

**Stellungnahme des Tax Justice Network (Netzwerk Steuergerechtigkeit)  
zum Fachgespräch im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags  
zur „Bekämpfung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ am 20. März 2013**

Schon lange vor der Eurokrise war in Deutschland von Krisen die Rede: von einer Haushaltskrise, einer Arbeitsplatzkrise, aber auch nicht zuletzt auch einer Mittelstandskrise. Diese hat zum einen damit zu tun, dass Banken schon vor Ausbruch der Finanzkrise äußerst zurückhaltend mit der Kreditvergabe an vermeintlich risikoträchtigere kleinere Unternehmen waren, zum anderen aber auch mit einer konsequenten steuerlichen Benachteiligung von national operierenden Firmen: Das deutsche Steuersystem gibt international tätigen Konzernen wesentlich großzügigere Steuergestaltungsmöglichkeiten als heimischen Mittelständlern sowie Kleinunternehmern und fördert überdies den Export von Arbeitsplätzen.

## **1. Steuergestaltung transnationaler Konzerne**

### **1.1 Legale Gewinnverschiebungsmethoden**

International operierenden Konzernen bieten sich zahlreiche Möglichkeiten der Steueroptimierung an, die darauf hinauslaufen, die Gewinne möglichst in Niedrigsteuerrändern anfallen zu lassen, die Verluste dagegen in Hochsteuerrändern wie Deutschland. Diese sind vielfach legal, auch wenn sie sich häufig an der Grenze der Legalität bewegen und immer wieder im Nachhinein als illegal eingestuft werden.<sup>1</sup>

Ein Konzern mag auf diese Weise zwar noch seinen Sitz und womöglich auch größere Teile seiner Wertschöpfung in Deutschland haben, um die hiesigen hohen Standards der Qualifikation der Mitarbeiter, der Infrastruktur und rechtlichen Sicherheit zu nutzen. Doch die Gewinne werden in Semi-Steuerparadiesen wie Irland oder den Niederlanden gemeldet und versteuert – sofern sie nicht von dort aus gleich in steuerfreie Gebiete wie die britischen Jungferninseln weitertransferiert werden. Werden die Gewinne anschließend in Form von Dividenden nach Deutschland zurücktransferiert, so bleiben sie hier zu 95% steuerfrei.

---

<sup>1</sup> Siehe dazu z.B. die Stellungnahme von TJN zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein, 11.10.2012, [http://www2.weed-online.org/uploads/stellungnahme\\_tjn\\_dba\\_liechtenstein.pdf](http://www2.weed-online.org/uploads/stellungnahme_tjn_dba_liechtenstein.pdf).

Eine Studie für die EU-Kommission fasst das Geschehen in Europa unmissverständlich zusammen: „Viele europäische Staaten scheinen Einnahmen durch die Gewinnverschiebung multinationaler Unternehmen zu erzielen, insbesondere auf Kosten Deutschlands.“<sup>2</sup>

Die meisten Gewinnverschiebungsmethoden sind vollkommen legal, wie z.B. die durch die Zinsschranke u.a. wegen großzügiger Freigrenzen nur unzureichend eingedämmte Fremdfinanzierungsmethode, bei der ein Teil der Gewinne in Form von Zinsen steuermindernd an eine konzerneigene, in einem Niedrigsteuerland ansässige Finanzierungsgesellschaft überwiesen wird,<sup>3</sup> oder die Überweisung von Lizenzgebühren für Patente<sup>4</sup>, Marken oder Urheberrechte an Konzerntöchter. Auch hybride Finanzierungsinstrumente (Mezzanin-Kapital), die von einigen Staaten als Eigen- und von anderen als Fremdkapital gewertet werden, werden gerne zur Steuergestaltung verwendet, denn durch die unterschiedliche Einordnung werden im Quellenstaat die Kapitalüberlassungskosten als Fremdkapitalzinsen steuerlich abgezogen und im Empfängerstaat als Dividenden ermäßigt oder gar nicht besteuert.<sup>5</sup> Die OECD hat solche Modelle in ihren Berichten, u.a. über „hybrid mismatch arrangements“, ausführlich dokumentiert.<sup>6</sup>

Andere Länder nutzen die Lücken im deutschen Steuersystem bewusst aus und locken Finanzierungs- oder Patentverwaltungsgesellschaften mit besonders niedrigen Steuersätzen an, wie Belgien in Form der *Coordination Centres*.

