

**# 14**

**Juni '17**



Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland

## **Die Gesamtkonzernsteuer**

Systemwechsel bei der Unternehmensbesteuerung  
Vorteile, Fallstricke und der Kampf um die Umsetzung

Autor:

Karl-Martin Hentschel  
Attac – Vertreter im Netzwerk Steuergerechtigkeit  
[karl-martin.hentschel@attac.de](mailto:karl-martin.hentschel@attac.de)  
[http://de.wikipedia.org/wiki/Karl-Martin\\_Hentschel](http://de.wikipedia.org/wiki/Karl-Martin_Hentschel)



# Impressum

## Die Gesamtkonzernsteuer

Systemwechsel bei der Unternehmensbesteuerung

Vorteile, Fallstricke und der Kampf um die Umsetzung

Herausgeber	Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland
Kontakt	Sarah Godar, Koordinatorin Netzwerk Steuergerechtigkeit C/o WEED e.V. Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin, ereor.de
Autor	Karl-Martin Hentschel
Redaktion	Sarah Godar, Netzwerk Steuergerechtigkeit

*Die hier vertretenen Auffassungen geben die Meinung des Verfassers wieder und entsprechen nicht unbedingt dem offiziellen Standpunkt des Netzwerks Steuergerechtigkeit. Eine abgestimmte Position des NWSG findet sich auf Seite 12.*



Das Netzwerk Steuergerechtigkeit setzt sich für Transparenz auf den internationalen Finanzmärkten ein und lehnt Geheimhaltungspraktiken ab. Wir unterstützen faire Spielregeln im Steuerbereich und stellen uns gegen Schlupflöcher und Verzerrungen bei Besteuerung und Regulierung und gegen den Missbrauch, der aus diesen folgt. Wir fördern die Einhaltung von Steuergesetzen und lehnen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und all jene Mechanismen ab, die es Vermögenseigentümer\*innen und –verwalter\*innen ermöglicht, sich aus der Verantwortung gegenüber den Gesellschaften zu stehlen, von denen sie und ihr Wohlstand abhängen. Als zentrales Anliegen lehnen wir Steuer- bzw. Verdunkelungssoasen ab.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit betreibt den Blog Steuergerechtigkeit mit aktuellen Informationen zu Themen der Steuerpolitik.

Mail: [info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de](mailto:info@netzwerk-steuergerechtigkeit.de)

Homepage: [www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de](http://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de)

Blog: [www.steuergerechtigkeit.blogspot.de](http://www.steuergerechtigkeit.blogspot.de)

Gefördert durch Brot für die Welt



# Zusammenfassung

Steuervermeidung von internationalen Konzernen ist keine Ausnahme mehr, sondern spätestens seit der Jahrtausendwende zur Regel geworden. Die Konzerne wurden immer geschickter darin, mit Hilfe von manipulierten Preisen, Lizenzgebühren, Zinsen und zahlreichen anderen Tricks hunderte Milliarden an Gewinnen in Steueroasen zu verlagern, wo oft keine oder nur ein Bruchteil der üblichen Steuern anfallen. Die Folge sind fehlende Steuereinnahmen für Infrastruktur und Sozialsysteme. Am stärksten leiden darunter die Länder des globalen Südens, die immer größere Schwierigkeiten haben, multinationale Konzerne angemessen zu besteuern. Dieser unfaire Wettbewerb trifft auch die regionale mittelständische Wirtschaft in Deutschland, die einen Großteil aller Arbeitsplätze stellt.

Fast alle Regierungen dieser Welt haben zumindest verbal diesem System den Kampf angesagt. Die OECD hat einen Aktionsplan vorgelegt, der mehr oder weniger engagiert von den Nationalstaaten umgesetzt wird. Viele Expert\*innen haben jedoch Zweifel, ob durch diese Maßnahmen das Problem gelöst wird. Sie halten das bisherige System, bei dem jeder Betrieb oder Konzernteil im jeweiligen Land als eigenständiges Unternehmen besteuert wird, im Kern für überholt und eine grundlegende Neugestaltung des Steuersystems für notwendig.

Als Lösung des Problems wird ein Systemwechsel hin zu einer Gesamtkonzernsteuer (GKS – im englischen „Unitary Taxation“) vorgeschlagen. Dadurch soll endlich das Ziel erreicht werden, dass Gewinne künftig wieder dort besteuert werden, wo sie erwirtschaftet werden. Deshalb sollen bei internationalen Konzernen nicht mehr die einzelnen Betriebe, sondern der Konzern als Ganzes betrachtet werden. Diese Art der Besteuerung würde in drei Stufen erfolgen:

1. Es wird eine Gesamtbilanz für den multinationalen Konzern erstellt mit Daten über die Tätigkeit in allen Ländern und Ausweisung des akkumulierten Gesamtgewinnes.
2. Der Gewinn wird auf die Staaten entsprechend der Aktivitäten des Konzerns aufgeteilt.
3. Jeder Staat besteuert den zugeordneten Gewinn nach nationalem Recht.

Die Einführung der GKS scheint nach Auffassung vieler Autoren möglich, sinnvoll und nötig. Die EU könnte damit einseitig beginnen. Damit würde ein hoher Anreiz für Drittstaaten geschaffen, die GKS ebenfalls einzuführen und dabei das Bilanzierungsverfahren der EU zu übernehmen. Insbesondere für Entwicklungsländer wäre die Übernahme oder teilweise Nutzung der internationalen Bilanz der EU eine Chance, endlich zu belastbaren Steuerdaten für die bei ihnen tätigen MNU zu kommen.

Natürgemäß wird der Systemwechsel von den Konzernen bekämpft, die für sich Nachteile befürchten, weil sie ihre Steuervermeidungsstrategien dann nicht mehr fortsetzen können. Aber auch die Nationalstaaten sind zögerlich, weil sie, je nach Ausgestaltung, Mindereinnahmen für sich fürchten oder eine höhere steuerliche Belastung bestimmter MNU im Ausland befürchten. Im Ergebnis gelang es daher den Lobbyisten immer wieder, Schritte hin zur einer Gesamtkonzernsteuer zu verhindern. So wird in der EU seit sechzehn Jahren darüber geredet und es liegt ein Richtlinienentwurf der Kommission vor, der aber in vielerlei Hinsicht umstritten ist.

Es ist dringend Zeit, dass die Debatte breiter und mit mehr Öffentlichkeit geführt wird, damit Druck gegen die Reform-Blockade ausgeübt wird. In diesem Info wird deshalb das System der Gesamtkonzernsteuer und die aktuelle Debatte vorgestellt und die damit verbundenen Fragen und Erfahrungen diskutiert. In diesem Zusammenhang werden auch alternative Vorschläge für eine Reform der Unternehmensbesteuerung (zum Beispiel die Debatte in den USA nach dem Regierungswechsel) besprochen.

## **Inhaltsverzeichnis**

<b>A. Warum brauchen wir eine Alternative zum heutigen System?.....</b>	<b>5</b>
A.1. Die Probleme des heutigen Verrechnungspreissystems.....	5
A.2. Die besonderen Anforderungen der Länder des globalen Südens.....	7
<b>B. Die Gesamtkonzernsteuer .....</b>	<b>8</b>
B.1. Es ist Zeit für den Systemwechsel.....	8
B.2. Die positiven Auswirkungen der Gesamtkonzernsteuer .....	9
B.3. Der Widerstand gegen die Gesamtkonzernsteuer .....	10
B.4. Detailfragen und Gegenargumente zur Gesamtkonzernsteuer .....	13
B.5. Weitere wichtige Punkte für die Implementierung der GKS .....	16
<b>C. Ergänzende Maßnahmen gegen Steuervermeidung.....</b>	<b>19</b>
C.1. Steuerdumping und Mindeststeuersätze .....	19
C.2. Brauchen wir Progressive Steuersätze? .....	20
<b>D. Aktuelle Debatten .....</b>	<b>21</b>
D.1. Das Country by Country Reporting.....	21
D.2. Die EU-Richtlinie GKKB.....	22
D.3. Die Steuerdebatte in den USA und die Devereux-Steuer .....	23
D.4. Weitere Alternativen zur Gesamtkonzernsteuer .....	26
<b>Abkürzungen .....</b>	<b>27</b>
<b>Quellen .....</b>	<b>29</b>

# A. Warum brauchen wir eine Alternative zum heutigen System?

Die G20 und die OECD haben 2015 nach jahrelangen Beratungen einen Aktionsplan zur Bekämpfung der Steuerflucht der multinationalen Unternehmen (MNU) beschlossen.<sup>1</sup> Seit immer mehr Konzerne ihre Gewinne in Steueroasen versteuern, haben selbst die reichen Industriestaaten Zweifel an einem System bekommen, bei dem die größten Gewinne dieser Welt auf den Bermudas und den Cayman Islands ausgewiesen werden, obwohl dort kaum reale wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden.<sup>2</sup>

Angel Gurría, der Generalsekretär der OECD, hat für den Reformprozess folgendes Ziel formuliert: „Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.“<sup>3</sup> Gemäß dieser Zielsetzung hat die OECD in dem Aktionsplan eine Vielzahl von Maßnahmen in fünfzehn Handlungsfeldern vorgeschlagen. Viele weitere Maßnahmen werden von Expert\*innen und in der EU diskutiert.<sup>4</sup>

Alle diese vorgeschlagenen Maßnahmen sind wichtig. Viele sind noch zu unkonkret, da es schwierig war, Dutzende von Ländern für ein gemeinsames Vorgehen zu gewinnen. Alle diese Maßnahmen sollten konsequent und rasch umgesetzt werden! Aber diese Maßnahmen lösen nicht das Grundproblem. Denn das heutige weltweit angewandte System der Unternehmensbesteuerung (das ALP-System)<sup>5</sup>

kann in einer Welt, in der Gewinne international verschoben werden, nicht mehr funktionieren.

Viele Expert\*innen<sup>6</sup> und NGOs<sup>7</sup> halten deshalb das heutige System für nicht mehr reparierbar und schlagen die Einführung der Gesamtkonzernsteuer (GKS, international als „Unitary Taxation“ – UT – oder „Formulary Apportionment“<sup>8</sup> bezeichnet) als Alternative vor.

## A.1. Die Probleme des heutigen Verrechnungspreissystems

Bei einer Anhörung im britischen Unterhaus erklärte Kevin Nicholson, Head of Tax der Unternehmensberatung PricewaterhouseCoopers, das heutige System der Unternehmenssteuern für völlig überholt<sup>9</sup>. Craig Cooper, Director Tax Services der Steuerberatungsfirma RSMI erklärt es bereits für gescheitert.<sup>10</sup>

Das heutige System geht davon aus, dass man jeden Betriebsstandort oder 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 selbstständigen Firmen, sondern konzernintern zwischen Töchtern von MNU stattfindet.<sup>11</sup> Dabei können die Konzerne Preise recht variabel mal zu hoch und mal zu niedrig festsetzen und so Waren – trotz der mehr oder weniger wachen Augen des Finanzamtes – ihren eigenen Töch-

---

Gewinne und damit der Unternehmenssteuern und ist in den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD beschrieben (siehe OECD 2011).

6 Siehe Sol Picciotto 2012; Clausing 2014; ebenso Kevin Nicholson, Head of Tax von Pricewaterhouse Coopers – siehe House of Commons 2013; ebenso Craig Cooper, Director Tax Services von RSMI – siehe RSM Bird Cameron 2013

7 Siehe Picciotto 2012, Sundermann, Henn, Hentschel 2014, Liebert 2012

8 Da die Gewinne den Staaten aufgrund einer Formel zugeordnet werden, nennt man das Verfahren in den USA auch „formulary apportionment“

9 Siehe House of Commons 2013

10 Siehe RSM Bird Cameron 2013

11 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.

---

1 Siehe OECD/G20 – 2015

2 Siehe U.S.PIRG/CTJ 2015

3 Siehe Gurría 2013

4 Siehe Hentschel 2016

5 Verrechnungspreissystem oder Fremdvergleichsgrundsatz (englisch „Arm’s Length Principle“ – abgekürzt ALP – von „to keep someone at arm’s length“, d. h. unabhängig von jemandem bleiben). Das ALP dient heute weltweit zur Berechnung der

tern zu teilweise erheblich manipulierten Preisen verkaufen. Das gilt nicht nur für materielle Wirtschaftsgüter, sondern noch mehr für Dienstleistungen, Versicherungen, Garantien, Namensrechte, Patentgebühren, Kredite usw. So kann man die Gewinne dorthin verschieben, wo die Steuersätze am geringsten sind.

