



Ausarbeitung

**Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von
Steuervermeidungsmodellen**

In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung

Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen

In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 032/18
Abschluss der Arbeit: 09. April 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Definition: Steuerhinterziehung	4
3.	Steuervermeidung: In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung	5
4.	Steuervermeidungsmodelle	7
4.1.	Modell Goldfinger	7
4.2.	Briefkastenfirmen	9
4.3.	Lizenz- und Patentboxen	10
4.4.	Cum/Ex-Geschäfte	12
4.5.	Cum/Cum-Geschäfte	17
5.	Ausmaß der Steuervermeidung	17
5.1.	Weltweit	17
5.2.	Europäische Union	18
5.3.	Deutschland	19
6.	Juristische Personen mit staatlicher Beteiligung	20
7.	Selbstverpflichtungsansätze seitens der Wirtschaft	23
8.	Lösungsansätze zur Vermeidung von (legaler) Steuervermeidung	24
8.1.	„Base Erosion and Profit Shifting“-Projekt	24
8.2.	„Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung“	26
8.3.	Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG)	26
8.4.	Automatischer Informationsaustausch	27
8.5.	Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs durch den Vorschlag der Kommission (2017)335	27

1. Fragestellung

Der Auftraggeber bittet um eine Darstellung der legalen Steuervermeidung in Abgrenzung zu der strafbewehrten Steuerhinterziehung unter Nennung von Beispielen für bekannte Steuervermeidungspraktiken. In diesem Zusammenhang soll auch auf das Ausmaß und die Lösungsansätze von Politik und Wirtschaft zur Bekämpfung von legaler Steuervermeidung eingegangen werden.

2. Definition: Steuerhinterziehung

Unter Steuerhinterziehung ist die vorsätzliche Verletzung steuerlicher Erklärungspflichten zur Erlangung von Vermögensvorteilen bzw. zur Vermeidung von Vermögensnachteilen zu verstehen.

Laut Gesetz ist Steuerhinterziehung ein Erfolgsdelikt und in § 370 Abgabenordnung (AO)¹ geregelt. § 370 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 AO nennt die für eine Steuerhinterziehung strafbewehrten Handlungen. Dabei haben alle drei Handlungsvarianten des § 370 Abs. 1 AO gemein, dass steuerliche Erklärungspflichten gegenüber den Finanzbehörden vorsätzlich und pflichtwidrig verletzt werden müssen (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO) bzw. vorsätzlich und pflichtwidrig die Verwendung von sog. Steuerzeichen oder Steuerstempel unterlassen werden müssen (vgl. § 370 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Das Delikt ist erst dann vollendet, wenn der im Tatbestand beschriebene Erfolg eingetreten ist. Solange dies noch nicht geschehen ist, kommt nur ein Versuch der Steuerhinterziehung in Betracht.

Das Gesetz unterscheidet für die Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 1 AO zwischen den Erfolgsalternativen der Steuerverkürzung und der Erlangung eines nicht gerechtfertigten Steuervorteils. Eine der beiden Tatbestandsalternativen muss der Täter des vollendeten Delikts verursacht haben, um sich wegen Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 AO strafbar zu machen.²

Eine Steuerverkürzung liegt nach gesetzlicher Definition in § 370 Abs. 4, Satz 1 AO dann vor, „wenn sie [die Steuern] nicht, nicht in voller Höhe oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden; dies gilt auch dann, wenn die Steuer vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird oder eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht“.³

1 Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Oktober 2002, BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61.

2 *Joecks*, in: *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht, 8. Auflage 2015, § 370 AO, Rn. 22; Zur Praxis des BFH, vgl.: BFH, Urteil vom 12. Juli 2016 – II R 42/14 – DStRE 2016, 1261 ff. m.w.N.

3 Details zur Steuerverkürzung und den einzelnen Steuerverkürzungserfolgen bei: *Schmitz/Wulf*, in: Münchener Kommentar zum StGB, 2. Auflage 2015, § 370 AO, Rn. 84 ff.

Ein Steuervorteil ist nach der gesetzlichen Definition in § 370 Abs. 4, Satz 2 AO „[...] *auch eine Steuervergütung; nicht gerechtfertigte Steuervorteile sind erlangt, soweit sie zu Unrecht gewährt oder belassen werden*“.⁴

Das Gesetz definiert in § 370 Abs. 4, Satz 1 AO, ergänzt durch die Sätze 2 bis 4, den Begriff des Verkürzungserfolges in einer Weise, die nicht zwingend mit einem wirtschaftlichen Schaden des Fiskus verbunden ist. Es stellt nicht eine wirtschaftliche Verkürzung in den Vordergrund, sondern einen Vergleich der festgesetzten Steuern, d.h. ein Zurückbleiben der festgesetzten Steuer hinter dem tatsächlichen Steueranspruch, wie er der Finanzbehörde bei voller Tatsachenkenntnis zustünde. Angeknüpft wird in diesem Zusammenhang an eine zu niedrige oder an eine Nicht-Festsetzung.⁵

In § 370 AO sind neben dem Grundtatbestand der Steuerhinterziehung in Absatz 1 auch weitere ergänzende Regelungen zu dem Straftatbestand enthalten. Ergänzungen des Grundtatbestandes enthalten die Absätze 4 bis 7. Der Absatz 4 definiert und präzisiert den tatbestandmäßigen Erfolg der Steuerhinterziehung. Der Absatz 5 stellt klar, dass Steuer- und Zollhinterziehung auch dann begangen werden können, wenn die die Steuerpflicht auslösende Einfuhr, Ausfuhr oder Durchfuhr von Waren verboten ist. Der Absatz 6 schließlich dehnt den Tatbestand auf die Eingangsabgaben bestimmter europäischer Länder aus. Der Absatz 7 enthält eine Abweichung vom Territorialitätsprinzip und weitet den Geltungsbereich des Straftatbestandes aus.⁶

Weitere Sondervorschriften im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung finden sich in den §§ 372 bis 374 AO. Die leichtfertige Steuerverkürzung ist eine Ordnungswidrigkeit (§ 378 AO) und kann mit Geldstrafe geahndet werden. In den Fällen des § 378 Abs. 3 AO kann von dieser Strafe abgesehen werden, wenn der Täter seine unrichtigen Angaben berichtigt oder unvollständige Angaben gegenüber den Finanzbehörden ergänzt.

3. Steuervermeidung: In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung

Die Steuerhinterziehung ist zu unterscheiden von anderen Verhaltensweisen, die ebenfalls auf eine Steuerersparnis ausgerichtet sind, allerdings in rechtmäßiger und nicht strafbarer Weise erfolgen: Die Steuervermeidung (oder auch Steuergestaltung, Steueroptimierung und Steuerumgehung genannt) nutzt in zulässiger Weise die zivilrechtliche Vertragsfreiheit, um einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg in ein steuerrechtlich vorteilhaftes und zivilrechtlich zulässiges Gewand zu kleiden und im Ergebnis damit die Steuerlast von Unternehmen oder Privatpersonen zu verringern.⁷

4 Weitere Details zu dem Begriff des Steuervorteils bei: *Schmitz/Wulf*, a.a.O., § 370 AO Rn. 132 ff.

5 *Joecks*, a.a.O., § 370 AO, Rn. 52.

6 *Joecks*, a.a.O., § 370 AO, Rn. 22.

7 *Pflaum*, in: Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Auflage 2014, 20. Kapitel Rn. 2.

Bei der Steuervermeidung wird damit ein wirtschaftlicher Erfolg nicht oder zumindest nicht so verwirklicht, wie ursprünglich beabsichtigt. Ziel des wirtschaftlichen Handelns ist die Steuerersparnis. So ist zum Beispiel die Steuerflucht im herkömmlichen Sinn, das heißt die Beendigung der inländischen Steuerpflicht durch Wegzug ins Ausland, eine seit jeher zwar besonders unerwünschte, aber grundsätzlich legale Form der Steuervermeidung bzw. -umgehung.⁸

Die Grenze der Steuergestaltung ergibt sich aus dem Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, wobei sich an der Regelung des § 42 AO und ähnlich gearteten spezialgesetzlichen Missbrauchsklauseln orientiert wird.

Klassische Missbrauchskonstellationen sind etwa „vorprogrammierte Rückholverhältnisse“ oder „Ringtausch“-Fälle, bei denen die Beteiligten in Wahrheit gerade keine Änderung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse herbeiführen wollen, sondern sich die Sinnhaftigkeit des Handelns nur aus dem angestrebten steuerlichen Vorteil erschließt, oder die Einschaltung von Basisgesellschaften („Briefkastenfirmen“) ohne eigene Geschäftstätigkeit und Wertschöpfung, wenn hierfür keine aner kennenswerten Gründe vorliegen. Welche zivilrechtliche Konstruktion in den jeweiligen Fällen von den Steuerpflichtigen gewählt wird, ist für die Anwendung des § 42 AO ohne Bedeutung.⁹

Eine missbräuchliche Gestaltung im Rahmen des Steuerrechts gemäß § 42 Abs. 1, Satz 1 AO wird als Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung sanktioniert.¹⁰ „Der Steueranspruch entsteht so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre.“¹¹

§ 42 AO soll dabei der Steuerverwaltung als ein Instrument dienen, um missbräuchliche Steuer gestaltungsmodellen die Anerkennung zu verweigern und wirksam zu bekämpfen.¹² Eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 Abs. 1 AO zieht jedoch nicht zwangsläufig steuer strafrechtliche Konsequenzen nach sich, wenn der jeweilige Sachverhalt z.B. bei der Steuererklärung hinreichend offen gelegt wurde.

§ 42 AO und § 370 Abs. 1 AO sind in dieser Hinsicht strikt voneinander zu trennen. Nur bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 370 Abs. 1 AO ist gegen eine strafbewehrte Norm verstoßen worden. Ein Verstoß gegen § 42 Abs. 1, Satz 1 AO hat dagegen lediglich die Versagung der angestrebten steuerrechtlichen Vorteile zur Folge. § 42 AO und die Steuerhinterziehung können kumulativ in einem Sachverhalt verwirklicht sein.

§ 42 AO bezieht sich auf die steuerrechtliche Würdigung eines gegenüber den Finanzbehörden

8 Pflaum, a.a.O., 20. Kapitel, Rn. 2.

9 Pflaum, a.a.O., Kapitel 2, Rn. 2, m.w.N.

10 Ratschow, in: Klein Abgabenordnung, 13. Auflage 2016, § 42, Rn. 6 f.; zur weiteren Einordnung der Norm vgl. Ratschow, a.a.O. § 42, Rn. 10 ff.

