

**Freie Universität Berlin**

Fachbereich Politik und Sozialwissenschaften  
Otto-Suhr-Institut für Politikwissenschaft

## **Bachelorarbeit**

im Studiengang  
Politikwissenschaften- Sciences Sociales

# **"Globale Steuervermeidung multinationaler Unternehmen und Steuerpolitik in der EU"**

Erstgutachter: Prof. Dr. H. Adam  
Zweitgutachter: Prof. Dr. S. Botzem

vorgelegt von:

Young-Hyun Shin

Berlin, den 22. August 2019

## Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	3
1.1. Problematik und Fragestellung.....	4
1.2. Scharpfs These der negativen und positiven Integration.....	5
2. Globale Steuervermeidung und Steuerwettbewerb in der EU.....	6
3. EU-Initiativen zur Bekämpfung der Steuervermeidung.....	9
3.1. Harmonisierungsbemühungen und Lösungsversuche in der EU.....	9
3.2. Die Einführung der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschafts- bemessungsgrundlage.....	11
4. Schwierigkeiten einer EU-Steuerpolitik.....	13
4.1. Der institutionelle Rahmen: die Einstimmigkeitsregel im Rat.....	13
4.2. Blockierer und ihre Gründe.....	14
5. Ein alternativer Lösungsweg? OECD-BEPS-Initiative durch die G20.....	16
5.1. Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU.....	17
5.1.1. Die Anti-BEPS-Richtlinie.....	18
5.1.2. Einzelne Aktionspunkte des OECD BEPS-Projektes und den korrespondierenden Maßnahmen auf EU-Ebene.....	19
5.2. Die Mindeststeuer der G20: GLOBE Proposal.....	21
6. Fazit.....	22
7. Literaturverzeichnis.....	24

## 1. Einleitung

"Die Bekämpfung von [...] Steuervermeidung ist aktuell eine Priorität in der Politik."<sup>1</sup>

Multinationale Konzerne wie Google, Amazon, Apple oder Starbucks umgehen ihre Steuerpflicht bereits seit Jahren durch "aggressive" Steuerplanung.<sup>2</sup> Mithilfe komplexer Steuerplanungsstrategien nutzen internationale Großkonzerne gezielt Steuerlücken in den nationalen Steuersystemen sowie zwischen den einzelstaatlichen Steuervorschriften in der EU, um ihre Gewinne in Niedrigsteuerländern bzw. Steueroasen zu verlagern und damit ihre weltweite Steuerbelastung signifikant zu senken.<sup>3</sup> Dies führt nicht nur zu einem entscheidenden Verlust an Steuereinnahmen von jährlich bis zu 70 Mrd. Euro innerhalb der EU,<sup>4</sup> die in den Mitgliedsstaaten durch zusätzliche steuerliche Belastungen der Bürger zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte wieder hereingeholt werden müssen, sondern auch zu Wettbewerbsverzerrungen zugunsten multinationaler Konzerne und durch eine ungerechte Aufteilung der Steuerlast zu negative Folgen für die allgemeine Steuermoral.<sup>5</sup>

In diesem Zusammenhang schafft der Steuerwettbewerb der europäischen Staaten im Zuge der ökonomischen Integration besonders günstige Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Steuervermeidungspraktiken multinationaler Firmen<sup>6</sup> - seit den 1980er versuchen die Staaten bei der hohen Kapitalmobilität durch die Senkung von Unternehmenssteuern und die Gewährung von Steuervorteilen ihre Standortattraktivität für internationale Unternehmen und Investitionen zu erhöhen. So sind die Unternehmenssteuersätze in den EU-Staaten in den letzten Jahren bedeutend zurückgegangen, mit

---

<sup>1</sup> Europäisches Parlament: Kurzdarstellungen zur Europäischen Union. Allgemeine Steuerpolitik, (Stand Mai 2019) unter: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/92/allgemeine-steuerpolitik> (abgerufen am 22.06.2019)

<sup>2</sup> Europäische Kommission: Europäisches Semester- Themenblatt. Bekämpfung aggressiver Steuerplanung, vom 20.11.2017, unter: [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_de.pdf)

<sup>3</sup> Fuest, C.; Spengel, C.; Finke, K.; Heckemeyer, J.; Nusser, H. (2013): Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), S.4.

<sup>4</sup> Focus Online: "EU: Steuervermeidung kostet bis zu 70 Milliarden Euro im Jahr", vom 27.01. 2016, unter: [https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu-70-milliarden-euro-im-jahr\\_id\\_5243452.html](https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu-70-milliarden-euro-im-jahr_id_5243452.html) (abgerufen am 01.06.2019)

<sup>5</sup> Fuest, C. (2013): Besteuerung multinationaler Unternehmen: keine Alleingänge!, in: *Wirtschaftsdienst* 93 (3), S.139.

<sup>6</sup> Bundeszentrale für politische Bildung: OECD-Aktionsplan, vom 13.11.2015, unter: <https://www.bpb.de/politik/hintergrund-aktuell/215471/oecd-aktionsplan> (abgerufen am 02.06.2019)

weitreichende negative Folgen auch für das potenzielle Steueraufkommen, die staatlichen (Um-)Verteilungskapazitäten und der wachsenden Ungleichheit.<sup>7</sup> Insbesondere kleinere EU-Staaten wie Irland, Luxemburg und die Niederlande haben sich im verstärkten Steuerwettbewerb mitunter zu Steueroasen, d.h. Null-oder Niedrigsteuergebiete, zugunsten multinationaler Unternehmen (MNU) entwickelt, die mit Blick auf die Steuervermeidung und Gewinnverlagerung von grenzüberschreitenden Konzernen eine entscheidende Rolle spielen.

### 1.1. Problematik und Fragestellung

Die Bekämpfung der internationalen Steuervermeidung und des verwandten "schädlichen" Steuerwettbewerbs, der durch die bislang nationale *de jure*-Souveränität der Mitgliedsstaaten im Steuerbereich<sup>8</sup> stattfindet, erfordert folglich politischen Handlungsbedarf auf EU-Ebene. In den letzten fünf Jahren ist diese Problematik vor allem nach einer Serie mehrerer Enthüllungen - den Luxemburg-Leaks, den Swiss-Leaks, den Panama und Paradise Papers sowie Steuerskandale von großen (IT-)Konzernen wie Google, Amazon und Apple zunehmend im Mittelpunkt der öffentlichen und politischen Diskussion gerückt.<sup>9</sup> Weitgehende EU-Initiativen der Steuerharmonisierung und notwendige Steuerreformen in der EU, um der Steuervermeidung und dem schädlichen Steuerwettbewerb langfristig entgegenzuwirken, scheitern allerdings allesamt trotz mehrfachen und jahrzehntelangen Versuchen im Rat der EU. Zumal zentrale Ansätze der Steuerharmonisierung in der EU, die seit den 1960er Jahren diskutiert werden, im Sinne einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer oder eines harmonisierten Steuersatzes, einer gemeinsamen EU-Steuerpolitik und damit einer Übertragung von nationalen Steuerkompetenzen bedürfte. "De facto ist bisher wenig passiert"<sup>10</sup>, erklärt Tobias Hauschild von Oxfam Deutschland u.a. das Vorgehen gegen Steuervermeidung von MNU und dem EU-weiten Steuerwettbewerb.

Vor diesem Hintergrund widmet sich die folgende Arbeit der Fragestellung: Lässt sich die Steuervermeidung von multinationale Unternehmen gemeinsam auf EU-Ebene bekämpfen?

---

<sup>7</sup> Rixen, T. (2018): Globalisierung und fiskalische Demokratie, in: *Politische Vierteljahresschrift* 59 (1), S. 110.

<sup>8</sup> ebd. S. 111.

<sup>9</sup> Kofler, G. (2017): Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in: Kirchmayr, S.; Mayr, G.; Hirschler, K.; Kofler, G. (Hg.): *Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?*, Wiener Konzernsteuerstag 1. Auflage, Wien, Lindeverlag, S. 2.

<sup>10</sup> Stierle, Steffen: "Paradise Papers: 'Wir müssen Licht ins Dunkle bringen'", in: EURACTIV vom 09.11.2017, unter: <https://www.euractiv.de/section/finanzdienstleistungen/interview/paradise-papers-wir-muessen-licht-ins-dunkle-bringen/> (abgerufen am 06.06.2019)

Welche Schwierigkeiten liegen einer EU-Steuerpolitik zugrunde und wie ist sie zu überwinden?

Um auf die Fragestellung einzugehen wird Fritz Scharpfs These der Asymmetrie der negativen Marktintegration marktschaffender Politiken und der positiven Integration marktkorrigierender Politiken in der EU als theoretischen Rahmen verwendet, zumal seine These, wie im Abschnitt 1.2. aufgezeigt, die in der Arbeit vorgeführten steuerpolitischen Entwicklungen in der EU angesichts der Problematik gut zu erklären scheint. Nach einer kurzen Darstellung der These, nimmt die vorliegende Arbeit zunächst das Phänomen der Steuervermeidung von multinationalen Unternehmen in Betracht, das im Kontext des Steuerwettbewerbs in der EU eingebettet wird. Im Anschluss werden EU-interne Bemühungen und Lösungsversuche der Steuervermeidung von MNU's sowie grundlegende Hindernisse zur Bekämpfung der Problematik auf EU-Ebene aufgezeigt, wobei versucht wird, die Relevanz von Scharpfs These zu beleuchten. Nicht zuletzt wird ein alternativer realistischer Lösungsweg für die EU analysierend in Betracht genommen, der sowohl die Problematik als auch die EU-internen Schwierigkeiten überwinden lässt. Dieser Ansatz integriert eine Ebene außerhalb der EU, und zwar den G20 und den OECD-Rahmen (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung), zumal die erstmals von G20 eingeleitete OECD-"BEPS"-Initiative zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuerplanungen ihre unmittelbare Umsetzung in der EU gesehen hat.

