

Steuervermeidung durch multinationale Konzerne: Methoden und Gegenmaßnahmen

THOMAS PASTER

Lehrbeauftragter und Visiting Fellow am Danish Center for Welfare Studies an der University of Southern Denmark, sowie Teil des Young Academics Network (YAN) des Karl-Renner-Instituts und der Foundation for European Progressive Studies
www.thomaspaster.com

Auf einen Blick:

- Durch Steuervermeidung entgehen Staaten etwa 4 bis 10 % ihrer Einnahmen aus der Körperschaftssteuer.
- Die digitale Wirtschaft und der Online-Handel stellen eine besondere Herausforderung für die Besteuerung online tätiger Unternehmen dar, da diese nicht zwingend eine Niederlassung in jenen Ländern benötigen, in denen sie tätig sind.
- Das derzeitige System der internationalen Steuerabkommen geht auf die Zeit nach dem 1. Weltkrieg zurück und wird den Bedingungen einer digitalisierten Wirtschaft nicht gerecht. Unternehmen können Schlupflöcher und Schwachstellen im bestehenden System ausnützen.
- Seit 2013 haben die OECD, die G20 sowie die EU einige Initiativen zur Bekämpfung von Steuervermeidung gestartet. Die Reformen werden einige Schlupflöcher schließen.
- Am Grundproblem des Steuerwettbewerbs ändert sich dadurch allerdings nichts. Eine Gesamtkonzernbesteuerung verbunden mit einer begrenzten Bandbreite für die Steuersätze wäre das wirksamste Gegenmittel. Zusätzlich würden eine Veröffentlichungspflicht für länderbezogene Berichte über steuerrelevante Indikatoren und ein weltweites Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer von Großunternehmen die Steuervermeidung erschweren.
- Die Verschiebung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer setzt oft komplizierte Unternehmensstrukturen und die Inanspruchnahme kostenintensiver Beratungsdienstleistungen voraus, welche nur für sehr große, in vielen Ländern tätige Unternehmen Sinn machen. Die Gesamtkonzernbesteuerung würde einheitliche Wettbewerbsbedingungen für

alle Unternehmen, unabhängig von ihrer Größe, schaffen, indem sie Gewinnverschiebungen und aufwändige Methoden der Steuerplanung überflüssig macht.

Die Besteuerung multinationaler Konzerne (MNKs) stellt in einer globalen Ökonomie eine Herausforderung dar, da MNKs ihre Steuerlast durch Verschiebung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer reduzieren können.

Dieses Politik aktuell erläutert, welche Methoden Unternehmen zur Steuervermeidung zur Verfügung stehen, welche Schwachstellen im internationalen Steuersystem dies ermöglichen, und welche politischen Maßnahmen die Möglichkeiten der Steuervermeidung einschränken können.

Es werden drei Vorschläge präsentiert: (i) eine globale Gesamtkonzernbesteuerung, (ii) ein weltweites Verzeichnis der wirtschaftlichen Eigentümer von MNKs, und (iii) eine Reform der Rechnungslegungsstandards mit dem Ziel, die länderbezogene Berichterstattung von MNKs öffentlich zu machen (public country-by-country reporting). Zusammen würden diese Maßnahmen die Anreize für Gewinnverschiebungen in Niedrigsteuerländer stark reduzieren, da sich diese dann nicht mehr lohnen würden und durch eine höhere Transparenz leichter aufdeckbar wären.

Gewinnverschiebungen als Methode der Steuervermeidung

Um ihre Steuerpflicht zu reduzieren, nutzen MNKs Rechnungslegungsmethoden, die es ihnen ermöglichen, erwirtschaftete Gewinne in Niedrigsteuerländern auszuweisen, selbst wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten, welche diesen Gewinnen zugrunde liegen, anderswo stattfanden. Durch diese Verschiebung von Gewinnen (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) gehen in Hochsteuerländern Steuereinnahmen verloren. In der Folge nimmt der Druck zur Senkung von Unternehmenssteuern zu, mit dem Ergebnis, dass andere Faktoren, wie beispielsweise Arbeit, höher besteuert werden oder öffentliche Leistungen eingeschränkt werden müssen. Durch den Wettbewerb um Steuereinnahmen von MNKs besteht die Gefahr eines Wettlaufs nach unten. In der Tat sind die Regelsteuersätze bei der Körperschaftssteuer in der Europäischen Union zwischen 2003 und 2018 im Durchschnitt der Mitgliedsländer von 27,8 auf 21,9 Prozent gesunken (Europäische Kommission 2018: Table 4).

Wie hoch sind die Einnahmenverluste durch Steuervermeidung durch multinationale Konzerne?

Die Berechnung der Verluste an Steuereinnahmen durch Methoden der Steuervermeidung und der Gewinnverschiebung durch MNKs ist schwierig, da es keine öffentlichen Daten gibt. Ökonom_innen versuchen jedoch den Umfang der Einnahmenverluste zu schätzen, indem sie die von MNKs per Land ausgewiesenen Gewinne mit anderen Indikatoren, wie der Anzahl der Mitarbeiter_innen und den Umsätzen in dem jeweiligen Land, vergleichen. Weist beispielsweise die Niederlassung eines Unternehmens in Land A hohe Gewinne aus und hat gleichzeitig jedoch nur wenige Mitarbeiter_innen und geringe Umsätze, während die Niederlassung dieses Unternehmens in Land B kaum Gewinne macht, obwohl diese Niederlassung viel mehr Mitarbeiter_innen und viel höhere Umsätze hat, so kann das ein Hinweis auf Gewinnverschiebungen sein.

