

L. JARASS ■ G. M. OBERMAIR

Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung

Als Paperback für 9,50 € versandkostenfrei lieferbar bei
MV-Verlag, Münster, www.mv-buchshop.de

Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung

Übersicht

1 Ziel: Nachhaltige Staatsfinanzierung	15
2 Einkommenbezogene Besteuerung	26
3 Vermögenbezogene Besteuerung	63
4 Verbrauchbezogene Besteuerung.....	88
5 Offene Fragen und erforderliche Untersuchungen	96
6 Zusammenfassung	98

2 Einkommenbezogene Besteuerung

In Deutschland gibt es derzeit drei einkommenbezogene Steuerarten:

- Einkommensteuer [EStG], erhoben auf Einkünfte Natürlicher Personen vom Lohnempfänger bis zum Eigentümer von Unternehmen;
- Körperschaftsteuer [KStG], erhoben auf Einkünfte Juristischer Personen (z.B. GmbH oder AG);
- Gewerbesteuer [GewStG], erhoben von den Kommunen auf jede Art von Gewerbebetrieb.

2.1 Bestandsaufnahme der einkommenbezogenen Besteuerung

2.1.1 Bemessungsgrundlagen und Steuersätze

Es wird im Einkommensteuergesetz nach sieben Einkunftsarten unterschieden. **Einkünfte** sind dabei

- bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der **Gewinn**, definiert als "der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen" [§ 4 Abs. 1 EStG];
- bei nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie bei Sonstigen Einkünften der Überschuss der Entnahmen über die Werbungskosten.

Die Summe der Einkünfte, vermindert um Freibeträge, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, ergibt das **Einkommen** [§ 2 Abs. 3

und 4 EStG]. Das Einkommen, vermindert um Kinder- und Ausbildungsfreibeträge sowie die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge ergibt das **zu versteuernde Einkommen** [§ 2 Abs. 5 EStG].

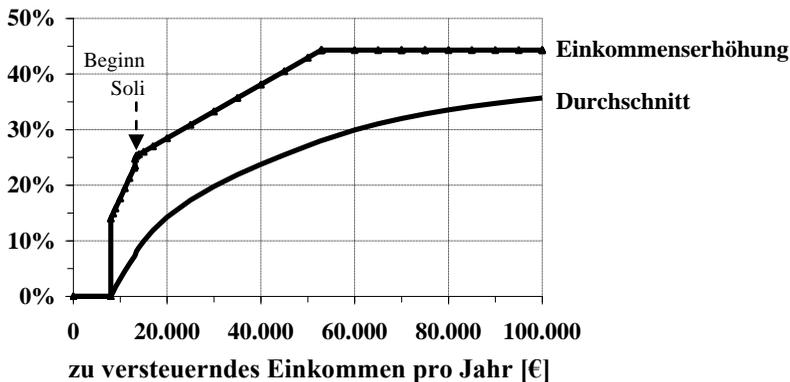
(1) Einkommensteuer

Natürliche Personen und Personengesellschaften wie z.B. OHG oder Kommanditgesellschaften bezahlen Einkommensteuer. Abb. 2.1 zeigt für 2011 die Einkommensteuersätze (inkl. Solidaritätszuschlag) für ledige Steuerpflichtige in Abhängigkeit vom zu versteuernden Einkommen.

Abb. 2.1 : Einkommensteuertarif 2011

Einkommensteuersatz

inkl. Solidaritätszuschlag



Quelle: [BMF 2011a; § 32a EStG]; Werte für ledige Steuerpflichtige inkl. Solidaritätszuschlag.

Die untere Linie zeigt die durchschnittliche Steuerbelastung des gesamten zu versteuernden Einkommens, die obere Linie zeigt die Belastung einer kleinen Erhöhung des zu versteuernden Einkommens.

Beispiel zur Einkommenserhöhung: Bei einem zu versteuernden Einkommen von 20.000 € bezahlt eine ledige Person bei einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens von 100 € darauf rund 28 € Einkommensteuer (inkl. Solidaritätszuschlag).

Für verheiratete Steuerpflichtige ('Splittingtabelle') ergibt sich die Einkommensteuer wie folgt:

- Berechnung der Einkommensteuer für die Hälfte des zu versteuernden Einkommens,
- Verdoppelung der so bestimmten Einkommensteuer.

Der Spitzensteuersatz wurde ab 2005 von 51% auf 42% gesenkt. 2007 wurde für zu versteuernde Einkommen über 250.000 € ein Zuschlag von 3%-Punkten eingeführt.

Seit 2009 unterliegen private Kapitalerträge nur noch einer pauschalen Abgeltungssteuer von 25% [§ 32d Abs. 1 EStG], die anonym von den Banken erhoben wird. Der Steuerpflichtige muss in diesem Fall weder sein Vermögen noch den resultierenden Vermögensertrag in seiner Einkommensteuererklärung angeben.

(2) Steuer- & Sozialabgabensätze für sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelte

Abb. 2.2 zeigt die resultierenden Steuer- & Sozialabgabensätze für sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelte .

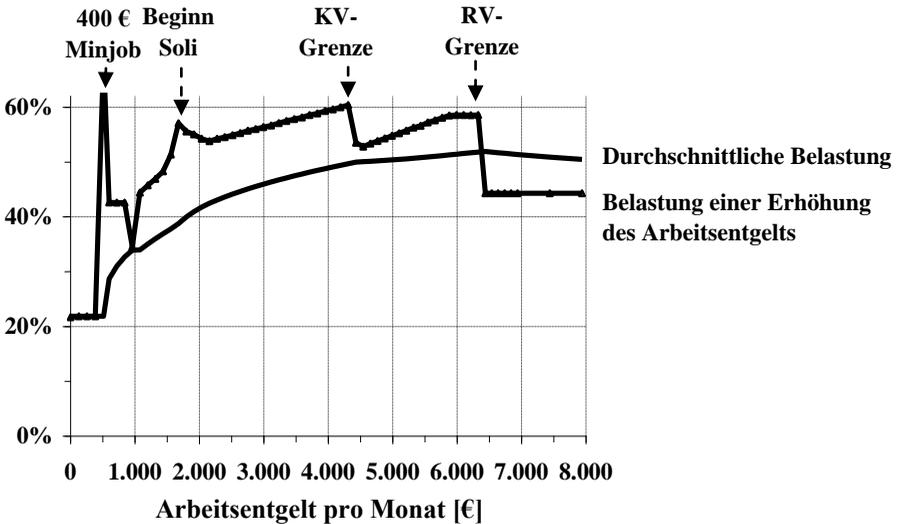
In 2011 werden bereits bei einem monatlichen Bruttolohn von 1.500 € von den resultierenden Lohnkosten (also Bruttolohn zzgl. Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung) durchschnittlich rund 40% für Lohnsteuern & Sozialabgaben abgezogen und von einer Lohnerhöhung sogar knapp 60% (vgl. Abb. 2.2). Deshalb stoßen Forderungen wie „mehr Netto vom Brutto“ gerade auch bei den kleinen Leuten auf massive Zustimmung.

Ein Beispiel für einen Bruttolohn von 2.000 €, also ein Arbeitsentgelt von rund 2.400 € (= 2.000 € plus ca. 400 € Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung):

- Die Durchschnittsbelastung aus Lohnsteuer sowie Beiträgen von Arbeitnehmer und Arbeitgeber zur Sozialversicherung beträgt knapp 44%, also 1.050 € (=43,6%*2.400 €).

- Bei einer Bruttolohnerhöhung von 100 €, also einer Erhöhung des Arbeitsentgelts von rund 120 €, müssen insgesamt rund 66 € (=55%*120 €) Lohnsteuer und Beiträge zur Sozialversicherung zusätzlich bezahlt werden, es verbleibt eine Nettolohnerhöhung von rund 54 €.

Abb. 2.2 : Steuer- & Sozialabgabensätze auf Arbeitsentgelte 2011



Arbeitsentgelt = Bruttolohn + Sozialabgaben der Arbeitgeber.

