

Hochschule Anhalt (FH)

Fachbereich Wirtschaft



Bachelorarbeit

Thema: Grundzüge der aggressiven internationalen
Steuergestaltung

Vorgelegt von: Liu, Yulin

Geboren am: 15.05.1993

Matrikelnummer: 4063289

Studiengang: Betriebswirtschaftslehre

1. Gutachterin: Prof. Dr. Petra Sandner

2. Gutachter: Prof. Dr. Jürgen Schmidt

Abgabedatum: 26.09.2017

Inhaltverzeichnis

Inhaltverzeichnisse	I
Abbildungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	IV
Abkürzungsverzeichnis	V
1 Einleitung	1
1.1 Ausgangssituation und Motivation der Arbeit	1
1.2 Aufbau der Arbeit	1
2 Internationale Steuergestaltung	3
2.1 Ziele der internationalen Steuergestaltung	3
2.2 Ursache der internationalen Steuergestaltung	5
2.3 Grundprinzipien der internationalen Steuergestaltung	5
3 Internationale Besteuerung und deren Merkmale	7
3.1 Ansatzpunkte der Besteuerung	7
3.2 Abgrenzung zu den Begriffen der internationalen ‚Steuervermeidung‘ und ‚Steuerumgehung‘	8
4 Steuergestaltung und äußeres Finanzmanagement internationaler Unternehmen	9
4.1 Der Steuerfaktor in der internationalen Investition	9
1) Steuerarten:	9
2) Das Problem der Doppelbesteuerung:	11
4.2 Steuerfaktoren in der internationalen Finanzierung	11
1) Unterschiede des Steuersystems in verschiedenen Ländern	12
2) Steuereffekt durch Finanzierungswege und Finanzierungsmethoden	15
5 Steuergestaltung und internes Finanzmanagement internationaler Unternehmen	18
5.1 Besteuerung und Übertragung von Betriebsmitteln transnationaler Konzerne	18
1) Der Zweck der Steuerarbitrage durch Übertragung der internationalen Betriebsmittel ...	18

2) Die Besteuerungsbeschränkungen für die Mittelübertragung der internationalen Unternehmen.....	18
3) Methoden der Steuerarbitrage.....	19
4) Methoden der internen Mittelübertragung internationaler Unternehmen.....	20
6 Steuergestaltung und Struktur internationaler Unternehmen.....	24
6.1 Abgrenzung der TG und NL.....	24
6.2 Internationale Steuerplanung mit Holdinggesellschaften.....	25
1) Repatriierungsstrategien.....	28
7 Internationale Steuervermeidung und deren Hauptwege.....	30
7.1 Das Konzept der internationalen Steuervermeidung.....	30
7.2 Hauptwege der aggressiven internationalen Steuergestaltung.....	30
1) Verrechnungspreise.....	31
2) Steuerparadiese.....	38
3) Missbrauch der Steuerabkommen.....	41
4) Gesellschafterfremdfinanzierung.....	42
7.3 Steuervermeidungsfall Apple.....	44
1) Hintergrund.....	44
2) Die Fallanalyse: Apples Steuervermeidungsstrategie.....	46
3) Auswirkungen der Steuervermeidung von Apple.....	51
8 Das BEPS-Projekt zur Verhinderung von Steuervermeidung.....	54
8.1 Die Hauptpunkte des BEPS-Projekts.....	55
8.2 Einfluss auf die Unternehmen.....	56
9 Zusammenfassung.....	57
Literaturverzeichnis.....	VI
Selbstständigkeitserklärung.....	IX

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Ansatzpunkte der Besteuerung	8
Abb. 2: Leverage-Effekt Finanzen AG	16
Abb. 3: Grundzüge der Dividendenbesteuerung ausländischer Anteilseigner	21
Abb. 4: Grundzüge der Besteuerung ausländischer Anteilseigner bei Veräußerungen	21
Abb. 5: Grenzüberschreitende verdeckte Gewinnausschüttung	23
Abb. 6: Direkte Anbindung ohne bestehendes DBA	27
Abb. 7: Direkte Anbindung bei bestehendem DBA	27
Abb. 8: Umleitung von Einkünften	28
Abb. 9: Umformung von Einkünften	29
Abb. 10: Abschirmung von Einkünften	29
Abb. 11: Funktionen von Verrechnungspreisen	32
Abb. 12: OECD-Verrechnungspreismethoden	33
Abb. 13: Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode	33
Abb. 14: Beispielhafte Darstellung von Konzernverrechnungspreisen	34
Abb. 15: Variante 1	36
Abb. 16: Variante 2	37
Abb. 17: Variante 3	38
Abb. 18: Fall Steuerparadies	40
Abb. 19: Missbrauch der Steuerabkommen	42
Abb. 20: Gesellschafterfremdfinanzierung	43
Abb. 21: Aktieninvestition	43
Abb. 22: Übersicht der NL und TG von Apple	46
Abb. 23: Die ‚Double Irish with a Dutch Sandwich‘-Steuervermeidungsstrategie	49

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Quantitative Ziele der internationalen Steuergestaltung	4
Tabelle 2: Qualitative Ziele der internationalen Steuergestaltung	5
Tabelle 3: Kombination von Anknüpfungskriterien, Prinzipien und Umfang der Besteuerung..	13
Tabelle 4: Finanzierungsarten im Überblick	16
Tabelle 5: Unterschiede zwischen Zweigniederlassung und TG in Deutschland	25
Tabelle 6: Zentrale Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans	54

Abkürzungsverzeichnis

MNEs	Global multinational Enterprise
TG	Tochtergesellschaft
NL	Niederlassung
KapESt.	Kapitalertragsteuer
i.S.d.	im Sinn der/des
Abb.	Abbildung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA).
GaufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
USD	United States Dollar

1 Einleitung

1.1 Ausgangssituation und Motivation der Arbeit

Gegenwärtig entwickelt sich die globale Wirtschaft schnell, speziell die digitale Wirtschaft. Auf der Welt handeln und arbeiten viele Ländern miteinander.

Multinationale Konzerne sind die Hauptstütze des internationalen Handels. Das steuerliche Umfeld der betroffenen Länder ist einer der bedeutendsten Faktoren des internationalen Handels. Die meisten MENs wenden die internationale Steuerplanung an, um die Gesamtsteuerbelastung zu vermeiden. Viele Unternehmen ermitteln die gesetzlichen und Steuerunterschiede in verschiedenen Ländern als Ausgangspunkte ihrer Steuerplanung. Das aktuelle Steuervermeidungs- und Gewinnverlagerungsverhalten führt zu etwa 4 % bis 10 % der Körperschaftsteuerverluste weltweit, d. h. 100 Milliarden US-Dollar pro Jahr auf 240 Milliarden US-Dollar. Die tatsächliche Steuerbelastung der großen multinationalen Unternehmen ist 4–8,5 Prozentpunkte niedriger als die der reinen inländischen Unternehmen. Die Profitrate multinationaler Unternehmen in Niedrigsteuerrändern sind doppelt so hoch wie die Profitrate von Konzernen in Hochsteuerrändern. Durch aggressive internationale Steuergestaltung nimmt das grenzüberschreitende Einkommen der MENs zu.¹

Auf der Gegenseite haben viele Regierungen Steuereinnahmen verloren, speziell vor der Herausforderung der digitalen Wirtschaft, so dass die größten 20 Industrienationen ein Programm gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerung (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting) eingerichtet haben. Das Programm umfasst 15 Arbeitsbereiche des internationalen Steuerrechts, wobei die Verrechnungspreise mit mehreren Arbeitsbereichen eine zentrale Stellung erhalten.²

MNE muss nur die vertraute Kenntnis der internationalen Besteuerung und internationale Steuer kennen lernen, sodass die richtigen Steuerentscheidungen getroffen werden.

1.2 Aufbau der Arbeit

Die Arbeit beginnt mit einer Schilderung der Motivation, danach wird die Gliederung der Arbeit beschrieben. Im zweiten Abschnitt werden der Begriff ‚internationale Steuergestaltung‘, deren Ziele, deren Ursache und die Grundprinzipien erklärt. Wegen des starken Zusammenhangs mit

¹ Vgl. OECD, 2015, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, S.15-16

² Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2017, Fragen und Antworten zum BEPS-Projekt, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html>(07,09,2017)

der internationalen Steuergestaltung wird auch die internationale Besteuerung mit ihren Merkmalen erläutert. In diesem Rahmen findet auch eine Gegenüberstellung der Steuervermeidung mit der Steuerhinterziehung statt. Da internationale Unternehmen heutzutage die Hauptanteile auf dem globalen Markt ausmachen, wird außerdem das äußere und interne Finanzmanagement von internationalen Unternehmen und deren verschiedene Steuergestaltung beschrieben. Das äußere Finanzmanagement umfasst die internationale Investition und Finanzierung, sie beeinflussen unterschiedliche Steuerplanung. Danach wird interne Finanzmanagement erklärt, Mittels-Übertragung ist der Kernpunkt. In Kapitel 6 wird die Unternehmensstruktur berücksichtigt. Im Gegensatz zu Tochtergesellschaft und Niederlassung ist Holdinggesellschaft andere Form in Ausländer. Schließlich werden einige Hauptwege zur Steuervermeidung erklärt, wie Verrechnungspreis, Steuerparadies, Missbrauch der Steuerabkommen und Gesellschafterfremdfinanzierung. Am Ende steht eine Herausforderung für internationale Unternehmen: das BEPS-Projekt.

2 Internationale Steuergestaltung

Die internationale Steuergestaltung ist eine Planung, die man auch ‚Steuerplanung‘ nennen kann und von natürlichen und juristischen Personen zur Minimierung der globalen Steuerbelastung legal eingesetzt wird, um das Gesamteinkommen ihrer ausländischen Wirtschaftstätigkeit in allen Ländern zu maximieren. Die Gestaltung unterliegt unternehmerischen Entscheidungen, durch die steuerlich relevante Behandlung realisiert wird. Diese Entscheidungen sollen im Rahmen der Steuerplanung vorrangig mit Rücksicht auf die Erfüllung von Steuertatbeständen optimal gestaltet werden.³

Offensichtlich betonen die internationale Steuergestaltung von Körperschaften und die internationale Steuergestaltung von Personalgesellschaften die Schwerpunkte nicht konsistent. Es kann festgestellt werden, dass einige der Merkmale der internationalen Steuergestaltung nicht nur für die Hauptausgabe von ausländischen Wirtschaftszweigen gelten, sondern auch für alle inländischen und juristischen Personen, die die Minimierung der Steuerbelastung in ihrem eigenen Gebiet versuchen. Für jene Bürger und Unternehmen, die nicht direkt in ausländischen Wirtschaftszweigen tätig sind, kann eine der Möglichkeiten zur Minimierung der Besteuerung sein, die Erlöse in Länder mit Steueranreizen zu übertragen, um das Unternehmen oder das einzelne Kapital in internationale Kapitalmärkte zu investieren und in Steuerparadiesen zu besteuern. Diese Handlung verletzt das Gesetz nicht, sondern ist seitens der Steuerzahler eine Reaktion auf die Erhöhung der Besteuerung.

Da die Leistungserstellung im Unternehmen nicht auf zufälligen Handlungen, sondern auf einer sorgfältigen Planung des Einsatzes der zur Verfügung stehenden Ressourcen basiert, ist auch die Steuergestaltung ein interner Bestandteil der Unternehmensplanung. Die Unternehmensplanung und die Steuerplanung funktionieren miteinander.⁴

2.1 Ziele der internationalen Steuergestaltung

Bei den Zielen der internationalen Steuerplanung gibt es Unterziele in einem rechtlich einheitlichen Unternehmen, um das Hauptziel der steuerlichen Planung zu realisieren. Das langfristige Unternehmenswachstum und die Gewinnmaximierung gehören zu dem Hauptziel der steuerlichen Planung. Weil die steuerliche Optimierung der Unternehmenshandlung nicht darauf

³ Vgl. Egner; 2015, Internationale Steuergestaltung, S.157-160

⁴ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.5

orientiert ist, die Einstellung der Unternehmenshandlung hinzuzufügen, verdeutlicht sich das Hauptziel der Steuerplanung in einer relativen Steuerbarwertminimierung. D. h., die Minimierung der Steuerbelastung existiert in der gesamten Periode.⁵

Aus dem Hauptziel der Steuerplanung folgen quantitative und qualitative Ziele:

Quantitative Ziele	
Vermeidung von Doppel- oder Mehrfachbesteuerungen bei grenzüberschreitenden Geschäftsaktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> ● Gewährleistung der Anwendungsvoraussetzung für eine Steuerfreistellung im Quellen- oder Ansässigkeitsstaat ● Beachtung und Beantragung von Steuermäßigungen im Ausland bei Erhebung einer Abzugsteuer von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. etc.
Vermeidung einer Einmalbesteuerung bei Rechtsvorgängen ohne Marktberührung	<ul style="list-style-type: none"> ● Vermeidung einer steuerwirksamen Auflösung von stillen Reserven bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungsvorgängen ● Vermeidung von Verkehrsteuerung bei konzerninternen Vorgängen etc.
Nutzung des internationalen Steuergefälles durch Gestaltungsmaßnahmen	<ul style="list-style-type: none"> ● Standortwahl der Unternehmenseinheiten ● Rechtsstrukturwahl etc.
Erzielung von steuersystembedingten Minderbesteuerungen	<ul style="list-style-type: none"> ● Nutzung des international nicht abgestimmten nationalen Steuerrechts ● Nutzung von Abkommensvergünstigungen durch Zwischenpersonen etc.
Minimierung der steuerlichen Informationskosten und Steuererbringungskosten bei Auslandsaktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> ● Schaffung einer grenzüberschreitenden Informationsverletzung ● Errichtung von konzerneigenen Steuerberatungsgesellschaften

Tabelle 1: Quantitative Ziele der internationalen Steuergestaltung⁶

⁵ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.10

⁶ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.10-11

Qualitative Ziele
Zeitliche Flexibilität durch Aufschiebbarkeit
Zeitliche Flexibilität durch Aufhebbarkeit
Quantitative Flexibilität durch hohe Teilbarkeit
Quantitative Flexibilität durch einen hohen Autonomiegrad

Tabelle 2: Qualitative Ziele der internationalen Steuergestaltung⁷

2.2 Ursache der internationalen Steuergestaltung

Unternehmen, die eine internationale Steuerplanung durchführen, müssen sich zunächst von jedem betreffenden Land ein vertieftes Verständnis des Steuersystems aneignen. Die objektive Basis der internationalen Steuerplanung ist der Unterschied der internationalen Besteuerung. D. h., es gibt große Abweichungen zwischen verschiedenen Ländern aufgrund unterschiedlicher politischer Systeme und Steuersysteme sowie unausgewogener wirtschaftlicher Entwicklung. Dieser Unterschied bietet einen möglichen Platz und eine Chance für die Steuerplanung für grenzüberschreitende Steuerpflichtige. Die internationale Steuerplanung basiert auf dem genauen Verständnis der internationalen Besteuerung, so dass die Durchdringung der internationalen Besteuerung die Voraussetzung der internationalen Steuerplanung ist.

Steuerliche Unterschiede in verschiedenen Ländern oder Regionen bestehen aus Steuerhoheit, (Steuerjurisdiktion), Steuersatz, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage, steuerlichen Anreizen und anderen Aspekten der Zusammensetzung. Im Folgenden werden die steuerlichen Faktoren erklärt, die zu den aktiven Steuergestaltungen von internationalen Unternehmen führen.

2.3 Grundprinzipien der internationalen Steuergestaltung

Das Hauptprinzip der internationalen Steuerplanung besteht darin, eine flexible interne und äußere Struktur des Unternehmens zu schaffen und im Rahmen dieser Struktur die folgenden Maßnahmen zu ergreifen, um die Steuerbelastung zu minimieren:

Die Gewinnschöpfung bezieht sich auf die Übertragung aller Geschäfte in ein Niedrigsteuerbereich.

⁷ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.11-13

Die Gewinnabführung bezieht sich auf die Übertragung eines Teils der Kosten, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in finanzielles Einkommen von TG oder NL im Niedrigsteuerland.

Die Gewinnableitung bezieht sich auf die Übertragung der globalen Gewinne der multinationalen Konzerne in Niedrigsteuerländern.⁸

⁸ Vgl. David L.; Don E.; McKee, 2000, Offshore financial centers, accounting services and the global economy. S.19

3 Internationale Besteuerung und deren Merkmale

Wegen der Erweiterung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerschuldners oder wegen des Unterschieds oder des Konfliktes zwischen nationalen Steuervorschriften gibt es einige widersprüchliche Steuerfragen und Steuerphänomene. Eine Regierung besteuert nicht nur ausländische Importe, sondern auch die heimischen Exporte. Es umfasst nicht nur Vermögen des nationalen Steuerschuldners aus dem Ausland, sondern auch Vermögen des ausländischen Steuerschuldners aus dem Inland. In dieser Situation werden der internationale Handel und das grenzüberschreitende Geschäft mit zwei oder mehr Ländern konfrontiert. Deshalb muss die internationale Gemeinschaft die Besteuerungsrechte der einzelnen Länder koordinieren, um die internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Darüber hinaus ist auch internationale Steuervermeidung zu verhindern eine zentrale Aufgabe der nationalen Steuerverwaltung. Um effektiver internationale Steuervermeidung zu verhindern und Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss jedes einzelne Land Steuerabkommen unterzeichnen.⁹

3.1 Ansatzpunkte der Besteuerung

Die Besteuerung hat subjektive und objektive Merkmale. Unter subjektbezogenen Ansatzpunkten kann man die Eigenschaften des Handels verstehen. Objektbezogene Ansatzpunkte betreffen den Vorgang des Handels.

Subjektbezogene Ansatzpunkte:

Bei natürlichen Personen ist in der Regel der Wohnsitz für die Steuerpflicht relevant. Bei juristischen Personen entspricht dem der Sitz der Gesellschaft. Wohnsitz und Sitz sind nach § 8 AO und § 11 AO definiert.¹⁰ Sie erfassen den gewöhnlicheren Aufenthalt sowie die Verlagerung des Wohnsitzes.

Objektbezogene Ansatzpunkte:

Bei Betriebsstätte und ständiger Vertreter entspricht Quellenprinzip. Nach dem Ursprungslandprinzip wird Steuer im Land erhoben, aus dem die gehandelte Ware stammt. Nach dem Bestimmungsprinzip wird Steuer im Land erhoben, für das die gehandelte Ware bestimmt ist.

⁹ Vgl. Dautzenberg, O.J. Internationales Steuerrecht, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/internationales-steuerrecht-istr.html>(10,09,2017)

¹⁰ Vgl. Egner, Thomas. Internationale Steuerlehre.

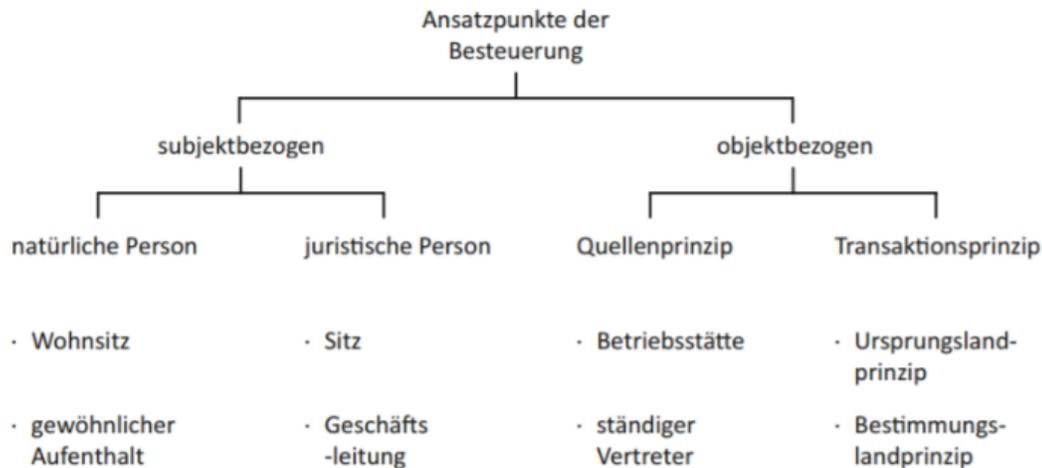


Abb. 1: Ansatzpunkte der Besteuerung

3.2 Abgrenzung zu den Begriffen der internationalen ‚Steuervermeidung‘ und ‚Steuerumgehung‘

Der Rahmen der Steuerplanung umfasst die Steuerstundung, die Steuerminderung und die Steuervermeidung. Bei einer Steuervermeidung erfüllt der Steuerpflichtige nicht die steuerpflichtige Tatbestandsvoraussetzung. Steuerstundung funktioniert durch die steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, womit sich die absolute Höhe der Steuerzahlung verändert.¹¹ „Kein Stpfl. ist verpflichtet, den Sachverhalt so zu gestalten, daß ein Steueranspruch entsteht. Vielmehr steht es ihm frei, die Steuer zu vermeiden und eine Gestaltung zu wählen, die eine geringere Steuerbelastung nach sich zieht. Ein sog. Steuervermeidung bleibt folgenlos.“¹²

Im Gegensatz zur Steuervermeidung ist die Steuerumgehung bzw. der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten illegal. Zur Abgrenzung greift z. B. die deutsche Finanzverwaltung zuerst auf die Generalnorm des § 42 AO zurück.¹³ Weil es sich bei der Steuerumgehung normalerweise um eine grenzüberschreitende Geschäftsaktivität handelt, ist die Kontrolle schwierig.

