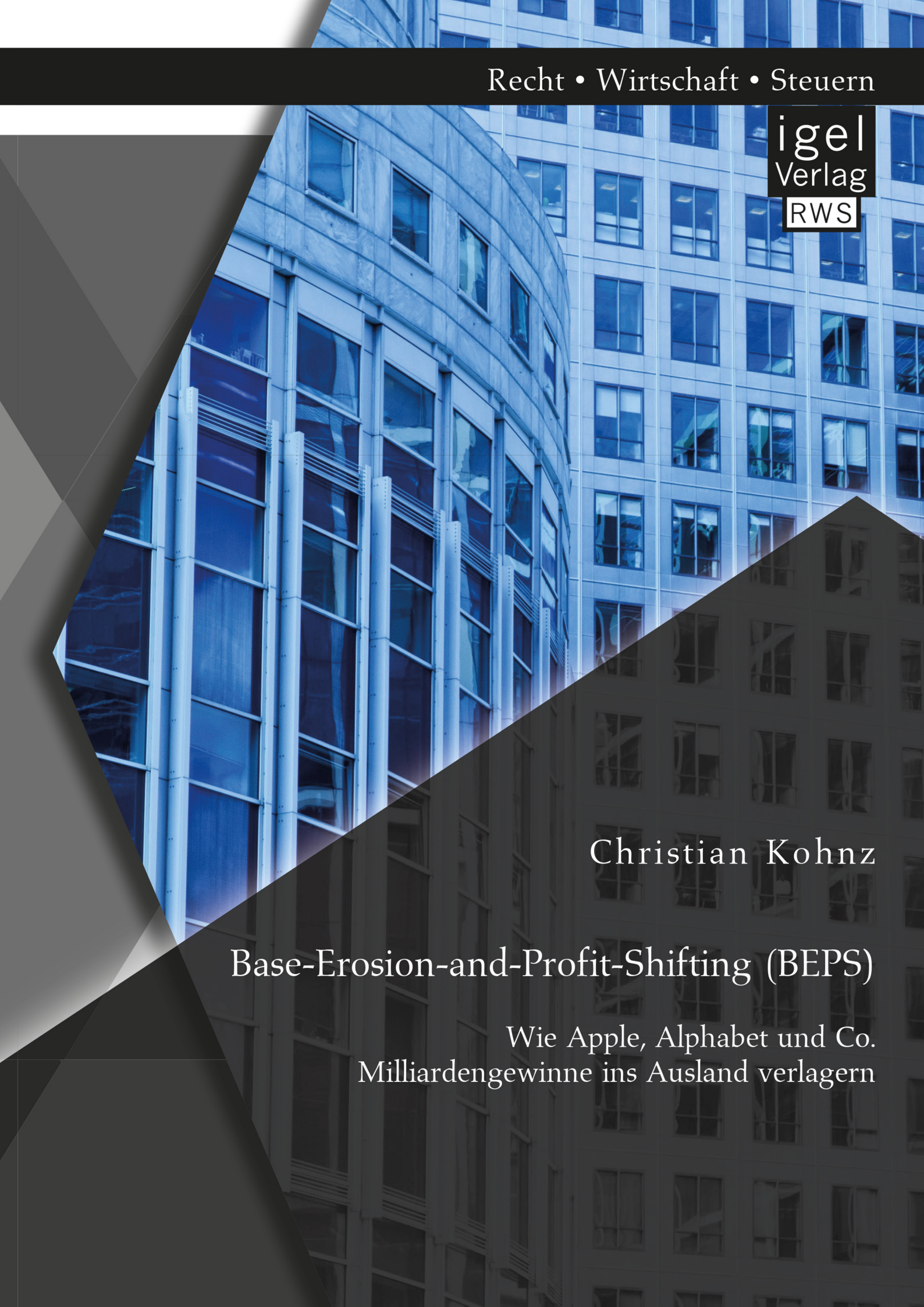

Recht • Wirtschaft • Steuern

igel Verlag RWS

Christian Kohnz

Base-Erosion-and-Profit-Shifting (BEPS)

