

Prof. Dr. Lorenz **JARASS**, M.S. (Stanford Univ./USA)

Mitglied der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung

Mitglied des wissenschaftlichen Beirats der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen

C:\WINDOWS\Profiles\kaki\Eigene Dateien\jarass.com\jarass.de\dat\pub\1003\BFH, 14.10.2003, v.1.1.doc  
Wiesbaden, 13. Oktober 2003

*Entwurf, v1.1*

*Danke für kritische Hinweise und Kommentare*

Vortrag beim

## **Verein der Richter und Richterinnen am Bundesfinanzhof (BFH)**

am 14. Oktober 2003, 14.00-16.00 in München

### **Unternehmenssteuerreform**

**Aufwendungen bei Beteiligungen (§8b, Abs. 5neu KStG),  
Verlustbegrenzung (§10dneu EStG)  
Gewerbsteuer ('Gemeindefinanzsteuer')**

## Überblick

(1) Lohnsteuerzahler können (korrekterweise) Aufwendungen nur dann steuerlich geltend machen, wenn auch ihre Einnahmen steuerpflichtig sind. Der im September 2003 von der Bundesregierung vorgelegte Gesetzentwurf sieht hingegen für Kapitalgesellschaften den Abzug von 100% der Aufwendungen für Beteiligungen vor, obwohl deren Erträge - Dividenden und Wertsteigerungen - grundsätzlich steuerfrei sind; im Gegenzug sollen de facto max. 5% der zugeflossenen Dividenden und realisierten Wertzuwächse besteuert werden: die dauerhafte juristische Sicherstellung eines Super-Steuersparmodells. Privatanleger hingegen müssen 50% (statt 5%) der zugeflossenen Dividenden versteuern und können gleichzeitig (korrekterweise) nur 50% (statt 100%) der Aufwendungen geltend machen.

(2) Schon 1999 wurde diese Vergünstigung - systemwidrig - auf Druck der internationalen Konzerne für Auslandsbeteiligungen eingeführt. Nun soll diese Vergünstigung auch für Inlandsbeteiligungen gelten. Da es sich um eine nur schwer verständliche Änderung des §8b(5) KStG handelt, und diese 100%-ige Abzugsmöglichkeit im Gesetzesentwurf fälschlicherweise als "pauschales Abzugsverbot" bezeichnet wird, läuft das Gesetzgebungsverfahren weitgehend unbemerkt von der Öffentlichkeit, ähnlich wie die Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1999. Erst wenn es zu weiteren enormen Steuerausfällen kommt, wird die Bundesregierung (und die Opposition, die diese Vergünstigung nachhaltig unterstützt) ganz überrascht von unerwarteten Steuerrückgängen sprechen und weitere Sparmaßnahmen für die Lohnsteuerzahler verkünden.

(3) Die im gleichen Gesetzesentwurf vorgeschlagene Beschränkung der Verlustverrechnung ist zwingend erforderlich. Allein die DAX30-Unternehmen hatten in 2002 insgesamt 100 Mrd. € Verlustvortrag (davon 22 Mrd. € die Dt. Telekom), das rund Sechsfache der Summe ihrer typischen Jahresergebnisse. Aber diese Begrenzung der Verlustverrechnung kann nur ein Notbehelf sein, wenn gleichzeitig systematisch Verluste im Rahmen des oben beschriebenen Steuersparmodells produziert werden können.

(4) Der vorliegende BMF-Gesetzesentwurf zur Gewerbesteuerreform ist im Kern ein 'BDI-Modell light' auf der Basis des DIHT-Vorschlags von Januar 2003. Er sieht die Einbindung der Freiberufler vor (ohne Einbindung der Löhne wie bei BDI), bei gleichzeitiger Abschaffung auch der letzten noch verbliebenen gewinnunabhängigen Elemente (wie Zurechnung Dauerschulden etc.). Die Bemessungsgrundlage dieser Pseudo-Gewerbesteuer wäre dann weitgehend identisch mit der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer für selbständige Tätigkeit. Damit würde die Erosion der Bemessungsgrundlage nicht verringert, die alleinige Einbindung der Selbständigen würde fast keinen Mehrertrag, aber viel politischen Ärger bringen und Potential für Steuersatzsenkungen würde nicht geschaffen. Zu den kommunalen Steuern würde dann, wie von der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen berechnet, die Wirtschaft nur noch zu einem Drittel und nicht mehr - wie bisher - zur Hälfte beitragen.

(5) Am 9. Oktober 2003 haben die beiden Regierungsfractionen SPD und GRÜNE beschlossen, die bisherigen Zurechnungen (hälftige Dauerschuldzinsen etc.) beizubehalten, sämtliche Zahlungen von Schuldzinsen, Mieten und Lizenzgebühren an wesentlich Beteiligte (1%) aber steuerlich nicht mehr zum Abzug zuzulassen. Schauen ´mer ´mal, was der Bundesrat im Nov/Dez 2003 dazu sagt.

## Gliederung

<b>Überblick .....</b>	<b>2</b>
<b>1 Warum sinken in Deutschland die Ertragssteuern, obwohl die Erträge insgesamt nicht sinken? .....</b>	<b>4</b>
1.1 Generelles Verbot des Betriebsausgabenabzugs erforderlich, falls Erträge in Deutschland steuerfrei sind	4
1.2 Begrenzungen der Verlustverrechnung sind zwingend erforderlich	6
<b>2 Gewerbesteuerreform.....</b>	<b>9</b>
2.1 Gewerbesteuerreform: Zwingend erforderliche Änderungen des Regierungsvorschlags	9
2.2 Vergleichsrechnungen zwischen dem Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände und dem Vorschlag der Bundesregierung	11
2.3 Wie geht es weiter? Presserklärung von SPD/GRÜNE zur Gewerbesteuerreform vom 9. Oktober 2003	13
<b>3 Deutsche Unternehmensbesteuerung angesichts globaler Finanzmärkte.....</b>	<b>15</b>
3.1 Steuerliche Verschiebung von Einkünften ins Ausland (unfairer Steuerwettbewerb - Steuerdumping)	15
3.2 Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb: Allgemeine Besteuerung an der Quelle durch die Nationalstaaten	17
 Literaturhinweise	 20

Vgl. hierzu auch die Vorschläge in

**Jarass / Obermair: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen.  
Metropolis-Verlag, Marburg, 2002, 180 S., ISBN 3-89518-380-6, € 9.**

und in

**Jarass / Obermair: Geheimnisse der Unternehmenssteuern - Steigende Dividenden, sinkendes Steueraufkommen. Eine Analyse der DAX30-Geschäftsberichte 1996-2002 unter Berücksichtigung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung.  
Metropolis-Verlag, Marburg, Dezember 2003, ca. 150 S., ca. 24,90 €.**

## **1 Warum sinken in Deutschland die Ertragssteuern, obwohl die Erträge insgesamt nicht sinken?**

Seit einigen Jahren ist das Ergebnis der Steuerschätzer schon vorher bekannt: Weniger Steuereinnahmen als erwartet, noch schlimmer, bei den Ertragssteuern sogar weniger Steuereinnahmen als im Vorjahr. Die Erklärung durch Regierung, Opposition und Wirtschaftsverbände ist falsch: Die Wirtschaft wachse nicht mehr nennenswert ("Konjunkturrückgang") und deshalb gingen diese Steuereinnahmen zurück. Aber warum gehen eigentlich in Deutschland die Ertragssteuern zurück, obwohl die Erträge insgesamt ('Volkseinkommen') nicht sinken, sondern nur weniger stark wachsen?<sup>1</sup> Tatsächlich steigt die Lohnsteuer etwa wie die Löhne, die Kapitalsteuern hingegen sinken, obwohl die Kapitalerträge steigen.

Statt nun effiziente Maßnahmen zur Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Zinsen und Gewinne umzusetzen<sup>2</sup>, wird die gute alte Zeit beschworen: Hätten<sup>3</sup> wir wieder die früheren Wachstumsraten von 3%/a und mehr, würden sich auch die Steuereinnahmen wieder erhöhen und die Kosten der Arbeitslosigkeit sich verringern. Als vordringliche Maßnahmen zur Stärkung des Wirtschaftswachstums werden dabei Steuersenkungen für Zinsen (z.B. Abgeltungssteuer ohne Verschärfung der Kontrollmöglichkeiten) und für Gewinne (z.B. die im Gesetzesentwurf vorgeschlagene generelle Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs auch bei steuerfreien Erträgen) empfohlen, so, als ob wir in Deutschland eine Kapitalknappheit wie nach dem Krieg hätten und deshalb die Kapitalerträge besonders privilegiert werden müssten. Steuersenkungen für Kapitalerträge erhöhen nicht notwendigerweise die Investitionen in Deutschland, wie die Jahre nach den drastischen Steuersatzsenkungen durch die Unternehmenssteuerreform 2001 gezeigt haben, führen aber sicher zu dramatischen Steuerausfällen, die die Binnennachfrage massiv reduzieren und zu einer zusätzlichen Verschuldung zu Lasten unserer Kinder.

### **1.1 Generelles Verbot des Betriebsausgabenabzugs erforderlich, falls Erträge in Deutschland steuerfrei sind**

Lohnsteuerzahler können (korrekterweise) Aufwendungen nur dann steuerlich geltend machen, wenn auch ihre Einnahmen steuerpflichtig sind.

Der im September 2003 von der Bundesregierung vorgelegte Gesetzentwurf<sup>4</sup> sieht hingegen für Kapitalgesellschaften den Abzug von 100% der Aufwendungen für Beteiligungen vor, obwohl deren Erträge - Dividenden und Wertsteigerungen - grundsätzlich steuerfrei sind; im Gegenzug sollen de facto<sup>5</sup> max. 5% der zugeflossenen Dividenden und realisierten Wertzuwächse besteuert werden: die dauerhafte juristische Sicherstellung eines Super-Steuersparmodells. Privatanleger hingegen müssen 50% (statt 5%) der zugeflossenen Dividenden versteuern und können gleichzeitig (korrekterweise) nur 50% (statt 100%) der Aufwendungen geltend machen.

Schon 1999 wurde diese Vergünstigung - systemwidrig - auf Druck der Großindustrie für Auslandsbeteiligungen eingeführt<sup>6</sup>. Nun soll diese Vergünstigung auch für Inlandsbeteiligungen

<sup>1</sup> Eigentlich müssten doch die Steuereinnahmen sogar steigen, da selbst bei einem realen Wachstum nahe Null die nominalen Einkommenssteigerungen überproportional durch die Einkommensteuerprogression belastet werden (sog. kalte 'Progression').