Diese implizite staatliche Duldung von Gewinnverschiebung kommt einem Steuergeschenk für multinationale Konzerne gleich, hat aber als unbeabsichtigten Nebeneffekt die Diskriminierung von kleineren Unternehmen ohne ausländische Niederlassungen zur Folge. Wie der Geschäftsführer eines kleinen Biotech-Unternehmens gegenüber dem Tax Justice Network erklärte: „Unser Problem ist, dass wir anders als die multinationalen Konzerne, mit denen wir konkurrieren, nicht die Möglichkeit haben, unsere Gewinne ins Ausland zu verschieben und so Steuern zu vermeiden.“ Diese Politik steht in offenem Widerspruch zur immer wieder von der Regierung proklamierten Mittelstandsförderung.

## 1.2 Illegale Gestaltungspraktiken

Hinzu kommt die Gewinnverschiebung durch Manipulation der internen Verrechnungspreise, die zwar illegal, aber außerordentlich weit verbreitet ist. Denn die Einhaltung des vorgeschriebenen Fremdvergleichsprinzips (*arm's length principle*) zu überprüfen gestaltet sich für die Steuerbehörden oftmals schwierig, weil Preise für unterschiedliche Produkte schwer ver-

---

<sup>2</sup> Huizinga, Harry; Laeven, Luc: International Profit-Shifting at Multinationals: a Multi-Country Perspective, European Commission Directorate-General for Economic and Financial Affairs, European Economy, Economic Papers No. 260, Brüssel Dezember 2006.

<sup>3</sup> Siehe z.B. Dharmapala, Dhammika; Riedel, Nadine: Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals. 2012. <http://ssrn.com/abstract=1629792>.

<sup>4</sup> Siehe z.B. Karkinsky, Tom; Riedel, Nadine: Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. Journal of International Economics 2012, Vol. 88, S. 176–185.

<sup>5</sup> Der Bundesrat hatte dazu in seinem Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 einige Vorschläge gemacht, die jedoch bislang nicht aufgegriffen wurden, siehe [http://www.bundesrat.de/cln\\_320/SharedDocs/Drucksachen/2013/0101-200/139-13\\_28B\\_29\\_templateld=raw.property=publicationFile.pdf/139-13\(B\).pdf](http://www.bundesrat.de/cln_320/SharedDocs/Drucksachen/2013/0101-200/139-13_28B_29_templateld=raw.property=publicationFile.pdf/139-13(B).pdf).

<sup>6</sup> OECD: Hybrid Mismatch Arrangements. Tax Policy and Compliance Issues. Paris 2012. [http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS\\_ENG\\_Final\\_October2012.pdf](http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf). Außerdem der neue Bericht für die G20: Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris 2013. [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264192744-en](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en).

gleichbar sind oder auch weil gar kein typischer Weltmarktpreis existiert – etwa im Fall von einzigartigen Lizenzen oder weil bestimmte Produkte nur von ein bis zwei Firmen weltweit hergestellt werden. Dass laut OECD rund 60% des Welthandels konzernintern stattfindet, zeigt das enorme Potenzial für Manipulationen. In einer Meta-Studie, bei der 23 empirische Studien verarbeitet wurden, wurde die Relevanz von Transfer Pricing ebenfalls betont.<sup>7</sup>