## 1.2. Scharpfs These der "negativen" und "positiven" Integration

Nach der von Scharpf Mitte der Neunziger Jahre verfassten These besteht in der europäischen Union eine Asymmetrie von negativer und positiver Integration: während die "negative" Marktintegration marktschaffender Politiken in der EU stetig voranschreitet, bleibe die "positive" Integration marktkorrigierender Politiken deutlich zurück.<sup>11</sup> Im Zuge der negativen Marktintegration, d.h. die Beseitigung von Zöllen, von quantitativen und qualitativen Beschränkungen des freien Handels sowie von Behinderungen des freien Wettbewerbs, sähen sich die Mitgliedsstaaten durch die Abwanderungsdrohung der Güter,

---

<sup>11</sup> Ganghof, S.; Genschel, P. (2008): Deregulierte Steuerpolitik: Körperschaftssteuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung in Europa, in: Höpner, M.; Schäfer, A. (Hg.): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, Frankfurt/New York, Campus Verlag, S.311.

Dienstleistungen, Kapital und Arbeit gezwungen, Regulierungen und Steuern zu senken, um die Wirtschaftstätigkeit im Land aufrechtzuerhalten bzw. anzukurbeln. Marktkorrigierende Regelungen auf nationaler Ebene seien durch den verstärkten Wettbewerb, die "außerhalb des europäischen Projekts nicht denkbar wären"<sup>12</sup>, zunehmend unter Druck gesetzt, sodass nationale kostentreibende Marktkorrekturen immer weniger zu leisten wären. Die politische Einhegung ökonomischer Vorgänge durch die Maßnahmen der positiven Integration auf EU-Ebene seien auch ohne gleichwertige Gestaltungsmöglichkeiten und mit der zunehmenden Heterogenität der Mitgliedsstaaten im europäischen Entscheidungsprozess nun kaum durchsetzbar. Im Kernbereich der positiven Integration, etwa der Steuerpolitik stünden sich im Rat der EU auch antagonistische Koalitionen gegenüber, die "keine gemeinsamen Regelungen oder nur solche auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner der mitgliedstaatlichen Interessen"<sup>13</sup> erlauben würden.

Anhand des akteurszentrierten Institutionalismus, der als Analyserahmen der These das Augenmerk auf die Akteurskonstellationen und die bestimmten institutionellen Rahmenbedingungen richtet, wird die Problemlösungsfähigkeit bzw. das Ungleichgewicht zwischen marktschaffende Maßnahmen und marktkorrigierende Politiken erklärt. Diese Scharpfsche These der negativen und positiven Integration der europäischen Union bietet für die vorliegende Arbeit einen theoretischen Rahmen für die Analyse der Entwicklungen einer gemeinsamen Steuerpolitik auf EU-Ebene angesichts der Steuervermeidung und des schädlichen Steuerwettbewerbs. Dabei beschränkt sich diese Arbeit auf typische Steuergestaltungsmodelle von MNU's (d.h. weniger auf das Thema der digitalen Steuerlücken) sowie auf die Körperschaftssteuer<sup>14</sup> im Zusammenhang der vorgeführten Problematik.

## **2. Globale Steuervermeidung und Steuerwettbewerb in der EU**

Seit Ende der Achtziger Jahre sind die EU-Staaten durch die stetige Voranschreitung des Binnenmarktes und der Liberalisierung des Kapitalverkehrs, wie von Scharpf behauptet, und

---

<sup>12</sup> Ganghof; Genschel (2008): S. 27.

<sup>13</sup> Scharpf, F. (1999): Regieren in Europa. Effektiv und demokratisch? Frankfurt a. M., Campus Verlag, S.70-110.

<sup>14</sup> "Die Körperschaftssteuer ist eine bes. Art der Einkommensteuer für juristische Personen wie Kapitalgesellschaften, andere Personen Vereinigungen und Vermögensmassen. Die Besteuerungsgrundlage ist das Einkommen, das die Körperschaft innerhalb des Kalenderjahrs bezogen hat." Siehe: Gabler Wirtschaftslexikon, unter: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/koerperschaftsteuer-40741>

insbesondere der EU-Erweiterung im Jahr 2004, in einen erheblichen Steuerwettbewerb um mobiles Kapital, Unternehmen und auch Buchgewinne geraten.<sup>15</sup> Durch vorteilhafte steuerpolitische Maßnahmen insbesondere gegenüber MNUen versuchten Staaten, ausländische Investitionen, Steuerbasis und Geschäftstätigkeiten u.a. im Banken- und Finanzsektor ins Land zu locken. Dies hat empirischen Belegen zufolge bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlage besonders zu einer drastischen Senkung der Körperschaftsteuersätze (KSt) geführt, die für die Standortentscheidung von Bedeutung sind und im Kontext der Steuervermeidung die zentrale Größe für die Entscheidung von Großkonzernen zur Gewinnverlagerung darstellen.<sup>16</sup>

Laut OECD-Studie sind die ungewichteten nominalen Körperschaftsteuersätze im Zeitraum von 1981 bis 2018 in vielen EU-Ländern durchschnittlich von 48% auf ca. 24% gefallen.<sup>17</sup> Besonders kleine Staaten wie Irland (KSt: 12,5%) haben ihre Körperschaftsteuersätze wesentlich gesenkt, da sie dem Steuerwettbewerb stärker ausgesetzt sind und sogar mehr davon profitieren, da sie relativ wenig eigene Steuerbasis zu verlieren, aber viel ausländische Steuerbasis zu gewinnen haben.<sup>18</sup> Alternativ mittels präferenzielle Steuerregime (gezielte Steuervergünstigungen gegenüber ausländischen Investoren und bestimmte Branchen), wie z.B. sogenannte "Patentboxen" gegenüber immaterielle Wirtschaftsgüter, haben Staaten wie Luxemburg mit relativ hohen Sätzen Investitionen und Unternehmensgewinne ins Land locken können.<sup>19</sup> Diese Staaten haben sich im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs infolge der weitgehenden Liberalisierungspolitiken der EU mitunter zu europäischen Steueroasen entwickelt, die zulasten anderer Staaten vom Steuerwettbewerb profitieren und denen eine zentrale Rolle bei der Steuervermeidung von MNUen zugeschrieben werden.

Ein besonderes Augenmerk liegt im Zusammenhang der Steuervermeidung der MNUen dabei auf den dominanten *virtuellen* Steuerwettbewerb der Staaten. Anders als beim *realen* Steuerwettbewerb, in den die Staaten um reale ökonomische Aktivität, d.h. um Standort- und

---

<sup>15</sup> Ganghof; Genschel (2008): S. 313.

<sup>16</sup> Fuest, W. (2006): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb. Zur Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IW-Positionen Köln Nr. 19, Institut der deutschen Wirtschaft Köln (IW), S. 10.

<sup>17</sup> Wohlrabe, K.; Rathje, A-C. (2018): Der internationale Steuerwettbewerb aus Unternehmenssicht, in: *ifo Schnelldienst* 71 (21), S.46.

<sup>18</sup> Ganghof; Genschel (2008): S.316.

<sup>19</sup> ebd. S.317.

Investitionsentscheidungen der MNU durch Steuersenkungen konkurrieren, wird beim *virtuellen* Steuerwettbewerb um sogenannte Buchgewinne ("paper profits") beworben, die der Gewinnverlagerung zur Steuervermeidung der MNU erhebliche Möglichkeiten bieten. Staaten verschaffen sich im Wettbewerb durch Buchgewinne steuerlichen Zugriff auf ausländische Steuerbasis, "ohne die Kosten der Pflege dieser Steuerbasis (z.B. in Form der Bereitstellung von Infrastruktur) zu tragen"<sup>20</sup> - zumal Gewinne verzeichnet werden, ohne dass die Unternehmen reale ökonomische Aktivität vor Ort getrieben haben.<sup>21</sup> Möglich wird die Verlagerung der Buchgewinne durch das steuerrechtliche Prinzip der "separate entity accounting", das eine strikt national getrennte Besteuerung der verschiedenen Teile der MNU in der EU vorsieht. So werden durch das Einsetzen von Finanzierungsgesellschaften in Niedrigsteuerländer Gewinne dorthin verlagert, wobei dies vor allem durch einen sehr hohen Fremdfinanzierungsanteil, Manipulation firmeninterner Verrechnungspreise sowie die Auslagerung von Lizenzrechten an Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern geschieht.<sup>22</sup> Bei der konzerninternen Fremdfinanzierung nehmen dabei die MNU in Hochsteuerländer Fremdkapital von Tochterkonzernen in Niedrigsteuergebiete auf, dessen erzielte Gewinne dann als abzugsfähige Zinsaufwendungen in Niedrigsteuergebiete zurückfließen und insgesamt niedrig besteuert werden.<sup>23</sup> In ähnlicher Weise fallen verwandten Firmen in Normalsteuerländer hohe Lizenzgebühren an den Firmenteil im Niedrigsteuergebiet für die Nutzung von immaterielle Güter z.B. Software oder Markenrechte, sodass gewinn- und steuermindernde Kosten geschafft werden und der versteuernde Gewinn letztlich im Niedrigsteuerland landet. Empirische Studien belegen tatsächlich, dass die deklarierten Unternehmensgewinne sehr elastisch auf die unterschiedlichen Steuersätze der Staaten reagieren,<sup>24</sup> insbesondere auf den Spitzensatz der Körperschaftssteuer.<sup>25</sup>

Die Steuervermeidung multinationaler Unternehmen gelingt somit durch solche Gewinnverlagerungspraktiken, die auch zu den sehr niedrigen Steuerzahlungen von Google, Apple und Starbucks in den letzten Jahren geführt haben. So hat beispielsweise Google im

---

<sup>20</sup> Rixen (2018): S. 108.

