

T.C.  
TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ İSTANBUL  
INSTITUT FÜR SOZIALWISSENSCHAFTEN  
INTERKULTURELLES MANAGEMENT

DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTS-  
STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE (GKKB) UND IHR EIN-  
FLUSS AUF DAS TÜRKISCHE STEUERRECHT

MASTERARBEIT

Neslihan AKSOY

BETREUERIN

Prof. Dr. Cornelia KRAFT

DÜSSELDORF, März 2019

T.C.  
TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ İSTANBUL  
INSTITUT FÜR SOZIALWISSENSCHAFTEN  
INTERKULTURELLES MANAGEMENT

DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTS-  
STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE (GKKB) UND IHR EIN-  
FLUSS AUF DAS TÜRKISCHE STEUERRECHT

MASTERARBEIT

Neslihan AKSOY

(1381021104)

Datum der Einreichung beim Institut:

Datum der Verteidigung:

Betreuerin: Prof. Dr. Cornelia KRAFT

Mitglieder der Kommission:

DÜSSELDORF, März 2019

T.C.  
TÜRK-ALMAN ÜNİVERSİTESİ İSTANBUL  
INSTITUT FÜR SOZIALWISSENSCHAFTEN  
INTERKULTURELLES MANAGEMENT

DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE KÖRPERSCHAFTS-  
STEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE (GKKB) UND IHR EIN-  
FLUSS AUF DAS TÜRKISCHE STEUERRECHT

MASTERARBEIT

Neslihan AKSOY  
(1381021104)

BETREUERIN  
Prof. Dr. Cornelia KRAFT

DÜSSELDORF, März 2019

# INHALTSVERZEICHNIS

ÖZET .....	IV
ABSTRACT.....	IV
ZUSAMMENFASSUNG .....	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS .....	VIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	X
TABELLENVERZEICHNIS .....	XI
<b>1 EINFÜHRUNG .....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 DER EU-BINNENMARKT UND DAS STEUERRECHT .....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 ZENTRALE FRAGESTELLUNG .....</b>	<b>6</b>
<b>1.3 VORGEHENSWEISE UND METHODIK .....</b>	<b>7</b>
<b>2 DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE</b>	
<b>KÖRPERSCHAFTSSTEUERBEMESSUNGSGRUNDLAGE (GKKB).....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 STATUS QUO BISHERIGER BESTEUERUNGEN UND DIE RELEVANZ EINER GKKB .....</b>	<b>10</b>
<i>2.1.1 Bisherige Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten .....</i>	<i>10</i>
<i>2.1.2 Die Relevanz der GKKB.....</i>	<i>15</i>
<b>2.2 GRUNDIDEE, HISTORISCHER URSPRUNG UND ENTWICKLUNG.....</b>	<b>17</b>
<i>2.2.1 Erste Ansätze einer grenzüberschreitenden harmonisierten Besteuerung .....</i>	<i>17</i>
<i>2.2.2 Die Arbeiten des Expertengremiums der Kommission .....</i>	<i>19</i>
<i>2.2.3 Erste Auflage des Richtlinienentwurfs zur GKKB 2011.....</i>	<i>29</i>
2.2.3.1 Ausschuss der Regionen .....	30
2.2.3.2 Wirtschafts- und Sozialausschuss.....	30
2.2.3.3 Europäisches Parlament .....	30
<b>2.3 PROZESS DER ENTWICKLUNG DER GKKB .....</b>	<b>31</b>
<i>2.3.1 Die Arbeit der GKKB-Arbeitsgruppe.....</i>	<i>31</i>
<i>2.3.2 Die Position der Bundesrepublik Deutschland zur GKKB und GKB .....</i>	<i>32</i>
<i>2.3.3 Ergebnisse und Empfehlungen der Arbeitsgruppe .....</i>	<i>32</i>

2.4	DIE GEPLANTE IMPLEMENTIERUNG DER GKKB .....	33
2.5	ZIELSETZUNGEN DER WIRTSCHAFTSUNION .....	34
2.6	INTENDIERTE WIRTSCHAFTLICHE EFFEKTE DER GKKB .....	38
2.7	ZWISCHENFAZIT .....	42
<b>3</b>	<b>REALISIERBARKEIT DER GKKB AUF EU-EBENE .....</b>	<b>43</b>
3.1	ANWENDUNGSBEREICH GKB UND GKKB .....	43
3.2	BERECHNUNG DER GEMEINSAMEN BEMESSUNGSGRUNDLAGE .....	46
3.2.1	<i>Abzugsfähige Aufwendungen</i> .....	46
3.2.2	<i>Abschreibungen</i> .....	47
3.2.3	<i>Steuerfreie Erträge</i> .....	48
3.3	UNTERNEHMENSBESTEUERUNG DER 27 EU-MITGLIEDER.....	49
3.4	UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IN DEUTSCHLAND .....	49
3.4.1	<i>Besteuerung von Körperschaften</i> .....	49
3.4.2	<i>Die Körperschaftsteuer</i> .....	50
3.4.2.1	Anwendungsbereich .....	50
3.4.2.2	Gewinnermittlung.....	51
3.4.2.3	Abzugsfähige und nichtabzugsfähige Betriebsausgaben .....	52
3.5	ZWISCHENFAZIT .....	54
<b>4</b>	<b>REALISIERBARKEIT DER GKKB IN DER TÜRKEI .....</b>	<b>55</b>
4.1	UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IN DER TÜRKEI .....	55
4.1.1	<i>Besteuerungsarten in der Türkei</i> .....	55
4.1.2	<i>Historie der Körperschaftsteuer in der Türkei</i> .....	56
4.1.3	<i>Die türkische Körperschaftsteuer im türkischen Steuerrechtssystem</i> .....	57
4.1.4	<i>Die türkische Körperschaftssteuer im EU-Vergleich</i> .....	58
4.2	AKTUELLER STAND DER EU-RECHTSHARMONISIERUNG .....	60
4.2.1	<i>Bisherige EU-Rechtsharmonisierungen</i> .....	60
4.2.2	<i>Harmonisierungsumsetzungen im Körperschaftssteuerrecht</i> .....	63
4.3	WIRTSCHAFTLICHE INTERESSEN DER TÜRKEI AN DER GKKB .....	66
4.4	DIE REAKTIONEN AUF DIE GKKB IN FACHKREISEN .....	72
4.5	ÜBERLEGUNGEN ZUR IMPLEMENTIERUNG VON ELEMENTEN DER GKKB IN DAS TÜRKISCHE STEUERRECHT.....	73
4.6	ZWISCHENFAZIT .....	77
<b>5</b>	<b>FAZIT .....</b>	<b>78</b>

<b>6</b>	<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>81</b>
<b>7</b>	<b>LEBENS LAUF NESLIHAN AKSOY .....</b>	<b>93</b>

## ÖZET

### Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi (CCCTB) ve Türk vergi sistemine etkisi

Büyük ölçüde AB içinde uyumlu hale getirilen yasalar sayesinde insanların, eşyaların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşım özgürlüğünü sağlar. Çelişkili olarak vergi yasalarında uyarlamalar bulunmaz, bu nedenle mevcut 28 farklı vergilendirme sistemi hatalı yardım dağıtımına yol açabilmekte ve rekabet kurallarına aykırı davranışlar oluşturabilmektedir. Gelişmiş vergi kaçırma stratejilerine karşın OECD ülkeleri BEPS Aksiyon Planı'nı ortaya çıkarmıştır. Uluslararası ticarete vergilendirmenin sorunsal boyutu aynı zamanda Türkiye gibi AB aday ülkelerinin yasa uyumlaştırma sürecini de etkilemektedir. Bu çalışma bu konuyu ele alarak mevcut Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi teklif direktifini ve bu direktifin bir AB aday ülkesi olan Türkiye'deki uygulama sürecini incelemektedir. Bununla ilgili ana mesele; Türkiye'nin bir AB aday ülkesi olarak adaylık sürecinin gidişatına ve gümrük birliğinin genişletilmesine bakılmaksızın, CCCTB'nin iki aşamalı hayata geçirilme modeline eşlik edip etmemesidir. Araştırma sorusuna ilk olarak teorik-çözümsel bir method kullanılarak ve ikincil bir araştırma ile yaklaşılmaya çalışılmıştır. İlk önce, CCCTB'nin gereksinimi ve taslak hazırlanma sürecinin karmaşıklığı gösterilmiştir. Küçük ve orta ölçekli işletmelerin özel durumu ve bir CCCTB'nin potansiyel etkisine bakılmıştır. Buna dayanarak, mevcut AB yasalarına uyum süreci incelenmiştir. AB hukukunun Türk ulusal hukukuna erken uygulanma sürecinin, ilgili bölümler açılmadan önce bile, Türkiye için ekonomik faydalar sağladığı gösterilmiştir. Hem mesleki çevrelerde hem de hükümet tarafında AB üyeliğinin gerçekleşmesine dair beklentiler bulunmaktadır fakat çelişkili biçimde bu konuya ve beklentilere dair yapılan derinlemesine makaleler eksiktir. Bununla birlikte, Gümrük Birliği'nin ve Türkiye'nin AB ve özellikle Almanya ile yakın entegrasyonunun daha da geliştirilmesi göz önüne alındığında bile, iki adımlı uyarlanmanın avantajlı olduğu söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi (CCCTB), Türk Vergi Sistemi, Şirket Vergilendirme, Yasa Uyumlaştırma, AB Katılım

**Tarih:** 31.03.2019

## ABSTRACT

## The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and its effect on the Turkish Tax Laws

The widely implementation of EU legal harmonization in the internal market ensures the free movement of goods, persons and services. Paradoxically, there is a lack of comprehensive approximation of tax law systems leading to economic misallocation and distortion of competition among the prevailing 28 different taxation systems. Partially aggressive tax avoidance strategies results to the BEPS Action Plan, to whom all OECD states committed. The problematic of taxation of cross-border entrepreneurial activities also affects the process of legal harmonization of candidate countries such as of Turkey. This paper is dedicated to this issue and examines the current draft directive for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) and the implementation process of the EU candidate country Turkey. The key questions here are whether Turkey should join the two-step introductory model of a CCCTB as an EU candidate country, regardless of the outcome of the accession process and the development of the customs union. A theoretical-analytical approach and a secondary research try to answer the research question. First of all, the need for the CCCTB and the process flow of the draft directive with the degree of complexity was outlined. The specific situation of small and medium-sized enterprises and the potential impact of a CCCTB could be outlined. On this basis, the adjustment process of the existing EU law was shown. The article shows up that an early implementation process of EU law into Turkish national law has economic advantages for Turkey beforehand opening of each chapter. Both in the professional circles as well as on the government side the expectation for the realization of the EU accession persists, but contradictory wise, a deeper treatise on a CCCTB is missing. Nonetheless, it could be argued, even considering a further development of the Customs Union and Turkey's close integration with the EU, and Germany in particular, that a two-step adjustment is beneficial.

**Key Words:** Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Turkish Tax Law, Company Taxation, Legal Harmonisation, EU Accession

**Date:** 31.03.2019

## ZUSAMMENFASSUNG



## Die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB) und ihr Einfluss auf das türkische Steuerrecht

Die weitestgehende vollzogene EU-Rechtsharmonisierung im Binnenmarkt gewährt den freien Waren-, Personen- und Dienstleistungsverkehr. Paradoxerweise fehlt eine umfassende Angleichung der Steuerrechtssysteme, welches zu ökonomischer Fehlallokation und Wettbewerbsverzerrung bei den vorherrschenden 28 unterschiedlichen Besteuerungssystemen führt. Die zum Teil aggressiven Steuervermeidungsstrategien führten mitunter zu dem BEPS-Aktionsplan, dem sich alle OECD-Staaten verpflichtet hatten. Die Problematik der Besteuerung grenzüberschreitender unternehmerischer Tätigkeiten betrifft auch den Prozess der Rechtsharmonisierung von EU-Beitrittskandidaten wie die der Türkei. Dem widmet sich die vorliegende Arbeit und betrachtet den aktuell vorliegenden Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB) und den Implementierungsprozess des EU-Beitrittskandidaten Türkei. Die zentralen Fragen sind hierbei ob die Türkei als EU-Beitrittskandidat bei dem Zwei-Schritt-Einführungsmodell einer GKKB mitgehen sollte, ungeachtet des Ausgangs des Beitrittsprozesses und dem Ausbau der Zollunion. Der Forschungsfrage wurde mit einem theoretisch-analytischen Ansatz und einer Sekundärforschung versucht zu nähern. Hierbei wurde zuerst der Bedarf für die Schaffung der GKKB und der Prozessverlauf des Richtlinienentwurfs mit dem Komplexitätsgrad dargestellt. Die besondere Lage von kleinen und mittleren Unternehmen und womögliche Auswirkungen einer GKKB konnten dargelegt werden. Auf dieser Grundlage aufbauend wurde der Prozess der Anpassung bisherigen EU-Rechts aufgezeigt.

Es wurde gezeigt das ein frühzeitiger Implementierungsprozess von EU-Recht in das türkische nationale Recht bereits vor Eröffnung des jeweiligen Kapitels auch für die Türkei mit wirtschaftlichen Vorteilen verbunden ist. Sowohl in den Fachkreisen wie auch regierungsseitig besteht weiterhin die Erwartungshaltung der Realisierung eines EU-Beitritts, jedoch fehlt in diesen widersprüchlicher Weise tiefergehende Abhandlungen über eine GKKB. Nichtsdestotrotz konnte dargelegt werden, auch unter der Betrachtung einer Fortentwicklung der Zollunion und einer weitgehenden Verzahnung der Türkei mit der EU, insbesondere mit Deutschland, dass eine Adaptation in Zwei-Schritten vorteilhaft ist.

**Schlagwörter:** Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), Türkisches Steuerrecht, Unternehmensbesteuerung, Rechtsharmonisierung, EU-Beitritt

**Datum:** 31.03.2019

## Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AO	Abgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EAA	European Accounting Association
EGRCh.	Europäische Grundrechtecharta
EMEA	Europe, Middle East and Africa
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EU-LZR	Europäische Lizenzrichtlinie
EWSA	Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch

IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standard
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
RLE	Richtlinien-Entwurf
SE	Societas Europaea
SME	Small and medium-sized enterprises
UN	United Nations
UN-MA	UN-Musterabkommen
US	zur USA gehörig
USA	United States of America

# Abbildungsverzeichnis

ABBILDUNG 1 DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN - DBA - SOWIE WEITERE STAATENBEZOGENE VERÖFFENTLICHUNGEN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND (BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN 2018) .....	12
ABBILDUNG 2 VOM EINHEITLICHEN REGELWERK ZUR STEUERLICHEN KONSOLIDIERUNG VON UNTERNEHMENSGRUPPEN (STÄHLIN UND SCHURTER 2017) .....	34
ABBILDUNG 3 ANWENDUNG DER GKB .....	45
ABBILDUNG 4 AUFTEILUNG DER GEMEINSAM KONSOLIDierten KÖRPERSCHAFTSSTEUER-BEMESSUNGSGRUNDLAGE (EUROPÄISCHE KOMMISSION 2016) .....	52
ABBILDUNG 5 BEISPIEL ZUR BERECHNUNG DES ANTEILS DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE (STÄHLIN UND SCHURTER 2017) .....	53
ABBILDUNG 6 FREIBETRAG FÜR WACHSTUM UND INVESTITIONEN (STÄHLIN UND SCHURTER 2017).....	54

## Tabellenverzeichnis

TABELLE 1 NOMINALER UND EFFEKTIVER KÖRPERSCHAFTSSTEUERSATZ 2017 DER 28 EU- STAATEN UND DER TÜRKEI (SPENDEL ET AL. 2017) .....	60
TABELLE 2 DER STAND DER RECHTSANPASSUNG DER TÜRKEI IN BEZUG AUF EINZELNE BEITRITTSKAPITEL, IN ANLEHNUNG AN ALTAY 2018, S. 183 M.W.N.. .....	71

# 1 EINFÜHRUNG

## 1.1 DER EU-BINNENMARKT UND DAS STEUER- RECHT

Das immer rascher voranschreitende Zusammenwachsen weltweiter Märkte führt dazu, dass Unternehmen sich zunehmend international aufstellen müssen. Grenzüberschreitende Kooperationen nehmen zu. Unternehmen verfügen oft über Betriebsstätten, Niederlassungen oder Tochterfirmen in anderen Ländern. Nur so können sie auf Änderungen einer (oft äußerst volatilen) Nachfrage zeitnah reagieren, landesspezifische Besonderheiten berücksichtigen und sich am jeweiligen (nationalen) Markt behaupten. Es ist dies ein Phänomen, das weltweit zu beobachten ist, zur Abnahme nationaler Bindungen in den wirtschaftlichen Beziehungen und zu modernen Wanderungsbewegungen von Arbeit und Kapital geführt hat. Ursache ist die Globalisierung, die verstanden werden kann als ein „multidimensionaler, multikausaler, weitgehend eigendynamischer, dialektischer und im Hinblick auf seine Folgen ambivalenter Prozess, der über eine länger zurückreichende historische Genese verfügt, jedoch erst in jüngster Zeit eine „neue Qualität“ angenommen hat“ (Teusch 2004, S. 86). Durch sie entsteht nach Held, McGrew et al. eine „spatial organisation of social relations and transactions – assessed in terms of extensity, intensity, velocity and impact – generating transcontinental or interregional flows and networks of activity, interaction, and the exercise of power“ (Held, McGrew et al. 1999, S: 16). Ökonomische Weltstrukturen sind also keine in sich abgeschlossenen Einheiten mehr. Bedingt durch die Globalisierung mit der daraus folgenden weitgehenden Liberalisierung der internationalen Güter-, Kapital- und Arbeitsmärkte, wandernden Produktionsfaktoren und befördert durch Innovationen der modernen Informations- und Kommunikationssysteme (I.u.K.; vgl. Gabler 2019), nimmt die internationale Arbeitsteilung und gegenseitige Interdependenz zu, es entstehen länderübergreifende Liefer- und Wertschöpfungsketten, und es kommt zu einem Ansteigen der Handelsvolumina.

Unternehmen, vor allem Großunternehmen bzw. Global Player, stellen daher aus steuerplanerischer Hinsicht Überlegungen an, wie sie ihre steuerlichen Verhältnisse optimieren können. Je weiter der Aktionsradius eines Unternehmens reicht, desto schwieriger

kann es sein, sich auf divergierende Steuerrechtssysteme einzustellen. Denn je nachdem, wo Unternehmen agieren, unterliegen sie nicht nur weltweit, sondern auch innerhalb der Europäischen Union (= EU) divergierenden Steuersystemen. Für einen Wirtschafts- und Währungsraum, wie ihn die EU bzw. die Staaten der Euro-Zone darstellen (vgl. zur Theorie optimaler Währungsräume - Optimum Currency Area: Mundell 1961, S. 657 ff.), ist dies eine paradoxe Situation: In weiten Teilen des Rechts, im Bereich des Binnenmarkts, in Bezug auf den freien Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr und in anderen Feldern der Unionspolitik ist eine weitest gehende Rechtsangleichung bzw. -harmonisierung erfolgt; auf dem Gebiet des Steuerrechts hingegen nicht. Dort bestehen die einzelnen EU-Staaten auf dem Fortbestehen ihrer Steuer- bzw. Finanzhoheit (Gabler 2019: Steuerhoheit). Diese ist wesentlicher Bestandteil und Ausdruck eigenstaatlicher Souveränität, umfasst u.a. die Ertragshoheit und wird von den EU-Staaten als essentieller Teil eigener Staatshoheit angesehen (Ebd.). Unternehmen müssen, sofern sie Tochtergesellschaften in verschiedenen EU-Staaten haben, für jedes Land gesonderte Steuerrechtssysteme mit unterschiedlichen Methoden zur Gewinnermittlung berücksichtigen und jeweils einzelne Steuererklärungen abgeben. Dies stellt ein erhebliches Bürokratiehemmnis dar und verursacht in hohem Maße Verwaltungskosten, die die Unternehmen unnötig belasten. Darüber hinaus stellt sich für jede Gesellschaft einer Unternehmensgruppe die Problematik der Verlustverrechnung und der Berücksichtigung von Verrechnungspreisen. Insgesamt werden Unternehmen in der gesamten EU mit Kosten belastet, die in einem einheitlichen Binnenmarkt zu Wettbewerbsverzerrungen und Wettbewerbsnachteilen führen. Außerdem kommt es zu erheblichen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen.

Darüber hinaus besteht die Gefahr einer doppelten Inanspruchnahme, da jeder Staat die Besteuerung aufgrund seiner Steuerhoheit für sich zu beanspruchen versucht. Dies gilt für grenzüberschreitende Tätigkeiten ebenso wie für Investitionen in einem anderen Staat bzw. für eine Vielzahl anderer Sachverhalte. Den daraus resultierenden Konflikt zwischen den jeweils betroffenen Rechtsordnungen zu lösen, ist in erster Linie Aufgabe und Zweck multi- oder bilateraler völkerrechtlicher Abkommen, der sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA's). Diese beruhen weitestgehend auf dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA) oder Vertragsschablonen, die im Wesentlichen mit diesem übereinstimmen, und schränken die Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten ein. Dadurch



verzichten die jeweiligen Vertragsstaaten gegenseitig auf Steueransprüche und teilen auf diese Weise das „Besteuerungssubstrat“ untereinander auf (Dziurdź 2013, S. 17). Der Grundgedanke geht dahin, dass innerstaatliche Rechtsvorschriften nicht oder nur eingeschränkt angewendet werden, sofern sie den Regelungen der jeweiligen DBA´s widersprechen. Dass verschiedene Staaten die Bestimmungen der DBA´s dennoch nach Wirksamwerden der völkerrechtlichen Vereinbarungen gewissermaßen einseitig „außer Kraft setzen“ bzw. umgehen – in einem solchen Fall spricht man vom sog. „Treaty override“ (vgl. dazu ausführlich: Haase 2011, Rn. 571 – 574) - steht dem nicht entgegen (vgl. auch: BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12). Gegen eine solche Vorgehensweise kann sich der betroffene Steuerschuldner nicht zur Wehr setzen, da er der jeweiligen Rechtsordnung unterworfen ist, nach der im konkreten Einzelfall Steuern vom Einkommen bzw. Vermögen erhoben werden; lediglich der völkerrechtliche Vertragspartner kann sich – stellvertretend für die seiner Steuerhoheit Unterworfenen – gegen den Vertragsbruch zur Wehr setzen (vgl. dazu: Homburg 2010, S. 278 ff.).

Schließlich werden immer neue Strategien entwickelt, um die Steuerlast nachhaltig zu reduzieren. Dem Postulat der Steuerverminderung bzw. -vermeidung kommt dabei aus Sicht der Unternehmen oberste Priorität zu. Dies entspringt einem ureigenen jedem Individuum bzw. Steuersubjekt anhaftendem Bedürfnis nach Erhaltung ggf. unter Aufbietung erheblicher eigener Kräfte erzielter Einkünfte, nach einem verantwortungsvollen Umgang mit dem Vermögen und nach dessen vorausschauender Bewahrung. Diesen Umstand machen sich Staaten zunutze, indem sie untereinander in einen teilweise recht vehementen Steuerwettbewerb eintreten. Damit wird im Normalfall Zweierlei erreicht: Zum einen trägt dies zum ökonomischen Wachstum der betreffenden Volkswirtschaft bei, indem sich Unternehmen in dem jeweiligen steuerlichen Territorium niederlassen und von dort aus geschäftlich aktiv werden, was sich positiv auf alle beteiligten Akteure und Stakeholder auswirkt; zum anderen werden Unternehmen immense Wettbewerbsvorteile eröffnet und Wachstumschancen geboten. Das dient der allgemeinen Wohlstandsmehrung, ist somit sinnvoll und politisch gewollt. Unternehmen versuchen sich diesen teilweise recht vehementen zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb zunutze zu machen. Im europäischen Kontext seien vor allem die Niederlande, Belgien, Luxemburg und auch – außerhalb der EU - die Schweiz erwähnt. Wegen vielfältiger Steuer- und Standortvorteile steht z.B. die Schweiz regelmäßig im Kreuzfeuer internationaler Kritik. Beanstandet werden

diverse Möglichkeiten der „Steuroptimierung“, u.a. aufgrund des interkantonalen Steuerwettbewerbs, diverse Bankpraktiken und eine zuweilen vermeintlich unzureichende Behördenkooperation. Von besonderer Bedeutung sind Steuerprivilegien bzw. regelmäßig besonders günstige Besteuerungen für definierte Unternehmenszwecke aufgrund des interkantonalen Steuerwettbewerbs (Brand/Bechtold 2012, S. 19). Zwar wächst der Druck der OECD, im Rahmen des sog. BEPS-Aktionsplans Steuerprivilegien abzuschaffen. Vorerst ist allerdings eine Reform am Votum der Schweizer Bürger gescheitert (Ritter 2017; zum BEPS-Aktionsplan der OECD: Fehling FR 2015, S. 817 ff.). Andere Konstruktionen mit so exotisch anmutenden Namen, deren alleiniger Zweck darin besteht, Gewinne dem Fiskus zu entziehen und in sog. Steueroasen, etwa die Bermudas, die Britischen Jungferninseln oder die Cayman-Inseln (Merten, H.-L. (2015), S. 130), zu transferieren, wie z.B. der „Double Irish with a Dutch Sandwich“, sind dagegen mittlerweile überholt (vgl. dazu u.a. dazu Pinkernell BB 2013, S. 180; Herz & Riedel 2014).

Im Bereich der Körperschaftsteuer ist die Rechtslage in der dEU ebenfalls durch ausgeprägte Vielgestaltigkeit gekennzeichnet. Dabei erstreckt sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf sämtliche Einkünfte des Unternehmens (§ 1 Abs. 2 KStG); es gilt das Welteinkommensprinzip (Haase 2014, Rn.197). Die Unübersichtlichkeit der steuerlichen Situation resultiert daraus, dass sich die Besteuerungssysteme der EU-Mitgliedstaaten erheblich voneinander unterscheiden; hinzukommt, dass auch die Steuersätze und Bemessungsgrundlagen differieren. Dementsprechend besteht ein nicht geringes Steuerbelastungsgefälle. Dies führt zu Wettbewerbsverzerrungen. Denn Ressourcen werden nicht mehr dort genutzt, wo sie ökonomisch am effektivsten eingesetzt werden können, sondern dort, wo der größtmögliche steuerliche Vorteil zu erzielen ist. Dies ist ein Aspekt, der neben weiteren Gesichtspunkten auch für die Managemententscheidung darüber, in welchen EU-Staaten oder Drittländern Tochtergesellschaften gegründet werden. Darüber hinaus besteht die Gefahr eines ggf. ruinösen Wettlaufs um die niedrigsten Steuersätze („Race to the bottom“) und dass Missbrauchsbekämpfungsregeln zunehmend über die Verteilung des Steuersubstrats entscheiden (Pross/Radmansh, in Festgabe Wassermeyer Rn. 5 -6). Diesen Umstand machen sich Staaten auch in diesem Bereich zunutze, indem sie untereinander in einen teilweise recht vehementen Steuerwettbewerb eintreten. Niedrige Körperschaftsteuersätze wie z.B. in Irland von 12,5 % sowie sog. Lizenzboxen

und andere Steuervergünstigungen sind Ausdruck des innergemeinschaftlichen Steuerwettbewerbs. In der EU gibt es insgesamt 28 bzw. (ohne das Vereinigte Königreich) 27 verschiedene Steuerrechtssysteme, was für Konzerne und Unternehmensgruppen mit Tochtergesellschaften und Niederlassungen in sämtlichen EU-Staaten bedeutet, dass sie ihre steuerlichen Verhältnisse für ebenso viele Staaten zu klären haben. Dies führt zu erheblichen Mehrkosten und behindert die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen. Die EU kann im Wettbewerb mit anderen großen Wirtschaftseinheiten wie den USA, China, den Staaten des pazifischen Raums und den BRICS-Staaten auf mittlere bis lange Sicht nur dann erfolgreich sein, wenn ineffiziente Ressourcenallokation vermieden und bürokratische Hindernisse aufgrund unterschiedlicher Steuerrechtssysteme abgebaut werden (Spengel/Oestreicher 2012, S. IX). Dementsprechend mehren sich die Stimmen, die auch auf dem Gebiet des Steuerrechts eine Rechtsangleichung bzw. -harmonisierung fordern. Der Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage kommt dabei besondere Bedeutung zu. Sie wird als entscheidender Schritt zur Schaffung eines einheitlichen und effizienten Binnenmarktes angesehen. Die EU hat 2011 und im Oktober 2016 – nach 2011 – einen neuen Vorschlag zur Einführung einer GKKB vorgelegt, die in zwei Stufen eingeführt und für die größten Unternehmensgruppen verpflichtend werden soll (EU-Kommission 2016). Dabei zeigt der bisherige Entwicklungsverlauf der Beratungen für eine gemeinschaftliche Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts die Schwierigkeit einer Konsensbildung zwischen den EU-Staaten. Dementsprechend stellt der Vorschlag der GKKB einen wesentlichen Fortschritt dar.

