

Steuervermeidung von Großkonzernen

Sandra Müller-Thomczik

Zusammenfassung

Gegenstand des vorliegenden Beitrages ist die Analyse des komplexen Verantwortungsgefüges der Steuervermeidung von Großunternehmen im Spannungsfeld von Legalität und ethischer Verantwortung. Der Fokus liegt auf gewinnverlagernden Konstruktionen mittels Lizenzvereinbarungen, die anhand des „Double Irish with a Dutch Sandwich“ zunächst beispielhaft erläutert werden. Die daran anschließende Analyse des Verantwortungsgefüges erfolgt anhand eines relationalen Verantwortungsbegriffs, welche die möglichen Subjekte und Objekte moralischer Verantwortung auf Unternehmens-, Ordnungs- und Individualebene untersucht. Die Heranziehung einer Verantwortungsinstanz in christlich-biblischer Betrachtungsperspektive führt zu dem Schluss, dass die Verknüpfung von Steuerzahlung und explizit aktiver wirtschaftlicher Tätigkeit Teil unternehmerischer Verantwortung ist. Die Aushebelung des Äquivalenzprinzips verbunden mit den Besonderheiten der Internationalität bedingen ein potentielles Risiko für die Sozialstaatlichkeit und damit für den schützenswerten „Nächsten“ als Priorität.

Schlagwörter

Steuervermeidung, Gewinnverlagerung, unternehmerische Verantwortung, relationaler Verantwortungsbegriff

Abstract

This paper analyses complex responsibility structures with regard to avoiding tax payments of large-scale enterprises. This tax avoidance is based on constructions of profit shifting by license agreements. This strategy is explained by a description of the “Double Irish with a Dutch Sandwich” as an example for tax-avoiding constructions. Based on a relational term of responsibility the following analysis reveals the possible morally-responsible subjects and objects on the company, systematic and individual level. By using a responsibility authority considered from a Christian biblical perspective the author comes to the conclusion that the connection of tax payments and explicitly active economical behavior are part of corporate responsibility. Leveraging the principle of equivalence determines a risk for the welfare state and thereby for the worth protecting “neighbor” as priority. The lack of the state’s scope coming with the international side emphasizes this result.

Keywords

tax avoidance, profit shifting, licence agreement, corporate responsibility, relational term of responsibility

1. Einleitung

Steuervermeidung ist nicht erst seit den „Panama-Papers“ stark in das öffentliche Bewusstsein gerückt. Großkonzerne wie beispielsweise Google sind schon früher mit Steuerkonstruktionen aufgefallen, die es ihnen ermöglichten, ihre Steuerlast erheblich zu senken. Die hierfür gewählten Steuergestaltungen sind nach derzeitiger Rechtslage (noch) legal (Tipke 2000a).¹ Nach Schätzungen der OECD sollen durch die Steuervermeidung von Unternehmen jährlich 100 bis 240 Milliarden USD an potentiellen Steuereinnahmen weltweit verloren gehen (OECD 2015).² Die Öffentlichkeit fühlt sich von diesen Steuerpraktiken übervorteilt. Eine deutlich negative Bewertung findet sich bereits in den Deskriptionen, welche von den breit verwendeten Termini „aggressive Steuerplanung“ bis hin zum „aggressiven Steuerdumping“³ reicht. Für wertende Einschätzungen dieser Art sorgen u.a. auch kritische Berichterstattungen wie die der Hilfsorganisation Oxfam (Hau-schild 2016). Diese sieht den Grund für die wachsende globale Ungleichheit zwischen Arm und Reich neben der Steuervermeidung von Privatpersonen in den Steuergestaltungen von Großkonzernen. Während die Öffentlichkeit und bestimmte Nichtregierungsorganisationen für solche Unternehmen eine ethische Verantwortung voraussetzen, sehen die Unternehmen, zumindest z.T. öffentlich kommuniziert, kein moralisch bedenkliches Verhalten. So stellte Google Manager Eric Schmidt öffentlich klar, er sei stolz auf seine Version des Profit Shiftings und betitelte diese Vorgehensweise als „Kapitalismus“ (Spiegel Online 2012). Diese Diskrepanz zeigt die Notwendigkeit einer ethischen Reflektion steuervermeidender Gestaltungen.

Der folgende Beitrag gibt zunächst einen Einblick in die Konstruktion „Double Irish with a Dutch Sandwich“⁴ als Beispiel wie Steuergestaltungen anhand von Lizenzvereinbarungen, die zu besonders niedrigen Steuerquoten führen, möglich sind. Im nächsten Schritt reflektiert der Beitrag für wen und in welchem Umfang sich aus ethischer Sicht eine Verantwortung begründen lässt. Ausgangspunkt der Reflektion ist der relationale Verantwortungsbegriff. Von zentraler Bedeutung⁵ ist dabei die Frage nach der Begründung des *normativen* Bewertungsmaßstabs (Reuter 2011, S. 301). Zu klären ist mithin, an welchem moralischen Maßstab sich die Ausübung der Verantwortung messen lässt bzw. konkret welche Instanz Rechenschaft fordern darf.⁶ Die gewählte Betrachtungsperspektive ist eine christlich-biblische, wonach das biblische Wirklichkeitsverständnis zu

¹ Grundlegend zur Legalität der Steuervermeidung siehe Tipke (2000a, S. 81).

² Aus ökonomischer Sicht ist kritisch anzumerken, dass die OECD die Zahlen nicht dahingehend aufschlüsselt, inwiefern sie sich auf Steuervermeidung und illegale Steuerhinterziehung beziehen. Zur Problematik der Quantifizierung siehe auch Überblick bei Rödder und Pinkernell (2013, S. 619).

³ Zur Verwendung des Begriffs „Steuerdumping“ siehe z.B. Studie der Grünen Fraktion des Europaparlaments, Sprecher Giegold (2016). Eine einheitliche Begriffsdefinition der „aggressiven Steuerplanung“ besteht weder im politischen Bereich, noch in der steuerlichen Literatur. Siehe hierzu Blumer (2013, S. 2785 f.); für eine nichtabschließende Aufstellung von Kriterien siehe Grotherr (2015, S. 363 f.); siehe zur Entwicklung dieser moralischen Wertung in der öffentlichen Diskussion Piltz (2015, S. 532).

⁴ Diese Bezeichnung stammt ursprünglich aus der New York Times zur Steuergestaltung des Internetkonzerns Apple, findet mittlerweile aber eine breite mediale Verwendung (Pinkernell 2012, S. 372).

⁵ In diesem Sinne zur Verantwortungsethik Körtner (2008, S. 102).

⁶ Etienne de Villier reißt eine weitere Forschungsfrage an, indem er fragt, ob Verantwortung nicht nur mit Rechenschaft ablegen, sondern vielmehr mit der Berufung zu tun hat, in „komplexen Lebenssituationen moralisch zu handeln“ (de Villiers 2007, S. 20).

Gott als der höchsten Rechenschaft fordernden Instanz führt.⁷ Die primäre Begründung für die Heranziehung Gottes als Rechenschaftsinstanz konzentriert sich auf den zweiten Teil⁸ des schöpfungsgemäßen Auftrag des Menschen,⁹ nach welchem es gem. Gen 1, 28 heißt:

„Und Gott segnete sie und sprach zu ihnen: Seid fruchtbar und mehret euch und füllet die Erde und machet sie euch untertan und herrschet über die Fische im Meer und über die Vögel unter dem Himmel und über das Vieh und über alles Getier, das auf Erden kriecht“ (Luther 1520).

Der Terminus des „Herrschens“ bezieht sich auf das Bild eines wohlwollenden Regenten, der Frieden und Wohlstand bringt (Wenham 1987, S. 33) und steht damit im Gegensatz zu Assoziationen wie Unterwerfung und Ausbeutung. Im Sinne des Wohlwollenden verstand der alttestamentliche Kontext die Aufgabe eines Monarchen, welcher hier als Leitbild für den Repräsentanten Gottes in der Gestalt des Menschen auf Erden dient (Ebd.). Die Beauftragung des Menschen erfolgt dabei über die direkten Anrede Gottes: „...und sprach zu ihnen...“ und somit in dem persönlichen Beziehungsverhältnis, in welches Gott zum Menschen tritt (Ebd.). In diesem Beziehungsverhältnis und des durch den Schöpfungsauftrag entstehenden Handlungsspielraums steht Gott als Schöpfer das Recht zu, von seinen Geschöpfen Rechenschaft zu fordern.¹⁰

2. Double Irish with a Dutch Sandwich

Kernelement der Steuervermeidung über das „Double Irish with a Dutch Sandwich“ sind Konstruktionen mittels Lizenzvereinbarungen, womit sich Gewinne in einem Hochsteuerland schmälern lassen. Der Lizenznehmer (Ansässigkeit Hochsteuerland) schuldet dem Lizenzgeber (Ansässigkeit in einem Niedrigsteuerland bzw. einer Steueroase¹¹) eine erhebliche Lizenzgebühr (Fehling und Schmid 2015, S. 493 f.). Mit dieser Lizenzgebühr schmälert der Lizenznehmer seinen Gewinn, welcher korrespondierend einer geringeren

⁷ Zur Begründung der „theonomen“ Instanz und aufschlussreichen Zusammenhängen zum Naturrecht sowie Sittengesetz siehe Härle (2011, S. 127); für eine Übersicht säkularer Begründungsansätze mit ihren jeweiligen Hauptvertretern siehe Körtner (2008, S. 97); siehe auch Wittwer (2002, S.575 ff.); wenn die Instanz für manche Menschen nicht Gott sein kann, dann sollte nach Kreß der Versuch unternommen werden, „mit allgemein nachvollziehbaren Antworten“ eine Wertbegründung vorzunehmen (Kreß 2002, S. 580).

⁸ Zum ersten Teil: „...seid fruchtbar und mehret euch...“, siehe z.B. Wenham (1987, S.33); oder auch Hamilton (1991, S. 138 ff.) bereits zu Vers 27.

⁹ Eschatologische Gedankengänge werden somit nicht weiter vertieft. Siehe z.B. Georg Picht, wonach der Begriff der Verantwortung der christlichen Tradition im Hinblick auf die letzte Verantwortung vor dem Gericht Gottes entstammt (Picht 1969, S. 319). In der neuzeitlichen Diskussion kommt es zu einem Verständnis der Verantwortung gegenüber seinem eigenen Gewissen im Rahmen der autonomen Vernunft, wobei diese Rückbesinnung auf das Gewissen als Subjekt auch in der christlichen Tradition zu finden ist (Picht 1969, S. 320 f.). In einer Unternehmung kann als „Gewissen“ auch eine Reflexionsinstanz fungieren, die die Folgen einer Handlung im Hinblick auf die gelten sollen den moralischen Standards überprüft (Ropohl 1998, S. 274); Picht lehnt das Gewissen jedoch als „incurvatio in se ipsum“ ab; Verantwortung „vor“ (also vor einer Instanz) führt also aus der innerlichen Sphäre heraus, womit das Gewissen als Instanz nicht konsistent ist (Picht 1969, S. 322).

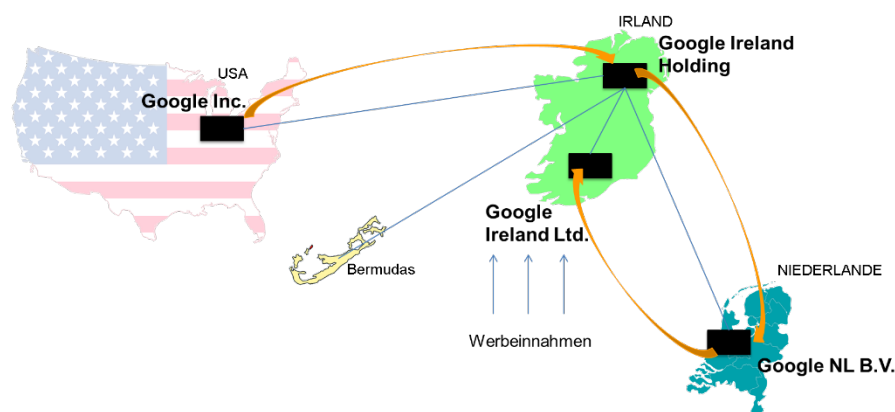
¹⁰ Siehe hierzu auch Ausführung von Härle (2011, S. 127 f.) zur Begründung einer normativen Instanz im Willen Gottes.

¹¹ Eine Beschreibung der OCED-Qualifikation von Steueroasen findet sich bei Selling (2000, S. 227=; für weitere grundsätzliche Informationen zum Begriff „Steueroase“ siehe Rixen (2016, S. 51).

steuerlichen Belastung unterliegt. Die Lizenzgebühr fließt dann in einen Niedrigsteuerstaat mit günstigeren steuerlichen Bedingungen. Im „Double Irish with a Dutch Sandwich“ liegt in den Niederlanden eine sog. „Patentbox“-Regelung¹² vor, welche für Lizenz Einkünfte eine sehr geringe steuerliche Belastung von 5 % vorsieht (Bundestag-Drucksache 18/1238, S. 2). Da nach internationalem Steuerrecht auch Betriebsstätten weitestgehend als selbständige Unternehmenseinheiten gehandhabt werden, findet eine eigenständige Besteuerung dieser statt.¹³ Folglich können Konzerneinheiten mittels Lizenzvereinbarungen ihre Gewinne in einen anderen Staat verlagern. Steuervermeidungsstrategien dieser Art sind für Großkonzerne aufgrund vielschichtiger Gesellschaftsstrukturen leichter möglich als für kleine und mittlere Unternehmen (Grotherr 2015, S. 361), womit ein gerechter unternehmerischer Wettbewerb eingeschränkt ist. Zudem eignen sie sich nur für Unternehmen mit speziellen Geschäftsgegenständen: Konzerne, die mittels Lizenzvereinbarungen Steuern vermeiden, verfügen über hohes geistiges Eigentum und die das zum Ausdruck bringenden Immaterialgüterrechte lassen sich leicht zwischen Konzerneinheiten verschieben (Pinkernell 2014, S. 132). Bei anderen Geschäftsbereichen mit materiellen Gütern ist eine steuerliche Gestaltung mittels Lizenzvereinbarung nicht in vergleichbarem Umfang möglich (Richter und Hontheim 2013, S. 1260).