Wie Apple, Alphabet und Co. Milliardengewinne ins Ausland verlagern

Kohnz, Christian: Base-Erosion-and-Profit-Shifting (BEPS). Wie Apple, Alphabet und Co. Milliardengewinne ins Ausland verlagern, Hamburg, Igel Verlag RWS 2017

Buch-ISBN: 978-3-95485-350-2
PDF-eBook-ISBN: 978-3-95485-850-7
Druck/Herstellung: Igel Verlag RWS, Hamburg, 2017

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und die Diplomica Verlag GmbH, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

Alle Rechte vorbehalten

© Igel Verlag RWS, Imprint der Diplomica Verlag GmbH
Hermannstal 119k, 22119 Hamburg
http://www.diplomica.de, Hamburg 2017
Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis II
Tabellenverzeichnis II
Abkürzungsverzeichnis III
1 Einleitung 1
1.1 Problemstellung 1
1.2 Zielsetzung 2
1.3 Aufbau dieses Buchs 4
2 Internationale Steuergestaltung und Steuerwettbewerb 6
2.1 Der Begriff der internationalen Steuerplanung 6
2.2 Die Funktion von Zielen und Instrumenten im Rahmen der internationalen Steuergestaltung 8
2.3 Die Problematik grenzüberschreitender Besteuerungssachverhalte 11
2.4 Der internationale Steuerwettbewerb 14
2.5 Zu den Ermittlungen der EU-Kommission in der Causa Apple 18
3 Ökonomische Wirkungen internationaler Steuergestaltungen 23
3.1 Historische und systematische Einordnung 23
3.2 Quantitative Betrachtung zur Gewinnverlagerung multinationaler Unternehmen 26
3.3 Implikationen für die deutsche Steuerpolitik 30
4 Base-Erosion-and-Profit-Shifting (BEPS) als Folge verschiedener Schnittstellenkonflikte im internationalen Steuerrecht 33
4.1 Zum rechtlichen Hintergrund der Steuervermeidung 34
4.2 Ein Überblick zur Vielfalt steuergestaltender Maßnahmen 37
4.3 Theorie trifft Praxis: Steuersparmodell der Apple Inc. 51
4.4 Der Aktionsplan der OECD 56
4.5 Die Anti-BEPS-Richtlinie der EU-Kommission 61
4.6 Nationalstaatliche Maßnahmen der Bundesregierung 66
5 Kritische Würdigung ausgewählter Abwehrmaßnahmen 73
5.1 Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft 73
5.2 Zur Vermeidung hybrider Gestaltungen 77
5.3 Zur Limitation der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzen 79
5.4 Zur Verbesserung der Transparenz im Hinblick auf Berichts- und Offenlegungspflichten 81
6 Fazit 84
Literaturverzeichnis VII
Internetquellen XXII
Glossar XXV
Anhang XXXII

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Anteil ausländischer Gewinne (US-Konzerne) zwischen 1930 und 2013 2
Abb. 2: Entwicklung der Steuereinnahmen aus Unternehmensgewinnen..... 16
Abb. 3: Steuerliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften in der EU..... 17
Abb. 4: Ausländische Steuerquoten verschiedener US-Konzerne 21
Abb. 5: Anteil & Herkunft ausl. Gewinne (US-Konzerne) zwischen 1982 und 2012..... 29
Abb. 6: In Steueroasen ausgelagertes Kapital verschiedener US-Konzerne 35
Abb. 7a: Darstellung einer Downstream-Inbound-Finanzierung 38
Abb. 7b: Darstellung einer Upstream-Inbound-Finanzierung 39
Abb. 7c: Darstellung einer Outbound-Finanzierung 39
Abb. 8: Darstellung einer grenzüberschreitenden Lizenzgestaltung 41
Abb. 9: Double-Irish-with-a-Dutch-Sandwich 44
Abb. 10: Erläuterung zum Prozess des Treaty-Shoppings (bei DBA)..... 51
Abb. 11: Konzerngeflecht der Apple Inc. mit Sitz in Cupertino, U.S.A..... 53
Abb. 12: Nettogewinn der Apple Inc. in den Geschäftsjahren 2005 – 2015..... 55
Abb. 13: Zins-Double-Dip-Gestaltung bei Personengesellschaften LIII
Abb. 14: Geschäftsentwicklung der Apple Retail Germany B. V. & Co. KG..... LIV
Abb. 15: Best-Practice-Ansatz der OECD i. R. von Aktionspunkt 4.....LVIII

Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Maßnahmenkatalog der OECD 58
Tab. 2: Anti-BEPS-Richtlinie der EU-Kommission 62

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ADI	Ausländische Direktinvestitionen
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
APA	Advance-Pricing-Agreement
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BEPS	Base-Erosion-and-Profit-Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBl.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BS	Betriebsstätte
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
B. V.	geschlossene Gesellschaft mit beschränkter Haftung
bzgl.	bezüglich
CEO	Chief Executive Officer
CFC	Controlled Foreign Company
Corp.	Corporated
d. h.	das heißt
d. f.	daraus folgt

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
Diss.	Dissertation
DIW	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EAT	Earnings after taxes
EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interests, taxes, depreciation and amortisation
e. G.	Eingetragene Genossenschaft
etc.	et cetera
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f, ff	folgend, fortlaufend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FK	Fremdkapital
FU	Finanzunternehmen
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h. M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch

Hrsg.	Herausgeber
Hrsg.	herausgegeben
Hs.	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. H.	in der Höhe
i. d. S.	in diesem Sinne
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
i. d. R.	in der Regel
i. R.	im Rahmen
i. w. S.	im weiteren Sinne
IAS	International Accounting Standards
Inc.	Incorporated
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Ltd.	Limited (englische oder irische Aktiengesellschaft)
mind.	mindestens
MA	Musterabkommen
Mrd.	Milliarden
Mio.	Millionen
MNU	multinationale Unternehmen
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
MwSt	Mehrwertsteuer
n. F.	neue Fassung
o. ä.	oder ähnliches
o. g.	oben genannten
OECD	Organisation for Economic Co-Operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
oHG	offene Handelsgesellschaft

QSt	Quellensteuer
R	Richtlinie(n)
Rn.	Randnummer
Rdnr.	Randnummer
Rz	Randziffer
s.àr.l.	sociéte à responsabilité limitée
s.c.a.	sociéte en commandite d'actions
Tab.	Tabelle
u. Ä.	und Ähnliches
u. U.	unter Umständen
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
VZ	Veranlagungszeitraum
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
z. B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
z. T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

„Dass wir Ausreißer nicht vorhersagen können, bedeutet angesichts ihres großen Anteils an der Dynamik der Ereignisse, dass wir den Lauf der Geschichte nicht vorhersagen können“.[1]

In Zeiten fortschreitender Globalisierung und der daraus hervorgehenden Verflechtung des internationalen Kapitalverkehrs rückt das Interesse der Unternehmen auf Ebene steuerplanerischer Kreativität ins Zentrum der strategischen Unternehmensplanung. Im Zuge öffentlichkeitswirksamer Diskussionen kritisieren Vertreter aus Politik und Wirtschaft zunehmend, die augenscheinlich missbräuchliche Vorgehensweise der Konzerne. Die gezielte Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer führe zu einer Benachteiligung der Gemeinschaft und gehe mit einer Verzerrung des internationalen Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten einher. Verschiedenen hochprofitablen US-amerikanischen Konzernen wie bspw. Apple, Amazon, Starbucks und Alphabet (vormals Google) ist es in den letzten Jahren gelungen, eine massive Senkung der Konzernsteuerquote i. R. steuerplanerischer Gestaltung, auf die im Ausland erzielten Erträge zu erreichen.[2] Die logische Konsequenz der zunehmenden Internationalisierung: Ausländische Gewinne leisten mehr und mehr einen entscheidenden Beitrag zum Konzernergebnis.[3] Die Entwicklung und Nutzung solcher Steuervermeidungsstrategien ist v. a. bei grenzüberschreitenden Aktivitäten ein beliebtes Mittel, um zusätzliche Ersparnisse zu generieren, die keinesfalls auf illegale Handlungen zurückzuführen sind. Im Regelfall können international agierende Konzerne die Minderung der steuerlich relevanten Bemessungsgrundlage also ganz legal erreichen und zwar für alle im Konzernverbund befindlichen Unternehmensteile.[4]