11 Ratschow, in: Klein Abgabenordnung, a.a.O., § 42 AO, Rn. 85.

12 Beschlussempfehlung und Bericht des 4. Untersuchungsausschusses nach Artikel 44 des Grundgesetzes (**Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses**), vom 20. Juni 2017, BT-Drs. 18/12700, S. 82.

vollständig offenbaren Sachverhalts, während § 370 Abs. 1 AO an die Verletzung steuerrechtlicher Mitteilungspflichten anknüpft.¹³ Die Steuerhinterziehung beginnt nämlich erst dort, wo der Sachverhalt bewusst unrichtig, unvollständig oder überhaupt nicht erklärt wird, um die Anwendung einer Missbrauchsklausel zu verhindern (vgl. dazu 2.).¹⁴

4. Steuervermeidungsmodelle

Dieser Abschnitt setzt sich anhand von Beispielen mit einigen durch die tägliche Steuerpraxis und Medienberichterstattung bekannt gewordenen Steuervermeidungsmodellen auseinander.

4.1. Modell Goldfinger

Bei dem sog. Goldfinger-Modell handelt es sich um ein steuerliches Progressionsmodell, das auf eine Steuerersparnis aus dem Handel mit verschiedenen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens abzielt. Dabei muss es sich nicht nur um Edelmetalle, wie etwa Gold, handeln, sondern es können auch Container, Holz, Kunstgegenstände etc. Gegenstand dieses Steuervermeidungskonzepts sein. Dieses Modell ist jedoch über die vermehrte Nutzung von im Ausland mit Gold handelnden Gesellschaften zu seinem Namen gekommen.¹⁵

Methode:

Bei der Methode Goldfinger beteiligt sich ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger mit hohen Einkünften an einer ausländischen und gewerblich tätigen Personengesellschaft. Diese ist in einem Staat ansässig, mit dem Deutschland im Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Freistellungsmethode vereinbart hat. In der Praxis verbreitet waren insbesondere Beteiligungen an einer britischen General Partnership (GP). Geschäftszweck der ausländischen Gesellschaften ist dabei zumeist der Handel mit Edelmetallen, insbesondere Gold.¹⁶ Aufgrund der gewerblichen Tätigkeit der GP vermittelt die Personengesellschaft dem inländischen Beteiligten abkommensrechtlich eine Betriebsstätte. Das Besteuerungsrecht für das wirtschaftliche Tätigwerden der Betriebsstätte liegt damit im Ausland [hier: Großbritannien]. Deutschland stellt von der Betriebsstätte erzielten Einkünfte nach dem jeweiligen DBA (z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. d) DBA-Großbritannien

13 Vgl. zur Abgrenzung: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 82 f.

14 Pflaum, a.a.O., 20. Kapitel, Rn. 4; Ratschow, a.a.O., § 43, Rn. 15.

15 Vgl. Heuermann, in: Blümich Einkommensteuergesetz, 139. Auflage 2018, § 15b, Rn. 38; vgl. „Goldfinger-Methode kostet den Staat Milliarden“, online abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/my/finanzen/steuern-recht/steuern/steuerbetrug-goldfinger-methode-kostet-den-staat-milliarden/20953008.html> (letztmaliger Abruf am: 26. Februar 2018); „Operation Goldfinger in Berlin“, online abrufbar unter: <http://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-860254.html> (Letztmaliger Abruf am: 26. Februar 2018).

16 Entsprechende Gestaltungen sind aber auch mit anderen Edelmetallen, insb. Kupfer (in Form von Kupferschrott, Kupfergranulaten, Kupferprodukten, Kupferhalbzeug und Kupferkathoden), Aluminium, Zinn, Silber, Palladium oder auch Holz, Kunstgegenständen, Diesel, Uhren, Schmuck oder Oldtimern bekannt geworden, vgl. Mann/Stahl, „Hat das „Goldfinger-Modell“ seinen Glanz verloren?“ in DStR 2015, S. 1425 (1425).

2010) unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Einkommensteuergesetz (EStG)¹⁷) von der inländischen Besteuerung frei. Werden diese Einkünfte durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt, führt der Erwerb von Gold im Umlaufvermögen zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben, die sich im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes beim Steuerpflichtigen auswirken und deshalb die ausländischen Verluste (Goldankauf) den inländischen Steuersatz senken. Wird das Welteinkommen im Jahr der Anschaffung des Goldes mittels entsprechend hoher Anschaffungskosten unter den Grundfreibetrag gesenkt, lässt sich eine Steuer in Deutschland vollständig vermeiden. Ein ausländischer in Großbritannien erzielter Gewinn aus der Veräußerung des Goldes im Folgejahr wirkt sich über den positiven Progressionsvorbehalt angesichts des ohnehin greifenden Spitzensteuersatzes beim Steuerpflichtigen im Inland nur unwesentlich aus. Die Folge ist eine endgültige Steuerersparnis im Jahr des Golderwerbes.¹⁸

Beispielrechnung:

Der Ledige X hat in den Jahren 2011 und 2012 jeweils ein zu versteuerndes Einkommen von 1 Million Euro im Inland. Seine Steuerbelastung würde in beiden Jahren jeweils ca. 458.200 Euro betragen.

Ende 2011 gründet X eine "Goldfinger"-Gesellschaft in Großbritannien in Form einer GP. Diese kauft noch im Dezember 2011 Gold und macht dadurch einen ausländischen Verlust in Höhe von 1 Million Euro. Im Januar 2012 verkauft sie die Goldreserven wieder für 1 Millionen Euro und macht damit einen in Großbritannien zu versteuernden Gewinn.

Folge:

Der negative Progressionsvorbehalt drückt den Steuersatz in 2011 auf 0 %.

In 2012 erhöht der Progressionsvorbehalt den Steuersatz von 43,43 % auf 44,22 %.

Die Ersparnis beim zu versteuernden Einkommen in Deutschland im Überblick*:

	2011	2012	Summe
Steuer ohne Goldfinger-Modell	458.200 €	458.200 €	916.400 €
Steuer mit Goldfinger-Modell	0,00 €	466.500,00 €	466.500 €
Ersparnis	458.200 €	- 8.300 €	449.900 €

17 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009, BGBl. I S. 3366, 3862.

18 *Mann/Stahl*, a.a.O. DStR 2015, S. 1425 (1425); Detaillierter Beispielfall für das Goldfinger-Modell, der vor dem BFH verhandelt wurde: BFH, Urteil vom 19. Januar 2017 – IV R 50/14 – DStR 2017, 851 ff.

*Die Zahlen sind der Übersicht halber auf volle hundert Euro gerundet. Die Steuer enthält Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag.

4.2. Briefkastenfirmen

Der Begriff der Briefkastenfirmen ist in den deutschen Steuergesetzen nicht definiert.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist eine Briefkastengesellschaft (umgangssprachlich auch Briefkastenfirma genannt)¹⁹ eine Gesellschaft, die lediglich „ihren Sitz in einem ausländischen Staat habe bzw. nach dem dortigen Recht errichtet worden sei, die Gesellschaft selbst aber keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausübe, mithin über kein Personal oder keine Geschäftsräume bzw. Geschäftsausstattung verfüge“.²⁰

In Abgrenzung zu dieser Definition führt der BFH weiter aus, dass eine ausländische Gesellschaft dann nicht als Briefkastenfirma rechtlich einzuordnen ist, wenn sie „Kapitalanlagegeschäfte betreibe, über ein Geschäftsführungsorgan verfüge, das Einfluss auf strategische Entscheidungen der Einkünfteerzielung nehme und auf eigene Rechnung und Gefahr Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlasse“.²¹

Diese sog. Briefkastenfirmen existieren in der Regel nur auf dem Papier. Sie haben kein eigenes wirtschaftliches Geschäft und nur eine Bankverbindung. Zur Formwahrung gibt es oft einen Geschäftsführer, dessen Aufgabe aber nur darin besteht, einmal im Jahr pünktlich die Registergebühr zu zahlen. Sehr häufig werden diese sog. Briefkastenfirmen in fernen Regionen in sog. Steueroasen wie auf den Bahamas, den British Virgin Islands oder den Kaimaninseln mit Hilfe von Anwälten oder Dienstleistern vor Ort gegründet, weswegen sie auch "Offshore-Firmen" genannt werden. In diesen Ländern sind nur sehr geringe Steuern fällig und Geschäfte können dort diskret und relativ unbeobachtet abgewickelt werden.²²

Aus steuerlicher Sicht ist die bloße Errichtung einer sog. Briefkastenfirma nicht rechtsmissbräuchlich im Sinne des § 42 AO und stellt somit grundsätzlich eine legale Form der Steuervermeidung dar.²³ Damit unter steuerlichen Aspekten ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des

19 Auch Domizil- oder Basisgesellschaften genannt, vgl. *Konstadin Weber*, „Steuer- und steuerstrafrechtliche Risiken wegen Unterhaltung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Briefkastenfirmen in Deutschland“ in *DSZ* 2017, S. 512-518, 512 (512).

20 BFH, Urteil vom 10. November 1998 – I R 108/97 – BFHE 187, 211, BStBl II 1999, 121.

21 Vgl. dazu den Fall vor dem BFH: BFH, Urteil vom 19. Januar 2000 – I R 94/97 – BFHE 191, 257, BStBl II 2001, 222.

22 *Redaktion FD-StrafR*, „Panama Papers: Legalität und Illegalität bei Briefkastenfirmen“ in *FD-StrafR* 2016, Ausgabe 7, becklink 377155; *Almut Cieschinger*, „Panama Papers, Was ist eigentlich eine Briefkastenfirma?“, online abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/panama-papers-was-ist-eigentlich-eine-briefkastenfirma-a-1085400.html> (letztmaliger Abruf am: 27. Februar 2018).

23 *Konstadin Weber*, „Steuer- und steuerstrafrechtliche Risiken wegen Unterhaltung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Briefkastenfirmen in Deutschland“ in *DSZ* 2017, S. 512-518, 512 (513).