<sup>2</sup> Der ursprüngliche Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes von Ende 2002 enthielt ein Gesamtkonzept zur Reparatur der vielen Fehler der Bundesregierung bei der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform: Dieser Entwurf wurde zuerst von den eigenen Koalitionsfraktionen zu einem Torso gemacht und dann von der Opposition im Bundesrat endgültig zerschmettert.

<sup>3</sup> "Hätte, hätte, hätte", so der frühere CDU-Bundestagsabgeordnete Heiner Geissler vor Jahren, "wenn das Pferd 'ne Katze wäre, könnte es die Bäume hinaufklettern".

<sup>4</sup> [BMF, Steuervergünstigungen, 2003].

<sup>5</sup> Genau genommen können in Höhe von 5% der zugeflossenen Erträge Aufwendungen nicht geltend gemacht werden; das läuft aber in der ökonomischen Wirkung auf eine Besteuerung von 5% der zugeflossenen Erträge hinaus (mit Ausnahme der Fälle, wo die Betriebsausgaben weniger als 5% der Erträge ausmachen; in diesem Fall ist die Besteuerung noch entsprechend niedriger).

<sup>6</sup> Rückwirkend ab Veranlagungszeitraum 1999 durch das Steuerbereinigungsgesetz vom 22.12.1999.

gelten. Da es sich um eine gesetzestechnisch kompliziert formulierte Änderung des §8b KStG handelt und in der gut verständlichen Begründung des Gesetzesentwurfs die 100%-ige Abzugsmöglichkeit fälschlicherweise als "pauschales Abzugsverbot" bezeichnet wird, lief das Gesetzgebungsverfahren unbemerkt von der Öffentlichkeit, ähnlich wie die Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 1999. Erst wenn es zu weiteren enormen Steuerausfällen kommt, wird die Bundesregierung (und die Opposition, die diese Vergünstigung nachhaltig unterstützt) ganz überrascht von unerwarteten Steuerrückgängen sprechen und weitere Sparmaßnahmen für die Lohnsteuersteuerzahler verkünden.

Ein Beispiel zur Erläuterung:

(a) Ein Unternehmen habe 100 Mio. € Ertrag. Davon seien 25 Mio. € aus Gewinnen aus Aktienverkäufen (Beteiligungen), 35 Mio. € aus Dividenden von Beteiligungen und 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft.

(b) Nur die 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft sind in Deutschland voll steuerpflichtig, Veräußerungsgewinne und Dividenden sind zukünftig zu 5% steuerpflichtig.

(c) Die gesamten Aufwendungen seien 55 Mio. €, der Großteil davon Schuldzinsen für den Erwerb der Beteiligungen. Sie können alle steuerlich in Deutschland geltend gemacht werden, obwohl ein wesentlicher Teil auf in Deutschland steuerfreie Erträge entfällt. (In fast allen anderen Ländern, z.B. in den Niederlanden, wo Veräußerungsgewinne schon seit längerem steuerfrei sind, ist ein entsprechender Betriebsausgabenabzug nicht zulässig! Gerade auch deshalb werden immer stärker viele derartige Aufwendungen in Deutschland geltend gemacht.)

(d) Der Ertrag für die Aktionäre ist 45 Mio. € (=100<sup>7</sup>-55); das zu versteuernde Einkommen hingegen minus! 12 Mio. € (=40+60\*5%-55)<sup>8</sup>. Damit resultiert trotz erheblicher ökonomischer Erträge ein jedes Jahr Verlust.

(e) Dieser Verlust kann unbegrenzt in die folgenden Jahre vorgetragen werden oder über Organisationsformen mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden.

In der Begründung des Gesetzesentwurfs wird diese 100%-ige Abzugsmöglichkeit fälschlicherweise als "pauschales Abzugsverbot" bezeichnet. Der vorliegende Gesetzesentwurf bedeutet vielmehr eine Erweiterung schon bestehender Steuervergünstigungen und kein Abbau von Steuervergünstigungen. Damit wird in Deutschland eine Möglichkeit eröffnet, viele Erträge und Veräußerungsgewinne ganz legal steuerfrei zu stellen und gleichzeitig alle damit zusammenhängenden Kosten, insbesondere auch die dafür bezahlten Schuldzinsen, von anderen steuerpflichtigen Erträgen abzuziehen. In dieser extremen Form (keine Mindestbeteiligungsgrenze, keine Mindesthaltungsdauer, volle Verrechnungsmöglichkeit mit anderen Gewinnen) würde diese Möglichkeit nur in Deutschland existieren. Aus der gesamten EU würden damit die in anderen Ländern nicht abzugsbaren Aufwendungen (noch stärker als bisher und dauerhaft) in Deutschland geltend gemacht werden können. Die Steuerbemessungsgrundlage gerade der international tätigen Konzerne würde damit zu Lasten des deutschen Fiskus dauerhaft auf Null gestellt werden können.

### **Gleichstellung von in- und ausländischen Beteiligungen richtig, aber nicht durch Erweiterung von Begünstigungen**

Nach einem neuen Urteil des EuGH (C-168/01, Bosal Holding BV, Niederlande) dürfen ausländische Beteiligungen beim Betriebsausgabenabzug nicht schlechter gestellt werden als inländische. Damit hat die Bundesregierung zwei Möglichkeiten: entweder sie erlaubt - wie im Gesetzesentwurf vorgesehen - den Betriebsausgabenabzug für alle Beteiligungen. Dann werden die international tätigen Gesellschaften in Deutschland dauerhaft keine Steuern mehr bezahlen, weil sie dann - wie oben beschrieben - systematisch 100% der Kosten abziehen können und nur 5% der Erträge versteuern müssen.

<sup>7</sup> 25+35+40=100.

<sup>8</sup> = 40 - [55 - (25+35)\*5%] = 40 - 55 + 60\*5% = 40 + 3 - 55 = -12.

Oder sie lässt - wie Ende 2002 von der Bundesregierung vorgesehen - grundsätzlich keinen Betriebsausgabenabzug zu, wenn die damit in Zusammenhang stehenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind. Damit würde jedenfalls eine mäßige Besteuerung auch der internationalen Konzerne sichergestellt.

### **Empfehlung: Kein steuerlicher Abzug bei steuerfreien Erträgen**

Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung sollte zukünftig der Abzug von (Beteiligungs-)Aufwendungen bei steuerfreien Erträgen untersagt werden, so wie es lt. §3c EStG für alle normalen Steuerzahler gilt. Dieser Vorschlag war - zu Recht - im ersten Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes von Ende 2002 enthalten<sup>9</sup>. Eine Besteuerung von international tätigen Konzernen ist in Deutschland letztlich nur möglich, wenn in Deutschland deren Wertschöpfung (Summe aus Löhnen, Schuldzinsen und Gewinnen) und nicht nur - wie derzeit - Löhne und ausgewiesene Gewinne besteuert werden (vgl. hierzu auch Kap. 3.2).

### **1.2 Begrenzungen der Verlustverrechnung sind zwingend erforderlich**

In Deutschland können Verlustvorträge zeitlich unbefristet akkumuliert und in der Höhe unbeschränkt in allen Folgejahren mit dem aktuellen Jahresergebnis verrechnet werden. Darüber hinaus erlaubt die so genannte 'steuerliche Organschaft', dass miteinander formal verbundene Unternehmen in jedem Jahr den Verlust des einen mit den Gewinnen aller anderen Unternehmen verrechnen, auch wenn solche Verluste nur buchmäßig durch Wertberichtigungen, Sonderabschreibungen, Erhöhung unversteuerter ('stiller') Reserven oder die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen zustande kommen.

Die Bundesregierung plant zukünftig Verlustvorträge über 100.000 € nur noch zur Hälfte mit dem laufenden Ergebnis steuerlich verrechnen zu lassen<sup>10</sup>. Dies ist ein erster dringend erforderlicher Schritt zur Verstärkung der Steuereinnahmen. Die Vorschläge der Bundesregierung zur Begrenzung der Verlustverrechnung sind zielführend und stellen einen erfreulichen Lernprozess<sup>11</sup> dar.

#### **(1) Verlustverrechnung aus früheren Jahren**

Verluste aus früheren Jahren können in Deutschland sowohl nach Dauer wie nach Höhe unbeschränkt von den laufenden Einnahmen abgezogen werden und so den zu versteuernden Gewinn rechnerisch bis auf Null bringen<sup>12</sup> (anders in vielen anderen Ländern!). Allein die DAX30-Unternehmen hatten in 2002 insgesamt 100 Mrd. € Verlustvortrag ausgewiesen<sup>13</sup>, das rund Sechsfache der

<sup>9</sup> Wegen des massiven Widerstands der Wirtschaftsverbände hat dann die Regierung den Vorschlag aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen. Im Bundesrat wurde bei der Verabschiedung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes am 11. April 2003 eine Protokollerklärung verabschiedet, die diverse Maßnahmen zur effektiven Besteuerung von Kapitalgesellschaften vorsieht.

<sup>10</sup> Dieser Vorschlag war bereits im Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes von Ende 2002 enthalten. Wegen des Widerstands des Bundesrats wurde diese Vorschrift (wie viele andere) nicht in das am 11. April 2003 verabschiedete Gesetz übernommen. Gleichzeitig wurde aber im Bundesrat eine Protokollerklärung verabschiedet, die als Maßnahmen zur effektiven Besteuerung von Kapitalgesellschaften u.a. eine Beschränkung der Verlustverrechnung vorsah. Der nun vorliegende Gesetzentwurf [BMF, Steuervergünstigungen, 2003] sieht vor, Verlustvorträge über 100.000 € nur noch zur Hälfte mit dem laufenden Ergebnis steuerlich verrechnen zu lassen.

<sup>11</sup> Das BMF hat am 13.6.02 als Reaktion auf entsprechende Vorschläge der SPD-Bundestagsfraktion erklärt, dass "Verlustvorträge im Ausland größtenteils unbeschränkt und zeitlich unbefristet geltend gemacht werden können" und dass deshalb der SPD-Vorschlag nur im internationalen Rahmen angegangen werden kann (so die Financial Times, Deutschland-Ausgabe vom 14.6.02). Das ist schlicht falsch: In vielen anderen Ländern sind die Verlustvorträge beschränkt:

- entweder zeitlich, meist auf 5 bis 7 Jahre,

- oder der Höhe nach, indem mindestens ein bestimmter Teil des Jahresgewinns versteuert werden muss, ähnlich dem Vorschlag der SPD-Bundestagsfraktion.