Eine dezidierte Begrifflichkeit der eingangs beschriebenen Aktivitäten gibt es bisweilen nicht. Dennoch hat sich in den vergangenen Jahren das „international in Gebrauch gekommene Akronym BEPS“ als Umschreibung der vorliegenden Kernproblematik manifestiert.[5] Bedingt durch die ökonomischen Auswirkungen, die durch die Gewinnverlagerung respektive Gewinnverkürzung außerhalb jedweder Diskussion stehen, wurden im Auftrag der Staats- und Regierungschefs der

---

1 Taleb, Der Schwarze Schwan: Die Macht höchst unwahrscheinlicher Ereignisse, S. 23.

2 Zucman, Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits, S. 124 ff.

3 siehe dazu Abb. 1 auf der nachfolgenden Seite.

4 Jarass; Obermair, Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung: International geplante Maßnahmen und national umsetzbare Reformvorschläge, S. 28.

5 Ebenda, S. 28.

G20-Staaten umfangreiche Maßnahmen entwickelt, um die Probleme legaler Steuergestaltungsmöglichkeiten einzudämmen. Dabei stand das Ziel „zur Erarbeitung gemeinsamer, koordinierter Lösungen zur Schließung dieser Regelungslücken“ im Vordergrund[6], um den politischen Druck zu mindern und leeren Staatskassen entgegenzuwirken.[7]

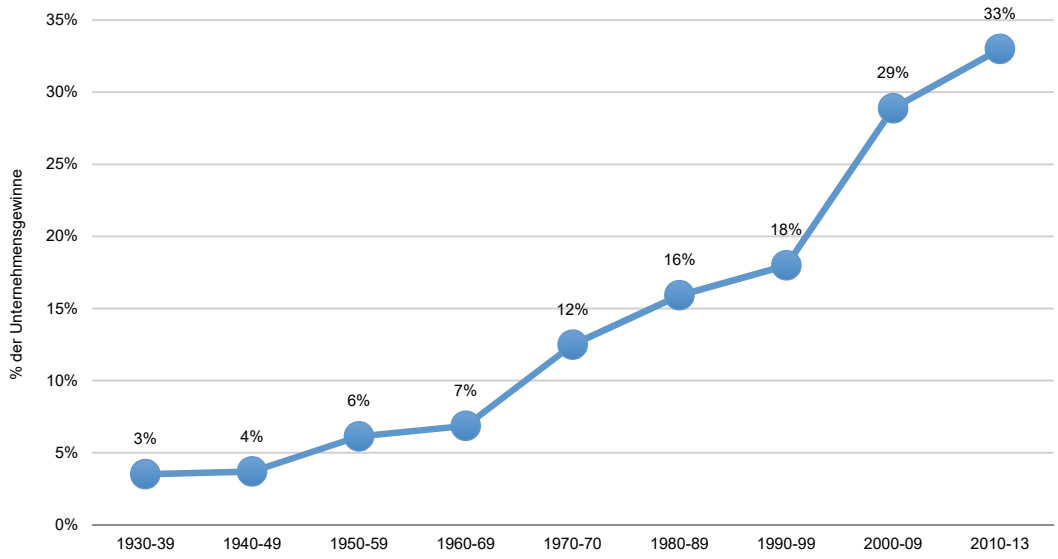

Abb. 1: Anteil ausländischer Gewinne (US-Konzerne) zwischen 1930 und 2013
(Quelle: Zucman, Gabriel; eigene Darstellung)

1.2 Zielsetzung

Die Vorgehensweise unternehmerischer Entscheidungen im Themenkomplex des *Base-Erosion-and-Profit-Shifting* (BEPS) – also die Erosion respektive Abschöpfung der steuerlichen Bemessungsgrundlage – stellt eine weitreichende Bedrohung „für die Steuereinnahmen, die Steuerhoheit und die Steuergerechtigkeit dar“.[8] Durch den Abbau von Kapitalverkehrsbeschränkungen können multinational agierende Unternehmen, deren Sinn und Zweck grds. die Leistungserbringung über die Landesgrenzen hinweg darstellt, von einer erhöhten Mobilität des Kapitals profitieren. Dies ist einerseits auf den stetigen technischen Fortschritt zurückzuführen und andererseits durch den hohen Wettbewerbsdruck erklärbar, der zur Folge hat, dass sich die Entscheider indi-

