

(Vielen Dank an Heinz Alber, Markus Henn, Jutta Sundermann und Rainald Oetsch von der Bundes-AG Finanzmärkte und Steuern von Attac, die mich immer wieder auf neue Quellen hingewiesen und mir kritische Kommentare zu meinen Entwürfen geschickt haben. Ich habe dabei erneut Vieles über die Probleme der internationalen Unternehmensbesteuerung dazu gelernt.)

Götterdämmerung bei der Unternehmensbesteuerung?

Zu den Argumenten der OECD und anderer Kritiker gegen die Gesamtkonzernbesteuerung (Unitary Taxation)

Wer wie Attac eine Kampagne für ein neues internationales Steuersystem startet, muss einen langen Atem haben und viel Überzeugungskraft entfalten. Dazu gehört es auch, sich gründlich mit den Argumenten der Gegner und Skeptiker auseinander zu setzen. Dazu dient das hier vorliegende Papier.

Die G20 – der Club der wichtigsten Wirtschaftsnationen der Welt¹ – hat einen Plan zur Bekämpfung der Steuerflucht der internationalen Konzerne beschlossen.² Dieser Beschluss war ein erstaunliches Signal, denn das jetzige System der Unternehmensbesteuerung bevorteilte lange Zeit die reichen G20-Länder (insbesondere die G7-Länder), die viel Kapital exportieren. Seit aber immer mehr Konzerne ihre Gewinne in Steueroasen versteuern, haben auch diese G7-Staaten die Nase voll von einem System, das tut, als würden die größten Gewinne dieser Welt auf den Bermudas und den Cayman Islands erwirtschaftet. Am stärksten betroffen von den Steuervermeidungsstrategien der MNU sind aber nicht die OECD-Staaten, sondern die Entwicklungsländer. OXFAM schätzt die Steuerverluste durch Steuervermeidung und Steuerflucht allein für die Entwicklungsländer auf über 240 Milliarden Dollar.³

Bei der Anhörung der Big Four⁴ im britischen Unterhaus erklärte Kevin Nicholson, Head of Tax der Unternehmensberatung PwC das heutige System der Unternehmenssteuern für völlig überholt⁵. Craig Cooper, Director

¹ Die G20 umfasst 65% der Weltbevölkerung und 87% des Bruttoinlandsproduktes der Welt. Sie besteht aus den USA, China, Japan, Deutschland, Frankreich, Brasilien, Großbritannien, Italien, Russland, Kanada, Indien, Australien, Mexiko, Südkorea, Indonesien, Türkei, Saudi-Arabien, Argentinien, Südafrika und der EU. Der Beschluss zur Bekämpfung der Steuerflucht erfolgte in Moskau im November 2013.

² Siehe OECD 2013 im Quellenverzeichnis

³ Siehe OXFAM 2014

⁴ Die Big Four sind die vier größten Unternehmensberatungen: PwC (PricewaterhouseCoopers), KPMG, Deloitte, Ernst and Young. Laut Wikipedia haben sie insgesamt 710 000 Beschäftigte, das sind mehr Mitarbeiter als die beiden weltgrößten Automobilkonzerne Toyota und General Motors zusammen haben.

⁵ Siehe House of Commons 2013

Tax Services der Steuerberatungsfirma RSMI hält bereits für gescheitert.⁶ Da stellt sich umso mehr die Frage: Gibt es eine Alternative?

Die Antwort lautet „Ja“. Seit Jahren schlagen zahlreiche Wissenschaftler und Steuerexperten aus den USA und der EU einen Systemwechsel bei der Besteuerung von Multinationalen Unternehmen (MNU) vor. Zu diesen gehört auch das Tax Justice Network, eine Vereinigung von Wissenschaftlern und Experten, die sich für mehr Steuergerechtigkeit einsetzen. Worum geht es dabei?

Im derzeitigen System der Unternehmensbesteuerung wird jeder Firmenstandort (Betrieb) und jede Konzerngesellschaft für sich separat besteuert. Grundlage dafür ist das „Arm’s Length Principle“ (im Folgenden abgekürzt ALP)⁷. Das ist das international übliche Verfahren, nach dem die Warenpreise beim internen Handel zwischen Töchtern eines Konzerns so bestimmt werden, als handle es sich um selbständige Firmen.

Das alternative Konzept⁸ heißt „Gesamtkonzernbesteuerung“ (englisch: Unitary Taxation oder auch Formulary Apportionment – im Folgenden kurz „UT“ genannt). Dabei werden die Teile nicht mehr separat versteuert, sondern ein MNU als eine Gesamtheit betrachtet. Der Gesamtgewinn des MNU wird dann den Staaten zugeordnet, in denen der Konzern real tätig ist – also wo er investiert (Faktor „assets“), Mitarbeiter beschäftigt (Faktor „payroll“) und/oder Umsatz macht (Faktor „sales“). Diese Zuordnung der Gewinne geschieht nach einer Formel – daher kommt die Bezeichnung „Formulary Apportionment“. Dem Verschieben von Gewinnen in Steueroasen, wo die Steuersätze extrem niedrig sind und oft nur Briefkastenfirmen existieren, wäre damit ein Riegel vorgeschoben, weil der Konzern dort nicht wirklich aktiv ist.

Das UT-System ist nicht neu. In den USA, Kanada und der Schweiz wird UT intern teilweise seit über 100 Jahren eingesetzt, um die Steuerflucht in andere Bundesstaaten (bzw. Kantone) mit niedrigeren Steuersätzen zu verhindern und der länderübergreifenden Integration der Unternehmen gerecht zu werden. Es gibt sogar eine fertige Richtlinie der EU-Kommission (unter der Bezeichnung „GKKB“)⁹, die 2011 vom Europa-Parlament bereits verabschiedet wurde, aber leider immer noch im Europäischen Rat durch einige Nationalstaaten blockiert wird.

Die „Verrechnungspreisrichtlinien“

Mit dem Beschluss der G20 hat die Debatte aber erst richtig begonnen. Die G20-Staaten fordern zwar eilige wirksame Maßnahmen. Den Auftrag zur Lösung des sogenannten BEPS-Problems¹⁰ haben sie aber an die OECD vergeben. Diese wiederum lehnt einen Systemwechsel zur Gesamtkonzernbesteuerung (noch?) explizit ab¹¹. Das ist kein Wunder. Schließlich ist die OECD – die Organisation der entwickelten Industriestaaten – der Gralshüter des heutigen internationalen Steuersystems.

Die Prinzipien des alten Systems (genannt „Fremdvergleichsgrundsatz“, englisch: „Arm’s Length Principle“ – ALP¹²) sind von der OECD auf über 300 Seiten in den „Verrechnungspreisrichtlinien“¹³ formuliert. Dort wird

⁶ Siehe RSM Bird Cameron 2013

⁷ Das Arm’s Length Principle (von englisch „to keep someone at arm’s length“ – d. h. unabhängig von jemandem bleiben) ist das Es dient weltweit zur Berechnung der Gewinne und damit der Unternehmenssteuern.

⁸ Eine kurze Darstellung findet man in Wikipedia. Für eine gute Zusammenfassung des Konzepts und der Diskussion siehe Picciotto 2012

⁹ In der EU firmiert die UT unter dem Namen GKKB – Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage. Der Richtlinienentwurf wurde 2011 von der Kommission vorgelegt und vom EU-Parlament verabschiedet, scheiterte aber bislang am Europäischen Rat. Der Entwurf sah allerdings noch keine weltweite, sondern nur eine EU-bezogene Bilanz vor und präferierte ein Verfahren, das die Teilnahme für Konzerne freiwillig machen würde.

¹⁰ G20 und OECD sprechen bei der Steuervermeidung der MNU von „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) – zu deutsch: „Erosion der Steuerbasis und Gewinnverschiebung“.