Einige Beispiele aus EU-Nachbarländern: Italien, Frankreich und Dänemark beschränken den Verlustvortrag auf 5 Jahre, dann entfällt er. Schweiz hat 7 Jahre; Österreich beschränkt auf max. 75% des Gewinns.

<sup>12</sup> Siehe hierzu auch [Jarass/Obermair, Gewerbesteuerreform, 2003, S. 19/20].

<sup>13</sup> Vgl. hierzu [Jarass/Obermair, Unternehmenssteuern, 2003]. Die Börsenzeitung berichtet am 27. Sept. 2003, S. 6 über die Anhörung des Finanzausschusses des Dt. Bundestages zum Abbau von Steuervergünstigungen: "Jarass machte in seiner Stellungnahme deutlich, dass seiner Untersuchung nach deutsche Unternehmen mehr als 300 Mrd. € Verlustvorträge vor sich herschöben, davon die 30 DAX Unternehmen alleine rund 100 Mrd. €. .... TREPTOW [Vorstandsvorsitzender der World Tax Services AG und zuvor Leiter der Konzernsteuerabteilung von Mannesmann AG] qualifizierte die Äußerungen als "am Rande der intellektuellen Seriosität". Treptow zog zudem in Zweifel, dass Jarass die Angaben über steuerliche Verlustvorträge den Handelsbilanzen habe entnehmen können. Diese

Summe ihrer typischen Jahresergebnisse. Allein von 1999 bis 2002 haben diese DAX30-Unternehmen ihre Verlustvorträge um mehr als 70 Mrd. € erhöht, obwohl sie in diesem Zeitraum für die Aktionäre insgesamt ein Ergebnis vor Steuern von mehr als 150 Mrd. € ausgewiesen haben.

Für alle Kapitalgesellschaften zusammen genommen betrug schon 1995 (letztes Jahr der amtlichen Statistik) die Summe aller Verlustvorträge mit rund 240 Mrd. € das Zwanzigfache des Saldos aller erklärten Gewinne und Verluste von rund 12 Mrd. € [destatis, Körperschaftsteuer 1995, 2000, Tab. 2.1]. Gleichzeitig wurde allein in 1995 die Summe aller Verlustvorträge um rund 55 Mrd. € erhöht.

## (2) Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft')

Unternehmen, die als selbständige juristische Personen firmieren, aber miteinander zu einer 'steuerlichen Organschaft'<sup>14</sup> verbunden<sup>15</sup> sind, können in Deutschland die Verluste und Gewinne der Mitglieder der Organschaft nach Höhe unbeschränkt und zeitlich unbefristet gegenseitig verrechnen und so das zu versteuernde Einkommen rechnerisch bis auf Null bringen. Anders in vielen anderen Ländern: Italien kennt keine<sup>16</sup> Organschaften, in Frankreich muss man mindestens 95% Anteile haben, in Dänemark 100%; die Schweiz hat Organschaften nur für reine Finanzholdings, Österreich nur unter viel schärferen Bedingungen als Deutschland."

Die steuergetriebene Ausweitung dieser Organschaftsverhältnisse und die auch aus anderen Gründen durchgesetzte Bildung und Vergrößerung von Konzernen ist maßgeblich für den massiven Einbruch etwa des Gewerbesteueraufkommens seit 2000 verantwortlich: Wo z.B. noch vor einigen Jahren Stromerzeuger wie die BAYERNWERK AG gute regelmäßige Gewerbesteuerzahler bei allen Standortgemeinden waren, bezahlt E.ON, in dem diese Unternehmen aufgegangen sind, nach unserer Kenntnis seit 2001 an keinem Strom-Standort mehr Gewerbesteuer.

Besonders absurd: In Deutschland kann z.B. ein Selbständiger sein Einkommen nur zur Hälfte durch Verlustbeteiligungen reduzieren. Wandelt er aber seinen Betrieb in eine GmbH um und bringt er seine Verlustbeteiligungen in eine (neu gegründete) Vermögensverwaltungs-GmbH ein, so kann er eine volle Verlustverrechnung erreichen, indem er zwischen beiden GmbHs eine steuerliche Organschaft begründet.

Eine vollständige Verlustverrechnung zwischen Unternehmen und über die Zeit sei korrekt und notwendig, so wird von Konzernen und deren Beratern immer wieder argumentiert, um Überbesteuerungen zu verhindern. Hierzu folgendes: Wenn die gesamte Wertschöpfung jedes Jahr in jedem Betrieb korrekt erhoben würde, führten Verlustverrechnungen zwischen Betrieben zu keinen Netto-Minderungen gegenüber der theoretisch zu erwartenden Bemessungsgrundlage. Denn dann würden echte Verluste der einen Firma mit echten Gewinnen der anderen verrechnet und damit genau die gesamtwirtschaftliche Wertschöpfung einmal besteuert. Ähnliches gilt bei Verlustverrechnungen von Jahr zu Jahr. Alternativ könnte man dann bei korrekter Erhebung der Wertschöpfung durch alle Unternehmen den Verlustunternehmen sofort Steuer zurückbezahlen, da diese Erstattungen durch entsprechend höhere Steuerzahlungen der Gewinnunternehmen gesamtwirtschaftlich genau wettgemacht würden. Aber, wie bekannt und detailliert in [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2003, Kap. 2] gezeigt, wird nicht das ökonomische Ergebnis der Betriebe (Umsatz minus unabdingbar zur Einkommenserzielung erforderliche Kosten) besteuert, sondern nur ein Bruchteil davon: Vergleicht man die effektive Belastung der Kapitalgesellschaften mit dem seit

---

würden dort nicht ausgewiesen." Wenn Herr TREPTOW, der in der Anhörung als Sprecher des BDI aufgetreten ist, nicht einmal weiß, dass in den Geschäftsberichten der von ihm auch vertretenen DAX30-Unternehmen (mit Ausnahme von MLP AG, die noch rein nach HGB bilanziert) die Verlustvorträge ausgewiesen werden, erscheint das bedenklich für die Qualität seiner Arbeit. Damit überrascht auch nicht, dass er statt sachlicher Auseinandersetzung persönliche Beleidigungen versucht.

<sup>14</sup> Seit 2001 ist hierfür der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags erforderlich sowie eine finanzielle Eingliederung (direkte oder indirekte Mehrheit der Stimmrechte), eine wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung ist nicht mehr erforderlich.

<sup>15</sup> Dies gilt - Im Gegensatz zu früher - selbst dann, wenn die einzelnen Tochtergesellschaften in ganz unterschiedlichen Branchen tätig sind und, mit Ausnahme eines gemeinsamen Eigentümers und einem Gewinnabführungsvertrag, überhaupt nicht miteinander zu tun haben.

<sup>16</sup> Italien will die Organschaft zukünftig - allerdings unter sehr restriktiven Bedingungen bei Absetzbarkeit von Finanzierungskosten - eventuell einführen, gezwungen durch die sehr großzügigen Organschaftsregelungen in Deutschland und in den Niederlanden.

2001 gültigen nominellen Steuersatz von rund 38% (KSt+GewSt), so zeigt sich, dass in die Bemessungsgrundlage der tatsächliche bezahlten Steuern nur rund ein Viertel der volkswirtschaftlich gemessenen Gewinne dieser Unternehmen eingeht.

Ein Beispiele hierfür aus der Gewerbesteuerstatistik 1995<sup>17</sup> (nur für dieses weit zurückliegende Jahr sind vollständige statistische Daten verfügbar): Hätte es 1995 schon eine Deutschland AG gegeben, die alle Kapitalgesellschaften in einer einzigen Organschaft zusammenfasst, hätte diese Deutschland AG statt 59 Mrd. € nur noch einen Gewerbeertrag von 17 Mrd. € versteuert und damit statt rund 12 Mrd. € Gewerbesteuer nur noch gut 3 Mrd. € bezahlt.

Hier kommt auch das oben schon genannte europarechtliche Problem zum Tragen: solange eine Verlustverrechnung zwischen selbständigen Unternehmen per Organschaft innerhalb Deutschlands rechtlich zulässig ist, muss Brüssel aus Antidiskriminierungsgründen auch eine EU-weite Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen mit unterschiedlichem Steuersitz in irgendeinem EU-Mitgliedsstaat anmahnen. Eine solche europaweite Ausweitung von steuerlichen Organschaften hätte ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Unternehmenssteuersätze katastrophale Auswirkungen auf das Steueraufkommen der großen kontinentaleuropäischen Industrieländer.

Empfehlung: Die derzeitige steuerliche Organschaft, die eine Verrechnung aller Gewinne und Verluste innerhalb des Konzerns erlaubt, sollte aufgehoben werden<sup>18</sup>. Dies führt sofort zu erheblichen Mehreinnahmen für den Fiskus, da eine Neu-Organisation als so genannter Stammhauskonzern o.ä. erhebliche andere Nachteile<sup>19</sup> mit sich bringt.

### (3) EU-weite Verlustverrechnung nur nach Harmonisierung der Steuersätze

Solange eine Verlustverrechnung zwischen selbständigen Unternehmen per Organschaft innerhalb Deutschlands rechtlich zulässig ist, muss Brüssel aus Antidiskriminierungsgründen auch eine EU-weite Verlustverrechnung zwischen verbundenen Unternehmen mit unterschiedlichem Steuersitz in irgendeinem EU-Mitgliedsstaat anmahnen. Eine solche europaweite Ausweitung von steuerlichen Organschaften hätte ohne eine gleichzeitige Harmonisierung der Unternehmenssteuersätze katastrophale Auswirkungen auf das Steueraufkommen der großen kontinentaleuropäischen Industrieländer.

Solange es allerdings weiterhin auch innerhalb der EU vielfach eine unfaire Steuerkonkurrenz zu Lasten insbesondere der größeren Mitgliedsländer, d.h. extrem niedrige Besteuerung von Kapitalgesellschaften von beispielsweise 12,5% in Irland gegenüber Deutschland mit 40% (KSt+GewSt) gibt, sollten Länder wie Deutschland darauf bestehen, eine EU-weite Verlustverrechnung nur in Koppelung mit einer EU-weiten Angleichung der Körperschaftsteuersätze zuzulassen.