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) schätzt, dass global etwa 4 bis 10 Prozent aller Einnahmen aus Körperschaftssteuern durch Profitverschiebungen verloren gehen, was etwa 100 bis 240 Milliarden US Dollar entspricht (OECD 2016: 2). Eine andere

Studie schätzt die Einnahmenverluste durch Gewinnverschiebungen für Europa auf 7,7 Prozent der Steuereinnahmen aus der Körperschaftssteuer, und für die Vereinigten Staaten auf 10,7 Prozent (Álvarez-Martínez et al. 2018; siehe auch Dover et al. 2015).

Zusätzlich sind durch die Medien in Einzelfällen Informationen über die Steuerzahlungen bestimmter Unternehmen bekannt geworden. Ein Beispiel dafür sind die von Irland an Apple gewährten Steuererleichterungen, welche von der Europäischen Kommission 2016 als EU-rechtswidrig beanstandet wurden. Laut Berechnungen der Europäischen Kommission betragen diese von Irland an Apple gewährten Steuererleichterungen bis zu 13 Milliarden Euro. Der von Apple bezahlte effektive Körperschaftssteuersatz sank von 1 Prozent im Jahr 2003 auf 0,005 Prozent im Jahr 2014 (Europäische Kommission 2016d). Die von Apple gewählte Unternehmenskonstruktion ermöglichte es dabei dem Unternehmen, alle im EU-Binnenmarkt gemachten Umsätze in einer in Irland ansässigen Niederlassung zu verbuchen, anstatt in dem Land, in dem der Verkauf tatsächlich stattfand.

Welche Methoden nutzen multinationale Konzerne, um ihre Steuerpflicht zu minimieren?

Voraussetzung für das Funktionieren des Steuerwettbewerbs zwischen Nationalstaaten ist die Möglichkeit von Unternehmen, ihre Gewinne in Länder mit niedrigerer Steuerlast zu verlagern. Dazu sind grundsätzlich zwei Wege denkbar: (a) Ein Unternehmen kann seine Produktion in ein Land mit niedrigeren Steuern verlagern; oder (b) ein Unternehmen kann Methoden der Rechnungslegung und der Steuerbuchhaltung verwenden, um Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verschieben. Diese zweite Methode erfordert nicht, dass die Produktion verschoben wird, sondern dass lediglich Gewinne am Papier anders verbucht werden. Diese Methoden werden als Steueroptimierung oder Steuerplanung bezeichnet; sie können legal oder illegal sein, sind jedoch häufig im legalen Rahmen, da sie Schlupflöcher im bestehenden Steuerrecht und internationalen Steuerabkommen ausnützen.

Damit Unternehmen ihre Gewinne nicht nach Belieben zwischen ihren Niederlassungen verschieben können, gibt es Regeln in internationalen Steuerabkommen. Dieses System an internationalen Abkommen geht auf die Zeit nach dem Ersten Weltkrieg zurück; dessen Maßnahmen erweisen sich jedoch heute, im Kontext einer globalen und digitalisierten Wirtschaft, oft als zahnlos und bieten Unternehmen viele Möglichkeiten zur Manipulation mit dem Ziel der Steuervermeidung. Einige Beispiele für Manipulationsmöglichkeiten:

a) Manipulation von Verrechnungspreisen: Der unternehmensinterne Handel, also der Austausch von Gütern zwischen Niederlassungen desselben Unternehmens in verschiedenen Ländern, bezieht sich oft auf Güter oder Dienstleistungen, die nicht am Markt gehandelt werden, wie beispielsweise Produktkomponenten, die für sich keinen Gebrauchswert haben. Ein Autohersteller, der beispielsweise eine Autokarosserie ohne Motor und ohne Getriebe von einer Fabrik in Land A in eine andere Fabrik in Land B überführt, wo dann der Motor eingebaut wird, muss dazu einen Verrechnungspreis anwenden, um dann den beim Verkauf des fertigen Fahrzeugs entstehenden Gewinn den betreffenden Ländern jeweils zuordnen zu können. Da der Wert einer Autokarosserie ohne Motor aber nicht durch Marktpreise ermittelt werden kann, denn es gibt dafür keinen Markt,

besteht hier beträchtliches Potential zur Manipulation, das zur Steuervermeidung genutzt werden kann.

b) Geistige Eigentumsrechte: Eine relevante Rolle bei der Steuervermeidung durch Unternehmen spielen geistige Eigentumsrechte, wie Patente und Markenrechte. Ähnlich wie bei Produktkomponenten ist der tatsächliche Wert von geistigen Eigentumsrechten oft schwierig zu ermitteln. Dazu kommt, dass geistiges Eigentum leicht zwischen Ländern verschoben werden kann. Ein Beispiel dafür wäre ein Pharmakonzern, der ein neues Medikament entwickelt und patentieren lässt, und dieses Patent dann einer Niederlassung in einem Niedrigsteuerland überschreibt, obgleich die dem Patent zugrunde liegende Forschung und Produktentwicklung in anderen Ländern stattfand. Das Ergebnis ist eine niedrigere Besteuerung der Gewinne, die der Konzern aus den Lizenzgebühren für dieses Patent erwirtschaftet.