<sup>21</sup> ebd. S. 107.

<sup>22</sup> Schreiber, U.; Pönnighaus, F. (2013): Bekämpfung der internationalen Gewinnverlagerung: Ansatzpunkte und Grenzen, in: *ifo Schnelldienst München* 66 (11), S.9.

<sup>23</sup> Overesch, M. (2016): Steuervermeidung multinationaler Unternehmen. Die Befunde der empirischen Forschung, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 17 (2), S.131.

<sup>24</sup> Rixen (2018): S. 103.

<sup>25</sup> Rixen, T. (2016): Das soziale Europa im Räderwerk des Steuerwettbewerbs, in: *WSI* 69 (1), S.50.

Jahr 2017 über eine Briefkastenfirma in den Niederlanden Gewinne in Höhe von 23 Milliarden Dollar nach Bermuda verlagern können.<sup>26</sup> Die Steuervermeidung der MNU's sind jedoch, wie bereits aufgeführt, zwingend im Kontext des Steuerwettbewerbs einzubetten, zumal es die systemische Bedingung für die Problematik und die strukturelle Voraussetzung für die Entstehung von Steueroasen darstellt.<sup>27</sup> Für die gemeinsame Bekämpfung der Steuervermeidung innerhalb der EU spielen deshalb der Steuerwettbewerb und die damit einhergehenden Interessen der Mitgliedsstaaten eine wesentliche Rolle.

### **3. EU-Initiativen zur Bekämpfung der Steuervermeidung und des schädlichen Steuerwettbewerbs**

Angesichts der Problematik spielen sowohl konkrete Maßnahmen gegen Steuervermeidungspraktiken als auch allgemeine Steuerharmonisierungsschritte gegen den schädlichen Steuerwettbewerb eine wichtige Rolle für dessen Bekämpfung auf EU-Ebene. Schon seit den 1960er Jahren sind Initiativen zur Steuerharmonisierung in der EU eingebracht worden. Verschiedene Lösungsansätze gegen Steuervermeidung sowie zur grundsätzlichen Steuerharmonisierung gegen den schädlichen Steuerwettbewerb sind ebenso seit Jahrzehnten in der wissenschaftlichen Diskussion präsent. Die aktuelle Debatte bezieht sich seit ihrer Schaffung im Jahr 2013 nun primär auf das BEPS-Projekt ("Base Erosion and Profit Shifting") von der OECD, die erstmals die Grundlage der internationalen Steuerkooperation gegen Steuervermeidung von MNU's gebildet hat und demnach als einen Meilenstein der internationalen Steuerpolitik von großer Bedeutung auch für die EU ist, welches sich in der unmittelbaren Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU widerspiegelt. Diese Debatte wird zunächst in diesem Abschnitt ausgeklammert, und die bisherigen EU-internen Initiativen und Harmonisierungsbemühungen aufgezeigt.

#### 3.1. Harmonisierungsbemühungen und Lösungsversuche in der EU

Seit dem Jahr 1962 wird die Debatte um die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union geführt. Demnach hat die Europäische Kommission bereits

---

<sup>26</sup> Ghosh, J.: "Vertreibung aus dem Steuerparadies", in: IPG Journal vom 24.04.2019, unter: <https://www.ipg-journal.de/regionen/global/artikel/detail/vertreibung-aus-dem-steuerparadies-3414/> (abgerufen am 28.05.2019)

<sup>27</sup> Rixen, T. (2013) : Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik, in: *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 82 (1), S.64.

zahlreiche Initiativen ergriffen, die auf den ersten "Neumark-Bericht" von 1962 zurückführen. Eine Annäherung der Körperschaftsteuersysteme, der Steuersätze und Bemessungsgrundlagen sowie der Abschluss eines multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen waren damals schon Thema des Berichtes.<sup>28</sup> Die daraufhin eingegangenen Vorschläge von der EU-Kommission in den 1970er und 1980er Jahren, beispielsweise der Richtlinienvorschlag von 1975 zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme oder der angestrebte Vorschlag einer Richtlinie zur Angleichung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften von 1988 stießen jedoch alle auf Ablehnung seitens der Mitgliedsstaaten. Der im Jahr 1971 vorgelegte "Van-den-Tempel-Bericht" sowie der "Ruding-Report" von 1992, der explizit die Fixierung eines einheitlichen Mindeststeuersatzes vorsah, gehörten auch zu den damals erarbeiteten Konzepten einer grundlegenden Steuerharmonisierung in der EU, die jedoch bei der politischen Umsetzung allesamt aufgrund mangelnder Akzeptanz der Mitgliedsstaaten scheiterten.<sup>29</sup>

Die im Jahr 1990 erstmals eingeführten Harmonisierungsakte der Unternehmensbesteuerung, und zwar die *Mutter-Tochterrichtlinie* über die steuerliche Entlastung von Dividenden im Konzern, die *Fusionsrichtlinie* zugunsten grenzüberschreitender Unternehmen und das zwischenstaatliche *Schiedsakommen* zu Verrechnungspreisen, basierten folglich stärker auf das Subsidiaritätsprinzip, zumal eine weitreichende Angleichung der nationalen Steuersystemen zuvor keinen Erfolg hatte. Der Fokus lag hierbei zunächst auf den Abbau von Hindernissen für grenzüberschreitende Investitionen zum Zwecke der Vollendung des Gemeinsamen Marktes, die sich ebenso später in der *Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren* im Rahmen des Steuerpakets von 1997, die schließlich im Jahr 2003 angenommen wurde, widerspiegelte.<sup>30</sup> Diese haben aber nicht zuletzt zum weitgehenden Gestaltungsspielraum der MNU in der konzernweiten Steuervermeidung beigetragen.

Während grundlegende Steuerharmonisierungsbemühungen wiederholt durch die Mitgliedsstaaten gescheitert sind und nur solche, die keine Beschränkung der Steuerkompetenzen der Staaten vorsahen ihre Zustimmung fanden, sind sodann Fortschritte lediglich auf

---

<sup>28</sup> Heinemann, F.; Wendt, C. (2007): EU-Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung-  
Stand und Perspektiven, in: *Integration* 30 (3), S. 285.

<sup>29</sup> Fuest (2006): S.6.

<sup>30</sup> Heinemann; Wendt (2007): S. 286.

unverbindlicher oder auf administrativer Ebene gegen den schädlichen Wettbewerb und der Steuervermeidung von MNU in der EU erzielt worden. So vereinbarten die EU-Mitgliedsstaaten erstmalig durch das Steuerpaket von 1997, Maßnahmen zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs und der Aushöhlung der Besteuerungsgrundlagen durch den sogenannten Verhaltenskodex ("Code of Conduct"). Es handelte sich dabei um eine Selbstverpflichtung der Mitgliedsstaaten, auf neue schädliche Steuerregelungen zu verzichten und alle Rechtsvorschriften und Praktiken, die nach den Kriterien des Verhaltenskodex als schädlich einzustufen waren, zu ändern. Trotz ihrer Unverbindlichkeit setzte der Verhaltenskodex neben der dazugehörigen "Primarolo-Gruppe" (Verhaltenskodexgruppe) dennoch erstmals ein deutliches Zeichen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb innerhalb der EU.<sup>31</sup> Die Mitteilung der Kommission im Jahr 1998 zur Anwendung des Beihilferechts (Art. 107 AEUV) auf die Unternehmensbesteuerung (die nicht zuletzt Anwendung bei den im Rahmen der LuxLeaks bekannt gewordenen "tax rulings" fand)<sup>32</sup>, sowie eine Reihe von Empfehlungen im Jahr 2009 und 2012 sowie Richtlinien im Jahr 2011 zur Schaffung von Transparenz und Informationsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten waren erste gemeinsame Bemühungen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb, die insbesondere die administrative Kooperation betrafen. Allerdings wurde die Richtlinie unzureichend durchgesetzt, und reichten im Kampf gegen den Unternehmenssteuerwettbewerb und die damit verbundene Steuervermeidung bei weitem nicht aus.<sup>33</sup>

### 3.2. Die Einführung der "Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsbemessungsgrundlage"

Debatten zur harmonisierten Steuerbemessungsgrundlage oder zur Mindestbesteuerung mit einheitlichem Steuersatz, die bereits damals in den 1960er Jahre als Ansätze zur parametrischen Steuerkoordination vorgelegt wurden, stehen auch heute noch auf der politischen Agenda und gehören mittlerweile zu den dominanten Lösungskonzepten der Steuervermeidung innerhalb der EU-Diskussion. Zumal diese insgesamt einen vielversprechenden Ansatz gegen die Steuervermeidung von MNU darstellen, da sie durch das parametrische Harmonisierungsvorhaben der Körperschaftssteuer innerhalb der EU auch

---

<sup>31</sup> Hey, J. (2016): Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa- Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, in: *Finanz-Rundschau* 98 (12), S.557.

