

# **Schriftliche Stellungnahme zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung „Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer“ am 20.6.2016**

*Von Dr. Reimar Pinkernell LL.M., Bonn<sup>1</sup>*

## **Inhaltsübersicht**

- I. Zusammenfassung
- II. Einleitung
- III. BEPS im Kontext der Verteilung von internationalen Besteuerungsrechten
  - 1. Perspektive der Industrieländer (OECD-Mitgliedstaaten)
  - 2. Perspektive der Schwellen- und Entwicklungsländer
- IV. Auswirkungen von BEPS auf die Entwicklungsländer
  - 1. Steuergestaltung durch inländische Unternehmen
  - 2. Typische BEPS-Situationen bei Entwicklungsländern
  - 3. Quantifizierung der Auswirkungen von BEPS
- V. Mögliche Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer
- VI. Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer
  - 1. BEPS-Maßnahmenpaket und „Inclusive Framework“ für Entwicklungsländer
  - 2. Kritische Würdigung

## **I. Zusammenfassung**

- (1) Die Bedeutung von BEPS und der Zweck von Maßnahmen zur Eindämmung von BEPS stehen im Kontext der internationalen Steuerpolitik, die ein Land verfolgt. Die Industrieländer (OECD-Mitgliedstaaten) haben ihre Quellenbesteuerungsrechte im Rahmen des OECD-MA weitgehend aufgegeben, um den internationalen Handel zu erleichtern, ohne dabei im Hinblick auf die ausgeglichenen Wirtschaftsbeziehungen Aufkommenseinbußen hinnehmen zu müssen. Leitbild ist hier die (Einmal)Besteuerung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens. Dieses Ziel kann nicht erreicht werden, wenn die verbliebenen Quellenbesteuerungsrechte beeinträchtigt und Gewinne durch Steuergestaltung in niedrig besteuerte Drittstaaten umgeleitet werden, in denen der internationale Konzern gar keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausübt.

---

<sup>1</sup> Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht, Assoziierter Partner der Flick Gocke Schaumburg Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaftsgesellschaft mbB, Bonn. Die Stellungnahme gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.

Dementsprechend dienen die Maßnahmen des BEPS-Projekts dem Schutz der (wenigen verbliebenen) DBA-Quellenbesteuerungsrechte (Nr. 6 und 7 des BEPS-Aktionsplans), der Abwehr von Gewinnverlagerungen durch unangemessene Verrechnungspreisgestaltung (Nr. 8 bis 10 und 13 des BEPS-Projekts) und der längst überfälligen Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs (Nr. 2 bis 5 des BEPS-Projekts). Schwellen- und Entwicklungsländer befinden sich in einer anderen wirtschaftlichen Ausgangslage als die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten, weshalb sie auch eine andere Steuerpolitik verfolgen (müssen). Diese Länder folgen dem UN-MA und behalten sich umfassende Quellenbesteuerungsrechte vor, weil sie sonst aufgrund der asymmetrischen Wirtschaftsbeziehungen Steueraufkommen an die Industriestaaten verlieren würden. Daher kann der Abschluss eines DBA mit einem Schwellen- oder Entwicklungsland, das diesem umfangreiche Quellenbesteuerungsrechte zugesteht, sogar eine Maßnahme der Entwicklungshilfe seitens des Industriestaats darstellen.

- (2) Inländische Unternehmen haben aufgrund umfangreicher Abwehrmaßnahmen des deutschen Steuerrechts kaum Möglichkeiten, Gewinne aus den Entwicklungsländern in niedrig besteuerte Drittländer umzuleiten. Soweit gleichwohl Maßnahmen der internationalen Steuergestaltung ergriffen werden, besteht das Ziel darin, das Risiko einer prohibitiven Doppelbesteuerung zu vermeiden, das durch Rechtsunsicherheit im Quellenstaat oder Defizite bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland verursacht wird. Der deutsche Fiskus wird dann sogar zum stillen Nutznießer der Steuergestaltung. BEPS-Verhaltensweisen können sich aber auszahlen, wenn der multinationale Konzern in der Lage ist, durch Steuergestaltung einen Besteuerungsaufschub oder gar eine endgültige internationale Keimmalbesteuerung zu erreichen, weil das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats (bewusst) lückenhaft ist. Ein Beispiel hierfür sind die Gestaltungsmodelle großer US-amerikanischer Konzerne, die über zwei Billionen Dollar in niedrig besteuerten Auslandsgesellschaften angehäuft haben.
- (3) IWF und OECD haben die Auswirkung von BEPS auf die Entwicklungsländer in mehreren Studien bzw. Arbeitspapieren untersucht. Danach trägt die Möglichkeit der Erreichung einer Minder- oder Keimmalbesteuerung, die im ausländischen Steuerrecht angelegt ist, als externer Effekt („Spillover“) zur Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen und zur Gewinnverlagerung in Entwicklungsländern bei. Typische Gestaltungsmittel („Tools of the Trade“) sind der Abkommensmissbrauch (Treaty Shopping), die Ausschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung durch mittelbare

Veräußerung von Wirtschaftsgütern, „Earnings Stripping“ (Gewinnabsaugung) durch Gesellschafterfremdfinanzierung, Gewinnverlagerung durch Ausnutzung von Beurteilungsspielräumen und Informationsdefiziten bei der Verrechnungspreisgestaltung sowie generell Maßnahmen zur steueroptimalen Umstrukturierung einer globalen Wertschöpfungskette („Supply Chain Restructuring“). Die Entwicklungsländer leiden zum einen unter dem internationalen Steuerwettbewerb zwischen den Industriestaaten und den Niedrigsteuerländern, der das allgemeine Niveau der Steuersätze nach unten gezogen hat. Sie sind aber auch untereinander in einen Unterbietungswettbewerb in Bezug auf Steuervergünstigungen verstrickt, der zur Verschwendung öffentlicher Mittel führt. Eine neuere Studie des IWF schätzt den Einnahmeverlust bei der Körperschaftsteuer auf über ein Prozent des Bruttoinlandsprodukts der Entwicklungsländer. Der Effekt ist besonders schwerwiegend, weil die Entwicklungsländer weniger auf andere Steuerarten wie z.B. die Umsatzsteuer zurückgreifen können, um die Einbußen zu kompensieren.

- (4) Die Betonung von Wertschöpfung und wirtschaftlicher Aktivität, die im Zentrum des BEPS-Projekts steht, richtet sich primär gegen die Zwischenschaltung substanzschwacher Auslandsgesellschaften. Entsteht der Gewinn nunmehr beim eigentlichen Strategieträger des Konzerns, der in einem Industriestaat ansässig ist, ergibt sich für die Entwicklungsländer keine Verbesserung. Das BEPS-Projekt gibt diesen Ländern insbesondere nicht das Recht, Unternehmensgewinne aus Direktgeschäften nunmehr im Quellenstaat zu besteuern. Allgemein lässt sich sagen, dass solche Maßnahmen des BEPS-Projekts, die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft eines Konzerns stärken, für die Entwicklungsländer von geringem Interesse sind. Das BEPS-Projekt ist aber für die Schwellen- und Entwicklungsländer insofern von großer Bedeutung, als es die faktische Durchsetzung ihrer Quellenbesteuerungsrechte erleichtern und für mehr Transparenz im Hinblick auf die Struktur der Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreisgestaltung der internationalen Konzerne sorgen könnte. Deshalb haben die Entwicklungsländer in den Erhebungen des IWF und der OECD die Maßnahmen Nr. 4 (Schuldzinsenabzug), 6 (Abkommensmissbrauch), 7 (künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte), 8 bis 10 (Verrechnungspreise), 11 (Erhebung von BEPS-Daten) und 13 (Verrechnungspreisdokumentation) als besonders wichtig eingestuft.
- (5) OECD und G20 unternehmen große Anstrengungen, die Entwicklungsländer als gleichberechtigte „BEPS Associates“ in die Umsetzung des BEPS-Projekts einzubinden

(„Inclusive Framework“). Dazu gehört auch die Unterstützung bei der Verbesserung von Steuergesetzgebung und Steuererhebung.

- (6) Die Einbindung der Entwicklungsländer in das BEPS-Projekt liegt einerseits im Interesse der G20-Mitgliedstaaten, weil diejenigen BEPS-Maßnahmen, die der Stärkung der Quellenbesteuerung dienen, tendenziell die autonome Finanzierung der Entwicklungsländer fördern und sie weniger abhängig von Entwicklungshilfe machen. Auf der anderen Seite ist noch unklar, ob die Entwicklungsländer überhaupt über die sachlichen und personellen Ressourcen verfügen, die für die Modernisierung ihrer Steuerrechtssysteme erforderlich sind. Im Erfolgsfall nehmen die Entwicklungsländer allerdings ihre neugewonnenen Zugriffsmöglichkeiten wahr, was zur Ausweitung der Quellenbesteuerung führt. Das ist potenziell mit einem Aufkommensverlust der Industriestaaten verbunden. Gleichzeitig halten die Industriestaaten aber an der Besteuerung des Welteinkommens der bei ihnen ansässigen Unternehmen fest und erwarten sich vom BEPS-Projekt sogar Mehreinnahmen. Daraus ergibt sich ein erhebliches Doppelbesteuerungsrisiko der multinationalen Unternehmen, das den grenzüberschreitenden Handel behindert. Denn es ist bislang nicht sichergestellt, dass die Industriestaaten die Doppelbesteuerung effektiv durch Freistellung der Auslandsgewinne oder vollständige Anrechnung der ausländischen Steuern beseitigen.
- (7) Zunehmend konfliktträchtig ist auch die Besteuerung von internetbasierten Geschäftsmodellen, die nach den bisherigen Verteilungsgrundsätzen nicht im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Zwar kann es aus der Sicht des Quellenstaats steuerpolitisch verlockend sein, die üppigen Gewinne von Internet-Giganten wie Google oder Facebook durch neue Quellensteuern abzuschöpfen, zumal dadurch auch eine etwaige steuerliche Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu lokalen Anbietern abgemildert wird. Solche Steuern verstoßen aber nicht nur gegen die bestehenden DBA. Sie behindern auch den grenzüberschreitenden Markteintritt von jungen Start-ups, die einen etablierten Marktführer preislich angreifen wollen und nicht über die finanziellen Mittel verfügen, eine hohe Abschöpfungssteuer zu bezahlen. Die Entwicklungsländer sind daher besser beraten, eine Umsatzsteuer auf diese Internetleistungen einzuführen.

## **II. Einleitung**

Das Phänomen der Aushöhlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen und der grenzüberschreitenden Gewinnverlagerung („**Base Erosion and Profit Shifting**“ = BEPS) trifft nicht nur die Industriestaaten, sondern nach Einschätzung der OECD und des IWF auch die Entwicklungsländer. Daher ist das BEPS-Projekt, das von den G20-Mitgliedstaaten getragen wird, für diese Länder ebenfalls von großer Bedeutung. Die vorliegende Stellungnahme befasst sich zunächst mit den Unterschieden in der Steuerpolitik von Industriestaaten und weniger entwickelten Ländern (III.). Sodann werden die Auswirkungen von rechtmäßigen Maßnahmen der internationalen Steuergestaltung durch multinationale Konzerne im Bereich der Ertragsteuern dargestellt (IV.). Im Anschluss daran erfolgt ein Überblick zu den möglichen Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer (V.). Abschließend werden die Möglichkeiten der Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer erörtert.

