

**Protokoll zum
163. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 15.11.2019¹**

Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen, LL.M.
Honorarprofessor, Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Roman Seer
Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des
Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug,
Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Maria Marquardsen
Inhaberin der Juniorprofessur für Öffentliches Recht
und Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum

Prof. Dr. Stephan Rasch
Partner, PricewaterhouseCoopers München
Honorarprofessor, Universität Augsburg

Zukunft der Internationalen Verrechnungspreise

-

Einleitender Vortrag und anschließende
Diskussion

¹ Florian Schröder, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung.....	2
B. Vortrag von <i>Prof. Kroppen</i>	4
C. Podiumsdiskussion	11
D. Schlussbemerkung	21

A. Einleitung

Prof. Dr. Roman Seer begrüßt die Teilnehmer des 163. Bochumer Steuerseminars. Sogleich stellt er *Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen* vor, welcher die Veranstaltung mit einem Vortrag einleiten wird.

Zunächst betont *Prof. Seer*, dass es ein großes Glück sei, *Prof. Kroppen* für Vortrag und Diskussion zu gewinnen. Trotz langjähriger Verbundenheit habe *Prof. Kroppen* noch nie einen Vortrag im Rahmen des Bochumer Steuerseminars gehalten. Beide kennen sich nun seit über 20 Jahren; sie lernten sich 1996/1997 kennen, als *Prof. Seer* den Lehrstuhl von *Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse* übernahm, der leider kürzlich verstorben ist. *Prof. Kruse* sei im nationalen Steuerrecht sehr bewandt gewesen, hätte sich aber nie mit dem internationalen Steuerrecht anfreunden können. Diese Lücke wollte *Prof. Seer* schließen. Auf Empfehlung *Helmut Beckers* sei *Prof. Kroppen* bei ihm vorstellig geworden und habe viele gute Ideen mitgebracht, das internationale Steuerrecht in Bochum zu bereichern. Bereits 1997 hielt *Prof. Kroppen* seine erste Vorlesung und habe seitdem – 22 Jahre lang – kein Semester ausgesetzt, sondern stets diszipliniert die Ruhr-Universität aufgesucht. Andere Dozenten würden ihre Vorlesungen einfach verblocken, doch *Prof. Kroppen* habe sich auch beispielsweise von langen Flugreisen nicht davon abhalten lassen, seine Termine einzuhalten. In fachlicher Hinsicht hätten *Prof. Seer* und *Prof. Kroppen* sich hervorragend ergänzt: *Prof. Seer* sähe sich selbst als Steuergeneralisten, welcher insbesondere Systemverständnis vermitteln möchte. *Prof. Kroppen* bilde hierzu einen Kontrast,

da er seine Vorlesung mit starkem Fallbezug halte. Die Studenten hätten so beide Seiten der Wissensvermittlung erleben können. *Prof. Seer* führt weiter aus, dass *Prof. Kroppen* keine Vorlesungen mehr halten werde, was er sehr bedauere. Doch auch hier zeige sich *Prof. Kroppen* diszipliniert und konsequent: Da er zugleich auch seine berufliche Tätigkeit eingestellt habe, würde seine Vorlesung an Qualität und Aktualität verlieren. Dies könne *Prof. Kroppen* nicht akzeptieren und habe daher auch die Tätigkeit als Dozent eingestellt.

Im Anschluss daran stellt *Prof. Seer* die anderen Diskussionsteilnehmer vor, beginnend mit *Prof. Dr. Maria Marquardsen*. *Prof. Marquardsen* habe sich im internationalen Steuerrecht mit einer Arbeit über hybride Gesellschaften promoviert. Die Arbeit, so *Prof. Seer*, sei stringent geschrieben und hervorragend gelungen. *Prof. Marquardsen* habe in Osnabrück studiert und am dortigen Institut von *Prof. Dr. Heike Jochum* und nunmehr *Prof. Dr. Steffen Lampert* auch promoviert.

Zuletzt stellt *Prof. Seer* noch *Prof. Dr. Stephan Rasch* vor, welcher zu Beginn des Vortrages noch fehlt. *Prof. Rasch* war einer der ersten Doktoranden von *Prof. Seer*, seine Arbeit wurde von *Prof. Kroppen* zweitbegutachtet.

Inzwischen ist *Prof. Rasch* Partner bei pwc in München und Honorarprofessor an der Universität Augsburg. Sein berufliches Betätigungsfeld erstreckt sich insbesondere auf Fragen der Verrechnungspreise.

B. Vortrag von *Prof. Kroppen*

Der Vorstellung durch *Prof. Seer* folgt der Vortrag von *Prof. Kroppen*. Dieser sagt zu Beginn, dass er sich über die Begrüßung freue und nun Taten folgen lassen wolle. Es sei ihm eine Herzensangelegenheit, mit dem Publikum des Bochumer Steuerseminars seine Ideen zu den internationalen Verrechnungspreisen zu teilen. Nach seiner Ansicht sei der jetzige Weg ein Irrweg, daher müsse nun “neu gedacht” werden. Seine Ideen seien daher in den letzten Jahren zunehmend radikaler geworden. *Prof. Kroppen* stellt die grundsätzliche Frage voran, ob der Fremdvergleich noch ein geeignetes und adäquates Mittel zur Besteuerung darstelle.

Anlass zum Nachdenken sei für *Prof. Kroppen* ein Seminar des Max-Planck-Instituts gewesen, was vor 10 Jahren stattfand. Auch dort sei der Frage nachgegangen worden, ob der Fremdvergleich ein adäquates Mittel zur Verteilung des Steuersubstrats sei. Die Teilnehmer des Seminars seien zum Ergebnis gekommen, dass der Fremdvergleich zwar verbesserungswürdig, aber gleichwohl insgesamt geeignet sei. Vor diesem Hintergrund sei nun zu fragen, ob dieser Befund von vor 10 Jahren weiterhin Bestand haben könne.