Der Internetkonzern Google soll als verdeutlichendes Beispiel für ein Unternehmen dienen, das die Gestaltung des „Double Irish with a Dutch Sandwich“ nutzte. Das folgende Schaubild stellt mittels Pfeilen den Weg der Lizenzvereinbarung dar:

Abbildung 1 – Weg der Lizenzvereinbarung



Quellen: Pinkernell (2012), S. 373; Richter und Hontheim (2013), S. 1262 f.¹⁴

Ausgangspunkt der Betrachtung ist die amerikanische Muttergesellschaft Google Inc.¹⁵ Diese gründet als Tochtergesellschaft die Google Ireland Holding. Diese Holding

¹² Eine Übersicht zu bestehenden Patentboxregelungen findet sich in der Bundestags-Drucksache 18/1238, S. 2; siehe auch Fehling und Schmid (2015, S. 494).

¹³ Konkret führt hierzu der sog. „Separate Entity Approach“ Tochterunternehmen und noch weitreichender der 2012 eingeführten „Authorized OECD Approach“ (Rixen 2016, S. 50).

¹⁴ Ebenfalls zu finden sind dort die Informationen für eine Abbildung mit dem Fokus auf die Konzernstruktur sowie für die steuerlich relevanten Tatbestände.

¹⁵ Die Abkürzung „Inc.“ steht für „Incorporation“ als Namenszusatz für eine Kapitalgesellschaft.

ist in Irland aufgrund einer besonderen Regelung des irischen Steuerrechts nicht steuerlich ansässig, da ihre Leitung und Kontrolle im Ausland (Bermudas) liegt (Pinkernell 2012, S. 372).¹⁶ Das US-amerikanische Steuersystem qualifiziert diese Gesellschaft jedoch als in Irland ansässig, da es auf den Gründungsort abstellt (Richter und Hontheim, 2013, S. 1261). Die Holding wiederum gründet zwei Tochtergesellschaften; zum einen die Google Niederlande Holdings BV¹⁷ und zum anderen die Google Ireland Ltd.¹⁸

Einnahmen, die Google aus einem seiner zentralen Geschäftsfelder der Werbung erzielt, fließen an diese Google Ireland Ltd (Pinkernell 2012, S. 371). Damit ein Werbekunde bspw. die Lizenz zur Schaltung von Werbung auf der Google-Homepage erwirbt, schließt er einen Vertrag mit der Ltd. und bezahlt ihr eine Lizenzgebühr. Dieser Vertragsabschluss erfolgt über die Google-Homepage, womit im Herkunftsstaat des Kunden mangels einer Betriebsstätte als steuerlichem Anknüpfungspunkt keine Einkünfte entstehen (Pinkernell 2012, S. 371).¹⁹ Damit die Google Ireland Ltd. die Lizenz weitergeben kann, muss sie zunächst die Lizenz erhalten, denn sie gehört ursprünglich zur amerikanischen Muttergesellschaft Google Inc. als Entwicklerin des hinter Google stehenden Suchalgorithmus.²⁰ Die Google Inc. übergibt die Lizenz zunächst an die Google Ireland Holding, welche die Lizenz an die Google Niederlande BV weiterleitet. Diese gibt sie wiederum an die Google Ireland Ltd. weiter.²¹ Der Weg, den die Lizenz nimmt, ist von wesentlicher Bedeutung. Danach richtet sich die Frage, welche Konzerneinheit einer anderen Einheit aufgrund der Lizenznutzung zur Zahlung verpflichtet ist. Für die Nutzung der Lizenz zahlt die Google Ireland Ltd. an die Google Niederlande BV eine Gebühr und schmälert somit ihren Gewinn. Auf diesen verminderten Gewinn fallen geringe 12,5% irische Unternehmenssteuer an. Aufgrund der Zins- und Lizenzrichtlinie (Rat der EU 2003)²² sind innerhalb der Europäischen Union zudem keine Quellensteuern zu entrichten. Die Bewertung der Lizenzgebühren erfolgt mittels Verrechnungspreisen,²³ wobei die irischen Verrechnungspreisregelungen für diese steuerliche Konstruktion großzügig ausfallen.²⁴ Weiter ist die Gebühr, die die Google Niederlande BV erhält, aufgrund der Patentbox nur geringfügig mit 5% zu besteuern. Ihren Gewinn schmälert sie zudem über eine Lizenzgebühr, welche an die Google Ireland Holding fließt. Mangels steuerlicher Ansässigkeit ist

¹⁶ Das Kriterium für die ausländische Ansässigkeit aus irischer Sicht: Leitung und Kontrolle der Gesellschaft befinden sich im Ausland. Ursprünglich sollte das Kriterium der ausländischen Leitung und Kontrolle nur einen Ausnahmefall darstellen, war jedoch zu einem regelmäßigen Anwendungsfall geworden (Richter und Hontheim 2013, S. 1261). Irland hat vermutlich aufgrund des Drucks der EU die Kriterien für die inländische Ansässigkeit verschärft, allerdings bestehen noch Übergangsfristen bis 2020. Siehe z.B. die Berichterstattung der Zeit (Zeit Online 2014).

¹⁷ Die Abkürzung „BV“ steht für „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“, wobei es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt.

¹⁸ Die Abkürzung „Ltd.“ steht als Namenszusatz „Limited“ ebenfalls für eine Kapitalgesellschaft.

¹⁹ In diesen Herkunftsstaaten gründet Google sog. „Servicegesellschaften“. Siehe hierzu ausführlich Richter und Hontheim (2013, S. 1261 f.).

²⁰ Die Gegenleistung für die Übertragung der Lizenz liegt in vereinbarten forschungsbezogenen Weiterentwicklungsleistungen (Richter und Hontheim 2013, S. 1262).

²¹ Diese Darstellung ist vereinfacht. Es handelt sich um verschiedene Arten von Lizenzgebühren für Immaterialgüterrechte u.a. zur Nutzung der AdSense- und Adwords-Programme (Pinkernell 2012, S. 370).

²² Siehe hierzu z.B. Erläuterungen bei Fehling und Schmid (2015, S. 495).

²³ Zur Verrechnungspreisproblematik in vorliegenden Leistungsbeziehungen siehe Jochum (2015, S. 115 f.).

²⁴ Diesen Umstand hat auch eine bereits erfolgte Reform nicht verändert. Siehe im Einzelnen Richter, und Hontheim (2013, S. 1263).

die Gebühr jedoch nicht in Irland steuerbar und gelangt im Weiteren unversteuert auf die Bermudas.²⁵ Prinzipiell sieht das amerikanische Steuerrecht für Lizenz Einkünfte, die in einem amerikanischen Konzern in eine Steueroase fließen, eine Hinzurechnungsbesteuerung vor. Diese greift jedoch im vorliegenden Fall nicht: Die Einkünfte, die auf die Bermudas fließen, gelten aus Sicht des amerikanischen Steuerrechts als aktive und damit nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegende Einkünfte. Hierzu führt die amerikanische Check-the-Box-Regelung, mittels welcher Google die Ireland Ltd. als sog. „disregarded entity“ einordnen lässt. Aus amerikanischer Sicht liegt dann nur eine Betriebsstätte vor und Transaktionen zwischen der Ltd. und der Holding sind in den USA steuerlich nicht relevant (Richter und Hontheim 2013, S. 1261). Vergleichbares gilt für die BV. Somit entstehen aus Sicht der USA auf den Bermudas nur die aktiven Einnahmen aus dem Werbegeschäft, die in die Ltd. fließen (Pinkernell 2012, S. 372). Bei dieser Konstruktion nutzt Google somit zwei irische Gesellschaften (Double Irish) und eine zwischengeschaltete niederländische Gesellschaft, die nur die Lizenz weitergibt (Dutch Sandwich), um eine Besteuerung in den USA zu verhindern.

Aus ökonomischer Sicht ist der Einwand zu betrachten, dass die in Steueroasen „geparkten“ Gewinne doch spätestens dann einer Besteuerung unterliegen, wenn sie in den USA an die Dividendenempfänger ausgeschüttet werden und insofern kein Verlust US-amerikanischen Steuersubstrats vorläge. Google nahm jedoch in den letzten Jahren keine Ausschüttungen vor. Würden die in der Steueroase gelagerten Gewinne in den USA mittels einer steuerlichen Reform besteuert werden, indem z.B. die Lücken der Hinzurechnungsbesteuerung geschlossen würden, käme es zu einer sofortigen immensen finanziellen Belastung der betroffenen Unternehmen. Reimar Pinkernell weist daraufhin, dass dies die Unternehmen in eine ausgeprägte finanzielle Schieflage bringen würde, die eine äußerst negative Reaktion der Börse nach sich zöge. Da dieses Ergebnis nicht hinnehmbar wäre, würde die US-amerikanische Regierung die Rückführung der Gewinne mit einem erheblichen Steuererlass verbinden müssen, wie es ähnlich bereits unter der Regierung Bush im Rahmen sog. „repatriation tax holidays“ praktiziert wurde (Pinkernell 2013, S. 187). Das in den USA gewünschte Steueraufkommen würde dann nur in einem sehr geringen Umfang generiert werden können.

Die auf Lizenzvereinbarungen basierende Steuervermeidung ist möglich aufgrund der ungleichen Ausgestaltung der Steuersysteme verschiedener Staaten. Zur Verhinderung unerwünschter steuerlicher Gestaltungen würde daher eine Harmonisierung der steuerrechtlichen Regelungen beitragen. Im Oktober 2015 wurde eine solche Staateninitiative in einen Maßnahmenplan umgesetzt. Die OECD veröffentlichte am 08.10.2015 die endgültigen Berichte zu den 15 Maßnahmen ihres BEPS-Aktionsplans (Base Erosion and Profit Shifting; OECD 2016).²⁶ Damit der BEPS-Plan Wirksamkeit entfaltet, müssen die Maßnahmen in innerstaatliches Recht umgesetzt werden.²⁷ Die EU-Kommission folgte

²⁵ Die meisten europäischen Steuersysteme sehen für diesen Fall der Weiterleitung in eine Steueroase eine Quellenbesteuerung vor. Das niederländische Steuerrecht weist keine vergleichbare Regelung auf und bildet damit eine Ausnahme (Pinkernell 2012, S. 372).

²⁶ Eine grundlegende Übersicht zu den Aktionspunkten findet sich u.a. bei Benz und Böhmer (2015, S. 2536 ff.); Kolja van Lück bietet einen kompakten Überblick über die Maßnahmen (van Lück 2015, S. 758 ff.).

²⁷ Für Deutschland ergibt sich wahrscheinlich nur ein eingeschränkter Handlungsbedarf, da die Maßnahmen zum Teil bereits im innerstaatlichen Recht zu finden sind. Insbesondere Aktionspunkt 3 findet sich

der BEPS-Initiative zügig und legte am 28.01.2016 im Rahmen eines Maßnahmenpaktes einen Richtlinienvorschlag 8 (Fehling 2016, S.164)²⁸ zur Umsetzung der Maßnahmen vor. Diese Aktionspläne werden Konstruktionen wie das „Double Irish with a Dutch Sandwich“ erheblich erschweren. Dennoch werden internationale Initiativen wohl nie in der Lage sein, alle möglichen steuervermeidenden Konstruktionen auszuschließen.²⁹ Zudem bleibt die Umsetzung abzuwarten, wobei die Staaten zum Teil großzügige Übergangsfristen gewähren,³⁰ in welchen Unternehmen weiterhin die Steuervermeidung praktizieren könnten. Des Weiteren ist nicht auszuschließen, dass es in anderen Staaten neue begünstigende Regelungen geben wird oder Steuersatzsenkungen vorgenommen werden. Zudem ist das „Double Irish with a Dutch Sandwich“ ein eindrucksvolles Beispiel für eine kreative Findigkeit der steuerberatenden Branche, die wohl auch noch an anderer Stelle Erfolg haben wird. Somit wird, selbst wenn u.a. die hier besprochene Konstellation künftig nicht mehr im Rahmen der Legalität möglich ist, das Grundproblem zwischen legaler Steuervermeidung und ethischer Verantwortung an anderer Stelle weiter bestehen. Der Verantwortungsbegriff geht ja gerade über das rein rechtlich Geforderte hinaus und beinhaltet eine ethische Pflicht zur Fürsorge, die das rein Rechtliche übersteigt (Picht 1969, S. 320).³¹ Worin dieses „mehr“ der Verantwortung liegt, wer sie trägt und wie sie sich vor Gott konkretisiert, soll die folgende Reflektion des relationalen Verantwortungsbegriffs klären.

3. Der relationale Verantwortungsbegriff

3.1. Begriffsbestimmung

Zunächst entstammt der Begriff „Verantwortung“ bzw. „sich verantworten“ dem Kontext der Jurisdiktion mit der Bedeutung „Rechenschaft ablegen“.³² Konrad Ott geht da-

bereits in den deutschen Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG sowie die Zinsabzugsbeschränkung des Aktionspunkts 4 in der Zinsschrankenregelung gem. § 4h EStG. Siehe hierzu Benz und Böhmer (2015, S. 2536); siehe auch zu den ersten BEPS-Vorschlägen bereits Eilers (2013, S. 25 ff.); zur Einstellung der USA hinsichtlich der Umsetzung bzw. Nichtumsetzung siehe Beitrag Piltz (2015, S. 529).

²⁸ Bereits vor dem BEPS-Aktionsplan stand das Thema auf der europapolitischen Agenda. Der Europäische Rat teilte bereits Ende 2014 mit, dass die Steuervermeidung und die aggressive Steuerplanung zu bekämpfen seien (COM 2016, S. 1). Die EU-Kommission veröffentlichte in Folge am 17.06.2015 einen „Aktionsplan für faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU“ (COM 2015). Interessant für die ethische Diskussion ist die im Titel gewählte Verwendung des moralisierenden Adjektivs „fair“.

²⁹ In diesem Sinne auch Richter und Hontheim (2013, S. 1263); siehe auch van Lück (2015, S. 766); nach Ute Schmiel ist die Steuermoral in jedem Steuersystem alternativlos, worin auch eine Begründung für Steuermoral zu finden ist (Schmiel 2012, S. 60 f.); siehe weiter Risse (2015, S. 12), welcher zudem darauf hinweist dass die BEPS-Initiative beispielsweise dazu führen kann, dass asiatische Länder wie China ihre Attraktivität als Forschungsstandorte mittels Patentboxen ausbauen und so die eigentlich von BEPS zu verhindern gewünschten Entwicklungen „befeuert“ werden (Ebd., S. 13).

³⁰ So besteht beispielsweise für die Abschaffung der Patentboxregelungen eine Frist bis Ende Juni 2021 (Benz und Böhmer 2015, S. 2537).

³¹ Nach Picht wohnt der Verantwortung ein „Überschuss“ inne.

