

Protokoll zum
148. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 13.10.2017*

Prof. Dr. Gerhard Vorwold

Sprecher Initiative Fair and Transparent Tax Systems, IFTT

**„Das Dilemma der „Steuer-Kleinstaaterei“
Alternativkonzept zur Besteuerung multinationaler Unternehmen“**

* Dipl.-Jur. Emran Sediqi, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

A.	Einleitung	3
B.	Änderung der Besteuerung von MNE's unvermeidbar	4
I.	Über MNE's	4
II.	Umfang der Steuerverluste.....	5
1.	Deutschland	5
2.	EU	5
3.	Weltweit.....	6
III.	Wachstumsrate des globalen Vermögens	6
IV.	Vermögensentwicklung	6
1.	Allgemeines zur Vermögensentwicklung	6
2.	Vermögensentwicklung in den USA und in Deutschland	7
3.	Gini Index	8
V.	Der Kreislauf des Wirtschaftens	8
VI.	Die BEPS Initiative.....	9
VII.	Fazit.....	9
C.	Formelaufteilung (Formulary Apportionment)	10
I.	Die Idee	10
II.	Praktische Erfahrungen mit FA in den USA.....	10
1.	US State Corporate Income Tax	10
2.	Single Sales Factor (SSF)-Modell	11
3.	Combined Reporting (CR) oder Separate Accounting (SA)	11
4.	(Erweitertes) Water's Edge Combined Reporting und Worldwide Combined Reporting.....	12
5.	Empirische Untersuchungen zu CR/FA in den USA	13
6.	Schlussfolgerungen Clausing	13
7.	Schlussfolgerungen Hellerstein	14
D.	Das GFA-Modell.....	14
I.	Abstract	14
II.	Einführungsmodalitäten	15
1.	Bestimmung des globalen steuerlichen Gewinns und des Gruppengewinns.....	15
2.	Aufteilung des konsolidierten Gruppengewinns.....	16
3.	Beispiel für eine Formelaufteilung	16
4.	Einführungsverpflichtung / Lokale Steuern und Sozialversicherungsbeiträge.....	17
5.	Mindeststeuersatz: 15%	18

6.	Problem: Geschäftsbeziehungen zu nicht GFA-Staaten	18
7.	Administrative Regeln	18
E.	Schluss.....	19

A. Einleitung

Das 148. Bochumer Steuerseminar eröffnet *Prof. Dr. Roman Seer* mit der Begrüßung der Teilnehmer und der Vorstellung des Referenten Herrn *Prof. Dr. Gerhard Vorwold*. *Prof. Vorwold* ist aktuell Sprecher der Initiative Fair and Transparent Tax Systems bei der IFTT und war ehemals bei der Fachhochschule Nordkirchen. Außerdem ist *Prof. Vorwold* Visiting Scholar an der Boston College Law School sowie Visiting Lecturer an der Universität Münster. Bei *Prof. Vorwold* handele es sich nach *Prof. Seer* um einen „Exoten der Finanzverwaltung“. Dies sei darauf zurückzuführen, dass Herr *Prof. Vorwold* selbst in der Zeit an der Fachhochschule Nordkirchen, bei der es vordergründig um die praktische Ausbildung gehe, stets darum bemüht gewesen sei, der Wissenschaft und Forschung nicht den Rücken zu kehren. So hat *Prof. Vorwold* seit 1999 jedes Jahr mindestens einen Forschungsaufenthalt in den USA verbracht. Nach der Vorstellung des Referenten erläutert *Prof. Seer*, dass das von *Prof. Vorwold* im bevorstehenden Vortrag vorgesehene „Globale Formelaufteilungs-Modell“¹ in Zeiten der amerikanischen Trump-Regierung wohl eher kritisch zu betrachten sei. Die Besteuerung von multinationalen Unternehmen wie Google, Apple, Starbucks und Co. rücke dennoch immer mehr in den Fokus der Medien und dem Bewusstsein der Allgemeinheit und sei zu einem globalen Thema aufgestiegen. Dabei gehe es nicht um die Frage der Steueroptimierung für diese multinationalen Unternehmen, sondern vielmehr um die folgende: Wie könnte eine bessere Steuerwelt global aussehen?

Mit dieser Frage übergibt *Prof. Seer* das Wort an *Prof. Vorwold*. *Prof. Vorwold* betont zunächst, dass es sich bei seinen folgenden Ausführungen und Vorschlägen um ein steuer- und gesellschaftspolitisches Konzept handele und er dementsprechend sehr an eine lebendige Kommunikation und Diskussion interessiert sei. Das GFA-Modell habe er bereits an die G20 gesendet und sehr interessante Antworten erhalten, die *Prof. Vorwold* den Teilnehmern zur Verfügung stellt. Mit einem aktuellen Zitat aus der Süddeutschen Zeitung versucht *Prof. Vorwold* das Problem der Kleinstaaterei in der fortschreitenden Globalisierung zu verdeutlichen: „*Kleinstaaterei ist in Zeiten der Globalisierung so wie eine Schreibmaschine in Zeiten des Computers*“, heiße es in

¹ Im folgenden GFA-Modell.

der Ausgabe vom 12.10.2017 der Süddeutschen Zeitung. Sie sei „*angesichts einer globalisierten Welt keine Erfolg versprechende Strategie*“, so der Reutlinger Generalanzeiger vom 11.10.2017. Statt (Steuer-)Kleinstaaterei sei Multilateralismus der richtige Weg zu einer angemessenen Besteuerung der multinationalen Konzerne.² Zudem spiegele das Meinungsbild innerhalb der Europäischen Union die Unzufriedenheit der EU-Bürger mit der aktuellen Situation wider: 74% seien der Ansicht, dass die Europäische Union mehr im Kampf gegen die Steuerhinterziehung tun solle, weitere 84% haben den Eindruck, dass soziale Ungleichheiten im europäischen Raum groß sei und schließlich 64% vermuten, dass in den nächsten 5 Jahren eben diese Ungleichheiten weiter zunehmen werden.³ Nach diesen einleitenden Worten erläutert *Prof. Vorwold* seine Vorgehensweise zu seinem Vortrag. Zuerst möchte *Prof. Vorwold* erklären, warum eine Änderung der Besteuerung von „Multinational Enterprises“⁴ unvermeidbar erscheint (B.), danach wird *Prof. Vorwold* auf die Formelaufteilung⁵ eingehen, namentlich die Idee einer FA und praktische Erfahrungen mit FA am Beispiel der USA darstellen (C.), um dann last but not least seinen Vorschlag eines GFA-Modells vorzustellen (D.).

