

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Frau
Bettina Stark-Watzinger, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

13. April 2018
Unser Zeichen: Pin/sii
2339101_1

Öffentliches Fachgespräch am 25.4.2018

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

haben Sie vielen Dank für die Einladung zu dem öffentlichen Fachgespräch zu den Anträgen der Fraktionen von SPD (Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb, BT-Drs. 19/233), FDP (Steuerschlupflöcher schließen, BT-Drs. 19/227), DIE LINKE (Sofortmaßnahmen gegen internationale Steuervermeidung und Geldwäsche, BT-Drs. 19/219) und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN (Paradise Papers – Steuersümpfe trockenlegen, BT-Drs. 19/239). Im Hinblick auf meine Spezialisierung im Internationalen Steuerrecht möchte ich meine Stellungnahme¹ auf die grenzüberschreitende Unternehmensbesteuerung und den schädlichen staatlichen Steuerwettbewerb beschränken; die übrigen Themen wie z.B. Steuerhinterziehung und Geldwäsche werden nicht behandelt.

Den Anfang meiner Stellungnahme bildet eine Bestandsaufnahme des internationalen Steuerwettbewerbs unter Berücksichtigung des BEPS-Projekts und anderer aktueller Entwicklungen. Sodann gehe ich ausführlich auf den Antrag der SPD-Fraktion ein (BT-Drs. 19/233). Dabei werden die Anträge der anderen Fraktionen mitbehandelt, soweit sie einen inhaltlichen Bezug zu den von der SPD-Fraktion angesprochenen Themen haben. Anschließend erörtere ich weitere relevante Punkte aus den Anträgen von FDP, DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Den Abschluss bildet es kurzes Fazit.

¹ Diese Stellungnahme gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.

I. Internationaler Steuerwettbewerb in der Post-BEPS-Welt

Die Entscheidung über die Erhebung und Ausgestaltung von Unternehmensteuern obliegt allein dem jeweiligen Staat. Die staatliche Steuersouveränität besteht grundsätzlich auch innerhalb der EU, da das Unionsrecht – anders als bei den indirekten Steuern – bislang keine Vollharmonisierung der Unternehmensbesteuerung vorsieht (Art. 114 Abs. 2 AEUV). Daher hat die EU nur ausnahmsweise eine Regelungskompetenz, wenn die Regelung für das Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich ist (Art. 115 AEUV). Beispiele hierfür sind die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie, die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sowie in jüngster Zeit die ATAD I und II. In unserer freiheitlichen Grundordnung hat auch der Steuerbürger eine weitgehende Handlungsfreiheit, die es ihm insbesondere erlaubt, im Ausland zu investieren und eine steueroptimale Gestaltungsform zu wählen. Dabei darf die Gründung von Niederlassungen und Tochtergesellschaften in anderen EU-Mitgliedstaaten steuerlich nicht behindert werden, da dies nicht mit den Grundfreiheiten und den Zielen des Binnenmarkts vereinbar wäre (Art. 49, 54 AEUV). In diesem Zusammenhang hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass die Ausnutzung des niedrigeren Steuerniveaus in einem anderen Mitgliedstaat keinen Missbrauch der Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn der Steuerpflichtige dort eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt (Urt. v. 12.9.2006, Cadbury Schweppes; 7.9.2017, Eqiom; 20.12.2017, Deister Holding).

Die Kombination von staatlicher und privater Handlungsfreiheit ist nicht nur rechtlich fundiert, sondern vor allem auch wirtschaftlich sinnvoll. Denn sie schafft die Voraussetzungen für einen staatlichen Steuerwettbewerb, der es effizient wirtschaftenden Staaten erlaubt, die Steuerbelastung der bei ihnen niedergelassenen Unternehmen zu verringern und sich so einen gerechtfertigten Standortvorteil zu sichern. Die private Handlungsfreiheit wiederum ermöglicht es den Unternehmen, ihre Tätigkeit dort auszuüben, wo sich die größte Rendite erwirtschaften lässt. Dadurch kommt es zu einer optimalen Allokation von Ressourcen und der Förderung des Wachstums innerhalb der EU. Diese Grundsätze haben sich seit der Errichtung des EU-Binnenmarkts bewährt. Insbesondere die Bundesrepublik Deutschland darf sich als einer der größten Nutznießer des Freihandels betrachten, denn die globalen Gewinne der exportstarken deutschen Unternehmen werden überwiegend im Inland versteuert, was sich nicht zuletzt in der guten Haushaltslage widerspiegelt. Daraus erwächst aber auch eine besondere Verantwortung der Bundesregierung, für eine gerechte Verteilung des zusätzlichen Wohlstands zu sorgen.

Die OECD/G20 hat im Rahmen des BEPS-Projekts festgestellt, dass international tätige Konzerne eine Niedrigbesteuerung erreichen konnten, indem sie die nicht aufeinander abgestimmten bzw. lückenhaften Steuersysteme einzelner Staaten zur Steueroptimierung genutzt haben (Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, S. 4). Meine eigenen Untersuchungen zur internationalen Steuergestaltung durch global tätige US-amerikanische Konzerne weisen in dieselbe Richtung (Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494, 2014, S. 117 ff.). Der wirtschaftlich wohl bedeutendste Fall war die äußerst geringe Besteuerung der Auslandsgewinne des Apple-Konzerns. Ausgerechnet das profi-

tabelste Unternehmen der Welt konnte die Gewinne einiger Auslandsgesellschaften praktisch vollständig der Körperschaftsteuer zu entziehen, obwohl diese Gesellschaften (Mit-)Eigentümerinnen des wertvollen Apple-IP waren und sowohl in Irland als auch in den USA Tatbestände verwirklicht hatten, die nach deutschen Vorstellungen in beiden Staaten eine unbeschränkte Steuerpflicht hätten auslösen müssen (Sitzungssitz in Irland, Geschäftsleitungsort in den USA). Beim Apple-Fall und den übrigen von mir untersuchten Fällen handelte es sich um grundsätzlich rechtmäßige Gestaltungen, wobei im Apple-Fall allerdings nach Auffassung der EU-Kommission eine unzulässige staatliche Beihilfe Irlands vorliegt. Ursachen der Nichtbesteuerung waren die mangelnde Kohärenz der verschiedenen Steuerrechtsordnungen, fehlende Substanzerfordernisse und unzureichende Transparenz, die mit einem Informations- und möglicherweise auch Vollzugsdefizit der zuständigen Steuerbehörden einherging.

Die internationalen Konzerne werden von der Öffentlichkeit als Hauptverursacher der Niedrigbesteuerung angesehen, weil bekannte Unternehmen mit zum Teil verblüffenden Tricks Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagert haben, in denen keine echte Wertschöpfung stattfand. Das Ergebnis war ein auffälliges Missverhältnis zwischen Gewinnzuordnung und „realer“ wirtschaftlicher Aktivität, was auf den ersten Blick als ein Indiz für missbräuchliches und unmoralisches Verhalten eingeordnet werden könnte. Bei näherer Betrachtung zeigt sich aber, dass kein Konzern seine Gewinne allein durch internationale Steuergestaltung der Besteuerung entziehen kann. Denn Verrechnungspreise, Gesellschafterfremdfinanzierung, Lizenzgebühren, hybride Strukturen und ähnliche Finessen bewirken grundsätzlich nur eine Gewinnverlagerung zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften, die an sich in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der Körperschaftsteuer unterliegen. Die Gewinnverlagerung innerhalb eines Konzerns ist nur vorteilhaft, wenn nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen oder anderen Prinzipien Gewinne auf Konzerngesellschaften in solchen Staaten entfallen, die keine Steuern erheben oder schon gar nicht erheben wollen. Die eigentliche Ursache für die Nichtbesteuerung von Gewinnen ist daher die Öffnung von Volkswirtschaften für den globalen Freihandel bei gleichzeitiger Existenz von Niedrigsteuergaben, die in die Niederlassungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit einbezogen sind.

Die niedrige Besteuerung kann auf allgemeinen Gesetzen des jeweiligen Staats beruhen, die für alle Steuerpflichtigen gelten. In etlichen Fällen haben sich staatliche Akteure aber auch als „Anstifter und Gehilfen“ der internationalen Gewinnverlagerung betätigt, indem sie großen Konzernen eine Vorzugsbehandlung in Gestalt von Patentboxen oder sogar individuelle „Sweetheart Deals“ angeboten haben. Zu diesen staatlichen Teilnehmern der Gewinnverlagerung gehören bzw. gehörten leider nicht nur die berüchtigten karibischen Steueroasen, die der deutsche Gesetzgeber relativ einfach durch steuerliche Substanzerfordernisse, Versagung von DBA-Vergünstigungen und sonstige Gegenmaßnahmen ausbremsen kann, sondern auch einige EU-Mitgliedstaaten. Hier hat der deutsche Fiskus nur sehr beschränkte Abwehrmöglichkeiten, weil Investitionen in anderen EU-Mitgliedstaaten durch das deutsche DBA-Netzwerk und das Unionsrecht geschützt werden.