Prof. Kroppen beschreibt nun, dass es aktuell Bestrebungen gebe, sich vom Maßstab des Fremdvergleichs zu lösen. Dies sei insbesondere Resultat des geänderten regulatorischen Umfelds, welches insgesamt komplizierter geworden sei. Hierzu hätte das OECD-BEPS-Projekt aus 2013 einen maßgeblichen Anteil gehabt. Die Aktionspunkte aus dem Programm, welche *Prof. Kroppen* im Folgenden herausstellen will, sind die Punkte 7, 8 – 10 und 12.

Aktionspunkt 7 befasse sich, wie *Prof. Kroppen* ausführt, mit der Definition von Betriebsstätten. Der vergrößerte Anwendungsbereich, bedingt durch die offene Definition des Aktionspunktes, lasse eine erhebliche Zunahme von internationalen Betriebsstätten vermuten. Hierdurch werde die Gewinnaufteilung

zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erschwert. Der zur Lösung dieses Problems von der OECD entwickelte Begriff der “Personalfunktion” sei kritisch zu sehen und könne die Probleme nicht lösen. Vielmehr bliebe es so bei erheblichem Mehraufwand für Verwaltung und Compliance, die der Steuerpflichtige bewältigen müsse.

Daran anschließend spricht *Prof. Kroppen* Änderungen aufgrund der Aktionspunkte 8 – 10 an. Die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter werde nunmehr weitgehend losgelöst von vertraglichen Vereinbarungen beurteilt. Stattdessen sei die sogenannte DEMPE-Funktion eingeführt worden, anhand welcher die Zuordnung zu bewerten sei. Auch gebe es neue Regelungen zu den “hard-to-value-intangibles”. Er betont dabei, dass die neuen Regelungen enorm komplex und schwierig zu subsumieren seien.

Prof. Kroppen hält die Neuerungen für sehr problematisch und streitanfällig. Dies liege zum einen daran, dass die Loslösung von Verträgen zu einem stärkeren Auseinanderfallen von Steuer- und Handelsbilanzen führe, was die Abbildung immaterieller Wirtschaftsgüter betreffe. Dies bringe für den Steuerpflichtigen einen extremen Verwaltungs- und Dokumentationsaufwand mit sich. Hinzu kommt, dass die DEMPE-Funktion ähnlichen Aufwand für Unternehmen mit sich bringe. Auch die Personalfunktion müsse eingehalten werden. Das heißt Person, Unternehmensteil und Jurisdiktion müssen für steuerliche Zwecke festgehalten werden. Dieser Pflicht vollumfänglich nachzukommen hält *Prof. Kroppen* für unmöglich, da diese Informationen in der schnelllebigen, digitalen Welt kaum fassbar seien. Die neuen Ansätze führten daher zu enormen Verwaltungsaufwand, ohne einen Zugewinn an Rechtssicherheit zu bieten.

Eine weitere Entwicklung sei, so *Prof. Kroppen*, die Tendenz der OECD, neue Regelungen unter dem “Deckmantel” des Fremdvergleiches zu erlassen. Tatsächlich werde dieser aber gar nicht mehr im klassischen Sinne behandelt. Dadurch stelle die OECD marktfremde Regelungen auf.

Zuletzt geht *Prof. Kroppen* auf die Kriterien für sogenannte “hard-to-value-intangibles” ein. Diese sollten eigentlich Sonderfälle immaterieller

Wirtschaftsgüter erfassen, seien aber so breit geraten, dass sie tatsächlich 80-90% der Wirtschaftsgüter erfassten. Erneut entstünde so für den Steuerpflichtigen ein erheblicher Mehraufwand.

Für *Prof. Kroppen* bringt auch der Aktionspunkt 13 erhebliche Auswirkungen für die Praxis mit sich. Dieser behandle ein dreistufiges Dokumentationskonzept, bestehend aus der Master File, der Local File und dem Country-by-Country Reporting. Im deutschen Recht habe der Aktionspunkt 13 zu einer Änderung des § 90 Abs. 3 bzw. Neueinfügung des 138a AO geführt. Die neuen Regelungen seien aber hyperlex und benötigten ihrerseits eine Rechtsverordnung¹, um Klarheit zu Erlangen. Besagte Verordnung müsse darüber hinaus noch durch ein Verwaltungsschreiben² erklärt werden. Diese Unwägbarkeiten würden daher nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch die Finanzverwaltung treffen. In der Konsequenz seien vereinfachende Methoden geschaffen worden, welche sich immer weiter vom klassischen Fremdvergleich entfernten. Dieser Vorgang sei auch im internationalen Vergleich zu beobachten gewesen. *Prof. Kroppen* führt hierfür Regelungen und Praktiken aus dem Vereinigten Königreich, Australien, China, Indien oder den USA an. Diese seien im Ergebnis nicht mehr deckungsgleich mit dem klassischen Fremdvergleich.

Dieser Trend setzt sich für *Prof. Kroppen* auch bei digitalen Aktivitäten fort. Die im Raum stehenden Vorschläge zur Taxierung digitaler Aktivitäten (User Participation, Marketing Intangible, Significant Economic Presence, Unified OECD Approach) seien mit dem klassischen Fremdvergleich allesamt inkompatibel.

