel- und mittelbar zugänglich gemacht. Nur gegenüber der Finanzverwaltung mit flankierenden Regelungen des Datenschutzes und dem klaren Bekenntnis zum Steuergeheimnis können die Vertraulichkeit der Daten und der verantwortungsvolle Umgang mit den erhaltenen Informationen gewährleistet werden; eine Offenlegung aller steuerrelevanten Angaben gegenüber den Steuerbehörden ist in diesen Fällen für die Unternehmen selbstverständlich. Darüber hinausgehende Anforderungen an die Transparenz von Steuerdaten, wie etwa eine Offenlegung gegenüber Dritten, die die EU-Kommission nun prüfen will, sowie die übersteigerten Transparenzanforderungen müssen immer im Lichte des Datenschutzes und des Steuergeheimnisses gesehen werden.

Koordinierungsinstrumente der EU auf Verwaltungsebene erfordern einheitliche Standards

Das letzte Kernelement des Aktionsplans ist auf eine Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit innerhalb der EU gerichtet. Insbesondere sollen die Mitgliedstaaten bei Steuerprüfungen und Steuerkontrollen enger zusammenarbeiten. Die Kommission will sich für eine einheitlichere Strategie bei der Rechnungs- und Steuerprüfung grenzüberschreitend tätiger Unternehmen einsetzen. Darüber hinaus sollen die bestehende Gruppe »Verhaltenskodex Unternehmensbesteuerung« (Code of Conduct Group) sowie die »Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerwesen« (Platform for Tax Good Governance) reformiert und deren jeweiliges Mandat mit Blick auf mögliche Maßnahmen gegen Steuervermeidung erweitert werden. All diese Strategieelemente setzen einheitliche Standards voraus, die zwischen den Staaten, den Finanzverwaltungen in der EU und schließlich zwischen Unternehmen in allen Mitgliedstaaten abgestimmt werden müssen.

Aktionsplan nur noch eine kleine Schwester des BEPS-Projekts

Dass die Kommission die aktuellen steuerpolitischen Entwicklungen nicht ausblenden kann und insofern verstärkt gegen Steuervermeidung vorgehen möchte, ist vor dem Hintergrund der breiten Diskussion im Zeichen von BEPS und Luxembourg Leaks nachvollziehbar. Es darf jedoch nicht bei einer vordergründigen Diskussion bleiben: Im Zentrum der GKKB-Initiative stand zu Beginn des EU-Projekts das Ziel der steuerpolitischen Flankierung des europäischen Binnenmarkts. Eine Verschiebung des Brennpunkts auf die Vermeidung

von Steuergestaltungen vermag ein solch umfangreiches Projekt nicht zu tragen; dazu sind die Blickwinkel der EU-Staaten zu unterschiedlich. Umso mehr gilt es, den Fokus auf die Harmonisierung zu richten, um die Attraktivität des europäischen Wirtschaftsstandorts zu erhöhen. Hierzu gehört auch, dass Deutschland seine Hausaufgaben machen muss: Die im internationalen Vergleich unbekannte und systemfremde Gewerbesteuer steht einer Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung auf europäischer Ebene nach wie vor entgegen.

Literatur

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und PricewaterhouseCoopers (PwC) (2011), *Verlustberücksichtigung über Grenzen hinweg – Vergleichende Gegenüberstellung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten in 35 Ländern*, Haufe Verlag, Freiburg, Berlin, München.

Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) und Verband der Chemischen Industrie e. V. (VCI) (2013), *Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland*, BDI, VCI, Institut der deutschen Wirtschaft Köln Media, Köln.

Eilers, St. (2013), »BEPS – eine Abkürzung saniert noch keinen Haushalt«, in: Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.) *Steuerpolitik im Wahlkampf: Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013*, ifst-Schrift Nr. 489, Institut Finanzen und Steuern, Berlin, 25–31

Herzig, N. (2012), »Prinzipienorientierung und schrittweise Umsetzung des GKKB-Projektes«, *Finanz-Rundschau*, 761–762

Hey, J. (2008), »CCCTB-Optionality«, in: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch und C. Staringer (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde, Wien, 93–113.

Kaeser, Chr. (2013), »Standortentscheidungen und Steuern«, *Finanz-Rundschau*, 788–792.

Nottelmann, A. (2013), »Mobile Unternehmen – Steuerliche Standortentscheidungen«, *Finanz-Rundschau*, 792–793.

Oestreicher, A. (2015), *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*, NWB Verlag, Herne.

Pinkernell, R. (2014), *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, ifst-Schrift Nr. 489, Institut Finanzen und Steuern, Berlin.

Richter, A. und B. Welling (2012), »Angleichung der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich – neuer Anstoß für eine Harmonisierung in Europa?«, *Finanz-Rundschau*, 765–768.

Richter, A. und B. Welling (2013), »Mobile Unternehmen – Steuerliche Standortentscheidungen«, *Finanz-Rundschau*, 793–799.

Spengel, Chr. und Chr. Malke (2008), »Comprehensive Tax Base or Residual Reference to GAAP or Domestic Law«, in: M. Lang, P. Pistone, J. Schuch und C. Staringer (Hrsg.), *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Linde, Wien, 63–92.

Zourek, H. (2012), »Die GKKB und die Angleichung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich«, *Finanz-Rundschau*, 763–765.



Martin Ruf*



Tanja Kroh**

EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung – ein altbekanntes Problem mit lediglich punktuellen Lösungsansätzen für größere Fairness und Effizienz

Die EU sieht Handlungsbedarf auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung, weil die gegenwärtigen Regeln der Unternehmensbesteuerung nicht länger in die moderne Welt passen würden. Unternehmen würden national besteuert, wohingegen die ökonomischen Rahmenbedingungen mehr und mehr global, mobil und digital würden (vgl. EC 2015, S. 2). Bereits bei der Einführung des deutschen Außensteuergesetzes wird jedoch in der Gesetzesbegründung auf den Steueroasenbericht der Bundesregierung aus dem Jahr 1964 verwiesen. Demnach bestünde in bestimmten ausländischen Gebieten gegenüber der deutschen Besteuerung ein Steuersatzgefälle, welches sich zur Erzielung unangemessener Steuervorteile nutzen lasse. »Schon für den damaligen Zeitpunkt stellte der Bericht fest, dass die Praktiken zur Ausnutzung der hier liegenden Möglichkeiten in einem Maße zugenommen hätten, das zu ernststen Besorgnissen Anlass gibt« (BT-Drs. 6/2883 vom 2. Dezember 1971, S. 14).

Die von der EU aufgeworfene Problematik ist damit keinesfalls so neu, wie in der Begründung für den Aktionsplan behauptet. Die Tatsache, dass der deutsche Gesetzgeber (mindestens) seit den 1970er Jahren erfolglos versucht, gegen Steuerplanung unter Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles vorzugehen, führt zu grundsätzlichen Zweifeln an den Erfolgsaussichten des EU-Aktionsplans. Solange ein internationales Steuersatzgefälle existiert, werden die Steuerpflichtigen Steuerplanung betreiben. Aktionspläne oder Abwehrgesetzgebungen wie das Außensteuergesetz mögen das Problem punktuell verkleinern, sie werden es aber nie lösen können. Lösbar wäre das Problem nur durch eine konsequente Orientierung am Wohnsitzprinzip

* Prof. Dr. Martin Ruf ist Inhaber des Lehrstuhls für International Business Taxation an der Universität Tübingen.