³² Siehe ausführlicher Reuter (2011, S. 301), der hier vom „klassischen Modell“ des Verantwortungsbegriffs spricht. Abzuleiten ist der Begriff vom lateinischen „respondere“: „vor Gericht auf eine Anklage

von aus, dass der Begriff der Verantwortung ein „reiner Zuschreibungsbegriff ohne eigenständigen normativen oder moralischen Gehalt“ ist (Ott 1997, S. 254). Im hier zu analysierenden relationalen Gefüge stellt sich Verantwortung jedoch nicht wertneutral dar, sondern versteht sich nach christlich-biblischer Perspektive als grundlegende Charakterisierung der Beziehung eines moralischen Subjekts gegenüber Gott. Der Grund für das Entstehen der Folgen einer Handlung³³ liegt im Schöpfungsauftrag des Menschen und damit in der Verantwortung des Geschöpfes gegenüber dem Rechenschaft fordernden Schöpfer. Ulrich Körtner sieht dieses Recht insbesondere aus der Perspektive der Mitgeschöpften (Körtner 2008, S. 126).³⁴ Der für die folgenden Relationen entscheidende Maßstab ist dabei die Gerechtigkeit als zentrale Eigenschaft und Ziel Gottes. Nach biblischem Verständnis geht es bei dieser nicht um den subjektiven Anspruch des Einzelnen, sondern um eine Ausrichtung der Perspektive auf den Anderen, insbesondere den Hilfsbedürftigen und Armen,³⁵ was für die hier vorliegenden Verantwortungsgefüge im Einzelnen noch zu konkretisieren sein wird.

Der Begriff der „Verantwortung“ hat mit der zunehmenden Komplexität der moderneren und technologisierten Gesellschaft mit ihren vielfältigen Handlungszusammenhängen und Risiken einen bedeutenden Stellenwert in der ethischen Diskussion erreicht (Reuter 2011, S. 301).³⁶ Zudem gehört er zum Kernvokabular der Wirtschaftsethik (Hengsbach 1991, S. 18; Heidbrink 2011, S. 188). So gab beispielsweise schon Milton Friedmann in seinem bekannten Aufsatz „The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits“ (Friedman 1970) eine Antwort auf die Frage nach der sozialen Verantwortung und löste damit eine kontroverse Debatte aus. Auch in der heutigen fachlichen Diskussion ist er u.a. unter dem Stichwort „Corporate Social Responsibility (CSR)“ sowohl Gegenstand der fachlichen Diskussion als auch in der öffentlichen Wahrnehmung und in der medialen Kommunikation präsent.

Die in der ethischen Diskussion betrachtete zeitliche Dimension dehnte sich von der retrospektiven zur prospektiven aus (Kaufmann 1992, S. 96), womit sich die Betrachtung der Verantwortung von der Handlungsentscheidung in der Vergangenheit bis hin zu den Folgen der Handlung in der Zukunft erstreckt (Picht 1969, S. 323, 328 ff.). Allerdings lassen sich diese zeitlichen Dimensionen nicht eindeutig voneinander abgrenzen (Wimmer 2011, S. 2317). So auch im vorliegenden Fall: Die Steuervermeidung kann aufgrund der wiederkehrenden periodischen Besteuerung sowohl die Rechenschaftspflicht für einen vergangenen Zeitraum betreffen als auch für eine zukünftige Besteuerungsperiode beinhalten.

antworten“. Siehe hierzu z.B. Wittwer (2015, S. 574) sowie Körtner (2008, S. 93 f.); grundlegend zur Geschichte des Begriffs siehe Bayertz (1995, S. 3 ff.).

³³ Dieser Gedanke findet sich bei Heidbrink, der nach verschiedenen Grundformen von Verantwortung differenziert. Dabei bezieht sich die ethische Verantwortung auf das Entstehen für Handlungsfolgen „aufgrund von moralischen Prinzipien“ (Heidbrink 2011, S. 191).

³⁴ Mithin eröffnet sich bereits hier die Perspektive der Nächstenliebe.

³⁵ Siehe ausführlich zur „Option für die Armen“ Segbers (1999, S. 87 f.).

³⁶ Siehe zur Entwicklung und den dabei entstehenden Schwierigkeiten Wieland (1999, S. 1 ff.); für umfangreiche Literaturhinweise hinsichtlich dieses Zusammenhanges siehe Körtner (2008, S. 92, Fn. 2.).

Während sich die philosophische und theologische Ethik noch in der Diskussion befindet, ob es überhaupt eine Verantwortungsethik³⁷ geben kann, bzw. wie eine solche dann zu konzipieren sei und ob „Verantwortung“ als Prinzip einer Ethik gesehen werden kann,³⁸ besteht weitestgehend Einigkeit (Fischer 2008, S. 431)³⁹, dass der Verantwortungsbegriff an sich ein relationales Gefüge darstellt. Im Kern beinhaltet er eine mindestens dreigeteilte Relation: Eine Person (Subjekt) verantwortet sich für etwas (Objekt) vor einer Instanz (Reuter 2011, S. 301).⁴⁰ Oftmals ist ein Verantwortungsobjekt weder in zeitlicher noch in sachlicher Hinsicht in vollem Umfang Verantwortungsgegenstand. Zur Ausdifferenzierung des Verantwortungsobjekts klären daher einige Vertreter einschränkend, worauf sich dieses konkret bezieht (in Bezug auf was?) (Wittwer 2002, S. 574 f.; Wimmer 2011, S. 2315; Körtner 2008, S. 125; Wieland 1999, S. 6). Dem daraus folgenden vierstelligen Relationsbegriff fügen Hans Lenk und Matthias Maring darüber hinaus noch die Ebene des Adressaten hinzu, also gegenüber wem der Handelnde verantwortlich ist (Lenk und Maring 1998, S. 299). Günter Ropohl gliedert den Verantwortungsbegriff siebenstellig anhand von Fragepronomen weiter auf und entwickelte eine Matrix mit folgenden typischerweise auftretenden Ausprägungen:

Abbildung 2 – Verantwortung

	(1)	(2)	(3)
(A) WER	Individuum	Korporation	Gesellschaft
verantwortet			
(B) WAS	Handlung	Produkt	Unterlassung
(C) WOFÜR	Folgen voraussehbar	Folgen voraussehbar	Fern- und Spätfolgen
(D) WESWEGEN	moralische Regeln	gesellschaftliche Werte	staatliche Gesetze

³⁷ So zunächst die Benennung des Soziologen Max Webers in seiner berühmten Rede „Politik als Beruf“ (1919), in welcher er den Begriff der Verantwortungsethik einer reinen Gesinnungsethik gegenüberstellte. Während letztere sich auf die Handlungsabsichten bezieht, urteilt die Verantwortungsethik hinsichtlich der Handlungsfolgen. Weber betonte dabei insbesondere, dass der Handelnde auch für die Folgen seines Handelns aufzukommen habe (Weber 1958, S. 539 f.).

³⁸ So insbesondere Kritik an Hans Jonas: Die Deklaration als Prinzip beantwortet nicht die Frage, woran sich der moralische Bewertungsmaßstab misst. Das Prinzip „Verantwortung“ muss sich vielmehr auf andere Prinzipien stützen, da es sich aus sich selbst heraus nicht begründen lässt (Bayertz 1995, S. 65 f.); siehe auch Huber (2009, S. 88 f.); de Villiers (2007, S. 11 f.); von Verantwortungsethik als einer „Ethik der zweiten Linie“ sprechend siehe Wieland (1999), S. 75 ff.; speziell zu Hans Jonas siehe auch Ebd. (S. 8 ff.).

³⁹ Nach Ansicht von Wimmer greift jede Ethik auf den relationalen Verantwortungsbegriff zurück (Wimmer 2011, S. 2318).

⁴⁰ Bei Picht findet sich zunächst erstmals ein zweistelliger Begriff, der sich auf die Verantwortung „für“ und „vor“ bezieht (Picht 1969, S. 319 f.).

(E) WOVOR	Gewissen	Urteil anderer	Gericht
(F) WANN	vorher: prospektiv	momentan	nachher: retrospektiv
(G) WIE	aktiv	virtuell	passiv

Quelle: Rudolf (1998, S. 273)

Die Stärke der Matrix liegt insbesondere in der Verknüpfbarkeit der verschiedenen Relationen (Ropohl 1998, S. 272 ff.; Fischer et al. 2008, S. 431 f.)⁴¹, welche beispielsweise verdeutlicht, inwiefern ein Subjekt für mehrer Objekte eine (Teil-)Verantwortung in verschiedenen zeitlichen Dimensionen trägt. Hiermit werden die Verflechtungen moderner Verantwortungskonstellationen widergespiegelt, welche auch für die Thematik der Steuervermeidung charakteristisch sind. Zur Analyse dieser Konstellationen erfolgt nach der für wirtschaftsethische Fragestellungen zielführenden Vorgehensweise eine Differenzierung nach drei Ebenen: der Unternehmens-, der Staats- bzw. Ordnungs- und der Individualebene (Noll 2013, S. 44).

3.2. Analyse der relationalen Verantwortungskonstellation

3.2.1. Unternehmensebene

a) Verantwortungssubjekt

Verantwortungssubjekte sind in erster Linie natürliche Personen. Damit sie überhaupt Träger von Verantwortung sein können, müssen sie bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Diese beziehen sich insbesondere auf Freiheit im Sinne der Selbstbestimmung bzw. Willensentscheidung (Reuter 2011, S. 301).⁴² Hierbei handelt es sich um Merkmale einer Person, die ein Unternehmen nicht erfüllt. Zu klären ist daher, ob ein Unternehmen in seiner Gesamtheit und nicht nur auf der Ebene der beteiligten Individuen ein Verantwortungssubjekt im Bereich der Steuerzahlung bzw. -vermeidung darstellen kann.⁴³

Für einen Verantwortungszusammenhang auf Unternehmensebene spricht zunächst, dass im Hinblick auf die Steuervermeidung ein Handlungsspielraum besteht, dem ein gewisses Machtpotential inne ist. Nur wenn Handlungsspielräume vorliegen und insofern

⁴¹ Im Übrigen stellen Vollzug, Ergebnis und Folgen in einer Person als Gegenstand der Verantwortung einen Grenzfall dar (Wimmer 2011, S. 2316).

⁴² Grundsätzlich mit Verweis auf Aristoteles siehe Heidbrink (2011, S. 189); ein Kurzüberblick über Freiheit als Voraussetzung findet sich bei Wittwer (2002, S. 576); siehe auch Wimmer (2011, S. 2309); hierzu gehört auch die Reflektion, inwieweit die Folgen der Handlung voraussehbar und beeinflussbar sind (Wimmer 2011, S. 2312).

⁴³ Die allgemeine Diskussion zur unternehmerischen Verantwortung ist eine lang geführte, siehe exemplarisch grundlegend zur Verantwortung von Organisationen, z.B. Kaufmann (1992, S. 82) und für eine allgemeine Übersicht Heidbrink (2011, S. 194); grundlegend zu einer Begründung der Verantwortung im Rahmen des Corporate-Social-Responsibility-Ansatzes: Crane und Matten (2010, S. 47 ff.).

die Art und Weise der Lösung einer Aufgabe nicht im Vorfeld feststeht und das Treffen einer Entscheidung möglich ist, kann von einer verantwortungsvollen Tätigkeit gesprochen werden (Kaufmann 1992, S. 45 f.). Verantwortung trägt derjenige, dem Macht in einem besonderen Maß anvertraut ist (Ebd., S. 43 f.).⁴⁴ Die verantwortungsbegründende Macht liegt vorliegend darin, dass Unternehmen ihren Staaten einen erheblichen Teil ihres Steueraufkommens entziehen können.

Der wesentliche Grund für eine moralische Verantwortung ist jedoch vielmehr in der Tatsache zu finden, dass unternehmerische Entscheidungen immer Dritte betreffen, wobei als Entscheidungsträger dem Dritten oftmals kein Individuum, sondern das Unternehmen als Institution gegenüber steht.⁴⁵ Hierin ist ein Zusammenhang zu sehen, der zum sog. „Emergenz-Argument“ führt. Danach entstehen Phänomene oder Strukturen auf einer Systemebene, die ein einzelnes Element so nicht hätte erzeugen können (Noll 2013, S. 44). Eine solche Emergenz weist sowohl die Steuerzahlung als auch die gezielte Steuervermeidung auf, welche das Unternehmen praktiziert und mangels Kapitalzuweisung nicht einzelnen Individuen allein verantwortlich übertragen werden kann.⁴⁶ Zudem stellt die Steuerplanung eines Unternehmens insbesondere bei grenzüberschreitenden Unternehmensstrukturen eine Thematik verschiedener Zuständigkeiten dar, die nicht nur von unternehmensinternen Entscheidungen von Individuen abhängt, sondern auch auf externe Beratung zurückgreift. Körperschaftsteuerpflichtig ist demgegenüber jedoch gem. § 1 Abs. 1 bzw. § 2 KStG das jeweilige Unternehmen.⁴⁷

Auch aus steuersystematischer Sicht ergeben sich Argumente für die Heranziehung der Unternehmen als Verantwortungssubjekte. Beispielhaft ist hier die steuersystematische Ableitung aus dem deutschen Grundgesetz zu betrachten: Einschlägig ist zunächst das aus Art. 3 GG abzuleitende Leistungsfähigkeitsprinzip, wonach sich jeder Bürger in Abhängigkeit von seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit an der Finanzierung der Haushalte beteiligen soll.⁴⁸ Diese Zahlungsverantwortung dehnt Art. 19 Abs. 3 GG auf Unternehmen in ihrer Eigenschaft als juristische Personen aus (Hey 2015, § 3, Rz. 50 f.). Des Weiteren sind steuerliche Lasten nach dem Äquivalenzprinzip in Abhängigkeit ihrer Inanspruchnahme zu verteilen (Birk et al. 2014, § 1, Rz. 29 ff.). Dieses Prinzip dient in der Unternehmensbesteuerung insbesondere zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer. Unternehmen profitieren beispielsweise von Bildung und Infrastruktur und sind dadurch systematisch verpflichtet zur Finanzierung dieser Allgemeingüter beizutragen. Die fehlenden

⁴⁴ Kaufmann erklärt diesen Zusammenhang für den politischen Bereich. Auch der Organisation wird Vertrauen entgegengebracht, ihre Individuen derartig zu überprüfen, dass sie ihre Aufgabe im Sinne der Ziele der Unternehmung ausübt (Kaufmann 1992, S. 83).

⁴⁵ Zur Betroffenheit von Dritten als Begründung für Verantwortung siehe Löhr (1996, S. 50).