Als Zusammenfassung der dargestellten Entwicklungen hält *Prof. Kroppen* fest, dass für Steuerpflichtige wie Finanzverwaltungen ein enormer Mehraufwand entstanden sei, der aber tatsächlich nicht mit größerer Rechtssicherheit und

¹ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296. Ab dem 20.07.2017 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV v. 12.07.2017, BGBl. I 2017, 2367.

² BMF v. 12.04.2005 – IV B 4-S 1341-1/05, BStBl. I 2005, 570.

leichteren Betriebsprüfungen einhergehe. Vielmehr habe sich die Zahl der kontroversen Betriebsprüfungen sogar erhöht. Trotz des Mehraufwandes komme es bei 70% der Betriebsprüfungen zu erheblichen Steueranpassungen. Die komplexere Rechtslage führe häufiger zu Doppelbesteuerungen und habe sich vom klassischen Fremdvergleich entfernt. Dieser Grundsatz sei auch nicht mehr in der Lage, neuere Geschäftsmodelle abzubilden. Zudem funktionierten die Konfliktlösungsmechanismen (APA/MAP) nicht richtig, insbesondere da einige Handelspartner die Schiedsverfahren nicht anerkennen bzw. befolgten. Außerdem führte nur die Hälfte der 2017 abgeschlossenen MAP-Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

Angesichts dieses Resümees sei nach *Prof. Kroppen* die Frage angebracht, wie ein neuer, besserer Ansatz zur Verteilung des Steuersubstrats aussehen könnte. Seine Idee hierzu stellt er im Folgenden vor:

Grundsätzlich gehe er von drei elementaren Kriterien aus. Zunächst müsste die Besteuerung einfach umzusetzen sein. Dies sei am ehesten erreichbar durch die Verwendung bereits öffentlicher Informationen. Zweites Kriterium sei die Einhaltung der Wertschöpfungskette. Insbesondere sollten unternehmerische Entscheidungen nicht mehr vom steuerlichen Umfeld abhängen. Als drittes Kriterium müsse der Ansatz markt- und kundenorientiert sein. Daher müsse das Bestimmungslandprinzip befolgt werden.

Darauf aufbauend stellt *Prof. Kroppen* die drei Elemente nun genauer dar.

Die Einfachheit seines Ansatzes ergebe sich zunächst auf der Nutzung bereits öffentlich zugänglicher Daten. So könnten beispielsweise Konzernabschlüsse wiederverwendet werden: Sie seien bereits von unabhängigen Stellen geprüft, weisen den konsolidierten Umsatz und Gewinn aus und ergäben zudem keine Mehrkosten für den Steuerpflichtigen. Ein weiterer wichtiger Aspekt sei zudem, dass durch die Konsolidierung kein Anreiz geschaffen würde, Gewinne kleinzurechnen oder sie in bestimmte Jurisdiktionen zu verlagern.

Zur Vermeidung von Verzerrungen in der Wertschöpfungskette schlägt *Prof. Kroppen* eine bestimmungslandorientierte Besteuerung vor. Der Radikalität dieses Ansatzes sei er sich bewusst, er folge damit aber dem Trend einiger Industrienationen, die eigenen Interessen stärker durchzusetzen. Zur Umsetzung möchte *Prof. Kroppen* nur einen Steuersatz anwenden, bei dem die Umsätze zusammengerechnet werden und ein gewichteter Durchschnittsteuersatz der einzelnen Länder gebildet wird, in denen das Unternehmen Umsätze hat. Ein wichtiger Aspekt dieser Formel sei, dass der Steuersatz als Höchststeuersatz zu verstehen sei. Dem einzelnen Land bleibe es daher vorbehalten, diesen Satz auch auszureizen. Ein Steuerwettbewerb bleibe so erhalten. Bei der Berechnung auf die Außenumsätze abzustellen sei sinnig, da diese Größe am wenigsten beeinflusst werden kann. Die Konzerne könnten nicht entscheiden, wo die Kunden sitzen und verzichteten gleichzeitig nicht auf Umsätze, weil die Kunden im „falschen“ Land sitzen. Darüber hinaus könnten die Konzerne Investitionsentscheidungen frei von Steuerfragen treffen, wodurch Effizienzgewinne zu erwarten seien.

Zur Veranschaulichung der Auswirkungen seines Ansatzes stellt *Prof. Kroppen* nun vier Berechnungsbeispiele vor. Diese sollen insbesondere aufzeigen, dass nach dem vorgestellten Ansatz die Steuervermeidung in Steueroasen nicht zukunftsversprechend sei. Bei kleinen Umsätzen aber hohen Gewinnen, was bei Steueroasen typisch sei, werde das Substrat gleichmäßiger auf die Jurisdiktionen verteilt, sodass eine Steuervermeidung im großen Stil unmöglich werde. Die Beispiele zeigen nach *Prof. Kroppen* ebenfalls, dass der jeweilige Standort des Konzerns weiterhin Einfluss auf die Steuerlast habe, allerdings nicht im aktuell möglichen Maße.

Prof. Kroppen beendet seinen Vortrag mit einer Zusammenfassung und beginnt mit den Vorteilen seines Ansatzes. Dieser reduziere die Komplexität für Steuerpflichtige wie Finanzverwaltung und senke so den Verwaltungsaufwand. Er schaffe zudem höhere Rechtssicherheit, da durch transparente Rahmenbedingungen geringere Compliance-Risiken geschaffen würden.