## **III. BEPS im Kontext der Verteilung von internationalen Besteuerungsrechten**

### **1. Perspektive der OECD-Mitgliedstaaten (Industrieländer)**

Die internationale Steuerpolitik der wirtschaftlich hoch entwickelten OECD-Mitgliedstaaten, zu denen auch Deutschland gehört, ist grundsätzlich darauf ausgerichtet, den grenzüberschreitenden Austausch von Kapital, Waren und Dienstleistungen zu erleichtern. Da eine gleichzeitige Besteuerung grenzüberschreitender Geschäfte sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens eine Behinderung der gegenseitigen Handelsströme bewirken würde, haben sich die in der OECD organisierten Industrieländer darauf verständigt, die drohende Doppelbesteuerung durch Abschluss von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu vermeiden bzw. zu beseitigen. Grundlage dafür ist das OECD-Musterabkommen (OECD-MA), das die Quellenbesteuerung stark zugunsten des Ansässigkeitsprinzips zurückdrängt.<sup>2</sup> In der Regel weist die jeweils einschlägige DBA-Verteilungsnorm das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu, der dann eine lückenlose und einmalige Besteuerung der Einkünfte nach dem Welteinkommensprinzip durchführt oder zumindest durchführen sollte (unbeschränkte Steuerpflicht). Danach dürfen insbesondere Unternehmensgewinne aus „Direktgeschäften“ sowie Zinsen und Lizenzgebühren ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens

---

<sup>2</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. 2016, 69 ff.

bzw. des Gläubigers besteuert werden (Art. 7 Abs. 1, 11 Abs. 1 und 12 Abs. 1 OECD-MA). Gleiches gilt für Gewinne aus der Veräußerung aus Anteilen an einer im Quellenstaat ansässigen Tochtergesellschaft (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). In vielen neueren Industriestaaten-DBA hat der Quellenstaat auch das Besteuerungsrecht für „Schachteldividenden“ aufgegeben, die eine dort ansässige Konzerngesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft zahlt (z.B. Art. 10 Abs. 3 DBA-USA 2007).

Die Beschneidung der eigenen Quellenbesteuerungsrechte sieht auf den ersten Blick wie ein Verzicht auf Steuereinnahmen aus. Bei näherem Hinsehen erkennt man aber, dass bei ausgeglichenen bzw. „symmetrischen“ Wirtschaftsbeziehungen zwischen zwei gleichstarken Industrieländern keine Aufkommenseinbußen entstehen. Zwar verliert jeder Vertragsstaat Einnahmen aus der Besteuerung der inländischen Einkünfte von Steuerausländern, gewinnt dafür aber das unbeschränkte Besteuerungsrecht für die ausländischen Einkünfte seiner Steuerinländer. Im Idealfall wird die potenziell handelshemmende Quellenbesteuerung für die genannten Einkünfte (Unternehmensgewinne, Veräußerungsgewinne aus Anteilen, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) eliminiert, ohne dass einer der beiden Vertragsstaaten tatsächlich einen Einnahmeverlust hinnehmen muss, weil beide Vertragsstaaten in ähnlicher Häufigkeit Ansässigkeits- und Quellenstaat sind.

Eine Sonderstellung innerhalb der Verteilungsnormen nimmt die DBA-Regelung zur Gewinnaufteilung bei verbundenen Unternehmen ein (Art. 9 OECD-MA). Hier geht es nicht um die Zuteilung von Besteuerungsrechten für die Einkünfte eines einzelnen Steuersubjekts, sondern um die objektive Bestimmung der Höhe von Einkünften, die ein ausländisches Konzernunternehmen aus Geschäftsbeziehungen mit einem inländischen Konzernunternehmen bezieht. Da ein Konzern unter einheitlicher Leitung steht und weitgehend als wirtschaftliche Einheit agiert, besteht aus der Sicht beider DBA-Vertragsstaaten das Risiko der grenzüberschreitenden Gewinnmanipulation durch Vereinbarung von unangemessen hohen oder niedrigen Konzernverrechnungspreisen. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA sieht daher vor, dass ein Vertragsstaat unangemessene Verrechnungspreise, welche die Konzernunternehmen ihrer Leistungsbeziehung zugrunde gelegt haben, nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes korrigieren darf („Arm's Length Principle“). Da die einseitige Korrektur durch einen Vertragsstaat eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat auslösen kann, ist der andere Vertragsstaat verpflichtet, die steuerliche Auswirkung der

Erstberichtigung spiegelbildlich durch eine Gegenberichtigung nachzuvollziehen, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA).<sup>3</sup>

Eine zweite Gruppe von DBA-Verteilungsnormen weist beiden Staaten konkurrierende Besteuerungsrechte zu (z.B. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für „Betriebsstättengewinne“, Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA für Dividenden). Hier sind zusätzliche Mechanismen erforderlich, um eine potenziell handelshemmende Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu beseitigen. So darf der Quellenstaat z.B. Streubesitzdividenden besteuern, die eine im Inland ansässige Gesellschaft an ihren ausländischen Anteilseigner ausschüttet, muss dabei aber seine Quellensteuer je nach Beteiligungsquote auf 10 % oder 15 % begrenzen (Art. 10 Abs. 2 OECD-MA). Der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners, dem ebenfalls ein Besteuerungsrecht für die Dividende zusteht (Art. 10 Abs. 1 OECD-MA), ist dann verpflichtet, die verbleibende Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die eigene Steuer zu beseitigen (Art. 23B Abs. 1 OECD-MA). Ein Besteuerungskonflikt, der der Auflösung bedarf, entsteht auch bei Unternehmensgewinnen, die das ausländische Unternehmen durch eine rechtlich unselbständige Betriebsstätte erzielt, die sich im anderen Vertragsstaat befindet (z.B. Zweigniederlassung, Produktionsstätte, Bergwerk). Das „Betriebsstättenprinzip“ für Unternehmensgewinne besagt einerseits, dass der Quellenstaat den Betriebsstättengewinn mit seinem allgemein gültigen Steuersatz besteuern darf (also ohne „Kappung“ auf 10 % oder 15 %), andererseits ist der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verpflichtet. Dies kann entweder durch Steueranrechnung oder durch Freistellung des Betriebsstättengewinns geschehen (Art. 23B oder Art. 23A OECD-MA). Bestehen zwischen beiden DBA-Vertragsstaaten ausgeglichene Wirtschaftsbeziehungen, und sind die Unternehmenssteuersätze in etwa gleich hoch, führt auch das Betriebsstättenprinzip nicht zu Einnahmeausfällen.

Das Betriebsstättenprinzip, wonach nur die durch eine Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinne im Quellenstaat besteuert werden dürfen, hat nicht nur eine Verteilungs-, sondern auch eine Vereinfachungsfunktion. Denn die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten haben sich darauf verständigt, die Betriebsstättenschwelle möglichst hoch anzusetzen. Erstens soll die Besteuerung der Unternehmenstätigkeit des ausländischen

---

<sup>3</sup> Ein Beispiel soll den Mechanismus der Gegenberichtigung verdeutlichen: Die französische Muttergesellschaft F hat ihrer deutschen Tochtergesellschaft D eine überhöhte Lizenzgebühr in Höhe von 10 Mio. Euro für die Nutzung eines Patents berechnet. Die deutsche Finanzverwaltung erkennt nur 50 % der Zahlung als Betriebsausgabe an, d.h. der steuerpflichtige Gewinn von D erhöht sich um 5 Mio. Euro (Erstberichtigung). Da F in Frankreich bereits Lizenzeinnahmen in Höhe von 10 Mio. Euro versteuert hat, muss die französische Finanzverwaltung die bereits erhobene Steuer teilweise an F erstatten (Gegenberichtigung).

Unternehmens nur erfolgen, wenn eine intensive geschäftliche Bindung an den Quellenstaat besteht.<sup>4</sup> Zweitens wäre die Besteuerung von „Hilfsbetriebsstätten“ durch den Quellenstaat fiskalisch unergiebig und sehr verwaltungsaufwendig. Daher entsteht ein Besteuerungsrecht des Quellenstaats überhaupt erst, wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, in der das ausländische Unternehmen „Kernfunktionen“ seiner Tätigkeit bzw. Wertschöpfung ausübt (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Dient die feste Geschäftseinrichtung dagegen nur der Ausübung vorbereitender oder unterstützender Tätigkeiten, wie z.B. dem Einkauf von Waren oder Lagerhaltung, muss die Besteuerung im Quellenstaat unterbleiben, auch wenn das ausländische Unternehmen dort eine dauerhafte Präsenz hat (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Ähnliches gilt für den Einsatz von ständigen Vertretern im Quellenstaat, die für das ausländische Unternehmen verkaufsfördernde Handlungen vornehmen. Ein Besteuerungsrecht entsteht nur, wenn das ausländische Unternehmen einen abhängigen Vertreter einschaltet, der nachhaltig tätig wird und Verträge im Namen des ausländischen Unternehmens abschließt (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA).

Überschreitet das ausländische Unternehmen die Betriebsstättenschwelle, weil es im Quellenstaat eine Geschäftseinrichtungs- bzw. Vertreterbetriebsstätte unterhält, darf der Quellenstaat den zurechenbaren Gewinn nicht nach eigenem Gutdünken ermitteln. Vielmehr muss er die OECD-Betriebsstättengrundsätze einhalten („Authorised OECD Approach“ gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA). Danach hängt die Höhe des Betriebsstättengewinns letztlich von den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen ab. Dies verhindert einerseits, dass der Quellenstaat Direktgeschäfte des Stammhauses in den Betriebsstättengewinn einbeziehen kann, an deren Durchführung die Betriebsstätte nicht beteiligt ist (keine „Attraktivkraft“ der Betriebsstätte). Andererseits ergibt sich ein gewisser Gestaltungsspielraum, denn das ausländische Unternehmen kann bewusst unterhalb der Schwelle der Bevollmächtigung eines Abschlussvertreters bleiben („Kommissionärsmodell“) oder Unternehmensfunktionen auf mehrere feste Geschäftseinrichtungen und/oder Tochtergesellschaften verteilen („Fragmentierung“), um das Quellenbesteuerungsrecht zu unterlaufen.