<sup>17</sup> Vgl. [Jarass/Obermair, Gewerbesteuerreform, 2003, S. 67].

<sup>18</sup> Angeblich haben eine Vielzahl von Unternehmen den seit 2002 für eine Organschaft erforderlichen Ergebnisabführungsvertrag nicht geschlossen, da dann von der Muttergesellschaft (Organschaftsträger) zugleich alle Verluste kurzfristig ausgeglichen werden müssen. Diese Unternehmen würden also durch eine generelle Abschaffung der steuerlichen Organschaft nicht betroffen.

<sup>19</sup> So wird z.B. der Steuerrechtsexperte C. SEIBT von der Sozietät Freshfield/Bruckhaus/Deringer im Handelsblatt vom 9.12.2002 wie folgt zitiert: "Denn wenn Konzerne - wie bereits diskutiert wird - ihre Holdingstruktur durch das Stammhaus-Prinzip ersetzen und die Konzernanteile in Betriebstöchter umwandeln, um gewerbesteuerliche Verluste im Konzernkreis besser (*also auch nach Beendigung der gewerbesteuerlichen Organschaft, die Autoren*) nutzen zu können, sei der Verkauf einzelner Unternehmenssparten erschwert: Weil die Anteile an den Tochtergesellschaften vielfach steuerfrei veräußert werden könnten, ließen sie sich besser abstoßen als einzelne Betriebsteile." "Alle Strukturmodelle, ... um die Abschaffung der gewerbesteuerlichen Verlustverrechnung zu kompensieren, seien gegenüber der Organschaft die schlechtere Alternative." Im Klartext: Die Abschaffung der steuerlichen Organschaft führt sicher zu (u.E. erheblichem) steuerlichen Mehraufkommen.



## 2 Gewerbesteuerreform

### 2.1 Gewerbesteuerreform: Zwingend erforderliche Änderungen des Regierungsvorschlags

Der vorliegende BMF-Gesetzesentwurf zur Gewerbesteuerreform ist im Kern ein 'BDI-Modell light' auf der Basis des DIHT-Vorschlags von Januar 2003.

Als angeblicher politischer Kompromiss zwischen dem BDI-Zuschlagsmodell und dem Modell der Kommunalen Spitzenverbände sieht der Regierungsvorschlag die in beiden Modellen vorgesehene Einbindung der Freiberufler vor (ohne Einbindung der Löhne wie bei BDI), bei gleichzeitiger Abschaffung auch der letzten noch verbliebenen gewinnunabhängigen Elemente (wie Zurechnung Dauerschulden etc.). Die Bemessungsgrundlage dieser Pseudo-Gewerbesteuer wäre dann weitgehend identisch<sup>20</sup> mit der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer für selbständige Tätigkeit. Damit würde die Erosion der Bemessungsgrundlage nicht verringert, die alleinige Einbindung der Selbständigen würde fast keinen Mehrertrag, aber viel politischen Ärger bringen und Potential für Steuersatzsenkungen würde nicht geschaffen. In absehbarer Zeit würde dann - zu Recht - diese Pseudo-Gewerbesteuer ganz abgeschafft und - ähnlich wie vom BDI vorgeschlagen - in die Körperschaft- und Einkommensteuer integriert. Zu den kommunalen Steuern würde dann, wie von der Kommission zur Reform der Gemeindefinanzen berechnet, die Wirtschaft nur noch zu einem Drittel und nicht mehr - wie bisher - zur Hälfte beitragen.

#### **(1) Generelle Zurechnung von Schuldzinsen statt mittelstandsfeindliche Spezialbehandlung von Gesellschafterdarlehen**

Die von der Bundesregierung vorgesehene Abschaffung der Absetzbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe und die vorgesehene Abschaffung aller allgemeinen Zurechnungen verwandelt die Gewerbesteuer in eine reine Gewinnsteuer mit im wesentlichen gleicher Bemessungsgrundlage wie die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

Damit entpuppt sich der Vorschlag der Bundesregierung als BDI-Zuschlagsmodell light: Für Selbständige, Gewerbetreibende und Kapitalgesellschaften wird durch den Regierungsvorschlag im Ergebnis ein hebesatzbewehrter Zuschlag auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer eingeführt und die bestehende Gewerbesteuer abgeschafft. Damit können zukünftig die internationalen Konzerne ganz legal völlig steuerfrei in Deutschland wirtschaften.

Durch den von der Bundesregierung nun vorgesehenen Ersatz der Dauerschuldzinshinzurechnung durch die Zurechnung aller an Gesellschafter bezahlter Schuldzinsen werden im Wesentlichen die Kleinen benachteiligt, die ihre Unternehmen mit eigenem Geld finanzieren (müssen). Die Großen, insbesondere die international tätigen Konzerne finanzieren sich heute schon überwiegend über anonyme internationale Kapitalsammelstellen, und können auch ihre noch bestehenden Gesellschafterdarlehen in vielen Fällen entsprechend umstellen. Entsprechend werden vom BMF die Mehreinnahmen massiv überschätzt, wie auch eine Detailuntersuchung der Stadtkämmerei Hannover (Stadtkämmerer WEIL) für ca. 80 relevante Unternehmen bestätigt.

Statt der von den Kommunalen Spitzenverbänden vorgesehenen generellen Zurechnung aller Schuldzinsen, die wegen der Zurechnungsfreibeträge die Kleinen unbelastet gelassen hätte und die Konzerne wenigstens mäßig besteuert hätte, macht es die Bundesregierung genau umgekehrt: Die Konzerne werden noch weniger belastet als bisher und die Kleinen werden stärker belastet als bisher.

---

<sup>20</sup> Die vorgesehene Zurechnung von an Gesellschafter bezahlte Schuldzinsen etc. verändert die Bemessungsgrundlage nach Anpassungsreaktionen nur geringfügig. Die vom BMF hierfür berechneten Mehrerträge sind maßlos überhöht, wie auch Untersuchungen der Stadt Hannover anhand von Original-Steuererklärungen ergeben haben.

Eine Besteuerung von international tätigen Konzernen ist nur möglich, wenn in Deutschland deren Wertschöpfung und nicht nur - wie derzeit - Löhne und ausgewiesenen Gewinne besteuert werden.

Wenn man eine Besteuerung der Wertschöpfung in Deutschland nicht will, sollte man zur Vermeidung einer massiven Benachteiligung des Mittelstands die Unternehmensgewinne in Deutschland generell steuerfrei stellen (Aufkommensminderung gering, da dies immer stärker geschieht) und diese Steuerfreiheit im Ausland offensiv vermarkten.

## **(2) Knapp hälftige Anrechnung der tatsächlich bezahlten Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer**

Bei Berücksichtigung des Soli ergibt sich heute bei ca. 380% Hebesatz eine volle Kompensation (knapp 380% statt 360%, da auch der Soli eingespart wird), bei unter 380% eine mit sinkendem Hebesatz wachsende Überkompensation (wegen der 180%-Pauschalanrechnung) und bei über ca. 380% Hebesatz eine wachsende Minderkompensation.

Die Bundesregierung will zukünftig statt der Pauschalanrechnung nur noch die tatsächlich bezahlte GewSt anrechnen. Das erscheint vernünftig.

Beim Vorschlag der Bundesregierung ergibt sich durch die Anrechnung bei der Einkommensteuer bis 380% Hebesatz eine Überkompensation in Höhe von 5,5% der bezahlten Gewerbesteuer, bei ca. 400% eine vollen Kompensation, und ab 400% eine wachsende Minderkompensation der bezahlten Gewerbesteuer. Dies erscheint nicht sinnvoll. Unvernünftig ist auch die willkürliche Begrenzung der Anrechnung bei 380%; dies belastet unverhältnismäßig hoch die großen Städte.

Die Kommunalen Spitzenverbände haben sich bisher nicht explizit zur genauen Reform des Abzugs der Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer festgelegt. Eine generelle Anrechnung von knapp der Hälfte der tatsächlich bezahlten Gewerbesteuer auf die ESt bzw. KSt. wäre vernünftig.

## **(3) Betriebsausgabenabzug beibehalten**

Unvernünftig ist die von der Bundesregierung vorgeschlagene Streichung des Abzugs als Betriebsausgabe bei der ESt bzw. KSt. Dies sollte beibehalten werden, auch, um die GewSt als Kostensteuer zu erhalten statt der Umwandlung in eine Gewinnsteuer.

## **(4) Freibetrag von 25.000 € statt Freigrenze, Messzahlenstaffelung ev. beibehalten**

Die Berechnungen zeigen, dass es im Bereich von 50.000 € Gewinn bei Personenunternehmen zu erheblichen Mehrbelastungen kommt. Ein Entfall der Abschmelzung würde einen schrittweisen Übergang in die Steuerpflicht bedeuten. Zur Verstärkung dieses schrittweisen Übergangs könnte ev. eine, allerdings wesentlich vereinfachte Messzahlenstaffelung beibehalten werden.

## **(5) Einheitliche Messzahl von 4%**

Gleichzeitig könnte man dann die Messzahl einheitlich auf 4% festlegen statt der im Regierungsentwurf vorgesehenen 3%.

## **(6) Keine Kürzung in Abhängigkeit der Steuerpflichtigkeit des Empfängers**

Der Regierungsentwurf sieht in §9(2c) eine Zurechnung von Schuldzinszahlungen für Gesellschafterdarlehen nur vor, wenn der Gesellschafter nicht im Inland steuerpflichtig ist. Eine unterschiedliche Behandlung von In- und Ausländern ist unnötig und vermutlich EU-widrig (EuGH, Eurowings-Urteil!).

Die Zurechnung sollte immer beim zahlenden Unternehmen vorgenommen werden, der Empfänger sollte dann entsprechend kürzen können.

## **2.2 Vergleichsrechnungen zwischen dem Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände und dem Vorschlag der Bundesregierung**

Im Folgenden werden die zentralen Ergebnisse von Vergleichsrechnungen zwischen dem Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände und dem Vorschlag der Bundesregierung dargestellt. Die Tabellen der Vergleichsrechnungen sind abrufbar unter:

[http://www.jarass.com/jarass.de/dat/pub/1003/Finanzausschuss\\_30\\_09\\_03.pdf](http://www.jarass.com/jarass.de/dat/pub/1003/Finanzausschuss_30_09_03.pdf)

### **2.2.1 Vorgeschlagene Änderungen**

#### **(1) Freibetrag bei der Gewerbesteuer**

Heute:

24.500 €, danach Besteuerung ansteigend in Stufen, volle Gewerbesteuer nur auf Einkommen über 72.500 €.