Die Einräumung von Vorzugskonditionen an einzelne Steuerpflichtige ist dem deutschen Steuerrecht fremd, weil Steuern nach unserem Rechtsverständnis gleichmäßig erhoben werden müssen (§ 85 AO). Es überrascht daher nicht, dass sich gerade die deutsche Öffentlichkeit über das Verhalten einiger EU-Mitgliedstaaten empört hat. Dieser spezifisch deutsche Kritikpunkt lässt sich aber nur eingeschränkt auf andere Staaten übertragen, die einen anderen Ansatz verfolgen und das „Aushandeln“ von Steuerbelastungen für ein legitimes und effizientes Mittel der Steuerverwaltung halten. Gleichwohl darf das Verhalten einiger EU-Mitgliedstaaten aus stichhaltigen Gründen als „schädlich“ eingeordnet werden: Fördert ein EU-Niedrigsteuerland mit Steuerdumping und fragwürdigen „Tax Rulings“ die Ansiedelung von substanzschwachen Zwischenholdings oder gar Briefkastengesellschaften, entsteht durch die Umleitung von ausländischen Direktinvestitionen eine Fehlallokation von Kapital. Denn ausländische Investoren beteiligen sich nicht mehr unmittelbar an einem Unternehmen in Deutschland, sondern schalten z.B. ein Investitionsvehikel in Luxemburg in die Beteiligungskette ein, das zusätzliche Kosten verursacht und keinen anderen Zweck als die Erzielung einer Steuerersparnis hat (s. dazu *Burow, Lux Rulings Reveal „Industrial Scale“ Tax Avoidance*, TNI 2014, 963). EU-Mitgliedstaaten, die ihr Steuersystem in eine Art staatlich organisiertes Steuersparmodell verwandeln, das sie ausländischen Investoren gegen eine geringe Benutzungsgebühr in Gestalt einer minimalen Körperschaftsteuerzahlung zur Verfügung stellen, verursachen eine Wettbewerbsverzerrung innerhalb des EU-Binnenmarkts, die mit den Zielen der europäischen Integration nicht vereinbar ist. Zudem nehmen die EU-Niedrigsteuerländer in Kauf, dass Steuersubstrat ihrer europäischen Nachbarn und zum Teil auch der USA endgültig vernichtet wird, wobei der eigene wirtschaftliche Vorteil völlig außer Verhältnis zu dem fiskalischen Schaden steht, den sie bei ihren Nachbarn anrichten (die Steuerbelastung des Gewinns wird von z.B. 30 % auf eine Steuer in Höhe von 1 % herabgeschleust, die das Unternehmen an den EU-Niedrigsteuerstaat zahlt). Zu den geschädigten Staaten gehören zudem die Entwicklungsländer, die in besonderer Weise auf die Einnahmen aus der Körperschaftsteuer angewiesen sind und durch Gewinnverlagerung sowie den Zwang zur Teilnahme am internationalen Steuerwettbewerb eigene Finanzquellen verlieren (*Durst, TNI 2018 [Vol. 89], 1189, 1196*). Deutschland und andere große EU-Mitgliedstaaten wie z.B. Frankreich haben also gute Gründe, wenn sie sich gegen den schädlichen Steuerwettbewerb innerhalb Europas wenden.

Zudem hat sich – unabhängig vom allgemeinen Steuerwettbewerb zwischen den großen Industrieländern – ein beschleunigter Unterbietungswettlauf zwischen einigen europäischen Niedrigsteuerländern entwickelt, den man auf politischer Ebene schon viel früher hätte angehen müssen: Verzichten z.B. die Niederlande auf eine Quellensteuer für Lizenzgebühren, was Strukturen wie das „Dutch Sandwich“ im Google-Fall ermöglicht, muss Luxemburg offensichtlich nachziehen und die Quellensteuer ebenfalls abschaffen, damit es anderen Konzernen wie z.B. Amazon einen vergleichbaren Steuervorteil anbieten kann. Und führen die Niederlande eine „innovation box“ für Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern ein, sieht sich Luxemburg genötigt, mit einem „IP regime“ zu kontern. Das Ergebnis ist in allen Fällen eine Niedrigbesteuerung, die ganz erheblich unter dem offiziellen Regelsteuersätzen von 25 bzw. knapp 30 % liegt. Der spezielle „race to

the bottom“ zwischen bestimmten europäischen Niedrigsteuerländern ist m.E. auch die Erklärung für einige der besonders fragwürdigen „Tax Rulings“, welche die EU-Kommission unter dem Gesichtspunkt der verbotenen staatlichen Beihilfe aufgegriffen hat (betroffen sind u.a. Belgien, Irland, Luxemburg und die Niederlande).² Darunter befinden sich Regelungen, die nicht mit dem EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung vereinbar waren und belegen, dass die bisherigen politischen Selbstverpflichtungen viel zu schwach waren. Es ist daher sehr zu begrüßen, dass die Bundesregierung weiterhin aktiv am BEPS-Projekt bzw. Inclusive Framework der OECD/G20 mitwirkt und dass EU-Wirtschaftskommissar *Moscovici* am 7.3.2018 erstmals sieben EU-Mitgliedstaaten öffentlich für ihre führende Rolle beim schädlichen Steuerwettbewerb angeprangert hat.

Allerdings zeichnet sich ab, dass diese Tiefpunkte des europäischen Steuerwettbewerbs der Vergangenheit angehören könnten: Die EU hat bereits mit der ATAD I und II Mindeststandards für bestimmte Bereiche des Körperschaftsteuerrechts beschlossen (u.a. Zinsschranke, Bekämpfung von Hybridgestaltungen, Hinzurechnungsbesteuerung, Entstrickungsbesteuerung, Gestaltungsmissbrauch), die Mutter-Tochter-Richtlinie gegen Missbrauch gesichert und den automatischen Informationsaustausch für grenzüberschreitende Steuervorbescheide eingeführt. Die großen EU-Mitgliedstaaten erhalten durch das steuerliche Country-by-Country-Reporting (CbCR) nunmehr zusätzliche Daten, die das Informationsgefälle gegenüber den Steuerpflichtigen verringern und auf eine unzulässige Gewinnverlagerung im Konzern hinweisen könnten (wobei das CbCR aber kein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Aktivität des Konzerns vermittelt, weil es schon im Ansatz nicht mit den steuerlich allein maßgeblichen OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen übereinstimmt). Auch außerhalb der EU haben viele Staaten die Vorgaben des BEPS-Projekts ganz oder teilweise umgesetzt bzw. sind sogar durch Einführung unilateraler Verschärfungen darüber hinausgegangen, so dass das Pendel teilweise sogar in Richtung einer ökonomisch nachteiligen Doppelbesteuerung umzuschlagen droht. Ein unschönes Beispiel hierfür ist die indische „Equalisation Levy“ auf Vergütungen für Onlinewerbung, die m.E. gegen das DBA-Indien verstößt.

Nach Einschätzung der OECD/G20 zeigen die im Rahmen des BEPS-Projekts beschlossenen Maßnahmen bereits erste Auswirkungen. Dies führt insbesondere dazu, dass etliche „Gestaltungstricks“ im Bereich der digitalisierten Wirtschaft nicht mehr möglich sind, weshalb einige bekannte Konzerne ihre Strukturen verändert haben und nunmehr im jeweiligen Quellenstaat Steuern zahlen (OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 106 f.). Zudem haben die USA im Zuge der Unternebensteuerreform 2018 eine Mindesthinzurechnungsbesteuerung für die Überrenditen ausländischer Konzerngesellschaften eingeführt. Dadurch wird zumindest ein Teil der Erträge der in das Ausland verlagerten immateriellen Wirtschaftsgüter

² Das unionsrechtliche Beihilfenverbot erfasst zwar auch den Bereich des Steuerrechts. Es ist aber strukturell nicht geeignet, den schädlichen Steuerwettbewerb zu verhindern.

nunmehr bei der US-Muttergesellschaft laufend besteuert (Hinzurechnung des „Global Intangible Low-Taxed Income – GILTI“).

Das BEPS-Projekt ist ein beachtlicher Meilenstein auf dem Weg zu einer internationalen Kooperation im Bereich der Unternehmensbesteuerung, die man vor zehn Jahren noch für völlig uto-pisch gehalten hätte. Die Zusammenarbeit der G20-Mitgliedstaaten hatte anfangs sogar das Potenzial, zu einer Art „Kartell der Steuergläubiger“ zu werden, das den internationalen Konzernen geschlossen gegenübertritt und für eine lückenlose (Mindest-)Besteuerung gerade der größten Unternehmen sorgt, die in besonderer Weise von Freihandel und Globalisierung profitieren. Ein Schritt in diese Richtung war die Öffnung der OECD für Nichtmitglieder (also Schwellen- und Entwicklungsländer), die nunmehr im Rahmen des Inclusive Framework an der Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts mitwirken können. Dadurch konnte zugleich verhindert werden, dass diese Staaten eine Konkurrenzorganisation bilden, die zu einer Zersplitterung der internationalen Besteuerungsgrundsätze geführt hätte. Zudem ist es der OECD gelungen, das Forum on Harmful Tax Practices mit neuen Aufgaben auszustatten, die auch die laufende Überwachung der Umsetzung des Aktionspunkts 5 des BEPS-Projekts umfassen. Dazu gehört insbesondere die Überprüfung von steuerlichen Sonderregelungen für Immaterialgüterrechte wie z.B. Patent- und Lizenzboxen, die nunmehr dem „Nexus-Ansatz“ entsprechen müssen. Dabei darf man aber nicht übersehen, dass es sich bei dem Mindeststandard nach Aktionspunkt 5 – ebenso wie beim EU-Verhaltenskodex zur Unternehmensbesteuerung – um „soft law“ handelt, dem keine völkerrechtliche Verbindlichkeit zukommt. Deshalb konnten die USA im Rahmen ihrer Steuerreform eine Vergünstigung für bestimmte ausländische Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern einführen (Teilabzug für das „Foreign-Derived Intangible Income – FDII“). Die FDII-Begünstigung erfüllt mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht die engen Voraussetzungen des Nexus-Ansatzes und deshalb voraussichtlich als schädlicher Steuerwettbewerb einzuordnen, was bei bestimmten Zahlungen an US-Gläubiger auch die deutsche „Lizenzschanke“ auslösen könnte (*Pinkernell, IStR 2018, 249*).