Ein ganz neuer Bericht der OECD verweist außerdem auf einen wohl noch immer sehr unterschätzten Bereich der illegalen Steuerflucht, nämlich mithilfe von Derivaten.<sup>8</sup> So kann die Steuerlast mit Geschäften gemindert werden, die vordergründig der Absicherung von Risiken dienen. Ein besonders prominenter Fall ist der größte Rohstoffkonzern der Welt Glencore, dem in einem Prüfbericht der sambischen Regierung vorgeworfen wurde, Gewinne durch konzerninterne Derivatgeschäfte aus Sambia herauszuziehen.<sup>9</sup> Dass solche Gestaltung stattfindet, wird auch bei der Lektüre von Fachliteratur zu Derivaten deutlich.<sup>10</sup>

### 1.3 Der Schaden durch grenzüberschreitenden Steuergestaltung

Der weltweite und insbesondere innereuropäische Steuerwettbewerb, der zu teilweise drastischen Steuersenkungen und zu einer starken Ausdifferenzierung der Steuersätze zwischen den einzelnen Staaten führte, erleichtert die grenzüberschreitende Steuergestaltung.

Um die Senkung von Unternehmenssteuersätzen zu verteidigen wurde zumindest in der Vorkrisenzeit gerne auf das Beispiel Irland verwiesen: Obwohl die Unternehmenssteuersätze dort mit 12,5% sehr niedrig seien und es auch keine Zinsbesteuerung gibt, genieße das Land das höchste Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum BIP in Europa.<sup>11</sup> Die Freunde eines solchen Niedrigsteuermodells stellen allerdings nicht die nahe liegende Frage, was mit den Steuereinnahmen passieren würde, wenn alle EU-Staaten sich auf diesen Wettbewerb einließen und wenn somit der irische Vorsprung nicht mehr gegeben wäre.

„Es gibt keinen statistischen Zusammenhang zwischen dem nominalen Steuersatz und Wirtschaftswachstum“, fasst der frühere Weltbankökonom William Easterly die Forschung über die Auswirkungen von Steuersenkungen zusammen.<sup>12</sup> Verwiesen sei hier auch auf die Beobachtung des Londoner Centre for Economic Policy Research, wonach das Drehen an der Steuerschraube zwar kaum einen spürbaren Einfluss auf die tatsächliche Investitionstätigkeit hat. Was sich aber messbar ändert, ist, in welchen Ländern anschließend die Gewinne ausgewiesen werden.<sup>13</sup>

Daneben gibt es besonders extreme Formen von Steueroasen wie beispielsweise die Schweiz und Liechtenstein sowie die Kanal- oder Karibikinseln, die den Steuerwettbewerb auf die Spitze getrieben haben. Deren Bekämpfung wurde auf früheren Anhörungen des

---

<sup>7</sup> Heckemeyer, Jost H.; Overesch, Michael: Profit Shifting Channels of Multinational Firms. A Meta-Study. August 2012. [https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF68&paper\\_id=434](https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF68&paper_id=434).

<sup>8</sup> OECD: Aggressive Tax Planning based on After-Tax Hedging. Paris 2013.

<sup>9</sup> Siehe den durchgesickerten Bericht der Prüfungsgesellschaften Grant Thornton und Econ für die sambische Regierung, [http://www.evb.ch/cm\\_data/2010\\_Report\\_audit\\_Mopani.pdf](http://www.evb.ch/cm_data/2010_Report_audit_Mopani.pdf).

<sup>10</sup> Siehe z.B. Parker, Edmund; Perzanowski, Marcin (Hrsg.): Commodity Derivatives: Documenting and Understanding Commodity Derivative Products. London 2010.

<sup>11</sup> FTD: Ökonomen warnen vor Zinsbesteuerung, 31.10.2006.

<sup>12</sup> Easterly, William: The Elusive Quest for Growth. Economists' Adventures and Misadventures in the Tropics, Cambridge 2001.

<sup>13</sup> Centre for Economic Policy Research: Creative Accounting – how multinationals shift their profits in response to changing corporate taxes, in: European Economic Perspectives Nr. 28, März 2001, S. 5 ff.

