

Der Ordnungspolitische Kommentar

Nr. 05/2016

03. Mai 2016

Luxemburg Leaks und Panama Papers - Chancen auf eine europäische Antwort?

Von Clemens Recker

Die jüngsten Enthüllungen der Panama-Papers sowie der Prozessauftritt gegen die Whistleblower der Luxemburg-Leaks haben der gesellschaftlichen Diskussion über Gewinnverlagerung neuen Auftrieb gegeben. Im Zuge der Debatte nimmt auch der Vorwurf zu, dass innerhalb der EU einige Mitgliedstaaten unter Nutzung des Gemeinschaftsrechts eine Erosion der Körperschaftsteuereinnahmen aus Unternehmensgewinnen forcieren.

Geordneter Steuerwettbewerb als Ziel

Steuerwettbewerb per se ist nicht negativ. Im Gegenteil, kommt dem Wettbewerb unterschiedlicher Staaten und Gebietskörperschaften doch eine zentrale Rolle bei der Disziplinierung staatlichen Handelns zu. Auf breite Akzeptanz stößt steuerlicher Wettbewerb aber nur, wenn er allgemeinverbindlichen Regeln folgt, die eine individuelle Vorteilsnahme bestmöglich begrenzen. Ein zentrales Prinzip der länderübergreifenden Unternehmensbesteuerung ist daher, Gewinne am Ort ihrer Erwirtschaftung zur Versteuerung zu bringen. Ein gängiger theoretischer Begründungsansatz für dieses Ziel ist, dass Unternehmen bei der Erwirtschaftung von Gewinnen durch den Rückgriff auf ausgebildete Fachkräfte, Infrastruktur usw. auf ein öffentliches Gut in einem Land zurückgreifen und daher auch an dessen Bereitstellungskosten beteiligt werden sollten. Mehrere Mitgliedstaaten sehen dieses Prinzip durch gezielte Gewinnverlagerung innerhalb und außerhalb der EU zunehmend verletzt.

Steigbügelhalter Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Die Regelungen der europäischen Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie nehmen eine zentrale Stellung bei der Gewinnverlagerung von Unternehmen in Europa ein. Ziel dieser Richtlinie aus 2003 war es, steuerliche Hindernisse bei grenzüberschreitenden konzerninternen Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zu beseitigen. Sofern ein Unternehmensteil in einem Mitgliedsland durch die Nutzung von Lizenzen oder Kreditlinien eines anderen Unternehmensteils Gewinne erzielt, so werden die resultierenden Gewinne im Mitgliedsland des lizenz- oder kreditgebenden Unternehmensteils versteuert. Innerhalb der EU verzichten die Mitgliedstaaten also fortan auf die zuvor übliche Quellenbesteuerung von Lizenzausgaben oder Zinszahlungen ihrer ansässigen Unternehmen.

Strategische Steuerplanung als Folge

Auf Grundlage dieser Richtlinie haben Unternehmen Konstrukte zur Steuerminderung durch die Ausgestaltung konzerninterner Verrechnungspreise entwickelt. Als ein Steuermodell hat sich die Verschiebung von Lizenzen und Lizenzgebühren innerhalb von Unternehmensteilen eines Konzerns etabliert. Übliche Praxis ist, dass eine Unternehmenseinheit in einem steuergünstig gelegenen Mitgliedstaat Lizenzen, beispielsweise zur speziellen Röstung von Kaffeebohnen, an Konzernteile in anderen Mitgliedstaaten verkauft. Aus Unternehmensperspektive entspricht der Kaufpreis der Lizenz im Idealfall der Höhe der in den anderen Mitgliedstaaten erzielten Gewinne. Ein beliebtes Zielland zur Bündelung der europaweiten Konzerngewinne sind gegenwärtig die Niederlande, die mit vielen Nicht-EU Staaten Steuerabkommen für Lizenzgebühren abgeschlossen haben. Sofern die niederländische Konzerneinheit die in Europa weiterverkaufte Lizenz ihrerseits von einer Konzerneinheit in einem steuergünstigen Drittland zum Gegenwert (eines Teils) der gebündelten europäischen Konzerngewinne einkauft, können die Gewinne unter geringer Abgabenlast ins EU-Ausland abfließen. Alternativ bieten die Niederlande in Verhandlungslösungen attraktive Steuersätze an, wenn Unternehmen die Gewinnversteuerung direkt vor Ort vorziehen. Eine teilweise noch attraktivere Gewinnversteuerung bot sich in Luxemburg. Ebenfalls unter Nutzung der Richtlinie nahmen europäische Konzernteile (teure) Kredite bei einer Luxemburgischen Konzerneinheit in Anspruch, um die jeweils in den Mitgliedstaaten erzielten Gewinne zu verringern. Nach Absprache mit der Finanzverwaltung musste in Luxemburg nur ein Bruchteil der erzielten Zinsgewinne versteuert werden.