Unabhängig davon bilden auch die neuen, „nexus-konformen“ Patentboxen eine schlagkräftige Waffe im internationalen Steuerwettbewerb, weil sie ausgerechnet die potenziell hohen Gewinne der erfolgreichsten Unternehmen begünstigen und einen starken Anreiz zur Verlagerung der gesamten FuE-Tätigkeit schaffen. Genügte ursprünglich noch die grenzüberschreitende Übertragung von bestehenden Patenten, um in den Genuss der Steuervergünstigung zu kommen, muss ein Unternehmen nunmehr prüfen, ob es nicht gleich die ganze FuE-Abteilung in den EU-Mitgliedstaat verlegen soll, der die attraktivste Patentbox anbietet. Noch bedeutender ist aber der Umstand, dass große Industriestaaten nach der internationalen Finanzkrise eine neue Runde im internationalen Steuerwettbewerb eingeläutet haben, indem sie ihre regulären Körperschaftsteuersätze massiv abgesenkt haben (speziell zur Entwicklung in der EU siehe *Bräutigam/Spengel/Stutzenberger, StuW 2018, 60*). Wichtige Beispiele für diesen Trend sind die USA (Absenkung von 35 auf 21 %), Großbritannien (derzeit 19 %) und China, das in Reaktion auf die

US-Steuerreform ebenfalls Steuersenkungen angekündigt hat (*Johnston*, TNI 2018 [Vol. 89], 1100). Vor diesem Hintergrund muss man konstatieren, dass dem BEPS-Projekt trotz des bisherigen Erfolgs immer noch eine ähnliche Entwicklung wie dem OPEC-Ölkartell drohen könnte, dessen Mitglieder immer wieder gegen die gemeinsam gefassten Beschlüsse verstößen, wenn es ihren nationalen Interessen dient.

Aus deutscher Sicht ist zunächst anzumerken, dass sich der Standortvorteil, der mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % verbunden war, inzwischen verbraucht hat. Mit einer nominellen Gesamtsteuerbelastung von ca. 30 % liegt Deutschland nur noch im Mittelfeld der Industrieländer und wird demnächst sogar von Frankreich unterboten werden.³ Daraus ergibt sich die Frage, ob eine weitere Absenkung der Unternehmensteuerbelastung oder sogar die Einführung einer eigenen nexus-konformen Patentbox erforderlich ist, um die Abwanderung von Unternehmen und Arbeitsplätzen zu verhindern. Gleichzeitig lässt sich eine deutsche Tendenz zu Abwehrmaßnahmen beobachten, die das inländische Steuersubstrat gegen „Absaugung“ in das Ausland sichern sollen. Dazu gehören insbesondere die „Zinsschranke“ und seit dem 1.1.2018 auch die „Lizenzzschranke“, deren Anwendungsbereich allerdings noch recht eng gefasst ist (nur Zahlung von Lizenzgebühren an nahestehende Personen, bei denen die Einnahmen aufgrund einer Vorzugsregelung niedrig besteuert werden). Jedoch lässt sich das Problem des internationalen Steuerwettbewerbs nicht durch nationale Maßnahmen lösen: Beschießt der Bundestag eine weitere Steuersenkung oder gar die Einführung einer Patentbox, erhöht dies nur den Druck auf die anderen EU-Mitgliedstaaten, ebenfalls ihre Steuern zu senken. Dieser Weg kann aber nicht zum Erfolg führen, weil er den Steuerwettbewerb in der EU nur verschärfen würde. Zudem weisen große EU-Länder wie z.B. Frankreich, Italien und Spanien schon jetzt erhebliche Haushaltsdefizite auf, die ihre finanzielle Handlungsfähigkeit einschränken.

Nationale Maßnahmen zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats sind ebenfalls kritisch zu sehen: Pauschale Abzugsverbote und Abzugsbeschränkungen durchbrechen das objektive Nettoprinzip und bedürfen immer einer besonderen Rechtfertigung. Insoweit dürfte die Niedrigbesteuerung der Einnahmen beim Empfänger als Begründung allein nicht ausreichen, da unser Ertragsteuerrecht auf die individuelle Leistungsfähigkeit abstellt und kein umfassendes Korrespondenzprinzip vorsieht. Zudem ist bei Zahlungen an Gesellschafter das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip zu beachten, wonach die persönlichen Merkmale des Gesellschafters nicht auf die Besteuerung der Gesellschaft durchschlagen dürfen. Eine Sonderbelastung für Zahlungen an Steuerausländer läuft zudem Gefahr, gegen das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot zu verstößen. In Anbetracht der derzeit sprudelnden Steuereinnahmen besteht m.E. auch kein fiskalischer Grund, den Steuerwettbewerb anderer Staaten mit protektionistischen Gegenmaßnahmen zu kontern. Denn Gegenmaßnahmen bewirken in gleicher Weise wie der schädliche Steuerwett-

³ Der Körperschaftsteuersatz soll ab 2020 auch für Großunternehmen nur noch 28 % betragen (*Dölker*, BB 2018, 666, 670).

bewerb eine Verzerrung von Investitionsentscheidungen innerhalb des EU-Binnenmarkts. Außerdem können sich Abzugsverbote und neue Quellensteuern schnell als Bumerang erweisen, wenn sie anderen Staaten als Vorbild für die Einführung ähnlicher Regelungen dienen, die dann zu Lasten des deutschen Fiskus gehen. Dabei schadet es nur der eigenen Glaubwürdigkeit, wenn man selbst eine Lizenzschanke für bestimmte Zahlungen an ausländische Konzerngesellschaften eingeführt hat und sich dann lautstark bei den USA über deren neue Base-Erosion Anti-Abuse Tax (BEAT) beschwert, die eine ähnliche Stoßrichtung hat.

Der internationale Steuerwettbewerb ist ein politisches Problem, das m.E. auch nur auf politischer Ebene gelöst werden kann. Dafür müssten sich die EU-Mitgliedstaaten in einem ersten Schritt auf Mindeststandards der Unternehmensbesteuerung und ein gemeinsames Vorgehen zur steuerlichen Vollendung des Binnenmarkts verständigen. In einem zweiten Schritt kann die EU dann ihre Positionen geschlossen gegenüber den Drittstaaten geltend machen, um deren Verhalten zu beeinflussen. Erforderlich sind dafür die folgenden Maßnahmen:

- Stärkung der Gruppe „Verhaltenskodex“ mit dem Ziel, die Merkmale des schädlichen Steuerwettbewerbs zu aktualisieren⁴ und die Gesetzgebung der EU-Mitgliedstaaten fortlaufend zu bewerten;
- Fortsetzung des Engagements der EU im Forum on Harmful Tax Practices der OECD;⁵ dies ist auch der richtige Ort, um politischen Druck auf die USA und China auszuüben, wobei der aktuelle Streit um die amerikanische FDII-Begünstigung der erste Härtestest dieses Gremiums werden könnte;
- notfalls Verstärkung des politischen Drucks auf EU-Mitgliedstaaten, die weiterhin Steuerdumping betreiben;
- Einführung der GKB sowie der GKKB für große grenzüberschreitende Konzerne im Gebiet der EU, idealerweise in Verbindung mit einem Mindeststeuersatz und einem Ausgleichsfonds für Mitgliedstaaten, die aufgrund der GKKB Steueraufkommen verlieren;
- Erreichung eines Konsenses innerhalb der EU, dass Zahlungen an Empfänger in Drittstaaten durchgängig mit Quellensteuern belegt werden müssen, sofern der Empfänger nicht die Voraussetzungen eines DBA erfüllt, das dem OECD-MA 2017 entspricht und somit Schutz gegen den Abkommensmissbrauch bietet.

⁴ Die bisherigen Kriterien, die vor ca. 20 Jahren definiert worden sind, finden sich in der Anlage zu dieser Stellungnahme.

⁵ Ein Auszug aus dem Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des BEPS-Projekts ist in der Anlage enthalten.

Dabei darf aber nicht verschwiegen werden, dass gerade die Einführung der GKKB erhebliche finanzpolitische und verfassungsrechtliche Probleme aufwirft, mit denen sich der wissenschaftliche Beirat des BMF bereits ausführlich beschäftigt hat (u.a. Stellungnahme vom 16.11.2017). Das Kernproblem, das unbedingt gelöst werden muss, ist die mögliche Überschreitung der verfassungsrechtlichen Integrationsgrenze gem. Art. 23 Abs. 1 Satz 4, 79 Abs. 3 GG. Zudem enthält der neue GKB-Vorschlag der EU-Kommission vom 25.10.2016 eine Abzugsmöglichkeit für Aufwendungen für Eigenkapital, die der Finanzierungsneutralität dienen soll, dem deutschen Ertragsteuerrecht aber bislang fremd ist. Erforderlich ist auch eine Überprüfung der Gewerbesteuer, die sich schon mehrfach als Hemmschuh bei der Internationalisierung des deutschen Steuerrechts erwiesen hat. Hier ist allerdings mit großem politischen Widerstand zu rechnen, der Deutschlands internationale Handlungsfähigkeit stark einschränken könnte.