¹¹ Siehe OECD 2013

¹² Zum ALP siehe Fußnote ⁷

detailliert beschrieben, wie Gewinne von Konzernen den einzelnen Firmenstandorten zugeordnet werden sollen. In der neuesten Fassung von 2011 sind drei Kapitel von besonderem Interesse, da sie sich mit den Problemen der ALP und möglichen Alternativen beschäftigen: So gibt es ein eigenes Unterkapitel, das sich mit dem Alternativkonzept der UT auseinandersetzt (Kapitel I, Teil C) und massive Argumente gegen die UT aufführt. Und außerdem gibt es die interessanten Kapitel VI und VII, die den Umgang mit „Immateriellen Wirtschaftsgütern“ und „Konzerninternen Dienstleistungen“ beschreiben. Wie wir sehen werden, hängen diese Abschnitte eng miteinander zusammen und werden im Zentrum der folgenden Diskussion stehen. Es gibt aber auch aus den Reihen der grundsätzlichen Befürworter der UT wichtige Stimmen, die Bedenken erheben und Probleme aufwerfen, auf die ich deshalb im Folgenden ebenfalls eingehen werde.¹⁴

Warum brauchen die Staaten eine Alternative zum ALP?

Bevor ich die Argumente gegen die UT genauer untersuche, fasse ich noch mal die wesentlichen Punkte zusammen, warum das bestehende ALP-System der Verrechnungspreise versagt hat:

Das ALP geht davon aus, dass man jeden Betriebsstandort und jede Konzerngesellschaft als separaten Betrieb betrachten kann. Jeder Betrieb muss seine Einnahmen und Ausgaben und seinen Gewinn ausweisen und wird dann entsprechend besteuert. Das Problem liegt darin, dass heute ein großer Teil des Welthandels nicht mehr zwischen Firmen, sondern firmenintern zwischen Töchtern von MNUs stattfindet.¹⁵ Dabei können die Konzerne Preise recht variabel mal zu hoch und mal zu niedrig festsetzen und so Waren ihren eigenen Töchtern zu Fantasiepreisen verkaufen. Das gilt nicht nur für materielle Wirtschaftsgüter, sondern auch für Dienstleistungen, Versicherungen, Garantien, Namensrechte, Patentgebühren, Kredite usw. So kann man die Gewinne dorthin verschieben, wo die Steuersätze am geringsten sind. Genau dies sollte durch die Verrechnungspreisrichtlinien unterbunden werden.

Dieses Verfahren ist aber immer mehr an seine Grenzen gestoßen. Das hat mehrere Gründe:

- Die Dominanz der MNUs: Für immer mehr Geschäftsprozesse der MNUs gibt es keine Konkurrenz durch nichtintegrierte Firmen mehr, deren Preise für eine Überprüfung der internen Verrechnungspreise heran gezogen werden könnten.
- Die immateriellen Wirtschaftsgüter: Während man bei konkreten Waren (materiellen Gütern) oder auch Investitionsgütern wie Maschinen und Gebäuden noch relativ gut feststellen kann, wieviel sie ungefähr wert sind, ist das bei Dienstleistungen viel schwieriger. Noch schwieriger stellt es sich dar, das Image von Markennamen, den Wert von Computeralgorithmen oder Patenten, den Besitz von Kundendaten, Geschäftsgeheimnissen, Kundenbeziehungen usw. zu bewerten. So hat z. B. die liechtensteinische Stiftung INTEROGO die Idee „IKEA“ für den Preis von 9 Mrd. Euro an eine kleine Tochterfirma in den Niederlanden verkauft, die jetzt an die INTEROGO Zinsen zahlen muss, die auf diese Weise steuerfrei bleiben.
- Markennamen: Wer heute eine Markenware – ob ein Apple-Smartphone, ein Gucci-Kleid oder einen Porsche – kauft, erwirbt nicht nur einen Gebrauchsgegenstand. Er kauft auch ein Image, einen Lebensstil und wird damit Mitglied einer Community. Deswegen kosten Markenprodukte oft ein Vielfaches von vergleichbaren markenlosen Produkten. Was heute „in“ ist, kann aber morgen schon wieder „out“

¹³ Siehe OECD 2011; daneben gibt es auch ähnliche Richtlinien der UN

¹⁴ Dazu gehören David Spencer (siehe Spencer 2013), der selbst für das Tax Justice Network tätig ist, Michael C. Durst (siehe Durst 2013), der ebenfalls das US-System gründlich analysiert hat und Norbert Herzig (siehe Herzig 2012), ein Experte des GKKB-Konzepts der EU. Im Folgenden werde ich deshalb sowohl auf die Argumente der OECD-Autoren wie auch von Spencer, Durst und Herzig eingehen.

¹⁵ Siehe Henn 2013; Markus Henn bezieht sich auf Quellen, nach denen der Außenhandel von acht OECD-Staaten zu 22% bis 65% aus firmeninternen Geschäften besteht.

sein, wie das Beispiel Nokia zeigte. Der Versuch, für Markenprodukte Verrechnungspreise festzustellen, ist für die Steuerbeamten ein hoffnungsloses Unterfangen. Wer die Kapitel in den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD über immaterielle Güter und interne Dienstleistungen liest, bekommt eine Ahnung davon. Letztlich stellen die Richtlinien fest, dass der Wert eines Markenartikels oft erst Jahre später feststellbar ist. Wie dann aber solche Werte bei Verhandlungen mit Steuerbehörden mehrerer Länder über Gewinnzuweisungen von MNUs festgelegt werden sollen, ist nicht vorstellbar.

- Ort und Zeit der Wertschöpfung: Insbesondere bei konzerninternen Dienstleistungen ist oft kaum nachvollziehbar, wo und wann die Wertschöpfung stattfindet. Der Wert einer Erfindung, eines Computerprogramms, von Kundenpflege und Werbegags kann oft erst Jahre später messbar werden, und es ist kaum nachvollziehbar, wo die entscheidende Arbeit dafür geleistet wurde – von den Vertretern vor Ort, den Strategen in der Chefabteilung oder von Künstlern in einer kleinen Klitsche am anderen Ende der Welt.
- Digitalisierung des Handels: Ein weiteres wachsendes Problem entstand durch den Internet-Handel. Die Besteuerung von Betrieben setzt bislang voraus, dass es Betriebsstätten gibt, die im Inland besteuert werden können. Das ist aber bei grenzüberschreitenden Internetgeschäften oft nicht mehr der Fall.
- Mangelnde Transparenz: Und schließlich kommt das Informationsproblem hinzu. Selbst wenn es ein objektives Verfahren gäbe, um für jede Dienstleistung, für jedes Image und jede Marke einen korrekten Preis festzulegen, würde allein die mangelnde Transparenz dies vereiteln. IKEA zum Beispiel bildet ein Konglomerat aus drei unabhängigen Konzernen mit ca. 400 Teilunternehmen und über 1000 Zulieferern und Dienstleistern in 44 Staaten der Erde. Dieses System wurde nach Aussagen des Konzernchefs Ingmar Kamprad ganz bewusst so gestaltet, um die Steuerbehörden zu verwirren. Welcher Steuerbeamte soll da noch die Waren- und Geldströme nachvollziehen und kontrollieren, ob die Verrechnungspreise von Dienstleistungen korrekt sind?

Je größer die Komplexität der Unternehmen, je größer der Anteil der immateriellen Werte, des Internethandels und der internen Dienstleistungen an der Wertschöpfung eines MNU wird, desto vergeblicher müssen also alle Versuche bleiben, die Gewinnerstellung räumlich und zeitlich zu lokalisieren. Aus diesen Gründen ist ein Neubeginn erforderlich. Und was liegt näher, als zu versuchen

- maximale Transparenz durch eine weltweit einheitliche Bilanz eines MNU herzustellen und
- die objektiv vorhandenen Tätigkeiten wie Investitionen (assets), Arbeitskräfte (payroll) und Verkäufe (sales) zur Grundlage der Gewinnaufteilung zu machen.