Die künstliche Vermeidung des Vorliegens einer Betriebsstätte ist daher eine legitime Besorgnis der OECD-Mitgliedstaaten, was auch in Maßnahme 7 des BEPS-Projekts zum Ausdruck kommt. Dagegen dürfte es eigentlich nicht darum gehen, die Betriebsstättenschwelle im Rahmen des BEPS-Projekts weiter abzusenken. Denn das würde bei – unterstellt – symmetrischen Wirtschaftsbeziehungen zwischen den DBA-Vertragsstaaten nur den grenzüberschreitenden Handel behindern. Aus diesem Grund ist es aus deutscher Sicht

---

<sup>4</sup> Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2016, Art. 5 Rn. 2.

kein Unglück, dass das BEPS-Projekt im Rahmen der Maßnahme Nr. 1 auf die Einführung einer Quellenbesteuerung von „virtuellen Betriebsstätten“ der Digitalwirtschaft verzichtet hat.<sup>5</sup>

Die G20-Mitgliedstaaten haben auch ein legitimes Interesse daran, den Abkommensmissbrauch zu bekämpfen (Maßnahme 6 des BEPS-Projekts). Denn anderenfalls können sich Drittstaatsangehörige durch Errichtung einer Durchleitungsgesellschaft in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten in das Abkommen „einkaufen“, ohne dass ihnen selbst die Abkommensberechtigung zusteht („Treaty Shopping“). Neben den Maßnahmen zum Schutz der Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls im Grundsatz gerechtfertigt erscheinen die Maßnahmen zur Überarbeitung der OECD-Leitlinien im Bereich der Verrechnungspreise (Maßnahmen Nr. 8 bis 10 des BEPS-Projekts) sowie die Einführung einer umfassenden Verrechnungspreisdokumentation (Maßnahme Nr. 13 des BEPS-Projekts).<sup>6</sup> Hierdurch wird u.a. die konzerninterne Verlagerung von werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgütern erschwert, deren Entwicklungskosten die Bemessungsgrundlage des Ursprungslands verringert haben, weshalb dort auch die späteren Gewinne versteuert werden sollten (Schutz des eigenen Besteuerungssubstrats). Gleichzeitig wird ausgeschlossen, dass eine niedrig besteuerte Konzerngesellschaft ohne eigene FuE-Kapazitäten steuerliches (Mit-)Eigentum an Immaterialgüterrechten erwerben kann, indem sie die FuE-Aktivität einer anderen Konzerngesellschaft finanziert. Dies eliminiert die berüchtigte „Cash-Box-Gestaltung“ und stellt sicher, dass der Gewinn am Ort der Wertschöpfung besteuert werden kann.<sup>7</sup>

Problematisch ist dagegen die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Schuldzinsen (Maßnahme 4 des BEPS-Projekts). Schließlich haben die OECD-Mitgliedstaaten bewusst im Interesse des freien Kapitalverkehrs auf die Quellenbesteuerung von grenzüberschreitenden Zinseinkünften verzichtet (Art. 11 OECD-MA). Warum wird nunmehr u.a. von Deutschland eine Zinsschranke propagiert, die technisch zwar den Schuldner der Zinsen trifft, faktisch aber dieselbe Behinderungswirkung wie eine Quellensteuer entfaltet und deshalb eigentlich unerwünscht sein müsste? Die Antwort liegt in der Globalisierung und im internationalen Steuerwettbewerb, der es den internationalen Konzernen ermöglicht, die mobile Einkunftsquelle „Kapital“ auf eine ausländische Tochtergesellschaft zu übertragen, die sich in

---

<sup>5</sup> *Fehling*, IStR 2014, 638, 642 f.; *Pinkernell*, Der Konzern 2015, 57, 64.

<sup>6</sup> Das steuerliche Country-by-Country-Reporting (länderbezogene Aufschlüsselung von Indikatoren wirtschaftlicher Aktivität und Steuerzahlungen) ist allerdings nicht unumstritten. Es greift in die legitimen Geheimhaltungsinteressen der Unternehmen ein (*Seer*, IWB 2016, 6, 12 f) und eignet sich schon im Ansatz nicht für die Überprüfung von Verrechnungspreisen (*Pinkernell*, FR 2014, 964, 971).

<sup>7</sup> Eine „Cash Box“ ist eine substanzschwache ausländische Konzerngesellschaft, die von ihrer Muttergesellschaft mit einem hohen Eigenkapital ausgestattet worden ist, um als Auftraggeberin eines FuE-Dienstvertrags oder Teilnehmerin eines FuE-Umlagevertrags agieren zu können.

einem Niedrigsteuerland niedergelassen hat. Dabei muss es sich übrigens gar nicht um eine klassische „Steeroase“ handeln, denn gerade auch OECD-Mitgliedstaaten locken Kapitalströme mit Hilfe von Vorzugsregimen und (absichtlichen) Besteuerungslücken an, um sich einen Wettbewerbsvorteil bei der Ansiedelung von Unternehmen zu verschaffen. Die Bekämpfung der damit verbundenen Minderbesteuerung durch den Quellenstaat ist allerdings fragwürdig, da dieser sich unilateral Besteuerungssubstrat „zurückholt“, das er mit Abschluss seiner DBA bereits hergegeben hatte. Bei genauerem Hinsehen handelt es sich daher gar nicht um den Versuch, die Gewinne internationaler Konzerne am Ort der Wertschöpfung bzw. wirtschaftlichen Aktivität zu besteuern (die Zinserträge stehen dem Kapitalgeber zu), sondern um eine Verteidigungsmaßnahme im internationalen Steuerwettbewerb. Dies lässt sich politisch mit der Erwägung begründen, dass mit der Nichtbesteuerung von Einkünften im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers die Geschäftsgrundlage für die DBA-Beschränkung des eigenen Besteuerungsrechts entfallen ist.<sup>8</sup> Aus völkerrechtlicher Sicht gilt allerdings der Grundsatz „pacta sunt servanda“. Zudem ist die Zinsschranke möglicherweise verfassungswidrig, weil sie das objektive Nettoprinzip verletzt und zu einer Überbesteuerung führt.<sup>9</sup>

In dieselbe Kategorie wie die Zinsschranke fallen auch Maßnahmen gegen hybride Gestaltungen, die es dem Quellenstaat ermöglichen, den Betriebsausgabenabzug des inländischen Schuldners zu versagen, wenn die Zahlung beim ausländischen Empfänger keiner Besteuerung unterliegt (Maßnahme Nr. 2 des BEPS-Projekts). Es bleibt daher zu hoffen, dass der schädliche Steuerwettbewerb im Rahmen der Maßnahme Nr. 5 des BEPS-Projekts eingedämmt werden kann, wodurch sich die zweifelhaften Betriebsausgabenabzugsverbote der Maßnahmen Nr. 2 und 4 erledigen würden. Gelingt die (Wieder-)Herstellung eines einigermaßen vergleichbaren Steuerniveaus für grenzüberschreitende Geschäfte, entfällt auch die Begründung für eine Verschärfung der Hinzurechnungsbesteuerung (Maßnahme Nr. 3 des BEPS-Projekts). Denn dann fehlt es bereits am Anreiz, mobile Einkunftsquellen auf ausländische Konzerngesellschaften zu verlagern, und die Maßnahmen Nr. 8 bis 10 würden ohnehin die vorherige Aufdeckung stiller Reserven erzwingen.

Zusammenfassend lässt sich also festhalten, dass die OECD-Mitgliedstaaten ihre Quellenbesteuerungsrechte zunächst weitgehend aufgegeben hatten und nun im Rahmen des BEPS-Projekts

---

<sup>8</sup> *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493, 497.

<sup>9</sup> BFH-Beschl. v. 14.10.2015 – I R 20/15, DStR 2016, 301.

- (1) Maßnahmen zum Schutz ihrer (wenigen verbliebenen) DBA-Quellenbesteuerungsrechte ergreifen (Nr. 6 und 7 des BEPS-Aktionsplans),
- (2) gegen die Verlagerung von Gewinnen durch unangemessene Verrechnungspreisgestaltung vorgehen (Nr. 8 bis 10 und 13 des BEPS-Projekts) und
- (3) längst überfällige Maßnahmen zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs ergriffen haben (Nr. 2 bis 5 des BEPS-Projekts).

Die Legitimität des letzten Punkts (3) ist allerdings insoweit fragwürdig, als sich die Staaten nicht im direkten Austausch auf neue Spielregeln verständigen (Maßnahme Nr. 5), sondern sich durch Abzugsbeschränkungen unilateral Besteuerungsrechte „zurückholen“ und dabei die Steuerpflichtigen für die Ausnutzung ausländischer Vorzugsregime bestrafen. Letzteres steht dem ursprünglichen Ziel der Erleichterung des Handels entgegen und kann auch nicht durchgängig mit dem Argument der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung gerechtfertigt werden. Künftig droht sogar eine vermehrte Doppelbesteuerung, wenn nunmehr auch der Ansässigkeitsstaat die Einnahmen des Gläubigers voll besteuert, obwohl der Schuldner die Zahlung im Quellenstaat nicht als Betriebsausgabe abziehen darf.

## **2. Perspektive der Schwellen- und Entwicklungsländer**

Viele Schwellen- und Entwicklungsländer gehören zu den kapitalimportierenden Ländern und befinden in einer anderen wirtschaftlichen Ausgangslage als die exportorientierten OECD-Mitgliedstaaten, weshalb sie auch eine andere Steuerpolitik verfolgen (müssen). Zwar sind diese Staaten ebenfalls auf den wirtschaftlichen Austausch mit entwickelten Staaten angewiesen, den sie in der Regel durch Abschluss von DBA und die Beseitigung von Doppelbesteuerung fördern wollen. Aufgrund des Entwicklungsrückstands ergeben sich im Verhältnis zu OECD-Mitgliedstaaten aber immer nur asymmetrische Wirtschaftsbeziehungen. Eine weitgehende Zurücknahme des Quellenbesteuerungsrechts nach dem Vorbild des OECD-MA würde dann per Saldo zu Lasten des Schwellen- oder Entwicklungslands wirken, wenn es DBA mit Industriestaaten abschließt. Insbesondere Entwicklungsländer sind daher bestrebt, ihre Quellenbesteuerungsrechte in einem möglichst großen Umfang zu bewahren, was im Hinblick auf die autonome Finanzierung ihrer Staatsausgaben auch sachgerecht und wünschenswert ist.<sup>10</sup> Aus diesem Grund folgen sie bei der Aushandlung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht dem OECD-MA, sondern orientieren sich überwiegend am Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN-MA), das der Quellenbesteuerung

---

<sup>10</sup> *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 598.

erheblich größeren Raum lässt.<sup>11</sup> Während das OECD-MA in der Regel dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, sieht das UN-MA ganz überwiegend konkurrierende Besteuerungsrechte des Quellen- und des Ansässigkeitsstaats vor, wobei dann der Ansässigkeitsstaat (also das Industrieland) die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung oder Freistellung beseitigt, was per Saldo einem Verzicht auf mögliche Steuereinnahmen gleichkommt. Daher kann der Abschluss eines DBA mit einem Schwellen- oder Entwicklungsland, das diesem umfangreiche Quellenbesteuerungsrechte zugesteht, sogar eine Maßnahme der Entwicklungshilfe seitens des Industriestaats darstellen. Dies gilt u.a. für die deutsche DBA-Politik, denn Deutschland verwendet in Ergänzung seiner DBA-Verhandlungsgrundlage spezielle Modifikationen für DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern.<sup>12</sup>

Das UN-MA weicht vom OECD-MA, dem Modell der Industriestaaten, in folgenden Punkten ab, die für die Besteuerung internationaler Konzerne von Bedeutung sind:

- (1) Zwar gilt für Unternehmensgewinne ebenfalls das Betriebsstättenprinzip, d.h. der Quellenstaat darf nur solche Unternehmensgewinne besteuern, die das ausländische Unternehmen durch eine im anderen Vertragsstaat belegene Betriebsstätte oder durch einen abhängigen Vertreter erzielt. Die Betriebsstättendefinition ist aber deutlich weiter gefasst. Eine Bau- bzw. Montagebetriebsstätte liegt bereits vor, wenn das Projekt mehr als sechs Monate dauert (Art. 5 Abs. 3 Buchst. a UN-MA; Art. 5 Abs. 3 OECD-MA: mehr als zwölf Monate). Außerdem darf der Quellenstaat Einkünfte im Zusammenhang mit der nachhaltigen Erbringung von Dienstleistungen (insbesondere Beratungsleistungen) besteuern, wenn sich das beratende Personal während eines Zwölf-Monats-Zeitraums mindestens 183 Tage im Quellenstaat aufhält; eine feste Geschäftseinrichtung ist nicht erforderlich („echte Dienstleistungsbetriebsstätte“ gem. Art. 5 Abs. 3 Buchst. b UN-MA; keine Entsprechung im OECD-MA). Ein besonderes Anliegen der Entwicklungsländer ist die Erfassung von Warenlagern und Lagerhaltern. Daher bildet ein Warenlager eine Betriebsstätte, wenn es nicht lediglich zur Aufbewahrung und Ausstellung, sondern auch zur Auslieferung von Waren verwendet wird („Auslieferungslager“). Und ein abhängiger Lagerhalter bzw. Kommissionär, der für das ausländische Unternehmen Warenbestände unterhält und Waren ausliefert, begründet eine Vertreterbetriebsstätte, auch wenn er keine Abschlussvollmacht hat (Art. 5 Abs. 5 Buchst. b UN-MA; keine Entsprechung im

---

<sup>11</sup> *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2016, Grundlagen des Abkommensrechts, Rn. 36.