B. Änderung der Besteuerung von MNE's unvermeidbar

I. Über MNE's

Für Zwecke des Vorschlags gelten nach *Prof. Vorwold* alle Unternehmen als MNE's, die mehr als 30% ihrer Umsätze außerhalb ihres jeweiligen Heimatlandes erzielen. Beispiele für MNE's, die unter diese Vorgaben fallen, seien McDonald's, KFC, Ford, General Motors, Apple, Siemens und viele weitere bekannte Unternehmen. Bei MNE's handele es sich um eine weltumspannende Idee eines globalen Unternehmens, geführt von globalen Managern und beherrscht von globalen Anteilseignern, das globale Produkte an Kunden weltweit vertreibt. Typisch für ein MNE sei die Verfügung über 500 eigenständige Einheiten, wobei einige dieser Einheiten wiederum typischerweise in Steueroasen angesiedelt seien. Die Länder mit den meisten und gleichzeitig größten MNE's seien die USA, Großbritannien und die Niederlande. Die Niederlande, Luxemburg und Irland profitieren dabei als Mitgliedstaaten der Europäischen Union sehr

² Unter dem Begriff „Multilateralismus“ ist das Prinzip zu verstehen, möglichst viele Partner an der Lösung von politischen Problemen zu beteiligen.

³ Eurobarometer 2017, s. dazu <http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/de/20171016PVL00116/Eurobarometer> (zuletzt abgerufen: 26.10.2017).

⁴ Im Folgenden MNE's.

⁵ Im Folgenden FA.

stark von der aktuellen Besteuerungslage von MNE's. In der Gegenwart beherrschen MNE's Versorgungsketten, die mehr als 50% des gesamten Welthandels abwickeln, die 40% des westlichen Aktienmärkte-Wertes abbilden und zusätzlich über den größten Teil an weltweiten immateriellen Wirtschaftsgütern verfügen. Spiegelbildlich dazu beschäftigen die MNE's jedoch lediglich 2% (!) der weltweiten Arbeitnehmer. Die heute bestehenden Steuerplanungen der MNE's zeigen ferner, dass die MNE's bei ihrer – durchaus aggressiven, aber dennoch legalen – Steueroptimierungsmaßnahmen sehr erfolgreich seien.⁶ Um den Teilnehmern vor Augen zu halten, wie einfach eine solche Steueroptimierung aussehen könne, führt *Prof. Vorwold* das folgende kleine Beispiel an:

Innerhalb eines Konzerns verleasen die Tochtergesellschaften in den Steueroasen (z.B. Cayman Islands) den Konzernfirmen in Hochsteuerländern (z.B. in Deutschland) immaterielle Güter wie Patente, Markenzeichen und Logos zu hohen Preisen.

Damit werden die konzerninternen Erträge in Deutschland reduziert, gleichzeitig bleiben sie in der Steueroase der Cayman Islands steuerfrei.

II. Umfang der Steuerverluste

1. Deutschland

Mit einer solch aggressiven Steuerplanung gehe ein hoher Steuerverlust Hand in Hand. So werden allein in Deutschland Steuerverluste i.H. von € 20 Mrd. p.a. geschätzt, die auf die Steuervermeidungstaktiken der MNE's zurückzuführen seien. Demgegenüber haben MNE's der *Forbes Global 2000 Liste* mit Hauptsitz in Deutschland Einkünfte in Steueroasen bzw. Niedrigsteuerländern i.H. von ca. \$ 80 Mrd. erzielt, die ebenfalls ihren Ursprung in der Steuervermeidungspolitik finden.

2. EU

In der EU werden derzeit Steuerverlustbeträge i.H. von 50 – 70 Mrd. € geschätzt. Diese Zahl beruhe aber allein auf Körperschaftsteuervermeidungen. Bei der Umsatzsteuer hingegen werde auf mehr als das Doppelte geschätzt: ca. 150 Mrd. € Steuerverluste sollen durch geplante Steuerermeidungen verursacht worden seien.

⁶ Vgl. The Economist, January 28 – February 03, 2017, „The retreat of the global company“, S. 19.

3. Weltweit

Im weltweiten Kontext werde die Dimension der Steuerverluste, die die Steuervermeidungspolitik der MNE's verursachen, ganz deutlich. So betrügen die beim Staat entstandenen Steuerausfälle im Jahre 2012 auf der Grundlage von Schätzungen ca. 280 Mrd. \$.⁷

III. Wachstumsrate des globalen Vermögens

Thomas Piketty belege, so *Prof. Vorwold*, diese Zahlen. So liege die durchschnittliche Wachstumsrate des globalen Vermögens sowie des Welteinkommens in den Jahren 1987 bis 2013 für die

- Top 1/100.000.000 Reichsten (dies seien 45 Personen) bei 6,8%
- Top 1/20.000.000 Reichsten (dies entspreche 225 Personen) bei 6,4%
- durchschnittlichen Personen hingegen nur bei 2,1%.⁸

Überdies verfügten die 85 reichsten Personen im Jahre 2013 über ein Vermögen von insgesamt 1,7 Billionen \$. Dies entspreche dem Vermögen von 50% der gesamten Menschheit.⁹ Aus alledem könne eine Automatik der Vermögensentwicklung abgeleitet werden: Reiche und Superreiche erhöhen ihr Vermögen stets mehr als der gesamte Rest der Welt.

IV. Vermögensentwicklung

1. Allgemeines zur Vermögensentwicklung

Zur Darlegung der theoretischen Grundlagen der Vermögensentwicklung greift *Prof. Vorwold* auf *Thomas Piketty*¹⁰ zurück. *Piketty* habe – unter Beobachtung mehrerer Jahrhunderte – beweisen können, dass in einem System der freien Marktwirtschaft der Return aus Immobilien und Investitionen (= return on investment = r) stetig höher sei als die Wachstumsrate der Wirtschaft (= growth = g). Daraus ergebe sich die folgende wichtige Formel: $r > g$.¹¹ Zudem sei laut *Piketty* die aktuelle Vermögensentwicklung vergleichbar mit der ungleichen Vermögensentwicklung zu

⁷ S. *Clausing*, „Profit Shifting and U.S. corporate tax policy reform“, Washington Center for Equitable Growth, Mai 2016.