c) Die digitale Wirtschaft: Die durch das Internet entstandenen neuen Möglichkeiten des Online-Handels erlauben es Unternehmen, in Ländern Produkte und Dienstleistungen zu verkaufen, ohne in diesen Ländern eine ständige Niederlassung zu haben. Unternehmen können also die Errichtung einer ständigen Niederlassung zu Steuerzwecken vermeiden. Beispiele dafür sind Amazon, das seinen Sitz in Luxemburg hat, und Facebook, welches seine Niederlassung für Europa in Irland hat. Die beiden genannten Länder besteuern durch spezielle Erleichterungen und Vereinbarungen diese Unternehmen sehr niedrig (Sikka 2016; Kreutzfeldt 2018). Da diese Konzerne einen großen Teil ihrer Umsätze in Ländern machen, in denen sie keine Niederlassung haben, ist ihre Besteuerung deutlich niedriger im Vergleich zum lokal niedergelassenen Einzelhandel.

d) Interne Darlehen: Darlehen zwischen Niederlassungen derselben Unternehmensgruppe können ebenso zur Steueroptimierung genutzt werden. Zinszahlungen sind in den meisten Ländern steuerlich absetzbar oder vermindern den zu versteuernden Gewinn. Durch die Gestaltung der Zinssätze können multinationale Konzerne dadurch zusätzlich Gewinne in Niedrigsteuerländer verschieben. Beispiele für die Nutzung von Krediten und Darlehen zur Steuervermeidung wurden in den Medien mehrfach berichtet. 2013 berichtete die New York Times, dass Apple Unternehmensanleihen in der Höhe von 17 Milliarden US Dollar ausgab, obwohl das Unternehmen zu diesem Zeitpunkt über Barreserven von 145 Milliarden US Dollar verfügte. Der Grund: Die Zinszahlungen sind steuerabzugsfähig, und somit ist eine Anleiheemission vorteilhafter als die Verwendung bestehender Barreserven (Norris 2013).

e) Firmenfusionen: Unter bestimmten Voraussetzungen können Firmenzusammenschlüsse dazu genutzt werden, den Sitz des neuen Unternehmens in ein Niedrigsteuerland zu verlagern und damit die Gewinne des gesamten Unternehmens dort zu versteuern. Ein Beispiel dafür wäre der geplante Zusammenschluss 2016 von Pfizer Inc., einem amerikanischen Pharmaunternehmen, und Allergan Plc, einem irischen Pharmaunternehmen gewesen. Das fusionierte Unternehmen hätte seine Niederlassung in Irland gehabt, obwohl Pfizer wesentlich größer als Allergan ist. Die beiden Unternehmen gaben jedoch ihre Fusionspläne auf, nachdem eine Gesetzesänderung der Obama-Administration die damit verbundenen Steuervorteile beseitigt hatte (Humer and Banjerjee 2016; Houlder and Boland 2015).

Was alle diese Methoden gemeinsam haben, ist, dass sie sich den Steuerwettbewerb zwischen nationalen Regierungen zunutze machen, um ihre Gewinne möglichst steuersparend zu verbuchen. Während multinationale Konzerne weltweit agieren, ist die Steuerpolitik nach wie vor eine nationale Zuständigkeit. Die Eindämmung von Gewinnverschiebungen erfordert einen Wandel weg vom Steuerwettbewerb, hin zu internationaler Kooperation. Während über lange Zeit die internationale Kooperation gegen Steuervermeidung wenig Fortschritte machte, entstanden in den letzten Jahren im Zuge der gestiegenen Aufmerksamkeit der Medien und der Enthüllungsskandale einige Initiativen zu internationalen Reformen in der Steuerpolitik.

Die Initiative der G20 und der OECD gegen Gewinnverschiebungen (BEPS)

Die Regierungschef_innen der 20 wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20) beschlossen 2013 auf einem Gipfeltreffen in Los Cabos, Mexiko, eine Initiative zur Reform des internationalen Steuersystems mit dem Ziel der Eindämmung von Gewinnverschiebungen. Gewinne sollten dort versteuert werden, wo die verantwortlichen wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden. Mit der Ausarbeitung von Reformmaßnahmen beauftragte die G20 die OECD. Die Reformvorschläge wurden 2016 auf einem G20-Gipfeltreffen in Antalya, Türkei, beschlossen, wobei alle Mitgliedsländer der OECD und der G20 deren Umsetzung zusicherten.

Die Vorschläge der OECD, ein Bündel von 15 Maßnahmen, konzentrieren sich auf Anpassungen im bestehenden Steuersystem, die Schlupflöcher beseitigen, die Steuertransparenz erhöhen und Missbrauch bestehender Abkommen verhindern sollen. Zu den Maßnahmen gehören unter anderem Obergrenzen für die Absetzbarkeit von Zinszahlungen und Regeln gegen die Vermeidung einer ständigen Niederlassung.