** Tanja Kroh, M.Sc., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für International Business Taxation an der Universität Tübingen.

wie 1998 vom Wissenschaftlichen Beirat des Bundesfinanzministeriums vorgeschlagen (vgl. BMF 1998, S. 35 ff.). Bei Anwendung des Wohnsitzprinzips besteuert der Wohnsitzstaat das Welteinkommen der Steuerpflichtigen mit einem einheitlichen Steuersatz, ohne zwischen Einkunftsarten und Orten der Einkunftserzielung zu differenzieren. Mangels Steuersatzgefälles würden dann alle Anreize zur Steuerplanung verschwinden. Trotz einer deutlichen Verbesserung der Voraussetzungen für einen solchen Plan – nämlich die Existenz eines de facto Informationsaustauschs in einer digitalen Welt (Steuer-CDs, Wikileaks) – wird dieser Plan erstaunlicherweise weder von der EU noch andernorts erwogen. Auch der EU-Aktionsplan wird daher nur punktuell zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik führen, wie im Folgenden ausgeführt.

Neuaufgabe der C(C)CTB

Die Europäische Kommission setzt bei ihrem Vorhaben verstärkt auf die Neuaufgabe des Vorschlags aus dem Jahr 2011 zur Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB). Ein offensichtlicher und unbestrittener Vorteil der CCCTB ist die Senkung der administrativen Kosten, die laut Studien von PwC 2008 und Deloitte 2009 hauptsächlich auf den wegfallenden Kostenfaktoren Verrechnungspreisbildung und -dokumentation zurückzuführen sind.

Auch unter einer C(C)CTB wird es jedoch ohne gleichzeitige Harmonisierung der Steuersätze (vgl. Oestreicher, Reister und Spengel 2009; Spengel, Ernst und Finke 2010; Spengel et al. 2012; Spengel et al. 2013) weiter zu Steuerplanung kommen. Die Verteilung der europäischen Bemessungsgrundlage der CCCTB soll unter Verwendung der Faktoren Arbeitsplätze, Umsatz und Wirtschaftsgüter erfolgen (vgl. EC 2011, Tz. 21). Damit ist die CCCTB im Ergebnis eine Faktorsteuer. Steuerplanung besteht dann nicht länger in der Verschiebung von Bilanzgewinnen, sondern in der Verschiebung der Faktoren für die Aufteilung der Bemessungsgrundlage. Der hierbei entstehende ökonomische Schaden ist nicht zu unterschätzen (vgl. Nielsen, Raimondos-Møller und Schjelderup 2010, S. 126 f., 131; Schreiber 2015, S. 117 f.). Zu erwarten ist die steuerplanerisch motivierte Verschiebung von Arbeitsplätzen und Wirtschaftsgütern in Niedrigsteuerstaaten der EU.

Durch die geplante Einführung einer verpflichtenden Anwendung der C(C)CTB bei multinationalen Unternehmen wird ein bei optionaler Anwendung entstehender self-selection-bias verhindert, jedoch bleibt dieser bei kleineren konzernungebundenen nationalen Unternehmen tendenziell bestehen (vgl. Oestreicher et al. 2014, S. 337 f.). Demnach ist unter dem Aspekt der Steuergerechtigkeit die obligatorische C(C)CTB zu befürworten, wobei die Anwendung nicht nur

für multinationale, sondern auch für nationale Unternehmen vorgeschrieben sein müsste, da sonst keine gleichmäßige Besteuerung gewährleistet ist. Des Weiteren wäre eine verpflichtende Anwendung auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften erforderlich, um keine rechtsformabhängigen Gewinnermittlungsvorschriften zu bedingen (vgl. Scheffler und Krebs 2011, S. 14). Dies würde auch die Rechtsformneutralität sicherstellen.

Letztlich löst die CCCTB die Verrechnungspreisproblematik nur innerhalb der EU, nicht aber mit Bezug auf Drittstaaten (vgl. Fuest et al. 2015, S. 94). Bereits die Schweiz ist in diesem Sinne Drittstaat. Gegeben die große Anzahl steuerlich attraktiver Drittstaaten, ist durchaus denkbar, dass die Summe der verschobenen Gewinne nahezu unverändert bleibt. Verändern werden sich nur die Zielländer der Gewinnverschiebung. Ob letzteres im europäischen Interesse ist, ist zumindest fraglich.

Grundsätzliche Zweifel bestehen an der politischen Umsetzbarkeit des Vorhabens. Staaten, die durch die Einführung an Steueraufkommen verlieren¹, werden sich der Einführung der CCCTB widersetzen. Eine ähnliche Problematik ist auf kommunaler Ebene in Deutschland seit langem bei der Reform der Gewerbesteuer zu beobachten.² Die Einführung der CCCTB im Rahmen eines zweistufigen Verfahrens, das zuerst eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCTB) verwirklicht, mildert dieses Problem ab und kann daher die Chancen der Umsetzbarkeit erhöhen.

Besteuerung am Ort der Wertschöpfung

Verrechnungspreise

Ein weiteres Flaggschiff der EU-Kommission in ihrem Aktionsplan ist die Sicherstellung der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, um steuerlich motivierte Gewinnverlagerungen zu verhindern. Der Aktionsplan spricht vom Ort der Wertschöpfung, kann ihn aber nicht benennen. Bis heute ist nach unserer Kenntnis selbst für Zwecke der internen Steuerung in der Betriebswirtschaftslehre unklar, wo der Ort der Wertschöpfung in multinationalen Konzernen liegt.

Die Praxis behilft sich mit Konventionen, die im Verhandlungsweg erarbeitet werden. Die gegenwärtige Konvention, der Drittvergleich, geht von der Existenz eines fremdüblichen Verrechnungspreises aus. Der Aktionsplan schlägt mehrere Abweichungen von dieser Konvention vor:³ u.a. spezielle Bewertungsmethoden für nicht verlässlich bewertbare im-

materielle Wirtschaftsgüter sowie den Ausschluss von nicht zwischen fremden Dritten üblichen oder selten üblichen Transaktionen.

Die Sinnhaftigkeit dieser veränderten Konvention ist aus unserer Sicht anhand von zwei Kriterien zu beurteilen. Das erste Kriterium ist die Frage der Administrierbarkeit. Als zweites Kriterium ist nach der zu erwartenden Veränderung der Steuereinnahmen zu fragen. Nur wenn die Vorteile auf der Ebene der Administrierbarkeit größer sind als etwaige EU-weite Steuermindereinnahmen mit Bezug auf Drittstaaten, ist ein solcher Vorschlag aus EU-Sicht sinnvoll. Aus nationaler Perspektive ist die Vergleichsgröße der Verlust an nationalem Steueraufkommen. Die Folgen der Vorschläge für das Steueraufkommen der einzelnen EU-Staaten werden – wie schon bei der CCCTB – entscheidend für deren politische Realisierbarkeit sein.