⁸ *Piketty*, 2015, S. 83.

⁹ Laut dem Bericht der Menschenrechtsorganisation Oxfam v. Januar 2014.

¹⁰ *Thomas Piketty* ist ein französischer Wirtschaftswissenschaftler und Professor an der an der Paris School of Economics und der École des Hautes Études en Sciences Sociales

¹¹ *Piketty*, *Capital in the Twenty-First Century*, Harvard University Press 2014, S. 570.

Zeiten der französischen Revolution. Um (wieder) zu einer angemessenen Vermögensverteilung zu gelangen, sei nach *Piketty* dreierlei erforderlich:

- wahrhafte Aufzeichnungen über die wirtschaftlichen Gegebenheiten
- finanzielle Transparenz
- Austausch von Informationen.

Ein Teilnehmer merkt zu den Thesen *Pikettys* an, dass eben diese in den letzten 20 Jahren mehrmals widerlegt worden seien. *Prof. Vorwold* setzt dem jedoch entgegen, dass sich die Forschungen von *Piketty* nicht nur auf Jahrzehnte beziehen, sondern *Piketty* bei seinen Forschungen vielmehr ganze Jahrhunderte beobachtet habe. Daher seien einzelne Schwankungen im Beobachtungszeitraum nicht völlig auszuschließen. *Prof. Seer* betont schlichtend, dass es schwer sei, zu sagen, ob *Piketty* nun richtig oder falsch liege. Jedenfalls sei anzuerkennen, dass die Thesen von *Piketty* höchst umstritten seien. Eines sei jedoch nicht von der Hand zu weisen: Wie eine Art Naturgesetz konzentriere sich das globale Vermögen in den Händen weniger. Dies sei ein Automatismus, den es schon immer gegeben habe und immer geben werde.

2. Vermögensentwicklung in den USA und in Deutschland

In den USA habe sich in den 50er – 70er Jahren des letzten Jahrhunderts die größte Mittelschicht auf der Welt entwickelt. Dabei hätten die reichsten 1% der Amerikaner ca. 10% des gesamten Einkommens verdient. Zudem habe sich die Volkswirtschaft in den letzten 30 Jahren verdoppelt, ohne dass sich gleichzeitig auch das Einkommen eines typischen amerikanischen Arbeiters erhöht habe. Demgegenüber wuchs der Anteil der reichsten 1% am Gesamteinkommen von zuvor 10% auf 20% und die CEOs verdienen heutzutage mehr als das 200-fache eines typischen amerikanischen Arbeiters (zuvor das 20-fache). Ferner habe sich das Vermögen der Superreichen zwischen den Jahren 2006 und 2013 von 3,1 Billionen \$ auf 6,5 Billionen \$ mehr als verdoppelt. Im Jahr 2000 hielten die amerikanischen Arbeitnehmer 63% der Anteile am nichtlandwirtschaftlichen Einkommen, 2013 waren es nur noch 57%. Dies entspreche nach *Prof. Vorwold* einer Umverteilung von etwa 750 Milliarden Dollar p.a. im Verhältnis von Arbeit zu Kapital.

Im Vergleich zu den USA sehe die Vermögensentwicklung in Deutschland positiver aus. So stieg etwa das deutsche Durchschnittseinkommen in den letzten Jahrzehnten schneller als das in den USA und der reale Durchschnittsstundenlohn in Deutschland stieg auch um ca. 30% in den letzten 30 Jahren an. Bemerkenswert sei auch, dass der Anteil am Gesamteinkommen der reichs-

ten 1% in Deutschland unverändert bei 11% liege. Gleichwohl besäßen aber auch in Deutschland die reichsten 10% einen 64%-Anteil am privaten Nettovermögen, die reichsten 1% gar 33% des Gesamtvermögens. Zu beachten sei auch, dass laut einer Studie des Deutschen Instituts für Wirtschaftsforschung (DIW) im Jahre 2014 die soziale Ungleichheit in Deutschland den höchsten Wert in der EU aufwies.

Prof. Seer merkt dabei an, dass die Studie der DIW jedoch – ähnlich wie die Thesen von *Piketty* – mit höchster Vorsicht aufzunehmen sei. Während aus ökonomischer Sicht nach einer Studie oft vorschnell von „Wir wissen nach dieser Studie, dass...“ die Rede sei, greifen Juristen eher auf „Wir nehmen an, dass...“ zurück.

3. Gini Index

Prof. Vorwold geht danach auf den sog. Gini Index ein. Mit dem Gini Index könne der Gleichheitsgrad der Einkommensverteilung zwischen natürlichen Personen gezeigt werden. Der Index reiche dabei zwischen 0 bis 100, wobei der Wert 0 die perfekte Gleichheit repräsentiere. Für Deutschland betrage der Gini Quotient aktuell 28. Rechne man jedoch das Nettovermögen auf den Gini Index um, so erreiche Deutschland einen Quotienten von 76. Auf die Frage, ob durch die Änderung von Steuern und Sozialabgaben das Wachstum innerhalb der Gesellschaft positiv beeinflusst werden könne, wisse der Gini Index eine hoffnungsvolle Antwort, denn der Gini Index verringere sich nach Berücksichtigung der Steuern und Sozialabgaben in Deutschland um 21%. Damit gehe auch eine Reduzierung der Ungleichheit in Deutschland einher.

V. Der Kreislauf des Wirtschaftens

Nach *Prof. Vorwold* sei auf den klassischen Kreislauf des Wirtschaftens zurückzugreifen. Dieser sei in den USA derzeit unterbrochen. Der aktuelle Kreislauf spiegele wieder, dass wirtschaftliche Macht politische Macht speise und politische Macht wiederum für Zuwachs an wirtschaftlicher Dominanz Sorge. Der Kreislauf des Wirtschaftens müsse jedoch zukünftig wieder wie folgt lauten:

- mit einer wachsenden Wirtschaft wächst auch die Mittelschicht
- durch die Zunahme der Kaufkraft der Mittelschicht wird weiteres Wirtschaftswachstum ermöglicht
- dies sorgt wiederum für Investitionen, Innovationen und neue Arbeitsplätze
- dadurch wächst die Mittelschicht weiter an.