Ein wichtiger Schritt ist die Einführung einer länderbezogenen Berichterstattung (Country by Country reporting) für multinationale Konzerne mit einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro. Diese Unternehmen müssen der Steuerbehörde in ihrem Heimatland Daten zu ihren in allen Ländern, in denen sie aktiv sind, bezahlten Körperschaftssteuern, Gewinnen, Zahl der Beschäftigten, Kapital, und anderen Indikatoren wirtschaftlicher Tätigkeit bereitstellen. Die Steuerbehörde ist verpflichtet, diese Daten unter bestimmten Voraussetzungen an die Steuerbehörden anderer Länder, in denen das Unternehmen tätig ist, zugänglich zu machen (OECD 2015; OECD 2016). Diese Maßnahme soll die Anreize für aggressive Steuerplanung reduzieren, da das Risiko bei einer Steuerprüfung entdeckt zu werden, steigt. Allerdings werden diese Daten, gemäß OECD-Vorschlag, nicht öffentlich zugänglich sein, nachdem Konzern-Lobbyist_innen dagegen protestierten, mit der Begründung, es würde sich dabei um vertrauliche Daten handeln, deren Veröffentlichung Mitbewerber_innen Vorteile verschaffen könnte (siehe z.B. Riedel 2017).

Die Nichtveröffentlichung dieser länderbezogenen Daten schränkt die Wirksamkeit dieser Maßnahme erheblich ein, da die zu erwartende abschreckende Wirkung primär in dem von Unternehmen befürchteten Imageschaden bei Medienberichterstattung über Steuervermeidung besteht. Zudem bewegen sich viele Formen der Steuerplanung entweder im legalen Rahmen oder in einer rechtlichen Grauzone, so dass die Prüfung von Steuerplanungsmethoden durch die Behörden oft aufwändig ist. In vielen Ländern fehlen den Steuerbehörden dazu die nötigen Personalressourcen

und Expertise. Der von Unternehmensvertreter_innen vorgebrachte Einwand, es würde sich dabei um vertrauliche Daten handeln, durch deren Veröffentlichung sich Mitbewerber_innen am Markt Vorteile verschaffen könnten, überzeugt nicht, da die Veröffentlichungspflicht ja auf alle Unternehmen in gleicher Weise zutreffen würde.

In Summe stellt der Aktionsplan der G20 und der OECD zwar einen Fortschritt gegenüber dem Status quo dar, die Wirksamkeit der Maßnahmen gegen Gewinnverschiebungen muss sich jedoch erst weisen. Auch die Existenz des Steuerwettbewerbs wird durch dieses Maßnahmenpaket nicht tangiert. Es ist daher zu erwarten, dass jene Länder, die Investitionen durch vorteilhafte Steuerregeln anwerben wollen, als Antwort auf den G20/OECD-Aktionsplan ihre Steuersätze senken werden.

Der G20/OECD-Aktionsplan wird von einigen Nichtregierungsorganisationen, wie dem Tax Justice Network und dem European Network on Debt and Development (Eurodad), als unzureichend angesehen (Tax Justice Network 2017; Eurodad 2017b: 8). Eine Studie einer parteienübergreifenden britischen Parlamentarier_innengruppe äußerte ebenfalls Zweifel daran, dass das G20/OECD-Maßnahmenpaket ausreichen wird, um Steuervermeidung durch Konzerne zu unterbinden (The All-Party Parliamentary Group on Responsible Tax 2016: 9). Eine Analyse der BEPS Monitoring Group, eine Gruppe unabhängiger Steuerexpert_innen, kommt zu dem Ergebnis, dass das G20/OECD-Aktionspaket zwar ein wichtiger Schritt ist und möglicherweise die Tür für weitreichendere Reformen öffnet, die beschlossenen Maßnahmen jedoch zum Teil unzureichend sind und die Komplexität der Regelungen erhöhen (The BEPS Monitoring Group 2015; Sikka 2015).

Initiativen der Europäischen Union gegen Steuervermeidung durch multinationale Konzerne

Ähnlich wie in anderen Organisationen hatte das Thema Steuervermeidung durch Unternehmen auf der Ebene der Europäischen Union lange Zeit niedrige Priorität. Das Prinzip der Einstimmigkeit in der Steuerpolitik in Kombination mit unterschiedlichen Interessen der Mitgliedsländer führte dazu, dass Initiativen im Bereich der Unternehmensbesteuerung wenig Aufmerksamkeit erhielten und die Chancen auf Beschlussfassung gering waren. Dies änderte sich seit 2013 grundlegend. In den letzten Jahren initiierte die Europäische Kommission einige Reformprojekte. Manche dieser Initiativen wurden beschlossen, andere jedoch scheiterten bisher im Rat, das heißt, am Widerstand einiger Mitgliedsländer.

Der wichtigste Erfolg bisher ist der Beschluss des Maßnahmenpakets zur Bekämpfung der Steuervermeidung (Anti Tax Avoidance (ATA) Package) im Jahr 2016. Dieses Paket besteht aus zwei Richtlinien sowie Empfehlungen, die einige der Maßnahmen des Aktionsplans der G20 und der OECD innerhalb der EU umsetzen (Europäische Kommission 2016c). Konkret setzt es unter anderem die länderspezifische Berichterstattung an Steuerbehörden durch eine Änderung der Richtlinie zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (Richtlinie 2016/881 des Rats vom 25. Mai 2016) um. Die Daten werden nicht veröffentlicht. Eine Ausnahme sind jedoch Banken, die ab einer bestimmten Größe bereits seit 2014 verpflichtet sind, länderspezifische Daten zu ihren Steuerzahlungen und Gewinnen zu veröffentlichen – ohne, dass sich dadurch Wettbewerbsnachteile für die europäischen Banken ergeben hätten.