<sup>32</sup> Rixen (2016): S.54.

<sup>33</sup> ebd. S.55.

gegen den strukturellen schädlichen Steuerwettbewerb wirkt.<sup>34</sup>

Vier konkrete Ansätze zur Harmonisierung der Körperschaftssteuer hatte die EU-Kommission bereits im Jahr 2001 als Diskussionsgrundlage vorgestellt: 1) die Sitzlandbesteuerung (Home State Taxation), bei der eine konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung von Mutter- und Tochterunternehmen innerhalb der EU nach den Besteuerungsregeln des Sitzlandes (der Muttergesellschaft) erfolgt, 2) die gemeinsame konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Tax Base), bei der die Gewinnermittlung des Konzerns nach einer einheitlichen, konsolidierten Bemessungsgrundlage in der EU ermittelt wird, 3) die obligatorische, vollständig harmonisierte Bemessungsgrundlage (Harmonized Tax Base), die die Einführung von einheitlichen europäischen Gewinnermittlungsvorschriften auch für rein national tätige Unternehmen vorsieht und schließlich, 4) die europäische Körperschaftssteuer (European Union Company Income Tax), die neben der einheitlichen Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage auch auf einen einheitlichen Steuersatz setzt.<sup>35</sup>

Die Einführung der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsbemessungsgrundlage, bei der die Gewinnermittlung des in der EU grenzüberschreitend tätigen Konzerns nach einer einheitlichen, konsolidierten Bemessungsgrundlage erfolgt, und im Anschluss der Gesamtertrag entsprechend einer Verteilungsformel (Formula Apportionment) auf die Mitgliedsstaaten zugeteilt wird,<sup>36</sup> steht mittlerweile im Mittelpunkt des Steuerharmonisierungsvorhabens in der EU. Demnach würden die wichtigsten Möglichkeiten zur Gewinnverlagerung und artifizielle Konstrukte durch die Vermeidung national getrennter Gewinnermittlung ihre Bedeutung verlieren. Die Zuteilung des Gewinns würde sich auch auf reale ökonomische Größen wie Lohnsumme, Vermögen und Umsatz der jeweiligen Konzerngesellschaft orientieren.<sup>37</sup> Analog zu den bisherigen Steuerharmonisierungsbemühungen jedoch, ist dieser Vorschlag der GKKB mehrfach überarbeitet worden, zumal Mitgliedsstaaten keine Einigung im Rat für die Verabschiedung des Vorschlags gefunden

---

<sup>34</sup> Kofler, G.; Haslehner, W.; Rust, A. (2017): *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, S.281.

<sup>35</sup> Heinemann; Wendt (2007): S.287.

<sup>36</sup> Sureth, C.; Bäumer, M. (2010): Besteuerung multinationaler Unternehmen in der EU- eine vergleichende Analyse ausgewählter Reformvorschläge, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 80 (2), S.176.

<sup>37</sup> Rixen (2016): S.55.

haben.<sup>38</sup> Nachdem der Richtlinienentwurf im Jahr 2008 aufgrund negativer Reaktionen vonseiten der Mitgliedsstaaten nicht eingebracht wurde, hatte am 16.03.2011 die Kommission nochmals einen Richtlinienentwurf für die GKKB vorgestellt, die wiederum im Jahr 2016 durch zwei Richtlinienentwürfe neu aufgelegt wurde: der Gemeinsame Körperschafts-bemessungsgrundlage (GKB), der die Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften vorsieht und der GKKB, der den zweiten Schritt der Konsolidierung und Aufteilung der gesamten Bemessungsgrundlage über eine Formelaufteilung regeln soll. Obwohl die GKKB trotz einige offene Fragen aktuell einen deutlich umsetzbaren Ansatzpunkt zur weitgehenden Steuerharmonisierung als ganzheitliche Lösung gegen Steuervermeidung innerhalb der EU bietet, ist dessen Umsetzung zweifelhaft, zumal die Mitgliedsstaaten entsprechend der Logik einer schwachen positiven Integration jegliche Vorschläge bislang abgelehnt haben.

#### **4. Schwierigkeiten einer gemeinsamen EU Steuerpolitik**

##### 4.1. Der institutionelle Rahmen: das Einstimmigkeitsprinzip im Rat

Der institutionelle Rahmen der EU setzt nicht zuletzt Grenzen für solche regulierende Eingriffe in den Steuerwettbewerb, zumal die Mitgliedsstaaten der EU eine nationale *de jure*-Souveränität im Steuerbereich besitzen, d.h. die Steuerhoheit bei den Nationalstaaten liegt. Die EU kann zwar sekundäres Recht im Steuerbereich (Art. 115 AEUV) verabschieden, jedoch nur wenn Einstimmigkeit im Rat herrscht. Das bedeutet, dass jede Regierung ein Vetorecht besitzt und der Entscheidungsprozess auch nur durch das Veto von einer Regierung blockiert werden kann.<sup>39</sup> Vor dem Hintergrund der Asymmetrie des Steuerwettbewerbs<sup>40</sup> zugunsten Niedrigsteuroländer, ist die Problemlösungskapazität der notwendigen positiven Integration zur Eindämmung des schädlichen Wettbewerbs folglich durch den notwendigen Konsens bei vorhandenen divergierenden Interessen weitgehend eingeschränkt.

Steuerpolitik insbesondere im Bereich der Unternehmensbesteuerung ist zudem immer auch Standortpolitik und folglich ein wichtiger Wettbewerbsfaktor für die wirtschaftliche

---

<sup>38</sup> Scheffler, W.; Köstler, M. (2017): Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftssteuer Bemessungsgrundlage- mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, ifst-Schrift 518, Berlin, Institut Finanzen und Steuern e.V., S.16.

<sup>39</sup> Kofler; Haslehner; Rust (2017): S.261.

<sup>40</sup> Remeur, Cécile (2015): Steuerpolitik in der Europäischen Union. Themen und Herausforderungen: eingehende Analyse, EPRS Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Brüssel, Europäisches Parlament, S.19.

Entwicklung, insbesondere für EU-Staaten mit wirtschaftlichem Entwicklungsrückstand oder benachteiligter geographischer Lage. Aus diesem Grund ist die Einstimmigkeit im Rat zur Verabschiedung von Steuerharmonisierungsprojekten nur schwer durchsetzbar, weshalb die bisherigen Initiativen zur parametrischen Angleichung der Körperschaftsteuer allesamt gescheitert sind. In jüngster Zeit ist deshalb erneut der Vorschlag von der Kommission von der Einstimmigkeitsregel zur Mehrheitsregel in der Steuerpolitik eingebracht worden, wobei der Übergang zu einem Beschlussverfassungsverfahren mit qualifizierter Mehrheit zunächst bei Regelungen u.a. gegen Steuerflucht und Steuervermeidung ansetzen sollte.<sup>41</sup> Zumal die Überwindung des Einstimmigkeitszwangs wiederum einen einstimmigen Beschluss (Überleitungsklausel im Art. 48 Absatz 7 EUV) erfordert,<sup>42</sup> sind die Erfolgsaussichten auch für eine Änderung des Einstimmigkeitsprinzips für Steuerangelegenheiten, die grundlegende Veränderungen für Steuerharmonisierungsprojekte herbeiführen könnte, weiterhin gering.

#### 4.2. Blockierer und ihre Gründe

Die Initiativen zur weitgehenden Umsetzung der Steuerharmonisierung haben meist im Rat keinen Erfolg erzielt, da die Mitglieder, die vom Steuerwettbewerb profitieren (insbesondere kleine Staaten wie z.B. Irland, Luxemburg, die Niederlande aber auch das Vereinigte Königreich), die Vorschläge von den großen Staaten, die die Verlierer im Wettbewerb sind, bislang blockierten bzw. verwässerten.<sup>43</sup> Beispielsweise der Vorschlag eines Mindeststeuers in der EU, der von den Hochsteuerstaaten Deutschland und Frankreich immer wieder seit Jahrzehnten gefordert wird,<sup>44</sup> wird vonseiten kleiner Mitgliedsstaaten sowie die osteuropäischen Beitrittsländern der 2000er Jahre abgelehnt, mit der Begründung dass sie eine Einschränkung der Steuersouveränität sei und ihre Strategie, Steuern als Teil eines wirtschaftspolitischen Steuerungsinstrumentes zu verwenden, wegnehme. Auch ist die Blockade hinsichtlich der Einführung einer GKKB seit Jahren präsent, zumal einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften und die indirekte Gewinnaufteilung weitreichende Änderungen der Steuersysteme von einzelnen Mitgliedsstaaten sowie eine neue

---

<sup>41</sup> Schäfers, Manfred; Mussler, Werner: "Irland und Niederlande gegen Änderung der Steuerpolitik", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 15.01.2019, unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/eu-kommission-will-die-einstimmigkeit-in-der-steuerpolitik-abschaffen-15988609.html> (abgerufen am 01.07.2019)

<sup>42</sup> Wagner, W. (2012): Der akteurszentrierte Institutionalismus, in: Bieling H.-J.; Lerch, M. (Hg.): Theorien der europäischen Integration, Bd. 39, Wiesbaden, Springer Verlag, S.21.