Auf der anderen Seite werden sich die ökonomischen Vorteile des Binnenmarkts nur dann vollständig entfalten, wenn zusätzlich zur Umsatzsteuer auch die Unternehmensbesteuerung harmonisiert wird. Allein die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung kann verhindern, dass es weiterhin zur Diskriminierung bzw. Privilegierung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle kommt. Die Harmonisierung verringert auch das Risiko, dass der EuGH und die EU-Kommission das unionsrechtliche Teil-Vakuum im Bereich des Unternehmenssteuerrechts weiterhin mit eigenen Grundsatzentscheidungen füllen, die sich – nach Einschätzung der betroffenen Mitgliedstaaten – nachteilig auf deren Abwehrmaßnahmen und steuerpolitische Ziele auswirken. Die EU-Mitgliedstaaten sind daher aufgefordert, endlich selbst aktiv den Inhalt eines europäischen Unternehmenssteuerrechts zu gestalten und dadurch einen grundlegenden Konstruktionsfehler des Binnenmarkts zu beseitigen. Dabei ergibt sich dann auch die Möglichkeit, die Kriterien des Missbrauchs von Grundfreiheiten für steuerliche Zwecke zu konkretisieren (vgl. Art. 7 Abs. 2 ATAD I) und angemessene Begünstigungen vorzusehen, die schon dem Grunde nach nicht der schwer einschätzbaren Beihilfekontrolle durch die EU-Kommission unterliegen.

Gegen die GKKB wird oft eingewendet, dass sie nicht realisierbar sei. Dies gilt m.E. aber nur für die politische Ebene, sprich den Willen (oder Unwillen) der beteiligten Staaten. Steuertechnisch erscheint die GKKB dagegen durchaus machbar. Erstens haben die Europäer mit der Harmonisierung der Mehrwertsteuer bereits gezeigt, dass sie ein solches Großprojekt der Steuerharmonisierung stemmen können. Zweitens stellt auch die formelhafte Aufteilung von Konzerngewinnen auf mehrere Steuergläubiger kein Neuland dar. Denn ausgerechnet die deutsche Gewerbesteuer bietet hier interessantes Anschauungsmaterial für die Harmonisierung einer Unternehmensbesteuerung:⁶ Obwohl die Steuerhoheit den einzelnen Kommunen zusteht, die ihre Finanzautonomie vehement verteidigen, hat der Gesetzgeber die Steuer bundesweit durch das Gewerbesteuergesetz vereinheitlicht. Die Kommunen können aber selbst über den Steuersatz entscheiden, wobei sie einen

⁶ Was aber nicht bedeutet, dass die Gewerbesteuer mit einer harmonisierten Unternehmensbesteuerung kompatibel wäre.

Mindesthebesatz von 200 % nicht unterschreiten dürfen. Das verhindert einen Unterbietungswettlauf und stellt m.E. einen ausgewogenen Mittelweg dar, der die ökonomischen Vorteile des Steuerwettbewerbs beibehält, ohne die Tür zum Steuerdumping zu öffnen (BVerfG, Beschl. v. 27.10.2010, 2 BvR 2185/04).⁷ Die deutsche Gewerbesteuer hat auch das leidige Verrechnungspreis- und Aufteilungsproblem bei der Konzernbesteuerung gelöst. Denn inländische verbundene Unternehmen werden unter bestimmten Voraussetzungen als wirtschaftliche Einheit behandelt (gewerbesteuerliche Organschaft), was der wirtschaftlichen Realität eines zentral geführten Konzerns entspricht und die steuerliche Überprüfung von Verrechnungspreisen zwischen den inländischen Konzerngesellschaften überflüssig macht. Sodann wird der für den Organträger ermittelte Gewerbeertrag nach Maßgabe der Lohnsummen den einzelnen Betriebsstätten zugeordnet, an die das Besteuerungsrecht der jeweiligen Kommune anknüpft. Diese „Zerlegung“ des Gewerbeertrags des Konzerns ist nichts anderes als eine simple formelle Aufteilung der Bemessungsgrundlage, was auch die Grundidee der GKKB ist. Natürlich müsste die GKKB weitere Faktoren wie z.B. Sachanlagevermögen und Umsätze berücksichtigen, um eine Ballung des Steuersubstrats in bestimmten Staaten zu verhindern. Dabei erlaubt die Einbeziehung eines Umsatzfaktors auch die Zuteilung von Besteuerungssubstrat an solche EU-Mitgliedstaaten, in denen der Konzern seine Produkte lediglich verkauft, was insbesondere im Hinblick auf die Diskussion um die angemessene Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Dienstleistungen von Bedeutung ist.

Ein weiterer steuerpolitischer Gesichtspunkt, der bei der Schließung von Besteuerungslücken und der Harmonisierung des Steuerrechts berücksichtigt werden muss, ist der Schutz der Unternehmen vor Doppelbesteuerung und ganz allgemein vor steuerlicher (Planungs-)Unsicherheit. Die Verschärfung der Steuergesetze darf nicht zur Folge haben, dass grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle nunmehr einer Doppelbesteuerung unterliegen, z.B. weil unilaterale Abwehrmaßnahmen nicht aufeinander abgestimmt sind oder die zuständigen Finanzbehörden gegensätzliche Auffassungen vertreten. Denn die Doppelbesteuerung von Einkünften ist – ebenso wie die Keinmalbesteuerung – nicht mit den Zielen des Binnenmarkts und den Grundfreiheiten vereinbar. Hier hat die EU bereits reagiert, und einen erweiterten Streitbeilegungsmechanismus für die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten beschlossen. Außerdem hat die OECD in Zusammenarbeit mit dem Weltwährungsfonds im März 2017 einen Bericht zur Verbesserung der „Tax Certainty“ vorgelegt, der im Auftrag der G20 erstellt wurde und konkrete Empfehlungen zur Verbesserung des steuerlichen Umfelds für Investitionsentscheidungen enthält. Dazu gehören nicht nur die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch effektive Schiedsverfahren, sondern auch die Vermeidung unnötig komplizierter Steuergesetze und eine Vereinfa-

⁷ „Der Gesetzgeber ist befugt einzuschreiten, wenn der grundsätzlich erwünschte interkommunale Steuerwettbewerb schädliche Ausmaße anzunehmen droht oder sich ein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten abzeichnet.“

chung des Steuervollzugs, die die hohen administrativen Kosten der Unternehmen verringern würde.

II. Antrag der SPD-Fraktion „Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb“ (BT-Drs. 19/233)

1. Verschärfung der Kriterien für unfairen Steuerwettbewerb

Der unter II.1. erhobenen Forderung (Verschärfung der Kriterien für unfairen Steuerwettbewerb) ist zuzustimmen. Die genannten Organisationen (OECD, Rat der Europäischen Union) sind die richtigen Gremien für die erforderliche politische Einigung bezüglich einer Definition des schädlichen Steuerwettbewerbs. Es ist grundsätzlich auch sinnvoll, die generelle Nicht- oder Niedrigbesteuerung in den Katalog der schädlichen Maßnahmen aufzunehmen. Denn es gibt praktisch keine größeren Staaten, die so effizient wirtschaften, dass sie auf die Erhebung von Unternehmensteuern verzichten können. Selbst Norwegen, das hohe Staatseinnahmen aus dem Verkauf von Erdöl erzielt, erhebt eine Körperschaftsteuer in Höhe von 24 %. Die Nichterhebung einer Körperschaftsteuer ist m.E. vielmehr ein offensichtliches Indiz für schädlichen Steuerwettbewerb, weil gerade der „Nullsatz“ ein starkes optisches Signal an potenzielle Investoren sendet. Jedoch müsste das Kriterium der Nicht- bzw. Niedrigbesteuerung so ausdifferenziert werden, dass es begründete Ausnahmen zulässt. Dazu gehören z.B. anerkennenswerte wirtschaftspolitische Zwecke, die aber nur befristet gelten sollten (z.B. Steuersenkung zur Überwindung einer Rezession, temporäre Regionalförderung durch Sonderwirtschaftszonen). Zu der erforderlichen EU-internen Diskussion über unfairen Steuerwettbewerb gehört auch die erneute Auseinandersetzung mit den Patent- und Lizenzboxen, die Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten begünstigen. Das angestrebte Ziel einer Mindestbesteuerung der Konzerngewinne lässt sich nicht erreichen, wenn die stetig zunehmende Wertschöpfung mit Immaterialgüterrechten aufgrund der Patentbox lediglich einem symbolischen Steuersatz von z.B. 5 % unterliegt. Der Nexus-Ansatz ist insoweit nicht ausreichend, weil er nur Vorgaben für die dem Grunde nach begünstigungsfähigen FuE-Aktivitäten und Immaterialgüterrechte enthält, ohne einen Mindeststeuersatz oder eine betragsmäßig Deckelung der Begünstigung vorzusehen.