⁴⁶ Dies gilt für die Rechtsform der Kapitalgesellschaft, in welcher die hier betrachteten Unternehmen konstituiert sind. Eine Mitverantwortlichkeit des Individuums ist dadurch aber nicht kategorial ausgeschlossen siehe unten.

⁴⁷ Für eine Übersicht über verschiedene Modelle zur Klärung des Verhältnisses von individueller und korporativer Verantwortung siehe Heidbrink (2011, S. 194 f.) und hierzu seine weiterführenden Überlegungen zu einer Erweiterung korporativer Verantwortungsmodelle mittels einer „Systemverantwortung“, ebd.

⁴⁸ In anderen Verfassungen findet sich die Verpflichtung zur Steuerzahlung ausdrücklich normiert, was aber nicht zwangsläufig die Steuermoral erhöht. So z.B. in Russland. Siehe hierzu Tipke (2000a, S. 80).

Steuereinnahmen stehen für die Finanzierung der Aufgaben des Staates nicht zur Verfügung (Fehling und Schmid 2015, S. 496).⁴⁹ Eine Heranziehung der Verantwortungssubjekte als Unternehmen ist somit prinzipiell zu bejahen.

Zur Konkretisierung des Verantwortungssubjektes ist noch auf folgenden Einwand einzugehen: die hier betrachtete Steuervermeidung mittels Lizenzvereinbarung sowie darüber hinaus die gesamte Thematik des Base Erosion and Profit Shifting⁵⁰ seien keine Problematik deutscher Unternehmen. Es gehe vielmehr um Besonderheiten spezieller Unternehmen, die insbesondere von Lücken des amerikanischen Außensteuerrechts profitieren (Rödter und Pinkernell 2013, S. 619 ff.; Schanz und Feller 2014).⁵¹ Sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch das Äquivalenzprinzip gelten jedoch auch für beschränkt Steuerpflichtige, sodass sich der Betrachtungshorizont auf Unternehmen ausdehnt, die zwar keine inländischen Unternehmen sind, wohl aber in Deutschland tätig sind. Dennoch verdeutlicht dieser ökonomische Einwand den Differenzierungsbedarf des Verantwortungssubjektes nach der tatsächlichen speziellen Ausgestaltung der jeweiligen Unternehmen. Vorliegend konzentriert sich die Heranziehung des Verantwortungssubjektes auf Unternehmen, die gezielt Lizenzvereinbarungen zu Steuervermeidungszwecken nutzen.

b) Verantwortungssubjekt und -adressat

Aus steuersystematischer Sicht bezieht sich das Verantwortungssubjekt, sowohl nach dem Leistungsfähigkeits- als auch nach dem Äquivalenzprinzip, auf die Beteiligung an der Finanzierung der öffentlichen Haushalte. Adressaten unternehmerischer Verantwortung sind unter den Stakeholdergruppen zu finden. Im vorliegenden Fall bestehen die Adressaten in den Bürgern des betroffenen Staates (Fischer 2008, S. 438).⁵²

Aus ökonomischer Sicht ist indessen zu konstatieren, dass die Unternehmen sich mit der gestaltenden Lizenzvereinbarung nicht prinzipiell ihrer Verpflichtung zur Beteiligung an der Haushaltsfinanzierung entziehen. Sie wählen für Teile ihrer unternehmerischen Aktivität einen Staat mit günstigeren steuerlichen Bedingungen, in welchem sie (wenn auch vermindert) steuerpflichtig sind. Für die Frage nach einer ethischen Verantwortung ist dann zu klären, ob es moralisch höherwertig ist, in einer Steueroase oder in einem Hochsteuerland Steuern zu zahlen. Während dies kaum generell zu bejahen sein kann, eröffnet die genaue Betrachtung der vorliegenden ökonomischen Zusammenhänge eine konkrete Antwortperspektive: In den hier betrachteten Steuervermeidungsmodellen wird die aktive wirtschaftliche Tätigkeit in den USA gezielt von dem die Besteuerung begrün-

⁴⁹ Ute Schmiel sieht die Begründung für die Steuerzahlung in der Erfüllung eines (fiktiven) Gesellschaftsvertrages. Mit der Maxime „pacta sunt servanda“ lässt sich so eine Begründung im Rahmen einer deontologischen Ethik finden (Schmiel 2012, S. 63 f.).

⁵⁰ Siehe Kap. 3.

⁵¹ Dies belegt auch die empirische Analyse deutscher Konzernsteuerquoten in einem 10-jährigen Betrachtungshorizont von Watrin und Thomsen (2016, S. 3 ff.).

⁵² Im Sinne der Definition Freemans, wonach Stakeholder auch diejenigen Gruppen oder Individuen sind, für welche zutrifft: „[...] is affected by the achievement of the organization's objective“ (Freeman 2010, S. 46).

denden Umstand (Einkünfte aus Lizenzvergabe in Irland bzw. den Niederlanden) entkoppelt.⁵³ Die Äquivalenz zwischen Nutzung öffentlicher Güter und wirtschaftlicher Aktivität ist somit nicht gegeben. Dabei wird die prinzipiell bei wirtschaftlicher Tätigkeit begründete Steuerpflicht umgangen, sodass auch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht greifen kann. In der prinzipiell aus wirtschaftlicher Tätigkeit geschuldeten Steuerzahlung lässt sich somit ein moralisches Verantwortungsobjekt konstatieren.

c) Instanz

Auf Unternehmensebene entsteht hinsichtlich der Heranziehung Gottes als Instanz folgendes Problem: Unternehmen haben als Institutionen keine Beziehung und kein Gewissen, welches ihnen ihre Verantwortlichkeit vor Gott aufzeigt.⁵⁴ Unternehmen sind indes moralische Subjekte (siehe 3.2.1.a), für welche sich ebenfalls die Frage nach dem „wie“ des Schöpfungsauftrages stellt, denn ihnen steht insbesondere in der Frage nach der Steuervermeidung ein machtvoller Herrschaftsspielraum zu, welcher Auswirkungen auf die Mitgeschöpften (Körtner 2008, S. 126) hat. Aus christliche-biblischer Sicht ist somit zu klären, wie Unternehmen ihrer Verantwortung gegenüber den Mitgeschöpften nachzukommen haben. Eine mögliche Antwort könnte im Rahmen des Corporate-Social-Responsibility-Ansatzes zu finden sein. Großkonzerne bekennen sich größtenteils zu einer CSR-Ausrichtung ihrer Geschäftspolitik (z.B. Google 2016). Die Unternehmen haben somit eine Selbstverpflichtung⁵⁵ übernommen.⁵⁶ William Schweiker sieht im Rahmen seiner christlichen Verantwortungsethik in der moralischen Integrität den zentralen Wert (Schweike 1995, S. 119 ff.).⁵⁷ Diese entstehe wiederum dann, wenn nach dem Imperativ der Verantwortung „Respektiere und fördere das Leben in allen Handlungen und Beziehungen“ (Schweiker 1999, S. 323; Schweiker 1995, S. 119), gehandelt wird. Dieser für den Menschen als Person formulierte Imperativ ist auch für das Unternehmen fruchtbar. Eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Tätigkeit kann u.a. zur Finanzierung sozialer Belange des Staates beitragen und gehört insofern zu einer gesellschaftlichen Verantwortung.⁵⁸ Das amerikanische Coffee-House-Unternehmen Starbucks geriet aufgrund des möglichen Widerspruchs zwischen dem CSR-Bekenntnis und ähnlichen Steuervermeidungsstrategien wie Google unter so starke Kritik der Öffentlichkeit, dass es seinen

⁵³ Schmiel sieht die Steuergestaltung in der deontologischen Betrachtungsperspektive eines Gesellschaftsvertrages u.a. dann als unmoralisch an, wenn die Gestaltung ohne Berücksichtigung des Faktors „Steuern“ nicht gewählt worden wäre (Schmiel 2012, S. 65).

⁵⁴ Fischer löst dieses Problem, indem er die zur Verantwortung ziehende Instanz in der „moral community“ sieht (Fischer 2008, S. 438).

⁵⁵ Grundlegend zur Selbstverpflichtung als Ausdruck der Freiheit im Verantwortungskontext siehe Kaufmann (1992, S. 41 f.).

⁵⁶ Prinzipiell lässt sich zumindest auf der Ebene des Individuums konstatieren, dass Verantwortung ohne Zwang übernommen wird und auch abgelehnt werden kann (Wimmer 2011, S. 2313). Unternehmen sind nicht verpflichtet sich zur CSR zu bekennen. Fraglich ist jedoch, ob hier eine echte Freiwilligkeit besteht, ein faktischer Druck des Marktes könnte dem entgegenstehen.

⁵⁷ Erläuternd zum Ethikansatzes Schweikers siehe de Villiers (2007, S. 10).

⁵⁸ Der soziale Kontext ist ausführlich unter dem Punkt 2.1 „Verantwortungsgefüge Sozialstaat“ zu analysieren. Den Appell an Unternehmen zu einem Verzicht auf aggressive Steuergestaltungen mit der Begründung des „Gemeinwohls“ sieht Wolfgang Blumers kritisch (Blumers 2013, S. 2786, 2788).

Hauptsitz von den Niederlanden nach London verlegte, um so in künftigen Besteuerungsperioden nicht mehr von den günstigen steuerlichen Regelungen in den Niederlanden profitieren zu können (Handelsblatt 2014)⁵⁹ Wenn Unternehmen mit CSR werben und sich insofern zu einer sozialen Verantwortung bekennen, stellt der Verzicht auf die Steuervermeidung zumindest aus Sicht der Öffentlichkeit integriertes Verhalten dar. Inhaltlich erfolgt hier eine Verantwortungszuschreibung, nach welcher bei einem CSR-Bekanntnis der Verzicht auf die Steuervermeidung von der Öffentlichkeit erwartet wird (Heidbrink 2011, S. 190 ff.). Fraglich ist jedoch, ob die Unternehmen ihrer Verantwortung tatsächlich durch einen Verzicht auf die Steuervermeidung beikommen sollten oder ob es nicht noch eine andere Handlungsoption gibt, die der Verantwortung gegenüber den Mitgeschöpften (Körtner 2008, S. 126) eher gerecht wird. Eine mögliche Alternative könnte in dem gezielten Praktizieren der Steuervermeidung zu sehen sein. Hierdurch würde, im Folgenden genauer zu diskutieren, der steuerliche Wettbewerb gefördert, was die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen eines Staates verbessern kann und damit einen deutlichen Mehrwert für die Mitgeschöpften bedeuten würde.

d) Handlungsoptionen

Steuervermeidung zur Förderung des Steuerwettbewerbs

Der positive Effekt des steuerlichen Wettbewerbs liegt insbesondere in der Regulierung der Höhe der steuerlichen Belastung (Fehling und Schmid 2015, S. 496).⁶⁰ Der Steuerwettbewerb dient dabei als Ausgleich gegenüber einem zu stark zugreifenden Staat.⁶¹ Er sorgt für eine steuerliche Belastung, deren Höhe angemessen das Verhältnis zwischen Belastung und staatlichen Leistungen widerspiegelt und verbessert die Qualität der Steuerrechtsordnungen (Wieland 2001, S. 123 f.).⁶² Staaten mit guten Standortbedingungen können demnach höhere Steuern verlangen; Staaten mit schlechten Standortbedingungen niedrigere (Esser 2004, S. 115; Selling 2000, S. 226; Rixen 2016, S. 50).⁶³ Dabei wirkt Steuerwettbewerb als Motor für die Durchführung von Steuerreformen (Selling 2000, S. 225).⁶⁴ Dieter Schneider sieht in der Nutzung von legalen Rechtsgestaltungen die Möglichkeit, den Gesetzgeber in einen Lernprozess zu bringen, die Lücken seiner Regelungen zu erkennen und die gerechte Besteuerung im Steuerrecht zu stärken (Schneider 1997, S.

⁵⁹ Steuervermeidung ist ein medienwirksames populäres Thema geworden. Prinzipiell ist eine solche öffentlich geführte Diskussion in der Lage, die Interessenlage eines Unternehmens zu verändern. Siehe hierzu grundlegend Kaufmann (1992, S. 91).

⁶⁰ Steuerwettbewerb tritt in einer globalisierten Wirtschaft natürlicherweise auf. Siehe hierzu Sommerhalder (1999, S. 248); zu einer umfassenden Abgrenzung des „nützlichen“ gegenüber dem „schädlichen“ Steuerwettbewerb siehe Esser (2004, S. 79 ff.).

⁶¹ In diesem Sinne auch Selling (2000, S. 226).

⁶² Steuerwettbewerb sei insbesondere deswegen notwendig, weil das klassische System von Angebot und Nachfrage in diesem Bereich nur eingeschränkt funktioniert und nur über den Wettbewerb eine effizientere Besteuerung erfolgen kann.

⁶³ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden Steuern indessen oftmals faktisch als Kosten ohne Gegenleistung empfunden (Grotherr 2015, S. 361).

⁶⁴ Der in dem Steuerwettbewerb die „treibende Kraft“ für steuerliche Reformen sieht; zur Reformbedürftigkeit des deutschen Steuerrechts (Spengel und Bräutigam 2015, S. 569 ff.).

487; Tipke 2000a, S. 81).⁶⁵ In diesem von ihm als „Erziehungsmaßnahme“ gesehenen steuerplanerischen Verhalten sieht er sogar eine ethische Notwendigkeit. Das gezielte Nutzen von steuerlich günstigen Regelungen an sich könnte somit aus ethischer Sicht einen Mehrwert bedeuten.⁶⁶

Die Steueranreize, die die steuervermeidenden Gestaltungen ermöglichen, werden von den Mitgliedstaaten in den meisten Fällen bewusst gesetzt (Oppel 2015, S. 814). Der gezielte Nutzen dieser steuerlichen Regelungen facht den Steuerwettbewerb wiederum an und ein wettbewerbsfähiges Steuersystem ist eine zentrale Säule für unternehmerische Tätigkeit, steigert damit den volkswirtschaftlichen Ertrag (Sommerhalder 1999, S. 249). Zudem sind viele Steuersysteme europäischer Mitgliedstaaten dringend reformbedürftig, insbesondere auch unter den sog. Krisenstaaten Europas. Wenn der Steuerwettbewerb den Druck dermaßen erhöht, dass dringend reformbedürftige Steuersysteme zu einer erheblichen Verbesserung gelangen und die Unternehmen wieder in ihrem Herkunftsland die steuerliche Ansässigkeit wählen und dadurch die Gesamtwohlfahrt des Landes stärken, könnte tatsächlich die gezielte Steuervermeidung die ethisch gebotene Lösung sein.

