



Journal of Self-Regulation and Regulation

Volume 01 (2015)

Wer besteuert das Internet? Die Steuersparmodelle von Amazon, Google & Co. als juristische Reformimpulse

Ekkehart Reimer

Abstract

„Business goes global, taxes stay local“: Dieser Satz, der seit Ende der 1990er Jahre oft als pejorativ-karikierende Beschreibung verwendet wurde, trifft die Wirklichkeit des heutigen Internationalen Steuerrechts nur noch zum Teil. Steuern sind und bleiben zwar staatenbezogen, weil die Staaten Normgeber und Gläubiger sind. Normsetzung und Rechtsanwendung werden aber längst bilateral, supranational (unional) und international koordiniert.

Aus rechtswissenschaftlicher Perspektive zeigt der Beitrag für das Referenzgebiet der im Internet tätigen multinationalen Unternehmensgruppen (MNEs), deren Wertschöpfung im Wesentlichen auf immateriellen Wirtschaftsgütern beruht, wie diese Koordinationsmechanismen funktionieren. Er verdeutlicht zugleich, auf welche Herausforderungen die zwischenstaatliche und supranationale Koordination stößt und welche Perspektiven der Problembewältigung bestehen.

Im Zentrum steht das materielle Recht, das akteurszentriert entfaltet wird. Daneben kommen verfahrensrechtliche Potenziale zur Sprache. Die Erörterung gewinnt durch die in den Jahren 2013 bis 2016 mit Hochdruck vorangetriebenen Bemühungen der G20-Staaten, der OECD und – nachrangig – der EU um die Eindämmung der base erosion and profit shifting (BEPS) hohe Aktualität.

Keywords

BEPS, Doppelbesteuerung, Europäisches Steuerrecht, OECD, Steuerbetrug, Steuerinformationsrecht, Steuerpolitik

Wer besteuert das Internet? Die Steuersparmodelle von Amazon, Google & Co. als juristische Reformimpulse

Ekkehart Reimer

1 Einführung

1.1 Das Problem

Warum zahlen wir unentrinnbar unsere Steuern, während Unternehmen das umso weniger tun, je größer, globalisierter und virtualisierter sie sind? Oder kürzer: Uns besteuert der Staat. Aber wer besteuert das Internet? Ob man das Problem wirklich so formulieren darf, ob also die in der Frage transportierten Thesen stimmen und wie diese Frage ggf. zu beantworten ist, ist Gegenstand der nachfolgenden Darstellung.

Vorab ist klarzustellen, dass es bei der Besteuerung des Internets nicht generell um das Problem einer Minderbesteuerung geht, die unvermeidlich auftritt, nur weil jemand im Internet und durch das Internet Geld verdient; darauf wird gleichwohl noch zurückzukommen sein. Problematisch sind aber die Grenzüberschreitungen in klassisch-territorialer Hinsicht, genauer: die Kumulation von Virtualisierung und Globalisierung. Das Problem globaler Minderbesteuerung stellt sich hier umso mehr und umso drängender, je weniger fassbar die unternehmerische Geschäftstätigkeit oder jedenfalls die Geheimnisse ihres Erfolgs sind. So hat wohl noch niemand das Original des angeknabberten Apfels in der Hand gehabt, denn dieses Original gibt es gar nicht. Doch wir zahlen viel Geld, um ein Telefon zu kaufen, das dieses Symbol zeigt. Auf immateriellen geistigen Schöpfungen beruht also reale Wertschöpfung. Wenn sich das Steuerrecht darauf einlässt (was es muss), dann wird es zugleich anfällig für Verträge oder Gestaltungsmodelle, die auf weiteren immateriellen Vorgängen aufbauen: auf der Schöpfung und Verlagerung von geistigem Eigentum, Marken, good-will, unternehmerischen Chancen und Risiken. Das ist alles nur sehr schwer zu fassen und zu bewerten – es sind eben geistige Schöpfungen (*intellectual property*, IP), aber sie haben Konsequenzen für die reale Wertschöpfung und damit für ein modernes Steuerrecht postindustrieller Gesellschaften.

1.2 Die Steuer: Ein Kind des Rechts in interdisziplinärer Diagnostik

Mit der Steuer partizipiert der moderne Staat am Erfolg privaten Wirtschaftens. Dieser Lehrsatz ist zentral für den akademischen Unterricht. Er ist historisch tief verankert, hat aber auch eine normative Seite: Hier gründet er in den Wirtschaftsgrundrechten, etwa den Artikeln 14 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 2 Abs. 1 des Grundgesetzes. Um die Grund-

rechte bestmöglich zur Geltung zu bringen, verzichtet der Staat darauf, seinen Bedarf anders als (nur) durch Abgaben zu decken. Zentrales Steuerungsmittel für die Steuern ist ebenfalls – wie so oft – das Recht.

Die Fragen, wer wie das Internet besteuert, lassen sich deshalb mehr als nur annäherungsweise durch Einblick in Gesetze, unionale Richtlinien und völkerrechtliche Verträge, also mit den etablierten juristischen Methoden beantworten. Nur sehr eingeschränkt lässt sich mit juristischen Methoden dagegen beobachten, ob das Recht auch beachtet wird, und noch schwieriger ist es für Juristen, die Frage zu beantworten, ob das Recht auch sinnvoll ist. Hier ist die multidisziplinäre Perspektive unabdingbar, wie sie in diesem Band eingenommen wird. Das gilt gerade in einem Sachbereich wie dem Steuerrecht, in dem unterschiedliche Wissenschaften unterschiedliche, aber durchgehend wertvolle Einsichten beitragen.

Immerhin wissen aber das Recht und die Rechtswissenschaft um die Verletzlichkeit des Rechts. Mit juristischen Mitteln lässt sich nachzeichnen und analysieren, wann und wie das Recht aus dem Lot gerät. Juristen sehen, wie alte Normen auf neue Paradigmen der ökonomischen Wertschöpfung reagieren, und sie können den Erfindungsreichtum und die Sorgfalt kundiger Berater nachvollziehen, die Lücken des geltenden Rechts identifizieren, die ihre Mandanten vor vermeidbaren Steuerbelastungen schützen und die damit zugleich den Anlass für Nachjustierungen des geltenden Rechts setzen.

1.3 Gang der Untersuchung

Die nachfolgende Darstellung skizziert zunächst kurz die Grundstrukturen und Determinanten des Steuerrechts in der elektronischen Welt (0). Auf diesen normativen Teil folgt ein harter Schwenk auf die Wirklichkeit: Vorgestellt werden typische Bauelemente, sog. Steuersparmodelle. Dabei ist zu fragen, wie v.a. die global operierenden Internetunternehmen zu einer erheblichen Senkung ihrer Steuerbelastung gelangen (0). Darauf baut eine Art Synthese auf: Sie behandelt die Frage, wie sich die Probleme bewältigen lassen, was sinnvolle Ziele und inhaltliche Strategien einer Steuerpolitik für das Internet wären. Vor allem aber: „Wer besteuert das Internet?“ Wer sind die maßgeblichen Akteure? Von welchen Institutionen können wir eine Abhilfe der Probleme erwarten, die zuvor deutlich geworden sind, und welche Verfahren und Handlungsformen können diese Akteure wählen (0)?

2 Grundstrukturen: Das Steuerrecht der elektronischen Welt

2.1 Virtualisierung ohne Globalisierung

Vor 15 Jahren waren viele führende Praktiker des Internationalen Steuerrechts und die sie beobachtenden und begleitenden Wissenschaftler fast durchgehend der Auffassung, die Nutzung des Mediums Internet an sich sei steuerrechtlich bereits hochproblematisch. Die Besteuerung des E-Commerce wurde zum Modethema, und manches

klang wie die ärztlichen Warnungen vor zu hoher Geschwindigkeit, als 1835 der „Adler“ schnaufend von Nürnberg nach Fürth raste. Heute ist klar, dass Steuern auch schuldet, wer über Internet-Plattformen handelt, das Manuskript eines literarischen Bestsellers per E-Mail an den Verlag schickt, bei einer Direkt-Bank online Geld anlegt und dafür Zinsen erhält, wer eine Sportwette im Internet abschließt oder wer Bitcoins kauft und sie einige Monate später mit Gewinn wieder veräußert. Schwierigkeiten gibt es gelegentlich noch im Bereich der Umsatzsteuer, aber auch sie sind lösbar.

Heute sind die Schwierigkeiten der Besteuerung des E-Commerce in rein innerstaatlichen Sachverhalten fast vollständig überwunden. Das Internet ist ein Medium, das auch die Finanzverwaltung im Interesse einer effizienten Datenerhebung und damit im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfolgreich nutzt. Das Internet ist also im rein innerstaatlichen Fall für sich genommen kein Problem. Man kann also sagen: In diesem ersten Fall – Virtualisierung ohne Globalisierung – ist das Steuerrecht vollständig in der Spur, wir haben keine Angst mehr vor Hochgeschwindigkeit.