Neufassung der Zins- und Lizenzrichtlinie

Die Verwendung von Zins- und Lizenzzahlungen um Gewinne aus einem EU-Land in ein EU-Land mit einem niedrigeren Effektivsteuersatz zu verlagern, soll laut dem EU-Aktionsplan durch eine Neufassung der Zins- und Lizenzrichtlinie unterbunden werden. Hierbei sollen nach wie vor keine Quellensteuern erhoben werden dürfen, wenn die Besteuerung im Empfängerland sichergestellt ist. Ist jedoch diese Besteuerung nicht gewährleistet, so dürfen Quellensteuern erhoben werden.

Diese Maßnahme ist zu begrüßen, denn sie erlaubt es, möglicherweise auf nationaler Ebene eher auf pauschalierende Abwehrgesetzgebung zu verzichten (vgl. Fuest et al. 2015, S. 96). Denn auch mangels Möglichkeit zur Erhebung von Quellensteuern untersagen viele Staaten im Rahmen von Zinsschranken und Ähnlichem die Möglichkeit des Zinsabzugs. Folge ist eine nicht anrechenbare de facto Quellensteuer. Werden die korrespondierenden Zinserträge anschließend besteuert, ist eine ungemilderte Doppelbesteuerung die Folge. Echte Quellensteuern könnten dagegen typischerweise in solchen Fällen angerechnet werden. Die Erhebung echter Quellensteuern würde es erlauben, zielgerichteter die Steuerpflichtigen zu treffen, die sich unter Ausnutzung des internationalen Steuersatzgefälles einen Vorteil verschaffen wollen.

Weitere Vorhaben

Grenzüberschreitender Verlustausgleich

Das Vorhaben der Einführung eines grenzüberschreitenden Verlustausgleichs im Rahmen der Verwirklichung des europäischen Binnenmarkts trägt der ökonomischen Relevanz der Verlustnutzung für Investitionen Rechnung. Allerdings

¹ Dies trifft laut Oestreicher et al. (2014) bereits bei der Einführung einer CCTB auf Deutschland zu. Vgl. zu den Gewinner- und Verliererstaaten einer CCCTB Devereux und Loretz (2008, S. 24).

² Zur Problematik bei der Gewerbesteuerreform vgl. Riedel (2011).

³ Dies erfolgt über einen Verweis auf das BEPS-Projekt der OECD; vgl. hierzu OECD (2013, Aktion 8–10).

sind – gegeben das innerhalb der EU vorliegende Steuersatzgefälle – erhebliche steuerplanerische Aktivitäten multinationaler Unternehmen zu erwarten, um Verluste in einem EU-Land mit möglichst hohem Steuersatz nutzen zu können. Die betroffenen Länder müssen mit erheblichen Steuermindereinnahmen rechnen. Diese Problematik stellt das Vorhaben grundsätzlich in Frage, denn Folge des Aktionsplans sollte nicht mehr Steuerplanung sein.

Der Aktionsplan sieht weiter vor, die Verlustnutzung in einem anderen Land rückgängig zu machen, sobald im Ursprungsland des Verlusts wieder Gewinne erzielt werden. Das wirft zum einen Abgrenzungsfragen auf: Welche Konzerneinheiten werden in diese Betrachtung einbezogen? Zum anderen sind negative Investitionsanreize zu befürchten. Denn die Rückgängigmachung der Verlustnutzung in einem Hochsteuerland im Falle der Gewinnerzielung in einem Niedrigsteuerland führt im Ergebnis zu einer höheren Besteuerung dieser Gewinne. Damit sinken die Anreize solche Gewinne zu erzielen und solche Investitionen werden weniger attraktiv.

Schlichtungsmechanismus bei Doppelbesteuerung

Die Europäische Kommission hat sich zudem für die Verbesserung des Schlichtungsmechanismus bei Doppelbesteuerung ausgesprochen. Dies führt zu einer ökonomisch vorteilhaften effektiveren Verhinderung der Doppelbesteuerung und zu geringeren Administrationskosten.

Erhöhung der Transparenz und Koordination

Die vorgeschlagene Erhöhung der Transparenz innerhalb der EU wird illegale Steuerhinterziehung erfolgreicher bekämpfen, nicht aber (legale) Steuerplanung verhindern. Ähnliches gilt für eine verbesserte Koordination zwischen den Mitgliedstaaten. Grundsätzliche Zweifel bestehen, ob Transparenz und Koordination von allen Mitgliedstaaten gewünscht sind. Wie in der Einleitung des EU-Aktionsplans festgestellt, hat die Koexistenz von 28 verschiedenen Steuersystemen in der EU zu einem starken Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten geführt. Es ist fraglich, ob Mitgliedstaaten, die sich einerseits über Steuersatz und Bemessungsgrundlage versuchen, Vorteile zu verschaffen, andererseits administrativ transparent und koordiniert agieren wollen.

Literatur

Deloitte (2009), *Expert Study on the Corporate Tax Compliance Costs for Businesses Going EU Cross Border – Comparison under the Current Regime, the CCTB and the CCCTB Regime* – EU Project on Corporate Tax Compliance Cost, verfügbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ccctb/deloitte.pdf.

Devereux, M.P. und S. Loretz (2008), »The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues«, *Fiscal Studies* 29(1), 1–33.

European Commission (EC) (2011), *Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*, COM(2011) 121/4.

European Commission (EC) (2015), *A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, COM(2015) 302.

Fuest, C., Chr. Spengel, K. Finke, J.H. Heckemeyer und H. Nusser (2015), »Eindämmung internationaler Gewinnverlagerung: Wo steht die OECD und was sind die Alternativen?«, *Steuer und Wirtschaft (StuW)*, 90–97.

Nielsen, S. B., P. Raimondos-Møller und G. Schjelderup (2010), »Company Taxation and Tax Spillovers: Separate Accounting versus Formula Apportionment«, *European Economic Review* 54(1), 121–132.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris.

Oestreicher, A., T. Reister und Chr. Spengel (2009), »Common Corporate Tax Base and Effective Tax Burdens in the EU Member States«, *World Tax Journal (WTJ)*, 46–66.

Oestreicher, A., W. Scheffler, Chr. Spengel, K. Finke et al. (2014), »Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgeabschätzung für Deutschland«, *Steuer und Wirtschaft (StuW)*, 326–343.

PricewaterhouseCoopers (PwC) (2008), *Impact of Corporate Income Tax Reforms at the EU Level on European Business Taxpayers – Report on the Impact on Corporate Income Tax Compliance Costs*, verfügbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ccctb/pwc_compliance.pdf.

Riedel, D. (2011), »Die ewige Gewerbesteuer«, *Handelsblatt online*, verfügbar unter: <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/kommentar-die-ewige-gewerbesteuer/4289926.html>.

Scheffler, W. und C. Krebs (2011), »Richtlinienvorschlag zur CCCBT: Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlagen im Vergleich mit der Steuerbilanz nach EStG«, *Deutsches Steuerrecht (DStR)-Beihemer* 49(22), 13–28.