Gleichzeitig entfallt der Anreiz zur Gewinnverlagerung, wobei *Prof. Kroppen* nochmals auf die Rechnungsbeispiele verweist. Zukunftsfragen des Unternehmens, etwa betreffend Forschung und Entwicklung, würden allein auf Basis realer Standortkriterien getroffen, nicht aufgrund steuerlicher Vorteile. Durch die Konsolidierung der Steuern sei eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Es entfallt daher auch das Bedürfnis nach APAs und MAPs. Der Ansatz erfasse auch digitale Geschäftsmodelle, was bei den aktuell diskutierten Methoden höchst problematisch sei. Außerdem werde der Konzern als Ganzes besteuert, weswegen Problematiken hinsichtlich Betriebstätten wegfielen. Zuletzt führe die insgesamt wegfallende Verwaltungslast zu einer Gesamtsteigerung des unternehmerischen Erfolges und so auch der allgemeinen Wohlfahrt.

Im Anschluss daran zeigt *Prof. Kroppen* Nachteile auf, welche sein Ansatz mit sich bringe. So sei problematisch, dass die Wertschöpfung im jeweiligen Land ohne Bedeutung für die Besteuerung bleibe. Dies sei aber verzichtbar, da stattdessen die Wertschöpfungskette bessere Beachtung finde und zudem eine Überkompensation durch die Effizienzsteigerungen zu erwarten sei.

Weiterhin sei problematisch, ob der Ansatz das Äquivalenzprinzip hinreichend berücksichtige. So sollen lokale Einrichtungen grundsätzlich an den Staat Abgaben leisten, indem sie tätig sind, was im vorgestellten Ansatz unterrepräsentiert sei. *Prof. Kroppen* gibt aber zu bedenken, dass die Einrichtungen weiterhin Grundsteuern, Verbrauchsteuern oder Lohnsteuern zahlen. Dem Äquivalenzprinzip sei so noch hinreichend Rechnung getragen.

Die Loslösung von der Einzel- hin zur Konzernbesteuerung sei zwar neu, folge aber schon jetzt dem internationalen Trend.

Ein gewichtiges Problem sei in den Umstellungskosten zu sehen. Diese wären enorm, da neue regulatorische Rahmen geschaffen werden müssten. Diese Kosten sollten aber ebenfalls durch die Effizienzgewinne ausgeglichen werden.

Zentrales Problem des Ansatzes sei aber, dass er Gewinner und Verlierer mit sich bringe. Eine internationale Einigung sei so sehr schwer. Allerdings sei auch der Reformationsdruck enorm, da das jetzige System enormen Compliance-Aufwand

bereite. Dies werde sich für *Prof. Kroppen* nicht halten lassen, sodass bei dieser Gelegenheit auch ein großer Umbruch vorgenommen werden könnte.

Prof. Kroppen beschließt seinen Vortrag mit einem kurzen Fazit. Der Fremdvergleichsgrundsatz sei unpraktikabel geworden und bedürfe einer Alternative. Hierfür präferiert er einen Ansatz auf Grundlage konsolidierter Finanzdaten. Dieser sei einfach, beachte die Wertschöpfungskette und sei marktorientiert. Bei der Implementierung seien Übergangsprobleme nicht zu vermeiden, diese würden aber schlussendlich durch Effizienzgewinne aufgewogen.

C. Podiumsdiskussion

Prof. Seer bedankt sich für den Vortrag, der deutlich, aber auch radikal das Dilemma der Zeit aufzeige. Er schlägt nun vor, zunächst eine Stellungnahme der Podiumsteilnehmer zu hören und anschließend auf Fragen aus dem Plenum einzugehen.

Prof. Rasch beginnt und konstatiert, dass nach seiner Einschätzung der Verwaltungsaufwand tatsächlich inakzeptable Maße angenommen habe. Dies gelte für Steuerpflichtige wie Finanzverwaltung. Auch habe die Zahl der Fälle in der Praxis zugenommen, was insbesondere auf die Komplexität zurückzuführen sei. Diese sei auf eine starke Verrechtlichung der Rahmenbedingungen zurückzuführen, welche aber nicht harmonisiert, sondern je nach Jurisdiktion unterschiedlich sei. Zudem gebe es weitere übergreifende Regelungen auf Ebene der OECD und der EU. Auch die Digitalisierung werfe neue Probleme auf, welche die Situation noch verschärften.

Prof. Seer hält zunächst fest, dass die Bestandsaufnahme durch *Prof. Kroppen* zutreffend sei. Er sei selbst vor einigen Jahren Mitglied einer Arbeitsgruppe³ der OECD gewesen, welche eine Besteuerung anhand einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage ausarbeiten sollte. Ziel sei gewesen, durch vereinheitlichte Rahmenbedingungen einen besseren Verteilungsmaßstab zu schaffen. Mangels Einigung innerhalb der EU gebe es aber bis heute einzelstaatliche Regelungen und keine Harmonisierung. An *Prof. Marquardsen* richtet er die Frage, ob eine Harmonisierung auf EU-Ebene absehbar sei.

Prof. Marquardsen antwortet hierauf, dass es seitens der EU immer wieder Einmischungen gab. Als Beispiel führt sie die Einführung einer Mindeststeuer an, welche des Öfteren diskutiert worden sei. Dieser Ansatz kranke jedoch am fehlenden Steuerwettbewerb, wodurch einige Länder elementare Standortfaktoren verlieren würden. Ein Vorteil des Konzepts von *Prof. Kroppen* sei, dass dieser Wettbewerb aufrechterhalten werden könne. Zudem seien viele

³ Working Group on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB WG).

Modelle nur darauf bedacht, weiße Einkünfte und Steuergestaltungen zu vermeiden. Dabei bleibe aber außer Acht, dass die Regelungen mitunter zu Doppelbesteuerungen führten.