¹¹ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.7

¹² BFH-Beschl. v. 20.5.1997 VIII B 108/96, HFR 1997,750,751 (Hervorh. Nicht im Original).

¹³ Vgl. Groterr, 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, S.7-8

4 Steuergestaltung und äußeres Finanzmanagement internationaler Unternehmen

Die internationale Steuergestaltung hat einen wesentlichen Einfluss auf den grenzübergreifenden Handel multinationaler Unternehmen, und es ist auch einer der zentralen Faktoren, die ein Entscheidungsträger im internationalen Handel zu berücksichtigen hat. Internationales Finanzmanagement enthält internationale Investment, internationale Finanzierung, Währungsrisikomanagement etc. Steuerfaktoren beeinflussen sich internationale Investment, internationale Finanzierung und Gewinnausschüttung deutlich.

4.1 Der Steuerfaktor in der internationalen Investition

Ein Unternehmen, das in ausländische Betriebe investiert, muss laut Steuerbericht im Ansässigkeitsstaat und im Aktivitätsstaat Steuern zahlen. Die Steuer ist ein wesentlicher Aufwand in internationalen Unternehmen. Steuerarten und Steuersätze beeinflussen direkt auf den Gewinn ausländischer Investitionen, so dass die Steuer ein zentraler Faktor ist, der die ausländischen Investitionsentscheidungen beeinflusst. Wenn man internationale Investitionsprojekte und finanzielle Entscheidungen wählt, muss man über steuerliche Faktoren nachdenken, wie z. B. Steuerarten, Steuersatz, Abschreibung in Steuer, Vorsteuerabzug, Steuerbefreiungen und Steuerabkommen.

1) Steuerarten:

Es gibt vielfältige Steuerarten in der Welt, die von MNEs bezahlt werden. Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Vorsteuer, Zölle und Umsatzsteuer.¹⁴ Im Folgenden werden die Körperschaftsteuer und die Quellensteuer erklärt.

A. Körperschaftsteuer:

Jedes Land besteuert den Gewinn der ausländischen Unternehmen, die im Inland Geschäfte betreiben. Es gibt große Differenzen des Einkommensteuersatzes in jedem Land. Im Allgemeinen haben Entwicklungsländer im Gegensatz zu den Höchststeuersätzen von Industrieländern niedrige Steuersätze, wie 10 % in Bulgarien, um inländische und internationale Investoren anzuziehen. Gegenwärtig liegen jedoch die Körperschaftsteuersätze der Industrieländer unter

¹⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2016, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2015. S.1-60, Berlin

30 %. Deutschland steht knapp unter der im internationalen Vergleich relevanten Marke von 30 %.¹⁵ Darüber hinaus fördern viele Länder und Orte die Entwicklung der lokalen Unternehmen, um Investment seitens ausländischer Unternehmen zu erzielen. Sie verlangen eine sehr niedrige Körperschaftssteuerrate oder gar keine Körperschaftsteuer. Diese Länder kann man als Steueroasen bezeichnen. Beispielsweise sehen die Bahamas, Hongkong, die Cayman Islands und andere keine Körperschaftsteuer vor.¹⁶ Einige Entwicklungsländer ziehen ausländische Investitionen an, indem sie nicht nur bestimmte Steuerbefreiungen und -ermäßigungen, sondern auch ein beschleunigtes Abschreibungsverfahren bieten. D. h., Unternehmen können weniger Einkommensteuer in der Anfangsphase des Anlagevermögens als in der Endphase bezahlen. Diese Regierungen haben Sonderwirtschaftszonen eingerichtet, in denen internationale Unternehmen vielfältige Vergünstigungen haben, wie ungehinderten Kapitaltransfer inkl. des Rücktransfers von Profiten ins Heimatland, eingeschränkte Gewerkschaftsrechte sowie niedrige Umwelt- und Sozialstandards.¹⁷ Die Steuerbelastung bestimmt den Nettogewinn der Unternehmen nach Steuer. Wenn die Körperschaftssteuerrate immer niedrig ist, ist die Kapitalrückgewinnung höher, so dass die Steuerbelastung als ein wesentlicher Faktor die Investmententscheidung des ausländischen Steuerschuldners beeinflusst.

B. Quellensteuer:

Mit der Quellensteuer besteuert der Quellenstaat Erträge wie Dividenden und Zinsen, die inländische Bürger oder Unternehmen ausländischen Investoren und Gläubigern im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bezahlen. Die Quellensteuer wird vom Quellenstaat im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von den Einnahmen ohne Veranlagung durch Steuerabzug einbehalten. Verschiedene Länder und Regionen haben unterschiedliche Quellensteuerraten. Wenn beide betroffenen Länder ein Steuerabkommen unterzeichnen, wird der Quellensteuersatz niedriger sein.¹⁸

¹⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2015, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/06/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuern-im-internationalen-vergleich.html> (05,09,2017)

¹⁶ Vgl. O.A., 2017, Legale Steuerparadies – gibt es sie noch, <https://www.kontofinder.de/blog/legale-steuerparadiese> (05,09,2017)

¹⁷ Vgl. Martens, 2006, Die öffentliche Armut der Entwicklungsländer. S.15-16, Bonn/Düsseldorf/Osnabrück

¹⁸ Vgl. Eggert, O.J., Quellensteuer, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/quellensteuern.html> (05,09,2017)

2) Das Problem der Doppelbesteuerung:

Da multinationale Unternehmen oft in zwei oder mehreren Ländern steuerpflichtig sind, wird deren Belastung erhöht, was die normale Entwicklung der internationalen Investitionstätigkeit behindert. Wenn z. B. Eine natürliche Person in Deutschland wohnt und eine Mietwohnung in Italien hat, wird eine Doppelbesteuerung nach dem Wohnsitzprinzip und dem Territorialprinzip erbracht. Unterschieden werden die juristische Doppelbesteuerung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Eine juristische Doppelbesteuerung besteht aus der italienischen Quellensteuer und der deutschen Abgeltungsteuer, während durch die italienische Körperschaftsteuer und die deutsche Abgeltungsteuer eine wirtschaftliche Doppelbelastung vorliegt. Eine grenzüberschreitende Lieferung unterliegt der Doppelbesteuerung.¹⁹

Aus steuerlicher Sicht sind internationale Transaktionen wirtschaftlich gegenüber Inlandsgeschäften benachteiligt. Auf der Welt mit hohen grenzüberschreitende Kapital- und Warenaustausch erscheint sinnlos.²⁰ Folglich fügt jede Regierung viele Prinzipien und Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in vielen internationalen Grundsätzen und Vorschriften hinzu, wie Wohnsitzlandprinzip, Quellenlandprinzip, Welteinkommensprinzip und Territorialitätsprinzip. Des Weiteren haben sich internationale Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung etabliert, wie steuerfreies Recht, Steuerabzüge, Steuergutschrift und so weiter, besonders bekannt darunter ist das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Es ist notwendig, dass internationale Unternehmen Kenntnis von den Steuerabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Ansässigkeitsstaat und Aktivitätsstaat haben und Steueranreize benutzen, um ihre Steuerbelastung zu verringern sowie ihren Gewinn nach Steuern zu erhöhen.

4.2 Steuerfaktoren in der internationalen Finanzierung

Die Finanzierung ist eine Voraussetzung einer Investition. Es ist auch eine separate Unternehmenstätigkeit. Mit dem Begriff der Finanzierung wird der Vorgang des Zahlungsmittelzugangs benannt. Die Notwendigkeit zur Finanzierung von Investitionen folgt aus dem zeitlichen Auseinanderfallen von Zahlungsmittelabgang und Zahlungsmittelzugang.²¹ Geschäftsertrag wird mit Hilfe der Hebelwirkung („Leverage-Effekt“) bei Veränderungen in der Kapitalstruktur bewirkt. Im internationalen Finanzmarktumfeld umfasst die Finanzierung der

¹⁹ Vgl. Egner, 2015, Internationale Steuerlehre. S.10-11

²⁰ Vgl. Egner, 2015, Internationale Steuerlehre. S.10

²¹ Vgl. Hutzschenreuter, 2015, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S. 152-152

internationalen Unternehmen Darlehen von Finanzinstituten, die Ausgabe von Anleihen, die Ausgabe von Aktien und interne Finanzierungsgesellschaften.

Verschiedene Finanzierungsformen bedingen unterschiedliche steuerliche Behandlung und Steuerbelastung. Die Unterschiede des Steuersystems in einzelnen Ländern, der Finanzierungswege der internationalen Unternehmen und der Finanzierung konfrontieren die multinationalen Unternehmen mit diversen Steuerfaktoren, vor allem in den folgenden zwei Aspekten:

1) Unterschiede des Steuersystems in verschiedenen Ländern

Da die Finanzierung von transnationalen Unternehmen weltweit durchgeführt wird, sind diese mit einigen Problemen konfrontiert, wie die Unterschieden von Steuergerichtsbarkeiten, Steuerarten und Steuerrate. Beispielsweise wird wegen diese Unterschiede gleiche Mittel verschiedene Steueranzahl gemessen:

a) Die Differenz zwischen der Steuerhoheit:

Die Steuerhoheit besitzt ein Land aus der Ausübung seines Steuerrechts. Wenn die Regierung laut Territorialitätsprinzip Steuergerichtsbarkeiten bestimmt, ist der Ausschuss nur zuständig für Fälle von steuerpflichtigem Einkommen im Land, wohingegen Einkommen aus dem Ausland nicht besteuert wird. Wenn die Regierung laut Universalitätsprinzip ein Steuerhoheitsgebiet bestimmt, wird das steuerpflichtige Einkommen nach dem Wohnsitzstaatsprinzip und Nationalitätsprinzip bezahlt.²²

²² Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht. S.3-6

Zusammenspiel der Besteuerungsmerkmale		
	unbeschränkte Steuerpflicht	beschränkte Steuerpflicht
Anknüpfungskriterien der Besteuerung	Person	Steuergut
Prinzipien	Wohnsitzstaatsprinzip, Nationalitätsprinzip	Quellenstaatsprinzip, Belegenheitsprinzip
Umfang der Besteuerung	Universalitätsprinzip	Territorialitätsprinzip

Tabelle 3: Kombination von Anknüpfungskriterien, Prinzipien und Umfang der Besteuerung²³

b) Differenz zwischen Steuerarten und Steuerrate:

Es gibt Unterschiede in jedem Land, beispielsweise bezüglich der Einkommensteuer. Einige Länder erheben verschiedene Steuerarten aufs Einkommen, Zinsen, Dividenden, Mieteinnahmen und so weiter, andere Länder richten umfassende Steuerarten ein. Außerdem gibt es vielleicht die gleichen Namen in jedem Land, wegen der Unterschiede aus der Definition des Steuerobjekts und des Steuerzahlers gibt es jedoch große Unterschiede bei der Bestimmung der Steuerrate. Beispielsweise benutzen einige Länder einen proportionalen Steuersatz. In Deutschland beträgt die Körperschaftsteuer 15 % des zu versteuernden Einkommens.²⁴ Dahingegen erheben andere Länder einen überschüssigen Steuersatz. In einigen Ländern existiert eine große Differenz in den Steuersätzen. Während die Körperschaftssteuersätze mancherorts 35 % beträgt, beläuft sie sich in anderen Ländern auf unter 15 %.²⁵

c) Unterschiede der Steuerbemessungsgrundlage:

Zwischen den einzelnen Ländern sehen einige Steuerarten bezüglich der wesentlichen Bedingungen für Steuerschuldner gleich aus. Wegen der Unterschiede in der Politik hinsichtlich Steuerbefreiung und steuerlicher Anreize hat die Steuerbemessungsgrundlage jedoch nicht die gleiche Höhe, so dass die Steuerbelastung der Steuerschuldner ungleichmäßig ist. In

²³ Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht. S.6

²⁴ Vgl. §23 KStG

²⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2016, Die wichtigen Steuern im internationalen Vergleich 2015. S. 10-19

Deutschland ist die Steuerbemessungsgrundlage im Quellenstaat üblicherweise die Einnahmen (Bruttobesteuerung), im Ansässigkeitsstaat hingegen die Einkünfte (Nettobesteuerung) i. S. d. § 2 Abs. 2 EStG.²⁶

d) Wirksame Umsetzung der steuerrechtlichen Unterschiede:

In Entwicklungsländern haben die Regierungen ein Problem beim Aufbau eines flächendeckenden Steuersystems. Ein Hauptgrund hierfür ist die Schwäche und Ineffektivität der Finanzverwaltung. Daraus folgt eine schwierige Situation: Der Steuerpflichtige registriert sich nicht vollständig, Zahlungseingänge werden nicht kontrolliert, Steuern nicht erhoben und Betriebsprüfungen nicht durchgeführt. Die schlecht ausgestatteten Finanzbehörden sind häufig machtlos.²⁷

Antwortmaßnahme:

Aufgrund der Auswahl unterschiedlicher Finanzierung und den Finanzierungsarten wird verschiedene Steuerbelastung geschaffen. Es gibt ein gewisses Steuerrisiko für die Finanzierung transnationaler Konzerne, dass die Finanzierungskosten der multinationalen Unternehmen beeinflusst. Die spezifischen Maßnahmen des steuerlichen Risikomanagements von transnationalen Konzernen wird folgend gelegt:

- **Finanzierungsstandort**

Aufgrund der Unterschiede in den Steuersätzen in den einzelnen Ländern können die multinationalen Unternehmen die Steuerbelastung reduzieren und steuerliche Risiken durch die Auswahl geeigneter Finanzierungsstandorte verhindern. Steuerbelastung als internationaler Standortfaktor beeinflusst die Entscheide von MNEs.

Im Falle einer Quellensteuer wird die Steuerbefreiung mittels Verrechnungssteuer praktiziert, z. B. wenn ein Land mit einem anderen Land ein bilaterales oder multilaterales Steuerabkommen unterzeichnet hat. Im Falle eines deutschen Unternehmens (die deutsche Regierung hat ein bilaterales Steuerabkommen mit anderen Ländern vereinbart) wird die Quellensteuer entsprechend gekürzt, in der Regel zwischen 0 % und 15 %.²⁸ MNEs können Finanzierungsstandorte in Ländern wie Singapur, Hongkong, Liechtenstein, Bahrain und anderen

²⁶ Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht. S.38

²⁷ Vgl. Martens, 2006, Die öffentliche Armut der Entwicklungsländer. S.15

²⁸ Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, 2017, Anrechenbarkeit der Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen von Staaten, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. S.3-23

einrichten, die keine oder geringe Steuern erheben, um die überhöhte Steuerbelastung zu vermeiden und auch auf den internationalen Finanzmärkten in einer besseren Position bei der Finanzierung zu stehen. Die Gründung von Finanztöchtern in diesen Ländern oder Regionen dient für die Emission von Wertpapieren im Ausland dazu, Gelder zu sammeln. In der Folge können die Mittel, die durch interne Transaktionen oder andere Kanäle an eine andere Gesellschaft oder andere TG angehoben werden die Belastung der Gesamtfinanzierungskosten und der Steuer von transnationalen Unternehmen reduzieren.

2) Steuereffekt durch Finanzierungswege und Finanzierungsmethoden

A. Methoden außer der Mittelübertragung der internationalen Unternehmen

Die Kapitalstruktur bezieht sich auf das Verhältnis von eigenfinanzierten und fremdfinanzierten Mitteln, also die Zusammensetzung des Kapitals. Durch Eigenkapital (z. B. Aktien) oder Fremdkapital (z. B. Anleihen) können sich Unternehmen finanzieren. Anhand der Höhe des Fremdkapitaleinsatzes kann der Verschuldungsgrad am Gesamtkapital eines Unternehmens bestimmt werden. Normalerweise ist der Unternehmenswert die Summe aus dem Marktwert des Eigenkapitals und Fremdkapitals. Bei der Finanzierung müssen internationale Unternehmen folgende Problemen berücksichtigen: die Auswirkung der Kapitalstruktur bei der Finanzierung, die Auswirkung der Gewinnmaximierung der Unternehmen oder Eigner bei der Optimierung der Kapitalstruktur und der Reduzierung der Steuerbelastung des Finanzierungswegs.

Auf dem internationalen Finanzmarkt gibt es vier vorliegende Finanzierungswege in multinationalen Kooperationen, die sich auf zwei Arten aufteilen: die Eigenkapitalfinanzierung und die Kapitalfinanzierung. Durch unterschiedliche steuerliche Finanzierungswege sind die steuerliche Behandlung und deren Steuerbelastung verschieden. Finanziert sich ein Unternehmen ausschließlich durch Fremdkapital, ist das Unternehmen verschuldet, also als ‚levered‘ zu charakterisieren. Man kann die Abhängigkeit der Eigenkapitalrentabilität vom Verschuldungsgrad als Leverage-Effekt bezeichnen. Der Leverage-Effekt spielt in der Kapitalstrukturgestaltung eine bedeutende Rolle. Das Unternehmen finanziert sich durch Schulden, die vor Steuern abgezogen werden können, wodurch sich die Steuerbelastung des Unternehmens verringert. Unternehmensfinanzierung durch die Kapitalerhöhung in Form von Zins und Dividenden wird nicht vor der Steuer abgezogen. Daher ist nur aus der Sicht der Steuerersparnis Schuldfinanzierung (Fremdfinanzierung) besser als Eigenkapitalfinanzierung.²⁹

²⁹ Vgl. Schuster; Uskova, 2015, Finanzierung: Anleihen, Aktien, Optionen, S.173-207

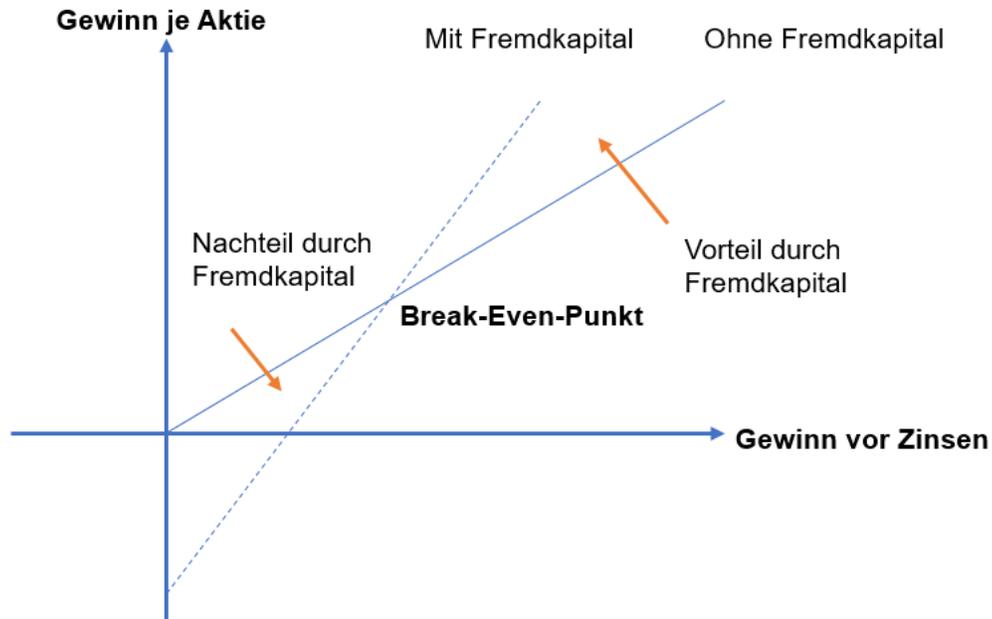


Abb. 2: Leverage-Effekt Finanzen AG³⁰

B. Antwortmaßnahme

		Finanzierungsquelle	
		Innenfinanzierung	Außenfinanzierung
Rechtsstellung der Kapitalgeber	Eigenfinanzierung	Zum Beispiel Finanzierung aus Abschreibung	Zum Beispiel Finanzierung aus Kapitalerhöhung
	Fremdfinanzierung	Zum Beispiel Finanzierung aus Rückstellungen	Zum Beispiel Finanzierung durch Kreditaufnahme

Tabelle 4: Finanzierungsarten im Überblick³¹

Die Unternehmen verwenden Darlehen von Finanzvermittlern. Finanzvermittlerdarlehen beziehen sich auf die Muttergesellschaft eines internationalen Unternehmens, das zunächst Geld in Finanzintermediäre (eine große internationale Bank) einlegt und dann Mittel von den

³⁰ Vgl. Schuster; Uskova, 2015, Finanzierung: Anleihen, Aktien, Optionen, S.179

³¹ Hutzschenreuter, 2015, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S.155

Finanzintermediären in gleicher Höhe der an die Darlehensgesellschaften geliehenen zur Verfügung gestellt bekommt. In diesem Prozess können Unternehmen steuerliche Vorteile erhalten.

