

Summary

Multinational tätige Unternehmen können ihre Gewinne gezielt in Länder verlagern, die als sogenannte „low-tax-jurisdictions“ eine vergleichsweise günstigere Steuerbelastung aufweisen und somit ihre weltweite Steuerbelastung deutlich senken. Steuerbemessungsgrundlagen international tätiger Unternehmen können daher in Hochsteuerländern ausgehöhlt und Gewinne gezielt in Niedrigsteuerländer verlagert werden. Die OECD hat dies zum Anlass genommen und befasst sich im Rahmen des „*Base Erosion and Profit Shifting*“-Projektes (BEPS) ausführlich mit potentiellen Gegenmaßnahmen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Die derzeit geltenden internationalen Besteuerungsregeln lassen viele Faktoren des modernen Wirtschaftslebens, so insbesondere neue Kommunikationstechnologien, außer Acht. Fraglich ist im Bereich der Lieferung digitaler Güter und Leistungen, ob durch die Modernisierung von Kommunikationstechnologien das derzeit bestehende internationale Besteuerungssystem für Einkünfte aus der Lieferung digitaler Güter und Leistungen noch angewendet werden kann und soll oder ob es neuer Regelungen auf nationaler und internationaler Ebene bedarf, um ungewollte Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen multinationaler Unternehmen zu vermeiden.

Die Verwendung moderner Kommunikationsmittel führt insbesondere bei der Bestimmung der Ansässigkeit multinational tätiger Unternehmen zu Problemen. Durch gestalterische Maßnahmen kann die Ansässigkeit von Zwischen- oder Holdinggesellschaften gezielt in Niedrigsteuerländern begründet werden, beispielsweise durch eine Verlagerung von Funktionen und Risiken. Zudem ist es auch möglich, unterschiedliche nationale Rechtsvorschriften derart auszunutzen, dass Unternehmen in keinem Staat als ansässig gelten und ihre Einkünfte daher zur Gänze nicht besteuert werden.

Aufgrund der Digitalisierung können Unternehmen aber auch in jenen Absatzstaaten Umsätze erzielen, in denen sie über keinerlei physische Präsenz verfügen, wie etwa Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten. Den Absatzstaaten stehen daher an diesen Einkünften meist keine Besteuerungsrechte zu.

Durch „geschickte“ Kombinierung unterschiedlicher nationaler Rechtsordnungen („*double Irish with a Dutch sandwich*“) und steuerlicher Anreizsysteme (wie etwa Patentboxen oder der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen) können effektive Konzernsteuerquoten drastisch reduziert werden. Für multinational tätige Unternehmen besteht daher gegenüber nur national tätigen Unternehmen ein massiver Wettbewerbsvorteil. Insbesondere US-amerikanische IT-Unternehmen nutzen den Wettbewerbsvorteil der „de-facto Steuerbefreiung“ ihrer europäischen Gewinne.

Summary

Jene Absatzstaaten, denen kein Besteuerungsrecht an den Gewinnen ausländischer Unternehmen zusteht, fordern nunmehr vermehrt eine Ausweitung der Quellenbesteuerung. Sei es durch eine Ausweitung des bestehenden Betriebsstättennexus, eine Einführung eines neuen Nexus für digitale Güter und Leistungen oder durch Abzugsverbote, wie insbesondere Lizenzschränken.

Eine Ausweitung der Quellenbesteuerung stellt jedoch für Unternehmen einen großen administrativen Aufwand dar, gerade wenn keine physische Präsenz in einem Absatzstaat besteht. Zudem können die Kunden digitaler Güter und Leistungen weltweit ansässig sein. Dies könnte zu einer steuerlichen Registrierungspflicht in einer Vielzahl an Ländern führen und zusätzlichen Aufwand im Rahmen einer nachträglichen Veranlagung verursachen, um eine Besteuerung des Nettogewinns zu ermöglichen. Insbesondere kleine Unternehmen wären von diesen zusätzlichen Hürden beeinträchtigt. Aber auch für die Finanzverwaltungen ist die Sicherung ihrer Abgabenansprüche ungewiss, da der ausländische Steuerpflichtige im Inland in der Regel über keine Haftungsmasse verfügt. Ebenso ist die Einbehaltung und Abfuhr einer Quellensteuer im B2C Bereich bedenklich, da diese wohl nicht durch den Konsumenten erfolgen kann. Des Weiteren verursacht auch die Bestimmung des Quellenstaates im Bereich digitaler Güter und Leistungen erhebliche Probleme, da eine eindeutige Zuordnung in vielen Fällen nicht erfolgen kann. Es sprechen daher gewichtige Gründe gegen eine Ausweitung der Quellenbesteuerung.