Erweist sich die Situation nach alledem bereits innerhalb der EU als äußerst komplex und schwer zu überblicken, wird die Situation noch weitaus komplizierter, betrachtet man die Steuerrechtssituation in Staaten, die beabsichtigen Mitglied der EU zu werden. Die Rede ist von den europäischen Staaten, die derzeit den von rechtlichen Status von Beitrittskandidaten haben, also von Serbien, Island, Bosnien-Herzegowina, Mazedonien, Montenegro, Albanien und - unabhängig vom Status der Anerkennung (vgl. UN-Resolution 1244/99 des UN-Sicherheitsrats) – dem Kosovo sowie der Türkei.

Mit Serbien, Montenegro und der Türkei sind bereits formelle Beitrittsverhandlungen eröffnet. Das wirft die Frage auf, welche Auswirkungen das auf das nationale

Steuerrecht dieser Staaten hat, die möglicherweise in nicht allzu ferner Zukunft neue Mitgliedstaaten der EU sein werden.

Speziell in Bezug auf die Türkei und das dortige Steuerrechtssystem soll dieser Frage im Folgenden nachgegangen werden. Dabei geht es primär darum, ob die Kriterien, die der Entwicklung der GKKB auf EU-Ebene zugrunde liegen, in das Rechtssystem der Türkei de lege ferenda friktionslos inkorporiert werden können, welche Anpassungsschritte im türkischen Recht im Interesse einer zukünftigen harmonischen Integration in EU-Recht erforderlich sein werden und ob bzw. in welcher Beziehung Vereinfachungen der aus unternehmerischer Sicht komplizieren Ermittlung der effektiven Steuerbelastung realisierbar sind. Darüber hinaus ist zu klären, ob das Beitrittsland Türkei das Gemeinschaftsrecht, den sog. *acquis communautaire* (Art. 49 EUV) und damit auch die Regelungen über die GKKB, bis zum Beginn der Vollmitgliedschaft in der Gesamtheit umgesetzt haben muss, so die Europäische Kommission (2016), oder nicht. Das ist auch deshalb von Interesse, weil sowohl die Umsetzung sehr lange dauern dürfte, als auch das Ende des Beitrittsprozesses insgesamt aufgrund der Unwägbarkeiten der derzeitigen türkischen Innenpolitik nicht absehbar ist. Das ist Gegenstand der Arbeit.

## **1.2 ZENTRALE FRAGESTELLUNG**

Hiervon ausgehend ergibt sich die folgende zentrale Forschungsfrage, die in dieser Arbeit beantwortet werden soll:

Ist es für ein Beitrittsland wie die Türkei sinnvoll, bereits während der Beitrittsverhandlungen mit der Umsetzung der GKKB zu beginnen und das nationale türkische Steuerrecht dem europäischen Steuerrechtsregime anzupassen? Oder wäre es für ein Beitrittsland zweckmäßiger, zunächst den Implementierungsprozess mit all seinen nachträglichen Modifikationen bis zur Eröffnung der jeweiligen Kapitel abzuwarten?

### **1.3 VORGEHENSWEISE UND METHODIK**

Zur Beantwortung dieser Frage ist folgende Vorgehensweise angebracht:

Bevor der Umsetzungsprozess für das Beitrittsland Türkei näher erörtert werden kann, werden zunächst – in Teil 2 der Arbeit - der Bedarf für die Schaffung der GKKB und der Prozessverlauf Entwicklung von der Idee eines gemeinschaftlichen Unternehmensrechts bis hin zur Entstehung des zuletzt vorgelegten Richtlinienentwurfs der Europäischen Kommission von 2016 dargestellt. Dafür wird die bisherige Umsetzung des Gemeinschaftsrechts in nationales Recht anhand der Implementierung einiger ausgewählter Richtlinien aufgezeigt.

In einem weiteren Schritt werden sodann in Teil 3 verschiedene Abhandlungen analysiert und die Ergebnisse in die Analyse der Forschungsfrage eingeordnet. Mit der Auswertung der Studien werden etwaige wirtschaftliche Auswirkungen diskutiert. Außerdem wird die Frage einer Realisierung der GKKB als Richtlinie auf EU- Ebene behandelt.

Ausgehend von den Ergebnissen von Teil 3 werden schließlich in Teil 4 der Prozess der Anpassung der türkischen Steuergesetze an EU-Recht und der erreichte Rechtszustand *de lege lata* dargestellt. Dazu werden einzelne Umsetzungen in nationales Recht innerhalb der EU beschrieben und aufgrund zu erwartender Auswirkungen im Binnenraum Vorteilhaftigkeitsbewertungen alternativer Implementierungsprozesse für die Türkei aufgezeigt.

Zur Methodik:

Um die beschriebene Problematik präziser erfassen und die Forschungsfrage adäquat beantworten zu können, wurde ein positiv-theoretischer bzw. theoretisch-analytischer Ansatz (Fülbier 2004) gewählt. Das entspricht auch der Klassifikation von Forschungsansätzen durch die European Accounting Association (EAA) als eine „non-empirical – analytical method (Fuelbier und Sellhorn 2008). Wie auch dem Saarbrückener Plädoyer zu entnehmen ist, ist eine vertiefte theoriebasierte Annäherung vorzuziehen (Küting et al. 2013). Dementsprechend wird für die Behandlung der hier im Fokus stehenden Fragestellung kein empirischer Ansatz gewählt. Auf der Grundlage der angestrebten Analyse der durch die geplante Richtlinie ausgelösten rechtlichen und politischen

Entwicklungen ist die Wahl des theoretisch-analytischen Ansatzes zielführender. Lediglich zur Untermauerung der theoretischen Erkenntnisse wird auf ein Interview mit einem ausgewiesenen Steuerexperten zurückgegriffen.

Die umfangreiche Quellenlage ermöglicht eine fundierte Analyse und Auswertung der hier relevanten Problematik. Für die Sekundärforschung wurden in erster Linie in gängigen Datenbanken publizierte Studien, Fachartikel und weitere Quellen mit Informationsgehalt ermittelt. Als Suchbegriffe haben sich Teile der Problemstellung und Forschungsfrage als fruchtbar erwiesen, z.B. die Anzahl der Fundstellen auf Suchanfragen in WISO.

Der Schwerpunkt der ausgewerteten Literatur lag auf Artikeln aus Fachzeitschriften im Zeitraum ab 2001 bis 2017. Die intensive fachliche Auseinandersetzung um die Phasen der Konsultationswellen zeigte sich im Anstieg der Publikationen der vergangenen 16 Jahre. Die Resonanz des Fachpublikums auf die brisante Thematik warf ihrerseits spezielle Fragestellungen auf, durch die frühzeitig mögliche Schwachstellen und Umsetzungsschwierigkeiten einer europaweit anwendbaren GKKB identifiziert werden konnten.

Um die Qualität der Fachartikel bewerten zu können, wurde auf das Qualitätsmonitoring VHB-JOURQUAL3 des Verbands der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. zurückgegriffen. Die Einordnung in Kategorien von A bis D erfolgt anhand eingereicherter Bewertungen.<sup>1</sup> Die hier zitierten Zeitschriften erreichten zum größten Teil den Status anerkannter wissenschaftlicher BWL-Zeitschriften und wissenschaftlicher BWL-Zeitschriften (vhb 2015). Zusätzlich wurden als primäre Quelle die offiziellen Internetauftritte der Europäischen Kommission sowie die Rechtsakte aufgrund der EU-Verträge ausgewertet.

---

<sup>1</sup> Das Rankingsystem erfolgt anhand eingereicherter Bewertungen aufgrund vordefinierter Kriterien. Es verwundert nicht, dass die meisten deutschen Fachzeitschriften publizierten das Ranking C, D oder überhaupt kein Ranking erhalten. Die publizierten Artikel sind fast ausschließlich auf Deutsch, was auf die breite Leserschaft von Praktikern und auch von fachfremden Interessenten zurückzuführen ist. In dem aktuellen Rating VHB-JOURQUAL3 wird die wissenschaftliche Qualität einer Zeitschrift als das Ausmaß definiert, in dem die betreffende Zeitschrift die BWL als wissenschaftliche Disziplin voranbringt. Es handelt sich um ein subjektives Gesamturteil, das sich bei jedem Befragten naturgemäß aus unterschiedlichen Informationen und Erfahrungen zusammensetzt, z.B. aufgrund eigener Erfahrungen als Autor, gelesener Artikel, Erlebnisse bei Reviewprozessen, Gesprächen mit Kollegen etc. Über alle Befragte aggregiert drückt es die Wahrnehmung der wissenschaftlichen Qualität der Zeitschrift in der deutschsprachigen wissenschaftlichen Community aus.

Grenzüberschreitende Betätigungen können von natürlichen Personen wie von Unternehmen erfolgen. Da zur adäquaten Bearbeitung der Fragestellung entbehrlich, wird von der Erörterung der Frage einer Besteuerung natürlicher Person abgesehen und nur die Körperschaftsbesteuerung behandelt.

## **2 DIE GEMEINSAME KONSOLIDIERTE KÖR- PERSCHAFTSSTEUERBEMESSUNGSGRUND- LAGE (GKKB)**

### **2.1 STATUS QUO BISHERIGER BESTEUERUNGEN UND DIE RELEVANZ EINER GKKB**

#### **2.1.1 Bisherige Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten**

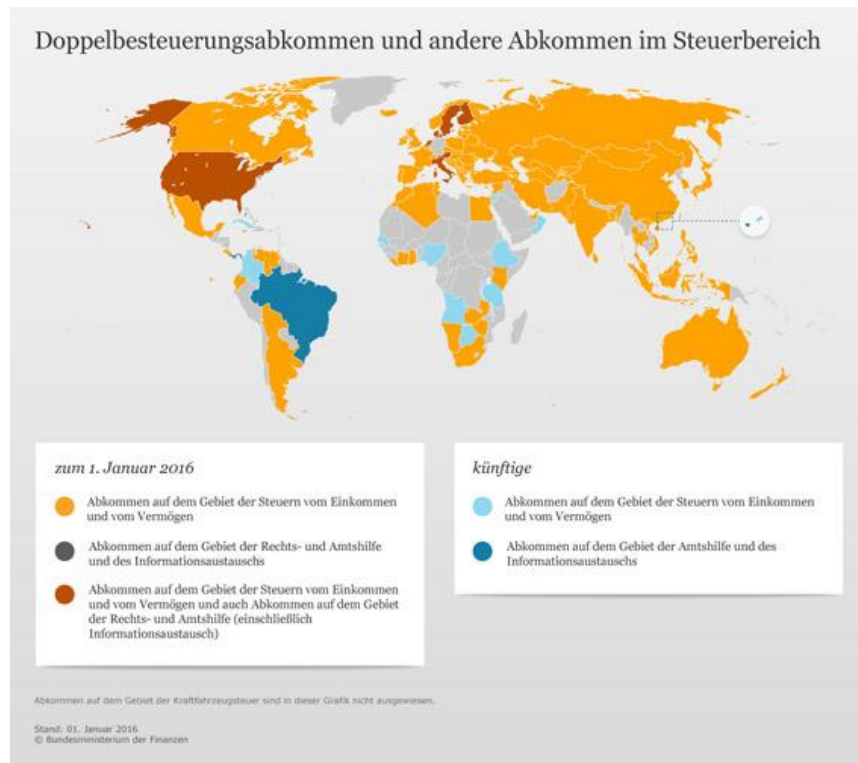
Sachverhalte mit Auslandsberührung stellen die Rechtsanwendungspraxis vor erhebliche Probleme insoweit, als es zu einer Kollision unterschiedlicher Rechtsordnungen kommt. Der Lösung sich hieraus ergebender Konflikte im steuerlichen Bereich dienen die Normen des Internationalen Steuerrechts. Unter diesen Begriff fallen das Staatsvertragsrecht mit Einschluss der jeweiligen nationalen Ausführungserlasse und die nationalen Kollisionsnormen (Schaumburg 2011, 1.4). Das Internationale Steuerrecht definiert sich dabei als Summe derjenigen Rechtsvorschriften (Normen, Gerichtsentscheide, Verwaltungserlasse etc.), die der Abgrenzung der Steuergewalt eines Staates gegenüber dem Ausland dienen (Ebd.). Ein Auslandsbezug ist gegeben, wenn sich entweder der Steuerpflichtige oder das Steuergut in unterschiedlichen Hoheitsbereichen befinden oder mehrere Hoheitsträger auf denselben Steuerpflichtigen oder dasselbe Steuergut zugreifen. Bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung betritt das Unternehmen weiteres fiskalisches Territorium.

So hat das Unternehmen seinen Sitz in einem anderen Nationalstaat, in das es aufgrund des Welteinkommensprinzips zur Besteuerung herangezogen wird, erzielt aber in einem anderen Nationalstaat Einkünfte, die der andere Nationalstaat aufgrund des Quellenprinzips ebenfalls zur Besteuerung heranziehen möchte. In einer solchen Situation bestehen verschiedene nationale Besteuerungsansprüche. Es besteht die Gefahr der



doppelten Besteuerung. Dies gilt für Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig werden ebenso wie für Investitionen in einem anderen Staat oder für eine Vielzahl anderer Sachverhalte.

Die binational noch überschaubare Belastung vervielfältigt sich in Bezug auf eine wirtschaftliche Betätigung im gleichen Zeitraum zum gleichen Besteuerungsgegenstand über mehrere Staaten hinaus. Ohne zwischenstaatliche vertragliche Vereinbarungen würde es zu einer doppelten Besteuerung der Einkünfte wie auch zu einer Nicht-Berücksichtigung von Ausgaben kommen. Diese Doppelbesteuerung würde der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung (Handel wie Investitionen) schaden und letztendlich auch das Wachstum der Binnenwirtschaft eines Nationalstaates abträglich sein. Zur Vermeidung derartiger Rechtsanwendungskonflikte haben Nationalstaaten früh mit zwischenstaatlichen Verträgen, den Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA), versucht Abhilfe zu schaffen. Diese lehnen sich eng an das OECD-MA an, welches zum 21.11.2017 in einer umfassend überarbeiteten Fassung vorgelegt wurde (OECD 2017). Darüber hinaus dient das UN-Musterabkommen der Vereinten Nationen als Vorlage für DBAs mit Entwicklungs- und Schwellenländern. Das UN-MA unterscheidet sich vom OECD-MA insbesondere durch eine stärkere Berücksichtigung der Erhebung von Quellensteuern (Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag 2017).



*Abbildung 1 Doppelbesteuerungsabkommen - DBA - sowie weitere staatenbezogene Veröffentlichungen der Bundesrepublik Deutschland (Bundesministerium der Finanzen 2018)*

Die Bundesrepublik Deutschland hat zurzeit mit über 90 Staaten DBAs und eine Reihe weiterer Abkommen abgeschlossen (Bundeszentralamt für Steuern 2015). Auch die Republik Türkei weist mit 84 DBAs eine Vielzahl von Abkommen auf (Turkish Revenue Administration 2016). In beiden Ländern sind diese eng an das OECD-MA und das UN-MA angelehnt. Die Fülle der Abkommen deckt in beiden Ländern jeweils einen Großteil der wichtigen Handelspartner (s. für Deutschland Abbildung 1) ab.

Deutschland hat darüber hinaus seine frühere Verpflichtung zur Einleitung von Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU aus Art. 293 EGV (weggefallen durch den Vertrag von Lissabon) mit allen anderen EU-Mitgliedstaaten erfüllt. Zwar wurde die in Art. 293 EGV enthaltene Regelung nicht in das AEUV übernommen, jedoch müssen Steuersysteme wie DBAs nach Art. 4 Abs. 3 EUV die Erfüllung der Aufgaben der Union erleichtern und mit den Zielen der EU im Einklang ste-

hen (EU-Kommission 2016). Zu den grundlegenden Zielen der EU gehört es, die Grundfreiheiten freier Waren-, Dienstleistungs-, Kapital-, Zahlungs- und Personenverkehr in der Gemeinschaft nach Art. 26 Abs. 2 AEUV i.V.m. Art. 63 AEUV zu wahren.

### ***Exkurs: Europäische Grundfreiheiten***

*1. Freier Warenverkehr:* Handelshemmnisse sind (weitestgehend) beseitigt. Der Handel zwischen den EU-Mitgliedsstaaten unterliegt daher keinerlei Beschränkungen. Sedes materiae sind Art. 28 (Zollunion), Art. 30 (Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen sowie Abgaben gleicher Wirkung), Art. 34 und 35 AEUV (Verbot mengenmäßiger Ein- und Ausfuhrbeschränkungen sowie Maßnahmen gleicher Wirkung). Die Warenverkehrsfreiheit betrifft nur den Warenverkehr „zwischen den Mitgliedstaaten.“ Folglich sind der Warenaustausch mit Drittstaaten und innerstaatliche Sachverhalte von Art. 34 AEUV nicht erfasst (Vedder/Heintschel von Heinegg-Khan/Eisenhut Art. 34 AEUV Rn. 6).

*2. Freier Dienstleistungsverkehr:* Diese durch Art. 56 AEUV gewährleistete Grundfreiheit soll sicherstellen, dass Unternehmer mit Niederlassung in einem EU-Mitgliedstaat ihre Dienstleistungen auch in jedem anderen Mitgliedstaat erbringen dürfen. Die Dienstleistungsfreiheit in Art. 56, 57 AEUV ist primär eine Produktverkehrsfreiheit, bei der es vorkommen kann, dass der Dienstleistende die Grenzen überschreitet, um der nachgefragten Tätigkeit nachzugehen (Art. 57 Abs. 2 AEUV; Grieben/Schwarze/Hatje/Tiedje, Art. 56 AEUV Rn. 2 f.). Gleichwohl schützen die Art. 56 ff. AEUV schwerpunktmäßig die vorübergehende, selbstverantwortliche und selbstständige Leistungserbringung und nicht die weisungsbundene Beschäftigung, die Gegenstand der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist (Streinz/Franzen Art. 45 AEUV Rn. 17).

*3. Freier Kapital- und Zahlungsverkehr:* Durch den freien Kapital- und Zahlungsverkehr wird der Transfer von Geldern und Wertpapieren in beliebiger Höhe zwischen den EU-Mitgliedstaaten und zwischen diesen und Drittstaaten ermöglicht (Art. 63 AEUV). In den Genuss dieser Grundfreiheit gelangen auch Angehörige von Drittstaaten, obwohl Beschränkungen möglich sind (Frankfurter Kommentar/Gramlich Art. 63 AEUV Rn. 22).

4: Mit *Freiheit des Personenverkehrs* war entsprechend der Ausgangskonzeption des EWG-Vertrags zunächst nur die Freiheit gemeint, sich in den Vertragsstaaten ungehindert ökonomisch bewegen zu können. Diese Art von Personenverkehr war somit ausschließlich wirtschaftlich determiniert, weshalb Ipsen diese „ökonomische Bürgerschaft“ auch als „Marktbürgerschaft“ bezeichnete (Ipsen/Nicolaysen NJW 1964, 339, 340; Schlachter/Heinig/Mangold § 4 Rn. 4). Dem Individuum aber auch juristischen Personen und sonstigen Vereinigungen wurde Bewegungsfreiheit nur um die Fortentwicklung eines gemeinsamen Binnenmarktes wegen und nur insoweit eingeräumt, als sie am gemeinsamen Markt teilnahmen (Ipsen/Nicolaysen 1964, 340). Wie die weitere Entwicklung zeigen sollte, verwandelte sich das europäische Angehörigkeitsverhältnis in der Folgezeit, spätestens mit Inkrafttreten der Europäischen Grundrechtecharta (= EGrCh.), in einen, wenn auch nicht eindeutig präzisierten (Schlachter/Heinig/Mangold § 4 Rn. 4. Art. 20 Abs. 2 S. 1 lit. a bis d AEUV) juristischen Status allgemeiner Freizügigkeit der in den EU-Staaten lebenden Bürgerinnen und Bürger, zur sog. Unionsbürgerschaft (Art. 21 Abs. 1 AEUV). Als deren spezielle Ausprägungen gilt die Personenfreizügigkeit, die den freien Personenverkehr und dabei insbesondere die Freiheit umfasst, in jedem beliebigen EU-Mitgliedstaat wohnen und auch arbeiten zu dürfen (Art. 15 Abs. 2 EGRCh) sowie die daraus abgeleitete, besonders für selbständige Erwerbstätige und damit für Unternehmer relevante Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV; Vedder/Heintschel von Heinegg/Khan/Eisenhut, Art. 49 AEUV Rn. 2) sowie und die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV).

Die DBAs sollen neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung des Steuersubjekts gleichzeitig dazu dienen das Steuersubstrat des jeweiligen Landes zu wahren und Steuerhinterziehungen wie auch weiße Einkünfte zu vermeiden. Ein drittes wichtiges und nicht zu vernachlässigendes Ziel von DBAs ist die Stärkung internationaler Wirtschaftsbeziehungen. Denn DBAs bieten Unternehmen nicht nur mehr Handlungsspielraum zur freien unternehmerischen Entfaltung, sondern fördern auch die für den internationalen Handel unabdingbare Rechtssicherheit, ohne die grenzüberschreitendes nachhaltiges Wirtschaftswachstum nicht möglich ist.

Dabei gibt es unterschiedlichste Konstruktionen der verbundenen Unternehmen. Das deutsche Steuerrecht unterscheidet verschiedene Strukturen der Organschaft und verteilt dementsprechend das Steuersubstrat. So hat Deutschland die Mutter-Tochter-Richtlinie von 1990<sup>2</sup> durch das EURLUmsG vom 09.12.2004 in § 43b EStG in nationales Recht umgesetzt, ergänzt. Im Übrigen unterliegen grenzüberschreitende Gruppenaktivitäten gem. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG den nationalen Steuergesetzen im Sitzstaat der Gesellschaft (KStG)

### **2.1.2 Die Relevanz der GKKB**

Die Gruppenbesteuerung und die Besteuerung der Organschaft sind in den einzelnen EU-Staaten auf nationalstaatlicher Ebene geregelt. Bei international agierenden Unternehmen erwiesen sich DBAs als ein entscheidender Lösungsansatz. Dies wurde bereits relativ frühzeitig erkannt, und es wurden erstmals in den 1960er Jahren Überlegungen in Bezug auf die Schaffung einer einheitlichen GKKB angestellt, wurden dann aber von den Mitgliedsstaaten zunächst nicht weiterverfolgt.

Basierend auf einem Mandat des Ministerrates der Europäischen Union hat die Kommission im Jahr 2001 eine umfassende Studie zur Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt vorgelegt

Immer wieder aufkommende Skandale setzten das Thema Steuergerechtigkeit jedoch immer wieder auf die politische Tagesordnung. Die EU-Mitgliedsstaaten sahen sich im Zugzwang, und so formierte sich im Jahre 2001 die erste Arbeitsgruppe mit dem Auftrag zur Eruierung und Formulierung von Handlungsempfehlungen für die EU.

Mit der Mitgliedschaft in der Europäischen Union erklären sich die Mitgliedstaaten bereit Hoheitsrechte an die Union zu übertragen. Um die notwendige einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, stehen der EU verschiedene rechtliche Regelungsinstrumentarien zur Verfügung (Art. 288 AEUV), wobei im vorliegenden Kontext vor allem die Unterscheidung zwischen Verordnungen und Richtlinien von Bedeutung ist. Verordnungen, wie z.B. die ab Mai 2018 EU-weit verbindlich anwendbare Datenschutz-

---

<sup>2</sup> Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

grundverordnung (DSGVO), haben allgemeine Geltung, sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem einzelnen Mitgliedstaat, ohne dass es einer vorherigen Umsetzung der Normen in das interne staatliche Recht bedarf (Art 288 Abs. 1 AEUV).

Die einheitlichen Regelungen sind unionsweit verbindlich und als unmittelbar geltendes Recht in allen EU-Staaten direkt anwendbar. Richtlinien dagegen geben nur Rahmenvorgaben vor, sind für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich der zu erreichenden Ziele verbindlich, überlassen jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel, lassen den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung somit einen gewissen Spielraum für Abweichungen (Art 288 Abs. 2 AEUV). Es ist daher jeweils eine Umsetzung in nationales Recht erforderlich.

Dabei ist zu beachten, dass die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung eines der ehrgeizigsten Ziele der EU-Kommission auf steuerlichem Gebiet ist (Pietrek 2015, S. 11). Nachdem sie sich in den 1990er Jahren mit Harmonisierungsinitiativen weitgehend zurückgehalten hatte, versucht sie ab 2001 auch auf diesem Feld der Realisierung eines einheitlichen Binnenmarktes mit gleichen Rahmenbedingungen in allen EU-Mitgliedstaaten immer näher zu kommen. (EU-Kommission, 23.10.2100, EU-Kommission 24.11.2003). Wesentlich erschwert wird das Vorhaben dadurch, dass das Unionsrecht eine einstimmige Annahme durch alle EU-Mitgliedstaaten verlangt. Demnach konnten bisher nur vereinzelte Harmonisierungserfolge erzielt werden.

Zu nennen sind in diesem Zusammenhang die Mutter-Tochter-Richtlinie,<sup>3</sup> die Fusionsrichtlinie,<sup>4</sup> das Schiedsabkommen<sup>5</sup> sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Richtlinie 2003/123/EG v. 22.12.2003, ABL. EU 2004 L 7/41-44.

<sup>4</sup> Richtlinie 90/434/EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, ABL. EG 1990 L 225, S. 6.

Übereinkommen 90/436/EWG v. 23.07.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL. EG 1990 L 225, S. 10.

Richtlinie 2003/49/EG des Rates v. 03.06.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABL. EU L 157 v. 26.06.2003, S. 49.

## **2.2 GRUNDIDEE, HISTORISCHER URSPRUNG UND ENTWICKLUNG**

### **2.2.1 Erste Ansätze einer grenzüberschreitenden harmonisierten Besteuerung**

Grenzüberschreitender Handel hat seit jeher die wirtschaftlichen Geschehnisse der einzelnen Volkswirtschaften mitbestimmt und ist mittlerweile im Zuge der Globalisierung angesichts weltweit vernetzter Liefer- und Wertschöpfungsketten geradezu unverzichtbar geworden. So werden heutzutage Produktelemente und Zubehörteile z.B. in der Automobilindustrie im Wege des sog. Global Sourcing weltweit beschafft und müssen termingerecht, just in time, im Produktionsprozess zur Verfügung stehen. Die Beschaffung erfolgt international (Arnold 1995, S. 106 ff.), die Arbeitsteilung über die Grenzen hinweg trägt zur Kostenreduktion und zur Verringerung der Lagervorhaltung bei, kann aber auch zusätzliche Transportkosten, -wege und -zeiten sowie Kommunikationsprobleme auslösen (Corbat 2009, S. 74).

Wie bedeutend die globale wirtschaftliche Zusammenarbeit inzwischen ist, belegt auch ein Blick auf die Statistik: Gemessen an der weltweiten Exportrate verdreifachte sich der internationale Warenexport von 6,5 Billionen US-Dollar im Jahre 2000 auf 17,7 Billionen US-Dollar im Jahre 2017 (Statista 2018).

Bezogen auf die EU gelten die Art. 28ff AEUV. Dort sind die Grundsätze des europäischen Binnenmarktes festgelegt. Mit Einführung der Zollunion und der Freihandelszone in der EU soll dem Grundsatz des freien Waren- und Kapitalverkehrs Rechnung getragen werden. Mit dem grenzüberschreitenden Zugang zu Produktions- und Absatzmärkten realisieren die Unternehmen darüber hinaus auch grenzüberschreitende Erträge und Aufwendungen im europäischen Wirtschaftsraum (EWR). Die Besteuerung erfolgt dabei bisher nach den nationalen Steuerrechtssystemen der 28 (bzw. 27) Mitgliedstaaten.

Die Körperschaftsteuer in *Deutschland* ist eine Steuer auf das Einkommen bestimmter in § 1 Abs. 1 KStG abschließend (BFH, Urt. v. 25.06.1984, GrS, BStBl. II, S. 7512 ff.) aufgeführter juristischer Personen wie z.B. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Anstalten, Vereinen und Stiftungen. Ihr Aufkommen steht dem Bund und den Bundesländern gem. Art. 106 Abs. 3 S. 2 GG je zur Hälfte zu. Sie ist Ertragsteuer, weil

sie den Ertrag besteuert (Haase 2014, Rn. 153 ff.; Birk 2007, Rn. 1040). Die Besonderheit besteht darin, dass die Besteuerung der Kapitalgesellschaft unabhängig von der des Anteilseigners erfolgt (sog. Trennungsprinzip; vgl. Birk 2007, Rn. 1043, 1067).

Demnach kann es bei der Besteuerung zu einer Doppelbelastung (Birk 2007, Rn. 1043, 1093) oder Doppelbesteuerung kommen. Eine Doppelbelastung ist gegeben, wenn der Gewinn der Körperschaft versteuert wird und anschließend die Ausschüttung an den jeweiligen Anteilseigner; eine Doppelbesteuerung dagegen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten mit Auslandsberührung, wenn der Sitz des Unternehmens und der Wohnsitz des Anteilseigners sich jeweils in unterschiedlichen Ländern befinden. Diese Problematik ergibt sich nicht, wenn keine Ausschüttung erfolgt, der Ertrag also thesauriert wird.