Genau das ist der Grundgedanke der Gesamtkonzernbesteuerung. Dabei wird schlicht davon ausgegangen, dass die reale Wertschöpfung in allen Teilen des Unternehmens anteilig geschieht und entsprechend aufgeteilt werden muss. Diese Philosophie hat vier bestechende Vorteile:

- Die Zuordnung von Gewinnen zu Steueroasen ohne relevante Aktivitäten des Konzerns vor Ort (also ohne Investitionen, Beschäftigte oder einen relevanten Warenabsatz) wird durch die UT unmöglich, denn die Formel (egal wie gewichtet) weist solchen Standorten kaum noch Gewinne zu.
- Das Verschieben von geistigem Eigentum in Steueroasen (siehe IKEA, Google, Amazon usw.) macht keinen Sinn mehr, wenn immaterielle Werte bei der Formelaufteilung nicht berücksichtigt werden, wie es z. B. die EU-Richtlinie oder die Vorschläge von Durst¹⁶ vorsehen.
- Die Vermeidung der Steuerpflicht durch Internetgeschäfte ist nicht mehr möglich, da der Umsatz immer dem Land des Käufers zugeordnet wird.

¹⁶ Siehe Durst 2014

- Entwicklungsländer ohne große kompetente Finanzbehörden würden erstmals eine realistische Besteuerungsgrundlage für MNUs bekommen.

Als weiteres Argument spricht für den Systemwechsel, dass durch die internationale Gesamt-Konzern-Bilanz eine viel höhere Transparenz entsteht. Diese wird umso größer, je mehr sich die UT-Staaten auf ähnliche Grundsätze der Bilanzierung zugreifen können, selbst wenn sie unterschiedliche Formeln und Steuersätze anwenden.

Aber natürlich ist auch UT kein Allheilmittel. Es bleiben auch im neuen System genügend Probleme bei der Durchforstung der Bilanzen von MNUs durch die Steuerbehörden, bei der Feststellung der Gewinne, bei der Definition, was überhaupt ein MNU ist, das eine Gesamtbilanz erstellen muss und so weiter. Genau an diesen Problemen haken denn auch die Kritiker der UT ein:

Die Argumente gegen die Gesamtkonzernbesteuerung

Argument1: Die Einführung einer UT sei nur möglich, wenn man sich weltweit auf

- a. eine einheitliche Bilanzierungsmethode und
- b. eine einheitliche Formel

einigen würde. Eine solche Einigung sei aber unrealistisch und damit die UT eine Illusion.

Zu Arg1 (weltweite Einigung auf UT): In der Tat erscheint eine weltweite Einigung über die Einführung der UT mit den Punkten a. und b. illusorisch. Das ist nicht mal in den USA gelungen (wohl aber in Kanada und der Schweiz). Die von einigen Autoren beschriebenen erheblichen Probleme bei der Durchführung der UT in den USA hängen genau damit zusammen.

Viel realistischer ist die Strategie, wie sie von Befürwortern der UT um den emeritierten britischen Professor Sol Picciotto und das oben erwähnte Tax Justice Network vorgeschlagen wird.¹⁷ Diese sehen kein Problem darin, dass die UT nicht gleich weltweit eingeführt wird, sondern dass eine Gruppe von Staaten damit beginnt. Sowohl Michael Durst als auch die EU-Kommission schlagen einen schrittweisen Übergang über mehrere Jahre vor.

Zu Arg1a (einheitliche Bilanz): Alle Autoren halten es für wünschenswert (aber nicht für notwendig), dass sich die „Beginner-Staaten“ auf eine einheitliche Bilanzierungsmethode verständigen. Die zu steuernde Einheit sollte in der Regel der gesamte Konzern sein und nicht einzelne Geschäftsfelder, wie das in einigen US-Staaten gehandhabt wird.¹⁸ Welche Probleme damit verbunden sind, macht das Beispiel IKEA deutlich. IKEA ist kein einheitlicher konsolidierter Konzern. Es besteht aus drei separaten Konzerngruppen (INGKA, IKEA Systems und IKANO), die untereinander keine finanziellen Beteiligungen haben. Die Kontrolle erfolgt über undurchschaubare Stiftungen, deren Rolle im Falle der INTEROGO über 20 Jahre völlig unbekannt blieb. Letztendlich liegt sie aber in der Hand der Familie Kamprad. Michael Durst schlägt vor, solche „Unternehmens-Gruppen“ gemeinsam zu besteuern. Die Steuerbehörden sollen sogar verfügen können, dass Drittfirmen, mit denen eine Gruppe Finanzbeziehungen hat, um Gewinne zu vermeiden, vom Finanzamt mit in die gemeinsame Besteuerung reingenommen werden kann.

Natürlich verschwinden die durch solche Konstrukte aufgeworfenen Probleme auch mit der Einführung der UT nicht auf einen Schlag. Sie lassen sich nur durch maximale Transparenz lösen, wie sie von NGOs schon lange gefordert wird – und jetzt auch von der G20. Alle Firmen müssen in öffentlichen Registern alle Beteiligungen, Satzungen und die Personen in den entscheidenden Gremien wie Vorständen, Aufsichtsräten, Stiftungsräten

¹⁷ Siehe Picciotto 2012

¹⁸ Siehe Durst 2014; im ersten Fall spricht man von „combined-income formulary apportionment“, im zweiten Fall von „activity-by-activity formulary apportionment“.

usw. offenlegen. Verstöße müssen mit wirksamen Strafen sowohl gegen die Unternehmen als auch gegen die verantwortlichen Manager bedroht werden.

Als Beispiel für eine einheitliche Bilanzierung werden die Regeln in Kanada und die (bislang noch blockierte) GKKB-Richtlinie der EU genannt. Dagegen werden die vielfältigen Regeln der einzelnen US-Bundesstaaten eher kritisch gesehen. Sie haben in den USA zu einem zusätzlichen Tätigkeitsfeld für Unternehmensberatungen mit dem Ziel der Steuervermeidung geführt.

Zu Arg1b (einheitliche Formel): Einheitliche Formeln und einheitliche Steuersätze sind nach Meinung verschiedener Autoren zwar ebenfalls wünschenswert, aber im ersten Schritt nicht sehr realistisch und auch nicht erforderlich. Nach einer umfangreichen Langzeitstudie Studie von Kimberley Clausing¹⁹, die auch viele andere Studien mit berücksichtigt, war UT in den USA trotz der System-Mängel eine Erfolgsgeschichte: „In comparison to separate accounting, formulary apportionment substantially reduces concerns regarding the shifting of income from high-tax to low-tax states.“

In den USA wird die UT seit langem in fast allen US-Staaten praktiziert – mit sehr unterschiedlichen Formeln zur Gewinnzuordnung. Die Spannweite geht von einer Gleichbewertung der Faktoren „assets“, „payroll“ und „sales“ bis zu einer Ein-Faktor-Formel, nach der die Zuordnung der Gewinne nur aufgrund der „sales“ erfolgt. Es gab zwar in dem betrachteten Zeitraum von 1986 bis 2012 einen Steuerwettbewerb einiger US-Staaten hin zu einer höheren Bewertung von „sales“ und einer niedrigeren der anderen Faktoren, um so Investitionen anzulocken. Die tatsächlichen Wirkungen dieser Politik waren jedoch erstaunlicherweise sehr begrenzt. Nach Anfangserfolgen gingen die Wirkungen gegen Null. Die Wirkung einer höheren Besteuerung von „assets“ war seit 1995 sogar positiv, das heißt es wurde mehr in den Staaten investiert, die Investitionen höher besteuern. Das ist ein deutliches Zeichen dafür, dass andere Faktoren als die UT-Formel für die Ansiedlung entscheidend waren. Auf jeden Fall ist der Steuerwettbewerb in den USA trotz sehr unterschiedlicher Formeln viel geringer als in der EU, wo es einen regelrechten Dumpingwettbewerb zwischen den Mitgliedsländern mit Steuersenkungen auf bis zu 10% gegeben hat.