<sup>12</sup> S. dazu *Valta*, ISR 2013, 186.

OECD-MA). Diese deutliche Absenkung der Betriebsschwelle hat zur Folge, dass die Entwicklungsländer auch Unternehmensgewinne aus solchen Tätigkeiten besteuern dürfen, die aus der Sicht der Industriestaaten lediglich Hilfs- oder Vorbereitungs-handlungen sind. Da der Ansässigkeitsstaat in diesem Fall zur Steueranrechnung oder Freistellung des Betriebsstättengewinns verpflichtet ist, verliert er Steueraufkommen an den Quellenstaat.

- (2) Zwei weitere Abweichungen betreffen die Betriebsstättengewinnermittlung. Nach Art. 7 Abs. 1 UN-MA entfaltet die Betriebsstätte eine eingeschränkte Attraktivkraft für Direktgeschäfte des Stammhauses mit solchen Waren, die ihrer Art nach auch durch die Betriebsstätte vertrieben werden. Zudem ist anstelle des Authorised OECD Approach (AOA), der die Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnaufteilung wie ein selbständiges Unternehmen behandelt und die Festlegung von Verrechnungspreisen für fiktive Geschäftsbeziehungen erfordert, eine vereinfachte Betriebsstättengewinnermittlung vorgesehen (Art. 7 Abs. 3 UN-MA). Dabei darf der Gewinn der Betriebsstätte insbesondere nicht durch fiktive Betriebsausgaben für Lizenzgebühren und Beratungsleistungen gemindert werden, da anderenfalls eine Gewinnverlagerung in das ausländische Stammhaus möglich wäre und das Quellenbesteuerungsrecht für diese Einkünfte unterlaufen werden könnte.<sup>13</sup>
- (3) Entwicklungs- und Schwellenländer können auf die Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren nicht verzichten, da anderenfalls aufgrund der asymmetrischen Kapital- und Dienstleistungsströme erhebliches Steueraufkommen an die Industriestaaten verloren gehen würde. Das UN-MA sieht daher nicht nur ein (begrenzt)es Quellenbesteuerungsrecht für Zinsen und Lizenzgebühren vor (Art. 11 Abs. 2 und 12 Abs. 2 UN-MA), sondern erweitert auch die Lizenzgebührendefinition um Zahlungen für die Nutzungsüberlassung von Ausrüstungsgegenständen und bestimmter Informationen (Art. 12 Abs. 3 UN-MA). Im Ergebnis werden Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Kapital, Immaterialgüterrechten, Know-how und Ausrüstungsgegenständen umfassend an der Quelle besteuert. Diese umfassende Quellenbesteuerung ist völkerrechtlich zulässig, weil in Gestalt des inländischen Vergütungsschuldners ein hinreichender Bezug zum eigenen Staatsgebiet besteht. Da die Steuer aber auf den Bruttobetrag der Vergütung erhoben wird, kommt es leicht zu

---

<sup>13</sup> Dies ist einer der Hauptgründe, warum sich Schwellen- und Entwicklungsländer geweigert haben, den AOA zu übernehmen (*Girlich/Müller*, ISR 2015, 169, 170).

einer prohibitiven Steuerbelastung.<sup>14</sup> Bei Lizenzgebühren entsteht außerdem das Problem, dass das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats des Vergütungsgläubigers durch den Betriebsausgabenabzug für die FuE-Aufwendungen verringert worden ist, weshalb diesem auch die ungeschmälerzte Besteuerung der Lizenz-einnahmen zustehen sollte.

- (4) Ein weiterer Unterschied zum OECD-MA ergibt sich bei der Behandlung von Einkünften im Zusammenhang mit einer Tochtergesellschaft im Quellenstaat. Hier unterliegen nicht nur die Gewinnausschüttungen an die ausländische Muttergesellschaft einer Quellensteuer (Art. 10 Abs. 2 UN-MA), sondern der Quellenstaat hat auch ein Besteuerungsrecht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft (Art. 13 Abs. 5 UN-MA).
- (5) Schwellen- und Entwicklungsländer stehen der automatischen Gegenberichtigung bei Verrechnungspreiskorrekturen eher reserviert gegenüber. Einige Staaten behalten sich vor, überhaupt keine Gegenberichtigung vorzunehmen (vgl. Art. 9 DBA-Indien). Andere lehnen die Gegenberichtigung entsprechend Art. 9 Abs. 3 UN-MA ab, wenn eines der beiden Unternehmen bereits rechtskräftig wegen einer Steuerverkürzung sanktioniert worden ist.

Der Vergleich der unterschiedlichen Politikansätze von Industriestaaten bzw. Schwellen- und Entwicklungsländern legt nahe, dass Schwellen- und Entwicklungsländer tendenziell stärker von BEPS betroffen sind als die entwickelten Länder: Denn während die Industriestaaten primär ihre wenigen verbliebenen Quellenbesteuerungsrechte verteidigen wollen, ohne eine grundlegende Neuverteilungsdiskussion zu eröffnen, sind die Schwellen- und Entwicklungsländer darauf angewiesen, ihre umfassenden Quellenbesteuerungsrechte zu erhalten. Schädlich ist aus ihrer Sicht nicht erst die internationale Keinmalbesteuerung, sondern bereits die Aushöhlung ihres Quellenbesteuerungsrechts, selbst wenn im anderen Vertragsstaat eine ordnungsgemäße Besteuerung der Einkünfte erfolgt. Daraus folgt zugleich, dass Entwicklungsländer tendenziell weniger Interesse an Maßnahmen haben, welche die lückenlose Besteuerung im Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens bezwecken. Bemerkenswerterweise liegt die Effektivität des Quellenbesteuerungsrechts der Entwicklungsländer auch im Interesse solcher Industriestaaten, die mittels ihrer DBA einen

---

<sup>14</sup> Besonders deutlich wird dies am Beispiel einer ausländischen Bank, die ein Darlehen an ein Unternehmen in einem Entwicklungsland vergibt und dieses durch Kreditaufnahme refinanziert. Der Bank bleibt von vornherein nur eine geringe Zinsmarge als Gewinn, die dann durch die Bruttobesteuerung komplett aufgezehrt wird.

Entwicklungsbeitrag leisten wollen, indem sie – abweichend von ihrer sonstigen Abkommenspraxis – dem jeweiligen Vertragspartner weitreichende Zugeständnisse bei der Quellenbesteuerung machen. Demnach würden insbesondere die Modifikationen der deutschen Verhandlungsgrundlage wirkungslos bleiben, wenn deutsche Konzerne dem anderen Vertragsstaat durch rechtmäßige Steuergestaltung und Ausnutzung von Schlupflöchern Steuersubstrat entziehen könnten. Der folgende Abschnitt geht näher auf dieses Problem ein.

#### **IV. Auswirkungen von BEPS auf die Entwicklungsländer**

##### **1. Steuergestaltung durch inländische Unternehmen**

In der Praxis haben die Entwicklungsländer große Schwierigkeiten ihre Quellenbesteuerungsrechte auszuüben, auch wenn es ihnen im Rahmen der DBA-Verhandlungen mit einem Industriestaat gelungen ist, ihre Steuerhoheit weitgehend zu behaupten. Das liegt nicht nur an der unvollständigen nationalen Gesetzgebung und der unzureichenden Ausbildung der Finanzbeamten, sondern auch an den Gestaltungsmöglichkeiten, die den internationalen Konzernen zur Verfügung stehen.<sup>15</sup> Dabei geht es allerdings in vielen Fällen gar nicht darum, eine internationale Keimmalbesteuerung der in den Entwicklungsländern erzielten Auslandsgewinne zu erreichen. Gerade inländische Unternehmen haben aufgrund der zahlreichen Abwehrvorschriften des deutschen Steuerrechts praktisch keine Möglichkeiten, „weiße Einkünfte“ zu generieren, die nirgendwo besteuert werden,<sup>16</sup> was sich auch in den Konzernsteuerquoten widerspiegelt.<sup>17</sup> Das Ziel der Steuergestaltung besteht vielmehr darin, das Risiko einer Doppelbesteuerung zu vermeiden, das durch Rechtsunsicherheit im Quellenstaat oder Defizite bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat

---

<sup>15</sup> OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 7 ff.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

<sup>16</sup> Das deutsche Steuerrecht enthält bereits etliche Vorschriften, die den BEPS-Maßnahmen entsprechen und zum Teil sogar darüber hinausgehen. Zu nennen sind hier das Korrespondenzprinzip für Gewinnausschüttungen (§ 8b Abs. 1 KStG), die Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG), die Abwehr des Abkommensmissbrauchs durch § 50d Abs. 3 EStG, umfassende Vorschriften zur Entstrickung bei Umstrukturierungen der Wertschöpfungskette (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG), zur Dokumentation und Korrektur von Verrechnungspreisen (§§ 1 AStG, 90 Abs. 3 AO), die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 bis 14 AStG sowie die Aufhebung der DBA-Freistellung durch Rückfall- und Umschaltklauseln. Zudem existiert mit § 42 AO im nationalen Recht eine „General Anti Avoidance Rule“ (GAAR), und Deutschland hat auf den zunehmenden Steuerwettbewerb auch nicht mit der Einführung einer Patentbox reagiert. Anders verhält es sich dagegen mit dem Außensteuerrecht der USA, das bewusst lückenhaft ausgestaltet ist und den heimischen Konzernen einen internationalen Wettbewerbsvorteil verschaffen soll. S. dazu die Fallstudien von *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (204), 117 ff.