2. Erweiterung der Quellenbesteuerungsrechte im Rahmen des OECD-MA

Die Forderung nach einer Erweiterung der Quellenbesteuerungsrechte im Rahmen des OECD-Musterabkommens (II.2.) ist dagegen eher kritisch zu sehen. Die Erweiterung von Quellenbesteuerungsrechten ist üblicherweise eine Forderung von Entwicklungs- und Schwellenländern, die überwiegend Kapital importieren und ihre Steuerbemessungsgrundlagen verteidigen wollen. Dagegen erwirtschaftet die Bundesrepublik Deutschland einen Exportüberschuss und hat sich deshalb traditionell gegen die Erweiterung von Quellenbesteuerungsrechten gewehrt. Zudem hat die OECD die Quellenbesteuerungsrechte auch im neuen OECD-MA 2017 bewusst stark eingeschränkt, weil das Musterabkommen auf Industriestaaten mit ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen ausgerichtet ist.

hungen zugeschnitten ist. Bei ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen führt die gegenseitige Quellenbesteuerung mit entsprechender Anrechnungsmöglichkeit im Ansässigkeitsstaat nur zu einem verwaltungsaufwendigen Nullsummenspiel zwischen den beiden Fisci, d.h. sie lohnt sich einfach nicht. Erweiterte Quellensteuerrechte könnten aber im Rahmen der (inoffiziellen) deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA mit Entwicklungsländern sinnvoll sein: Bei asymmetrischen Wirtschaftsbeziehungen, wie sie zwischen Deutschland und den Entwicklungsländern bestehen, führen erweiterte Besteuerungsrechte zu höheren Steuereinnahmen des anderen Vertragsstaats, wenn dieser z.B. in erweitertem Umfang Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Vergütungen für Beratungsleistungen besteuern darf, die ein Unternehmen an einen in Deutschland ansässigen Empfänger zahlt. Dieses Zugeständnis Deutschlands könnte unter dem Gesichtspunkt der (mittelbaren) Entwicklungshilfe zu rechtfertigen sein, weil das Entwicklungsland sein Körperschaftsteueraufkommen erhöhen kann und weniger auf direkte Unterstützung angewiesen ist. Deutschland sollte daher die legitimen Interessen der Entwicklungs- und Schwellenländer im Rahmen bilateraler DBA-Verhandlungen angemessen berücksichtigen (s. dazu *Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 597 f.*).

3. Mindeststeuersätze

Der Vorstoß zur Einführung von Mindeststeuersätzen in den einschlägigen Richtlinien und Richtlinienvorschlägen (II.3.) ist grundsätzlich zu begrüßen. Die wirtschaftlichen Vorteile eines (gemäßigten) Steuerwettbewerbs in der EU lassen sich nur realisieren, wenn er nicht in einen unbremsten Unterbietungswettlauf umschlägt, bei dem alle nur verlieren können. Die abwägende Argumentation des BVerfG bezüglich des Steuerwettbewerbs im Rahmen der Gewerbesteuer stellt m.E. die „richtige“ juristische Antwort auf das ökonomische Postulat der Vorteilhaftigkeit des Steuerwettbewerbs dar, d.h. der Wettbewerb bedarf einer vernünftigen Untergrenze. Zugleich beseitigen Mindeststeuersätze das Problem, dass Investitionsentscheidungen durch Steuerdumping verzerrt werden. Zudem schafft die Sicherung eines Mindestbesteuerungsniveaus in der EU überhaupt erst die ausreichende Legitimation, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb von Drittstaaten vorzugehen. Aus diesen Gründen erscheint die Forderung der FDP-Fraktion, die GKKB ohne Mindeststeuersatz zu verwirklichen, nicht ausreichend, um einen fairen Steuerwettbewerb in der EU zu gewährleisten. Denn in diesem Fall könnten Unternehmen weiterhin sehr niedrige, reguläre Körperschaftsteuersätze zur internationalen Steuergestaltung nutzen, indem sie die maßgeblichen GKKB-Aufteilungsfaktoren „Sachanlagevermögen“ und „Personal“ in den EU-Mitgliedstaat mit dem niedrigsten Steuersatz verlagern.

Die multilaterale Verständigung auf Mindeststeuersätze ist auch besser als einseitige Abwehrmaßnahmen geeignet, eine Besteuerung der Gewinne am Ort der wirtschaftlichen Aktivität zu gewährleisten. Hat z.B. eine Konzerngesellschaft in Irland ein Patent entwickelt, das es einer inländischen Konzerngesellschaft gegen Zahlung von Lizenzgebühren zur Nutzung überlässt, sollte die (Mindest-)Besteuerung der Lizenzgebühren auch in Irland erfolgen, wo die FuE-Tätigkeit

stattgefunden hat. Erhebt Deutschland dagegen eine hohe Quellensteuer auf die Lizenzgebühren, oder versagt Deutschland der inländischen Konzerngesellschaft den Betriebsausgabenabzug, entspricht der Ort der Besteuerung (Deutschland) nicht dem Ort der Wertschöpfung (Irland). Die Festlegung des Mindeststeuersatzes erfordert allerdings Fingerspitzengefühl. Der Steuersatz darf einerseits nicht so niedrig bemessen sein, dass er wirtschaftlich einer Nichtbesteuerung entspricht. Andererseits beträgt die deutsche Körperschaftsteuer nur noch 15 % (zuzüglich 0,825 % SolZ), weshalb der Mindeststeuersatz nicht zu hoch bemessen sein darf. Der Mindeststeuersatz von 25 %, den die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung (§ 8 Abs. 3 AStG) und die Lizenzschränke gem. § 4j EStG verwenden, ist in jedem Fall zu hoch. In Betracht kommt eher ein Mindeststeuersatz zwischen 10 und 15 %.

4. Einbeziehung von EU-Mitgliedstaaten in die „schwarze Liste“

Der Vorschlag, EU-Mitgliedstaaten, die unfairen Steuerwettbewerb betreiben, zusammen mit notorischen Steueroasen auf eine „schwarze Liste“ zu setzen und mit konkreten Sanktionen zu belegen (II.4.), wird auch von den Fraktionen BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und DIE LINKE unterstützt. In der Tat könnte eine solche Maßnahme geeignet sein, den EU-internen schädlichen Steuerwettbewerb zu bekämpfen, weil sie eine stark anprangernde Wirkung hat und ggf. auch konkrete Sanktionen auslöst. Es erscheint jedoch fraglich, ob diese Herangehensweise erforderlich bzw. politisch opportun ist. Denn erstens hat sich die Situation bereits verbessert. Die schlimmsten Auswüchse in Gestalt höchst fragwürdiger „Tax Rulings“ dürften sich in Anbetracht des automatischen Informationsaustauschs und der Beihilfeverfahren der EU-Kommission kaum wiederholen. Deshalb halte ich auch die Forderung der FDP-Fraktion, rechtsverbindliche Standards für Steuervorbescheide in der EU einzuführen, derzeit für zu weitgehend. Zweitens hat Wirtschaftskommissar Moscovici die „sieben Sünderstaaten“⁸ bereits öffentlich benannt, weshalb abgewartet werden sollte, ob sich nicht auch so eine nachhaltige Besserung einstellt. Drittens könnte ein zu scharfes Vorgehen zu einer politischen Blockade innerhalb der EU führen, weil für Maßnahmen im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich das Einstimmigkeitsprinzip gilt (Art. 115 AEUV). Die großen Mitgliedstaaten wie z.B. Deutschland, Frankreich, Italien und Spanien sowie EU-Kommission sollten m.E. eher über ein Verhandlungspaket nachdenken, das den kleineren Staaten einen positiven Anreiz dafür gewährt, aus dem Steuerdumping auszusteigen. Dabei ist zu bedenken, dass es bei den bisherigen EU-Niedrigsteuerländern volkswirtschaftlichen Einbußen kommen könnte. Insoweit müsste die EU fairerweise auch über zusätzliche Ausgleichsmechanismen nachdenken. Letztere dürften aus den erwarteten Mehreinnahmen der großen EU-Mitgliedstaaten finanziert werden, wenn deren Steuerbemessungsgrundlagen tatsächlich nicht mehr durch die Gewinnverlagerung in EU-Niedrigsteuerländer ausgehöhlt werden.

⁸ Es handelt sich um Belgien, Irland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Ungarn und Zypern.

5. Ausbau nationaler Abwehrrechte

Die vorgeschlagene Verschärfung des Einkommensteuergesetzes, mit der weitere einseitige Abwehrmaßnahmen gegen den unfairen Steuerwettbewerb eingeführt werden sollen, erscheint ebenfalls problematisch. Das deutsche Quellenbesteuerungsrecht ist ohnehin durch das völkerrechtliche Territorialitätsprinzip begrenzt, so dass man in einem ersten Schritt prüfen müsste, welche zusätzlichen Sachverhalte Deutschland überhaupt besteuern dürfte. Zudem würden die neuen Tatbestände in der Praxis verpuffen, weil Deutschland mit fast allen wesentlichen Handelspartnern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, welche schon die bestehenden Besteuerungstatbestände des § 49 Abs. 1 EStG stark beschränken. Entscheidet sich Deutschland gleichwohl für eine unilaterale, abkommenswidrige Quellenbesteuerung im Wege des „Treaty Override“, kann der andere Vertragsstaat das DBA kündigen, so wie es Deutschland mit dem DBA-Brasilien gemacht hat, nachdem Brasilien Quellensteuern und Verrechnungspreiskorrekturen einseitig unter Verstoß gegen das DBA durchgesetzt hatte. Das Schreckensszenario drohender DBA-Kündigungen durch unsere DBA-Vertragspartner würde sich mit Sicherheit nachteilig auf die deutsche Exportwirtschaft auswirken. Aus diesem Grund ist auch die Forderung der Fraktion DIE LINKE, dass umgekehrt Deutschland seine DBA mit solchen Staaten kündigen sollte, die auf einer um EU-Mitgliedstaaten erweiterten „schwarzen Liste“ stehen, abzulehnen. Das deutsche DBA-Netzwerk ist ein wertvoller Standortvorteil, der erhalten bleiben sollte.