Für eine umfassende Folgenabschätzung sind jedoch auch die Risiken⁶⁷ und bereits eingetretenen negativen Wirkungen des steuerlichen Wettbewerbs zu betrachten.⁶⁸ Der Betrachtungshorizont konzentriert sich aufgrund der gewählten Staaten des Beispiels Googles (Irland und Niederlande) insbesondere auf die Europäische Union. Nach Ansicht von Thomas Rixen führt der Steuerwettbewerb zu sozialer Ungleichheit (Rixen 2016, S. 49, ausführlich S. 52 f.). Insbesondere die direkte Besteuerung (wie Einkommen- und Unternehmenssteuern)⁶⁹ verliert als Umverteilungsinstrument ihre Wirksamkeit durch reformbedingte Steuersatzsenkungen, die dem Bestehen am Steuerwettbewerb dienen (Rixen 2016, S. 52). Diese Entwicklung könnte ein sog. „race-to-the-bottom“ bewirken, welches zu einer Verminderung des Steueraufkommens aller Staaten führen würde (Fehling und Schmid 2015, S. 495).⁷⁰ Es gibt durchaus Beispiele dafür, dass eine Steuersatzsenkung eines Staates, den Fiskus eines anderen Staates, wenn auch zeitverzögert, zur Nachahmung animiert (Herzig und Dantzenberg 2000, S. 17).⁷¹ Auch für die Zielsetzung eines europäischen Binnenmarktes gem. Art 3 Abs. 3 AEUV ist diese Dynamik der Steuersenkung nachteilig. Die alleinige Entscheidung nach den günstigsten steuerlichen Bedingungen schwächt das Potential des Binnenmarktes, da andere günstige Standortfaktoren in den Hintergrund treten (Fehling und Schmid 2015, S. 496).⁷² Weiter gefährdet sie

⁶⁵ Siehe auch Rose, der von einer „Dummensteuer“ spricht, wenn Gestaltungsmöglichkeiten nicht genutzt werden (Rose 1995, S. 153 ff.).

⁶⁶ Im Sinne Hubers ist es dabei notwendig, die Gewissensfreiheit des Anderen respektieren (Huber 2009, S. 80 f.); zum reflexiven Prinzipiengebrauch von Huber siehe auch de Villiers (2007), S. 14.

⁶⁷ Nach Kaufmann ist eine verantwortungsvolle Aufgabe eine Aufgabe mit einem „hohem Handlungsspielraum“, die einer komplexen Einschätzung der Risiken bedarf (Kaufmann 1992, S. 46).

⁶⁸ Grundlegend zum Thema Risiko und Entscheidung unter Unwissenheit siehe Kaufmann (1992), S. 30 ff.; im Übrigen stellte schon Max Weber heraus, dass gute Motive nicht unbedingt gute Folgen haben müssen (Kaufmann 1992, S. 27).

⁶⁹ Die stärkere Besteuerung der beiden zuletzt genannten Faktoren gerät auch mit dem Prinzip der Steuergerechtigkeit in Konflikt (Wieland 2001, S. 128).

⁷⁰ Weitere Nachweise finden sich ebenfalls bei Wieland (2001, S. 121).

⁷¹ Selling sieht in der Zinsrichtlinie ein Beispiel für eine negative Steuerwirkung „gegen Null“ (Selling 2000, S. 226).

⁷² Zudem sei angemerkt, dass Entscheidungsneutralität ein zentrales Postulat der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre darstellt. Siehe hierzu Hundsdoerfer et al. (2008, S. 68 f.).

die Stabilität der öffentlichen Haushalte.⁷³ Daraus ergibt sich, dass die Staaten genau durch die im Steuerwettbewerb praktizierte Souveränität ihre faktische Souveränität zur Gestaltung ihrer sozialen Belange verlieren (Rixen 2016, S. 49).

Zur weiteren Würdigung des Steuerwettbewerbs ist zu betrachten, dass es hier nicht um einen steuerlichen Wettbewerb hinsichtlich der Besteuerung von Realinvestitionen geht, sondern um die Besteuerung von äußerst mobilen, da nur virtuell vorhandenen, Gewinnen. Rixen zeigt unter beispielhafter Heranziehung der Studie von De Mooij und Ederveen (2008, S. 680 ff.) auf, dass insbesondere die Verlagerung solcher Gewinne sehr elastisch auf die Höhe des Körpersteuersatzes reagiert (Rixen 2016, S. 51). Ein niedriger Steuersatz ist somit ein Anreiz die zu versteuernden Gewinne auszulagern. Indem beispielsweise Briefkastengesellschaften die Infrastruktur eines Investitionsstaates kaum belasten, ist zwar auch bei sehr niedrigen Steuersätzen eine Vermehrung des volkswirtschaftlichen Wohlstandes zu konstatieren (Wieland 2001, S. 120). Dieser Wohlstandsmehrung des Investitionsstaates steht aber eine Wohlstandsminderung eines anderen Staates gegenüber,⁷⁴ der aufgrund der Aushebelung des Äquivalenzprinzips weitere Kosten zu tragen hat.

Im Übrigen profitieren zwar kleine Staaten wie z.B. die Schweiz vom Steuerwettbewerb. Allerdings gilt dies nicht uneingeschränkt. Gerade die Finanz- und Wirtschaftskrise zeigte, dass beispielsweise Steueroasen wie Irland nicht nachhaltig profitieren. Die Konzentration auf Kapital zeigte sich vielmehr besonders krisenanfällig (Rixen 2016, S. 52).

Somit bleibt festzuhalten, dass, auch wenn der Steuerwettbewerb prinzipiell zu begrüßen ist, die hier vorgestellte Ausprägung der Privilegierung von Gewinnen ohne wirtschaftliche Aktivität zu Wirkungen führt, die die Vorteile des Steuerwettbewerbs negativ überdecken (Esser 2004, S. 116).⁷⁵

Verzicht auf Steuervermeidung

Als Handlungsoption bleibt somit nur der Verzicht auf die gezielte Steuervermeidung mittels Lizenzvereinbarungen ohne wirtschaftliche Aktivität. Für eine umfassende Betrachtung dieser ethischen Forderung lohnt sich auch die Berücksichtigung der ökonomischen Implikationen. Zunächst könnten ökonomische Gründe für einen Verzicht auf die Steuervermeidung sprechen.⁷⁶ Ein ethisch korrektes Verhalten stärkt prinzipiell die Reputation des Unternehmens und führt über eine gesteigerte Nachfrage der Stakeholdergruppe Kunden zu einem ökonomischen Nutzen bzw. im umgekehrten Fall zu einem Nachfragerückgang durch einen Reputationsverlust.⁷⁷ Zwar scheint speziell für Google

⁷³ Siehe hierzu mit weiteren Zielen der Koordinierung des steuerlichen Wettbewerbs Selling (2000, S. 226 f.).

⁷⁴ Vergleiche konkret ausgeführt am Beispiel Irlands Wieland (2001, S. 121 und Fn. 17).

⁷⁵ Siehe auch Ruud A. Sommerhalder: Steuerwettbewerb ist an sich gut, benötigt aber Spielregeln und Grenzen, insbesondere darf keine Schlechterstellung von Ausländern erfolgen (Sommerhalder 1999, S. 249). Dem Problem der Diskriminierung ausländischer Wirtschaftsakteure hat sich der EuGH jedoch in den letzten Jahren in ständiger Rechtsprechung angenommen.

⁷⁶ Homann spricht in diesem Zusammenhang von der Übersetzung der Ethik in die Sprache der Ökonomie (Homann 1991, S. 25).

⁷⁷ Diesen Zusammenhang im Hinblick auf die Besteuerung ansprechend siehe z.B. Grotherr (2015, S. 362).

ein solches Reputationsrisiko nicht existent, was die weiterhin erfolgreichen Zahlen belegen. Dennoch tritt bei anderen Unternehmen sehr wohl ein Reputationsverlust im Zusammenhang mit steuervermeidenden Konstruktionen auf. Im Fall Starbucks kam es in Folge der negativen medialen Berichterstattung zu einem Umsatzrückgang der Kaffeeprodukte, die Starbucks dann auch zu der bereits erwähnten Verlagerung seiner steuerlichen Ansässigkeit zwang (siehe 3.2.1.c). Insofern spricht die ökonomische Betrachtungsweise für einen Verzicht auf die Steuervermeidung. Sollte dies allerdings die alleinige Motivation für das ethische Verhalten sein, ergibt sich ein Problem hinsichtlich des ethischen Gehalts: Einer Betrachtung des Zusammenhangs von Ethik und Gewinn als „Business Case“ und damit als Zusammenhang von Investition und Rentabilität, fehlt die Moral.⁷⁸ In der Berücksichtigung nur derjenigen Stakeholder, die einen signifikanten Einfluss auf den finanziellen Erfolg des Unternehmens ausüben, gewinnt das „Recht des Stärkeren“ (Thielemann 2008, S. 217 ff.), was aus christlich-biblicher Perspektive nicht zu rechtfertigen ist. Hier würden die Interessen der Kunden über die der Bürger gestellt, unter welchen sich bei nicht ausreichender Haushaltsfinanzierung, Hilfebedürftige gemäß dem biblischen Gerechtigkeitsverständnis befinden könnten. Die ökonomischen Vorteile bieten somit je nach Geschäftsgegenstand einen Anreiz für das verantwortungsvolle Verhalten, ethisch ausreichend sind sie jedoch nicht.

Des Weiteren ist für die gewünschte Umsetzung des moralischen Verhaltens aus ökonomischer Sicht zu berücksichtigen, dass die betreffenden Unternehmen unter einem starken Wettbewerbsdruck stehen, welcher ein faktisches Hindernis für den Verzicht auf die Steuervermeidung darstellen kann. Hier zeigt sich ein typisches wirtschaftsethisches Dilemma. Entweder betreibt ein Unternehmen die gezielte Steuervermeidung oder es drohen finanzielle Nachteile, wenn es aus ethischen Gründen darauf verzichtet. Zum Schutz der Moral ist daher ein Eingreifen des Staates in Erwägung zu ziehen, welches im Folgenden zu analysieren ist.

3.2.2. Ordnungsebene

a) Verantwortungssubjekt

Dass der Staat im Bereich Steuern als Subjekt eine Verantwortung trägt, ist an sich noch keine moralische Entscheidung, sondern eine Entscheidung nach der juristischen Zuständigkeit.⁷⁹ Zuständigkeit ergibt sich insbesondere über einen Auftrag (Wimmer 2011, S. 2313).⁸⁰ Die sog. Steuerhoheit steht dem Staat als Recht zu, wofür beispielsweise

⁷⁸ Siehe hierzu den Aufsatz von Ulrich Thielemann „Unternehmensverantwortung ethisch ernst genommen: The Case against the Business Case und die Idee verdienter Reputation“. Thielemann kritisiert hier die weitverbreitete Annahme: „Ethik zahlt sich langfristig aus“ als Ethik ohne Moral und bietet stattdessen das Konzept „verdienter Reputation“ bei welchem sich der Zusammenhang von Ethik insofern sie finanziellen Nutzen bringt umkehrt zu einem ethischen Verhalten, das finanziellen Nutzen bringt, weil die Reputation auch tatsächlich verdient ist (Thielemann 2008, S. 199-230).

⁷⁹ Zur Unterscheidung zwischen moralischer und moralisch indifferenter Verantwortung siehe Wittwer (2002, S. 574); Wimmer unterscheidet zwischen der Form der Verantwortung (moralisch, rechtlich, politisch) und dem materiellen Gegenstand oder Bereich der Verantwortung (Wimmer 2011, S. 2316).

⁸⁰ Die andere Hauptform der Zuständigkeit qualifiziert Wimmer mit „natürlicherweise“ bspw. der Mutter-Kind-Beziehung (Wimmer 2011, S. 2313).

in Deutschland die Art. 105 – 108 GG die Aufteilungskompetenzen von Bund und Ländern regeln. Innerhalb der Europäischen Union besteht prinzipielle Steuersouveränität, die nur gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV ihre Schranken in den Grundfreiheiten findet.⁸¹ Ziel der Heranziehung von natürlichen und juristischen Personen, bzw. im speziellen von Staatsbürgern und Unternehmen, ist die Generierung eines ausreichenden Steueraufkommens für die Staatsleistungen, die zum Erhalt der Funktionsfähigkeit der Gesellschaft notwendig sind (Seer 2015, § 1, Rz. 1). Im Einzelnen dienen die Staatsleistungen dabei zunächst dem klassisch-liberalen Zweck, der Deckung des Finanzbedarfs, welcher insbesondere für die institutionelle Gewährleistung von Sicherheiten für das private Wirtschaften erforderlich ist (Seer 2015, § 1, Rz. 6). Aus den Art. 20 Abs. 1, 28 Abs. 1 GG ergibt sich über diesen klassisch-liberalen Zweck hinaus die sozialstaatliche Ausrichtung Deutschlands, welche nach allgemeiner Auffassung die soziale Marktwirtschaft begründet (Seer 2015, § 1, Rz. 7).⁸² Die sozialstaatliche Ausrichtung begründet für den Staat eine Aufgabenverantwortung.

Auf die USA als Herkunftsland von Google lassen sich diese Überlegungen jedoch nicht ohne Weiteres übertragen. Article I, Section 8, Clause 1, The Constitution of the United States of America enthält zwar für den Kongress eine Ermächtigungsgrundlage zur Erhebung von Steuern u.a. zur Erreichung einer „general Welfare of the United States“. Das sozialpolitische System der USA unterscheidet sich jedoch deutlich von dem Deutschen.⁸³ Der prägende kulturelle Gedanke des US-amerikanischen Systems fordert weniger ein Eingreifen des Staates, sondern vielmehr ein System, das es dem Einzelnen ermöglicht, aus eigener Kraft erfolgreich zu sein (Oldopp 2013, S. 197 ff.). Somit werden weniger als in anderen westlichen Staaten Sozialleistungen von der Ordnungsebene erwartet. Dennoch ist auch die US-amerikanische Wohlfahrtskonstitution nicht nur liberal, was allein steuerfinanzierte Programme wie „Medicare“ und „Medicaid“ zeigen. Zudem kann sich auch insbesondere in der Unterschiedlichkeit ein besonderer Bedarf an der Steuerentrichtung zeigen: Eine Besonderheit der amerikanischen Sozialpolitik liegt in einer Umverteilung über das Steuersystem mittels Steuervergünstigungen (Grell und Lammert 2013, S. 44.), womit folglich an anderer Stelle der fiskalische Bedarf zu decken ist. Insofern ist, trotz deutlicher Unterschiede in der sozialstaatlichen Ausrichtung, auch für die USA eine steuerliche Finanzierung sozialer Belange erforderlich, womit der Staat ebenfalls zum Verantwortungssubjekt wird.