Genau diese Praktiken sollten durch die Verrechnungspreisrichtlinien unterbunden werden. Diese haben sich aber als unzureichend erwiesen. Das hat mehrere Gründe:

- **Die Dominanz der Multinationalen Unternehmen (MNU):** Für immer mehr Geschäftsprozesse der MNU gibt es keine Konkurrenz durch nichtintegrierte Firmen mehr, deren Preise für eine Überprüfung der internen Verrechnungspreise heran gezogen werden könnten.
- **Die immateriellen Wirtschaftsgüter:** Während bei konkreten Waren (materiellen Gütern) oder auch Investitionsgütern wie Maschinen und Gebäuden noch relativ gut feststellbar ist, wie viel sie ungefähr wert sind, ist das bei Dienstleistungen viel schwieriger. Noch mehr Kopfzerbrechen erfordert es, den Wert von Computeralgorithmen oder Patenten abzuschätzen. Und noch rätselhafter wird es, das Image von Markennamen, 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 Milliarden an Zinsen zahlen muss, die auf diese Weise steuerfrei bleiben.<sup>12</sup>
- **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 vergleich-

baren markenlosen Produkten. Was heute „in“ ist, kann aber morgen schon wieder „out“ 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<sup>13</sup> über immaterielle Güter („*intangibles*“) und interne Dienstleistungen liest, bekommt eine Ahnung davon. So schreiben die Autoren, dass der Wert eines Markenartikels oft erst Jahre später feststellbar ist. Wie sollen aber dann Steuerbehörden Verrechnungspreise für tausende von Waren prüfen?

- **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 Vertreter\*innen vor Ort, den Strateg\*innen in der Chefabteilung oder von Künstler\*innen in einer kleinen Agentur am anderen Ende der Welt.
- **Digitalisierung des Handels:** Mittelfristig wird der Internethandel zum größten Problem für eine gerechte Besteuerung werden. Die Besteuerung von Betrieben setzt bislang voraus, dass es Betriebsstätten gibt, die im Inland besteuert werden können („*permanent establishment*“ – PE). Das ist aber bei grenzüberschreitenden Internetgeschäften oft nicht mehr der Fall. Bekannt geworden ist zum Beispiel der Fall Amazon. Die Auslieferungslager in Deutschland gelten bis heute nicht als Betriebsstätten und müssen daher keine Gewinnsteuern zahlen. Die Verkäufer sind Computer, die in Luxemburg stehen.

---

<sup>12</sup> Siehe Hentschel 2013

---

<sup>13</sup> Siehe OECD 2011

- **Digitale und teilweise kostenlose Waren:** Noch mehr Probleme machen aber die Geschäftsmodelle, bei denen nur noch immaterielle Waren wie Ebooks, Filme, Musik, Software, Spiele und Informationen geliefert werden oder reine Kommunikationsdienste wie Facebook angeboten werden. Oft ist die Lieferung sogar kostenlos – Geld wird dann nur noch über Werbung oder den Verkauf von Benutzerdaten und anderen kostenlos gesammelten Informationen verdient. Bei diesen Geschäftsmodellen ist nicht mal mehr klar, wer überhaupt Kunde des Konzerns ist. Mittlerweile werden deshalb Datenübertragungssteuern und die Vergütungspflicht für Informationen und andere Vorschläge diskutiert.<sup>14</sup>
- **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. MNU haben in der Regel hunderte von Töchtern, in die sie die unterschiedlichsten Geschäftsprozesse abtrennen und in andere Staaten auslagern können. IKEA zum Beispiel bildet ein Konglomerat<sup>15</sup> aus drei unabhängigen Konzernen mit ca. 400 Tochterunternehmen 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 zigtausenden Artikeln und Hunderten von internen Dienstleistungen korrekt sind?

## A.2. Die besonderen Anforderungen der Länder des globalen Südens

Am stärksten betroffen von den Steuervermeidungsstrategien der MNU sind nicht die OECD-Staaten, sondern die Entwicklungsländer. OXFAM schätzt die Steuerverluste durch Steuervermeidung und Steuerflucht allein für die Entwicklungsländer auf über 240 Milliarden Dollar.<sup>16</sup>

Dabei sind Länder mit geringen Einkommen der Bevölkerung besonders abhängig von Unternehmenssteuern. Der Anteil der Unternehmenssteuern an den Staatseinnahmen liegt bei ihnen bei 16 Prozent, dagegen bei den Hoch-Einkommens-Ländern nur bei 8 Prozent. In Entwicklungsländern ist das Vertrauen der Menschen in das Steuersystem von sehr großer Bedeutung für das Vertrauen in die Gesellschaft und damit wichtig für deren Stabilität.

Daraus ergeben sich besondere Anforderungen von Entwicklungsländern an das Steuersystem:<sup>17</sup>

- Entwicklungsländer benötigen besonders einfache Regeln, damit sie von den Steuerbehörden wirksam umgesetzt werden können. Komplexe Regeln wie die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD nützen eher den internationalen Konzernen.
- Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen begrenzen die Rechte von Staaten, Steuern zu erheben. Entwicklungsländer schließen diese Abkommen nicht ab, um eine zu hohe Besteuerung ihrer Firmen zu vermeiden. Vielmehr werden sie oft dazu gedrängt, damit sie ausländisches Kapital für Investitionen bekommen.<sup>18</sup>
- Die Steueroasen für MNU sind meist zugleich Plätze, an denen auch Einnahmen aus Korruption, Krieg und Verbrechen untergebracht werden.<sup>19</sup> Diese Gelder

<sup>14</sup> Siehe Lanier 2013  
<sup>15</sup> Siehe Hentschel 2013

<sup>16</sup> Siehe OXFAM 2014  
<sup>17</sup> Siehe Picciotto 2016  
<sup>18</sup> Siehe Henn, Metzinger 2017  
<sup>19</sup> Siehe Meinzer 2015

stammen zu erheblichen Teilen aus armen Staaten. Maßnahmen gegen Steueroasen sind deshalb zugleich Maßnahmen gegen diese Methoden und zur Verhinderung der Geldwäsche, die diese Gelder legalisiert.<sup>20</sup>

## B. Die Gesamtkonzernsteuer

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 Arbeit (*payroll/number of employees*) und Verkäufe (*sales*) und physische Anlagen (*assets*) zur Grundlage der Gewinnaufteilung zu machen.

### B.1. Es ist Zeit für den Systemwechsel

Genau das ist der Grundgedanke der Gesamtkonzernbesteuerung. Danach sollen die Gewinne nicht mehr dort ausgewiesen werden, wo sie rechnerisch anfallen. Stattdessen werden sie den Staaten bzw. Regionen zugeordnet, wo die Firma tatsächlich wirtschaftlich aktiv ist. Steueroasen, in denen weder produziert noch verkauft wird, bleiben damit systematisch außen vor.

Die Besteuerung mit der GKS erfolgt in drei Schritten:

1. **Gesamtbilanz:** Jeder Konzern muss eine internationale Bilanz vorlegen, die Daten

für alle Länder enthält, in denen der Konzern tätig ist: Gewinn, Umsatz, physische Anlagen, Mitarbeiter, Personalkosten und weitere Kennzahlen. Immaterielle Kapitalgüter wie z. B. Markennamen, Patente oder Algorithmen sollten dabei nicht berücksichtigt werden.

2. **Gewinn-Aufteilung (*apportionment*):** Der Gesamtgewinn wird auf die Staaten aufgeteilt. Maßstab für die Aktivität eines Konzerns in einem Land sind der Umsatz (*sales*), die physischen Anlagen (*assets*), die Zahl der Mitarbeiter\*innen und die Lohnkosten (*payroll*). Mit Letzterem soll berücksichtigt werden, dass die Firmen in Staaten mit höheren Lohnkosten in der Regel weniger Beschäftigte und mehr Maschinen einsetzen. Als Ort des Umsatzes gilt der Ort, an dem die Ware oder Dienstleistung letztendlich ausgeliefert wird. Konzerninterne Umsätze zählen nicht mit.<sup>21</sup> Aufgrund dieser Daten wird mithilfe einer Formel (deshalb auch die Bezeichnung „*Formulary Apportionment*“) ein Anteil des Gesamtgewinnes dem entsprechenden Staat zugeordnet.

3. **Besteuerung:** Jeder Staat kann den für ihn errechneten Gewinn nach nationalen Gesetzen besteuern.

Das GKS-System ist nicht neu. In den USA, Kanada und der Schweiz wird die GKS teilweise seit über 100 Jahren eingesetzt. Sie wird jedoch nur intern gebraucht. Das bedeutet, dass z. B. in Kanada der in Kanada erwirtschaftete Gesamtgewinn nach einer Formel auf die Provinzen aufgeteilt wird. So wird die Gewinnverlagerung in andere Provinzen (oder in den USA Bundesstaaten; in der Schweiz Kantone) mit niedrigeren Steuersätzen verhindert. Deshalb liegen bereits umfangreiche Erfahrungen vor, die bei der Implementierung des Systems auf internationaler Ebene berücksichtigt werden können.

Das GKS-System hat vier bestechende Vorteile:

---

<sup>20</sup> Siehe DSTG 2016

---

<sup>21</sup> Siehe Vorwold 2017



- Eine Filiale auf den Bermuda-Inseln bekommt keine Gewinne zugerechnet. Denn dort hat die Firma weder Angestellte, Investitionen getätigt noch Umsätze gemacht. Die Zuordnung von Gewinnen zu Steueroasen ohne relevante Aktivitäten des Konzerns vor Ort wird also durch die GKS unmöglich, denn die Formel (egal wie gewichtet) weist solchen Standorten kaum noch Gewinne zu.
- Das Verschieben von geistigem Eigentum in Steueroasen (siehe IKEA, Bayer AG, Google, Amazon usw.) macht keinen Sinn mehr, wenn immaterielle Werte bei der Formelaufteilung nicht berücksichtigt werden. Genau das sieht aber das Konzept<sup>22</sup> der GKS und im Konkreten die von der EU-Kommission vorgelegte Richtlinie vor.
- Die Vermeidung der Steuerpflicht durch Internetgeschäfte ist nicht mehr möglich. Denn der Umsatz wird bei der GKS immer dem Land des Käufers (genauer: dem Auslieferungsort der Ware) zugeordnet. Die Investitionen und die Beschäftigten in Auslieferungslagern werden dem Staat zugeordnet, in dem das Lager steht.
- Entwicklungsländer ohne ausreichend ausgestattete Finanzbehörden würden erstmals eine realistische Besteuerungsgrundlage für MNU 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 GKS-Staaten auf ähnliche Grundsätze der Bilanzierung einigen, selbst wenn sie unterschiedliche Formeln und Steuersätze anwenden. Davon wiederum würden die Länder des globalen Südens am meisten profitieren.

## B.2. Die positiven Auswirkungen der Gesamtkonzernsteuer

Im Ergebnis bewirkt die GKS, dass die meisten bekannten Steuertricks nicht mehr greifen. Folgende von der OECD beschriebene Methoden der Steuervermeidung, mit denen Gewinne zwischen Staaten verschoben werden können, würden durch die GKS wirkungslos:

- **Die Gestaltung der Verrechnungspreise:** Wird zum Beispiel ein Ersatzteil von einer VW-Tochter in China an einen Betrieb in Deutschland geliefert, dann kann die Firma heute durch hohe interne Verrechnungspreise erreichen, dass mehr Gewinn in China anfällt und weniger in Deutschland, und so weniger Steuern anfallen.
- **Die Übertragung von Gewinnen in Form von Lizenzgebühren, Patentgebühren, Versicherungen, Derivaten, Garantien:** Beispielsweise besitzt eine Tochterfirma von Google auf den Bermudas den Algorithmus für die Fundstellensuche. Google-Töchter in aller Welt bezahlen deshalb Gebühren für die Nutzung des Programms. So werden Millionen dorthin überwiesen und bleiben fast steuerfrei.
- **Zinszahlungen:** Ein beliebter Trick besteht darin, dass Investitionen fremdfinanziert werden. Dann können erhebliche Teile der Gewinne in Form von Zinsen über mehrere Stufen in Steueroasen transferiert werden.
- **Hybride Finanzinstrumente:** Hierbei geht es um die Ausnutzung von Unterschieden in der Gesetzgebung zweier Länder. So kommt es vor, dass Gelder, die zur Finanzierung eines Betriebes eingesetzt werden, in einem Land als Eigenkapital gelten, im anderen Land jedoch als Fremdkapital, was zu einer unterschiedlichen Bewertung und Nichtbesteuerung führt. Man spricht dann von „staatenlosen“ oder „heimatlosen“ Gewinnen.<sup>23</sup> Ein bekannt gewordener Trick hieß „*Double-Irish with a Dutch*

22 Siehe Durst 2014

23 siehe Wells und Lowell 2011

*Sandwich*“. Dabei waren fünf Töchter in Deutschland, Irland, Niederlande und den Bermudas beteiligt, um Gewinne schließlich steuerfrei zu bekommen.