<sup>17</sup> *Watrin/Thomsen/Weiß*, IStR 2016, 397, 399.

verursacht wird. Der deutsche Fiskus wird dann sogar zum stillen Nutznießer der internationalen Steuergestaltung, wie die folgenden Beispiele zeigen:

- (1) Das inländische Unternehmen D stellt hochwertige Fräsmaschinen her. Es erwägt, im Schwellenland C eine Verkaufsniederlassung zu errichten. Nach Auskunft des dortigen Beraters wendet die örtliche Finanzverwaltung eigene Grundsätze für die Betriebsstättengewinnermittlung an, die von den im DBA festgelegten Aufteilungsgrundsätzen abweichen und zu einem unangemessen hohen Gewinn der Betriebsstätte führen. Die Finanzverwaltung von Land C begründet die Abweichung damit, dass das Land C den ausländischen Unternehmen einen besonders lukrativen Markt zur Verfügung stelle, was sich im Gewinn der Betriebsstätte widerspiegeln müsse. D befürchtet zu Recht, dass die deutsche Finanzverwaltung einen großen Teil des Gewinns dem inländischen Stammhaus zuordnen würde, weshalb die konkrete Gefahr einer Doppelbesteuerung entsteht. Das Unternehmen entscheidet sich daher gegen die Errichtung der Niederlassung und gründet stattdessen auf Anraten des örtlichen Beraters in Land C zwei Tochtergesellschaften C1 und C2. C1 stellt den Kontakt zu den potenziellen Kunden her, überlässt den Vertragsabschluss aber der Muttergesellschaft D, um die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden. C2 erbringt Unterstützungsleistungen an D, die den Import und die Auslieferung der Fräsmaschinen betreffen. Nach Auskunft des örtlichen Beraters muss D an C1 und C2 nur jeweils eine angemessene Dienstleistungsvergütung zahlen, die deutlich unter dem anderenfalls zu versteuernden Betriebsstättengewinn liegt. Die Gestaltung dient der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte und verwendet das Gestaltungsmittel der „Fragmentierung“ einer einheitlichen Geschäftstätigkeit, die auf zwei lokale Tochtergesellschaften ausgelagert wird. Dem Land C entgeht Steueraufkommen, das ihm nach eigener Einschätzung zusteht. D versteuert den Großteil des Gewinns aus dem Auslandsgeschäft in Deutschland, weil es sich um Direktgeschäfte handelt, für die Deutschland als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat.
- (2) Das inländische Unternehmen D stellt Unternehmenskunden flexiblen Online-Speicherplatz über das Internet zur Verfügung (Cloud-Computing bzw. Infrastructure-as-a-Service). Es beabsichtigt, seine Leistungen auch an Kunden in Land B zu erbringen. Jedoch erhebt Land B eine Quellensteuer in Höhe von 25 % auf Vergütungen für Cloud-Leistungen, die es nach nationalem Recht als Lizenzgebühren für die Erbringung technischer Dienstleistungen einordnet. Zwischen Deutschland und Land B besteht kein DBA, weshalb es bei direkter Leistungserbringung durch D zu einer

prohibitiven Doppelbesteuerung der Einkünfte kommen würde, die den Markteintritt verhindert.<sup>18</sup> D hat aber eine Tochtergesellschaft in Land S, die Dienstleistungen an dort ansässige Kunden erbringt. Das zwischen Land B und Land S abgeschlossene DBA sieht einen stark ermäßigten Quellensteuersatz von 5 % für Lizenzgebühren vor, und Land S erhebt auf die Zahlungen der Tochtergesellschaft an D überhaupt keine Quellensteuer. Der örtliche Berater in Land B rät D, die Tochtergesellschaft in einen Eigenhändler bzw. „Reseller“ umzustrukturieren, der die Cloud-Leistungen bei D einkauft und dann im eigenen Namen und für eigene Rechnung an Kunden in Land B weitervertriebt. Im Ergebnis soll sich D durch Zwischenschaltung der Tochtergesellschaft in Land S in das günstige DBA zwischen Land S und Land B „einkaufen“ (Treaty Shopping). Nutznießer wäre wieder der deutsche Fiskus, denn der Großteil des Gewinns fällt bei D an und unterliegt im Inland der Körperschaft- und Gewerbesteuer.<sup>19</sup>

Die Steuergestaltung deutscher Unternehmen bezieht sich in der Regel auf Sondersituationen, in denen eine Doppelbesteuerung droht. Dagegen spielen die BEPS-typischen Gestaltungen des „Earnings Stripping“ („Gewinnabsaugung“) mittels Schuldzinsen und Lizenzgebühren sowie der „Gewinnverlagerung“ durch Verrechnungspreisgestaltung eine untergeordnete Rolle, weil das inländische Belastungsniveau ca. 30 % beträgt, was eine systematische Gewinnverlagerung nach Deutschland nur dann attraktiv erscheinen lässt, wenn das Steuerniveau des jeweiligen Schwellen- oder Entwicklungslands deutlich höher ist (was nur selten vorkommt). Internationale Untersuchungen zeigen allerdings, dass sich BEPS-Verhaltensweisen lohnen können, wenn es dem Konzern möglich ist, den Gewinn in ein niedrig besteuertes Drittland umzuleiten, ohne dass eine laufende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erfolgt. Dies gilt insbesondere für amerikanische Konzerne, die nach Schätzungen ca. 2 Billionen Dollar an unbesteuerten Gewinnen in ausländischen Gesellschaften angesammelt haben, ohne dass die amerikanische Hinzurechnungsbesteuerung eingreifen kann. Es handelt sich dann um „stateless income“, das nirgendwo besteuert wird.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Es handelt sich bei den Vergütungen nicht um ausländische Einkünfte i.S.d. 34d EStG, weshalb die unilaterale Anrechnung auf die inländische Körperschaftsteuer gem. §§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG, 34c Abs. 1 EStG nicht in Betracht kommt. D bliebe nur der Abzug der ausländischen Quellensteuer von der Bemessungsgrundlage (§ 34c Abs. 3 EStG), was aber nur einen geringen Entlastungseffekt hätte.

<sup>19</sup> D müsste allerdings vorab prüfen, ob eine Funktionsverlagerung in Bezug auf den Vertrieb vorliegt, die zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven führen würde.

<sup>20</sup> *Kleinbard*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, TNI 2012 (Vol. 68), 499.

## 2. Typische BEPS-Situationen bei Entwicklungsländern

Der Internationale Währungsfonds (IWF) hat sich in verschiedenen Arbeitspapieren mit den Ursachen und Auswirkungen von BEPS in Bezug auf Entwicklungsländer befasst. Die Studie „Spillovers in International Corporate Taxation“ kommt zu dem Ergebnis, dass das Körperschaftsteueraufkommen von Entwicklungsländern stark durch externe Effekte ausländischer Körperschaftsteuersysteme und Steuervergünstigungen beeinträchtigt wird.<sup>21</sup> Die Verfasser haben typische internationale Gestaltungsmittel zusammengestellt, die ohne das ausländische Steuerrecht nicht realisierbar wären („Tools of the Trade“),<sup>22</sup> und nennen vier Problembereiche, die dabei von besonderer Bedeutung sind:

### Treaty Shopping

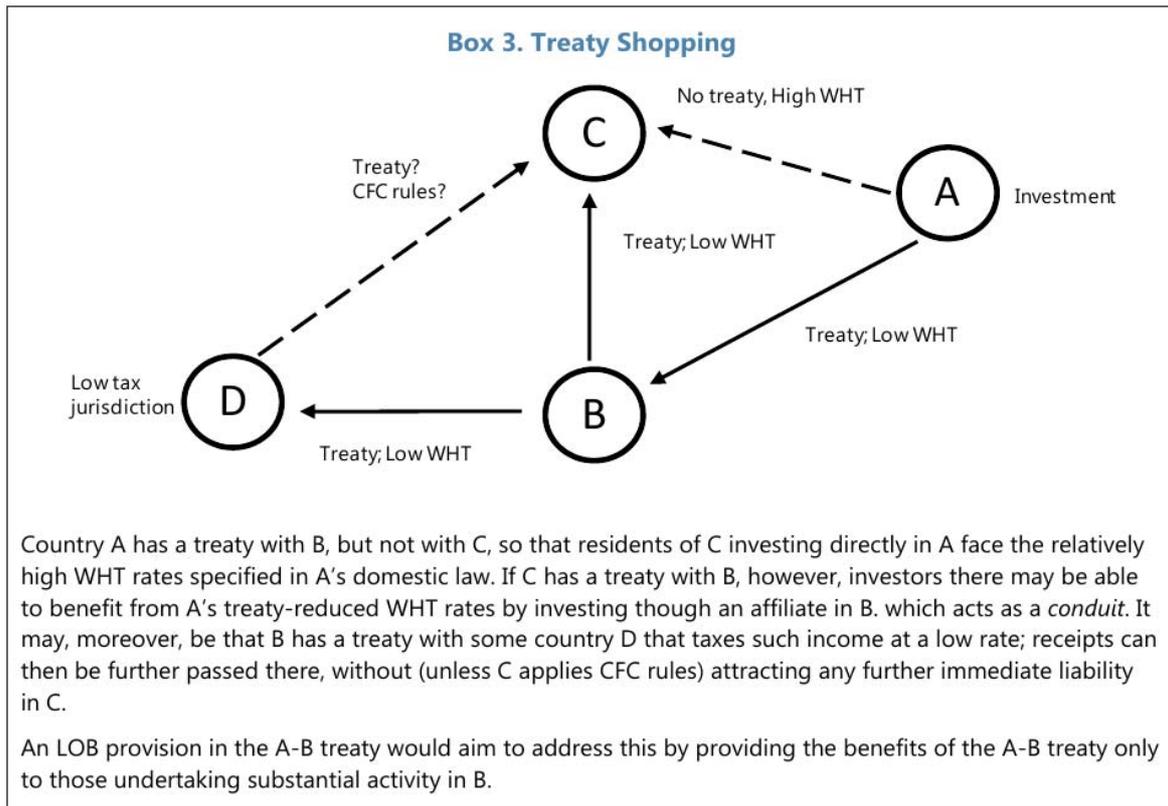
Treaty Shopping und der Einsatz von Durchleitungsgesellschaften (Conduits) ermöglichen es einem internationalen Konzern, der in Land C ansässig ist, den Quellensteuerabzug im Entwicklungsland A zu unterlaufen, wenn zwischen Land A und Land B ein DBA besteht, das einen geringeren Steuersatz vorsieht.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> IMF Policy Paper Spillovers in International Corporate Taxation, Mai 2014, <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>.

<sup>22</sup> Policy Paper, S. 11. Es handelt sich u.a. um missbräuchliche Verrechnungspreisgestaltung, Gewinnabsaugung durch Konzerndarlehen, Lohnfertigung, Steuerarbitrage und Ausnutzung von Qualifikationskonflikten (z.B. mit Hilfe der US-amerikanischen „Check-the-Box-Regulations“), Abkommensmissbrauch („Treaty Shopping“), Mediatisierung der Anteilseignerstellung durch Einschaltung einer Zwischenholding in einem Niedrigsteuerland, die Möglichkeit der Erlangung eines Besteuerungsaufschubs („Deferral“) nach US-amerikanischem Steuerrecht, grenzüberschreitende Ausgründungen („Corporate Inversions“)

<sup>23</sup> Policy Paper, S. 28.