Schreiber, U. (2015), »Investitionseffekte des BEPS Aktionsplans der OECD«, *Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (zfbf)* 67(2), 102–127.

Spengel, Chr., C. Ernst und K. Finke (2010), »Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU und effektive Steuerbelastung von Unternehmen in den 27 EU-Mitgliedstaaten«, *Die Betriebswirtschaft (DBW)* 70(4), 283–299.

Spengel, Chr., M. Ortmann-Babel, B. Zinn und S. Matenaer (2012), »A Common Corporate Tax Base for Europe: An Impact Assessment of the Draft Council Directive on a CC(C)TB«, *World Tax Journal (WTJ)*, 185–221.

Spengel, Chr., M. Ortmann-Babel, B. Zinn und S. Matenaer (2013), »Gemeinsame Konsolidierte KSt-Bemessungsgrundlage (GK(K)B) und steuerliche Gewinnermittlung in den EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und den USA – Eine vergleichende und quantitative Untersuchung«, *Der Betrieb (DB)* 66(8), Beilage 2, 1–16.

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) (1998), *Reform der internationalen Kapitaleinkommensbesteuerung*, Gutachten, verfügbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/3469_0.pdf?__blob=publicationFile&v=3.



Katharina Finke*



Christoph Spengel**

Der EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung gibt neue Impulse

Derzeitiges Unternehmenssteuerrecht nicht mehr zeitgemäß

Der am 17. Juni 2015 von der EU-Kommission vorgelegte Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung arbeitet die Defizite der vorherrschenden Steuersysteme treffsicher heraus. Infolge der Globalisierung der Geschäftsmodelle fallen die Orte, an denen Gewinne entstehen und an denen sie versteuert werden, zunehmend auseinander. Mit der Intensivierung der unternehmerischen Steuerplanung nimmt gleichzeitig der Wettbewerbsdruck unter den Mitgliedstaaten zu. Des Weiteren begünstigen die Steuersysteme die Fremdfinanzierung gegenüber der Eigenfinanzierung, was Investitionen, Innovationen und Wachstum bremst. Deswegen zahlen multinationale Unternehmen im Verhältnis zu ihren Einkünften wenig Steuern, wohingegen die öffentlichen Finanzen vorwiegend durch die Bürger saniert werden. Nach Ansicht der Kommission besteht im Ergebnis Reformbedarf, um besser gegen »aggressive« Steuerplanung multinationaler Konzerne vorgehen zu können. Damit verfolgt der Aktionsplan das gleiche Ziel wie die G20/OECD-Initiative gegen »Base Erosion and Profit Shifting« (BEPS), allerdings mit unterschiedlichen inhaltlichen Schwerpunkten. Der Aktionsplan sieht fünf Schwerpunkte vor: (1) Neuauflage des Vorschlags für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), (2) Sicherstellung einer effektiven Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, (3) zusätzliche Verbesserungen der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen, (4) Stärkung der Steuer-

* Prof. Dr. Katharina Finke ist Juniorprofessorin für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Mannheim, Stellvertretende Leiterin des Forschungsbereichs »Unternehmensbesteuerung und Öffentliche Finanzwirtschaft« des ZEW sowie Koordinatorin des Leibniz-WissenschaftsCampus MaTax.

** Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, ZEW Research Associate, Direktor des Leibniz-WissenschaftsCampus MaTax und u.a. Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesfinanzministerium.

transparenz sowie (5) Verbesserung der Koordinierungsinstrumente der EU.¹

Steuerausfälle infolge »aggressiver« Steuerplanung lassen sich nicht beziffern

Es ist politisch populär, »aggressive« Steuerplanung an den Pranger zu stellen. Allerdings existieren keine wirklich belastbaren Zahlen zu den Aufkommenseinbußen aus »aggressiver« Steuerplanung. Dies ist ein gravierendes Problem, da die politischen Initiatoren innerhalb der G 20, der OECD und der EU-Kommission keine konkreten Vorstellungen haben, um welche Dimensionen es wirklich geht. Es gilt einmal, Steuerplanung von Steuerhinterziehung zu unterscheiden. Das ist einigermaßen möglich. Zum zweiten müsste aber auch getrennt werden zwischen »aggressiver« und »normaler« Steuerplanung, welche aus dem internationalen Steuergeschehen resultiert. Dies ist schwierig. Es gibt zwar empirisch mittlerweile gesicherte Erkenntnisse, dass konzerninterne Finanzierungen und Verrechnungspreise die bedeutsamsten Kanäle grenzüberschreitender Steuerplanung sind (vgl. Heckmeyer und Overesch 2013). Man wird die Vergabe eines konzerninternen Darlehens etwa einer britischen Muttergesellschaft an ihre deutsche Tochtergesellschaft jedoch nicht als »aggressiv« einstufen, bloß weil der über die Zinsen geminderte Gewinn nicht in Deutschland besteuert wird, wo rund 30% Unternehmensteuern anfallen würden, sondern in Großbritannien, dessen Unternehmensteuersatz 20% beträgt. Studien, die am Mannheimer ZEW entstanden sind, kommen zu dem Ergebnis, dass international verflochtene Konzerngesellschaften in Deutschland verglichen mit nicht konzernverbundenen Unternehmen rund 9 Mrd. Euro weniger an Steuern bezahlen. Das bezieht sich allerdings auf die Steuerplanung insgesamt, schließt also »normale« Steuerplanung mit ein. Diese Zahl ist nicht nur gering, sondern sie kann auch nicht das Ausmaß »aggressiver« Steuerplanung beziffern. In Anbetracht dieser niedrigen Zahlen sollte die Politik zurückhaltender agieren.

Neuauflage des Vorschlags für eine GKKB ist in Wahrheit eine GKB

Im Zentrum des EU-Aktionsplans steht die Neuauflage des Richtlinienentwurfs für eine GKKB aus dem Jahr 2011. Die GKKB sieht für die Bestimmung des steuerpflichtigen Gewinns konzernverbundener Kapitalgesellschaften innerhalb der EU ein dreistufiges Verfahren vor. In einem ersten Schritt ist für jedes Konzernunternehmen der Gewinn nach harmonisierten Regeln zu ermitteln; man bezeichnet dies auch als gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB). Diese einzelnen GKBs werden im zweiten Schritt zur

¹ Einen Überblick zu den aktuellen steuerpolitischen Vorhaben der EU geben Benz und Böhmer (2015).

Konzernsteuer-Bemessungsgrundlage konsolidiert. In einem dritten Schritt wird die konsolidierte Bemessungsgrundlage mittels einer Formel gemäß der anteiligen Wirtschaftsgüter, Lohnkosten und Umsätze auf die einzelnen Konzerngesellschaften zerlegt. Der so ermittelte steuerpflichtige Gewinn unterliegt dann abschließend den Steuersätzen der Mitgliedstaaten, in denen die Konzerngesellschaften ansässig sind.