2.2 Globalisierung ohne Virtualisierung

Komplementär dazu gilt der zweite, nun etwas ausführlichere Blick der Globalisierung ohne Virtualisierung: Wie reagiert das staatengebundene Steuerrecht traditionell auf das staatenübergreifende, d.h. real grenzüberschreitende Wirtschaften? Wie werden internationale Kapitalströme besteuert?

2.2.1 Parlamentarische Gesetzgebung als Zentrum steuerlicher Normsetzung

Das Internationale Steuerrecht, das hiermit angesprochen ist, beruht weiterhin in erster Linie auf den nationalen Belastungsgesetzen (in Deutschland also etwa dem Einkommensteuergesetz, dem Körperschaftsteuergesetz, dem Umsatzsteuergesetz oder dem Erbschaftsteuergesetz), die parlamentarisch legitimiert sind und die das Parlament auch jederzeit wieder ändern kann.

Darüber hinaus haben wir es aber mit einer Vielfalt weiterer Rechtsquellen zu tun. Zu nennen sind zunächst eine Reihe innerstaatlicher Normen, die die Regelungen ergänzen, die die Stammgesetze für grenzüberschreitende Sachverhalte treffen. So gibt es in Deutschland mit dem Außensteuergesetz (AStG) von 1973 ein Querschnittsgesetz, das eine Reihe unliebsamer oder missbräuchlicher Gestaltungen aufgreift, in denen die Grenzüberschreitung an sich zu niedrigeren steuerlichen Gesamtbelastungen geführt hätte. Der AStG-Gesetzgeber bemüht sich hier um eine Inlands-Auslands-Neutralität, d.h. um die Aufrechterhaltung des Belastungsniveaus, das für den reinen Inlandsfall gegolten hätte, auch für den grenzüberschreitenden Fall. Hier finden sich deshalb Regelungen über die Anpassung unangemessener Konzernverrechnungspreise, unrealistischer Gewinnaufteilungen zwischen inländischem Stammhaus und Auslandsbetriebsstätten in grenzüberschreitend tätigen Einheitsunternehmen (§ 1 AStG), die Fortdauer einer sog. „erweiterten beschränkten Steuerpflicht“ nach dem Wegzug deutscher

Staatsbürger in Niedrigsteuerrändern (Hierzu instruktiv: Stahl 2013), die Besteuerung stiller Reserven großer Aktienpakete bei einem Wegzug des Anteilseigners in das Ausland (§6 AStG), aber auch die sog. Hinzurechnungsbesteuerung, durch die zwischengeschaltete passive Auslandsgesellschaften, mit denen inländische Investoren ihre Auslandsgewinne vor dem deutschen Fiskus abschirmen, diese Abschirmwirkung verlieren (§§ 7–14. AStG).

2.2.2 Unionsrecht

Daneben spielen in der grenzüberschreitenden Besteuerung Normen des europäischen Rechts eine wichtige Rolle (Überblick: Schaumburg/Englisch 2015). Die Mehrwertsteuer, die in Deutschland traditionell Umsatzsteuer heißt, ist seit dem großen Systemwechsel von 1968 in der ganzen EWG harmonisiert (anschaulich: Storbeck 2006). Seit 1990 treten Teilregelungen für das Recht der Konzernbesteuerung hinzu: zunächst für die Besteuerung grenzüberschreitend gezahlter Dividenden bei verbundenen Unternehmen (Mutter-Tochter-Richtlinie), nach 2000 zusätzlich für die steuerliche Behandlung konzerninterner Zinsen und Lizenzgebühren (Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie) und für die steuerliche Behandlung von Umstrukturierungen (steuerliche Fusions-Richtlinie). Diese materiellrechtlichen Regelungen werden durch zwei verfahrensrechtliche Richtlinien flankiert; sie erlauben und gebieten den zwischenstaatlichen Informationsaustausch (Amtshilferichtlinie) und die grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerforderungen (Beitreibungsrichtlinie).

Mindestens ebenso wichtig und wirksam ist die etwa 1995 einsetzende und seither sehr aktive Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu den Grundfreiheiten des AEUV. Sie bietet Schutz gegen grenzüberschreitende Diskriminierungen. Der grundfreiheitliche Schutzanspruch der Steuerpflichtigen richtet sich gleichermaßen gegen den Zielstaat (Schutz der Grundfreiheiten für Inlandsinvestitionen EU-ausländischer Unternehmen) und gegen ihren Heimatstaat (Schutz der Grundfreiheiten für EU-Auslandsinvestitionen inländischer Unternehmen).

Ergänzend tritt das Verbot staatlicher Beihilfen in Form von Steuersubventionen hinzu (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union: Art. 107, 108). Es enthält Besserstellungsverbote und wirkt damit komplementär zu den Grundfreiheiten. Die Mitgliedstaaten dürfen keine selektiven Vorteile (zur Bedeutung des Selektivitätskriteriums zuletzt: Ismer et al. 2015: 257ff.) für Unternehmen gewähren, die den grenzüberschreitenden Handel mit Waren und Dienstleistungen aktuell oder potenziell verzerren. Wie die Grundfreiheiten betrifft auch das Beihilfenverbot gleichermaßen das materielle Steuerrecht und das Steuerverfahrensrecht, die Rechtsetzungsebene und den Steuervollzug (dazu näher unter 3.7).

Das alles zeigt, wie sehr das Internationale Steuerrecht für die in der EU-28 zusammengeschlossenen Staaten durch ein spezifisches Europäisches Steuerrecht überlagert und ergänzt wird.

2.2.3 Doppelbesteuerungsabkommen als Kern des Steuervölkerrechts

Von höherer Anciennität als das Europäische Steuerrecht sind die seit über 100 Jahren bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Bei ihnen handelt es sich um klassisches Völkerrecht, fast ausnahmslos in Form bilateraler Staatenverträge. Heute bestehen weltweit etwa 3.000 DBA; allein Deutschland ist mit rd. 100 ausländischen Staaten durch bilaterale DBA verbunden.

Diese Doppelbesteuerungsabkommen zielen im Kern auf die Bewältigung von zwei Problemen. Erstens schützen sie den Steuerpflichtigen davor, dass er doppelt belastet wird; zweitens schützen sie die Staaten davor, dass der Steuerpflichtige dadurch, dass er grenzüberschreitend investiert oder konsumiert, weniger Steuern zahlt, als er gezahlt hätte, wenn er nur im einen Staat oder nur im anderen Staat tätig geworden wäre. Auf den Begriff gebracht: Die DBA dienen der Vermeidung von Doppelbesteuerung und der Vermeidung von Doppelnichtbesteuerung (eindrucksvoll: Valta, 2014: 223).

Die Gründe dafür, dass wir es praktisch ausschließlich mit bilateralen Handlungsformen zu tun haben, liegen darin, dass die Abkommen keinen gestaltend-formenden Einfluss auf die nationalen Rechtsordnungen haben. Die nationalen Gesetzgeber bleiben frei, ihre Steuerrechtsordnungen so zu schreiben und auszugestalten, wie sie es ökonomisch für opportun halten und wofür sich demokratische Mehrheiten finden lassen. Die völkerrechtliche Koordination dient lediglich der Abgrenzung an Inlands-Auslands-Schnittstellen. Das Völkerrecht überlagert als eine Art zweite Schicht das innerstaatliche Recht, ohne aber die Gesetze zu verändern. Diese zweite Schicht befindet sich nach Art einer Schablone darüber, welches Pflänzchen nach oben wachsen darf – welcher nationale Steueranspruch aufrechterhalten bleibt und welcher nicht. Daher müssen die DBA immer beide nationalen Rechtsordnungen in ihrem jeweiligen Zustand so präzise aufeinander abstimmen, dass es weder Überschneidungen noch Lücken gibt. Wir haben es mit Millimeterrecht zu tun. Die Regelwerke der DBA sind daher technisch außerordentlich anspruchsvoll; es ist kaum möglich, je mehr als zwei Rechtsordnungen so aufeinander abzustimmen, dass sich Überlappungen von Steueransprüchen und Lücken vermeiden lassen, die Staaten aber zugleich die *iustitia commutativa*, die horizontale Aufteilungsgerechtigkeit aufgeben müssen (ebd.: passim).

Ein zweiter, nicht generell juristischer, sondern polit-ökonomischer Grund für die Bilateralität ist, dass jeder Staat in den Abkommensverhandlungen zugleich gibt und nimmt, dieses Geben und Nehmen aber juristisch in sehr abstrakte Formulierungen gelegt wird, die sich immer umkehren lassen: die ein Staat genauso gegen sich gelten lassen muss wie der andere Staat im spiegelbildlichen Fall. In den Abkommen steht also nicht: „Deutschland darf – Frankreich darf“; die Rede ist immer nur von „dem Ansässigkeitsstaat“ bzw. dem „anderen Vertragsstaat“, so dass sich die Regelungen eines DBA immer umkehren lassen. Sie passen sich – bildlich gesprochen – dem Stand der Kompassnadel an. Diese Reziprozität des Rechts hat einen Gerechtigkeitsgehalt – zwischenstaatlich ebenso wie im Staat-Bürger-Verhältnis. Sie macht es im Grunde unmög-

lich, dass man in Dreiecksfällen, wenn also drei Staaten ein solches Abkommen schließen wollten, ein bestimmtes Aufkommensergebnis, das die Verhandelnden anstreben, nachhaltig erzielt. Deswegen ist es fast eine Art Naturgesetz, dass diese zwischenstaatliche Kooperation – von wenigen Ausnahmen abgesehen – bilateral geblieben ist.