- **Internethandel:** Bislang ist die Betriebsstätte, an der die Steuern erhoben werden, der Ort des Netzcomputers – der die Aufträge bucht. Der kann irgendwo auf der Welt in einem Rechenzentrum stehen, wo die den Internethandel betreibende Firma gar nicht präsent ist, also möglichst an einem Platz, wo keine Steuern anfallen. Nach dem Entwurf der EU soll der Internethandel rechtlich grundsätzlich am Ort des Kunden stattfinden, zu dem die Ware geliefert wird.
- **Bewegliches Kapital:** Transportmittel wie Schiffe, Flugzeuge usw. können heute kaum besteuert werden, da sie keinen Betriebsstandort haben und eigens dafür gegründeten Gesellschaften gehören, deren Sitz sich in Steueroasen befinden. So stehen die fünf Firmenflugzeuge von VW zwar normalerweise in Braunschweig, sind aber auf den Cayman-Inlands angemeldet. Die EU-Kommission schlägt vor, diese Transportmittel anteilmäßig den Staaten zuzuordnen, die von diesen angelaufen/-flogen werden.

Die größten **Nutznieser** einer Gesamtkonzernsteuer wären die **Länder des globalen Südens**, die unter dem heutigen System besonders leiden.<sup>24</sup> Ein Drittel aller in Steueroasen untergebrachten Vermögen stammt aus Entwicklungs- und Schwellenländern. Wenn die EU ein weltweites Unternehmensregister und eine weltweite Bilanz verlangt, dann könnten alle Staaten auf die Daten zugreifen und viele ärmere Staaten hätten erstmals eine Basis für die Besteuerung von internationalen Konzernen. Alleine können kleine Staaten dies kaum durchsetzen.

Die Gesamtkonzernsteuer würde auch zu einer **Verstetigung der Unternehmenssteuern** in

den einzelnen Staaten führen. Heute können lokale Besonderheiten oder Investitionen extrem große Schwankungen bei den Gewinnen und dadurch bei den Steuerzahlungen hervorrufen.

### B.3. Der Widerstand gegen die Gesamtkonzernsteuer

Trotz der Vorteile der GKS ist der Widerstand erheblich. Markus Meinzer, Experte beim Tax Justice Network, hat die Auseinandersetzung über die Frage, welche Gewinne eines Konzerns wo besteuert werden, ausführlich dokumentiert.<sup>25</sup> Auch in Deutschland tobt die Debatte bereits seit hundert Jahren und hat immer wieder die Gerichte beschäftigt. Schon 1928 urteilte interessanterweise der Reichsfinanzhof, dass Mutter- und Tochterunternehmen steuerlich als Einheit betrachtet werden können. Zwar werden die Töchter in Deutschland separat versteuert, das Finanzamt könne aber auch im Ausland gemachte Gewinne des internationalen Konzerns bei der Berechnung einer Tochter im Inland heranziehen. Im Prinzip wurde diese Sichtweise auch nach dem Krieg beibehalten – so in Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtshofs von 1963 und 1990. Ähnliche Urteile fällten Gerichte in anderen Staaten wie Neuseeland, China, Italien und Frankreich und 1997 auch der Europäische Gerichtshof. Trotzdem blieb die Gesetzgebung in den meisten Staaten bei der Einzelbetriebsbesteuerung.

Die Wende rückwärts kam 2010: Mit der Globalisierung hatte die Steuervermeidung der Konzerne, die Entwicklung von Steueroasen und damit die Bedeutung und der Druck in dieser Frage zugenommen. Nachdem ein italienisches Gericht bereits 2006 entschieden hatte, die italienische Tochter eines deutschen Unternehmens aufgrund der Gesamtgewinne zu besteuern und in Japan die Finanzbehörde 2009 Nachzahlungen von Amazon in Höhe von 119 Mio. Euro forderte, vollzog die OECD eine radikale Wende: In dem Steuer-

---

<sup>24</sup> Siehe Picciotto 2014; Meinzer 2016; Christian Aid 2008; Crivelli u. a. 2016; Lennard 2016; FES 2016

---

<sup>25</sup> Siehe Meinzer 2015

Musterabkommen für die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitglieder wurde 2010 die bis dahin mögliche Aufteilung der Gesamtgewinne gestrichen und der Fremdvergleichsgrundsatz (das ALP-System – siehe oben) als alleiniges Gewinnzuordnungsprinzip empfohlen. Gegen diese Vorlage meldeten das Steuerkomitee der UNO und viele Schwellen- und Entwicklungsländer – darunter alle BRICS-Staaten (Brasilien, Russland, Indien, China, Südafrika) – Vorbehalte an.

Es ist daher kennzeichnend für die Doppelzüngigkeit Finanzministers Wolfgang Schäuble, dass trotz seiner regelmäßigen Bekenntnisse zum Kampf gegen Steuervermeidung das BMF die geänderte OECD-Empfehlung unverzüglich zur Grundlage der Verhandlungen über das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien machte. Das gleiche vermutet Meinzer für die laufenden Verhandlungen mit Irland, Schweiz, Hongkong, Singapur und Katar. *„Amazon, Starbucks und Co. dürften sich bei der Übernahme der neuen OECD-Vorhaben ... die Hände reiben.“*

Auch in der EU tobt die Auseinandersetzung. Während die EU-Kommission nach Aufforderung durch das Parlament nach zehn Jahren Vorarbeit 2011 eine Richtlinie für die Einführung der GKS im Rahmen der EU vorgelegt hat, wurde diese im entscheidenden ECOFIN<sup>26</sup> von den Nationalstaaten blockiert (mehr dazu siehe in Abschnitt D.2).

Die wesentlichen Gründe für die Blockade dürften sein:

- **Gründe der Konzerne:** Die Konzerne fürchten einen Überblick über ihre gesamten Gewinne, da diese Gewinnverschiebungen erschweren würden und gerade Staaten mit schwachen Steuerbehörden erst ermöglichen würden, einen Einblick in die Höhe der Gewinne zu bekommen.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Der ECOFIN (Finanzministerrat - Economic and Financial Affairs Council) ist das gesetzgebende Gremium in Finanzfragen in der EU – nicht das Parlament! Er entscheidet in den meisten Fragen einstimmig, was die Blockade erleichtert.

<sup>27</sup> Dies betrifft besonders afrikanische Staaten wie Nigeria, Sambia u. a. – Siehe Leonce Ndikumana 2017

Auch wenn zum Beispiel die Unternehmenssteuern in China mit 25 Prozent niedriger sind als in Deutschland (ca. 30 Prozent), heißt das nicht, dass die deutschen Konzerne gerne dort die Steuern zahlen. Oft werden die konzerninternen Lieferungen in Form von Dreiecksgeschäften vorgenommen, die über eine Steueroase als Zwischenstation laufen, wo dann die Gewinne hängen bleiben und nur einem geringen Steuersatz unterliegen.

- **Gründe der Industriestaaten:** Der Widerstand der Regierungen der Industriestaaten rührt daher, dass sie glauben, bei den Verhandlungen als Interessenverwalter „ihrer“ internationalen Konzerne wirken zu müssen. So nimmt das BMF die Steuervermeidung von Apple und Amazon in Europa notfalls in Kauf, wenn es BMW und VW nützt.
- **Gründe der Steueroasen:** Die Gründe der Steueroasen, die GKS zu blockieren, sind offensichtlich. Sie profitieren ja heute erheblich von der separaten Besteuerung der Unternehmensteile und den speziellen Angeboten an die Konzerne.
- **Sonstige und vorgeschobene Bedenken:** Es gibt aber auch eine Reihe von ernst zu nehmenden Bedenken, die gegen die GKS vorgebracht werden. Häufig werden diese auch von Vertreter\*innen der Konzerne und auch der Gegnerstaaten benutzt, um die Diskussion zu verwirren und die Einführung zu behindern. Die häufigsten dieser Argumente sind: „Auch die GKS kann durch die Konzerne manipuliert werden.“ „Die GKS kann nur weltweit eingeführt werden – das ist aber unrealistisch.“ „Die GKS bedeutet viel mehr Aufwand und Kosten für die Firmen, besonders für mittelständische Unternehmen.“ „Die GKS führt wieder zur Doppelbesteuerung von Konzernen.“ „Der Internethandel wird unfair benachteiligt.“ „Dann zahlen internationale Konzerne gar keine Steuern mehr, da sie beliebig Verluste produzieren können.“ „Die internationale Bilanz kann viel leichter manipuliert werden.“

# Gesamtkonzernsteuer

## Position des Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland – 25.1.2017

**Das Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland unterstützt grundsätzlich die Einführung einer Gesamtkonzernsteuer.**

Bei dieser Steuer werden die Gewinne eines multinationalen Konzerns zusammengefasst („konsolidiert“) und über eine Formel auf alle Länder, in denen der Konzern aktiv ist, verteilt. Die Steuer entspricht besser als das aktuelle System mit Trennungsprinzip und Fremdvergleich den integrierten Wertschöpfungsketten in multinationalen Konzernen, verhindert besser die Steuervermeidung durch Gewinnverschiebung und verringert den Aufwand für Steuerbehörden wie auch Unternehmen. Mit einer Gesamtkonzernsteuer ließen sich Unternehmensgewinne umfassend besteuern und alle Länder hätten die Möglichkeit, ihre Einnahmen aus Unternehmenssteuern substantiell zu erhöhen. Das Netzwerk unterstützt auch die Einführung von länderbezogenen öffentlichen Unternehmensberichten und einer einheitlichen europäischen oder weltweiten Bilanz als Zwischenschritte. Mit ihr könnten auch ärmere Länder multinationale Konzerne besser besteuern.

**Für die positiven Wirkungen einer Gesamtkonzernsteuer müssen aber Bedingungen erfüllt sein:**

- Die Regeln für die einheitliche Bemessungsgrundlage müssen in **demokratischen und öffentlichen** Gesetzgebungsprozessen entschieden werden.
- Es dürfen **kein neuen Steuervergünstigungen und –schlupflöcher** geschaffen werden. Deshalb ist der aktuelle Vorschlag der EU-Kommission für eine einheitliche Bemessungsgrundlage abzulehnen, denn er sieht unter anderem fiktive Eigenkapitalzinsen, Superabschreibungen für Forschung und vorgezogene Verlustverrechnung vor.
- Die **Gewinnaufteilung** im Rahmen der Konsolidierung muss **global** erfolgen und alle grenzüberschreitend tätigen Unternehmen umfassen. Die Hinzurechnung eines Unternehmens zum Gesamtkonzern muss hinreichend breit ausgestaltet werden, damit Gewinnverschiebungen in faktisch verbundene oder kontrollierte Unternehmen außerhalb der Gesamtkonzernbilanz verhindert werden.
- Die **Verteilungsformel** muss auf Umsätzen, Beschäftigten (Vollzeitstellen und Löhne) und physischen Anlagen beruhen und darf keine immateriellen Werte enthalten. Sonst würde es neue Formen der Gewinnverschiebung geben.
- Die **Ermittlung der Daten** für die Formel muss korrekt ablaufen, dafür braucht es klare Regeln zur Erfassung der betroffenen Konzernteile und zur Erstellung der Daten sowie hohe Strafen bei absichtlichen Verstößen und eine Prüfung durch externe Prüfer.
- Die länderbezogenen Kerndaten müssen für jedes Land, in dem der Konzern tätig ist, **veröffentlicht** werden. Das erhöht den Druck auf Konzerne, keine falschen Angaben zu machen, und auf Behörden, angemessen zu besteuern.
- Es braucht hinreichend hohe **Mindeststeuersätze**. Sonst würde der Steuerwettbewerb von der Bemessungsgrundlage in die Steuersätze wandern. Die Sätze könnten für wirtschaftlich schwächere Länder niedriger angesetzt werden als für wirtschaftliche stärkere. Steuervergünstigen für Klein und Mittelbetriebe sollten weiter möglich sein.
- Verbleibende Gewinnverschiebung muss durch **ergänzende Maßnahmen** verhindert werden.
- Das steuerliche **Gesamtergebnis** muss im Vergleich zum aktuellen System geprüft werden. Gegebenenfalls braucht es eine **Anpassung der Steuersätze** oder der Bemessungsgrundlage, um die Unternehmenssteuer in ihrem aktuellen Umfang zu sichern oder auszubauen.
- Staaten dürfen **andere unternehmensbezogene** Steuern mit erweiterter Bemessungsgrundlage erheben, wie z.B. die Gewerbesteuer in Deutschland. Diese sollen bei den Mindeststeuersätzen berücksichtigt werden.

All diese Argumente, Ablehnungsgründe und Bedenken müssen von den Befürworter\*innen gründlich geprüft werden. Nahezu alle sind in der Literatur der vergangenen Jahrzehnte zu diesem Thema ausführlich von Experten diskutiert und meist widerlegt worden. Teilweise führte die Diskussion auch dazu, dass geeignete Empfehlungen für die Implementierung der GKS vorgeschlagen werden. Ich werde auf diese Diskussion nun im kommenden Abschnitt eingehen.