Die Innenfinanzierung beschreibt die Umwandlung von gebundenem Kapital in liquide Mittel. Die Außenfinanzierung bezieht sich auf die Bereitstellung finanzieller Mittel auf Finanzmärkten. Rückstellungen bezeichnen Verbindlichkeiten des Unternehmens. Aus steuerlichen Gesichtspunkten sind die zu entrichtenden Zinsen für das Fremdkapital als Aufwand von der Steuer absetzbar.³² Die Dividende aus dem Gewinn wird hingegen nach Steuern gezahlt, so dass Dividenden die Steuerbelastung nicht mindern können. Mit der Finanzierungsart, wenn die Muttergesellschaft durch Schuldenfinanzierung statt in Form von Eigenkapital die notwendigen Mittel an die ausländischen TG liefert, kann sie die gesamte Steuerbelastung in einem gewissen Umfang reduzieren.³³

³² Vgl. Hutzschenreuter, 2015, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S.153

³³ Vgl. Hutzschenreuter, 2015, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, S.151-160

5 Steuergestaltung und internes Finanzmanagement internationaler Unternehmen

5.1 Besteuerung und Übertragung von Betriebsmitteln transnationaler Konzerne

Die Komplexität des internationalen Geschäftsumfelds verlangt eine aktive Teilnahme an internationalen Geschäftsaktivitäten. Darüber hinaus müssen multinationale Unternehmen ihre Ressourcen weltweit zuordnen. Dies ist eine notwendige Begleiterscheinung transnationaler Übertragungen von Betriebsmitteln.

1) Der Zweck der Steuerarbitrage durch Übertragung der internationalen Betriebsmittel

Der Zweck der Arbitrage wird durch Übertragung internationaler Betriebsmittel errechnet, die bedeutendste darunter ist die Steuerarbitrage. Die öffentlichen Finanzspezialisten konzentrieren sich zum größten Teil auf die Chancen, die das neue Finanzklima für Steuerhinterziehung und Steuerwettbewerb geschaffen hat.³⁴

Angesichts der landesspezifischen steuerlichen Unterschiede und der Mängel des internationalen Kapitalmarkts nutzen länderübergreifend agierende Unternehmen ihr internes Finanzsystem, wie Zuordnung der Steuerbelastung, um internationale Mittel zwischen den relevanten Unternehmen durchzuführen. Zusätzlich dazu, dass der normale Betrieb der angeschlossenen Unternehmen erforderlichen Mittel effektiv erfüllt werden kann, können auch die Zwecke der Steuerarbitrage erreicht werden. Mit anderen Worten werden die Gewinne aus den staatlichen Einheiten mit hoher Steuerbelastung zu denen mit niedriger Steuerbelastung überwiesen, um die gesamte Steuerbelastung zu reduzieren. Steuerarbitrage hängt von den folgenden drei Faktoren ab: 1. Einkommensarten und deren Eigenschaften; 2. Ertragsbestätigungszeit; 3. Einnahmequelle.

2) Die Besteuerungsbeschränkungen für die Mittelübertragung der internationalen Unternehmen

Es gibt zwei Aspekte der Besteuerungsbeschränkungen, denen sich internationale Unternehmen bei der Mittelübertragung gegenübersehen: Erstens kann die Gastregierung hohe Steuern auf Kapitalabflüsse verhängen. Zweitens gibt es in vielen Ländern zahlreiche Steuerarten, die Steuerabteilungen kreuzen übergreifend, der Steuerprozess ist komplex, der Kapitalabfluss ist

³⁴ Vgl. S. Alworth, 1998, Taxation and Integrated Financial Markets: The Challenges of Derivatives and Other Financial Innovations. International Tax and Public Finance, S.507-514

sehr schwierig. Manchmal, ein Einkommen aus ausländischer Investment wird mehrmals besteuert.

3) Methoden der Steuerarbitrage

Durch die Veränderung der Eigenschaften des Ertrages, Aufgeschobene Steuer und Vermeidung der Quellensteuer kann die Steuerarbitrage erreichen werden.

A. Veränderung der Eigenschaften des Ertrags

Nach den klassischen Steuerklassifizierungskriterien, wird der Zinsaufwand als Kosten vor Einkommensteuer abgezogen. Dividenden hingegen werden nicht vor Einkommensteuer abgezogen, sie können Steuergutschriften wie Steuererleichterungen genießen. Finanzderivate können nicht so einfach die obigen Kriterien definieren, weil sie Terminwaren, Aktienoptionen, Austausch, die langfristigen Zinssätze und weitere Eigenschaften beinhalten. Die Eigenschaften der Finanzderivate sind unsicher. Durch den Handel in Form von Finanzderivaten können Steuerzahler das Wesen der ökonomischen Transaktionen umwandeln, sodass man verschiedene Steuerbehandlung genießt. Wegen der Entwicklung von Finanzderivaten haben das traditionelle Fremd- und Eigenkapital (Debt and Equity) unterschiedliche Formen. Einerseits ist aufgrund der Art des Einkommens und der Differenz zwischen Zeit und Quelle die steuerliche Behandlung von Derivaten nicht gleich wie die der Mischung von Fremd- und Eigenkapital wie Hybridanleihen. Andererseits, wenn ein bestimmtes Finanzderivat besteuert wird, werden die Besteuerung aufgrund der Vielfalt und Variabilität der Derivate unvernünftig.

Bei der Investition bevorzugen Steuerpflichtige Finanzderivate, um eine Steuervermeidung zu erreichen. Beispielsweise reicht in den USA die langfristige Kapitalgewinnsteuer von 0 % bis 20 % und ihre allgemeine Einkommensteuer von 10 % bis 39 %, so dass viele Menschen langfristige Kapital als Finanzderivate investieren wollen.³⁵

B. Aufgeschobene Steuer

Bei Finanzderivate ist aufgrund des Zeitpunkts ihrer Transaktionen sehr unterschiedlich, welche Art von Besteuerungsmethode anwendbar ist und welche Art von Handel besteuert wird. Infolgedessen entsteht eine große Anzahl von Steuerarbitrage-Möglichkeiten. Eigentlich gibt es nicht nur große Unterschiede bei verschiedenen Finanzderivaten, sondern auch innerhalb der

³⁵ Vgl. Spiegelman, 2017, Taxes: What's New for 2017, <http://www.schwab.com/public/schwab/nn/articles/Taxes-Whats-New> (05.09.2017)

gleichen Art der Derivat-Transaktion. Beispielsweise Terminwaren können vor oder während der Terminzeit gehandelt werden.

C. Vermeidung der Quellensteuer

Da sich die beiden Seiten der Transaktion durch Derivate gegenseitig ausgleichen, wenn die Nichtansässigen die Gesamtsteuer als Bemessungsgrundlage zahlen, können die Steuerbehörden in der tatsächlichen Verwaltung nichts tun, und dies wird auch Auswirkungen auf die Transaktion haben. Daher verzeichnen die Länder in der Regel keine Quellensteuer für Nichtansässige. Steuerpflichtige können Finanzderivate nutzen, um Quellensteuer auf Dividenden und Zins zu vermeiden.

So sind die Steuern eng mit der internen Mittelübertragung der internationalen Unternehmen verbunden.

4) Methoden der internen Mittelübertragung internationaler Unternehmen

A. Gewinn- und Dividendenausschüttung von TG

Nach der Gründung einer TG muss diese Gewinne erzielen sowie Dividenden und Kapitalerträge an die Muttergesellschaft zahlen. Die aus der TG zurückgezahlten Dividenden und Kapitalerträge sind ein wesentlicher Teil des Mittelflusses der TG an die Muttergesellschaft. Im Falle derartiger Geldflüsse sollten die Entscheidungsträger internationaler Unternehmen die Auswirkungen von Dividenden und Kapitalerträgen auf die globale Körperschaftbesteuerung berücksichtigen.

MNEs müssen die Steuerfaktoren in der Entscheidung der Gewinnausschüttung von TG im Ausland berücksichtigen. Während TG im Ausland die Gewinnausschüttung bescheiden, muss auch die Höhe der Quellensteuer und Abgeltungsteuer der Muttergesellschaft berücksichtigt werden. Deshalb ist die Höhe der Steuerbelastung ein wesentlicher Faktor, den die Muttergesellschaft zu beachten hat, wenn die Form der Gewinnausschüttung gewählt wird. Für Deutschland gibt es die folgenden Tabellen:

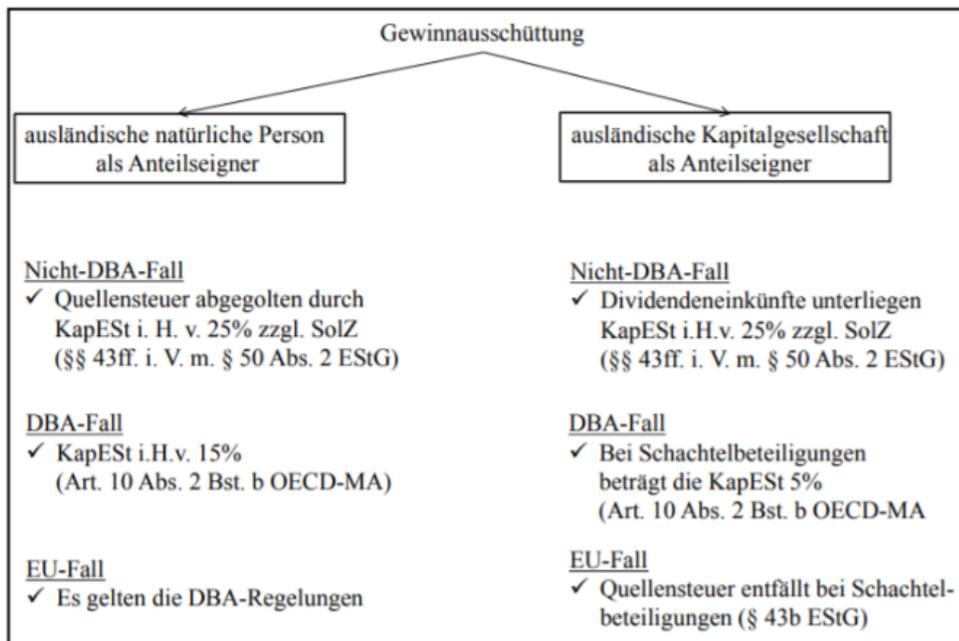


Abb. 3: Grundzüge der Dividendenbesteuerung ausländischer Anteilseigner³⁶

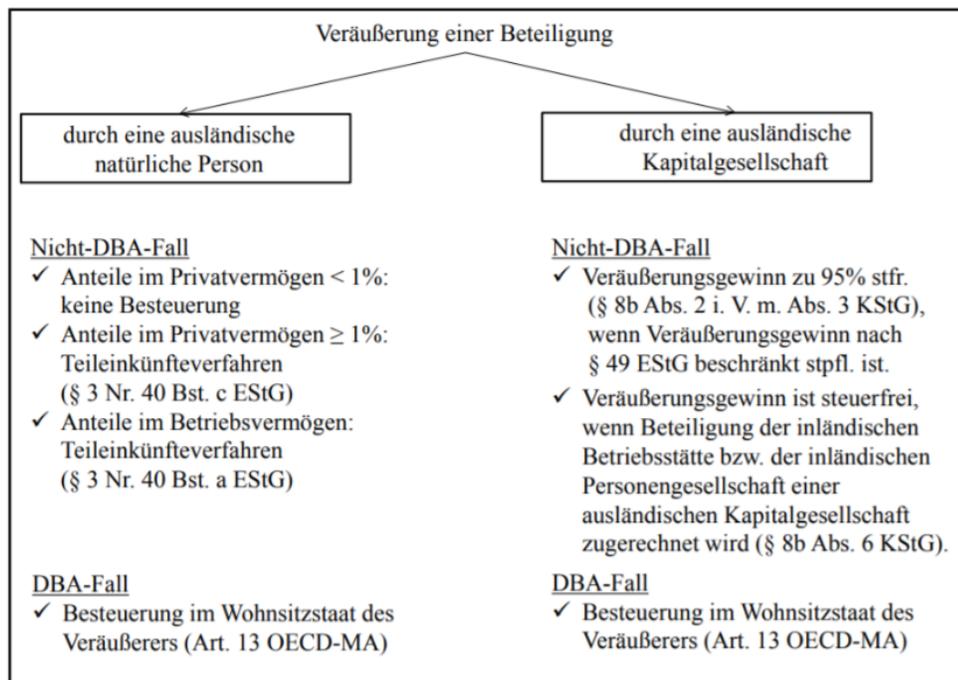


Abb. 4: Grundzüge der Besteuerung ausländischer Anteilseigner bei Veräußerungen³⁷

³⁶ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.291

³⁷ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.292

Will z. B. eine TG ihren Gewinn zur Muttergesellschaft übertragen, es jedoch eine sehr hohe Steuerrate im Land der Muttergesellschaft gibt, so müsste die Muttergesellschaft durch diese Gewinnausschüttung mehr Steuern an den Staat bezahlen. In dieser Situation will eine internationale Gesellschaft eine Methode benutzen, mit der die TG niedrigere Gewinne auszahlt, wie die Verwendung von Rechnungspreisen, so dass die Gewinne zur Muttergesellschaft übertragen werden. Die meisten Unternehmen kombinieren, Gewinne und Erträge regelmäßig oder unregelmäßig zu zahlen, um auch die Vorteile von allen auszugleichen. Weil die Besteuerung das endgültige Einkommen des Unternehmens verringert, muss dieses immer eine Vielzahl von Strategien anwenden, um den Steueraufwand zu minimieren.

Dividendenausschüttung ist das primäre Mittel, mit dem eine TG eines internationalen Unternehmens Mittel an die Muttergesellschaft überträgt. Um diese Methode effektiv zu benutzen, müssen internationale Unternehmen eine Reihe von Faktoren bei der Entwicklung der Dividendenpolitik, einschließlich Steuern, berücksichtigen. Dividendenausschüttung kann den Zweck der Steuerarbitrage erreichen. In diesem Fall gibt es Unterschiede im effektiven Steuersatz zwischen der Muttergesellschaft und der TG. Es ist möglich, die Gesamtsteuerbelastung des internationalen Unternehmens durch eine Änderung der Dividendenausschüttungsquote jeder TG zu reduzieren. Da die Dividendenstrategie die Besteuerung von MNEs beeinflusst, reduzieren einige Unternehmen aus der Perspektive der Steuerermäßigung die gesamten Steuereinnahmen.³⁸

Die Wahl der Dividendenstrategie seitens der TG ist flexibel. Einerseits können bezüglich der Steuerzeit die Kapitalerträge und Kapitalgewinne der Muttergesellschaft vorübergehend in der TG verbleiben. Die TG kann die Steuerbelastung bei der Überweisung wählen, um zusätzliche steuerliche Vorteile zu erhalten. Andererseits können multinationale Unternehmensgruppen, um die Steuerbelastung zu reduzieren, auch in steuerfreien oder Niedrigsteuerländern TG gründen. In einigen Ländern und Regionen werden die von den TG an die Muttergesellschaft gezahlten Dividenden von der Quellensteuer reduziert oder befreit, wie auf den Bermudas, den Cayman Islands, in Bahrain und auf den Bahamas. Transnationale Unternehmen können TG in diesen Ländern und Regionen aufbauen, um die Belastung der Verrechnungssteuer zu vermeiden.

Dies führt zu auch verdeckter Gewinnausschüttung.

³⁸ Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.288-292

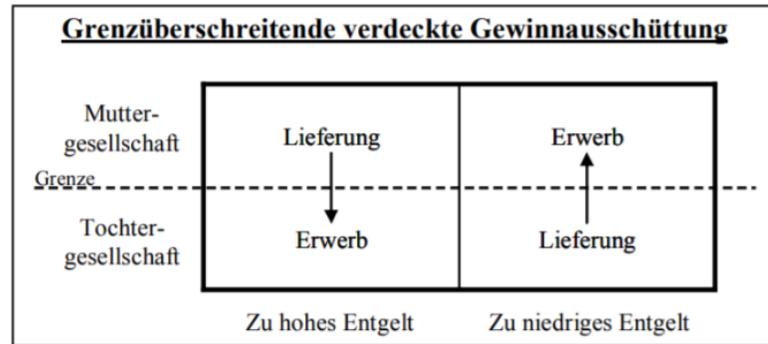


Abb. 5: Grenzüberschreitende verdeckte Gewinnausschüttung³⁹

B. Lizenzgebühren, Servicegebühren und Managementgebühren

Da Kosten von Lizenzgebühren, Servicegebühren und Managementgebühren gibt es kein Referenzsystem, können MNEs laut spezifischen Umständen und Bedürfnisse anzupassende Gebühren festsetzen. Diese Gebühren ist andere Methode von Mittelsübertragung. Aus diesem Grund sind viele Regierungen der Auffassung, dass die Zahlung von Verwaltungsgebühren und Lizenzgebühren von TG an ihre Muttergesellschaften oder andere TG dazu bestimmt ist, die tatsächlichen Gewinne zu vertuschen, Steuern zu entziehen und Mittel zu übertragen, so dass diese Zahlungen häufig unter strengeren Beschränkungen und Überwachungsmaßnahmen durchgeführt werden.

C. Interne Darlehen

Durch diese Art von Darlehen können Mittel bereitgestellt und die Steuerbelastung im Gastland reduziert werden, da die meisten Länder Zinsen als Kosten besteuern.

D. Verrechnungspreise

Die vierte grundlegende Möglichkeit internationaler Geldtransferschäfte sind die Verrechnungspreise. Multinationale Unternehmen können durch die Verrechnungspreise die Übertragung von Mitteln innerhalb des Unternehmens beschleunigen, aber auch die Steuerbelastung des gesamten Unternehmens reduzieren und den Devisenausgleich aufrechterhalten. Die Gewinne werden von der TG im Hochsteuerland an die TG im Niedrigsteuerland überwiesen, wodurch die Steuer auf das gesamte Unternehmen gemindert wird. Im Folgenden Anteil 7 ‚Hauptweg der aggressiven Steuergestaltung‘ wird Verrechnungspreis ausführlich beschrieben.

