

BEPS – Base erosion and profit shifting: Wende im internationalen Steuerrecht?

► DB0581623

Selten finden Steuerthemen so viel Aufmerksamkeit auf der Bühne der Weltpolitik wie das unter dem Kürzel BEPS diskutierte Phänomen des „Base Erosion and Profit Shifting“, der internationalen Verlagerung von Besteuerungssubstrat.

BEPS als zentrales Thema der Weltpolitik

Der im Februar in Moskau abgehaltene G20-Gipfel hatte mit der Währungspolitik und dem Staatsschuldenproblem große Themen. Eng verbunden mit der Sorge um die nationalen Haushalte ist die Sicherung der nationalen Steuerquellen. Deshalb stand auch BEPS auf der Tagesordnung. Erneut haben Deutschland, Großbritannien und Frankreich dafür geworben, geschlossen gegen internationale Steuerplanung vorzugehen. Die OECD hat wichtige Vorarbeiten geleistet. Aktuell liegt der Bericht „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“ (OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, vom 12. 2. 2013) vor, dessen Erstellung von Deutschland, Großbritannien und Frankreich finanziert wurde. Im Zentrum steht die Analyse der zu Substratverlagerung führenden Gestaltungen. Konkrete Maßnahmen sollen bis Mitte 2013 vorgeschlagen werden. Vorarbeiten gibt es unter anderem mit dem 2012 erarbeiteten Report on Hybrid Mismatch Arrangements (OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, vom 5. 3. 2012). Auch die EU-Kommission ist nicht untätig: In ihrer Mitteilung vom 6. 12. 2012 (EU-Kommission, Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung, 2012/772/EU, Abl. L 338 vom 12. 12. 2012, S. 41 ff.) hat sie einen Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorgelegt.

BEPS – ein neues Schlagwort – auch ein neues Phänomen?

Weitkonzerne wie Google, Amazon und Starbucks haben mit verschwindend geringen effektiven Steuersätzen bei exorbitant

hohen Konzerngewinnen das öffentliche Interesse geweckt und sorgen für die mediale Erregung, derer es meist bedarf, um ein Steuerthema politisch interessant zu machen. Ein Enthüllungsbericht jagt den nächsten. Doch neu ist weder das Phänomen der internationalen Steuergestaltung noch deren Bekämpfung. Die EU verfügt bereits seit 1997 über einen Verhaltenskodex gegen unfairen Steuerwettbewerb (Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. 12. 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, Abl. C 002 vom 6. 1. 1998, S. 2 ff.), der sich an die Mitgliedsstaaten richtet, und propagiert den Einsatz der Beihilfavorschriften gegen Steuerschlupflöcher für Unternehmen.

Auch der deutsche Gesetzgeber sucht seit Jahrzehnten nach Gegenmaßnahmen. Die Sorge um die Sicherung des nationalen Steuersubstrats fand schon im Mitte der 1960er Jahre verabschiedeten Steueroasenbericht (BT-Drucks. IV/2412) Niederschlag und mündete in den Erlass des ASTG im Jahr 1972. Seither übt sich der deutsche Steuergesetzgeber kontinuierlich in der Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen. Bedeutend war die 1992 verabschiedete Einführung und ständige Verschärfung von § 8a KStG, gefolgt von der Zinsschranke, der Funktionsverlagerung, Switch-over-Klauseln im ASTG und in DBA und der sich permanent verlängernde § 50d EStG zeugen von einem aggressiven Vorgehen gegen internationale Minder- und Nichtbesteuerung. Es handelt sich um ein ganzes Arsenal von eher einzelfallorientierten, rein fiskalischen Maßnahmen ohne steuersystematisches Konzept. Relativ unreflektiert werden Völkerrechtsbrüche, eventuell auch Verfassungsverstöße (s. Vorlage des BFH zu § 50d Abs. 8 EStG an das BVerfG vom 10. 1. 2012 – I R 66/09, DB0474325) in Kauf genommen.

Neuorientierung des internationalen Steuerrechts erforderlich?