Hinweise: Werte für ledige Steuerpflichtige (‘Grundtabelle’) inkl. Solidaritätszuschlag. Beitragssatz Rentenversicherung (RV) 19,9%, Arbeitslosenversicherung 3%; Beitragsbemessungsgrenze jeweils bei 5.500 € Bruttolohn. Beitragssatz Krankenversicherung (KV) 15,5%; Pflegeversicherung 2,2%; Beitragsbemessungsgrenze jeweils bei 3.712,50 € Bruttolohn; oberhalb der Versicherungspflichtgrenze von 4.125 € Bruttolohn wird eine freiwillige gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherung angenommen; bei privater Kranken- und Pflegeversicherung ist die Belastung im Regelfall ab 4.125 € monatlichem Bruttolohn deutlich niedriger.

Quellen: [BMF 2011a; Gleitzonechner 2011].

Die in Abb 2.2 gezeigten Spitzen und darauf folgenden steilen Rückgänge der Belastung einer Erhöhung des Arbeitsentgelts gehören zu den ab-

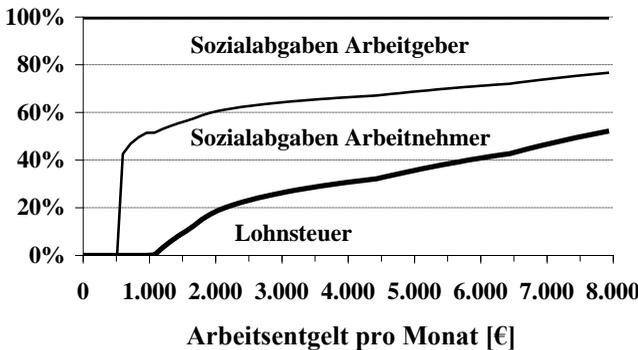
surden Folgen der geltenden Gesetzeslage, die zu Recht Staunen und Unmut erregt.

Die Arbeitnehmer können zwar seit 2011 aufgrund eines Urteils des Bundesverfassungsgerichts [BVerfG Krankenversicherung 2008] alle Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung steuerlich als Sonderausgaben geltend machen, aber in 2011 (zukünftig schrittweise wachsend) nur gut zwei Fünftel der Beiträge zur Rentenversicherung und nur maximal die auf 1.700 € monatlichen Bruttolohn entfallenden Beiträge zur Arbeitslosenversicherung.

Zukünftig sollten alle Sozialversicherungsbeiträge steuerlich geltend gemacht werden können [BFH Arbeitslosenversicherung 2010].

Abb. 2.3 zeigt die Steuer- und Abgabenbelastung von sozialversicherungspflichtigen Löhnen für ledige Steuerpflichtige im Jahr 2011. Angegeben ist der Anteil von Lohnsteuer sowie von Sozialabgaben von Arbeitnehmern und Arbeitgebern in Abhängigkeit des monatlichen Arbeitsentgelts.

Abb. 2.3 : Aufteilung der Steuern & Sozialabgaben auf Arbeitsentgelte 2011



Arbeitsentgelt = Bruttolohn + Sozialabgaben der Arbeitgeber.

Quelle: Abb. 2.2.

(3) Körperschaftsteuer

Juristische Personen, wie z.B. Aktiengesellschaften, GmbHs und Genossenschaften [§ 1 Abs. 1 KStG], bezahlen Körperschaftsteuer auf das zu versteuernde Einkommen. Der Steuersatz beträgt seit 2008 15% [§ 23 Abs. 1 KStG].

(4) Gewerbesteuer

Natürliche Personen und Personengesellschaften, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, sowie alle Juristischen Personen bezahlen zudem Gewerbesteuer auf das zu versteuernde Einkommen [§ 2 GewStG] zzgl. einem Viertel der Aufwendungen für Schuldzinsen und einem Sechzehntel der Aufwendungen für Lizenzgebühren [§ 8 Nr. 1 GewStG].

Der Gewerbesteuersatz muss mindestens 7% betragen [§ 16 Abs. 4 S. 2 i.V.m § 11 Abs. 2 GewStG], eine gesetzliche Obergrenze gibt es nicht. Er betrug in 2009 durchschnittlich 13,6% [Hebesätze 2009], in 2010 maximal 18,0% (Mülheim an der Ruhr), in Großstädten maximal 17,2% (München). Bei einem Gewerbesteuersatz von 14% werden Aufwendungen für Schuldzinsen mit 3,5% ($14\% \cdot 1/4$) und Aufwendungen für Lizenzgebühren mit knapp 1% ($14\% \cdot 1/16$) belastet.

Die bezahlte Gewerbesteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, soweit sie maximal einem Gewerbesteuersatz von rund 14% entspricht, so dass in diesem Fall keine zusätzliche Steuerbelastung entsteht.

Die Gewerbesteuer tritt bei der Körperschaftsteuer als zusätzliche Belastung hinzu. Der Steuersatz beträgt also insgesamt mindestens 22% (15% KSt + 7% GewSt), maximal 33% (Mülheim an der Ruhr).

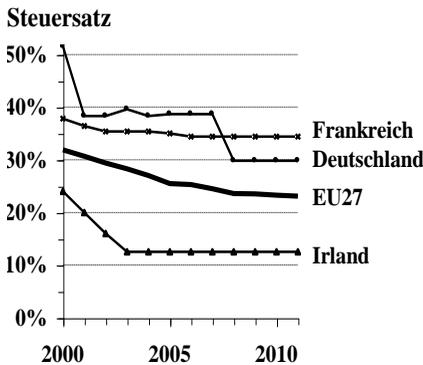
(5) Solidaritätszuschlag

Auf die Einkommensteuerschuld muss seit 1995 zusätzlich 5,5% Solidaritätszuschlag bezahlt werden, falls sie bei Ledigen größer als 972 € ist (bei Verheirateten 1.944 €), also das zu versteuernde Einkommen größer als 13.191 € ist. Der Solidaritätszuschlag wird zudem ohne Freigrenze auf die Abgeltungssteuer und die Körperschaftsteuer erhoben, nicht jedoch auf die Gewerbesteuer.

(6) Steuersätze für Kapitalgesellschaften in der EU

Abb. 2.4 zeigt einen Vergleich der nominalen Steuersätze in der EU für 2000 bis 2011 für Juristische Personen (wie z.B. Aktiengesellschaften, GmbHs, Genossenschaften).

Abb. 2.4 : Nominale Steuersätze für Kapitalgesellschaften in der EU 2000-2011



Quelle: [EU 2011b, S. 130]; angegeben sind die nominalen Steuersätze für Körperschaften inkl. lokaler Steuern (z.B. Gewerbesteuer) und Zuschlägen (z.B. Solidaritätszuschlag); bis 1990 nur Westdeutschland.

Die gezeigten Steuersätze berücksichtigen den typischen Steuersatz lokaler Unternehmensteuern wie z.B. die deutsche Gewerbesteuer von durchschnittlich rund 14%. Für Deutschland beträgt in 2011 der nominale Steuersatz rund 30% (= 15% KSt * 1,055 Soli + 14% GewSt).

Zum Vergleich: In 2011 hatten Brasilien 34%, China 25%, Indien 33%, Russland 20% und USA 39% [EU 2011b, S. 131]. Die Steuersätze sind in Europa besonders stark abgesenkt worden [Böckler 2011; Troost 2011b].

2.1.2 Tatsächlich bezahlte einkommenbezogene Steuern & Sozialabgaben

Abb. 1.1 (vgl. Kap. 1.2.1) zeigte einen Vergleich der Belastung von Arbeitsentgelten durch Steuern & Sozialabgaben sowie von Unternehmens- & Vermögenseinkommen durch Steuern. Im Folgenden werden nun diese Belastungen stärker disaggregiert.

(1) Tatsächlich bezahlte Steuer- & Sozialabgabenbelastung auf Arbeitsentgelte ist sehr hoch

Abb. 2.5a zeigt das Steuer- & Sozialabgabenaufkommen auf Arbeitsentgelte. Es betrug in 2010 insgesamt 574 Mrd. €, davon anteilige Lohnsteuer 155 Mrd. €, Sozialabgaben der Arbeitnehmer (Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung) 182 Mrd. € und Sozialabgaben der Arbeitgeber 237 Mrd. €.