⁸¹ Darüber hinaus beinhalten die Art. 113 und 115 AEUV Ermächtigungsgrundlagen zur Harmonisierung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten.

⁸² Grundlegend zur sozialstaatlichen Ausrichtung Deutschlands siehe z.B. Mehde (2015), Art. 28 GG, Rn. 76 ff.

⁸³ Mit der verbreiteten These, der US-amerikanische Wohlfahrtsstaat sei rudimentär setzen sich Britta Grell und Christian Lammert auseinander. Sie kommen zum Schluss, dass dieser These nur mit Einschränkungen zuzustimmen ist. Hinsichtlich der Merkmale gibt es durchaus Übereinstimmungen mit anderen westlichen Systemen, allerdings ist das amerikanische deutlich anders zusammengesetzt und kommt geschichtlich begründet nicht zu einer sozialen Mobilisierung wie in anderen westlichen Staaten (Grell und Lammert 2013, S. 13 ff.).

b) Verantwortungsobjekt und -adressat

Über eine staatliche soziale Aufgabenverantwortung lassen sich sowohl ein Objekt und ein Adressat bestimmen als auch Überlegungen hinsichtlich einer Instanz vornehmen. Das Objekt bezieht sich auf den für soziale Aufgaben notwendigen Finanzbedarf. Zudem sorgt der Staat hier für Gerechtigkeit dahingehend, dass sowohl Großkonzerne sowie kleine und mittlere Unternehmen gleichermaßen an der Haushaltsfinanzierung beteiligt sind und kommt damit auch einer ordnungspolitischen Verantwortung hinsichtlich des unternehmerischen Wettbewerbs nach. Die Adressatengruppe und die Instanz fallen in diesem Verantwortungsgefüge zusammen und sind in der Gesamtheit der Bürger zu sehen. Die Qualifikation als Instanz ergibt sich aus dem Status des verfassungsrechtlichen Auftraggebers, der Rechenschaft fordern kann. Im deutschen Recht hat sich gemäß der Präambel des Grundgesetzes das Volk diese Verfassung in der Verantwortung vor Gott gegeben und hat gem. Art. 2 Abs. 3 GG Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung an dieses Recht gebunden.

c) Instanz

Da sich die Instanz der Bürger mit den Belangen der bereits charakterisierten Mitgeschöpften (siehe 3.1) deckt, ist hier die christlich-biblische Perspektive zur Bewertung der Verantwortung des Staates vor Gott eröffnet. Inhaltlich geht es um die Generierung eines ausreichenden Steueraufkommens für die Gewährleistung der sozialstaatlichen Ausrichtung. Die umfassende Erfüllung dieser Aufgabe erschwert in der globalisierten Wirtschaft insbesondere die Steuerautonomie einzelner Staaten. Der deutsche Staat kann sich nicht in die steuerrechtlichen Belange eines anderen Staates „einmischen“. Mittels einer Abwehrgesetzgebung wie beispielsweise den deutschen Hinzurechnungsvorschriften (§§ 7 ff. AStG) können steuervermeidende Gestaltungen aus Sicht des Fiskus ausgeschaltet werden. Während im deutschen Steuerrecht bereits zahlreiche Vorschriften⁸⁴ bestehen, die als Abwehrgesetzgebung fungieren, um nationales Besteuerungssubstrat zu sichern, sehen andere nationale Gesetzgebungen vergleichbare Regelungen kaum oder in geringerem Umfang vor. Zudem ist auch ein abwehrendes Steuerrecht nicht in der Lage, alle direkt oder indirekt steuervermeidenden Konstruktionen zu eruieren. Insofern ist der Staat als Verantwortungsträger hier nur bedingt handlungsfähig. Zu klären ist, ob dieses Verantwortungsvakuum durch einen Wechsel des Verantwortungssubjekts zu füllen ist: den Unternehmen selbst.⁸⁵

d) Verantwortungssubjektwechsel vom Staat zum Unternehmen

Für die Heranziehung des Unternehmens zur Generierung eines ausreichenden Haushaltsaufkommens spricht zumindest für sozial marktwirtschaftlich geprägte Staaten die

⁸⁴ Problematisch an diesen zahlreichen Vorschriften ist jedoch das damit zunehmend einhergehende „Steuerchaos“, welches in weiterer Folge mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden ist (Seer 2015, § 1, Rz. 4).

⁸⁵ Oder eine „institutionelle Verantwortung“. Dieser Begriff findet sich z.B. bei Lenk und Maring (1998, S. 300).

von Albert Löhr herausgearbeitete systemimmanente Begründung für die Unternehmensethik im Allgemeinen. In der heutigen Wirtschaft bestehen generell und nicht nur auf dem Gebiet der Besteuerung Problemfelder, die weder der Markt noch der nach den Grundsätzen der sozialen Marktwirtschaft subsidiär eintretende Staat lösen können. Dies verschärft sich durch die Globalisierung, da der Staat nicht alle auftretenden Konfliktlagen regeln kann und an die Landesgrenzen gebunden ist (Scherer 2010, S. 155 ff.). Damit die soziale Marktwirtschaft ihre Legitimation behält, ist die Unternehmensethik der „Konstruktionslogik“ des Marktes hinzuzudenken.⁸⁶ Die Unternehmen müssen für den Erhalt dieser Legitimation dann Verantwortung übernehmen, wenn weder der Markt noch der Staat zu sozialverträglichen Ergebnissen führen.

Im vorliegenden Sachverhalt kann der Staat nicht vollumfänglich für seine Aufgaben der Haushaltsfinanzierung und des Wettbewerbs die Verantwortung übernehmen. Johannes Fischer stellt fest, dass es in modernen Verantwortungsgefügen nicht mehr darum geht, wofür Menschen verantwortlich *sind*, sondern wofür Menschen sich gegenseitig verantwortlich machen *sollen*. Verantwortung muss demnach nicht entdeckt, sondern entwickelt werden (Fischer 2008, S. 436).⁸⁷ Auch nach Georg Picht konstituiert die Aufgabe das Verantwortungssubjekt (Picht 1969, S. 336 f.). Die weder durch den Markt noch durch den Staat zu erreichende Korrektur des marktwirtschaftlichen Ergebnisses, begründet somit insbesondere vor dem Hintergrund des Äquivalenz- und des Leistungsfähigkeitsprinzips ein Eintreten des Unternehmens in die ursprüngliche staatliche Verantwortung.

In diese Richtung tendiert auch der auf liberalere Marktwirtschaften, wie beispielsweise in den USA, anwendbare Corporate Citizenship Ansatz von Dirk Matten und Andrew Crane: Nach diesem übernimmt das Unternehmen u.a. dann die Rolle des Staates, wenn dieser in einem internationalen Kontext nicht in der Lage ist Bürgerrechte zu verwirklichen.⁸⁸ Für die Funktionalität des Wohlfahrtsstaats sind Steuerzahlungen erforderlich und der Zugang zu einer sozialen Sicherung stellt ein solches gefährdetes Bürgerrecht dar. Nach diesem Ansatz treten Unternehmen stellvertretend in eine Fürsorge ein, für die originär der Staat zuständig war, der er aber faktisch nicht nachkommen kann.

Der Verantwortungssubjektwechsel ist sehr weitreichend. Problematisch wird die Reichweite insbesondere dann, wenn Staaten beispielsweise durch ein lückenhaftes Außensteuerrecht ihrer Verantwortung bewusst nicht nachkommen. Kann es dennoch Gründe für den Subjektwechsel geben? Aus christlich-biblischer Sicht spricht folgendes Argument für eine Bejahung dieses Konzeptes: Die schöpfungsgemäße Ebenbildlichkeit

⁸⁶ Vergleiche hierzu Löhr (1996, S. 51 ff.), der in diesem Beitrag ein „republikanisches“ unternehmensethisches Konzept entwickelt.

⁸⁷ Hierzu de Villiers (2007, S. 16, 18), welcher von einer neuen „Meta-Verantwortung“ spricht.

⁸⁸ Siehe Matten et al. (2010, S. 142); grundlegend zu diesem Ansatz siehe Crane und Matten (2010, S. 73 ff.); problematisch ist dabei die fehlende verfassungsrechtliche Kontrolle, welcher eine an Stelle des Staates agierende Institution, unterliegen müsste (Scherer 2010, S. 159 f.); zu einem prinzipiell unterschiedlichen Ergebnis käme wohl Viktor J. Vanberg. Nach seiner Analyse von CSR aus dem Blickwinkel der konstitutionellen Ökonomie können Unternehmen keine Verantwortung für Marktversagen oder mangelnde Regelwerke tragen. Das widerspreche der Wirtschaftsform Marktwirtschaft, bei welcher der Profit zeige, wie erfolgreich die Wirtschaftsakteure agieren. Siehe in aller Ausführlichkeit seinen Beitrag: „Corporate social responsibility and the ‘game of catallaxy’: the perspective of constitutional economics, Vanberg, (2007, S.199-222).

des Menschen verleiht dem Menschen eine besondere Würde (Härle 2011, S. 149 f.; ausführlicher S. 231 ff.), welche ihm Priorität einräumt, auch in der Wirtschaftsordnung. Die soziale Marktwirtschaft sowie speziell die sozialstaatliche Ausrichtung dienen dieser Prioritätensetzung und stellen somit ein höheres Gut als das Gewinnstreben dar. Ein stellvertretendes Eintreten der Unternehmen in die Fürsorge mittels Verzicht auf die Steuer-
vermeidung der hier vorgestellten Art gehört somit aus christlich-biblischer Sicht zur unternehmerischen Verantwortung.

3.2.3. Individualebene

Abschließend bleibt noch zu klären, wie ein Relationsgefüge auf Ebene des Individuums zu konkretisieren ist. Das für die Steuervermeidung in einem Unternehmen verantwortliche *Individuum* ist in der Person des Vorstandes zu betrachten. Diese Annahme stellt eine Vereinfachung dar, aber da der Vorstand Verantwortung für die betriebswirtschaftliche Leitung trägt⁸⁹ und die Steuerplanung zur Leitung eines Unternehmens nötig ist, liegt im Rahmen seines beruflichen Verhältnisses zunächst eine Rollen- und Aufgabenverantwortung⁹⁰ vor. Da anzunehmen ist, dass der Vorstand diese Tätigkeit nicht rein persönlich ausübt, könnte hier auch von einer stellvertretend repräsentative Rollenverantwortung zu sprechen sein (Lenk und Maring 1998, S. 300), wobei der Vorstand mit der Annahme des Arbeitsvertrages eine Selbstverpflichtung übernimmt (Kaufmann 1992, S. 82).

Zu erklären ist weiter, gegenüber wem als Adressaten der Vorstand mit der Aufgabe der gezielten Steuerplanung Verantwortung trägt. Gemäß dem Shareholderansatz ist der Vorstand gegenüber den Anteilseignern gesellschaftsrechtlich zur Erzielung höchstmöglicher Gewinne verpflichtet,⁹¹ wofür er konsequenterweise die steuerliche Belastung als Kostenfaktor minimieren muss.⁹² Hierzu diskutiert die Literatur sogar eine *rechtliche* Verpflichtung zur Steuervermeidung insbesondere gegenüber den Shareholdern (Grotherr 2015, S. 360 ff.).⁹³ Letztlich ist eine solche rechtliche Verpflichtung aufgrund erheblicher Risiken abzulehnen; problematisch ist u.a. dass die tatsächlichen langfristigen Wirkungen der Steuervermeidung in rechtlicher und ökonomischer Hinsicht schwierig zu kalkulieren sind (Grotherr 2015, S. 361 ff.). Der Zusammenhang verdeutlicht jedoch, dass bei einer Verfolgung des Shareholderansatzes eine Begründung für die Steuervermeidung in der pflichtgemäßen Erfüllung der beruflichen Aufgabe besteht. Aus diesem Zusammenhang lässt sich dann auch eine Erkenntnis bezüglich des Motives bzw. der Gesinnung des Vorstandes gewinnen. Neben einer Vielzahl von Handlungsabsichten wäre folglich

⁸⁹ Siehe § 76 Abs. 1 AktG. Seit der Einführung der §§ 92 Abs. 2, 161 AktG steht auch die sog. Tax Compliance in der Diskussion. Siehe hierzu ausführlich den Beitrag von Risse (2015, S. 9).

⁹⁰ Zum Begriff siehe Lenk und Maring (1998, S. 300 f.).

⁹¹ Damit ist der Vorstand verpflichtet den Anteilseignern den höchst möglichen Return on Investment zu schaffen (Schön 2013, S. 1088).

⁹² Siehe hierzu Grotherr (2015, S. 361) sowie Schön (2013, S. 1090); damit agiert er rational nach dem Prinzip der Nutzenmaximierung; Vergleiche auch Oppel (2015, S. 814).

⁹³ Für eine rechtliche Verpflichtung mit Einschränkungen hinsichtlich Kosten und Transparenz spricht sich Schön (2013, S. 1089 ff.) aus; an diese Auffassung anschließend Oppel (2015, S. 814).

möglich, dass der Handelnde rein in seiner Funktion als Vorstand einer beruflichen Verpflichtung nachkommt. Ob diese Motivation bzw. Gesinnung jedoch an sich einer ethischen Prüfung standhält ist damit noch nicht entschieden.

Max Weber stellte zwar die „Verantwortungsethik“ einer „Gesinnungsethik“ gegenüber, doch betrachtet er sie nicht als vollständige Gegensätze, sondern in Ergänzung zueinander (Weber 1958, S. 539 f.; Huber 2009, S. 78). Dieser Gedankengang ist auch für den biblischen Gedanken der Rechenschaft fruchtbar,⁹⁴ indem sowohl die innere Motivation und Einstellung als auch die Folgen einer Handlung zu betrachten sind. Mit der oben herausgearbeiteten Gesinnung, der Erfüllung beruflicher Pflichten, liegt die Folge der Handlung in der Profitmaximierung der Shareholder. Für eine umfassendere Beleuchtung der Folgen ist jedoch auch die Konsequenz des fehlenden Beitrags zur Gewährleistung sozialstaatlicher Aufgaben zu betrachten.