Wenn das BEPS-Phänomen auch nicht neu ist, so mag es – dies ist die Position der OECD – aufgrund veränderter wirt-



Prof. Dr. Johanna Hey

schaftlicher Strukturen so sehr zugenommen haben, dass sich die Frage stellt, ob es nicht einer grundlegenden Neuorientierung des internationalen Steuerrechts bedarf und wie eine solche aussehen könnte. Taugt unser herkömmliches Betriebsstättenkonzept noch in einer virtualisierten Wirtschaft? Müssen sich Verrechnungspreisregeln für immaterielle Wirtschaftsgüter, wie es aktuell verhandelt wird (OECD, Discussion Draft: Revision of the Special Considerations for Intangibles in Chapter VI of the OECD Transfer Pricing Guidelines and Related Provisions vom 6. 6. 2012), stärker von den vertraglichen Vereinbarungen lösen?

Möglicherweise braucht es einen fundamentalen Richtungswechsel, um das Geringel der nationalen Fisci einer neuen Ordnung zu unterstellen. Dies wäre allemal besser als systemlose und unabgestimmte Abwehrmaßnahmen der einzelnen Staaten. Doch lässt sich eine solche Neuordnung, ein internationaler Konsens überhaupt erreichen?

Analyse vor Aktionismus!

Das Formel BEPS suggeriert Trennschärfe, die gar nicht besteht. Um zu verhindern, dass das Schlagwort BEPS nur dazu herangezogen wird, ungezügelter Abwehrpolitik zu camouflieren, bedarf es zunächst der Klärung, um welche Sachverhalte es überhaupt geht. Man kann diese Frage sowohl von den Gestaltungen als von den Wirkungen herstellen. Geht es um die Aus-

trocknung bestimmter als missbräuchlich, künstlich oder aggressiv erachteter Gestaltungen, etwa exzessiver grenzüberschreitender Gesellschafterfremdfinanzierung oder spezieller Lizenzgebührengestaltungen? Oder will man – unabhängig vom Verhalten des Stpfl. – jegliche doppelte Nichtbesteuerung vermeiden? Das heißt, sollen jedwede aufgrund der Unabgestimmtheit der nationalen Steuersysteme zwangsläufig auftretende Besteuerungslücken geschlossen werden? Dies betrifft insbesondere die sogenannten Hybrid Mismatch Arrangements, die OECD und EU speziell im Visier haben. Missbrauchsvermeidung und Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung mögen Schnittmengen aufweisen, sind aber keineswegs identisch.

Auch wenn man einen verhaltensbezogenen Ansatz der Missbrauchsvermeidung wählt, verbleiben erhebliche definitorische Aufgaben: Schon der Missbrauchs begriff ist hoch streitig. Was aber ist „aggressive“ Steuerplanung? Ist das ein qualifizierter Missbrauch oder ein Verhalten, das unterhalb des Missbrauchs angesiedelt ist, aber insofern aggressiv ist, als es das Steueraufkommen der beteiligten Staaten reduziert? Auch die Frage des Verhältnisses von tax base erosion zu tax fraud ist aufgeworfen.

Zu unterscheiden ist ferner nach den Adressaten der Kritik: Geht es zuvorderst um ein Fehlverhalten einzelner Staaten, die mit ihren Steuersystemen zu „aggressiver Steuerplanung“ einladen – oder muss man auch Unternehmen vorwerfen, die „corporate social responsibility“ durch Steuerplanung zu verletzen, mögen sie auch legal agieren?

Im Anschluss stellt sich die Frage nach den Zielsetzungen der Anti-BEPS-Initiative. Geht es um gerechte Verteilung des Steueraufkommens zwischen den an der Wertschöpfung beteiligten Staaten i. S. eines „fair share“? Aus nationaler Perspektive gefragt: um die Sicherung des nationalen Steueraufkommens i. S. einer Einmalbesteuerung in Deutschland? Schutzgut wäre der öffentliche Haushalt Deutschlands. Oder geht es darum, dass überhaupt irgendwo besteuert wird i. S. einer weltweiten Einmalbesteuerung zur Vermeidung von

Wettbewerbsverzerrungen mit der Gefahr negativer Wohlfahrtseffekte.

BEPS ist keineswegs nur ein steuerpolitisches, sondern auch ein wirtschaftspolitisches Thema, ein Wettbewerb um Unternehmensansiedlungen einerseits, die Vermeidung unfairer sachfremder Wettbewerbsvorteile andererseits.