Zukünftig:

- Kommunale Spitzenverbände: 25.000 €, Freibetrag wird abgebaut bis 50.000 €, ab 50.000 € volle Besteuerung des gesamten Einkommens ab 0 €.
- Bundesregierung (wie Kommunale Spitzenverbände): 25.000 €, Freibetrag wird abgebaut bis 50.000 €, ab 50.000 € volle Besteuerung des gesamten Einkommens ab 0 €.

#### **(2) Steuersatz**

Heute:

$5\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz} / (1+5\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz})$ ;

Beispiel: Dingolfing 13,0% (Hebesatz 300%), Frankfurt 19,7% (Hebesatz 490%).

Zukünftig:

- Kommunale Spitzenverbände:
  - für Personenunternehmen:  $3\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz} / (1+3\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz})$ ;  
Beispiel: Dingolfing 8,3% (Hebesatz 300%), Frankfurt 12,8% (Hebesatz 490%).
  - für Kapitalgesellschaften:  $4\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz} / (1+4\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz})$ ;  
Beispiel: Dingolfing 10,7% (Hebesatz 300%), Frankfurt 16,4% (Hebesatz 490%).
- Bundesregierung:  $3\% \cdot \text{örtlicher Hebesatz}$ ;  
Beispiel: Dingolfing 9,0% (Hebesatz 300%), Frankfurt 14,7% (Hebesatz 490%).

#### **(3) Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer**

Heute:

Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, zusätzlich Pauschal-Abzug von 180% / Hebesatz \* Gewerbesteuer von der Einkommensteuerschuld, unabhängig von der tatsächlich bezahlten Gewerbesteuer.

Dadurch ergibt sich bei niedrigen Hebesätzen eine massive Überkompensation, bei ca. 380% ein volle Kompensation (knapp 380% statt 360%, da auch der Soli eingespart wird) und bei über ca. 380% eine wachsende Minderkompensation.

Zukünftig:

- Kommunale Spitzenverbände: wie bisher Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe. Zudem wird bei den Berechnungen ein hälftiger Abzug der tatsächlich bezahlten Gewerbesteuer von der Einkommenssteuerschuld berücksichtigt; zu Änderungen beim Abzug äußert sich der Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände nur allgemein..
- Bundesregierung: kein Abzug der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, voller Abzug der Gewerbesteuer von der Einkommenssteuerschuld, aber (neu) Abzug nur der tatsächlich bezahlten Gewerbesteuer statt Pauschalabzug. Begrenzung des Abzugs max. in Höhe einer Gewerbesteuer bei 380% Hebesatz. Da wegen der verminderten ESt auch der Solidaritätszu-

schlag entsprechend verringert wird, ergibt sich bis 380% eine Überkompensation in Höhe von 5,5% der bezahlten Gewerbesteuer, bei ca. 400% eine vollen Kompensation, und ab 400% eine wachsende Minderkompensation der bezahlten Gewerbesteuer durch die Anrechnung bei der Einkommensteuer.

#### (4) Freiberufler

Heute:

nicht gewerbsteuerpflichtig.

Zukünftig:

- Kommunale Spitzenverbände: gewerbsteuerpflichtig.
- Bundesregierung (wie Kommunale Spitzenverbände): gewerbsteuerpflichtig.

#### (5) Schuldzinsen

Heute:

Zurechnung von 1/2 der Dauerschuldzinsen (wird bei den folgenden Berechnungen bei Kapitalgesellschaften berücksichtigt durch Zurechnung von 8% des Gewinns zum Gewerbeertrag wie bei den Berechnungen der Gemeindefinanzreformkommission).

Zukünftig:

- Kommunale Spitzenverbände: volle Zurechnung aller Schuldzinsen, Hinzurechnungsfreibetrag 25.000 € (wird bei den folgenden Berechnungen bei Kapitalgesellschaften berücksichtigt durch Zurechnung von 25% des Gewinns zum Gewerbeertrag).
- Bundesregierung: Zurechnung nur bei Gesellschafterfremdfinanzierung (mittelfristig nur relevant bei regionalen orientierten Unternehmen, bleibt bei den Berechnungen unberücksichtigt).

### 2.2.2 Wer gewinnt, wer verliert?

Hinweis: In dieser überarbeiteten Version 1.6 wird der Solidaritätszuschlag mitberücksichtigt. Dadurch ergeben sich wesentliche strukturelle Änderungen, da bei der Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld zugleich der Solidaritätszuschlag verringert wird.

#### (1) Freiberufler

Bundesregierung (vgl. Tab. 1):

Freiberufler werden bis 380% Hebesatz um 1% bis 2% entlastet, da sie bis dahin ihre gesamte Gewerbesteuerschuld zzgl. fiktiven Solidaritätszuschlag mit der ESt verrechnen können. Bei ca. 400% bleiben sie unbelastet, da sie dann (wegen der Begrenzung bei 380% und dem Soli-Effekt) ihre gesamte Gewerbesteuerschuld voll mit der ESt verrechnen können. Bei wachsenden Hebesätzen werden sie immer stärker belastet bis max. 9,7% zusätzliche Steuerzahlung bei 50.000 € Einkommen und 490% Hebesatz (z.B. in München).

Kommunale Spitzenverbände (vgl. Tab. 2):

Freiberufler werden auch bei Hebesätzen unter 400% geringfügig belastet mit 1-2% höherer Steuerzahlung, bei sehr hohen Hebesätzen von 490% (z.B. in München) liegt die Mehrbelastung mit max. 2,6% bei weniger als einem Drittel der Mehrbelastung lt. Bundesregierung.

#### (2) Kleine Gewerbestreibende bis etwa 100.000 € Gewinn

Bundesregierung (vgl. Tab. 1):

Erhebliche Mehrbelastung bei sehr niedrigen Hebesätzen von 200%, da statt der pauschaler Anrechnung nur noch die tatsächlich bezahlte GewSt bei der ESt angerechnet werden kann. Geringfügige Entlastung von 2% bis 3% bei Hebesätzen zwischen 360% und 400%. Bei hohen Hebesätzen deutlich über 400% extrem wachsende Belastung wegen der Anrechnungsbegrenzung bei

380%, insbesondere bei 50.000 Gewinn (wegen des Abbaus des Freibetrags) bis max. 7,2% zusätzliche Steuerzahlung bei 490% Hebesatz (z.B. in München).

Kommunale Spitzenverbände (vgl. Tab. 2):

Deutliche Mehrbelastung bei Hebesätzen unter 300%. Geringfügige Mehrbelastung bei höheren Hebesätzen und 50.000 € zu versteuerndes Einkommen (wegen des Abbaus des Freibetrags bis 50.000 €); hingegen deutliche Minderbelastung bei einem zu versteuernden Einkommen von 100.000 € bei höheren Hebesätzen.

### **(3) Große Personenunternehmen ab 500.000 € Gewinn**

Bundesregierung (vgl. Tab. 1):

Erhebliche Mehrbelastung bei sehr niedrigen Hebesätzen bis 300%, da statt der pauschaler Anrechnung nur noch die tatsächlich bezahlte GewSt bei der ESt angerechnet werden kann. Bei Hebesätzen von etwa 360% bis 400% Entlastung von 2% bis 3%, wobei diese Entlastung bei sehr hohen Hebesätzen durch die Anrechnungsbeschränkung ab 380% fast aufgezehrt wird. Die entfallende Zurechnung der Dauerschuldzinsen führt bei allen Hebesätzen zu einer weiteren Entlastung gerade dieser großen Personengesellschaften.

Kommunale Spitzenverbände (vgl. Tab. 2):

Erhebliche Mehrbelastung bei sehr niedrigen Hebesätzen bis 300%, erheblich stärkere Entlastung von bis zu 6% bei sehr hohen Hebesätzen.

### **(4) Kapitalgesellschaften**

Bundesregierung (vgl. Tab. 1):

Entlastung von 4% bei niedrigen Hebesätzen, auf ca. 2% sinkenden bei sehr hohen Hebesätzen. Entlastung v.a. wegen der entfallenden Zurechnung der Dauerschuldzinsen und der Senkung der Messzahlenstaffelung.

Kommunale Spitzenverbände (vgl. Tab. 2):

Die Entlastung ist nur maximal halb so groß wie bei der Bundesregierung, und zwar wegen der erhöhten Zurechnung der Schuldzinsen. Hinweis: Die höhere Messzahl (4% statt 3% bei der Bundesregierung) wird durch die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von sich selbst und bei der Bemessungsgrundlage Körperschaftsteuer in etwa ausgeglichen.

## **2.3 Wie geht es weiter?**

### **Presserklärung von SPD/GRÜNE zur Gewerbesteuerreform vom 9. Oktober 2003**

Am 9. Oktober 2003 haben die beiden Regierungsfractionen SPD und GRÜNE die folgende Presserklärung zur Gewerbesteuerreform abgegeben, die einen Teil der später vorgeschlagenen Änderungen aufgreift. Die Bundesregierung hat mittlerweile erklärt, dass sie diese Änderungen übernehmen wird.

"Die von den Koalitionsfraktionen eingesetzte Arbeitsgruppe hat sich heute auf ein Paket von Änderungsanträgen zum Regierungsentwurf zur Reform der Gewerbesteuer geeinigt. Diese Änderungen werden in der kommenden Woche den beiden Fraktionen zur endgültigen Entscheidung vorgelegt.

Die Arbeitsgruppe hat bei der Erarbeitung ihrer Vorschläge sowohl der Kritik am Regierungsentwurf insbesondere aus den Reihen der Kommunalpolitik und des Handwerks ebenso Rechnung getragen, wie dem wirtschaftspolitischen Ziel der Bundesregierung gerade dem eigenkapitalschwachen Mittelstand keine zusätzlichen Belastungen aufzuerlegen.

Durch die Vorschläge der Arbeitsgruppe wird das kommunale Steueraufkommen schnell, spürbar und nachhaltig gestärkt. Dabei wird eine finanzielle Entlastung der Städte und Gemeinden im Umfang von 3 Mrd. € jährlich erreicht.