In der Heranziehung Gottes schuldet das Individuum Rechenschaft in Form einer Antwort, mit welcher der Handelnde seine Tat erklärt, um die fragende Instanz zufrieden zu stellen (Rehrl 1982, S. 15; Wieland 1999, S. 5). Die Antwort des Vorstandes, allein seinen beruflichen Verpflichtungen nachzukommen, kann für die Instanz keine Zufriedenstellung erreichen, denn sie berücksichtigt nicht die Folgen für alle Mitgeschöpften (Körtner 2008, S. 126; siehe 3.1). Wegweisend ist das biblische Liebesgebot,⁹⁵ welches in wirtschaftsethischer Perspektive u.a. Ausdruck findet in der Solidarität, die dem Gewinnstreben der Shareholder überzuordnen ist. Mit Bezug auf die These Martin Luthers „*Ein Christenmensch ist ein freier Herr über alle Dinge und niemandem Untertan. Ein Christenmensch ist ein dienstbarer Knecht aller Dinge und jedermann untertan*“ (Luther, 1520, WA 7, S. 21) klärt Huber, dass sich eine theologisch begründete Verantwortung auszeichnet durch eine Verantwortung in der Freiheit *vor* Gott und *für* des Nächsten Dienst (Huber 2009, S. 90 f.). Zu klären ist dabei, ob die Staatsbürger für den Vorstand den Nächsten darstellen. Zunächst einmal ist nach dem Wortsinn für die Titulierung „Nächster“ eine räumliche Nähe und Begegnung nötig (Härle 2011, S. 186), welche hier jedoch nicht generell vorliegt. Weiter charakterisiert sich diese Nähe jedoch durch die Hilfsbedürftigkeit, mithin also durch die Frage, wer ist der Nächste, der Hilfe geben kann?⁹⁶ Im vorliegenden Fall lässt sich dieser Gedankengang durch die Frage anwenden, wer für die sozialstaatlichen Leistungen mitverantwortlich ist und damit wer zu einem hierfür ausreichenden Steueraufkommen der Staaten beiträgt. In diesem Sinne ist diese Nähe zur Hilfeleistung für den Vorstand über sein Unternehmen im Rahmen der aktiven wirtschaftlichen Tätigkeit zu bejahen (siehe 3.2.1.b), da er zumindest das Risiko trägt, dass es an den notwendigen staatlichen Mitteln fehlt. Insofern kann der Vorstand dem Bürger der Nächste sein und ist somit in die steuerzahlungsbegründende Verantwortung gerufen.

⁹⁴ Die im Grunde konsequentialistische Betrachtungsweise nach Max Weber fragt jedoch nicht nach einem moralischen Bewertungsmaßstab, was nach Weber auch gar nicht möglich sei, da die letzten Werte nicht zu begründen seien, sondern vielmehr eine Frage der persönlichen weltanschaulichen Entscheidung darstellen (Reuter 2011, S. 302).

⁹⁵ Zur Belegung und ethischer Auslegung siehe z.B. Härle (2011, S. 180) sowie von Oppen (1973, S. 32 ff.).

⁹⁶ Mithin eine Umkehrung der Betrachtungsperspektive, die zunächst fragt, wer ist der Hilfsbedürftige, der Hilfe benötigt (Härle 2011, S. 186 f.)?

Die vorliegende Verantwortungskonstellation ist ein deutliches Beispiel für den Mehrwert der christlich-biblischen Heranziehung Gottes. Ohne eine Instanz, wobei nicht abschließend gesagt sein soll, dass nur die biblische Perspektive zum moralisch wertvollen Ergebnis führt, läge hier der Umstand vor, den Johannes Fischer als „existenzielle Heimatlosigkeit“ (Fischer 1992, S. 124)⁹⁷ beschreibt. Mangels innerer Beziehung zu den Bürgern kommt es (zumindest in der Beobachtung) zu einer gelebten Gleichgültigkeit des Vorstandes oder einer Vorziehung der Gewinnmaximierung gegenüber den sozialen Belangen. In der Heranziehung Gottes findet sich demgegenüber eine greifbare Begründung für die Übernahme der Verantwortung.

Bei einer prinzipiellen Bejahung der Verantwortung ist jedoch noch folgende Problematik zu betrachten: Es gibt keine Institution, die die ineffiziente bzw. „verschwenderische“ Verwendung von Steuereinnahmen kontrolliert.⁹⁸ Fraglich ist insoweit, ob dem Vorstand das Ergebnis einer ausreichenden Haushaltfinanzierung überhaupt zuzurechnen ist.⁹⁹ Für die Zurechnung ist zwar zunächst eine kausale Betrachtungsweise heranzuziehen (Reuter 2011, S. 301),¹⁰⁰ dabei genügt aber eine mögliche Einflussnahme auf das Ergebnis (Picht 1969, S. 327).¹⁰¹ An dieser Stelle ist insbesondere die von Hans Jonas geprägte risikobezogene Betrachtung in der Prospektive relevant.¹⁰² Ein die Steuervermeidung praktizierender Vorstand riskiert zumindest durch seine Handlung eine nachteilige Situation für den biblischen Nächsten.¹⁰³ Hilfreich ist weiter die Heranziehung seines Ansatzes der „Heuristik der Furcht“, in dessen Rahmen er der schlechten Prognose gegenüber der guten Prognose als Entscheidungskriterium Vorrang einräumt (Jonas 1979, S. 63 ff.; Wittwer 2002, S. 576). Da zumindest zwischen Steuerzahlung und Steueraufkommen ein direkt kausaler Zusammenhang besteht, ist die ungünstigste Prognose diejenige, dass Steuereinnahmen fehlen, die dem Nächsten zugutekommen könnten. Somit

⁹⁷ Christliche Ethik kennt andere Motive wie Liebe und Dienst, eine alleinige Heranziehung der Verantwortung ist nicht ausreichend (Fischer 1992, S. 115 ff.).

⁹⁸ Zu einer „Besteuerungsethik“ siehe Tipke (2000a, S. 12 ff.); siehe in diesem Zusammenhang auch Schmiel (2012, S. 65 f.).

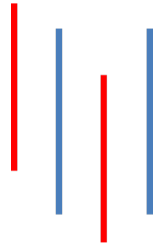
⁹⁹ Prinzipiell ist für die Verantwortungsübernahme zu klären, wem das Handlungsergebnis zuzurechnen ist. Zur Unterscheidung zwischen Zurechenbarkeit oder Zurechnung und der Zuständigkeit siehe Wimmer (2011, S. 2312); ausführlich zur Zuständigkeit siehe Picht (1969), S. 336.

¹⁰⁰ Lenk und Maring sprechen hier von „Handlungsergebnisverantwortung“ oder von „Kausalverantwortung“ (Lenk und Maring 1998, S. 299).

¹⁰¹ Picht stellt fest, dass es bei Verantwortung nicht (nur) um das moralische Bewusstsein geht, sondern das Verantwortung „in der Struktur der Geschehnisse vorgezeichnet ist.“ (Picht 1969, S. 325); zur Verursachung siehe auch Kaufmann (1992), S. 109; Kaufmann verfolgt diesen Gedanken hier für die Haftungsverantwortung. Neben der Verursachung muss zudem auch ein allgemein anerkannter Zurechnungsgrund wie bspw. Fahrlässigkeit vorliegen. Siehe Ebd.

¹⁰² Hans Jonas „Das Prinzip der Verantwortung“ (1979) konzentriert seine „neue“ Ethik in der Welt der technologischen Zivilisation auf ein Handlungsprinzip, nach welchem eine Handlung danach auszuwählen ist, dass sie mit der Permanenz des menschlichen Lebens auf der Erde kompatibel ist. Er erklärt Verantwortung als Prinzip seiner Ethik, die der technologisierten Zivilisation mit ihren existenziellen Risiken angemessen sein soll. Siehe hierzu z.B. Jonas (1979, S. 36); Wittwer (2002, S. 576); die zukunftsorientierte Sichtweise betont auch Körtner (2008, S. 95 f.).

¹⁰³ Ist der Eintritt bestimmter Folgen nicht mit Sicherheit zu konstatieren, muss zum einen die Erkenntnisunsicherheit abgeschätzt werden, zum anderen die Eintrittswahrscheinlichkeiten bewertet werden; zur Risikoabschätzungsdiskussion siehe Wimmer (2011, S. 2310) sowie grundlegend zum Begriff Risiko in modernen Verantwortungskonstellationen Kaufmann (1995, S. 72 ff.).



schränkt eine mögliche „Steuerverschwendung“ die Verantwortungszuschreibung nicht ein.

4. Zusammenfassung und Ausblick

Die erfolgte Untersuchung führt zu einem Verantwortungsgefüge mit folgenden Querverbindungen:

Abbildung 3 – Verantwortungsgefüge

Subjekt	Unternehmen	Staat	Individuum - Vorstand
Adressat	Stakeholder	Staatsbürger	Shareholder
Objekt	Beitrag Haushaltsfinanzierung	Sozialstaat	Gewinnmaximierung
Inстанz	Gott im Hinblick auf den Herrschaftsspielraum	Gott als Maßstab für Belange Bürger	Gott

Quelle: Eigene Darstellung¹⁰⁴

Adressaten unternehmerischer Verantwortung sind die Stakeholder. In dem hier analysierten Verantwortungsgefüge zur Steuervermeidung mittels Lizenzvereinbarungen stellen die Staatsbürger die hauptsächlich betroffene Stakeholdergruppe mit dem Objekt eines Beitrages zur Finanzierung des Sozialstaates dar. Die aus ökonomischer Sicht hinsichtlich eines möglichen Reputationsrisikos bestehende Gruppe der Kunden ist aufgrund des biblisch nicht zu haltenden „Recht des Stärkeren“ (Thielemann 2008, S. 217 ff.; siehe 3.2.1.d) nicht als Adressat ethischer Verantwortung zu sehen. Das Verantwortungsobjekt ergibt sich aus der Heranziehung Gottes im Hinblick auf den für Unternehmen bestehenden Herrschaftsspielraum. Im Ergebnis tragen Unternehmen in der christlich-biblichen Betrachtungsweise eine gesellschaftliche Verantwortung, auf Steuervermeidungsstrategien zu verzichten, die ihre Steuerpflicht von der wirtschaftlichen aktiven Tätigkeit entkoppeln. Eine Konstruktion wie das „Double Irish with a Dutch Sandwich“ ist nach dieser Argumentationsgrundlage nicht zu rechtfertigen. Entscheidend ist dafür das potentielle

¹⁰⁴ Als Grundlage für diese tabellarische Darstellung dient das Schema von Ropohl (1998, S. 273). Siehe 3.1.

Risiko, dass Steuereinnahmen, die insbesondere nach dem Äquivalenzprinzip für soziale Belange nötig sind, nicht zur Verfügung stehen. Bekennen sich Unternehmen mit ihrem CSR-Bekanntnis zu einer Übernahme gesellschaftlicher Verantwortung, fordert auch die Integrität einen Verzicht auf derartige Steuergestaltungen.

Der Staat trägt Verantwortung gegenüber den Staatsbürgern im Hinblick auf die Finanzierung des Sozialstaates und der Aufrechterhaltung der sozialen Marktwirtschaft. Hierzu führt die Heranziehung Gottes insofern, als dass sich über die verfassungsrechtliche Auftragsbestimmung in Form der Bürger, die Perspektive der Mitgeschöpften eröffnet. Vorliegend besteht jedoch das Problem, dass der einzelne Staat aufgrund der Internationalität der Problematik nur bedingt agieren kann, womit sich die Unternehmen aufgrund der Prioritätensetzung des Menschen aus der Ebenbildlichkeit Gottes heraus als stellvertretend Eintretende verstehen sollten.

Auf individueller Ebene trägt der Vorstand zunächst gegenüber den Shareholdern eine Verantwortung zur Gewinnmaximierung. Es ergeben sich jedoch darüber hinaus Verflechtungen zum Verantwortungsgefüge Sozialstaat. In der Verantwortung vor Gott liegt hier eine Begründung für einen Verzicht auf die Steuervermeidung dahingehend, dass der Vorstand eines Unternehmens zumindest potentiell dem Staatsbürger im Sozialstaat der „Nächste“ sein kann.

Wie geht es weiter? Die internationalen Entwicklungen in diesem Bereich sind sehr dynamisch und insbesondere innerhalb der Europäischen Union schreiten die Bemühungen zur Vermeidung der Steuervermeidung fort. Hinzuweisen ist dabei auf die aktuellen Bestrebungen der EU-Kommission zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB), wonach ein gesamter Konzerngewinn zu ermitteln ist, der dann nach einem Verteilungsschlüssel wieder auf die Staaten aufgeteilt wird. Zumindest die steuervermeidende Gewinnverlagerung wird damit kaum mehr möglich sein. Diese Bestrebungen blicken auf eine lange Entwicklung zurück, erfahren jedoch 2015 eine erneute Konkretisierung (TACU 2016). Ob und wann es denn dazu kommt, bleibt jedoch abzuwarten. Die Steuervermeidung wird somit oder auch dennoch ein Thema ethischer Verantwortungsrelationen bleiben, indem nicht nur der Staat bzw. internationalstaatliche Initiativen gefragt sind, sondern Unternehmen mit ihren Vorständen zu einer ethischen Verantwortungsübernahme aufgefordert sind.

Literaturverzeichnis

- Bayertz, Kurt (1995), Verantwortung: Prinzip oder Problem? Darmstadt.
- Benz, Sebastian und Julian Böhmer (2015), Das BEPS-Projekt der OECD/G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten, Der Betrieb, 27. Jg., S. 2535-2543.
- Birk, Dieter, Marc Desens und Henning Tappe (2014), Steuerrecht, Heidelberg.
- Blumers, Wolfgang (2013), Aggressive Steuerplanung: Vielleicht legal, aber jedenfalls verwerflich, Der Betriebs-Berater, 30. Jg., S. 2785-2788.
- Bundestag-Drucksache 18/1238, 2 (2014), Steuergestaltung über Lizenz- bzw. Patentboxen, Berlin.
- COM (2015), 302 final: Aktionsplan für faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU: Fünf Aktionsschwerpunkte, Brüssel.

