

## BEPS: Maßnahme 11 - Zur Verbesserung von BEPS-Analysen

Im Rahmen des am 08.04.2015 veröffentlichten Action Plan 11 („Improving the Analysis of BEPS“) geht die OECD der Frage nach, inwiefern das Ausmaß und die Entwicklung von BEPS-Aktivitäten quantifiziert werden kann. Die Analyse beinhaltet die Sichtung und Bewertung existierender Datenquellen und empirischer Ansätze sowie Vorschläge zur (Weiter-)Entwicklung von Daten, Methoden und Indikatoren. Dieser Artikel fasst die wesentlichen Inhalte des Action Plan 11 zusammen.

### Einleitung

Durch Berichte in den Medien und in der Fachpresse sind Steuervermeidungsstrategien von multinationalen Unternehmen längst kein Geheimnis mehr. Vor allem Unternehmen mit einem hohen Bestand an immateriellen Wirtschaftsgütern sind durch die Verlagerung von Gewinnen in niedrig besteuerte Konzerngesellschaften aufgefallen (vgl. u.a. Richter/Hontheim (2013): Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, Der Betrieb, Heft 23, S. 1260 - 1264). Diese ‚anekdotische Evidenz‘ hat dazu geführt, dass multinationale Unternehmen in der öffentlichen Wahrnehmung generell im Verdacht stehen, in umfangreichem Ausmaß Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer zu verlagern – unabhängig vom Ort der eigentlichen wirtschaftlichen Aktivität. Im Rahmen des am 08.04.2015 veröffentlichten Action Plan 11 („Improving the Analysis of BEPS“) geht die OECD der Frage nach, inwiefern das Ausmaß und die Entwicklung von BEPS-Aktivitäten jenseits anekdotischer Evidenz quantifiziert werden kann. Die Analyse beinhaltet die Sichtung und Bewertung existierender Datenquellen und empirischer Ansätze sowie Vorschläge zur (Weiter-)Entwicklung von Daten, Methoden und Indikatoren. Dieser Artikel fasst die wesentlichen Inhalte des Action Plan 11 zusammen.

### Hintergrund

Für die Überlegungen von politischen Entscheidungsträgern, ob und welche Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS-Aktivitäten notwendig sind und wie diese aus volkswirtschaftlicher Sicht effizient ausgestaltet werden können, sind belastbare Informationen über Ausmaß und Entwicklung von BEPS abseits ‚anekdotischer Evidenz‘ von Bedeutung (zur aktuellen Diskussion um die Notwendigkeit der BEPS Bekämpfung aus deutscher Sicht, vgl. Schanz/Feller (2015): Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, Betriebs-Berater, S. 865-870). Die Arbeitsgruppe Nr. 2 der Kommission „Fiscal Affairs“ (CFA) der OECD hat eine Reihe empirischer Analysen und der verwendeten Daten auf ihre Eignung hin untersucht, die Auswirkungen von BEPS und geeigneten Maßnahmen zur Vermeidung von BEPS („BEPS Gegenmaßnahmen“) quantifizieren zu können. Im Zentrum der drei unten beschriebenen Schwerpunkte des Action Plan 11 steht dabei die Herausforderung, Gewinnverlagerungen als Folge von grenzüberschreitenden Verlagerungen realer wirtschaftlicher Aktivitäten eines multinationalen Unternehmens („MNE“) von Gewinnverlagerungen im Sinne von BEPS zu unterscheiden. Letztere zeichnen sich dadurch aus, dass eine Verlagerung von Unternehmensgewinnen losgelöst von der Verlagerung realer wirtschaftlicher Aktivitäten und Produktionsfaktoren stattfindet. In dem OECD-Papier wird darauf hingewiesen, dass keine oder eine nur niedrige Besteuerung von Unternehmensgewinnen an sich noch kein Hinweis auf BEPS ist. Dies ist erst dann der Fall, wenn die Nicht-Besteuerung durch Gestaltungen erzielt wird, durch die das zu versteuernde Einkommen von den einkommensgenerierenden ökonomischen Aktivitäten getrennt wird. Vor dem Hintergrund dieser Problematik nimmt die OECD im vorliegenden Diskussionsentwurf eine erste Einschätzung der Eignung von aktuell verfügbaren Datenquellen und existierenden Methoden zur empirischen Erfassung von BEPS vor. Weiterhin werden Anregungen zur (Weiter-)Entwicklung der vorhandenen Datenquellen, Indikatoren und Methoden vorgestellt.