6 Gillamariam, Base Erosion and Profit Shifting („BEPS“) – Bericht der OECD zur Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen, S. 1153.
7 Ebenda, S. 1157.
8 OECD, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze, S. 5.

rekt gezwungen sehen auf unterschiedlichen Wegen eine Minderung der Steuerlast anzustreben.[9] Niedrigsteuerländer wie bspw. die Bahamas, Bermuda, Cayman Islands, Lichtenstein oder Monaco profitieren von dieser Problematik und nehmen im internationalen Steuerwettbewerb die Position attraktiver Ansässigkeitsstaaten ein, die durch niedrige Steuersätze und einer verschwindend geringen Kooperationsbereitschaft mit ausländischen Behörden für diskrete steueroptimierende Planung glänzen.[10]

Das Thema dieses vorliegenden Buchs lautet „Base-Erosion-and-Profit-Shifting (BEPS) – Ökonomische Wirkungen internationaler Steuergestaltungen und kritische Würdigung ausgewählter Abwehrmaßnahmen durch die OECD und die EU-Kommission". Ausgehend vom Titel liegt das Ziel meiner Ausarbeitung, die sich mit einem aktuellen und umstrittenen Themenkomplex auseinandersetzt, in der erläuternden Darstellung der Problematik steueroptimierender Maßnahmen. Dabei sollen die Termini, die i. R. des internationalen Steuerrechts zum Tragen kommen, inhaltlich erläutert und auf das Problemfeld der Gewinnverlagerung übertragen werden. In welchem Kontext stehen Gewinnverlagerung und Steuerwettbewerb? Wann gilt eine steuergestalterische Maßnahme nicht mehr als mit den geltenden Gesetzen vereinbar? Welche Instrumente stehen den Unternehmen zur Verfügung, um auf legalem Wege Steuern zu minimieren und welche Ziele korrelieren regelmäßig mit der Inanspruchnahme dieser Instrumente? Die gewonnenen theoretischen Erkenntnisse werden um Beispiele aus der unternehmerischen Praxis ergänzt und auf ihre gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen hin untersucht. Bedingt durch die monetär schädlichen Konsequenzen verschiedener Gestaltungsformen haben sich OECD und EU-Kommission nach mehrjähriger Arbeit auf Maßnahmenkataloge festgelegt, die der Entwicklung Einhalt gebieten sollen. Eine kritische Würdigung der vorgestellten und zukünftig in nationales Recht zu implementierenden Handlungsempfehlungen folgt am Ende dieser Lektüre.

Die OECD ist eine seit 1949 in Paris, Frankreich ansässige internationale Organisation, die aus 35 Mitgliedstaaten[11] besteht und sich der Sicherung der Demokratie und einer freien Marktwirtschaft verpflichtet hat.[12] Zur Gruppe der OECD-Mitgliedstaaten gehört ebenfalls die EU-Kommission mit Sitz in Brüssel, Belgien, die als supranationales Exekutivorgan der EU dient. Beide Institutionen haben sich in der jüngeren Vergangenheit für eine Beschränkung der steuerlichen Gestaltungs-

---

9 Haucap, Steuerharmonisierung oder Steuerwettbewerb in Europa?, S. 1.

10 OECD, A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard, S. 1.

11 Seit dem 01. Juli 2016 ist Lettland als 35. Mitgliedstaat ebenfalls Teil der OECD.

12 OECD, Better policies for better lives – The OECD at 50 and beyond, S. 10.

vielfalt eingesetzt und diese Haltung in Form verschiedener Richtlinien für Politik und Wirtschaft manifestiert. Es gilt Schäden zu vermeiden, die sich durch die Erosion der im jeweiligen Staat regulär zu entrichtenden Steuerlast, nach konservativen Schätzungen, auf weltweit jährlich zwischen 210 Mrd. und 1330 Mrd. Euro belaufen. Diesen Prognosen liegen Kapitaleinkommen zwischen 420 Mrd. und 2660 Mrd. Euro pro Jahr zugrunde.[13]