³⁹ Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.421

6 Steuergestaltung und Struktur internationaler Unternehmen

Die Einrichtung einer effizienten Konzernstruktur gehört zu den Kernaufgaben der Steuerplanung. In diesem Zusammenhang sind Entscheidungen über die Rechtsform und die Anbindung von Beteiligungsgesellschaften zu treffen. Diese kann man entweder direkt von der Spitzeneinheit oder mittelbar über einem Zwischenholding erhalten. Um eine steueroptimale Aufgabenverteilung innerhalb des Unternehmensverbundes zu ermöglichen, kann deshalb der Aufbau von Holdingstrukturen notwendig sein.⁴⁰

6.1 Abgrenzung der TG und NL

Das Unternehmen kann zwei traditionelle Wege zu ausländische Investitionen wählen. Der eine ist, eine TG zu gründen, der zweite ist die Einrichtung von Filialen oder NL. TG und NL werden im Gastland gleichermaßen besteuert. In Deutschland werden die Überweisungen von TG und NL an die Muttergesellschaft unterschiedlich behandelt. Die Muttergesellschaft nimmt unbeschränkte Haftung für die NL, aber die TG muss für ihre Tätigkeit selbst. In Deutschland sind ausländische NL beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbsteuerpflichtig, während TG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbsteuerpflichtig sind.

Durch NL können die ausländischen Gewinne an die Muttergesellschaft zurücküberwiesen werden, haben aber keine Abgeltungswirkung, sondern werden voll auf die inländische Steuerschuld (unbeschränkte Haftung) angerechnet. Zwar TG findet der Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttung, aber volle Anrechnung auf die Steuerschuld. sodass die Einrichtung von TG preiswerter ist.⁴¹

	Zweigniederlassung	TG (Kapitalgesellschaft)
Aufgaben	Ausführung wesentlicher Geschäfte, die im Rahmen des Unternehmensgegenstandes des Stammhauses liegen, nicht nur Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten	eigene unabhängige Geschäftstätigkeit
Firma	eigene Firma möglich, die Firma des Stammhauses muss in	eigene Firma zwingend, weil selbständige juristische Person

⁴⁰ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.365.

⁴¹ Vgl. Bundeszentralamt für Steuer, 2008, Formen der Bestätigung einer ausländischen Kapitalgesellschaft In Deutschland Vergleich: Betriebsstätte -Zweigniederlassung- Tochtergesellschaft, S.1-3

	Firma der Zweigniederlassung erscheinen (einschließlich Rechtsformzusatz)	
Haftung des Stammhauses/ der Muttergesellschaft	Stammhaus übernimmt unbeschränkte Haftung für die Zweigniederlassung	TG haftet für ihre Tätigkeit selbst
Steuerpflicht	das ausländische Unternehmen wird durch das Betreiben einer Zweigniederlassung in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig	unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig
Einkünfteermittlung/ Einkünfteabgrenzung	in Deutschland steuerpflichtig ist nur der Gewinn, der der Zweigniederlassung zugerechnet werden kann; Ermittlung des Gewinns nach dem Fremdvergleichsgrundsatz	direkte Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Gewinn
Steuerliche Behandlung von Dividendeneinnahmen	Dividende steuerfrei (nur 5 % der Bruttodividende werden dem inländischen Gewinn als nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet); zwar Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttung, aber keine Abgeltungswirkung, sondern volle Anrechnung auf inländische Steuerschuld	Dividende steuerfrei (nur 5 % der Bruttodividende werden dem inländischen Gewinn als nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzugerechnet); zwar Kapitalertragsteuerabzug bei Ausschüttung, aber volle Anrechnung auf Steuerschuld

Tabelle 5: Unterschiede zwischen Zweigniederlassung und TG in Deutschland⁴²

6.2 Internationale Steuerplanung mit Holdinggesellschaften

Durch die hohen Steuerunterschiede zwischen den Ländern und die verschiedene Aufteilung von steuerlichen Sachverhalten haben internationale Unternehmen die Möglichkeit, ihre Steuerbelastung durch das Ausnutzen der abweichenden Steuergesetzgebungen zu reduzieren. Eine herausragende Rolle spielen dabei Holdingstrukturen, die die unerlässliche Flexibilität und Innovationskraft bieten, auf veränderte Strukturanforderungen zu reagieren. Insbesondere aufgrund steuerlicher und betriebswirtschaftlicher Überlegungen bilden viele Großkonzerne ihre

⁴² Vgl. Bundeszentralamt für Steuer, 2008, Formen der Bestätigung einer ausländischen Kapitalgesellschaft In Deutschland Vergleich: Betriebsstätte -Zweigniederlassung- Tochtergesellschaft, S.1-3

überholten Stammhausstrukturen zu einer Holdinggesellschaft mit rechtlich selbständigen TG um, weil Holdinggesellschaften eine relativ hohe Standortflexibilität haben.⁴³

„Holdinggesellschaft“ bezeichnet den betrieblichen Hauptzweck einer Unternehmung, die eine oder mehrere rechtlich selbständige Gesellschaften hält und verwaltet.⁴⁴

Internationale Unternehmen können durch Finanzierung die Holdinggesellschaft beherrschen. Eine spezielle Maßnahme ist, sie durch hinreichende Eigentumsrechte in Form entsprechender Kapital- und Stimmrechtsanteile zu kontrollieren.

Normalerweise sind Holdinggesellschaft grundsätzlich Kapitalgesellschaften. Wegen der Erleichterung des Beteiligungsbesitzes und einer wirtschaftlich einheitlichen Leitung der Gruppen eignet sich diese Struktur zur finanziellen und strukturellen Organisation von Gruppen.

Das deutsche Steuerrecht hat wenige holdingspezifische Rechtsnormen. Diese Maßnahmen sind insbesondere:

- *95-prozentige Steuerfreiheit für Beteiligungserträge (§ 8b Abs. 1 KStG) unter Beachtung der Mindestbeteiligung i. H. v. 10 % (§ 8b Abs. 4 KStG) und Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG)*
- *Abzugsfähigkeit von Refinanzierungsaufwand (§ 8b Abs. 3 und 5 KStG)*
- *Organschaft gem. §§ 14 bis 19 KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG⁴⁵*

Wenn es kein DBA zwischen dem Quellen- und dem Wohnsitzstaat des Empfängers der Einkünfte gibt (die niederländischen Antillen und Deutschland haben kein DBA miteinander), wird die Beteiligung in einem Zwischenholding hinzugefügt, die in einem Drittstaat eingerichtet ist, der mit dem Sitzstaat der Tochter- sowie dem Sitzstaat der Muttergesellschaft ein DBA abgeschlossen hat, das die Verringerung der Quellensteuer vorsieht (wie die Niederlande). Der Empfänger der Dividende genießt die Vorteile des Abkommens zwischen Dritt- und Quellenstaat. Seine Steuerrate wird von ca. 26 % auf 5 % gesenkt.

⁴³ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.338

⁴⁴ Vgl. Keller, 1993, Unternehmungsführung mit Holdingkonzepten, S. 32.

⁴⁵ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.351

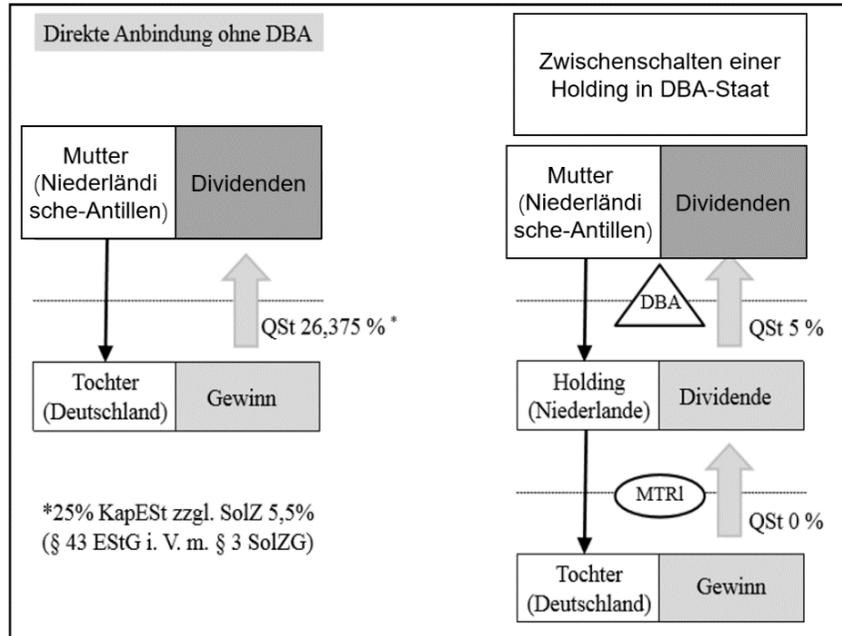


Abb. 6: Direkte Anbindung ohne bestehendes DBA⁴⁶

Wenn zwischen Sitz- und Quellenstaat bereits ein DBA besteht (wie Italien und Canada), gibt es auch die Möglichkeit, durch die Einrichtung einer Zwischenholding die Dividende umzuleiten, um die Steuerbelastung zu reduzieren. Die Steuerrate wird so von ca. 15 % auf 5 % gesenkt.

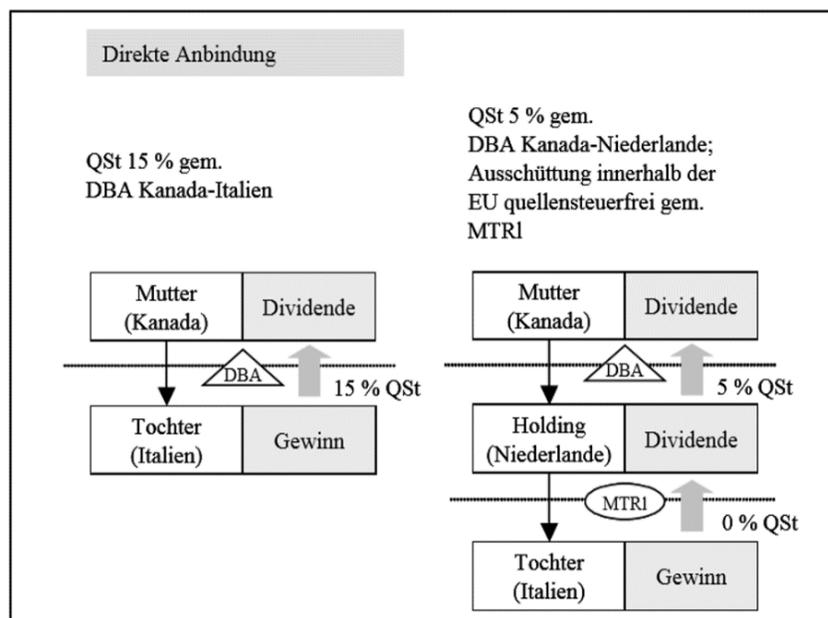


Abb. 7: Direkte Anbindung bei bestehendem DBA⁴⁷

⁴⁶ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.371

⁴⁷ Vgl. Brähler, 2014, Internationales Steuerrecht, S.372

Die Gründung einer Holdinggesellschaft ist eine typische Möglichkeit für Unternehmen, Risiken in transnationalen Investitionen zu vermeiden, Steueraufwendungen zu reduzieren und den Kapitalbetrieb zu erleichtern. Grundsätzlich sitzt eine Zwischengesellschaft zwischen der unteren Einheit und der oberen Einheit und wird zusätzliche Steuern zu erzeugen. Diese zusätzliche Besteuerung schafft das Risiko einer Mehrfachbesteuerung desselben Unternehmens. Das Ziel der Planung ist es daher, die Konzernstruktur zu optimieren, so dass die spezifische Doppelbesteuerung der Gruppe vermieden wird, während die gesamte Steuerbelastung minimiert werden kann. Unabhängig von der zusätzlichen Besteuerung gibt es eine grundsätzliche Strategie, um den tatsächlichen Steuersatz zu senken: die Repatriierung.

1) Repatriierungsstrategien

Der Zweck der Rückführungsstrategie besteht darin, die Gewinne, die in der Grundeinheit gezahlt worden sind, über ein Zwischenunternehmen steuerneutral an die Spitzeneinheit zu vergeben. Die folgenden Vorgehensweisen sind Voraussetzung:⁴⁸

i. Umleitung von Einkünften

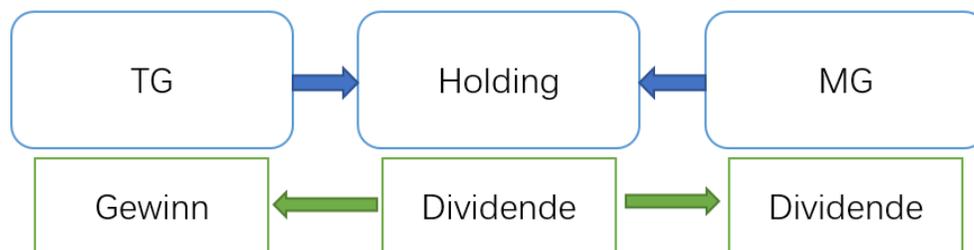


Abb. 8: Umleitung von Einkünften⁴⁹

Die Einkünfte werden nicht direkt von der Grundeinheit zur Spitzeneinheit transportiert, sondern über die Holding umgeleitet.

⁴⁸ Vgl. Kessler, 2000, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaft. S. 187-197

⁴⁹ Vgl. Kessler, 2000, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaft. S. 194

ii. Umformung von Einkünften



Abb. 9: Umformung von Einkünften⁵⁰

Es ist notwendig, die Art des Einkommens zu ändern, z. B. Zinsen zu Dividenden. Die Holding leitet ihre Einkünfte nicht einfach weiter, sondern transformiert diese Einkünfte auf eine andere Einkunftsart.

iii. Abschirmung von Einkünften

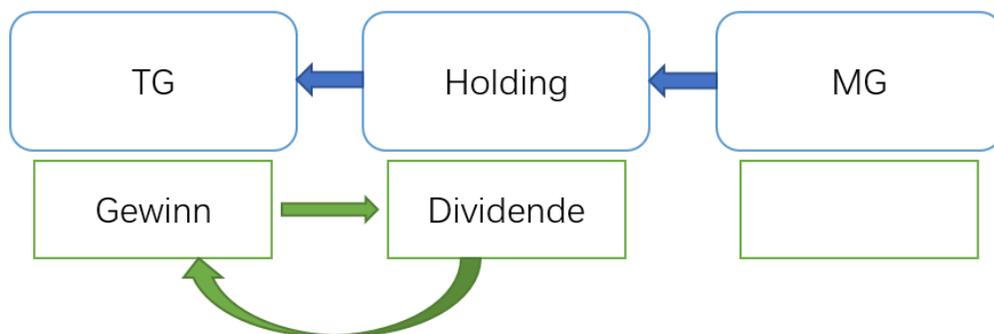


Abb. 10: Abschirmung von Einkünften⁵¹

Gewinne auf der Grundebene wird nicht an die Spitzeinheit weitergeleitet, sondern durch die Zwischengesellschaft thesauriert und reinvestiert, um die Einkünfte zu behalten, indem sie den Kontakt mit dem Land, in dem die obere Einheit liegt, vermeiden.

Diese Ziele dieser drei Strategien sind, Doppelbesteuerung und Verrechnungssteuer zu vermeiden. Der Zweck der Änderung der Einkommensstrategie ist es, Einkommen in Niedrigsteuerrländer zu übertragen.

⁵⁰ Vgl. Kessler, 2000, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaft. S. 196

⁵¹ Vgl. Kessler, 2000, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaft. S. 197

7 Internationale Steuervermeidung und deren Hauptwege

7.1 Das Konzept der internationalen Steuervermeidung

Internationale Steuervermeidung bezieht sich auf die Praxis transnationaler Steuerzahler, die steuerlichen Unterschiede zwischen dem In- und Ausland sowie die Schlupflöcher von Steuergesetzen und Vorschriften von Ländern, die an grenzüberschreitenden Aktivitäten beteiligt sind, auszunutzen, um ihre Steuerzahlungen durch die Disposition mehrerer Optionen zu ‚optimieren‘.⁵²

Der subjektive Grund für die internationale Steuervermeidung ist, dass die transnationalen Steuerzahler das Ziel haben, die Steuerbelastung zu reduzieren und die Maximierung ihrer wirtschaftlichen Interessen zu verwirklichen.

Die objektiven Gründe sind wie folgt:

1. Unterschiede zwischen den Steuerhoheitsgebieten der Länder und Regionen
2. Unterschiede zwischen dem Standard der Identität des Bewohners
3. Unterschiede zwischen Einnahmequelle
4. Unterschiede in den Steuersätzen
5. Existenz internationaler Steuerabkommen
6. Schlupflöcher der Steuergesetze und Regelungen für Ausländer

7.2 Hauptwege der aggressiven internationalen Steuergestaltung

Während die globale Wirtschaft und Technologie sich in der Welt schnell entwickeln, hat auch der grenzüberschreitende Handel stark zugenommen. Der konzerninterne Handel ist sehr typisch. Der Anteil des grenzüberschreitenden Handels innerhalb von MNEs am gesamten Welthandelsvolumen beträgt von 80 %.⁵³ Während die Anzahl der MNE zwischen 1990 und 2010 mit einer durchschnittlichen Wachstumsrate von ca. 6 % pro Jahr stieg, nahm die Anzahl der TG von Konzernen im selben Zeitraum um ca. 9 % zu.⁵⁴

Die Veröffentlichung zur Messung von Steuervermeidung beim BEPS-Projekt zeigt, dass

- 4 bis 10 % des globalen Steueraufkommens durch Steuervermeidung nicht besteuert werden

⁵² Vgl. Liebert, 2004, Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettlauf, S.9

⁵³ Vgl. United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 2013, World Investment Report 2013, S. 10.

⁵⁴ Dawid, 2016 Verrechnungspreis, S.4

- im Durchschnitt die Renditen der TG von MNE höher sind als die globale Rendite der MNE
- im Durchschnitt der reale Steuersatz von MNEs niedriger ist als der Steuersatz rein nationaler Unternehmen⁵⁵

1) Verrechnungspreise

Die Verrechnungspreisgestaltung bezieht sich auf den internen Handelspreis von Warenlieferungen, Dienstleistungen oder immateriellen Wirtschaftsgütern zwischen den verbundenen Unternehmen oder zweier interner Abteilungen einer Gesellschaft. D. h., sie kann entweder innerhalb eines Landes oder zwischen zwei Ländern erfolgen.⁵⁶ Der durch das Verrechnungspreissystem bestimmte Preis wird als Verrechnungspreis oder auch als Schattenpreis bezeichnet. Weil diese Verrechnungspreise innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe entstehen und internationale Steuervorteile beinhalten, werden sie auch internationale Verrechnungspreise genannt.⁵⁷ Dieser Preis richtet sich nicht nach den Veränderungen in Marktangebot und -nachfrage und unabhängigen Wettbewerbsprinzipien, sondern nach den strategischen Zielen der multinationalen Unternehmen und der Maximierung der Gesamtinteressen.

Durch die Implementierung einer Verrechnungspreisstrategie können multinationale Unternehmen die Gewinne der Unternehmensgruppe von einer angeschlossenen Gesellschaft in einem Land an ein verbundenes Unternehmen in einem anderen Land übertragen. Diese Transaktionen erfassen Technologietransfer, Erbringung von Dienstleistungen, Ausgabe von Darlehen, Verkauf von Produkten und so weiter. Darüber hinaus gelten die Verrechnungspreise auch für die Zahlung von Transportkosten, Versicherungsgebühren, Verwaltungsgebühren, Provisionen und so weiter.⁵⁸

In Deutschland werden die Dokumentationspflichten der Unternehmen in § 90 III AO (Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten) festgelegt, deren Umfang und Ausgestaltung im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung durch die ,Verordnung zu Art, Inhalt und

⁵⁵ Vgl. Dawid, 2016 Verrechnungspreis, S.4-5

⁵⁶ Vgl. Dautzenberg, O.J. Verrechnungspreis, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/verrechnungspreis.html>(07,09,2017)

⁵⁷ Vgl. Dautzenberg, O.J. Verrechnungspreis, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/verrechnungspreis.html>(07,09,2017)

⁵⁸ PKF, 2013, Internationale Verrechnungspreis, S.3

Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung - GAufzV) näher ausgeführt werden.⁵⁹

Das übergeordnete Ziel der Verrechnungspreisgestaltung für steuerliche Zwecke ist, die damit verbundenen Unternehmen auf globaler Basis hinsichtlich ihrer Steuerpflicht zu erleichtern, wobei auch Einkommenssteuern und Tarife berücksichtigt werden. Multinationale Konzerne übertragen so weitgehend wie möglich Einkommen an verbundene Unternehmen in Niedrigsteuerländern, während die Kosten zu verbundenen Unternehmen in Hochsteuerländern transportiert werden.⁶⁰ MNEs verwenden die Unterschiede der relevanten Unternehmen bezüglich Einkommensteuer und Tarif aus der Gesamtbetrachtung, um mittels des internen Transferpreises die gesamte Steuerbelastung der assoziierten Unternehmen weltweit zu minimieren. Dazu senken verbundene Unternehmen in Hochsteuerländern die Verteilung wie Umsatz, Dienstleistungen, Leasing und immaterielle Vermögen. Darüber hinaus verkauft das multinationale Unternehmen Waren mit niedrigen Transferpreisen an die TG in Hochsteuerländern, um die Importe der TG zu mindern, so dass die Tarife reduziert werden können. Insbesondere gesagt, legen MNE bevorzugt niedrige Preis in Hochsteuerländern und hohe Preis in Niedrigländern fest.