#### B.4. Detailfragen und Gegenargumente zur Gesamtkonzernsteuer

Natürlich treten mit der Umstellung auf die GKS auch neue Probleme und Fragen auf: Diese Probleme sind jedoch lösbar.<sup>28</sup> Der Richtlinienentwurf GKKB der EU, der sich an den kanadischen Regeln orientiert, die als besser als die der USA gelten, hat nach Meinung von Experte\*innen für diese Probleme gute Antworten gefunden.<sup>29</sup> Im Folgenden gehe ich auf die mir bekannten Fragen und Argumente zur GKS ein.<sup>30</sup>

##### Wie soll ein Konzern definiert werden?

Einige Kritiker\*innen befürchten, dass nach Einführung der GKS Konzerne künstlich aufgeteilt werden könnten, um dann untereinander Geschäfte machen zu können, die nicht in eine gemeinsame Bilanz einfließen.

Um dies zu vermeiden, empfehlen Experte\*innen, dass die zu besteuernde Einheit alle Firmen und Konzerne umfasst, die gemeinsam gesteuert werden. Nicht empfehlenswert ist das Verfahren, einzelne Geschäfts-

felder getrennt zu besteuern, wie das in einigen US-Staaten gehandhabt wird. Welche Probleme mit der Definition der zu versteuernden Einheit verbunden sind, macht das Beispiel IKEA deutlich. IKEA ist kein einheitlicher konsolidierter Konzern. Das „*IKEA-Konglomerat*“ besteht aus drei separaten Konzerngruppen (INGKA, IKEA Systems und IKA-NO), die untereinander keine finanziellen Beteiligungen haben.

Michael Durst<sup>31</sup> schlägt vor, eine solche „*international taxpayer group*“, die nachweislich von den gleichen Personen kontrolliert wird, 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. Als Beispiel für eine einheitliche Bilanzierung werden die Regeln in Kanada und die (bislang noch blockierte) GKKB-Richtlinie der EU genannt.

##### Können die Faktoren in der Formel zur Gewinnzuteilung manipuliert werden?

Als Probleme bei der Formelzuordnung, die bei der Implementierung bedacht werden müssen, werden genannt: Die Zuordnung von beweglichen Gütern zu einem Standort, die Bewertung von geleasteten Produktionsmitteln (Sollen die als assets zählen?), die Wertung von Leiharbeiter\*innen (Sollen die mit zu den Beschäftigten und zur payroll zählen?), die Zuordnung von Beschäftigten, die z. B. als Berater\*in 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..

Alle diese Probleme sind ernst zu nehmen und müssen in den neuen Steuergesetzen geregelt werden. Genau damit beschäftigt sich zum

---

28 Einen guten Überblick über die internationale Debatte, die Probleme und Lösungen findet man in Picciotto 2016

29 GKKB = Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbasis - siehe European Commission 2005; Herzig 2012.

30 Hier werden insbesondere die Argumente der OECD-Autoren (siehe OECD 2011) behandelt sowie die von 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.

---

31 Michael Durst ist einer der besten Kenner und Kritiker des US-Steuersystems und trotzdem Befürworter der GKS. Siehe Durst 2014

Beispiel der umfangreiche Richtlinienentwurf „GKKB“<sup>32</sup> der EU. Er sieht unter anderem spezielle Aufteilungsmechanismen für Finanzinstitutionen, Versicherungen, Rohstoffunternehmen sowie für Transportunternehmen vor. 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 bei der GKKB nicht auftreten.

- **Was sind Investitionen?** Hier sollten nur materielle Investitionen berücksichtigt werden. Immaterielle Vermögenswerte wie Patente, Label usw. sollten nicht abgesetzt werden können, da sie beliebig verschoben werden können. Für die immateriellen Werte ist es ja entscheidend, wo die geistige Arbeit bewerkstelligt wurde. Und das drückt sich in den Personalkosten aus. Fahrzeuge (Flugzeuge, Schiffe, Bahnen) werden grundsätzlich allen Standorten anteilmäßig zugeordnet, zwischen denen sie verkehren.
- **Was sind Beschäftigte?** Hier sollte ein weitgehender Ansatz gewählt werden, der sämtliche Unternehmensdienstleistungen von Dritten umfasst, damit die Steuerbasis in einem Land nicht durch Auslagerung von Personal reduziert werden kann. Beschäftigte mit wechselnden Einsatzorten oder Dienstleistungen und Management, die für alle Unternehmensteile arbeiten, sollen diesen anteilmäßig zugeordnet werden.
- **Was sind Umsätze?** Befürchtet wird, dass Konzerne künstliche Geschäfte in Steueroasen generieren könnten, um dort größere Anteile des Umsatzes auszuweisen. Auch heute können Konzerne mit künstlichen Geschäften die Allokation von Gewinnen manipulieren. Wichtig ist daher, dass künstliche Geschäfte durch die Bilanzierungsregeln der GKS entweder verbo-

ten 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 ist in der GKKB-Richtlinie so vorgesehen.

### Kann die GKS durch die Standortwahl von Unternehmensteilen oder Warenlagern manipuliert werden?

Verlagerungen von Produktions- oder Verkaufsstätten in Länder mit niedrigen Steuersätzen können auch unter GKS wie heute zu einer niedrigeren Steuerlast für den Konzern führen. Untersuchungen – auch solche in den USA mit unterschiedlichen Gesamtkonzernsteuergesetzen in den Bundesstaaten – kommen allerdings zum Ergebnis, dass Steuereckelpunkte für die Entscheidung über echte Produktions- oder Vertriebsstandorte nur eine untergeordnete Rolle spielen.

Das viel relevantere Problem sind vielmehr die Briefkastenfirmen. Das sind Tochterfirmen, die nur aus Steuergründen in Steueroasen gegründet werden, die aber weder produzieren noch real verkaufen. Sie dienen dazu, eine fiktive Verlagerung von Gewinnen in Steueroasen mittels Verrechnungspreismanipulation, Zins-, Lizenz- und anderen Zahlungen sowie durch die Verlagerung von geistigem Eigentum vorzunehmen. Und genau dieses Problem der manipulierten Gewinne würde durch die GKS verschwinden.

### Kann die GKS zunächst nur in einzelnen Staaten eingeführt werden?

Einige Gegner\*innen tragen vor, dass eine Einführung der GKS nicht möglich sei, da eine weltweite Einigung auf die GKS illusorisch sei. Diese ist aber auch gar nicht erforderlich. Denn jeder Staat oder eine Gruppe von Staaten können diese Steuer einführen, wenn ihr Markt groß genug ist, sodass kein Konzern auf

---

32 Siehe Herzig 2012

den Absatzmarkt verzichten möchte. Das würde für Deutschland mit Sicherheit gelten und erst recht für die Europäische Union.<sup>33</sup>

Dabei halten es alle Autor\*innen für wünschenswert (aber nicht für notwendig), dass sich die „Beginner-Staaten“ auf eine einheitliche Bilanzierungsmethode verständigen. Auch eine Einigung auf eine Formel für die Gewinnzuordnung und einheitliche Steuersätze sind nach Meinung vieler Autoren wünschenswert. Aber all das ist nicht erforderlich, wie das Beispiel der USA zeigt, wo in den einzelnen US-Staaten mit unterschiedlichen Bilanzrichtlinien, unterschiedlichen Formeln und unterschiedlichen Steuersätzen gearbeitet wird. Nach einer umfangreichen Langzeitstudie von Kimberley Clausing<sup>34</sup>, die auch viele andere Studien mit berücksichtigt, war GKS 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.“*

Trotzdem sprechen sich Autoren wie Spencer und Durst tendenziell für eine einheitliche Formel aus, da es sonst zu Doppelbesteuerung kommen könnte.<sup>35</sup> 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.<sup>36</sup>

---

33 Siehe Picciotto 2012

34 Siehe Clausing 2014

35 Siehe Spencer 2013, Clausing 2014 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.

36 Siehe European Commission, 2005: Die Zuordnung soll zu einem Drittel nach Investitionen, einem Drittel nach Verkäufen, und je einem Sechstel nach Zahl der Beschäftigten und nach der Lohnsumme erfolgen.

## Bedeutet die GKS erheblich mehr Aufwand für die Firmen?

Wirtschaftsverbände behaupten, dass die GKS zu untragbaren Befolgungskosten und Datenbeschaffungspflichten führen kann. Untersuchungen über das GKS-System in USA, Kanada oder der Schweiz analysieren ausführlich Schwächen und Stärken der GKS. Keine jedoch berichtet von einem zu hohen Aufwand für die Firmen durch die GKS – obwohl in den USA alle MNU doppelt bilanzieren müssen.

Nach einer Studie des ZEW im Auftrag der Bundesregierung<sup>37</sup> erfordert die Einführung einer Bilanz nach EU-Richtlinie (also nach GKKB, GKB oder CbCR) in Deutschland nur unwesentlich mehr Aufwand für die Firmen, bei Neugründungen sogar weniger Aufwand als heute. Langfristig ist es sogar eine Vereinfachung. Deswegen empfiehlt der Bericht das Verfahren zur Bilanzerstellung nach GKKB-Richtlinie (bzw. GKB-Richtlinie) auch für den Fall einzuführen, dass die GKKB in der EU keine Zustimmung findet.<sup>38</sup> Denn eine internationale Bilanz wird auch ohne GKS nötig werden.

Wer wie die G20 und die OECD wirksam das BEPS-Problem bekämpfen will, wird nämlich 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 das sogenannte Country-by-Country-Reporting (CbCR) für Banken und Rohstoffkonzerne bereits verpflichtend beschlossen. Nach einer Umfrage der Unternehmensberatung PwC<sup>39</sup> sprechen sich sogar 59% der Topmanager\*innen von MNU 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.<sup>40</sup>

---

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

38 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 einigen kann. Man spricht dann von GKB (gemeinsame Körperschaftssteuer Basis) statt GKKB.

39 Siehe PwC, 2014

40 Es ist vorstellbar, dass viele Manager\*innen hier gespalten sind. Auch sie finden als Staatsbürger\*innen faire Besteuerung

## Führt die Gesamtkonzernsteuer erneut zur Doppelbesteuerung von Konzernen?

Tatsächlich kann die Einführung der GKS zu einer Doppelbesteuerung führen, wenn die beteiligten Staaten unterschiedliche Formeln für die Gewinnzuweisung verwenden. Auch zwischen den Staaten mit GKS und denen, die noch nicht darauf umgestellt haben, kann dies auftreten.

Das sind jedoch keine Argumente, die gegen die GKS sprechen. Auch heute wird die Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen und häufig komplizierte Einzelab-sprachen zwischen den Steuerbehörden zweier Länder vermieden. Mittlerweile gibt es weltweit über 3000 solcher Abkommen. Im Fall IKEA sind Firmen in mindestens 44 Staaten beteiligt. Der Aufwand, den die Steuerbehörden betreiben müssen, ist kaum vorstellbar. In der Praxis müssen die Steuerbehörden oft den Firmenangaben einfach glauben, insbesondere wenn sie durch renommierte Beratungsfirmen wie die Big Four umfangreich dokumentiert sind.

Dieses Verfahren wird nach Einführung von GKS durch die EU gegenüber Drittstaaten weiter notwendig sein. Dazu können Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der EU-Staaten mit den Nicht-GKS-Staaten sinnvoll sein.<sup>41</sup> Aber es ist wichtig festzustellen: Das Problem der Doppelbesteuerung wird durch die Einführung der GKS nicht größer. Durch die Einführung einer internationalen Bilanz kann zudem mehr Transparenz entstehen.

Für die GKS-Staaten untereinander ergeben sich sowieso nur Vorteile: Sie können und sollten im gegenseitigen Einvernehmen künftig auf Doppelbesteuerungsabkommen verzichten. Selbst wenn sie unterschiedliche Formeln anwenden, sind solche nicht mehr erforder-

lich. Denn die unterschiedlichen Formeln können auch als unterschiedliche Steuersätze für Handel, Investitionen und Personal betrachtet werden. So wird es bereits in den USA praktiziert. Dann sind sie so gewollt und müssen nicht ausgeglichen werden.<sup>42</sup>

## Wird der Internethandel unfair benachteiligt?

Die Antwort ist nein! Tatsächlich müssen Internethändler künftig in allen GKS-Staaten, in denen sie Kunden haben, eine Steuerabrechnung vorlegen, auch wenn sie dort nicht durch eine eigene Betriebsstätte vertreten sind. Und genau das ist auch so gewollt.

Denn 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 GKS 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.

## B.5. Weitere wichtige Punkte für die Implementierung der GKS

Natürlich ist auch die GKS kein Allheilmittel. Darauf werde ich im nächsten Kapitel weiter eingehen. Die GKS birgt aber auch Risiken. Während ein Teil der Industrielobbys noch gegen die GKS kämpft, haben sich andere bereits darauf eingestellt und/oder begrüßen sogar eine einheitliche internationale Bilanz. Zugleich wird versucht, auf die Gestaltung Einfluss zu nehmen, um neue Steuervorteile zu erlangen.

---

gut. Als Konzernlenker\*innen tun sie aber alles, um die Steuern ihres Unternehmens zu minimieren.