Trotzdem sprechen sich Autoren wie Spencer und Durst tendenziell für eine einheitliche Formel aus.²⁰ Die EU-Kommission hat ebenfalls eine einheitliche Formel für alle beteiligten EU-Staaten vorgeschlagen und sich dabei auf das Vorbild Kanada bezogen, wo sich die Provinzen und die Zentralregierung auf eine gemeinsame Formel geeinigt haben.²¹

Argument2: Mit der UT werde das Problem der Doppelbesteuerung von Gewinnen nicht gelöst:

- a. Die Doppelbesteuerung von Gewinnen könne nach Einführung von UT nicht vermieden werden, ohne dass man sich auf eine internationale Abstimmung der Formeln einigt.
- b. Außerdem würde bei der Einführung der UT in einer begrenzten Zahl von Staaten zusätzlich das Problem der Doppelbesteuerung zwischen den UT-Staaten und den Nicht-UT-Staaten auftreten.

Zu Arg2 (Doppelbesteuerung): Beides sind keine Argumente, die gegen die UT sprechen, im Gegenteil. Heute wird die Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen und häufig komplizierte Einzelabreden zwischen den Steuerbehörden zweier Länder vermieden. Mittlerweile gibt es weltweit über 3000 solcher Abkommen. Im Fall IKEA sind Firmen in mindestens 44 Staaten beteiligt. Man kann sich den Aufwand, den die

¹⁹ Siehe Clausing 2014

²⁰ Siehe Spencer 2013 und Durst 2013. M. Durst kritisiert am UT-System in den USA insbesondere die Unterscheidung in „business income“ und „nonbusiness income“ – letzteres fällt nicht unter die UT, was zu neuen Steuervermeidungsstrategien führt. Weiterhin hält er die separate Bilanzierung von Geschäftsprozessen (activity-by-activity) in der Bilanz für unpraktisch und fordert eine echte Gesamtkonzernbesteuerung (combined-income). Das kanadische und wohl auch das Schweizer System sowie die EU-Richtlinie vermeiden diese Schwachstellen. Außerdem empfiehlt er wie andere Autoren eine Weltbilanz und keine nationale Bilanz zu erstellen.

²¹ Siehe European Commission, 2005

Steuerbehörden treiben müssen, kaum vorstellen. In der Praxis müssen die Steuerbeamten oft die Firmendaten glauben, insbesondere wenn sie durch renommierte Beratungsfirmen wie die Big Four umfangreich dokumentiert sind.

Dieses Verfahren wird nach Einführung von UT durch einige Staaten weiter notwendig sein. Dazu können Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der UT-Staaten mit den Nicht-UT-Staaten sinnvoll sein.²² Aber es ist wichtig festzustellen: Das Problem der Doppelbesteuerung wird durch die Einführung der UT nicht größer. Im Gegenteil: Durch die Einführung einer internationalen Bilanz kann mehr Transparenz entstehen.

Zu Arg2a: Anders stellt sich die Situation für die UT-Staaten untereinander dar. Sie sollten im gegenseitigen Einvernehmen künftig auf Doppelbesteuerungsabkommen verzichten, auch wenn sie unterschiedliche Formeln anwenden. Diese unterschiedlichen Formeln können nämlich als unterschiedliche Steuersätze für Handel, Investitionen und Personal betrachtet werden. So wird es in den USA praktiziert.²³ Die unterschiedliche Behandlung der Faktoren ist ja bewusst gewählt und muss daher nicht ausgeglichen werden. Denn auch heute sind die Steuersätze und Bilanzierungsregeln in verschiedenen Ländern sehr unterschiedlich. Wenn UT-Staaten gleiche oder ähnliche Bilanzverfahren verwenden wird diese Situation sogar deutlich verbessert.

Argument3: Würden nur einige Staaten die UT einführen, bestünde für Staaten ein Anreiz, die nationalen Steuereinnahmen durch die Formel zu maximieren.

Zu Arg3 (Steuermaximierung durch die Formel): Dieses Argument ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Denn auch heute können Staaten durch höhere Steuersätze ihre Einnahmen erhöhen. Das tun sie aber nur begrenzt, da sie ja als Standort für Investoren attraktiv bleiben wollen. Der Steuerwettbewerb geht eher in eine andere Richtung und auch die US-Erfahrungen lassen nichts Derartiges erkennen. Aber selbst wenn sie das täten, stellt das kein Problem da. Auch heute haben Staaten sehr unterschiedliche Steuersätze.

Argument4: Die Formel könnte durch die Standortwahl von Unternehmensteilen oder Warenlagern manipuliert werden.

Zu Arb4 (Standortwahl): Auch heute können Steuern durch die Standortwahl von Unternehmensteilen und Warenlagern manipuliert werden. Wer seine Aktivitäten verlagert, der zahlt natürlich woanders Steuern als vorher. Trotzdem werden Fabriken oft dort gebaut, wo es teurer ist, weil es dort qualifizierte Arbeitskräfte gibt, weil dort die Infrastruktur besser ist oder weil man näher an den Kunden liegt.

Das heutige Hauptproblem bei der Steuervermeidung sind aber gar nicht die realen Investitionen, sondern die fiktive Verlagerung von Gewinnen in Steueroasen mittels Verrechnungspreismanipulation, Zins-, Lizenz- und anderen Zahlungen sowie durch die Verlagerung von geistigem Eigentum. Und genau dieses Problem würde durch die UT weitgehend verschwinden.

Argument5: Die UT könne zu Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Umsätze und der Bewertung und Lokalisierung von bestimmten Gütern wie Dienstleistungen und immateriellen Wirtschaftsgütern führen.

Zu Arg5 (immaterielle Güter und Dienstleistungen): Hier wird die Problematik durch die Autoren der OECD geradezu auf den Kopf gestellt. Die Kapitel über immaterielle Werte und konzerninterne Dienstleistungen in den Richtlinien der OECB machen deutlich, wie hilflos das heutige System gegenüber diesen Herausforderungen ist. Professor Sol Picciotto bewertet diese Vorschriften so, dass die OECD damit selbst das ALP bereits aufgibt. Denn der Wert von Gütern wird nicht mehr durch den Vergleich mit ähnlichen Produkten bestimmt, sondern durch imaginäre Eigenschaften wie die „Kultigkeit“ des Produktes oder das Knowhow einer Betriebsstätte.

²² M. Durst schlägt vor, in die UT-Gesetze Klauseln aufzunehmen, die Übergangsregeln für den Umgang mit alten DBAs enthalten, bis die DBAs dem neuen System angepasst sind.

²³ Siehe Kimberley Clausing, 2014

Außerdem kritisiert er, dass dabei die Produktionsstandorte in den Entwicklungs- und Schwellenländer systematisch benachteiligt werden.

Es ist daher nur konsequent, wenn die (bislang leider blockierte) Richtlinie der EU vorsieht, dass immaterielle (und daher räumlich und oft auch zeitlich nicht lokalisierbare) Werte bei der Gewinnzuweisung grundsätzlich nicht berücksichtigt werden.

Argument6: Die Faktoren in der Formel, nach der der Gewinn einzelnen Ländern zugeordnet wird, seien manipulierbar: Genannt werden die Zuordnung von beweglichen Gütern zu einem Standort, die Bewertung von geleasteten Produktionsmitteln (sind das assets?), die Wertung von Leiharbeitern (zählen die mit zur payroll?), die Zuordnung von Beschäftigten, die z. B. als Berater oder im Management international tätig sind, zu einem Standort, die Zuordnung von externen Dienstleistungen zu einem Standort (beim Sitz des Dienstleisters oder des Kunden?) usw..