Diese Bilateralität hat aber ihrerseits eine feste Verankerung im supranationalen Bereich. Die völkerrechtlichen Doppelbesteuerungsabkommen beruhen auf Blaupausen, auf Formularen, die die Staaten auf Ebene der OECD erarbeiten und verbessern. Die OECD und in ihrem Fahrwasser auch der Steuerausschuss der Vereinten Nationen (siehe Kap. 4-2.2) haben einen hohen technischen Sachverstand angesammelt, einerseits im Rat, in seinen Ausschüssen und deren Arbeitsgruppen, auf der anderen Seite aber vor allem im Sekretariat. Das Sekretariat der OECD, das Center for Tax Policy and Administration (CTPA), ist der beste und auch nachhaltigste *think tank*, der das Internationale Steuerrecht prägt. Durch dieses epistemische Netzwerk gewinnt die OECD entscheidenden Einfluss auf das heutige Internationale Steuerrecht. In dem Maße, in dem sich die OECD Schwellenländern wie insbesondere den BRICS-Staaten öffnet, ist das Interesse vor allem des Sekretariats, aber auch des Rates, immer stärker darauf gerichtet, dass auch das Steuervölkerrecht den Interessen der Schwellenländer entspricht – und nicht mehr nur den Interessen der Kapitalexporthoren in der Nordatlantikkregion. Diese Öffnung der OECD führt dazu, dass das Steuervölkerrecht in aller Regel dem Quellenstaat den Vorrang vor dem Ansässigkeitsstaat gibt.

2.2.4 Sonstiges Völkerrecht mit Relevanz für das Steuerrecht

Erstaunlich gering ist demgegenüber die Relevanz des klassischen Wirtschaftsvölkerrechts, bilateraler Investitionsschutzabkommen, aber auch des Seerechts, des Internationalen Transportrechts oder des Internationalen Umweltrechts für das Steuerrecht. Allenfalls sehr vereinzelt haben Garantien der unter dem Dach der WTO versammelten Vertragswerke mit ihren Diskriminierungsverboten, Meistbegünstigungsgeboten, Beihilfeverboten und Amts- und Rechtshilfeklauseln Einfluss auf die Besteuerung (Reimer 2006: 41; Trottmann 2010). Entsprechend gering ist die Bedeutung investitionsschutzrechtlicher Schiedsklauseln für die Steuerpolitik.

2.3 Überlagerung von Globalisierung und Virtualisierung

Im Folgenden sind nun beide Teilperspektiven zusammenzubringen: Wie reagiert die Steuerrechtsordnung auf die Kombination von Virtualisierung und Globalisierung? Lassen sich die alten Muster für die Zuweisung der primären Besteuerung an Quellen- oder Ansässigkeitsstaat aufrechterhalten, wenn es nun nicht mehr um realwirtschaftliche, d.h. mit einer physischen Verlagerung von Personen oder Waren verbundene Leistungen geht, sondern wenn elektronische Dienstleistungen erbracht, Wertschöpfungen in der virtuellen Welt realisiert werden?

Hier fällt die Antwort gespalten aus. Einerseits erweisen sich die bestehenden Regelwerke als stabil und auch als überraschend leistungsfähig, was – vereinfacht gesprochen – den arglosen Steuerpflichtigen angeht, der Wirtschaftsvorgänge, die früher aus echten Lieferungen oder physischen Leistungen bestanden, ganz oder teilweise in den elektronischen Geschäftsverkehr verlagert. Solange das Internet Medium und Hilfsmittel dessen ist, was sich weiterhin physisch-real erfassen lässt, sind allenfalls technische Anpassungen erforderlich. Derartige Anpassungen finden sich im Recht der indirekten Steuern, in Europa v.a. in der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) in größerer Zahl als bei den direkten Steuern (exemplarisch: Henschel 2005; Meinke 2012). Hier wie dort bleiben aber die alten Muster zur Zuweisung von Besteuerungsrechten im Wesentlichen intakt.

Andererseits aber transformiert das Internet die Produktion und Verfrachtung von Waren in elektronische Dienstleistungen, macht diese Dienstleistungen hochfungibel und erschwert so ihre räumliche Ortung. Hier schlägt die mediale Vereinfachung in ein qualitatives Novum um. Geradezu sprunghaft nehmen Prozesse einer Wertschöpfung aus der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter zu. Dass Patente, Know-how, aber selbst die Ertragskraft kompetenter Teams von Entwicklern als solche zum Gegenstand von Entstrickungs- und Verstrickungsprozessen, Versicherungen, Rückversicherungen und anderen Derivaten werden und dass die so entstehenden Stammrechte – zumal im Binnenmarkt – an anderer Stelle angesiedelt sein können als dort, wo sie genutzt werden, ist neu. Das Steuerrecht entwickelt nur langsam, tastend und unter Inkaufnahme von Genauigkeitsverlusten Regeln zur Behandlung immaterieller Wirtschaftsgüter und der aus ihnen gezogenen Nutzungen.

3 Typische Steuersparmodelle: Funktionsweise, Bauformen, Ursachen

Diese Schwierigkeiten schlagen sich in einer Reihe neuer Steuersparmodelle nieder, die seit einigen Jahren im grellen Licht der Öffentlichkeit diskutiert werden (besonders klar: Pinkernell 2014). Sie bestehen aus zahlreichen, i.d.R. miteinander kombinierten Bausteinen. Die wichtigsten dieser Bausteine zeigen exemplarisch die Herausforderungen, vor denen nationale Steuergesetzgeber und die die Staaten verklammernden und unterstützenden supra- und internationalen Organisationen und Akteure gegenwärtig stehen.

3.1 Aufbau und Nutzung mehrstöckiger Unternehmensstrukturen

Die Errichtung eines Steuersparmodells ist zunächst nichts anderes als die Ausübung der grundrechtlich (Art. 14 Abs. 1, 12 Abs. 1, 9 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG) abgesicherten Privatautonomie. Der Steuerpflichtige bedient sich der Mittel des Zivilrechts, um mehrstufige Strukturen aus einzelnen Kapitalgesellschaften, Stiftungen oder *trusts* in unterschiedlichen Staaten zu errichten. Die Unternehmensgegenstände dieser einzelnen

Rechtsträger sind dabei nicht identisch; die einzelnen Gesellschaften sind i.d.R. nicht volle Landesgesellschaften, die das Gesamtgeschäft oder auch nur den Vertrieb der Gruppe übernehmen und in ihrem Geschäftsgegenstand nur territorial auf ihren jeweiligen Ansässigkeitsstaat begrenzt sind. Vielmehr bildet die Gesamtstruktur ein stark arbeitsteiliges Vorgehen ab. Ein Teil der beteiligten Rechtsträger ist nicht aktiv tätig und hat deshalb kaum Personal, sondern bündelt nur Beteiligungen, Liquidität, Darlehensforderungen und/oder Verbindlichkeiten. Charakteristisch ist aber v.a. die Nutzung derartiger passiver Gesellschaften mit dem Geschäftsgegenstand Erwerb und Hinaus-Lizenzierung geistigen Eigentums, v.a. von Patenten und Marken (dazu noch unter 3.4).

3.2 Nutzung eines „hybrid mismatch“ in persönlicher Hinsicht

Während die aktiv (operativ) tätigen Gesellschaften sich in der Regel einem Staat sehr klar zuordnen lassen, weil sie dort zugleich ihren Sitz und ihre tatsächliche Geschäftsleitung haben, werden als passive Finanzierungs-, Beteiligungs- und IP-Gesellschaften oftmals sog. hybride Gesellschaften verwendet, für die zwei Formen zu unterscheiden sind.

Einerseits können Gesellschaften dadurch hybrid sein, dass sie aus Sicht eines Staates als eigenständige Steuersubjekte, d.h. als „intransparent“ wahrgenommen werden, während ein anderer Staat in ihnen nur die Bündelung der wirtschaftlichen Interessen der hinter ihr liegenden Gesellschafter sieht, die Gesellschaft daher als „transparent“ ansieht und nicht sie selber, sondern die hinter ihr liegenden Gesellschafter besteuert.

