

L. JARASS ■ G.M. OBERMAIR

# Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und  
national umsetzbare Reformvorschläge  
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

# Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und  
national umsetzbare Reformvorschläge  
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

## Inhaltsübersicht

Zusammenfassung .....	5
1 Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich .....	17
Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen.....	27
2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen .....	28
3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind .....	51
4 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind.....	67
Teil II : Besteuerung von Unternehmensvermögen.....	121
5 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen .....	123
6 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind .....	128
7 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind.....	134
Teil III : Anhang.....	145
8 Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge laut Kap. 4 .....	145
9 Autoren und Quellenverzeichnis .....	192

2012 haben wir eine grundlegende Untersuchung zu "Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung" veröffentlicht, die zusammen mit einer Vielzahl von Aufsätzen und Medienbeiträgen auch kostenfrei auf [www.JARASS.com](http://www.JARASS.com) unter Steuern abrufbar ist. Mittlerweile sind erhebliche Änderungen im nationalen und internationalen Steuerbereich eingetreten. Politik und Öffentlichkeit wurden durch eine Vielzahl von Medienbeiträgen über sehr geringe Steuerzahlungen von international tätigen Konzernen informiert, die neben einem geringeren Steueraufkommen auch zu einem unfairen Wettbewerb gegenüber rein national tätigen Firmen führen. So ist ein absurdes System von unfairer und aggressiver Steuervermeidung entstanden, das insbesondere international operierende Konzerne nutzen können.

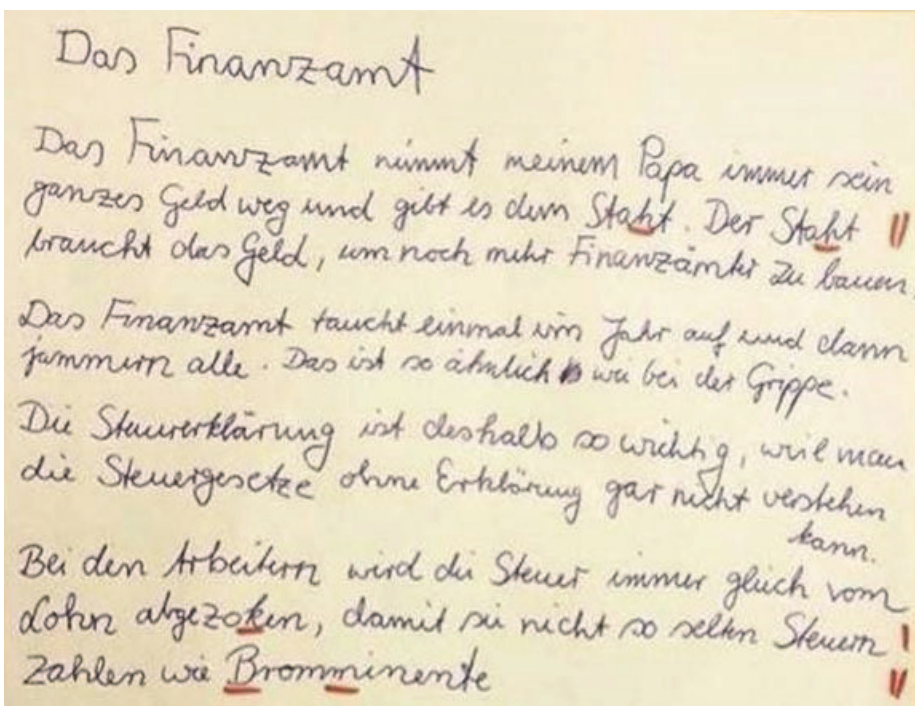
Unsere Untersuchungen haben durch die internationalen (EU, OECD, G20) und nationalen Entwicklungen (Bundesregierung, Bundesfinanzministerium) enormen Aufwand erfahren. Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung ist mittlerweile kein Spezialistenthema mehr, sondern steht im Zentrum der nationalen und internationalen Diskussion. Der OECD-Generalsekretär fordert zu Recht eine Besteuerung dort "wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet". Wie mühsam der Weg dahin werden wird zeigen die Problemanalyse und der Entwurf eines Aktionsplans, die beide 2013 von der OECD vorgelegt wurden und bis spätestens Ende 2015 Vorschläge für verbesserte internationale Abstimmungen unterbreiten sollen.