Finanzausschusses des Bundestags bereits erörtert, weshalb darauf an dieser Stelle nicht noch einmal näher eingegangen werden soll.<sup>14</sup>

## 1.4 Beispiele aus der EU und Deutschland

Für die europäische Ebene haben verschiedene Studien anhand von Unternehmensdaten gezeigt, dass Gewinnverschiebungen innerhalb europäischer Konzerne tatsächlich stattfinden.<sup>15</sup> Ähnliches wurde auch für Deutschland festgestellt.<sup>16</sup> Für Deutschland ergeben außerdem Vergleiche der erwarteten Gewinne aus der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung mit der realen Besteuerung eine Lücke bei der Besteuerungsbasis der Gewinne von Unternehmen von 60<sup>17</sup> bis 100<sup>18</sup> Milliarden Euro pro Jahr. Andere Studien weisen auf die insgesamt niedrige effektive Besteuerung des Unternehmenssektors hin.<sup>19</sup>

Dazu kommen Hinweise auf prominente Einzelfälle. So nutzt IKEA international, und damit auch für seine deutschen Filialen, ein ausgefeiltes System mithilfe vor allem von Lizenzgebühren und Krediten.<sup>20</sup> Viele DAX-Konzerne unterhalten zahlreiche Tochterfirmen in Steuer-oasen, wie sich den Geschäftsberichten entnehmen lässt, darunter z.B. Briefkastenfirmen auf den Kaimaninseln. Dies belegte eine ZDF-Dokumentation kürzlich für Volkswagen eindrücklich: Als die Journalisten vor Ort Angestellte des Konzerns dort sprechen wollten, wo die Firma angeblich Töchter hat, fanden sie keine nennenswerten Aktivitäten vor und wurden am Empfang sogar teils abgewiesen, weil man nichts von Volkswagen wusste.<sup>21</sup>

## 2. Gewinnverschiebung und Steuersenkungswettlauf stoppen

Viele, auch kritische steuerpolitische Ansätze nehmen den Steuerwettlauf in einer Zeit der Globalisierung und der praktisch perfekten Mobilität des Kapitals als unvermeidbar hin. Solange anderswo günstigere Steuersätze locken, habe keine Regierung die Möglichkeit, selbst deutlich höhere Sätze zu verlangen, so die gängige Erklärung. Und solange die Existenz von Niedrigsteuereändern bis hin zu ausgesprochenen Steueroasen und die bestehende Gesetzeslage legale Möglichkeiten zur Minimierung der Steuerbelastung bieten, werden zudem Unternehmen mit Verweis auf die Interessen ihrer Eigner diese auch nutzen. Doch es gibt

---

<sup>14</sup> Siehe z.B.

[http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2010/024/Stellungnahmen/28\\_Tax\\_Justice\\_Network.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoeungen/2010/024/Stellungnahmen/28_Tax_Justice_Network.pdf)

<sup>15</sup> Siehe z.B. Dischinger, Matthias: Profit Shifting by Multinationals and the Ownership Share: Evidence from European Micro Panel Data. 16 February 2010. [http://www.ecpol.vwl.uni-muenchen.de/downloads/publis/dischinger\\_publis/dischinger\\_ps\\_new1.pdf](http://www.ecpol.vwl.uni-muenchen.de/downloads/publis/dischinger_publis/dischinger_ps_new1.pdf).

<sup>16</sup> Weichenrieder, Alfons J.: Profit Shifting in the EU: Evidence from Germany. International Tax and Public Finance, 2009 16(3), S. 281-297. <http://link.springer.com/article/10.1007/s10797-008-9068-x>.

<sup>17</sup> Heckemeyer, Jost ; Spengel, Christoph: Ausmaß der Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen – empirische Evidenz und Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2008 9(1), S. 37–61.

<sup>18</sup> Bach, Stefan; Dwenger, Nadja: Unternehmensbesteuerung: Trotz hoher Steuersätze mäßiges Aufkommen. Wochenbericht des DIW Berlin 5 / 2007.

<sup>19</sup> Z.B. Jarass, Lorenz; Obermair, Gustav: Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung. Münster 2012.