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

---

42 Siehe Clausing, 2014



## Bei der Umstellung auf GKS dürfen keine neuen Steuerschlupflöcher entstehen

Deshalb muss bei der Implementierung wie bei jedem Steuergesetz darauf geachtet werden, dass nicht bewusst Steuergeschenke oder Lücken, die Konzerne nutzen können, in das Regelwerk eingebaut werden. Tatsächlich versuchen bereits Lobby-Gruppen in der EU Einfluss auf die nationalen Regierungen zu nehmen, damit diese angeblich im Interesse ihrer nationalen Industrie versuchen, Steuervergünstigungen in die GKKB einzubauen. So sieht der aktuelle geänderte Entwurf der EU-Kommission die Einführung von fiktiven Eigenkapitalzinsen vor. Außerdem sollen Superabschreibungen für Forschung eingeführt werden, um die Abschaffung der Patent-Box<sup>43</sup> im Rahmen der GKS zu kompensieren. Außerdem sieht der Entwurf eine vorgezogene Verlustverrechnung vor – also ein einmaliges Steuergeschenk im Zuge der Umstellung.

## Die GKS sollte für alle größeren Unternehmen verbindlich eingeführt werden

Der GKS-Vorschlag der EU-Kommission (die GKKB-Richtlinie) von 2011 schlug vor, die GKS als freiwillige Option einzuführen. Das ist abzulehnen. Denn dann hätten sich nur die Firmen beteiligt, die davon aufgrund von Verlustabschreibungen profitieren. Nun schlägt die Kommission eine verbindliche Einführung für Firmen mit mehr als 750 Mio. Euro Umsatz vor. Auch das ist nicht zielführend. Verständlich wäre, wenn zu Beginn zunächst die mittelständische Betriebe noch nicht zur Umstellung verpflichtet werden. Dafür ist die Grenze von 750 Mio. Euro Umsatz aber viel zu hoch.<sup>44</sup>

---

43 Die Patentbox ist eine Steuervergünstigung, die Einnahmen aus der Bereitstellung von Patenten (oder anderem geistigen Eigentum) mit einem reduzierten Satz besteuert. Sie soll Firmen begünstigen, die besonders viel Forschung und Entwicklung machen. Tatsächlich ist sie aber sehr missbrauchs anfällig und wird von vielen internationalen Konzernen als Mittel der Steuermeidung genutzt.

44 Siehe auch Vorwold 2017

Üblicherweise spricht man in der EU von Großbetrieben ab einem Umsatz von 40 Mio. Euro. Das sollte auch hier gelten.

## Es sollte eine globale Bilanz aufgestellt werden

Bislang plant die EU-Kommission, dass für die Gesamtbilanz nur die Gewinne innerhalb der EU herausgezogen werden. So praktizieren es auch die USA, Kanada und die Schweiz. Damit würde zwar die Steuerverschiebung innerhalb der EU gegenstandslos werden. Aber die Steuerverschiebung in Steueroasen außerhalb der EU würde dadurch nicht verhindert werden. Dazu soll dann erneut auf einen anderen Vorschlag der OECD-Gruppe zurückgegriffen werden: das CFC-Konzept. Auslandstöchter von europäischen Konzernen sollen demnach als *Controlled-Foreign-Companies* (deshalb CFC) betrachtet werden. Sie unterliegen dann grundsätzlich der Besteuerung in der EU, Steuern im Ausland können aber gegengerechnet werden.

Diese Lösung ist inkonsequent. Insbesondere würde sie nur Konzerne mit Sitz in der EU erfassen. Konzerne wie Google, Apple und so weiter wären weiter außen vor und müssten wieder über die Kontrolle der Verrechnungspreise besteuert werden. Das ist völlig unbefriedigend.

Deswegen sollte die EU unbedingt im Rahmen der GKS einseitig eine weltweite Bilanz einführen. Die Gewinnaufteilung im Rahmen der Konsolidierung sollte global erfolgen und alle grenzüberschreitend tätigen Unternehmen umfassen.

Es ist zumindest unklar, ob das eine Änderung internationaler Vereinbarungen erfordert. Es gab bereits Versuche mehrerer US-Staaten wie Kalifornien (nach 1980) und von Spanien (in den dreißiger Jahren) eine weltweit bilanzierende GKS einzuführen. Dies wurde damals durch den Protest europäischer Staaten verhindert. Aber die Situation ist heute eine andere. China und die anderen BRICS-Staaten<sup>45</sup>

---

45 Als BRICS-Staaten bezeichnet sich eine Gruppe der 5 wich-

scheinen mit der GKS zu sympathisieren. Viele Länder des globalen Südens hätten eine Chance, auf die internationale Bilanz zuzugreifen und so erstmals eine realistische Zuordnung der Gewinne zu erreichen. Auch die Experten der OECD ließen Sympathien erkennen. Und schließlich stellt die USA mit den Vorschlägen der neuen Regierung sowieso die bestehenden Regeln in Frage – siehe dazu weiter unten. Deshalb spricht alles dafür, dass die EU jetzt einen Vorstoß in diese Richtung unternimmt und notfalls im Rahmen der OECD die Regeln ändert.

### Wie wird sichergestellt, dass die internationale Bilanz korrekt ist und von allen Staaten anerkannt wird?

Eine wesentliche Grundlage für Fairness ist die internationale Bilanz. Natürlich müssen sich die Steuerbehörden wie heute auch künftig bei der Prüfung der internationalen Bilanzen auf Audits von internationalen Unternehmensberatungen verlassen. Befürchtet wird deshalb, dass diese von den Steuerbehörden nicht ausreichend geprüft werden könnten und dass Schwellenländer und Entwicklungsländer (insbesondere die BRICS-Staaten) Audits von OECD-Firmen nicht akzeptieren werden und umgekehrt. Außerdem würde dadurch die Macht der großen Beratungsfirmen – insbesondere der Big Four – noch weiter zunehmen.

Es gibt aber gute Gründe dafür, dass die GKS im Gegenteil zu einer besseren Erfassung der Daten führen wird. Dafür bedarf es jedoch klarer Regeln zur Erfassung der betroffenen Konzernteile und zur Erstellung der Daten sowie hohe Strafen bei absichtlichen Verstößen. Die länderbezogenen Kerndaten müssen für jedes Land, in dem der Konzern tätig ist, veröffentlicht werden. Das erhöht den Druck auf Konzerne, keine falschen Angaben zu machen, und auf die Behörden, angemessen zu besteuern.

---

tigste Schwellen- bzw. Entwicklungsländer: Brasilien, Russland, Indien, China und Südafrika.

Sicherlich werden die Steuerbehörden erst ihre Erfahrungen sammeln müssen und es wird dauern, bis die einheitliche Weltbilanz von allen Steuerbehörden akzeptiert wird. Natürlich werden Staaten, die die Rolle der großen Unternehmensberatungen aus den OECD-Staaten skeptisch betrachten, die von diesen erstellten Bilanzen besonders kritisch durchleuchten. Es ist denkbar, dass z. B. die BRICS-Staaten dazu ihre Kompetenzen zusammenführen und so eine Vorreiterrolle spielen werden. Denkbar ist auch, dass MNU von sich aus Unternehmensberatungen aus den BRICS-Staaten oder anderen mit der Gegenprüfung beauftragen, um die Daten zu validieren. Das Umgekehrte gilt natürlich auch. OECD-Staaten werden 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 GKS-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 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.

### Das Problem der internationalen Verlustverrechnung

Heute ist die Verrechnung von Verlusten durch die nationale Gesetzgebung eingeschränkt. Bei einer weltweiten Bilanz stellt sich daher die Frage: Können im Rahmen der GKS internationale Verluste beliebig verrechnet werden?

Die Antwort lautet „Ja“. Verluste, die z. B. Mercedes in China aufgrund von Neuinvestitionen verbucht, können dann gegen Gewinne in Deutschland verrechnet werden. Denn sie gehen als Minus in die weltweite Bilanz ein. Dieser Effekt ist also eine logische Folge der

Einführung der GKS. Natürlich könnte ein GKS-Staat per Gesetz festlegen, dass Verluste im Ausland 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. In einer Modellrechnung werden die Einnahmeverluste, die dadurch eintreten würden, EU-weit auf 2,5% geschätzt<sup>46</sup>. Die gleiche Studie berechnet aber auch Mehreinnahmen, so dass sich im Saldo ein Plus von 2% ergibt - 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 MNU 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.

Auf jeden Fall sollte die Wirkung der Verlustverrechnung bei der Implementierung der GKS sorgfältig beobachtet werden. Wenn nötig müssten Mindereinnahmen durch erhöhte Steuersätze kompensiert werden.

## C. Ergänzende Maßnahmen gegen Steuervermeidung

Die GKS konterkariert eine Reihe von Steuervermeidungsstrategien. Aber sie löst naturgemäß nicht alle Probleme. Deshalb sollten auch nach der Einführung der GKS weitere ergänzende Maßnahmen getroffen werden:

### C.1. Steuerdumping und Mindeststeuersätze

Die GKS verhindert systematisch die Verschiebung von Gewinnen in Steueroasen. Sie ist aber kein Mittel gegen das Steuerdumping durch niedrige Steuersätze. Sie schränkt allerdings das Steuerdumping ein. Denn ein Staat kann nicht mehr niedrige Steuersätze dadurch kompensieren, dass er dadurch Konzerne dazu bringt, in diesem Land mehr Gewinne auszuweisen.

Trotzdem sollte weiterhin auf eine internationale Vereinbarung im Rahmen der WTO hingearbeitet werden, die Steuerdumping untersagt und, wie bei anderen Dumpingmaßnahmen, Strafzölle ermöglicht. Dafür ist aber die GKS die notwendige Voraussetzung, da eine Vereinbarung über Steuersätze nur Sinn macht, wenn eine einheitliche Bemessungsgrundlage existiert. Eine solche Vereinbarung wird nur möglich sein, wenn sie flexibel ist und wirtschaftlich schwächeren Ländern niedrigere Steuersätze ermöglicht. Denn arme Länder werden mit Recht Sonderregelungen verlangen.

Sollte es in der EU oder WTO zu internationalen Vereinbarungen über eine GKS kommen, dann sollten die Nationalstaaten nicht daran gehindert werden, eigene zusätzliche oder ähnliche Steuern zu erheben. Dies betrifft in Deutschland zum Beispiel die Gewerbesteuern. Viele rohstoffexportierende Staaten sind auf eine Steuer auf die exportierten Rohstoffe angewiesen („*Natural Resource Taxes*“). Sol-

---

46 Siehe Devereux/Simon 2007 und Liebert 2012

che Steuern sollten bei der Berechnung der Mindeststeuersätze jedoch berücksichtigt werden können.<sup>47</sup>

## C.2. Brauchen wir Progressive Steuersätze?

Die Gewinne von Unternehmen hängen nach Untersuchungen wie denen von Thomas Piketty<sup>48</sup> systematisch von der Unternehmensgröße ab. Dafür gibt es mehrere inhärente Gründe:

- Die Skaleneffekte bei der Produktion und dem Vertrieb. Zum Beispiel bleiben die Entwicklungskosten für einen Automotor gleich, wenn der Umsatz verdoppelt wird. Deshalb schließen sich immer mehr Autofirmen zu immer größeren Konzernen zusammen.
- Die zunehmende Marktmacht der Großkonzerne, die es ihnen ermöglicht, die Preise für die Zulieferer und die Margen für die Abnehmer systematisch zu drücken. Dieses Problem ist typisch für Einzelhandelsketten wie Aldi, Penny und Co..
- Großkonzerne können nicht selten auch bessere Konditionen bei Banken und Subventionen und Sonderkonditionen bei Staaten, in denen sie tätig sind, durchsetzen.
- Auch die Verlustverrechnung führt zur Bevorteilung der „Großen“: Wenn Kleinbetriebe Verluste schreiben, scheiden sie aus dem Markt aus. Die anderen Kleinbetriebe haben davon natürlich keinen steuerlichen Vorteil. Wenn jedoch einzelne Betriebe eines großen Konzern Verluste schreiben und stillgelegt werden müssen, dann werden die Verluste abgeschrieben – das heißt bei den gewinnträchtigen Betrieben des Konzerns werden die Verluste abgezogen,

so dass diese weniger oder keine Steuern zahlen.

- Bei Konzernen, die mit immateriellen Gütern im Internet handeln, kommt ein weiterer Effekt hinzu: Das „Star-Prinzip“.<sup>49</sup> Je größer der Konzern, desto größer sind die Kunden- und Nutzerdatenmengen (Big Data), die systematisch genutzt werden können, um die Märkte immer optimaler für die Bedürfnisse des Konzerns zu gestalten.

Diese Gründe führen zu einer fortschreitende Konzentration der Weltwirtschaft. Eine Demokratie basiert aber auf einem gesunden Mittelstand. Schon Aristoteles war der Meinung, dass es am besten für eine stabile und gemeinwohlorientierte politische Ordnung sei, wenn es nur wenig Reiche und wenig Arme gibt, dafür aber eine breite Mittelschicht von Bürgern, die ein kleineres Vermögen besitzen.<sup>50</sup> Monopolistische Unternehmen haben wenig Eigeninteresse an demokratischen Strukturen, da sie direkt auf die Regierungen einwirken können. Der Mittelstand dagegen ist auf eine faire Marktordnung angewiesen. Deswegen gefährdet eine zunehmende Monopolisierung der Wirtschaft die Demokratie.<sup>51</sup>

Aus diesem Grunde reicht eine gleiche Besteuerung von kleinen und großen Firmen nicht mehr aus. Mehr Chancengleichheit ist nur möglich, wenn die Staaten auch bei der Unternehmenssteuer von einer linearen zu einer progressiven Besteuerung der Gewinne übergehen.