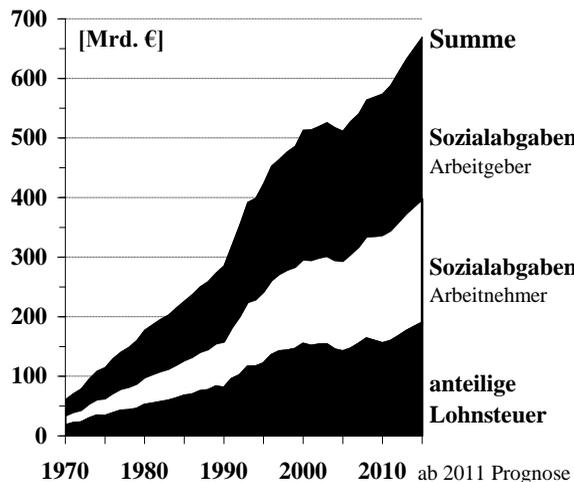
Abb. 2.5b zeigt die Belastung von Arbeitsentgelten, bestimmt als

- tatsächlich bezahlte Steuern & Sozialabgaben (Arbeitgeber- plus Arbeitnehmeranteil)
- dividiert durch
- Arbeitsentgelt (= Bruttolohn plus Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung).

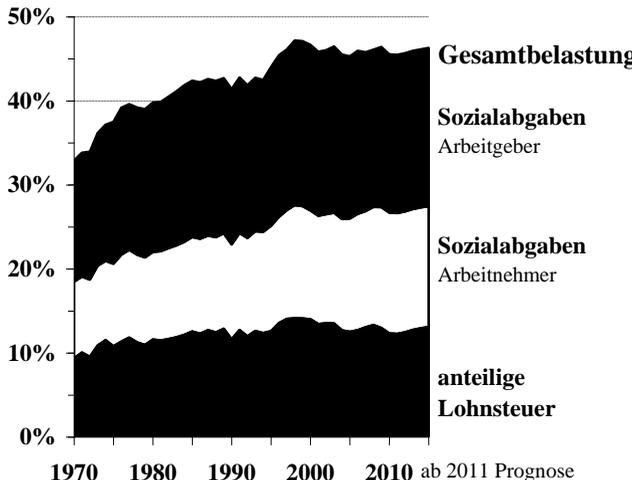
Die weißen bzw. schwarzen Bänder zwischen den Kurven geben jeweils das Aufkommen der benannten Steuern an (zur Berechnung vgl. Kasten 2.1).

Abb. 2.5 : Tatsächlich bezahlte Steuern & Sozialabgaben auf Arbeitsentgelte 1970-2015

a) Steuer- & Sozialabgaben auf Arbeitsentgelte



b) Belastung von Arbeitsentgelten durch Steuer- & Sozialabgaben



Arbeitsentgelte = Bruttolohnsumme + Sozialabgaben der Arbeitgeber
 = Nettolohn + anteilige Lohnsteuer + Sozialabgaben Arbeitnehmer + Sozialabgaben Arbeitgeber.

Quellen: [BMF 2011c; VGR 2010; IMK 2011].

Die bereits in Abb. 2.2 gezeigte nominale wie auch die in Abb. 2.5b gezeigte tatsächlich bezahlte Steuer- & Sozialabgabenbelastung auf Arbeitnehmerentgelte (= Bruttolöhne zzgl. Sozialbeiträge der Arbeitgeber) betrug in Deutschland seit 2000 gut 45%; sie resultiert aus

- Sozialbeiträge der Arbeitgeber von knapp 19% (bezogen auf den Bruttolohn gut 23%),
- Sozialbeiträge der Arbeitnehmer von gut 14% (bezogen auf den Bruttolohn knapp 18%),
- Steuerbelastung von rund 12% (bezogen auf den Bruttolohn rund 15%).

(2) Tatsächlich bezahlte Steuerbelastung auf Unternehmens- & Vermögenseinkommen ist niedrig

Abb. 2.6a zeigt das Steueraufkommen durch einkommenbezogene Besteuerung von Unternehmens- & Vermögenseinkommen.

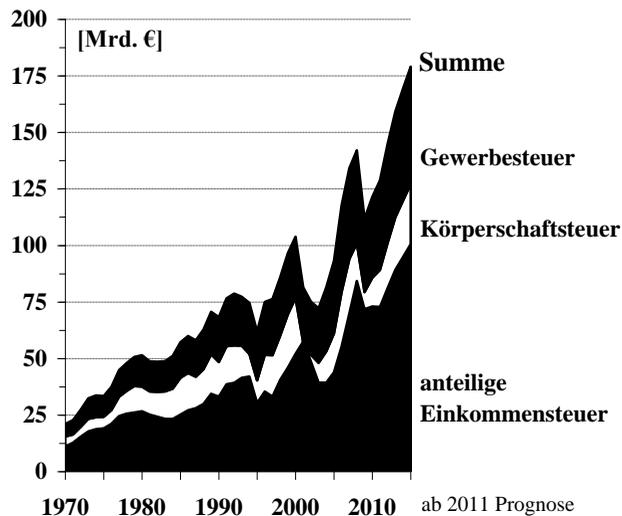
Es betrug in 2010 insgesamt 120 Mrd. €, davon anteilige Einkommensteuer (inkl. 10% Lohnsteueranteil (vgl. Kasten 2.1), Abgeltungssteuer und Solidaritätszuschlag) 73 Mrd. €, Körperschaftsteuer 13 Mrd. € und Gewerbesteuer 35 Mrd. €.

Die weißen bzw. schwarzen Bänder zwischen den Kurven geben jeweils das Aufkommen der benannten Steuern an; zur Berechnung vgl. Kasten 2.1.

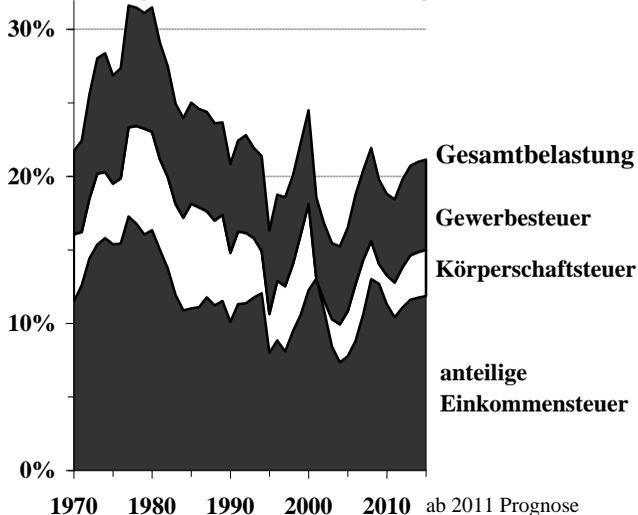
Die netto resultierenden Unternehmens- & Vermögenseinkommen lagen mit 503 Mrd. € in 2010 beim gut Vierfachen der darauf insgesamt bezahlten Steuern. Dies steht im deutlichen Kontrast zu den Nettolöhnen, die mit 684 Mrd. € nur wenig über deren insgesamt bezahlten Steuer- & Sozialabgaben von 574 Mrd. € lagen (Abb. 2.5a).

Abb. 2.6 : Tatsächlich bezahlte einkommenbezogene Steuern auf Unternehmens- & Vermögenseinkommen 1970-2015

a) Einkommenbezogene Steuern



b) Belastung durch einkommenbezogene Steuern



Quellen: [BMF 2011c; VGR 2010; IMK 2011].

Abb. 2.6b zeigt die tatsächlich bezahlte Belastung von Unternehmens- & Vermögenseinkommen durch einkommenbezogene Besteuerung. Sie betrug 2010 nur knapp 19%, davon anteilige Einkommensteuer gut 11%, Körperschaftsteuer 2% und Gewerbesteuer gut 5%. Hinzu kommt die vermögenbezogene Steuerbelastung durch Grund-, Grunderwerb- und Erbschaftsteuer von rund 3,5% (vgl. Abb. 3.1b in Kap. 3.1.5).