Die Bemessungsgrundlage der künftigen Gemeindegewerbesteuer soll gegenüber dem geltenden Recht nicht nur durch die Einbeziehung der Freiberufler, sondern auch durch eine Stabilisierung der sachlichen Bemessungsgrundlage auf eine breitere Basis gestellt werden. Damit wird der Konjunkturabhängigkeit der heutigen Gewerbesteuer entgegen gewirkt.

Auf eine generelle Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände gegenüber dem geltenden Recht wird verzichtet, dafür werden steuermindernde Gestaltungen zwischen verbundenen Unternehmen gezielt verhindert. Eine bessere Eigenkapitalausstattung der Unternehmen wird da gefördert, wo die Anteilseigner über die nötigen Mittel verfügen. Unternehmen, die auf eine echte Fremdfinanzierung angewiesen sind, werden nicht zusätzlich belastet.

Mit Ausnahme einer besonderen Eingangszone mit halber Meßzahl (1,6) von 25.000 bis 35.000 € Gewerbeertrag bei Personenunternehmen und Freiberuflern soll eine einheitliche Steuermeßzahl von 3,2 für alle Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen. Auf den bisherigen fünfstufigen Staffeltarif für Personenunternehmen wird also ebenso verzichtet wie auf die gespaltene Meßzahl im Kommunalmodell, was eine erhebliche Vereinfachung bedeutet. Eine weitere wesentliche Steuervereinfachung bringt auch die aus dem Regierungsentwurf übernommene Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der künftigen Gemeindegewerbesteuer.

Die am Regierungsentwurf kritisierte Schieflage zwischen der Entlastung der Kapitalgesellschaften einerseits und einer Belastung der Personenunternehmen andererseits auf der Ebene der Gemeindegewerbesteuer wird korrigiert. Dies wird vor allem dadurch erreicht, dass auf ein Abschmelzen des allgemeinen Freibetrags von 25.000 € verzichtet wird, sowie durch die Schaffung der o.g. Eingangszone mit hälftiger Steuermeßzahl. Damit wird gerade der Kreis der kleineren Personenunternehmen und Freiberufler sowohl gegenüber dem Regierungsentwurf als auch gegenüber dem Kommunalmodell deutlich besser gestellt.

Anders als im Regierungsentwurf vorgesehen wird das Steuermehraufkommen den Städten und Gemeinden vollständig bei der Gemeindegewerbesteuer entstehen. Dazu ist auch eine Absenkung der Gewerbesteuerumlage vorgesehen, die sicherstellt, dass ein Großteil der finanziellen Entlastung der Kommunen wirklich schon vom Jahresbeginn 2004 an wirksam wird.

Auf die im Regierungsentwurf vorgesehene Anhebung des kommunalen Anteils an der Umsatzsteuer kann daher verzichtet werden. Damit wird einem zentralen Anliegen der Kommunen Rechnung getragen, nämlich dem Wunsch nach Sicherung und Stärkung ihrer finanziellen Autonomie. Zudem können die mit einem höheren Umsatzsteueranteil verbundenen schwierigen Verteilungsprobleme zwischen den Kommunen vermieden werden."

### 3 Deutsche Unternehmensbesteuerung angesichts globaler Finanzmärkte

#### 3.1 Steuerliche Verschiebung von Einkünften ins Ausland (unfairer Steuerwettbewerb - Steuerdumping)

Zwar werden Löhne und Gewinne in Deutschland beim Unternehmen besteuert, in Deutschland erwirtschaftete Schuldzinsen, Lizenzgebühren und ähnliche Kapitalerträge hingegen bleiben in Deutschland unbesteuert, soweit der Empfänger Steuerausländer ist. In Deutschland tätige Unternehmen werden durch diese Vorgaben veranlasst, in wachsendem Umfang Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen und so einen zunehmenden Teil ihrer Erträge als Zinszahlungen an ausländische Kreditgeber oder als Lizenzzahlungen an ausländische Lizenzgeber zu deklarieren und dadurch in Deutschland steuerfrei zu stellen<sup>21</sup>. Nur bei der Gewerbesteuer werden die Hälfte dieser Schuldzinsen<sup>22</sup> zugerechnet, was zu einer typischen Steuerbelastung in Höhe von rund 5%<sup>23</sup> der bezahlten Schuldzinsen führt. Durch diese geringfügige Steuerbelastung wird die beschriebene Tendenz, Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen, etwas abgeschwächt<sup>24</sup>.

Die Vorteilhaftigkeit dieser Transfers für international tätige Konzerne wurde nochmals in 2001 durch Studien der Europäischen Kommission<sup>25</sup> und von Baker/McKenzie<sup>26</sup> eindrucksvoll dargestellt. Ein deutscher Länderfinanzminister hat hierzu im Jahre 2002 eine Untersuchung für 63 Großunternehmen angestellt; diese hatten insgesamt einen Fremdfinanzierungsaufwand von rund 2,5 Mrd. €, davon waren mit rund 1,9 Mrd. € drei Viertel Auslandsfinanzierung<sup>27</sup>.

Diese vom Gesetzgeber eröffneten Möglichkeiten zwingen mehr und mehr auch mittlere Unternehmen ihr Eigenkapital herauszuziehen und die nun fehlenden Mittel am internationalen Kapitalmarkt zu besorgen. Statt Gewinne in Deutschland auszuweisen werden so - in Deutschland fast ganz steuerfrei - Schuldzinsen ins Ausland bezahlt.

Ganz ähnliche Auswirkungen haben die deutlich zunehmenden Lizenzzahlungen von deutschen Firmen an ausländische Lizenzgeber für die pure Gewährung einer Namensnutzung. So muss z.B. jede IKEA-Filial-GmbH für die Nutzung des Namens 'IKEA' rund 3% des Bruttoumsatzes an eine Lizenzverwaltungs-Gesellschaft in den Niederlanden bezahlen. In Deutschland mindern diese Lizenzzahlungen in voller Höhe das zu versteuernde Einkommen, in den Niederlanden werden sie

<sup>21</sup> Dies ist übrigens einer der wesentlichen Gründe für die niedrige Eigenkapitalausstattung der deutschen Unternehmen von durchschnittlich unter 20% (laut Deutsche Bundesbank), die vielfach noch durch die hohen eigenkapitalähnlichen Pensionsrückstellungen kaschiert wird. Gerade die mittlerweile deutlich gewordenen enormen Finanzierungslöcher bei den Betriebspensionen machen deutlich, dass Pensionsrückstellungen nicht als Eigenkapitalersatz dienlich sind.

<sup>22</sup> Soweit sie als so genannte Dauerschuldzinsen zu betrachten sind.

<sup>23</sup> Der durchschnittliche Gewerbesteuersatz beträgt 16,7% (Hebesatz 400%); die bezahlte Gewerbesteuer kann als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer (KSt-Satz 25%) abgezogen werden, so dass eine effektive GewSt-Belastung von  $16,7\% \cdot (1-25\%) = 12,6\%$  resultiert.

Durchschnittlich werden zwei Drittel der insgesamt bezahlten Zinsen als Dauerschuldzinsen qualifiziert. Die Hälfte dieser Dauerschuldzinsen unterliegt der Gewerbesteuer; durchschnittlich unterliegen also rund ein Drittel der bezahlten Schuldzinsen der Gewerbesteuer. Damit resultiert eine effektive Gewerbesteuerbelastung der bezahlten Schuldzinsen von  $12,6\% \cdot 1/3 = 4,4\%$ , also rund 5%.

Falls der Körperschaftsteuerliche Gewinn Null oder negativ ist, beträgt die effektive Belastung durch die Gewerbesteuer in diesem Jahr  $16,7\% \cdot 1/3 = 5,6\%$ .

<sup>24</sup> Vgl. Tab. 7.1 in [Jarass/Obermair, Gewerbesteuerreform, 2003, S. 73].

<sup>25</sup> [EU, Unternehmensbesteuerung, 2001]. In Deutschland sind bei der Gewerbesteuer nur die Hälfte der Dauer-Schuldzinsen abzugsfähig, in Frankreich werden gewinnunabhängige Steuern erhoben ähnlich der früheren deutschen Gewerkekapitalsteuer. Dies führt zu einer Besteuerung bei überwiegender Fremdfinanzierung von rund 5% und verringert etwas die große Differenz zur Besteuerung bei Eigenkapitalfinanzierung.

<sup>26</sup> [Baker/McKenzie, Steuerbelastung, 2001].

<sup>27</sup> Vom Fremdfinanzierungsaufwand wurden rund 1,4 Mrd. € als Dauerschuldzinsen ausgewiesen, von denen die Hälfte zu rund 20% Gewerbesteuer versteuert wurden, insgesamt eine Steuerbelastung von rund 0,14 Mrd. €, eine Quasi-Quellensteuer auf den Fremdfinanzierungsaufwand von etwa 5%; das ist übrigens ziemlich genau der Satz, den auch die Europäischen Kommission aufgrund der Hinzurechnung der Hälfte der Dauerschuldzinsen für Deutschland abgeschätzt hat.

ganz legal mit max. 6% besteuert. Die Konkurrenzfähigkeit des mittelständischen Möbelhandels wird so offensichtlich massiv beeinträchtigt.

Kleine Unternehmen, die diese Möglichkeiten nicht nutzen können, werden dadurch vom Markt verdrängt, auch wenn sie bei fairer steuerlicher Behandlung gute Produkte zu konkurrenzfähigen Preisen anbieten könnten. Dies muss als Teil des unfairen Steuerwettbewerbs oder "Steuerdumpings" gesehen werden, womit sich die beteiligten Staaten zunächst gegenseitig und dadurch letztlich auch selbst einen erheblichen Teil ihrer Steuereinnahmen wegnehmen; schon deshalb warnt z.B. die EU-Kommission seit Jahren vor einer Fortsetzung dieser Erosion der Steuerbasis<sup>28</sup>.

Der Zusammenbruch der Steuerzahlungen, insbesondere von international orientierten Unternehmen, ist also kein Einmaleffekt, wie auch von der Bundesregierung jedes Jahr neu erhofft. Sinkende Wachstumsraten sind nicht deren eigentliche Ursache, verstärken den Effekt aber noch weiter. Vielmehr ist es die nach dem Gesetzesentwurf in dieser extremen Form nur in Deutschland gegebene Möglichkeit, viele Erträge und Veräußerungsgewinne ganz legal steuerfrei zu stellen und gleichzeitig alle damit zusammenhängenden Aufwendungen, insbesondere auch die dafür bezahlten Schuldzinsen, von anderen steuerpflichtigen Erträgen abzuziehen. Die Steuerbemessungsgrundlage kann damit dauerhaft tendenziell auf Null gestellt werden.