Zusätzlich hat die EU durch das Wettbewerbsrecht ein wichtiges Instrument, Steuererleichterungen von Regierungen für einzelne Unternehmen zu kontrollieren. Unternehmen treffen oft Vereinbarungen mit nationalen Steuerbehörden über die steuerliche Behandlung ihrer Einkünfte und Transaktionen. Diese sollen dazu dienen, Unternehmen Planbarkeit und Rechtssicherheit für zukünftige Investitionen zu bieten. Obwohl solche Vereinbarungen an sich legitim sind, können sie auch dazu genutzt werden, Unternehmen einseitig gegenüber Mitbewerber_innen zu bevorzugen. Innerhalb der EU können solche Vereinbarungen eine unerlaubte staatliche Beihilfe darstellen, wenn andere Bewerber_innen nicht über dieselben Bedingungen verfügen. Auf dieser Grundlage entschied die Europäische Kommission beispielsweise 2016, dass Irland Apple unerlaubte Steuervorteile gewährt hatte und von Apple eine Nachzahlung von 13 Milliarden Euro einfordern muss (Europäische Kommission 2016d). In einem anderen Verfahren entschied die Kommission 2017, dass Luxemburg Amazon illegal Steuervorteile im Umfang von 250 Million Euro gewährt hatte und diese zurückfordern müsse (Europäische Kommission 2017).

Die zur Bekämpfung von Steuervermeidung relevanteste Initiative auf EU-Ebene ist der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Einführung einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). Damit ist gemeint, dass Unternehmen für ihre gesamten Niederlassungen in der EU eine einzige Steuererklärung abgeben und die Berechnung ihrer Gewinne, also der Steuerbemessungsgrundlage, für die gesamte EU erfolgt, anstatt einzeln für jedes Land. Diese für die gesamte EU berechneten Gewinne und Verluste werden in einem zweiten Schritt mit Hilfe einer Formel den einzelnen Mitgliedsländern zugeteilt. In diese Formel fließen ein: Umsätze, Kapital, Lohnsumme und Anzahl der Mitarbeiter_innen. In einem dritten Schritt kann jedes Mitgliedsland den ihm zugeteilten Gewinn nach eigenem Ermessen besteuern. Das würde das buchhalterische Verschieben von Gewinnen zwischen Mitgliedsstaaten zu Steuerzwecken wirkungslos machen, da der jeweils zu versteuernde Gewinn auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten beruhen würde.

Die Europäische Kommission präsentierte erstmals 2011 einen Richtlinienentwurf, der eine GKKB auf freiwilliger Basis, also als Option für multinationale Konzerne, vorsah. Der Entwurf scheiterte am Widerstand einiger Mitgliedsländer. 2016 präsentierte die Kommission erneut einen Richtlinienentwurf für eine GKKB, dieses Mal mit dem echten Ziel, Steuervermeidung zu unterbinden. Demnach soll die GKKB für Großunternehmen verpflichtend und für Klein- und Mittelunternehmen optional sein (Europäische Kommission 2016a; Europäische Kommission 2016b). Der Entwurf sieht einen Freibetrag für Investitionen in Forschung und Entwicklung vor. Auch über diesen Entwurf konnte bis jetzt keine Einigung im Rat erzielt werden.

Die Einführung der GKKB würde Gewinnverschiebungen zwischen den Mitgliedsländern der EU hinfällig machen, weiterhin möglich wären jedoch Gewinnverschiebungen in Steueroasen und Niedrigsteuerländer außerhalb der EU. Da jedes Mitgliedsland außerdem weiterhin selbst die Steuersätze festlegen würde, bliebe auch der Steuerwettbewerb in der EU bestehen. Die Einführung der GKKB auf EU-Ebene könnte jedoch einen Impuls für eine weltweite Gesamtkonzernbesteuerung geben (siehe unten).

Als Übergangslösung bis zur Einführung einer GKKB schlug die Europäische Kommission 2018 außerdem eine Steuer auf digitale Aktivitäten (Digital Tax) vor. Dieser Vorschlag ist auch als GAFA-Steuer bekannt, wobei die Abkürzung für die vier multinationalen digitalen Unternehmen Google, Apple, Facebook und Amazon steht. Gemäß diesem Vorschlag sollen online tätige Unternehmen drei Prozent ihres Umsatzes als Steuer bezahlen. Gelten würde diese Steuer bei einem weltweiten Jahresumsatz von mehr als 750 Millionen Euro und einem Umsatz in der EU von mehr als 50 Millionen Euro. Dadurch sollen die steuerlichen Vorteile der betreffenden Unternehmen ausgeglichen werden, welche sich daraus ergeben, dass sie oft in jenen Ländern, in denen sie Umsätze machen, keine Niederlassung haben. Die EU-Kommission schätzt, dass digital tätige Unternehmen im Durchschnitt 9,5 Prozent an Körperschaftssteuer zahlen, während traditionelle Unternehmen 23,5 Prozent entrichten (Stephens 2018). Die Einführung einer GKKB würde diese Steuer hinfällig machen, da dann die Aufteilung der Gewinne basierend auf der oben beschriebenen Formel, unter Berücksichtigung der Umsätze, erfolgen würde. Auch über die GAFA-Steuer gibt es jedoch im Rat keine Einigung. Die Initiative dazu ging von EU-Kommissar Pierre Moscovici aus und wurde besonders von Frankreich unterstützt, während Luxemburg, Malta, und Irland den Vorschlag ablehnen (Maurice 2018a; Maurice 2018b; Europäische Kommission 2018; Macdonnell 2018).