Die Steuerbelastung auf Unternehmens- & Vermögenseinkommen liegt deutlich unter dem EU27-Durchschnitt und ist auch deutlich niedriger als in anderen größeren EU-Staaten (z.B. Italien und UK 39%, Frankreich 36%, Spanien und Österreich 27%). Nur die kleineren osteuropäischen EU-Länder liegen etwas darunter sowie die Niederlande mit 15% [EU 2011b, S. 136]. Das Steueraufkommen auf Unternehmenseinkommen und Vermögen ist deshalb so niedrig, weil zum einen im internationalen Vergleich deren Steuersätze niedrig sind, v.a. aber weil es hier unzählige Ausnahmen von den rechtlichen Prinzipien einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gibt und es dadurch gerade sehr Wohlhabenden und global operierenden Unternehmen häufig ganz legal ermöglicht wird, weniger als die Hälfte der nominalen Steuersätze tatsächlich zu bezahlen (vgl. Kap. 2.1.2(3)).

Fazit: Die tatsächlich bezahlte Steuerbelastung auf Unternehmens- & Vermögenseinkommen ist niedrig, auch im internationalen Vergleich.

(3) Nominale versus tatsächlich bezahlte Steuer- & Sozialabgabensätze

Die tatsächlich bezahlte Belastung für Arbeitsentgelte liegt mit rund 45% (Abb. 2.5b) nahe beim nominalen Steuer- & Sozialabgabensatz von rund 50% (vgl. Abb. 2.2) im Gegensatz zu Unternehmens- & Vermögenseinkommen, bei denen die tatsächlich bezahlte Belastung weit unter den gesetzlich vorgesehenen Steuersätzen liegt.

Für Unternehmens- & Vermögenseinkommen liegen die **nominalen Steuersätze** mit 25% bis 45% deutlich unter den nominalen Sätzen für Arbeitsentgelte:

- Abgeltungssteuer für private Kapitaleinkommen nur 25%,
- Körperschaft- plus Gewerbesteuer je nach lokalem Hebesatz nur 22% bis 33% (Kap. 2.1.1(3,4)),
- Einkommensteuer max. 45% (Kap. 2.1.1(1)).

Zudem wurden zahlreiche systemwidrige und volkswirtschaftlich schädliche Vermeidungswege – u.a. durch die Globalisierung – eröffnet und vom Gesetzgeber toleriert und z.T. sogar gefördert, etwa zugunsten globaler Finanzierungsgesellschaften wie so genannter Hedge- und Private-Equity-Fonds [Jarass/Obermair 2007b/c]. Nutznießer sind v.a. international operierende Unternehmen.

Im Ergebnis betrug 2010 in Deutschland die tatsächlich bezahlte Steuerbelastung auf Unternehmens- & Vermögenseinkommen nur rund 22% (Abb. 1.1c in Kap. 1.2.1).

Die tatsächlich bezahlte Belastung von Lohneinkommen durch Steuern & Sozialabgaben war in 2010 mit gut 45% mehr als doppelt so hoch wie die Steuerbelastung von Unternehmens- & Vermögenseinkommen von gut 20%.

(4) Die Großen bezahlen zwar viel Einkommensteuer, aber nur wenig Sozialabgaben

Ein Zehntel der Einkommensteuerzahler hatten einen jährlichen Gesamtbetrag der Einkünfte von **über 75.000 €**. Sie bezahlten gemäß der aktuellsten Einkommensteuerstatistik in 2007 gut die Hälfte der Einkommensteuer [Einkommensteuerstatistik 2007]. Daraus wird häufig der Schluss gezogen, dass die kleinen Leute und die Normalverdiener nur wenig zum Staatswesen beitragen und die größeren Einkommen steuerlich entlastet

werden sollten. Dabei bleiben aber sowohl die indirekten Steuern unberücksichtigt wie auch die Beiträge zur Sozialversicherung:

- Allein durch die Mehrwertsteuer wird das Haushaltsnettoeinkommen des ärmsten Zehntels mit knapp 12% belastet, das des reichsten Zehntels nur mit gut 6% [Bach 2011b, Tab. 2]. Der Umverteilungseffekt bei der Einkommensteuer relativiert sich so erheblich [Lieb 2011].
- Ein wesentlicher Teil der Sozialversicherungsbeiträge hat Steuercharakter, weil daraus auch ein Teil der sozialstaatlichen Transfers an alle Nicht-Beitragszahler geleistet wird [Jarass/Obermair 2002, Kap. 4.4]. Der Beitrag zur **Sozialversicherung** ist gerade bei Normalverdienern besonders hoch (vgl. Abb. 2.2 in Kap. 2.1.1(2)), bei Großverdienern, die im Regelfall v.a. Einkommen aus Kapitalvermögen, selbständiger Tätigkeit und Gewerbebetrieb haben, wegen der rein lohnbezogenen Beitragserhebung der Sozialversicherung sehr niedrig.

Nicht nur die Arbeitnehmerbeiträge, sondern auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung sind Lohnbestandteil und müssen als Lohnkosten von den Unternehmen erwirtschaftet werden. Bei Einstellung eines neuen Mitarbeiters bekommt der neue Mitarbeiter nur gut die Hälfte der Lohnkosten auf sein Konto, die andere Hälfte nimmt der Staat für Steuern und Sozialabgaben; dies demotiviert Neueinstellungen und ist ein starker staatlich gesetzter Anreiz, Mitarbeiter wegzurationalisieren. Hier besteht erheblicher Handlungsbedarf. Gerade in einer tendenziell nur noch gering wachsenden Wirtschaft sind Erhalt und Schaffung von Arbeitsplätzen von entscheidender Bedeutung für die politische Akzeptanz des Sozialstaats.

Die gesamten Sozialbeiträge müssen also von den Arbeitnehmern als Lohnbestandteil erarbeitet werden, da sie sonst ihren Arbeitsplatz verlieren. Es wäre zu prüfen, ob Sozialversicherungsleistungen für Nicht-Beitragszahler besser aus dem allgemeinen Staatshaushalt und nicht aus Beitragszahlungen finanziert werden sollten. Zur Gegenfinanzierung könnte die staatliche Förderung von Riester- und Rüruprenten eingestellt werden, da sie einen "Reinfall statt Rendite" [Öko-Test 2009] darstellen,

primär die Finanzindustrie subventionieren [Oehler 2009] und sehr wenig zur Vermeidung von Altersarmut beitragen.

Fazit: Ein Zehntel der Einkommensteuerpflichtigen bezahlen zwar über die Hälfte der Einkommensteuer, aber nur wenig Sozialabgaben.

Inwieweit ein Reformbedarf beim Einkommensteuertarif besteht, ist strittig [Truger/Teichmann 2011, Kap. 3; Lieb 2011]. Bei einer Reform sollten aber in jedem Fall kleinere und durchschnittliche Einkommen entlastet werden, ohne größere Einkommen zu begünstigen.

Kasten 2.1 : Erläuterungen zur Berechnung der Belastungen durch Steuern & Sozialabgaben

(a) Lohnsteueraufkommen und gesamtes Steueraufkommen

Steuersystematisch ist Lohnsteuer eine Einkommensteuervorauszahlung auf Einkommen aus nicht-selbständiger Arbeit. Die Arbeitgeber verrechnen damit das von ihnen ausbezahlte Kindergeld (ca. 30 Mrd. € pro Jahr) und weitere Transfers und Subventionen und führten deshalb kassenmäßig nur rund 128 Mrd. € Lohnsteuer ab [IMK 2011, BMF 2011c, Tab. 11] zzgl. gut 8 Mrd. € Solidaritätszuschlag, insgesamt also gut 136 Mrd..

Das tatsächliche Lohnsteueraufkommen betrug inkl. Solidaritätszuschlag 172 Mrd. € [VGR 2010, Tab. 2.1.8.1], knapp 36 Mrd. mehr als kassenmäßig eingegangen waren.