Zu Arg6 (Detailprobleme mit der Formel): Alle diese Probleme sind real und müssen in den UT-Richtlinien (Gesetzen) geregelt werden. Genau damit beschäftigt sich die umfangreiche EU-Richtlinie „GKKB“²⁴, die unter anderem spezielle Aufteilungsmechanismen für Finanzinstitutionen, Versicherungen, Rohstoffunternehmen sowie Transportunternehmen²⁵ vorsieht. In den USA gibt es dazu eine umfangreiche Literatur und Rechtsprechung. Viele Abgrenzungsprobleme in den USA resultieren allerdings aus den unterschiedlichen Gesetzen der Bundesstaaten und würden bei einem einheitlichen Bilanzierungsverfahren wie GKKB nicht auftreten.

Einen eleganten Vorschlag, der viele Probleme lösen kann, macht Michael Durst²⁶: Er schlägt daher vor, die „assets“ gar nicht in die Formel zu nehmen und statt dessen nur „sales“ und „compensations“ als Maßstab für die Aktivität eines Konzerns zu nehmen. Unter „compensations“ versteht er sowohl Lohnkosten (payroll) einschließlich Sozialabgaben, wie auch die Bezahlung von externen Arbeitnehmern und von Dienstleistungen.

Auch bezüglich dieser beschriebenen Probleme muss betont werden, dass UT kein Wunderverfahren ist, das alle Probleme auf einmal löst. Trotz aller Vorteile werden auch nach Einführung der UT weiterhin viele Details zu regeln sein und zahlreiche Finanzbeamte nötig sein, die die Bilanzen überprüfen.

Argument7: Konzerne könnten künstliche Geschäfte in Steueroasen generieren, um dort größere Anteile des Umsatzes auszuweisen.

Zu Arg7 (künstliche Geschäfte in Steueroasen): Auch heute können Konzerne mit künstlichen Geschäften die Allokation von Gewinnen manipulieren (z. B. durch den „Double Irish with a Dutch Sandwich“²⁷). Wichtig ist daher, dass künstliche Geschäfte durch die Bilanzierungsregeln der UT entweder verboten werden oder sich nicht in der Formel auswirken. Dies kann geschehen, indem künstliche Umsätze (Verkäufe), denen keine Warenlieferungen entsprechen, in der Bilanz getrennt ausgewiesen werden müssen und bei der Formel nicht berücksichtigt werden.

Das Problem der Kontrolle bleibt natürlich bestehen. Betrug wie die Ausweisung von Pseudoumsätzen ist immer möglich (wie heute auch – siehe den verbreiteten Umsatzsteuerbetrug), wäre aber damit illegal und für Konzerne riskant. Dazu kommt, dass die Aufdeckung illegaler Methoden im Rahmen einer Gesamtkonzernbilanz aufgrund der höheren Transparenz einfacher werden kann als heute.

²⁴ Siehe Herzig 2012

²⁵ Die GKKB-Richtlinie der EU rechnet z. B. bewegliche Wirtschaftsgüter (Fahrzeuge wie Flugzeuge, Schiffe, Bahnen usw.) anteilig den Staaten zu, zwischen denen sie verkehren – nicht denen, wo sie gemeldet sind.

²⁶ Siehe Durst 2014

²⁷ „Double Irish with Dutch Sandwich“ ist eine legale Methode, mit Hilfe von zwei irischen (davon einer mit Sitz auf den Bermudas) und einer holländischen Briefkastenfirmen legal Steuern zu sparen. Google soll dies 2011 2 Mrd. Dollar Steuerersparnis gebracht haben.

Argument8: Zwei Unternehmensteile müssen bei UT eventuell gleich viel Steuern bezahlen, obwohl sie unterschiedlich rentabel arbeiten. Die Zuweisung der Gewinne sei daher nicht realistisch.

Zu Arg8 (unrealistische Gewinnzuweisung an Tochterunternehmen): Auch heute ist die Zuweisung der Gewinne an Tochterunternehmen relativ willkürlich manipulierbar – sogar im gleichen Staat. Betriebsräte berichteten mir, dass der Bertelsmann-Konzern über viele Jahre einzelnen Unternehmensteilen reihum Verluste zugewiesen hat, um dann Argumente für eine Rationalisierung gegenüber dem Betriebsrat zu haben. Nach der Rationalisierung kam dann eine andere Tochter dran. Die Zuordnung des milliardenschweren Google-Algorithmus zu einer kleinen Tochter auf den Bermudas ist völlig willkürlich, da die Entwicklung in Software-Büros rund um die Welt stattfindet. Die daraus resultierende Zuordnung von Gewinnen an kleine Tochterunternehmen in Steuer-oasen ohne reale Aktivitäten ist viel unrealistischer als jede pauschale Formelzuweisung.

Argument9: MNUs müssen künftig in allen UT-Staaten, in denen sie Kunden haben, eine Steuerabrechnung vorlegen, auch wenn sie dort nicht durch eine eigene Betriebsstätte vertreten sind.

Zu Arg9 (Internethandel): Das ist richtig und das ist auch so gewollt. Heute findet der Internethandel häufig unter Umgehung der nationalen Steuergesetze statt. Das bedeutet eine Bevorteilung des Internethandels gegenüber den Geschäften, die auf herkömmliche Weise vor Ort Waren verkaufen. In Zukunft soll es nicht mehr möglich sein, die nationalen Steuergesetze auszuhebeln. Dafür ist die Einführung der UT ein geeignetes Instrument, damit jeder Verkäufer in dem Land, in dem er Kunden hat, steuerpflichtig wird. Natürlich wären entsprechende Regelungen auch heute schon im alten System möglich.

Argument10: Bei einer UT müssen zukünftig alle Gewinne und Verluste weltweit gegeneinander aufgerechnet werden.

Zu Arg10 (internationale Verlustverrechnung): Da Verluste in einzelnen Staaten vom Gesamtgewinn in der weltweiten Bilanz abgezogen werden, ist dieser Effekt eine logische Folge der Einführung der UT. Natürlich könnte ein UT-Staat per Gesetz festlegen, dass Verluste in Einzelstaaten aus der weltweiten Bilanz ausgeklammert werden sollen. Das wäre möglich, aber ein Systembruch. Auch in der GKKB-Richtlinie der EU ist ein solcher Verlustausgleich vorgesehen. Die Einnahmeverluste, die dadurch eintreten würden, wurden EU-weit auf 2,5% geschätzt²⁸. Würde die GKKB nicht freiwillig, sondern verpflichtend eingeführt, dann ergäbe sich im Saldo jedoch ein Plus von 2% - auch Deutschland würde davon profitieren.

Ohnehin kann der Gewinn- und Verlustausgleich auch als Vorteil angesehen werden. Denn heute können lokale Besonderheiten oder Investitionen zu extrem großen Schwankungen bei den Gewinnen und dadurch bei den Steuerzahlungen führen. Ein weltweiter Ausgleich führt dazu, dass die Steuereinnahmen in den einzelnen Staaten verstetigt werden. Gerade für Entwicklungsländer, die oft von der Unternehmenssteuer von wenigen MNUs abhängig sind, kann das mehr Kontinuität und damit Sicherheit und in der Summe auch mehr Einnahmen bedeuten.

Ein weiterer Pluspunkt besteht darin, dass die oft kritisierten Steuerabschreibungen für Auslandsinvestitionen, wie sie in Deutschland immer noch gewährt werden, damit automatisch hinfällig wären und die aus den Investitionen später resultierenden Gewinne auch wieder anteilig in dem Ursprungsland des Investitionskapitals besteuert werden.

Argument11: Das ALP wird auch nach Einführung von UT weiter gebraucht, um Zölle für Importe sowie grenzüberschreitende Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren korrekt zu erfassen.

Zu Arg11 (wird ALP weiter gebraucht?): Dieses Argument trifft dann zu, wenn die Verfahren unverändert bleiben. Es können aber auch Verfahren gefunden werden, die nicht auf Verrechnungspreisen basieren. So können Zölle mengenbezogen und nicht mehr prozentual auf den Verkaufspreis erhoben werden.