Vorschläge für Reformen des internationalen Steuersystems zur Verhinderung von Steuervermeidung durch multinationale Konzerne

Die bisher von der OECD und G20 sowie der EU beschlossenen Maßnahmen greifen für eine effektive Verhinderung von Steuervermeidung durch multinationale Konzerne zu kurz. Sie zielen auf die Schließung einzelner Schlupflöcher und die Erhöhung der Steuertransparenz ab. Es handelt sich um wichtige Maßnahmen, jedoch sind diese für sich genommen nicht ausreichend, um Steuervermeidung effektiv zu verhindern, und zwar aus zwei Gründen: Einerseits bleibt mangels Beschluss der GKKB-Initiative der EU die Bemessung der Unternehmensgewinne weiterhin auf nationaler Ebene, andererseits beruhen die Maßnahmen auf dem Prinzip des Fremdvergleichs (interne Verrechnungspreise müssen Marktpreisen entsprechen), das, wie oben erläutert, nur sehr bedingt eine angemessene Aufteilung der weltweiten Gewinne einer Unternehmensgruppe auf einzelne Länder sicherstellen kann, sondern vielmehr viele Möglichkeiten der Manipulation öffnet. Auch wenn letztere eingeschränkt werden sollen, ist zu erwarten, dass es Unternehmen gelingen wird, ihre Steuerplanung und Rechnungslegung so umzustellen, dass sie weiterhin Gewinne in Niedrigsteuerränder verschieben können.

Folgende Reformvorschläge wären geeignet, Steuervermeidung effektiver zu regulieren: (a) eine weltweite Gesamtkonzernbesteuerung, (b) die Veröffentlichung länderspezifischer Berichte steuerrelevanter Daten von Unternehmen, und (c) eine weltweite, öffentlich zugängliche Datenbank der wirtschaftlichen Eigentümer von multinationalen Großunternehmen.

1. Weltweite Gesamtkonzernbesteuerung

Als Alternative zum Prinzip des Fremdvergleichs, auf dem wie beschrieben das derzeitige System der internationalen Steuerabkommen beruht, bietet sich die weltweite Gesamtkonzernbesteuerung (global unitary tax) an. Dieses Konzept ähnelt dem Vorschlag der Europäischen Kommission für eine

Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage, jedoch mit dem wichtigen Unterschied, dass die Gesamtkonzernbesteuerung weltweit wäre. Im Unterschied zur GKKB würde sie auch die Verschiebung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer außerhalb der EU verhindern.

Die Gesamtkonzernbesteuerung besteht aus drei Schritten: In einem ersten Schritt wird der weltweite Gesamtgewinn einer Gruppe ermittelt, indem die Gewinne und Verluste der einzelnen nationalen Niederlassungen der Unternehmensgruppe aggregiert werden. Im zweiten Schritt wird mit Hilfe einer Formel dieser Gesamtgewinn auf jene Länder aufgeteilt, in denen diese Unternehmensgruppe tätig ist (formula apportionment). Diese Formel basiert auf Indikatoren, welche die tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten der Gruppe abbilden, wie die Anzahl der Mitarbeiter_innen, Kapitalvermögen und Umsätze. Diese Formel soll sicherstellen, dass die Aufteilung des Gesamtgewinns auf die einzelnen Länder die tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeitsschwerpunkte der Gruppe realistisch abbildet. Die Verwendung von Buchhaltungsmethoden, um Gewinne am Papier in Niedrigsteuerländer zu verschieben, wäre damit hinfällig. Im dritten Schritt würde jedes Land den ihm zugeteilten Gewinn versteuern, wobei für die Steuersätze eine Bandbreite zu definieren ist. Dadurch soll ein aggressiver Steuerwettbewerb verhindert werden, jedoch gleichzeitig Entwicklungsländern die Möglichkeit gegeben werden, durch niedrigere Steuersätze Investitionen anzuwerben.

Ein ähnliches System besteht derzeit bereits in den Vereinigten Staaten für die Zuteilung der Einnahmen aus der Körperschaftssteuer auf die einzelnen Bundesstaaten. Die Gesamtkonzernbesteuerung würde dieses Modell auf globaler Ebene anwenden. Einige zivilgesellschaftliche Organisationen, insbesondere das Tax Justice Network (Tax Justice Network 2013) sowie einige Steuerexpert_innen (Sikka 2015; Zucman 2015), plädieren für eine Gesamtkonzernbesteuerung, jedoch gibt es beträchtliche Widerstände von Seiten der Niedrigsteuerländer und aus der Wirtschaft. Die Einführung einer Gesamtkonzernbesteuerung ist jedoch der konsequenteste Weg, um Steuervermeidung einzudämmen.