1.3 Aufbau dieses Buchs

Die inhaltliche Struktur des vorliegenden Buchs gliedert sich in fünf verschiedene Abschnitte, die jeweils einem Kapitel entsprechen. Nachdem der Leser im zweiten Kapitel in das Kernthema der Ausarbeitung, die Begrifflichkeiten der Steuergestaltung sowie des Steuerwettbewerbs im internationalen Kontext eingeführt wurde, erfolgt im dritten Kapitel eine durch wirtschaftswissenschaftliche Modelle quantifizierbare Analyse ökonomischer Wirkungen derselben. Den Abschluss dieses Teilabschnitts bildet eine kurze Darlegung makroökonomischer Implikationen für die deutsche Steuerpolitik. Das Ziel ist die Identifikation eines empirischen Zusammenhangs zwischen Steuergestaltung auf Seite der Unternehmen und Steuerwirkung auf multinationaler Ebene der involvierten Staaten. Das dritte Kapitel bildet zugleich einen fließenden Übergang in das vierte Segment. In dessen Verlauf erfolgt eine inhaltliche Abgrenzung hin zur unerlaubten Steuerplanung, um die Grauzone, in der sich weltweit operierende Konzerne durch unterschiedliche Steuervermeidungspraktiken bewegen, in den Fokus zu rücken. Anhand zweier praktischer Beispiele bekannter US-Unternehmen aus dem Bereich der Informationstechnologie erhält der Leser einen Einblick in die prozessualen Abläufe der Steuerplanung, derer sich eine Vielzahl global operierender Unternehmen bedienen, um Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern und somit der heimischen und üblicherweise weitaus höheren Besteuerung zu entziehen.

Die internationale Politik versucht dieser gesamtwirtschaftlich schädlichen Entwicklung durch verschiedene Handlungsempfehlungen habhaft zu werden, deren inhaltlicher Aufbau sowie einzelne Bestandteile den inhaltlichen Kern dieses Buchs darstellen. Eine kritische Würdigung ausgewählter Handlungsmaßnahmen – im Speziellen die Besteuerung der digitalen Wirtschaft i. R. d. E-Commerce, die Vermeidung hybrider Gestaltungen, die steuerrechtliche Limitation der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen und Lizenzen für die Nutzung geistigen Eigentums (engl. *intellectual property*) sowie Verbesserungen im Rahmen der Offenlegungs- und Transparenzpflichten folgt im fünften Kapitel. Kapitel 6 fasst die wesentlichen Ergebnisse dieser Abschlussarbeit zusammen.

[13] Tax Justice Network, The Price of Offshore Revisited – New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality, and Lost Taxes, S. 5 ff.

Es folgt ein umfangreiches Quellenverzeichnis, das sich aus Literatur- und Internetquellen zusammensetzt. Neben einem Glossar, dessen kontextuale Bedeutung sich dergestalt ergibt, als dass inhaltlich relevante Begriffe erläutert und somit verständlich gemacht werden, ohne sie im Hauptteil dieser Ausarbeitung im Detail zu erläutern, folgt abschließend ein Anhang, in dem sich zusätzliche Erläuterungen zu den inhaltlichen Schwerpunkten finden.

2 Internationale Steuergestaltung und Steuerwettbewerb

Um das inhaltliche Verständnis des Lesers entsprechender Fachliteratur zu manifestieren, besteht die Notwendigkeit, den Begriff der Steuergestaltung unisono zu erläutern und diesen anschließend in einen internationalen Kontext einzuordnen. Dies soll zur Bildung eines theoretischen Grundgerüsts beitragen, das in den nachfolgenden Kapiteln als Bezugsrahmen dient. Die auf Grundlage empirischer Evidenz identifizierbaren quantitativen Auswirkungen auf die Wohlfahrt eines Staates werden im nachfolgenden Kapitel 3 betrachtet.