Die OECD betont, dass der Entwurf nicht die Zielsetzung verfolgt, eine abschließende Einschätzung zu Daten oder Methoden abzugeben. Stattdessen soll der Action Plan 11 den jeweiligen Interessengruppen ein Bild über die (Entwicklungs-)Möglichkeiten für die Analyse des Ausmaßes und der Entwicklung von BEPS vermitteln.

Nachfolgend werden die drei Schwerpunkte des Action Plan 11 vorgestellt und kritisch gewürdigt.

### **1. Bewertung der vorhandenen Datenquellen für die BEPS-Analyse**

Ein Schwerpunkt des Diskussionsentwurfs beschäftigt sich mit den vorhandenen Datenquellen zur Erfassung von BEPS sowie Möglichkeiten zu deren Weiterentwicklung. Das OECD-Papier zeichnet ein Bild der aktuellen Datenlandschaft, die zwar insgesamt durch eine Vielzahl verfügbarer Quellen auf Makro- und Unternehmensebene geprägt ist. Diese Quellen seien jedoch in sich oft zu lückenhaft oder zu wenig grenzüberschreitend harmonisiert und verknüpft, als dass sich die oben genannte Problematik der Trennung realwirtschaftlich bedingter Gewinnverlagerungen von BEPS-Aktivitäten derzeit zufriedenstellend lösen ließe. Die diskutierten Datenquellen werden unterschieden nach Daten, die durch private Anbieter (z.B. die Unternehmensdatenbanken ORBIS oder AMADEUS) bereitgestellt werden und solchen, die durch die öffentliche Hand veröffentlicht werden (für Deutschland z.B. Daten des statistischen Bundesamtes oder der MiDi Datenbank der Deutschen Bundesbank).

Unternehmensdatenbanken privater Anbieter sind häufig durch eine mangelnde Abdeckung der Unternehmenslandschaft gekennzeichnet, was die umfassende Einschätzung von BEPS auf Unternehmensebene erschwert. Gerade die sehr unterschiedliche Länderabdeckung stellt ein Problem dar. Die OECD weist in Bezug auf empirische Studien zu BEPS auch darauf hin, dass diese meist auf Basis von Daten aus OECD-Staaten (v.a. den USA und Deutschland) erstellt wurden, während insbesondere Entwicklungs- und Schwellenländer aufgrund mangelnder Daten bisher kaum vertreten sind.

Meist mangelt es zudem an Informationen zu tatsächlich gezahlten Steuern der einzelnen Unternehmen. Als interessante Alternative wird die Verwendung von Steuererklärungsdaten von MNEs diskutiert, die unter Einbeziehung der gesamten Unternehmensstruktur eine nützliche Datenquelle wären. Allerdings gibt es bisher kaum Länder, die diese Daten (und sei es auch nur in anonymisierter Form) zu Analysezwecken bereitstellen. Zudem sind neben Fragen der Nutzung solcher Daten die Steuerverwaltungen in den meisten OECD-Staaten derzeit nicht in der Lage, die gesamten Steuereinnahmen von einem MNE aggregiert darzustellen. Auch wenn es aus der öffentlichen Diskussion einzelne Fälle gibt, in denen die Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen veröffentlicht wurden, so reichen diese Daten nicht aus, um umfassende und belastbare Analysen vorzunehmen. Insofern sieht die OECD die Notwendigkeit der Erhebung bzw. Aufbereitung detaillierterer Daten von MNEs, um das Ausmaß und die ökonomischen Auswirkungen von BEPS besser messen zu können. Einige Einschränkungen könnten durch umfassendere Anforderungen der Staaten an die Bereitstellung von Daten durch Unternehmen behoben werden. Die OECD sieht auch ein koordiniertes Handeln zwischen Staaten als Voraussetzung für eine bessere Datenqualität an. Insgesamt kommt die OECD zu dem Ergebnis, dass die Entwicklung von Indikatoren und ökonomischen Analysen zur BEPS-Messung derzeit durch die aktuelle Datenlage stark erschwert ist und sich die Datenverfügbarkeit in Zukunft deutlich verbessern sollte. Analysen zu Ausmaß und Entwicklung von BEPS seien derzeit daher noch mit entsprechender Vorsicht zu interpretieren.