<sup>43</sup> Wasserfallen, F. (2013): Political and economic integration in the EU: the case of failed tax harmonization, in: *Journal of Common Market Studies* 52 (2), S.420.

<sup>44</sup> Fuest (2006): S.23.

zwischenstaatliche Aufkommensverteilung bedeuten würde, wobei gemäß Einschätzungen von einigen Untersuchungen Staaten wie Belgien, die Niederlande, Irland, Luxemburg und Schweden an Steueraufkommen verlieren würden, während Deutschland gewinnen könnte.<sup>45</sup> Die Befürchtung, dass die Angleichung der Bemessungsgrundlage auch ein Auftakt zur Harmonisierung der Steuersätze sein könnte, gehört ebenfalls zu den Gründen von hinhaltendem Widerstand.<sup>46</sup> Nachdem der Richtlinienvorschlag zur GKKB in 2011 am Widerstand einiger EU-Staaten gescheitert wurde, hat dann die EU-Kommission mit den Überlegungen fortwährenden Widerstandes das GKKB-Projekt im Jahr 2016 schließlich neu aufgelegt: die GKKB sollte alternativ als zweistufiger Harmonisierungsansatz erfolgen: in einem ersten Schritt ausschließlich die Gewinnermittlungsvorschriften anzugleichen (GKB-RLE), die die Zustimmung der Mitgliedsstaaten erleichtern würde und zu einem späteren Zeitpunkt in einer zweiten Stufe die Einführung der GKKB mit Regelungen, die auf die Konsolidierung und die Formelaufteilung basieren, umzusetzen.<sup>47</sup>

Vor dem Hintergrund der Steuerwettbewerbsasymmetrie, die sich in Positionen zugunsten oder zuwider der Steuerharmonisierungsansätze widerspiegeln, sowie des Einstimmigkeitserfordernisses im Rat, ist Europa "dann und nur dann zu positivem Handeln fähig, wenn dadurch *gemeinsame* Vorteile erreicht werden können"<sup>48</sup>, so Scharpf. Die Entwicklungen in der Steuerpolitik der EU angesichts der Problematik und eine bislang begrenzte Übergabe der Steuerkompetenzen auf EU-Ebene im Bereich der direkten Steuern haben gezeigt, dass die von Scharpf formulierte These der schwachen positiven Integration tatsächlich relevant und auf die EU anwendbar ist. Um der Problematik anzugehen und die Schwierigkeiten zu überwinden, muss daher ein Lösungsweg außerhalb der EU angesetzt werden, welche im Folgenden als Lösungsansatz vorgeschlagen und durch die Schaffung der OECD-BEPS-Initiative belegt wird. Die unmittelbare Umsetzung der BEPS-Maßnahmen auf EU-Ebene spricht für diesen realistischen Ansatz.

---

<sup>45</sup> Heinemann; Wendt (2007): S.291.

<sup>46</sup> Genschel (2002): S.326.

<sup>47</sup> Evers, M.; Finke, K.; Köstler, M.; Meier, I.; Scheffler, W.; Spengel, C. (2014): Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, ZEW Discussion Paper No. 14-112, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW), S.5.

<sup>48</sup> Scharpf, Fritz (2008): Negative und positive Integration in: Höpner, M., Schäfer, A. (Hg.): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, Frankfurt/New York, Campus Verlag, S.70.

## 5. Ein alternativer Lösungsweg? OECD-BEPS-Initiative durch die G20

Mit der Schaffung des gemeinsamen Projektes der G20 und der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung von MNU's im Jahr 2013, die sogenannte Initiative zu BEPS ("Base Erosion and Profit Shifting") sind auf EU-Ebene der vergangenen Jahren "eine unglaubliche Schlagzahl der Änderungen speziell im Hinblick auf (vermeintlich) aggressive Steuerplanung"<sup>49</sup> erfolgt. Vor dem Hintergrund politischer Aufmerksamkeit aufgrund mehrerer Steuerskandale von MNU's sind durch die OECD-BEPS-Initiative erstmals globale Standards sowie konkrete Maßnahmen zustande gekommen,<sup>50</sup> die einen "Meilenstein für die internationale Steuerpolitik"<sup>51</sup> darstellen.

Bei den BEPS-Verhandlungen war auch die EU unmittelbar beteiligt, und ist zudem Teil des sog. "Inclusive Framework on BEPS", ein Gremium von mehr als 100 Staaten zur Überwachung der Umsetzungsverpflichtung und zur Weiterentwicklung des BEPS-Projektes. Basierend auf dem OECD-Bericht "Addressing BEPS" von 2013 und dem im Jahr 2015 veröffentlichten Aktionsplan "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", die die Grundlage mit fünfzehn konkrete Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS darstellt und auf die Abstimmung von Besteuerung und wirtschaftliche Tätigkeit abzielt, ist die EU folgend unmittelbar in einer ersten Umsetzungsphase wesentlicher BEPS-Empfehlungen getreten. Vor allem hat die Umsetzung auf EU-Ebene zum Aktionsplan zur fairen und effizienten Unternehmensbesteuerung in 2015 und zu der rechtsverbindlichen neuen *Anti-BEPS-Richtlinie* in 2016 geführt, die die Mitgliedstaaten zur Änderung des nationalen Rechts ab Anfang 2019 verpflichtet.<sup>52</sup> Nicht zuletzt haben sich infolge des internationalen BEPS-Projektes auch die steuerpolitischen Prioritäten in der EU geändert, wobei der Kampf gegen Gewinnverlagerung in den Mittelpunkt europäischer Steuerpolitik gerückt ist, insbesondere

---

<sup>49</sup> Kofler (2017): S.16.

<sup>50</sup> Bundesministerium der Finanzen: Fragen und Antworten zum BEPS-Projekt, vom 01.08.2017, unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html> (abgerufen am 20.06.2019)

<sup>51</sup> Bundesministerium für Finanzen: BEPS, vom 07.06.2017, unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere\\_Steuerthemen/BEPS/2017-06-07-beps.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/BEPS/2017-06-07-beps.html) (abgerufen am 02.06.2019)

<sup>52</sup> Europäisches Parlament: Kurzdarstellungen zur Europäischen Union. Allgemeine Steuerpolitik, (Stand Mai 2019) unter: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/92/allgemeine-steuerpolitik> (abgerufen am 22.06.2019)

auch hinsichtlich des langfristigen Harmonisierungsprojektes der EU-Kommission im Bereich der Unternehmensbesteuerung.<sup>53</sup>

### 5.1. Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU

In den nachfolgenden Jahren der BEPS-Initiative sind auf EU-Ebene unmittelbar der automatische Austausch von Finanzinformationen und Informationen über "Rulings" verabschiedet sowie die Mutter-Tochter-Richtlinie mit Regelungen zu hybride Finanzinstrumente und verpflichtende Minimalstandards für die Missbrauchsabwehr ergänzt worden. Empfehlungen zur aggressiven Steuerplanung sind ebenfalls abgegeben worden.<sup>54</sup> Im Rahmen dieser breiteren Überlegungen ist der im Juni vorgelegte "Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung" einzubetten, der primär ehrgeizige Ziele und Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und -verlagerung präsentiert hat.<sup>55</sup> Das "Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuervermeidung", als jüngster Schritt zur Umsetzung des Aktionsplans<sup>56</sup> und vorläufiger Höhepunkt der EU-Entwicklungen, wurde sodann am 28. Januar 2016 von der Kommission vorgestellt, das sogar weit über die eingegangenen politischen Verpflichtungen der EU-Mitgliedsstaaten im Rahmen des BEPS-Projektes hinausgeht.

Das Maßnahmenbündel, neben konkrete Maßnahmen zur Schaffung gerechterer Rahmenbedingungen für alle Unternehmen in der EU durch die Mitteilung einer externen Strategie für die effektive Besteuerung sowie einer schwarzen Liste der Steueroasen, beinhaltete auch einen Vorschlag zur Überarbeitung der Amtshilferichtlinie 2011/16/EU, der entsprechend des BEPS-Aktionspunkt 13 die Mitgliedsstaaten zu länderspezifische Verrechnungspreisberichterstattung und zum automatischen Austausch dieser Informationen ("Country-by-Country" Reporting) verpflichtet. Dieser Kommissionsvorschlag wurde in kürzester Zeit äußerst rasch vom Rat angenommen und im Juni 2016 im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Der wichtigste Bestandteil des Maßnahmenpakets, der Vorschlag einer Anti-BEPS-Richtlinie ("Anti Tax Avoidance Directive"), der fünf verpflichtend umzusetzende

---

<sup>53</sup> Kerber, Markus (2015): EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung- ursprüngliches Ziel aus dem Blick verloren, in: *ifo Schnelldienst München* 68 (15), S.9.

<sup>54</sup> Kofler (2017): S.11.

<sup>55</sup> Finke, K.; Spengel, C. (2015): Der EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung gibt neue Impulse, in: *ifo Schnelldienst München* 68 (15), S.15.