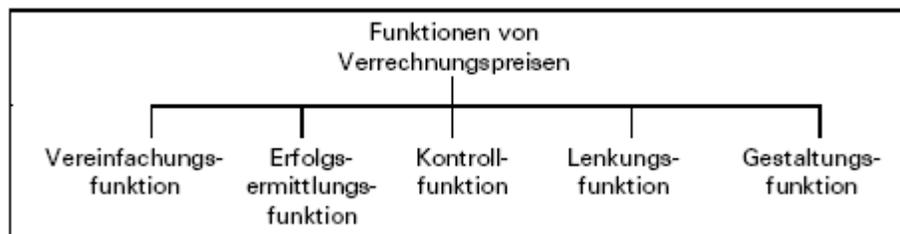


Abb. 11: Funktionen von Verrechnungspreisen⁶¹

Die folgende Abbildung illustriert zwei Arten der geläufigen OECD-Verrechnungspreismethoden (Standardmethoden und Gewinnmethoden):

⁵⁹ Vgl. Dautzenberg, O.J. Verrechnungspreis, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/verrechnungspreis.html>(07,09,2017)

⁶⁰ Vgl. Schmidt, 2002, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, <http://www.iww.de/pistb/archiv/verrechnungspreise-angemessene-verrechnungspreise-bei-konzerninternen-transaktionen-f40973>(07,09,2017)

⁶¹ Schmidt, 2002, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktion, <http://www.iww.de/pistb/archiv/verrechnungspreise-angemessene-verrechnungspreise-bei-konzerninternen-transaktionen-f40973>(07,09,2017)

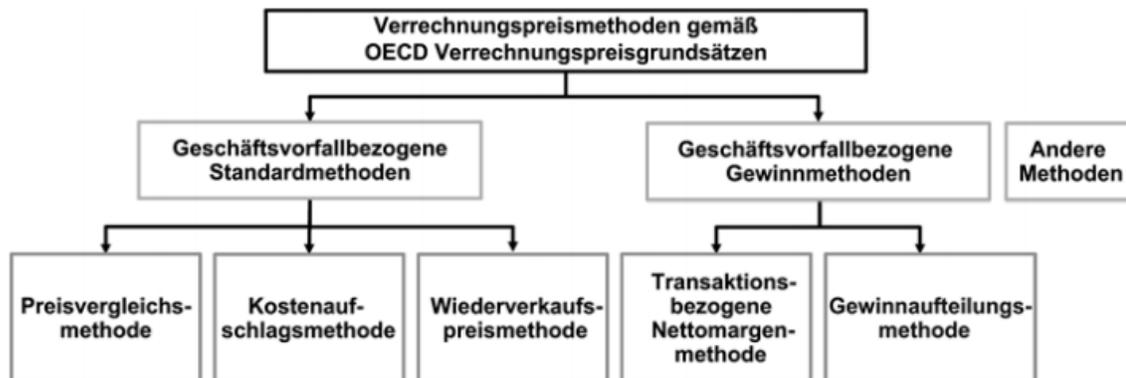


Abb. 12: OECD-Verrechnungspreismethoden⁶²

Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden umfassen die Preisvergleichsmethode, die Kostenaufschlagsmethode und die Wiederverkaufspreismethode. Die Kostenaufschlagsmethode ist eine bekannte Verrechnungspreismethode. Sie bestimmt Verrechnungspreise für die Lieferung von Leistungen und Waren von Service Providern und Herstellern gegenüber relevanten Unternehmen. Sie geht von den Kosten aus, die einem verbundenen Unternehmen bei der Erbringung der Dienstleistung entstehen.⁶³

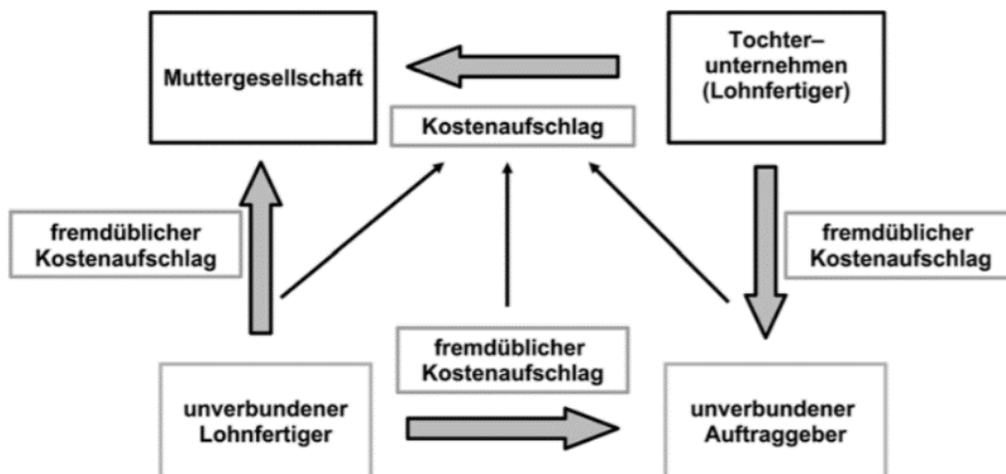


Abb. 13: Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode⁶⁴

⁶² Dawid, 2016, Verrechnungspreise, Seite 179

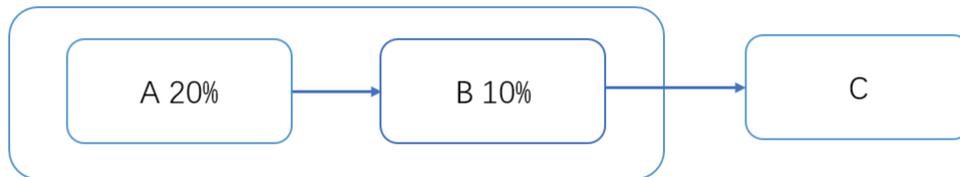
⁶³ Vgl. OECD, 2010, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltung, Seite 78-82

⁶⁴ Dawid, 2016, Verrechnungspreise, Seite 182

Bei den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden handelt es sich um die transaktionsbezogene Nettomargenmethode und die Gewinnaufteilungsmethode. Patent ist eine typische Form von Verrechnungspreis, wird ‚ausgehandelten Preis‘ zwischen verbindende Unternehmen bestimmt. Dies hängt auch von der Entscheidung der Unternehmen ab, so dass der Preis für Technologietransfer verhältnismäßig zufällig ist. Normalweise gilt der tatsächliche Marktpreis als Grundlage für die Bestimmung des Preises.

Das folgende vereinfachte Beispiel soll dies verdeutlichen:

Gesellschaft A ist eine NL der internationalen Unternehmensgruppe in Land A. Gesellschaft B ist eine andere NL derselben internationalen Unternehmensgruppe in Land B. A produziert Waren zu den Kosten von 100 Mio. und verkauft sie für 120 Mio. Der Körperschaftsteuersatz in Land A beträgt 20 % und 10 % in Land B. Im ersten Fall entspricht der Verrechnungspreis den Kosten von A in Höhe von 100, der gesamte Vorsteuergewinn in Land A wird mit 20 % besteuert. Im zweiten Fall werden die Kosten von B vernachlässigt, B kann die Waren einfach konzernintern transportieren, A hat seine Kosten erstattet. Dort wird mit 10 % besteuert. Die effektive Steuer in Höhe von 100 entspricht 4 in Land A und 2 in Land B.⁶⁵



VP=100	A	B	Konzern	VP=100	A	B	Konzern
Konzernsteuerpreis= 20%				Konzernsteuerpreis= 10%			
Umsatz	120	0	120	Umsatz	100	120	120
Kosten	100	0	100	Kosten	100	100	100
Steuern	4	0	4	Steuern	0	2	2
Gewinn v. St.	20	0	20	Gewinn v. St.	0	20	20
Gewinn v. St.	16	0	16	Gewinn n. St.	0	18	18
Reale Steuersatz	20%		20%	Reale Steuersatz		10%	10%

Abb. 14: Beispielhafte Darstellung von Konzernverrechnungspreisen⁶⁶

⁶⁵ Vgl. Dawid, 2016, Verrechnungspreise, Seite 17

⁶⁶ Vgl. Dawid, 2016, Verrechnungspreise, Seite 2-4

Der Gewinn vor Steuern ist in beiden Fällen gleich (20). Die Daten zeigen deutlich, dass das internationale Unternehmen die niedrigen Verrechnungspreise verwendet, um die Steuerbelastung zu reduzieren (10 % statt 20 % Steuersatz). Im ersten Fall ist die Steuerbelastung sichtbar höher und der Gewinn nach Steuer somit niedriger (16) als im zweiten Fall (18). Dadurch, dass die Steuerbelastung (2) minimiert wird.⁶⁷

Aufgrund der unterschiedlichen nationalen Steuersätze können die multinationalen Unternehmen selbst die Verrechnungspreise nutzen, um die Steuerbelastung der gesamten Gruppe zu senken und zugleich ihren Gesamtgewinn zu erhöhen. Wie bereits beschrieben, können die multinationalen Konzerne normalerweise eine höhere Verrechnungspreisgestaltung entwickeln, um Gewinne aus Unternehmen in Hochsteuerländern zu übertragen. Ferner können aus der Entwicklung der Verrechnungspreise Gewinne an Unternehmen in Niedrigsteuerländern übertragen werden, wodurch der Gesamtgewinn des Unternehmens insgesamt erhöht wird.

1. Reduzierung der Einkommensteuerbelastung

Bei großen Unterschieden in den Steuersätzen nutzen multinationale Unternehmen den Verrechnungspreis, um die Einkommensteuerbelastung zu reduzieren.

Beispiel: Gesellschaft A ist eine NL der internationalen Unternehmensgruppe in Land A (Einkommensteuer: 20 %). Gesellschaft B ist andere NL derselben internationalen Unternehmensgruppe im Land B (Einkommensteuer: 30 %). A produziert Waren zu den Kosten von 100 Mio., A verkauft B zu 150 Mio., B verkauft Gesellschaft C in Land C die Waren zu 300 Mio.

⁶⁷ Vgl. Dawid, 2016, Verrechnungspreise, Seite 18



Abb. 15: Variante 1⁶⁸

Gesellschaft A kann durch Verrechnungspreise die Waren zu 200 Mio. verkaufen. Gesellschaft A kann zusätzlich 50 Mio. nach 20 % Steuersatz erhalten, Gesellschaft B kann 50 Mio. nach 30 % Steuersatz vergeben. Die gesamte Steuerbelastung reduziert sich um 5 Mio.

2. Reduzierung des Tarifs

Die Tarife sind ein weiterer wesentlicher Faktor für die Verrechnungspreise von transnationalen Konzernen, die die Preise für importierte Waren erhöhen. Tarife werden grundsätzlich mit der Wertsteuer erhoben. Wenn die Muttergesellschaft oder TG an andere TG in einem Hochtarifland verkauft, übernimmt dieses Unternehmen die Strategie der Übertragung von niedrigen Preisen für Exportgüter, um den Tarif zu reduzieren. Im Gegenteil kann, wenn Waren an eine TG eines niedrigen Tariflandes verkauft werden, der Übergangspreis für den Verkauf von Waren erhöht und die Erträge erhalten werden.

Beispiel: Gesellschaft A ist eine NL der internationalen Unternehmensgruppe in Land A. Gesellschaft B ist andere NL derselben internationalen Unternehmensgruppe im Land B (Zoll: 30 %). A verkauft die Waren zu 100 Mio.

⁶⁸ Eigene Darstellung



Abb. 16: Variante 2⁶⁹

Im Normalfall hat A hat 30 Mio. Tarife. Durch den Verrechnungspreis hat A nur 21 Mio. Tarife. Die Tarifbelastung ist um 9 Mio. reduziert und seine Produkte haben mehr Wettbewerbsstärke.

3. Vermeidung der Quellensteuer

Die Verrechnungssteuer bezieht sich auf die beschränkten Einkünfte und wird ausländischen Investoren im Inland auferlegt (z. B. auf Dividenden, Zinsen, Kommission, Lizenzgebühren usw.). In der Regel beträgt der Steuersatz ungefähr 10 % (China: 10 %⁷⁰, Deutschland: 5 %⁷¹, in einigen Ländern, wie den USA, 30 %⁷²). Beispielsweise wird gem. § 43b EStG die KapESt-Befreiung für Gewinnausschüttungen einer deutschen Tochter an ihre EU-Muttergesellschaft erweitert. Gleichzeitig wird die Mindestbeteiligungsquote der Muttergesellschaft an der deutschen Tochter von 25 % schrittweise auf 10 % (für Gewinnausschüttungen ab 01.01.2009) herabgesetzt (§ 43b Abs. 2 EStG).⁷³ Nach § 50a EstG beträgt der Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen 15 %. Dies basiert auf dem Bruttogewinn der Gesellschaft, daher ist die Steuerbelastung für multinationale Unternehmen nicht zu ignorieren. Die Unternehmensgruppe reduziert die Wirkung der Quellensteuer durch den Verrechnungspreis.

Beispiel: Gesellschaft A ist eine NL der internationalen Unternehmensgruppe in Land A. Gesellschaft B ist andere NL derselben internationalen Unternehmensgruppe in Land B

⁶⁹ Eigene Darstellung

⁷⁰ Vgl. O.A., 2017, Peoples Republic of China, Corporate – Withholding taxes, [http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Withholding-taxes\(07,09,2017\)](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Withholding-taxes(07,09,2017))

⁷¹ Vgl. O.A., 2017, Germany, Corporate – Withholding taxes, [http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Withholding-taxes\(07,09,2017\)](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Withholding-taxes(07,09,2017))

⁷² Vgl. O.A., 2017 U.S. Tax Withholding on Payments to Foreign Persons, [https://www.irs.gov/businesses/u-s-tax-withholding-on-payments-to-foreign-persons\(07,09,2017\)](https://www.irs.gov/businesses/u-s-tax-withholding-on-payments-to-foreign-persons(07,09,2017))

⁷³ Vgl. Schneider, 2017, Quellensteuer-Lexikon des Steuerrechts, [https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/q/quellensteuer-lexikon-des-steuerrechts/\(07,09,2017\)](https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/q/quellensteuer-lexikon-des-steuerrechts/(07,09,2017))

(Quellensteuer: 10 %). Gesellschaft A will 100 Mio. Dividenden an Gesellschaft B transferieren, aber A muss 10 Mio. Quellensteuer bezahlen.

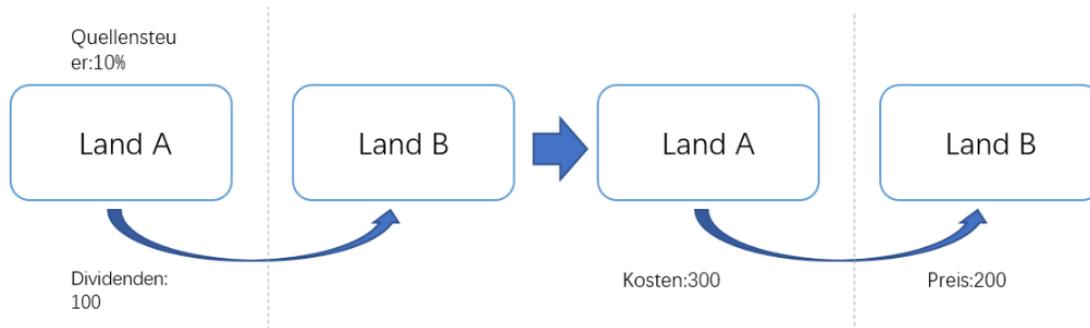


Abb. 17: Variante 3⁷⁴

Gesellschaft A kann 200 Mio. Waren Gesellschaft B verkaufen, deren Kosten 300 Mio. ist, so dass Gesellschaft A hat 10 Mio. Quellensteuer selbst erhalten.

Je höher der Verrechnungspreis, desto größer ist die Einfuhrsteuerbelastung und umgekehrt. Um die Tarife zu senken, exportieren multinationale Unternehmen Waren oder Dienstleistungen mit niedrigen Verrechnungspreisen in der Regel an TG in Hochsteuerländern. In der Tat wirkt sich die Einführung von Tariffaktoren positiv Einkommensteuer aus. In der Tat wirkt sich die Einführung von Tariffaktoren positiv Einkommensteuer aus. Durch die Entwicklung niedrigerer Verrechnungspreise können die Unternehmen nicht nur weniger Zölle zahlen, sondern auch die Kosten für die Einfuhren von TG senken, was zu einer höheren Einkommensteuerbasis führt. wenn die Waren mit niedrigen Verrechnungspreise, soll die Einkommensteuer erhöht. Der Entscheidungsträger soll das Verhältnis zwischen Zoll und Einkommensteuer berücksichtigen, dann kann die entsprechende Verrechnungspreis suchen.

2) Steuerparadiese

Internationale Steuerparadiese sind auch als internationale Steueroasen bekannt. Im Allgemeinen sind Steueroasen Gebiete, in denen keine oder nur geringe Steuern bezahlt werden müssen und daher die tatsächliche Steuerbelastung viel niedriger als im internationalen Durchschnitt ist.⁷⁵ Um die Einkommensteuerbelastung zu reduzieren, können internationale Unternehmen auch eine symbolische NL im Steuerparadies einrichten.

⁷⁴ Eigene Darstellung

⁷⁵ Vgl. Dautzenberg, O.J. Steueroasen, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/steueroasen.html>(07,09,2017)

Nach allgemeiner Annahme können internationale Steueroasen in die folgenden vier Arten unterteilt werden:⁷⁶

- Reines Steuerparadies

Solche Länder und Regionen erheben keine Einkommensteuer und Grundsteuer. Im Allgemeinen gibt es dort ein einfaches Steuersystem und weniger Steuerarten und nur eine geringe Menge indirekter Steuern. Neben der Einkommensteuer wird auch keine Vermögenssteuer erhoben, einschließlich persönlicher Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Kapitalertragsteuer, Erbschaftssteuer und Schenkungsteuer. Zurzeit sind solche Steueroasen die Cayman Islands, die Bahamas, Nauru, Vanuatu, die Bermudas, Turks- und Caicosinseln, Tonga und weitere.⁷⁷

- Länder und Regionen mit niedriger Einkommensteuerquote

Beispiele hierfür sind die Schweiz, Irland, Liechtenstein, die Kanalinseln, die Britischen Jungferninseln und die Salomonen.

- Länder und Regionen, die nur im Inland besteuern

Obwohl diese Länder und Gebiete eine niedrige Einkommensteuer erheben, wird Einkommen von Ausländern nicht besteuert. Viele lateinamerikanische Länder gehörten in der Vergangenheit zu solchen Steueroasen, wie Panama, Liberia, Costa Rica und weitere. Auch Hongkong zählt zu dieser Art von Steueroase.⁷⁸

- Spezifische Unternehmen in einigen Ländern und Regionen

Einige Länder und Regionen verhängen eine normale durchschnittliche Einkommensteuer über die meisten inländischen Unternehmen, bieten für einige spezifische Unternehmen jedoch besondere steuerliche Anreize. Zu solchen Steueroasen gehört z. B. Umweltfreundliche Unternehmen in Luxemburg.⁷⁹

Bekanntermaßen war Hongkong in der Vergangenheit eine britische Kronkolonie und wurde 1997 als Sonderverwaltungszone wieder an China zurückgegeben. Heute ist Hongkong ein Steuerparadies für vermögende Chinesen. Weil das Bankgeheimnis gesetzlich festgelegt ist, sind Einkünfte und Erträge aus dem Ausland steuerfrei, wenn sie nicht in Hongkong entstanden sind.