Im (heute kaum noch vorkommenden) Extremfall kann das zu einer Art negativem Besteuerungskonflikt führen: Wenn – etwa aufgrund der Regelungen des zwischen den Staaten abgeschlossenen DBA – die Konstellation so ist, dass der Sitzstaat der Gesellschafter für die (nicht ausgeschütteten) Gesellschaftsgewinne dem Intransparenzkonzept folgt und daher allein den Sitzstaat der Gesellschaft abkommensrechtlich als zur Besteuerung befugt ansieht, während umgekehrt der Sitzstaat der Gesellschaft dem Transparenzkonzept folgt und meint, die Zinsen oder Lizenzgebühren, die die passive Gesellschaft erlangt, seien allein auf Ebene der – gebietsfremden – Gesellschafter zu erfassen, kommt es jedenfalls solange zu einer Doppelnichtbesteuerung, wie die Gesellschaft diese Gewinne nicht an ihre Gesellschafter ausschüttet. Ist es umgekehrt (Gesellschaftsstaat nimmt Intransparenz, Gesellschafterstaat Transparenz der Gesellschaft an), kommt es – spiegelbildlich – zu einer Doppelbesteuerung.

Andererseits können Gesellschaften in territorialer Hinsicht hybrid werden: Wenn sie zwar nach dem Recht eines Staates gegründet und in diesem Staat z.B. in ein Handelsregister eingetragen sind, während aber die zentralen betrieblichen Entscheidungen in einem anderen Staat getroffen werden, klaffen der (zivilrechtliche) Sitz und die (tatsächliche) Geschäftsleitung auseinander. Da die Steuerrechtsordnungen und die DBA aber nur teilweise an den zivilrechtlichen Sitz, sogar überwiegend dagegen an den

Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung anknüpfen (Art. 4 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA. Hierzu: Ismer et al. 2015: Art. 4 Rn. 49–36, 118–133), um die Ansässigkeit eines Rechtsträgers und damit auch die Zuweisung der Besteuerung zu bestimmen, kommt es wiederum zu bilateralen Zuordnungskonflikten (dem *hybrid mismatch*) und zu der Gefahr von Doppelbesteuerung oder Doppelnichtbesteuerung.

3.3 Gewinnverlagerung durch Gesellschafterfremdfinanzierung

Soweit „Schlupflöcher“ mit dem Ziel einer Doppelnichtbesteuerung genutzt werden, besteht allerdings immer noch die Gefahr von Steuerbelastungen, sobald die hinter einer Gesellschaft stehenden Anteilseigner (oft innerhalb ein und desselben Konzerns) Dividenden dieser Gesellschaft beziehen oder durch Anteilsveräußerungen den Wert der in den Beteiligungen verkörperten Altgewinne realisieren. Tatsächlich lassen sich aber auch diese echten Vermögenmehrungen auf Gesellschafterebene wiederum steuerfrei (oder jedenfalls mit einer nur sehr niedrigen Steuerbelastung) vereinnahmen. Eines der Instrumente, die dazu genutzt werden, ist die Fremdfinanzierung der Zielgesellschaft: Wenn sie nicht – wie es dem gesellschaftsrechtlichen Leitbild entspricht – durch ein Grund- oder Stammkapital ausfinanziert ist, sondern zur Ergänzung eines nur geringen Grund-/Stammkapitals Darlehen aufnimmt, wird sie durch die Zinslasten, die sich aus den Darlehensverbindlichkeiten ergeben, gleichsam ausgezehrt. Dieser Ersatz von Eigen- durch Fremdkapital ist dann kein Nachteil für die Gruppe mehr, wenn das Darlehen nicht von einer externen Bank stammt, sondern innerhalb der Gruppe selber ausgereicht wird – etwa von einer in einem Niedrigsteuergebiet ansässigen Finanzierungstochter. Dann bleiben die Zinsen gleichsam „innerhalb der Familie“. Die operativ erfolgreiche Konzerngesellschaft, die in einem Hochsteuerstaat hohe Erträge erzielt (Beispiel: Apple Deutschland), muss diese Erträge in Form steuerlich abziehbarer Zinsausgaben an Konzerngesellschaften im Ausland abgeben. Sie wird mit diesen konzerninternen Fremdfinanzierungen also gleichsam „auf null“ gesetzt und entgeht einer Steuerbelastung in ihrem Sitzstaat.

Diese klassische Form der Gewinnverlagerung (*profit shifting*), die aus Sicht des Ansässigkeitsstaats der ertragreichen Landesgesellschaft zu einer Kürzung der inländischen Bemessungsgrundlage (*base erosion*) führt, hat allerdings in vielen Staaten Gegenreaktionen der nationalen Gesetzgeber hervorgerufen. Viele Steuerrechtsordnungen sehen vor, dass es bei einer unangemessen hohen Fremdkapitalquote (beruhend auf einem Vergleich des Fremd- zum Eigenkapital der betroffenen Landesgesellschaft) oder bei einem unangemessen hohen Zinsaufwand (beruhend auf einem Vergleich des Netto-Zinsaufwands mit den zinsbereinigten Roherträgen dieser Gesellschaft) dazu kommt, dass die Zinsen nicht mehr steuerwirksam sind, d.h. für Zwecke der Bildung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht länger als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.

Für Deutschland markiert die Einführung der sog. Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG) den bislang letzten Schritt in der langen und erstaunlich wechselvollen Geschichte der Abwehrgesetzgebung. Charakteristisch für diese Zinsschranke ist, dass sie – im Gegensatz zu Vorläuferregelungen über die Gesellschafterfremdfinanzierung – im Kern auf einem Vergleich des Zinssaldos (Überschuss abfließender gegenüber zufließenden Zinsen) mit dem sog. EBITDA (den *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*) der inländischen (Tochter-)Gesellschaft beruht, aber dem Abzugsverbot seine krisenverschärfende Wirkung dadurch nimmt, dass die – bei gleichbleibendem Lohn- und Gehaltsaufwand – in Depressionsjahren nahezu zwangsläufige Versagung jedes Zinsabzugs durch ein Unterschreiten der maßgeblichen Schwellenwerte in vorangegangenen oder nachfolgenden Jahren verhindert oder jedenfalls ex post beseitigt werden kann. Dadurch und durch eine Reihe weiterer normativer Vorkehrungen (insbesondere den sog. Eigenkapitalvergleich als Ausschlussstatbestand) trägt die deutsche Zinsschranke dem genuin betriebswirtschaftlich-operativ begründeten Fremdfinanzierungsbedürfnis der inländischen Unternehmen hinreichend Rechnung, ohne ihr steuerpolitisches Ziel – die Eindämmung von *base erosion and profit shifting* (BEPS) – aus den Augen zu verlieren.

3.4 Insbesondere: Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter

Die Steuerplanungsindustrie hat auf die Einführung derartiger Institute allerdings rasch reagiert, indem sie schlicht das Medium der Fremdfinanzierung ausgetauscht hat: An die Stelle von Darlehen in Geld (die zu Zinsaufwand bei der fremdfinanzierenden Konzerngesellschaft führen) tritt die Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter zur Nutzung durch diese Gesellschaft. Dazu werden immaterielle Wirtschaftsgüter – wie oben skizziert – in Gesellschaften verlagert, die in Staaten mit einem niedrigen Steuerniveau angesiedelt sind. Dieses niedrige Steuerniveau kann sich aus dem Fehlen jeder Körperschaftssteuer (Bermudas), alternativ aus sehr niedrigen Steuersätzen (Irland, Malta, Niederlande) oder aber der Aufrechterhaltung nominell hoher Steuersätze bei gleichzeitiger Gewährung großzügiger Freibeträge, hoher (teils virtueller) Abschreibungen oder anderer fiktiver Betriebsausgaben für Aktivitäten im Bereich von Forschung und Entwicklung ergeben (Dänemark, Österreich; vgl. Spengel 2009: 73). Ähnliche Strategien verfolgen Staaten, die präferenzielle steuerliche Regime für die (sc. Aktive) Forschungs- und Entwicklungstätigkeit anbieten und damit gezielte Anreize für die Herinverlagerung derartiger Tätigkeiten setzen (Belgien, Frankreich, Niederlande, Spanien, Schweiz, Vereinigtes Königreich; Evers 2015).

In allen diesen Fällen überlässt die IP-Gesellschaft Patente und Markenrechte den in Hochsteuerländern operativ tätigen Konzerngesellschaften und bezieht als Gegenleistung marktübliche Lizenzgebühren. Diese Lizenzgebühren nehmen nun strukturell den Platz ein, den in den Gesellschafterfremdfinanzierungsfällen (siehe Kap. 3.3) traditionell die Zinsen hatten: Sie mindern die Bemessungsgrundlage im Sitzstaat der ope-

rativ tätigen Landesgesellschaft; aus den genannten Gründen führen sie aber nicht zu einer korrespondierenden (substanziellen) Belastung im Staat der die Lizenzgebühren empfangenden IP-Gesellschaft.