Das gesamte Steueraufkommen war also knapp 36 Mrd. € höher als die gesamten kassenmäßigen Steuereinnahmen aus allen Steuerarten von knapp 531 Mrd. € [BMF 2011c, Tab. 11] und betrug damit in 2010 rund 566 Mrd. €.

(b) Arbeitsentgelte

Arbeitsentgelte werden durch Lohnsteuern und durch Sozialbeiträge der Arbeitnehmer und Arbeitgeber belastet. Bei der Bestimmung der abzuführenden Lohnsteuer werden die gesetzlichen Sozialbeiträge, soweit steuerlich abzugsfähig, und die Werbungskosten in Höhe des Arbeitnehmerpauschbetragsbetrags von 920 € pro Jahr berücksichtigt. Die darüber hinaus gehenden so genannten 'erhöhten Werbungskosten' betrugen in 2006 insgesamt 33,9 Mrd. € [Einkommensteuerstatistik 2006, S. 13]. Hierfür wurden bei einem hoch angesetzten durchschnittlichen Grenzsteuersatz ('Spitzensteuersatz')

von 35% rund 12 Mrd. € Lohnsteuer bei der Einkommensteuererklärung rückerstattet, die in dieser Höhe die Summe der insgesamt veranlagten Einkommensteuer mindert; das sind gut 7% der für 2006 als Lohnsteuer ausgewiesenen 163 Mrd. € [VGR 2010, Tab. 2.1.8.1].

Für die Berechnung der Belastung der Arbeitsentgelte wird deshalb die [VGR 2010, Tab. 2.1.8.1] ausgewiesene 'Lohnsteuer' pauschal um 10% gekürzt [Jarass/Obermair 2002, S. 35]. Dadurch wird die tatsächlich auf Arbeitsentgelte entfallende Lohnsteuer vermutlich etwas unterschätzt.

'Sozialabgaben' sind die Sozialbeiträge gemäß Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung [VGR 2010].

Zur Aufteilung der Arbeitsentgeltbelastung auf Lohnsteuer und Sozialabgaben siehe Abb. 2.5b.

(c) Unternehmens- & Vermögenseinkommen

Unternehmens- & Vermögenseinkommen werden durch einkommen- und durch vermögenbezogene Steuern belastet. Zu den Grundlagen der Berechnung siehe [Jarass/Obermair 2006, Kap. 2; Jarass/Obermair 2002, Kap. 3, Kasten 4].

Einkommenbezogene Steuern sind anteilige Einkommensteuer, Körperschaft- und Gewerbesteuer [BMF 2011c bzw. IMK 2011]. Das anteilige Aufkommen aus Einkommensteuer besteht aus der veranlagten Einkommensteuer zzgl. Zinsabschlag- bzw. Abgeltungssteuer zzgl. dem oben nicht den Arbeitsentgelten zugerechneten Teil der Lohnsteuer (10% der in [VGR 2010, Tab. 2.1.8.1] angegebenen Lohnsteuer), da etwa in diesem Umfang die veranlagte Einkommensteuer durch auf die Arbeitsentgelte entfallenden Einkommensteuerrückerstattungen reduziert wird.

Vermögenbezogene Steuern sind Vermögen-, Grund-, Grunderwerb- und Erbschaftsteuer [BMF 2011c; IMK 2011].

Zur Aufteilung der einkommenbezogenen Belastung von Unternehmens- & Vermögenseinkommen durch anteilige Einkommensteuer, Körperschaft- und Gewerbesteuer siehe Abb. 2.6b, zur Aufteilung der vermögenbezogenen Belastung von Unternehmens- & Vermögenseinkommen durch Vermögen-, Grund-, Grunderwerb- und Erbschaftsteuer siehe Abb. 3.1b.

2.2 Erforderliche Reformmaßnahmen bei den einkommenbezogenen Steuern

Die Umsetzung der Besteuerung ist bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, also bei Lohnemkommen offensichtlich kein Problem: Lohnsteuer und Sozialabgaben werden vom Arbeitgeber bei der Lohnauszahlung abgezogen und an Finanzamt und Sozialversicherung weitergeleitet. Deshalb liegt das tatsächlich bezahlte Aufkommen auch nur wenig unter dem rechnerisch auf Grund der gesetzlichen Steuer- und Abgabensätze abgeschätzten Aufkommen.

Bei den übrigen Einkunftsarten, v.a. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen wurden in den letzten 2 Jahrzehnten nicht nur die Steuersätze stark gesenkt (und die Erhebung der Vermögensteuer ausgesetzt, vgl. Kap. 3.1.1), sondern auch zahlreiche neue Wege der legalen Steuervermeidung eröffnet, zum einen durch immer neue Sonderregelungen im deutschen Steuerrecht, zum anderen vermittels der weltweiten Kapitalverkehrsfreiheit in Verbindung mit globalen Finanzierungsinstrumenten. Hinzu kommen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug, auch gefördert durch Bankgeheimnis und Anonymität von Kapitalvermögen nicht nur in Steueroasen, sondern auch in Deutschland.

Wie in Abb. 1.1 gezeigt, stieg der Anteil der Unternehmens- & Vermögenseinkommen am Volkseinkommen zwischen 1980 und 2010 von 27% auf 34%, also um gut ein Viertel an, hingegen wurde ihre Gesamtsteuerbelastung von 35% auf 22%, also um über ein Drittel gesenkt.

Offensichtlich ist eine systematische Verringerung von Steuervermeidung (legal) und Steuerhinterziehung (illegal) erforderlich. Hierfür werden im Folgenden schnell umsetzbare Maßnahmen vorgeschlagen, die EU-konform sind und auch keiner Zustimmung durch die EU bedürfen.

Die folgende Abschnitte 2.2.1 bis 2.2.5 beziehen sich auf die wichtigsten, aber keineswegs auf alle der heutigen gesetzlichen Bestimmungen, die es ermöglichen, erhebliche Anteile der in Deutschland erwirtschaftete-

ten Einkommen häufig legal, teils aber auch ohne allzu großes Risiko illegal, der Besteuerung in Deutschland zu entziehen.

2.2.1 Steuervermeidung systematisch verringern

Steuervermeidung und Steuerflucht kann systematisch verringert werden durch Aktualisierung der Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung. Dies ist rein national möglich ohne Erfordernis einer vorherigen EU-Harmonisierung des Steuersystems.

(1) Fallbeispiele

Die Ursachen für diesen Steueraufkommensschwund können durch einige durchaus realistische Fallbeispiele illustriert werden:

- Ein Familienbetrieb betreibt seit Generationen ein elegantes, gediegenes Möbelhaus in der Altstadt. Die Familie lebt und arbeitet im eigenen Haus. Der Familienbetrieb ist weitgehend eigenkapitalfinanziert, da die Familie ihre Ersparnisse im Betrieb investiert.
- Eine bekannte globale Möbelkette, nennen wir sie IKEA, betreibt ihre Geschäfte in einer gemieteten neuen Halle in einer dörflichen stadtnahen Gemeinde gleich bei der Autobahnausfahrt. Die Möbelkette ist überwiegend fremdfinanziert mit sehr wenig Eigenkapital und bezahlt für die Nutzung des Namens ihrer Muttergesellschaft Lizenzgebühren an eine ausländische Lizenzverwaltungsgesellschaft.

Wie clever die Möbelkette dabei die überholten deutschen Gesetze nutzen kann, zeigt sich erst bei der Analyse der jeweiligen Besteuerung, die im Wesentlichen nur den ausgewiesenen Gewinn belastet, der sich als Umsatz minus Kosten ergibt [Jarass/Obermair 2006, Kap. 4.2]:

- Beim Familienbetrieb ergibt sich also der Gewinn, indem von den Verkaufserlösen die Zahlungen an die Möbellieferanten, Löhne und sonstige kleinere Kosten abgezogen werden. Schuldzinsen und Lizenzgebühren fallen nicht an. Es verbleiben in guten Jahren vielleicht

4% vom Umsatz als Gewinn, von dem dann gut ein Drittel als Einkommen- und Gewerbesteuer zu entrichten sind (vgl. Abb. 2.1 in Kap. 2.1.1.(1)).