⁷⁶ Vgl. Dhammika; Hines Jr. 2009, Which Countries Become Tax Havens? S2-13

⁷⁷ Vgl. Dautzenberg, O.J. Steueroasen, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/steueroasen.html>(07,09,2017)

⁷⁸ Vgl. Maurer, 2014, Die Top 5 Steuerparadiese der Welt, <https://www.bankenblatt.de/steuerparadiese/>(07,09,2017)

⁷⁹ Vgl. OECD, 2000, Towards Global Tax Co-operation, S12-16

Hervorzuheben ist, dass es in Hongkong keine Quellensteuer gibt.⁸⁰ D. h., dass nur in Hongkong entstandene Einkünfte erhoben werden. Der Gewinnsteuer- und Einkommensteuersatz beträgt 15 %.⁸¹ Darüber hinaus gibt es sehr umfangreiche Steuerabkommen in Hongkong, so dass die Doppelbesteuerung im internationalen Handel vermieden wird. Diese Eigenschaften machen Hongkong zu einer bevorzugten Wahl, wenn MNE in den chinesischen oder chinesischen Unternehmen in den internationalen Markt eintreten. Dies beweist Hongkongs Rolle als multinationales Operations-, Marketing- und Vertriebszentrum in Asien.

Beispielweise Viele multinationale Unternehmen gründen ihre TG als ‚Vermittlung‘ in Steueroasen. MNE wählen einen Sitz in Hongkong, weil in Hongkong die Einkünfte aus dem Ausland sowie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren Quellensteuer nicht bezahlt, so dass Hongkong einer der bedeutendsten Finanzplätze Asiens ist. Seit 2016 steht Hongkong auf der schwarzen Liste der Steueroasen, die als Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerflucht von der EU-Kommission erstellt wurde.⁸²

Wenn beide Länder annähernd den gleichen Steuersatz haben, können internationale Unternehmen Steuerparadies indirekt behandeln. Die im Steuerparadies gelegene TG beschäftigt sich nicht mit praktischen Produktionsaktivitäten.

Beispiel: Gesellschaft A ist die Muttergesellschaft der internationalen Unternehmensgruppe in Land A (Körperschaftsteuer: 20 %). Gesellschaft B ist eine TG derselben internationalen Unternehmensgruppe im Steuerzone B. A produziert Waren zu den Kosten von 100 Mio. und verkauft sie Land zu 150 Mio.

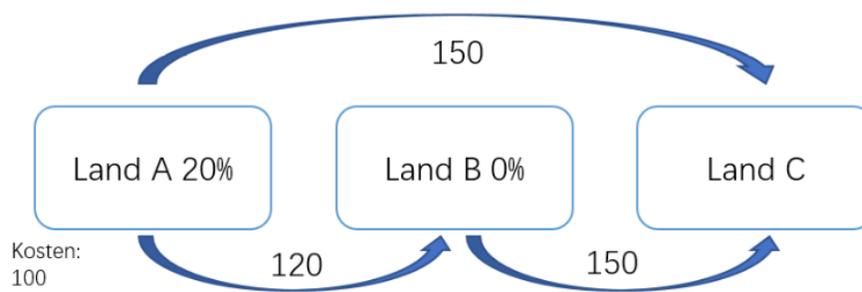


Abb. 18: Fall Steuerparadies ⁸³

⁸⁰ Vgl. Maurer, 2014, Die Top 5 Steuerparadiese der Welt, [https://www.bankenblatt.de/steuerparadiese/\(07,09,2017\)](https://www.bankenblatt.de/steuerparadiese/(07,09,2017))

⁸¹ Vgl. Firstlaw.de, 2001, Das Steuersystem in Hongkong, [http://www.chinaproject.de/Recht_Steuern/Steuern_in_HK.htm\(07,09,2017\)](http://www.chinaproject.de/Recht_Steuern/Steuern_in_HK.htm(07,09,2017))

⁸² Vgl. APA, 2016, EU will neue schwarze Liste von Steueroasen, [https://www.trend.at/wirtschaft/eu-kommission-liste-6209547\(07,09,2017\)](https://www.trend.at/wirtschaft/eu-kommission-liste-6209547(07,09,2017))

⁸³ Eigene Darstellung

A verkauft die Waren an Gesellschaft B zu 120 Mio. Gesellschaft B verkauft sie wiederum zu 150 Mio., so dass das MNE 6 Mio. Körperschaftsteuer sparen kann.

3) Missbrauch der Steuerabkommen

Ein umfangreiches Vertragsnetzwerk gilt in der Regel als ein wesentlicher Indikator dafür, dass ein Entwicklungsland ausländische Direktinvestitionen anzieht. Bilaterale Einkommensteuerverträge sind eine sichtbare Manifestation des Wunsches eines Landes nach wirtschaftlicher Entwicklung und einer stärkeren Integration in die Weltwirtschaft. Viele Entwicklungsländer haben bereits eine Reihe von Steuerabkommen mit ihren Nachbarn und mit den kapitalexportierenden Ländern ausgehandelt, während andere daran interessiert sind, ihr bestehendes Steuerabkommensnetz zu erweitern.⁸⁴ Es gibt jedoch das Problem, dass im Bereich der internationalen Investitionen MNE Steuerabkommen zwischen den Ländern benutzen, um ihre Gewinne zu maximieren.

Ein Missbrauch eines internationalen Steuerabkommens bedeutet, dass ein Drittstaatsangehöriger die bilaterale Übereinkunft zwischen zwei anderen Ländern ausnutzt, um von steuerlichen Vergünstigungen zu profitieren, die er andernfalls nicht erhalten hätte. Durch den Missbrauch internationaler Steuerabkommen kann oft der Zweck der internationalen Steuervermeidung erreicht werden.⁸⁵

⁸⁴ Vgl. Cooper, 2014, Preventing Tax Treaty Abuse. S.3

⁸⁵ Vgl. § 42 AO, Steuergesetze

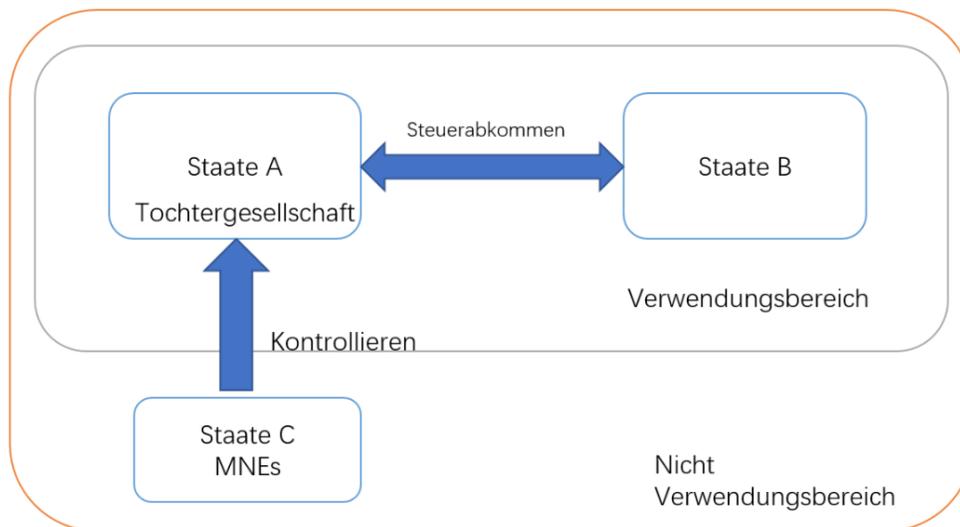


Abb. 19: Missbrauch der Steuerabkommen ⁸⁶

Ein Beispiel für den Missbrauch eines internationalen Steuerabkommens ist folgendes: Eine internationale Gesellschaft gründet eine TG in einem der Länder A und B, die miteinander ein Steuerabkommen haben. Diese TG ist eine örtlich ansässige Gesellschaft, während sie vollständig von einem Drittstaatsangehörigen kontrolliert wird. Die TG kann die Vorzugsbehandlung genießen, da sie auf dem Vertragsgebiet des Steuerabkommens zwischen A und B sitzt. Somit profitiert die TG aus dem Drittland durch ihre Beziehung mit dem Drittlandbewohner, indem dieser indirekt einen Nutzen aus dem Steuerabkommen zwischen den beiden Ländern zieht. Die TG ist eigentlich eine Vermittlerstelle. Viele MNE benutzen diese Vermittlergesellschaft wie Holdinggesellschaften, Finanzgesellschaften, Patentlizenzgesellschaften usw.

4) Gesellschafterfremdfinanzierung

Das Vorgehen der Gesellschafterfremdfinanzierung bezieht sich auf den Anteil des Fremdkapitals, der in der Kapitalstruktur des Unternehmens viel höher ist als der des Eigenkapitals. Wenn multinationale Konzerne ausländische verbundene Unternehmen mit Fremdkapital finanzieren (wie einen Kredit), können ihre Verbindlichkeiten an dem multinationalen Unternehmen vor der Zahlung der Körperschaftsteuer abziehen (wie den Zins). Wenn multinationale Unternehmen in

⁸⁶ Eigene Darstellung

ausländische verbundene Unternehmen Eigenkapital investieren (wie Aktien), muss die Dividenden besteuert werden, d. h., die verbundenen Unternehmen können Dividenden an transnationale Konzerne nicht in den Aufwand einbeziehen. Infolgedessen nutzen multinationale Unternehmen die Kapitalschwächung während der Finanzierung der TG aus. Durch die Wahl der Kapitalanteil kann Gesellschafter seine Gesellschaft verfügen.⁸⁷ Gegen die Gesellschafterfremdfinanzierung trifft Deutschland entsprechende Maßnahmen.⁸⁸

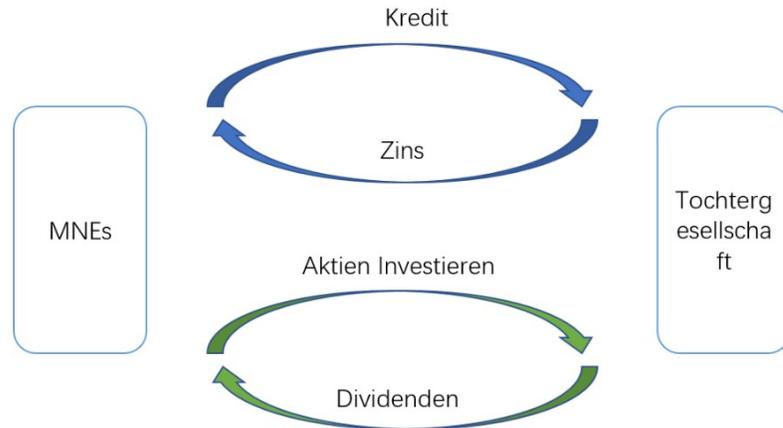


Abb. 20: Gesellschafterfremdfinanzierung⁸⁹

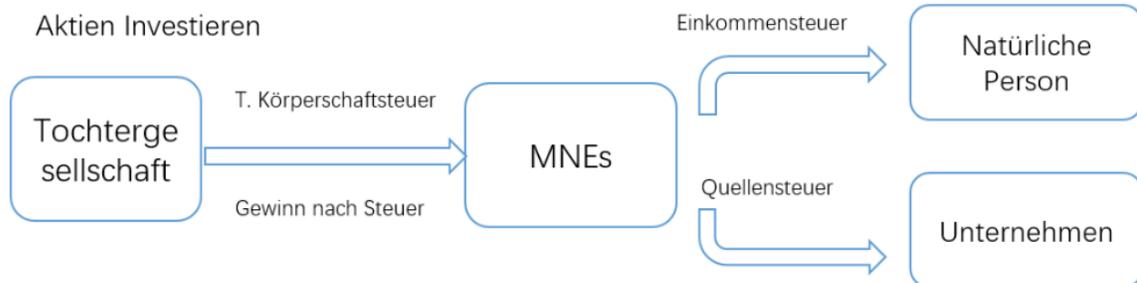


Abb. 21: Aktieninvestition⁹⁰

⁸⁷ Dautzenberg, O.J., Thin Capitalization Rules, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/thin-capitalization-rules.html>(07,09,2017)

⁸⁸ § 8a KStG

⁸⁹ Eigene Darstellung

⁹⁰ Eigene Darstellung

Auf der anderen Seite ist Eigenkapitalfinanzierung kompliziert und führt leicht zu einem Doppelsteuerproblem. Das MNE muss Einkommensteuer oder Quellensteuer bezahlen. Fremdkapitalfinanzierung ist hingegen flexibel: Es gibt keine Eigenkapitalveränderung, keine Personalwechsel und keine Änderungen der beherrschenden Anteile.

Außer der Verrechnungspreisgestaltung, der Anwendung des Steuerparadieses, dem Missbrauch von internationalen Steuerabkommen, der Fremdkapitalfinanzierung und anderen beliebten Maßnahmen gibt es noch weitere Methoden zur internationalen Steuervermeidung wie Sachinvestitionen im Ausland, Kapitalanlagen privater Wirtschaftssubjekte, Holding- und Finanzierungsgesellschaften, die Gründung von internen Versicherungsgesellschaften oder Immigration.⁹¹

7.3 Steuervermeidungsfall Apple

1) Hintergrund

1.1 Unternehmensgeschichte

Apple, früher bekannt als Apple Computer Corporation, hat seinen Hauptsitz in Cupertino, Kalifornien, USA. Seine Kerngesellschaft sind Elektronik-Technologie-Produkte, wie unter anderem das iPhone und das Macbook. Apple ist unter den Hightech-Unternehmen für seine Innovationen bekannt. Die bekanntesten Produkte sind der Apple II, der Macintosh, der Digital Music-Player iPod, der Musikladen iTunes und das Smartphone iPhone. Apples Apple II trug in den 1970er-Jahren zur Personal-Computer-Revolution bei. Das Macintosh-Projekt entwickelte sich in den 1980er-Jahren weiter. Seine weltweiten Marktanteile am Smartphone-Absatz stiegen im Zeitraum von 2007 bis 2017 von 3,4 % auf 12,5 %.⁹² Apple hat seinen Namen auf der Macworld-Expo in San Francisco am 09.01.2007 geändert. Deren Umsatz betrug im Jahr 2015 233,7 Mrd. USD.⁹³ Am 11.08.2017 erreichte die Marktkapitalisierung des Unternehmens 826,85 Milliarden USD. Damit gehört Apple zu den weltweit größten börsennotierten Unternehmen.⁹⁴

⁹¹ Vgl. Pohl, 1998, Globalisierung, Steuervermeidung und internationaler Steuerwettbewerb, [https://www.linksnet.de/artikel/17732\(07,09,2017\)](https://www.linksnet.de/artikel/17732(07,09,2017))

⁹² Vgl. IDC; Gartner, 2017, Marktanteil von Apples iPhone am weltweiten Absatz von Smartphones vom 3. Quartal 2007 bis zum 2. Quartal 2017, [https://de.statista.com/statistik/daten/studie/12864/umfrage/marktanteil-von-apple-smartphones-seit-2007/\(07,09,2017\)](https://de.statista.com/statistik/daten/studie/12864/umfrage/marktanteil-von-apple-smartphones-seit-2007/(07,09,2017))

⁹³ Vgl. Sasse, 2016, Apple droht der Aktie das Microsoft-Schicksal, [https://www.wallstreet-online.de/nachricht/8937798-apple-droht-aktie-microsoft-schicksal,\(07,09,2017\)](https://www.wallstreet-online.de/nachricht/8937798-apple-droht-aktie-microsoft-schicksal,(07,09,2017))

⁹⁴ Vgl. O.A., 2016, Timeline: Die Geschichte von Apple (1976-2016), [http://www.mac-history.de/zeitleiste-die-entwicklung-von-apple-seit-1976\(07,09,2017\)](http://www.mac-history.de/zeitleiste-die-entwicklung-von-apple-seit-1976(07,09,2017))

1.2 Steuervermeidung

Als weltweit profitabelstes Technologieunternehmen vermeidet Apple Steuern in Höhe von Milliarden USD durch die Einrichtung von NL und TG auf der ganzen Welt, berichtete die ‚New York Times‘ am 29. April 201X. Daten aus dem Jahr 2011 zeigen, dass Apple auf einen Gewinn von 34,2 Mrd. USD nur 3,3 Milliarden Bargeld-Steuer bezahlt, sein aktueller Steuersatz mithin nur 9,8 % beträgt. Im Vergleich dazu zahlte Walmart im Jahr 2011 eine weltweite Bargeld-Steuer in Höhe von 5,9 Mrd. USD auf seine verbuchten Gewinne von 24,4 Mrd. Der Steuersatz von 24 % liegt im Durchschnitt für Nicht-Tech-Unternehmen.⁹⁵

Gegen Apple liegt in Europa Kommission ein Urteil vor. Es besagt, dass Apple illegale Steuervergünstigungen aus Irland erhielt, und verhängt eine Rekordsteuerstrafe von 13 Mrd. EUR (14,5 Mrd. USD). Nach einer Senatsuntersuchung im Jahr 2013 hat Apple sich seit mindestens einem Jahrzehnt in einer zunehmend aggressiven Steuervermeidung geübt, einschließlich etwa 100 Mrd. USD der Steuervermeidung von in Irland. Die Unternehmen glauben, dass ihre Arrangements in einem bekannten Steuerparadies wie Irland niemals als illegal gelten würden, auch wenn die europäischen Regulierungsbehörden in ähnlichen Fällen bereits gegen solche multinationalen Konzerne wie Starbucks, Amazon und Fiat vorgegangen sind.⁹⁶

Nach einem CNN-Bericht hat Apple im Jahr 2016 außerhalb der USA iPhones und andere Produkte für 1 Mio. USD, dafür jedoch nur 50 USD Steuern bezahlt, was lediglich 0,005 % des Gesamtumsatzes ausmacht. Apple hat einen Profit von 14,6 Mrd. USD 2014, aber nur 5 % von 231 Mio. in Bargeld Steuern bezahlt.⁹⁷ Apple verwendet die Gründung eines Netzes von NL und TG, um die Steuerbelastung erheblich zu senken.

Die Steuervermeidungszweige sind wie folgt:

- Apple gründete zwei NL in Irland, benannt ‚Apple Operations International‘ (AOI) und ‚Apple Sales International‘ (ASI)
- Apple gründete eine TG in den Niederlanden
- Apple gründete eine TG auf der Karibikinsel, Cayman Island
- Apple gründete auf den britischen Jungferninseln die ‚Baldwin Holdings Unlimited‘

⁹⁵ Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>(07,09,2017)

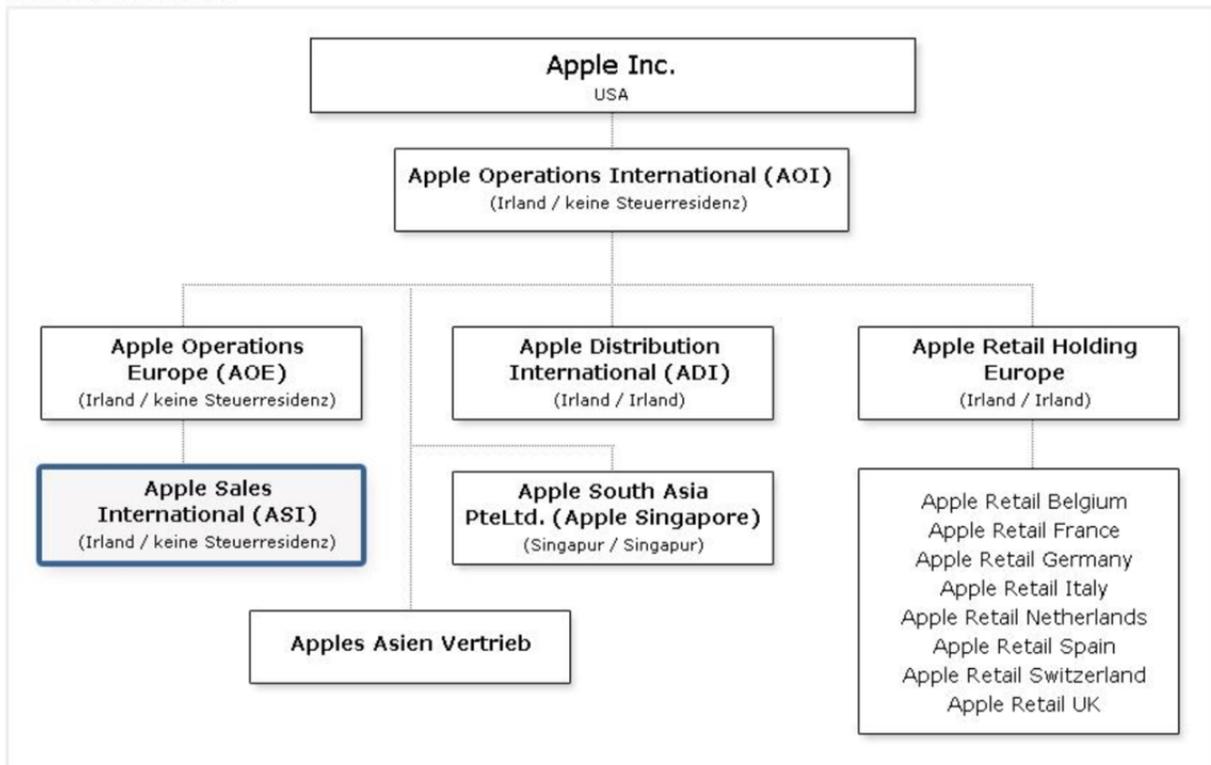
⁹⁶ Vgl. The Editorial Broad, 2016, Apple, Congress and the Missing Taxes, <https://www.nytimes.com/2016/08/31/opinion/apple-congress-and-the-missing-taxes.html>(07,09,2017)

⁹⁷ Vgl. Kottasova, 2016, Hoe Apple paid just 0.005% tax on its global profits, <http://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-ruling-numbers/index.html>(07,09,2017)

- Apple gründete eine NL in Luxemburg, benannt ‚iTunes SARL‘
- Apple gründete eine TG in Singapur⁹⁸

Übersicht

Apples Offshore-Firmen



Quelle: US-Behörden, Apple
SPIEGEL ONLINE

Abb. 22: Übersicht der NL und TG von Apple⁹⁹

2) Die Fallanalyse: Apples Steuervermeidungsstrategie

Apple hat sich zu den weltweit profitabelsten Technologie-Unternehmen entwickelt. Seine Trading-Netzwerke und Filialen sind auf der ganzen Welt gewachsen. Apples Steuervermeidungsstrategie unterteilt sich in inländische und internationale Steuervermeidungsstrategien, ähnlich wie Google und andere Technologieunternehmen.