Hier zeigt sich BEPS in einer besonders wirksamen Ausbaustufe: Die *base erosion* ist nicht mehr (isoliert) nur auf einen Staat beschränkt; vielmehr verschwinden Gewinne gleichsam global, d.h. auch in der Gesamtbetrachtung über mehrere Staaten hinweg. Immer stärker klaffen damit die den Kapitalmärkten berichteten Ergebnisse großer Konzerne und ihre globale steuerliche Bemessungsgrundlage auseinander; die Kapitalmärkte wiederum feiern niedrige Konzernsteuerquoten als operativen Erfolg. Daher sind in vielen international tätigen Unternehmen heute die dem Finanzvorstand (CFO) zugeordneten Steuerabteilungen oft besonders ertragreiche *profit center*.

3.5 Nutzung eines „hybrid mismatch“ in sachlicher Hinsicht

Ein weiteres Gestaltungselement sind hybride Finanzierungen, die eingesetzt werden, wo zwei beteiligte Staaten unterschiedliche Kriterien für die Abgrenzung von Dividenden von Zinsen anwenden. Dividenden sind regelmäßig aus versteuertem Einkommen der ausschüttenden (Tochter-)Gesellschaft zu zahlen, werden aber auf Ebene der empfangenden (Mutter-)Gesellschaft nicht oder allenfalls sehr gering erneut belastet. Zinsen mindern dagegen – in den Grenzen der oben (Kap. 3.3) skizzierten Zinsschranken oder sog. *thin cap rules* – den Gewinn der Schuldnergesellschaft, während sie empfängerseitig voll zu erfassen und zu besteuern sind. Wenn nun durch Genussrechte, Beteiligungsdarlehen (*profit-sharing loans*) oder andere strukturierte Derivate Gesellschaftsfinanzierungen ins Werk gesetzt werden, die der Sitzstaat der Schuldnergesellschaft als Zins, der Sitzstaat der Gläubigergesellschaft als Dividende oder auch als steuerfreien Veräußerungsgewinn qualifiziert, kommt es wiederum zu Phänomenen einer Doppel-nichtbesteuerung oder jedenfalls einer globalen Minderbesteuerung.

3.6 Mehrfacher Aufwands- oder Verlustabzug

Ein sechstes Element, das ebenfalls oft Verwendung findet, ist der *double dip*: Durch die Berücksichtigung ein und desselben Aufwands (bestimmter Betriebsausgaben) in mehr als einem Staat können selbst dann, wenn sämtliche Erträge einmal steuerlich erfasst werden, globale Konzerngewinne in globale Konzernverluste verwandelt werden, die am Ende jede Besteuerung ausschließen. Entsprechendes gilt für die – über den Veranlagungszeitraum aggregierte – Größe des Jahresverlusts: Durch bestimmte stabile Strukturen können im Einzelfall bereits laufende Verluste mehrfach verwertet werden – einmal im ausländischen Betriebsstättenstaat oder im Sitzstaat einer ausländischen Tochtergesellschaft, ein zweites Mal auf Ebene des Stammhauses oder im Sitzstaat der Muttergesellschaft. Vor allem aber lassen sich *double-dip*-Phänomene durch geschickte Umwandlungen ins Werk setzen, die auch unterschiedliche Stichtage (über-

lappende Steuerjahre) oder unterschiedliche Realisierungszeitpunkte (Verlustentstehungstage) nutzen.

3.7 Rulings

Ein letztes, nun aber nicht mehr dem materiellen Recht mit seinen Gestaltungsoptionen, sondern dem Verfahrensrecht zuzuordnendes Element sind verbindliche Auskünfte (*rulings*), die zahlreiche Staaten bereitwillig erteilen, um Unternehmen im Vorfeld ein hohes Maß an Investitionssicherheit zu bieten. Rechtsstaatlich ist gegen Rechtssicherheit nichts einzuwenden. Es ist richtig und wichtig, dass auch das deutsche Recht verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 2 AO) und zusätzlich – im Anschluss an Betriebsprüfungen – verbindliche Zusagen (§§ 204ff. AO) kennt und dass die Finanzbehörden des Bundes und der Länder diese Rechtsinstitute auch nutzen. Darüber hinaus sind bilaterale Vorabverständigungen zwischen zwei Staaten möglich (Art. 25 OECD-MA, Art. 24 dVG). Alle diese Regelungen dienen dazu, die Ungewissheiten, die mit der Anwendung eines hochkomplexen Systems wie des Internationalen Steuerrechts so wirksam zu beseitigen, dass der Steuerpflichtige schon vor einer Transaktion weiß, welche Staaten diese Transaktion mit welchen Beträgen belasten.

Allerdings zeigt sich in der *ruling*-Praxis einiger europäischer Staaten (genannt werden v.a. Belgien, Irland, Luxemburg und die Niederlande, teilweise aber auch Frankreich und Österreich), dass die Behörden nicht in allen Fällen das geltende Gesetzes- und Abkommensrecht strikt anwenden, um die Gleichmäßigkeit des Vollzugs zu gewährleisten, sondern dass sie mit Duldung der Regierungen Standortpolitik betreiben. Die EU-Kommission hat eine Reihe von Beihilfeprüfungsverfahren eingeleitet: zunächst im Juni 2014 gegen Irland, Luxemburg und die Niederlande; im Dezember 2014 dann – vielfach als Entlastungsangriff des luxemburgischen Kommissionspräsidenten gedeutet – gegen alle 28 EU-Staaten. Diese Untersuchungen haben allerdings unterschiedliche Intensität; so hat die EU-Kommission im Februar 2015 mitgeteilt, die belgische Praxis einer besonders eingehenden Überprüfung zu unterziehen (European Commission 2015).

3.8 Steuerhinterziehung als Ausnahmefall

Nur selten tritt zu diesen – durchweg nicht verbotenen – Gestaltungselementen die echte Illegalität hinzu. Typischerweise sind BEPS-Gestaltungen aber nicht mit (sc. verbotener und sogar strafbarer) Steuerhinterziehung verbunden. Im Gegenteil: Die Unternehmen legen alles offen, was die beteiligten Fisci – gedeckt durch nationales Verfahrensrecht – an Informationen benötigen und anfordern. Nicht selten wissen daher alle beteiligten Finanzverwaltungen, wie das Modell in seiner Gänze aussieht. Daneben gibt es allerdings bis heute zahlreiche Modelle, in denen Informationsdefizite der beteiligten Fisci, also der Finanzverwaltungen, mitursächlich dafür werden, dass es nicht zu einer symmetrischen, normalen Besteuerung kommt.

Anders ist es im Bereich der organisierten Kriminalität. Hier werden Geschäftsvorfälle verschleiert oder vorgetäuscht. Das beginnt bei Vermögensanlagen von Diktatoren in der Schweiz oder in Singapur und zieht sich über den sog. Karussellbetrug in der Umsatzsteuer (statt aller: Huschens 2012; Heuermann 2015) bis zum Handel mit an sich bereits verbrauchten Emissionszertifikaten.

3.9 Bündelung

Diese Gestaltungselemente werden je unterschiedlich kombiniert und verbunden. In vielen Fällen werden dadurch Null- oder Minimalbesteuerungen der Gewinne aus der Auslandstätigkeit ermöglicht. Dagegen zahlen viele international tätige Unternehmen im Heimatstaat des Konzerns oder der Gruppe auf die dort erzielten (Absatz-)Gewinne durchaus reguläre Steuern; sie erscheinen politökonomisch als eine Art Preis für den wirtschafts- und auch steuerpolitischen Schutz, denen ihnen der Heimatstaat gewährt. Es sind meist die ausländischen (Absatz-)Gewinne, die global unversteuert bleiben oder jedenfalls extrem niedrigen Belastungen ausgesetzt sind. Diese Asymmetrie zeigt sich besonders deutlich für die IP-starken US-Konzerne, von denen stellvertretend Amazon, Apple, Google, Microsoft, aber auch Coca Cola, General Electrics oder Starbucks zu nennen sind. In der Tendenz sind sie aber auch den in Deutschland ansässigen Unternehmen nicht gänzlich fremd. Auch hierzulande weisen die Konzernsteuerabteilungsleiter gegenüber Finanzpolitikern fast vorwurfsvoll darauf hin, man erziele im Inland nur ein Fünftel der globalen Gewinne und habe hier nur ein Drittel des globalen Lohnaufwands; von den globalen Steuern entfielen aber zwei Drittel auf den deutschen Fiskus.

Das alles ist indes nur eine Seite der Medaille. Der Konzernbesteuerung steht die Konsumbesteuerung gegenüber. Hier wandelt sich das Bild: Denn auf jeden Kauf eines ausländischen Produkts durch einen inländischen Konsumenten im Inland wird im Inland Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) in Höhe von grundsätzlich 19 Prozent erhoben. Das gilt gerade auch für die Waren und Dienstleistungen der oben genannten US-amerikanischen Unternehmen. Diese Steuern stehen in voller Höhe dem inländischen Fiskus zu. Diese Belastung auf den gesamten Konsumentenumsatz begründet auch nominell eine viel erheblichere Belastung als es die Konzernbesteuerung (die ja nicht auf den Umsatz, sondern immer nur auf den Gewinn geht) jemals könnte.