²⁸ Siehe Devereux/Simon 2007 und Liebert 2012

Für die Bewertung der Angemessenheit von Zinsen, Lizenzen und anderen Zahlungen gibt es bei den GKKB-Richtlinien bereits Vorschläge. Das Problem könnte aber auch durch die Einführung von Quellensteuern gelöst werden. Das hätte den Vorteil, dass davon nicht nur Zahlungen innerhalb eines Konzerns, sondern auch zwischen unabhängigen Firmen erfasst würden.

Argument12: MNUs haben nach Einführung einer internationalen Bilanz keinen Überblick mehr über die Wirtschaftlichkeit der Einzelunternehmen.

Argument13: Die Steuerbehörden müssten sich bei der Prüfung der internationalen Bilanzen auf Audits der internationalen Unternehmensberatungen verlassen. Die Schwellenländer und Entwicklungsländer (insbesondere die BRICS-Staaten²⁹) würden aber kaum ein Audit durch OECD-Firmen akzeptieren und umgekehrt. Außerdem würde dadurch die Macht der großen Beratungsfirmen – insbesondere der Big Four – noch weiter zunehmen.

Argument 14 (Hauptargument der UT-Gegner): Die UT würde angeblich zu untragbaren Befolgungskosten und Datenbeschaffungspflichten führen. Insbesondere wenn die UT nur in einigen Staaten eingeführt wird, dann müssen die Konzerne sowohl die klassische Einzelbilanz für die einzelnen Betriebe als auch die Gesamtbilanz vorlegen. Das bedeutet zusätzlichen Aufwand.

Zu Arg12, Arg13 und Arg14: Zur Beurteilung dieser Argumente mag das folgende Gedankenexperiment dienen:

Das Gedankenexperiment

Nehmen wir an, die UT würde in der EU oder in Teilen der EU eingeführt. Die beteiligten Staaten würden alle in ihnen tätigen MNUs zur Vorlage einer weltweiten Bilanz nach den Regeln der GKKB verpflichten. Die MNUs würden dann nach diesen Regeln Bilanzen für alle Konzerntöchter weltweit erstellen. Dort, wo es Unterschiede zwischen der UT/GKKB-Bilanzierung, der IFRS-Bilanzierung³⁰ und der nationalen Bilanzierung (in Nicht-UT-Staaten) gibt, müssten diese Unterschiede jeweils getrennt dargestellt werden. Diese Daten werden dann an die Konzernzentrale übermittelt. Die MNU-Zentrale würde sie dann nach UT-Richtlinien im internationalen Bericht zusammenfassen.

Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

Zu Arg14 (Befolgungskosten für die UT): Nach einer Studie des ZEW im Auftrag der Bundesregierung³¹ erfordert die Einführung einer nationalen Bilanz nach EU-Richtlinie (also nach GKKB, GKB oder CbCR³²) in Deutschland nur unwesentlich mehr Aufwand für die Firmen, bei Neugründungen sogar weniger Aufwand als heute.

²⁹ Als BRICS-Staaten bezeichnet sich eine Gruppe der 5 wichtigsten Schwellen- bzw. Entwicklungsländer: Brasilien, Russland, Indien, China und Südafrika (letzteres als wichtigstes Land Afrikas).

³⁰ IFRS (International Financial Reporting Standards) sind internationale Bilanzvorschriften. Sie sollen losgelöst von nationalen Rechtsvorschriften eine Vergleichbarkeit von internationalen Konzernabschlüssen regeln. Die Erstellung einer Bilanz nach IFRS wird von zahlreichen Ländern für Kapitalgesellschaften, die an der Börse gehandelt werden, vorgeschrieben. Es gibt Experten, die vorschlagen, IFRS als Bilanzierungsmethode für die UT zu nehmen (mündliche Mitteilung von Jutta Sundermann).

³¹ Siehe ZEW, 2013; ZEW – Zentrum für Europäisches Wirtschaftsforschung in Mannheim

³² In der EU sind drei Schritte/Verfahren in der Diskussion:

1. Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuer Basis (GKKB): Das ist die UT-Richtlinie für die EU, die zur Zeit noch blockiert wird
2. Gemeinsame Körperschaftssteuer Basis (GKB): Das ist die „kleine“ Lösung – also nur ein einheitliches Bilanzierungsverfahren ohne Konsolidierung bzw. Formulary Apportionment
3. Das Country-by-Country-Reporting (CbCR): Eine Berichtspflicht über die internationalen Aktivitäten aufgesplittet nach Staaten (also quasi eine internationale Bilanz), die erst mal nur mehr Transparenz herstellen soll, aber noch nicht Grundlage der Besteuerung ist. Bislang wurde sie für Banken und Rohstoffkonzerne beschlossen.

Deswegen empfiehlt der Bericht das Verfahren zur Bilanzerstellung nach GKKB-Richtlinie auch für den Fall einzuführen, dass UT in der EU keine Zustimmung findet.³³

Dementsprechend wird der zusätzliche Aufwand für MNUs für die Erstellung einer internationalen Bilanz mit Ausweisung der Kennzahlen für UT (Beschäftigte, Investitionen, Umsatz, Gewinne) eher gering eingeschätzt. Dafür sprechen folgende Gründe:

- Untersuchungen über das UT-System in USA, Kanada oder der Schweiz analysieren ausführlich Schwächen und Stärken der UT. Keine jedoch berichtet von einem höheren Aufwand für die Firmen durch die UT – obwohl in den USA alle MNUs doppelt bilanzieren müssen. Michael C. Durst³⁴ beklagt sogar, dass der Aufwand für das bestehende System ständig wächst. Ursache sind die verschärften Strafandrohungen gegen falsche Verrechnungspreise weltweit, die zu immer voluminöseren Dokumentationen durch die internationalen Beratungsfirmen geführt haben. Ein Wechsel zu UT verspricht da eher Vorteile.
- Wer wie die G20 und die OECD wirksam das BEPS-Problem bekämpfen will, wird auch bei Beibehaltung des ALP in Zukunft wesentlich mehr Transparenz herstellen müssen und wird daher um eine internationale Bilanz kaum herumkommen. In der EU wurde deshalb das sogenannte Country-by-Country-Reporting (CbCR)³⁵ für Banken und Rohstoffkonzerne bereits verpflichtend beschlossen. Nach einer Umfrage der Unternehmensberatung PwC³⁶ sprechen sich sogar 59% der Topmanager von MNUs für ein weltweites Country-by-Country-Reporting aus und 75% legen Wert darauf, dass ihre Firma den Ruf hat, einen fairen Anteil an Steuern zu zahlen.

Nach Einführung des CbCR oder der GKB durch die EU für alle Wirtschaftssektoren würde mit der internationalen Bilanz eine Grundlage geschaffen, die sich jedes Land weltweit, das UT einführen will, zunutze machen könnte. Es wäre für andere Länder naheliegend, das EU-Bilanzierungsverfahren zu übernehmen. Auch die MNUs hätten dadurch den Vorteil, nicht mehrere internationale Bilanzen nach unterschiedlichen Verfahren erstellen zu müssen. Auf diese Weise hätte die EU die Chance, damit internationale Maßstäbe zu setzen, an denen andere Länder nicht mehr vorbei kämen.

Insbesondere für Entwicklungsländer wäre die Übernahme oder teilweise Nutzung der internationalen Bilanz der EU eher eine Chance, endlich zu belastbaren Steuerdaten für die bei ihnen tätigen MNUs zu kommen.

Zu Arg13 (Audits und Unternehmensberatungen): Natürlich würden Staaten, die die Rolle der großen Unternehmensberatungen aus den OECD-Staaten kritisch sehen, die von diesen erstellten Bilanzen besonders kritisch durchleuchten. Es wäre denkbar, dass z. B. die BRICS-Staaten dazu ihre Kompetenzen zusammenführen und so eine Vorreiterrolle spielen würden. Denkbar ist auch, dass MNUs von sich aus Unternehmensberatungen aus den BRICS-Staaten oder anderen mit der Gegenprüfung beauftragen, um die Daten zu validieren. Das Umgekehrte gilt natürlich auch für MNUs aus den BRICS-Staaten und anderen Schwellen- und Entwicklungsländern. OECD-Staaten würden sicher Daten aus Entwicklungs- und Schwellenländern teilweise kritisch sehen und zusätzlich überprüfen.