Tatsächlich haben einige Staaten auch schon Schritte in diese Richtung unternommen. Rabatte bei der Unternehmenssteuer für Kleinbetriebe gibt es bereits in Litauen, Portugal, Spanien, Ungarn und den USA. Auch in Deutschland gibt es Vergünstigungen im Rahmen der Einkommenssteuer und der Gewerbesteuer – aber nur für kleine Betriebe, nicht für die mittelständische Wirtschaft. Bei den Banken wurden sogar international progressiv

---

47 So beträgt die Körperschaftssteuer in Deutschland nur 15% - das ist wenig im internationalen Vergleich. Rechnet man die Gewerbesteuer dazu, dann liegt der Steuersatz bei knapp 30 %.  
48 Siehe Piketty 2013

---

49 Siehe Lanier 2013

50 Siehe Aristoteles, gest. 322 v. Chr.

51 Zu dieser wichtigen Debatte: siehe Felix Lee 2012, Rudolf Bahro 1977, Radermacher 2001

wachsende Eigenkapitalanforderungen für Großbanken vereinbart, um das Risiko durch immer größere Finanzunternehmen zu begrenzen. Deshalb erscheint es mir an der Zeit, dieses Thema auf die Tagesordnung zu setzen.

## D. Aktuelle Debatten

Als die G20 im Oktober 2013 die OECD beauftragte, einen Plan gegen die Steuervermeidung vorzulegen, wurde explizit beschlossen, dass ein Systemwechsel hin zu einer Gesamtkonzernsteuer nicht Gegenstand der Verhandlungen sein sollte. Offensichtlich befürchtete man, dass es sonst keinen Konsens für den BEPS-Prozess<sup>52</sup> gegeben hätte. Trotzdem enthalten die fünfzehn Punkte des Aktionsplans der OECD einige Vorschläge, die in Richtung einer gezielten Zuordnung der Gewinne und Verluste an die Länder gehen.<sup>53</sup> So sollen die Umsätze aus Internet-Geschäften grundsätzlich dem Land des Kunden zugeordnet werden.

Unabhängig davon gibt es seit den 90er Jahren verschiedene Initiativen und Vorschläge, wie das System der Unternehmensbesteuerung reformiert werden kann. Ursache dafür ist die beschleunigte Globalisierung mit der Herausbildung von immer größeren MNU, die ihre Gewinne weltweit hin und her schieben können und damit die Steuerverwaltungen der Nationalstaaten vor unlösbare Aufgaben stellen.

### D.1. Das Country by Country Reporting

Die OECD empfiehlt in ihrem Aktionsplan die Einführung von länderbezogenen Berichten (Country-by-country-Reporting – CbCR). Das bedeutet, dass jeder international tätige Konzern ab einer Milliarde Dollar Umsatz einen Bericht über seine Aktivitäten in allen Ländern,

in denen er tätig ist, erstellen muss. Diese Berichte sollen Stammdaten für den Konzern und für alle Töchter und für jedes Land, in dem sie tätig ist, Kenndaten ausweisen. Dazu gehören Umsätze, Gewinne, Zinsen, Lizenz- und Patentgebühren, Abschreibungen, Investitionen, immaterielle Werte, Beschäftigte, Lohnkosten, geschuldete Steuern, gezahlte Steuern, usw. Damit ist CbCR praktisch ein erster Schritt in Richtung Gesamtkonzernsteuer, denn die Konzernberichte stellen die wichtigsten Informationen zur Verfügung, die für das Formulary Apportionment der GKS erforderlich sind.

Die EU (und Deutschland) will dem Vorschlag der OECD im Prinzip folgen. Die Grenze für die Berichtspflicht soll bei 750 Mio. Euro Umsatz liegen. Sie will aber nur Daten für die EU-Staaten und einige sonstige Steueroasen erheben, der Rest kann pauschaliert ausgewiesen werden. Zudem sollen die Daten nicht öffentlich, also nur für Finanzbehörden zugänglich sein. Das ist enttäuschend und wurde vom Netzwerk Steuergerechtigkeit und anderen NGOs kritisiert, da eine demokratische/zivilgesellschaftliche Kontrolle dann nicht möglich wird. Das ist auch nicht schlüssig zu begründen, nachdem die EU bereits öffentliche verpflichtende CbCR für Banken und Rohstoffkonzerne eingeführt hat. Das Europaparlament und die Kommission haben sich ebenfalls mehrfach dafür ausgesprochen, dass die Berichte veröffentlicht werden.<sup>54</sup>

Viele Kritiker halten auch die Grenze von 750 Mio. Euro Umsatz für viel zu hoch. Die Berichtspflicht sollte für alle Großbetriebe gelten. Nach EU-Standard hieße das ab 40 Millionen Euro Umsatz.

In den USA ist angesichts der Mehrheitsverhältnisse im Kongress allerdings absehbar, dass die Steuerbehörde keine Daten an Drittstaaten weitergeben und erst recht nicht veröffentlichen wird. Wichtig ist daher, dass Konzerne wie Apple, Google und Facebook auch dann verpflichtet werden, die kompletten Daten vorzulegen, wenn das Stammland des Konzerns (also in diesem Fall die USA) keine Daten

---

52 BEPS – Base Erosion and Profit Shifting – mit diesem Namen wird in der OECD die Steuervermeidung der Konzerne bezeichnet.

53 Siehe Picciotto 2016

---

54 Siehe Europäisches Parlament – 2015 und 2016

erhebt und liefert. Einige Staaten wie Australien haben schon angekündigt, so vorzugehen.

Eine Veröffentlichung der Berichte hätte erhebliche Wirkungen: Dann könnten kritische Journalist\*innen und NGOs die Daten und die Arbeit der Steuerbehörden überprüfen und hinterfragen. Öffentliche Berichte wären natürlich auch für die Steuerbehörden anderer Länder zugänglich. Gerade die Länder des globalen Südens könnten dann erstmals abschätzen, in wieweit internationale Konzerne ihrer Steuerpflicht nachkommen.

## D.2. Die EU-Richtlinie GKKB

In der EU begann die Arbeit an einem Systemwechsel bereits 2001. Seitdem arbeitete die EU-Kommission an der zuvor schon mehrfach erwähnten Richtlinie unter der Bezeichnung „GKKB“ – Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage. 2011 hatte die Kommission endlich einen Vorschlag für die Richtlinie vorgelegt. Das Europaparlament hat sich mehrfach, zuletzt im Februar 2016, mit einer Dreiviertelmehrheit für die GKKB ausgesprochen.<sup>55</sup> Alle Fraktionen von Konservativen bis zu den Linken und Grünen waren dafür – nur die Liberalen und die Rechtspopulisten stimmten dagegen. Auch der Kommissionspräsident Juncker und der Finanzkommissar Moscovici haben das Vorhaben unterstützt.<sup>56</sup>

Trotzdem wird die GKKB-Richtlinie immer noch vom Ministerrat blockiert. Insbesondere die Steueroasen in der EU wie die Niederlande, Irland, Malta und Zypern wehren sich, da sie ihre attraktiven Modelle wie Patentboxen und Sonderabschreibungen verlieren würden. Aber auch Deutschland mauert.<sup>57</sup> Aus dem Bundesfinanzministerium ist zu hören, dass deutsche Konzerne dagegen Lobbyarbeit machen, da sie

befürchten, dass sie zum Beispiel in China und Indien oder anderen Entwicklungs- oder Schwellenländern mehr Steuern bezahlen müssten. Dahinter stecken vermutlich Dreiecksgeschäfte, bei denen eine Firma in einer Steueroase als Zwischenhändler eingeschaltet wird, bei der dann größere Teile der Gewinne hängen bleiben – die dann weder in Deutschland noch in China besteuert werden.

Immerhin unterstützte die bisherige Bundesregierung die Einführung einer einheitlichen Bilanzierungsmethode in der EU, die unter dem Namen GKB – Gemeinsame Körperschaftssteuer Bemessungsgrundlage – firmiert. Zumindest stand es so im Koalitionsvertrag von 2013. Das wäre zumindest schon mal eine gute Grundlage für die Einführung der GKS im zweiten Schritt. Dagegen lehnt insbesondere die CDU die Konsolidierung der Gewinne – also die Formelaufteilung auf die Mitgliedsstaaten – und damit die GKKB-Richtlinie ab.

Dabei wurde die von der EU-Kommission 2011 vorgelegte GKKB-Richtlinie von Expert\*innen ausgesprochen positiv bewertet. Allerdings hatte auch diese noch zwei entscheidende Mängel: Erstens sah sie keine weltweite Bilanz, sondern nur eine EU-weite Bilanz vor. Deshalb würde das Problem der Steueroasen außerhalb der EU noch nicht gelöst werden. Basis der GKKB sollte deshalb eine weltweite Bilanz sein! Der zweite Mangel war die Freiwilligkeit. Dann hätten nur die Konzerne mitgemacht, die sich steuerliche Vorteile versprechen. Das hätte zu Steuermindereinnahmen geführt, was natürlich auf den Widerstand der meisten Finanzminister stieß.

Nachdem keine Fortschritte erzielt wurden, hat die EU-Kommission auf Aufforderung des Parlaments im Oktober 2016 einen sogenannten „Kompromiss“ vorgestellt.<sup>58</sup> Danach soll zunächst erst mal die einheitliche Bilanz – die GKB – in Kraft treten und die GKKB kommt in einem zweiten Schritt später. Dieses Vorgehen scheint auch dem Netzwerk Steuergerechtigkeit vernünftig zu sein.

---

55 Siehe z. B. Europäisches Parlament 2015

56 Siehe Hallam 2014

57 Die Bundesregierung hat sich im Koalitionsvertrag verständigt, zumindest die Einführung einer einheitlichen Bilanz in der EU (diese wird als GKB – Gemeinsame Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage – bezeichnet) zu unterstützen. Eine Konsolidierung, also eine Zuordnung der Gewinne nach einer Formel, lehnt sie weiterhin ab.

---

58 Siehe Benz/Böhmer 2016

Der neue Entwurf hat auch einen wesentlichen Kritikpunkt ausgeräumt. Die GKKB soll nun verbindlich für alle Konzerne ab 750 Mio. Euro Umsatz sein. Kleinere Betriebe können sie freiwillig einführen.

Ansonsten ist der neue Entwurf aber keine Verbesserung, sondern enthält sogar gravierende Verschlechterungen:

- Mit der Einführung der GKB sollen bereits internationale Verlustverrechnungen möglich werden. Das ist unakzeptabel. Verluste dürfen erst dann verrechnet werden, wenn auch die Gewinne europaweit – oder besser weltweit – konsolidiert werden – also erst mit Einführung der GKKB.
- Weiter wird vorgeschlagen, zusätzlich zu den Beträgen, die als Ausgaben für Forschung und Entwicklung abzugsfähig sind, einen erhöhten Abzug von 50% der entsprechenden Betriebsausgaben bis 20 Mio. Euro einzuführen. Über 20 Mio. Euro sollen 25% abgezogen werden. Dieser Vorschlag ist der Versuch, der Praxis von Steueroasen wie Niederlande, Belgien und Luxemburg, die mit der Patentbox oder Innovationsbox heute internationalen Konzernen extreme Steuerermäßigungen<sup>59</sup> gewähren, den Boden zu entziehen. Damit würden aber bedeutende Einnahmeverluste in Kauf genommen.
- Vorgesehen ist auch ein Abzug von fiktiven Zinsen aufs Eigenkapital, wie er heute schon in Belgien praktiziert wird. Anstatt also sicherzustellen, dass Zinsen voll versteuert werden, sollen auch fiktive Zinsen aufs Eigenkapital steuerfrei werden mit dem Argument, das Eigenkapital dem Fremdkapital gleichzustellen. Diese Regelung ist ein unlogisches Steuergeschenk, da echte Zinsen ja beim Zinsempfänger versteuert werden sollen. Logisch wäre es stattdessen, eine Quellenbesteuerung für Zinsen an Dritte einzuführen, bei der nur

echte Steuerzahlungen des Empfängers gegen gerechnet werden können. Dann wäre eine Gleichbehandlung sicher gestellt.