- Die Möbelkette ist viel profitabler, vor Berücksichtigung von Mietzahlungen sowie der bezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren ergibt sich eine Umsatzrendite von bis zu 10%. Nach Berücksichtigung der genannten Zahlungen, die, in Deutschland unbesteuert, an ausländische Kapital- und Lizenzverwaltungsgesellschaften fließen, verbleibt als zu versteuernder Gewinn weniger als 1% des Umsatzes, und dementsprechend eine Steuerbelastung im Promille-Bereich des Umsatzes.

Wie lange wird der Familienbetrieb diesen vom deutschen Gesetzgeber herbeigeführten unfairen Wettbewerb wohl durchhalten?

Die Schuldzinsen und Lizenzgebühren bleiben natürlich auch im Ausland weitgehend unbesteuert. Ein überzeugendes Beispiel ist das Modell 'Double Irish', das es in Deutschland tätigen Unternehmen einer internationalen Fonds- oder Holdinggesellschaft ermöglicht, ganz legal fast alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalerträge hier steuerfrei zu stellen und sie z.B. als Schuldzinsen letztlich dem Mutterunternehmen zuzuführen, wo sie bei üblicher Ausgestaltung ebenfalls fast unbesteuert bleiben:

- Die deutsche Tochtergesellschaft wird größtenteils fremdfinanziert, die in Deutschland erwirtschafteten Schuldzinsen werden hier steuerlich als Kosten geltend gemacht, so dass kaum ein in Deutschland zu versteuernder Gewinn verbleibt [Jarass/Obermair 2006, Kap. 4.2 zum Paradebeispiel IKEA]. Die Schuldzinsen gehen unbesteuert zur irischen Gesellschaft 'Irland I'. Von dort werden sie steuerfrei nach Niederlande transferiert und von dort, wieder steuerfrei, zur irischen Gesellschaft 'Irland II', die ihren Steuersitz auf den Caymans oder Bermuda Inseln hat und damit nach geltendem Recht in Irland steuerfrei ist.
- Dieses legale Steuervermeidungsmodell funktioniert auch bei Lizenzgebühren: Ein Konzern transferiert Lizenzrechte zur irischen Gesellschaft 'Irland I', diese vermietet diese Lizenzrechte an die irische Gesellschaft 'Irland II', und diese wiederum vergibt die Lizenzrechte an

z.B. deutsche Lizenznehmer. Die deutschen Lizenznehmer machen die bezahlten Lizenzgebühren in Deutschland als steuerliche Kosten geltend, die wirtschaftlichen Eigentümer der Lizenzrechte, wie z.B. Google, Microsoft, Oracle Corp., Pfizer Inc. etc., erhalten die Erträge ohne jede Besteuerung. Ähnliche legale Steuersparmodelle können standortnah über Luxemburg und die Schweiz für europäische Lizenzgeber gestaltet werden.

Solch offensichtlicher Missbrauch der hochentwickelten öffentlichen Infrastruktur in Deutschland durch Unternehmen, die mittels vom deutschen Gesetzgeber ermöglichter Steuervermeidung und Steuerflucht kaum mehr zur Finanzierung der Grundlagen ihrer Tätigkeiten beitragen [Jarass/Obermair 2005, Kap. 4/5], kann vom deutschen Gesetzgeber auch ohne internationale Harmonisierung zurückgedrängt werden, indem die Bemessungsgrundlagen der Unternehmensbesteuerung entsprechend den globalen Wirtschafts- und Finanzbedingungen erweitert werden, wie im Folgenden erläutert wird.

(2) Kapitalentgelt statt Gewinn als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung

Eigenes wie fremdes Kapital, das ein Unternehmen nutzt, besteht zum einen aus materiellem Kapital, also aus realem Betriebsvermögen, zum anderen aus immateriellem Kapital, wie Nutzungsrechten (z.B. an bekannten Firmennamen wie IKEA) oder aus gesetzlich geschütztem Wissen (z.B. Patente). Sowohl materielles wie immaterielles Kapital liegt dabei jeweils relativ klar getrennt vor als eigenes oder als fremdes Kapital.

Wie ist Kapitalentgelt definiert? Vom Erlös für die produzierten Güter oder Dienstleistungen werden die Lohnkosten für die Mitarbeiter (‘Arbeitsentgelt’) und die Kosten für Rohstoffe und Vorprodukte (‘Vorleistungen’) abgezogen:

**Kapitalentgelt =
Erlös minus Arbeitsentgelt minus Vorleistungen.**

Eine Besteuerung aller für Eigen- wie für Fremdkapital im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte dient der Herstellung fairer Wettbewerbsbedingungen zwischen lokal und global tätigen Unternehmen. Eine derartige Besteuerung könnte einfach und umgehungsresistent durchgeführt werden, weil die Kapitalentgelte in etwa dem Gewinn vor Abzug von Zinsen und Steuern (EBIT: earnings before interest and taxes) entsprechen, der ohnehin im Rahmen jeder Bilanzierung erhoben wird.

Die Steuerbemessungsgrundlage 'Gewinn' ergibt sich heute vielfach nur noch als Restgröße, nachdem erhebliche, häufig steuergetriebene Aufwendungen für Schuldzinsen und Lizenzgebühren vom Kapitalentgelt abgezogen worden sind:

**Gewinn =
Kapitalentgelt minus Schuldzinsen minus Lizenzgebühren.**

Nur soweit keine Schuldzinsen für Fremdkapital und Lizenzgebühren für in Anspruch genommenes Namens- und Wissenskapital anfallen, also das Unternehmen vollständig durch Eigenkapital finanziert ist, sind 'Kapitalentgelt' und 'Gewinn' weitgehend identisch. Nach diesem traditionellen, umfassenden Verständnis von 'Gewinn' werden Unternehmen mittels der Gewinnbesteuerung zur Finanzierung der Ausgaben der öffentlichen Hand herangezogen, deren öffentliche Infrastruktur eine notwendige Voraussetzung jeder modernen wirtschaftlichen Tätigkeit bildet: Verkehrs- und Kommunikationsnetze, die Einrichtungen für Erziehung, Bildung, Wissenschaft und Kultur, soziale Absicherung, öffentliche Sicherheit und eine Justiz, die allgemeine Rechtssicherheit garantiert [Jarass/Obermair 2006, Kap. 6].

Der 'Gewinn' und insbesondere der 'zu versteuernde Gewinn' entspricht jedoch in immer geringerem Umfang dem gesamten 'Kapitalentgelt'.

- Solange die deutsche Wirtschaft und vor allem das deutsche Kreditwesen überwiegend national orientiert waren, wurde zwar auch nur ein Teil der in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte, eben nur

der als Gewinn ausgewiesene Teil, von den Unternehmen versteuert. Der als geleistete Schuldzinsen ausgewiesene Teil konnte dann aber beim deutschen Kreditgeber, nämlich bei den großen deutschen Geldgebern und bei den deutschen Sparern besteuert werden, was allerdings schon damals auf Grund einer Vielzahl von Freistellungen nur unzureichend geschah.

- Der herkömmliche Typ von einheitlich strukturierten und überwiegend eigenkapitalfinanzierten Unternehmen, bei denen der 'Gewinn' als im Betrieb erwirtschafteter Vermögenszuwachs [§ 4 Abs. 1 EStG] und das gesamte 'Kapitalentgelt' in etwa übereinstimmen, ist heute wohl fast nur noch bei kleineren lokalen Betrieben zu finden. Die meisten großen Unternehmen sind, nicht zuletzt wegen der enormen steuerlichen Vorteile einer solchen Strategie, in ein verschachteltes, über viele Nationen ausgedehntes System von Teilunternehmen, Müttern und Töchtern, Holdings und Finanzierungsgesellschaften zerlegt. So gelingt es ihnen, das im einzelnen Betrieb eines solchen Geflechts erwirtschaftete 'Kapitalentgelt' nicht als 'Gewinn' im Sinne des Einkommens- oder Körperschaftsteuergesetzes anfallen zu lassen. Vielmehr wird dieses in Deutschland erwirtschaftete 'Kapitalentgelt' – meist ganz legal – der inländischen Besteuerung entzogen, indem es z.B. in Form von Schuldzinsen an (formal) ausländische Kreditgeber oder in ans Ausland zu zahlende Lizenzgebühren verwandelt wird, oder indem es für Investitionen im Ausland, deren Erträge im Inland steuerfrei sind, verwendet wird etc..