Problem konzerninterne Verrechnungspreise

Die Beispiele zeigen, dass konzerninterne Verrechnungspreise eine zentrale Rolle bei der Gewinnverlagerung spielen. Ein vermeintlich naheliegender Ansatz wäre es daher, verzerrte Verrechnungspreise in der Steuerprüfung auf Basis des bestehenden „Fremdvergleichsgrundsatzes“ zu unterbinden. Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass der Verrechnungspreis dem Marktpreis entsprechen soll, also dem Preis, der bei einem Geschäft mit unabhängigen Dritten zu zahlen wäre. In der praktischen Steuerprüfung ist die Umsetzung dieses Grundsatzes aber regelmäßig unmöglich, da es häufig keinen vergleichbaren Marktpreis für (vermeintlich zu hoch angesetzte) immate-

rielle Vermögenswerte oder Risikoprämien gibt. Mitgliedstaaten beklagen zudem, dass der EuGH Beanstandungen von Verrechnungspreisen regelmäßig als Eingriff in die Kapital- und Niederlassungsfreiheit ausgelegt hat. Als ein Lösungsweg wird daher die gezielte Änderung der Lizenzgebührenrichtlinie diskutiert. Ein Vorschlag ist, dass Lizenzgebühren künftig nur noch in dem Maße abzugsfähig wären, wie ihnen im Land des lizenzhaltenden Unternehmensteils tatsächliche F&E-Aufwendungen gegenüberstehen.

Eine konsolidierte Körperschaftsbesteuerung ...

Aufgrund der schwierigen Definition von marktgerechten Verrechnungspreisen zielt die von der europäischen Kommission bevorzugte Lösung der schrittweisen Einführung einer konsolidierten Körperschaftsbesteuerung (GKKB) darauf ab, ab einer bestimmten Unternehmensgröße Verrechnungspreisen in der EU die Relevanz bei der Gewinnermittlung zu nehmen. Die GKKB sieht eine dreistufige Gewinnermittlung vor. Zunächst soll jede Konzerneinheit ihr steuerliches Ergebnis, also ihren Gewinn oder Verlust, nach einheitlichen Regeln ermitteln. Anschließend sollen alle Teilergebnisse bei der Muttergesellschaft zu einem Konzernergebnis konsolidiert werden. In einem letzten Schritt soll der Gewinn auf alle Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, in denen das Unternehmen tätig war. Die Mitgliedstaaten können den auf sie entfallenden Gewinnanteil dann mit dem jeweiligen nationalen Körperschaftssteuersatz versteuern, sodass weiterhin Raum für einen gewünschten Steuerwettbewerb bliebe. Ein Aufteilungsschlüssel soll aber gewährleisten, dass Gewinne im Idealfall dort versteuert werden, wo sie tatsächlich erwirtschaftet wurden. Zur Diskussion steht ein Schlüssel, der die Aufteilung des Konzerngewinns entsprechend der drei gleichgewichteten mikroökonomischen Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögen vorsieht. Es soll für jeden Mitgliedstaat bestimmt werden, wieviel die nationalen Unternehmenseinheiten zum Gesamtumsatz beigetragen haben und welchen Anteil die nationalen Einheiten an den Gesamtaufwendungen des Konzerns für die Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital getragen haben. Maßgeblich für die Zurechnung des Umsatzes wäre bei Waren der Bestimmungsort und bei Dienstleistungen der Ort, an dem die Leistung erbracht wurde. Beim Faktor Arbeit soll einerseits die Lohnsumme und andererseits die Anzahl der Beschäftigten herangezogen werden. Als Vermögen würde das gesamte Sachanlagevermögen berücksichtigt. Immaterielle Vermögenswerte sollen, auch aufgrund der leichten Transferierbarkeit, nicht berücksichtigt werden.