Eine Ausweitung der Ansässigkeitsbesteuerung reduziert sowohl den Compliance-Aufwand für Unternehmen als auch den administrativen Aufwand für Steuerverwaltungen. Voraussetzung für eine umgehungsresistente Ansässigkeitsbesteuerung ist allerdings, dass es klare und nicht zwischen den Staaten divergierende Bestimmungen für den Ort der Ansässigkeit gibt. Es sollte daher auf Kriterien abgestellt werden, die nicht durch gestalterische Maßnahmen umgangen werden können, also einen effektiven Ort der Geschäftstätigkeit. Hier könnte beispielsweise auf die Mehrzahl der beschäftigten Mitarbeiter oder das investierte Kapital abgestellt werden. Ein Verweis auf den statutarischen Sitz oder die Registrierung sollte daher nicht maßgebend sein, da diese steuerliche Gestaltungsspielräume eröffnen. Ebenso könnten auch zwischen den Staaten vermehrt Korrespondenzregelungen eingeführt werden, um doppelt nichtansässige Unternehmen zu vermeiden.

Um die Interessen kapitalimportierender und kapitalexportierender Staaten auszugleichen, sollte daher im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf den Ansässigkeitsstaat („*origin-based*“) abgestellt werden, im Bereich der Umsatzbesteuerung hingegen auf das Empfängerland („*destination-based*“) abgestellt werden.

Unabhängig davon, ob Besteuerungsrechte im Ansässigkeits- oder Quellenstaat ausgeweitet werden sollen, spricht sich die OECD gegen gesonderte Besteuerungsansätze, also gegen

Summary

ein eigenes „set of rules“ für die digitale Wirtschaft aus, da keine klare Abgrenzung mehr zwischen der traditionellen und der digitalen Wirtschaft möglich ist. Insbesondere in der aufkommenden Industrie 4.0 ist eine klare Trennung schwierig. Unterschiedliche Anknüpfungskriterien für digitale und nicht-digitale Sachverhalte vergrößern daher die bereits ohnehin bestehende Komplexität des internationalen Besteuerungssystems und sollten daher vermieden werden.

Anhand einer Fallstudie werden im Rahmen einer Steuerbelastungsmessung die Auswirkungen der derzeit diskutierten alternativen Besteuerungsmodelle auf die effektive Steuerbelastung eines Unternehmens aufgezeigt. Hiefür wird der Google Konzern herangezogen, da dessen Geschäfts- und Steuermodell in den letzten Jahren heftiger Kritik ausgesetzt war.

Der Steuerbelastungsvergleich zeigt, dass die Einführung einer Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 1) in den Absatzstaaten zu einem zusätzlichen Steueraufkommen (+ € 1,7 Mrd.) führt und die effektive Konzernsteuerquote dadurch auf 32% steigt. Die ausländischen Gewinne unterliegen einer effektiven Steuerquote von 36%, eine Niedrigbesteuerung liegt daher nicht mehr vor.

Ebenso unterliegen bei einer (Wieder-)Einführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren (Szenario 3) die ausländischen Gewinne keiner Niedrigbesteuerung mehr. Da die konzerninternen Lizenzzahlungen vom Quellensteuerabzug betroffen sind, steigt die effektive Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf knapp 46%, die effektive Konzernsteuerquote erhöht sich auf 38%. Das Steueraufkommen erhöht sich jedoch nur in den zwischengeschalteten Staaten, nicht jedoch in den Absatzstaaten, da in diesen keine Lizenzgebühren geleistet werden.

Ebenfalls zu einer Verringerung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Gewinne führt ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen (Szenario 4b). Bedingt durch die Nichtabzugsfähigkeit der konzerninternen Lizenzgebühren steigt die effektive Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf 79%, die effektive Konzernsteuerquote steigt auf 58%. Das Steueraufkommen erhöht sich jedoch nur in den zwischengeschalteten Staaten, nicht jedoch in den Absatzstaaten, da in diesen keine Lizenzgebühren geleistet werden (analog Szenario 3).