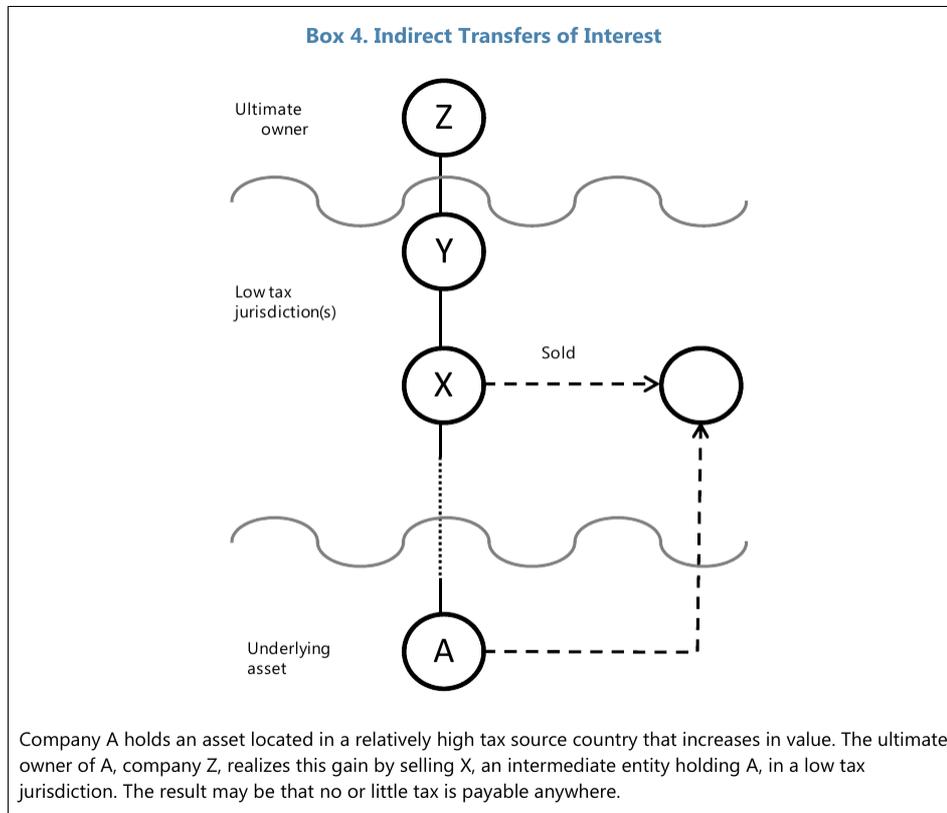


Typische Drittstaaten, die sich als Standort für eine Durchleitungsgesellschaft anbieten, sind u.a. Hongkong und Mauritius (in Bezug auf Direktinvestitionen in China bzw. Indien).

### Ausschaltung der Veräußerungsgewinnbesteuerung

Viele Schwellen- und Entwicklungsländer besteuern den Veräußerungsgewinn, den eine ausländische Muttergesellschaft beim Verkauf einer Tochtergesellschaft erzielt, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig ist. Da das Besteuerungsrecht in der Regel auch auf DBA-Ebene erhalten bleibt (vgl. Art. 13 Abs. 4 DBA-Indien), wäre der Anteilsverkauf an sich mit Steuern belastet. Hat die ausländische Muttergesellschaft Z aber zwei ausländische Zwischenholdings Y und X in die Beteiligungskette eingeschaltet, die in Steueroasen ansässig sind, besteht nur eine mittelbare Beteiligung an der Tochtergesellschaft A. Die obere Zwischenholding Y kann dann ihre Beteiligung an der nachgeschalteten Zwischenholding X und damit auch die mittelbare Beteiligung an A an einen Dritten verkaufen, ohne dass das Entwicklungsland Anspruch auf die Besteuerung des Veräußerungsgewinns hat, weil sich die Veräußerung

zivilrechtlich nur auf Anteile an einer Gesellschaft bezieht, die außerhalb des Hoheitsgebiets des Entwicklungslands ansässig ist.<sup>24</sup>



### Konzerndarlehen

Das Policy Paper vom Mai 2014 nennt als drittes Beispiel die konzerninterne Vergabe von Darlehen. Die Gesellschafterfremdfinanzierung erlaubt es der Muttergesellschaft mittels Schuldzinsen, die bei der Tochtergesellschaft als Betriebsausgaben die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage mindern, Teile des Gewinns der Tochtergesellschaft in ein anderes Land „abzusaugen“. Dieses Gestaltungsmittel ist aber nur erfolgreich, wenn in dem anderen Staat keine Besteuerung erfolgt, und das Entwicklungsland keine oder nur eine niedrige Quellensteuer auf Zinsen erhebt.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> Policy Paper, S. 29. Eine vergleichbare Gestaltung war Gegenstand einer jahrelangen Auseinandersetzung zwischen dem Vodafone-Konzern und der indischen Finanzverwaltung. Dabei ist allerdings anzumerken, dass die Besteuerung mittelbarer Veräußerungsvorgänge, die im Ausland stattfinden, völkerrechtlich nicht unproblematisch ist.

<sup>25</sup> Policy Paper, S. 30.

## Verrechnungspreisgestaltung

Das vierte Beispiel betrifft die Verrechnungspreisgestaltung. Schwellen- und Entwicklungsländer haben mitunter große Schwierigkeiten, die Verrechnungspreise eines grenzüberschreitenden Konzerns zu überprüfen, weil die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes umfassende Informationen über die Struktur der Geschäftsbeziehung und tatsächliche Fremdvergleichspreise erfordert. In vielen Fällen muss sogar ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt werden, der mit komplizierten Berechnungen verbunden ist.<sup>26</sup>

## Steuerliche Optimierung der globalen Wertschöpfungskette

Ein zweiteiliger Bericht der OECD, der im Auftrag der G20 erstellt worden ist, bestätigt diese Ergebnisse und weist zudem darauf hin, dass die steuerliche Optimierung der globalen Wertschöpfungsketten internationaler Konzerne den Entwicklungsländern besondere Schwierigkeiten bereitet.<sup>27</sup> Das sog. Supply Chain Restructuring ist dadurch gekennzeichnet, dass der Konzern bedeutende immaterielle Wirtschaftsgüter auf einen Strategieträger bzw. „Entrepreneur“ überträgt, der in einem Niedrigsteuerland ansässig ist, während andere Konzerngesellschaften, die bisher als Eigenhändler (fully fledged distributor) bzw. Produktionsunternehmen tätig waren, nunmehr zu Low Risk Distributors und Lohnfertigern abgeschmolzen werden. Da die umstrukturierten Vertriebs- und Produktionsgesellschaften weder über werthaltige immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen noch eigene Risiken tragen, steht ihnen nach Verrechnungspreisgrundsätzen nur eine Routinevergütung zu, die meistens nach der Kostenaufschlagmethode berechnet wird. Dagegen steht dem Strategieträger der Residualgewinn zu, der im Ergebnis aber nicht oder nur gering besteuert wird.

## Schädlicher Steuerwettbewerb mit Steuervergünstigungen

Der o.g. OECD-Bericht macht auch deutlich, dass die Entwicklungsländer untereinander einen potenziell schädlichen Steuerwettbewerb mit der Gewährung von Steuervergünstigungen führen, die auf die Anlockung von ausländischen Investoren abzielen.<sup>28</sup>

---

<sup>26</sup> Policy Paper, S. 31 ff.

<sup>27</sup> OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 20 f.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

<sup>28</sup> OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 18 f.; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

Daraus ergibt sich nicht nur ein Unterbietungswettbewerb („Race to the Bottom“), bei dem alle Teilnehmer verlieren. Die einzelnen Maßnahmen sind zudem oft ineffizient und führen nur zur Verschwendung öffentlicher Finanzmittel.<sup>29</sup>

Der IWF hat eine inoffizielle Umfrage unter Schwellen- und Entwicklungsländern durchgeführt, die die Relevanz dieser Problembereiche bestätigt. Danach halten die befragten Länder die Maßnahmen 4 (Finanzierungsaufwendungen), 6 (Abkommensmissbrauch) und 8 bis 10 (Verrechnungspreise) des BEPS-Projekts für besonders relevant.<sup>30</sup> Erhebliche Bedeutung wird auch den Maßnahmen 11 (Datenerhebung bezüglich BEPS) und 12 (Anzeigepflicht für Steuergestaltungsmodelle) beigemessen. Ähnliche Ergebnisse finden sich im OECD-Bericht an die G20, der folgende Übersicht zur Relevanz der 15 Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans vom 13.7.2013 enthält (gekürzte Fassung):<sup>31</sup>

	<b>Action</b>	<b>Relevance</b>
Action 1	Address the tax challenges of the digital economy	Medium
Action 2	Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements	Low
Action 3	Strengthen controlled foreign companies (CFC) rules	Low
Action 4	Limit base erosion via interest deductions and other financial payments	High
Action 5	Counter harmful tax practices more effectively	Medium
Action 6	Prevent treaty abuse	High
Action 7	Prevent the artificial avoidance of PE status	High
Action 8	Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Intangibles	Medium
Action 9	Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Risks and capital	Medium
Action 10	Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation – Other high-risk transactions	High
Action 11	Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it	High
Action 12	Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements	Medium
Action 13	Re-examine transfer pricing documentation	High
Action 14	Make dispute resolution mechanisms more effective	Medium
Action 15	Develop a multilateral instrument	Low

<sup>29</sup> OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 26; <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

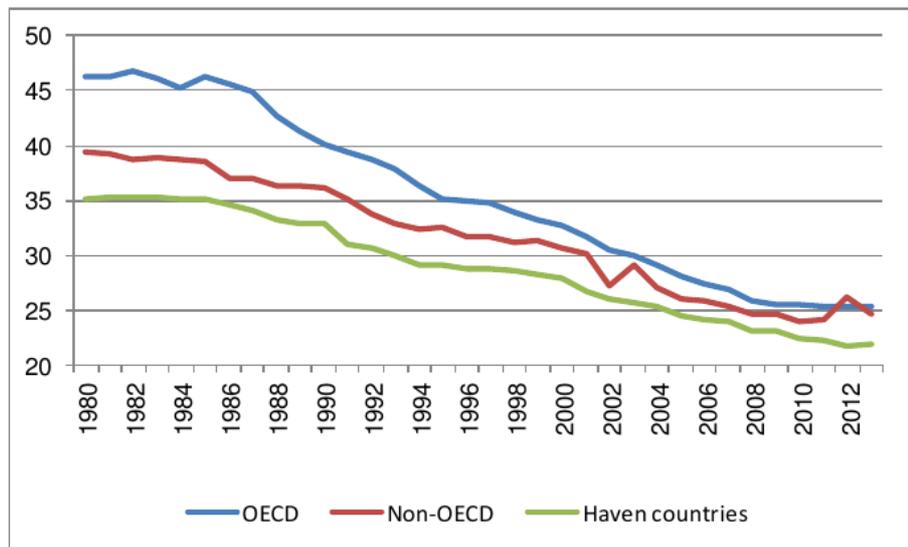
<sup>30</sup> Präsentation von *Kiyoshi Nakayama*, Dialogue with Developing Countries on International Taxation, Sixth IMF-Japan High-Level Tax Conference For Asian Countries in Tokyo, April 9, 2015, <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2015/asiatax/pdf/nakayama3.pdf>.

<sup>31</sup> OECD, Two-Part Report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, 2014, Part I, 32 (Annex A); <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>.