### **2. Diskussion möglicher BEPS-Indikatoren**

Sowohl das Ausmaß von BEPS als auch die Veränderung über die Zeit hinweg sind derzeit nur schwer quantifizierbar. Es werden eine Reihe möglicher Indikatoren und ihre Eignung zur Messung sowohl des Ausmaßes von BEPS als auch der ökonomischen Auswirkungen untersucht. Dabei betont die OECD, dass aufgrund der gegebenen schwierigen Datenlage und der Herausforderung, reale ökonomische Aktivitäten von BEPS zu trennen, einzelne Indikatoren isoliert betrachtet nicht dazu geeignet sind, BEPS-Aktivitäten zu identifizieren. Vielmehr wird ein Bündel an Indikatoren vorgeschlagen („dashboard of indicators“), die in der Gesamtschau Hinweise auf das Ausmaß und die Entwicklung von BEPS ermöglichen sollen. Grundlage der vorgestellten Indikatoren sind Daten sowohl auf der Makroebene (u.a. basierend auf dem Verhältnis von Direktinvestitionen zum GDP) als auch auf Ebene der Unternehmensdaten (u.a. das Verhältnis des Quotienten Gewinn/Kapital von Konzerngesellschaften in Ländern mit geringem effektivem Steuersatz zum Quotienten Gewinn/Kapital weltweit auf Konzernebene). Im Kern stellen die Indikatoren darauf ab, eine gemessen an der ‚gewöhnlichen‘ wirtschaftlichen Aktivität eines Landes oder Unternehmens außergewöhnliche Profitabilität oder Kapitalflüsse in Staaten mit niedrigen effektiven Steuersätzen zu identifizieren. Das so zusammengestellte „Dashboard“ von Indikatoren soll letztlich politischen Entscheidern ermöglichen, das Ausmaß und die Veränderungen von BEPS über die Zeit zu beobachten. Die erläuternden Beispielrechnungen für einzelne Indikatoren mögen den jeweiligen Ansatz verdeutlichen, können aber nicht darüber

hinwegtäuschen, dass der Erklärungswert durch die mangelnde Qualität der verfügbaren Daten entsprechend eingeschränkt ist. Dies sollte bei der Interpretation der Indikatoren berücksichtigt werden.

### **3. Ökonomische Analyse der fiskalischen und realwirtschaftlichen Auswirkungen von „BEPS“ und „BEPS Gegenmaßnahmen“**

Der dritte Schwerpunkt des Action Plan 11 diskutiert empirische Analysen zur Einschätzung des Ausmaßes von BEPS. Die vorgestellten Studien kommen nach Interpretation der OECD zwar zu dem Ergebnis, dass BEPS stattfindet. Allerdings variieren die Studien in der Einschätzung des tatsächlichen Ausmaßes und ihrer volkswirtschaftlichen Effekte (vor allem in Form des entgangenen Steueraufkommens). Dies beruht einerseits auf den bereits erwähnten Datenproblemen. Andererseits besteht aber auch eine methodische Herausforderung, die beobachtbare Wirklichkeit, in der BEPS stattfindet, einer nicht beobachtbaren Alternative einer Welt ohne BEPS gegenüberzustellen („counterfactual“). Das OECD-Papier verdichtet die bisher in der Literatur verfolgten methodischen Strategien zur Erfassung von BEPS bzw. zur Höhe des entgangenen Steueraufkommens auf zwei fundamentale Ansätze: den sog. „Aggregate Tax Rate Differential Approach“ und den „BEPS Channel Approach“. Dem erstgenannten aggregierten Ansatz liegt die Idee zugrunde, die tatsächlichen von MNEs berichteten Gewinne in verschiedenen Ländern mit dem geschätzten „counterfactual“ zu vergleichen. Dazu wird eine länder- oder unternehmensspezifische Schätzung der Gewinne je Land auf Grundlage der im jeweiligen Land ausgeübten wirtschaftlichen Aktivität vorgenommen. So soll hypothetisch die Höhe der Gewinne je Land geschätzt werden, die in einer nicht beobachtbaren Welt ohne BEPS zu erwarten gewesen wäre.

Der zweite Ansatz verfolgt eine direktere Strategie über die Analyse einzelner, konkreter Kanäle, über die BEPS erfolgen kann, vornehmlich die in den übrigen Action Plans diskutierten Kanäle wie z.B. Hybrid Mismatch Arrangements (Action 2) oder exzessive Fremdkapitalfinanzierung (Action 4). Durch Summierung der Ergebnisse aus den einzelnen Kanälen unter Berücksichtigung möglicher Interaktionen soll so eine Einschätzung erreicht werden.