Hinsichtlich der Ausführungen von *Prof. Seer* zur CCCTB merkt *Prof. Kroppen* an, dass das Projekt anfänglich mit großem Idealismus und Ambitionen begann. Es sei aber nunmehr zu resümieren, dass trotz der deutlichen Reduzierung des Projektziels noch immer kein Konsens erreicht sei. Europaweit gebe noch nicht einmal eine Einigung hinsichtlich einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage. Diese Erfahrung sei gerade Anlass gewesen, den vorgestellten Ansatz zu entwickeln und auf die ohnehin vorliegenden Abschlüsse zurückzugreifen. Zu eruieren sei nur noch, ob die Diskrepanz zwischen konsolidierter Rechnungslegung und steuerlicher Gewinnermittlung zu groß sei. Für *Prof. Kroppen* sei eine große Abweichung nicht zu befürchten.

Prof. Seer richtet nun zwei Fragen an *Prof. Kroppen*: Zunächst möchte er wissen, warum ein exportorientiertes Land wie Deutschland dem Konzept zustimmen sollte. Schließlich würde es wohl als „Verlierer“ hervorgehen, sollte der Ansatz Anwendung finden.

Weiterhin erfragt *Prof. Seer*, welche Reichweite das vorgestellte Konzept haben soll. Soll das Bestimmungslandprinzip nur für Konzerne gelten oder allgemeiner Maßstab sein? Bedarf es dann überhaupt noch eines Betriebsstättenbegriffs?

Prof. Kroppen antwortet auf die erste Frage, dass Deutschland auf den ersten Blick sicherlich als „Verlierer“ erscheine. Nicht unbeachtet bleiben dürfe aber, dass eigentlicher „Verlierer“ die Steueroasen seien. Denn sollten dorthin wirklich dreistellige Milliardengewinne umgeleitet werden, würden diese nach dem Ansatz auf Länder wie Deutschland aufgeteilt. Dadurch könne das Steueraufkommen möglicherweise sogar steigen.

Bezüglich der zweiten Frage antwortet *Prof. Kroppen*, dass es zur Verteilung des Steuersubstrats schlussendlich immer eines Kriteriums bedürfe. Die Anknüpfung an den Umsatz sei aber schon deutlich präziser als die derzeit vorgenommene Anknüpfung an die Wertschöpfung. Auch sei der Umsatz weniger

manipulationsanfällig als die Wertschöpfung.

Aus dem *Publikum* wird erfragt, ob nach dem Ansatz der Umsatz im Land immer von einer lokalen Gesellschaft erbracht werden müsse. Dies wird von *Prof. Kroppen* verneint. Erbringe beispielsweise eine irische Vertriebsgesellschaft Leistungen in Deutschland, seien die Umsätze der deutschen Besteuerung unterworfen. Aus den Konzernabschlüssen ginge außerdem hervor, in welchen Gebieten welche Umsätze getätigt werden. Die Umsätze könnten so auf die einzelnen Länder aufgeteilt werden.

Prof. Seer schlägt nun vor, das Wort nochmals an *Prof. Marquardsen* und *Prof. Rasch* zu erteilen, um ihnen eine Stellungnahme zu den eben diskutierten Punkten zu ermöglichen. Anschließend sollen die Fragen aus dem Publikum behandelt werden.

Prof. Marquardsen stimmt *Prof. Kroppen* in fast allen Punkten zu. Sie gibt aber zu bedenken, dass auch Länder wie Irland unter den Verlierern des neuen Ansatzes seien. Dies sei vor dem Hintergrund der steuerpolitischen Debatte vielleicht auch richtig. Irland sei aber ein Land mit wirtschaftlichen Problemen, welches insbesondere aufgrund der Steuerpolitik für Unternehmen attraktiv werde. Darauf wendet *Prof. Kroppen* ein, die Steuerpolitik Irlands erfolge schlussendlich zulasten anderer Länder. *Prof. Marquardsen* pflichtet dem bei, betont aber, dass ein Einbruch der irländischen Wirtschaft für die Gesamt-EU schlecht sei. Immerhin bestünde derzeit eine Schieflage, die sich intensivieren könne. Solange es um EU-Staaten ginge, sei es auch im Interesse Deutschlands, weitere Fälle wie Italien oder Griechenland zu vermeiden. *Prof. Seer* fügt hinzu, dass dies sicherlich relevant werde, wenn es um die Einstimmigkeit auf EU-Ebene ginge. Wesentlicher Aspekt sei jedenfalls, dass das von *Prof. Kroppen* vorgeschlagene System wesentlich einfacher wäre.

Auch *Prof. Rasch* erklärt, dass er den vorgestellten Punkten zustimme. Allerdings sei die Wertschöpfung, trotz der Manipulationsanfälligkeit, an sich ein guter Anknüpfungspunkt. Innerhalb der OECD bestünden derzeit Diskussionen über die zukünftige Besteuerungsstruktur anhand der sogenannten Pillar 1⁴ und Pillar 2⁵ geführt werden. Daher ist für *Prof. Rasch* in naher Zukunft eine merkliche und umfassende Modernisierung des internationalen Steuerrechts zu erwarten, welche sich nicht nur auf digitale Geschäftsmodelle, sondern alle Sachverhalte erstrecke. Zudem sei zu erwarten, dass die OECD die Anknüpfung an die Wertschöpfung nicht vollends aufgeben. Vielmehr wolle die OECD mit pauschalisierten Zuordnungen zu einzelnen Gesellschaften arbeiten, was *Prof. Rasch* für verfehlt hält, da Unternehmen schlichtweg nicht gleichzusetzen seien.