Eine Neudefinition der Ansässigkeitsbestimmungen (Szenario 5) kann ebenso zu einer Verringerung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Gewinne führen, da bislang doppelt nichtansässige Konzerngesellschaften jedenfalls als in einem Staat ansässig und somit unbeschränkt steuerpflichtig gelten. Dadurch steigt die effektive Konzernsteuerquote auf 30% (bzw. 23% sofern begünstigt besteuert), bedingt durch eine Erhöhung der effektiven

Summary

Steuerquote auf die ausländischen Gewinne auf 32% (bzw. 20%). Auf das Steueraufkommen in den Absatzstaaten hat dies jedoch keine unmittelbaren Auswirkungen, sondern erst auf das Steueraufkommen des zwischengeschalteten Staates.

Auch eine Änderung der amerikanischen „*Check-the-Box*“-Regelungen (Szenario 6) verhindert eine steuerfreie Thesaurierung der ausländischen Einkünfte. Aufgrund der Behandlung der ausländischen Tochtergesellschaften als intransparente Steuersubjekte unterliegen die konzernintern gezahlten Lizenzgebühren in den USA einer Hinzurechnungsbesteuerung und werden sofort mit 35% besteuert. Die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns erhöht sich daher auf 55% und das Steueraufkommen in den USA steigt um \$ 5,6 Mrd.

Im Gegensatz dazu hat ein Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen (Szenario 4a) keine unmittelbaren Auswirkungen auf die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns. Das Abzugsverbot führt zwar zu einer drastischen Erhöhung des Steueraufkommens in den Absatzstaaten (+ € 4,5 Mrd.), allerdings geht diese zur Gänze zu Lasten der Endkunden. Die ausländischen Gewinne des Google Konzerns bleiben daher weiterhin niedrig besteuert.

Erstaunlich ist, dass die in der Literatur stark diskutierte Einführung einer digitalen Betriebsstätte in den Absatzstaaten (Szenario 2) weder auf das Steueraufkommen in den beteiligten Staaten noch auf die effektive Konzernsteuerquote des Google Konzerns wesentliche Auswirkungen hat, da bei den Betriebsstätten nur ein geringer zu steuernder Gewinn verbleibt, da ein Großteil des operativen Gewinnes als Lizenzzahlung ins Ausland verlagert wird. Die ausländischen Gewinne des Google Konzerns unterliegen daher weiterhin einer Niedrigbesteuerung.

Die diskutierten und vorgeschlagenen Maßnahmen bekämpfen jedoch nur einzelne Symptome, nicht jedoch die Ursachen der gesamten BEPS Problematik. Meines Erachtens sind nicht die Unternehmen, die steuerliche Schlupflöcher bzw. die Nichtabgestimmtheit von unterschiedlichen nationalen Normen gezielt ausnutzen, die Ursache der BEPS Problematik, sondern der staatliche Steuerwettbewerb, das „*race to the bottom*“. So hat beispielsweise Großbritannien die steuergestalterischen Unternehmensstrukturen von Google und Apple massiv kritisiert, gleichzeitig aber eine IP-Box eingeführt. Unter der Prämisse der Entscheidungsneutralität sollten Steuern nicht primär Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen haben. Staatliche Standortpolitik sollte daher nicht nur steuergetrieben sein, sondern auf anderen Faktoren, wie etwa Infrastruktur, Bildungsniveau oder F&E beruhen.

Im Endergebnis wird es sich bei der Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vermutlich um eine politische Entscheidung handeln. Die USA werden

Summary

sich hüten, die Steuervorteile, die sie amerikanischen Unternehmen derzeit durch zahlreiche steuerliche Optionsmöglichkeiten (wie „*Check-the-box*“ oder „*permanently reinvested foreign earnings*“) gewähren, zu versagen oder zu verkürzen. Denn dies würde den Wettbewerbsvorteil gegenüber europäischen oder asiatischen Unternehmen drastisch verringern.

Es bleibt daher abzuwarten, ob sich die internationale Staatengemeinschaft einigen kann, gemeinsam den staatlichen Steuerwettbewerb zu reduzieren. Ob eine Einigung über gemeinsame und einheitliche Ansässigkeitskriterien, eine bessere Koordinierung (trotz des vermehrten Ausbaus des Informationsaustausches) oder überhaupt eine Harmonisierung des internationalen Steuerrechtes in absehbarer Zeit möglich sein wird, ist jedenfalls fraglich. Denn auch die Staaten stehen untereinander in Wettbewerb und das Steuerrecht bietet dafür ausgiebige Gestaltungsmöglichkeiten.