Die Vorteile des aggregierten Ansatzes werden vor allem hinsichtlich der Möglichkeit gesehen, die Effekte aller BEPS-Kanäle zugleich zu schätzen. Zudem ist die Methode auf viele MNEs anwendbar und bedarf nicht der vorherigen Identifizierung von spezifischen BEPS-Kanälen. Andererseits muss eine belastbare Schätzung der Profitabilitäten gegeben sein. Die damit verbundenen methodischen Probleme umgeht der zweite Ansatz durch direkte Analyse der (theoretisch) vorhandenen BEPS-Kanäle. Um das mittels der verschiedenen Kanäle entgangene Steueraufkommen zu schätzen, sind jedoch in der Regel detailliertere Daten als beim aggregierten Ansatz notwendig.

In Bezug auf die BEPS-Gegenmaßnahmen geht das vorgelegte Papier auf einen weiteren aus Sicht des Steuerzahlers interessanten Punkt ein. So werden die geäußerten Bedenken zu den erwarteten administrativen Kosten der bereits vorgestellten BEPS-Maßnahmen thematisiert, die sowohl auf Seiten des Steuerzahlers als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu erwarten sind. Bei der Einschätzung der erwarteten Kosten durch BEPS-Maßnahmen gibt die OECD zu bedenken, welchen Zustand man als „counterfactual“ in der Analyse heranzieht. In einem Zustand ohne BEPS-Maßnahmen sei nämlich fraglich, ob es bei den aktuellen (nationalstaatlichen) Regelungen bliebe oder nicht einzelne Staaten vielmehr nicht abgestimmte Maßnahmen ergreifen würden, die wohlmöglich in höheren Kosten resultierten als bei einem international abgestimmten Prozess.

#### **Zusammenfassung/Ausblick**

Zusammenfassend weist das OECD-Diskussionspapier auf die Bedeutung einer belastbaren Einschätzung des durch BEPS-Aktivitäten entgangenen Steueraufkommens sowie der Quantifizierung von Effekten entsprechender Gegenmaßnahmen hin. Dies erscheint insofern bedeutsam, als dass die so ermittelten Effekte den möglichen administrativen Kosten der Bekämpfung von BEPS sowie möglichen Effizienzkosten aus den verschärften Regeln wie z.B. der Verlagerung realer Investitionen anstelle einer Verlagerung der Steuerbemessungsgrundlage gegenübergestellt werden können (zu möglichen Effizienzkosten der Besteuerung vgl. Schanz/Feller (2015) oder Bierbrauer (2013): Steuervermeidung vermeiden: Sollten wir das wollen?, ifo Schnelldienst 11/2013, S. 11 - 13.). Darüber hinaus wären die Ergebnisse einer solchen Auswertung alleine schon deshalb von Bedeutung, weil sie die öffentliche Debatte über BEPS auf Basis einer realistischen Einschätzung des Problemumfangs wieder versachlichen können. Aus dem Diskussionspapier wird deutlich, dass es zur Einschätzung der fiskalischen und volkswirtschaftlichen Effekte von BEPS noch zahlreiche offene Fragen gibt und die

Notwendigkeit einer erweiterten und verbesserten Datengrundlage besteht. Auch wenn die vorliegenden Schätzungen auf Basis der derzeit vorhandenen Daten und methodischen Ansätze bereits hilfreiche Einsichten für die politischen Entscheidungsträger liefern, sind die Ergebnisse mit der gebotenen Vorsicht zu interpretieren.

Vor dem Hintergrund der im Action Plan 11 diskutierten Datenprobleme zur Einschätzung von BEPS selbst auf Ebene der Steuerverwaltungen lässt sich auch das Interesse an der Einführung des Country-by-Country Reportings (BEPS Action Plan 13) verstehen. Auch die von der EU-Kommission im März vorgestellten Initiativen im Rahmen des Steuertransparenzpaketes beinhalten neben dem Vorschlag eines verpflichtenden systematischen Austausches von Steuervorbescheiden zwischen den Mitgliedstaaten auch einen Aktionspunkt zur besseren Quantifizierung des Ausmaßes von Steuerhinterziehung und -vermeidung in Zusammenarbeit mit Eurostat (vgl. „Bekämpfung der Steuerhinterziehung von Unternehmen: EU-Kommission präsentiert Steuertransparenzpaket“, in: Deutsche Steuerzeitung, Heft 9 (2015), S. 317). Unabhängig von der weiteren Entwicklung der im Action Plan 11 diskutierten Datengrundlagen und empirischen Methoden sollten sich die Steuerpflichtigen auf erhöhte Transparenzanforderungen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten, insbesondere auch auf dem Gebiet der Verrechnungspreise, einstellen.

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.