Prof. Kroppen stimmt dem zu und betont, dass das Problem am Wertschöpfungsbegriff der Wortteil „Wert“ sei. Um diesen festzulegen, bedürfe es eines objektiven Maßstabes innerhalb des jeweiligen Konzerns. Einen solchen gebe es aber nicht. Im vorgestellten Ansatz sei mit dem Umsatz gerade ein völlig objektiver Wert gewählt worden.

Aus dem Publikum wird erfragt, welchen Begriff des „Umsatzes“ das Konzept voraussetze. Im Lichte digitaler Geschäftsmodelle sei vor allem fraglich, ob das Konzept auch nicht-monetäre Umsätze, beispielsweise das Bezahlen mit Daten erfasse.

Prof. Kroppen antwortet, dass es hinsichtlich dieser Frage keinen konzeptionellen Unterschied zwischen dem derzeitigen und dem hier vorgestellten System gebe. Es sei in beiden Systemen zu eruieren, ob ein tauschähnlicher Umsatz vorliege.

Als nächstes wird aus dem Publikum erfragt, ob sich das Konzept auch auf mittelständische Unternehmen anwenden ließe. Es wird das Problem aufgeworfen, dass viele mittelständische Unternehmen keinen konsolidierten

⁴ Pillar 1 umfasst Neuregelungen zur Zuordnung von Besteuerungsrechten und Allokation von Gewinnen, insbesondere bei digitalen Geschäftsmodellen. Für näherer Informationen siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

⁵ Pillar 2 umfasst die Entwicklung von Instrumentarien, um Nicht- oder Niedrigbesteuerung internationaler Unternehmensgewinne zu begegnen und soll außerdem eine grenzüberschreitende Mindestbesteuerung bereitstellen. Für nähere Informationen siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>.

Jahresabschluss nach internationalen Standards aufwiesen.

Prof. Kroppen antwortet hierauf, es sei schwierig, eine genaue Größe zu nennen, ab welcher der Ansatz angewandt werden solle. Da er speziell die überbürdenden Dokumentationspflichten und die Steuervermeidung in Steueroasen eindämmen solle, sei er vorrangig auf große Unternehmen ausgelegt. Mit der Zeit solle der Ansatz aber auch auf mittelständische Unternehmen angewendet werden, da auch diese von der Simplizität profitierten.

Ein weiterer Teilnehmer aus dem Publikum lobt den Ansatz von *Prof. Kroppen*. Gleichzeitig werfe er weitere Probleme auf: Die Manipulationsfestigkeit des Ansatzes sei fragwürdig, solange die Umsätze in die Steueroasen nicht genau nachverfolgt werden könnten. Zudem würden rein nationale bzw. nicht börsennotierte Unternehmen einem anderen Steuersatz unterworfen. Dies werfe Bedenken mit Blick auf den Gleichheitssatz auf.

Hinsichtlich des ersten Problems gibt *Prof. Kroppen* zu bedenken, dass nach seinem Ansatz die Gesellschaften in Steueroasen verschwinden würden. Die Vorteile regionaler Steuersätze wären, wie bereits dargestellt worden sei, nicht mehr effektiv, da eine Gesamtzurechnung unter Bildung eines gewichteten Steuersatzes erfolge. Das Problem einer etwaigen Nachverfolgung stelle sich also nicht. Er fügt hinzu, dass Unternehmen durch Belassen von Gesellschaften in Steueroasen weiterhin Steuervorteile einstreichen könnten, indem sie diese teilten. Dieses Zusammenwirken sei aber kollusiv und strafbar, nämlich als Steuerhinterziehung.

Als nächstes wird aus dem Publikum erfragt, wie sicherzustellen sei, dass Unternehmen nicht doch auf Standorte ausweichen, die den neuen Ansatz nicht vorschreiben. Es gebe immer Staaten, die internationale Übereinkommen nicht oder nur abgeschwächt umsetzten oder auslegten. Ähnlich verhalte es sich mit den Konzernbilanzen, die daher standortabhängig mehr oder weniger manipuliert werden könnten. Daher seien Konzernbilanzen nicht weniger manipulationsanfällig als Steuerbilanzen.

Prof. Seer wendet hierzu ein, dass die Kritik des Teilnehmers vom derzeit faktischen ausgehe. Der von *Prof. Kroppen* vorgestellte Ansatz gehe aber von einem funktionierenden System aus, bei dem die Staaten allgemeine Standards für die Konzernbilanzen festlegen. Ein solcher Konsens bestünde heute nicht, werde aber für das Funktionieren des Ansatzes vorausgesetzt.

Prof. Kroppen bestätigt dies und betont, dass der Einwand abwegig sei. Jedes größere, international tätige Unternehmen sei auf internationale Rechnungslegung angewiesen. National abweichende Regelungen seien kaum vorstellbar, da sie für international agierende Unternehmen schlicht nicht praktikabel seien.

Prof. Seer fügt hinzu, dass es auch im vorgestellten System natürlich abweichende Staaten geben könne. Diese würden dann aber auch nicht vom Besteuerungssystem profitieren.

Auch *Prof. Rasch* stimmt dem Gesagten zu und betont, dass ein solches System nur über den Konsens zwischen den beteiligten Staaten funktionieren kann.

Hieran anschließend wirft *Prof. Rasch* ein, dass sich die Frage nach der Umsetzung aufdränge. In der Vergangenheit habe die OECD versucht, durch das sogenannte MLI⁶ die Umsetzung von allen Besteuerungsabkommen auf einmal durchzusetzen. Dies habe aber nur bedingt funktioniert. Fraglich sei nun, wie *Prof. Kroppen* den Ansatz umsetzen würde.