... könnte einen Teil des Problems lösen.

Tatsächlich könnten Verrechnungspreise bei Anwendung der konsolidierten Körperschaftsbesteuerung nicht mehr zur strategischen Gewinnverlagerung genutzt werden, da sich die gewählten, unternehmensinternen Verrechnungspreise im konsolidierten Unternehmensergebnis gegenseitig aufheben und die Höhe der Verrechnungspreise keinen der drei Faktoren des diskutierten Verteilungsschlüssels beeinflussen würde. Kritiker befürchten jedoch, dass dann die gezielte Beeinflussung der Faktoren des Verteilungsschlüssels zur Gewinnverlagerung genutzt werden könnte. Für den Faktor Umsatz ist diese Kritik teilweise berechtigt. Grundsätzlich würde der Umsatzfaktor im Verteilungsschlüssel die Konzerngewinne den Staaten zuteilen, in denen die Waren schließlich auf den Markt gebracht werden. Wenn aber Umsätze in einem Land erfolgen, in dem das Unternehmen nicht vertreten ist, würden solche Umsätze dem Versandstaat zugeordnet und unterliegen so der direkten strategischen unternehmerischen Steuerbarkeit. Denkbar wäre, dass ein Unternehmen den überwiegenden Teil der Wertschöpfung (z.B. Entwicklung und Produktion) in Land A erzielt und Land B ausschließlich zum europaweiten Endversand nutzt. Durch diese Aushebelung des Bestimmungsortsprinzips dürften hier die tatsächliche Gewinnerwirtschaftung und die formelbasierte Gewinnzuteilung deutlich abweichen. Eine formelbasierte Zuteilung wird daher immer nur eine Annäherung beim Versuch sein, Gewinne dort zur Besteuerung zu bringen, wo sie erwirtschaftet werden.

Ausblick: Kein zeitnaher Konsens in Sicht

Die konsolidierte Körperschaftssteuer würde den strategischen Raum für Gewinnverlagerungen in der EU deutlich beschneiden. Und genau das ist eine der größten Hürden bei ihrer Umsetzung: Da mit einem wirksamen Instrument zwangsläufig verteilungspolitische Auswirkungen verbunden sind, leisten mehrere Mitgliedstaaten beharrlichen Widerstand. Aufgrund der bei Steuerfragen erforderlichen Einstimmigkeit im Rat ist eine zeitnahe Umsetzung nicht in Sicht. Einseitige nationale Lösungen wie beanstandete Verrechnungspreise oder die Wiedereinführung eines Quellensteuerabzugs auf Lizenz- und Zinsausgaben stoßen beim bestehenden Vertragswerk wiederum schnell an europarechtliche Grenzen. Letztlich bleibt die (ernüchternde) Erkenntnis, dass eine weitreichende Eindämmung von Gewinnverlagerungen einen europäischen Konsens erfordert, unabhängig davon, ob am Ende eine Anpassung der Lizenzrichtlinie oder eine konsolidierte Körperschaftsbesteuerung steht. Zeitnahe Lösung ungewiss... 9.563 Zeichen

Dieser Ordnungspolitische Kommentar reflektiert die Meinung des Autors, nicht notwendigerweise die des Instituts für Wirtschaftspolitik oder des Otto-Wolff-Instituts für Wirtschaftsordnung. Der Inhalt kann vollständig oder auszugsweise bei Erwähnung des Autors zu Publikationszwecken verwendet werden. Für weitere Informationen und Rückfragen zum Inhalt wenden Sie sich bitte direkt an den Autor.

Clemens Recker ist Mitarbeiter des Instituts für Wirtschaftspolitik an der Universität zu Köln. Kontakt: Tel. 0221 470 6527 oder E-Mail: clemens.recker@wiso.uni-koeln.de.