Es existieren unterschiedliche Systeme, mit denen dieses Ergebnis vermieden werden soll:

Das traditionelle System nimmt eine wiederholte Besteuerung des gleichen Sachverhalts in Kauf. Dementsprechend werden zunächst die Gewinne der Körperschaft vollumfänglich mit der Körperschaftsteuer und danach die Gewinnausschüttung an die Eigner mit der Einkommensteuer versteuert. Derartige Systeme ohne jede Tarifiermäßigung sind heute in der Minderzahl. Meist werden sie mit besonders niedrigen Körperschaftsteuersätzen kombiniert. In der EU ist dies nur in Irland der Fall, ansonsten in der Schweiz. In der Schweiz gibt es eine Körperschaftsteuer des Bundes mit einem Satz von 8,5 %; außerdem kantonale und kommunale Körperschaftsteuern mit unterschiedlichen Sätzen. Das hat zur Folge, dass die effektive Gesamtbelastung unterschiedlich hoch ausfällt, und zwar von 16,4 % bis 29,2 %. Insgesamt besteht somit ein innerschweizerischer Steuerwettbewerb auf kantonaler und kommunaler Ebene.

In den meisten EU-Staaten wird die Vorbelastung auf der Ebene der Körperschaft durch Tarifiermäßigungen bei der Besteuerung auf der Ebene der Anteilseigner minimiert bzw. komplett verhindert. Es liegt daher eine Pauschalentlastung vor. Diese erfolgt durch teilweise Steuerbefreiung der Ausschüttung oder durch einen



reduzierten Steuersatz. Bei einer Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft liegt meist eine vollständige Steuerbefreiung vor.

Darüber hinaus kann das unerwünschte Ergebnis auch durch Anrechnung vermieden werden (sog. Anrechnungsverfahren; vgl. Birk 2007 Rn.1044). Bei dieser Vorgehensweise wird die von der Kapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer ganz oder teilweise auf die Einkommensteuer angerechnet. Derartige Systeme existieren in der EU lediglich in Malta (Vollanrechnung) und im Vereinigten Königreich (Teilanrechnung). In diesen Fällen wird die von der Kapitalgesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer vollständig oder nur teilweise auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet. Auf europäischer Ebene besteht die Schwierigkeit, dass auch die Anrechnung einer im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer möglich sein muss. Dementsprechend hat inzwischen auch Frankreich inzwischen vom Anrechnungssystem Abstand genommen (vgl. die französischen Regeln zum „Avoir fiscal“). In Deutschland galt das Anrechnungsverfahren von 1977 bis 2000.

### **2.2.2 Die Arbeiten des Expertengremiums der Kommission**

Nach 2001 entwickelte sich eine umfassende Diskussion zu Grundsatz- und Detailfragen einer GKB bzw. zu alternativen Lösungsansätzen. Durch gezielte Einzelmaßnahmen sollen nach wie vor existierende Hemmnisse abgebaut werden. Dies betrifft die Verrechnungspreisproblematik, die Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, den grenzüberschreitenden Verlustausgleich, grenzüberschreitende Umstrukturierungen, DBA's sowie eine verbesserte Umsetzung von EuGH-Entscheidungen im Bereich des internationalen Steuerrechts (Scheffler/Köstler 2014, S. 1; Tipke/Lang-Hey 2010 § 18 Rn. 515).

Die Schaffung einer GKKB orientiert sich dabei an den IAS (Ebd.; vgl. insgesamt dazu: Herzig 2005), die sukzessive, spätestens seit der Weltfinanzkrise der Jahre ab 2008 durch die IFRS ersetzt werden. Dabei war ursprünglich eine Vorlage eines allerersten Entwurfs bis Ende 2008 vorgesehen, wurde dann aber aus politischen Gründen zunächst verschoben (Tipke/Lang-Hey 2010 § 18 Rn. 515). Es galt eine Vielzahl von Detailfragen

zu klären, geht es doch um die Harmonisierung und Anpassung der Körperschaftsteuerlichen Vorschriften von immerhin 28 bzw. – nach dem sog. Brexit - 27 unterschiedliche Steuerrechtssysteme. Dabei kann bereits an dieser Stelle gesagt werden, dass die GKKB nur Grundlage einer Konsenslösung sein kann, wenn ein von allen EU-Mitgliedstaaten akzeptierter Verteilungsschlüssel gefunden wird (Hernler ET 2004, S. 246). Der bereits mehrfach erwähnte europäische Steuerwettbewerb befördert den Einigungsdruck (Tipke/Lang-Hey 2010 § 18 Rn. 516).

Mit der „Kreation“ unter dem Aspekt der steuerlichen Gleichbehandlung fragwürdiger weiterer Steuervermeidungsstrategien weltweit agierender Konzerne, die bestehende Lücken im Internationalen Steuerrecht nutzten um die Gesamtsteuerbelastungsquote des Konzerns zu senken und zum anderen neue Strukturen innerhalb der Organisation bildeten, mit denen sie die Steuervermeidung vorantrieben, erhielt die Diskussion über die Schaffung einer GKKB dann aber erneute Schubkraft. Die Vorgehensweise internationaler Konzerne, vornehmlich US-amerikanischer Provenienz, soll dabei nachfolgend anhand des sog. „Double Irish with a Dutch Sandwich“ erläutert werden.

### ***Exkurs: Double Irish with a Dutch Sandwich***

Das Konzept des hier in Rede stehenden Gestaltungsmodells (Im Folgenden nur: „Double Irish“ genannt) beruht auf der Überlegung, dass durch optimierte Strukturierung von Transaktionen innerhalb eines Konzerns steuerpflichtige Gewinne von Ländern mit hoher effektiver Steuerbelastung in Staaten mit niedrigen effektiven Steuersätzen verlagert werden. Eine solche Vorgehensweise bietet sich insbesondere für Unternehmen auf dem Gebiet der Informations- und Kommunikationssysteme (I.u.K.) an, indem durch Lizenzzahlungen für geistiges Eigentum bzw. die Verwertung von Immaterialgüterrechten<sup>7</sup> generierte Gewinne in Steueroasen, also in Länder transferiert werden, die für die jewei-

---

<sup>7</sup> Im angloamerikanischen Rechtskreis wird der Terminus „Geistiges Eigentum“ („Intellectual Property“) verwandt, in der deutschen Zivilrechtswissenschaft dagegen meist der von Josef Kohler geprägte Terminus „Immaterialgüterrecht“, um eine Analogie zum Begriff des Sacheigentums zu vermeiden; vgl. Richter, R./Furubotn, E.G. 2010, S. 97. Dabei handelt es sich jedoch um Begrifflichkeiten rechtstheoretischer Natur, die im vorliegenden Kontext zu vernachlässigen und die für die hier in Rede stehenden Fragestellungen nicht weiterführend sind.

ligen Unternehmen vorteilhaften Steuerjurisdiktionen angehören. Anders als Industrieunternehmen z.B. der Automobilbranche, können IT-Unternehmen ihr Betriebsvermögen, immaterielle Wirtschaftsgüter, problemlos über die Grenze verlagern. Kundenbeziehungen können ohne Weiteres von einem Niedrigsteuerland aus unterhalten werden, zumal hierfür oftmals nur der Zugang zum Internet und zum Telefon erforderlich ist.

Das Prinzip des Double Irish macht sich die Besonderheiten des irischen Steuerrechts, insbesondere den im europäischen und weltweiten Vergleich außerordentlich niedrigen Körperschaftsteuersatz von 12,5 %, zunutze, die die besondere Attraktivität des irischen Steuerrechts innerhalb der EU begründet haben (Wassermeyer /Rosenthal 2016, Art. 1 DBA Irland Rn. 21).

Das Konzept des Double Irish setzt drei Unternehmen eines Konzerns voraus, zwei irische Unternehmen, dem ein niederländisches Unternehmen zwischengeschaltet ist. Das Modell, dessen Wert- bzw. Kapitalfluss als Kreislaufsystem begriffen werden muss, erfordert somit zwei in Irland im Handelsregister eingetragene Gesellschaften, und zwar eine irische Gesellschaft (nachfolgend: Gesellschaft B), die ihren Unternehmenssitz in einer der bekannten „Steuroasen“, z.B. auf den Cayman Islands oder den Bermudas, hat. Diese ist damit aufgrund der tatsächlichen Situation eine sog. Offshore-Gesellschaft bzw. „Oasengesellschaft“ mit der Folge, dass wegen der geschäftlichen Oberleitung außerhalb Irlands eine Besteuerung nach irischem Steuerrecht entfällt (Wassermeyer/Rosenthal 2016, Art. 1 DBA Irland Rn. 33 m.w.N.). Nach dem bisher geltenden irischen Steuerrecht wurden Kapitalgesellschaften nur besteuert, wenn sie neben dem Handelsregistereintrag auch ihren Unternehmenssitz in Irland haben, also dort ansässig sind. Die irische Judikatur stand bisher auf dem Standpunkt, dass das Ansässigkeitskriterium und damit eine Besteuerung in Irland nur dann gegeben sind, wenn sich der Ort der tatsächlichen Leitung und Kontrolle in Irland befindet. Das ist der Ort, an dem die entscheidenden Beschlüsse von der Geschäftsführung getroffen werden. Aufgrund einer Vereinbarung mit der US-Muttergesellschaft ist dieses erste irische Unternehmen Eigentümer von Lizenzrechten für geistiges Eigentum.

Die zweite irische Gesellschaft (nachfolgend: Gesellschaft IRL) wird als Tochtergesellschaft der Oasengesellschaft gegründet. Lizenzgebühren werden an eine Gesell-

schaft in den Niederlanden gezahlt. Diese Lizenzgebühren können bei der in Irland steuerpflichtigen zweiten Gesellschaft als Aufwand mit den operativen Einkünften verrechnet werden, die aus Geschäftstätigkeiten und Rechtsbeziehungen mit in Europa, im Mittleren Osten und in Afrika (nachfolgend: EMEA = Europe, Middle East, Africa) ansässigen Personen resultieren, deren Steuerlast auf diese Weise ebenfalls gemindert wird. Damit kommt es in EMEA und Irland zu einer massiven Gewinnverkürzung bzw. -vermeidung (sog. „Base Erosion“), indem Gewinne aus Geschäftsaktivitäten in EMEA bei der zweiten irischen Gesellschaft mit den Zahlungen an ein niederländisches Unternehmen verrechnet werden. In Deutschland und in EMEA fallen ebenfalls nur äußerst geringe Steuern an. In Irland unterliegt ein etwa verbleibender Gewinn bei der Gesellschaft IRL nur noch dem - grundsätzlich unbedenklich - niedrigen irischen Regelsteuersatz von 12,5 % (Richter/Honthelm 2013, S. 1261). Bei einer Zahlung der Lizenzgebühren direkt an das erste irische Unternehmen würde eine Quellensteuer nach irischem Recht von 20 % anfallen.

Dieses Ergebnis wird vermieden und Quellensteuerfreiheit erreicht, indem eine niederländische Gesellschaft (nachfolgend: Gesellschaft NL) zwischengeschaltet wird; daher die Bezeichnung „Dutch Sandwich“. Damit wird der Anwendungsbereich der EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (EU-LZR) eröffnet (vgl. dazu insbesondere Pinkernell 2013, S. 183). Aufgrund eines Abkommens zwischen Irland und den Niederlanden sind Lizenzgebühren von Steuern ausgenommen. Indem das Geld zunächst in die Niederlande transferiert und erst danach an das im Steuerparadies ansässige erste irische Unternehmen weitergeleitet wird, fallen keine Steuern an. Damit wird der Gewinn so verlagert (sog. „Profit Shifting“), dass er im Ergebnis steuerfrei bleibt, zumal in den genannten Steuerparadiesen keine Körperschaftsteuer erhoben wird.

Eine solche steuerliche Gestaltungspraxis ist nicht mit Finanzdienstleistungs-, Projekt- und Holdinggesellschaften vergleichbar, die ein aktives Management in Irland nachweisen können. Diese Verfahrensweise ist daher unter dem Aspekt einer gleichmäßigen Steuerbelastung, insbesondere gegenüber Unternehmen, die Aktivitäten außerhalb des Bereichs des Immaterialgüterrechts entfalten, äußerst fragwürdig (Wassermeyer/Rosenthal 2016, Art. 1 DBA Irland Rn.33 m.w.N.).

Für Unternehmen, deren Anteilseigner in den USA ansässig sind, sind Zahlungen zwischen den zwei irischen Unternehmen nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn das erste

irische Unternehmen mit Sitz im Steuerparadies Muttergesellschaft des anderen (zweiten) irischen Unternehmens ist. Denn in einem solchen Fall werden Zahlungen zwischen beiden irischen Unternehmen nicht berücksichtigt, weil sie dann nach US-amerikanischem Steuerrecht als Einheit betrachtet werden.

Die genannte Steuergestaltung wurde vor allem von US-amerikanischen Unternehmen der IT-Branche gewählt. Aber auch deutsche Unternehmen reduzierten ihre Steuerlast mit Hilfe des irischen Steuerrechts. So hat SAP offensichtlich durch Zinsüberweisungen nach Irland Gewinne verschoben, was dafürspricht, dass die Zinsschranke des deutschen Rechts nur beschränkt greift. Nach Mitteilung von Reuters erwirtschaftet SAP nur 1 % seines Umsatzes in Irland, meldet dort aber 20 % seiner Gewinne an (Reuters: Special Report: How a German tech giant trims its U.S. tax bill, London, 20.09.2013; vgl. auch Troost, A., o.A., S. 1; Kleinbard 2011, S. 703 nennt das Beispiel eines deutschen Unternehmens, dessen Gewinne aus Verkäufen an Kunden in den USA und in Frankreich aus steuerlichen Gründen nach Luxemburg verlagert werden).

Die Lage am US-amerikanischen IT-Markt ist äußerst angespannt, die Anzahl der Wettbewerber und das Ausmaß des Wettbewerbs haben in den vergangenen Jahren erheblich zugenommen. Global Player wie z.B. Google oder Yahoo gelten zwar als Marktführer, dennoch sehen sie sich einer immer stärker werdenden Konkurrenz ausgesetzt. Das gilt vor allem für Google (Pinkernell 2013, S. 180). Weitere Unternehmen, die digitale Dienstleistungen erbringen, machten bisher vom Double Irish with a Dutch Sandwich ebenfalls Gebrauch, wie z.B. Facebook, Adobe, Oracle und Twitter (Richter/Hontheim 2013, S. 1260).

Das Internet spielt eine entscheidende Rolle. Es hat neuartige Formen grenzüberschreitender Wertschöpfungsketten (Value Chains) hervorgebracht, denen einzelne staatliche Steuerrechtsordnungen gegenüberstehen. Es bietet sich aus der Unternehmensperspektive geradezu an, die Möglichkeiten und Inkohärenzen der unterschiedlichen Steuerrechtssysteme zum eigenen Vorteil auszunutzen. Dementsprechend erweist sich die fehlende Harmonisierung der Steuersysteme für die betroffenen Unternehmen als Vorteil.

Eine besondere Rolle spielt dabei der US-amerikanische Subpart F, die Rechtsgrundlage für die Hinzurechnungsbesteuerung. Geregelt wird dort die Hinzurechnung bestimmter Einkünfte einer beherrschten ausländischen Tochtergesellschaft, die, unabhängig von einer Ausschüttung, dem Einkommen des US-Unternehmens hinzugerechnet werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll die Verlagerung von Gewinnen auf ausländische Tochtergesellschaften bekämpfen (Pinkernell/Bähringer 2001).

Eine Hinzurechnungsbesteuerung setzt voraus, dass die Muttergesellschaft eine Beteiligungsquote von mindestens 50 % an der ausländischen Tochtergesellschaft hat und auf Seiten der ausländischen Tochtergesellschaft passive Einkünfte erzielt werden. Dazu gehören vor allem Zinseinkünfte und Lizenzeinnahmen; außerdem „Gewinne aus dem Verkauf von Waren, die von einer nahen stehenden Person (...) bezogen wurden (Ebd.). Demnach käme es bei sämtlichen passiven Einkünften der Tochtergesellschaften zur Besteuerung nach dem hohen US-amerikanischen Steuersatz. Genau dies soll durch die hier erörterte Gestaltung vermieden werden. Deshalb wurde ein Ansatz gewählt, der dazu führt, dass die passiven Einkünfte nicht als Einkünfte der US-Muttergesellschaft in Betracht kommen. Dies wird dadurch erreicht, dass die Gesellschaft IRL der Oasengesellschaft B unterstellt wurde.

Die irische Tochtergesellschaft wird im Rahmen der US-amerikanischen Check-the-Box-Election als transparente Gesellschaft angesehen, so dass sich Transaktionen zwischen den beiden irischen Gesellschaften in den USA steuerlich in keiner Weise auswirken. Demnach finden die Bestimmungen der US-amerikanischen Durchgriffsbesteuerung nicht Anwendung. Die irische Tochtergesellschaft wird daher aus US-Perspektive wie eine Betriebsstätte, der in Irland registrierten, dort aber nicht ansässigen Gesellschaft anderer irischer Gesellschaft angesehen. Aus irischer Perspektive verkörpert die irische Tochtergesellschaft IRL ein eigenständiges Steuersubjekt. Damit wird deutlich:

Allein mit Hilfe des „Kunstgriffs“, den das US-amerikanische Steuerrecht mit der Check-the-Box-Election zur Verfügung stellt, kann eine Gesellschaft aus US-amerikanischer Perspektive gewissermaßen „verschwinden“, während sie für alle anderen Steuerrechtssysteme als eigenständiges Steuersubjekt weiter bestehen bleibt (Kleinbard 2011, S. 711).

Die niederländische Gesellschaft die ausschließlich zu steuerlichen Zwecken gegründet wird, nimmt ebenfalls die Check-the-Box-Election in Anspruch, um nach US-amerikanischem Recht als transparente Gesellschaft zu gelten. Sie wird damit nach US-amerikanischem Steuerrecht als Betriebsstätte der irischen Gesellschaft qualifiziert. Die niederländische Gesellschaft ist in den Niederlanden ansässig und unterliegt der dortigen Körperschaftsteuer (Richter/Hontheim 2013, S. 1261). In den einzelnen Ländern, z.B. in Deutschland, existieren lediglich Servicegesellschaften, die an den profitablen Kerngeschäften nicht beteiligt sind (Ebd.) und für den jeweiligen lokalen Markt lediglich Dienstleistungen etwa in den Bereichen Marketing, Hosting sowie Forschung und Entwicklung erbringen.

Die Umsätze werden nach Verrechnungspreisgestaltungen im Konzernverbund nach der sog. Kostenaufschlagsmethode ermittelt. Die Umsatzerlöse der Servicegesellschaften vor Ort können daher gering ausgewiesen werden. Die Steuerbelastung bei den Servicegesellschaften bleibt daher gering. Die Entgelte aus den Kerngeschäften (z.B. Werbeentgelte etc.) mit Abnehmern in EMEA fließen direkt an die irische Tochtergesellschaft und damit vorbei am deutschen Fiskus (Richter/Hontheim 2013, S. 1262). Es ist naheliegend, dass eine erfolgreiche Durchsetzung von Gegenstrategien für die betroffenen Unternehmen äußerst nachteilhaft wäre, weil die steuerliche Belastung dann erheblich zunimmt.

Die aggressive Steuervermeidungsstrategie des Double Irish führt zu einem unfairen Steuerwettbewerb: Der US-amerikanische Konzern AMAZON z.B. kann in Deutschland legal Steuern vermeiden. Die in Deutschland ansässigen Buchhändler (einschließlich der Online-Buchhändler) müssen dagegen Steuern und Abgaben bezahlen. Hiervon ausgehend wird vor allem von der Gewerkschaftsseite eingewandt (Jarass/Obermair 2014, S. 19 m.w.N.):

„Die Steuervermeidungsindustrie boomt. Weil es um riesige Summen geht, überlassen die Konzerne nichts dem Zufall. Hochbezahlte Beraterfirmen werden eingespannt, um Modelle zu entwickeln, damit so wenig Steuern wie irgend möglich gezahlt werden müssen. Ein hochprofitables Geschäft für beide Seiten! Die Branche der Steuerberater und Steueranwälte erlebt einen beispiellosen Boom. Die

Zahl der Steuerberater stieg in den letzten zehn Jahren um 30 %, die der Steueranwälte sogar um 60 % - während gleichzeitig bei den Finanzämtern hierzulande das Personal um 5 % reduziert worden ist.“ (Ebd.; Stellungnahme der Gewerkschaft Ver.di).

Zu beachten ist allerdings, dass die US-amerikanischen IT-Konzerne vor einem „Steuroasen-Dilemma“ stehen (Pinkernell 2013, S. 180). Denn die unter Eliminierung der Ertragsteuern in den europäischen Quellenstaaten und durch Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung erzielten unversteuerten Gewinne, müssen, sofern die Ausschüttung erfolgt, nachträglich der Besteuerung zugeführt werden. Diese Gelder sind daher in den Steuroasen „eingesperrt“. Wie die in den Steuroasen „geparkten“ Erträge der Besteuerung zugeführt werden sollen bzw. können, bleibt nach wie vor ungeklärt.

Mittlerweile hat Irland reagiert. In einer Haushaltsrede vor dem irischen Parlament teilte der zuständige Ressortminister im Oktober 2014 mit, dass er die Möglichkeit für Firmen, den Double Irish zu nutzen, dadurch abschaffen werde, dass alle in Irland registrierten Unternehmen auch dort ihren Steuerwohnsitz haben müssen (Herz/Riedel 2014). Ab 2015 müssen alle in Irland neu gegründeten Firmen, wie auch sonst weltweit üblich, in Irland auch ihren steuerlichen Sitz haben, in Irland also ansässig sein. Maßgeblich dafür, dass eine Steuerpflicht nach irischem Recht ausgelöst wird, ist also entweder die Registrierung und/oder der Ort der Geschäftsleitung. Für Apple und Google und andere Unternehmen, die das inkriminierte Steuermodell derzeit nutzen, gilt eine Übergangsfrist bis 2020 (Pietrek 2015, S. 11). Letztlich hat sich Irland damit dem internationalen Druck gebeugt. Unabhängig davon wäre das Konstrukt, wie unten noch zu zeigen sein wird, angesichts der neuen OECD-Regeln ohnehin über Kurz oder Lang ins Leere gelaufen und hätte an Attraktivität eingebüßt.

Hinzukommt Folgendes:

Aufgrund der EU-Staatsschuldenkrise war Irland auf Hilfgelder seitens der EU angewiesen. Es war den übrigen EU-Mitgliedstaaten daher nicht mehr zu vermitteln, dass die Republik Irland einerseits finanzielle Unterstützung in Anspruch nahm, andererseits



aber gleichzeitig Milliardengewinne an ihrem Fiskus vorbei nach Irland transferiert wurden (Pietrek 2015, S. 11). Allerdings sind Steuervergünstigungen für Gewinne aus der Nutzung von Patenten, sog. Patentboxen, auch nach Auffassung der OECD nach wie vor zulässig. Irland will von dieser Möglichkeit, auch im Interesse der Sicherung von Arbeitsplätzen in großem Umfang Gebrauch machen. Die genannten Konzerne beschäftigen in Irland ca. 160.000 Personen, ein Zehntel der arbeitenden Bevölkerung (Herz /Riedel 2014).

Nach alledem hat der Double Irish somit inzwischen an Bedeutung verloren. Gleichwohl führte dieses Steuerkonstrukt dazu, dass in der breiteren Öffentlichkeit Fragen nach der Steuergerechtigkeit aufkamen. Da das Steuerrecht der Eingriffsverwaltung zuzurechnen ist,<sup>8</sup> muss der Eingriff in die Grundrechts- und Vermögenssphäre von Steuersubjekten nach gleichen bzw. gleichartigen Kriterien erfolgen. Gerade dem auch verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitssatz (vgl. für Deutschland: Art. 3 GG) kommt dabei entscheidende Bedeutung zu und gilt für die Rechtsetzungsgleichheit und die Rechtsanwendungsgleichheit (vgl. dazu aus der Judikatur des BVerfG: BVerfGE 105, 73, 110 ff. „Rentenbesteuerung“; BVerfGE 110, 274, 291 ff. „Öko-Steuer“). Staaten haben darauf zu achten, dass im Wesentlichen gleich gelagerte Sachverhalte gleich und im Wesentlichen ungleiche Sachverhalte ungleich behandelt werden, sofern nicht ausnahmsweise, was sorgfältig zu begründen ist, ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung vorliegt. Demnach muss bei legislatorischen Maßnahmen eine präzise Austarierung widerstreitender finanzieller Interessen erfolgen. Es muss stets darauf geachtet werden, dass die „innere Systematik“ des Steuerzugriffs in sich „stimmig“ ist, es also zu keinen Verzerrungen im steuerlichen Belastungsgefüge kommt. Genau dies war im Falle des Double Irish nicht mehr gegeben.

Die OECD hat Gegenstrategien ergriffen und einen Aktionsplan der OECD zur Thematik „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) erstellt, der Maßnahmen im europäischen und im deutschen Recht vorsah (Jacobs/Endres et al. 2016, S. 96). Letztlich hat dies zum Einlenken Irlands geführt. Am 17.06.2016 einigten sich die EU-Kommission und die EU-Mitgliedstaaten auf weitreichende neue Bestimmungen zur Beseitigung der am meisten verbreiteten Steuervermeidungsmodelle von Unternehmen. Damit übernahm

---

<sup>8</sup> Im Gegensatz zur Leistungsverwaltung, etwa im gesamten Bereich des Sozialrechts.

die EU eine Vorreiterrolle beim politischen und wirtschaftlichen Vorgehen gegen die Unternehmenssteuerverkürzung. Der Entwurf einer Anti Tax Avoidance-Richtlinie („Anti Tax Avoidance Directive = ATAD) regelt eine Vielzahl von Bestimmungen zur Bekämpfung von BEPS (Troost, o.A., S. 1). Mit der BEPS-Diskussion haben die ins Stocken geratenen Arbeiten zur Schaffung einer GKKB neuen Aufwind bekommen.

Der Exkurs zum Double Irish zeigt, dass die Wahl des Standorts für den Sitz der Gesellschaft und der Tochtergesellschaften entscheiden Bedeutung zukommt. Dabei spielen verschiedene Faktoren eine Rolle. Es sind dies beschaffungsorientierte Standortfaktoren wie die Verfügbarkeit von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, die Aspekte Energie und Verkehr, fertigungsorientierte Standortfaktoren wie natürliche und technische Gegebenheiten und staatlich festgelegte Standortfaktoren wie Steuern, grenzüberschreitende Regelungen und die Ausgestaltung der Wirtschaftsordnung. Alles diese Gesichtspunkte können in ihrer Gesamtwirkung Entscheidungsgrundlage sein (Weber 1998).

Bei der Frage, in welchem Land investiert werden soll, kommen weitere unternehmerische Parameter hinzu: Absatzchancen, die Konkurrenzsituation, der Arbeitsmarkt, die Investitionsbedingungen, Fragen der Rechtssicherheit, aber auch die Frage nach der effektiven Steuerbelastung. Welche Effekte welcher Faktor in welcher Gewichtung auf die Standortwahl hat, kann im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter aufgezeigt werden. Es sei aber darauf hingewiesen, dass es in der Literatur eine Vielzahl von Analysemodellen zur Standortwahl gibt, die sich der Fragestellung mit mathematisch-analytischen und heuristischen Verfahren wie der Nutzwertanalyse nähern (Haaker 2015).

Dennoch lohnt es sich, einen Blick auf die Bedeutung des Steuersatzes für die Standortwahl zu werfen. Die Besteuerung der Unternehmen ist bei der Standortwahl für den Sitz der Gesellschaft nicht unerheblich. Auch bei der Erweiterung der Gesellschaft um weitere verbundene Unternehmen ist die Unternehmenssteuer eine wichtige Frage. Zwar können höhere Kosten der Investitionsverlagerung oder -reduktion wie auch Synergieeffekte schwerer wiegen als die Belastung durch eine höhere Steuerquote, dennoch spielen auch Steuereffekte eine nicht vernachlässigbare Rolle. Die Wirkung des Steuersatzes auf die Standortwahl konnte empirisch mit folgenden Ergebnissen aufgezeigt werden. So konnte gezeigt werden, dass die Besteuerungsquote auf Gewinne mit der Entscheidung der Investition an einem Standort korrelieren.

Eine Meta-Analyse konnte auf Grundlage von Schätzungen aus 46 Studien eine Semi-Elastizität von -2,55 vom Kapital im Zusammenhang mit der Steuerquote darlegen. Die Erhöhung des Steuersatzes um einen 1% hat zur Wirkung einen Rückgang von 2,55 % investiertes Kapital in dem Land. Weiter konnte die Meta-Analyse aufzeigen, dass die Wahl für einen Standort sich für die Muttergesellschaft mit einer Wahrscheinlichkeit um 2,55 % je 1 % der Steuerquote mindert. Dies ist auch auf der Ebene der Tochtergesellschaften mit 1,87 % je 1 % noch sichtbar (Schreiber 2015).