§ 42 AO vorliegt, muss laut BFH eine Gestaltung gewählt werden, die (1) gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen sei, und hierdurch (2) ein steuerlicher Erfolg angestrebt werde, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender, Auslegung des Gesetzes missbilligt werde.²⁴ Ausschlaggebend ist daher die Frage, ob bei der Gestaltung der ausländischen Gesellschaft keine anderen Gründe als die einer Steuerersparnis vorlagen. Ist dies der Fall, wird von der Rechtsprechung des BFH ein Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO bejaht. Wirtschaftliche oder sonstige Beweggründe für die Auswahl der ausländischen Gesellschaft sprechen hierbei regelmäßig gegen die Annahme einer rein steuerorientierten Entscheidung und somit gegen das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO. So sind z.B. die Funktion als Konzernspitze eines weltweit tätigen Unternehmens,²⁵ Beteiligungserwerb in größerem Umfang²⁶ oder Erlangung günstiger Finanzierungsmöglichkeiten als wirtschaftliche Gründe²⁷ in der Rechtsprechung des BFH anerkannt.²⁸

Selbst für die Fälle, in denen ein Verstoß des § 42 AO bejaht wird, liegt nicht zwangsläufig auch eine Steuerhinterziehung vor. Häufig werden Briefkastenfirmen jedoch dazu genutzt Steuerbetrug, Korruption oder Geldwäsche zu verschleiern. In diesen Fällen wäre dann die Grenze der Strafbarkeit überschritten.²⁹

4.3. Lizenz- und Patentboxen

Viele Staaten haben zur Förderung von Wissenschaft und Forschung – aber auch um Anreize im internationalen Steuerwettbewerb zu setzen – in den letzten Jahren Privilegien für Lizenz Einkünfte in Form von Präferenzsystemen geschaffen.³⁰ Unter Lizenz-, Patent- oder Intellectual property (**IP**)-Boxen³¹ versteht man in diesem Zusammenhang eine begünstigte Ertragsbesteuerung von Einkünften aus geistigen Eigentumsrechten. Lizenzboxen führen nicht nur dazu, dass sich forschungsintensive Unternehmen in diesen Ländern ansiedeln. Sie bieten auch multinationalen

24 Vgl. Ständige Rechtsprechung des BFH: BFH, Urteil vom 27. August 1997 – I R 8/97 – BFHE 184, 329, BStBl II 1998, 163.

25 Vgl. BFH, Urteil vom 29. Januar 1975 – I R 135/70 – BFHE 115, 107, BStBl II 1975, 553.

26 Vgl. BFH, Urteil vom 29. Juli 1976 – VIII R 41/74 – BFHE 120, 448-451, BStBl II 1977, 261-263.

27 Vgl. BFH, Urteil vom 20. März 2002 – I R 63/99 – BFHE 198, 506, BStBl II 2003, 50.

28 Detailliert zu steuerstrafrechtlichen Aspekten, vgl.: *Konstadin Weber*, a.a.O., 514 und 515 f.

29 Vgl. *Redaktion FD-StrafR*, „Panama Papers: Legalität und Illegalität bei Briefkastenfirmen“ in *FD-StrafR* 2016, 377155; vgl. auch: *Konstadin Weber*, a.a.O., S. 515 f.

30 *Thomas Rupp*, in: *Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online*, Rupp, Stand: 29. Dezember 2016, Kapitel 4.1 „Hintergrund: Patent- und Lizenzboxen anderer Staaten“, HI10127036.

31 Im weiteren Verlauf wird zur Vereinfachung nur von Lizenzboxen gesprochen.

Konzernen die Gelegenheit, ihre Steuerquote zu senken, indem innerhalb eines Konzerns entsprechende Einkunftsquellen (Patente etc.) in solche Lizenzboxländer verlagert werden.³²

Die folgende Tabelle³³ soll einen ausschnittweisen Überblick über das Präferenzsystem für Lizenz Einkünfte innerhalb der Europäischen Union geben.

Staat	Effektiver Steuersatz auf Lizenz Einkünfte (in Prozent)	Regulärer Steuersatz (in Prozent)	Jahr der Einführung
Belgien	6,8	34	2007
Frankreich	15	33,3	2000
Liechtenstein	2,5	12,5	2011
Luxemburg	5,72	29,63	2007
Malta	0	35	2007
Niederlande	5	25	2007
Portugal	11,5	23	2014
Schweiz, Kanton Nidwalden	8,8	20,60	2011
Spanien	10	30	2008
Ungarn	9,5	19	2003
Vereinigtes Königreich	10	24 (ab 2012: 22)	2012
Zypern	0	10	2012

Die Präferenzregime können im Einzelnen sehr unterschiedlich ausgestaltet sein. Jedoch kann grundlegend zwischen zwei Ansätzen der Steuervergünstigung unterschieden werden: Einige Staaten koppeln die Vergünstigung an den „Forschungs- und Entwicklungs- (FuE) Input“ (d.h. dem Unternehmen entstandene IP-bezogene Aufwendungen), während andere den Blick auf die Ertragsseite („FuE-Output“) richten und die aus der IP-Verwertung generierten Erträge begünstigen (vereinfacht als Lizenzboxen; z.T. auch als IP- oder Patentboxen bezeichnet).

Bei den Output-orientierten Systemen wird die Steuervergünstigung überwiegend dadurch bewirkt, dass die Brutto- oder Nettoerträge aus der (laufenden) Verwertung und gegebenenfalls Veräußerung von IP ganz oder teilweise steuerfrei gestellt oder einem reduzierten Steuersatz unterworfen werden. Auch denkbar ist z.B. eine Verringerung der Bemessungsgrundlage, beispielsweise durch an die Lizenz Einnahmen geknüpfte fiktive Betriebsausgaben.³⁴

Im Hinblick auf die Anforderung der bestehenden Lizenzboxen an die Herkunft bzw. „Schöpfung“ des IP ergibt sich ebenfalls kein einheitliches Bild. Hier reicht die Bandbreite der Anforderungen für eine Steuervergünstigung von nur selbstentwickelten IPs über die Möglichkeit der Auslagerung einzelner FuE-Aktivitäten bis hin zur begünstigungsunschädlichen Verlagerung der gesamten FuE-Tätigkeit auf ein anderes Unternehmen. Auch der Einkauf von IP (mit gegebenen-

32 Vgl. *Heil/Pupeter*, „Lizenzschranke - Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG“ in BB 2017, S. 795-801 (795).

33 Tabelle entnommen aus *Thomas Rupp*, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition, a.a.O.

34 *Schneider/Junior*, „Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG“ in DStR 2017, Heft 8, Seiten 417-425 (418).

falls anschließender Verbesserung/Weiterentwicklung) wird unterschiedlich behandelt. Je niedriger diese qualitativen Anforderungen sind, desto eher regen die Lizenzboxen dazu an, entsprechende Erträge in diese zu verlagern.³⁵

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 5.7.2017 § 4j EStG ins Einkommensteuergesetz eingefügt, mit dem konzerninterne Lizenzzahlungen an nahestehende Gläubiger, die von nicht „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS)³⁶-konformen Lizenzboxen profitieren, ab dem 1.1.2018 ganz oder teilweise in Deutschland beim Schuldner nicht mehr abzugsfähig sein sollen (sog. „Lizenzschranke“)³⁷. Durch die Lizenzschranke werden Aufwendungen für die Überlassung von Rechten steuerlich vollumfänglich bzw. teilweise nicht anerkannt, sofern die korrespondierenden Einnahmen bei einer nach § 1 Abs. 2 Außensteuergesetzes (AStG) nahestehenden Person, z. B. einem verbundenen Unternehmen, aufgrund einer schädlichen Präferenzregelung niedrig besteuert werden. Die Regelung orientiert sich dabei an den Ergebnissen des BEPS-Projekts und betrifft diejenigen Lizenzboxen, die nicht mit dem sog. Nexus-Ansatz³⁸ vereinbar sind.³⁹

4.4. Cum/Ex-Geschäfte

Unter sog. Cum/Ex-Geschäften versteht man Aktientransaktionen, bei denen die Übertragung bzw. der Erwerb von Aktien mit (cum) Dividendenanspruch und die Lieferung der Aktien nach dem Dividendenstichtag ohne (ex) Dividende erfolgt.

Bei den Cum/Ex-Geschäften handelt es sich um eine besondere Form des sog. Dividendenstripings. Dividendenstripping ist eine seit den 1970er Jahren in unterschiedlichen Varianten auftretende Form von Aktientransaktionen rund um den Dividendenstichtag, bei denen der Dividendenanspruch von der zugrundeliegenden Aktie getrennt wird (sog. Coupontrennung). So werden

35 *Schneider/Junior*, ebenda m.w.N. zu den einzelnen Punkten.

36 Zur Erklärung des BEPS-Projekts: Vgl. Darstellung und Erläuterung auf der Homepage des Bundesministerium der Finanzen, online erreichbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Beps/beps.html> (Letzmaliger Abruf am: 05. März 2018).

37 Vgl. BGBl. 2017 I S. 2074 ff.

38 Der Nexus-Ansatz ist ein im BEPS-Report von der OECD und den G20 entwickelter kostenbasierter Ansatz, mit dem über den Anteil der qualifizierten Ausgaben an den Gesamtausgaben das Volumen der Einkünfte ermittelt wird, deren Besteuerung im Rahmen eines Präferenzregimes möglich – und auch im Sinne von § 4j EStG unschädlich – sein soll, vgl. *Thomas Rupp*, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online, a.a.O., Kapitel 3.5.1 Grundsatz.

39 Vgl. *Dr. Heinz Kußmaul/Tobias Ditzler*, Die Lizenzschranke nach § 4j EStG, Grundlegende Darstellung der Norm in StB 2018, S. 8; vgl. BT-Drs. 18/11233, S. 1 f., S. 9; **Ein Überblick und weiterführende Erläuterung zu der sog. Lizenzschranke in § 4j EStG geben: Heil/Pupeter**, a.a.O., S. 795 ff.; Haufe, Steuer Office Kanzlei Edition Online, Internationales Steuerrecht: Die Deutsche Lizenzschranke (§ 4j EStG), S. 1 ff. mit Prüfungsschema und detaillierten Erklärungen zu dem Hintergrund der Lizenzschranke; *Schneider/Junior*, a.a.O., S. 418 f.

in der Grundvariante des Inhaberverkaufs Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag vom Eigentümer an den Erwerber verkauft, der die Dividende nach dem Dividendenstichtag vereinnahmt und die Aktien anschließend in aller Regel an den ursprünglichen Eigentümer zurück verkauft.⁴⁰

Es existieren diverse Gestaltungsvarianten für die Cum/Ex-Geschäfte.⁴¹ Die Grundkonstellation in der Variante des Leerverkaufs kann dabei als Ausgangspunkt der heutigen Diskussion betrachtet werden. Vor dem 31.12.2006 und dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007)⁴² am 19.12.2006 waren die Cum/Ex-Aktiengeschäfte mit Leerverkäufen auch noch in einer rein inländischen Gestaltung möglich. Ab 2007 bis zum 31.12.2011 waren Cum/Ex-Aktiengeschäfte mit Leerkäufen unter ausschließlicher Beteiligung inländischer Kreditinstitute oder Verwahrstellen steuerpflichtig, weshalb sich derartige Geschäfte nun vermehrt unter Beteiligung ausländischer Kreditinstitute oder Verwahrstellen in diversen Varianten fortgesetzt haben.⁴³

Ablauf:

Der Grundfall der Cum/Ex-Geschäfte mit Leerverkäufen lässt sich wie folgt darstellen:

Einen Tag vor dem Dividendenstichtag (ein Tag vor der Aktionärshauptversammlung (**T0**)) hat ein Investor (**B**) die Aktien an einen Investor (**C**) verkauft. Er hat versprochen, Aktien mit (cum) Dividendenbezugsrecht zu liefern. Am Tag darauf folgt der Dividendenstichtag (**T1**), regelmäßig Tag der Aktionärshauptversammlung), an welchem die Dividende an die Aktionäre ausgeschüttet wird.