Eine GKKB weist unbestrittene Vorteile auf. Innerhalb der EU vermeidet sie einerseits Doppelbesteuerung und begrenzt andererseits die Steuerplanung im herkömmlichen Sinne, weil sie das Konzernergebnis konsolidiert. Dies betrifft insbesondere die konzerninterne Fremdfinanzierung und Verrechnungspreise, deren Festlegung besonders streitanfällig ist. Hinzu kommt, dass die Konsolidierung einen konzernweiten Verlustausgleichsmechanismus impliziert, was Investitionen und Innovation stimuliert. Ferner kann die formelhafte Gewinnzerlegung dazu beitragen, die zwischenstaatlichen Besteuerungsrechte näher an der Wertschöpfungskette anzusiedeln. Denn berücksichtigt werden neben den Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital auch die Umsatzerlöse, womit im Sinne eines marktorientierten Quellenprinzips anerkannt wird, dass Gewinn eben erst durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage entsteht. Schließlich ermöglichen harmonisierte Anti-Missbrauchsnormen, wie die Hinzurechnungsbesteuerung und Zinsabzugsbeschränkungen, an den Außengrenzen der EU die Verlagerung von Steuersubstrat in außereuropäische Steueröasen einzudämmen.

Der GKKB-Richtlinienentwurf von 2011 weist allerdings ungeklärte Rechtsfragen bei der Konsolidierung und formelhaften Gewinnzerlegung auf. Insbesondere stellen sich beim Übergang von der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilung mittels Verrechnungspreisen zur formelhaften Gewinnzerlegung Fragen hinsichtlich der Zuordnung der Besteuerungsrechte für stille Reserven in den Wirtschaftsgütern, die vor der Einführung der GKKB entstanden sind. Ein weiteres, gravierendes Problem wird in der Verschärfung des Steuerwettbewerbs im Zuge der Konsolidierung gesehen. Da die Verlagerung von Wirtschaftsgütern – also durchaus auch ganzer Produktionsprozesse – innerhalb der GKKB erfolgsneutral ist, wird ein Wettbewerb um Realinvestitionen befürchtet, welcher den Druck zur Anpassung der Steuersätze im Sinne eines Mindeststeuersatzes erhöht. Nach dem ausdrücklichen Willen der EU-Kommission sollen die Steuersätze jedoch im alleinigen Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten verbleiben.

Folgerichtig schlägt die EU-Kommission in ihrem Aktionsplan nunmehr ein zweistufiges Vorgehen vor. Für den ersten Schritt wird ausschließlich eine Harmonisierung der nationalen Gewinnermittlungsvorschriften, also eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB), ange-

strebt. Eine Konsolidierung sowie eine daran anknüpfende formelhafte Gewinnzerlegung werden zum jetzigen Zeitpunkt ausgeschlossen.

GKB: Vorteile, offene Fragen und Weiterentwicklungsmöglichkeiten

Die GKB soll verbindlich sein, ein Wahlrecht wird ausgeschlossen. Dies ist zu begrüßen, da nur auf diese Weise Transparenz erhöht wird und sich steuerliche Befolgungs- sowie Erhebungskosten vermindern. Eine vergleichende Analyse der im Richtlinienentwurf von 2011 enthaltenen Regelungen für eine GKB mit den in den EU-Mitgliedstaaten vorherrschenden Gewinnermittlungsvorschriften hat in den meisten Bereichen weitgehende Übereinstimmung ergeben. Größere Unterschiede bestehen lediglich bei den Vorschlägen zu Abschreibungen, Rückstellungen und Veräußerungsgewinnen. Hier sind weitere Kompromisse erforderlich. Außerdem enthält der Richtlinienentwurf zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe, die zu konkretisieren sind. Beides scheint machbar zu sein (vgl. Spengel und Zöllkau 2012; Evers et al. 2014). In einer Studie für das Bundesfinanzministerium wurden die Konsequenzen einer GKB für das Steueraufkommen in Deutschland geschätzt. Zusätzliche Schätzungen wurden für eine rechtsformübergreifende Anwendung der GKB auch für Personenunternehmen vorgenommen (GUB, gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage) (vgl. Oestreicher et al. 2014). Die Ergebnisse zeigen, dass in Deutschland eine aufkommensneutrale Umsetzung einer GKB bzw. GUB möglich wäre.

Die Einführung einer GKB muss nicht auf die Gewinnermittlung i.e.S. beschränkt bleiben. Eine GKB verspricht weitere, wichtige Vorteile bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte. Im Einzelnen gilt dies für Dividenden und Veräußerungsgewinne, Regelungen zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital, den Zinsabzug in Drittstaaten, die Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Betriebsstätten, die Verrechnung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte (grenzüberschreitende Verlustverrechnung) sowie die Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung. Eine Harmonisierung der Gewinnermittlung erleichtert es wesentlich, die dabei auftretenden Probleme zu lösen. All dies wären bedeutsame Vorteile im Binnenmarkt. Eine dieser Weiterentwicklungsmöglichkeiten wird im EU-Aktionsplan bereits genannt: die Verrechnung ausländischer Verluste mit späterer Nachversteuerung im Ansässigkeitsstaat der Spitzeneinheit. Es könnten durchaus weitere der o.a. Möglichkeiten in Betracht gezogen werden.

Der EU-Aktionsplan geht bezüglich der GKB sogar weiter. So sollen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage weitergehende Möglichkeiten zur Begünstigung von F&E-Aus-

gaben sowie zur Beseitigung der Diskriminierung der Eigenfinanzierung geprüft werden. Entsprechende Instrumente, welche an die Bemessungsgrundlage anknüpfen, sind eine »super deduction« für F&E-Ausgaben bzw. ein Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen (»allowance for corporate equity«). Der Aktionsplan schweigt hierzu. Zu überlegen wäre, ob derart weitreichende Maßnahmen im Hinblick auf ihre politische Akzeptanz überhaupt vorgeschlagen werden sollten, oder ob man nicht besser andere, außerhalb der Bemessungsgrundlage liegende Instrumente (z.B. eine F&E-Steuerentschuldung oder eine Begünstigung der Eigenfinanzierung auf Ebene der Anteilseigner) den Mitgliedstaaten überlassen sollte.

Sicherstellung einer effektiven Besteuerung am Ort der Wertschöpfung

Ein bedeutsames Anliegen des EU-Aktionsplans ist es, die Besteuerung wieder stärker an den Ort der Wertschöpfung zu knüpfen. Dazu sollen möglichst kurzfristig weiterreichende Definitionen für Betriebsstätten erfolgen sowie verbesserte Vorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung entwickelt werden. Außerdem ist eine Überarbeitung der Verrechnungspreisvorschriften geplant. Schließlich sollen Steuerergünstigungen wie Patentboxen nur noch für Erträge wie etwa Lizenzgebühren in dem Verhältnis greifen, in dem die F&E-Aufwendungen im betreffenden Land zu den F&E-Aufwendungen des gesamten Konzerns stehen (sog. Nexus-Ansatz). All diese Fragen weisen enge Bezüge zu entsprechenden Punkten des BEPS-Aktionsplans auf. Sie sollten besser auf dieser Ebene diskutiert werden, und nicht in Verbindung mit einer GKB. Denn eine GKB ändert im Vergleich zum geltenden Recht nichts an dem Ort, an dem Unternehmensgewinne versteuert werden. Bei den heute vorherrschenden Konzernstrukturen bzw. Geschäftsmodellen sind die überkommenen Verrechnungspreisvorschriften nicht in der Lage, den Ort der Wertschöpfung auch nur näherungsweise zu treffen. Gerade der insoweit verfehlt Nexus-Ansatz würde das Besteuerungsrecht für Lizenzerträge ausschließlich den Ländern zuweisen, in denen immaterielle Werte geschaffen werden. Die Marktseite, die ebenfalls zur Wertschöpfung beiträgt, bliebe unberücksichtigt. Eine GKKB mit Konsolidierung der Einzelgewinne und formelhafter Gewinnerlegung (eben auch unter Einbezug des Umsatzfaktors) käme diesem Anliegen deutlich näher. Alternativ könnte man über die Erhebung von im Empfängerstaat anrechenbaren Quellensteuern auf Lizenzen nachdenken (vgl. Fuest et al. 2013). Das möchte aber offensichtlich weder die EU-Kommission noch die OECD.