### **2.2.3 Erste Auflage des Richtlinienentwurfs zur GKKB 2011**

Am 16.03.2011 legte die EU-Kommission einen ersten Richtlinienentwurf (= RL-E) zur Einführung der GKKB vor (Spengel/Zöllikau 2012, S. 1). Dieser wurde zum Ausgangspunkt für einen umfassenden Diskurs in der Politik und in den beteiligten Fachkreisen (Scheffler/Köstler 2014, S. 1). Allerdings war mit der umfassenden Einführung der GKKB einstweilen nicht zu rechnen. Dementsprechend entschied sich die EU-Kommission für die Einführung in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe sollte nach der Vorstellung der EU-Kommission eine Harmonisierung der Gewinnermittlung erfolgen. Mit dieser Richtlinie hätten die Unternehmen die Möglichkeit, sich für das vorgestellte System der Besteuerung der Bemessungsgrundlage zu entscheiden. Die Körperschaftssteuerbemessungsgrundlagen der nationalen Steuergesetze sollten aber weiterhin Gültigkeit behalten (Zourek 2012).

Anschließend an die Annahme der Kommission des Richtlinienvorschlags folgten die Beratungen im Ausschuss der Regionen, des Wirtschafts- und Sozialausschusses, im Europäischen Parlament und im Europäischen Rat. Nachfolgend sollen kurz die Stellungnahmen der einzelnen europäischen Gremien und Institutionen aufgegriffen werden. Es zeigt sich das der Richtlinienentwurf nicht nur umfangreich diskutiert, sondern auch für eine praktikable Machbarkeit jeweils aus einer anderen Perspektive betrachtet erörtert wurden. Die Stellungnahmen weisen darüber hinaus auf die Diskussionsfelder, die mit diesem ersten Richtlinienentwurf noch einmal angegangen werden mussten.

### ***2.2.3.1 Ausschuss der Regionen***

Der Ausschuss der Regionen (AdR) forderte in seiner Stellungnahme, veröffentlicht am 23.02.2012, die Kommission auf, den Richtlinienentwurf nochmals zu überarbeiten. Die Auswirkungen auf die Subsidiarität und die lokalen wie regionalen Gebietskörperschaften sollten mit einer Analyse berücksichtigt werden. Die Analyse sollte dazu noch mit weiteren Daten die Folgen einer GKKB bewerten. Weiterhin forderte der AdR das bei den Regelungen zum Verlustvortrag ein Missbrauch dieser für Steuerhintergehungen und -hinterziehungen vermieden werden soll. Der AdR schlug dabei auch die Errichtung einer einzigen zuständigen Steuerverwaltung vor, die neben der Berechnung auch für alle aufkommenden Fragen und Diskussionen zuständig sein könne. Nur diese solle die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage durchführen können. Der AdR verspricht sich dadurch eine Senkung der Verwaltungskosten (Ausschusses der Regionen 2012)

### ***2.2.3.2 Wirtschafts- und Sozialausschuss***

Der Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss (EWSA) ist in seiner Stellungnahme, veröffentlicht am 28.01.2012, dem RL-E gegenüber grundlegend wohlwollend eingestellt und sieht in diesem einen bedeutenden Schritt zur Sicherstellung eines fairen und nachhaltigen Wettbewerbs im Binnenmarkt. Mit der Einführung der GKKB erwartet die EWSA bedeutende Senkungen der administrativen Kosten für die Unternehmen und Mitgliedsstaaten. Auch der EWSA fordert Nachbesserungen des RL-E und konkretisierte diese in seiner Stellungnahme ausführlich. Zusammengefasst befürchtet

Der EWSA Nachteile für den Steuerstandort EU, falls das System unflexibel auf wirtschaftspolitische Maßnahmen im Steuerrecht reagiert. Auch der EWSA spricht sich für eine obligatorische Teilnahme nach einer Übergangszeit aus (Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss 2012).

### ***2.2.3.3 Europäisches Parlament***

In Fragen des Steuerrechts kann das Europäische Parlament (EP) nicht über das Mitentscheidungsverfahren, sondern über das Anhörungsverfahren agieren. So hat das

EP als parlamentarisches Mittel am 19.04.2012 eine parlamentarische EntschlieÙung getroffen, den GKKB-RLE generell als einen wichtigen Schritt zur Stärkung des Binnenmarktes bezeichnet und sich für eine obligatorischen Teilnahme ausgesprochen. So solle den Unternehmen dauerhaft eine Wahlmöglichkeit für dieses System nicht belassen werden. Vielmehr solle das neue System nach Ablauf einer Übergangsfrist obligatorisch sein. Dementsprechend forderte das EP über die im RL-E hinausgehende weiterreichende Schritte zur Schaffung einer GKKB (Zourek 2012).

Weiter wurde der Faktor Umsatz in der Formel (s. Formel in Abschnitt 3.4.2.3 Seite 52) kritisiert und eine Anpassung gefordert. Der Umsatzfaktor sollte demnach in der Gesamtaufteilung nach der Konsolidierung nicht mit der gleichen Gewichtung wie vorgesehen angewendet werden (Zourek 2012). Schließlich nahm das EP ähnlich dem *Joint Transfer Pricing Forum* ein EU-weites Forum für die GKKB in ihr Ersuchen auf. Hierin sollen aufkommende Fragestellungen und Diskussionen im Rahmen der Anwendung der GKKB aufgegriffen und beratend nach Lösungen gesucht werden.

Heinz Zourek, Generaldirektor für Steuern und Zollunion (TAXUD) bei der Europäischen Kommission, weist hier nochmal auf die „Einstimmigkeitsvoraussetzung bei der Annahme von Richtlinien im Bereich der direkten Steuern“ (Zourek 2012) hin und dass ein solches Forum eine rein beratende Funktion ohne Entscheidungs- und Beratungsfunktionen hätte (Zourek 2012).

## **2.3 PROZESS DER ENTWICKLUNG DER GKKB**

### **2.3.1 Die Arbeit der GKKB-Arbeitsgruppe**

Die erste Arbeitsgruppe nahm ihre Arbeit im Jahre 2001 auf. Angesichts verschiedener Anlaufschwierigkeiten wurde das Projekt einer GKKB dann aber zunächst nicht weiterverfolgt. Zusammensetzung, Erneuten Auftrieb erhielt die Diskussion erst im Zusammenhang mit aggressiven Steuervermeidungspraktiken wie dem Double Irish.

2007 legte die Arbeitsgruppe ein Arbeitspapier zur steuerlichen Einkommensermittlung vor, das Bezug auf die IFRS nahm und darüber hinaus zahlreiche eigenständige steuerliche Einkommensermittlungsregeln enthielt und nach den Vorstellungen der EU-

Kommission den Rahmen für eine GKKB abdecken. Dabei handelte es sich fast ausnahmslos um Vorschriften im Bereich der Aufwandsverrechnung und der Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Beteiligungserträgen. Konkret hatte die EU-Kommission vor allem bestimmte Elemente der steuerlichen Einkommensermittlung in Betracht gezogen, die sich in einigen Bereichen an IFRS anlehnen sowie darüberhinausgehende eigenständige Normierungen vorsahen (Spengel/Oestriecher 2009, S. 777).

### **2.3.2 Die Position der Bundesrepublik Deutschland zur GKKB und GKB**

Die deutsche Bundesregierung nahm gegenüber dem RL-E eine ablehnende Haltung ein (Haas et al. 2011, S. 34). Insbesondere meinte sie, eine GKKB berge für Deutschland das Risiko erheblicher, dauerhafter steuerlicher Mindereinnahmen. Immaterielle Wirtschaftsgüter würden nicht unmittelbar und nur eingeschränkt in den Aufteilungsmechanismus einbezogen. Außerdem lehnte sie eine uneingeschränkten grenzüberschreitende Verlustverrechnung ab (BT-DRs. 17/5478, S. 2). Darüber hinaus gebe es angesichts des vorgeschlagenen Aufteilungsmechanismus nach wie vor erhebliche Möglichkeiten für Gewinn- und Verlustverlagerungen. Der Anreiz für Gewinn- und Verlustverlagerungen werde durch fehlende einheitliche Körperschaftsteuersätze weiter erhöht.

Zwar solle sich die Ausgestaltung des Aufteilungsschlüssels nach den Vorstellungen der EU-Kommission nicht oder nur geringfügig auf die Aufteilung der Bemessungsgrundlage auswirken. Demgegenüber hätten ältere Simulationsrechnungen auf der Basis früherer Überlegungen der Kommission für Deutschland fiskalische Mindereinnahmen identifiziert, die durch die GKKB entstünden (Ebd.). Auch die Verrechnungspreisproblematik sei nicht überzeugend gelöst, zumal im Verhältnis zu Drittstaaten die Verrechnungspreisgrundsätze weiter anzuwenden sind mit der Folge, dass sie bei europäischen Unternehmensgruppen mit Drittlandbezug folgerichtig auch innerhalb der EU Beachtung finden müssten.

### **2.3.3 Ergebnisse und Empfehlungen der Arbeitsgruppe**

Schließlich sei überdies lediglich eine Option zur Anwendung der GKKB geplant. Innereuropäische Konzerne könnten daher weiterhin nicht für die GKKB optieren und

die bisherigen Verrechnungspreisgrundsätze weiterhin anwenden (BT-DRs. 17/5478, S. 2). Dies wiederum würde den Verwaltungsaufwand der Steuerverwaltungen nicht verringern. Es existierten dann selbst für rein innergemeinschaftliche Unternehmensgruppen in den EU-Mitgliedstaaten zwei sehr unterschiedliche und sehr komplexe Systeme nebeneinander (Ebd.).

## **2.4 DIE GEPLANTE IMPLEMENTIERUNG DER GKKB**

Wie zuvor dargestellt, war der RL-E aus dem Jahre 2011 heftiger Kritik von Seiten einzelner EU-Mitgliedstaaten und aus Fachkreisen ausgesetzt (Deloitte 2016). Demnach bestand die Gefahr, dass eine Zustimmung sämtlicher Staaten nicht erreichbar sein würde. Dies führte dazu, dass die EU-Kommission 2015 die Thematik der GKKB wieder aufgriff. Im Oktober 2016 nahm die EU-Kommission einen zweiten Anlauf zu einer umfassenden Reform der Unternehmensbesteuerung. Nach weiterer intensiver Vorarbeit legte die EU-Kommission am 25.10.2016 zwei Richtlinienvorschläge vor, die „Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ („GKB“), die eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage einführen, und Neureglungen gegen verschiedene Praktiken der Steuervermeidung enthält und in einem ersten Schritt von allen EU-Staaten beschlossen und eingeführt werden soll, und die „Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ („GKKB“), die anschließend zu implementieren wäre (Deloitte 2016).

Beide Entwürfe beruhen auf der Vorgängerversion aus dem Jahre 2011, dem im Rahmen der EU-Wachstumsstrategie „Europa 2020 – Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum“ am 16.03.2011 veröffentlichten Richtlinienvorschlag einer „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (Deloitte 2016).

Die EU-Kommission schlug folgende Verfahrensweise vor:

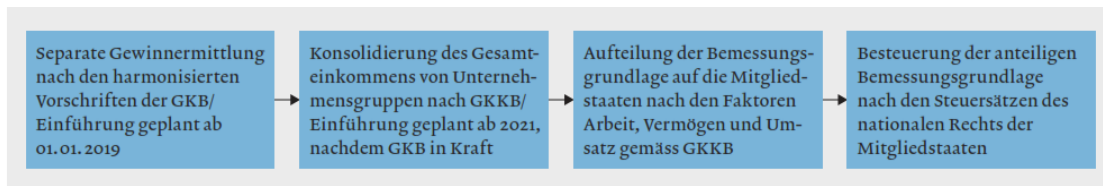


Abbildung 2 Vom einheitlichen Regelwerk zur steuerlichen Konsolidierung von Unternehmensgruppen (Stählin und Schurter 2017)

## 2.5 ZIELSETZUNGEN DER WIRTSCHAFTSUNION

Die neue GKKB soll in ihrer Anwendung für die größten Unternehmensgruppen in der EU obligatorisch sein, so die Pressemitteilung vom 25.10.2016 (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016). Dadurch soll ein wachstumsfreundliches und faires System der Unternehmensbesteuerung entstehen, was als förderlich für die weitere Verwirklichung des Binnenmarktes als einem zentralen Politikziel der EU angesehen wird. Gleichzeitig soll ihre verpflichtende Anwendung auf der Seite der Unternehmen eine massive Kostensenkung bewirken und Strategien der Steuervermeidung einen Riegel vorschoben (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016). Letzteres passt sich gut ein in die weltweiten Bemühungen seitens der OECD und die verstärkten Versuche der EU, der Steuervermeidung durch Gewinnverlagerung entgegenzuwirken. Denn es bestehen auch innerhalb der EU Besteuerungslücken, die eine Gewinnverlagerung attraktiv erscheinen lassen und staatlicherseits dem internationalen Steuerwettbewerb Vorschub leisten sollen.

Für Deutschland kann dies nicht festgestellt werden. Dort wird die Attraktivität als Steuerstandort vor allem durch relativ niedrige Unternehmenssteuersätze erzielt und durch vielfältige Abschreibemöglichkeiten. Auf europäischer Ebene dagegen hat die EU-Kommission erst im Jahre 2015, also nach Beginn der BEPS-Diskussion, einer Verlängerung einer Sonderregelung für Unternehmen mit Sitz auf Madeira/Portugal zugestimmt, die diesen vergleichsweise extrem niedrige Steuersätze (von 5 %) bis zum Jahre 2027 garantiert (N-tv.de 2017). So gesehen werden die Anstrengungen zur Schaffung eines einheitlichen Besteuerungsraums in der EU durch auf politischen Druck zurückzuführende Sonderregelungen konterkariert.



Nachdem die EU-Mitgliedstaaten im Gefolge des ersten Vorschlags der EU-Kommission aus dem Jahre 2011 erhebliche Fortschritte in Bezug auf viele Kernelemente dieses Vorschlags erzielt hatten, war es ihnen dennoch nicht möglich, zu einer Einigung zu finden. Es folgten umfassende Beratungen mit sämtlichen EU-Mitgliedstaaten, mit Vertretungen von Unternehmen und der Zivilgesellschaft. Zusätzlich sollen zwei weitere Vorschläge das derzeitige System für die Beilegung von Streitigkeiten zur Doppelbesteuerung in der EU zu verbessern und die bestehenden Vorschriften zur Missbrauchsvermeidungsvorschriften verschärfen (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016).

Der Vizepräsident der EU-Kommission Valdis Dombrovskis äußerte sich dazu wie folgt:

„Die Steuerpolitik sollte dazu beitragen, dass die Ziele der EU für Wirtschaftswachstum und soziale Gerechtigkeit erreicht werden. Die heutigen Vorschläge zielen darauf ab, Wachstum und Investitionen anzukurbeln, Unternehmen zu unterstützen und für Gerechtigkeit zu sorgen. Das derzeitige System der Unternehmensbesteuerung begünstigt die Finanzierung von Unternehmen durch Schulden gegenüber der Finanzierung durch Beteiligungskapital. Die Verringerung der Steueranreize für Fremdfinanzierung im Steuersystem ist ein wichtiger Bestandteil des Aktionsplans für die Kapitalmarktunion und darüber hinaus ein Beleg unseres Engagements für die Umsetzung dieses Projekts.“ (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016)

Wie auch 2011 plant die EU-Kommission die Einführung der GKKB in zwei Schritten. Auf diese Weise soll möglichst rasch eine Einigung in Bezug auf die gemeinsame Bemessungsgrundlage erreicht werden. Dadurch sollen Unternehmen und die EU-Mitgliedstaaten möglichst schnell in den Genuss der sich aus ihrer Implementierung ergebenden Vorteile kommen. Anschließend sollte die Konsolidierung eingeführt werden (Ebd.).

Die GKKB enthält erstmals für Unternehmen einheitliche Regelungen, mit deren Hilfe die steuerbaren Gewinne in der gesamten EU ermittelt und berechnet werden können. Anders als im ersten Vorschlag aus dem Jahre 2011 werden die Neuregelungen für große multinationale Konzerne mit dem größten Potenzial für aggressive Steuerplanung verpflichtend sein. Es soll dadurch erreicht werden, dass Unternehmen mit weltweiten

jährlichen Erträgen von über 750 Mio. EUR tatsächlich dort besteuert werden, wo sie ihre Gewinne erwirtschaften, also die ausschließlich steuerlich bedingte Gewinnverlagerung bekämpft wird (Ebd.).

Dazu ist zu bemerken, dass die EU-Kommission sich bereits seit Längerem mit der Problematik der Steuerumgehung bzw. -hinterziehung befasst und im Dezember 2012 einen 34-Punkte-Aktionsplan verabschiedete sowie Empfehlungen gegen aggressive Steuerplanung abgab.<sup>9</sup>

OECD und EU-Kommission koordinieren auf diese Weise ihre Strategien zur Bekämpfung von BEPS und machen deutlich, dass nicht nur internationale Doppelbesteuerungen verhindert werden sollen, sondern auch internationale Nichtbesteuerung und damit die Entstehung weißer Einkünfte. Der Vorschlag zur Einführung einer GKKB ist ein entscheidender Beitrag zur Schließung von Schlupflöchern im Zusammenhang mit der steuerlich bedingten Gewinnverlagerung (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016). Außerdem soll der zunehmenden grenzüberschreitenden Überführung immaterieller Wirtschaftsgüter in Jurisdiktionen von Niedrigsteuerrändern entgegengewirkt werden (Richter/Hontheim 2013, S. 1264).

Die Anstrengungen der EU-Kommission erfolgen vor dem Hintergrund, dass sie sich zunehmend stärkerem Druck von Seiten des EU-Parlaments ausgesetzt sieht. Das Parlament wies 2013 darauf hin, „dass es ein Skandal ist, dass in der EU pro Jahr schätzungsweise eine Billion Euro durch Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und aggressive Steuerplanung verloren geht, zumal dieser Betrag einer jährlichen Kostenbelastung von annähernd 2.000 Euro pro EU-Bürger entspricht und bisher keine geeigneten Gegenmaßnahmen getroffen werden.“<sup>10</sup>

Es könnten somit durch diese Gelder die Eurokrise bekämpft und die Defizite in den Haushalten der EU-Staaten massiv gesenkt werden. Mit dem Aktionsplan von Dezember 2013 betrat die EU-Kommission Neuland (Troost, o.A, S. 1). Es sollen außerdem

---

<sup>9</sup> EU-Kommission: Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat – Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung v. 06.12.2012, COM (2012) 722 final, Rn. 3.3; Empfehlung der Kommission v. 06.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C (2012) 8806 final, Rn. 7.

<sup>10</sup> Europäisches Parlament: Entschließung des Europäischen Parlaments v. 21.05.2013 zur Bekämpfung von Steuerbetrug, Steuerflucht und Steueroasen, 2913/2060(INI), Brüssel 21.05.2013.

Mindeststandards für Drittländer, insbesondere für Steueroasen eingeführt und die jeweiligen Staaten bei Verweigerung der Zusammenarbeit in eine „Schwarze Liste“ aufgenommen werden mit der Folge, dass Vereinbarungen neu ausgehandelt werden, DBA´s ausgesetzt oder (neu) abgeschlossen werden müssen (Rn. 7 des Aktionsplans). Auch der Aspekt der unternehmerischen Sozialverantwortung (Corporate Social Responsibility = CSR)<sup>11</sup> wird bemüht.

Der CSR-Diskurs beruht auf dem Nachhaltigkeitsgedanken. Entsprechend der Vorstellung von den drei Säulen der Nachhaltigkeit betrifft sie die ökologische, soziale, aber auch die ökonomische Form der Nachhaltigkeit. Eine fortdauernde Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer, von denen auch in der EU einige gibt, ist eben nicht nachhaltig. Denn internationale Global Player stehen vor einem „Steueroasen-Dilemma“, da die dort gelagerten Gewinne bei einer Ausschüttung an US-Aktionäre zu gewaltigen Steuernachzahlungen führen würden (Pinkernell 2013, S. 180). Dies wird dazu führen, dass ein Teil der in Steueroasen gelagerten Gelder letztlich durch die Geldentwertung quasi „vernichtet“ werden. Aggressive Steuerplanung ist daher nur auf kurze Sicht vorteilhaft, d.h. langfristig eben nicht nachhaltig. Indem Unternehmen zunehmend auf CSR-Aktivitäten hinweisen, um Wettbewerbsvorteile zu generieren, wird dadurch gleichzeitig mittelbar Druck aufgebaut, um aggressive Steuerplanung bzw. Steuerplanung zurückzudrängen.

Durch die neue GKKB sollen Unternehmen dazu animiert werden, ihre Aktivitäten durch Eigenkapital und durch die Erschließung von Märkten anstatt durch Schulden zu finanzieren. Denn die bisherigen nationalen Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen<sup>12</sup> führen zu einer vermehrten und ausschließlich steuerlich motivierten Fremdfinanzierung.

---

<sup>11</sup> EU-Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Eine neue Strategie (2011 – 14) für die soziale Verantwortung von Unternehmen v. 25.10.2011, KOM (32011) 681 endgültig; vgl. Rn. 8 und Rn. 3-4 der Empfehlung v. 06.12.2012 (Fn. 62). Es sind noch weitere Aktivitäten vorgesehen: Überarbeitung der Mutter-Tochter-Richtlinie, um auf diese Weise die doppelte Nichtbesteuerung von sog. Hybridanleihen zu unterbinden. Überprüfung der Missbrauchsregeln in der Mutter-Tochter-Richtlinie (Art. 1 Abs. 2), der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (Art. 5) und der Fusionsrichtlinie (Art. 11 Abs. 1 lit. a).

<sup>12</sup> Im Gegensatz zur Nichtabziehbarkeit von Eigenkapitalentgelten.

Innovation durch steuerliche Anreize für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten fördern, die mit einer realen Wirtschaftstätigkeit verbunden sind (Gillamarian/Binding 2013, S. 1155). Auch dies dient der Bekämpfung von Gewinnkürzungen und -verlagerungen.

Die Körperschaftsteuersätze werden durch die neue GKKB nicht tangiert. Die Höhe der jeweiligen Steuersätze vermag die EU nicht festzulegen, da ihr insoweit die erforderliche juristische Kompetenz fehlt. Es handelt sich um eine Materie, die in die Eigenverantwortung der EU-Mitgliedstaaten fällt. Das ist Ausdruck der eigenstaatlichen Souveränität. Den EU-Mitgliedstaaten steht nach EU-Recht weiterhin die staatliche Steuererhebung zu.

Gleichwohl ist davon auszugehen, dass durch die GKKB ein transparenteres, effizienteres und gerechtes System zur Berechnung der Steuerbasis grenzüberschreitend tätiger Unternehmen geschaffen und somit eine grundlegende Reform der Unternehmensbesteuerung in der EU eingeleitet wird (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016).

## **2.6 INTENDIERTE WIRTSCHAFTLICHE EFFEKTE DER GKKB**

Mit der Einführung der GKKB soll

- zu einer Steuervermeidung durch Gewinnverlagerungen und Niedrigsteuergewinne verhindert werden – auf das Extrembeispiel des Double Irish wurde bereits hingewiesen.
- zum anderen hat sich mittlerweile auf allen Ebenen die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Systeme zur Ermittlung der Körperschaftsteuer nicht mehr den Anforderungen im europäischen Binnenmarkt entsprechen und Privatpersonen sowie kleine und mittlere Unternehmen (sog. KMU bzw. Small-and-Medium-sized-Enterprises = SME) benachteiligt werden.

*Zur Situation von KMUs wird nachfolgend folgende Information ausgeführt:*

***Exkurs: KMU***

Mittlere Unternehmen sind Unternehmen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und einen Jahresumsatz von 50 Mio. Euro oder weniger erwirtschaften oder deren Jahresbilanzsumme 43 Mio. Euro oder weniger beträgt (EU-Kommission 2003). Ein kleines Unternehmen ist ein Unternehmen, das weniger als 50 Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz zehn Mio. Euro nicht übersteigt. Ein Kleinstunternehmen ist ein Unternehmen, das weniger als zehn Personen beschäftigt und dessen Jahresumsatz bzw. Jahresbilanz zwei Mio. Euro nicht überschreitet. Für die Einstufung kommt es dabei weder auf die jeweilige Rechtsform noch auf die Eigentümerstruktur der betreffenden Unternehmen an.

Nach einer neueren Empfehlung der EU-Kommission werden auch die Eigentums- und Entscheidungsverhältnisse mitberücksichtigt (vgl. allgemein dazu: Kaschny/Nolden/Schreuder 2015). Eigenständigkeit liegt nach der Vorstellung der EU-Kommission bei einem Unternehmen vor, das weder Partner eines anderen Unternehmens noch mit einem anderen Unternehmen verbunden ist bzw. das weniger als 25 % Anteile als Anteilseigner oder Anteilgeber besitzt (EU-Kommission 2006, Punkt 2.3.1).

Wegen ihrer geringeren Eigenkapitalausstattung sind KMUs in besonderem Maße auf den Zufluss von frischem Kapital angewiesen.

Für sie bestehen daher spezifische staatliche Förderungsmaßnahmen, und zwar sowohl auf deutscher als auch auf europäischer Ebene. Aufgrund ihrer begrenzten Möglichkeiten der Unterstützung durch Kreditinstitute ist die Finanzlage bei mittelständischen Unternehmen oftmals äußerst diffizil bzw. angespannt. Durch das Basel II-Abkommen - mit diesem Begriff werden sämtliche Eigenkapitalvorschriften, die der Basler Ausschuss für Bankenaufsicht in den letzten Jahren vorgeschlagen hat, erfasst - wurde die Lage zunächst zusätzlich verschärft; insbesondere die Anforderungen an die Eigenkapitalausstattung der KMUs wurden angehoben, weshalb vor allem bei deutschen Unternehmen in besonderem Maße die Gefahr von negativen Ratings bestand.

Ein Rating dient dazu, eine Aussage über die Qualität eines bestimmten Unternehmens zu ermöglichen, sein Management, die Erfahrung und Zuverlässigkeit der verantwortlichen Entscheidungsträger und die Produktqualität. Es handelt es sich um mehr oder weniger subjektive Beurteilungen. „Ein Rating kann allgemein als ein Verfahren zur Einschätzung bzw. Beurteilung von Personen, Gegenständen oder Situationen mit Hilfe von Skalen definiert werden. Meist bezeichnet der Ausdruck Rating auch nur das Ergebnis, nämlich das durch Symbole einer Ratingskala ausgedrückte Urteil.“ (Everling 1995, S. 1605).

Dadurch sollen Anhaltspunkte über die zu erwartende Performance des Unternehmens ermittelt werden. Anders als das Ranking ist ein Rating ausschließlich zukunftsorientiert. Das Rating erfasst neben quantitativen auch qualitativen Faktoren (Meinhardt 2009, S. 14 ff.). Das Ranking dagegen dient dazu, anhand von Daten aus der Vergangenheit eine Reihen- bzw. Rangfolge oder Rangliste der verschiedenen Unternehmen zu erstellen. Dabei steht die Wertentwicklung des Unternehmens im Vordergrund.

„Ein Ranking (...) bezeichnet eine Bewertungsreihenfolge, die ausschließlich auf quantitativen, d.h. messbaren Kriterien beruht. Quantitative Werte können naturgemäß nur die Vergangenheitsentwicklung erfassen. Häufig sind dies reine Wertentwicklungen über mehrere Zeiträume.“ (vgl. Behrenwaldt, zitiert bei Fischer/Nitzsche 2003, S. 184).

Wegen der negativen Auswirkungen von Basel II kam es in der Folgezeit zu Vereinbarungen, durch die die Anforderungen bei deutschen KMUs verringert wurden. So wurden die u.a. Anforderungen an die Eigenkapitalunterlegung bei Krediten bis zu 1 Mio. Euro verringert (Frankfurter Allgemeine Zeitung 2002). Aus Bankenperspektive sind KMUs daher wegen der geringeren Anforderungen an die Eigenkapitalunterlegung eine günstigere Kreditnehmergruppe, wenn auch ansonsten die gleichen Anforderungen wie bei anderen Unternehmen gestellt werden. Im Ergebnis ist der Zugang zu Fremdkapital daher nach wie vor erschwert. Die Eigenkapitalquote gibt den Anteil der Anteilseigner am Gesamtvermögen des Unternehmens an. Mit steigender Eigenkapitalquote erhöhen

sich die Kapitalreserven im Krisenfall. Bei Kapitalgesellschaften gehören neben dem gezeichneten Kapital auch die Rücklagen zum Eigenkapital (Gabath 2011, S. 26).