Ergänzend zu den ausführlich dargestellten EU- und OECD-Maßnahmen haben wir überwiegend Reformvorschläge erarbeitet, die weder internationale Abstimmungen noch gar Harmonisierungen erfordern, sondern alleine durch den deutschen Gesetzgeber umgesetzt werden können. Die Untersuchungen und Lösungsvorschläge werden anhand einer Reihe von Beispielberechnungen erläutert, um das Verständnis der Thematik und unserer Reformvorschläge auch für eine breitere Leserschaft zu ermöglichen. Inwieweit uns das gelungen ist, sollten Sie an [MAIL@JARASS.com](mailto:MAIL@JARASS.com) berichten.

Wiesbaden, 06. Oktober 2014

L. JARASS und G.M. OBERMAIR

P.S.: Schon ganz junge Menschen beschäftigen sich intensiv mit Steuerthemen, wie der Schüleraufsatz "Das Finanzamt" belegt.



Quelle: Steuerfachmann und Prüfer leider beide unbekannt.

## Zusammenfassung

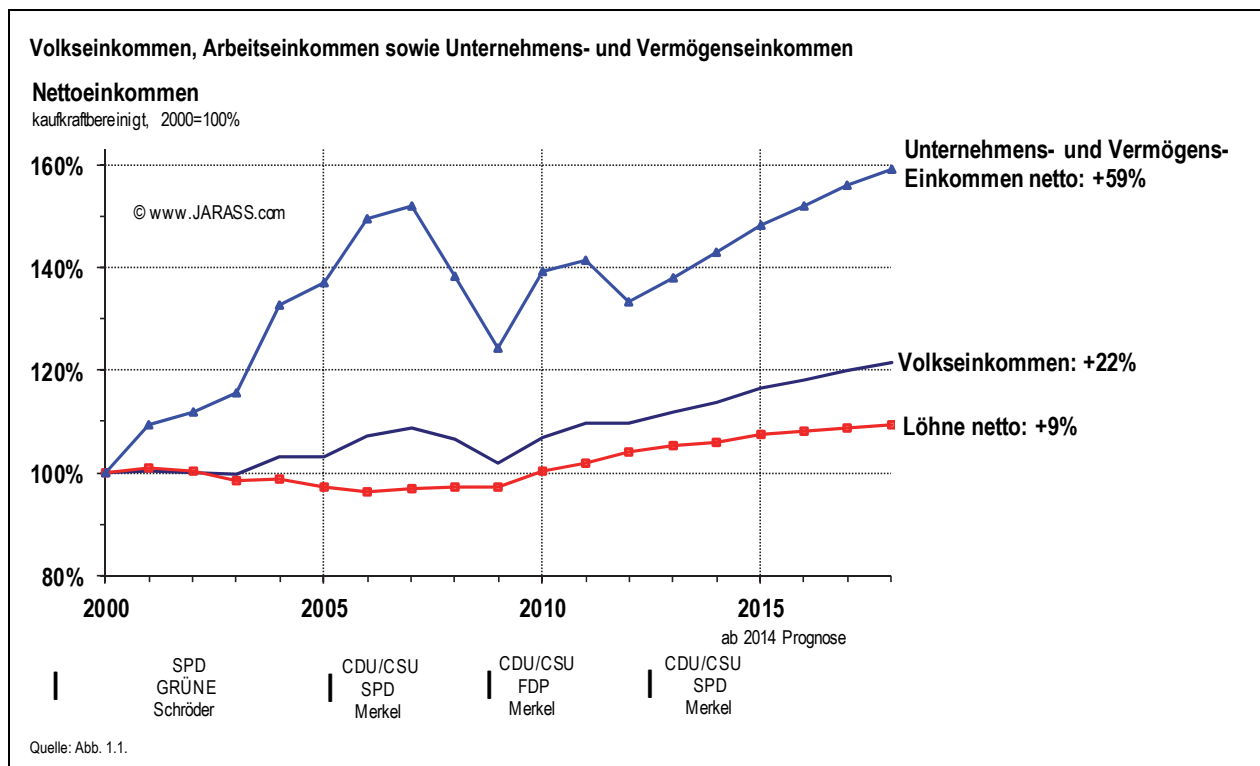
Für eilige Leserinnen und Leser beginnen wir mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse der einzelnen Kapitel. Wer Genaueres über die harten Fakten, über unsere Argumente und über die nach unserer Auffassung notwendigen gesetzlichen Änderungen erfahren will, findet diese Informationen dann in den entsprechenden Kapiteln des Hauptteils.

### (1) Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich

→ Kap. 1

Die Unternehmens- und Vermögenseinkommen sind kaufkraftbereinigt nach Abzug von Steuern und Abgaben (netto) von 2000 bis 2013 bereits um insgesamt 38% gestiegen, mehr als siebenmal so viel wie die Nettolöhne, die in diesem Zeitraum nur um insgesamt 5% gestiegen sind. Im Zeitraum 2000 bis 2018 werden diese Unternehmens- und Vermögenseinkommen um insgesamt 59% steigen, fast siebenmal so viel wie die Nettolöhne, die nur um insgesamt 9% steigen werden.