2. Öffentliche Länderberichte

Eine Änderung der Rechnungslegungsstandards mit Verpflichtung für Großunternehmen, länderspezifische Daten zu ihren wirtschaftlichen Aktivitäten, Gewinnen und Steuerzahlungen öffentlich zugänglich zu machen, ist ein weiterer wichtiger Schritt und wäre auch ohne Gesamtkonzernbesteuerung und relativ schnell einführbar. Wie oben geschildert haben sich die Mitgliedsländer der OECD und der G20 bereits darauf geeinigt, solche länderspezifische Berichte einzuführen, nicht einigen konnten sie sich jedoch darauf, diese Berichte öffentlich zugänglich zu machen. Nur ausgewählte Steuerbehörden haben Zugang, nicht jedoch beispielsweise unabhängige Steuerexpert_innen, Medien oder zivilgesellschaftliche Organisationen. Für Großbanken innerhalb der EU gilt, wie erwähnt, bereits jetzt durch die Eigenkapitalrichtlinie der EU eine Veröffentlichungspflicht länderspezifischer Berichte.

Die Veröffentlichung dieser Länderberichte ist wichtig, da dadurch für Unternehmen das Risiko des Bekanntwerdens von aggressiven Steuervermeidungsplänen stark steigen würde. Die negative Berichterstattung in den Medien in den vergangenen Jahren über Fälle von aggressiver

Steuervermeidung ist wahrscheinlich der wichtigste Grund, warum einige Unternehmen nun einen vorsichtigeren Zugang zur Steuerplanung wählen.

3. Weltweites Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer_innen von Großunternehmen

Zusätzliche zur Gesamtkonzernbesteuerung und zur Veröffentlichung länderspezifischer Berichte sollte ein weltweites Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer_innen von Großunternehmen, also der Endaktionär_innen, errichtet werden. Dieses Register sollte für jeden über das Internet einsehbar sein. Es würde Anreize zur Verschiebung von Vermögen in Steueroasen oder zur Verschleierung von Vermögen durch Briefkastenfirmen reduzieren und dadurch Eigentümer_innen von aggressiven Formen der Steuervermeidung abschrecken.

Öffentliche Zentralregister der wirtschaftlichen Eigentümer_innen bestehen bereits in einigen Ländern, darunter Großbritannien, Niederlande, Dänemark, Finnland und Schweden. Die EU hat durch ihre 4. Geldwäscherichtlinie (Richtlinie Nr. 2015/849 vom 20. Mai 2015, Kaitel III) die verpflichtende Einführung von Registern der wirtschaftlichen Eigentümer_innen in allen Mitgliedsländern beschlossen. Eine Veröffentlichungspflicht ist jedoch in dieser Richtlinie nicht vorgesehen. Zugriff haben lediglich die zuständigen Behörden im Rahmen der Geldwäschebekämpfung (Europäisches Parlament und Rat der Europäischen Union 2015: Kapitel III; siehe auch Eurodad 2017a sowie Eurodad 2017b). Die derzeitigen EU-Regeln sind daher zu eng definiert, um Eigentümerregister für die Bekämpfung von Steuervermeidung nutzen zu können.

Um solche Zentralregister als Instrument zur Bekämpfung von Steuervermeidung nutzbar zu machen, ist es nötig, erstens die Daten öffentlich zugänglich zu machen, und zweitens, die Einführung weltweit und unter Einbeziehung aller Steueroasen verpflichtend zu machen, damit eine Umgehung der Registrierpflicht durch Verschiebung von Vermögen in Steueroasen unmöglich ist.

Fazit

Die von der OECD, den G20 und der EU bisher beschlossenen Maßnahmen gegen Steuervermeidung durch multinationale Großunternehmen sind ein Fortschritt, aber unzureichend, um Steuervermeidung durch Gewinnverschiebungen zu unterbinden. Sie stellen ein Flickwerk an Reparaturen dar, welche mehr Transparenz schaffen werden, jedoch Gewinnverschiebungen und damit Steuervermeidung weiterhin ermöglichen.

Das Grundproblem der schwierigen Kontrolle korrekter Verrechnungspreise bleibt daher bestehen, es kann nur durch eine Umstellung auf eine weltweite Gesamtkonzernbesteuerung behoben werden. Außerdem kann die Veröffentlichung länderspezifischer Berichte und die Einführung eines weltweiten Zentralregisters der wirtschaftlichen Eigentümer_innen Unternehmen von aggressiver Steuervermeidung abschrecken. Befürchtete Reputationsverluste durch negative Medienberichterstattung und Steuerskandale sind wirkungsvolle Instrumente, um Unternehmen von aggressiver Steuervermeidung abzuhalten.

Literatur

Àlvarez-Martinez, M., Barrios, S., d'Andria, D., Gesualdo, M., Nicodème, G. & Pycroft, J. 2018. "How Large is the Corporate Tax Base Erosion and Profit Shifting? A General Equilibrium Approach". (cesIFO Working Papers. Center for Economic Policy Research). https://www.cesifo-group.de/DocDL/cesifo1_wp6870.pdf [Zugriff am 10. Juli 2019].

Dover, R., Ferrett, B., Gravino, D., Jones, E. & Merler, S. 2015. "Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies in the European Union. I - Assessment of the Magnitude of Aggressive Corporate Tax Planning. ". (Brüssel: European Parliamentary Research Service). [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU\(2015\)558773_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf) [Zugriff am 10. Juli 2019].