2.1 Der Begriff der internationalen Steuerplanung

Die Auseinandersetzung mit der unternehmerischen Steuerplanung setzt voraus, dass sowohl der Gegenstand als auch die jeweiligen Teilbegriffe „Steuern“ und „Planung“ als solche inhaltlich voneinander abgegrenzt werden.[14] Nach der Definition des § 3 Abs. 1 AO werden Steuern als Geldleistungen beschrieben, „die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“.[15] Die Tatbestandsmerkmale[16], die zur Begründung einer Steuer führen, müssen stets kumulativ erfüllt sein. Aus der Sicht der Unternehmen stellen Steuern eine besondere Form des Aufwands dar, der i. R. einer vorausschauenden strategischen Planung berücksichtigt werden muss und zwar analog zur Kalkulation eingesetzter Material- und Personalkosten. Steuern bezeichnen dabei einen Teilbereich der Abgaben.[17] Der konsolidierte Begriff der Steuerplanung erfasst zum einen den Einfluss von Steuern auf unternehmerische Entscheidungsprozesse und ihre Vorteilhaftigkeit und zum anderen einen damit einhergehenden einzelwirtschaftlichen Vergleich verschiedener Alternativen.[18] Durch die Interdependenz zwischen unternehmerischen Entscheidungen und der daraus resultierenden Steuerbelastung nimmt die Steuerplanung eine zentrale Rolle im betrieblichen Geschehen ein. Das Ziel der Entscheider wird daher oftmals in einer umfassenden Analyse und anschließender Optimierung der

[14] Haase, Betriebliche Steuerplanung – Eine systematische Einführung mit Fallbeispielen, S. 17.

[15] § 3 Abs. 1 AO.

[16] Ziel der Steuererhebung, Legalität der Steuererhebung, Form der Steuererhebung, Art der Gegenleistung des Steuergläubigers, Kreis der Steuergläubiger.

[17] Haase, Betriebliche Steuerplanung – Eine systematische Einführung mit Fallbeispielen, S. 17.

[18] Rödder, Gestaltungssuche im Ertragssteuerrecht – Entwicklung von Gestaltungsmöglichkeiten und Gestaltungsbeispiele, S. 4.

gewählten Strategie liegen, um den Ausgang der gewählten Handlungsalternative zum eigenen Vorteil hin zu beeinflussen.[19]

Durch den gezielten Einsatz verschiedener Maßnahmen und Handlungen gestalten Unternehmen die Grundlage steuerlicher Bemessung. Dabei können Wahlrechte, Ermessensspielräume oder Verbote dafür sorgen, dass bspw. zwei identische Sachverhalte zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen führen. Entsprechende Maßnahmen dürfen – zumindest auf nationaler Ebene – jedoch ausschließlich im Einklang mit den Regelungen des § 42 Abs. 1 AO[20] sowie Abs. 2 AO[21] erfolgen, der auf eine Form der steuerlichen Gestaltung verweist, die im Einklang mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten stehen muss. Missbräuchliche Steuergestaltungen sowie zu unterlassende Handlungen zur Umgehung einer angemessenen Besteuerung sind demnach untersagt. Sie stellen das Ziel weitreichender Ermittlungsverfahren dar, wie es bspw. in Kapitel 2.5 in der Causa Apple der Fall ist, in dessen Verlauf die Europäische Kommission jüngst für eine Referenzentscheidung sorgte.

Infolge der Liberalisierung aller „Güter-, Kapital- und Arbeitsmärkte wurde die Voraussetzung für das Entstehen eines grenzübergreifenden Steuerwettbewerbs in Europa geschaffen“, in dessen Verlauf die Steuerpolitik die gesetzlichen Rahmenbedingungen schafft, um einen reibungslosen Ablauf zu gewährleisten.[22] In der Literatur des 20. und 21. Jahrhunderts hat sich bisher noch kein einheitlicher Begriff durchsetzen können, der die Inhalte der Steuerpolitik allgemeingültig beschreibt. Im Schrifttum werden weitere Begriffe wie bspw. Steuerarbitrage[23] oder das aus der

---

19 Jacobs (Hrsg.) u. a., Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 913.

20 Wortlaut des § 42 Abs. 1 AO: *„Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs i. S. d. Abs. 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht“*.

21 Wortlaut des § 42 Abs. 2 AO: *„Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“*.

22 Steidl; Wigger, Steuerwettbewerb versus Steuerharmonisierung und die Zukunft der Steuerpolitik in Europa, S. 1.

23 Kofler; Kofler, Internationale Steuerarbitrage, in Brähler (Hrsg.); Lösel (Hrsg.): Deutsches und internationales Steuerrecht: Gegenwart und Zukunft, Festschrift Christiana Djanani, S. 382.