→ Abb. 1.1



Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS) können nach derzeitiger Rechtslage insbesondere von multinationalen Unternehmen ganz legal praktiziert werden. Wegen der dadurch verursachten Erosion der Bemessungsgrundlage Gewinn müssen die Aufgaben der Öffentlichen Hand in noch zunehmendem Ausmaß aus dem Lohnsteuer- und Verbrauchsteueraufkommen finanziert werden.

Wie steht es um die tatsächlich gezahlten Steuern und Abgaben in Deutschland?

→ Kap. 1.2

- Bei den Steuern auf Löhne und Gehälter und auf den privaten Konsum bleibt das tatsächlich erzielte Aufkommen nur wenig hinter dem zurück, was aufgrund der nominalen Steuersätze zu erwarten ist.
- Anders dagegen bei den Steuern auf Unternehmenserträge: Hier liegt das tatsächliche Aufkommen weit unterhalb dessen, was aufgrund der nominalen Steuersätze zu erwarten wäre. Insbesondere von multinationalen Unternehmen kann nach derzeitiger Rechtslage mit kunstreichen weltumspannenden Konstruktionen ganz legal Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS) praktiziert werden.

- Der Beitrag der Kapitalgesellschaften zur Finanzierung der gerade für sie unabdingbar notwendigen Infrastruktur liegt mit einer tatsächlich bezahlten Steuerbelastung von unter 15% nur bei einem Drittel der Steuer- und Abgabenbelastung der Lohneinkommen.

## **(2) Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen**

→ Kap. 2

Globalisierung und fehlende Harmonisierung der Steuersysteme ermöglichen vor allem international operierenden Unternehmen eine ganz legale Steuervermeidung. In 2013 hat die OECD Analysen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerränder (BEPS) vorgelegt, die EU hat Untersuchungen zu aggressiver Steuerplanung veröffentlicht.

Angel GURRIA, Chef der Industrieländerorganisation OECD, wählte deutliche Worte: "Wir wollten verhindern, dass Unternehmen doppelt besteuert werden. Nun sind wir im Zustand doppelter Nichtbesteuerung angekommen. ... Wir wollen erreichen: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet." Diese von GURRIA unmissverständlich vorgetragene Forderung ist ein massives Votum für eine Quellenbesteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität, also am Ort der Forschungslabors, der Werkbänke und der Ladenkassen. Dort, an den Quellen der Wertschöpfung, wird die öffentliche Infrastruktur benötigt, die entsprechend aus der Besteuerung der Erträge am Ort der wirtschaftlichen Aktivität finanziert werden sollte.

Diese Analysen werden skizziert und mit Beispielen weltbekannter Konzerne wie AMAZON, APPLE und GOOGLE illustriert. Die mangelhafte Unternehmensbesteuerung führt zu einem unfairen Wettbewerb gegenüber rein inländisch operierenden mittelständischen Firmen und sie benachteiligt Arbeitsplätze in Deutschland.

## **(3) Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind**

→ Kap. 3

International abgestimmte Maßnahmen wären hilfreich, benötigen aber viel Zeit und müssten gegen die Widerstände der derzeit begünstigten Staaten durchgesetzt werden.

### **(3.1) OECD-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung**

Der OECD-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung umfasst insgesamt 15 Aktionen und soll bis etwa Ende 2015 in praktikable Vorschläge für die OECD-Länder umgesetzt werden. → Kap. 3.1

### **(3.2) EU-Maßnahmenplan gegen unfairen Steuerwettbewerb**

Die EU-Kommission hat bereits Ende 2012 auf der Basis ihrer Analyse der künstlichen Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerränder konkrete Empfehlungen zur Eindämmung der aggressiven Steuerplanung beschlossen. Mitte Dezember 2013 hat das Europäische Parlament in einer Entschließung messbare und verbindliche Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU verlangt. Diese Entschließung wurde Mitte März 2014 vom Deutschen Bundestag aufgegriffen. → Kap. 3.2

Eines wird dabei deutlich: Die Versuche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erhalten immer mehr Aufmerksamkeit und Unterstützung durch entscheidende politische Institutionen.

## **(4) Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind**

→ Kap. 4

Drei Reformvorschläge werden vorgestellt, die von Deutschland unilateral, also ohne vorherige internationale Abstimmung umgesetzt werden könnten.