<sup>56</sup> Europäische Kommission: Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung- Fragen und Antworten, MEMO/16/2265 vom 21.06.2016, unter: [file:///C:/Users/user/Downloads/MEMO-16-2265\\_DE.pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/MEMO-16-2265_DE.pdf)

Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung von MNU's enthält, wurde ebenfalls im Rat zeitnah diskutiert, bereits am 17. Juni 2016 in modifizierter Form politisch angenommen, d.h. vom Rat gebilligt und im Juli im Amtsblatt veröffentlicht- eine bemerkenswert schnelle Einigung und Umsetzung auf EU-Ebene, der nationale und internationale steuerliche Instrumente gegen Steuervermeidung von MNU's in der EU harmonisiert.<sup>57</sup> Jeroen Dijsselbloem, niederländischer Finanzminister und Präsident des Rates für Wirtschaft und Finanzen ("ECOFIN") äußerte sich hierzu: "Das Ziel ist es, eine kohärente Umsetzung des BEPS-Aktionsplans der OECD sicherzustellen und diesen Plan in verbindliche Rechtsvorschriften umzusetzen, die überall in der EU anzuwenden sind. Es ist sehr wichtig, dass die EU an vorderster Front bei der Bekämpfung von Steuervermeidung durch Unternehmen steht, und wir haben heute einen wichtigen Schritt getan."<sup>58</sup>

#### 5.1.1. Die Anti-BEPS-Richtlinie (2016)

Die Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung (2016/1164/EU), die 5 grundlegende Maßnahmen gegen einige der häufigsten Formen der aggressiven Steuerplanung vorsieht, hat am 17. Juni 2016 im Verfahren der stillschweigenden Zustimmung weitgehende Einigung nach Beratungen des Rates ECOFIN erzielt. Zumal keine Einwände erhoben wurden, wurde die Richtlinie, die im Januar vorgeschlagen wurde, dem Rat zur Annahme vorgelegt, die am 21. Juni 2016 verabschiedet wurde.<sup>59</sup> Die Regelungen sind überwiegend bis zum 31. Dezember 2018 in nationales Recht der Mitgliedsstaaten umzusetzen und ab Anfang 2019 anzuwenden (Art 11 Abs1).

Dabei geht die Anti-BEPS-Richtlinie zum Teil auch inhaltlich deutlich über die OECD-Empfehlungen hinaus.<sup>60</sup> Erstens, sieht die Richtlinie Vorschriften für beherrschte ausländische Unternehmen (sog. CFC-rule) vor, in der alle Mitgliedsstaaten die in Niedrigsteuerländer verlagerte Gewinne besteuern sollen im Falle fehlender realer Wirtschaftstätigkeit (OECD Aktionspunkt 3). Zweitens, besteht die Zinsabzugsbeschränkung

---

<sup>57</sup> Kofler (2017): S. 12-16.

<sup>58</sup> Wichtigste Ergebnisse der Tagung des Rates "Wirtschaft und Finanzen", vom 17.06.2016, unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/meetings/ecofin/2016/06/17/> (abgerufen am 22.06.2019)

<sup>59</sup> Rat der Europäischen Union: Steuervermeidung durch Unternehmen: Rat einigt sich auf Standpunkt zu Vorschriften gegen Steuervermeidung, Pressemitteilung vom 21.06.2016, unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2016/06/21/corporate-tax-avoidance/> (abgerufen am 22.06.2019)

<sup>60</sup> Hey (2016): S.558.

(sog. Zinsschranke), in der die Mitgliedsstaaten den Betrag der Zinsausgaben begrenzen, den ein Unternehmen von seinen steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, damit die Steuerbelastung von MNUs durch überholte Zinszahlungen verringert wird (OECD Aktionspunkt 4). Drittens erlaubt die allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch, dass Mitgliedsstaaten Steuerplanungsstrategien bekämpfen können gegen die keine andere Vorschriften greift (OECD Aktionspunkt 6). Ab dem 1. Januar 2020 sind dann die Vorschriften über die Verhinderung von Steuervermeidung durch hybride Gestaltungen, die Inkongruenzen zwischen den Steuersystemen nutzen (OECD Aktionspunkt 2), sowie Maßnahmen zur Wegzugsbesteuerung, damit Gewinne aus Vermögenswerten wie geistige Eigentumsrechte, die aus einem Mitgliedsstaat ausgelagert werden, besteuert werden, anzuwenden.<sup>61</sup> Basierend auf die Anti-BEPS-Richtlinie weist seither die im Rat seit mehreren Jahren diskutierte GKKB-RLE, als zweistufiges Projekt, auch enge Bezüge zur Anti-BEPS-Richtlinie, auf.<sup>62</sup>

### 5.1.2. Einzelne Aktionspunkte des OECD-BEPS-Projekts und den korrespondierenden Maßnahmen auf EU-Ebene

Als Überblick der Umsetzungsmaßnahmen wird im Folgenden eine Tabelle des OECD-Aktionsplans von 2015 und die folgenden Maßnahmen auf EU-Ebene kurz aufgezeigt<sup>63</sup> (dabei wird nicht ins Detail bei den OECD Aktionspunkten eingegangen):

<b>OECD Aktionspunkte</b>	<b>EU-Maßnahmen</b>
1. Digitale Wirtschaft	Wird in dieser Arbeit ausgeklammert
2. Hybride Gestaltungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Regelungen in der <i>Mutter-Tochter-RL</i> zu hybride Finanzinstrumente</li> <li>-Bestimmungen in der <i>Anti-BEPS-RL</i> (Art 9)</li> <li>-Arbeiten der Code-of-Conduct-Gruppe zu hybride Betriebsstätten</li> <li>-Empfehlung einer Subject-to-Tax-Klausel in jeweiligem DBA (Doppelbesteuerungs-</li> </ul>

<sup>61</sup> Kofler (2017): S.14-15.

<sup>62</sup> Scheffler; Köstler (2017): S.12.

<sup>63</sup> Diese Tabelle stützt sich hauptsächlich auf den Beitrag von Georg Kofler. Dabei wurden nur die relevanten Stichpunkte für die Arbeit übertragen. Siehe Tabelle in: Kofler (2017): S.18-23.

	abkommen)
3. Hinzubesteuerung (CFC-Rules)	Bestimmungen in der <i>Anti-BEPS-RL</i> (Art 7 und 8)
4. Begrenzung von Zinsabzugsmöglichkeiten	Bestimmung in der <i>Anti-BEPS-RL</i> (Art 4)
5. Schädliche Steuerpraktiken	-Bestimmungen in der <i>Amtshilfe-RL</i> (automatischer Austausch von Informationen zu "Rulings") -Arbeiten der Code-of-Conduct-Gruppe zu schädlichem Steuerwettbewerb (modifizierter Nexus-Ansatz für Patentboxen) -Kontrolle des Beihilferechts der Kommission -"Externe Strategie" und "EU-Blacklist"
6. Abkommensmissbrauch	Generelle Anti-Missbrauchs-Klausel in der <i>Anti-BEPS-RL</i> (Art 6)
7. Betriebsstätten	Empfehlung den OECD-Ansatz für Betriebsstätten anzuwenden
8.-10. Verrechnungspreise	Laufende Arbeiten der EU
11. Daten	-Laufende Arbeiten -Einsetzung einer Fiscalis-Projekt-Gruppe
12. Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle	Teil der Agenda der Kommission für Steuertransparenz und laufende Arbeiten
13. Länderbezogene Berichterstattung (CbC-Reporting)	CbC-Reporting in der <i>Amtshilfe-RL</i>
14. Streitbeilegung	-Multilaterale Schiedskonvention und dazugehöriger Verhaltenskodex -Arbeiten an RLE und Expertengruppe
15. Multilaterales Instrument zur Änderung der DBA	Empfehlung zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen

Seit der BEPS-Initiative von OECD sind folglich in kurzer Zeit die Umsetzung von ersten Empfehlungen auf EU-Ebene zügig erfolgt, insbesondere bezüglich der administrativen

Kooperation zur Verbesserung der Steuertransparenz und der Abstimmung von nationalen und internationalen steuerlichen Instrumenten zur schrittweisen Beseitigung von Gesetzeslücken und Schlupflöchern. So scheint der Lösungsansatz zur Bekämpfung der Problematik auf EU-Ebene über den Umweg auf internationaler Ebene, und zwar der G20 und OECD-Ebene aussichtsvoll und vielversprechend. Wolfgang Schmidt, Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, äußerte ebenso: eine Einigung "über die OECD,[...] über die internationale Ebene", "und dann der politische Druck diese Einigung dann auch in europäisches Recht über eine Richtlinie zu transformieren, [ist] ziemlich groß".<sup>64</sup>

## 5.2. Die Mindeststeuer der G20: GLOBE Proposal

Entsprechend dieser Entwicklungen hat nun im Rahmen des OECD "Inclusive Framework on BEPS" die G20 in neuester Zeit erneut einen Vorschlag zur internationalen Mindeststeuer, den sogenannten GLOBE (GLObal anti-Base Erosion proposal) vorgelegt, der im Juni 2019 von den Finanzministern der G20-Staaten gebilligt wurde. Die Mindestbesteuerung, die als ganzheitliches Lösungskonzept gegen Steuervermeidung der MNU's auch in der EU seit den 1960er Jahren in Diskussion steht und von Deutschland und Frankreich wiederholt gefordert wurde,<sup>65</sup> ist wieder als deutsch-französische Initiative auf G20- und OECD-Ebene vorgestellt worden und steht nun "vor dem Durchbruch".<sup>66</sup>

Basierend auf zwei Säulen, die zum einen die Frage der Besteuerungsrechte und der Gewinnallokation sowie zum anderen die Frage der effektiven globalen Mindeststeuer behandelt, soll das internationale Steuersystem nach dem Prinzip von "taxation where value is created" reformiert werden. Mit den Mindeststeuerinstrumenten OECD-Jargon Income Inclusion Rule und der Tax on Base Eroding Payments sollen einerseits ausländische Töchter und Betriebsstätte bis zu einem effektiven Mindeststeuersatz vom Mutterkonzern nachbesteuert werden sowie andererseits, abzugsfähige Zahlungen an verbundene Unternehmen besteuert werden, wenn die Zahlung beim Empfänger nur niedrig bzw. nicht besteuert wird. Der schädliche Steuerwettbewerb um Kapital, Unternehmen und

---

<sup>64</sup> Stachelsky, Philipp: Ökonomisches Quartett. Die Revolution im globalen Steuersystem, vom 10.07.2019, S.6. (unveröffentlichtes Manuskript)

<sup>65</sup> ebd. S.23.