⁹⁸ Vgl. Schultz, 2013, So rechnete Apple seine Steuerlast klein, [http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html\(07,09,2017\)](http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html(07,09,2017))

⁹⁹ Vgl. Schultz, 2013, So rechnete Apple seine Steuerlast klein, [http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html\(07,09,2017\)](http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html(07,09,2017))

A. Nationale Steuervermeidungsstrategie

Die nationale Steuervermeidungsstrategie, die hier nur andeutungsweise erörtert wird, bezieht sich auf zwei Seiten:

a) Ausnutzung der Steuerunterschiede inländischer Staaten

Wegen der Steigerung der Apple-Aktien hat Apple zur Organisation der Kapitaltransaktionen die NL ‚Braeburn Capital‘ in Nevada gegründet. Wenn Kunden ein iPhone oder andere Apple-Produkte kaufen, wird ein Teil der Gewinne bei Braeburn Capital eingezahlt und dann in Aktien, Anleihen oder andere Finanzinstrumente investiert. Wenn diese Investitionen zusätzliche Gewinne erzielen, verbleibt ein Teil davon bei Braeburn. Nach den Steuergesetzen der Vereinigten Staaten von Amerika variiert die Körperschaftssteuer von Bundesstaat zu Bundesstaat. Die Körperschaftssteuer in Kalifornien beträgt 8,84 %, während es in Nevada keine Körperschaftsteuer gibt. Somit braucht Apple seine Gewinne in Nevada nicht zu besteuern, wodurch sich die Steuerbelastung in Summe reduziert. So kann Apple im Raum ‚ausweichen‘. Tatsächlich ist das Suchen von Lücke in den Unterschieden der Körperschaftsteuer in den USA zum Zwecke der Steuergestaltung legal, umgeht aber die legislative Absicht und den staatlichen Rechtsleitfaden.¹⁰⁰

b) Ausnutzung inländischer Steueranreize

Apple profitiert von der Politik in Kalifornien, wo die Landesregierung Investitionsanreize schafft. Insbesondere handelt es sich dabei um steuerliche Anreize, um Beschäftigung zu fördern und den Umsatz zu steigern. Im Allgemeinen will die staatliche Wirtschaftsentwicklungsabteilung umweltfreundlichere Unternehmen unterstützen, die große Mengen an Investitionen und Hochtechnik einbringen. Die Steueranreize beziehen sich auf die Einkommensteuer, Umsatzsteuer und andere Steuerarten. Dadurch kann sich die lokale Wirtschaft entwickeln.

Viele Staaten betreiben eine Steuerpolitik zugunsten der technischen Entwicklung. Die steuerlichen Anreize für die Hightech-Industrie der USA sind folgende:

Wissenschaftliche Forschungseinrichtungen als gemeinnützige Organisationen sind steuerfrei. Für Unternehmen sind die Kosten für Forschung und Entwicklung (F&E) steuervergünstigt. F&E bezieht sich auf Produkte sowie die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit auf dem Markt. Die US-

¹⁰⁰ Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, [http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html\(07,09,2017\)](http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html(07,09,2017))

Regierung ermutigt somit Unternehmen, in F&E zu investieren, indem diese Kosten vom allgemeinen Investmentbereich getrennt werden dürfen. Die beiden eingeführten Steueranreize lauten somit ‚Ausgabenabzug‘ und ‚Senkung der Einkommensteuer‘.¹⁰¹

Obwohl dadurch die Staatseinnahmen sinken, ist die Förderung von F&E ein erklärtes Ziel der Politik.

B. Die internationale Steuervermeidungsstrategie von Apple:

a) Internationale Steuervermeidung in Steuerparadiesen

Apple hat seine eigene Unternehmensstrategie, unterschiedliche Steuersätze zu verwenden. Weil die Nutzung unterschiedlicher Steuersätze einfach ist, geschieht die Umsetzung von Apples internationaler Strategie häufig. Durch die Ausnutzung internationaler Steuerparadiese kann Apple niedrige Steuersätze erzielen oder teilweise gar keine Steuer entrichten. Apple kann seine patentierte Technologie aus Kalifornien an Irland übertragen, wodurch ein Teil des Gewinns aus Lizenzgebühren mit einem Steuersatz von 12,5 % belegt wird, was niedriger ist als in den USA. Das reduziert die Steuerbelastung des Unternehmens erheblich. Trotzdem hat Apple zusätzlich einige seiner Gewinne von der irischen NL zu steuerfreien Unternehmen in der Karibik übertragen. Weil Luxemburgs Steuersatz niedrig war, kann die Unternehmen durch Luxemburg als Vermittler die Steuerbelastung reduziert.¹⁰² Wenn Apple die Existenz seiner Produktion und Entwicklung in einem Niedrigsteuerland hinreichend beweisen kann, können die US-Steuerbehörden keine weiteren Maßnahmen ergreifen. Irland beweist die Transaktion von Apple als legal, trotzdem halten die USA und die EU-Kommission dies für Steuerhinterziehung.

b) Die ‚Double Irish with a Dutch Sandwich‘-Steuervermeidungsstrategie

In den späten 1980er-Jahren war Apple einer der Vorläufer, um eine doppelstufige irische Steuerstruktur zu schaffen, die es Unternehmen ermöglicht, weltweit Gewinne in Steueroasen zu übertragen. Apple hat zwei irische Filialen eingerichtet, ‚Apple Operations International‘ und ‚Apple Sales International‘. Die irische Regierung führte Steuerbefreiungen zugunsten der Beschäftigung ein, was es Apple ermöglichte, Patentlizenzen von Kalifornien nach Irland zu überweisen. Diese Übertragung erfolgen intern, so dass die Rechte von einem Teil des Unternehmens auf eine andere überseeische Zweigniederlassung transferiert werden. Das Ergebnis ist jedoch, dass ein

¹⁰¹ Vgl. Hall, 2001, Tax Incentives for Innovation in the United States, S. 6-9

¹⁰² Vgl. Luxembourg Consulting Group, O.J., Luxembourg Steuern, [http://www.lcg-luxembourg.com/Steuern.937.0.html\(07,09,2017\)](http://www.lcg-luxembourg.com/Steuern.937.0.html(07,09,2017))

Teil der Gewinne in Höhe von 12,5 % in Irland besteuert wird statt in den USA mit einem Satz von 35 %.

Irland wurde ein Zentrum der globale Gewinn von Apple. Auch die zweite irische Zweigniederlassung lässt andere Gewinne auf die Unternehmen in der Karibik übertragen. Apple hat einen Teil des Besitzes der irischen NL an Unternehmen auf den Britischen Jungferninseln übertragen, die ein Steuerparadies für Irland darstellen. Ein Teil der Gewinne von Apple kann steuerfrei in die Niederlande übertragen werden, daher heißt diese Steuervermeidungsstrategie ‚Double Irish with a Dutch Sandwich‘.

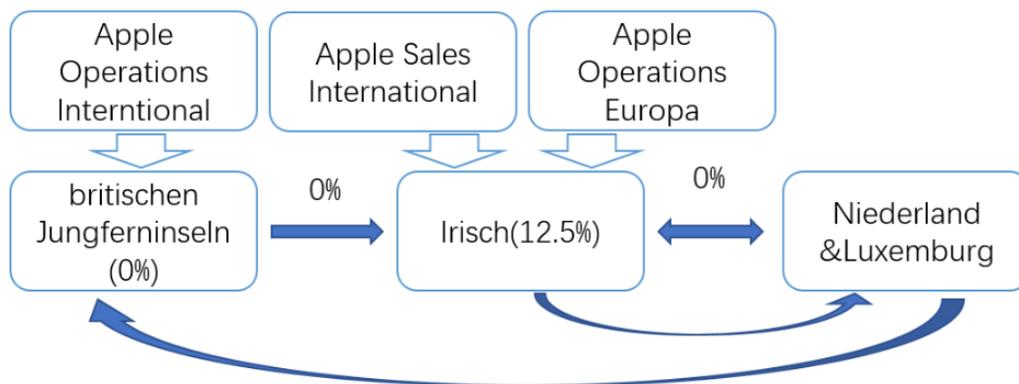


Abb. 23: Die ‚Double Irish with a Dutch Sandwich‘-Steuervermeidungsstrategie¹⁰³

Die internationale Sandwich-Steuervermeidungsstrategie bezieht sich auf die Unterschiede der Steuerpolitik zwischen verschiedenen Ländern. Erstens unterscheidet sich der Einkommenssteuersatz Irlands, der Britischen Jungferninseln und der USA: Der Körperschaftsteuersatz Irlands beträgt 12,5 %, die Britischen Jungferninseln erheben gar keine Körperschaftsteuer, die USA hingegen 35 %. Die Sonderpolitik der irischen Regierung sieht Steuerfreiheit vor zugunsten der Schaffung von Arbeitsplätzen beschäftigt, was ein bedingter steuerlicher Anreiz ist und aus Sicht der irischen Regierung völlig legal. Aus Sicht der Europa-Kommission ist sie illegal, da ihre Steuereinnahmen reduziert werden. Außerdem untergräbt sie die steuerlichen Vorteile der US-Regierung, und wegen einiger Steuerpolitik in Steuerparadies können viele der Übertragungsprozesse von externen Regulierungsbehörden und

¹⁰³ Eigene Darstellung

Steuerbehörden nicht erkannt werden. Apple kann durch geschickte Übertragung der transnationalen Gewinne seine Steuerbelastung minimieren.¹⁰⁴

c) Steuerabkommen

Weil es internationale Steuerabkommen zwischen irischen und anderen europäischen Ländern gibt,¹⁰⁵ können einige der Gewinne von Apple auf die Niederlande – ein so genanntes dänisches Sandwich – übergehen, so dass externe Regulierungsbehörden und Steuerbehörden davon keine Kenntnis erhalten. Zur gleichen Zeit werden einige Anteile der Zweige in Irland in Steuerparadies Britische Jungferninseln an die ‚Baldwin Holdings Unlimited‘ übertragen. Aufgrund der Steuerabkommen zwischen Irland und den europäischen Ländern können Teile von Apples Gewinnen steuerfrei an die Niederlande gehen.

Noch im Jahr 2003 lag der irische Steuersatz für Apple bei 1 %, sank aber im Jahr 2014 auf 0,005 %. Die Ausnutzung von internationalen Steuerabkommen beinhaltet ein Risiko. Oberflächlich betrachtet ist es zwar in Irland legal, tatsächlich kann aber diese Steuervermeidungsstrategie als Missbrauch von internationalen Steuerabkommen gewertet werden. Aus Sicht der EU-Kommission war das bei Apple der Fall. Sie verlangt daher die Rückzahlung der Vergünstigungen.¹⁰⁶ US- und EU-Steuerbehörden können die nationalen Steuerinformationen durch das Steuerabkommen austauschen und ein strenges Steuerungssystem verwenden, um damit Steuervermeidung zu kontrollieren.

d) Verschleierung elektronischer Transaktionen

Das BEPS-Projekt sieht Maßnahmen gegen Steuerverkürzung und Gewinnverlagerung in der Digital Economy vor. Laut Einschätzung der OECD kam es zu Verlusten zwischen 4 % und 10 % der globalen Körperschaftsteuereinnahmen. Dies sind ungefähr 100 Mrd. USD bis 240 Mrd. USD jährlich.¹⁰⁷ Apple ist ein gutes Beispiel dafür, wie Technologieunternehmen Steuersysteme ausnutzen. Diese Systeme sind daher nicht mehr für die heutige digitale Wirtschaft geeignet. Apples Gewinne leiten sich nicht nur aus physischen Produkten ab, sondern aus der Konzession von immateriellen Vermögenswerten wie Software. Manchmal ist das Produkt selbst digital, wie

¹⁰⁴ Vgl. Economics Online, O.J., Multinationals and tax avoidance, http://www.economicsonline.co.uk/Global_economics/Tax_avoidance_2016.html(07,09,2017)

¹⁰⁵ Vgl. Irish Tax and Customs, O.J., Tax agreements, <http://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-agreements/index.aspx>(10,09,2017)

¹⁰⁶ Vgl. Kwasniewski, 2016, 50 Euro Steuern für eine Million Euro Gewinn, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apple-in-irland-50-euro-steuern-fuer-eine-million-euro-gewinn-a-1110150.html>(07,09,2017)

¹⁰⁷ Vgl. Mitterlehner, 2016, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy. S. 58-61

ein Lied oder eine App. Konzessionen und digitale Produkte können einfacher als Lebensmittel, Autos usw. in Niedrigsteuerländer transferiert werden. Anders als ein Auto kann Software außerdem überall verkauft werden. Apple hat eine NL in Luxemburg namens ‚iTunes SARL‘ gegründet. Die TG von Apple wurde im Jahr 2016 geschlossen. Im Jahr 2015 schaffte iTunes mit 24 Mitarbeitern einen Umsatz von mehr als 3 Mrd. EUR und einen Gewinn von 111 Mio. EUR.¹⁰⁸ Luxemburg hat nur wenige Millionen Einwohner. Aber wenn Kunden aus dem europäischen Ausland, Afrika oder dem Mittleren Osten eine App oder andere elektronische Apple-Produkte herunterladen, wird der Verkaufsrekord in Luxemburg angezeigt. Steuern, die wie an Frankreich, die EU und USA gezahlt werden sollten, wurden an Luxemburg entrichtet.

Weil die Produkte von dem technischen Unternehmen wie Apple Software, Musik, Film usw. in Internet sind, gibt es kein Inventar auf traditionale Begriffe wie reale Dinge. Diese Handlungsweise zeigt, dass das moderne Steuersystem in zunehmendem Maße nicht in der Lage ist, sich an eine von E-Commerce dominierte Wirtschaft anzupassen. Apple hat Senior Accountants angestellt, deren Kompetenzen in der Entdeckung von legitimen Steuerlücken liegen.¹⁰⁹

3) Auswirkungen der Steuervermeidung von Apple

A. Die Auswirkungen der Steuervermeidung auf Apple

Mit seiner nationalen Steuerstrategie nutzt Apple die Unterschiede in Steuersystem und Steuerarten von verschiedenen Staaten und macht sich Steueranreize zunutze, um die Steuerbelastung zu verringern. Auf internationaler Ebene erfand Apple die ‚Double Irish with a Dutch Sandwich‘-Steuervermeidungsstrategie, mit der das Unternehmen seine Gewinne an Niedrigsteuerländer überträgt.

Durch die aggressive Steuergestaltung erhält Apple viele Gewinne. In seinem Jahresbericht von 2015 hat das Unternehmen die Steuern in den globalen Geltungsbereichen der Steuern, einschließlich Echtzeitzahlung von Steuern und aufgeschobene Zahlung von Steuern sowie andere Ausgaben aufgeführt. Die Steuer belief sich demnach auf 19,1 Mrd. USD, der effektive Steuersatz entsprach 26,4 % der Gewinne.¹¹⁰ Obwohl das Unternehmen seinen Steueraufwand

¹⁰⁸ Vgl. Becker, 2016, Steuervorteil dahin: iTunes verlässt Luxemburg, <https://www.heise.de/mac-and-i/meldung/Steuervorteil-dahin-iTunes-verlaesst-Luxemburg-3240361.html>(07,09,2017)

¹⁰⁹ Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>(07,09,2017)

¹¹⁰ Vgl. United States Securities and Exchange Commission, 2015, From 10K, <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000119312515356351/d17062d10k.htm>(07,09,2017)

im Jahresbericht offenlegt, ist es nicht möglich, aus den Daten die Gesamtsteuerzahlungen der Gesellschaft an die Regierung genau zu berechnen.

Laut Apple lag sein Gewinn aus dem Jahr 2010 bei 34,2 Mrd. USD, die Steuer betrug 3,3 Mrd. USD, der aktuelle Steuersatz 9,8 %. Im Gegensatz dazu zahlt Walmart bei einem jährlichen Gewinn von 24,4 Mrd. USD Steuern in Höhe von 5,9 Mrd. USD, was einem Steuersatz von 24 % entspricht. Dieser Steuersatz liegt für ein Nicht-Technologie-Unternehmen im Durchschnitt. Ohne Steuervermeidungsstrategie hätte Apple 2010 in den USA Bundessteuern in Höhe von 2,4 Mrd. USD gezahlt. Sowohl Einige Regierung verwenden Steuerrückerstattung, so dass das steuerpflichtige Einkommen eines Unternehmens oft sehr verschieden von den im Jahresbericht gemeldeten Gewinnen ist.¹¹¹ Allerdings wird diese Zahl wahrscheinlich die tatsächliche Steuer des Unternehmens gegenüber der Regierung zu hoch ausweisen, weil sie diejenigen enthält, die tatsächlich noch nie bezahlt wurden.

B. Die Auswirkungen der Steuervermeidung auf die betroffenen Regionen

Es gibt zwei unterschiedliche Auswirkungen:

Einerseits verursacht die Steuervermeidung von Apple regionale finanzielle Zwänge. Ein typisches Beispiel ist Kalifornien. Der Verlust dieses Teils der zu erwartenden Umsätze ist eine der Ursachen der Finanzkrise in Kalifornien. Allein im Geschäftsjahr 2010 beträgt die fiskalische Lücke in Kalifornien 9,2 Mrd. USD, so dass die regionale Regierung weniger Geld für die Förderung von Universitäten und weiteres zur Verfügung hat. Während die verschiedenen Universitäten Studiengebühren erheben, hat Kalifornien einige seiner Gesundheitsprojekte und Dienstleistungen für Behinderte reduziert.¹¹²

Andererseits hat Apple Arbeitsplätze geschaffen und Steuern bezahlt. Beispielsweise profitiert Irland durch Apple hinsichtlich der Beschäftigung und geringer Steuereinnahmen. Obwohl es so niedrig ist, bevorzugt Irland die Investitionen ausländischer Unternehmen. Wenngleich Apples Steuervermeidung den Interessen der EU zuwiderläuft, schützt Irland das Unternehmen, weil das

¹¹¹ Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, [http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html\(07,09,2017\)](http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html(07,09,2017)

¹¹² Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, [http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html\(07,09,2017\)](http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html(07,09,2017)

Land nicht zu den betroffenen Staaten gehört. Apple habe 2016 400 Mio. USD Steuern bezahlt und sei damit „der größte Steuerzahler in Irland in diesem Jahr“.¹¹³

C. Die Auswirkungen der Steuervermeidung auf andere Unternehmen

Laut verschiedener Steuersysteme, steuerlicher Anreize und Steuerabkommen aus Ländern und Region wurden auch für die Steuervermeidung von Apple zur Verfügung gestellt. Apple bietet eine Vorlage. Andere Unternehmen können durch die gleiche Strategie ihre Steuerbelastung reduzieren. Es ist ein bedeutender Punkt der nationalen und internationalen Steuervermeidungspolitik, dass der elektronische Handel virtuell ist, ist eine wesentliche Voraussetzung der Wirksamkeit der Steuervermeidung. Das bedeutet, anders als Lebensmittel, Autos usw. können sie nicht einfach eingeführt werden.