Prof. Kroppen antwortet, dass jeder Ansatz Umsetzungsprobleme mit sich bringe. Auch der von der OECD neu eingebrachte, konsumentenorientierte Absatz habe ähnliche Probleme. Solche tiefgreifenden Änderungen ließen sich nicht durch ein „Fingerschnippen“ beseitigen. Wenn aber alle Konzepte dieses Problem hätten, könne es kein Entscheidungskriterium sein. Vielmehr sollte dann der Weg gewählt werden, welcher den größtmöglichen Vorteil bietet; dies sei der hier vorgestellte Ansatz. Der internationalen Gemeinschaft fehle aber der Mut und die Bereitschaft, einen derart „großen Wurf“ zu wagen. Durch das jetzige Vorgehen, welches zu mehr und mehr Komplexität führe, werde dieser Schritt aber immer

⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting („Multilateral Instrument“ bzw. „MLI“), s. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

zwingender.

Hinsichtlich einer verfassungsmäßigen Umsetzung des Ansatzes führt *Prof. Seer* nun folgendes Gedankenspiel an: Würden Vertreter der Finanzverwaltungen den Ansatz von *Prof. Kroppen* gutheißen, könne dieser im Wege von multilateralen Abkommen durch den Gesetzgeber ratifiziert werden. Nach Abschluss des üblichen Gesetzgebungsverfahrens würde ein *lex posterior* vorliegen, welches die vorherhigen DBA überlagere. Verfassungsrechtliche Bedenken habe er dabei nicht. Dem stimmt *Prof. Rasch* zu.

Prof. Kroppen führt noch aus, dass es sich um ein *Novum* handele, dass sich Gremien wie die G20 mit steuerrechtlichen Fragen beschäftigten. So sei der Anstoß zum BEPS-Programm der OECD durch die G20 erfolgt. Der hier vorgestellte Ansatz könne am ehesten umgesetzt werden, indem sich die Führer der größten Industrieländer auf eine Implementierung verständigen. Dann würden die anderen Länder nachziehen. Es müsse also kein allumfassender Konsens erzielt werden; es reiche bereits die Stimme der größten Nationen.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum stellt einen weiteren Fall dar: Es gebe zwei inhabergeführte, rein nationale Unternehmen, welche den gleichen Gewinn erzielen. Ein Problem ergebe sich nach dem neuen Ansatz nun, wenn eines der Unternehmen an einen Konzern verkauft würde, aber dennoch inhabergeführt bliebe. Trotz gleicher Gewinne würde das verkaufte Unternehmen nunmehr anders besteuert werden, da es konzernangehörig sei. Fraglich sei, ob dies verfassungsrechtlich zu rechtfertigen ist.

Prof. Seer wendet ein, viele Detailfragen in einem neuen System müssten sich zunächst austarieren. Daher sei es an dem derzeitigen Punkt der Diskussion sinnig, einzelfallbezogene Probleme zunächst außer Acht zu lassen.

Prof. Kroppen präzisiert zunächst, dass sein System nicht den individuellen Steuerpflichtigen, sondern den Konzern betrachte. Ob bereits ein Verkauf eines Unternehmens an einen Konzern eine Systemänderung rechtfertige, habe er noch keiner verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen. Auch ihm erscheine dieser Fall problematisch, aber auch hoch theoretisch; immerhin sei es kaum vorstellbar,

dass ein Konzern ein Unternehmen kaufe, um es dann unangetastet zu lassen. Die durch den Kauf bezweckte Synergie ginge verloren.

Dem fügt *Prof. Marquardsen* hinzu, dass für sie die Konzernzugehörigkeit als Abgrenzungskriterium gereiche. Für sie ergebe sich hierbei auch keine Rechtfertigungsproblematik, da es zahlreiche Gründe (etwa Missbrauchsvermeidung oder Vereinfachungsgründe) gebe, unter denen gravierendere Ungleichbehandlungen gerechtfertigt würden. Zudem sei der Fall ein klarer Sonderfall, der angesichts seines Ausnahmecharakters verkraftbar wäre und das Gesamtsystem nicht in Frage stelle.

Prof. Seer schlägt nun vor, noch drei Fragen aus dem Publikum zu beantworten und anschließend in eine Schlussrunde der Podiumsteilnehmer überzugehen.

Die erste Frage aus dem Publikum betrifft die Höhe der Beteiligung an Tochtergesellschaften. Es wird erfragt, ob es sich um 100-prozentige Tochtergesellschaften handeln müsste oder ob auch geringere Beteiligungen ausreichen.

Prof. Kroppen antwortet hierauf, dass auch dies eine Detailfrage sei, die er nicht abschließend beurteilen könne. Spontan würde er die Grenze aber anhand der konsolidierten Konzernbilanz ziehen: Werde die Beteiligung in dieser Bilanz aufgeführt, sei die Beteiligung als konzernzugehörig anzusehen. Er betont, dass dies im heutigen System anders sei, da bereits Beteiligungen im geringen Prozentbereich den Verrechnungspreisregeln unterlägen.

Aus dem Publikum wird zweitens erfragt, weshalb das vorgestellte System Durchschnittssteuersätze bilde. Schließlich könne auch einfach der Steuersatz des jeweiligen Staates auf den jeweiligen Umsatz angewandt werden.

Hierauf antwortet *Prof. Kroppen*, dass die Bildung von Durchschnittssteuersätzen tatsächlich kein zwingendes Element des Systems sei; auch Individualsteuersätze seien denkbar. Allerdings würde Letzteres wieder Räume für Manipulationen und Steuergestaltungen schaffen, die durch die Bildung der Durchschnittssteuersätze

gerade entfallen sollen.