Auf Dividendenzahlungen an Aktionäre sind nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuern in Höhe von 25 % zu erheben. Diese behält die AG ein und führt sie an das Finanzamt ab. Die Nettodividende in Höhe von 75 % zahlt sie dem Aktionär aus. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Sie wird deswegen später auf Antrag des Aktionärs angerechnet oder erstattet.

Erst einen Tag nach der Dividendenausschüttung (**T2**) an den Investor (**A**) erwirbt der **C** die Aktien – nunmehr ohne (ex) Dividende – im außerbörslichen Handel und reicht sie an den **B** weiter. Vertraglich geschuldet war eine „cum“ Dividende, liefern kann er jetzt nur noch eine „ex“ Dividende, also zu wenig. Wegen dieser Schlechtleistung schuldet er Schadensersatz wegen Nichterfüllung. Auf diese so genannte Kompensationszahlung in Höhe der Nettodividende wurde allerdings keine Kapitalertragsteuer erhoben. Dennoch beantragte (auch) der **C** eine Erstattung (Schaubild 5). Die Kapitalertragsteuer wird im Ergebnis einmal von der Aktiengesellschaft (**AG**) einbehalten, wird aber zweimal – dem Aktionär und dem Leerkäufer – angerechnet oder erstattet. Je

40 Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 76.

41 Die einzelnen Gestaltungsformen von Cum/Ex-Geschäften: Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 196 ff.

42 JStG 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. I S. 2878.

43 Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 168 ff.

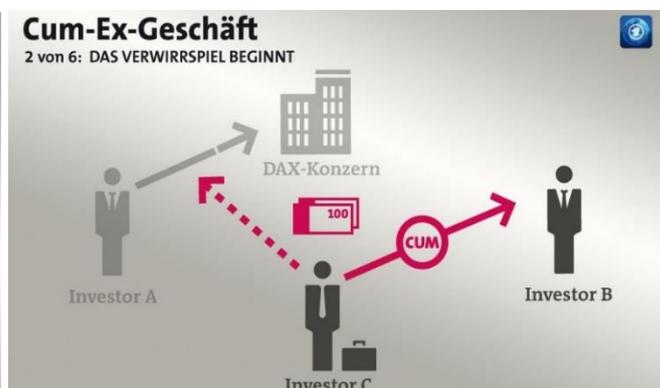
nach vertraglicher Ausgestaltung werden die Aktien wieder an die Ausgangsperson des Aktienverkaufs Investor A zurückübertragen und der Kreislauf kann zu gegebener Zeit erneut beginnen (vgl. dazu Schaubild 6).

Die folgenden Schaubilder sollen den grundsätzlichen Ablauf eines Cum/Ex-Geschäfts verdeutlichen:⁴⁴

1) Ausgangslage



2) Am Tag - T₀



45

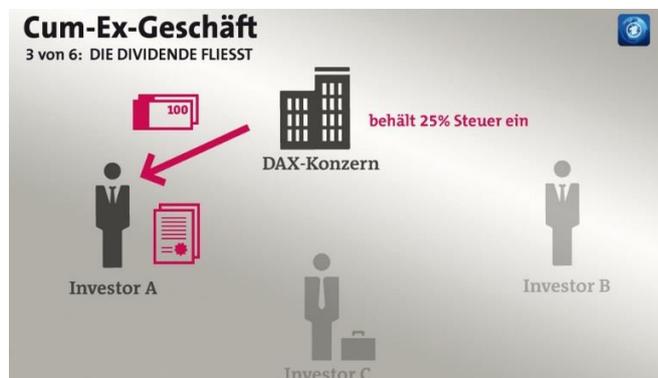
Investor A ist Anteilseigner eines Großkonzerns. Er besitzt Aktien im Wert von 15 Millionen Euro.

Kurz vor dem Dividendenstichtag T_1 kommt Investor C ins Spiel und kauft am Tag T_0 seinerseits Aktien des Großkonzerns für 15 Millionen Euro. Verwirrenderweise übernimmt er aber nicht die Papiere von Investor A - sondern erwirbt sie von Investor B, obwohl der die Aktien gar nicht besitzt. Diese Art von Geschäft nennt man Leerverkauf.

44 **Detaillierte Beschreibung des Ablaufs von Cum/Ex-Geschäften:** BT-Drs. 17/13638, S. 6 ff.; *Florstedt*, a.a.O., S. 603.

45 Die Schaubilder 1)-6) sind der Homepage von [www.tagesschau.de](http://www.tagesschau.de/multimedia/bilder/cum-ex-deals102.html) entnommen, online abrufbar unter: <https://www.tagesschau.de/multimedia/bilder/cum-ex-deals102.html> (letztmaliger Abruf am: 05. März 2018).

3) Dividendenstichtag - T1



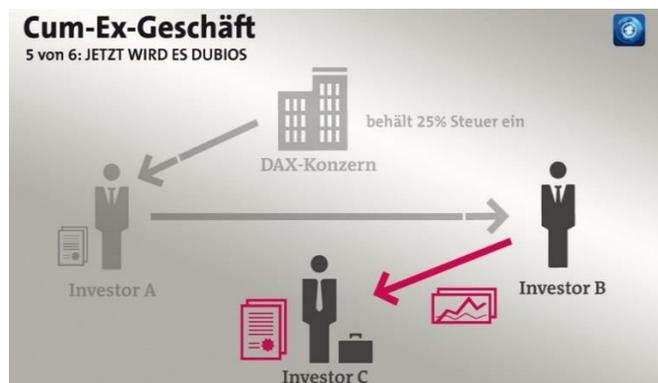
Es ist soweit: Die Dividende - 500.000 Euro- fließt. Tatsächlich erhält Investor A allerdings nur 375.000 Euro. Denn 25 Prozent, also 125.000 Euro, behält der Konzern (die AG) als Kapitalertragssteuer für den Staat ein. Investor A bekommt eine entsprechende Bescheinigung, mit der er sich die Steuer unter bestimmten Umständen zurückerstat-ten lassen kann.

4) Tag nach der Dividendenausschüttung - T2



Die Dividende ist gezahlt, nun verkauft Investor A seine Aktien an Investor B (der das nötige Geld aus dem Leerverkaufsgeschäft mit Investor C hat). Statt 15 Millionen fließen allerdings nur 14,5 Millionen Euro von B zu A, schließlich sind die Aktien nach der Dividendenausschüttung (ex Dividende) nun 500.000 Euro weniger wert.

5) Doppelte Steuererstattung



Nun leitet Investor B die Aktien, die er von Investor A gekauft hat, an Investor C weiter - und erfüllt damit seine Verpflichtung aus dem Leergeschäft. Allerdings: Investor C hatte zwar 15 Millionen Euro überwiesen, erhält (ex Dividende) aber nur Aktien im Wert von 14,5 Millionen Euro. Investor B überweist ihm darum zusätzlich die Netto-Dividende von 375.000 Euro. Für die fehlenden 125.000 Euro lässt sich Investor C von seiner Depotbank eine Steuerbescheinigung ausstellen.

6) Kreislauf (je nach Ausgestaltung)



Investor C leitet die Aktien für 14,5 Millionen an ihren ursprünglichen Besitzer zurück, also Investor A. Scheinbar ist damit alles wieder beim Alten, mit dem Unterschied, dass der Großkonzern zwischenzeitlich die fällige Dividende an Investor A ausgeschüttet hat. Tatsächlich aber ist viel Gravierendes passiert: Der Staat hat nur einmal Steuern kassiert - dafür haben aber nun zwei Investoren einen Anspruch auf Rückerstattung, nämlich neben A

auch C. Den Erlös aus der zusätzlichen Rückerstattung teilen die drei Investoren unter sich auf. Dann kann der Kreislauf wieder von Neuen beginnen.

Steuerstrafrechtliche Konsequenzen:

Die steuerstrafrechtliche Aufarbeitung der Cum/Ex-Geschäfte ist bislang noch nicht abgeschlossen. Höchstrichterliche Entscheidungen des Bundesgerichtshofes (BGH) fehlen bislang. Aufgrund der Notwendigkeit für die Strafbarkeit den individuellen Vorsatz der Beschuldigten nachweisen zu müssen, werden die unterschiedlichen Sachverhalte im Zusammenhang mit Cum/Ex-Geschäfte auch einer Einzelfallentscheidung der Strafgerichtsbarkeit unterliegen.

Es lassen sich jedoch zwei wesentliche Meinungsströmungen ausmachen.

Die eine Position sieht Cum/Ex-Geschäfte mit Leerverkäufen als Verwirklichung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung an. Dieser Ansicht gehören u.a. das Landgericht Köln⁴⁶, mehrere Strafverfolgungsbehörden⁴⁷ und der Cum/Ex-Untersuchungsausschuss⁴⁸ an, welcher in seinem Bericht angibt, dass bei Cum/Ex-Geschäften mit Leerkäufen der Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO verwirklicht sein kann,⁴⁹ wobei auch hier auf eine strikte Einzelfallbewertung hingewiesen wird.

Die Gegenposition⁵⁰ vertritt die sog. Legalitätsthese und stellt sich auf den Standpunkt, dass eine Gesetzeslücke die Nutzung von Cum/Ex-Steuermodellen in der Vergangenheit legal ermöglichte und es sich hier um eine zulässige Form der Steuergestaltung handele, die nicht den Tatbestand des § 370 AO erfülle.

Zur steuerrechtlichen Versagung der doppelten Erstattung von Kapitalertragsteuern sind jedoch schon mehrere Entscheidungen der Finanzgerichte ergangen.

So hat das Finanzgericht Hessen z.B. mit Urteil vom 10. Februar 2016⁵¹ und mit Urteil vom 10. März 2017⁵² Klagen auf Anrechnung von Kapitalertragsteuer bei außerbörslichen Erwerb bzw.