Parallel dazu ist ferner die hohe inländische Steuerbelastung der hier gezahlten Löhne und Gehälter zu konstatieren. Auch die ausländischen Unternehmen, die durch Betriebsstätten oder Tochtergesellschaften im Inland präsent sind, führen für den hier entstehenden Lohn- und Gehaltsaufwand in voller Höhe Lohnsteuer an den inländischen Fiskus ab. Dieser Teil der Wertschöpfung, der mit dem Kauf eines ausländischen Produkts im Inland verbunden ist, wird also ebenfalls regulär im Quellenstaat versteuert. Auch hier sind jedenfalls nicht in nennenswertem Umfang Phänomene einer *base erosion* zu erkennen.

Insofern kann man in der Summe nicht davon sprechen, dass das Internet nicht besteuert wird. Defizite zeigen sich nur in der ersten – und ökonomisch ohnehin am wenigsten bedeutsamen – Dimension des klassischen Unternehmenssteuerrechts, nämlich bei der Besteuerung der unternehmerischen Margen.

4 Problembewältigung: Akteure und Handlungsformen

Gleichwohl sind mit dieser Diagnose die Probleme benannt, die es gegenwärtig zu lösen gilt. In den vorstehenden Analysen ist deutlich geworden, dass die Minderbesteuerung grenzüberschreitender Unternehmensgewinne ein besonderes Problem derjenigen Branchen und Unternehmen ist, die in hohem Maße geistiges Eigentum anbieten oder benötigen: know-how, Patente, aber auch Marken und einen besonderen Goodwill, ihren guten Namen bei den Kunden. Deshalb ist die Problembewältigung, die nun in den Blick rückt, vor allem auf die steuerliche Behandlung des geistigen Eigentums zu konzentrieren.

Im Vorfeld aller inhaltlichen Überlegungen sind aber zunächst Akteure und Handlungsformen zu betrachten – also diejenigen Institutionen und rechtlichen Instrumente, die Lösungen des Problems hervorbringen könnten.

4.1 Materielle Ziele

Die Ziele ihres Handelns sind schnell benannt: Aus der Perspektive einer der Bewältigung des BEPS-Problems verpflichteten Internationalen Steuerpolitik geht es um die Wahrung einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch ein möglichst hohes Maß an Steuerneutralitäten: Die Steuerbelastung soll – möglichst unmerklich – der Wertschöpfung folgen, dabei Inbound-Investitionen ausländischer Investoren gegenüber inländischen Investitionen heimischer Investoren ebenso wenig benachteiligen wie Outbound-Investitionen heimischer Investoren gegenüber inländischen Investitionen derselben Investoren. Zugleich dürfen und sollen Steuern der Preis variabler öffentlicher Güter sein. Es gibt kein weltweit einheitliches Set öffentlicher Aufgaben und kein einheitliches Niveau ihrer Erfüllung. Daher sind unterschiedliche Steuerbelastungen der natürliche, im Wettbewerb der Staaten um die beste Politik nachgerade notwendige Ausdruck unterschiedlicher Output-Strategien.

Zentral erscheinen aber Transparenz und Vorhersehbarkeit der Besteuerung, ihre strikte Gesetzesbindung und damit ein möglichst lückenloser Gesetzesvollzug.

4.2 Institutionen

Doch bereits die Frage nach den Institutionen, die diese Ziele und Sub-Ziele erreichen oder jedenfalls fördern können, ist vergleichsweise komplex.

4.2.1 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD)

Die größte Sachkompetenz und Prägekraft für das internationale Steuerrecht liegt seit über 50 Jahren bei der OECD. Auch für den BEPS-Prozess ist ihre Rolle schlechthin zentral. Dabei vertritt diese – früher oft als Kartell der Industriestaaten diskreditierte – Internationale Organisation heute längst nicht mehr nur Interessen klassischer Kapital-exporteure. Zwar wird die OECD weiterhin durch zahlreiche große EU-Staaten, die USA und Japan dominiert. Ihr gehören aber aus dem amerikanischen Raum inzwischen auch Kanada, Mexiko und Chile, aus dem asiatisch-pazifischen Raum Korea, Australien und Neuseeland, ferner Norwegen, die Schweiz, die Türkei und Israel an.

Vor allem aber kann man die heutige OECD in ihrem institutionellen Handeln nur verstehen, wenn man das in Paris angesiedelte Sekretariat und seine institutionellen Interessen auch isoliert in den Blick nimmt. Hier besteht ein starker Drang nach Erweiterungen der OECD um die BRICS-Staaten und weitere Schwellenländer. Dadurch ändert sich die Problemsicht des Sekretariats und seines *Center of Tax Policy and Administration* (CTPA) signifikant; auch Interessen großer Kapitalimporteure schlagen sich in den Vorschlägen des CTPA sichtbar nieder. Alle Vorschläge des CTPA erlangen zwar rechtliche Relevanz erst durch die Zustimmung sämtlicher 34 Mitgliedstaaten; hier gilt ein Einstimmigkeitserfordernis. Die Schreibrechte, also die sachverständige Ausgestaltung und Vorjustierung aller Vorschläge, bleibt aber Sache des CTPA und kleiner Arbeitsgruppen aus Vertretern einzelner Staaten. Die großen Runden – allen voran der Rat (*Council*) der OECD auf Botschafterebene – werden dadurch faktisch zu Ratifikationsorganen.

4.2.2 Vereinte Nationen

Die Vereinten Nationen, die der globalste aller Akteure sein könnten, haben sich insgesamt erst sehr spät in die Auseinandersetzung um BEPS und die Bemühungen um die Glättung und Optimierungen des Internationalen Steuerrechts eingebracht. Bis heute ist der Steuerausschuss der Vereinten Nationen im Kielwasser der OECD unterwegs. Was die VN an Blaupausen für den Abschluss bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen liefern, entspricht zu etwa 98 Prozent textlich den Vorlagen der OECD. Nur an einigen wenigen Stellschrauben – etwa einem Recht des Quellenstaats zur satzmäßig begrenzten Besteuerung abfließender Lizenzgebühren – kommt es zu Abweichungen von den Standards der OECD. Diese Abweichungen bilden die Mehrheiten in Mitgliederstruktur und Vollversammlung der VN ab, die bei den Entwicklungs- und Schwellenländern liegt. In der Summe lässt sich sagen, dass die Präferenz zugunsten des jeweiligen Quellenstaates im Musterabkommen der Vereinten Nationen noch deutlicher zum Tragen kommt als bei der OECD. Ein substantieller Akteur im BEPS-Prozess sind die VN aber nicht geworden.

4.2.3 G20

Zwischen Vereinten Nationen und OECD steht als sehr junger Akteur das Forum der G20. Im Frühsommer 2013 haben sich die dort vertretenen Staats- und Regierungschefs in ihren informellen Gesprächen darauf verständigt, dem BEPS-Problem entgegenzutreten zu wollen. Dazu haben sie der OECD einen Arbeitsauftrag erteilt, obwohl die Mitgliedschaften in OECD und G20 nicht kongruent sind. Die OECD hat 34 Mitglieder, darunter nicht alle G20-Staaten.

Trotzdem sind die G20 das Forum, das die Gewähr dafür bietet, dass seit dem Sommer 2013 höchst intensiv an globalen Konzepten zur Bewältigung von BEPS gearbeitet wird. Diese Arbeit hat sehr schnell, nämlich noch 2013, eine erste Frucht hervorgebracht: einen Aktionsplan, der 15 Maßnahmen benennt, die die Staaten – einzeln, bilateral oder multilateral – ins Werk setzen sollen, damit die oben (Kap. 3) genannten Schwierigkeiten, namentlich die unterschiedlichen Formen eines *hybrid mismatch* und die gravierenden Informationsdefizite bekämpft werden können.

Von diesen 15 Maßnahmen sind einige sehr konkret, andere abstrakt. Einige beziehen sich auf die Veränderungen im Völkerrecht selbst, namentlich in den bilateralen DBA, zum Teil auch in multilateralen Informationsaustauschverträgen. Andere zielen lediglich auf Veränderungen des innerstaatlichen Rechts ab – auf das, was *Eberhardt Schmidt-Aßmann* Determinationsrecht nennt: Metaregeln, die im Wege supranationaler Empfehlungen, unionaler Richtlinien, völkerrechtlicher Verträge und gelegentlich auch nur von soft law auf die nationale Gesetzgebung einzuwirken suchen.

Dieser Maßnahmenplan aus dem Jahr 2013 wird gegenwärtig *peu à peu* abgearbeitet. Der Abarbeitungsprozess hat 2014 intensiv begonnen. Er setzt sich 2015 fort und soll Ende 2016 abgeschlossen sein.