Die Unternehmens- und Kapitalerträge werden aber auch heute genau dort verdient, wo das Kapital real investiert ist, nämlich in Fabriken, Forschungseinrichtungen, Handwerks- und Dienstleistungsbetrieben. Sie können und sollten auch dort besteuert werden: think global, tax local [Gewerbsteuer 2006].

Dies ergibt zusammen mit der beim Betrieb erhobenen Lohnsteuer eine Besteuerung der in Deutschland **produzierten** Wertschöpfung. Diese Besteuerung ist EU-rechtlich zulässig [EuGH IRAP 2006; EuGH Gewerbe-

steuer 2011] und ergänzt die Mehrwertsteuer, die auf die in Deutschland **konsumierten** Güter und Dienstleistungen erhoben wird.

Erforderliche Maßnahmen:

Besteuerung der gesamten im Inland erwirtschafteten Kapitalentgelte, also wie bisher Gewinne, zukünftig auch geleistete Schuldzinsen und Lizenzgebühren, die dann nicht mehr unbesteuert in Steueroasen fließen können:

- **Besteuerung nicht nur beim Empfänger, sondern auch an der Quelle, also beim Betrieb.**
- **Besteuerung unabhängig vom in- oder ausländischen Sitz des Kapitaleigentümers.**

(3) Auswirkungen

(a) In unserem Fallbeispiel (vgl. Kap. 2.2.1(1)) würde sich an der Besteuerung für das lokale Möbelhaus und viele vergleichbare mittelständische Betriebe im ersten Schritt nicht viel ändern, wohl aber für ihre Konkurrenten wie die globale Einrichtungskette oder die mit Lizenzen arbeitenden Franchiseunternehmen: Innerhalb einer Übergangsfrist würden schrittweise ihre geleisteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren ähnlich besteuert wie die Gewinne des lokalen Möbelhauses. Damit würde die unfaire Diskriminierung des lokalen Mittelstandes entscheidend abgeschwächt und seine Wettbewerbsfähigkeit bedeutend erhöht.

(b) Die steuergetriebene Tendenz zu Fremdfinanzierung würde insgesamt abgeschwächt und der Eigenkapitalanteil erhöht, wodurch alle Firmen und deren Arbeitsplätze gegenüber Krisen besser geschützt wären. Das vorher gezeigte Steuersparmodell des 'Double Irish' für gezahlte Schuldzinsen würde ganz unwirksam gemacht werden, für gezahlte Lizenzgebühren überwiegend.

(c) Bisher haben die Private-Equity-Fonds den aufgekauften Unternehmen keineswegs Eigenkapital ('equity') zugeführt, sondern vielmehr, unterstützt durch die deutsche Steuergesetzgebung, das vorhandene Eigen-

kapitel abgesaugt und die Unternehmen hoch verschuldet [Jarass/Obermair 2007b/c]. Dieses Geschäftsmodell würde nun nicht mehr steuerlich prämiert werden und so der unfaire Wettbewerbsvorteil dieser Firmenaufkäufer deutlich reduziert werden.

(d) Das kleine bis mittelgroße mittelständische Unternehmen, das sich nicht am internationalen Kapitalmarkt refinanzieren kann, sondern z.B. für eine Betriebserweiterung einen Kredit der regionalen Sparkasse aufnehmen muss, scheint zumindest in dieser Hinsicht durch eine Besteuerung des gesamten von ihm erwirtschafteten Kapitalentgelts einschließlich der an die Sparkasse bezahlten Schuldzinsen benachteiligt gegenüber der derzeitigen Situation, wo die gesamten Schuldzinsen steuerlich als Kosten geltend gemacht werden können: Ein Steuersatz von z.B. 20% würde einen von der Bank verlangten Zinssatz von 5% aus Sicht des Unternehmens auf 6% erhöhen. Hierfür müssten für kleinere Unternehmen Freibeträge bei der Besteuerung der Schuldzinsen (ähnlich wie derzeit schon bei der Gewerbesteuer) und für mittlere Unternehmen ggf. geeignete Stundungen eingeräumt werden.

Fazit: Die einheitliche Bemessungsgrundlage 'Kapitalentgelt' statt 'Gewinn' wäre nicht nur zur Vergleichmäßigung der Steuereinnahmen sinnvoll, sondern v.a auch zur Steuervereinfachung und zur systematischen Verringerung von Steuervermeidung und Steuerflucht. Verschiebungen von in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelten in Steuer-oasen werden damit systematisch vermindert. Komplizierte 'anti-abuse'-Einzelmaßnahmen des deutschen Steuerrechts, z.B. im Außensteuerrecht, können dann deutlich verringert werden. Die einheitliche Bemessungsgrundlage 'Kapitalentgelt' würde Abgrenzungsprobleme wesentlich verringern und dadurch das deutsche Unternehmenssteuersystem deutlich vereinfachen.

(4) Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerflucht möglich ohne internationale Harmonisierung

Es steht jedem EU-Staat frei, ohne vorherige Abstimmung mit anderen EU-Staaten einen Anfang in Richtung 'Kapitalentgeltsteuer' zu unternehmen, ggf. zusammen mit anderen vom unfairen Steuerwettbewerb negativ betroffenen Ländern. So hat z.B. Deutschland seit 2008 eine Besteuerung aller Kapitalentgelte im Rahmen der Gewerbesteuer eingeführt, wenn auch mit einem sehr niedrigen resultierenden Steuersatz von nur rund 3,5% (vgl. Kap. 2.1.1.(4)). Bei einer deutlichen Erhöhung dieses Steuersatzes gäbe es einen inhärenten Druck auf die anderen EU-Staaten, sich dem neuen System anzuschließen, da die ihnen zufließenden Schuldzinsen und Lizenzgebühren schon in Deutschland ausreichend versteuert wären und ihnen damit die bisherigen Möglichkeiten der Besteuerung von nicht in ihrem Land erzielter Wertschöpfung weitgehend genommen wären [Jarass/Obermair 2007a]. Es bestehen also gute Aussichten, die neue Bemessungsgrundlage 'Kapitalentgelte' EU-weit zu verankern. Eine konkrete Initiative, die innerhalb der EU ergriffen werden könnte, wurde von den Autoren dieses Berichts veröffentlicht [Jarass/Obermair 2008a/b].

2.2.2 Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, soweit resultierende Erträge steuerfrei sind

Ein Grundpfeiler des Einkommensteuerrechts sollte wieder hergestellt werden: Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen, soweit resultierende Erträge steuerfrei sind. Aufwendungen, v.a. für Fremdkapital, sollten nur dann in Deutschland steuerlich absetzbar sein, falls auch daraus resultierende Erträge in Deutschland versteuert werden.

Derzeit können insbesondere global operierende Unternehmen Aufwendungen steuerlich in Deutschland geltend machen, obwohl die zugehörigen (meist im Ausland anfallenden) Erträge in Deutschland steuerfrei sind [§ 8b KStG; Aufweichung von § 3c EStG]. Besonders problematische Folge: Der Abbau von Anlagen und Arbeitsplätzen in Deutschland und ihre

Verlagerung in Niedriglohnländer wird auch noch steuerlich gefördert. Gerade bei vermutlich anhaltend niedrigen Wachstumsraten wird dies zu einer dramatischen Verschärfung des Kampfs um Arbeitsplätze in Deutschland führen.