### **(4.1) Reformvorschlag I: Quellensteuern**

→ Kap. 4.1

Quellensteuern sind international üblich und EU-rechtlich möglich. Deutschland wollte bisher allerdings möglichst wenig Quellensteuern und hat deshalb in vielen Doppelbesteuerungsabkommen Quellensteuern ausgeschlossen. → Kap. 4.1.1

Jedes Unternehmen sollte zukünftig auf alle von ihm in Deutschland gezahlten und steuerlich als Kosten geltend gemachten Schuldzinsen und Lizenzgebühren eine Quellensteuer (z.B. 10%) zahlen. Im Gegenzug

erhält das Unternehmen eine Erstattung aller Quellensteuern, die auf seine Zins- oder Lizenzgebührenerträge im In- oder Ausland erhoben wurden. → Kap. 4.1.2

#### (4.2) Reformvorschlag II: Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland → Kap. 4.2

Abzugsbeschränkungen sind national und international üblich. → Kap. 4.2.1

Die Abzugsfähigkeit von gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren sollte in Abhängigkeit vom Steuersatz des Empfängers beschränkt werden. Die Abzugsbeschränkung könnte bei einem Steuersatz von unter 20% greifen:

- Voller Abzug also nur, falls Steuersatz des Empfängers  $\geq 20\%$ .
- Kein steuerlicher Abzug, falls Steuersatz des Empfängers = 0%.
- Falls Steuersatz des Empfängers zwischen 0% und 20%, resultiert ein Abzugsanteil in Höhe des Steuersatzes des Empfängers dividiert durch 20%. Beispiel: Steuersatz des Empfängers 5%, steuerlicher Abzug in Deutschland ein Viertel (=  $5\% / 20\%$ ) der gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren.

Die Abzugsbeschränkungen wirken in Deutschland umso stärker, je niedriger der jeweilige ausländische Steuersatz ist. Durch die Einführung von Abzugsbeschränkungen bei Zahlung in Niedrigsteuerländer resultiert also ein systematischer Druck auf die Niedrigsteuerländer ihre Steuersätze zu erhöhen.

Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich. Das Land Hessen hat am 16. Oktober 2014 eine Bundesratsinitiative zur Abzugsbeschränkung für gezahlte Lizenzgebühren bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland angekündigt.

#### (4.3) Reformvorschlag III: Gewerbesteuerreform → Kap. 4.3

Die Zulässigkeit von Abzugsbeschränkungen bei der Gewerbesteuer wird sowohl vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) als auch vom deutschen Bundesfinanzhof (BFH) bestätigt. → Kap. 4.3.1

Zukünftig sollten bei der Gewerbesteuer in verstärktem Umfang gezahlte Schuldzinsen und Lizenzgebühren Abzugsbeschränkungen unterliegen und im Gegenzug erhaltene Zinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer unbesteuert bleiben: → Kap. 4.3.2

- **Kein** steuerlicher **Abzug** von **gezahlten** Schuldzinsen und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.
- Im Gegenzug entsprechende **Steuerfreistellung** aller **erhaltenen** Zinserträge und Lizenzgebühren bei der Gewerbesteuer.

Änderungen an Doppelbesteuerungsabkommen sind für die Einführung genereller Abzugsbeschränkungen nicht erforderlich.

#### (4.4) Vergleich der Reformvorschläge → Kap. 4.4

Vergleich der Belastungswirkungen der drei Reformvorschläge: → Kap. 4.4.1

- Bei den Reformvorschlägen I (Quellensteuer) und II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland) wird belastet, wer Handel mit Niedrigsteuerländern betreibt. In beiden Fällen profitiert der deutsche Fiskus. Der künstliche Aufbau von in Niedrigsteuerländern angesiedelten Zwischengesellschaften und Kapitalverwaltungen wäre deutlich weniger rentabel.
- Bei Reformvorschlag III (Gewerbesteuerreform) wird systematisch die derzeitige Diskriminierung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital deutlich reduziert. Dadurch wird Steueroptimierung durch übermäßige Fremdfinanzierung deutlich reduziert. Die Verwaltung von Finanz- und Wissenskapital für in Deutschland ansässige Unternehmen würde deutlich entlastet, weil ihre Zins- und Lizenzerträge dann zukünftig generell nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen würden.