Quellensteuern haben außerdem den erheblichen Nachteil, dass sie oftmals eine prohibitive Doppelbesteuerung verursachen, weil sie auf einen Bruttobetrag erhoben werden, der die Einkünfte des Steuerausländers deutlich überschreitet.⁹ Ist der Steuerausländer, dessen Steuerschuld im Wege der Quellensteuer erhoben wird, im EU/EWR-Raum ansässig, hat er grundsätzlich einen Anspruch auf Berücksichtigung seiner Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren (bei Vergütungen für Lizenzgebühren und Dienstleistungen). Dies bedeutet erstens, dass Deutschland nur die Nettoeinkünfte des Steuerausländers besteuern darf, die deutlich unter dem Auszahlungsbetrag liegen, wodurch sich die Quellensteuer verringert. Zweitens erfordert der „Nettoabzug“ einen erheblichen Verwaltungsaufwand, der die Erhebung der Steuer insgesamt unwirtschaftlich machen könnte. Drittens wirkt eine Quellensteuer auf Vergütungen für Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen im Ergebnis ganz ähnlich wie die Erhebung von Zöllen auf den Warenhandel, weshalb sie auch eine vergleichbare Behinderung des grenzüberschreitenden Leistungsaustauschs verursacht. Das neue OECD-MA 2017 verzichtet

⁹ Beispiel: Die in Staat A ansässige A-Bank gibt der deutschen D-AG ein Darlehen über 100 Mio. Euro, der Zinssatz beträgt 5 % p.a. Die A-Bank finanziert das Darlehen durch Spareinlagen, die sie mit 4 % verzinsen muss. Der Gewinn der A-Bank beträgt ohne Berücksichtigung der übrigen Kosten 1 Mio. Euro p.a. (5 Mio. Euro – 4 Mio. Euro). Erhebt Deutschland eine Quellensteuer in Höhe von 10 %, verringert sich der Gewinn auf 0,5 Mio. Euro (5 Mio. Euro – 4 Mio. Euro – 0,5 Mio. Euro), was einer effektiven Steuerbelastung von 50 % entspricht. Beträgt die Quellensteuer 20 % (1 Mio. Euro), verbleibt der A-Bank überhaupt kein Gewinn (Steuerbelastung 100 %), weshalb sie auch keine Darlehen mehr an deutsche Unternehmen vergeben wird.

daher auch in der „Post-BEPS-Welt“ weitgehend auf die Erhebung von Quellensteuern, was ich für richtig halte. Vor diesem Hintergrund ist die Forderung der Fraktion DIE LINKE, sogar eine konfiskatorische Strafquellensteuer in Höhe von 50 % zu erheben, erst Recht nicht sinnvoll.

Die Forderung nach einer korrespondierenden Besteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, die auch vereinzelt in der Literatur erhoben wird (*Jarass/Obermair, Angemessene Unternehmensbesteuerung*, 2. Aufl. 2017, 161), erscheint ebenfalls als zu weitgehend. Gleiches gilt für die Forderung der Fraktion DIE Linke, den Abzug von Zinsaufwendungen, Lizenzgebühren und Vergütungen für Managementleistungen zu versagen, wenn die Einnahmen nicht beim Empfänger besteuert werden. Das deutsche Ertragsteuerrecht hat das Korrespondenzprinzip zunächst nur punktuell zur Sicherstellung der Besteuerung des im Inland steuerpflichtigen Zahlungsempfängers bzw. zur Vermeidung des Missbrauchs der Steuerbefreiung für Dividenden im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens verwendet. In letzter Zeit sind weitere Ausnahmen hinzugekommen, zu denen insbesondere die Lizenzschanke gem. § 4j EStG gehört, die aber ausschließlich nahestehende Personen trifft und nur in ganz bestimmten Fällen eingreift. Die generelle Versagung des Betriebsausgabenabzugs für Zahlungen, die beim Gläubiger nicht besteuert werden, ist dagegen bei Zahlungen zwischen fremden Dritten schon praktisch nicht durchführbar. Denn woher soll der Schuldner wissen, wie die Einnahmen seines Geschäftspartners besteuert werden? Zudem würde die Anwendung des Korrespondenzprinzips auf grenzüberschreitende Zahlungen mit hoher Wahrscheinlichkeit gegen die Grundfreiheiten verstößen, weil im Vergleich zum Inlandsfall eine Diskriminierung vorliegen würde. Selbst bei einer Beschränkung des Korrespondenzprinzips auf Zahlungen an nahestehende Personen, wie sie im Fall der Lizenzschanke vorgesehen ist, bestehen immer noch gewichtige verfassungs- und unionsrechtliche Einwände. Diese betreffen nicht nur die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips und des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips, sondern auch die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten, die jeweils einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Dabei ist die Annahme, dass Zahlungen an einen niedrig besteuerten Empfänger automatisch einen Missbrauch darstellen, nicht zutreffend. Übt der Empfänger eine wirtschaftliche Tätigkeit in dem EU-Mitgliedstaat aus, in dem er einer niedrigen Besteuerung unterliegt, und entspricht die Vergütung im Fall nahestehender Personen dem Fremdvergleichsgrundsatz, genießt der Empfänger den Schutz der Grundfreiheiten. Im Übrigen erscheint es auch unverhältnismäßig, einen inländischen Steuerpflichtigen dafür zu „bestrafen“, dass eine andere Person (der Gläubiger) sich in einem EU-Mitgliedstaat niedergelassen hat, der einen schädlichen Steuerwettbewerb betreibt. Deutschland sollte hier nicht nach dem Motto „man schlägt den Sack und meint den Esel“ handeln, sondern auf politischer Ebene direkt gegen den anderen EU-Mitgliedstaat vorgehen, der die Niedrigbesteuerung zu verantworten hat.

III. Anträge der anderen Fraktionen

Die Forderung nach einer gemeinsamen Steuerbemessungsgrundlage (GKB) in Kombination mit einem Mindeststeuersatz, die von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN erhoben wird, ist m.E. unzureichend. Die bisherige Gemengelage von schädlichem Steuerwettbewerb und konzernin-

terner Gewinnverlagerung lässt sich innerhalb der EU nur vollständig durch Einführung der gemeinsamen konsolidierten Bemessungsgrundlage (GKKB) inklusive Mindeststeuersatz beenden, wie sie auch im Koalitionsvertrag vorgesehen ist. Andernfalls besteht weiterhin ein Anreiz zur Gewinnverlagerung, um z.B. Verluste in einem Mitgliedstaat mit Gewinnen aus einem anderen Mitgliedstaat auszugleichen. Dagegen bringt das ebenfalls von der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN geforderte öffentliche CbCR keinen zusätzlichen Nutzen für die Besteuerung der Konzerne, da die Finanzbehörden bereits Zugriff auf die Daten aus dem steuerlichen CbCR haben. Zudem hätten Drittstaaten keinen Anreiz mehr, am steuerlichen Informationsaustausch der CbCR-Datensätze teilzunehmen, wenn sie die Informationen für das EU-Gebiet auch durch Auswertung der öffentlich zugänglichen Geschäftsberichte der Unternehmen erhalten könnten.

Der Vorschlag der FDP-Fraktion, auf gemeinsame Standards im Sinne einer EU-Außensteuerpolitik hinzuwirken, ist grundsätzlich zu begrüßen. Denn es muss in Zukunft verhindert werden, dass ein in der EU niedergelassenes Unternehmen Lizenzgebühren an ein in einer Steueroase ansässiges Unternehmen zahlen kann, ohne dass eine Quellensteuer anfällt (Eliminierung des „Dutch Sandwich“). Die Verpflichtung zur Erhebung einer Quellensteuer sollte aber entfallen, wenn zwischen dem EU-Mitgliedstaat und dem Drittstaat ein DBA besteht, das dem OECD-MA 2017 entspricht und somit ausreichende Vorkehrungen gegen das Treaty Shopping enthält. Bezuglich der Besteuerung von Unternehmen in einer digitalisierten Wirtschaft ist anzumerken, dass es verfehlt wäre, bestimmte Geschäftsmodelle einer Sondersteuer zu unterwerfen.

Die von der FDP-Fraktion angesprochenen Phänomene der Mobilität von Unternehmensfunktionen und Nutzern sind ein allgemeines Problem, das die gesamte moderne Volkswirtschaft betrifft. Die Besteuerung sollte aber grundsätzlich wie bisher dort erfolgen, wo die FuE-Tätigkeit stattfindet und die Leistungen erzeugt werden, d.h. wo sich die wesentlichen Personalfunktionen des Konzerns befinden. Dies bedeutet insbesondere, dass die elektronischen Dienstleistungen, die ein mittelständisches Industrieunternehmen nach dem Verkauf einer „intelligenten“ Maschine an den ausländischen Kunden über das Internet erbringt, ausschließlich in Deutschland der Körperschaftsteuer unterliegen. Ein Staat, in dem lediglich die Kunden ansässig sind, hat nach den bisherigen OECD-Grundsätzen keinen Anspruch auf Erhebung einer Steuer auf den Unternehmensgewinn und darf in seinem Territorium lediglich den Verbrauch der Leistungen besteuern, was im Rahmen der EU-Mehrwertsteuer auch der Fall ist. Der einseitige Übergang zum Bestimmungslandprinzip auch bei der Körperschaftsteuer würde zwangsläufig zu einer Doppelbesteuerung führen, die den internationalen Handel behindert. Jedoch wäre es im Rahmen der GKKB durchaus möglich, territoriale Anknüpfungspunkte wie z.B. eine „signifikante digitale Präsenz“ zu berücksichtigen und dem Marktstaat im Rahmen der Aufteilung einen Anteil am Konzerngewinn zuzuweisen. Das Problem der Doppelbesteuerung würde sich hier nicht ergeben, weil der Konzerngewinn im EU-Gebiet insgesamt nur einmal besteuert wird.