Auch bei den Verhandlungen über das Folgeabkommen, das Basel III-Abkommen, bestanden erneut Befürchtungen wegen einer eventuellen Benachteiligung der Kreditgewährung an KMU (Steegmüller/Hoflehner 2012). Von deutscher Seite wurde zwar versucht, diese Bedenken zu zerstreuen (Lautenschläger 2012). Dennoch besteht nach wie vor die Gefahr einer Kreditklemme (Credit crunch). Die Anforderungen an Banken in Bezug auf die Eigenkapitalhinterlegung zu Kreditvergaben an KMUs wurden nach Abklingen der Weltfinanzkrise im Jahre 2012 verringert (Bankenverband/DIHK 2013, S. 8).

An der grundlegenden Problematik, dass die Kreditgewährung gegenüber KMUs nach wie vor erschwert ist, hat sich gleichwohl nur wenig geändert. Aufgrund der eingeschränkten Risikoübernahmemöglichkeiten der Kreditwirtschaft durch Basel III sind Unternehmen bzw. Betriebe mit mittlerem Rating, und damit die meisten KMUs, mit höheren Finanzierungskosten oder Anforderungen an Sicherheiten konfrontiert.

Auch Finanzierungen, die von Vorneherein riskanter sind, wie z.B. Existenzgründungen, Unternehmensnachfolgen und Innovationen, wurden dadurch erschwert (Ebd.);, weshalb sich alternative Finanzierungsformen wie z.B. Capital Venturing (Haberstock/Leusden M & A Review 2017, 111) oder Crowdfunding (Meschkowski/Wilhelmi, BB 2013, 1411; Hornuf/Klöhn DB 2015, 47; Jansen/Pfeifle ZIP 2012, 1843) etabliert, die auch von KMU, zumindest von Kleinstunternehmen, genutzt werden.

KMU sind wegen ihrer geringeren Eigenkapitalausstattung in besonderem Maße auf den Zufluss von frischem Kapital angewiesen. KMU machen in Deutschland

ca. 99,6 % sämtlicher umsatzsteuerpflichtiger Unternehmen aus. In ihnen sind

59,2 % aller sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten angestellt. Es werden

dort ca. 35,5 % aller Umsätze erwirtschaftet und

ca. 82,2 % Dementsprechend groß ist die volkswirtschaftliche Bedeutung der KMUs. (IfM 2018).

Berücksichtigt man diese Situation von KMJU, dann bedarf es keiner weiteren Erklärung, dass die Möglichkeit aller Auszubildenden ausgebildet.

Steuersparmodelle in Anspruch zu nehmen, derer sich Großunternehmen bzw. Global Player bedienen, einen eklatanten Verstoß gegen den Grundsatz der Steuergerechtigkeit darstellen. Um dem entgegenzuwirken, wurde die Idee der GKKB „geboren“.

## **2.7 ZWISCHENFAZIT**

Die Darstellung hat gezeigt, dass die Bemühungen zur Harmonisierung grenzüberschreitender Besteuerung in der EU auf eine lange Vorgeschichte zurückblicken können. Es wurde 2001 eine Arbeitsgruppe durch die EU-Kommission eingesetzt, die allein zehn Jahre benötigte, um einen allerersten Entwurf eine GKKB vorzulegen, der sich massiver Kritik ausgesetzt sah. Immerhin gelange es dann 2016 einen zweiten Entwurf vorzulegen, der wiederum in der Politik und in steuerlich orientierten Fachkreisen auf unterschiedliche Resonanz stieß. Besonders beflügelt wurde der Diskurs durch Ausnutzung von Steuersparmodellen durch große internationale Konzerne, die ihr steuerbares Einkommen dadurch dem staatlichen Steuerzugriff entziehen wollten.



## **3 REALISIERBARKEIT DER GKKB AUF EU- EBENE**

Im Folgenden wird erörtert, inwieweit die GKKB aufgrund des neuen Entwurfs von 2016 in der EU umgesetzt werden kann.

### **3.1 ANWENDUNGSBEREICH GKB UND GKKB**

Die Anwendbarkeit der GKB und GKKB richtet sich generell nach Größen- und Rechtsformmerkmalen der betroffenen Unternehmen. Für die pflichtgemäße Anwendung sind in Art. 2 GKB-RLE bestimmte Voraussetzungen genannt, die zwingend erfüllt sein müssen.

Eine Gesellschaft, die nach deutschem Recht gegründet wurde, muss entweder eine Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), eine Aktiengesellschaft (AG), ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG), ein öffentlich-rechtlicher Gewerbebetrieb, eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) sein. Des Weiteren gilt grundsätzlich, dass alle Unternehmen, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen, in den persönlichen Anwendungsbereich fallen (vgl. COM 2011a, Anhang I). Damit kommen für die Anwendung der GKB im Allgemeinen nicht ausschließlich Kapitalgesellschaften in Frage.

Als weitere Voraussetzung wird angeführt, dass betroffene Unternehmen ein Teil einer zu Zwecken der Rechnungslegung konsolidierten Gruppe sind. Dies ist nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuches (= HGB) oder den International Financial Reporting Standards (= IFRS) zu beurteilen. Außerdem muss das Unternehmen voll in den Konzernabschluss einbezogen werden, und die konsolidierte Gruppe muss einen Gesamtumsatz von 750 Millionen Euro im Vorjahr erwirtschaftet haben (Art. 4 Nr. 10 GKB-RL-E).

Diese Konstellation ist nach deutschem HGB dann anzunehmen, wenn der Konsolidierungsgrundsatz erfüllt ist, d.h., wenn ein Tochterunternehmen in den Konzernabschluss einer Mutterunternehmung im Rahmen der Vollkonsolidierung voll einbezogen wird (§ 300 Abs. 2 S. 1 HGB). Die Klassifizierung als Tochterunternehmen setzt dabei einen „beherrschenden Einfluss“ durch eine andere Gesellschaft voraus (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Dieser Einfluss liegt grundsätzlich dann vor, wenn das Mutterunternehmen über mehr als 50 % der Stimmrechte verfügt, also eine Mehrheitsbeteiligung einschlägig ist (§ 290 Abs. 2 Nr. 1 HGB).

Darüber hinaus ist so eine Beziehung nach § 290 Abs. 2 HGB auch dann als gegeben zu betrachten, wenn Besatzungsrechte der Organe des Tochterunternehmens vorliegen (Nr. 2), im Rahmen eines Beherrschungsvertrages oder durch Satzung die Geschäftspolitik bestimmt werden kann (Nr. 3) oder durch die Gewichtung von Chancen und Risiken bei Zweckgesellschaften ein beherrschender Einfluss anzunehmen ist (Nr. 4; vgl. dazu: Münchner Kommentar; Busse von Colbe (2013), HGB § 290 Rn. 38 – 47). Bei IFRS-Abschlüssen erfolgt die Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss der Muttergesellschaft vergleichbar Münchner Kommentar; Busse von Colbe (2013), HGB § 291 Rn. 18).

Als dritte Voraussetzung ist erforderlich, dass Unternehmen in einem Mitgliedstaat eine Betriebsstätte unterhalten oder eine qualifizierte Tochtergesellschaft oder ein Mutterunternehmen ist. Für die Beurteilung einer qualifizierten Tochterunternehmung ist es erforderlich, dass das Mutterunternehmen in der Art beteiligt ist, dass es mindestens über 75 % der Gewinnansprüche oder des Kapitals verfügt sowie die Mehrheit der Stimmrechte ausübt. Dabei ist auch der Fall der sog. Enkelgesellschaften zu betrachten. Um die einschlägigen Kapitalbeteiligungen und Gewinnansprüche zu ermitteln, ist es notwendig, die Beteiligungen jeder Hierarchiestufe miteinander zu multiplizieren. Wenn das Tochterunternehmen jedoch zu über 50 % an der Enkelgesellschaft beteiligt ist, dann wird automatisch ein Stimmrechtsanteil des Mutterunternehmens an der Enkelgesellschaft von 100 % fingiert (Art. 3 GKB-RLE).

Es kann jedoch auch auf die Anwendung der Richtlinie optiert werden, ohne dass alle Voraussetzungen gegeben sein müssen. Dies trifft auf Unternehmen zu, die unabhängig von den Struktur- und Größenmerkmalen der Körperschaftsteuer unterliegen und nur

eine der einleitend dargestellten Rechtsformen aufweisen. Bei einer Option auf die Anwendung der Richtlinie gilt diese grundsätzlich für einen Zeitraum von fünf Jahren. Wenn der Steuerpflichtige keine Kündigung bei der zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates einreicht, wird die Anwendung automatisch um weitere fünf Jahre verlängert (Art. 65 Abs. 3 GKB-RLE).

Zusammenfassend lassen sich aus den dargestellten Voraussetzungen für die Anwendbarkeit folgende Erkenntnisse ableiten. Für Großkonzerne, die einen Vorjahresumsatz von 750 Millionen Euro erwirtschaftet haben, handelt es sich um ein obligatorisches Besteuerungssystem, welches zwingend Anwendung finden muss. Für (Einzel-)Unternehmen, die diese Grenze unterschreiten, besteht grundsätzlich ein Optionsrecht.

Damit bietet die Richtlinie den betroffenen Unternehmen eine Abwägung der Vor- und Nachteile aus nationalem Steuerrecht (Art. 1 Abs. 2 GKB-RLE) und der Anwendung dieser Richtlinie und ermöglicht somit eine individuell optimale Entscheidungsfindung. Eine übersichtliche Darstellung findet sich in der folgenden Abbildung:

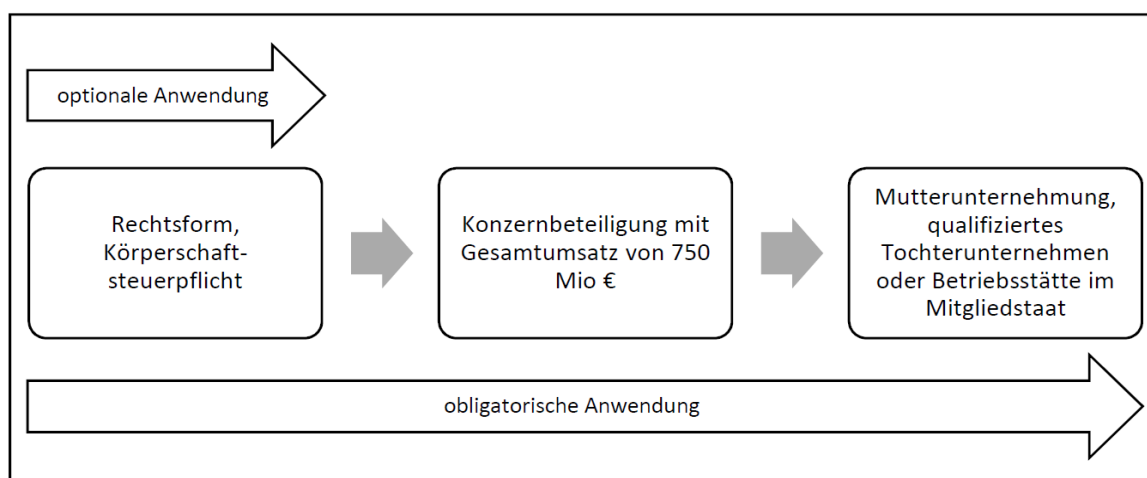


Abbildung 3 Anwendung der GKB

## **3.2 BERECHNUNG DER GEMEINSAMEN BEMESSUNGSGRUNDLAGE**

Die Grundlage für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bildet eine Gewinn- und Verlustrechnung. Die Erträge sind dabei sowohl um abzugsfähige Aufwendungen als auch um steuerfreie Erträge zu mindern (Art. 7 GKB-RLE). Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen sowie die Anrechnungsfähigkeit von Erträgen sind im Rahmen der Richtlinie jedoch explizit bestimmt (Art. 7-14 GKB-RLE). Damit stellt die Richtlinie einen, von der bilanzorientierten Vorgehensweise abweichenden, Ansatz dar. Das Maßgeblichkeitsprinzip, wonach die Vorschriften für die Handelsbilanz zunächst für die Steuerbilanz maßgeblich sind, soweit das Steuerrecht keine Ausnahmen vorsieht, findet daher keine Anwendung (Link et al. 2017, S. 28).

Es ist zu beachten, dass Aufwendungen und Erträge generell immer in dem Steuerjahr anzusetzen sind, in dem sie anfallen (Art. 15 GBK-RLE). Für die Feststellung des Entstehungszeitpunktes der Aufwendungen und Erträge ist das Realisationsprinzip anzuwenden. Dafür ist es erforderlich, dass die zugrundeliegenden Geschäftsvorfälle sowohl erfolgswirksam sein müssen als auch eine konkrete Zahlungsverpflichtung beziehungsweise der Anspruch auf eine Vereinnahmung vorliegen muss (Ebd.).

### **3.2.1 Abzugsfähige Aufwendungen**

Zu den abzugsfähigen Aufwendungen zählen alle betrieblichen Aufwendungen (Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE). Es werden dabei auch explizit einzelne Aufwendungen angeführt. Beispielsweise gelten als abzugsfähige Aufwendungen Beschaffungskosten für Kapital, Kosten des Umsatzes abzüglich der Umsatzsteuer sowie Forschungs- und Entwicklungskosten (Art. 9 Abs. 1 GKB-RLE). Auch Abschreibungen werden nach Art. 10 GKB-RLE als abzugsfähige Aufwendungen klassifiziert (Vgl. Abschnitt b).

Gewinnthesaurierungen, Geldbußen inkl. Verzugszinsen, illegale Zahlungen, Ertragsteuern, Spenden und Geldgeschenke, Rückzahlungen von Eigen- und Fremdkapital, Werbungskosten für steuerfreie Beteiligungsverkäufe, gewährte Gewinnausschüttungen,

Betriebsstättenverluste aus Drittländern, die Hälfte der Repräsentations- und Bewirtungskosten sowie Investitionen in das Anlagevermögen exklusive der Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen stellen dagegen nicht abzugsfähige Aufwendungen dar (Art. 12 GKB-RLE).

### **3.2.2 Abschreibungen**

Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen sind dazu bestimmt, dem Geschäftsbetrieb dauerhaft zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Diese werden auf der Grundlage ihrer Herstellungs- oder Anschaffungskosten, abzüglich von Zinsen und Umsatzsteuer und zuzüglich von Verbesserungskosten, abgeschrieben. Zu Marktwerten werden Wirtschaftsgüter bewertet, die als Zuwendungen erhalten wurden (Art. 31 Abs. 1f GKB-RLE). Die Abschreibungsbasis ist jedoch um Subventionen zu mindern (Art. 31. Abs. 3 GKB-RLE). Dabei ist die Abschreibung vom Steuerpflichtigen zwingend vorzunehmen (Art. 32 Abs. 5 GKB-RLE).

Zu differenzieren ist dabei zwischen Sammelbewertungsposten und einzeln abschreibbaren Wirtschaftsgütern. Für letztere kommt die lineare Abschreibung zum tragen (Art. 32 Abs. 1 GKB-RLE). Dabei sind im Rahmen des Art. 33 Abs. 1 GKB-RLE spezifische Nutzungsdauern für einzeln abschreibbare Wirtschaftsgüter vorgegeben. Jedoch existiert eine Sonderregelung für gebrauchte Wirtschaftsgüter, die einzeln abgeschrieben werden können. Bei einem expliziten Nachweis ist der Steuerpflichtige dazu befugt, die Abschreibung über eine kürzere Nutzungsdauer diese kürzere Restlaufzeit abzuschreiben (Art. 33 Abs. 2 GKB-RLE). Eine Ausnahme von der Abschreibungsregelung stellen Finanzanlagen dar, oder Sachanlagen, die in der Regel keinem zeitlichen Werteverlust unterliegen (Art. 38 GKB-RLE).

Die einzeln abschreibungsfähigen Wirtschaftsgüter können dabei auch als sog. Sammelposten zusammengefasst werden. Es wird dabei eine fiktive Nutzungsdauer von vier Jahren unterstellt, d.h. dass die Abschreibung über 25 % der Abschreibungsbasis jährlich erfolgt (Art. 37 Abs. 1 GKB-RLE). Bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern ist von einer Sammelbewertung auszugehen, da diese eine Nutzungsdauer von weniger als sechs Jahren aufweisen und damit nicht zu den einzeln abschreibbaren Wirtschaftsgütern zu

zählen sind. Berichtigungen der Abschreibungsbasis erfolgen jährlich um Ab- oder Zugänge. Die Bewertung zu Herstellungskosten, Anschaffungskosten und Verbesserungskosten ist dafür maßgebend (Art. 37 Abs. 2 GKB-RLE).

Außerplanmäßige Abschreibungen können nur bei Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die nicht abschreibungsfähig sind, wobei die Finanzanlagen davon ausgenommen sind. Die Existenz dieser Abschreibungen ist dabei auch auf Wertminderung limitiert, die im Zusammenhang mit höherer Gewalt oder krimineller Handlungen Dritter einhergehen. Die Höhe dieser außerplanmäßigen Wertminderung kann dann von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Jedoch ist dieser Wert im Falle des Wegfalles der verursachenden Wertminderung wieder bis maximal zur Höhe der vorgenommenen Abschreibung hinzuzurechnen (Art. 39 GKB-RLE).

Dabei ist auch der Fall einer negativen Abschreibungsbasis zu berücksichtigen. In diesem Falle wird die Bemessungsgrundlage um diesen negativen Betrag erhöht (Art. 37 Abs. 3 GKB-RLE).

### **3.2.3 Steuerfreie Erträge**

Zu den steuerfreien Erträgen gehören laut Art. 8 GKB-RLE unter anderem Subventionen, die im Zusammenhang mit der Verbesserung, der Herstellung oder dem Erwerb von zum Anlagevermögen gehörenden Wirtschaftsgütern angefallen sind. Dies gilt jedoch nur dann, wenn sie nach den Art. 31-40 GKB-RLE abschreibungsfähig sind, wobei Finanzanlagen (Art. 38 GKB) sowie keine einem Wertverlust unterliegenden Sachanlagen (wie bspw. Grundstücke) nicht einzubeziehen sind.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern ist dann steuerfrei, wenn sie zu einem Sammelposten im Sinne des Art. 37 GKB-RLE zusammengefasst worden sind, da keine Zugehörigkeit zu den einzeln abschreibbaren Wirtschaftsgütern (Art. 33 GKB-RLE) gegeben ist.

Steuerfreie Erträge sind weiterhin sogenannte Ersatzinvestitionen. Diese liegen vor, wenn Erträge bei der Veräußerung einzeln abschreibbare Sachanlagen in einer Spanne von zwei Jahren direkt wieder in vergleichbare Anlagen investiert werden (Art. 35 GKB-RLE).

### **3.3 UNTERNEHMENSBESTEUERUNG DER 27 EU-MITGLIEDER**

Nachdem zeitweise Fragen der Steuerflucht bzw. Gewinnverlagerung und Informationsaustausch die politische Diskussion beherrschten, setzte sich alsbald die Erkenntnis durch, dass die (notwendige) Bekämpfung von Steueroasen und Maßnahmen zur Sicherung der eigenen Besteuerungsbasis die Probleme der Besteuerung von Unternehmen im Binnenmarkt nicht lösen kann (Spengel/Oestreicher 2009, S. 773) und eine Abstimmung der Steuersysteme der EU-Staaten aufeinander erforderlich sei. Es wurden umfangreiche Untersuchungen und Analysen durchgeführt, die insgesamt festhielten, dass ein einheitlicher Steuersatz für alle EU-Staaten nicht festgelegt werden könne, da dies einen unzulässigen Eingriff in die Steuerhoheit und Souveränität der Einzelstaaten mit sich bringen würde.

Eine einheitliche Bemessungsgrundlage werde aber erheblich zur Verwaltungsvereinfachung und zur Transparenz beitragen (Dölker 2014, S. 2839 ff.). Eine weitergehende Vertiefung an dieser Stelle ist nicht angebracht, zumal eine detailliertere Darstellung der Länderunterschiede zur Klärung der hier im Fokus stehenden Frage nichts beitragen kann.

### **3.4 UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IN DEUTSCHLAND**

#### **3.4.1 Besteuerung von Körperschaften**

Körperschaften werden in Deutschland grundsätzlich auf Ebene der Kommunen, der Länder und des Bundes besteuert. Die Besteuerung erfolgt dabei auf Ebene der Gesellschaft, das heißt, dass sowohl Gewerbe- als auch Körperschaftsteuer auf die Einkünfte zu zahlen sind. Da Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip besteuert werden – Gesellschaft und Gesellschafter also zwei unterschiedliche Rechtssubjekte darstellen – fällt auf die Geschäftsführergehälter sowie bestimmte Gewinnausschüttungen zusätzlich

Einkommensteuer an. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es sich bei den Gesellschaftern um natürliche Personen handelt, die bei der Auszahlung ihrer Gehälter automatisch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erzielen.

Bei eventuellen Gewinnausschüttungen an Gesellschafter, die natürliche Personen und damit keine Körperschaften sind, ist entweder das Teileinkünfteverfahren oder die Kapitalertragsteuer (sog. Abgeltungsteuer) anzuwenden. Nach dem Teileinkünfteverfahren werden nur 60 % der Gewinnausschüttung in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einbezogen bzw. 40 % werden von der Steuer freigestellt (§ 3 Nr. 40 Buchstabe d i. V. m § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Abgeltungsteuer besteuert dagegen die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag mit einem regressiven Steuersatz von 25 % (§43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Durch diese Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer geht die Gewinnausschüttung jedoch nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ein (§ 43 Abs. 5 EStG).

Der Körperschaftsteuersatz beträgt in Deutschland einheitlich 15 %, wobei zusätzlich der Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf die Körperschaftsteuerschuld zu entrichten ist (§ 23 Abs. 1 KStG i.V.m. § 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Nr. 1, § 4 Satz 1 SolZG). Daraus folgt, dass die effektive Belastung mit der Körperschaftsteuer nicht 15 %, sondern  $1,055 \times 15 \% = 15,825 \%$  beträgt.

### **3.4.2 Die Körperschaftsteuer**

#### **3.4.2.1 Anwendungsbereich**

Die Körperschaftsteuer zählt zu den Ertragsteuern und ist eine Jahrsteuer (§ 7 Abs. 3 KStG). Es ist zwischen der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht zu differenzieren (§§ 1,2 KStG). Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind Personenvereinigungen, Körperschaften und Vermögensmassen die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsführung im Inland haben und Einkünfte i. S. d. § 49 KStG erzielen. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind dagegen Kapitalgesellschaften, Versicherungsvereine, Genossenschaften oder sonstige juristische Personen des privaten Rechts, die Ihren Sitz oder ihre Geschäftsführung im Inland haben. Der Ort der Geschäftsführung liegt dort, wo die zur Führung bevollmächtigten Personen einer Gesellschaft ihren geschäftssteuernden Tätigkeiten wahrnehmen (§ 10 AO).



Der Ort des Sitzes wird dagegen durch gesetzliche Bestimmungen festgelegt (§ 11 AO). Besteuert werden unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften nach dem Weltinkommensprinzip, d. h., dass sich die Steuerpflicht auf das Gesamteinkommen bezieht, unabhängig davon, in welchem Staat die Einkünfte erzielt worden sind. Bei im Ausland ansässigen Körperschaften werden nur die inländischen Einkünfte besteuert.

### **3.4.2.2 Gewinnermittlung**

Die Bemessungsgrundlage für die KSt ist gemäß § 7 Abs. 1 KStG das zu versteuernde Einkommen. Für die Ermittlung des Gewinnes sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes heranzuziehen (§ Abs. 1 S. 1 KStG). Die Ermittlung des Gewinnes kann dabei grundsätzlich auf zwei verschiedenen Wegen erfolgen: durch Einnahmenüberschussrechnung oder durch Betriebsvermögensvergleich. Die Option auf die Einnahmenüberschussrechnung ist jedoch nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige nach § 4 Abs. 3 S. 1 EStG nicht zur Buchführung verpflichtet ist. Dabei findet lediglich eine Gegenüberstellung der Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen statt. Falls der Steuerpflichtige jedoch nach steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Bestimmungen dazu verpflichtet ist Bücher zu führen, dann muss zwingen der Betriebsvermögensvergleich Anwendung finden (§§ 140f. AO i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG). Der Gewinn ermittelt sich dabei als Überschuss aus dem Betriebsvermögen am Anfang des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres, wobei dieser um den Wert der Einlagen zu vermindern und um den Wert der Entnahmen zu erhöhen ist (§ 4 Abs. 1 EStG).

Die Aufstellung der Steuerbilanz erfordert analog zu der Aufstellung der Handelsbilanz die Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB). Zudem ist das Maßgeblichkeitsprinzip zu beachten, d.h., dass die Vorschriften für die Erstellung der Handelsbilanz maßgeblich sind, solange nicht das Steuerrecht eine andere Verfahrensweise vorsieht. Daher handelt es sich bei dem nach Steuerrecht ermittelten Gewinn lediglich um eine Modifikation des handelsrechtlichen Gewinnes.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Vgl. Link et al. (2017), S. 28.

### 3.4.2.3 Abzugsfähige und nichtabzugsfähige Betriebsausgaben

Abzugsfähig sind nur solche Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben werden dagegen vom Gesetzgeber negativ abgegrenzt, d.h., dass bestimmte Tatbestandsmerkmale aufgeführt werden, die nicht abzugsfähig sind (§ 4 Abs. 5 EStG). Dazu zählen beispielsweise Bußgelder, Geschenke an dritte Personen über 35 € oder Zinsen auf hinterzogene Steuern. Zu diesen nichtabzugsfähigen Ausgaben zählen auch die Fälle der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage.

Es handelt sich immer dann um eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn ein Geschäftsvorfall einen unangemessenen Leistungsaustausch zu Gunsten eines Gesellschafters bewirkt. Der Geschäftsvorfall muss der Art sein, dass ein gewissenhafter Gesellschafter einen solchen Fall gegenüber einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Zudem muss der Ursprung im Gesellschaftsverhältnis liegen (Schnitger und Fehrenbacher 2012). Da eine verdeckte Gewinnausschüttung die Bemessungsgrundlage künstlich mindert, muss eine Korrektur vorgenommen werden. Daher werden verdeckte Gewinnausschüttungen außerbilanziell wieder hinzuaddiert, wodurch sich die Bemessungsgrundlage wieder erhöht (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Als Beispiele sind Preisnachlässe an Personen anzuführen, die Gesellschafter des Steuerpflichtigen sind oder die Bereitstellung eines Darlehens zu einem überdurchschnittlich hohen Zinssatz an selbige (Schnitger und Fehrenbacher 2012).

Verdeckte Einlagen repräsentieren dagegen den inversen Fall. Ein Gesellschafter gewährt der Steuerpflichtigen Institution bilanzwirksame Vorzüge, ohne dass dafür Gesellschaftsanteile erlangt werden (Schnitger und Fehrenbacher 2012). Analog zum Fall der verdeckten Gewinnausschüttung dürfen solche verdeckten Einlagen keinen Einfluss auf die Bemessungsgrundlage haben und müssen dahingehend wieder abgezogen werden, um zu keiner Erhöhung zu führen (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG).

$$\text{Share A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

*Abbildung 4 Aufteilung der Gemeinsam konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (Europäische Kommission 2016)*

	Umsatz	Beschäftigte	Lohn	Vermögenswerte
A	10 000	1000	100	100
B	20 000	2000	200	200
C	30 000	3000	300	300
<b>Gesamt</b>	<b>60 000</b>	<b>6000</b>	<b>600</b>	<b>600</b>

**Anwendung der Formel**

Anteil A =  $\left(\frac{1}{3} \times \frac{10000}{60000} + \frac{1}{3} \times \left[\frac{1}{2} \times \frac{100}{600} + \frac{1}{2} \times \frac{1000}{6000}\right] + \frac{1}{3} \times \frac{100}{600}\right) \cdot 900 = 150$

Anteil B =  $\left(\frac{1}{3} \times \frac{20000}{60000} + \frac{1}{3} \times \left[\frac{1}{2} \times \frac{200}{600} + \frac{1}{2} \times \frac{2000}{6000}\right] + \frac{1}{3} \times \frac{200}{600}\right) \cdot 900 = 300$

Anteil C =  $\left(\frac{1}{3} \times \frac{30000}{60000} + \frac{1}{3} \times \left[\frac{1}{2} \times \frac{300}{600} + \frac{1}{2} \times \frac{3000}{6000}\right] + \frac{1}{3} \times \frac{300}{600}\right) \cdot 900 = 450$

Abbildung 5 Beispiel zur Berechnung des Anteils der Bemessungsgrundlage (Stählin und Schurter 2017)

A, B und C gehören zu einer GKKB-Gruppe. Ihre konsolidierte Bemessungsgrundlage beträgt 900 EUR. In Abbildung 4 sieht man die Aufteilung des gesamten Umsatzes, der Beschäftigtenzahl, der Lohnsumme und der Vermögenswerte auf die einzelnen Gruppenmitglieder. Bei der Anwendung der Formel erhält man die Anteile der Gruppenmitglieder an der konsolidierten Bemessungsgrundlage.