Das Bundesfinanzministerium hat Vertretern des Netzwerk Steuergerechtigkeit in einem Gespräch Anfang des Jahres zugesichert, dass es diese Änderungen ablehnt. Aber das bedeutet vermutlich nur eine weitere Blockade. Sechzehn Jahre, nachdem das Europaparlament die Kommission aufgefordert hat, eine Richtlinie auszuarbeiten, ist immer noch kein Ergebnis in Sicht. Und bislang saß gerade Deutschland stets im Bremserhäuschen. Es wäre dringend nötig, dass sich die Bundesregierung mit Nachdruck für die GKKB-Richtlinie und damit für den Kampf gegen die Steuervermeidung einsetzt. Nur wenn Deutschland sein Gewicht merklich zur Geltung bringt, könnte ein Durchbruch gelingen.

Ein weiterer Punkt ist dabei von großer Bedeutung: Die Einführung der GKKB sollte unbedingt mit der Einführung von Mindeststeuersätzen verbunden werden, damit der Steuerwettbewerb in der EU nicht noch weiter angeheizt wird (siehe Abschnitt C.1). Dieses Thema ist leider sowohl in der EU wie in der OECD immer noch ein Tabu!

### **D.3. Die Steuerdebatte in den USA und die Devereux-Steuer**

Die neue Trump-Regierung hat angekündigt, eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung vorzunehmen. Dabei wollten einige Republikaner auf ein interessantes Konzept zurückgreifen, das in den letzten Jahren von Michael Devereux und anderen als Alternative zur GKS mit Formulary Apportionment publiziert wurde: Die Destination Based Cash Flow Tax (DBCFT).<sup>60</sup> Wie der Name sagt, besteht sie aus zwei Komponenten:

#### **Erste Komponente: Cash Flow Tax**

---

<sup>59</sup> Patentboxen, Innovationsboxen oder Lizenzboxen gibt es bereits in 12 EU-Staaten. In den Niederlanden zahlt eine Firma mit Patentbox nur 5% Steuern auf Einnahmen aus den Patenten anstatt 25%, in Luxemburg sind es nur 5,7% statt 29%.

---

<sup>60</sup> Siehe Auerbach (University of California, Berkeley); Michael P. Devereux (Oxford University Centre for Business Taxation) 2016

Sie besteuert nicht die Gewinne im üblichen Sinne, sondern den Cash-Flow: Das ist schlicht die Differenz zwischen Einnahmen und Ausgaben. Das hat zwei Vorteile:

- Investitionen werden sofort abgeschrieben – das fördert Investitionen
- Zinsen können nicht abgesetzt werden.<sup>61</sup> Damit ist das Zinsproblem gelöst. Fremdkapital wird genauso versteuert wie Eigenkapital – die heutige faktische Begünstigung des Fremdkapitals entfällt.

Da Zinsen aber in Wahrheit auch Gewinne sind – die aber nicht an den Eigentümer gehen sondern an den Kreditgeber – kann man sogar sagen, dass der Cash-Flow den Gewinn besser erfasst als die übliche Gewinn-Definition.

### **Zweite Komponente: Destination Based Tax**

Importe sollen zum vollen Preis versteuert werden, da die Herstellungskosten im Herkunftsland nicht in den USA abgesetzt werden können. Exporte werden dagegen wie bei der Mehrwertsteuer steuerfrei gestellt, aber die Ausgaben für die Erstellung der Produkte können trotzdem abgesetzt werden. Dies hat wiederum zwei Wirkungen:

- Die Steuer funktioniert ähnlich wie eine Gesamtkonzernsteuer mit Apportionment, die nur einen Faktor berücksichtigt, nämlich den Umsatz. Damit werden wie bei der GKS die vielfältigen Methoden der Steuervermeidung obsolet. Diesen Effekt betonen die Autoren besonders, zumal Devereux selbst einer der Theoretiker der GKS war.
- Wenn sie einseitig von der USA eingeführt wird, dann verteuert sie die Importe und verbilligt die Exporte – das soll den Wirtschaftsstandort USA stärken. Das ist auch der Grund, warum sie einigen Republikanern gefällt.

### **Verschiedene Einschätzungen**

---

<sup>61</sup> Es gibt auch eine Variante, bei der Kredite als Einnahmen zählen, die dann sofort versteuert werden müssen und dementsprechend die Zinsen dann Ausgaben sind. Diese wird von den Autoren für Finanzunternehmen empfohlen.

Als die Pläne der Trump-Administration, die DBCFT einzuführen, bekannt wurden, gingen die Einschätzungen hierzulande weit auseinander. So schlug Felix Rohrbeck in der ZEIT Alarm<sup>62</sup> und fürchtete um unsere Exporte, weil die Exporte der USA künftig subventioniert und die Importe hoch besteuert werden sollen – gemäß Trumps Devise: America first. Ganz anders urteilten die Professoren Becker und Englisch, die als Anhänger der neoklassischen Schule offensichtlich noch an den perfekten Markt glauben, so dass sich nach ihrer Ansicht die Effekte weitgehend durch eine Anpassung der Wechselkurse nivellieren werden.<sup>63</sup>

Pragmatisch sah es der grüne Wirtschaftsexperte Udo Philipp<sup>64</sup>: Wenn Europa die DBCFT ebenfalls einführen würde, dann würde sich für die Wirtschaft nicht so viel ändern. Allerdings würden dann mehr Steuern in den USA anfallen und weniger in Deutschland. Das liegt daran, dass Deutschland ein Exportüberschussland ist, der Außenhandel der USA dagegen seit vielen Jahren defizitär ist. Deutschland müsste also die Steuersätze erhöhen, um das zu kompensieren. Man könnte aber auch darin etwas Positives sehen: Exportüberschussländer werden bestraft.

### **Eine Alternative zur Mehrwertsteuer**

Es gibt aber noch einen ganz anderen Aspekt, der die Devereux-Steuer für viele Republikaner so attraktiv macht. Schaut man sich die Originaltexte von Auerbach und Devereux an, dann wird deutlich: Sie sehen in der DBCFT gar nicht vorrangig eine Alternative zur Unternehmenssteuer. Für sie ist sie vor allem eine Alternative zur Mehrwertsteuer. Und genau das macht die Devereux-Steuer für die USA so attraktiv. Denn die USA sind bis auf einige Kleinstaaten fast das einzige Land der Welt, das keine Mehrwertsteuer kennt.<sup>65</sup> Nachdem der Versuch

---

<sup>62</sup> Siehe Felix Rohrbeck 2017

<sup>63</sup> Siehe Becker und Englisch 2017

<sup>64</sup> Siehe Philipp 2007

<sup>65</sup> Alle OECD-Staaten und Schwellenländer außer den USA haben eine Mehrwertsteuer. Neben die USA verzichten darauf nur noch einige Entwicklungsländern und einige Südsee- und Karibikinseln. Auch das US-Territorium Puerto Rico hat eine Mehrwertsteuer. Einige US-Staaten haben andere geringe Verbrauchssteuern.



unter Präsident Nixon, eine Mehrwertsteuer einzuführen, scheiterte, wurde das unpopuläre Vorhaben nie wieder versucht.

Aber für die US-Wirtschaft war das Thema stets ein Problem. Die US-Produktionsfirmen fühlen sich durch die Mehrwertsteuern bei praktisch allen Handelspartnern (in Europa fast überall über 20%, in Deutschland 19%) extrem benachteiligt. Denn die belasten die Importe und stellen die Exporte steuerfrei. Durch die Mehrwertsteuer können die Europäer, Chinesen, Japaner usw. ihre Produkte in den USA billiger anbieten und finanzieren damit ihr Sozialsystem – so lautet die Klage der US-Wirtschaft.<sup>66</sup> Nur durch die Mehrwertsteuer, die auf Exporte nicht anfällt, können die Europäer ihr höheres Steuerniveau und die hohen Sozialleistungen finanzieren.

Tatsächlich betrug im Jahre 2015 die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer in Deutschland 210 Mio. Euro, die aus Unternehmenssteuern zusammen etwa 100 Mio. Euro.<sup>67</sup> Man sieht also: In Deutschland und vielen anderen Staaten der Welt bringt die Mehrwertsteuer mehr als doppelt so viel wie die Unternehmenssteuern ein. Das ist auch der Grund, warum die USA die höchsten Unternehmenssteuern der Welt haben – was der Wirtschaft natürlich ein Dorn im Auge ist.

Es ist also keine verrückte Idee, sondern sehr wohl begründet, wenn in den USA jetzt die Idee der DBCFT aufgegriffen wurde. Devereux und die anderen Erfinder dieser Steuer betonen, dass die DBCFT vollständig äquivalent mit einer Mehrwertsteuer ist, wenn diese verbunden wird mit einer massiven Subventionierung der Lohnkosten in gleicher Höhe.<sup>68</sup> Würde die USA diese Steuer einführen, dann würde sie

auf den Rest der Welt einen erheblichen Druck ausüben, es den USA nachzumachen.

Allerdings sieht es so aus, dass das Thema erst mal wieder vom Tisch ist. Nachdem – wie der Spiegel kolportiert – Angela Merkel dem US-Präsidenten mit gemeinsamen Strafzöllen aller anderen G20-Staaten gedroht hat, spricht Trump nur noch von Steuersenkungen ohne Importsteuern.

### Bewertung

Die Bewertung der Devereux-Steuer kann man daher so zusammenfassen:

- Sie ist eine Alternative sowohl zur Körperschaftssteuer wie zur Mehrwertsteuer.
- Sie entlastet die Lohnkosten.
- Sie fördert Investitionen.
- Sie stellt Fremdkapital dem Eigenkapital gleich.
- Sie verhindert die Gewinnverschiebung in Steueroasen.
- Sie benachteiligt Exportüberschussstaaten – was aber sicher kein Nachteil ist, wenn man ausgeglichene Zahlungsbilanzen als sinnvoll erachtet.
- Als Nachteile könnte man sehen, dass Rohstoffexportländer möglicherweise benachteiligt werden. Aber auch das gilt nur, wenn sie mehr exportieren als importieren. Notfalls könnten sie diese Verluste durch eine Steuer auf die Rohstoffe – eine „Natural Resource Tax“ – ausgleichen.

Im Vergleich zur GKS ist die Devereux-Steuer keine Steuer, die das Ziel umsetzt, dass die Gewinne dort besteuert werden, wo der Konzern aktiv ist. Denn es wird ja nur der Faktor Umsätze (sales) berücksichtigt. Das wird von den meisten Befürworter\*innen der GKS abgelehnt.

Dafür ist die Entlastung der Lohnkosten ein sehr interessanter Aspekt. Denn das bedeutet eine erhebliche Verlagerung der Steuerlast von der Arbeit hin auf die Gewinne (bzw. den Cash Flow). Der Faktor Arbeit wird also entlastet.

---

66 Siehe AMTAC 2012

67 Davon sind 44 Mio. Euro Gewerbesteuern und 20 Mio. Euro Körperschaftssteuern. Dazu kommt noch der Anteil der Einkommenssteuern aus den Gewinnen von Personengesellschaften und von Selbständigen.

68 Bei der Mehrwertsteuer wird der Mehrwert – also alle Betriebseinnahmen minus die Ausgaben für Investitionen und Einkäufe wie Rohstoffe, Zubehör usw. – besteuert. D. h. alle Betriebsausgaben können vom Umsatz abgezogen werden außer den Lohnkosten. Daher ist der Mehrwert identisch mit dem Cashflow minus den Lohnkosten.

Insgesamt ist die Devereux-Steuer durchaus eine attraktive Alternative zur Gesamtkonzernsteuer mit Apportionment. Das gilt besonders für die USA, da es dort nicht absehbar ist, dass eine Mehrwertsteuer eingeführt werden kann. Sollte die US-Regierung es mit einem Systemwechsel ernst meinen, dann wäre dies eine gute Gelegenheit für Europa, bei der Neuordnung des internationalen Steuersystems und dem Kampf gegen Steueroasen endlich Nägel mit Köpfen zu machen. Dabei kann es auch sinnvoll sein, in Europa auf die GKS zu setzen wenn die USA zur Devereux-Steuer wechselt.

#### D.4. Weitere Alternativen zur Gesamtkonzernsteuer

Neben dem Verfahren der Gewinnverteilung aufgrund einer Formel (*formulary apportionment*) gibt es noch weitere Möglichkeiten, die diskutiert werden:

##### Vollständige Hinzurechnungsbesteuerung

Bei diesem Verfahren werden alle Tochtergesellschaften („*controlled foreign companies*“) vor Ort nach den Regeln des jeweiligen Staates als eigene Firmen versteuert. Im Heimatland des Mutterkonzerns muss jedoch eine Gesamtbilanz erstellt werden – die Zahlen der Tochter werden wie bei der GKS hinzu gerechnet. Aufgrund dieser Bilanz wird der gesamte weltweite Gewinn steuerpflichtig. Die Steuern der Töchter in anderen Staaten können aber gegengerechnet werden (im Englischen spricht man von „*resident based worldwide taxation*“ – RBWT).

Dies Verfahren bewirkt, dass Steuersenkungen im Sitzland der Tochter zu höheren Steuern im Stammland des Konzerns führen. Es gibt also für das erstere Land keinen Anreiz zum Steuerdumping. Es macht auch keinen Sinn für den Konzern, Gewinne in Steueroasen unterzubringen, da das dann zu entsprechend höheren Steuern im Heimatland führt.