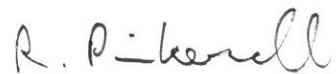
IV. Fazit

Der internationale Steuerwettbewerb, der zwischen souveränen Staaten ausgetragen wird, ist eine maßgebliche Ursache für die Nichtbesteuerung der Gewinne globaler Konzerne. Dabei sind gezielte Vergünstigungen für international mobile Einkünfte und insbesondere „Sweetheart Deals“, die einzelnen Steuerpflichtigen zugutekommen, als besonders schädlich einzuordnen. Im Hinblick auf die staatliche Souveränität bedarf es einer politischen, international abgestimmten Lösung. Konkret für die EU bedeutet dies die Einführung von Mindeststandards bei der Unternehmensbesteuerung sowie die Einführung einer GKKB mit Mindeststeuersatz, wie sie im Koalitionsvertrag vorgesehen ist und am 15.3.2018 auch vom EU-Parlament befürwortet worden ist. Dafür muss sich Deutschland aber unverzüglich mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer GKKB und einer politischen Lösung für die Zukunft der Gewerbesteuer befassen. Die EU bzw. die OECD/G20 sollten auch die nexus-konformen Patentboxen noch einmal auf den steuerpolitischen Prüfstand stellen. Diese Begünstigungen haben in einer hochtechnisierten und digitalisierten Volkswirtschaft das Potenzial, immer größere Teile der Bemessungsgrundlage der regulären Besteuerung zu entziehen, was dem Bestreben nach einer Mindestbesteuerung der Unternehmensgewinne zuwiderläuft. Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU erscheint auch der einzige gangbare Weg, endlich den verschärften Unterbietungswettlauf zwischen den kleineren EU-Mitgliedstaaten in den Griff zu bekommen, zumal das europäische Beihilfenvorbot strukturell nicht zur Bekämpfung des Steuerwettbewerbs geeignet ist. Dabei sind im Hinblick auf das unionsrechtliche Einstimmigkeitsprinzip allerdings Ausgleichsmaßnahmen erforderlich, damit die bisherigen EU-Niedrigsteuerländer überhaupt einen Anreiz haben, der Harmonisierung zuzustimmen. Deutschland sollte hier zusammen mit Frankreich die Vorreiterrolle übernehmen, wie es im Koalitionsvertrag vorgesehen ist. Die Bändigung des EU-internen Steuerwettbewerbs verschafft der EU auch die moralische und politische Legitimation, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb von Drittstaaten vorzugehen. Dies dient nicht nur den eigenen fiskalischen Interessen der EU, sondern hilft zugleich den Entwicklungsländern, die in besonderer Weise auf die Körperschaftsteuer angewiesen sind und bislang zu den schwächsten Opfern von Gewinnverlagerung und Steuerwettbewerb gehören. Ein weiterer steuerpolitischer Gesichtspunkt, der bei der Schließung von Besteuerungslücken und der Harmonisierung des Steuerrechts berücksichtigt werden muss, ist der Schutz der Unternehmen vor Doppelbesteuerung und ganz allgemein vor steuerlicher (Planungs-)Unsicherheit, die sich negativ auf die Investitionsbereitschaft auswirken.

Dagegen erscheint es mir nicht sinnvoll, wenn Deutschland versucht, andere Staaten mit unilateralen Gegenmaßnahmen zum Einlenken zu bewegen. Dies gilt sowohl für weitere Steuersenkungen einschließlich einer eigenen Patentbox, die den Steuerwettbewerb in der EU lediglich anheizen würden. Auch Gegenmaßnahmen in Gestalt von neuen Quellensteuern oder Abzugsverboten, die über die Empfehlungen des BEPS-Projekts und die europäischen Mindeststandards der ATAD I und II hinausgehen, sind fragwürdig. Sie würden eine schädliche Begünstigung im Aus-

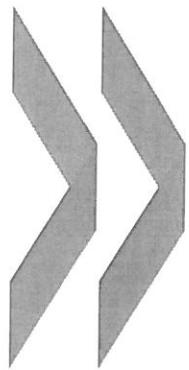
land, die zu einer Fehlallokation von Kapital und zu einer Wettbewerbsverzerrung innerhalb des EU-Binnenmarkts führt, mit einer Diskriminierung im Inland beantworten, die dieselben schädlichen Effekte hat. Zudem ist fraglich, ob Gegenmaßnahmen die erwünschte Wirkung zeigen oder ob sie nur nachteilige Bumerangeffekte nach sich ziehen. Schlussendlich ist der Handlungsspielraum des Gesetzgebers im Hinblick auf die EU-Grundfreiheiten und das objektive Nettoprinzip ohnehin stark eingeschränkt.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. Reimar Pinkernell, LL.M.

Anlage



OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung
und Gewinnverlagerung

**Wirksamere Bekämpfung
schädlicher Steuerpraktiken
unter Berücksichtigung
von Transparenz und Substanz**

AKTIONSPUNKT 5 – Abschlussbericht 2015



Kapitel 3

Rahmen zur Bestimmung des Vorliegens einer schädlichen präferenziellen Regelung nach dem Bericht von 1998

10. Dieses Kapitel beschreibt den im Bericht von 1998 (OECD, 1998) vorgesehenen Rahmen, um zu bestimmen, ob eine Regelung eine schädliche präferenzielle Regelung darstellt. Dies geschieht in drei Schritten:

- a) Untersuchung, ob eine Regelung in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt und ob sie einen präferenziellen Charakter hat;
- b) Untersuchung der vier Schlüsselfaktoren sowie der acht weiteren Faktoren, die der Bericht von 1998 als Kriterien nennt, um zu bestimmen, ob eine präferenzielle Regelung potenziell schädlich ist;
- c) Untersuchung der wirtschaftlichen Effekte einer Regelung, um zu bestimmen, ob eine potenziell schädliche Regelung auch tatsächlich schädlich ist.

A. Untersuchung, ob eine Regelung in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt und ob es sich um eine präferenzielle Regelung handelt

Rahmen der Arbeiten des FHTP

11. Um in den Rahmen des Berichts von 1998 zu fallen, muss eine Regelung erstens für Einkünfte gelten, die aus geografisch mobilen Tätigkeiten stammen, wie z.B. Finanz- oder anderen Dienstleistungen, einschließlich der Bereitstellung immaterieller Werte. Präferenzielle Regelungen, die dazu dienen, Investitionen in Produktionsanlagen, Gebäude und Maschinen anzulocken, fallen nicht in den Rahmen des Berichts von 1998¹.

12. Zweitens muss sich die Regelung auf die Besteuerung der relevanten Einnahmen aus geografisch mobilen Tätigkeiten beziehen. Somit geht es bei den Arbeiten hauptsächlich um die Unternehmensbesteuerung. Verbrauchsteuern sind ausdrücklich nicht berücksichtigt². Unternehmensteuern können auf der nationalen bzw. der Bundes- oder zentralen Ebene („nationale Steuern“) oder auf der subnationalen bzw. nachgeordneten oder dezentralisierten Ebene („subnationale Steuern“) erhoben werden. Subnationale Steuern umfassen Steuern, die auf Ebene von Bundesstaaten, Bundesländern, Regionen, Provinzen oder Gemeinden erhoben werden. Während der aktuellen Prüfung stellte sich die Frage, ob Regelungen, die nur auf subnationaler Ebene Steuervergünstigungen bieten („subnationale Regelungen“), in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen. Dies wird in Kapitel 6 erörtert.

Steuerliche Vorzugsbehandlung

13. Um als präferenzielle bzw. Sondersteuerregelung zu gelten, muss eine Regelung eine Form steuerlicher Vergünstigung im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes bieten. Eine durch eine präferenzielle Regelung geschaffene Vergünstigung kann eine Vielzahl verschiedener Formen annehmen, darunter die einer Verringerung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage oder besonderer Bedingungen für die Zahlung oder Rückzahlung von Steuern. Selbst eine kleine Vergünstigung reicht aus, um zu bewirken, dass eine steuerliche Regelung als präferenzielle Regelung betrachtet wird. Der entscheidende Punkt ist, dass die Regelung *im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes* und nicht etwa im Vergleich zu in anderen Ländern geltenden Grundsätzen eine Vergünstigung bietet. Wenn in einem Land für alle Einnahmearten von Unternehmen beispielsweise ein Satz von 10% gilt, stellt ein Steuersatz von 10% für Einkünfte aus mobilen Tätigkeiten keine Vergünstigung dar, auch wenn er möglicherweise niedriger ist als die entsprechenden in anderen Ländern geltenden Steuersätze.