Eng in Zusammenhang mit einer zwischenstaatlich gerechten Besteuerung steht nach Ansicht der EU-Kommission schließlich die Verbesserung der Steuertransparenz sowie der Kooperationsinstrumente zwischen den Mitgliedstaaten.

Hinsichtlich der Transparenz wurde zum einen eine Liste (»black list«) mit 30 kooperationsunwilligen Drittstaaten vorgelegt, auf die somit verstärkt Druck ausgeübt wird. Zum anderen wird wiederholt und in Übereinstimmung mit der OECD sowie zahlreichen NGO angeregt, weitere Offenlegungspflichten für Unternehmen zu den Daten ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten und den Steuerzahlungen in einzelnen Jurisdiktionen zu prüfen. Ein solches »country-by-country reporting« dient bekanntermaßen der Vorbeugung gegen Korruption. Für die überwiegende Zahl der Unternehmen ist es hingegen für die Bestimmung des Orts der Wertschöpfung wenig nützlich, da die damit verbundenen Kosten den zu erwartenden Nutzen bei weitem übersteigen (vgl. Evers, Meier und Spengel 2014). Die Optimierung der Koordinationsinstrumente betrifft insbesondere Verbesserungen beim Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten sowie eine Stärkung des Mandats der informellen Gruppe »Verhaltenskodex«. Da diese Gruppe seit rund 20 Jahren überaus erfolgreich arbeitet, sollte daran festgehalten werden.

Fazit

Der EU-Aktionsplan gibt neue Impulse zur Weiterentwicklung der Unternehmensbesteuerung in Europa. Die EU-Kommission sollte ihr Hauptaugenmerk auf die Arbeiten an einer GKB richten. Eine GKB schafft kein bürokratisches Monstrum, sondern sie schafft mehr Transparenz für EU-weit tätige Unternehmen und senkt damit die steuerlichen Erhebungs- und Befolgungskosten. Eine GKB könnte zudem um bedeutsame grenzüberschreitende Elemente wie z.B. die Verlustverrechnung weiterentwickelt werden. Schließlich könnte das System in Deutschland auch rechtsformübergreifend implementiert werden. All das wären bedeutsame Vorteile im Binnenmarkt. Mit einer GKB verlieren die Mitgliedstaaten keine wesentlichen steuerlichen Kompetenzen. Die Vorschläge orientieren sich am geltenden Recht der Mitgliedstaaten, so dass die GKB aufkommensneutral eingeführt werden könnte. Außerdem verbliebe die wichtige Steuersatzhoheit bei den Mitgliedstaaten. Alle weiteren Aspekte des Aktionsplans weisen enge Bezüge zum BEPS-Projekt der OECD/G20-Staaten auf. Sie sollten auch in diesen Gremien ausdiskutiert werden.

Literatur

Benz, S. und J. Böhmer (2015), »Aktueller Stand der steuerpolitischen Vorhaben der EU«, *Der Betrieb*, 1679–1685.

Evers, M.Th., K. Finke, M. Köstler, I. Meier, W. Scheffler und Chr. Spengel, (2014), »Gemeinsame Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen«, ZEW-Discussion Paper Nr. 14-112, Mannheim.

Evers, M.Th., I. Meier und Chr. Spengel (2014), »Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?«, *Bulletin for International Taxation*, 295–303.

Fuest, C., Chr. Spengel, K. Finke, J.H. Heckemeyer und H. Nusser (2013), »Profit Shifting and »Aggressive« Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform«, *World Tax Journal*, 307–324.

Heckemeyer, J.H. und M. Overesch (2013), »Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels«, *ZEW Discussion Paper* 13-045, Mannheim.

Oestreicher, A., W. Scheffler, Chr. Spengel, K. Finke, J.H. Heckemeyer, G. Kimpel, M. Köstler und D. Vorndamme (2014), »Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland«, *Steuer und Wirtschaft*, 326–343.

Spengel, Chr. und Y. Zöllkau (2012), *Common Corporate Tax Base (CC(C) TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison*, Springer, Heidelberg.



Andreas Oestreicher*

EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Eine GKKB mit Bypässen

Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

Das Konzept der GKKB will steuerliche Hindernisse beseitigen, die der Vollendung des Binnenmarktes entgegenstehen. Daneben bietet die GKKB wirksamen Schutz gegen Gewinnverlagerungen in der EU. Für die Mitgliedstaaten reduziert sich der Spielraum für schädlichen Steuerwettbewerb im Binnenmarkt.

Die GKKB kann ihre Wirkung nur unter der Voraussetzung voll entfalten, dass die steuerlichen Auswirkungen konzerninterner Geschäftsvorgänge durch Konsolidierung der Zwischengewinne eliminiert werden. Zwar ist auch das Konzept der Aufteilung eines konsolidierten Gewinns auf der Basis einer Formel nicht immun gegen die Verlagerung von Gewinnen. Werden die ökonomischen Werte verlagert, die den Aufteilungsfaktoren zugrunde liegen, verschieben sich auch hier die auf ein Unternehmen oder, je nach Sichtweise, ein Land entfallenden Gewinnanteile. Mehr noch hat die Verlagerung von Vermögenswerten bei konsolidierter Bemessungsgrundlage keine Aufdeckung stiller Reserven und die Besteuerung damit verbundener Veräußerungsgewinne zur Folge, was die Verlagerung von Vermögenswerten begünstigt. Innerhalb der EU werden Verrechnungspreisvorschriften aber nur entbehrlich, wenn die GKKB vollständig umgesetzt wird. Vergleichbares gilt für Anreize zur Aufnahme von Fremdkapital, so dass ein um die Konsolidierung reduziertes Konzept auf ihr zentrales Element verzichten muss. Schließlich steht auch die grenzüberschreitende Verlustverrechnung auf Anfang, wenn auf die Konsolidierung der Bemessungsgrundlage auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wird.

* Stb Prof. Dr. Andreas Oestreicher ist Direktor der Abteilung für deutsche und internationale Besteuerung, Georg-August-Universität Göttingen.