46 Vgl. LG Köln, Beschluss vom 16. Juli 2015 – 106 Qs 1/15 –, juris.

47 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, BT-Drs. 18/12700, S.278 ff.

48 Zur ausführlichen Bewertung des Untersuchungsausschusses: vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, BT-Drs. 18/12700, S. 320 ff., [Votum der Ausschussmehrheit] sowie Sondervoten der Linken, S. 381 ff. und der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, S. 458 ff.

49 Dazu auch Stimmen aus der Literatur: Z.B.: *Pflaum*, „Zur steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Relevanz von „Cum-/Ex-Geschäften“ in StBp 2015, 185 (185); *Spengel/Eisgruber*, Replik zu Spatscheck/Spilker: „Cum-/Ex-Transaktionen im Fokus der Steuerfahndung“ in DB 2017, 750 (750 ff.).

50 Exemplarisch: *Desens*, „Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Aktienhandel“ in DStR 2014, Seiten 2317 – 2323, S. 2322 f.; *Podewils*, „Cum-ex-Geschäfte („Dividendenstripping“) weiterhin im Focus - steuerliche und strafrechtliche Implikationen“ in FR 2013, S. 481-490, S. 481 ff.

51 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 10. Februar 2016 – Az. 4 K 1684/14, Jurion RS 2016, 17685.

52 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 10. März 2017 – 4 K 977/14 –, juris.

eigenem Erwerb von Aktien einer Bank vor dem Dividendenbeschlusstag cum Dividende und verspäteter Belieferung mit Aktien ex Dividende jeweils abgewiesen.

4.5. Cum/Cum-Geschäfte

Während Cum/Ex-Geschäfte Aktientransaktionen bezeichnen, bei denen die Veräußerung oder Übertragung beziehungsweise der Erwerb von Aktien mit (cum) Dividendenanspruch und die Lieferung der Aktien nach dem Dividendenstichtag ohne (ex) Dividende erfolgt, werden unter Cum/Cum-Geschäften Aktientransaktionen verstanden, bei denen die Veräußerung oder Übertragung beziehungsweise der Erwerb von Aktien mit (cum) Dividendenanspruch und die Lieferung der Aktien vor dem Dividendenstichtag ebenfalls mit (cum) Dividendenanspruch erfolgt. Es handelt sich um einen Aktienhandel, bei dem sowohl das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft als auch das dingliche Verfügungsgeschäft zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem (noch) eine Dividendenberechtigung besteht. Dem Erwerber wird demnach das zivilrechtliche Eigentum spätestens am Dividendenstichtag verschafft.⁵³

Cum/Cum-Geschäfte zielen dabei auf die Nutzung von Steuervorteilen aufgrund einer unterschiedlichen Besteuerung in Abhängigkeit vom Sitz der Aktiengesellschaft im In- oder Ausland ab. Dabei verkauft und liefert ein, nicht für die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer anrechnungsberechtigter, Aktieninhaber im Ausland diese kurz vor dem Dividendenstichtag an einen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen und damit anrechnungsberechtigten „Makler“ – in der Regel ein Kreditinstitut – mit Dividendenanspruch (cum/cum) und kaufte diese unmittelbar nach dem Dividendenstichtag ohne Dividendenanspruch (ex) zurück. Der in Deutschland ansässige Aktieninhaber konnte sich die auf den Dividenden lastende Körperschaftsteuer sowie die einbehaltene Kapitalertragsteuer vollständig auf seine Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld anrechnen lassen und eine Besteuerung der Dividendenansprüche vermeiden. Anschließend werden die Aktien ohne (ex) Dividendenanspruch zurück an die ausländische Aktiengesellschaft veräußert, sodass diese keinen Verlust generiert.

Das Verfahren änderte sich zwar im Laufe der Jahre zwischen 1977 und 2016 geringfügig, die Grundstruktur blieb jedoch dieselbe. Mit dem am 27.07.2016 in Kraft getretenen Gesetz zur Reform der Investmentbesteuerung sollen Cum/Cum-Geschäfte zur Umgehung der Dividendenbesteuerung nunmehr unterbunden werden.⁵⁴

5. Ausmaß der Steuervermeidung

5.1. Weltweit

Die quantitativen Auswirkungen von Steuervermeidung lassen sich nicht eindeutig in belastbaren Zahlen wiedergeben. Zum einen kann und wird zwischen den Steuervermeidungspraktiken von Konzernen, Unternehmen und Privatpersonen unterschieden und zum anderen existieren

53 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 281; *Brühl/Holle/Weiss*, „Das BMF-Schreiben zu Cum/Cum-Transaktionen – eine einsame Auffassung der Finanzverwaltung?“ in *DStR* 2017, S. 2093 – 2098, S. 2093.

54 Vgl. zum Verfahren und der Entwicklung über die Jahre: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 282 ff.

keine einheitlichen und vergleichbaren Werte für die verschiedenen Regionen und Länder, welche eine einheitliche Aussage über mögliche Auswirkungen zulassen würden. Fachbeiträge und Recherchen kommen zwar immer zu dem Ergebnis, dass Steuervermeidungspraktiken – gerade der großen Konzerne und Unternehmen – die Staaten jährlich viele Millionen bzw. Milliarden Dollar/Euro kosten. Es gibt jedoch keine belastbaren Zahlen, die an dieser Stelle genannt werden könnten.

Als Beispiel für die unübersichtliche und ungleiche Darstellung des Ausmaßes der Steuervermeidung lassen sich folgende Zahlen nennen:

In einigen Quellen wird angegeben, dass durch die Steuervermeidung von Unternehmen Entwicklungsländern jährlich mindestens 100 Milliarden US-Dollar an Steuereinnahmen verloren gehen.⁵⁵ Teilweise wird in diesem Zusammenhang auch von bis zu 200 Milliarden US-Dollar gesprochen.⁵⁶ Im Journal for Markets and Ethics hingegen wird eine Summe zwischen 100 und 240 Milliarden US-Dollar an Unternehmenssteuern als weltweite Auswirkung von Steuervermeidung genannt.⁵⁷ Der Report des International Monetary Fund wiederum geht in seiner Kalkulation von einem langfristigen jährlichen Verlust in Höhe von ca. 200 Milliarden US-Dollar für Nicht-OECD Länder und von ca. 400 Milliarden US-Dollar für OECD-Länder aus. Die kurzfristigen jährlichen Verluste durch Steuervermeidung etc. belaufen sich laut den Kalkulationen des Berichts auf 28 Milliarden für Nicht-OECD Länder und auf 95 Milliarden US-Dollar für OECD-Länder.⁵⁸

5.2. Europäische Union

Für die EU lassen sich im Zusammenhang mit den Auswirkungen von Steuervermeidung durch Konzerne weitestgehend einheitliche bzw. deckungsgleiche Zahlen finden. So wird in diversen Fachbeiträgen und Medienberichten von Summen zwischen 50 und 70 Milliarden Euro an Steu-

55 Homepage von Oxfam Deutschland, „Steuervermeidung von Unternehmen“, online abrufbar unter: <https://www.oxfam.de/unsere-arbeit/themen/steuervermeidung-unternehmen> (letztmaliger Abruf am: 19. März 2018).

56 Vgl. *Richard Murphy*, „Die Auswirkungen der Steuervermeidung und -hinterziehung auf Entwicklungsländer“, Tax Research LLP, Deutscher Bundestag Finanzausschuss, S. 1 f., online abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/blob/428532/f25032cdfb1324d4bf120cca43409676/07-murphy-de-data.pdf> (letztmaliger Abruf am: 19. März 2018).

57 *Sandra-Müller-Thomczik* unter Verweis auf die OECD, „Steuervermeidung von Großkonzernen“ in Journal for Markets and Ethics, Volume 4 (2016)/2, S. 24-52, S. 25 f. m.w.N.

58 Vgl. International Monetary Fund 2015, „Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries (IMF Working Paper 15/118)“ by Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij and Michael Keen, S. 21 mit Verweis auf BEPS-Kalkulationen, online abrufbar unter: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> (letztmaliger Abruf am 27. März 2018).

ermindereinnahmen gesprochen, die der EU durch Steuervermeidungspraktiken von Großkonzernen etc. entgehen.⁵⁹

Die Zahlen enthalten jedoch nicht das komplette Ausmaß von Steuervermeidungspraktiken. So werden wohlhabende Privatpersonen etc. nicht mitgerechnet, sodass auch hier kein vollständiges Bild der Steuermindereinnahmen dargestellt werden kann.

Die Europäische Kommission geht deshalb unter Berücksichtigung aller legalen und illegalen Steuertricks, d.h. auch strafbewehrter Steuerhinterziehungspraktiken davon aus, dass der EU jährlich etwa eine Billion Euro an Steuereinnahmen verloren gehen und am Fiskus vorbeigeschleust werden.⁶⁰

5.3. Deutschland

Eine Nachfrage beim Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat ergeben, dass es für Deutschland keine belastbaren Zahlen für die Auswirkungen von Steuervermeidungspraktiken auf die Steuereinnahmen gibt. Im Internet und in diversen Fachbeiträgen werden zwar immer wieder Zahlen erwähnt. Diese unterscheiden sich jedoch teilweise erheblich. Geschätzt wird jedoch, dass es jährlich zu Steuerschäden bzw. Steuermindereinnahmen in Milliardenhöhe kommt.⁶¹ Einige Quellen sprechen von Schäden in Höhe von 160 Milliarden Euro durch Steuervermeidung und Steuerhinterziehung.⁶²

-
- 59 Vgl. FAZ, „Steuervermeidung kostet EU-Länder viele Milliarden“ vom 28. Januar 2016, online abrufbar unter: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/konzerne-umgehen-fiskus-steuervermeidung-kostet-eu-laender-viele-milliarden-14037749.html> (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Focus Online, „EU: Steuervermeidung kostet bis zu 70 Milliarden Euro im Jahr“ vom 27. Januar 2016, online abrufbar unter: https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu-70-milliarden-euro-im-jahr_id_5243452.html (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. tagesschau.de, „Wie viel verliert der Staat durch Steuertricks?“ vom 08. November 2017, online abrufbar unter: <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/steuerschaeden-paradise-papers-101.html> (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Deutschlandfunk Kultur, „Die Heuchelei der Europäer“ vom 11. November 2017, online abrufbar unter: http://www.deutschlandfunkkultur.de/steuerflucht-die-heuchelei-der-europaeer.996.de.html?dram:article_id=400389 (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018).
- 60 Vgl. Europäische Kommission, „Europa kämpft für Steuergerechtigkeit“ vom 27. März 2018, online abrufbar unter: https://ec.europa.eu/germany/eu60/steuergerechtigkeit_de (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018).
- 61 Vgl. BT.-Drs. 19/239, S. 1 f.; vgl. *Debus*, „Anzeigespflicht für Steuergestaltungen – Die (verfassungsrechtlichen) Rahmenbedingungen in Deutschland“ in DStR 2017, Heft 47, S. 2520 – 2526, S. 2520; vgl. Huffpost, „Top-Ökonom klagt an: So dramatisch sind die Verluste durch Steueroasen in Deutschland“ vom 07. November 2017, online abrufbar unter: https://www.huffingtonpost.de/2017/11/07/durch-steuertricks-verlie_n_18487332.html (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Deutschlandfunk, „Viel professionellere Art des Steuerbetrugs“ vom 07. November 2014, online abrufbar unter: http://www.deutschlandfunk.de/luxemburg-leaks-viel-professionellere-art-des-steuerbetrugs.694.de.html?dram:article_id=302466 (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018).
- 62 Vgl. Frankfurter Rundschau, „Staatsbanken in Steueroasen“ vom 17. Juli 2014, online abrufbar unter: <http://www.fr.de/wirtschaft/steuerflucht-staatsbanken-in-steueroasen-a-583747> (letztmaliger Abruf am: 28. März 2018); vgl. Deutschlandfunk, „Viel professionellere Art des Steuerbetrugs“ vom 07. November 2014, a.a.O.