### 3. Quantifizierung der Auswirkungen von BEPS

Das neuere IWF-Arbeitspapier „Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries“ versucht sogar, die quantitativen Auswirkungen des BEPS-Phänomens in Bezug auf Entwicklungsländer aufzuklären.<sup>32</sup> Nach Ansicht der Verfasser sind die Entwicklungsländer in erheblichem Ausmaß von Steuergestaltungen betroffen, die der Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen und der Gewinnverlagerung dienen.<sup>33</sup> Durch die Absenkung der Steuersätze in den Niedrigsteuerländern, die die Industrieländer im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs teilweise gefolgt sind, haben sich die Körperschaftsteuersätze weltweit verringert.<sup>34</sup>

**Figure 2. Corporate Income Tax Rates, 1980–2013**



Die Existenz von Niedrigsteuerländern und die Schwachstellen der Steuersysteme der Industrieländer schaffen einen Anreiz zur Gewinnverlagerung. Die Verfasser des IWF-Arbeitspapiers schätzen den Aufkommensverlust bei der Körperschaftsteuer, der durch Umleitung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer verursacht wird, auf mehr als 1 % des Bruttoinlandsprodukts der Entwicklungsländer. Der negative Effekt auf die Staatseinnahmen wird dadurch verstärkt, dass Entwicklungsländer oftmals keine Mehrwertsteuer erheben und

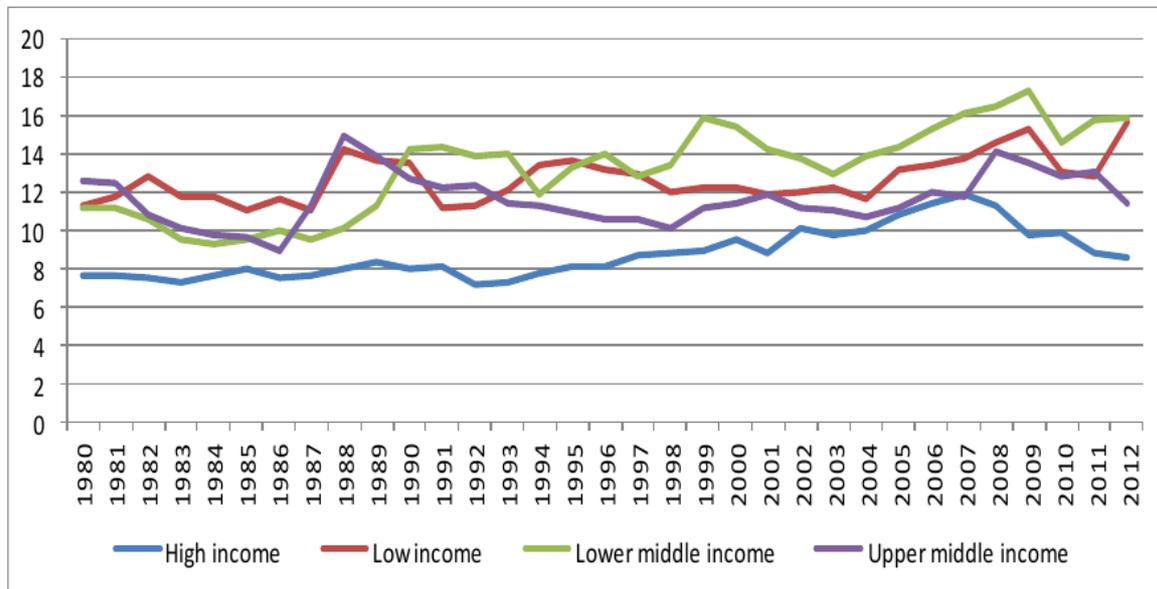
<sup>32</sup> WP/15/118, Mai 2015, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf>.

<sup>33</sup> WP/15/118, Mai 2015, 23.

<sup>34</sup> WP/15/118, Mai 2015, 14.

deshalb einen relativ großen Anteil ihrer Staatseinnahmen mit der Körperschaftsteuer erzielen (müssen).<sup>35</sup>

**Figure 1. Revenue from the Corporate Income Tax, in Percent of Total Revenue**



Source: IMF Staff estimates; data from IMF's Fiscal Affairs Department database.

Note: Total tax revenue including grants and excluding social contributions; resource-rich countries excluded.

## V. Mögliche Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Entwicklungsländer

Das BEPS-Projekt verfolgt das übergeordnete Ziel, die Unternehmensgewinne (wieder) dort zu besteuern, wo die Wertschöpfung bzw. wirtschaftliche Aktivität stattfindet.<sup>36</sup> Die Bestimmung des Orts der Wertschöpfung wiederum knüpft an das Vorhandensein wirtschaftlicher Substanz des Unternehmens an. Dies kommt insbesondere in Maßnahme Nr. 5 zum Ausdruck, die sich mit der Zulässigkeit von Patentboxen befasst. Danach muss eine steuerliche Begünstigung von Einkünften aus immateriellen Wirtschaftsgütern proportional zu den eigenen FuE-Aufwendungen des Unternehmens sein, das die Patentbox in Anspruch nimmt („Modified Nexus Approach“); das Outsourcing von FuE-Aktivitäten an verbundene Unternehmen bzw. der Erwerb bereits bestehender Patente sind dagegen nicht begünstigungsfähig. Dadurch wird der steuerliche Vorteil (z.B. ermäßigte Besteuerung der

<sup>35</sup> WP/15/118, Mai 2015, 5.

<sup>36</sup> OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 5: „The implementation of the BEPS package will better align the location of taxable profits with the location of economic activities and value creation, and improve the information available to tax authorities to apply their tax laws effectively.“

Einkünfte) auf die Konzerngesellschaft beschränkt, die das Patent mit eigenem Personal entwickelt hat und dann selbst verwertet. Auch die Maßnahmen Nr. 8 bis 10 stellen mittelbar auf den eigenen Personaleinsatz des Unternehmens ab, denn die Frage, welchem Konzernunternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter bzw. unternehmerische Risiken zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, welches Konzernunternehmen die wesentlichen Personalfunktionen bezüglich FuE bzw. Risikosteuerung ausübt.

Die Anknüpfung an die wirtschaftliche Substanz bewirkt zweierlei: Erstens wird die Steuergestaltung mit substanzschwachen Auslandsgesellschaften, die künstlich in die Wertschöpfungskette zwischen dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (Industriestaat) und dem Quellenstaat (Entwicklungsland) eingefügt werden, deutlich erschwert. Diesen Gesellschaften kann nach den verschärften OECD-Verrechnungspreisleitlinien nur noch ein minimaler Gewinn zugeordnet werden, was die Gewinnverlagerung weniger attraktiv macht. Zweitens entstehen die Gewinne nunmehr beim eigentlichen Strategieträger, der für gewöhnlich in einem Industriestaat ansässig ist und dort nicht nur die Patente entwickelt, sondern auch die geschäftlichen Entscheidungen trifft. Daher müsste das Steueraufkommen der Industriestaaten steigen, wenn sie nicht durch den anhaltenden Steuerwettbewerb animiert werden, weitere Patentboxen einzuführen. Aus der Sicht der Schwellen- und Entwicklungsländer, die als Absatzmarkt am Ende der globalen Wertschöpfungskette stehen, dürfte sich dagegen nicht viel ändern, denn das bloße Zurverfügungstellen eines Absatzmarkts ist kein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung nach der Wertschöpfung.<sup>37</sup> Befindet sich das Entwicklungs- oder Schwellenland als Rohstofflieferant am Beginn der Wertschöpfungskette, dürfte das Ergebnis ähnlich sein. Denn der Abbau von Rohstoffen ist zwar kostenaufwendig, doch entsteht im Quellenstaat kein großer Gewinn, wenn die örtliche Gesellschaft als Routineunternehmen einzuordnen ist und Fördertechnologie sowie Kapital von anderen Konzerngesellschaften bezieht, die in Industriestaaten ansässig sind.

Dieses Ergebnis mag überraschen, ist aber dem Umstand geschuldet, dass sich die steuerlichen Kriterien „wirtschaftliche Substanz“ und „Wertschöpfungsbeitrag“ immer nur auf die eigenen (Personal-)Ressourcen des Konzerns beziehen. Das Vorhandensein externer Vorteile wird für die steuerliche Anknüpfung ausgeblendet, weshalb ein Staat, der einen besonders lukrativen Absatzmarkt oder kostengünstige Arbeitskräfte bietet, allein deshalb

---

<sup>37</sup> Beispiel: Der internationale Konzern K unterhält im Ansässigkeitsstaat A der Muttergesellschaft eine FuE-Abteilung, die Patente für einen neuen Elektromotor entwickelt hat. Eine andere Konzerngesellschaft stellt im Industriestaat B auf der Grundlage der Patente Elektromotoren her, die dann im Wege des Direktgeschäfts im Entwicklungsland C verkauft werden. Ein Besteuerungsrecht haben nur das Land B (Wertschöpfung durch Produktion der Motoren) und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft, welche die Patente entwickelt hat eine angemessene Lizenzgebühr erhält.

noch keinen Anteil am Konzerngewinn beanspruchen kann.<sup>38</sup> Dies gilt insbesondere für Unternehmensgewinne aus Direktgeschäften, die weiterhin nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden dürfen. Aus diesem Grund werden E-Commerce-Unternehmen, die ihre Produkte über eine globale Website vertreiben und weder eine Betriebsstätte noch eine Tochtergesellschaft im Quellenstaat unterhalten, auch künftig keine Körperschaftsteuer in den Ländern zahlen, in denen die Nutzer ansässig sind. Vielmehr dürfte die zunehmende Automatisierung der Produktions- und Transportvorgänge auch noch die letzten im Quellenstaat verbliebenen Personalfunktionen eliminieren, womit zugleich die Betriebsstättenbesteuerung entfällt, weil Automaten-Betriebsstätten auf der Grundlage des AOA kein Gewinn zugewiesen werden darf.<sup>39</sup> Andere Maßnahmen des BEPS-Projekts, die ebenfalls das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats des Mutterunternehmens stärken, werden Entwicklungsländern keine nennenswerten Vorteile bringen. Das trifft vor allem auf die Bemühungen zur Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung zu (Maßnahme Nr. 3 des BEPS-Projekts), weil es sich um eine Steuer des Mutterunternehmens handelt, dem die niedrig besteuerten, passiven Einkünfte ausländischer Konzerngesellschaften zugerechnet werden (Zinsen, Lizenzgebühren, ggf. auch Dividenden).

Das BEPS-Projekt ist aber für die Schwellen- und Entwicklungsländer insofern von großer Bedeutung, als es die faktische Durchsetzung ihrer Quellenbesteuerungsrechte erleichtern und für mehr Transparenz im Hinblick auf die Struktur der Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreisgestaltung der internationalen Konzerne sorgen könnte. Deshalb haben die Entwicklungsländer in den Erhebungen des IWF und der OECD die Maßnahmen Nr. 4 (Schuldzinsenabzug), 6 (Abkommensmissbrauch), 7 (künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte), 8 bis 10 (Verrechnungspreise), 11 (Erhebung von BEPS-Daten) und 13 (Verrechnungspreisdokumentation) als besonders wichtig eingestuft. Dies hat aus deutscher Sicht den Vorteil, dass Zugeständnisse bei der Einräumung von DBA-Quellenbesteuerungsrechten tatsächlich zu Mehreinnahmen der Entwicklungsländer führen könnten, was einen selbstlosen Beitrag zur autonomen Finanzierung dieser Länder darstellen würde. Auf der anderen Seite steigt das Risiko einer Doppelbesteuerung, wenn die Schwellen- und Entwicklungsländer umfassend Gebrauch von ihren neuen Handlungsmöglichkeiten machen. In diesem Fall entsteht nur dann kein Handelshemmnis, wenn Deutschland einen effektiven Mechanismus zur Verfügung stellt, der den Unternehmen die Last der Doppelbesteuerung zuverlässig abnimmt.