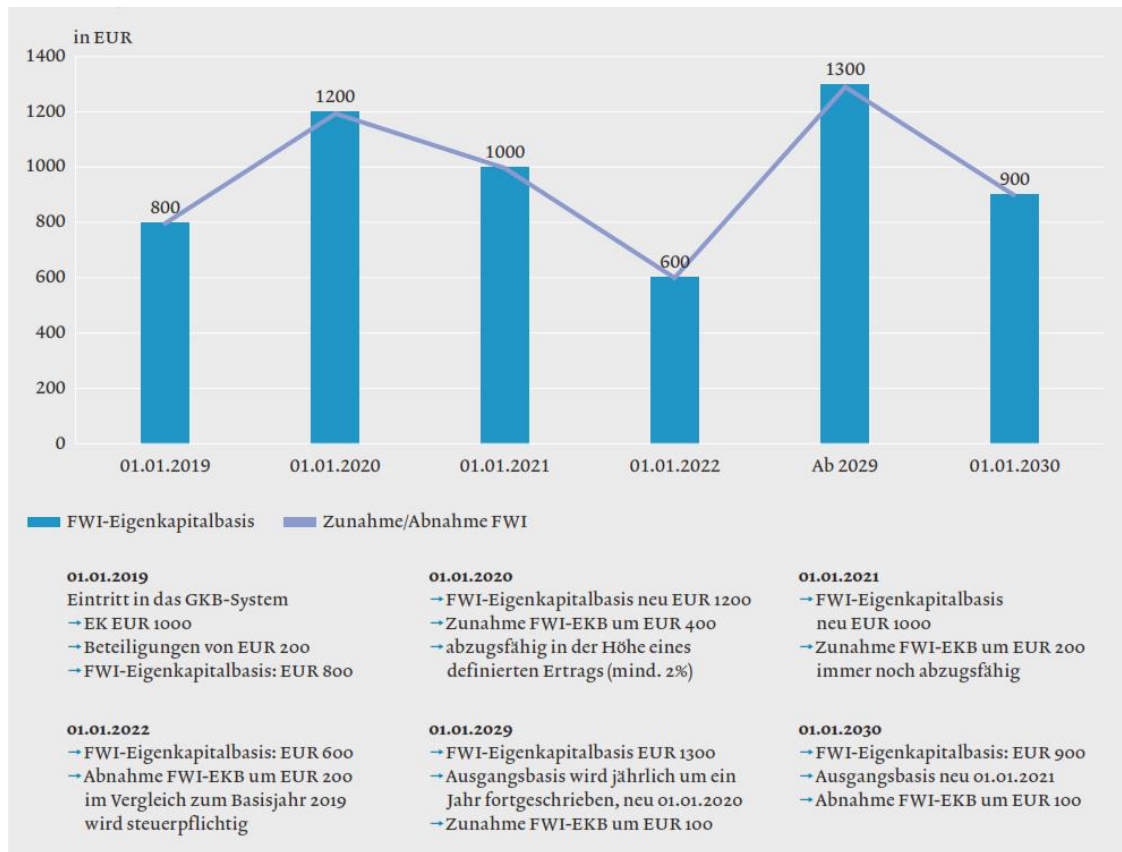


Abbildung 6 Freibetrag für Wachstum und Investitionen (Stählin und Schurter 2017)

### 3.5 ZWISCHENFAZIT

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, welchen Schwierigkeiten der Einführung bereits in den EU-Mitgliedstaaten entgegenstehen. Bedingt ist dies zum einen dadurch, dass jeweils die Steuerhoheit tangiert wird, wenn auch den einzelnen Staaten in Bezug auf die Höhe der Steuersätze weiterhin das Entscheidungsmonopol zusteht; zum anderen verhindert eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage den Anreiz ausschließlich unter dem Aspekt der Steuervermeidung geschaffene Steuerkonstrukte in grenzüberschreitenden Kooperationen, insbesondere in Konzernverhältnissen, in Anspruch zu nehmen (wie früher z.B. der Double Irish with a Dutch Sandwich), Alle diese Vorhaben verstehen sich als Beitrag zur Realisierung von Steuergerechtigkeit und zum Abbau von Benachteiligungen von KMU.

## **4 REALISIERBARKEIT DER GKKB IN DER TÜRKEI**

### **4.1 UNTERNEHMENSBESTEUERUNG IN DER TÜRKEI**

#### **4.1.1 Besteuerungsarten in der Türkei**

Das türkische Steuerrecht unterscheidet zum einen zwischen Ertrags-, Ausgaben- und Vermögenssteuern. Zum anderen verkompliziert sich das Steuersystem durch eine Reihe bestimmter Sondersteuern. Diese weisen teilweise Ähnlichkeiten mit dem deutschen Steuerrecht auf. Neben auch in Deutschland bekannten Steuerarten wie z.B. der Grundsteuer, der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Mehrwertsteuer gibt es zusätzlich aus deutscher Perspektive ungewöhnliche Sonderverbrauchssteuern, z.B. Steuern auf Luxusgüter, und bei den Ausgabensteuern neben der Umsatz- und Mineralölsteuer auch die Anzeige- und Reklamesteuer, Kommunikationsteuer, Umweltabgaben sowie Fondsabgaben (Rumpf 2019, S. 2). Ebenfalls erwähnenswert in diesem Zusammenhang ist die Stempelsteuer (Damga Vergisi).

Mit einem Satz von unter 1% wird diese Steuer bei jedem Rechtsverkehr fällig und bei der Beurkundung von Verträgen und anderen Erklärungen, die amtlich bzw. notariell beglaubigt werden bzw. der Beweisführung dienen (Rumpf 2019, S. 4; Öncel et al. 2003). Es handelt sich um eine Art Verbrauchssteuer, die für die Erstellung von Dokumenten erhoben wird, die zur Durchführung rechtlicher Transaktionen von Gütern, in Bezug auf Dienstleistungen und Vermögenswerte in der Wertschöpfungskette rechtlich erforderlich sind (Atesagaoglu 2012, S. 113). Die Stempelsteuer wird fällig, wenn die jeweilige Vereinbarung unterzeichnet ist, selbst wenn sie nachträglich gekündigt oder einvernehmlich aufgehoben wird (Atesagaoglu 2012, S. 120). Das Stempelsteuergesetz (Gesetz Nr. 488 v. 01.07.1964) und dazu gehörige Listen setzen die Margen im Einzelnen fest.

Anders als in Deutschland gibt es keine Gewerbesteuer, statt der Grunderwerbsteuer wird eine Grundbuchgebühr erhoben (Rumpf 2019, S. 1). Darüber hinaus können weitere Steuern auf kommunaler Ebene sowie Zölle anfallen. Wie auch in Deutschland und in anderen Ländern werden jedes Jahr unzählige Verordnungen, Erlasse und Verwaltungsanweisungen veröffentlicht, die die praktische Rechtsanwendung erleichtern sollen. Auch wird die Erfassung der Steuerpflichtigen und des steuerbaren Einkommens in der Türkei immer engmaschiger (Rumpf 2019, S. 2). Dazu gehört auch, dass die Eröffnung eines Bankkontos das Vorhandensein einer Steuernummer voraussetzt (Ebd.). Ähnlich wie in Deutschland wird die Praxis des Steuerrechts jährlich mit zahlreichen Erlassen und Verordnungen flankiert. Daher ist – vor allem für Unternehmen – die Inanspruchnahme von Steuerberatern unerlässlich. Insgesamt gestaltet sich die Ermittlung der anfallenden Steuern aus unternehmerischer Sicht kompliziert.

#### **4.1.2 Historie der Körperschaftsteuer in der Türkei**

Nach dem Ende des Ersten Weltkrieges und der Niederlage des Osmanischen Reichs wurde in den Verhandlungen von Sèvres (1920) und Lausanne (1923) der Folgerechtsstatus der verbleibenden Gebiete ausgehandelt, bevor es nach einer mehrjährigen Übergangsphase und den sog. „Befreiungskriegen“ am 29.10.1922 zur Ausrufung der türkischen Republik kam. Parallel dazu konstituierte sich bereits am 23.4.1920 die Große Nationalversammlung der Türkei in Ankara (Tezcan 2003). Das Osmanische Reich war zum Ende hochverschuldet, weshalb die Frage der Rechtsnachfolge und Schuldenübernahme wesentlicher Gegenstand der Verhandlungen und des politischen Diskurses war. So wurde bereits früh in der ersten Sitzung der neuen Nationalversammlung diese Frage aufgegriffen (Tezcan 2003). Rasch zeichnete sich die Bedeutung der Steuergesetzgebung ab, und so wurden nach der zeremoniellen Eröffnung der Nationalversammlung als erstes Gesetzespaket der neu gegründeten Republik überhaupt die türkischen Steuergesetze verabschiedet.

1949 erfolgten umfangreiche Reformen der Einkommens- und Körperschaftsteuern. Diese Reformen orientierten sich wie auch bereits im Handelsrecht an der deutschen Körperschaftsteuer (Armağan 2007). Jedoch zeigte sich rasch, dass das Regelwerk für die praktische Anwendung defizitär aufgebaut war. Für ein Fortschreiten der wirtschaftlichen Entwicklung schien es nicht auszureichen. Des Weiteren konnte das Steuersubstrat für

den Staat nicht präzise erfasst und dadurch verlässliche Steuereinnahmen generiert werden (Kıvanç 2008). In den Folgejahren kam es dann zu weiteren Gesetzesänderungen Reformen. Mit der Reform vom 24.01.1980 wurde das Körperschaftsteuerrecht nochmals an die Bedürfnissen des Staates und die der Unternehmen angepasst (Tezcan 2003).

Erwähnt sei in diesem Zusammenhang die Entwicklung des Körperschaftsteuersatzes seit 1980. Die immens hohen Steuersätze von 40 % - 50 % wurden erst 1993 auf 25 % herabgesetzt, jedoch weitere Steuervergünstigungen gestrichen. Anschließend wurde der Steuersatz wieder auf 30 % erhöht (Mehribay 2003) Dieser sollte erst wieder 2006 auf 20% gesenkt werden.

Es zeigte sich zu Beginn der 2000er Jahre, dass das Körperschaftsteuergesetz nicht den neuen Anforderungen der Zeit mehr gerecht wurde. 2006 folgte die bis jetzt letzte große Reform. Mit dem neuen Körperschaftsteuergesetz wurde das sechzigjährige Regelwerk grundlegend überholt. Es sollten die Steueroasen bekämpft und die Verrechnungspreise an internationale Standards angepasst werden. Weiter wurde der Körperschaftsteuersatz von wieder 30% auf 20% gesenkt. Dadurch wurde die Türkei im OECD-Vergleich das Land mit der niedrigsten Körperschaftsteuersatz (Çelikkaya 2010). Dieser Steuersatz wurde bis 2017 beibehalten und wurde ab 2018 für die Zeit bis 2020 um zwei Prozentpunkte auf 22 % angehoben (Turkish Revenue Administration 2017).

### **4.1.3 Die türkische Körperschaftsteuer im türkischen Steuersystem**

Die Besteuerung von Körperschaften ist im türkischen Körperschaftsteuergesetz (Kurumlar Vergisi Kanunu/KVK) geregelt. In Art. 1 Abs. 1 KVK sind abschließend alle Körperschaftsformen aufgeführt. Demnach kennt das KVK Genossenschaften, öffentliche Wirtschaftsunternehmen, Wirtschaftsunternehmen im Besitz von Vereinen und Stiftungen und Joint Ventures als Körperschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in der Türkei haben. Wirtschaftsunternehmen werden in Art. 1 Abs. 2 KVK weiter als Aktiengesellschaften (türk. anonim şirket (A.Ş.)), Kommanditgesellschaften auf Aktien (komandit şirketler) oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung (türk. limited şirket) definiert (Türkisches Körperschaftsteuergesetz 2006).

Die folgenden Artikel enthalten Bestimmungen zur unbeschränkten und beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, zu Befreiungen von der Körperschaftsteuerpflicht und zur Besteuerung von Einkünften aus dem Ausland. So sind seit 2003 ausländische Investitionen nicht mehr genehmigungspflichtig, wie KVK ausdrücklich festgehalten. Weiter wird von ausländischen Gründergesellschaften kein Mindeststammkapital mehr gefordert. So sieht das KVK für Körperschaften in der Türkei, die mit ausländischem Kapital gegründet werden, eine Gleichstellung mit Körperschaften, die mit rein inländischem Kapital gegründet werden, vor. Ferner ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass mit dem neuen KVK Kapital- und Zinszahlungen unbeschränkt transferierbar sind.

Im direkten Vergleich mit der Auflistung der unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtigen Körperschaften nach § 1 KStG wird auffallen, dass § 1 KStG zusätzlich die Europäische Aktiengesellschaft (Societas Europaea= SE) erwähnt, die Ende 2004 in Deutschland als Ergebnis der EU-Rechtsharmonisierung eingeführt wurde. Die SE muss ihren Sitz in einem EU-Mitgliedsstaat haben. Demnach kommt derzeit, vor dem Beitritt der Türkei in die Europäische Union, die Gründung einer türkischen SE ohne Sitzverlagerung in die Europäische Union nicht in Betracht. Da Regelungen dieser Art in einer Übergangsphase nach dem Beitritt in das nationale Recht übertragen werden können, wäre dies erst nach einem Beitritt der Türkei in die Europäische Union eine Option.

#### **4.1.4 Die türkische Körperschaftssteuer im EU-Vergleich**

Wie bereits in 4.1.2 erwähnt, wurde der Körperschaftsteuersatz 2018 vorerst für drei Jahre auf 22% angehoben. Die Türkei lag mit ihrem bisherigen Steuersatz von 20% im EU-weiten Vergleich knapp unter dem Mittelwert von 22% (s. Tabelle 1). Mit der Erhöhung des Unternehmenssteuersatzes 2018 auf 22% liegt sie demnach gleichauf. Aufgrund der Meta-Analyse kann von einem Rückgang der Investitionen um etwa 5 % ausgegangen werden.

**Nominaler und effektiver Körperschaftsteuersatz 2017 der 28 EU-Staaten und der Türkei**



Land	Körperschaftssteuersatz	effektive Steuersätze
Bulgarien	10%	9%
Belgien	34%	29,3%
Dänemark	22%	20%
Deutschland	31,6%	28,8%
Estland	20%	15,7%
Finnland	20%	19,5%
Frankreich	35,4%	33,4%
Griechenland	29%	27,6%
Irland	12,5%	14,1%
Italien	24%	23,5%
Kroatien	18%	14,8%
Lettland	15%	13,6%
Litauen	15%	14,3%
Luxemburg	27,1%	23,7%
Malta	35%	32,2%
Niederlande	25%	22,5%
Österreich	25%	23,1%
Polen	19%	17,5%
Portugal	29,5%	20%
Rumänien	16%	14,7%
Schweden	21,5%	19,4%
Slowakei	21%	18,7%
Slowenien	19%	17,3%
Spanien	30,6%	30,1%
Tschechien	19%	16,7
Türkei	20%	13,9%
Ungarn	11,1%	11,1%
Vereinigtes Königreich	19%	20,5%
Zypern	12,5%	13%

Durchschnittswert Steuerbelastung	22%	20%
-----------------------------------	-----	-----

*Tabelle 1 Nominaler und effektiver Körperschaftsteuersatz 2017 der 28 EU-Staaten und der Türkei (Spengel et al. 2017)*

Die ausschließliche Fokussierung auf den nominalen Körperschaftsteuersatz ist jedoch im Steuerwettbewerb nicht allein aussagekräftig genug, um die tatsächliche Steuerbelastung für die Unternehmen zu ermitteln.

## **4.2 AKTUELLER STAND DER EU-RECHTSHARMONISIERUNG**

Eine Diskussion über die Anpassung des KVK an die GKKB setzt notwendigerweise eine Auseinandersetzung mit dem derzeitigen Stand der Rechtsharmonisierung auf EU-Ebene voraus. Denn zum einen muss gefragt werden, an was angeglichen werden soll, welcher Rechtszustand des EU-Rechts Anpassungsziel ist; zum anderen kann eine komparative Analyse wertvolle Aufschlüsse dazu liefern, wie, in welchen Etappen die Steuerrechtsentwicklung sich vollzogen hat und welche Schwierigkeiten und Hindernisse bisher zu überwinden waren und noch bewältigt werden müssen. Denn aus den dort gemachten Erfahrungen sollte „gelernt“ werden, um unnötige „Umwege“ und Transformationsproblem im Falle Türkei zu vermeiden.

### **4.2.1 Bisherige EU-Rechtsharmonisierungen**

Wie dargelegt, besteht bei den nominalen Körperschaftsteuersätzen innerhalb der EU eine große Vielfalt mit teilweise massiven Unterschieden. Dies führt zu erheblichen Verzerrungen. Teilweise werden zudem noch weitere Unternehmenssteuern, wie z.B. in Deutschland die Gewerbesteuer, erhoben. Außerdem tendieren Staaten mit niedrigem Steuersatz zu einer breiteren Bemessungsgrundlage. Die Bemühungen um die Einführung der GKKB gehen nur recht langsam voran. Am 15.03.2018 hat sich die Mehrheit der Mitglieder des EU-Parlaments für die Einführung der GKKB ausgesprochen (EU-Parlament 13.03.2018)

Unter anderem wegen dieser massiven Ungleichbehandlung von KMU wird seitens des EU-Parlaments die Einführung der GKKB; wie von der EU-Kommission vorgeschlagen, in zwei Schritten befürwortet, also zunächst Schaffung der GKB und dann der GKKB mit der Möglichkeit für Unternehmensgruppen, Gewinne und Verluste ihrer zusammengeschlossenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten zu verrechnen, um auf die Weise einen Nettogewinn bzw. Nettoverlust auf EU-Ebene zu ermitteln (EU-Parlament 13.03.2018). Auf der Grundlage dieses Nettobetrags wird dann festgelegt, welcher Betrag besteuert werden soll. Dazu werden die Gewinne auf die einzelne EU-Mitgliedstaaten verteilt, in denen Unternehmen Tochtergesellschaften haben. Jeder Mitgliedstaat kann dann seinen Anteil an den Gewinnen zum eigenen nationalen Körperschaftsteuersatz besteuern (EU-Parlament 13.03.2018).

Wie sich aus einer Pressemitteilung des EU-Parlaments entnehmen lässt, soll außerdem auch eine Einbeziehung digitaler Vorgänge erfolgen (EU-Parlament 15.03.2018). Dazu sollen Referenzwerte zur Definition der „digitalen Betriebsstätte“ eines Unternehmens und der Steuerstandorte entwickelt werden. Daten wie z.B. die Anzahl der Nutzer sollen der Berechnung der Steuerschuld von Unternehmen zugrunde gelegt werden. Nach den Vorgaben der GKKB sollen Unternehmen ihre Steuern dort bezahlen, wo sie Gewinne erwirtschaften. Neu ist die Forderung, dass auch Online-Aktivitäten digitaler Unternehmen zur Steuerberechnung genutzt werden sollen. Diese weitergehende Maßnahme wurde ebenfalls von der Mehrheit der EU-Abgeordneten befürwortet.

Dazu sollen Referenzwerte (Benchmarks) eingeführt werden, die der Ermittlung dienen, ob ein Unternehmen in einem EU-Staat „digital präsent“ und damit steuerpflichtig ist (EU-Parlament 15.03.2018). Die EU-Kommission wurde aufgefordert, entsprechende Referenzwerte festzulegen, z.B. Anzahl der Nutzer oder die Menge der gesammelten digitalen Inhalte etc. (Ebd.).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass der Wert personenbezogener Daten erheblich zugenommen hat. Das zeigt u.a. das Inkrafttreten des DSGVO im Jahre 2018 Daten jedweder Art werden vor allem zu Marketingzwecken verwendet und sind daher von erheblichem volkswirtschaftlichem Nutzen und begründen die wirtschaftliche Stärke von Internetgiganten wie Facebook, Amazon und Google etc. Bisher wird dies

aber nicht als steuerbarer Vorgang angesehen (EU-Parlament 15.03.2018). Die Einführung einer Digitalsteuer ist nach Auffassung des EU-Parlaments ein Gebot der Stunde, da Untersuchungen zufolge der Steuerausfall durch Unternehmen wie Google und Facebook sich in drei Jahren auf ca. 5,1 Mrd. € beläuft (Ebd.).

Vorgesehen ist weiterhin die Implementierung eines sog. „One-stop shop“, d.h. jeweils einer einzigen Steueradministration als zentrale Anlaufstelle für Unternehmen in Fragen der Besteuerung (Ebd.; vgl. im Übrigen dazu: Lucke 2008). Diese Möglichkeit der Bearbeitung steuerlicher Vorgänge bei einer einzigen inländischen Steuerverwaltung einheitlich für sämtliche Aktivitäten in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ist für Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, aus unternehmerischer Sicht ein besonderer Vorteil. Das von gilt vor allem für Unternehmensgründungen, bürokratische Alltagsaufgaben, Finanzaufgaben und vor allem für Steuererklärungen, die bei international agierenden Unternehmen mit vielen Tochtergesellschaften sehr umfangreich sind. Dieses Prinzip bewirkt eine Effektivierung und Verkürzung organisatorischer Abläufe, zur schnelleren Erledigung und zu einer umfassenden Optimierung sämtlicher im Zusammenhang mit steuerlichen Fragen auftretenden Thematiken. Unternehmen müssen daher, sofern sie in allen EU-Staaten tätig sind, sich nicht mehr mit 27 verschiedenen Steuerrechtsordnungen auseinandersetzen.

Bei vollständiger Implementierung der GKKB ist nach Berechnungen der EU-Kommission davon auszugehen, dass die bisher im Rahmen von Compliance-Maßnahmen aufgewandte Zeit um 8 % sinken wird, die bei Errichtung von Tochtergesellschaften benötigte Zeit hingegen um bis zu 67 % (EU-Kommission, Pressemitteilung v. 25.10.2016).

Es ist davon auszugehen, dass dadurch die Aufnahme grenzüberschreitender Aktivitäten erheblich erleichtert wird. Unternehmen ermitteln dann ihre Steuerschuld, indem sie die Gewinne und Verluste ihrer Niederlassungen in allen EU-Mitgliedstaaten addieren. Die sich ergebende Steuer soll dann unter den betroffenen EU-Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, und zwar je nachdem, wo die Gewinne jeweils erwirtschaftet werden. Dadurch soll die gegenwärtige Vorgehensweise beendet werden, dass Unternehmen ihre Steuerbemessungsgrundlage jeweils in Niedrigsteuergelände verlagern (EU-Parlament 15.03.2018).

Die EU-Kommission verspricht sich durch die GKKB auch wesentliche Impulse für die Förderung von Forschung und Entwicklung sowie Investitionen. Nach der vollständigen Einführung soll die Gesamtinvestitionen Stätigkeit in der EU um bis zu 3,4 % zunehmen (EU-Kommission 25.10.2016).

#### **4.2.2 Harmonisierungsumsetzungen im Körperschaftssteuerrecht**

Die Höhe der von Unternehmen zu entrichtenden Körperschaft- und der Gewerbesteuer richtet sich nicht nur nach dem jeweiligen nationalen (nominalen) Steuersatz, sondern auch nach der Bemessungsgrundlage. Was als Gewinn zu versteuern ist, hängt davon ab, was unter diesen Begriff steuerrechtlich zu subsumieren ist. Demnach spielen Steuerbefreiungen, Ermäßigungen, Abschreibungen und andere steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten eine Rolle. Die Bestimmungen über die Gewinnermittlung weichen in den EU-Mitgliedstaaten stark voneinander ab mit der Folge, dass jeweils von unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen auszugehen ist.

Dies soll am Beispiel des deutschen und französischen Rechts verdeutlicht werden:

Nach deutschem Gewerbesteuerrecht ist Bemessungsgrundlage nur noch der Gewerbeertrag (§ 7 Abs. 1 GewStG). Damit hat der Gesetzgeber im Interesse einer weiteren Vereinfachung des Gewerbesteuerrechts entsprechenden Forderungen aus Kreisen der Wirtschaft und aus der Wissenschaft nachgegeben. Die Abschaffung der Gewerbesteuer war möglicherweise ein erster Schritt auf dem Weg zur endgültigen Abschaffung der Gewerbesteuer auf Kosten der Ertragshoheit der Gemeinden sein (Glanegger/Güroff-Güroff § 6 GewStG Rn. 5). Der Begriff des Gewerbeertrags wird in § 7 GewStG definiert. Danach ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder der KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 (Hinzurechnungen) und 9 (Kürzungen) GewStG bezeichneten Beträge.

Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft (Glanegger/Güroff-Güroff § 7 GewStG Rn. 88 ff.), des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist (Ebd.) sowie des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (Glanegger/Güroff-Güroff § 7 GewStG Rn. 124), soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Kapitalgesellschaft, auf die § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG anzuwenden ist, ist § 8 Abs. 9 S. 1 bis 3 KStG entsprechend anzuwenden; ein sich danach bei der jeweiligen Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG ergebender negativer Gewerbeertrag darf nicht mit einem positiven Gewerbeertrag aus einer anderen Sparte im Sinne des § 8 Abs. 9 S. 1 des KStG ausgeglichen werden. § 50d Abs. 10 EStG ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden (zur erstmaligen Anwendung von § 7 GewStG in dieser Fassung vgl. § 36 Abs. 5 GewStG). Insgesamt gilt gem. § 1 Abs. 2 KStG das Welteinkommensprinzip.

Die französische Unternehmensbesteuerung weist deutliche Parallelen zur Besteuerung deutscher Unternehmen auf (Wittkowski 2008, S. 114):

Auch dort wird zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften sowie zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer differenziert. Der französischen Körperschaftsteuer unterliegen im Wesentlichen Kapitalgesellschaften. Die Bemessungsgrundlage basiert auf den allgemeinen Gewinnermittlungsmethoden für Gewerbetreibende. Dabei gilt – und hierin liegt der entscheidende Unterschied zum deutschen Körperschaftsteuerrecht – das Territorialitätsprinzip („Principe de territorialité“). Dies hat zur Folge, dass ausschließlich die in Frankreich erzielten Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen. Im Ausland erzielte Gewinne, und auch Verluste, bleiben bei der Gewinnermittlung vollständig unberücksichtigt (Wittkowski 2008, S. 115).

Anhand dieser Gegenüberstellung werden bereits die teilweise erheblichen Unterschiede bei der Festlegung der Bemessungsgrundlage deutlich. Was kaufmännisch vernünftig ist und kaufmännische Vorsicht gebietet, wie die Bewertung in der Buchführung im Einzelnen zu erfolgen hat und wie Risiken bilanziell darzustellen sind, wird in den EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich beurteilt.

Inwieweit Rückstellungen erfolgen bzw. Abschreibungen vorgenommen werden können und in welchem Umfang Verlustverrechnungsmöglichkeiten bestehen, hat entscheidenden Einfluss auf den Anteil der Staaten an noch nicht realisierten Gewinnen. Außerdem wirkt sich dies auch auf bilanzielle Möglichkeiten aus, die tatsächliche wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verschleiern zu können. Angesichts der Unterschiede in den EU-Staaten ist es im Interesse eines auch in steuerlicher Hinsicht „vereinheitlichten“ Binnenmarktes dringend erforderlich, schrittweise eine Harmonisierung des Körperschaftsteuerrechts zu erzielen.

Die nominalen Körperschaftsteuersätze geben keine Auskunft darüber, wie hoch die Durchschnittsbelastung der Unternehmen tatsächlich ist. Demnach gilt es, die effektive Steuerbelastung zu ermitteln, die sich aufgrund der divergierenden Körperschaftsteuersysteme, Gewinnermittlungsvorschriften, etwa bestehender Wahlrechte und weiterer Unternehmenssteuern, wie z.B. in Deutschland der Gewerbesteuer, ergibt. Die nominalen Körperschaftsteuersätze stellen keinen geeigneten Indikator für die Ermittlung der steuerlichen Belastung von Unternehmen dar. Demnach muss die effektive Steuerbelastung ermittelt werden, die die unterschiedlichen Körperschaftsteuersysteme, die Gewinnermittlungsvorschriften einschließlich der häufigen Wahlrechte und weitere Steuern, die in einigen EU-Mitgliedstaaten erhoben werden, berücksichtigt (Schewe 2007).

Innerhalb der EU findet das sog. EATR-Maß Anwendung (EATR = Effective average tax rate). Es setzt sich zusammen aus dem gewichteten Mittel aus nominalem Steuersatz und dem effektiven Grenzsteuersatz, wobei der Grenzsteuersatz die steuerliche Belastung einer Investition angibt. Es weist die effektive Steuerbelastung von sehr profitablen Investitionen aus und ist somit für die Standortentscheidungen multinationaler Unternehmen relevant. Das EATR-Maß liegt in fast jedem Land unter den nominellen Körperschaftsteuersätzen, da die effektiven Grenzsteuersätze geringer sind als die nominellen.

Darüber hinaus liegen die Werte zwischen den alten und neuen EU-Mitgliedstaaten bei der effektiven Durchschnittssteuerbelastung näher beieinander als bei den nominalen Körperschaftsteuersätzen. Dies hängt damit zusammen, dass in den Beitrittsländern eine niedrigere Tarifbelastung mit einer breiteren Bemessungsgrundlage verbunden ist, mit der Folge, dass effektive Steuerbelastung letztlich der tariflichen Belastung nahekommt (Schewe 2007).