6. Juristische Personen mit staatlicher Beteiligung

Im Folgenden werden einige beispielhafte Fälle von juristischen Personen genannt, die Anzeichen für legale Steuervermeidungsmodelle liefern und an denen der Staat beteiligt ist. Sämtliche für diesen Punkt verwendete Informationen stammen aus öffentlich zugänglichen Quellen.

Die **Fraport AG**, an der das Land Hessen mit 31,49 % und die Stadt Frankfurt am Main mit 20,11 % beteiligt sind,⁶³ hat mehrere Briefkastenfirmen in Ländern wie Malta (zwei Gesellschaften), Luxembourg und Zypern. Dabei beantwortete das Land Hessen eine Kleine Anfrage der Grünen vom 18. April 2013 damit, dass, laut der Fraport AG, bei der Gründung der Fraport Malta Ltd. auf Malta u.a. finanzielle und steuerrechtliche Aspekte eine Rolle gespielt haben.⁶⁴ „Nach Auskunft der Fraport AG ist für den Standort Malta die Fraport Malta Ltd. eine Holding Gesellschaft, die Beteiligungen an ausländischen Konzerngesellschaften, unter anderem der Fraport Malta Business Service Ltd., hält. Die Fraport Malta Business Services Ltd. ist eine Konzernfinanzierungsgesellschaft. Mit ihrer Geschäftstätigkeit unterstützt die Gesellschaft im Rahmen der Finanzierungserfordernisse die Wachstumsstrategie der Fraport AG als weltweiter Flughafen-betreiber. Weiterhin wird von Seiten der Fraport AG angegeben, dass die Gesellschaften zwecks des Erwerbs, Errichtung, Management sowie finanzieller Ausgestaltung von Beteiligungen errichtet wurden. Ausschlaggebend für die Gründung einer von der Fraport AG getrennten rechtlichen Einheit zur Durchführung dieser Geschäftstätigkeiten auf Malta waren sowohl organisatorische und strukturelle Gründe als auch Finanzierungsaspekte und steuerliche Überlegungen“.⁶⁵

Die **Commerzbank**, an der die Bundesrepublik Deutschland zu etwas über 15 % beteiligt ist,⁶⁶ hat nach Recherchen des Bayerischen Rundfunks (BR) mit diversen Steuervermeidungspraktiken wie den Cum/Cum-Geschäften den Deutschen Staat seit 2011 um mehrere Milliarden Euro an Steuergeldern gebracht.⁶⁷ Auf Nachfrage des BR bei der Commerzbank, habe diese mit dem Hinweis darauf, dass sie bei täglich über 100.000 Handelsgeschäften „zwangsläufig“ mit Cum/Cum-Geschäften in Kontakt komme, geantwortet. Weiter antwortete die Commerzbank: „Wir stellen

63 Detailliert: Basisdaten & Aktionärsstruktur, online abrufbar unter: <https://www.fraport.de/content/fraport/de/unternehmen/investoren/fraport-aktie/basisdaten-aktionaersstruktur.html> (Letztmaliger Abruf am: 03. April 2018).

64 Detailliert: Hessischer Landtag-Drs. 18/7275.

65 Vgl. Ebenda.

66 Commerzbank Konzern, Aktionärsstruktur der Commerzbank AG, online abrufbar unter: <https://www.commerzbank.de/de/hauptnavigation/aktionaere/aktie/aktionaersstruktur/aktionaere.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

67 BR, „Die fragwürdigen Geschäfte der Commerzbank“ vom 02. Mai 2016, online abrufbar unter: <https://www.br.de/nachrichten/inhalt/aktien-commerzbank-steuervermeidung-100.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018); BR Recherche, Chronologische Zusammenfassung der Rechercheergebnisse und Auswirkungen vom 02/03. Mai 2016 bis 03. August 2017, online abrufbar unter: <https://www.br.de/nachrichten/br-recherche/cum-cum-steuervermeidung-commerzbank-100.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018);

durch umfangreiche interne Systeme und Kontrollen sicher, dass alle Handelsgeschäfte im Einklang mit dem geltenden Recht stehen."⁶⁸

Die **WestLB**, an der das Land Nordrhein-Westfalen in 2002 mit 43 % und in 2008/09 dann mit noch mit 18 % beteiligt war,⁶⁹ führte in den Jahren bis zu ihrer Zerschlagung 2011/12 cum/ex- und cum/cum-Geschäfte durch.⁷⁰ So hat sich jetzt die Rechtsnachfolgerin der zerschlagenen WestLB, die Portigon AG, mit den Folgen der damaligen Cum/Ex-Geschäfte zu beschäftigen.⁷¹ Der im 4. Untersuchungsausschuss des Deutschen Bundestages angehörte Zeuge und damals bei der WestLB Verantwortliche für Eigenhandel (Aktienhandel und Aktienderivatenhandel bei der WestLB) Markus Bolder sagte aus, dass „*In dem Moment, wo ich da [...] als Händler gehandelt habe, ging ich von einer Dividendenarbitrage aus. Und da wurde keine Differenzierung gemacht zwischen Cum/Cum oder Cum/Ex [...]*“.⁷²

Noch im Jahr 2013 hatte der Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen, Norbert Walter-Borjans, dem Landtag Nordrhein-Westfalen mitgeteilt, dass der Landesregierung nicht bekannt sei, „*dass die WestLB Cum-Ex-Geschäfte durchgeführt hat*“. Auf Nachfrage hat die Portigon AG mitgeteilt, „*dass ihrem Vorstand aus internen und externen Prüfungsergebnissen keine Erkenntnisse vorlägen, wonach die WestLB AG Cum-Ex-Geschäfte [...] betrieben habe*“.⁷³

Die **HSH Nordbank**, an der u.a. die Freie Hansestadt Hamburg (11,91 %) und das Land Schleswig-Holstein (10,56 %) indirekt über die HSH Beteiligungs Management GmbH (HoldCo), welche zu 94,9 % an der HSH Nordbank AG beteiligt ist, beteiligt sind,⁷⁴ hat ebenfalls Cum/Ex-Geschäfte in den Jahren 2008 bis 2011 angeboten und selbst durchgeführt.⁷⁵

68 Ebenda.

69 Vgl. *Christine Trampusch, Benedikt Linden, Michael Schwan* „Staatskapitalismus in NRW und Bayern: Der Aufstieg und Fall von WestLB und BayernLB“ in Zeitschrift für vergleichende Politikwissenschaften, Oktober 2014, Volume 8, S. 129-154, Tabelle 4 im Anhang „Veränderungen der Eigentümerstrukturen von BayernLB und WestLB (gerundete Werte)“.

70 Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 281/282, 404 f. m.w.N. und 547 m.w.N.

71 Vgl. Handelsblatt, „Portigon verschiebt Jahresabschluss wegen Cum-Ex-Verdacht“ vom 29. März 2017, online abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/westlb-nachfolger-portigon-verschiebt-jahresabschluss-wegen-cum-ex-verdacht/19586634.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018); vgl. Süddeutsche Zeitung, „Geschäfte im Stadion“ vom 19. April 2017, online abrufbar unter: <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/westlb-geschaeft-im-stadion-1.3469292> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

72 Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 281/282.

73 Ebenda, S. 404 f. mit weiteren Details zu den Aussagen.

74 HSH Nordbank, Eigentümer/Organisation, Eigentümerstruktur, online abrufbar unter: <https://www.hsh-nordbank.de/de/hsh-nordbank/eigentuemer-organisation/eigentuemer-organisation/> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

75 Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 546 f.; HSH Nordbank, „HSH Nordbank trifft Vorsorge für Cum/Ex-Geschäfte der Jahre 2008-2011“ vom 17. Dezember 2013, online abrufbar unter: <https://www.hsh-nordbank.de/de/presse/pressemitteilungen/pressemitteilung-4180928/> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

Der Finanzvorstand der HSH Nordbank Stefan Ermirsch nahm wie folgt Stellung: „Die von uns aktiv initiierte Aufklärung des Sachverhalts dauert noch an. Es liegen im Hinblick auf einige Transaktionen Indizien dafür vor, dass die Bank möglicherweise Kapitalertragsteuer angerechnet haben könnte, der kein entsprechender Steuereinbehalt gegenüber stand. Der Vorstand hat daher heute beschlossen, vorsorglich eine Steuerrückstellung über insgesamt 127 Mio. Euro für die in den Jahren 2008 bis 2011 gegebenenfalls unbegründet erstattete Kapitalertragssteuer in Höhe von 112 Mio. Euro plus entstandener Zinsen von gut 15 Mio. Euro im Jahresabschluss 2013 einzustellen und die Rückzahlung zu veranlassen“.⁷⁶