Diese steuerlichen Strukturprobleme wurden beim früheren starken Wirtschaftswachstum verdeckt, müssen aber bei zukünftig zu erwartenden niedrigeren Wachstumsraten angegangen werden. Die Lösung liegt eigentlich auf der Hand: Wenn der Staat zukünftig wieder das gesamte Volkseinkommen angemessen besteuert, erhält die örtliche Wirtschaft wieder Aufträge zur Sicherung der öffentlichen Infrastruktur, und zudem kann die Überbelastung der Löhne reduziert werden. Eine detaillierte Problemanalyse und sofort umsetzbare Lösungsvorschläge wurden kürzlich in "Wer soll das bezahlen?" vorgelegt<sup>29</sup>.

Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung sollte zukünftig, wie international üblich und für die kleineren deutschen Unternehmen schon immer Realität, der Abzug von Aufwendungen in Deutschland nur noch zugelassen werden, wenn die resultierenden Erträge auch in Deutschland steuerpflichtig sind. Dieser Vorschlag war im ersten Entwurf des Steuervergünstigungsabbaugesetzes von Ende 2002 enthalten<sup>30</sup>.

Die Bundesregierung hingegen plant<sup>31</sup>, zukünftig alle zugeflossenen Dividenden und Wertzuwächse mit 5% zu besteuern und weiterhin alle damit zusammenhängenden Kosten zu 100% steuerlich in Deutschland zu berücksichtigen. Zudem werden eine Vielzahl von höchst komplizierten weiteren Steuervorschriften im Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung vorgeschlagen, die einige der derzeit genutzten Steuersparmodelle obsolet machen sollen: Ein Beschäftigungsprogramm für die Steuerfachleute, die die bestehenden Steuersparmodelle mit einigem Aufwand an die neuen Gesetze anpassen. Statt die bereits im Dezember 2002 vorgeschlagene einfache und für alle geltende Lösung - kein Betriebsausgabenabzug bei steuerfreien Erträgen - voranzutreiben, baut die Bundesregierung einen neuen Wust von Steuergesetzen auf.

Die deutschen Versuche, Mindestquoten für Eigenkapital vorzugeben (z.B. §8a KStG) oder bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung Schuldzinsen steuerlich nicht mehr zu berücksichtigen, sind

---

<sup>28</sup> Darüber hinaus ist bis heute für EU-Bürger eine Steuerhinterziehung bei zinstragenden Anlagen relativ leicht möglich, siehe etwa [Jarass, Zinsbesteuerung in Europa, 2002].

<sup>29</sup> JARASS, L. und OBERMAIR, G. M.: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen. 180 S., 9 €, Metropolis-Verlag, Marburg, 2002. Übersicht abrufbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Publikationen, Steuern.

<sup>30</sup> Wegen des massiven Widerstands der Wirtschaftsverbände hat dann die Regierung den Vorschlag aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen. Im Bundesrat wurde bei der Verabschiedung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes am 11. April 2003 eine Protokollerklärung verabschiedet, die diverse Maßnahmen zur effektiven Besteuerung von Kapitalgesellschaften vorsieht. Anfang September 2003 wurde ein Gesetzesentwurf zur Realisierung dieser Protokollerklärung in erster Lesung im Bundestag verabschiedet [BMF, Steuervergünstigungen, 2003], der u.a. vorsieht, zukünftig alle zugeflossenen Dividenden und Wertzuwächse mit 5% zu besteuern und weiterhin alle damit zusammenhängenden Kosten voll steuerlich in Deutschland zu berücksichtigen.

<sup>31</sup> Vgl. [BMF, Steuervergünstigungen, 2003].



rückwärtsgewandt. Die Kredite werden ohnehin immer stärker am globalisierten Finanzmarkt aufgenommen, nicht mehr bei verbundenen Unternehmen.

### **Empfehlung: Angemessene steuerliche Vorbelastung der in Deutschland erwirtschafteten Schuldzinsen beim Betrieb**

#### **Gemeinsamer Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände ist zielführend**

Der seit Mitte März 2003 vorliegende Vorschlag der Kommunalen Spitzenverbände zur Reform der Gewerbesteuer löst dieses Problem sehr elegant. Alle bezahlten Schuldzinsen sollen der reformierten Gewerbesteuer unterliegen, so dass die üblichen Steuerplanungsmodelle jedenfalls das Gewerbesteueraufkommen nicht mehr reduzieren würden. Damit würde auch der derzeitigen steuerlichen Privilegierung von Fremdkapital gegenüber Eigenkapital entgegengewirkt. Unge-rechtfertigte Belastungen für kleine Unternehmen und Unternehmensgründer werden durch einen Hinzurechnungsfreibetrag vermieden.

### **3.2 Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb: Allgemeine Besteuerung an der Quelle durch die Nationalstaaten**

Den Nationalstaaten ist es nicht gelungen - soweit sie es überhaupt wollten - ein Übel zu bekämpfen, das die Europäische Kommission mit sehr diplomatischen Worten als "Erosion der Kapitalbesteuerung" umschreibt<sup>32</sup>, weniger diplomatisch ist es als unfairen Steuerwettbewerb oder 'tax dumping' zu bezeichnen: Staaten unterbieten sich gegenseitig hinsichtlich der niedrigsten Steuersätze für Kapitalerträge und versuchen so - durchaus erfolgreich, wie die letzten Jahre zeigen - die Konzerne zu veranlassen, wachsende Teile der in anderen Ländern erwirtschafteten Wertschöpfung in diesen Niedrigsteuerländern auszuweisen. Im nächsten Schritt werden dann zumindest auch Teile der Finanzholdings in diese Niedrigsteuerländer verlegt. So machen einige EU-Mitgliedsländer (z.B. Irland) zunächst ihre Nachbarstaaten ärmer, auf die Dauer aber entsteht ein Druck, als Abwehrmaßnahme auch in den betroffenen Staaten die Steuersätze weiter zu senken, so dass letztendlich das Aufkommen aus Unternehmensbesteuerung - so wie in Deutschland heute schon - überall gegen Null tendiert.

Ein kurzer historischer Rückblick: Seit 1918 hat sich in den westlichen Industrienationen und damit mehr oder weniger in der ganzen Welt folgendes System der Besteuerung der Erträge von unternehmerischen Aktivitäten entwickelt:

- Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren werden von demjenigen Nationalstaat besteuert, in welchem der Empfänger wohnt ("Wohnsitzprinzip");
- der verbleibende Gewinn hingegen wird von dem jeweiligen Nationalstaat besteuert, in welchem die Firma produziert, unabhängig davon, wo der Eigentümer der Firma wohnt ("Sitzlandprinzip").

In der "guten alten Zeit", als sich das Wirtschaftsleben überwiegend innerhalb je ein und desselben Nationalstaats abspielte, war 'Wohnsitzland' und 'Sitzland' meist identisch. Das Nebeneinander von zwei Besteuerungsprinzipien spielte nur in den damals seltenen Fällen von Auslandsinvestitionen eine Rolle: Wenn ein Nationalstaat schon den Kapitaltransfer ins Ausland erlaubte, so sollte durch das Wohnsitzprinzip sichergestellt werden, dass der Wohnsitzstaat des Kapitalgebers die überwiegende Besteuerung der zurückfließenden Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren in der Hand behielt. Durch die Globalisierung von Produktion und Handel entwickelten sich Auslandsinvestitionen aber vom Ausnahmefall zum Normalfall. Häufig kann heute nicht einmal mehr festgestellt werden, woher das Kapital kommt. Durch die vollständige Liberalisierung der Kapitalmärkte und die weltweite Einführung einer Vielzahl von Finanzinstrumenten entzieht sich der Fluss der so genannten internationalen und zunehmend auch der nationalen Kapitalien der

<sup>32</sup> Vgl. zum Folgenden auch [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002], Kap. 11 und 12.

Kontrolle nationaler Finanzbehörden, solange sie an dem oben skizzierten traditionellen System der Besteuerung festhalten.

Die in den letzten 20 Jahren beschleunigt vorangetriebene Entwicklung der weltweiten Wirtschaftsbeziehungen hat aber diese traditionellen Prinzipien ad absurdum geführt: Selbst bei produzierenden Unternehmen ist ihr Sitz, an den herkömmlich das Besteuerungsrecht gebunden ist, häufig nicht genau feststellbar, z.B. bei Herstellung und Vertrieb von Internetprodukten, E-Commerce etc. Der Sitz der Begünstigten von Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren etc. würde sich mit erheblichem Aufwand zwar in vielen Fällen feststellen lassen, aber bei nationalem Steuerzugriff reagieren die Empfänger mit einer Sitzverlagerung in ein steuergünstigeres Nachbarland. Dies können insbesondere international tätige große Konzerne und Kapitalanleger zur Steuerreduzierung nutzen, da ihnen das erforderliche internationale Know-how ohnehin zur Verfügung steht und die erzielbare Steuervermeidung bei ihnen - im Gegensatz zum örtlichen Gewerbe - um ein Vielfaches höher liegt als die durchaus erheblichen Transaktionskosten solcher Steuerplanungen.

Das ist die Ursache des heute stattfindenden ruinösen Steuerwettbewerbs um das Wohlwollen internationaler Konzerne und großer Kapitaleigner durch eine weiter andauernde Absenkung der Steuersätze für Kapitaleinkommen. Vor allem in den größeren EU-Ländern trägt dies wesentlich zu den in diesem Bericht dargestellten drastischen Steuerausfällen bei, die nur dadurch wettgemacht werden können, dass die regional gebundenen, meist kleineren inländischen Unternehmen und die Arbeitnehmer noch stärker zur Kasse gebeten werden und gleichzeitig der Sozialstaat drastisch rückgebaut wird. Dies führt zum Ruin vieler dieser Unternehmen, zu enorm hohen Lohnkosten und zu einer Verringerung der Massenkaukraft - eine der Ursachen für die heutige Massenarbeitslosigkeit in vielen Ländern. Ein immer weiter wachsender Wust von komplizierten und undurchsichtigen Verordnungen und Maßnahmen der Nationalstaaten, von zweiseitigen und multinationalen Abkommen, von übernational abgestimmten Kontrollen innerhalb der Europäischen Union und der OECD<sup>33</sup> vermag den weltweit resultierenden Schaden bestenfalls ein wenig einzudämmen.