Der Haken ist allerdings, dass der Mutterkonzern seinen Sitz selbst in eine Steueroase ver-

legen kann. Dagegen müssten dann Maßnahmen getroffen werden.

Kleine Schritte in die Richtung, Gewinne aus Töchtern in Steueroasen geltend zu machen, wurden von mehreren Staaten wie den USA, Großbritannien, Japan und Deutschland bereits realisiert (sogenannte „*CFC-Rules*“).

##### Gesamtkonzernsteuer mit gesetzlich definierten Gewinnmargen

Eine Alternative zur Zuordnung der Gewinnanteile an einzelne Staaten mittels einer Formel ist eine gesetzlich festgelegte Gewinnmarge. Das Verfahren ist sehr einfach und elegant für die Finanzbehörden, aber es ist auch sehr grob. Dafür ist es wenig korruptionsanfällig, was es für Schwellenländer attraktiv macht. Allerdings leiden bei diesem System Firmen mit geringen Gewinnen und es profitieren die mit hohen Gewinnen. Das Verfahren kann auch mit unterschiedlichen Gewinnmargen für unterschiedliche Wirtschaftszweige eingesetzt werden. Praktiziert wird das Verfahren bereits in Brasilien.

##### Gesamtkonzernsteuer mit einheitlicher Konzernprofitrate

Dies ist eine Alternative von Durst zur GKS. Bei diesem Verfahren (englisch: „*Transfer Net Margin Method*“ – TNMM) wird für den Gesamtkonzern die Durchschnittsprofitrate berechnet. Diese wird dann für jeden Betrieb als errechneter Profit angenommen und versteuert.<sup>69</sup> Praktisch wird bei dieser Methode also nur der Faktor Investitionen zur Geltung gebracht.

---

69 Durst 2016

# 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
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 MNU 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 GKS/UT benötigt wird
CFC	Controlled Foreign Company – beherrschtes Tochterunternehmen
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen – mehr als 3000 DBAs regeln jeweils bilateral, wie die Unterschiede der Steuersysteme so ausgeglichen werden, dass es nicht zu Doppelbesteuerung oder neuerdings auch doppelter Nichtbesteuerung kommt.
DBFCT	Destination Based Cash Flow Tax – Devereux-Steuer
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 in der EU
GKS	Gesamtkonzernsteuer – Unitary Taxation
ICTD	International Center for Tax and Development
IFRS	International Financial Reporting Standards – internationale Bilanzvorschriften für Unternehmen, die an der Börse gehandelt werden
MNU	Multinationales Unternehmen
NGO	Non Government Organisation – Deutsch: Nichtregierungsorganisation - NRO
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OXFAM	Oxford Committee for Famine Relief, eine internationale Hilfs- und Entwicklungsorganisation
PE	Permanent Establishment – Betriebsstätte, die eine eigene Rechnungsführung hat und ständig betrieben wird. Auslieferungslager zählen nicht als PE und werden deshalb nicht besteuert.

PwC	PriceWaterhouseCoopers, eine der vier Big Four der Unternehmensberatungskongzerne
RBWT	Resident Based Worldwide Taxation – GKS mit vollständiger Hinzurechnungsbesteuerung
TJN	Tax Justice Network – eine Nichtregierungsorganisation, die gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung arbeitet
TNMM	Transfer Net Margin Method – GKS mit einheitlicher Konzernprofitrate
UT	Unitary Taxation – deutsch: Gesamtkonzernsteuer
VAT	Value Added Tax – Mehrwertsteuer
WTO	World Trade Organisation
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung in Mannheim

# Quellen

AMTAC: *Border Adjusted Taxation/Value Added Tax (VAT)*. American Manufacturing Trade Action Coalition, gelesen in : [www.amtacdc.org/Pages/Policy-Issues.aspx#VAT](http://www.amtacdc.org/Pages/Policy-Issues.aspx#VAT) am 12.3.2012

Aristoteles: *Politik - Schriften zur Staatstheorie*. Herausgeber und Übersetzer: Franz Schwarz, Reclam, 2003 (Zusammenstellung von Originalschriften, Aristoteles lebte von 384 – 322 v. Chr.)

Auerbach, Alan (University of California, Berkeley); Devereux, Michael; Vella, John (beide Oxford University); Keen, Michael (International Monetary Fund): *Destination-Based Cash Flow Taxation*. Working Paper 17/01, Oxford University Centre for Business Taxation 2017, gelesen in: <https://ssrn.com/abstract=2908158>

Bach, Stefan: Unternehmensbesteuerung: *Hohe Gewinne – mäßige Steuereinnahmen*. DIW Wochenbericht 22-23, 2013

Bahro, Rudolf: *Die Alternative – Zur Kritik des real existierenden Sozialismus*. Europäische Verlagsanstalt (EVA), Köln/Frankfurt 1977

Becker, Johannes; Englisch, Joachim: *Die radikalen Steuerpläne der US-Republikaner und die Folgen für die EU*. In Wirtschaftsdienst 97. Jahrgang 2017, Heft 2

Benz, Sebastian; Böhmer, Julian: *Die Richtlinienvorschläge der EU-Kommission vom 25.10.2016 zur weiteren Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung*. Der Betrieb Nr. 48, Münster 2016

Christian Aid: *Death and Taxes – The True Toll of Tax Dodging*. 2008

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

Cobham, Alex; Loretz, Simon: *International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation*. ICTD Working Paper 27, Institute of Development Studies, Brighton, November 2014

Crivelli, Ernesto; De Mooij, Ruud; Keen, Michael: *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*. IMF Working Paper, in <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>, gelesen am 28.06.2016

Devereux, Michael; Loretz, Simon: *The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Reve-*

*nues*. Oxford University Centre for Business Taxation, gelesen in <http://www.etpf.org/papers/22formapp.pdf> am 16.5.2014

Devereux, Michael u. a. 2017 – siehe Auerbach DSTG: *“Offshore-Leaks”: DSTG-Chef Eigenthaler brandmarkt Steuerhinterziehung*. Gelesen in <http://www.dstg.de/archive/52/%E2%80%9EOffshore-Leaks%E2%80%9C%3A+DSTG-Chef+Eigenthaler+brandmarkt+Steuerhinterziehung.html>

Durst, Michael C.: *Analysis of a Formulary System for 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

Durst, Michael C.: *Developing Country Revenue Mobilisation: A Proposal to Modify the ‘Transactional Net Margin’ Transfer Pricing Method*. ICTD Working Paper 44, Brighton 2016

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

Europäisches Parlament: *Entschließung des Europäischen Parlaments vom 25. März 2015 zu dem jährlichen Steuerbericht*. 2014/2144(INI) – Brüssel 26.3.2015

Europäisches Parlament: *Empfehlungen zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und Steuervermeidung*. Pressemitteilung am 7. Januar 2016, gelesen in: [https://netzwerksteuergerechtigkeit.wordpress.com/2016/01/07/pm\\_ep/](https://netzwerksteuergerechtigkeit.wordpress.com/2016/01/07/pm_ep/)

FES: *Keine Steuern, keine Entwicklung – Wege zur gerechten Besteuerung multinationaler Unternehmen*. Bericht zur Konferenz, Friedrich Ebert Stiftung, Berlin, 18. Februar 2016

Gurria, Angel: *Angriff auf die Steueroasen*. Interview mit dem OECD-Generalsekretär Angel Gurria. Handelsblatt, 25. Februar 2013

Hallam, Nicholas: *Der neue Chef – Pierre Moscovici*. International VAT Advice, November 2014, gelesen

- in: <http://www.accordancevat.de/der-neue-chef-pierre-moscovici/>
- Henn, Markus; Metzinger, Lisa: *Steuersenkung als Exportförderung – Deutsche Konzerne als Profiteure des Steuersenkungswettbewerbs*. In Rundbrief Forum Umwelt & Entwicklung 1/2017. Gelesen in [http://www.forumue.de/wp-content/uploads/2017/03/FORUM\\_Rundbrief1\\_17\\_Exportweltmeister.pdf](http://www.forumue.de/wp-content/uploads/2017/03/FORUM_Rundbrief1_17_Exportweltmeister.pdf)
- Henn, Markus: *Tax Havens and the Taxation of Transnational Corporations*. Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, Juni 2013
- Hentschel, Karl-Martin: *Der Kampf gegen aggressive Steuervermeidung hat begonnen – aber der Weg ist noch lang – Eine Zwischenbilanz nach den Panama Papers und BEPS*. Info Steuergerechtigkeit Nr. 13, Netzwerk Steuergerechtigkeit 2016
- Hentschel, Karl-Martin: *Ein Dschungel namens IKEA*. Attac 2013, gelesen in: [www.attac.de/fileadmin/user\\_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/Fotos/Recherche\\_IKEA.pdf](http://www.attac.de/fileadmin/user_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/Fotos/Recherche_IKEA.pdf)
- Herzig, Dr. Norbert: *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB)*. Referat, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, [www.zew.uni-bonn.de](http://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
- Lanier, Jaron: *Wem gehört die Zukunft?* Hoffmann und Campe 2014
- Lee, Felix: *Der kommende Mittelstand*. Kommentar aus Beijing, in Die Tageszeitung, Berlin, 11.11.2012
- Lennard, Michael: *Die Auswirkungen des BEPS-Projekts auf den globalen Süden*. Friedrich Ebert Stiftung, Juni 2016
- Liebert, Nicola: *Unitary Taxation und Harmonisierte Bemessungsgrundlage für die Konzernbesteuerung*. Unveröffentlichter Aufsatz, Berlin 2012
- Meinzer, Markus: *Steuerparadies Deutschland – Warum bei uns viele Reiche keine Steuern zahlen*. Verlag C. H. Beck, München 2015
- Meinzer, Markus: *Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer*. Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und Tax Justice Network – Stellungnahme für die öffentliche Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 20. Juni 2016
- Ndikumana, Léonce: *Curtailling Capital Flight from Africa – The Time for Action is now*. Friedrich Ebert Stiftung, Berlin 2017
- OECD (Committee on Fiscal Affairs): *Revised Draft Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Juni 2013
- OECD: *Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*. OECD Publishing 2011
- OECD/G20: *Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports – Executive Summaries*
- OXFAM 2014: *Business among Friends – Why corporate tax dodgers are not yet losing sleep over global tax reform*. OXFAM Briefing Paper, Mai 2014
- Philipp, Udo: *Destination Based Cash Flow Tax – Was steckt hinter Trumps Steuerplänen?* Gelesen in <http://udo-philipp.de/was-steckt-hinter-trumps-koerperschaftsteuerplaenen/> am 2. 2. 2017
- 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
- Picciotto, Sol: *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*. ICTD Working Paper 53, Institute of Development Studies, Brighton 2016
- Piketty, Thomas: *Capital in the Twenty-First Century*. The Belnap Press of Harvard University Press, London 2014
- PwC (PricewaterhouseCoopers International Limited): *Building trust and growth - PwC 17th Annual Global CEO Survey: Focus on tax*. Gelesen in [www.pwc.com/taxceosurvey](http://www.pwc.com/taxceosurvey), 2014
- Radermacher, Franz Josef: *Balance oder Zerstörung- Ökosoziale Marktwirtschaft als Schlüssel zu einer weltweiten nachhaltigen Entwicklung*. Ökosoziales Forum, Wien 2002
- Rohrbeck, Felix: *Steuerreform in den USA – Brilliant und hochgefährlich*. DIE ZEIT 9/2017.
- 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](http://www.internationaltaxreview.com), Mai 2013

Sundermann, Jutta; Hentschel, Karl-Martin; Henn, Markus: *Steuertricks der Konzerne stoppen! Für eine Gesamtkonzernsteuer (Unitary Taxation)*. Attac 2014

Phillips, Richard; Wamhoff, Steve; Smith, Dan: *Offshore Shell Games 2015 – the Use of Offshore Tax Havens by Fortune 500 Companies*. U.S. PIRG Education Fund und Citizens for Tax Justice, Oktober 2015, gelesen in:  
<http://ctj.org/pdf/offshoreshell2014.pdf>

Vorwold, Gerhard: *Das GFA Modell - Globales Formel-Aufteilungs-Modell - Notwendigkeit und Konzept veränderter Strukturen bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen - Vorschlag für die G 20*. Initiative Fair and Transparent Tax Systems (IFTT), Berlin – Boston 2017

Wells, Bret; Lowell, Cym: *Tax Base Erosion and Homeless Income: Collection at Source is the Linchpin*. 65 Tax Law Review, University of Houston Law Center, 2011, gelesen in:  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1888397](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1888397)

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



**Info Steuergerechtigkeit # 14 Juni 2017**

Informationsbrief des Netzwerks Steuergerechtigkeit Deutschland

Die Gesamtkonzernsteuer

Systemwechsel bei der Unternehmensbesteuerung

Vorteile, Fallstricke und der Kampf um die Umsetzung

Gefördert durch:

**Brot**  
für die Welt