Andererseits darf nicht übersehen werden, dass die konsolidierte Bemessungsgrundlage zum gegenwärtigen Zeitpunkt weder technisch in allen Punkten ausgereift, noch in der EU politisch mehrheitsfähig ist. So lösen die Konsolidierungsvorschriften bisher nur unzureichend das Problem der stillen Reserven beim Ein- oder Austritt von Gesellschaften. Kritisch ist auch die Zuständigkeit einer »Hauptsteuerbehörde« für den gesamten Konsolidierungskreis. Unsicherheiten bestehen schließlich in Bezug auf die Auswirkungen der GKKB für die Haushalte der Mitgliedstaaten. Vor diesem Hintergrund ist die EU-Kommission sicher gut beraten, sich mit dem Mitgliedstaaten schrittweise über die Bestandteile dieses Besteuerungskonzepts zu einigen. Soll die Steuergestaltung in der EU eingedämmt werden, erscheint es aber auch richtig, die GKKB für multinationale Unternehmen verbindlich vorzuschreiben. Zwar sind empirische Erkenntnisse auf die subnationale Ebene beschränkt. Modellrechnungen unter Unsicherheit und experimentelle Erkenntnisse zeigen aber, dass der Übergang auf die GKKB kein Selbstläufer ist.

Effektive Besteuerung am Ort der Wertschöpfung

Zur Herstellung der »effektiven Besteuerung am Ort der Wertschöpfung« sollen Kriterien für die Existenz einer Betriebsstätte und der passiven Tätigkeit beherrschter ausländischer Gesellschaften überarbeitet und die Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren geändert werden. Ferner sollen die Leitlinien der OECD zu konzerninternen Verrechnungspreisen für deren Anwendung in der EU konkretisiert, um neue Informationspflichten ergänzt und in Bezug auf Steuervergünstigungen dafür Sorge getragen werden, dass sie die Wirtschaftstätigkeit fördern, für die der Steuervorteil bestimmt ist (»Nexus-Ansatz«).

Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren sind mehrere Wege denkbar, das Besteuerungsrecht der Quellenstaaten zu stärken. Der Aktionsplan sieht vor, dass im Sinne einer Missbrauchsregelung die Begünstigungen nach der Zins- und Lizenzrichtlinie nur gewährt werden sollen, wenn die entsprechenden Zahlungen anderswo in der EU effektiv besteuert werden. Zwar werden keine Anhaltspunkte dafür gegeben, was aus Sicht der Kommission eine »effektive Besteuerung« ist. Eine Umsetzung dieses Vorschlags würde aber bewirken, dass Zins- und Lizenzkündfte einer Mindestbesteuerung unterworfen sind, die nur dann im Quellenstaat erfolgt, wenn der Wohnsitzstaat gering besteuert. Er setzte voraus, dass sich die Mitgliedstaaten auf einen Mindeststeuersatz einigen, begrenzte die Vergünstigungen durch mögliche Patentboxen und lieferte auch dem Ziel entgegen, dass die Besteuerung generell »in größerer Nähe zum »Ort der Wertschöpfung« stattfindet.

Nach der empirischen Literatur ist evident, dass Verrechnungspreise im Interesse einer Gewinnverlagerung zugun-

ten niedriger besteuert Gebiete gestaltet sind und auch immaterielle Werte vornehmlich an Orten genutzt werden, die sich durch geringe Körperschaftsteuersätze auszeichnen. Gleichwohl muss festgehalten werden, dass nicht nur die geschätzten Aufkommenswirkungen mit Vorsicht zu interpretieren sind. Wird die Analyse auf der Basis von Vorsteuergewinnen oder Rentabilitätskennzahlen durchgeführt, kann nicht hinreichend zwischen Gewinnverlagerungen und der Übertragung von Wirtschaftsgütern unterschieden werden. Das dürfte vor allem dann zu falschen Schlüssen führen, wenn ungeprüft bleibt, wo die vor allem immateriellen Wirtschaftsgüter entwickelt wurden und, ob eine mögliche Verlagerung dieser Wirtschaftsgüter zu einer Besteuerung der stillen Reserven (»Exit tax«) geführt hat. Sind Unternehmen den mit einer Verlagerung verbundenen Steuerpflichten nachgekommen, kann die Ansiedlung von Wirtschaftsgütern in Niedrigsteuergeländen kaum ernsthaft unter Steuervermeidung diskutiert werden, solange die Tätigkeit dort substanziell unterliegt ist. Zwar führt die EU-Kommission im Rahmen ihres Aktionsplans nicht aus, was unter »besseren Verrechnungspreisvorschriften in der EU« im Einzelnen zu verstehen ist. Sollen künstliche Gestaltungen in diesem Bereich vermieden werden, dürfte es aber hilfreich sein, wenn vor allem einheitliche Vorgaben zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen dazu gehören. Daneben kann das von der OECD vorgeschlagene Konzept der Erfolgszuordnung in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter dazu beitragen, dass die Besteuerung in größerer Nähe zum Ort der Wertschöpfung erfolgt. Ob allein »neue Informationen« hilfreich sind, darf bezweifelt werden, solange sich jede Finanzbehörde ihren eigenen Reim darauf machen darf, wie diese Information bei der Auslegung des Fremdvergleichs zu bewerten ist.

Zusätzliche Maßnahmen für bessere steuerliche Rahmenbedingungen der Unternehmen

Zusätzliche Maßnahmen zielen auf die Reduzierung der Verwaltungslasten, der Erfüllungskosten und der Steuerhemmnisse.

Die gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage würde zwar Verwaltungslasten und Erfüllungskosten reduzieren. Im Unterschied zur konsolidierten Bemessungsgrundlage hätte die GKB jedoch in der EU eine Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zur Folge, so dass die mit der GKB einhergehende Verminderung steuerlicher Befolgungskosten mit einer höheren Steuerlast einherginge. Der geplante Vorschlag eines grenzüberschreitenden Verlustabzugs mit Nachbesteuerung späterer Gewinne kann dieses Defizit zum Teil kompensieren und dürfte von Seiten der Unternehmen begrüßt werden. Man muss aber sehen, dass die in ihrer Grundkonzeption einfache Nachversteuermethode in der praktischen Anwendung zu erheblichen Schwierigkeiten

führen kann. Daneben ist die Nachversteuerungsmethode für Staaten, in denen Mutterunternehmen ansässig sind, mit erheblichen Aufkommensrisiken verbunden.

Um Steuerhemmnisse zu beseitigen, die auf Doppelbesteuerungen in der EU zurückzuführen sind, bedarf es wirksamer Verfahren, mit deren Hilfe Streitigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten schnell und kostengünstig beigelegt werden können. Die hier bestehenden Defizite werden deutlich, wenn man den seit Jahren kontinuierlich wachsenden Bestand offener Verständigungsverfahren betrachtet, der allein im Bereich der Verrechnungspreise zu verzeichnen ist. Klärere Regelungen und strengere Fristen mögen helfen, diesen Bestand abzutragen. Daneben wäre auch die Ausweitung des Schiedsverfahrens zu begrüßen. Diese Maßnahmen müssten aber begleitet werden durch einen Ausbau der Ressourcen auf Ebene der nationalen Finanzbehörden. Schließlich zeigt sich, dass extreme Positionen der Parteien vermieden werden können, wenn die Schiedsstelle nur zwischen den Vorschlägen der Parteien (amerikanische Option) entscheiden kann. Es läge mithin im Interesse einer Bekämpfung aggressiver Steuergestaltungen, wenn im Rahmen einer Reform des Schiedsverfahrens die unabhängige Stellungnahme der Schiedskommission (europäische Option) durch das amerikanische Verfahren ersetzt wird.