<sup>20</sup> Siehe schon vor einigen Jahren Jarass, Lorenz; Obermair, Gustav: Unternehmenssteuerreform 2008. Kosten und Nutzen der Reformvorschläge. 2006. Jüngst <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/verdacht-auf-steuerhinterziehung-ikea-gruender-hortet-milliarden-in-liechtenstein-a-741953.html> und <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/ikea-steuerflucht-und-leiharbeit-billig-abkassiert-1.987281>

<sup>21</sup> „Flucht in die Karibik. Die Steuertricks der Konzerne“, 6.3.2013. <http://www.zdf.de/ZDFzoom/Flucht-in-die-Karibik-26322778.html>.

Methoden, nationale Steuersysteme so zu gestalten, dass die Gewinnverschiebung unterbleibt bzw. sinnlos wird – und damit auch der Steuerwettbewerb, weil dieser wie erwähnt fast nur um verschobene Gewinne und nicht um tatsächliche Investitionen stattfindet. Im Folgenden sollen ein paar wichtige Elemente genannt werden.

## **2.1 Transparenz schaffen**

Viele Steuergestaltungsmodelle, sicherlich die illegalen, aber auch die in rechtlichen Grauzonen, leben von Intransparenz und Verschleierung. Deshalb ist mehr Transparenz über die Aktivitäten von Konzernen ein Weg, aggressive Steuergestaltung zu unterbinden.

Deutschland sollte laufende Initiativen wie die „Extractive Industries Transparency Initiative“<sup>22</sup> unterstützen. Sie sollte sich außerdem für länderbezogene Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten im Rahmen relevanter EU-Richtlinien einsetzen, die gerade reformiert werden. Dies gilt zum einen im Hinblick auf Banken für die Reform der Richtlinie zu Eigenkapital („CRD IV“), bei der im Trilogverfahren von Rat, Parlament und Kommission kürzlich eine begrüßenswerte Offenlegungspflicht beschlossen wurde. Zum anderen gilt dies mit Blick auf Unternehmen für die laufenden Überarbeitungen der Richtlinien zur Rechnungslegung (Aufnahme von Regeln zur Rechnungslegung nach Ländern in die IFRS, inklusive Mitarbeiterzahlen/Lohnkosten, Kapitalgüter sowie Umsätze) und zur Transparenz für börsennotierte Gesellschaften.

Zugleich sollte die Bundesregierung nach dem Vorbild der USA deutlich mehr Analysen der deutschen Unternehmen und ihrer Gestaltungspraktiken vornehmen und gegebenenfalls die Unternehmen zur Offenlegung nötiger Daten verpflichten. Die bisherige Steuerstatistik jedenfalls lässt kaum Aufschlüsse über Steuergestaltung zu, wodurch das Vorgehen gegen diese erschwert wird.

## **2.2 Missbrauchsvorschriften stärken und Abzugsfähigkeit einschränken**

Wie die OECD in ihrem o.g. Bericht zu „hybrid mismatches“ zeigt, haben fast alle OECD-Staaten Vorschriften zur Unterbindung von missbräuchlichen Gestaltungen. Deutschland sollte die Erfahrungen anderer Staaten ständig auswerten und zum Beispiel die Abziehbarkeit bestimmter Ausgaben dort einschränken, wo effektive Nicht-Besteuerung vorliegt, wie zum Beispiel bei Gestaltungen über die Niederlande. Besonderes Augenmerk sollte auf die angesprochene Nutzung von Derivaten gelegt werden. Auch exzessive Verlustverrechnungsmöglichkeiten wie im Rahmen der steuerlichen Organschaft sollten eingeschränkt werden ebenso wie die Möglichkeit, Kosten von Betriebsverlagerungen in Ausland im Inland steuerlich geltend zu machen. Letztlich muss es das Ziel sein, genug von der ökonomischen Aktivität eines Unternehmens an der Quelle zu besteuern.

Weitere wichtige Elemente einer Strategie zur Verhinderung von Steuervermeidung durch grenzüberschreitende Steuergestaltung wären beispielsweise auch eine Verschärfung der Zinsschranke (insbesondere geringere Freigrenzen und die Aufhebung der Ausnahmen für Unternehmen mit einem bestimmten Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital) sowie die Auf-

---

<sup>22</sup> <http://eiti.org>.

nahme von Regeln über die Behandlung hybrider Finanzierungsinstrumente in Doppelbesteuerungsabkommen.