---

<sup>38</sup> Die Nachfrage nach bzw. der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen bildet richtigerweise den Steuergegenstand der Umsatzsteuer.

<sup>39</sup> S. dazu *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014), 96 ff.

## **VI. Umsetzung des BEPS-Projekts durch die Entwicklungsländer**

### **1. BEPS-Maßnahmenpaket und „Inclusive Framework“ für Entwicklungsländer**

Die Endfassungen der 15 BEPS-Maßnahmen vom 5.10.2015<sup>40</sup> betreffen die Eindämmung der Steuervermeidung, die bessere Abstimmung von Vorschriften des Internationalen Steuerrechts und die Herstellung von mehr Transparenz in Bezug auf die Aktivitäten der Steuerpflichtigen. Es besteht allerdings keine völkerrechtliche „harte“ Verpflichtung zur Umsetzung der einzelnen Maßnahmen. Es handelt sich vielmehr um eine politische Absichtserklärung der G20- und OECD-Mitgliedstaaten, wobei vier Kernmaßnahmen als Mindeststandards ausgestaltet wurden, die im Rahmen einer politischen Selbstverpflichtung zeitnah umgesetzt werden sollen.<sup>41</sup> Zu den Mindeststandards zählen die Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb (Nr. 5) und Abkommensmissbrauch (Nr. 6), die Einführung eines Country-by-Country-Reporting für große internationale Konzerne mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. Euro (Nr. 13) sowie die Verbesserung der Beilegung von Streitigkeiten über DBA-Besteuerungsrechte (Nr. 14). Bei den übrigen elf Maßnahmen handelt es sich um die Weiterentwicklung bestehender Standards (z.B. OECD-Verrechnungspreisleitlinien Nr. 8 bis 10), die einen Ermessensspielraum vorsehen, die Vorgabe einer „best practice“ für bestimmte Bereiche (Maßnahme Nr. 2 zu Hybridgestaltungen und Nr. 4 zum Schuldzinsenabzug) sowie um bloße Designempfehlungen (Maßnahme Nr. 3 zur Hinzurechnungsbesteuerung und Maßnahme Nr. 12 zur Anzeigepflicht für aggressive Steuergestaltungen).

Das BEPS-Projekt betraf ursprünglich nur die G20-Mitgliedstaaten und sollte mit der Ausarbeitung der 15 Maßnahmen des Aktionsplans bis Ende 2015 abgeschlossen werden. Jedoch haben die G20-Mitgliedstaaten zusammen mit der OECD nunmehr einen dauerhaften Rahmen zur Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets und zur Einbeziehung der Entwicklungsländer geschaffen, der mit einer gegenseitigen Überwachung der erzielten Fortschritte verbunden ist („Inclusive Framework“).<sup>42</sup> Dabei sitzen die Entwicklungsländer nicht nur als gleichberechtigte „BEPS Associates“ mit am Konferenztisch, sondern erhalten

---

<sup>40</sup> Einige Unterpunkte sind noch offen und sollen im Laufe des Jahres 2016 „nachgeliefert“ werden. Dazu gehören u.a. eine Überarbeitung des AOA im Zusammenhang mit der Absenkung der DBA-Betriebsstättenschwelle (Maßnahme Nr. 7), die Entwicklung von Aufteilungskriterien für den transaktionsbezogenen Profit Split (Maßnahme Nr. 9) und die Erstellung eines multilateralen Übereinkommens zur einmaligen Änderung des bestehenden DBA-Netzwerks (Maßnahme Nr. 15).

<sup>41</sup> OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 6.

<sup>42</sup> Pressemitteilung der OECD vom 23.2.2016, <http://www.oecd.org/tax/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm>.

auch besondere Unterstützung bei der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen und der allgemeinen Verbesserung ihrer Steuersysteme. Das neue BEPS-Umsetzungsforum (BEPS implementation forum) sieht für die Entwicklungsländer insbesondere folgende Maßnahmen vor:<sup>43</sup>

- Durchführung regionaler Netzwerkkonferenzen mit Entwicklungsländern,
- Zusammenarbeit von OECD, IWF, Weltbank und UNO einerseits sowie den Entwicklungsländern andererseits bei der Umsetzung derjenigen Maßnahmen, welche die Entwicklungsländer als besonders vordringlich identifiziert haben (4/Schuldzinsenabzug, 6/Abkommensmissbrauch, 7/künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte, 8 bis 10/Verrechnungspreise und Umgestaltung von Wertschöpfungsketten, 13/Verrechnungspreisdokumentation),
- Unterstützung bei der Entwicklung von Werkzeugen für die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen, Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen, Durchführung von DBA-Verhandlungen, Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs bei „Gewinnabsaugung“, Identifizierung der Veränderung von Wertschöpfungsketten und Einschätzung von BEPS-Risiken,
- Erstellung von Berichten zu Steuervergünstigungen und zur mittelbaren Veräußerung von Gesellschaftsanteilen und anderen Wirtschaftsgütern, die in einem Entwicklungsland belegen sind.

## **2. Kritische Würdigung**

Die Einbindung der Entwicklungsländer in das BEPS-Projekt liegt einerseits im Interesse der G20-Mitgliedstaaten, weil diejenigen BEPS-Maßnahmen, die der Stärkung der Quellenbesteuerung dienen, tendenziell die autonome Finanzierung der Entwicklungsländer fördern und sie weniger abhängig von Entwicklungshilfe machen. Auf der anderen Seite ist noch unklar, ob die Entwicklungsländer überhaupt über die sachlichen und personellen Ressourcen verfügen, die für die Modernisierung ihrer Steuerrechtssysteme erforderlich sind. Einige BEPS-Maßnahmen weisen eine hohe rechtliche Komplexität auf, die sogar Rechtsanwender in entwickelten Ländern verzweifeln lässt (man denke hier nur an LOB-

---

<sup>43</sup> <http://www.oecd.org/ctp/addressing-developing-countries-international-tax-concerns.htm>.

Klauseln zur Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs<sup>44</sup> und die OECD-Leitlinien zur Bestimmung hypothetischer Fremdvergleichspreise). Es ist daher gut möglich, dass ein Teil der Bemühungen der G20 fruchtlos sein wird.

Im Erfolgsfall nehmen die Entwicklungsländer allerdings ihre neugewonnenen Zugriffsmöglichkeiten wahr, was zur Ausweitung der Quellenbesteuerung führt. Das ist potenziell mit einem Aufkommensverlust der Industriestaaten verbunden. Gleichzeitig halten die Industriestaaten aber an der Besteuerung des Welteinkommens der bei ihnen ansässigen Unternehmen fest und erwarten sich vom BEPS-Projekt sogar Mehreinnahmen. Daraus ergibt sich ein erhebliches Doppelbesteuerungsrisiko, das den grenzüberschreitenden Handel behindert. Denn es ist bislang nicht sichergestellt, dass die Industriestaaten die Doppelbesteuerung effektiv durch Freistellung der Auslandsgewinne oder vollständige Anrechnung der ausländischen Steuern beseitigen. Gerade Deutschland ist in den letzten Jahren dazu übergegangen, statt der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode zu verwenden, wobei dann in der Regel ein Anrechnungsüberhang entsteht, weil das inländische Unternehmen die ausländische Steuer nicht auf die Gewerbesteuer anrechnen darf.

Die Herstellung von mehr Transparenz und die bessere Ausbildung der örtlichen Finanzbeamten wird zudem die Anzahl der Besteuerungskonflikte stark erhöhen, wie sich bereits im Verhältnis zu Indien, China und Brasilien gezeigt hat. Sind die Industriestaaten dann nicht zum Einlenken bereit, ergibt sich eine tatsächliche Doppelbesteuerung, die den grenzüberschreitenden Handel schwer beeinträchtigen wird. Warnendes Beispiel ist die Entwicklung im Verhältnis zwischen Deutschland und Brasilien, die schließlich sogar zur Kündigung des DBA geführt hat. Und die Tendenz einiger Schwellen- und Entwicklungsländer, bei mittelbaren Anteilsübertragungen die im Ausland radizierten Veräußerungsgewinne zu besteuern, wird die Konflikte noch verschärfen.

Zunehmend konflikträftig ist auch die Besteuerung von internetbasierten Geschäftsmodellen, bei denen die vertragstypische Leistung über eine Website oder einen Cloud-Server erbracht wird, der sich außerhalb des Territoriums des Entwicklungslands befindet. Nach den bisherigen Besteuerungsgrundsätzen handelt es sich um Direktgeschäfte, die weder nach dem OECD-MA noch nach dem UN-MA im Quellenstaat besteuert werden dürfen. Denn Einkünfte aus dem Vertrieb von digitalen Produkten an Endanwender sind abkommensrechtlich nicht als „Lizenzgebühren“ i.S.d. Art. 12 OECD-MA, sondern als „Unternehmensgewinne“ zu qualifizieren, für die das Betriebsstättenprinzip gilt (Art. 7 Abs. 1

---

<sup>44</sup> LOB = Limitation on Benefits (Beschränkung der Abkommensvergünstigung).

OECD-MA).<sup>45</sup> Zwar kann es aus der Sicht des Quellenstaats steuerpolitisch verlockend sein, die üppigen Gewinne von Internet-Giganten wie Google oder Facebook durch neue Quellensteuern abzuschöpfen, zumal dadurch auch eine etwaige steuerliche Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu lokalen Anbietern abgemildert wird. Solche Steuern verstoßen aber nicht nur gegen die bestehenden DBA.<sup>46</sup> Sie behindern auch den grenzüberschreitenden Markteintritt von jungen Start-ups, die einen etablierten Marktführer preislich angreifen wollen und nicht über die finanziellen Mittel verfügen, eine hohe Abschöpfungssteuer zu bezahlen. Zudem dürften gerade die etablierten Anbieter über die entsprechende Preissetzungsmacht verfügen, die Quellensteuer auf ihre Kunden in dem Entwicklungsland zu überwälzen. Dadurch verliert die Steuer nicht nur ihren eigentlichen Sinn, den ausländischen Anbieter zu belasten, sie wandelt sich auch in eine verdeckte Umsatzsteuer, die den ertragsteuerlichen Bereich des BEPS-Projekts verlässt. Die Entwicklungsländer sind daher besser beraten, eine Umsatzsteuer auf diese Internetleistungen einzuführen.

---

<sup>45</sup> Nr. 12 ff. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>46</sup> Ein Negativbeispiel ist Indien, das eine „Equalisation Levy“ (Ausgleichsabgabe) auf Erlöse aus Internetwerbung eingeführt hat. Diese Steuer ist als Quellensteuer ausgestaltet, soll aber keine Einkommensteuer sein und deshalb nicht unter das jeweilige DBA fallen. Im Ergebnis sind die ausländischen Anbieter der Besteuerung schutzlos ausgeliefert.