### **4.3 WIRTSCHAFTLICHE INTERESSEN DER TÜRKEI AN DER GKKB**

Die ersten Ansätze einer Partnerschaft zwischen der Türkei und der EU gehen zurück bis in die frühen 1960er Jahre. Ein Assoziierungsabkommen ebnete 1963 den Weg zu einer bilateralen Zollunion (Altay 2018, S. 179). Das Assoziationsabkommen von Ankara aus dem Jahr 1963 sah in der Endphase der Beziehungen zwischen der EG und der Türkei die Gründung einer Zollunion vor. Diese Endphase begann am 01.01.1996 (EU-Kommission 2019: Zollunion und Präferenzregelungen)

1999 erlangte die Türkei den Status eine EU-Beitrittskandidaten, und Beitrittsverhandlungen wurden 2005 aufgenommen.

Seit der Wirtschaftskrise von 2001 konnte die Türkei auf eine rasante Entwicklung ihrer Volkswirtschaft zurückblicken. Die türkische Wirtschaft wuchs zunächst sehr schnell, das Bruttoinlandsprodukt betrug im Jahre 2015, also noch vor dem Militärputsch, der zu einer Neuorientierung der türkischen Innenpolitik führte (Schulz 2016, S. 3) ca. 734 Mrd. US-Dollar (Tolksdorf 2016, S. 7). Das BIP pro Kopf steigerte sich auf ca. 9 290 US-Dollar. Seit 2004 gingen die Wachstumsraten jedoch stetig zurück, sie betrug 2004 noch 9,4%, im Jahre 2015 lediglich noch 3,8% (Ebd.) und sank nach dem Militärputsch weiter ab. Besonders eindrucksvoll zeigt sich dies in der türkischen Bauwirtschaft mit ihren gewaltigen Infrastrukturprojekten (z.B. Großflughafen Istanbul, Bau der U-Bahn in Istanbul unter dem Bosphorus etc.), die teilweise inzwischen abgeschlossen werden konnten und im Jahre 2023 die neue Türkei zum hundertjährigen Jubiläum der Staatsgründung präsentieren sollen.

Die türkische Bauwirtschaft avancierte dabei mittlerweile nach der Volksrepublik China zum zweitgrößten Auftragnehmer im Bauwesen weltweit (Tolksdorf 2016, S. 7). Der Lebensstandard der überwiegenden Bevölkerung ist ebenfalls gestiegen, die Arbeitslosenrate war in der Vergangenheit starken Schwankungen unterworfen. Ein besonders Problem stellt die hohe Jugendarbeitslosigkeit dar (Ebd.).

Von entscheidender Bedeutung sind ausländische Direktinvestitionen. Dafür muss die Türkei neben politischer Stabilität verlässliche sowie transparente Rahmenbedingungen garantieren. Notwendige Reformen im Rechtswesen und in der öffentlichen



Verwaltung müssen dafür in Angriff genommen werden (Tolksdorf 2016, S. 8). Dazu gehört auch die Einführung der GKKB; allerdings sind seit dem Putschversuch erhebliche politische Risikofaktoren hinzugekommen, die ausländischen Direktinvestitionen sind seitdem stark gesunken. Als wesentlicher Punkt neben anderen volkswirtschaftlichen Parametern wird in Fachkreisen eine weitere Angleichung der Wirtschaftsgesetzgebung an den *acquis communautaire* der EU gesehen, durch die die Kooperation mit dem strategisch wichtigsten Zielmarkt der Türkei, dem EU-Binnenmarkt, angesehen (Tolksdorf 2016, S. 9).

Diese Linie vertritt auch die türkische Politik. Es wurden verschiedene äußerst ambitionierte Reformprogramme aufgelegt, um vor allem im Justizwesen die notwendigen Anpassungen an den Rechtsstandard der EU zu erreichen. 2009 legte das türkische Justizministerium eine Reformstrategie vor, ausgehend von der Erkenntnis, dass eine umfassende Reform des Rechtswesens eine notwendige Voraussetzung für weitere Fortschritte im Beitrittsprozess und eine Modernisierung der türkischen Volkswirtschaft ist. Insbesondere die Rechtsangleichung bzw. –harmonisierung wurde als wesentlicher Punkt herausgestellt, um das Ziel einer EU-Vollmitgliedschaft zu erreichen (Türkisches Justizministerium 2009, S. 55: Judicial Reform Strategy). Auf der Grundlage dieser Strategien wurde verschiedene Aktionspläne vorgelegt, in denen minutiös die für erforderlich gehalten Einzelmaßnahmen aufgelistet sind (vgl. u.a. Türkisches Justizministerium 2009: Judicial Reform Strategy Action Plan 2009, August 2009).

Dort ist jeweils ein detaillierter Aktionskatalog enthalten, der für die jeweiligen Einzelbereiche weitreichende Anpassungsmaßnahmen im juristischen Bereich vorsieht; dies gilt auch für den Aktionsplan 2016 (Kolev 2016, S. 22). Als entscheidend wird dabei vor allem die Integration der türkischen Wirtschaft in internationale Wertschöpfungsketten angesehen. Eine engere Integration wird als möglich angesehen, und die sich auch in der gegenwärtigen Situation ergebenden Chancen sollten stärker genutzt werden (Kolev 2016, S. 24).

Die seit 2005 geführten Beitrittsverhandlungen sind allerdings, auch aufgrund der weiteren innenpolitischen Entwicklung in der Türkei, inzwischen zum Erliegen gekommen (Altay 2018, S. 179).

Es gilt daher nicht mehr nur der EU-Beitritt als einzig denkbare Szenario, was darauf zurückzuführen ist, dass immer neue Beitrittschürden auf beiden Seiten auftauchen. Aufgrund der Zunahme populistischer Strömungen in Westeuropa, der Entscheidung Großbritanniens für den Brexit und ein wachsender Widerstand gegen einen Beitritt der Türkei in Europa haben dazu geführt, dass eine Vollmitgliedschaft in weite Ferne gerückt ist (Ebd.).

Obwohl mittlerweile sowohl Ankara als auch Brüssel davon ausgehen, dass der Beitrittsprozess nicht erfolgreich zu Ende geführt werden kann, ist keine der beiden Seiten bereit, den Prozess formal zu beenden (Ebd.). demgemäß kann die EU-Mitgliedschaft heute - 2019 – als ein gescheitertes Projekt ohne eine realistische Chance auf Realisierung betrachtet werden (Altay 2018, S. 183). Stattdessen ist die Rede von einer privilegierten Partnerschaft, so dass sich im vorliegenden Kontext die Frage stellt, ob auch dann eine Anpassung des türkischen Körperschaftsteuerecht an das (zukünftige) EU-Recht bereits im gegenwärtigen Stadium Sinn macht.

Auf der anderen Seite sind in weiten Bereichen aufgrund der früheren Anpassungsstrategien und –programme erhebliche Modernisierungsprozesse vollzogen worden. Der Stand der in der Türkei vollzogenen Rechtsanpassung an EU-Standards in den einzelnen Kapiteln der Beitrittsverhandlungen ist unterschiedlich und gestaltet sich derzeit (2018) wie folgt (Altay 2018, S. 183):

<u>Verhandlungskapitel</u>	<u>Stand der Verhandlungen</u>	<u>Türkische Bereitschaft</u>
Frier Güterverkehr	Blockiert (Zollunion)	Hoch
Gesellschaftsrecht	Eröffnet	Hoch
Geistiges Eigentum/Immaterialgüterrechte	Eröffnet	Hoch
Finanzdienstleistungen	Blockiert (Zollunion)	Hoch

Unternehmens- und Industriepolitik	Eröffnet	Hoch
Transeuropäische Netzwerke	Eröffnet	Hoch
Wissenschaft und Forschung	Eröffnet	Hoch
Verbraucher- und Gesundheitsschutz	Eröffnet	Hoch
Zollunion	Blockiert (Zollunion)	Hoch
Auswärtige Beziehungen	Blockiert (Zollunion)	Hoch
Finanzkontrolle	Eröffnet	Hoch
Freier Kapitalverkehr	Eröffnet	Mittel
Öffentliches Beschaffungswesen	Nicht blockiert	Mittel
Wettbewerbspolitik	Nicht blockiert	Mittel
Informations- und Medienpolitik	Eröffnet	Mittel
Verkehrs- und Transportpolitik	Blockiert (Zollunion)	Mittel

Energiepolitik	Blockiert (Zypern)	Mittel
<b>Besteuerung</b>	<b>Eröffnet</b>	<b>Mittel</b>
Wirtschafts- und Geldpolitik	Eröffnet	Mittel
Statistik	Eröffnet	Mittel
Sozial- und Beschäftigungspolitik	Nicht blockiert	Mittel
Regionalpolitik und Koordination der Strukturpolitik	Eröffnet	Mittel
Justizielle und fundamentale Rechte („Grundrechte“)	Blockiert (Zypern)	Mittel
Rechtsschutz, Freiheit und Sicherheit	Blockiert (Zypern)	Mittel
Erziehungs- und Kulturpolitik	Blockiert (Zypern)	Mittel
Außen-, Sicherheits- und Verteidigungspolitik	Blockiert (Zypern)	Mittel
Arbeitnehmerfreizügigkeit	Blockiert (Zypern)	Gering
Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit	Blockiert (Zollunion)	Gering

Landwirtschaft und Entwicklung des ländlichen Raums	Blockiert (Zollunion)	Gering
Nahrungsmittelsicherheit, Tiergesundheit und Pflanzenschutz	Eröffnet	Gering
Fischereipolitik	Blockiert (Zollunion)	Gering
Umweltpolitik und Klimawandel	Eröffnet	Gering
Finanz- und Budgetbestimmungen	Französisches Veto 2006, eröffnet 2016	Gering

*Tabelle 2 Der Stand der Rechtsanpassung der Türkei in Bezug auf einzelne Beitrittskapitel, in Anlehnung an Altay 2018, S. 183 m.w.N..*

Anhand dieser Darstellung und der vielen nach wie vor nicht erledigten Verhandlungskapitel ergibt sich, dass sich die Frage eines EU-Beitritts der Türkei in absehbarer Zukunft nicht stellen wird.

Fraglich ist, ob das Konzept einer privilegierten Partnerschaft eine sinnvolle Exitstrategie bzw. einen „Plan B“ darstellt (Altay 2018, S.184). Die anfängliche zentrale Fragestellung (vgl. 1.2) ist daher dahingehend zu modifizieren, ob es – alternativ auch im Falle einer privilegierten Partnerschaft für die Türkei sinnvoll ist, bereits jetzt mit der Umsetzung der GKKB zu beginnen und das nationale türkische Steuerrecht – trotz auf absehbare Zeit fehlender Beitrittsperspektive- dem europäischen Steuerrechtsregime anzupassen.

Insgesamt wird die Lage in der Türkei in steuerlicher Hinsicht durch die aktuellen globalen Trends bestimmt, die Globalisierung und die Entwicklung der IT-Technologie. Die hohen Einkommen- und Körperschaftsteuersätze wurden herabgesetzt, was auf den

verschärften zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb zurückzuführen ist. Insgesamt ist es dadurch zu erheblichen Verzerrungen im Steuergefüge gekommen und zu einer ungleichen und ungerechten Verteilung der Steuerlast (Kargi/Yagi 2016, S. 1). Der Umstand, dass die indirekten Steuern ungefähr 70 % des Steueraufkommens in der Türkei ausmachen, kann als Indiz für die Unausgewogenheit in der Verteilung der Steuerlast in der Türkei angesehen werden.

Es werden daher auch in der wissenschaftlichen Literatur der Türkei die Ursachen des Steuerwettbewerbs, die Auslöser für dessen Zunahme sowie dessen Vor- und Nachteile ausführlich analysiert. Eine GKKB wird dort begrüßt, um die Intransparenz in der Besteuerung großer Unternehmen zu beseitigen (Ebd.).

Allerdings wird auch genau beobachtet, dass zwischen den EU- Staaten der Prozesse der Einführung der GKKB noch nicht in die Finalphase übergegangen ist, dass zwischen den EU-Staaten noch erhebliche Anpassungsmaßnahmen erfordern und dass die Rechtsangleichung in der Türkei trotz der Anstrengungen im Beitrittskapitel „Steuerecht“ (vgl. Tabelle 2) noch viele weitere Schritte notwendig machen (Yildirim 2015, S. 219).

#### **4.4 DIE REAKTIONEN AUF DIE GKKB IN FACHKREISEN**

In Fachkreisen findet das Vorhaben der Einführung der GKKB überwiegend Akzeptanz; so Arek Ferahyan, ein Senior Manager bei KPMG. Er weist auf die historische Entwicklung der Türkei seit 1958 und die spätestens seit Beginn der Zollunion bestehende enge wirtschaftliche Anbindung der Türkei an die EU sowie die bisherigen Doppelbesteuerungsabkommen der Türkei mit den EU-Staaten hin. Die seit Langem Schwächen des türkischen Steuersystems werden in Fachkreisen allgemein erkannt. Hierin wird die Ursache dafür gesehen, dass die Türkei bisher keine effektiven Mittel gefunden hat, um auf die aktuellen ökonomischen Herausforderungen und Krisen kurzfristig adäquat zu reagieren und Armut, Arbeitslosigkeit, niedrigere Wachstumsraten, eine ungleiche Einkommensverteilung und selbst politische Konflikte trotz ökonomischer Stabilität und einer der Inflationsbekämpfung verschriebenen Politik zu reagieren (Özdemir 2016, S. 1 ff.). Der Zweck von Steuerreformen besteht nicht darin, dem Bürger weitere Belastungen

aufzuerlegen. Vielmehr diene sie dazu, zusätzliche Einkommensmöglichkeiten zu eröffnen. Entscheidend wird aber der Zweck darin gesehen, dass die steuerliche Belastung auf Einkommensgruppen erstreckt wird, die sich dem steuerlichen Zugriff bisher entziehen oder dies durch Verhandlungen mit den Steuerbehörden erreichen.

Gemeint sind damit die für Unternehmen bestehenden Möglichkeiten der Gewinnverlagerung, denen durch die GKKB der Boden weitestgehend entzogen wird. (Ebd.). Steuern werden als Hebel begriffen, um eine Marktwirtschaft und soziale Wohlfahrt aufrechtzuerhalten.

Dabei wird auch der nach wie vor bestehende erhebliche Anpassungsbedarf gesehen. Als größtes Hindernis im Reformprozess besteht nach Meinung der Steuerexperten darin, dass die Ansätze und Bewertungen oftmals auf einer unzureichenden Kenntnis der jeweiligen Steuersysteme beruhen. Die Vorteile der Rechtsharmonisierung im Hinblick auf EU und OECD werden in Fachkreisen gesehen. Eine engmaschige Anlehnung an das EU- Steuerrecht sichere die gemeinsame umfassende Kooperation. Die Steuerrechtsordnungen, die Steueradministration und Praxis sowie der Steuererhebung müssen einer umfassenden Analyse unterzogen werden. Die Bürger müssten noch davon überzeugt werden, dass das Staatswesen auf Steuereinnahmen angewiesen ist und diese vernünftig in Übereinstimmung mit den Zielvorgaben zu verwenden ist. Ausschließlich politisch zu begründende Steueramnestien werden niemals zur Problemlösung beitragen. Auch muss das Steuersystem so reformiert werden, dass eine Investition in der Türkei aus unternehmerischer Sicht vorteilhaft ist (Özdemir 2016, S. 1 ff.).

#### **4.5 ÜBERLEGUNGEN ZUR IMPLEMENTIERUNG VON ELEMENTEN DER GKKB IN DAS TÜRKISCHE STEUERRECHT**

Von offizieller Seite wird das Vorhaben der Implementierung der GKKB begrüßt. Auf der türkischen Website des Directorate General For EU Affairs wird es als eine gute Basis angesehen, um die Besteuerung multinationaler Unternehmen nachhaltig und in einem rechtssicheren Rahmen zu gewährleisten (Directorate General für EU Affairs 2017).

Eine besondere Problematik stellt die Gestaltung der Verrechnungspreise dar. Wegen der divergierenden Formen der Unternehmensbesteuerung ergibt sich für Unternehmen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten eine Vielzahl an Möglichkeiten der Steuerverhinderung und Vermeidung durch Vereinbarung von Verrechnungspreisen. Diese Verrechnungspreisthematik ist den Unternehmen bewusst, die steuerliche Gestaltung mit Hilfe von Verrechnungspreisen wird in großem Maße praktiziert (Schewe 2007). Interne Verrechnungspreise für Vorleistungen dienen dazu, entweder die Kosten am Endleistungsstandort zu heben bzw. zu senken oder aber die Einnahmen am Vorleistungsstandort zu erhöhen bzw. zu verringern. Insoweit erfolgt eine bilanzielle Gewinnverlagerung. Da in immer stärkerem Maße multi- und supranationale Unternehmen am Markt agieren, wird die Bedeutung der Verrechnungspreise evident.

In der EU wird das System der separaten Gewinnermittlung angewandt. In diesem System haben grenzüberschreitend tätige Unternehmen die Möglichkeit für den konzerninternen, grenzüberschreitenden Transfer von Gütern und Dienstleistungen Preise anzusetzen, die nicht den eigentlichen Marktpreisen entsprechen. Dadurch können Steuerersparnisse generiert werden. Kosten werden in das Land mit hohen Steuersätzen verlagert, um die zu besteuern den Erträge zu mindern. Einkommen wird in Niedrigsteuerrländer verlagert, um die aggregierte Steuerbelastung zu senken. Dies führt dazu, dass Staaten, aus denen die Gewinne abfließen, letztlich geringere Steuereinnahmen haben (Schewe 2007).

Die Vereinbarung von Verrechnungspreisen ist eine Methode, die vor allem von großen multinationalen Unternehmen für die Rechtsbeziehungen zu ihren Tochterfirmen gewählt wird (Cak/Cak 2008, S. 265). Unterschiedliche Körperschaftssteuersätze stellen einen Anreiz zur Abänderung der Marktpreise für ihre Produkte dar, um die Gewinne in Niedrigsteuerrländer zu verlagern und damit, ähnlich wie beim früheren Steuerkonstrukt des Double Irish, die Gesamtsteuerbelastung zu minimieren bzw. eine Reduzierung der Körperschaftsteuer zu erreichen. Gerade bei multinationalen Unternehmen besteht grundsätzlich eine Tendenz zur Gewinnverlagerung von Hochsteuerrländern in Länder mit niedrigeren Steuersätzen (Oncel, 2003).

Auf der Basis repräsentativer Umfragen zu den in der Türkei im Zeitraum von 1995 bis 2003 gemeldeten Preisen für Importe aus Deutschland, Frankreich, Italien und dem Vereinigten Königreich ergibt sich, dass die gemeldeten Produktpreise sehr sensibel



auf Änderungen der Körperschaftsteuersätze reagieren, insbesondere in den Bereichen Getränkehandel, Nahrungsmittel sowie Papier- und Gummiwaren. Die Ergebnisse dieser Befragungen belegen auch, dass bei einer Erhöhung der Steuersätze die Häufigkeit willkürlich festgesetzter Verrechnungspreise zunimmt (Cak/Cak 2008, S. 272).

Insgesamt lässt sich daraus das Postulat ableiten, dass wegen der Erosion des nationalen Steueraufkommens dringend internationale Regeln über Verrechnungspreise geschaffen werden müssen, vor allem für Entwicklungsländer, die bisher keine dahingehenden Regelungen haben.

Dies war auch der Grund dafür, dass die Türkei im Juni 2006 ein neues Anfang 2007 in Kraft getretenes Körperschaftsteuergesetz verabschiedete, welches Regelungen über Verrechnungspreise im Verhältnis zu den OECD-Staaten enthält (Cak/Cak 2008, S. 274). Allerdings erwies sich sehr bald, dass diese Bestimmungen nachbesserungsbedürftig waren, und zwar in erster Linie in Bezug auf ihre Klarheit und weitergehenden Erläuterungen (Ebd.).

Eine Gewinnverlagerung kann auch durch Kreditvergabe erreicht werden. Auch sie kann zur Gewinnverlagerung eingesetzt werden. Einzelstaatliche Regelungen über die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen, im Gegensatz zur Nichtabziehbarkeit von Eigenkapitalentgelten, bewirken dabei eine vermehrte und ausschließlich steuerlich motivierte Fremdfinanzierung. (Gillamarian/Binding 2013, S. 1155). Schließlich werden auch Steuervergünstigungen ausgenutzt, indem mit Hilfe von Lizenzzahlungen Gewinne minimiert und in Niedrigsteuerländer verlagert werden, ebenfalls mit dem Ziel, dadurch die Steuerbelastung zu senken. Dies führt dazu, dass Staaten, aus denen Gewinne abfließen, letztlich geringere Steuereinnahmen verzeichnen können. Dies wurde am Beispiel des früheren Steuerkonstrukts des Double Irish bereits erläutert.

Das System der öffentlichen Einnahmen in der Türkei befindet sich derzeit in einem umfassenden Anpassungsprozess, der insbesondere die Wechselwirkungen zwischen wirtschaftlicher Integration und dem Steueraufkommen in einer föderalistisch strukturierten Perspektive im Blick hat. Die Hauptschwierigkeiten bestehen zunächst darin zu analysieren, wie die von der Türkei unternommenen Schritte zur ökonomischen Eingliederung sich insbesondere seit 1990 auf die Steuereinnahmen auswirkten. Es kann

festgestellt werden, dass ein hohes Maß der Wirtschaftsintegration die Faktorbeweglichkeit erhöht und sich in den EU-Staaten auf die öffentlichen Steuereinnahmen ausgewirkt hat (Yücememis/Erol 2017, S. 24).

Dabei konnte unter Bezugnahme auf (nur teilweise) veröffentlichte amtliche Statistiken festgestellt werden, dass in der Türkei eine starke positive Korrelation zwischen dem Handelsvolumen und der Staatsschuldenquote festgestellt werden kann. Dies ist ein wichtiger Indikator der wirtschaftlichen Integration. Außerdem besteht eine solche starke Korrelation auch zwischen dem Handelsvolumen und dem Umfang der Besteuerung von Arbeit (Yücememis/Erol 2017, S. 37).

Als Ergebnis einer nicht-parametrischer Analyse kommen Yücememis und Erol zu dem Ergebnis, dass der Anteil der Konsumsteuern am Gesamtsteueraufkommen in der Türkei seit den 1980er Jahren zugenommen hat. Immobiler Produktionsfaktoren und Arbeitskosten sind globalisierungsbedingt mit einer hohen Steuerlast belegt. Dies hat auch Auswirkungen auf den Arbeitsanteil am Nationaleinkommen. Sinkende Arbeitseinkommen und höhere Konsumsteuern bewirken eine höhere durchschnittliche Effektivsteuerbelastung. Das türkische Einkommensteuersystem ist progressiv ausgestaltet, führt aber nicht zu einer gleichmäßigen Einkommensverteilung (Ebd.).

Ein türkischer EU-Beitritt, welcher allerdings derzeit in weite Ferne gerückt ist und nicht auf der aktuellen politischen Agenda steht, geht mit einer Politik der weitgehenden Wirtschaftsliberalisierung und mit der Globalisierung einher. Auch bisher ist es aufgrund der (nur mehr auf äußerst lange Frist) beabsichtigten Integration der Türkei in die EU zu erheblichen Veränderungen im türkischen Steuerrecht gekommen. Wegen der zunehmenden Verschuldung der öffentlichen Hand aufgrund gestiegener Ausgaben sind die Staaten dazu übergegangen die Mehrwertsteuer und die Verbrauchsteuern zu erhöhen.

Obwohl Konsumsteuern relativ einfach erhoben werden können, führen indirekte Steuern zu ökonomischen Verzerrungen. Außerdem kommt es zu einer ungerechten Steuerverteilung. Ein Beitrag zur Herbeiführung einer unter dem Postulat der Steuergleichheit „gerechten“ Besteuerung stellt dabei eine GKKB dar (Ebd.).

Für die Implantierung der GKKB in der Türkei, die sich an die Situation in der EU orientiert wie auch an derjenigen zwischen den EU-Staaten, wäre die Einführung in zwei Schritten, sinnvoll.

#### **4.6 ZWISCHENFAZIT**

Wie so oft, steckt der „Teufel in Detail“: So überzeugend der Gedanke der Einführung der GKKB aus einer theoretischen Perspektive ist, so schwierig ist die praktische Umsetzung. Dabei duplizieren sich geradezu die Hindernisse, die zwischen den 28 (bzw. 27) EU-Staaten bereits bestehen. Trotz jahrelanger Verhandlungen über den EU-Beitritt und die Erreichung des *acquis communautaire* und einer Vielzahl erfolgreicher Angleichungsmaßnahmen, ist es derzeit nahezu ausgeschlossen, dass die hier angestellten Überlegungen bzw. Vorhaben in die politische Realität umgesetzt werden können. Wenn es bei der Zollunion verbleibt, ist dennoch eine Einführung der GKKB in zwei Schritten sinnvoll und dient der Steuergerechtigkeit. Die Vereinbarung von Verrechnungspreisen, Gewinnverlagerungen und Kreditvergaben in grenzüberschreitenden Mutter-Tochter-Verhältnissen wären nicht mehr attraktiv.

## 5 FAZIT

Die Arbeit hat den Versuch unternommen, die komplizierten Zusammenhänge zwischen Körperschaftbesteuerung und Steuervermeidungsstrategien vor allem von Großunternehmen bzw. Global Playern darzustellen und dadurch sowohl einen Beitrag zur BEPS-Verhinderung und damit zur Stärkung der Steuergerechtigkeit zu leisten gleichzeitig aber auch die ökonomischen Verflechtungen im EU-Binnenmarkt zu fördern und damit einen entscheidenden Schritt zum weiteren Zusammenwachsen der europäischen Volkswirtschaften zu tun aufgezeigt. Dazu wurden die Motive offengelegt, die zu Beginn des GKKB-Diskurses stand und die Entwicklung vom Entwurf der EU-Kommission 2011 bis zum zweiten Entwurf 2016 dargestellt. Als maßgeblicher „Knackpunkt“ wurde die Implementierung der GKKB in zwei aufeinanderfolgenden Schritten identifiziert. Dabei gilt es stets vor Augen zu führen, dass die Grundfreiheiten der EU beachtet werden müssen, also bei sämtlichen steuerlichen Überlegungen der Aspekt der Förderung grenzüberschreitenden Wirtschaftens zu berücksichtigen ist.

Es wurde aufgezeigt, wie elementar der Grundsatz der Steuergerechtigkeit für die Akzeptanz des steuerlichen Zugriffs durch die Steuerbehörden ist. Denn Eingriffe in die Grundrechts- und Vermögenssphäre von Steuersubjekten müssen, nach gleichen bzw. gleichartigen Kriterien erfolgen. Gerade dem in Deutschland verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitssatz, dem auch auf EU-Ebene und in der Türkei maßgeblich ist, kommt dabei entscheidende Bedeutung zu. Staaten haben darauf zu achten, dass im Wesentlichen gleich gelagerte Sachverhalte gleich und im Wesentlichen ungleiche Sachverhalte ungleich behandelt werden, sofern nicht ausnahmsweise, was sorgfältig zu begründen ist, ein sachlicher Grund für die Ungleichbehandlung vorliegt. Demnach muss bei legislativen Maßnahmen ein präzises Austarieren widerstreitender finanzieller Interessen erfolgen. Es muss stets darauf geachtet werden, dass die „innere Systematik“ des Steuerzugriffs in sich „stimmig“ ist, es also zu keinen Verzerrungen im steuerlichen Belastungsgefüge kommt. Diese innere Systematik droht auseinanderzubrechen, wenn einig Steuersubjekte in der Lage sind, durch (legale) Steuerkonstruktionen, die von hochbezahlten

Steuerrechtsexperten „ersonnen“ werden, der Besteuerung zu entziehen. Hingewiesen wurde auf den Double Irish with a Dutch Sandwich, eine mittlerweile obsoleete Methode, Milliardenbeträge in Steueroasen zu transferieren, ohne Aussicht, sie in das US-Steuer-system weiterleiten zu können. Zu denken ist aber auch an konzerninterne Verrechnungspreise und andere Methoden der Steuerersparnis. Es wurde auch dargelegt, dass KMU, also die überwiegende Zahl der Steuersubjekte, derartige Manipulationen nicht vornehmen können.

Es steht nunmehr fest, dass die Realisierung der GKKB allein in der EU noch Jahre dauern wird. Es kann keine klare Aussage abgegeben werden zur Zeitschiene angesichts des hohen Komplexitätsgrades.

Was nun die Türkei betrifft, so gilt Folgendes.

Festzuhalten ist, dass die Türkei ab 2001 ein immenses Wirtschaftswachstum zu verzeichnen hatte, da im gleichen Zeitraum von keinem der EU-Staaten erzielt werden konnte. Dieser außerordentliche Wachstumsschub hat sich maßgeblich auf die Vermögensentwicklung der Bevölkerung, den allgemeinen Wohlstand und auch auf die Expansion sowie die Strategien der Wirtschaftsunternehmen ausgewirkt. Diese glänzende Entwicklung ist, wie nach allgemeinen ökonomischen Prinzipien voraussehbar, ab den 2010er Jahren, zurückgegangen.