4.2.4 Europäische Union

Deutlich geringer erscheint die Bedeutung der EU in der Bekämpfung der globalen Minderbesteuerung. Ihre Rolle ist sogar regelrecht ambivalent: Insbesondere aus US-amerikanischer Sicht erscheint der europäische Binnenmarkt sogar als begünstigender Faktor bei der Entstehung von BEPS. Da es in der EU auf dem Gebiet der direkten Steuern keine umfassende Harmonisierung gibt, die einzelnen Mitgliedstaaten – auch und gerade die kleinen und mittleren: Belgien, Estland, Lettland, Luxemburg, die Niederlande, Österreich – ihre eigene Steuerpolitik machen können, ohne dass sich die großen Industriestaaten innerhalb der EU dagegen abschotten dürften, eröffnet die EU den in einem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen beträchtliche Möglichkeiten für die Steuervermeidung. Die oben skizzierten Modelle wären kaum möglich gewesen, wenn die typischen Ansässigkeitsstaaten – neben Deutschland insbesondere auch Frankreich und die USA – Gewinne, die in Belgien, Irland, Luxemburg oder den Niederlanden nicht ausreichend vorbelastet worden sind, gleichsam nachholend besteuern dürften. Dem steht aber die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Luxem-

burg zur Bedeutung der binnenmarktlichen Niederlassungsfreiheit nach bisheriger Lesart entgegen.¹

Nicht zu verkennen sind allerdings auch die zahlreichen gegenläufigen Bemühungen. Auch die EU und hier namentlich die Europäische Kommission bemühen sich aktiv um eine Eindämmung des sog. schädlichen Steuerwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten. Diese Bemühungen haben bereits in den 1990er Jahren eingesetzt. Sie stützen sich teilweise auf hartes Recht, insbesondere die primärrechtlichen Vorschriften zum Beihilfenverbot (siehe Kap. 2.2.2 und 3.7). Diese Vorschriften kann die Kommission durchsetzen, und zwar prinzipiell allein – also ohne Zutun der Mitgliedstaaten, und ohne mitgliedstaatlichen Veto-Spielern ausgeliefert zu sein.

Einen Meilenstein markiert sodann der 1997 im ECOFIN-Rat verabschiedete Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung, mit dem der Rat und zusätzlich die Vertreter der mitgliedstaatlichen Regierungen, die im Rat versammelt sind, insoweit aber intergouvernemental handeln, steuerliche Maßnahmen als unstatthaft markieren, die zu einer Steuerbelastung führen, die erheblich geringer ist als die Normalsteuerbelastung in dem betroffenen Mitgliedstaat. Eine Expertengruppe unter der Leitung der britischen Staatssekretärin Dawn Primarolo hat sich nach Verabschiedung dieses Verhaltenskodex an dessen Umsetzung gemacht und 1999 einen ersten Bericht vorgelegt, in dem 66 einzelne Maßnahmen von Mitgliedstaaten als potentielle Verstöße gegen den Verhaltenskodex benannt wurden. Da der Verhaltenskodex nur soft law ist, gaben nur wenige dieser Maßnahmen Anlass für förmliche Vertragsverletzungsverfahren (v.a. Beihilfeprüfungsverfahren) durch die Kommission; sie haben aber zu wirksamen politischen Bemühungen im ECOFIN-Rat geführt. Nahezu keine der im *Primarolo*-Bericht kritisierten Maßnahmen bestehen in dieser Form heute noch fort.

Mit Blick auf neuartige Elemente eines schädlichen Steuerwettbewerbs hat die Kommission aber ihre eigenen Bemühungen um die Sicherung von Besteuerungsrechten im Binnenmarkt auch in den letzten Jahren fortgesetzt. 2012 hat sie einen Aktionsplan für ein effektiveres Vorgehen der EU gegen Steuerhinterziehung und Steuerumgehung vorgelegt. Er enthält einen umfassenden Katalog von Maßnahmen, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen sollen, das ihnen zustehende Steuersubstrat effektiv zu nutzen. Auf diese Weise möchte die Kommission einen Mehrertrag der 28 nationalen Fisci in Höhe von 1 Billion Euro realisieren.

Praktisch folgen aus dem Aktionsplan zwei Empfehlungen: Erstens möchte die EU entschiedener gegen Steueroasen in Drittstaaten vorgehen. In diesem Bemühen reiht sie sich in die sehr wirksame Politik der OECD zum Abschluss von Informationsaustauschabkommen ein. Die zweite Empfehlung zielt nach innen: Die Mitgliedstaaten und die Kommission selbst sollen stärker gegen „Rechtstricks und Steuerschlupflöcher“ vorgehen, die Unternehmen nutzen, um sich ihren Steuerpflichten zu entziehen. Dazu

1 Problematisch in dieser Perspektive v.a. die Rechtsprechungslinie Cadbury Schweppes, die auf das Urteil des EuGH v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, zurückgeht.

möchte die Kommission gestaltenden Einfluss auf die DBA nehmen. Außerdem sollen die Mitgliedstaaten unilateral Missbrauchsbekämpfungsklauseln in ihre nationalen Steuerrechtsordnungen einfügen.

Im Unterschied zu den klugen, technisch sehr feingliedrigen und mit fachlicher Autorität ausgestatteten 15 Maßnahmen der OECD bleibt der EU-Aktionsplan allerdings bis heute in einer Aufmerksamkeitsnische gefangen. Das liegt auch an der Retardierung des Handelns der Kommission. Als G20 und OECD längst an der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans arbeiteten, gab die Generaldirektion Steuern der EU-Kommission im Dezember 2014 erst einmal eine externe Studie in Auftrag, die im Oktober 2015 vorgestellt werden und mit der nun überhaupt erst eruiert werden soll, welche Mitgliedstaaten Rechtsregeln bereitstellen, auf denen Unternehmen ihre Modelle einer sog. aggressiven Steuerplanung stützen. Auch die Möglichkeiten, die die Kommission als ständige Beobachterin bei den Arbeiten der OECD zu BEPS und auch auf dem *Global Forum* der OECD zu Verrechnungspreisfragen hat, nutzte sie kaum aus.

Insgesamt lässt sich also sagen: Es gibt in Brüssel nur einige wenige, eher nachvollziehende Reflexionen. Das erstaunt umso mehr, als das Europäische Recht sehr konkrete, juristisch harte Instrumente kennt, die auf OECD-Ebene erst entwickelt werden müssten. Wiederum ist exemplarisch das Beihilfenrecht zu nennen, über das die Kommission als Beihilfenaufsicht wacht. Es wäre gut geeignet, einen Teil der Bausteine, auf denen Steuersparmodelle beruhen, durch zielgenaue und doch maßvolle hoheitliche Maßnahmen in den Griff zu bekommen. Doch die Mühlen der Kommission mahlen langsam.

4.2.5 Bündelung

In alldem zeigt sich, dass die Staaten weiterhin die treibenden Akteure bei der Entstehung und Bekämpfung von BEPS sind. Zahlreiche Staaten, allen voran die USA, arbeiten sogar gleichzeitig an der Entstehung und an der Bekämpfung von BEPS. Erklärbar wird das durch das Bestreben, der heimischen Wirtschaft gegen die internationale Konkurrenz zu helfen; erklärbar wird es aber auch durch enorme Divergenzen zwischen US-Regierung und amerikanischem Kongress. *Mutatis mutandis* sind derartige Ambivalenzen aber auch in Deutschland zu erkennen.

4.3 Verfahren und Handlungsformen

Der letzte Blick gilt den Verfahren und Handlungsformen der oben genannten Akteure. Nicht alle Staaten sind zu Verschärfungen ihres innerstaatlichen Rechts bereit, ließen sich aber völkerrechtlich mindestens teilweise einbinden. Umgekehrt steht aber das Unionsrecht den rein völkerrechtlich fundierten Maßnahmen gegen BEPS entgegen. Hier wie dort – im Völkerrecht wie in weiteren Schritten einer unionalen Harmonisierung des Steuerrechts – bestehen aber Einstimmigkeitserfordernisse. Sie treffen auf eine höchst unterschiedliche Bereitschaft der Staaten, BEPS überhaupt als Problem zu

bezeichnen und die Bewältigungsstrategien auch zu Lasten der heimischen Unternehmen durchzusetzen. Daraus ergeben sich gravierende Dilemmata.

Deshalb ist für die EU-Staaten der Blick auf das Beihilfenrecht, seine Fortentwicklung und v.a. die gleichmäßige und damit sachgerechte Effektuierung seines Vollzugs durch die Europäische Kommission von zentraler Bedeutung.