Tendenziell würde eine einheitliche Bilanz so die Chance bieten, dass die Finanzbehörden der UT-Länder und auch anderer Staaten viel enger als heute zusammen arbeiten und ihre Daten und Prüfergebnisse austauschen. Das wird hoffentlich zu einem Prozess führen, der zu einer besseren gegenseitigen Anerkennung der Daten

³³ Es wird nämlich diskutiert, ob eine einheitliche Bilanz in der EU auch dann eingeführt werden soll, wenn man sich nicht auf die Einführung der GKKB (also einer UT) einigen kann. Man spricht dann von GKB (gemeinsame Körperschaftsteuer Basis) statt GKKB – siehe Fußnote ⁹ und ³².

³⁴ Siehe Michael C. Durst, 2013

³⁵ Zum CbCR siehe Fußnote ³²

³⁶ Siehe PwC, 2014

zwischen den Steuerbehörden verschiedener Länder führt. Das wäre dann eine erhebliche Vereinfachung für die Steuerbehörden und für die Konzerne.

Wenn es so kommt, dann muss die Gesamtkonzernbesteuerung nicht zu mehr Einfluss der großen Unternehmensberatungen führen, sondern kann diesen sogar begrenzen. Ob es so kommt, hängt vor allem davon ab, ob es gelingt, international mehr Transparenz durch öffentliche Unternehmensregister und CbCR durchzusetzen.

Zu Arg12 (Überblick über die Geschäfte von Tochterunternehmen): Die Befürchtung der OECD, dass Unternehmen keine Daten mehr über die Wirtschaftlichkeit der Tochterunternehmen haben, ist nicht nach zu vollziehen. Es besteht sowohl für die Konzerne als auch für die Steuerbehörden der beteiligten Staaten volle Transparenz über die Gewinnzuordnung nach der herkömmlichen betriebsbezogenen Methode und nach der Formelaufteilung, da die MNU ihre Bilanz ja aus den Einzeldaten zusammenfügen. Damit haben die Konzerne genau wie heute einen kompletten Überblick über die wirtschaftlichen Aktivitäten und die Rentabilität ihrer Einzelbetriebe. Sowieso haben sie ja auch noch die Daten der IFRS-Bilanzen und es steht ihnen frei, konzernintern alle Daten zu erheben, die sie sich wünschen.

Fazit des Gedankenexperiment: Die zusätzliche Einführung der UT durch weitere Staaten erfordert keine weiteren Daten über die beim CbCR sowieso erforderlichen hinaus³⁷. Für alle Länder, die die gleiche internationale Bilanz (also z. B. die von der EU definierte – GKB/GKKB) benutzen würden, wäre der Aufwand der MNUs dann tendenziell geringer. Die Formelaufteilung kann durch die UT-Staaten anschließend automatisch erfolgen. Je mehr Staaten sich also am UT-Verfahren beteiligen, desto einfacher wird es sowohl für die MNUs bei der Erstellung der internationalen Bilanz wie für die Steuerbehörden, auch weil die Transparenz wächst.

Zusammenfassung

Die Einführung von UT scheint nach Auffassung vieler der genannten Autoren möglich, sinnvoll und nötig. Der Druck in diese Richtung wächst. Immer mehr ist festzustellen, dass das herkömmliche Fremdvergleichsprinzip grundsätzlich nicht in der Lage ist, die Probleme der Bewertung der immateriellen Güter und ihrer Lokalisierung zu lösen. Dieses Defizit wird umso gravierender, je internationaler der Handel und größer der Anteil immaterieller Wirtschaftsgüter wird.

Die Einführung von UT kann zunächst in einigen Ländern beginnen und dann von weiteren übernommen werden. Dabei treten voraussichtlich eine ganze Reihe von neuen Problemen auf. Diese können teilweise vermieden werden, andere erfordern geeignete Maßnahmen und Regeln. Die Probleme sind aber nach Meinung der Autoren durchweg beherrschbar. Allerdings sollte die USA wegen der vielen Systemfehler dabei nicht als Vorbild dienen. Es ist geradezu erstaunlich, dass die UT sich in den USA trotz der vielen Schwächen bewährt hat. Umso verdienstvoller ist die GKKB-Vorlage der EU-Kommission, die sich stark an dem kanadischen Modell orientiert und als gute Grundlage für ein internationales UT-System eingeschätzt wird.

Allerdings glauben viele Autoren noch nicht, dass die UT bereits kurzfristig in den Action Plan der OECD/G20 Eingang finden kann.

Der nächste wichtige Schritt auf dem Weg zur UT sollte zunächst die Einführung einer internationalen Bilanz – also eines Country-by-Country-Reporting – sein, um mehr Transparenz herzustellen. Dies sollte mit der Einführung eines öffentlichen internationalen Unternehmensregisters verbunden werden. Die Regeln für das CbCR sollten möglichst einheitlich durch die OECD oder die WTO geregelt werden. Aber das ist keine Voraussetzung. Denn wenn die EU das CbCR für alle Branchen ausweitet, dann würde sie damit Maßstäbe setzen, an denen wahrscheinlich später kein Staat mehr vorbei kommt. Es ist naheliegend, dass die OECD dann dieses Verfahren übernehmen würde bzw. Änderungen nur in Absprache mit der EU vornehmen würde.

³⁷ Wenn jedes Land andere Vorschriften hätte, müsste das natürlich berücksichtigt werden – gerade deshalb ist eine Vereinheitlichung der Bilanzvorschriften (wie jetzt schon beim IFRS) sinnvoll und auch realistisch.

Als folgendes Schritt könnte die EU eine einheitliche Bilanzierungsmethode (die GKB) einführen. Dafür spricht sich sogar der Koalitionsvertrag der großen Koalition aus.

Ist dieser Schritt erst einmal gemacht, kann im Prinzip jedes Land diese Daten nutzen und einzeln zum Formula-ry Apportionment – also zur UT – übergehen. Für diesen Schritt entsteht dann für die Konzerne innerhalb der EU weder zusätzlichen Aufwand für die UT-Bilanz noch einen Transparenzverlust bezüglich ihrer Betriebsdaten. Damit lösen sich die Argumente gegen die UT im Rahmen der EU in Luft auf. Zugleich würde ein hoher Anreiz für Drittstaaten geschaffen, die UT einzuführen und dabei das Bilanzierungsverfahren der EU zu übernehmen.

Macht es Sinn, weiter eine UT zu fordern, wenn weder G20, OECD noch EU das wollen?

Trotz der guten Argumente werde ich in Diskussionen über UT immer wieder gefragt, ob es denn Sinn macht, wenn Attac und andere NGOs eine Kampagne für die Gesamtkonzernbesteuerung organisieren, wenn diese von der G20, der OECD und auch vom Europäischen Rat der EU explizit abgelehnt wird.

Ich denke, darauf gibt es eine grundsätzliche und eine aktuelle Antwort. Grundsätzlich ist es gerade die Aufgabe von NGOs wie Attac, auch längerfristig angelegte Debatten zu initiieren. Schließlich kämpfen wir auch schon 15 Jahre für die Finanztransaktionssteuer – und viele Jahre erschien eine Umsetzung dieser Forderung völlig utopisch. Nun ist die Chance real. Der Kampf für den Ausstieg aus der Atomenergie dauert sogar schon 40 Jahre. Wenn wir also überzeugt sind, dass eine Gesamtkonzernbesteuerung nötig ist, dann ist es auch richtig, heute eine Kampagne zu machen, um das Thema bekannt machen, damit es morgen auf die Tagesordnung kommt.