### 2.3 Unitary Taxation

Die für das Tax Justice Network mit Abstand erfolgversprechendste Methode zur grundlegenden Verhinderung von Gewinnverschiebung ist die bereits in 16 US-Bundesstaaten seit langem erfolgreich angewendete *Unitary Taxation*, die in der EU als gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) diskutiert wird. Ziel der Unitary Taxation ist nicht nur die Sicherung inländischen Steuersubstrats, sondern auch die Beendigung des Steuerwettbewerbs und damit die Wiederherstellung nationaler Steuersouveränität. Einzelne Staaten werden damit in die Lage versetzt, die Unternehmenssteuersätze nach ihren Bedürfnissen festzulegen und Unternehmen zur Finanzierung gemeinschaftlicher Aufgaben heranzuziehen.

Bei der Unitary Taxation addiert die nationale Steuerbehörde (bzw. im Fall der USA die Behörde des Bundesstaates) zunächst sämtliche Gewinne eines Konzerns und seiner Töchter in In- und Ausland, so wie es auch im Konzernjahresabschluss geschieht. In einem zweiten Schritt, dem so genannten *formula apportionment*, ermittelt die Behörde, welcher Anteil der Konzernaktivitäten im eigenen Land (bzw. Bundesstaat) stattfindet, wobei eine Mischkalkulation aus Umsatz, investiertem Kapital und gezahlten Löhnen zu Grunde gelegt wird. Voraussetzung hierfür ist wiederum eine Rechnungslegung, aus der diese Angaben nach Ländern aufgeschlüsselt hervorgehen.

Der Staat kann nun auf den Teil des Konzerngewinns Steuern – zum jeweils in diesem Staat geltenden Satz – erheben, der den tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens in dem jeweiligen Land entspricht. Wenn etwa ein Konzern seine Gewinne zu zwei Dritteln im Niedrigsteuerland Irland ausweist, in Wirklichkeit aber seine Aktivitäten zu 90% in Kalifornien ausübt, dann muss er auch auf 90% seiner Gewinne in Kalifornien Bundesstaatssteuer zahlen.<sup>23</sup> Die Verschiebung des Gewinns in Niedrigsteuerländer ist also zwar weiterhin möglich, aber sinnlos, weil der Gewinn nicht mehr die ausschlaggebende Größe zur Feststellung des Steuerbetrags ist.

Ein Problem wird häufig als Argument gegen die Unitary Taxation angeführt: Unternehmen können ihr durch eine reale Standortverlagerung in Länder mit niedrigeren Steuersätzen entgehen. Kritiker der Unitary Taxation lehnen sie daher mit dem Argument ab, sie würde den Steuerwettbewerb nicht aufhalten, sondern vielmehr womöglich einem neuen Standortwettbewerb Tür und Tor öffnen. Diese Annahme erscheint allerdings allein schon deswegen als nicht sehr realistisch, weil Standortverlagerungen im Gegensatz zu Gewinnverschiebungen, die im Zentrum des bisherigen Steuerwettbewerbs stehen, sehr teuer sind und überdies von ganz anderen Kriterien als dem Steuersatz abhängig gemacht werden (z.B. Lohn- und Qualifikationsniveau, Rechtssicherheit, Absatzmärkte). Dass das Risiko von massenhaften Be-

---

<sup>23</sup> Kalifornien und andere US-Staaten gerieten allerdings international unter Druck, insbesondere durch die EU, weil die betroffenen Unternehmen gegen Doppelbesteuerung protestierten – obwohl die Unternehmen diese Doppelbesteuerung selbst durch die rein bilanzielle Gewinnverschiebung in Niedrigsteuerländer verursacht haben. Die meisten Bundesstaaten erfassen nur noch die Unternehmensteile innerhalb der USA (*water's edge method*), wodurch die Gewinnverschiebung ins Ausland unberührt bleibt, oder sie lassen – wie Kalifornien – Unternehmen die Wahl, ob sie sich einer globalen oder einer *water's-edge*-Besteuerung unterwerfen.

triebsverlagerungen gering ist, belegt im Übrigen die Erfahrung der US-Bundesstaaten, die z.T. schon seit den 1920er-Jahren eine Unitary Taxation anwenden.