<sup>66</sup> Becker, Johannes; Englisch, Joachim: "Die globale Steuer-Revolution hat begonnen", vom 17.06.2019, unter: <https://makronom.de/globe-mindeststeuer-die-globale-steuer-revolution-hat-begonnen-31597> (abgerufen am 18.06.2019)

Buchgewinne würden somit unterhalb des effektiven Steuersatzes nicht stattfinden und Anreize für Gewinnverlagerungen ins Ausland abgeschafft werden.<sup>67</sup>

In diesem Zusammenhang zeigte sich Wolfgang Schmidt, Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, neulich überzeugt, dass die Umsetzung von GLOBE auf EU-Ebene Erfolge erzielen wird. "Und so wie beim [...] BEPS-Prozess, [...] die Ergebnisse dieses OECD Inclusive Frameworks über Richtlinien in europäisches Recht übersetzt worden sind, die dann wiederum durch verschiedene Gesetze in nationales Recht transformiert worden sind, so wird das bei diesem OECD-Ansatz mit den beiden Säulen zur Allokation und zur Mindestbesteuerung dann auch passieren. Deswegen ist es glaube ich ganz praktisch, dass Deutschland im zweiten Halbjahr 2020 die Präsidentschaft innehat [...]"<sup>68</sup>

## 6. Fazit

Die Bekämpfung der Steuervermeidung von MNUs, die zwingend im Kontext des schädlichen Steuerwettbewerbs innerhalb der EU zu verstehen ist, erzielt auf EU-Ebene mit EU-internen Lösungsvorschlägen kaum weitgehende Fortschritte und umfassende Steuerharmonisierungsschritte. Vor dem Hintergrund der Steuerwettbewerbsasymmetrie der Mitgliedstaaten, die sich in Positionen zugunsten oder zuwider der EU-Steuerharmonisierungsansätze widerspiegeln, und des Konsenserfordernisses im Rat für Steuerangelegenheiten durch die Steuerhoheit der Mitgliedsstaaten, sind bislang wiederholt weitgehende Lösungskonzepte gegen Steuervermeidung und des schädlichen Steuerwettbewerbs, die seit den 1960er Jahren in Diskussion stehen, gescheitert. Das bedeutsame Projekt der Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsbemessungsgrundlage, das die Harmonisierung der Steuerbemessungsgrundlage des Konzerns innerhalb der EU sowie eine Gewinnverteilung auf die Mitgliedsstaaten vorsieht, und somit einen umsetzbaren und nahezu ganzheitlichen Ansatzpunkt in der EU darstellt, erzielt konsequenterweise seit Jahren keine Einigung und scheint in näherer Zukunft auch zweifelhaft. Der institutionelle Übergang zur Mehrheitsentscheidung der Steuerpolitik in der EU scheint ebenso schwer durchsetzbar. So

---

<sup>67</sup> Becker, Johannes; Englisch, Joachim: "Die globale Steuer-Revolution hat begonnen", vom 17.06.2019, unter: <https://makronom.de/globe-mindeststeuer-die-globale-steuer-revolution-hat-begonnen-31597> (abgerufen am 18.06.2019)

<sup>68</sup> Stachelsky, Philipp: Ökonomisches Quartett. Die Revolution im globalen Steuersystem, vom 10.07.2019, S.4. (unveröffentlichtes Manuskript)

scheint Scharpfs These der negativen und positiven Integration in der EU immer noch relevant und auf die EU anwendbar zu sein.

Um der Problematik anzugehen und die Schwierigkeiten zu überwinden, wurde der realistische Lösungsansatz nachgegangen, die Problematik durch G20 und OECD voranzutreiben und dann auf EU-Ebene umzusetzen, welches durch die von G20 initiierte OECD-BEPS-Initiative und ihre unmittelbare Umsetzung in der EU aufgezeigt wurde. Eine bemerkenswert schnelle Einigung im Rat und Umsetzung auf EU-Ebene, die nationale und internationale steuerliche Instrumente gegen Steuervermeidung von MNU's in der EU harmonisiert und die administrative Kooperation zur Steuertransparenz verbessert hat, hat demnach deutlich gezeigt, dass die OECD/G20-Ebene ein vielversprechender, alternativer Lösungsweg zur Überwindung der ursprünglichen Blockade der Verhandlungen innerhalb der EU darstellen kann. Nicht zuletzt durch die Verabschiedung der Anti-BEPS-Richtlinie sind weitgehende Fortschritte zur Beseitigung von Besteuerungslücken und Schlupflöchern auf EU-Ebene erfolgt. Das "zügige Zustandekommen der ATAD ist als Erfolg zu bewerten", so Dr. Rolf Möhlenbrock, Referatsleiter im Bundesministerium der Finanzen.<sup>69</sup>

Die Einführung und Umsetzung von der Mindeststeuer GLOBE (GLOBal anti-Base Erosion proposal), die seit neuestem von der G20 gebilligt wurde, lässt trotz einige skeptische Kritiker vielversprechende Aussichten, wie der Staatssekretär im Bundesministerium der Finanzen, Wolfgang Schmidt, erklärt. Zumal die deutsch-französisch Initiative der globalen effektiven Mindestbesteuerung eine noch bessere Möglichkeit der Umsetzung auf EU-Ebene durch die Ratspräsidentschaft Deutschlands im zweiten Halbjahr 2020 besitzt.

---

<sup>69</sup> Kirchmayer, S.; Mayr, G.; Hirschler, K.; Kofler, G. (Hg.) (2017): Anti-Beps-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, Wiener Konzernsteuertag, 1. Auflage, Wien, Linde Verlag, S.30.

## 7. Literaturverzeichnis

- Evers, Maria; Finke, Katharina; Köstler, Melanie; Meier, Ina; Scheffler, Wolfram; Spengel, Christoph (2014): Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, ZEW Discussion Paper No. 14-112, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
- Feld, Lars; Fuest, Clemens; Haucap, Justus; Schweitzer, Heike; Wieland, Volker; Wigger, Berthold (2018): Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Berlin, Stiftung Marktwirtschaft (Kronberger Kreis, 65)
- Finke, Katharina; Spengel, Christoph (2015): Der EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung gibt neue Impulse, in: *ifo Schnelldienst München* 68 (15), S.14-17.
- Fuest, Clemens (2013): Besteuerung multinationaler Unternehmen: keine Alleingänge! in: *Wirtschaftsdienst* 93 (3), S. 138–139.
- Fuest, Clemens; Spengel, Christoph; Finke, Katharina; Heckemeyer, Jost; Nusser, Hannah (2013): Profit Shifting and "Aggressive" Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-078, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)
- Fuest, Winfried (2006): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb. Zur Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IW Positionen Nr. 19, Institut der deutschen Wirtschaft Köln (IW)
- Ganghof, Steffen; Genschel, Philipp (2008): Deregulierte Steuerpolitik: Körperschaftsteuerwettbewerb und Einkommensbesteuerung in Europa, in: Höpner, M., Schäfer, A. (Hg.): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, Frankfurt/New York, Campus Verlag, S.311-333.
- Genschel, Philipp (2002): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Frankfurt/New York, Campus Verlag (Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Bd. 44)
- Heinemann, Friedrich, & Wendt, Carsten (2007): EU-Steuerharmonisierung auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung - Stand und Perspektiven, in: *Integration* 30 (3), S. 281-291.
- Hey, Johanna (2016): Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa- Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, In: *Finanz-Rundschau* 98 (12), S. 554–560.
- Hey, Johanna (2013): Steueroasen und "legale Steuervermeidung": Wie kann größere Steuergerechtigkeit erreicht werden?, in: *ifo Schnelldienst München* 66 (11), S.5-8.
- Höpner, Martin; Schäfer, Armin (Hg.) (2008): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, Frankfurt/New York, Campus Verlag (Schriften des Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Köln, Bd. 61)

Kerber, Markus (2015): EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung- ursprüngliches Ziel aus dem Blick verloren, in: *ifo Schnelldienst München* 68 (15), S.7-10.