Die weitere unionale Harmonisierung begegnet dagegen institutionellen Grenzen. Wir Deutschen wissen nicht, ob wir das Einstimmigkeitserfordernis aufgeben könnten, ohne das Grundgesetz und seine Integrationsschranken zu verletzen. Und doch ist die Dysfunktionalität, die von dem Einstimmigkeitserfordernis ausgeht, gravierend. Das gilt insbesondere für spätere Änderungen eines einmal erzielten Kompromisses: Darf es hier 28 Vetospieler geben? Diese Bestandsaufnahme (siehe Kap. 3) hat überdeutlich gezeigt, dass gerade im Steuerrecht jeder Rechtsetzer darauf angewiesen ist, sehr schnell zu reagieren, sobald die Beratungsindustrie neue Gestaltungsmodelle anbietet. Diese Möglichkeit der schnellen Reaktion stößt schon im Bundesstaat an ihre Grenzen; insbesondere die USA lähmen sich selbst. Noch viel schwieriger wären Anpassungsreaktionen auf europäischer Ebene: Das Initiativrecht für die (Steuer-)Gesetzgebung ist bei der Kommission monopolisiert; und einem Kommissionsvorschlag müssten sodann alle Vertreter der Mitgliedstaaten im ECOFIN-Rat zustimmen. Deshalb wird es auch langfristig nicht ohne zwischenstaatliche Kooperation gehen. Die Insuffizienzen der Vergangenheit leben fort; das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen ist aber wandlungsfähig. Deswegen ist der derzeit gewählte Weg, den die G20 mit starker Unterstützung aus Frankreich, Deutschland und dem Vereinigten Königreich beschreiten, die intergouvernementale Koordination auf den beiden Ebenen der G20 und der OECD.

5 Fazit

Zieht man das Fazit aus diesen Überlegungen, so zeigt sich einerseits, wie präzise und sicher die Netzwerke einer globalen Koordination die Probleme des materiellen Rechts lösen könnten, wenn man dem Sachverstand seinen Lauf ließe. Die Erkenntnismöglichkeiten der Finanzverwaltungen sind hoch; dadurch lassen sich sehr klar und mit sehr hoher Auflösung die Mechanismen ermitteln, die den unfairen Steuerwettbewerb in den letzten Jahren ermöglicht haben. Zugleich lassen sich die Überwirkungen identifizieren, die nationale Steuerpolitik auf grenzüberschreitende Fälle hat.

Viel schwieriger – und zwar bereits normativ, nicht erst politisch schwierig – ist dagegen die Frage zu beantworten, in welchen Fällen derartige Überwirkungen gewissermaßen gegen Rechtsnormen verstoßen oder in Zukunft verstoßen sollten. In vielen Fällen sind es schlicht Größenvorteile oder auch bestimmte wirtschaftsstrukturelle Gegebenheiten, die es einem kleinen Staat leicht machen, mit niedrigen Steuersätzen auf industrielles Handeln abstrakt-generelle Regeln einzuführen, die im innerstaatlichen Fall genauso gelten wie im grenzüberschreitenden Fall. Wer traditionell keine eigene Industrie hat (Bermudas, Irland, Niederländische Antillen), hat keine Schwierig-

keiten mit einer großflächigen Absenkung des Besteuerungsniveaus, kann sich aber umgekehrt gerechtigkeitsrechtlich nicht vorwerfen lassen, etwas falsch zu machen, weil er ja abstrakt-generell alle gleich behandelt, auch den innerstaatlichen Fall. Darin liegt das normative Problem der Identifikation von Überwirkungen.

Gefordert bleibt daneben die Verdichtung des Informationsflusses zur Behebung des Problems von Steuerhinterziehungen durch eine grenzüberschreitende Zusammenarbeit zwischen Finanzbehörden. Sinnvoll ist die Einführung neuer Pflichten zur Offenlegung von Steuersparmodellen im Staat-Bürger-Verhältnis und zur Offenlegung der steuerlichen Verhältnisse desselben Unternehmens in anderen Staaten (*country by country reporting*). Perspektivisch sind deshalb v.a. die Informationsasymmetrien, die heute bestehen, zu vermeiden. Hier bestehen politisch die größten Erfolgsaussichten. Die Pointe könnte darin liegen, dass das Internet das Medium zur Bewältigung der steuerlichen Probleme ist, die es selber geschaffen hat.

Literatur

- European Commission (2015): State aid: Commission opens in-depth investigation into the Belgian excess profit ruling system, 3.02.2015, http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4080_en.htm (10.08.2015).
- Evers, Lisa K. (2015): Intellectual Property (IP) Box Regimes. Tax Planning, Effective Tax Burdens, and Tax Policy Options, PhD Thesis: University of Mannheim Business School Mannheim.
- Henschel, Lars (2005): Umsatzsteuerliche Behandlung des sog. E-Commerce, Verlag Dr. Otto Schmidt: Köln.
- Heuermann, Bernd (2015): Mit Italmoda auf den Schultern von Larenz, in: DStR [Deutsches Steuerrecht], 1416–1420.
- Huschers, Ferdinand (2012): Umsatzsteuerrechtliche Karussellgeschäfte und deren Auswirkungen, in: SteuK [Steuerrecht kurzgefasst], 479–483.
- Ismer, Roland / Piotrowski, Sophia (2015): Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, in: Internationales Steuerrecht 8, 257–266.
- Ismer, Roland / Riemer, Katharina (2015): Kommentierung des Art. 4 OECD MC, in: Reimer, Ekkehart Reimer / Rust, Alexander (Hrsg.): Klausur Vogel on Double Taxation Conventions Bd.1, Kluwer Law International: Aalphen aan den Rijn.
- Meinke, Christopher (2012): Grenzüberschreitende Online-Umsätze im Umsatzsteuerrecht, in: Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz- und Steuerwesen: Hamburg.
- Pinkernell, Reimar (2014): Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce. Institut Finanzen und Steuern: Berlin.
- Reimer, Ekkehart (2006): Steuerrechtliche Bezüge der völkerrechtlichen Meistbegünstigungspflichten, in: Cordewener / Enchelmaier / Schindler (Hrsg.): Meistbegünstigung im Steuerrecht der EU-Staaten. Mit Diskussionsbeiträgen eines Münchener Symposions, C.H. Beck: München, 41–76.
- Schaumburg, Harald / Englisch, Joachim (2015): Europäisches Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt: Köln.
- Spengel, Christoph (2009): Steuerrechtliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland. Ökonomische Begründung, Handlungsbedarf und Reformbedarf, Springer: Berlin.
- Stahl, Christian (2013): Die Reichweite der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 AStG.: Ein Beitrag zur Struktur der Steuerpflicht, Duncker & Humblot: Berlin.
- Storbeck, Olaf (2006): Mehrwertsteuer: Geburt eines Goldesels, in: Handelsblatt 2006: 60 Jahre deutsche Wirtschaftsgeschichte, 28.12.2006, <http://www.handelsblatt.com/archiv/60-jahre-deutsche>

[wirtschaftsgeschichte-mehrwertsteuer-geburt-eines-goldesels/v_detail_tab_print/2749888.html](#)

(10.8.2015).

Trottmann, Christian (2010): Gleichbehandlung und Neutralität im internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO). Die Vorgaben der Subventions- und Diskriminierungsverbote für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Nomos: Baden-Baden.

Valta, Matthias (2014): Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, Mohr Siebeck: Tübingen.

Autor

Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht

Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Europäisches und Internationales Steuerrecht

Universität Heidelberg

Friedrich-Ebert-Anlage 6-10

DE-69117 Heidelberg

reimer@uni-heidelberg.de

The **Journal of Self-Regulation and Regulation** is an open-access peer-reviewed journal serving as a potential outlet for edge-cutting interdisciplinary research on regulatory processes in individuals and organizations. It is published by the research council of Field of Focus 4 (FoF4) of Heidelberg University. The research council stimulates and coordinates interdisciplinary activities in research and teaching on self-regulation and regulation as part of the university's institutional strategy "Heidelberg: Realising the Potential of a Comprehensive University", which is funded by the Federal Government as part of the excellence initiative.

The *Journal of Self-Regulation and Regulation* publishes two volumes per year, regular volumes containing selected articles on different topics as well as special issues. In addition, the reader will be informed about the diverse activities of FoF4, uniting scientists of the faculty of behavioural and cultural studies, the faculty of social sciences and economics, as well as the faculty of law.

Any opinions of the authors do not necessarily represent the position of the research council of FoF4. All Copyright rights and textual responsibilities are held exclusively by the authors.

Imprint

Journal of Self-Regulation and Regulation Volume 01 (2015)

Research Council of Field of Focus 4, Heidelberg University
Forum Self-Regulation and Regulation
Hauptstr. 47–51
69117 Heidelberg, Germany

Fon: +49 (0)6221 / 54 – 7122
E-mail: fof4@psychologie.uni-heidelberg.de
Internet: <https://www.uni-heidelberg.de/fof4>

Publisher: Research Council of Field of Focus 4, Heidelberg University
Spokesperson: Sabina Pauen, Department of Psychology
Guest Editors: Wolf J. Schünemann, Department of Political Science
Sebastian Harnisch, Department of Political Science
Editorial Team: Melanie Bräunche, Sabine Falke

You can download the volumes of the *Journal of Self-Regulation and Regulation* free of charge at:
<http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/josar/index>