Von den interessierten Fachkreisen wird die Implementierung der GKKB begrüßt. Dabei gingen die Stellungnahmen der Experten stets von einer Realisierung des EU-Beitritts aus, welcher auch regierungsseitig stets favorisiert wurde. Es konnten zwar Abhandlungen dazu identifiziert werden, die sich mit der Zollunion unter den gegenwärtigen Bedingungen befassen, nicht aber mit der hier im Mittelpunkt der Betrachtung stehenden Folgefrage nach der GKKB-Implementierung.

Nach alledem lassen sich die eingangs gestellten zentralen Fragens (vgl. 1.3) wie folgt beantworten:

1. Für die Türkei wäre es, sofern der Beitritt- und Annäherung Kurs weiterverfolgt wird sinnvoll bereits vor der Aufnahme in den Kreis der EU-Staaten, mit einer Umsetzung der GKKB zu beginnen, und zwar in zwei Schritten, so wie es auch im innereuropäischen Verbund aktuell angestrebt wird. Dies ist allein wegen der Zähigkeit und Langjährigkeit

des Einführungsprozesses erforderlich. Demnach wäre das nationale türkische Steuerrecht bereits jetzt dem europäischen Steuerrechtsregime anzupassen.

2. Damit ist die zweite Teilfrage ebenfalls beantwortet: Für ein Beitrittsland ist es keinesfalls zweckmäßiger, zunächst den Implementierungsprozess mit all seinen nachträglichen Modifikationen bis zur Eröffnung der jeweiligen Kapitel abzuwarten. Die historische Erfahrung spricht dagegen.

3. Sollte es bei einer Zollunion verbleiben, wie bisher, wäre eine Adaption der GKKB im internen Steuerrecht der Türkei ebenfalls auf lange Sicht anzustreben. Denn die EU ist wichtigster Handelspartner der Türkei, Die ökonomischen Verbindungen zu Unternehmen in den EU-Staaten sind besonders intensiv, und die Zusammenarbeit der Handelsunternehmen nimmt zu. Es entstehen auch immer mehr grenzüberschreitende Unternehmenszusammenschlüsse bzw. Konzerne. Gerade zwischen der Türkei und dem EU-Land Deutschland bestehen seit jeher gute und enge Beziehungen. Demnach existieren besonders viele privatrechtliche Wirtschaftskooperationen.

## 6 LITERATURVERZEICHNIS

.Altay, Serda (2018): Toward a “Privileged Partnership”: The EU, Turkey and the Upgrade of the Customs Union, in: *Insight Turkey*, Jg. 20, Nr. 3, S. 179 – 198.

Armağan, Ramazan (2007): The impact of tax reduction of income and corporate taxes on tax revenues in Turkey. In: *Süleyman Demirel Universität* (12), S. 227–252. Online verfügbar unter <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/194798>.

Arnold, Ulli (1995): *Beschaffungsmanagement*, Stuttgart.

Ausschusses der Regionen (2012): Stellungnahme des Ausschusses der Regionen: „Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“. 2012/C 54/10. Hg. v. *Amtsblatt der Europäischen Union*. Online verfügbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011AR0152&from=DE> (20.03.2019).

Bankenverband/DIHK (Deutsche Industrie- und Handelskammer) (2013): *Basel III – die Folgen für den Mittelstand*, Berlin, Mai 2013, 2. Aufl., [https://www.wuerzburg.ihk.de/fileadmin/user\\_upload/pdf/Existenzgruendung/Broschueren-extern/Basel\\_III\\_Mai\\_2013.pdf](https://www.wuerzburg.ihk.de/fileadmin/user_upload/pdf/Existenzgruendung/Broschueren-extern/Basel_III_Mai_2013.pdf) (26.08.2018).

Birk 2007, Rn. 1043, 1067

Brand, Jürg/Bechtold, Herman (2012). *Grundzüge des schweizerischen Steuerrechts*, in: Weigell, Jörg/Brand, Jürg/Safarik, Frantisek J. (Hrsg.): *Investitions- und Steuerstandort Schweiz*, 3. Aufl., München, Bern, S. 3 – 30.

Bundesministerium der Finanzen (2018): *Doppelbesteuerungsabkommen - DBA - sowie weitere staatenbezogene Veröffentlichungen*. Hg. v. Bundesministerium der Finanzen, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/staatenbezogene\\_info.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/Staatenbezogene_Informationen/staatenbezogene_info.html) (26.03.2019).

Bundeszentralamt für Steuern (2015): Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedskonvention Verständigungsverfahren. Hg. v. Bundeszentralamtes für Steuern. [https://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/Verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren\\_node.html](https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Verstaendigungsverfahren/verstaendigungsverfahren_node.html) (21.03.2019).

Cak, Murat/Cak, Demet (2008): International transfer pricing and taxation: Evidence from Turkey, in: METU Studies in Development, 35 (December), 2008, 265-275

Çelikkaya, Ali (2010): The Reforms on the Corporation Income Tax Caused by Globalization and an Evaluating on Member of OECD. In: Maliye Dergisi (07-12/2010). [https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/159/Ali%C3%87EL%C4%B0KKAYA.pdf](https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/159/Ali%C3%87EL%C4%B0KKAYA.pdf) (25.09.2018).

Corbat, Peter . (2009): Logistik in Vertriebsunternehmen, Norderstedt.

Deloitte (2016): EU-Kommission: Veröffentlichung der aktualisierten Richtlinienvorschläge zur gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 12.12.2016, <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/eu-kommission-veroeffentlichung-der-aktualisierten-richtlinienvorschlaege-zur-gemeinsamen-konsolidierten-koerperschaftsteuer-bemessungsgrundlage.html> (28.03.2019).

Directorate General for EU Affairs (2017): 21.09.2017, <http://www.abgm.adalet.gov.tr/duyuru/2017/eylul/21.09.2017.html> (28.03.2019).

Dölker, Angelika (2014): Die fünf größten Volkswirtschaften der EU - ein Vergleich aus Sicht der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: BetriebsBerater (47), S. 2839 – 2846.

Dziurdź, Kasper (2013): Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht, Diss. Wien 2012, Wien.

Europäische Kommission: Gemeinsame Steuerbemessungsgrundlage - European commission. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm) (20.03.2019).

EU-Kommission (25.10.2016): Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB). COM/2016/0683 final -



2016/0336 (CNS). In: ABl. (Amtsblatt der Europäischen Union) [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0003.02/DOC\\_1&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:ff337b5c-9b7d-11e6-868c-01aa75ed71a1.0003.02/DOC_1&format=PDF) (25.03.2019).

EU-Kommission (2016): Der Vertrag von Lissabon und die Steuergesetzgebung der EU. Taxation and Customs Union - EU-Kommission. Hg. v. EU-Kommission. Online verfügbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/lisbon-treaty-tax-legislation-eu\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/lisbon-treaty-tax-legislation-eu_de), zuletzt aktualisiert am 22.09.2018 (19.03.2019)

EU-Kommission (Hrsg.) (2003): Empfehlung der Kommission vom 06.05.2003 betreffend die Definition der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen. ABl. EG L 124 v. 20.05.2003, S. 36 – 41 (29.07.2018).

EU-Kommission (2003): Mitteilung v. 23.10.2001: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union, KOM (2001) 582 endg.;

EU-Kommission (2003): Mitteilung v. 24.11.2003: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerrechtliche Hindernisse: Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM 2003, S. 426 endg.

EU-Kommission (Hrsg.) (2006): Die neue KMU-Definition. Benutzerhandbuch und Mustererklärung, [http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise\\_policy/sme\\_definition/index\\_de.htm](http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/index_de.htm) (28.03.2019).

EU-Kommission (2019): Zollunion und Präferenzregelungen, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/calculation-customs-duties/rules-origin/customs-unions/turkey-customs-unions-preferential-arrangements\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/calculation-customs-duties/rules-origin/customs-unions/turkey-customs-unions-preferential-arrangements_de) (27.03.2019).

)Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss (2012): Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)“. KOM(2011) 121 endg. — 2011/0058 (CNS) 2012/C 24/12. Hg. v. Amtsblatt der Europäischen Union. Online verfügbar unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52011AE1585&from=DE> (19.03.2019).

EU-Parlament: 13.03.2018: Aktuelles 13.03.2018, [www.europarl.europa.eu/news/de/headlines/economy/20180308STO99329/gemeinsame-konsolidierte-korperschaftsteuer-bemessungsgrundlage](http://www.europarl.europa.eu/news/de/headlines/economy/20180308STO99329/gemeinsame-konsolidierte-korperschaftsteuer-bemessungsgrundlage) (26.03.2019).

EU-Parlament: Pressemitteilung v. 15.03.2018: Neues Körperschaftsteuersystem, soll digitale Präsenz berücksichtigen, <http://www.europarl.europa.eu/news/de/press-room/20180309IPR99422/neues-korperschaftsteuersystem-soll-digitale-prasenz-beruecksichtigen> (27.03.2019)

Everling, Oliver (1995): Rating, in: Gerke, Wolfgang/Steiner, Manfred (Hrsg.): Handwörterbuch des Bank- und Finanzwesens, 2. Aufl., Stuttgart.

Frankfurter Allgemeine Zeitung (2002): Mittelstand im Wettlauf ums Kapital, 10.07.2002, <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/basel-ii-mittelstand-im-wettlauf-ums-kapital-169219.html> (26.03.2019).

Fehling, Dieter (2015): Das BEPS-Projekt auf der Zielgeraden - was bedeutet das für Deutschland? in: FR 2015, S.817 – 823.

Ferahyan, Arek (2011): 19.05.2011, <http://www.ekonomistler.org.tr/arsivler/2902> (29.03.2019).

Fischer, Frank/Nitzsche, Heiko (2003): Standard & Poor's Rating von Investmentfonds, in: Achleitner, Ann-Kristin/Everling, Oliver (Hrsg.): Fondsrating, Wiesbaden.

Frankfurter Allgemeine Zeitung (2002): Mittelstand im Wettlauf ums Kapital, 10.07.2002, <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/basel-ii-mittelstand-im-wettlauf-ums-kapital-169219.html> (28.03.2019).

Fuehlbier, Rolf Uwe; Sellhorn, Thorsten (2008): Approaches to Accounting Research - Evidence from EAA Annual Congresses. In: SSRN Journal. DOI: 10.2139/ssrn.985119.

Fuehlbier, Rolf Uwe (2004): Wissenschaftstheorie und Betriebswirtschaftslehre. In: WIST 33 (5), S. 266 – 271 DOI: 10.15358/0340-1650-2004-5-266.

Gabath, Christoph W. (2011): Innovatives Risikomanagement im Einkauf, in: Gabath, Christoph W. (Hrsg.): Innovatives Beschaffungsmanagement. Trends, Herausforderungen, Handlungsansätze, Wiesbaden.

Gabler Verlag (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Informations- und Kommunikationsstseme (I.u.K.),

Gabler Verlga (Hrsg.): Gabler Wirtschaftslexikon, Stichwort: Steurhoheit,

Gillamarian, D./Binding, J. (2013): Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”) – Bericht der OECD zur Aushöhlung steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen, in: DStR 2013, S. 1153 – 1158.

Glanegger, Rudolf /Güroff, Günter . (2014): Gewerbesteuergezet, KOMmentar, 8. Aufl., München.

Groeben, Hans von der /Schwarze, Jürgen (Hrsg.): Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.

Haas, Wolfgang; Herzig, Norbert; Hirte, Heribert; Kessler, Wolfgang; Kröner, Michael; Rennings, Peter; Rödder, Thomas (2011): Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung. Ein Reformvorschlag (IFSt-Schriften, 471), zuletzt geprüft am 15.08.2015.

Haase, Florian (2011): Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg.

Haaker, Olga (2015): Standortwahl von internationalen Industrieunternehmen. Eine modelltheoretische Analyse. Wiesbaden: Springer Gabler. Online verfügbar unter [http://ebooks.ciando.com/book/index.cfm/bok\\_id/1869307](http://ebooks.ciando.com/book/index.cfm/bok_id/1869307) (18.03.2019)..

Haberstock, Philipp/Schmitt, Martin/Pels Leusden, Michael (2017), Corporate Venturing als Erfolgsfaktor der Digitalstrategie im Mittelstand, in: M & A Review, Heft 4, S. 108 – 117.

Held, David; McGrew, Anthony; Goldblatt, David; Perraton, Jonathan (1999): Global Transformations. Politics, Economics und Culture, Cambridge/UK.

Herz, C./Riedel, D. (2014): Das Ende des Sparmodells Double Irish. Irland schließt das berühmteste Steuerschlupfloch für Konzerne. Google und Apple trifft es erst 2020, in: Handelsblatt Nr. 199 v. 16.10.2014, S. 13.

Hornuf, Lars/Klöhn, Lars: Die Regelung des Crowdfunding im RegE des Kleinanlegerschutzgesetzes, in: DB 2015, S. 47 – 53.

Institut für Mittelstandsforschung (IfM) (2018): Mittelstand im Überblick – Volkswirtschaftliche Bedeutung der KMU, <https://www.ifm-bonn.org/statistiken/mittelstand-im-ueberblick/#accordion=0&tab=> (25.03.2019).

Ipsen, Hans Peter/Nicolaysen, Gert: Haager Kongress für Europarecht über die aktuelle Entwicklung des Gemeinschaftsrechts, in: NJW 1964, S. 339 – 345.

Jansen, Jean David/Pfeifle, Theresa (2012): Rechtliche Probleme des Crowdfundings, in: ZIP 2012, S. 1842 – 1852.

Jarass, Lorenz/Obermair, G. M. (2014): Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung, Münster.

Kaiser, Robert (2014): Qualitative Experteninterviews. Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung. Wiesbaden.

Kargi, Veli/Yaygir, Tacim (2016): Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yüğü (Globalization, Tax Competition and Tax Burden In Turkey), in: International Journal of Public Finance, Heft 1, S. 1 – 22.

Kleinbard, Eric D. (2011): Stateless Income, in: Florida Tax Review, 11. Jg., Heft 9, S. 700 – 774.

Kolev, Galina (2016): Scheinsatibilität und Strukturprobleme. in: ifo Schnelldienst 21/2016, 10.11.2016, S. 22 - 25.

Küting, Karlheinz; Kußmaul, Heinz; Bieg, Hartmut; Weber, Claus-Peter; Waschbusch, Gerd (2013): Saarbrücker Plädoyer für eine normative theorie- und praxisbezogene Betriebswirtschaftslehre. In: Der Betrieb 66 (38), S. 2097–2099.

Lautenschläger, Sabine (2012): Basel III und der Mittelstand. Banken- und Unternehmensabend der Hauptverwaltung in Bayern der Deutschen Bundesbank. 29.03.2012, München, [https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Reden/2012/2012\\_03\\_29\\_lautenschlaeger\\_basel3\\_mittelstand.html](https://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Reden/2012/2012_03_29_lautenschlaeger_basel3_mittelstand.html) (25.03.2019).

Meinhardt (2009), Christian: Die Aussagekraft von Ratings und Rankings, in: Die Bank, Zeitschrift für Bankpolitik und Praxis, S. 14 – 17.

Merten, H.-L. (2015): Steueroasen Ausgabe 2015. Die neue Offshore-Welt, Regensburg, S. 130 – 398.

Meschkowski, Alexander/Wilhelmi, Frederike: Investorenschutz im Crowdfunding, in: BB 2013, S. 1411 – 1418.

Moscovici, Pierre; Vestager, Margaethe (22. Januar): Für ein faires Steuerrecht in Europa - ein Gastbeitrag. In: Süddeutsche.de GmbH; Munich; Germany 2015, 22. Januar. <http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/eu-kommission-fuer-ein-faires-steuerrecht-in-europa-1.2308482> (22.03.2019)..

Münchener Kommentar HGB: Busse von Colbe (2013), HGB

Mundell, R.: A Theory of Optimum Currency Areas, in: The American Economic Review (51), 1961, S. 657-665.

Neslihan Aksoy (16.08.2015): Expertenmeinung zur Einführung von GKKB. Interview mit Richard Jerabek. Passau/Wien. Audiodatei.

N-tv.de (2017): Portugals Sonderwirtschaftszone. Bericht: Madeira ist ein Steuerschlupfloch, [www.n-tv.de/politik/Bericht-Nadeira-ist-ein-Steuerschlupfloch-article19702687.html](http://www.n-tv.de/politik/Bericht-Nadeira-ist-ein-Steuerschlupfloch-article19702687.html) (19.03.2019).

Oestreicher, Andreas; Scheffler, Wolfram; Spengel, Christoph; Finke, Katharina; Heckemeyer, Jost H.; Kimpel, Gerrit et al. (2014): Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) bzw. Gemeinsame Unternehmensteuer-Bemessungsgrundlage (GUB): Eine steuerliche Folgenabschätzung für Deutschland. In: Steuer und Wirtschaft (4), S. 326–343, zuletzt geprüft am 13.02.2019.

Öncel, Y. (2003): Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 41. seri, 1-19.

Organisation for Economic Cooperation and Development (2017): Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version 21 November 2017. 10th ed. Paris: OECD.

Özdemir, Biltekin (2016): Bağlamında Türk Vergi Sistemi Üzerine Tespit ve Öneriler (In the context of Globalization. Findings and proposals on the Turkish taxation system, in: Türk Vergi Sistemi S. 7 – 21.

Pietrek, Mechthild (2015): Irland: Haushaltsplan 2015 und Gesetzesentwurf 2014 vorgestellt, in: IStR-LB 2015, S. 11.

Pinkernell, Reimar (2013): Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, in: IStR 2013, S. 180 – 187.

Pinkernell, Reimar (2012): Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, in: StuW, (4), S. 369 – 374.

Pinkernell, Reimar/Böhringer, Martin (2001): US-Steuerglossar; vgl. [http://www.pinkernell.de/glossary.htm#Subpart\\_Income](http://www.pinkernell.de/glossary.htm#Subpart_Income) (25.03.2019).

Pross/Radmanesh Rn. 5-6 Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 1. Auflage 2015, 72. Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)1– Richtschnur für eine Überarbeitung der internationalen Besteuerungsregelungen.

Reuters: Special Report: How a German tech giant trims its U.S. tax bill, London, 20.09.2013;

Richter, R./Furubotn, E. G. (2010): Neue Institutionenökonomik. Eine Einführung und kritische Würdigung, Tübingen, 4. Aufl., 2010.

Richter, L./Hontheim, St. (2013): Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne – zugleich Anmerkung zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisationen, in: DB (23), S. 1260 – 1264.

Ritter 2017; BEPS Ritter, J. (2017): Schweizer lehnen Steuerreform ab, in: FAZ.net v. 12.02.2017, <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/volksentscheid-schweizer-lehnen-steuerreform-ab-14874301.html> (17.03.2019).

Rumpf 2019: Rumpf Rechtsanwälte, Die Türkeispezialisten. Steuern in der Türkei, Stuttgart, [http://www.tuerkei-recht.de/downloads/Steuerrecht\\_Tuerkei.pdf](http://www.tuerkei-recht.de/downloads/Steuerrecht_Tuerkei.pdf) (25.03.2019).

Schaumburg, Harald (2011): Internationales Steuerrecht: Aussensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2.Aufl., Köln 2011

Scheffler, Wolfram; Köstler, Melanie (2014): Vorteile einer GKB / GUB außerhalb der Gewinnermittlung. ine Analyse aus Sicht des deutschen Steuerrechts. Discussion Paper No. 14-046. ZEW. Online verfügbar unter <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14046.pdf> (25.03.2019)..

Schewe, Stefan (2007): Harmonisierung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, München.

Schlachter, Monika/Heinig, Michael (Hrsg.): Enzyklopädie Europarecht, Bd. 7, Europäisches Arbeits- und Sozialrecht, Baden-Baden u.a. 2016.

Schnitger, Arne; Fehrenbacher, Oliver (Hg.) (2012): Kommentar Körperschaftsteuer KStG. 1. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.

Schreiber, Ulrich (2015): Investitionseffekte des BEPS Aktionsplans der OECD. In: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (1), S. 102–127.

Schulz, Ludwig (2016): Die schwierige Beziehung der EU zur Türkei, in: ifo Schnelldienst 21/2016, 10.11.2016, S. 3 - S. 6.

Spengel, Christoph; Schmidt, Frank; Heckemeyer, Jost; Nicolay, Katharina (2017): Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology. Project for the EU Commission TAXUD/2013/CC/120 Final Report 2017. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH. Mannheim. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/final\\_report\\_2017\\_effective\\_tax\\_levels\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2017_effective_tax_levels_en.pdf) (20.03.2019).

Spengel, Christoph/Oestreicher, Andreas (2009): Gemeinsame (konsolidierte) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in der EU und Umsetzungsfragen in; DStR 2009, S. 773 – 781.

Spengel, Christoph; Oestreicher, Andreas; Elschner, Christina; Reister, Timo; Ernst, Christof; Grünwald, Michael et al. (2008): Study on the impact of reforms of corporate income taxation systems at the EU level on the size of the tax bases of the EU companies, using the model “European Tax Analyzer. Final Report. ZEW. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/ccctb/eta.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ccctb/eta.pdf), zuletzt aktualisiert am 16.03.2011 (22.03.2019)..

Stählin, Walo; Schurter, Adrian (2017): Ausgewählte Aspekte der EU-Unternehmenssteuerreform. Neuer Versuch in zwei Etappen. In: Expert Focus 91 (4), S. 270–277.

Statista (2018): Entwicklung der weltweiten Exporte im Warenhandel von 1950 bis 2017 (in Milliarden US-Dollar). <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/37143/umfrage/weltweites-exportvolumen-im-handel-seit-1950/> (22.03.2019).

Steegmüller, Claudia/Hoflehner, Philip (2012): 12.07.2012, CHECK – Basel III. Segen oder Fluch für KMU? <https://www.wirtschaftsanwaelte.at/check-basel-iii-fluch-oder-segen-fur-kmu/> (27.03.2019)..

Streinz, Rudolf (Hrsg.): EUV/AEUV, Kommentar, 2. Aufl., München 2011.

Teusch, Ulrich (2004): Was ist Globalisierung? Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft

Tezcan, Kerametdin (2003): Türk vergi idaresinin tarihsel gelişimi ve bu süreçte geçirdiği aşamaların etkinlik açısından değerlendirilmesi. In: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 12 (12), S. 125–146. Online verfügbar unter <http://dergi-park.gov.tr/download/article-file/50138>, zuletzt geprüft am 25.09.2018.

Tolksdorf, Helge (2016): Türkische Volkswirtschaft am Scheideweg, in: ifo Schnelldienst 21/2016, 10.11.2016, S. 7 - 9.

Tipke, Klaus/Lang, J. (Hrsg.) (2010): Steuerecht, Köln, 20. Aufl.



Troost, A., o.A., S. 1; Troost, A. (o.A.): Die Europäische Union bläst zur Jagd auf Steuersünder, Rosa-Luxemburg-Stiftung, Berlin.

Turkish Revenue Administration (2016): Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları. Hg. v. Turkish Revenue Administration. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası\\_mevzuat/VERGIANLASMA-LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMA-LIST.htm) (23.03.2019).

Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolff (Hrsg.): Europäisches Unionsrecht. EUV. AEUV. Grundrechte-Charta, Handkommentar, Baden- Baden u.a., 2012.

vhb, Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. (2015): Alphabetische Gesamtliste der Fachzeitschriften in VHB-JOURQUAL3. Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. Online verfügbar unter <http://vhbonline.org/vhb4you/jourqual/vhb-jourqual-3/gesamtliste/>.

Wassermeyer, Franz (2016) (Hrsg.): Doppelbesteuerung: DBA, Loseblatt-Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München, 135. Ergänzungslieferung 10/2016.

Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag (2017): Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungs- und Schwellenländern. Abkommenspraxis und Auswirkungen auf Steueraufkommen und Investitionen. Hg. v. WD 4: Haushalt und Finanzen. Wissenschaftliche Dienste - Deutscher Bundestag. Online verfügbar unter <https://www.bundestag.de/blob/499146/75bd533c5717fa3bad00fd68add51704/wd-4-140-16-pdf-data.pdf> (25.03.2019).

Wittkowski, Anas (2008): Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Deutschland und Europa. Eine ökonomische, europa- und verfassungsrechtliche Analyse, Diss., Wiesbaden.

Yildirim, Ayse Elif (2015): Avrupa birliği ve türk vegi sistemlerinde özel türketim vergisi (Excise duties under European and Turkish tax systems), in: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIX, Y. 2015, Sa. 1, S. 219 – 252.

Yücememis, Basak Tanınmış/Erol, Kazım Okan (2017): Average effective tax rates of Turkey in EU accession process, in: İktisat Fakültesi Mecmuası, 67. Jg., Heft 1, 2017, S. 24 – 42.

Zourek, Heinz (2012): Die GKKB und die Angleichung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich. Kurzbeiträge. In: Finanz-Rundschau (16), S. 763–765.

## 7 LEBENS LAUF NESLIHAN AKSOY

### **BILDUNGSWEG**

Türkisch-Deutsche Universität Istanbul | Interkulturelles Management (M.A.)  
(Seit 09/2013)

Universität Passau | International Cultural and Business Studies (M.A.) (10/2014-  
03/2019)

Hochschule Ludwigshafen am Rhein | Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und  
Wirtschaftsprüfung (B.A.) (09/2010-03/2013)

Pflege einer nahen Familienangehörigen mit Unterbrechungen für Studienaufent-  
halte in Istanbul und Passau (10/2008-01/2016)

Goethe Universität Frankfurt am Main | Betriebswirtschaftslehre (Dipl.) | gewech-  
selt 09/2010 zur FH Ludwigshafen am Rhein wegen Auslaufen des Diplomstudiengangs  
(04/2003-10/2008)

Technischen Universität Darmstadt | (M. A.) Hauptfach: Pädagogik, Nebenfächer:  
Psychologie und Soziologie | gewechselt 2003 zur Goethe Universität Frankfurt a. M.  
wegen Neuorientierung (10/2001-03/2003)

Gymnasium “Eleonorenschule” Darmstadt | Allgemeine Hochschulreife  
(08/1992-05/2001)

### **ERFAHRUNGEN UND FORTBILDUNGEN**

Projektmanagerin bei der Deutsch-Türkischen Jugendbrücke (Seit 03/2018)

Projektassistentin im Istanbul Büro der Stiftung Mercator (05/2016 – 03/2018)

Lehrtätigkeiten (10/1997 – 07/2016)

Referentin für MS Office Wordkurse | Zentrum für Schlüsselkompetenz Universität Passau Zentrum für Schlüsselkompetenzen (10/2014 – 07/2016)

Lehrkraft | Türkisch-Islamisches Zentrum Darmstadt e.V. (08/2000 – 11/2012)

Lesekompetenzförderung für Schulanfänger | Mornewegschule Darmstadt (11/2009 – 06/2010)

Soziale und fachliche Einzelbetreuung von Schülern | CARITAS e.V. Darmstadt (09/2006 – 07/2007)

Lehrkraft und Leitung | Nachhilfegruppe für Grundschüler im Rahmen eines Förderprogramms für Kinder mit Migrationshintergrund | Aufgaben: Organisation, Planung, Lehrkraftakquisition, Elternbegleitung | ab 07/2000 Leitung | Türkisch-Islamisches Zentrum Darmstadt e.V. (10/1997 – 08/2003)

Projektleiterin Fortbildung von jungen Erwachsenen in Migrantenselbstorganisationen | Union Türkisch Islamischer Kulturverbände e.V. (04/2010 – 07/2011)

Praktikum Marsa Yag A.S. Istanbul | ehemals Marsa Kraft Foods Sabanci Gida Ve Ticaret A.S. 08/2005 – 09/2005

Stellvertretende Geschäftsführerin Hilal Einzel- und Großhandel E.K. Darmstadt (10/2000 – 09/2004)

Veranstaltungsorganisationen im interkulturellen Bereich | Planung, Organisation und Leitung | auszugsweise: jährlicher Friedensmarsch der Religionen am 8. Mai in Darmstadt in Zusammenarbeit mit Interkulturelles Büro Darmstadt und Evangelisches Dekanat Darmstadt | interreligiöse Schulgottesdienste an der Gesamtschule Morneweg in Zusammenarbeit mit Jugendhaus Hütte Darmstadt (05/1997 – 06/2004)

Studienbegleitende Tätigkeiten | Post AG, Zara GmbH, F-Call AG, DHL Logistics GmbH (11/2007 – 01/2013)

## **KENNTNISSE UND FÄHIGKEITEN**

MS Office (Sehr gute Kenntnisse) | Social Media (gute Kenntnisse)

Deutsch (Muttersprache) | Türkisch (Muttersprache) | Englisch (C1) | Französisch  
(A2)

Zertifikat in Projektmanagement für Migrantenselbstorganisationen | IQ Consulting GmbH

Zertifikat in IT-Trainings: PowerPoint 2010 | Excel 2010 | ZfS

Zertifikat in Wertschätzende Führung, Von der Zieldefinition zur Zielerreichung  
| ZfS