Übersicht							
Szenario 1 - Quellensteuer auf Zahlungen für digitale Güter und Leistungen							
	Ist	€	\$	Szenario 1	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730		-2 830 832	-3 904 001	Δ 1 700 188	2 344 729
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993		0	0	Δ -26 099	-35 993
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661		2 654	3 661	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000		1 115 945	1 539 000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000		-3 354 890	-4 626 729	Δ -1 700 188	-2 344 729
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			31,92%	Δ 16,18%	
Szenario 2 - Einführung einer digitalen Betriebsstätte							
	Ist	€	\$	Szenario 2	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730		-4 499 192	-6 204 836	Δ 31 828	43 894
Steueraufkommen in Irland	26 099	35 993		4 770	6 578	Δ -21 329	-29 415
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661		2 654	3 661	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000		1 115 945	1 539 000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000		-1 665 201	-2 296 479	Δ -10 499	-14 479
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			15,84%	Δ 0,10%	
Szenario 3 - Quellensteuer auf Lizenzzahlungen							
	Ist	€	\$	Szenario 3	\$	€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730		-4 531 020	-6 248 730	Δ 0	0
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993		1 200 026	1 654 956	Δ 1 173 927	1 618 963
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661		1 172 851	1 617 479	Δ 1 170 197	1 613 819
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0		0	0	Δ 0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000		1 115 945	1 539 000	Δ 0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000		-4 001 481	-5 518 442	Δ -2 346 778	-3 236 442
effektive Konzernsteuerquote		15,74%			38,07%	Δ 22,33%	

Tabelle 1: Übersicht des Steuerbelastungsvergleichs I

Summary

Szenario 4a - Betriebsausgabenabzugsverbot für Zahlungen für digitale Güter und Leistungen							
	Ist	€	\$	Szenario 4a		€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730	8 481	11 696	Δ	4 539 501	6 260 426
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993	26 099	35 993	Δ	0	0
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661	2 654	3 661	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0	0	0	Δ	0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000	1 115 945	1 539 000	Δ	0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000	-1 654 702	-2 282 000	Δ	0	0
effektive Konzernsteuerquote		15,74%		15,74%	Δ	0,00%	
Szenario 4b - Betriebsausgabenabzugsverbot für Lizenzzahlungen							
	Ist	€	\$	Szenario 4b		€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730	-4 531 020	6 272 122	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993	1 493 508	2 059 696	Δ	1 467 409	2 023 703
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661	2 934 783	4 047 360	Δ	2 932 129	4 043 699
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0	0	0	Δ	0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000	1 115 945	1 539 000	Δ	0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000	-6 054 240	-8 349 402	Δ	-4 399 537	-6 067 402
effektive Konzernsteuerquote		15,74%		57,60%	Δ	41,86%	
Szenario 5 - Ansässigkeit Neu - Irland							
	Ist	€	\$	Szenario 5		€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730	-4 531 020	-6 248 730	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993	26 099	35 993	Δ	0	0
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661	2 654	3 661	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland	0	0	1 466 064	2 021 849	Δ	1 466 064	2 021 849
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000	1 115 945	1 539 000	Δ	0	0
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000	-3 120 767	-4 303 849	Δ	-1 466 064	-2 021 849
effektive Konzernsteuerquote		15,74%		29,69%	Δ	13,95%	
Szenario 6 - Check-the-Box							
	Ist	€	\$	Szenario 6		€	\$
Steueraufkommen im Absatzstaat	-4 531 020	-6 248 730	-4 531 020	-6 248 730	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland	26 099	35 993	26 099	35 993	Δ	0	0
Steueraufkommen Niederlande	2 654	3 661	2 654	3 661	Δ	0	0
Steueraufkommen Irland/Bermuda	0	0	0	0	Δ	0	0
Steueraufkommen USA	1 115 945	1 539 000	5 220 925	7 200 178	Δ	4 104 980	5 661 178
Steueraufwand	-1 654 702	-2 282 000	-5 759 683	-7 943 178	Δ	-4 104 980	-5 661 178
effektive Konzernsteuerquote		15,74%		54,80%	Δ	39,05%	

Tabelle 2: Übersicht des Steuerbelastungsvergleichs II