Nunmehr seien die Staaten und Wirtschaftslenker an der Reihe, durch einen solchen Kreislauf das Vermögensgleichgewicht wiederherzustellen. So sei es Aufgabe des Staates, den Markt zu behüten durch Sicherstellung der Einhaltung der Normen und Werte der Gesellschaft. Weiterhin müsse Geld von den reichsten 1% abgeschöpft und in die Hände des Restes der Bevölkerung gelegt werden. Schließlich müsse eine funktionierende Mittelschicht vorhanden sein, um eine wirtschaftliche Demokratie zu ermöglichen und eine Oligarchie zu verhindern. Den Wirtschaftslenkern obliege es „für ein gerechtes und brauchbares Gleichgewicht zwischen den Ansprüchen aller direkt betroffenen Interessengruppen zu sorgen [...] Anteilseignern, Beschäftigten, Kunden und der Öffentlichkeit allgemein“.¹²

VI. Die BEPS Initiative

Mit der BEPS Initiative der OECD sei nach *Prof. Vorwold* sicher ein Schritt in die richtige Richtung gemacht worden. Gleichwohl blieben Mängel bestehen. Da die OECD-Vorschläge keine bindende Wirkung für die einzelnen Länder haben, bestehe die Gefahr der Ungleichheit und Unvollständigkeit. Das fundamentale Problem bestehe jedoch in der Bestimmung der Quelle von Vermögen der MNE's. Dies gelte insbesondere für immaterielle Wirtschaftsgüter. Auch das international weiter geltende arm's length principle (*Fremdvergleichsgrundsatz*) und mehrere tausend nicht miteinander abgestimmte DBA seien als weiterhin bestehende Probleme trotz BEPS anzusehen. Außerdem sei der hohe Verwaltungs- und Kostenaufwand durch BEPS nicht zu vernachlässigen.

Letzteres bestätigt auch *Prof. Seer*. Die Aspekte des Datenschutzes und der Schutz von Persönlichkeitsrechten seien zudem in der Diskussion rund um BEPS nicht hinreichend berücksichtigt worden, so ein Teilnehmer des Seminars. Weiterhin könne auch die Masse an Daten gar nicht durch die Finanzverwaltung bewältigt werden, wodurch ein Vollzugsdefizit in praxi zu befürchten sei. Dem stimmt auch *Prof. Seer* zu und verweist zusätzlich auf Zuständigkeitsprobleme. Einen „goldenen Weg“ zur Transparenz gebe es jedoch nicht, ebenso wenig sei aber 0% Transparenz als Lösung geeignet.

VII. Fazit

Abschließend hält *Prof. Vorwold* fest, dass das derzeitige System der Besteuerung von Einkünften, die aus internationalen Geschäften herrühren, als nicht reparabel anzusehen sei. Der interna-

¹² So bereits der CEO von Standard Oil im Jahre 1951.

tionale Handel dürfe nicht weiter liberalisiert und globalisiert werden bei gleichzeitiger Anerkennung der Kleinstaaterei im Bereich der Steuern und Finanzen. Es müsse ein Modell geschaffen werden, das nicht auf die Bekämpfung von „base erosion and profit shifting“ durch individuelle Maßnahmen abziele, sondern die Gestaltungskraft bereits dem Grunde nach ausschließe.

C. Formelaufteilung (Formulary Apportionment)

I. Die Idee

Unter FA sei die Idee zu verstehen, die weltweiten Einkünfte eines multinationalen Unternehmens unter den Ländern, in denen das Unternehmen tatsächlich tätig wird, nach einer festen Formel aufzuteilen. Letztlich gehe es um eine Art „Weltsteuerbilanz“ für MNE's. Der wichtige Vorteil, so *Prof. Vorwold*, bestehe vor allen Dingen darin, dass es nicht auf den Sitz oder etwaige Verrechnungspreise ankomme, wodurch auch die Gewinne, die in Steueroasen verlagert werden, erklärt werden müssen, da auch diese auf die Länder verteilt werden, in den das jeweilige MNE wirtschaftlich tätig sei. Empfohlen wird dabei eine Aufteilung der FA in drei gleichgewichtige Faktoren (sog. Drei-Faktor-Formel). Diese drei Faktoren heißen

- Verkäufe (sales)¹³;
- materielle Wirtschaftsgüter (property)¹⁴ und
- Lohnkosten (payroll).¹⁵

Diese Zerlegungsidee sei kein Novum in der Steuerrechtswelt merkt ein Teilnehmer an. Vielmehr läge diese Idee historisch bereits der Gewerbesteuer zugrunde. Dem stimmt auch *Prof. Seer* zu.

II. Praktische Erfahrungen mit FA in den USA

1. US State Corporate Income Tax

Die US State Corporate Income Tax orientiere sich genau an diesen drei Eckpfeilern. Die Steuerpflicht bestehe nach dem US State Corporate Income Tax nur bei einem „Nexus“ zu einem Bundesstaat. Die Anteilsermittlung erfolge maximal nach den drei Faktoren Property, Payroll

¹³ Im Folgenden Sales Faktor.

¹⁴ Im Folgenden Property Faktor.

¹⁵ Im Folgenden Payroll Faktor.

und Sales. Dieser Anteil werde dann mit dem individuellen Steuersatz des Bundesstaates multipliziert. Gegebenenfalls seien credits (Steuergutschriften) und eine Minimumsteuer zu berücksichtigen.

2. Single Sales Factor (SSF)-Modell

Das sog. Single Sales Factor-Modell (SSF-Modell) sei nach dem US Supreme Court mit der amerikanischen Verfassung vereinbar. Aus der Verfassung ergebe sich keine primäre Geltung der Drei-Faktoren-Formel, dies bedürfe vielmehr eines intensiven juristischen Gesetzgebungsprozesses, wofür gerade nicht das Gericht, sondern der US-Kongress zuständig sei.¹⁶ Das bedeute gleichzeitig, dass jeder Bundesstaat in den USA ein anderes Modell wählen könne und dies verfassungskonform sei, betont *Prof. Seer* unter Zustimmung von *Prof. Vorwold*.