B. Untersuchung der vier Schlüsselfaktoren sowie der acht weiteren Faktoren, die der Bericht von 1998 als Kriterien nennt, um zu bestimmen, ob eine präferenzielle Regelung potenziell schädlich ist

14. Vier Schlüsselfaktoren und acht weitere Faktoren werden als Kriterien verwendet, um zu bestimmen, ob eine präferenzielle Regelung, die in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fällt, potenziell schädlich ist³. Auf die wesentliche bzw. substanzielle Geschäftstätigkeit wird bereits unter den acht weiteren Faktoren Bezug genommen, es handelt sich also nicht um ein neues Konzept. Die acht weiteren Faktoren helfen generell dabei, einige entscheidende Prinzipien und Annahmen, die bei der Anwendung der Schlüsselfaktoren selbst beachtet werden sollten, genauer zu klären.

15. Die vier Schlüsselfaktoren sind:

- a) Die Regelung sieht für Einnahmen aus geografisch mobilen Finanz- oder sonstigen Dienstleistungen einen geringen oder inexistenten Steuersatz vor.
- b) Die Regelung ist von der Binnenwirtschaft abgeschottet („Ring-fencing“).
- c) Der Regelung fehlt es an Transparenz (beispielsweise sind die Einzelheiten der Regelung bzw. ihrer Anwendung nicht ersichtlich oder es mangelt an einer ausreichenden regulatorischen Aufsicht oder Offenlegung finanzieller Informationen).
- d) Es besteht kein effektiver Informationsaustausch in Bezug auf die Regelung⁴.

16. Die acht weiteren Faktoren sind:

- a) Eine künstliche Definition der steuerlichen Bemessungsgrundlage.
- b) Nichtbeachtung der internationalen Verrechnungspreisgrundsätze.
- c) Befreiung von Einkünften aus ausländischen Quellen von der Besteuerung des Ansässigkeitsstaats.
- d) Möglichkeit der Aushandlung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage.
- e) Existenz von Geheimhaltungsbestimmungen.
- f) Zugang zu einem weiten Netz von Steuerabkommen.
- g) Darstellung der Regelung als Instrument zur Steuerminimierung.
- h) Die Regelung schafft Anreize für rein steuerlich motivierte Tätigkeiten und Strukturen, die keine wesentliche Geschäftstätigkeit beinhalten.

17. Eine Regelung kann nur dann als potenziell schädlich betrachtet werden, wenn der erste Faktor zutrifft, d.h. der effektive Steuersatz „inexistent oder gering“ ist. Dies ist das Eingangskriterium. Wenn eine Regelung sowohl auf nationaler als auch auf subnationaler Ebene Steuervergünstigungen bietet, wird die Frage, ob das Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes erfüllt ist, im Allgemeinen anhand des kombinierten effektiven Steuersatzes auf nationaler und subnationaler Ebene geklärt. Die Ermäßigung des nationalen Steuersatzes kann in einigen Fällen allein schon als ausreichend betrachtet werden, um zu bestimmen, ob für Rechtsträger, die in den Genuss der Regelung kommen, ein geringer oder inexistenter Steuersatz gilt. Die Anwendung des Kriteriums des inexistenten oder geringen Steuersatzes auf Regelungen, die nur auf subnationaler Ebene Steuervergünstigungen bieten, wird in Kapitel 6 erörtert.

18. Wenn eine Regelung das Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes erfüllt, sollte anhand einer Gesamtbewertung der drei anderen „Schlüsselfaktoren“ sowie ggf. der acht „weiteren Faktoren“ beurteilt werden, ob die Regelung potenziell schädlich ist. Wenn das Kriterium des geringen oder inexistenten Steuersatzes erfüllt ist und mindestens einer der übrigen Faktoren zutrifft, gilt eine Regelung als potenziell schädlich.

C. Untersuchung der wirtschaftlichen Effekte einer Regelung, um zu bestimmen, ob eine potenziell schädliche Regelung auch tatsächlich schädlich ist

19. Eine Regelung, die auf Grund der Analyse der obigen Faktoren als potenziell schädlich identifiziert wurde, kann als effektiv nicht schädlich betrachtet werden, wenn sie offenbar keine schädlichen wirtschaftlichen Effekte hatte.

20. Um dies zu beurteilen, ist es hilfreich, die folgenden drei Fragen zu stellen:

- Führt die Regelung anstatt zu erheblicher neuer Geschäftstätigkeit zu einer Verlagerung von Geschäftstätigkeit von einem anderen Land in das Land, das die präferenzielle Regelung anbietet?
- Stehen die Präsenz und der Grad der Geschäftstätigkeit im Quellenstaat im Verhältnis zum Umfang der Investitionen oder Einnahmen?
- Ist die präferenzielle Regelung der Hauptgrund für die Ansiedlung einer Geschäftstätigkeit⁵?

21. Nach der Untersuchung ihrer wirtschaftlichen Effekte wird eine präferenzielle Regelung, die schädliche Auswirkungen hatte, als schädliche präferenzielle Regelung eingestuft.

22. Wenn festgestellt wurde, dass eine präferenzielle Regelung effektiv schädlich ist, erhält der betreffende Staat die Möglichkeit, die Regelung abzuschaffen oder die Merkmale zu beseitigen, denen der schädliche Effekt zuzuschreiben ist. Andere Staaten können Defensivmaßnahmen ergreifen, um den Folgen der schädlichen Regelung entgegenzuwirken, und dabei gleichzeitig weiter versuchen, den Staat, der die Regelung anwendet, zu deren Änderung oder Abschaffung zu bewegen⁶. Es wird anerkannt, dass Defensivmaßnahmen der Staaten auch in Situationen greifen können, die keine schädliche präferenzielle Regelung nach der Definition des Berichts von 1998 beinhalten. Das Recht der Staaten, derartige Maßnahmen in solchen Situationen anzuwenden, wird durch den Bericht von 1998 nicht berührt⁷.

Anmerkungen

1. Vgl. Ziffer 6 des Berichts von 1998, S. 8.
2. Vgl. Ziffer 7 des Berichts von 1998, S. 8.
3. Vgl. Ziffer 59-79 des Berichts von 1998, S. 25-34.
4. Bei der Beurteilung der Faktoren Transparenz und wirkungsvoller Informationsaustausch untersucht das FHTP konkret, wie eine bestimmte Regelung im Hinblick auf diese Kriterien abschneidet. Es ist nicht bestrebt, in die Arbeiten des Globalen Forums einzugreifen, das sich unter allgemeineren Gesichtspunkten mit der Frage der Transparenz und des effektiven Informationsaustauschs insgesamt auseinandersetzt. Soweit bei den Arbeiten des Globalen Forums jedoch auf bestimmte Fragen im Zusammenhang mit einer konkreten Regelung hingewiesen wird, wird dies in der Beurteilung des FHTP berücksichtigt.
5. Wegen weiterer Einzelheiten zu diesen Fragen vgl. Ziffer 80-84 des Berichts von 1998, S. 34-35.
6. Vgl. Ziffer 96 des Berichts von 1998, S. 40.
7. Vgl. Ziffer 98 des Berichts von 1998, wo dieses Prinzip speziell im Hinblick auf Regeln zur Hinzu-rechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) dargelegt ist, S. 41.

Literaturverzeichnis

OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

GUIDANCE ON ROLLBACK AND STANDSTILL²

1. The purpose of this guidance is to assist Member States in achieving in the 3 areas of finance branches, holding companies and headquarter companies a balanced approach in comparable situations to standstill and to rollback of measures which the code of conduct group has found to be harmful as contained in the report of the code of conduct group of 23 November 1999 (SN 4901/99) as submitted to the ECOFIN Council on 29 November 1999.
2. The code sets out the criteria agreed unanimously by ECOFIN for determining whether or not a measure is harmful, and final evaluation of whether or not the rollback and standstill conditions in the code are satisfied must therefore be made against the criteria in the code itself. The guidance does not replace the code and does not re-open or bring into question the assessments made by the Group.
3. The Council and the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, agreed on the scope and coverage of the code of conduct and established the criteria on which the group should base its assessment of tax measures in the following terms:
 - A. *Without prejudice to the respective spheres of competence of the Member States and the Community, this code of conduct, which covers business taxation, concerns those measures which affect, or may affect, in a significant way the location of business activity in the Community.*

Business activity in this respect also includes all activities carried out within a group of companies.

The tax measures covered by the code include both laws or regulations and administrative practices.

² Endorsed by the Council in its conclusions on the tax package (doc. 13898/00 FISC 207). A number of delegations (the Netherlands, Belgium and Ireland) made statements in the minutes in relation to paragraph 18.

B. Within the scope specified in Paragraph A, tax measures which provide for a significantly lower effective level of taxation, including zero taxation, than those levels which generally apply in the Member State in question are to be regarded as potentially harmful and therefore covered by this code.

Such a level of taxation may operate by virtue of the nominal tax rate, the tax base or any other relevant factor.

When assessing whether such measures are harmful, account should be taken of, inter alia:

1. *whether advantages are accorded only to non-residents or in respect of transactions carried out with non-residents, or*
2. *whether advantages are ring-fenced from the domestic market, so they do not affect the national tax base, or*
3. *whether advantages are granted even without any real economic activity and substantial economic presence within the Member State offering such tax advantages, or*
4. *whether the rules for profit determination in respect of activities within a multinational group of companies departs from internationally accepted principles, notably the rules agreed upon within the OECD, or*
5. *whether the tax measures lack transparency, including where legal provisions are relaxed at administrative level in a non-transparent way.*