Nichtsdestotrotz dürfte es sinnvoll sein, eine Unitary Taxation mit der Einführung von Mindeststeuersätzen zu verbinden, um Standortverlagerungen aus Steuergründen vorzubeugen. Gute Standortbedingungen in Hinblick auf Qualifikation, Infrastruktur und Rechtssicherheit, die sich durch ausreichende Steuereinnahmen finanzieren lassen, würden Investoren zudem im Land halten.

## **2.4 Eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) für Europa**

Im März 2011 legte die EU-Kommission einen Richtlinienentwurf für die Einführung einer GKKB vor.<sup>24</sup> Dieser sieht die Einführung des Systems auf freiwilliger Basis vor, d.h. grenzüberschreitend tätige Unternehmen können für eine einheitliche europäische Bemessungsgrundlage optieren, doch wird es auch weiterhin nationale Bemessungsgrundlagen geben, deren Harmonisierung nicht zwingend ist.

Erklärtes Ziel der Kommission ist die Beseitigung steuerlicher Hindernisse für das Funktionieren des Binnenmarkts. Die GKKB senkt für Unternehmen Verwaltungsaufwand und Befolgungskosten, da sie nicht mehr bis zu 27 verschiedene Steuerbilanzen nach unterschiedlichen rechtlichen Vorgaben erstellen müssen. Vor allem für Mittelständler ohne große Finanzabteilung wären damit grenzüberschreitende Investitionen in der EU einfacher, womit der Binnenmarkt dann nicht mehr in erster Linie eine Angelegenheit der großen Konzerne bliebe. Die Kommission beziffert die Einsparungen bei den Befolgungskosten mit 700 Mio. € und bei den grenzüberschreitenden Investitionen mit 1 Mrd. €.

Die Gewinnverschiebung in Länder außerhalb der EU bliebe zwar von der Neuregelung unberührt, doch sieht der Kommissionsentwurf deshalb zugleich auch die Bekämpfung der Gewinnverschiebung in Steueroasen vor, etwa indem Transaktionen wie etwa Zinszahlungen, die nur der Steuergestaltung dienen und keine wirtschaftliche Grundlage haben, nicht vom Gewinn abgezogen werden können und Einnahmen aus Niedrigsteuerländern außerhalb der EU unter bestimmten Umständen nicht steuerbefreit sind (Hinzurechnungsbesteuerung). Entscheidend ist hierbei, dass die Neuregelung den weltweiten Konzerngewinn als Grundlage nimmt und nicht etwa nur die innerhalb der EU ausgewiesenen Gewinne.

So begrüßenswert im Prinzip das Eintreten der EU-Kommission für eine Unitary Taxation ist, so problematisch ist jedoch der vorliegende Entwurf, weil durch dessen Ausgestaltung das Ziel, durch eine Unitary Taxation zu höheren Steuereinnahmen von Unternehmen zurückzufinden, konterkariert wird. Besonders negativ wirkt sich die Wahlfreiheit zwischen der GKKB und der nationalen Besteuerung aus, weil sich dadurch für die Konzerne ganz neue Möglichkeiten der Steuergestaltung erschließen. Klar ist, dass sie immer die für den Fiskus ungünstigere Option wählen. Die GKKB nutzen dürften vor allem multinationale Unternehmen, weil sie dann ihre Gewinne und Verluste grenzüberschreitend gegeneinander aufrechnen kön-

---

<sup>24</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4.



nen, während die mittelständischen rein national operierenden Firmen keine Vorteile davon hätten.<sup>25</sup>

Das Oxford University Centre for Business Taxation rechnete vor, dass im Fall der Wahlfreiheit die Steuereinnahmen der EU-Staaten um durchschnittlich 2,5% zurückgehen dürften.<sup>26</sup> Vor allem Deutschland würde zu den Verlierern gehören. Wird die GKKB verpflichtend eingeführt, dürfte sich der Untersuchung zufolge hingegen ein Plus von 2% ergeben. In diesem Fall würden die großen Hochsteuerländer zusätzliche Einnahmen verzeichnen, also auch Deutschland.