Nach *Prof. Vorwold* spreche für die Anwendung des SSF-Modells zumindest vordergründig die damit einhergehende steigende Attraktivität für ein Unternehmen, Payroll und Property in dem SSF-Bundesstaat anzusiedeln. Zudem bestehe die Gefahr, dass Unternehmen mit der Verlegung ihres Sitzes drohen würden für den Fall, dass das SSF-Modell nicht eingeführt werde. Auf der anderen Seite sprächen aber gewichtige Gründe gegen das SSF-Modell. So bestehe in den USA nach Public Law 86-272 kein Nexus zu einem Bundesstaat, wenn ein Unternehmen die Güter lediglich im Versandwege in diesem Staat veräußere. Damit liefere der SSF Anreize, gerade nicht in diesem Staat zu investieren oder Angestellte zu beschäftigen. Zudem bestehe auch das Risiko, dass die MNE's trotz SSF Arbeitsplätze streichen. Aufgrund des Verzichts auf die Faktoren Property und Payroll führe das SSF-Modell auch zu verminderten Steuereinnahmen. Ein Unternehmen könne durch die Geltung des SSF-Modells sogar die Körperschaftsteuer vollständig vermeiden, nämlich wenn das Unternehmen nur Angestellte und Property in dem SSF-Bundesstaat unterhalte und in den anderen Staaten den Nexus verhindere. Auch egalisiere sich der Vorteil, wenn alle Staaten den SSF-Faktor einführen.

3. Combined Reporting (CR) oder Separate Accounting (SA)

Prof. Vorwold geht nach der Darstellung des SSF-Modells auf die Möglichkeit des Combined Reporting sowie des Separate Accounting ein. Das Separate Accounting ermögliche es Multi-State-Unternehmen mit bestimmten Kunstgriffen ihre Einkünfte von Hochsteuerstaaten auf

¹⁶ S. US Supreme Court, 437 U.S. 267 (1978), <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/437/267/case.html> (zuletzt abgerufen: 2.11.2017).

Niedrigsteuerstaaten zu verlagern. Dies sei dadurch möglich, dass das Separate Accounting nur die Einkünfte der jeweiligen innerstaatlichen Tochtergesellschaft der Steuer unterwerfe. Um diese Steueroptimierungsmaßnahmen zu verdeutlichen führt *Prof. Vorwold* das folgende Beispiel an:

Die Smart Corporation (S) hat ihren Sitz in dem Bundesstaat I, der Separate Accounting vorsieht. S erzielt einen Gewinn von 20 Mio. \$. S errichtet ein Tochterunternehmen T in Delaware, das Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern wie Markenzeichen und Patenten nicht besteuert, und überträgt diesem die immateriellen Wirtschaftsgüter. T stellt der S nunmehr für das Leasing von Patenten etc. 20 Mio. \$ in Rechnung, die S als Betriebsausgaben geltend machen kann. Damit sind die Einkünfte im Bundesstaat I auf null Dollar reduziert. Die Einkünfte sind auch in Delaware steuerfrei.

Laut der New York Times vom 30. Juni 2012 seien den US-Staaten durch das Delaware Holding Company Schlupfloch Steuereinkünfte i.H. von 9,5 Mrd. \$ über den Zeitraum einer Dekade verloren gegangen. Bezogen auf die Gesamtheit der US Bundesstaaten habe im Jahre 2011 das Separate Accounting einen Steuerausfall i.H. von 20,7 Mrd. \$ bei der US State Corporate Income Tax verursacht. Dies habe eine Untersuchung der Public Interest Research Groups (PIRG) der US-Staaten ergeben.

Beim Combined Reporting werden demgegenüber die Einkünfte aller Unternehmensteile eines trans- oder multinationalen Unternehmens in einer Erklärung zusammengefasst.

4. (Erweitertes) Water's Edge Combined Reporting und Worldwide Combined Reporting

Beim sog. Water's Edge Combined Reporting werden die Einkünfte zusammengefasst, die die Tochterunternehmen erzielen, die innerhalb des „Water's Edge“ (d.h. innerhalb der USA) angesiedelt seien. Demgegenüber sehe das sog. Worldwide Combined Reporting vor, dass MNE's aus den USA, die einen Nexus zu einem Bundesstaat haben, auch die Gewinne im Combined Report aufführen müssen, die sie auf internationale Töchter verlagert haben. Mit dem Worldwide Combined Reporting habe auch der US Supreme Court keine Probleme, habe dieser doch das Worldwide Combined Reporting in den Jahren 1983 und 1994 als verfassungsgemäß erklärt. Einige US-Staaten seien nunmehr zum sog. Erweiterten Water's Edge Combined Reporting übergegangen, wonach der jeweilige US-Bundesstaat eine gemeinsame Steuererklärung nur mit den internationalen Tochterunternehmen verlange, die in einer Steueroase angesiedelt seien.

Hierzu seien sie aufgrund des US Kongresses angeholten worden, der das Worldwide Combined Reporting als zu umfassend angesehen habe. Das Erweiterte Water's Edge Combined Reporting könne nach *Prof. Vorwold* auch für die Europäische Union angedacht werden.

5. Empirische Untersuchungen zu CR/FA in den USA

Kimberly Clausing habe mit empirischen Untersuchungen in den USA belegen können, dass die Kombination aus CR und FA im Vergleich zu SA und dem arm's length principle das wirtschaftliche Wachstum eines Staates besser fördere. Nach *Clausing* sei in den Staaten mit CR/FA das Ziel der Stärkung der Bemessungsgrundlage in den USA erreicht worden, ohne dass unternehmerische Aktivitäten in diesen Staaten zurückgegangen seien. Außerdem haben Staaten mit CR/FA größeres wirtschaftliches Wachstum vorzuzeigen als Staaten mit SA. Betrachte man die Staaten mit dem stärksten ökonomischen Wachstum seit 1990, gehe klar hervor, dass die meisten Staaten CR und FA anwenden. Zudem haben die Untersuchungen von *Clausing* ergeben, dass das durchschnittliche Wachstum in den 16 CR/FA Staaten (3,3%) leicht höher gewesen sei als in den anderen 34 Staaten (3,1%) und fünf der sieben am schnellsten wachsenden Staaten der USA CR und FA nutzen. Aus den Untersuchungen könne zudem abgeleitet werden, dass zwischen der Verringerung der Steuervermeidung durch CR/FA und größerem wirtschaftlichen Wachstum eine Koexistenz bestehe. Nach *Clausing* habe der *Payroll* Faktor keine wesentlichen Auswirkungen auf Unternehmensentscheidungen gehabt und auch das CR habe die Beschäftigung nicht negativ beeinflusst. Ebenso habe sich das Verhältnis zwischen der Steuerbelastung durch den *Property* Faktor und Investitionen als steuerneutral erwiesen. Schließlich sei auch der *Sales* Faktor statistisch gesehen insignifikant und ohne negativen Einfluss gewesen.