- COM (2016), 26 final 2016/0011(CNS): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, Brüssel.
- Crane, Andrew und Dirk Matten (2010), *business ethics*, New York.
- de Mooij, Ruud A. und Sjeff Ederveen (2008), Corporate tax elasticities: a reader's guide to empirical findings, *Oxford Review of Economic Policy*, Vol. 24, S. 680-697.
- De Villiers, Etienne (2007), Perspektiven einer christlichen Verantwortungsethik, *Zeitschrift für Evangelische Ethik*, 51. Jg., S. 8-21.
- Eilers, Stephan (2013), BEPS: Eine Abkürzung saniert noch keinen Haushalt, *Steuerpolitik im Wahlkampf: Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013*, ifst-Schrift Nr. 489, S. 25-31.
- Esser, Clemens (2004), Internationaler Steuerwettbewerb: Vorteile und Gefahren, ifst-Schrift Nr. 422.
- Fehling, Daniel (2016), Post-BEPS: Wie geht es nach den BEPS-Empfehlungen weiter? Aktuelle Entwicklungen auf internationaler und nationaler Ebene, *Internationale Wirtschafts-Briefe*, 63. Jg., S. 160-167.
- Fehling, Daniel und Mareike Schmid (2015), BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, *Internationales Steuerrecht*, 24. Jg., S. 493-499.
- Fischer, Johannes (1992), Christliche Ethik als Verantwortungsethik, *Zeitschrift Evangelische Theologie*, 52. Jg., S. 114-128.
- Fischer, Johannes, Stefan Gurden, Ester Imhof und Jean-Daniel Strub (2008), *Grundkurs Ethik: Grundbegriffe philosophischer und theologischer Ethik*, Stuttgart.
- Freeman, R. Edward (2010), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge.
- Friedman, Milton (1970), The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, *The New York Times Magazine* vom 13.09.1970.
- Giegold, Sven (2016), Steuerdumping: Studie belegt milliardenschwere Steuervermeidung von IKEA in der EU, URL: <http://www.sven-giegold.de/2016/studie-belegt-milliardenschwere-steuervermeidung-von-ikea/> (abgerufen am 16.03.2016).
- Göbel, Elisabeth (2010), Strategisches versus ethisches Stakeholdermanagement, in: Olaf Schmann, Alexander Brink und Thomas Beschorner (Hg.), *Unternehmensethik: Forschungsperspektiven zur Verhältnisbestimmung von Unternehmen und Gesellschaft*, Marburg, S. 95-108.
- Google (2016), Corporate Social Responsibility, URL: <http://www.google.cn/intl/en/about/company/responsibility/> (abgerufen am 31.03.2016).
- Grell, Britta und Christian Lammert (2013), *Sozialpolitik in den USA*, Wiesbaden.
- Grotherr, Siegfried (2015), Wie weit geht die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung des Vorstands zur (aggressiven) internationalen Steuerplanung? *Die Unternehmensbesteuerung*, 8. Jg., S. 360-372.
- Hamilton, Victor P. (1991), *The book of Genesis: Chapters 1-17*, Michigan.
- Handelsblatt (2014), Starbucks verlagert Zentrale nach London, URL: <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/kaffee-roester-starbucks-verlagert-zentrale-nach-london/9772932.html> (abgerufen am 04.04.2016).
- Härle, Wilfried (2011), *Ethik*, Göttingen.
- Hauschild, Tobias (2016), 62 Superreiche besitzen so viel wie die Hälfte der Weltbevölkerung, URL: <https://www.oxfam.de/ueber-uns/aktuelles/2016-01-18-62-superreiche-besitzen-so-viel-haelfte-weltbevoelkerung> (abgerufen am 25.03.2016).
- Heidbrink, Ludger (2011), Der Verantwortungsbegriff in der Wirtschaftsethik, in: Michael S. Afländer (Hg.), *Handbuch Wirtschaftsethik*, Stuttgart, S. 188-197.
- Hengsbach, Friedhelm (1991), *Wirtschaftsethik*, Freiburg.
- Herzig, Norbert und Norbert Dantzenberg (2000), Die deutsche Steuerreform ab 1999 und ihre Aspekte für deutsche Außensteuerrecht und das internationale Steuerrecht, *Der Betrieb*, 53. Jg., S. 12-20.

- Hey, Johanna (2015), § 3 System des Steuerrechts und Steuerverfassungsrecht, in: Klaus Tipke und Joachim Lang (Hg.), Steuerrecht, Köln.
- Homann, Karl (1991), Ökonomik und Ethik, in: Günther Baadte und Anton Rauscher (Hg.), Wirtschaft und Ethik, Graz, S. 9-30.
- Huber, Wolfgang (2009), Sozialethik als Verantwortungsethik, in: Wolfgang Nethöfel, Peter Dabrock und Siegfried Keil (Hg.), Verantwortungsethik als Theologie des Wirklichen, Göttingen.
- Hundsdoerfer, Jochen, Dirk Kiesewetter und Caren Sureth (2008), Forschungsergebnisse in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre: eine Bestandsaufnahme, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 78. Jg., S. 61-139.
- Jochum, Heike (2015), Faires Steuerrecht für Europa, Zeitschrift für Rechtspolitik, 48. Jg., S. 115-118.
- Kaufmann, Frank-Xavier (1995), Risiko, Verantwortung und gesellschaftliche Komplexität, in: Kurt Bayertz (Hg.), Verantwortung: Prinzip oder Problem? Darmstadt, S. 72-97.
- Kaufmann, Franz-Xavier (1992), Der Ruf nach Verantwortung: Risiko und Ethik in einer überschaubaren Welt, Freiburg.
- Körtner, Ulrich (2008), Evangelische Sozialethik, Göttingen.
- Kreß, Hartmut (2002), Verantwortung II, in: Gerhard Müller und Horst Balz (Hg.), Theologische Realenzyklopädie Band XXXIV, Berlin, S. 577-581.
- Lenk, Hans und Matthias Maring (1998), Wissenschaftsethik, in: Annemarie Pieper und Urs Thurnherr (Hg.), Angewandte Ethik, München, S. 288-309.
- Löhr, Albert (1996), Die Marktwirtschaft braucht Unternehmensethik: Chancen verantwortlichen Handelns, in: Jörg Becker, Bol Georg und Christ Thomas (Hg.), Ethik in der Wirtschaft, Stuttgart u.a., S. 48-76.
- Luther, Martin (1520), Von der Freiheit eines Christenmenschen, in: Kurt Aland (Hg.) (1981), Luther deutsch: Die Werke Martin Luthers in neuer Auswahl für die Gegenwart, Stuttgart, S. 251-274.
- Matten, Dirk, Andy Crane und Jeremy Moon (2010), Corporations and Citizenship: New Perspectives on Corporate Power and Responsibility, in: Olaf Schumann, Alexander Brink und Thomas Beschorner (Hg.), Unternehmensethik: Forschungsperspektiven zur Verhältnisbestimmung von Unternehmen und Gesellschaft, Marburg, S. 125-150.
- Mehde, Veith (2015), Art. 28 GG, in: Theodor Maunz und Günter Düring (Hg.), Grundgesetz Kommentar, München.
- Niebuhr, Richard (1963), The Responsible Self: An Essay in Christian Moral Philosophy, Louisville.
- Noll, Bernd (2013), Wirtschafts- und Unternehmensethik in der Marktwirtschaft, Stuttgart.
- OECD (2015), Steuervermeidung multinationaler Unternehmen eindämmen: OECD präsentiert Reformen für internationales Steuersystem, URL: <https://www.oecd.org/berlin/presse/steuervermeidung-multinationaler-unternehmen-eindaemmen-oecd-praesentiert-reformen-fuer-internationales-steuersystem.htm> (abgerufen am 31.03.2016).
- OECD (2016), BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-g20-base-erosion-and-profit-shifting-project_23132612 (abgerufen am 31.03.2016).
- Oldopp, Birgit (2013), Das politische System der USA, Wiesbaden.
- Oppel, Florian (2015), Der Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der EU: alter Wein in neuen Schläuchen? Internationales Steuerrecht, 24. Jg., S. 813-818.
- Ott, Konrad (1997), Ipso Facto, Frankfurt am Main.
- Picht, Georg (1969), Der Begriff der Verantwortung, in: Georg Picht, Wahrheit, Vernunft, Verantwortung, Stuttgart, S. 318-342.
- Piltz, Detlev (2015), BEPS und das staatliche Interesse, Internationales Steuerrecht, 24. Jg., S. 529-533.

- Pinkernell, Reimar (2012), Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *Steuern und Wirtschaft*, 89. Jg., S. 369-374.
- Pinkernell, Reimar (2013), Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, *Internationales Steuerrecht*, 22. Jg., S. 180-187.
- Pinkernell, Reimar (2014), Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, *ifst-Schrift* Nr. 494, Berlin.
- Rat der EU (2003), Richtlinie 2003/49/EG (Zins- und Lizenzrichtlinie): Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten vom 3. Juni 2003, *Abl.* 2003, L 157/49-54, Brüssel.
- Rehrl, Stefan (1982), Katholische Moraltheologie als Ethik der Verantwortung, in: Stefan Rehrl (Hg.), *Christliche Verantwortung*, Salzburg u.a., S. 1-22.
- Reuter, Hans-Richard (2011), Verantwortung, *Zeitschrift für Evangelische Ethik*, 55. Jg., S. 301-304.
- Richter, Lutz und Stefanie Hontheim (2013), Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, *Der Betrieb*, 66. Jg., S. 1260-1264.
- Risse, Robert (2015), Tax Compliance und steuerliches Risikomanagement in der aktuellen Diskussion, *Die Unternehmensbesteuerung*, 8. Jg., S. 9-13.
- Rixen, Thomas (2016), Das soziale Europa im Räderwerk des Steuerwettbewerbs, *WSI-Mitteilungen*, 15. Jg., S. 49-55.
- Rödter, Thomas und Reimar Pinkernell (2013), Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, *Internationales Steuerrecht*, 22. Jg., S. 619-623.
- Ropohl, Günther (1998), Technikethik, in: Annemarie Pieper und Urs Thurnherr (Hg.), *Angewandte Ethik*, München.
- Rose, Gerd (1995), Über die Entstehung von Dummsteuer und ihre Vermeidung, in: Joachim Lang (Hg.), *Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Köln, S. 153-167.
- Schanz, Deborah und Anna Feller (2014), Wieso Deutschland (fast) keine BEPS-Bekämpfung braucht, *Arqus-Diskussionsbeiträge zur quantitativen Steuerlehre*, No. 171.
- Scherer, Andreas G. (2010), Die multinationale Unternehmung als politischer Akteur, in: Olaf Schumann, Alexander Brink und Thomas Beschorner (Hg.), *Unternehmensethik: Forschungsperspektiven zur Verhältnisbestimmung von Unternehmen und Gesellschaft*, Marburg, S. 151-165.
- Schmiel, Ute (2012), Warum Steuermoral: Zur Explikation, Relevanz und Vorteilhaftigkeit von Steuermoral, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, 82. Jg., S. 59-79.
- Schneider, Dieter (1997), Steuervermeidung: ein Kavaliersdelikt? *Der Betrieb*, 50. Jg., S. 485-490.
- Schön, Wolfgang (2013), Vorstandspflichten und Steuerplanung, in: Gerd Krieger, Marcus Letter und Karsten Schmidt (Hg.), *Festschrift für Michael Hoffmann-Becking*, München, S. 1085-1100.
- Schweiker, William (1995), *Responsibility and Christian ethics*, Cambridge.
- Schweiker, William (1999), Verantwortungsethik in einer pluralistischen Welt: Schöpfung und die Integrität des Lebens, *Zeitschrift Evangelische Theologie*, Bd. 59, S. 320-335.
- Seer, Roman (2015), § 1 Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung, in: Klaus Tipke und Joachim Lang (Hg.), *Steuerrecht*, Köln, S. 1-34.
- Segbers, Franz (1999), *Die Hausordnung der Tora: Biblische Impulse für eine theologische Wirtschaftsethik*, Luzern.
- Selling, Heinz-Jürgen (2000), Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten: Einige steuerpolitische Überlegungen, *Internationales Steuerrecht*, 9. Jg., S. 225-232.
- Sommerhalder, Ruud (1999), Harmful tax competition or harmful tax harmonization, *EC Tax Review*, Vol. 8, S. 244-251.

- Spengel, Christoph und Rainer Bräutigam (2015), Steuerpolitik in Deutschland: eine Halbzeitbilanz der aktuellen Legislaturperiode im Kontext europäischer Entwicklungen, *Die Unternehmensbesteuerung*, 8. Jg., S. 569-628.
- Spiegel Online (2012), Google-Boss „sehr stolz“ auf Steuertricks, URL: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/google-boss-eric-schmidt-ist-sehr-stolz-auf-steuertricks-a-872702.html> (abgerufen am 19.03.2016).
- TACU (2016), Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Besemungsgrundlage (GKKB), URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_de.htm#relaunch (abgerufen am 04.04.2016).
- Thielemann, Ulrich (2008), Unternehmensverantwortung ethisch ernst genommen: The Case against the Business Case und die Idee verdienter Reputation, in: Ludger Heidbrink und Alfred Hirsch (Hg.), *Verantwortung als marktwirtschaftliches Prinzip*, Frankfurt am Main, S. 199-230.
- Tipke, Klaus (2000a), *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Wiesbaden.
- Tipke, Klaus (2000b), *Die Steuerrechtsordnung*, Bd. 1, Köln.
- van Lück, Kolja (2015), BEPS-Abschlussbericht der OECD/G20 im Überblick: Finale Ergebnisse zur Bekämpfung von Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung, *Internationale Wirtschaftsbriefe*, 62. Jg., S. 758-766.
- Vanberg, Viktor J. (2007), Corporate social responsibility and the 'game of catallaxy': the perspective of constitutional economics, *Constitutional political economy*, Vol. 18, S. 199-222.
- von Oppen, Dietrich (1973), *Moral: Wie können wir heute miteinander leben?* Stuttgart u.a.
- Watrin, Christoph und Martin Thomsen (2016), Steuerstrategien deutscher Konzerne: die OECD als Retter? *Steuern und Wirtschaft*, 93. Jg., S. 3-14.
- Weber, Max (1959), Politik als Beruf, in: Johannes Winckelmann (Hg.), *Max Weber: Gesammelte politische Schriften*, Paderborn, S. 493-548.
- Wenham, Gordon J. (1987), *Genesis 1-15*, Waco.
- Wieland, Joachim (2001), Steuerwettbewerb in Europa, *Zeitschrift Europarecht*, 36. Jg., S. 119-128.
- Wieland, Wolfgang (1999), *Verantwortung: Prinzip einer Ethik?* Heidelberg.
- Wimmer, Reiner (2011), Verantwortung, in: Petra Kolmer und Armin Wildfeuer (Hg.), *Neues Handbuch philosophischer Grundbegriffe*, Freiburg u.a., S. 2309 -2320.
- Wittwer, Héctor (2002), Verantwortung I, in: Gerhard Müller und Horst Balz (Hg.), *Theologische Realenzyklopädie Band XXXIV*, Berlin, S. 574-577.
- Zeit Online (2014), Irland schließt Steuerschlupfloch für Unternehmen, URL: <http://www.zeit.de/politik/ausland/2014-10/irland-steuern> (abgerufen am 18.02.2016).