Der **Deutschen Post**, an der der Staat über die Kreditanstalt für Wiederaufbau zu 20,6 % beteiligt ist,⁷⁷ gehört, laut der Süddeutschen Zeitung, welche sich dabei auf die Paradise Papers bezieht, die Firma Marias Falls Insurance Co. Ltd. mit Sitz auf Bermuda, einer Steueroase. „Die Marias Falls Insurance stellt eine Art firmeneigene Versicherung dar, über die die Deutsche Post die Fracht, ihre Autos und Laster, aber auch ihre Mitarbeiter absichert. Jeden Euro, den die Post an Marias Falls Insurance zahlt, muss sie in Deutschland nicht versteuern. Und die Marias Falls Insurance meldet ihre Gewinne in Bermuda - dort fallen kaum Steuern an. [...] Auf Anfrage von SZ, NDR und WDR erklärte die Deutsche Post DHL Group, „sie ziehe keinen steuerlichen Nutzen aus der Marias Falls Insurance.“⁷⁸

Die **Kreditanstalt für Wiederaufbau** (KfW), an der zu 80 % der Bund und zu 20 % die Länder beteiligt sind (§ 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Kreditanstalt für Wiederaufbau⁷⁹) hält 100 % der Anteile ihrer Tochtergesellschaft Deutsche Investitions- und Entwicklungsgesellschaft (DEG). Die DEG soll einen Teil ihrer Gelder über Fonds investiert haben, die ihren Sitz in Steueroasen haben. So soll die DEG gleich an neun Fonds in Steueroasen wie Mauritius, den Cayman Islands und auf Saints Kitts and Nevs beteiligt sein.⁸⁰

Hans-Joachim Fuchtel, Parlamentarischer Staatssekretär im Bundesentwicklungsministerium und als solcher auch Aufsichtsratschef der DEG bezieht dazu wie folgt Stellung: „Wir dürfen die häu-

76 HSH Nordbank, „HSH Nordbank trifft Vorsorge für Cum/Ex-Geschäfte der Jahre 2008-2011“ vom 17. Dezember 2013, online abrufbar unter: <https://www.hsh-nordbank.de/de/presse/pressemitteilungen/pressemeldung-4180928/> (Letztmaliger Abruf am: 11. April 2018).

77 Deutsche Post DHL Group, Aktionärsstruktur, online abrufbar unter: <http://www.dpdhl.com/de/investoren/aktie/aktionaersstruktur.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

78 Süddeutsche Zeitung, „Staat paradox“ vom 07. November 2017, online abrufbar unter: <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/politik/der-staat-mischt-in-steueroasen-mit-e315399/> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

79 Gesetz vom 5. November 1948 (WiGBl. S. 123) in der Fassung vom 23. Juni 1969 (BGBl. I, S. 573), zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Kreditanstalt für Wiederaufbau und weiterer Gesetze vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 2178).

80 Tagesspiegel, „KfW-Tochter DEG investiert in Steueroasen“ vom 03. Juni 2016, online abrufbar unter: <https://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/millionen-im-paradies-kfw-tochter-deg-investiert-in-steueroasen/13686554.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018); Konstanin Weber, „Steuer- und steuerstrafrechtliche Risiken wegen Unterhaltung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Briefkastenfirmen in Deutschland“ in DStZ 2017 S. 512-518, 512 (513)

fig als Steueroasen bezeichneten Länder nicht über einen Kamm scheren. Es gibt zahlreiche Offshore Financial Centre, die den Transparenzstandards der OECD entsprechen. So sei die DEG nur an Offshore-Finanzplätzen tätig, die die Vorgaben der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erfüllen.“

Die Bundesregierung weist zudem daraufhin, „*der Umstand, dass Investitionen über OFC strukturiert werden, impliziert keine illegale Handlungen der involvierten Akteure“.*

Die DEG selbst begründet ihr Engagement in vermeintlichen Steueroasen vor allem mit der dortigen Rechtssicherheit. An Offshore-Standorten gebe es eine „*rechtliche Infrastruktur, die den Anforderungen von Investoren, die in den Privatsektor in Entwicklungs- und Schwellenländern investieren möchten, genügt“*, sagt eine Sprecherin.⁸¹

Die **Volkswagen AG**, an der das Land Niedersachsen mit 11,8 % (Stimmanteil von 20%) beteiligt ist,⁸² wird nach Recherchen von u.a. dem NRD und Spiegel Online mit einer Tochtergesellschaft, der Volkswagen Finance Luxemburg S.A. (VFL), in Luxemburg in Verbindung gebracht. Die VFL soll primär dazu dienen Steuern zu sparen und sei laut Volkswagen aus „*finanzstrategischen Gründen“* errichtet worden. Die Besteuerung der Gesellschaften basiere dabei laut VW „*auf gesetzlichen Regelungen, alles andere wäre unzulässig“*. So soll VW bereits mehr als 17 Milliarden Euro aus dem Konzern in die Luxemburger Tochtergesellschaft verlagert haben.⁸³

7. Selbstverpflichtungsansätze seitens der Wirtschaft

In diesem Zusammenhang ist vorweg anzumerken, dass es gerade bei Kapitalgesellschaften für den Vorstand (§ 76 Abs. 1 i.V.m. § 93 Abs. 1, S. 1 AktG) oder bei GmbHs für den Geschäftsführer (§ 35 GmbHG i.V.m. § 43 Abs. 1 GmbHG) bzw. allgemein die Führung des Unternehmens gesetzlich verpflichtend ist, im Unternehmensinteresse zu handeln und damit auch Steuern zu sparen und das – aus kaufmännischer Sicht – (wirtschaftlich) beste Ergebnis für das Unternehmen anzustreben. Damit kann es – unter Abwägung aller Handlungsalternativen – aus unternehmerischer Sicht auch erforderlich sein, die gegebenenfalls steuerlich attraktivste Gestaltungsform zu wählen.

Häufig haben Unternehmen in ihren Compliance-Regelungen Verpflichtungen und Obliegenheiten festgehalten, an die sich das jeweilige Unternehmen aus Gründen der eigenen ethischen und/oder sozialen Verpflichtung selbst halten möchte oder sich aus Gründen der Gesetzgebung halten muss. In diesem Zusammenhang werden häufig auch nur die gesetzlichen Vorgaben als

81 Tagesspiegel, „KfW-Tochter DEG investiert in Steueroasen“ vom 03. Juni 2016, online abrufbar unter: <https://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/millionen-im-paradies-kfw-tochter-deg-investiert-in-steueroasen/13686554.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018).

82 Volkswagen AG, Aktionärsstruktur vom 31. Dezember 2017, online abrufbar unter: <https://www.volkswagen-nag.com/de/InvestorRelations/shares/shareholder-structure.html> (Letztmaliger Abruf am: 05. April 2018).

83 Spiegel Online, „Wie VW am deutschen Finanzmarkt vorbeifährt“ vom 28. Oktober 2017, online abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/spiegel/der-vw-konzern-nutzt-ein-fragwuerdiges-steuersparmodell-in-luxemburg-a-1175059.html> (Letztmaliger Abruf am: 05. April 2018); NRD, „Volkswagen nutzt Luxemburg zum Steuersparen“ vom 28. Oktober 2018, online abrufbar unter: <https://www.ndr.de/nachrichten/niedersachsen/braunschweig-harz-goettingen/Volkswagen-nutzt-Luxemburg-zum-Steuersparen.vw3950.html> (Letztmaliger Abruf am: 05. April 2018).

rein deklaratorische Form wiedergegeben und bekräftigt, dass man sich an Recht und Gesetz halte. Wie die Compliance-Regelungen einzelner Unternehmen aussehen und ob sich in diesen auch Selbstverpflichtungen zur Bekämpfung von Steuervermeidung befinden, kann nur in jedem Einzelfall bestimmt werden. Dazu müsste sich entweder mit der jeweiligen Unternehmensphilosophie oder den Vertragswerken der Unternehmen, in welchen die Compliance-Regelungen für gewöhnlich eingebaut werden, auseinandergesetzt werden.

Als Beispiel dient hier ein Ausschnitt aus den Compliance der Volkswagen AG, wo es auf S. 39 u.a. lautet: „[...] *Wir sind uns unserer gesellschaftlichen Verantwortung bei der Erfüllung der Steuer- und Zollpflichten bewusst und bekennen uns ausdrücklich zur Einhaltung der nationalen und internationalen Rechtsvorschriften. [...] Ich gestalte die internen Strukturen und Prozesse so, dass die durch die jeweiligen Konzerngesellschaften zu entrichtenden Steuern und Zölle vollständig, korrekt und termingerecht ermittelt, im Reporting erfasst und an die zuständigen Finanzbehörden gezahlt werden. [...]*“⁸⁴

Derartige Compliance in Bezug auf Steuern werden sich mit hoher Wahrscheinlichkeit in dieser oder einer ähnlichen Form in den Selbstverpflichtungen eines jeden größeren Unternehmens finden.

8. Lösungsansätze zur Vermeidung von (legaler) Steuervermeidung

Im Folgenden werden einige exemplarische Lösungsansätze zur Bekämpfung von (legaler) Steuervermeidung vorgestellt.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat einen „Aktionsplan gegen Steuerbetrug, trickreiche Steuervermeidung und Geldwäsche veröffentlicht“,⁸⁵ in welchem zehn Schritte zur Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuervermeidung und Geldwäsche vorgeschlagen werden. Einige dieser vom BMF aufgeführten Punkte wurden bzw. werden bereits umgesetzt oder sind teilweise nur mittels internationaler Zusammenarbeit erreichbar. Dabei nimmt der Aktionsplan des BMF insbesondere auf das Base Erosion and Profit Shifting-Projekt (BEPS)⁸⁶ Bezug und versucht die dort gewonnenen Erkenntnisse auch auf nationaler Ebene zu nutzen.

8.1. „Base Erosion and Profit Shifting“-Projekt

Das BEPS-Projekt, dem sich alle Staaten der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) und der G20 sowie Entwicklungs- und Schwellenländer angeschlossen haben, wurde mit dem Ziel initiiert, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne vorzugehen. Hierfür wurden konkrete

84 Volkswagen AG, Compliance, dort S. 39, Link zu dem pdf.-Dokument online abrufbar unter: <https://www.volkswagen.de/de/unternehmen.html> (Letztmaliger Abruf am: 05. April 2018).

85 Bundesministerium der Finanzen, „Aktionsplan gegen Steuerbetrug, trickreiche Steuervermeidung und Geldwäsche“ vom 23. Februar 2017, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Informationsaustausch/2017-02-23-Aktionsplan.html (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018).