6. Schlussfolgerungen Clausing

Nach *Prof. Vorwold* können die Ergebnisse der Untersuchungen von *Clausing* wie folgt zusammengefasst werden: Es habe zu Beginn zwar Anzeichen dafür gegeben, dass Staaten, die besonderen Wert auf den *Sales* Faktor legten, einen Zuwachs an Beschäftigung auf Kosten anderer Bundesstaaten verzeichnen konnten, gleichwohl ebte dieser Effekt wieder ab, da sich immer mehr Bundesstaaten ebenso verhielten. Das Modell der FA reduziere dabei die Anreize der Unternehmen für Gewinnverlagerungen, ohne aber gleichzeitig auch erhebliche Auswirkungen auf Beschäftigungszahlen und Investitionen zu haben. Es scheine nach *Clausing* sicher, dass die Strategie, multinationale Unternehmen mit niedrigen Steuersätzen anzulocken bei einem CR/FA-System deutlich weniger ausgeprägt sei als bei einem SA und arm's length-System. *Prof. Vorwold* sieht es als nachgewiesen an, dass in Bezug auf die Höhe der Steuereinnahmen die Bundesstaaten mit starker Gewichtung zum *Sales* Faktor als Folge niedrigere Steuereinnah-

men aufwiesen. Negative Effekte auf Beschäftigung, Investitionen und Umsatz seien bei der FA kaum zu verzeichnen. *Prof. Vorwold* erläutert, dass verglichen mit einem separaten Rechnungswesen CR/FA substanzielle Sorgen reduziere, die die Einkünfteverlagerungen von Hochsteuerländern in Niedrigsteuerstaaten betreffen. Unternehmen haben keinen Anreiz, den Ort der Einkünfte auf dem Papier über Staatsgrenzen hinweg zu verändern, weil die unternehmerischen Steuerpflichten auf den multinationalen Gesamterträgen und den Formelfaktoren beruhen. Ein CR/FA-System reduziere demzufolge nicht nur das Potential einer Nichtbesteuerung und die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage, sondern verringere im selben Atemzug auch den negativen Steuerwettbewerbsdruck. Vorsichtiger Optimismus sei für Advokaten eines globalen FA durch die Ergebnisse der Untersuchung nunmehr berechtigt.

7. Schlussfolgerungen Hellerstein

Nach *Prof. Vorwold* favorisiere *Hellerstein* das CR/FA Modell vornehmlich aus Gesichtspunkten der Praktikabilität. Historisch sehe sich *Hellerstein* durch die Erfahrungen in kanadischen Provinzen und Kantonen in der Schweiz bestätigt, die ebenfalls FA nutzen. Die jüngste Vergangenheit habe den Beweis dafür geliefert, dass Verrechnungspreise nichts weiter als „die Illusion einer wissenschaftlichen Präzision“ seien. Es komme nach *Hellerstein* nur auf die folgende Schlüsselfrage an: Leistet aus der maßgeblichen Sicht des Praktikers eher SA und arm's length oder CR und FA das Ergebnis einer Einkommenszurechnung und zu welchen Kosten?¹⁷ Mit den Erfahrungen aus den USA könne nach *Hellerstein* die Antwort auf diese Frage nur lauten, dass FA – ohne Anspruch auf Perfektion zu erheben – besser funktioniere und niedrigere Kosten habe und sogar noch besser funktionieren könne, wenn es im Rahmen eines multinationalen Modells zur Anwendung komme und die Erfahrungen der US Bundesstaaten integriert würden.

D. Das GFA-Modell

I. Abstract

Prof. Vorwold möchte nun sein GFA-Modell vorstellen. Zunächst sei die Einführung von weltweit einheitlichen Gewinnermittlungsregeln (sog. global tax accounting rules, GTAR) für alle Mitglieder einer Unternehmensgruppe zwingend erforderlich. Zusätzlich müssen die Steuerbilanzen alle Gruppenmitglieder weltweit konsolidiert werden. Dabei sei die Rechtsform der einzelnen Gruppenmitglieder unerheblich. Im nächsten Schritt sei eine Formelaufteilung (FA) einzuführen. Im Rahmen einer FA sei nach *Prof. Vorwold* der Gesamtgewinn nach einem festen

¹⁷ *Hellerstein*, in: Schön/Schreiber/Spengel, 2008, S. 151.

Schlüssel auf die Länder, in denen die folgenden wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden, aufzuteilen:

- 1/3 Property Faktor
- 1/3 Payroll Faktor
- 1/3 Sales Faktor.

Das so ermittelte globale steuerliche Einkommen (global taxable income, GTI) sei sodann den jeweiligen Mitgliedstaaten zuzuweisen, die auf den ihnen zugewandten Einkommensteil ihren individuellen Steuersatz anwenden. Zudem seien administrative Grundregeln zu beachten. So müsse ein Ansprechpartner im Unternehmen, eine zentrale Verwaltung und eine zentrale gerichtliche Instanz die Aufgaben übernehmen.

Prof. Seer hat jedoch Zweifel daran, ob eine zentrale Zuständigkeit geschaffen werden könne. *Prof. Seer* fragt *Prof. Vorwold* wie das Zuständigkeitsproblem in den USA gelöst werde. Daraufhin merkt *Prof. Vorwold* an, dass auch in den USA eine zentrale Stelle derzeit nicht existiere.

II. Einführungsmodalitäten

1. Bestimmung des globalen steuerlichen Gewinns und des Gruppengewinns

Zur Bestimmung des globalen steuerlichen Gewinns hält *Prof. Vorwold* an die Übernahme – mit Modifizierungen – der IFRS / US GAAP für nicht wünschenswert. Vielmehr empfiehlt er die Übernahme und ggf. Modifizierung der in 12-jähriger Arbeit von EU-Kommission entwickelten Regeln des GKKB-RLE 2011.

Zur Bestimmung des Gruppengewinns müsse die Unternehmensgruppe zuerst präzise definiert werden. Dabei sei auf die rechtliche Ausgestaltung Bezug zu nehmen. Ausreichend für die Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe seien Stimmrechte in Höhe von mehr als 50%. Der Begriff Nexus sei zudem im weitesten Sinne zu interpretieren. In persönlicher Hinsicht seien alle Rechtsformen mitumfasst. Bei der Konsolidierung sei ein intra-Group Verlustausgleich möglich und intra-Group Transaktionen seien steuerneutral.