Besondere Brisanz kommt zudem der Frage der Verlustverrechnung zu, da sich die Konsolidierung der GKKB nicht nur auf die Gewinne, sondern auch die Verluste erstreckt, d.h. die Konzerngesellschaften in den verschiedenen EU-Mitgliedsländern können anders als bisher ungehindert Gewinne in einem mit Verlusten in einem anderen Land verrechnen. Die Kommission geht davon aus, dass die Konsolidierung den Unternehmen Steuerersparnisse in Höhe von 1,3 Mrd. € beschert. Da der Begründung des Richtlinienentwurfs zufolge rund die Hälfte aller Nicht-Finanzunternehmen und 17% aller Finanzunternehmen vom grenzüberschreitenden Verlustausgleich profitieren, dürfte ihre Steuerbemessungsgrundlage gegenüber dem jetzigen Zustand im Schnitt um 3% geringer ausfallen.<sup>27</sup>

Der vorliegende Richtlinienentwurf stellt daher lediglich ein Steuergeschenk für Konzerne dar: Die Gewinnverschiebung in Niedrigsteuerländer würde durch die GKKB zwar als Möglichkeit der Steuergestaltung wegfallen, aber dafür würde nun, sofern die Steuersätze gleich bleiben, auf viel einfachere Weise die Steuerbelastung sinken.

Sollte die GKKB kommen, was im Prinzip wünschenswert ist, muss also der Verminderung der Bemessungsgrundlage durch die zusätzlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten entgegengewirkt werden. So müssen Mantelkäufe verhindert werden, durch die Unternehmen Verluste für die grenzüberschreitende Verrechnung erwerben, und möglicherweise werden auch Beschränkungen für den Erwerb sonstiger Verlust machender Firmen nötig. Im Gegenzug für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung wären zudem Beschränkungen bei den Verlustvorträgen und eine Abschaffung aller Rückträge nur recht und billig.

Letztlich aber sollte die GKKB als das begriffen werden, was sie eigentlich ist: die einzigartige Chance, nicht nur die grenzüberschreitende Steuergestaltung zu beenden, sondern zugleich auch die Körperschaftsteuersätze wieder auf ein haushaltspolitisch ausreichendes und im Vergleich mit der Belastung der Arbeit gerechtes Maß heraufzusetzen. Dadurch könnte und sollte die Minderung der Bemessungsgrundlage mehr als ausgeglichen werden. Sogar die Kommission räumt dies ein. Ihr zufolge könne „eine gewisse Erhöhung der Körperschaftsteuersätze erforderlich werden, um den Staatshaushalt auszugleichen“.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Siehe dazu Oestreicher, Andreas; Koch, Reinald: Corporate Average Tax Rates Under the CCCTB and Possible Methods for International Loss-Offset, A quantitative analysis of CCCTB impact on tax neutrality and the attractiveness of the EU as an investment location, SSRN, Oktober 2008, <http://ssrn.com/abstract=1456373>.

<sup>26</sup> Devereux, Michael; Loretz Simon: The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues, European Tax Policy Forum 11.9.2007, [www.etpf.org/papers/22formapp.pdf](http://www.etpf.org/papers/22formapp.pdf).

<sup>27</sup> Europäische Kommission: Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen: Zusammenfassung der Folgenabschätzung, Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), SEK(2011) 316, Brüssel März 2010, S. 6, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_sec\\_2011\\_316\\_impact\\_assesment\\_summary\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_sec_2011_316_impact_assesment_summary_de.pdf).

<sup>28</sup> *ibid.*