Eurodad 2017a. "European Union reaches agreement on strengthened financial transparency rules, but key loophole remains [Online]." Eurodad. <http://www.eurodad.org/amid-agreement> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Eurodad 2017b. "Tax Games: The Race to the Bottom". (Brüssel: Eurodad). <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom-1512547011.pdf> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2017. "Staatliche Beihilfen: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Amazon unzulässige Steuervergünstigungen von rund 250 Mio. EUR gewährt hat". (Brüssel: Europäische Kommission). http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2018. "Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Kommission schlägt neue Maßnahmen vor, damit alle Unternehmen in der EU faire Steuern zahlen". (Brüssel: Europäische Kommission). http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäisches Parlament & Rat der Europäischen Union 2015. "Richtlinie (EU) 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Mai 2015". Amtsblatt der Europäischen Union (Brüssel). <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2015/849/oj> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2016a. "Fair Taxation: Commission presents new measures against corporate tax avoidance. Ip/16/159". Presseausendung. (Brüssel: Europäische Kommission). http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_en.htm [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2016b. "Proposal for a Council Directive on a Common Common Corporate Tax Base". (Brüssel: Europäische Kommission) COM/2016/685 final. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2016c. "Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market". (Brüssel: Europäische Kommission) Europäische Kommission: COM/2016/026 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:26:FIN> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2016d. "State aid: Ireland gave illegal tax benefits to Apple worth up to €13 billion". http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm [Zugriff am 10. Juli 2019].

Europäische Kommission 2018. "Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway". 2018 ed. (Luxemburg: Publications Office of the European Union).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf
[Zugriff am 10. Juli 2019].

Houlder, V. & Boland, V. 2015. "Corporate Tax: The \$240bn black hole". *Financial Times* (24 November). <https://www.ft.com/content/86567a32-91d5-11e5-bd82-c1fb87bef7af> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Humer, C. & Banerjee, A. 2016. "Pfizer, Allergan scrap \$160 billion deal after U.S. tax rule change" [Online]. <https://www.reuters.com/article/us-allergan-m-a-pfizer-idUSKCN0X3188> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Kreutzfeldt, M. 2018. "Amazon und die Briefkastenfirmen: Innovativ bei der Steuervermeidung". <https://taz.de/Amazon-und-die-Briefkastenfirmen/!5500966/> [Zugriff am 10. Juli 2019].

MacDonnell, P. 2018. "Europe needs corporate tax reform - a digital tax isn't it" [Online]. Brüssel: EUObserver. <https://euobserver.com/opinion/141423> [Zugriff am 23. März 2018].

Maurice, E. 2018a. "Commission opens debate on tax competition within EU" [Online]. Brüssel: EU Observers. <https://euobserver.com/economic/141237> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Maurice, E. 2018b. "EU leaders set for 'stormy debate' on digital tax at summit". Brüssel: EU Observer. <https://euobserver.com/economic/141401> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Norris, F. 2013. "Apple's Move Keeps Profit out of Reach of Taxes". *New York Times*. <https://www.nytimes.com/2013/05/03/business/how-apple-and-other-corporations-move-profit-to-avoid-taxes.html> [Zugriff am 10. Juli 2019].

OECD 2015. "Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung". (Paris: Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung). www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf [Zugriff am 10. Juli 2019].

OECD 2016. "Background Brief: Inclusive Framework on BEPS". (Paris: Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung). <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Riedel, D. 2017. "Konzerne fürchten Transparenz: Der Bundesrat fordert die Veröffentlichung von Steuerdaten". *Handelsblatt*, 13 Mai: 15.

Sikka, P. 2015. "OECD's new tax proposals won't stop companies shifting profits to tax havens" [Online]. <https://theconversation.com/oecd-s-new-tax-proposals-wont-stop-companies-shifting-profits-to-tax-havens-48466> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Sikka, P. 2016. "Facebook looks set to pay more UK tax but it might not be as much as you think" [Online]. <https://theconversation.com/facebook-looks-set-to-pay-more-uk-tax-but-it-might-not-be-as-much-as-you-think-55781> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Stephens, P. 2018. "Three Cheers for the European Commission's Tax on Tech" *Financial Times*, 21. März, <https://www.ft.com/content/6af07a2e-2cf4-11e8-9b4b-bc4b9f08f381> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Tax Justice Network 2013. "Beyond BEPS". Tax Justice Network [Online]. https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/TJN_Briefing_BEPS_final.pdf [Zugriff am 10. Juli 2019].

Tax Justice Network 2017. "Interest deductions and tax avoidance – will BEPS solve the problem?" [Online]. <http://www.taxjustice.net/2017/10/05/interest-deductions-and-tax-avoidance-will-beps-solve-the-problem> [Zugriff am 10. Juli 2019].

The All-Party Parliamentary Group on Responsible Tax 2016. "A more responsible global tax system or a 'sticking plaster'? An examination of the OECD's Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) process and recommendations." (London: The All-Party Parliamentary Group on Responsible Tax). <http://www.cipfa.org/~media/appg/sticking-plaster-appg-responsible-tax-report.pdf> [Zugriff am 10. Juli 2019].

The BEPS Monitoring Group 2015. "Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project". <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Valenduc, C. 2018. "Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go?" ETUI Working Paper. (Brüssel: European Trade Union Institute). <https://www.etui.org/Publications2/Working-Papers/Corporate-income-tax-in-the-EU-the-Common-Consolidated-Corporate-Tax-Base-CCCTB-and-beyond-is-it-the-right-way-to-go> [Zugriff am 10. Juli 2019].

Zucman, G. 2015. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*, (Chicago: Univ. of Chicago Press).