2. Aufteilung des konsolidierten Gruppengewinns

Nach *Prof. Vorwold* führe die Dreiteilung des konsolidierten Gewinns zu folgender mathematischer Aufteilungsformel:

$$\begin{aligned} & \left(\frac{1}{3} \times \text{Sales}^A / \text{Sales}^{\text{Gruppe}} \right. \\ & + \frac{1}{3} \times \text{Payroll}^A / \text{Payroll}^{\text{Gruppe}} \\ & \left. + \frac{1}{3} \times \text{Property}^A / \text{Property}^{\text{Gruppe}} \right) \\ & \times \text{globaler Gewinn} = \text{Gewinnanteil des Staates A} \end{aligned}$$

A = Mitgliedsstaat, in dem die Unternehmensgruppe tätig geworden ist

Unter dem *Sales Faktor* seien die Verkäufe von Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen zu verstehen, die dem Staat zugewiesen werden, in dem die Güter letztlich auch ankommen, nachdem jeder Transport abgeschlossen sei bzw. bei Dienstleistungen die tatsächliche Erbringung erfolge. Als *Sales* gelte der Erlös aus allen Verkäufen von Gegenständen des Umlaufvermögens oder Dienstleistungen ohne Mehrwertsteuer oder sonstige Steuern und Abgaben. Ausgenommen seien Verkäufe von Gegenständen und Dienstleistungen innerhalb der Gruppe. Falls trotz wirtschaftlicher Aktivitäten kein Sales-Nexus zu einem Staat bestehe, fallen die nicht zuzuordnenden Verkaufsleistungen auf das Ursprungsland zurück (sog. *Throwback-Regel*). Den *Payroll Faktor* mache die Lohnsumme im jeweiligen Land aus. Dabei seien auch Beträge miteinzubeziehen, die an Dritte für Dienstleistungen gezahlt werden, die normalerweise von Mitarbeitern des Unternehmens ausgeführt würden (z.B. Outsourcing, Leasing von Mitarbeitern).¹⁸ Der *Faktor Property* umfasse alle materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Dabei seien auch Outsourcing-Modelle wie Vertragshersteller sowie geleastes Property hinzuzurechnen.

3. Beispiel für eine Formelaufteilung

Mit dem folgenden Beispiel möchte *Prof. Vorwold* eine konkrete Formelaufteilung aufzeigen:

Die multinationale S AG, Sitz Silicon Valley, USA erwirtschaftet für 2016 einen globalen steuerlichen Gewinn von 900 Mio \$. In Deutschland fallen 40% der globalen Verkaufsleistungen (Sales Faktor) und 20% der Lohnkosten (Payroll Faktor) an. Zudem befinden sich 10% des materiellen Anlagevermögens (Property Faktor) in Deutschland.

¹⁸ S. dazu auch Art. 91 Abs. 3 GKKB-RLE 2011.

Aufgabe: *Wie hoch ist der Deutschland zuzuweisende globale steuerliche Gewinnanteil?*

Für die Berechnung des Gewinnanteils aus den Umsätzen (*Sales Faktor*) müsse 1/3 des globalen steuerlichen Gewinns entsprechend der Umsatzanteile aufgeteilt werden. 1/3 von 900 Mio. \$ machen 300 Mio. \$ aus. Da in Deutschland 40% der globalen Umsätze anfallen, werde Deutschland 40% von 300 Mio. \$, also **120 Mio. \$** Gewinnanteil zugewiesen. Bei dem *Payroll Faktor* müsse ebenfalls 1/3 des globalen steuerlichen Gewinns entsprechend der Lohnkostenanteile aufgeteilt werden. D.h. für den Payroll Faktor: 1/3 von 900 Mio. \$ = 300 Mio. \$, davon erhalte Deutschland bei einem Payroll Faktor von 20% **60 Mio. \$**. Schließlich müsse auch bei der Berechnung des Gewinnanteils zum *Property Faktor* 1/3 des globalen steuerlichen Gewinns entsprechend der Werte der materiellen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zugewiesen werden, also: 1/3 von 900 Mio. \$ = 300 Mio. \$, wovon Deutschland als Property Faktor 10% erhalte, mithin **30 Mio. \$**. Insgesamt sei Deutschland zur Besteuerung **210 Mio. \$** des globalen Gewinns zuzuweisen.

Ferner bestehe eine generelle *Escape Klausel* für Fälle/Branchen, in denen durch die Anwendung der Drei-Faktoren-Formel offensichtlich unfaire und unangemessene Resultate erzielt würden. Hierbei sollen nach *Prof. Vorwold* jedoch nur Variationen der Generalformel Anwendung finden, keine komplett anderen Formeln.¹⁹

Prof. Seer sieht nach wie vor ein großes Problem bei der Zuständigkeit für das GFA-Modell. Der Staat habe naturgemäß ein vitales Interesse daran, dass die Faktoren zugunsten des Staates ausgestaltet werden. So werde beispielsweise die Escape-Klausel nur dann anwendbar sein, wenn dies auch für den Staat von Vorteil sein werde. Daher müsse eine zentrale Zuständigkeit für eine zentrale Stelle eingerichtet werden, ansonsten käme es, so *Prof. Seer*, wieder auf den Rückgriff auf Verrechnungspreise an.

4. Einführungsverpflichtung / Lokale Steuern und Sozialversicherungsbeiträge

Die FA müsse, so *Prof. Vorwold*, für alle Einheiten einer Unternehmensgruppe verbindlich sein, um die Steuerarbitrage eindämmen zu können und Diskriminierung rein inländischer Aktivitäten zu verhindern. Die Tatsache, dass die Harmonisierung der Regeln, wie Sozialbeiträge zu finan-

¹⁹ Vgl. hierzu auch Art. 87 GKKB-RLE 2011.

zieren seien, de facto nicht möglich sei, müsse dazu führen, dass eben diese erst nach erfolgter Zuweisung des Gewinnanteils am globalen Gewinn Berücksichtigung finden.

5. Mindeststeuersatz: 15%

Nach *Prof. Vorwold* sollte zudem ein Mindeststeuersatz i.H. von 15% vertraglich vereinbart werden. Die Kombination aus einer durch GFA harmonisierten Steuerbasis mit einem Mindeststeuersatz von 15% führe zu einem angemessenen Kompromiss zwischen wirtschaftlicher Effizienz und der Steuerautonomie der Mitgliedsstaaten.