Weitere Fortschritte bei der Steuertransparenz

Zur Verbesserung der Steuertransparenz innerhalb der EU und im Verhältnis zu Drittstaaten setzt die Kommission auf den automatisierten Informationsaustausch und die Durchsetzung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich. Sie empfiehlt den Mitgliedstaaten, dass diese das Steuerrecht von Drittstaaten auf Einhaltung der Mindeststandards prüfen, sie bei der Verbesserung ihrer Standards unterstützen und, falls erforderlich, Gegenmaßnahmen koordinieren.

Daneben will die Kommission prüfen, ob für unternehmenssteuerrelevante Informationen zusätzliche Offenlegungspflichten im Sinne einer länderbezogenen Berichterstattung eingeführt werden soll. Hier bleibt unklar, welchen Nutzen eine allgemeine Information der Öffentlichkeit über länderbezogene Unternehmensdaten haben soll. Geht man davon aus, dass die Gewinne eines Konzerns ganz wesentlich auf den Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter zurückzuführen ist, die kaum zu lokalisieren und schwierig zu bewerten sind, erscheint es bereits zweifelhaft, diesen Ort der vermeintlichen Wertschöpfung mithilfe einfacher Kennzahlen bestimmen zu wollen. Vor allem schüren sie aber die Gefahr von Steuerforderungen, die auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht zu begründen sind. Hinzu kommt die mögliche Preisgabe sensibler Unternehmensinformation, für die sichergestellt werden muss, dass sie auch in den Händen ausländi-

scher Finanzbehörden mit der gleichen Vertraulichkeit behandelt werden, wie das in Deutschland der Fall ist.

Verbesserte Zusammenarbeit

Um die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten bei der Erhebung der ihnen zustehenden Einnahmen erleichtern, will die Kommission den verbesserten Einsatz der vorhandenen Instrumente fördern. Hierzu gehört vor allem die bessere Koordinierung von Steuerprüfungen auf Ebene der Mitgliedstaaten. Daneben plant die Kommission eine Ausweitung des Mandats der Gruppe »Verhaltenskodex« (Unternehmensbesteuerung) sowie eine Verlängerung und Erweiterung des Mandats der Plattform für verantwortungsvolles Handeln im Steuerrecht.

Die geplante Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten kann dazu beitragen, dass der Austausch von Informationen beschleunigt und das Verständnis für die Steuerregelungen im Binnenmarkt gefördert wird. Diese Zusammenarbeit sollte allerdings nicht einseitig auf die Bekämpfung aggressiver Steuerplanung ausgerichtet sein, sondern sollte auch genutzt werden, um die Effizienz von Steuerprüfungen zu steigern und das Misstrauen zwischen den Verwaltungsbehörden unterschiedlicher Mitgliedstaaten abzubauen. In diesem Zusammenhang verdient vor allem die Zusammenarbeit bei Steuerprüfungen und Steuerkontrollen im Rahmen von »Joint Audits« Unterstützung, in dessen Zusammenhang nicht nur einzelne Fragen gestellt und beantwortet, sondern Gesamtsachverhalte gemeinsam ermittelt werden. Nach den bisherigen Erfahrungen mit einschlägigen Pilotprojekten, die zum Beispiel im Verhältnis zu Italien und den Niederlanden gewonnen werden konnten, führen gemeinsame Betriebsprüfungen zu schnellen und einvernehmlichen Ergebnissen, die auch auf zukünftige Veranlagungsjahren erstreckt werden können.

Fazit

Im Rahmen ihres Aktionsplans setzt die Kommission auf eine Besteuerung »in größerer Nähe zum Ort der Wertschöpfung« sowie auf »neue Informationen«, Transparenz und zusätzliche Offenlegungspflichten, deren Zwecke vielfach nicht klar sind. Die Instrumente der EU-Kommission zur Ausdehnung der Quellenbesteuerung decken sich weitgehend mit den Werkzeugen der OECD. Bei Zinsen und Lizenzen wird aber eine Quellenbesteuerung mit Strafcharakter favorisiert, die von der Besteuerung im Sitzstaat abhängig ist. Zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen spricht sich die Kommission für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die überfällige Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen aus. Letztere wäre aber durch einen wirksamen Rechtsschutz zu flankieren und müsste mit ei-

nem Ausbau der Personalressourcen bei den Finanzbehörden verbunden sein. Im Rahmen der verbesserten Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden verdienen gemeinsame Steuerprüfungen besondere Unterstützung.

Literatur

Europäische Kommission (2011), *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)*, Brüssel, KOM(2011) 121/4, 2011.00058 (CNS).

Europäische Kommission (2012a), *Empfehlungen der Kommission vom 6. Dezember 2012 für Maßnahmen, durch die Drittländer zur Anwendung von Mindeststandards für verantwortungsvolles Handeln im Steuerbereich veranlasst werden sollen*, Brüssel, C(2012) 8805 final.

Europäische Kommission (2012b), *Empfehlungen der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung*, Brüssel, C(2012) 8806 final.

Europäische Kommission (2015a), *Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte*, Brüssel, 17. Juni 2015, COM(2015) 302 final.

Europäische Kommission (2015b), *Commission Staff Working Document, Corporate Income Taxation in the European Union, Accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on a Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action*, Brüssel, 17. Juni 2015, SWD(2015) 121 final.

Evers, M.Th., I. Meier und Chr. Spengel (2014), »Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?«, *Bulletin for International Taxation*, 295–303.

Finke, K., C. Fuest, H. Nusser und Chr. Spengel (2014), »Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source – an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting?«, ZEW, Discussion Paper, No. 14-073, Mannheim.

Kommission der Europäischen Gemeinschaften (2003), *Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und die Europäischen Sozialausschüsse: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse. Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen*, Brüssel, 24. November 2003, KOM(2003) 726 endgültig.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECE Publishing, Paris.

Oestreicher, A. und R. Koch (2011), »The Revenue Consequences of Using Common Consolidated Corporate Tax Base to Determine Taxable Income in the EU Member States«, *Finanzarchiv*, 64–102.

Oestreicher, A., W. Scheffler, Chr. Spengel, K. Finke, J.H. Heckemeyer, G. Kimpel, M. Köstler und D. Vorndamme (2014), »Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmenssteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland«, *Steuer und Wirtschaft*, 326–343.

Oestreicher, A., W. Scheffler, Chr. Spengel und D. Wellisch (2008), *Modelle einer Konzernbesteuerung für Deutschland und Europa*, Nomos, Baden-Baden.

Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, Amtsblatt der Europäischen Union, 11.3.2011, L 64/1.

Spengel, Chr. und A. Oestreicher (2012), *Common Corporate Tax Base in the EU. Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*, Springer, Berlin, Heidelberg.