Die dritte Meldung aus dem Publikum führt zwei Fragen aus. Zunächst wird erfragt, ob im vorgestellten System eine neue Steuer entstehe, oder ob es die bestehende Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer modifiziere. Weiterhin wird erfragt, wo genau die Anknüpfung in der Konzernbilanz zu suchen sei, wenn es um die Besteuerung gehe.

Hinsichtlich der ersten Frage antwortet *Prof. Kroppen*, dass sich nur das Steuersubjekt ändere, vom Einzelunternehmen hin zum Konzern. Die Konzernbesteuerung erfolge aber weiter im gewohnten Steuersystem.

Aus der Konzernbilanz seien mehrere Informationen relevant, wie etwa der Gesamtumsatz und der Gewinn vor Steuern. Relevant sei auch die Aufschlüsselung des Umsatzes nach Ländern. Diese Daten seien zwar nicht in den Rechnungsstandards vorgeschrieben, würden von den Konzernen aber trotzdem vorgehalten, etwa um eigene Marktanalysen zu betreiben. Generell verfügten alle Unternehmen, die *Prof. Kroppen* geschäftlich bekannt seien, über diese Daten. Die zusätzlich benötigte Datenmenge sei daher gleich Null, was ein weiterer Anreiz des vorgestellten Ansatzes sei.

Prof. Seer lässt noch eine letzte Frage aus dem Publikum zu: Es wird erfragt, ob das Konzept eine Abschaffung der nationalen Rechnungsstandards – unter Einführung eines einzigen, internationalen Standards – mit sich bringe.

Dies wird von *Prof. Kroppen* bejaht. Insbesondere sei dies zu erwarten, da es zur Besteuerung eines einheitlichen Standards bedürfe.

Die beschließende Runde auf dem Podium wird nun von *Prof. Seer* eingeleitet. *Prof. Rasch* wiederholt zunächst, dass er den Vorschlag von *Prof. Kroppen* sehr gut finde. Im Gegensatz zum bestehenden System und den derzeit diskutierten Änderungsvorschlägen sei er praktikabel und umsetzbar. Als Beispiel führt er die Diskussion um Schwellenwerte an, die derzeit in der OECD geführt werde. Diese sei nicht zielführend und kaum konsensfähig. Auch *Prof. Kroppens* Idee, eine Umsetzung über die G20 Staaten zu suchen, sei gut. Allerdings sei unwahrscheinlich, dass die USA diesen Ansatz mittragen würde. Änderungen des bestehenden Verrechnungspreissystems würden bereits seit Jahren kritisch beurteilt. Daher sei ein radikaler Ansatz – wie der hier vorgestellte – der richtige Weg, er bräuchte aber Zeit.

Auch *Prof. Marquardsen* betont, dass der Ansatz bestechend sei. Auch sie sehe aber Umsetzungsprobleme: Die zu leistende Vorarbeit, um einen internationalen Konsens zu erreichen, mache eine so radikale Umstellung in naher Zukunft unmöglich. Gleichzeitig seien die Lösungen der OECD ebenfalls schwer umsetzbar und führten darüber hinaus zu mehr Komplexität. Auch halte sie das Abzielen auf die G20-Staaten für sinnig. Allerdings sei zu bedenken, dass nur ein Staat die ganze Diskussion bestimmen kann, was sich etwa an den USA und den kürzlichen Steuerreformen zeige; insoweit stimme sie *Prof. Rasch* zu. Für Deutschland sei ein neues System zudem vorrangig auf Ebene der EU zu beschließen, da das Unionsrechts zu beachten sei.

Prof. Kroppen „entschuldigt“ sich bei seinen Berufskollegen für den radikalen Ansatz, da bei einer Umsetzung wohl viele den vorzeitigen Ruhestand antreten müssten. Die Welt des Steuerrechts habe keine weiteren radikalen Ansätze von ihm zu erwarten. Das Schlusswort von *Prof. Kroppen* wird vom Publikum mit Applaus bedacht.

Prof. Seer sagt anschließend, das Schlusswort könne ihm, aufgrund des Ruhestands von *Prof. Kroppen*, natürlich nicht gefallen. Er verweist darauf, dass die heute besprochenen Ideen bereits veröffentlicht seien oder bald veröffentlicht würden. Als Bochumer Wissenschaftler bedauere er, dass er diese kritischen Gedanken zukünftig nicht mehr an Studierende weitergeben könne. *Prof.*

Kroppen sei aber jederzeit zu jeglichen Formaten eingeladen. Abschließend bedankt sich *Prof. Seer* bei *Prof. Kroppen* für den gelungenen Vortrag und betont, dass dieser ihm wirklich gut gefallen habe.

D. Schlussbemerkung

Prof. Seer weist auf das nächste Bochumer Steuerseminar hin, welches am 6. Dezember 2019 stattfinden wird. Dieses sei das Gedächtnissymposium für den leider verstorbenen *Heinrich Wilhelm Kruse*. Es werde ein besonderes Steuerseminar werden, da neben zahlreichen Doktoranden und Weggefährten auch die Familie *Kruses* anwesend sein wird. Die Autoren des *Tipke/Kruse* würden als Podium durch das Seminar führen und Vorträge halten. Unter dem Generalthema „ein Jahrhundert Abgabenordnung“ werde das Wirken *Kruses* gewürdigt, aber auch eine Bestandsaufnahme der Gegenwart vorgenommen. *Prof. Seer* bedankt sich abschließend bei den Teilnehmern der Podiumsdiskussion und wünscht allen Zuhörern eine gute Heimfahrt und ein schönes Wochenende.