Es gibt aber auch eine aktuelle Antwort: Nach einem Briefing des Tax Justice Network (TJN)³⁸ vom Februar 2014 rückt die OECD selbst zunehmend vom ALP ab, da es häufig keine Vergleichsmöglichkeiten gibt, um die Preise von Immateriellen Wirtschaftsgütern festzustellen. Für diese Fall empfiehlt die OECD selber ein „Profit Splitting“ – also eine Aufteilung der Gewinnzuordnung zwischen den beteiligten Staaten. TJN interpretiert dies als schleichende Abkehr vom ALP und der Einstieg in die UT. Auch der Internationale Währungsfonds und das Internationale Zentrum für Steuern und Entwicklung haben Forschungsprogramme zur UT aufgelegt.

Das TJN geht auch davon aus, dass die OECD gar nicht in der Lage sein wird, auf Basis des ALP den Beschluss der G20 umzusetzen und einen wirksamen Plan zur Bekämpfung von BEPS zu formulieren. Selbst die Experten der OECD halten, so vermutet man, einen Systemwechsel hin zu einem UT-Modell für unverzichtbar.

Es spricht also einiges dafür, dass die Götterdämmerung für das ALP und ihre Verfechter naht. Natürlich errichten die Lobbys der Unternehmensberatungen massive Bollwände, um das System zu behalten, dass ihnen so lukrative Aufträge verschafft. Leider sind sie zugleich auch noch die Hauptberater der Regierungen in Finanzfragen. Natürlich kämpfen auch viele MNUs von IKEA bis Apple und Co. um ihre Möglichkeiten, in Zukunft weiterhin die Unternehmenssteuern zu minimieren. Aber vielleicht ist die vehemente Ablehnung von UT in den Papieren der OECD auch bereits ein Signal der Schwäche und Hilflosigkeit. Die Chancen für einen Systemwechsel sind möglicherweise bereits besser als wir glauben. Deshalb geht es jetzt darum, den politisch interessierten Multiplikatoren, Fachjournalisten und Fachpolitikern das Thema nahe zu bringen um dann im nächsten Schritt eine zunehmend breitere Öffentlichkeit gegen die Steuertrickserie der Konzerne zu mobilisieren.

Abkürzungen:

ALP Arm's Length Principle – Standard-Verfahren, nach dem die Warenpreise beim internen Handel zwischen Töchtern eines Konzerns so bestimmt werden sollen, als fände der Handel zwischen selbständigen Firmen statt

³⁸ Siehe Sol Picciotto, 2014

Attac	Globalisierungskritisches Netzwerk . In Deutschland gehören dazu hunderte von Mitgliedsorganisationen und rund 30 000 Einzelmitglieder. Ein Arbeitsfeld seit Gründung sind steuer- und finanzpolitische Themen
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting – deutsch etwa: Steuerflucht und Gewinnverlagerung
BRICS	Als BRICS-Staaten bezeichnet sich die Gruppe der fünf wichtigsten Schwellen- bzw. Entwicklungsländer: Brasilien, Russland, Indien, China und Südafrika (als „Tor zu Afrika“)
CbCR	Country by Country Reporting – die MNUs werden durch dieses Verfahren verpflichtet, für alle Länder, in denen sie tätig sind, Kennzahlen wie Umsatz, Gewinn, Steuern, Beschäftigte, Investitionen usw. auszuweisen. Damit enthält CbCR bereits alle wesentlichen Elemente einer internationalen Bilanz, die für UT benötigt wird
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen – mehr als 3000 DBAs regeln jeweils bilateral, wie die Unterschiede der Steuersysteme so ausgeglichen werden, dass es nicht zu Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung kommt
G20	Gruppe der 20 – besteht aus den Staaten der G7-Gruppe plus Russland, China, Indien, Brasilien, Australien, Mexiko, Südkorea, Indonesien, Türkei, Saudi-Arabien, Argentinien und Südafrika sowie der EU
G7	Gruppe der 7 – besteht aus den USA, Kanada, Japan, Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Italien – mit Russland wurde daraus die G8
GKB	Gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage – Vorschlag für eine einheitliche Bilanzmethode für Unternehmenssteuern in der EU.
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage – Vorschlag für eine Gesamtkonzernbesteuerung (UT) in der EU
IFRS	International Financial Reporting Standards - internationale Bilanzvorschriften für Unternehmen, die an der Börse gehandelt werden.
MNU	Multinationales Unternehmen
NGO	Non Government Organisation – Deutsch: Nichtregierungsorganisation
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OXFAM	Oxford Committee for Famine Relief, eine internationale Hilfs- und Entwicklungsorganisation
PwC	PriceWaterhouseCoopers, eine der vier Big Four der Unternehmensberatungskonzerne
TJN	Tax Justice Network – eine Nichtregierungsorganisation, die gegen Steuervermeidung und Steu- erhinterziehung arbeitet
UT	Unitary Taxation – deutsch: Gesamtkonzernbesteuerung
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung in Mannheim

Quellen:

Clausing, Kimberly A.: *Lessons for International Tax Reform from the U.S. State Experience under Formulary Apportionment*. Reed College, Woodstock, Januar 2014

Devereux, Michael; Loretz, Simon: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*. Oxford University Centre for Business Taxation, gelesen in <http://www.etpf.org/papers/22formapp.pdf> am 16.5.2014

Durst, Michael C.: *Analysis of a Formulary System für Dividing Income, Part II: Examining Current Formulary and Arm's-Length Approaches*. The Bureau of National Affairs, Tax Management Transfer Pricing Report Vol. 22 Nr. 6. Juni 2013

Durst, Michael C.: *Analysis of a Formulary System, Part VIII: Suggested Statutory, Regulatory Language for Implementing Formulary Apportionment*. The Bureau of National Affairs, Tax Management Transfer Pricing Report Vol 23 Nr. 1, 5. Januar 2014

European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union: *Taxation Papers - Formulary Apportionment and Group Taxation In the European Union: Insights From the United States and Canada*. Working paper Nr. 8, Luxemburg 2005

Henn, Markus: *Tax Havens and the Taxation of Transnational Corporations*. Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, Juni 2013

Herzig, Dr. Norbert: *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB)*. Referat, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, www.zew.uni-bonn.de, Bonn, Januar 2012

House of Commons, Committee of Public Accounts: *Tax avoidance - The Role of Large Accountancy Firms*. Gelesen in <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/870/870.pdf>, April 2013

Liebert, Nicola: *Unitary Taxation und Harmonisierte Bemessungsgrundlage für die Konzernbesteuerung*. Unveröffentlichtes Exemplar, Berlin 2012

OECD (Committee on Fiscal Affairs): *Revised Draft Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Juni 2013

OECD: *OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*. OECD Publishing 2011

OXFAM 2014: *Business among Friends – Why corporate tax dodgers are not yet losing sleep over global tax reform*. OXFAM Briefing Paper, Mai 2014

Picciotto, Sol: *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. Tax Justice Network, Dezember 2012

Picciotto, Sol: *Briefing on Base Erosion and Profit-Shifting (BEPS) – Implications for Developing Countries*. Tax Justice Network, Februar 2014

PwC (PricewaterhouseCoopers International Limited): *Building trust and growth - PwC 17th Annual Global CEO Survey: Focus on tax*. Gelesen in www.pwc.com/taxceosurvey, 2014

RSM Bird Cameron: *International Tax Wars? Or the End of the Arm's Length Principle as we Know it*. Sidney, Australien, 2013

Spencer, David: *Unitary taxation with combined reporting: The TP solution?* Gelesen in www.internationaltaxreview.com, Mai 2013

ZEW (Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht): *Gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmenssteuerbemessungsgrundlage (GUB): Volkswirtschaftliche Folgenabschätzung*. Executive Summary. ZEW-Forschungsvorhaben fe 17/11, Mannheim, Januar 2013