86 Übersetzt bedeutet dies Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung.

und umsetzbare Empfehlungen erarbeitet, die nach Abschluss des BEPS-Projekts 15 Aktionspunkte umfassen.⁸⁷ Dass sich die Staatengemeinschaft seit dem Start des Projekts im Jahr 2014 auf diese neuen Standards einigen konnte, stellt eine neue Form der Zusammenarbeit im Bereich der internationalen Steuerpolitik dar. Durch die Umsetzung der Empfehlungen sollen zentrale BEPS-Probleme im besten Fall erheblich reduziert werden. Auf EU-Ebene wurden bereits einige BEPS-Empfehlungen durch EU-Richtlinien für die Mitgliedstaaten verbindlich umgesetzt. Zudem werden derzeit weitere Maßnahmen, die ebenfalls der Bekämpfung der Steuerumgehung dienen, in den europäischen Gremien erörtert.

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016⁸⁸ wurden insbesondere die beiden Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie vom 8. Dezember 2015 und vom 25. Mai 2016 hinsichtlich des automatischen Informationsaustausches über Tax Rulings und der EU-weiten Einführung des Country-by-Country-Reporting umgesetzt.⁸⁹

Ebenfalls im BEPS-Projekt unter Aktionspunkt 15 enthalten,⁹⁰ ist die Vereinbarung über das sogenannte Multilaterale Instrument (MLI), welches am 07. Juni 2017 von 76 Nationalstaaten und Jurisdiktionen unterzeichnet wurde. Das MLI soll dazu dienen, dass zahlreiche Empfehlungen des BEPS-Projekts und dessen Mindeststandards unmittelbar in die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen der teilnehmenden Staaten implementiert werden.⁹¹

87 Vgl. Liste der 15 Aktionspunkte: Homepage des Bundesministeriums der Finanzen, „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Übersicht über die 15 Aktionspunkte“ vom 07. Juni 2017, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-15-aktionspunkte.html> (letztmaliger Abruf am 22. März 2018); OECD, „BEPS Actions, Base Erosion and Profit Shifting“, online abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018); vgl. auch die Erläuterung der 15 Aktionspunkte bei: *Oppel*, Das BEPS-Projekt der OECD/G20 – Kerninhalte der Abschlussberichte und Auswirkungen auf das deutsche (internationale) Steuerrecht in *SteuK* 2016, Heft 3, S. 53 - 59, S. 54 - 85.

88 BGBl. 2016 I S. 3000.

89 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, „BEPS“, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Beps/beps.html> (letztmaliger Abruf am: 22. März 2018) mit weiterführenden Links und Informationen.

90 Vgl. BMF, „Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Übersicht über die 15 Aktionspunkte“ vom 07. April 2017, online abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-15-aktionspunkte.html> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018).

91 Details und Einzelheiten bei: OECD, „Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide“ online abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018); vgl. auch: BMF, „Das Multilaterale Instrument: Wichtiges Element des BEPS-Projekts der OECD“ vom 07. Juni 2017, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-Multilaterales-Instrument.html> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018).

8.2. „Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung“

Das "Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung" auf der Ebene der EU umfasst legislative und nichtlegislative Initiativen, mit denen die unionsrechtlichen Vorschriften gegen Steuervermeidung durch Unternehmen verschärft und die Besteuerung von Unternehmen in der EU gerechter, einfacher und wirksamer gestaltet werden sollen.

Das Paket basiert auf den Empfehlungen der OECD von 2015 zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS). Ziele dieses EU-Pakets sind die Unterbindung aggressiver Steuerplanung, die Schaffung von mehr Transparenz im Besteuerungsverfahren und die Schaffung gerechterer Rahmenbedingungen für Unternehmen innerhalb der EU. Das „Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung“⁹² enthält u.a. eine Richtlinie, die rechtlich bindende Maßnahmen gegen aggressive Steuerplanung festlegt. Insbesondere soll damit verhindert werden, dass in Unternehmensgruppen die Unterschiede zwischen nationalen Steuersystemen zielgerichtet ausgenutzt werden, um die Gesamtsteuerschuld zu verringern.

So enthält die Richtlinie Regelungen gegen aggressive Steuerplanung in Bezug auf die Zinsschranke, zur Wegzugsbesteuerung, für beherrschte ausländische Unternehmen, eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch und Regelungen über hybride Gestaltungen. Durch die Richtlinie wird zudem sichergestellt, dass die Anti-BEPS-Maßnahmen der OECD in koordinierter Weise umgesetzt werden – auch durch die sieben Staaten, die nicht Mitglied der OECD sind.⁹³

8.3. Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG)

Das Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz⁹⁴ sieht vor, dass durch erhöhte Transparenz, erweiterte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen und Dritter sowie neue Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden, Domizilgesellschaften bzw. sog. Briefkastenfirmen künftig wirksamer ermittelt werden können. Mit dem Gesetz soll die Möglichkeit für inländische Steuerpflichtige zur Steuerumgehung mittels solcher Briefkastenfirmen erschwert werden. Daneben werden Anpassungen

92 Zu den einzelnen Bestandteilen des „Pakets zur Bekämpfung der Steuervermeidung“: Europäischer Rat, Rat der Europäischen Union, Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung vom 14. März 2018, online unter: <http://www.consilium.europa.eu/de/policies/anti-tax-avoidance-package/> (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018).

93 Vgl. Europäischer Rat, Rat der Europäischen Union, Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung vom 14. März 2018, online unter: <http://www.consilium.europa.eu/de/policies/anti-tax-avoidance-package/> (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018) mit weiteren Informationen und Quellen und einer chronologischen Darstellung der Vorgänge in Bezug auf das „Paket zur Bekämpfung der Steuervermeidung“ im Europäischen Rat.

94 Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 23. Juni 2017, BGBl. I S. 1682.

im Steuerberatungsrecht sowie im Bereich der direkten Steuern aufgrund von Urteilen des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) bzw. Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission vorgenommen.⁹⁵

8.4. Automatischer Informationsaustausch

Der automatische Informationsaustausch (s.o. im Zusammenhang mit dem BEPS-Projekt) ist die systematische und regelmäßige Übertragung von genau definierten Steuerinformationen zu einem festgelegten Zeitpunkt zwischen Staaten und Gebieten über bestimmte Einkunftsarten. Die Einführung eines automatischen Informationsaustausches zielt dabei in erster Linie darauf ab, eine engere und effektivere Zusammenarbeit der nationalen Steuerbehörden zu ermöglichen und damit der internationalen Steuerhinterziehung vorzubeugen.⁹⁶

Der erste automatische Informationsaustausch über Finanzkonten nach dem gemeinsamen Meldestandard der OECD hat zum 30. September 2017 zwischen Deutschland und 49 Staaten und Gebieten begonnen. Weltweit bestehen zwischen allen an diesem Informationsaustausch teilnehmenden Staaten und Gebieten schon über 2000 bilaterale Austauschbeziehungen. Damit wird auf der Grundlage aufgebaut, die im Jahr 2014 auf der Berliner Steuerkonferenz mit den gemeinsamen Meldestandards (Common Reporting Standards) zwischen der OECD und den G20 verabschiedet wurden. Weitere Staaten und Gebiete sollen zum 30. September 2018 folgen.⁹⁷

8.5. Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs durch den Vorschlag der Kommission (2017)335

Mit der Änderung der Richtlinie 2011/16/EU vom 15. Februar 2011⁹⁸ durch den Vorschlag der Kommission (2017)335⁹⁹ vom 21. Juni 2017 soll sich insbesondere gegen grenzüberschreitende

95 Vgl. Bundesministerium der Finanzen, „Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz - StUmgBG)“ vom 24. Juni 2017, online abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/18_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/2017-06-24-Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz/0-Gesetz.html (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018) mit weiterführenden Informationen.

96 Vgl. BMF, „Fragen und Antworten zum automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten“ vom 30. September 2017, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-09-30-faq-informationsaustausch.html> (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018).

97 Vgl. BMF, „Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten beginnt“ vom 29. September 2017, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2017/09/2017-09-29-PM22.html> (letztmaliger Abruf am: 26. März 2018).

98 Richtlinie 2011/16/EU Des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG.

99 COM(2017)335, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle vom 21. Juni 2017, online abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/transparency/reg-doc/rep/1/2017/DE/COM-2017-335-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018).

(aggressive) Steuervermeidung zur Wehr gesetzt und es den Behörden erleichtert werden Steuervermeidungsmodelle zu erkennen und gegen diese vorzugehen. Dafür ist insbesondere der Austausch von Informationen zwischen den Steuerverwaltungen ein zentraler Ansatzpunkt des Änderungsvorschlages, damit diese über die notwendigen Informationen verfügen, um ihre Aufgaben effizient erfüllen zu können. In der Begründung des Änderungsvorschlages der Kommission heißt es u.a.:

„[...] Dadurch sollen die Transparenz und der frühzeitige Zugang zu den richtigen Informationen verbessert werden, da so die Behörden in der Lage wären, ihre Risikobewertung schneller und genauer durchzuführen und rechtzeitig fundierte Entscheidungen darüber zu treffen, wie sie ihre Steuereinnahmen schützen. Wenn die Steuerbehörden nämlich Informationen über potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle erhalten, bevor diese umgesetzt werden, dürften sie in der Lage sein, diese Modelle nachzuvollziehen und auf die damit verbundenen Steuerrisiken zu reagieren, indem sie entsprechende Gegenmaßnahmen ergreifen. Zu diesem Zweck sollten die Informationen idealerweise übermittelt werden, bevor ein Modell umgesetzt und/oder angewandt wird, damit die Behörden im Vorfeld die damit verbundenen Risiken beurteilen und gegebenenfalls Schlupflöcher schließen und den Verlust von Steuereinnahmen verhindern können. Oberstes Ziel ist die Entwicklung eines Mechanismus mit abschreckender Wirkung, d. h. eines Mechanismus, der die Intermediäre davon abhält, derartige Modelle zu konzipieren und zu vermarkten. [...]“¹⁰⁰

Der Änderungsvorschlag für die oben genannte Richtlinie ist am 21. Juni 2017 von der Europäischen Kommission eingereicht worden¹⁰¹ und befindet sich zurzeit im Europäischen Gesetzgebungsverfahren.¹⁰² Ein Referenten- oder Gesetzesentwurf für ein Deutsches Umsetzungsgesetz o.ä. liegt bisher nicht vor.

* * *

100 Vgl. Europäische Kommission, „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle“ vom 21. Juni 2017, S. 1 ff., online abrufbar unter: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/DE/COM-2017-335-F1-DE-MAIN-PART-1.PDF> (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018).

101 Ebenda.

102 Zum Stand, vgl.: Deutscher Bundestag, EuDoX, online abrufbar unter: http://eudoxap01.bundestag.btg:8080/eudox/dossierChronologischAnsicht?id=194869&searchHistoryId=NUMMERNKREIS1523361224766&rowId=8_name_Outer (Letztmaliger Abruf am: 10. April 2018).