Jede der Reformmaßnahmen erbringt nach unseren Abschätzungen einen Mehrertrag für den deutschen Fiskus. Selbst wenn Deutschland aber anfangs nur Null auf Null herauskäme, machen die Reformmaßnahmen Sinn, weil dadurch das Problem der doppelten Nichtbesteuerung und vor allem ihres weiteren Anwachsens deutlich verringert würde und dann die bisherigen Steuervermeider mehr und die bisherigen normalen Steuerzahler weniger bezahlen würden. Zudem wird zukünftig ohne energische Gegenmaßnahmen ein immer größerer Teil der von multinationalen Unternehmen erzielten Gewinne nirgends mehr versteuert werden, weder im Quellenstaat Deutschland noch in irgendeinem Empfängerland. → Kap. 4.4.2

Die vorgeschlagene Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, also beim Betrieb, dient auch der dringlichen Wiederherstellung fairer Wettbewerbsbedingungen zwischen lokal und global tätigen Unternehmen. Vor allem aber entfällt bei allgemeiner Durchsetzung dieser Prinzipien in Deutschland größtenteils der Nutzen von Steueroasen: Wenn Schuldzinsen und Lizenzgebühren (in Deutschland erwirtschaftete Kapitalentgelte für Fremdkapital und für Wissenskapital) grundsätzlich in Deutschland besteuert werden, so wie derzeit schon die Gewinne (Entgelt für Eigenkapital), dann bringt deren Transfer ins Ausland keinen nennenswerten Steuervorteil mehr.

#### **(4.5) Weitere rein national umsetzbare Maßnahmen**

→ Kap. 4.5

Zudem sind folgende rein national umsetzbare Maßnahmen angezeigt:

- Zukünftig kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, falls die resultierenden Erträge steuerfrei sind (also Wiederinkraftsetzung des Grundprinzips des § 3c EStG).
- Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Finanztransaktionskosten zumindest bei der Gewerbesteuer, insbesondere falls eine Finanztransaktionssteuer nicht kommt.
- Verlustverrechnung stärker beschränken.
- Im Handelsgesetzbuch (HGB) vorgesehene Befreiungsmöglichkeiten von der Veröffentlichungspflicht abschaffen.

#### **(5) Defizite bei der Besteuerung von Unternehmensvermögen**

→ Kap. 5

Statt die verfassungswidrige Ungleichbehandlung bei der Erhebung der Vermögensteuer verfassungskonform zu ändern, hat der Gesetzgeber die Erhebung der Vermögensteuer ab 1997 ausgesetzt.

Die Besteuerung von Wertsteigerungen ist insbesondere bei Unternehmensvermögen und Immobilien mangelhaft.

→ Kap. 5.1

Der Bundesfinanzhof hat das Bundesverfassungsgericht schon 2011 gebeten zu prüfen, ob die Grundsteuer auf der derzeitigen Grundlage völlig veralteter Einheitswerte, teilweise weit ab vom heutigen Verkehrswert, mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz noch in Übereinstimmung steht.

→ Kap. 5.2.1

Unternehmen können bei der Grunderwerbsteuer – im Gegensatz zu Privatpersonen – ganz legal durch entsprechende Gestaltungen die Zahlung von Grunderwerbsteuer vermeiden.

→ Kap. 5.2.2

#### **(6) Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind**

→ Kap. 6

Eine EU-Finanztransaktionssteuer verringert die überschäumende Spekulation an den Finanzmärkten und hat ein hohes Aufkommenspotenzial. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) machte im April 2014 den Weg frei für eine EU-Finanztransaktionssteuer.

→ Kap. 6.1

Es gibt erste Überlegungen zu einer supranationalen Vermögensbesteuerung, zum einen eine EU-weite Bodenwertabgabe, zum anderen eine weltweite progressive Vermögensbesteuerung.

→ Kap. 6.2

#### **(7) Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen, die auch OHNE internationale Abstimmung umsetzbar sind**

→ Kap. 7

Wertsteigerungen können angemessen besteuert werden durch schrittweise Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte. Das resultierende Steueraufkommen kann als Gegenfinanzierung für steuerliche Investitionsanreize verwendet werden (z.B. für schnellere Abschreibungen).

→ Kap. 7.1

Eine verfassungsgemäße Reform der Grundsteuer ist zwingend erforderlich. Dabei sollte stärker der durch Leistungen der Gesellschaft wesentlich erhöhte Bodenwert und weniger der durch Investitionen bewirkte Gebäudewert besteuert werden.

→ Kap. 7.2.1

Sinnvoll erscheint zudem eine Landes-Immobiliensteuer als Länderzuschlag zur Grundsteuer. Im Gegensatz zur kommunalen Grundsteuer sollte diese Landes-Immobiliensteuer nicht als Mietnebenkosten auf die Mieter umgelegt werden dürfen.

→ Kap. 7.2.2

Die bestehenden Ausnahmen bei der Grunderwerbsteuer sollten verringert werden.

→ Kap. 7.2.3