Kirchmayer, Sabine; Mayr, Gunter; Hirschler, Klaus; Kofler, Georg (Hg.) (2017): Anti-Beps-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, Wiener Konzernsteuertag, 1. Auflage, Wien, Linde Verlag (Schriftenreihe zum Konzern-und Unternehmenssteuerrecht, Band 7)

Kofler, G. (2017): Von BEPS (OECD) zur Anti-BEPS-RL (EU), in: Kirchmayer, S.; Mayr, G.; Hirschler, K.; Kofler, G. (Hg.): Anti-BEPS-Richtlinie: Konzernsteuerrecht im Umbruch?, Wiener Konzernsteuertag 1. Auflage, Wien, Lindeverlag, S.1-25.

Kofler, Georg; Haslehner, Werner; Rust, Alexander (2017): EU Tax Law and Policy in the 21st Century, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer (EUCOTAX series on European Taxation vol. 55)

Lüdicke, Jürgen; Kofler, Georg; Pohl, Dirk; Pross, Achim; Petzold, Oliver; Strunk, Günther (2014): Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung?, Köln, Dr. Otto Schmidt Verlag

Overesch, Michael (2016): Steuervermeidung multinationaler Unternehmen. Die Befunde der empirischen Forschung, in: *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 17 (2), S.129-143.

Remeur, Cécile (2015): Steuerpolitik in der Europäischen Union. Themen und Herausforderungen: eingehende Analyse, EPRS Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, Brüssel, Europäisches Parlament

Rixen, Thomas (2013) : Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik, in: *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung* 82 (1), S.61-75.

Rixen, Thomas (2016): Das soziale Europa im Räderwerk des Steuerwettbewerbs, in: *WSI* 96 (1), S.49-56.

Rixen, Thomas (2018): Globalisierung und fiskalische Demokratie, in: *Politische Vierteljahresschrift*, 59 (1), S.103-124.

Scharpf, Fritz (2008): Negative und positive Integration in: Höpner, M., Schäfer, A. (Hg.): Die Politische Ökonomie der europäischen Integration, Frankfurt/New York, Campus Verlag, S.49-87.

Scharpf, Fritz W. (1999): Regieren in Europa. Effektiv und demokratisch? Frankfurt am Main, Campus Verlag (Schriften des Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Köln Sonderband)

Scheffler, Wolfram; Hertrich, Manuela (2016): EU: Umsetzung des OECD-Aktionsplans gegen unerwünschte Steuergestaltungen, in: *Wirtschaftsdienst* 96 (2), S.106-113.

Scheffler, Wolfram; Köstler, Melanie (2017): Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftssteuer Bemessungsgrundlage- mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen

Gewinnermittlung, ifst-Schrift 518, Berlin, Institut für Finanzen und Steuern e.V.

Schreiber, U.; Pönnighaus, F. (2013): Bekämpfung der internationalen Gewinnverlagerung: Ansatzpunkte und Grenzen, In: *ifo Schnelldienst München* 66 (11), S.8-12.

Schön, Wolfgang et al. (2015): EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik?, in: *ifo Schnelldienst München* 68 (15), S.3-21.

Stachelsky, Philipp: Ökonomisches Quartett. Die Revolution im globalen Steuersystem, vom 10.07.2019, S.6. (unveröffentlichtes Manuskript)

Sureth, Caren; Bäumer, Michaela (2010): Besteuerung multinationaler Unternehmen in der EU- eine vergleichende Analyse ausgewählter Reformvorschläge, in: *Zeitschrift für Betriebswirtschaft* 80 (2), S.171-202.

Treib, Oliver (2015): Akteurszentrierter Institutionalismus, in: Wenzelburger G.; Zohnhöfer, R. (Hg.) Handbuch Policy-Forschung, Wiesbaden, Springer Verlag, S.277-303.

Wagner, Wolfgang (2012): Der akteurszentrierte Institutionalismus, in: Bieling H-J.; Lerch, M. (Hg.): Theorien der europäischen Integration, Bd. 39, Wiesbaden, Springer Verlag, S.217-224.

Wasserfallen, Fabio (2013): Political and economic integration in the EU: the case of failed tax harmonization, in: *Journal of Common Market Studies* 52 (2), S.420-435.

Wohlrabe, Klaus; Rathje, Ann-Christin (2018): Der internationale Steuerwettbewerb aus Unternehmenssicht, in: *ifo Schnelldienst* 71 (21), S.46-55.

### Internetquellen

Becker, Johannes; Englisch, Joachim: "Die globale Steuer-Revolution hat begonnen", vom 17.06.2019, unter: <https://makronom.de/globe-mindeststeuer-die-globale-steuer-revolution-hat-begonnen-31597> (abgerufen am 18.06.2019)

Bundesministerium für Finanzen: BEPS, vom 07.06.2017, unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere\\_Steuerthemen/BEPS/2017-06-07-beps.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/BEPS/2017-06-07-beps.html) (abgerufen am 02.06.2019)

Bundesministerium der Finanzen: Fragen und Antworten zum BEPS-Projekt, vom 01.08.2017, unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html> (abgerufen am 20.06.2019)

Bundeszentrale für politische Bildung: OECD-Aktionsplan, vom 13.11.2015, unter: <https://www.bpb.de/politik/hintergrund-aktuell/215471/oecd-aktionsplan> (abgerufen am 02.06.2019)

Europäische Kommission: Europäisches Semester- Themenblatt. Bekämpfung aggressiver

Steuerplanung, vom 20.11.2017, unter:

[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_de.pdf)

Europäische Kommission: Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung- Fragen und Antworten, MEMO/16/2265 vom 21.06.2016, unter:

[file:///C:/Users/user/Downloads/MEMO-16-2265\\_DE.pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/MEMO-16-2265_DE.pdf)

Europäisches Parlament: Kurzdarstellungen zur Europäischen Union. Allgemeine Steuerpolitik, (Stand Mai 2019) unter:

<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/92/allgemeine-steuerpolitik> (abgerufen am 22.06.2019)

Focus Online: "EU: Steuervermeidung kostet bis zu 70 Milliarden Euro im Jahr", vom 27.01.2016, unter: [https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu-70-milliarden-euro-im-jahr\\_id\\_5243452.html](https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu-70-milliarden-euro-im-jahr_id_5243452.html) (abgerufen am 01.06.2019)

Ghosh, J.: "Vertreibung aus dem Steuerparadies", in: IPG Journal vom 24.04.2019, unter: <https://www.ipg-journal.de/regionen/global/artikel/detail/vertreibung-aus-dem-steuerparadies-3414/> (abgerufen am 28.05.2019)

Mussler, Werner: "Steuervermeidung kostet EU-Länder viele Milliarden", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 28.01.2016, unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/konzerne-umgehen-fiskus-steuervermeidung-kostet-eu-laender-viele-milliarden-14037749.html> (abgerufen am 29.05.2019)

OECD (2015): Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, unter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-erlaeuterung-2015.pdf>

OECD: Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen: OECD präsentiert Reformen für internationales Steuersystem, Pressemitteilung vom 05.10.2015, unter: <https://www.oecd.org/berlin/presse/steuervermeidung-multinationaler-unternehmen-eindaemmen-oecd-praesentiert-reformen-fuer-internationales-steuersystem.htm> (abgerufen am 07.06.2019)

Rat der Europäischen Union: Steuervermeidung durch Unternehmen: Rat einigt sich auf Standpunkt zu Vorschriften gegen Steuervermeidung, Pressemitteilung vom 21.06.2016, unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2016/06/21/corporate-tax-avoidance/> (abgerufen am 22.06.2019)

Rohwetter, Marcus: "Viel Gewinn, wenig Steuern. Wie kann der Fiskus Apple und Google zur Kasse bitten?", in: Zeit Online vom 13.09.2017, unter: <https://www.zeit.de/2017/38/google-apple-steuern-internetkonzerne-abgaben> (abgerufen am 01.06.2019)

Schäfers, Manfred; Mussler, Werner: "Irland und Niederlande gegen Änderung der Steuerpolitik", in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 15.01.2019, unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/eu-kommission-will-die-einstimmigkeit-in-der->

[steuerpolitik-abschaffen-15988609.html](#) (abgerufen am 01.07.2019)

Schimmeck, Tom: "Warum multinationale Konzerne wenig Steuern zahlen", vom 30.09.2018, Deutschlandfunk, abrufbar unter: [https://www.deutschlandfunk.de/europa-und-die-steuerflucht-warum-multinationale-konzerne.724.de.html?dram:article\\_id=429393](https://www.deutschlandfunk.de/europa-und-die-steuerflucht-warum-multinationale-konzerne.724.de.html?dram:article_id=429393) (letzter Abruf am 04.06.2019)

Stierle, Steffen: "Paradise Papers: 'Wir müssen Licht ins Dunkle bringen'", in: EURACTIV vom 09.11.2017, unter: <https://www.euractiv.de/section/finanzdienstleistungen/interview/paradise-papers-wir-muessen-licht-ins-dunkle-bringen/> (abgerufen am 06.06.2019)

Wichtigste Ergebnisse der Tagung des Rates "Wirtschaft und Finanzen", vom 17.06.2016, unter: <https://www.consilium.europa.eu/de/meetings/ecofin/2016/06/17/> (abgerufen am 22.06.2019)