Wie könnten Lösungen aussehen, die von jedem einzelnen Staat ohne internationale Abstimmung oder gar eine vielleicht langfristig erreichbare EU-Steuerharmonisierung durchsetzbar sind? Das obsolet gewordene System - Besteuerungsrecht des Gewinns für den Sitzstaat der Betriebsstätte, Besteuerungsrecht von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren für den Wohnsitzstaat des Begünstigten - muss an die neuen Verhältnisse angepasst werden. Zukünftig sollte folglich strikt zwischen Produktionsseite einerseits und Empfängerseite andererseits unterschieden werden:

- Besteuerung des erwirtschafteten Ertrags eines Betriebes durch den Sitzstaat der Betriebsstätte. Wie bisher Gewinn und den Löhne sollen zukünftig auch die im Betrieb erwirtschafteten Schuldzinsen<sup>34</sup> und Lizenzgebühren durch den Sitzstaat der Betriebsstätte besteuert werden.
- Zusätzliche Besteuerung des ausgeschütteten Kapitalertrags, also der Dividenden, Ertragszinsen und Lizenzerträge durch den Wohnsitzstaat des Begünstigten.

### Empfehlung

- Besteuerung der in Deutschland produzierten Wertschöpfung durch den deutschen Fiskus bei der Betriebsstätte,
- Besteuerung der im In- oder Ausland an Deutsche verteilten Wertschöpfung durch den deutschen Fiskus beim Begünstigten (bei Kapitaleinkünften ggf. pauschaliert durch eine Vermögenssteuer) und

<sup>33</sup> Dieser in einigen Ländern - wie etwa in Deutschland - besonders drastische Einnahmerückgang wird mit wachsender Besorgnis nicht nur von der Europäischen Kommission verfolgt, sondern auch von der Dachorganisation aller Industrieländer, der OECD. Die OECD hat in den letzten Jahren mehrere detaillierte Analysen zu diesem "schädlichen Steuerwettbewerb" erarbeitet und schon 1998 eine Liste von Vorschlägen vorgelegt [OECD, tax competition, 1998], mit denen den schädlichen Auswirkungen begegnet werden soll.

<sup>34</sup> Sowie der Finanzierungsanteil von Miet- und Pachtzahlungen für Betriebsanlagen inkl. Immobilien.

- Besteuerung der in Deutschland konsumierten Wertschöpfung durch den deutschen Fiskus beim Verbraucher.

### **Schrittweise Einführung eines zukünftigen EU-Steuersystems durch fairen Steuerwettbewerb**

Das vorgestellte Steuersystem verlangt keine Harmonisierung der direkten Besteuerung und damit keine Einstimmigkeit in den EU-Gremien! Jeder EU-Mitgliedsstaat sollte frei wählen können, ob er die vorgeschlagenen Prinzipien übernimmt:

- Am Sitz der Betriebsstätte Besteuerung der Wertschöpfung, nämlich ausbezahlte Löhne, Schuldzinsen u.ä. und ausgeschüttete Gewinne sowie die im Betrieb verbleibenden Gewinne.
- Am Wohnsitz der begünstigten Personen ggf. zusätzliche Besteuerung des Kapitaleinkommens, nämlich erhaltene Ertragszinsen und Gewinnanteile (z.B. Dividenden) sowie Vermögens- und Erbschaftssteuer.

Im Normalfall ist die hier systematisch eigentlich einzubeziehende Besteuerung der erhaltenen Löhne bereits durch die Einbehaltung der Lohnsteuer für die ausbezahlten Löhne an der Betriebsstätte abgegolten, soweit Betriebsstätte und Wohnsitz im selben Steuerland liegen.

Damit würden die einzelnen Nationalstaaten wieder Souveränität über ihre Steuereinnahmen zurück gewinnen; jeder EU-Mitgliedsstaat könnte zudem die Steuersätze individuell festlegen. Wer z.B. die im eigenen Staat erwirtschafteten Schuldzinsen unbesteuert lassen will, könnte hierfür einen Steuersatz von Null festlegen und die dadurch fehlenden Steuereinnahmen durch anderweitige Besteuerung erwirtschaften bzw. staatliche Leistungen einschränken.

Zumindest im Fall international tätiger Konzerne wäre eine EU-einheitliche Bemessungsgrundlage für eine gleichmäßige Besteuerung hilfreich<sup>35</sup>, die sich an die ab 2005 in der EU vorgesehene einheitliche IAS-Bilanzierungsvorschrift anlehnen könnte.

Da alle erwirtschafteten Kapitaleinkommen inkl. der erwirtschafteten Schuldzinsen grundsätzlich bereits vom jeweiligen Nationalstaat an der Quelle besteuert würden, würde Kapital(verwaltungs)-flucht uninteressant und Steueroasen damit automatisch weniger attraktiv. Der bisherige Pseudowettbewerb, nämlich z.B. in Deutschland zu produzieren und in Irland die Gewinne auszuweisen, würde entfallen, da die gesamte in Deutschland erwirtschaftete Wertschöpfung schon in Deutschland entsprechend vorbesteuert wäre, unabhängig von der Art der Finanzierung oder vom jeweiligen Sitz der beteiligten Gesellschaften.

Staaten, die sich dem neuen System der strikten Quellenbesteuerung nicht anschließen, wären für Steueroptimierer aus den Staaten mit strikter Quellenbesteuerung nicht mehr attraktiv; diese Staaten hätten also kaum mehr einen Vorteil, sondern nur noch deutlich niedrigere Steuereinnahmen.

Zwischen den Ländern mit einer strikten Quellenbesteuerung würde statt der derzeitigen schädlichen Steuerkonkurrenz die Standortwahl sich wieder an den realen Investitionsbedingungen orientieren<sup>36</sup>. Hierbei spielen neben der Qualität der Infrastruktur und der Steuer- und Abgabenbelastung von Löhnen und Kapitalerträgen auch die so genannten 'weichen' Standortfaktoren wie z.B. Ausbildungsniveau, öffentliche Sicherheit und Rechtssicherheit, Wohnqualität sowie allgemeine Lebensqualität eine immer wichtigere Rolle.

<sup>35</sup> Wie sie 2001 vom zuständigen EU-Kommissar Bolkestein vorgeschlagen wurde, vgl. [EU, Körperschaftsteuer, 2001]. Gleichzeitig sollten die so genannten Doppelbesteuerungsabkommen mit ihrem historisch geprägten Modell einer Besteuerung von Löhnen und Gewinnen im Produktionsland und von Zinsen im Empfängerland Schritt für Schritt modifiziert werden. Entsprechende Vorschläge wurden bereits 1998 aus US-Sicht detailliert untersucht, vgl. [USA, Steuerreform, 1998].

<sup>36</sup> Zu einer ausführlichen Darstellung siehe [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999], Kapitel VII.

## Literaturhinweise

- [EU, Körperschaftsteuer, 2001]  
Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Brüssel, 23/05/2001, KOM(2001) 260 endgültig.
- [Jarass/Obermair, EU Steuersystem, 1999]  
Jarass, L. und Obermair, G.M.: More Jobs, Less Tax Evasion, Cleaner Environment (,Mehr Arbeitsplätze, weniger Steuervermeidung, bessere Umwelt'). Endbericht für die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, DG XXI, August 1997. Überarbeitete Version, Juni 1999 (verfügbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Bereich Publikationen/Steuern, B. Aufsätze). Eine deutsche Zusammenfassung der Ergebnisse ist erschienen in: Zeitschrift für Internationales Steuerrecht, 7. Jahrgang, Heft 10, S. 289-293.
- [Jarass/Obermair, Besteuerung, 2002]  
Jarass, L. und Obermair, G.M.: Wer soll das bezahlen? Wege zu einer fairen und sachgerechten Besteuerung: Begrenzung der Belastungen für alle, Mindest-Belastung für die Großen. Metropolis-Verlag, Marburg, 2002, 9 €.
- [Jarass/Obermair, Gewerbesteuerreform, 2003]  
Lorenz Jarass und Gustav M. Obermair: Reform der Gewerbesteuer - Anforderungen und Auswirkungen: Ein Modell des Bayerischen Städtetags. ISBN 3-00-011061-5, Hrsg. Bayerischer Städtetag, München, Januar 2003. Abrufbar unter [www.bay-staedtetag.de](http://www.bay-staedtetag.de) und unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Publikationen / Steuern / A. Bücher  
überarbeitete Kurzfassung veröffentlicht in: Wirtschaftsdienst, Hamburg Institute of International Economics ([www.hwwa.de](http://www.hwwa.de)), Heft März 2003.
- [Jarass, Steuervergünstigungen, 2003]  
Lorenz Jarass: Finanzausschuss des Deutschen Bundestages. Öffentliche Anhörung am 26. September 2003 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz. Überarbeitete Version abrufbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Publikationen / Steuern / B. Anhörungen.
- [Jarass, Gewerbesteuer, 2003]  
Lorenz Jarass: Finanzausschuss des Deutschen Bundestages. Öffentliche Anhörung am 30. September 2003 zu den Gesetzesentwürfen zur Gewerbesteuerreform. Überarbeitete Version abrufbar unter [www.JARASS.COM](http://www.JARASS.COM), Publikationen / Steuern / B. Anhörungen.
- [Jarass/Obermair, Unternehmenssteuern, 2003]  
Geheimnisse der Unternehmenssteuern - Steigende Dividenden, sinkendes Steueraufkommen. Eine Analyse der DAX30-Geschäftsberichte 1996-2002 unter Berücksichtigung der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung. Metropolis-Verlag, Marburg, Dezember 2003.
- [OECD, tax competition, 1998]  
Harmful tax competition - an emerging global issue. OECD, Paris, 1998. Viele weitere darauf aufbauende Veröffentlichungen sind unter <http://www.oecd.org> erhältlich.
- [USA, Steuerreform, 1998]  
US General Accounting Office: Potential Impact of Alternative Taxes on Taxpayers and Administrators. Januar 1998, S. 90, verfügbar unter [www.gao.gov](http://www.gao.gov).