6. Problem: Geschäftsbeziehungen zu nicht GFA-Staaten

Ein Problem trete nach *Prof. Vorwold* auf, sobald ein Unternehmensteil in einem Abkommens-Staat Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmensteil in einem Land ohne das Abkommen unterhalte, insbesondere wenn zwischen den beiden Staaten ein DBA bestehe, das für den jeweiligen Gewinnanteil eine Freistellung oder Anrechnung vorsehe. Dieses Problem betreffe aber nicht die Ebene des GFA-Modells, sondern vielmehr die nationale Ebene. Es bestehe die Möglichkeit, dass aufgrund des DBA der zugewiesene Gewinnanteil im Innenverhältnis anders verteilt werde bzw. es zu einer Anrechnung der im anderen Staat entrichteten Steuer kommen könne. Eine andere Lösungsmöglichkeit bestehe darin, dass das Drittland sich zum Beitritt in das GFA-Modell entscheide.

7. Administrative Regeln

Für eine erfolgreiche Administration des GFA-Modells gelte das *one-stop-shop* Konzept. Danach solle es auf Seiten des Staates und der Unternehmensgruppe nur eine zuständige Institution geben. Auf der Seite des Fiskus bringt *Prof. Vorwold* die OECD oder die UNO in Position.

Zu den Aufgaben der staatlichen zentralen Institution gehören die

- Erfassung und Registrierung der konsolidierten Unternehmensgruppe
- Entgegennahme der Steuerbilanzen über den globalen steuerlichen Gewinn der konsolidierten Gruppe für das jeweilige Steuerjahr
- Festsetzung und Aufteilung des steuerlichen Bilanzgewinns der Gruppe auf beteiligte Mitgliedstaaten
- Durchführung von Betriebsprüfungen; bei Bedarf auch daran anschließende Neufestsetzungen

- Durchführung von Rechtsbehelfsverfahren über die Festsetzung und Aufteilung des steuerlichen Bilanzgewinns der Gruppe und Gruppenmitglieder
- Sicherstellung der gleichmäßigen Auslegung des völkerrechtlichen GFA Vertrages
- Förderung der Kooperation mit nationalen Steuerbehörden.

Daneben sei auch eine zentrale gerichtliche Instanz erforderlich. Diese sei für Rechtsstreitigkeiten über die Gewinnermittlungs- und Aufteilungsbescheide sowie weitere Rechtsfragen des GFA Abkommens zuständig und ebenfalls bei der OECD oder der UNO anzusiedeln so dass keine neue Institution errichtet werden müsse.

Prof. Seer steht der OECD oder der UNO als zentrale Institution kritisch gegenüber. Dazu müssen nach *Prof. Seer* nationale Kompetenzen übertragen werden, was vor dem Hintergrund der durch das GG vorgegebenen Staatsorganisation in Deutschland höchst problematisch sei. Bei der EU gebe es zwar für diesen Bereich den Art. 23 GG, doch selbst dort werde ständig darüber gestritten, wo die Kompetenzen beginnen und wo sie aufhören. Die OECD oder die UNO erlebe durch eine Übertragung einer zentralen Zuständigkeit eine erhebliche Aufwertung.

E. Schluss

Zum Abschluss stellt *Prof. Vorwold* fest, dass ein Steuermodell nur dann als „gut“ bezeichnet werden könne, wenn es auf Fairness, Transparenz und Effizienz beruhe. Das von ihm entwickelte GFA-Modell entspreche diesen Grundsätzen eines guten Steuermodells. Es führe zu gleichmäßigen Steuerbelastungen für Unternehmensgewinne, reduziere die Verwaltungs- und Einhaltungskosten und ermögliche MNE's einen internationalen Verlustausgleich. Weiterhin verringere es Probleme beim Ein- und Austritt, überwinde Hindernisse bei ökonomischen Aktivitäten über die Grenzen der Länder hinaus und gewährleiste überdies ein hohes Maß an Transparenz. Zudem bewirke das vorgestellte GFA-Modell unmittelbar nach seiner Einführung eine Erhöhung der Steuereinnahmen, wodurch die Finanzierung staatlicher Aufgaben oder Steuersenkungen ermöglicht werden könne. Zu guter Letzt sei dieses GFA-Modell auch dazu geeignet, das – mittlerweile geringe – Vertrauen der Bürger in die Authentizität und (steuerliche) Souveränität staatlichen Handelns sowie die Glaubwürdigkeit der Politiker wiederherzustellen.

Prof. Seer bedankt sich bei *Prof. Vorwold* und betont, dass es sich bei dem vorgestellten GFA-Modell um einen faszinierenden Gedankengang handele. Die aktuelle Lage mit umfangreichen Verrechnungspreisen und Dokumentationen sei undankbar. Eine Missbrauchsgefahr bestehe zwar auch bei der Einführung eines Mindeststeuersatzes, diese sei jedoch wesentlich geringer.

Der Ansatz von *Prof. Vorwold* sei bemerkenswert, gleichwohl sieht *Prof. Seer* nur eine Möglichkeit für eine Durchsetzung des GFA-Modells. Wie bei der Durchsetzung des FATCA-Abkommens müsse durch das GFA-Modell ein Vorteil für die USA entstehen. Denn das FATCA-Abkommen wäre nach *Prof. Seer* nicht zustande gekommen, wenn die USA ihre U-Boote gegen die Schweiz in Position gebracht hätte. Erst wenn auch für die USA ein Vorteil ersichtlich werde, würden sie versuchen, mit ganzer Macht das GFA-Modell durchzusetzen. Daher sei der strategische Ansatz aus den USA sinnvoll. Die OECD oder die UNO als zentrale Institution sei jedoch nur schwer vorstellbar. Schon *Klaus Tipke* sagte, dass es kein „Weltfinanzamt“ gebe.

Abschließend lädt *Prof. Seer* zum **149. Bochumer Steuerseminar am 10. November 2017** ein, bei dem *Herr Dominik Wedel* über den „Rechtsschutz bei überlangen steuerprozessualen Verfahren“ referieren werde. Auf die Frage eines Teilnehmers hin, stellt *Prof. Vorwold* die dem Vortrag zugrunde legende PowerPoint-Präsentation großzügigerweise zur Verfügung.