Zusammenfassend kann man sagen, sie entfaltet eine wettbewerbsfähige Wirkung, die zu einem gewissen Grad ein steuerliches Ungleichheitsphänomen ist. Steuervermeidung hat auch einen großen Einfluss auf die Geschäfts- und Sozialfürsorge. Sie verringert Steuereinkommen, beeinflusst Regierungsfunktionen. Daten der US-Regierung zeigen, dass obwohl die Technologie-Industrie die größte und wertvollste Industrie im Land ist, sie nur eine sehr niedrige Steuerbelastung hat. Im Zeitraum 2010/2011 berichteten 71 technologische Unternehmen im Standard & Poor's 500-Stock Index, darunter Apple, Google, Yahoo und Dell, sie bezahlten weltweit eine Cash-Steuer, die niedriger als ein Drittel der andere Standard & Poor's 500-Stock-Index-Unternehmen war.¹¹⁴ Auch für ein Technologie-Unternehmen ist Apples Steuersatz immer noch niedrig. Gleichzeitig ist es förderlich, da der Ressourcenverteilungseffekt auch förderlich für die Modernisierung der regionalen Industriestruktur ist. Insgesamt verringert Apples Steuervermeidungsstrategie die Staatseinnahmen der USA, unterstützt aber die Wirtschaft von anderen Ländern, in denen die TG oder NL liegen. Apples Steuerstrategie passt sich auch den Zielen von Entwicklungsländern an, die das Anziehen von Investitionen und die Verbesserung der Beschäftigungsquote beinhalten.

¹¹³ Vgl. Zeit Online, 2016, Irland klagt gegen Apple-Steuernachzahlung, [http://www.zeit.de/wirtschaft/2016-09/eu-kommission-apple-steuernachzahlung-klage\(07,09,2017\)](http://www.zeit.de/wirtschaft/2016-09/eu-kommission-apple-steuernachzahlung-klage(07,09,2017))

¹¹⁴ Vgl. Duhigg; Kocieniewski, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, [http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html\(07,09,2017\)](http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html(07,09,2017))

8 Das BEPS-Projekt zur Verhinderung von Steuervermeidung

BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting, auf Deutsch etwa Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung. Aufgrund der steuerlichen Planung von Unternehmen haben viele Länder Steuereinnahmen eingebüßt. Auf dem G20-Gipfel der größten 20 Industrienationen wurde ein Programm gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerung vorgestellt. Das Ziel des BEPS-Projekts ist es, gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und die aggressiven Steuerplanungen internationaler Unternehmen vorzugehen. 2015 wurden konkrete Empfehlungen erarbeitet und vorgelegt. Durch die Umsetzung der Empfehlungen können zentrale BEPS-Probleme erheblich reduziert werden.¹¹⁵

Das Programm umfasst 15 Arbeitsbereiche des internationalen Steuerrechts, wobei die Verrechnungspreise mit mehreren Arbeitsbereichen eine zentrale Stellung einnehmen.

1. Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme	2. Neutralisierung der Effekte von Hybrid Mismatch Arrangements
3. Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Rules)	4. Begrenzung der Erosion von Besteuerungsgrundlagen durch Abzug von Zins- oder sonstigen Aufwendungen
5. Wirksamere Bekämpfung von steuerschädlichen Gestaltungen unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	6. Verhinderung von Abkommensmissbrauch
7. Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	8. Immaterielle Wirtschaftsgüter
9. Risiken und Kapital	10. Sonstige risikoreiche Transaktionen
11. Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen	12. Verpflichtung von Steuerpflichtigen zur Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle
13. Überprüfung von Verrechnungspreisdokumentationen	14. Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen
15. Entwicklung eines multilateralen Instruments	

Tabelle 6: Zentrale Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans¹¹⁶

¹¹⁵ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, 2017, Fragen und Antworten zum BEPS-Projekt, [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html\(07,09,2017\)](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html(07,09,2017))

¹¹⁶ Vgl. Bundesfinanzministerium. O., J., Aktionsplan zur Bekämpfung der Erosion der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung (Deutsche Arbeitsübersetzung), S.1-16

8.1 Die Hauptpunkte des BEPS-Projekts

A. Daten- und Wirtschaftsanalyse

Die BEPS-Situation ist ernst und betrifft die steuerlichen der Regierungen beträchtlich. Der Bericht von BEPS-Projekt beschreibt den BEPS-Schaden und die Ergebnisse der Analyse der Theorie und Methode. Es werden Vorschläge für künftige Datenindikatoren und Analysewerkzeuge zur Überwachung des BEPS-Verhaltens gemacht (*MASSNAHME 11. Entwicklung von Methoden zur Erfassung und Analyse von BEPS-Daten und Gegenmaßnahmen*). Da das Finanzergebnis der Entwicklungsländer stärker von der Körperschaftsteuer abhängig ist, verlieren sie durch BEPS in höherem Maße Umsatz als die Industrieländer. Auch hier ist die Gewinnrate multinationaler Unternehmen in den Niedrigsteuerbereichen zweimal höher als die gesamte Konzerngewinnrate etc.

B. Stärkung der Verrechnungspreisregeln

Im Hinblick auf die Verrechnungspreise werden die Richtlinien für den unabhängigen Handel aktualisiert, um sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisergebnisse auf der Grundlage von Wertschöpfung ermittelt werden (*MASSNAHMEN 8, 9, 10 – Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*). Klar abgegrenzte Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern, Wie werden die Erträge aus immateriellen Vermögenswerten in der Unternehmensgruppe verteilt? Wie verteilen sich das Risiko und die damit verbundenen Erträge auf die Konzerngesellschaften?

Es gibt auch eine signifikante Verbesserung der Transparenz der Informationen über den Betrieb transnationaler Konzerne, d. h. eine wesentliche Änderung der Anforderungen von Informationen an die Verrechnungspreise. (*MASSNAHME 13 – Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation*)

C. Stärkung der Bestimmungen des Steuerabkommens

Es wird sichergestellt, dass die Vereinbarung nur zur Beseitigung der Doppelbesteuerung und nicht zur Durchführung komplexer Planungsregelungen verwendet wird. Es wird gewährleistet, dass die Konzession nur dem Unternehmen, das sie wirklich braucht, gegeben wird. Das Problem ist, dass durch Steuergestaltung steuerliche Anreize genossen werden können. (*MASSNAHME 6 – Verhinderung von Abkommensmissbrauch*)

Die Definition einer Betriebsstätte wird verändert, um die künstlichen Umgehung des Status zu vermeiden. Dadurch, dass Kommission die Ausnahmeregelungen für bestimmte Tätigkeiten einsetzen, wird die künstlichen Umgebung des Status vermieden. *(MASSNAHME 7 – Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte)*

Die Staaten haben einstimmig beschlossen, einen Mindeststandard für die Förderung der Streitbeilegung zu entwickeln und gleichzeitig einen wirksamen Kontrollmechanismus zu schaffen. Durch das gegenseitige Konsultationsverfahren (MAP) wird Streit wirksam und zeitnah beigelegt. *(MASSNAHME 14 – Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen)*.

D. Kriterien für die Gewährleistung eines fairen Steuerwettbewerbs und dessen Anwendung

Die steuerschädlichen Praktiken mit Schwerpunkt auf Verbesserung der Transparenz wird neu ausgerichtet. Präferenzsystem wird eingeführt. Es wird eine „*realign taxation of profits with the substantial activities*“ verwirklicht und die Nexus-Approach-Methode wird akzeptiert. *(MASSNAHME 5 – Wirksamere Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz)*

E. Die Überbrückung von Schlupflöchern im nationalen Recht

Hier geht es um die Schaffung eines effektiven CFC-Systems *(MASSNAHME 3 – Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung)* und die Lösung von ‚Zinsabzug‘ *(MASSNAHME 4 – Begrenzung der Erosion der Besteuerungsgrundlage durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen)*.

F. Der Hauptinhalt der digitalen Wirtschaft

Alle BEPS-Projekt-Maßnahmen, insbesondere Festbetriebe, Verrechnungspreise und CFC-Vorschriften, können auch das wachsende BEPS-Problem aufgrund der digitalen Wirtschaft lösen. *(MASSNAHME 1 – Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme)*

8.2 Einfluss auf die Unternehmen

Es besteht die aktuelle Herausforderung für internationale Unternehmen, die Implikationen des BEPS-Programms der OECD zu überblicken. Sie liegt im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen darin, die neuen Regelungen alsbald umzusetzen, sofern die entsprechenden Kriterien erfüllt werden.

9 Zusammenfassung

MNE haben die Steuerfaktoren nicht nur im äußeren, sondern auch im inneren Finanzmanagement berücksichtigt. Steuerfaktoren beeinflussen den gesamten Umlauf von MNE. Für Unternehmen in den Funktionsbereichen stellt sich somit die Aufgabe, mindestens die Grundzüge der relevanten nationalen und internationalen Regelungen zur Ausgestaltung von Konzernverrechnungspreisen zu verstehen. Durch die Exploration der Unterschiede in Steuersystemen und Steuerabkommen können MNE vielfältige Steuervermeidungsmethoden ausfindig machen. Gleichzeitig können sie Gewinne maximieren und die Steuerbelastung minimieren. Weil die digitale Wirtschaft sich schnell entwickelt, nehmen auch die Chancen für Steuervermeidung von MNE zu, natürlich gibt es auch mehrere Herausforderungen für MNE, wie die Verrechnungspreis wird streng kontrolliert, typische ist Lizenzgebühren. Wegen der Änderung der Definition der Betriebsstätte ist Einrichtung der TG oder NL in Steuerparadies als Vermittler nicht günstig mehr. Da sich die alten Steuersysteme nicht für die digitale Welt eignen, untersuchen viele Regierungen neue Steuerformen. Die bekanntesten Steuerempfehlungen sind die des BEPS-Projekts. Es stellt für die MNE die aktuelle Herausforderung dar. „Nur so ist es möglich, rechtzeitig sinnvolle Weichenstellungen vorzunehmen und die erforderlichen Lösungsansätze und -strategien im Unternehmen angemessen zu kommunizieren und zu lenken.“¹¹⁷

¹¹⁷ Dawid, 2016, Verrechnungspreise, S.VI

Literaturverzeichnis

- Egner, Thomas; 2015, Internationale Steuergestaltung, Wiesbaden.
- David L., McKee; Don E., Garner; McKee, Yosra Abu Amara, 2000, Offshore financial centers, accounting services and the global economy, Westport
- Bundesministerium der Finanzen, 2016, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2015, Berlin
- Bundeszentralamt für Steuern, 2017, Anrechenbarkeit der Quellensteuer auf Dividenden und Zinsen von Staaten, mit denen Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, Berlin
- Bundeszentralamt für Steuer, 2008, Formen der Bestätigung einer ausländischen Kapitalgesellschaft In Deutschland Vergleich: Betriebsstätte -Zweigniederlassung- Tochtergesellschaft, Berlin
- Bundesfinanzministerium. O.J., Aktionsplan zur Bekämpfung der Erosion der Bemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung (Deutsche Arbeitsübersetzung)
- Martens, Jens, 2006, Die öffentliche Armut der Entwicklungsländer, Bonn/Düsseldorf/Osnabrück
- Hutzschenreuter, Thomas 2015, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Grundlagen mit zahlreichen Praxisbeispielen, 6.Auflagen, Wiesbaden
- Brähler, Gernot, 2014, Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium, und Steuerberaterprüfung. 8. Auflage, Wiesbaden
- Schuster, Thomas; Uskova, Margarita, 2015, Finanzierung: Anleihen, Aktien, Optionen, Berlin/Heidelberg
- S. Alworth, Julian. Taxation and Integrated Financial Markets: The Challenges of Derivatives and Other Financial Innovations. International Tax and Public Finance. S.507-514, Boston
- Keller, Thomas, 1993, Unternehmungsführung mit Holdingkonzepten, Wege in ein Holdingkonzept, Rechtliche Rahmenbedingungen und Rechtsformwahl, Verbundintegration, Lösung struktur- und führungsorganisatorischer Problemstellungen, 2.Auflage, Köln
- Liebert, Nicola, 2004, Globalisierung, Steuervermeidung und Steuersenkungswettbewerb-Die zunehmende Umverteilung von unten nach oben, 1.Auflage, Bonn,
- United Nations Conference on Trade and Development, 2013, World Investment Report 2013: Global Value Chains: Investment and Trade for Development, Switzerland,
- Dawid, Roman, 2016 Verrechnungspreis -Grundlagen und Praxis, 2.Auflage, Wiesbaden,
- PKF Osnabrück WMS Treuhand GmbH, Internationale Verrechnungspreis, Methoden der Preisermittlung und Dokumentationsvorschriften, Osnabrück,
- Dharmapala, Dhammika; Hines Jr., James R., 2009, Which Countries Become Tax Havens?
- Copper, Graeme S., 2014, Preventing Tax Treaty Abuse, Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, New York,
- NWB, 2016, Wichtige Steuergesetze, 65. Auflage, Ulm
- Mitterlehner, Matthias. 2016, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy.
- Hall, Bronwyn H., 2001, Tax Incentives for Innovation in the United States,
- OECD, 2010, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltung
- OECD, 2015, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report
- OECD, 2000, Towards Global Tax Co-operation, report to the 2000 ministerial council meeting and recommendations by the committee on fiscal affairs, Paris

- Groterr (Hrsg.), 2000, Grundlagen der internationalen Steuerplanung. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin
- Kessler, Wolfgang, 2000, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaft. In: Groterr; Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin
- BFH-Beschl. v. 20.5.1997 VIII B 108/96, HFR 1997,750,751 (Hervorh. Nicht im Original)
- Becker, Leo, 2016, Steuervorteil dahin: iTunes verlässt Luxemburg, <https://www.heise.de/mac-and-i/meldung/Steuervorteil-dahin-iTunes-verlaesst-Luxemburg-3240361.html>(07,09,2017)
- IDC; Gartner, 2017, Marktanteil von Apples iPhone am weltweiten Absatz von Smartphones vom 3. Quartal 2007 bis zum 2. Quartal 2017, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/12864/umfrage/marktanteil-von-apple-smartphones-seit-2007/>(07,09,2017)
- OA., 2016, Timeline: Die Geschichte von Apple (1976-2016), <http://www.mac-history.de/zeitleiste-die-entwicklung-von-apple-seit-1976>(07,09,2017)
- Bundesministerium der Finanzen, 2017, Das BEPS-Projekt von OECD und G20. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/beps-gewinnkuerzung-und-gewinnverlagerung.html> (04.09.2017)
- Bundesministerium der Finanzen, 2015, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/06/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuern-im-internationalen-vergleich.html> (05,09,2017)
- Bundesministerium der Finanzen, 2017, Fragen und Antworten zum BEPS-Projekt, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html>(07,09,2017)
- OA., 2017, Legale Steuerparadies – gibt es sie noch, <https://www.kontofinder.de/blog/legale-steuerparadiese> (05,09,2017)
- Spiegelman, Rande, 2017, Taxes: What's New for 2017, <http://www.schwab.com/public/schwab/nn/articles/Taxes-Whats-New> (05.09.2017)
- Dautzenberg, Norbert, O.J. Verrechnungspreis, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/verrechnungspreis.html>(07,09,2017)
- Dautzenberg, Norbert, O.J. Steueroasen, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/steueroasen.html>(07,09,2017)
- Dautzenberg, Norbert, O.J., Thin Capitalization Rules, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/thin-capitalization-rules.html>(07,09,2017)
- Dautzenberg, O.J. Internationales Steuerrecht, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/internationales-steuerrecht-istr.html>(10,09,2017)
- Eggert, O.J., Quellensteuer, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/quellensteuern.html> (05,09,2017)
- Schmidt, Lutz, 2002, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, <http://www.iww.de/pistb/archiv/verrechnungspreise-angemessene-verrechnungspreise-bei-konzerninternen-transaktionen-f40973>(07,09,2017)
- Schneider, Josef, 2017, Quellensteuer-Lexikon des Steuerrechts, <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/q/quellensteuer-lexikon-des-steuerrechts/>(07,09,2017)
- OA., 2017 U.S. Tax Withholding on Payments to Foreign Persons, <https://www.irs.gov/businesses/u-s-tax-withholding-on-payments-to-foreign-persons>(07,09,2017)
- OA., 2017, Germany, Corporate – Withholding taxes, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Withholding-taxes>(07,09,2017)

- OA., 2017, Peoples Republic of China, Corporate – Withholding taxes, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Peoples-Republic-of-China-Corporate-Withholding-taxes>(07,09,2017)
- Maurer, Peter, 2014, Die Top 5 Steuerparadiese der Welt, <https://www.bankenblatt.de/steuerparadiese/>(07,09,2017)
- Firstlaw.de, 2001, Das Steuersystem in Hongkong, http://www.chinaproject.de/Recht_Steuern/Steuern_in_HK.htm(07,09,2017)
- APA, 2016, EU will neue schwarze Liste von Steueroasen, <https://www.trend.at/wirtschaft/eu-kommission-liste-6209547>(07,09,2017)
- Pohl, Ralf, 1998, Globalisierung, Steuervermeidung und internationaler Steuerwettbewerb, <https://www.linksnet.de/artikel/17732>(07,09,2017)
- Duhigg, Charles; Kocieniewski, David, 2012, How Apple Sidesteps Billions in Taxes, <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>(07,09,2017)
- Kottasova, Ivana, 2016, Hoe Apple paid just 0.005% tax on its global profits, <http://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-ruling-numbers/index.html>(07,09,2017)
- The Editorial Broad, 2016, Apple, Congress and the Missing Taxes, <https://www.nytimes.com/2016/08/31/opinion/apple-congress-and-the-missing-taxes.html>(07,09,2017)
- Schultz, Stefan, 2013, So rechnete Apple seine Steuerlast klein, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apples-steuertricks-in-der-uebersicht-a-901015.html>(07,09,2017)
- Luxembourg Consulting Group, O.J., Luxembourg Steuern, <http://www.lcg-luxembourg.com/Steuern.937.0.html>(07,09,2017)
- Economics Online, O.J., Multinationals and tax avoidance, http://www.economicsonline.co.uk/Global_economics/Tax_avoidance_2016.html(07,09,2017)
- Irish Tax and Customs, O.J., Tax agreements, <http://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tax-agreements/index.aspx>(10,09,2017)
- Kwasniewski, Nicolai, 2016, 50 Euro Steuern für eine Million Euro Gewinn, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/apple-in-irland-50-euro-steuern-fuer-eine-million-euro-gewinn-a-1110150.html>(07,09,2017)
- United States Securities and Exchange Commission, 2015, From 10K, <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000119312515356351/d17062d10k.htm>(07,09,2017)
- Zeit Online, 2016, Irland klagt gegen Apple-Steuernachzahlung, <http://www.zeit.de/wirtschaft/2016-09/eu-kommission-apple-steuernachzahlung-klage>(07,09,2017)
- Vgl. Sasse, 2016, Apple droht der Aktie das Microsoft-Schicksal, <https://www.wallstreet-online.de/nachricht/8937798-apple-droht-aktie-microsoft-schicksal>, (07,09,2017)

Selbstständigkeitserklärung

Ich versichere, dass ich die folgende Arbeit selbstständig verfasse, in gleicher oder ähnlicher Fassung noch nicht in einem anderen Studiengang als Prüfungsleistung vorgelegt und keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel und Quellen benutzt habe.

Bernburg den 25.09.2017

Yulin Liu