Dabei wirft das Ziel der „Einmalbesteuerung“ die weitere Frage auf, an welchem Eichstrich diese gemessen wird. Was ist mit Viertel- oder Halbbesteuerung? Geht es nur um die Vermeidung weißer Einkünfte oder sind auch graue Einkünfte ein Problem? Grau hat bekanntlich unzählige Schattierungen.

Auch die Idee eines „internationalen Korrespondenzprinzips“, das zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung Abzugstatbestände davon abhängig macht, ob im anderen Staat besteuert wird, ist bisher nicht hinreichend durchdacht. Es führt nicht zu Angleichung, sondern zu einer Erodierung des Nettoprinzips. Zudem wäre die Verfolgung eines derartigen Prinzips sehr einseitig, solange nicht genauso konsequent internationale Doppelbesteuerung vermieden wird. Ebenso problematisch sind flächendeckende Rückfallklauseln, solange die Freistellungsmethode nicht bewusst aufgegeben wird.

Deshalb muss es in einem dritten Schritt um die zur Bekämpfung von BEPS vorgeschlagenen Maßnahmen und deren Diskussion gehen. Auch hier stellt sich ein Bündel von Fragen. Fragen nach der richtigen Ebene (EU-Ebene, DBA- oder nationale Ebene) sind zu beantworten, ebenso wie nach dem richtigen Instrumentarium, z. B. Harmonisierung versus Abwehrregeln, spezielle Regeln versus allgemeiner Missbrauchsklauseln. So hat die EU-Kommission am 6. 12. 2012 gleichgerichtete Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen empfohlen und hierzu auch eine allgemeine Missbrauchsklausel zur Aufnahme in die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen vorgeschlagen. Es ist jedoch kaum zu erwarten, dass eine vage Generalklausel, angewendet durch 27 unterschiedlich agierende nationale Steuerverwaltungen ein auch nur annähernd gleiches Abwehryniveau erzeugen kann.

Keine reflexartige Verschärfung des deutschen Außensteuerrechts!

Wichtig ist die Erkenntnis, dass BEPS nicht primär auf Defizite des deutschen Steuerrechts zurückzuführen ist, sondern auf Maßnahmen ausländischer Staaten. Nicht von ungefähr sind die in der Presse angeprangerten Konzerne US-basiert. Es ist bekannt, dass die Hinzurechnungsbesteuerung der USA große Lücken aufweist, die es einfach machen, Steueroasen zu nutzen. Eines der Hauptprobleme besteht darin, dass es – selbst in der EU – keine Handhabe gibt, andere Staaten davon abzubringen, das Steuerrecht als Instrument aktiver Wirtschaftsförderung einzusetzen. Auch das EU-Beihilfenrecht – dies belegen Strukturen, die Irland oder Luxemburg einbinden (z. B. „Double Irish With a Dutch Sandwich“ s. etwa *Eilers/Schmitz*, IStR 2013 S. 68; *Pinkernell*, IStR 2013 S. 180) – scheint zu versagen. Die Option, durch Vergünstigungen ähnlich wie andere Mitgliedstaaten (z. B. Luxemburg, Niederlande oder Irland) Investitionen anzuziehen, findet – möglicherweise aus gutem Grund – politisch in Deutschland keine Mehrheiten.

Man mag stattdessen auf das Mittel der internationalen Verständigung setzen. Doch dürften Appelle, etwa an den US-Finanzminister, angesichts der Machtverhältnisse kaum Wirkung zeigen. Fatal wäre es indes, wenn, weil es nicht möglich ist, andere Staaten davon abzuhalten, das Steuerrecht als Instrument attraktiver Wirtschaftspolitik einzusetzen, im Umkehrschluss die Abwehrmaßnahmen in Deutschland weiter verschärft werden. Schon wird in Anlehnung an die Zinsschranke eine Lizenzschranke gehandelt. Auch die Verlängerung von § 50d EStG scheint unaufhaltsam (s. Entwurf JStG 2013, BT-Drucks. 17/10000 vom 19. 6. 2012). Es kann jedoch nicht sein, dass die BEPS-Diskussion dazu missbraucht wird, allfällige Verschärfungen der Abwehrmaßnahmen auch jenseits missbräuchlicher Gestaltungen zu legitimieren.