**Erforderliche Maßnahme:
Kein steuerlicher Abzug von Aufwendungen,
soweit resultierende Erträge steuerfrei sind.**

Der größte Teil der Aufwendungen, die in Deutschland steuerlich geltend gemacht werden, obwohl die damit zusammenhängenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind, besteht aus geleisteten Schuldzinsen. Gerade hier bestehen Abgrenzungsprobleme (‘wofür wurde der Kredit aufgenommen?’) und damit zusammenhängend Umgehungsmöglichkeiten. Dieses Problem würde stark gemildert werden, indem zukünftig nicht mehr der Gewinn, sondern die im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte, wie z.B. geleistete Schuldzinsen, bereits bei der Betriebsstätte besteuert würden (vgl. Kap. 2.2.1).

2.2.3 Verlustverrechnung stärker beschränken

(1) Verlustverrechnung zwischen verbundenen Gesellschaften beschränken

Gesellschaftsrechtlich voneinander unabhängige Tochtergesellschaften eines Konzerns können im Rahmen der steuerlichen Organschaft ihre Gewinne und Verluste saldieren und müssen nur auf den Saldo Steuern bezahlen. Von diesem Privileg waren 2006 rund 3% von insgesamt gut 900.000 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften begünstigt [Körperschaftsteuerstatistik 2006, S. 20, Tab. 2.4]. Im Gegensatz dazu müssen alle Handwerksunternehmen auf ihren jeweiligen Gewinn Steuern bezahlen, Verluste können sie nur auf die Folgejahre vortragen,

eine Saldierung der Gewinne und Verluste der Handwerksunternehmen, z.B. innerhalb einer Handwerkskammer, ist gesetzlich ausgeschlossen.

Die unbeschränkte Querverrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft') begünstigt Konzerne gegenüber mittelständischen Unternehmen, führt zu einer massiven Senkung der Bemessungsgrundlage und deshalb tendenziell zu höheren nominalen Steuersätzen.

Eine gewerbsteuerliche Organschaft widerspricht außerdem grundsätzlich dem Prinzip der Gewerbesteuer als Kommunalsteuer. Dadurch wird nämlich die Finanzierungsfunktion der vor Ort tätigen Betriebsstätten für die kommunale Infrastruktur ausgehöhlt: Die Sitzgemeinde jedes einzelnen Betriebes muss ja die für den Betrieb erforderlichen Infrastrukturleistungen aufbringen, nicht die Sitzgemeinde der Konzernzentrale, zu der der Betrieb möglicherweise gehört.

Zur Vermeidung dieser durch nichts gerechtfertigten Möglichkeiten zu Steuergestaltungen sollte eine Unternehmensbesteuerung grundsätzlich an jeder Betriebsstätte und auf das dort erwirtschaftete Kapitalentgelt erfolgen. Dies sollte jedenfalls für alle Betriebsstätten gelten, die eine eigenständige Buchführung (z.B. im Rahmen eines profit centers) durchführen; der Bäcker, der auch im Nachbardorf noch einen Verkaufsladen unterhält, sollte davon nicht betroffen sein [Jarass/Obermair 2006, Kap. 6.2].

Überdies ist die derzeitige Form der steuerlichen Organschaft offensichtlich EU-widrig, da steuerliche Organschaften nur mit in Deutschland ansässigen Gesellschaften vereinbart werden können; dies stellt eine Diskriminierung anderer EU-Gesellschaften dar. Deshalb will die Bundesregierung in 2012 statt der derzeit nur innerhalb Deutschlands möglichen steuerlichen Organschaft eine EU-weite Gruppenbesteuerung einführen, die zudem gegenüber der Organschaft deutlich geringere Voraussetzungen bezüglich der Eingliederung der Organgesellschaften in den Organträger aufweist und grundsätzlich für alle EU-Gesellschaften zulässig sein soll. Damit würden vom deutschen Gesetzgeber weitere erhebliche legale Steuervermeidungsmöglichkeiten geschaffen.

Erforderliche Maßnahmen:

Verlustverrechnung zwischen verbundenen Konzerngesellschaften ('steuerliche Organschaft') aufheben, und zwar sowohl bei der Körperschaftsteuer wie bei der Gewerbesteuer.

Auch nach Einführung einer einheitlichen EU-weiten Bemessungsgrundlage [EU 2011a] sollte eine EU-weite Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen gesellschaftsrechtlich unabhängigen Gesellschaften nicht zulässig sein, auch wenn sie innerhalb eines Konzerns organisiert sind: keine Einführung einer so genannten Gruppenbesteuerung.

(2) Verlustverrechnung aus früheren Jahren beschränken

Durch weitere Verringerungen von Steuervergünstigungen könnte sichergestellt werden, dass der aktuelle 'zu versteuernde Gewinn' nicht mehr – wie derzeit – auf Werte weit unterhalb des tatsächlichen ökonomischen Gewinns gesenkt werden kann.

Die Verlustvorträge stiegen bei der Körperschaftsteuer von 285 Mrd. € in 1998 über die bereits genannten 473 Mrd. € in 2004 auf 576 Mrd. € in 2006, mehr als fünfmal so viel wie der Gesamtbetrag der Einkünfte aller körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen von rund 104 Mrd. € [Körperschaftsteuerstatistik 2006, S. 23, Tab. 3.1]. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde schon in 2006 durch Verlustvorträge und Verlustrückträge um rund 27 Mrd. € vermindert, so dass nur ein zu versteuerndes Einkommen von rund 77 Mrd. € übrig blieb [Körperschaftsteuerstatistik 2006, S. 24, Tab. 3.2].

Ende 2004 betragen die Verlustvorträge bei der Einkommensteuer rund 71 Mrd. €, bei der Gewerbesteuer 569 Mrd. € und bei der Körperschaftsteuer 473 Mrd. € [BMF 2010, S.35]: "Auf 22.342 Körperschaftsteuerpflichtige (entspricht 2,7% aller Körperschaftsteuerpflichtigen) mit den höchsten Verlustvorträgen entfallen 455,5 Mrd. EUR bzw. 90,0% aller Verlustvorträge von Körperschaftsteuerpflichtigen." Die derzeit in Deutschland bestehende Möglichkeit, Verluste zeitlich unbeschränkt vorzutragen,

begünstigt also einen kleinen Anteil von meist besonders stark steueroptimierten Unternehmen.

Übrigens: Allein die DAX30-Unternehmen hatten in 2002 rund 100 Mrd. € Verlustvorträge [Jarass/Obermair 2005, S. 107, Tab. 5.3].

Seit 2004 können nur noch Verlustvorträge bis zu 1 Mio. € voll mit laufenden Gewinnen verrechnet werden, weitere Verlustvorträge können das zu versteuernde Einkommen nur zu maximal 60% verringern [§ 19d Abs. 2 EStG].

Weiterhin können Verluste aber zeitlich unbeschränkt, also ewig vorgetragen werden, und zwar sowohl bei der Gewerbesteuer wie bei der Einkommensteuer. Es ist zwingend erforderlich, dass die Verlustvorträge auch zeitlich begrenzt werden, so wie es in vielen EU-Staaten üblich ist. Z.B. könnten Verluste nach einigen Jahren jedes Jahr abgeschmolzen werden. Dies würde auch die komplizierten Regelungen zum Verlustuntergang bei Eigentumswechsel, die zur Verringerung von Steuerumgehungen durch Kauf von Firmen mit hohen Verlustvorträgen ('Mantelkauf') erforderlich sind, weniger bedeutsam machen.

Erforderliche Maßnahme:

Verrechnung von Verlusten aus früheren Jahren stärker beschränken.

2.2.4 Dauerhaft unbesteuerte Vermögenserträge verringern

Sowohl die Betriebsvermögen der Unternehmen wie die Vermögen der privaten Haushalte (vgl. Tab. 3.1), insbesondere deren Immobilienvermögen, haben in den letzten Jahrzehnten nahezu jedes Jahr Wertsteigerungen erfahren.

Wertzuwächse von Privatvermögen werden nur bei Realisierung, also bei Verkauf, mit Abgeltungssteuer von 25% belastet, wobei Wertsteigerungen bei Immobilien bei Realisierung mindestens 10 Jahre nach Erwerb ganz steuerfrei bleiben.

(1) Problemlage: Dauerhaft unbesteuerte Kapitalerträge von Unternehmen (‘stille Reserven’)

Beispiel: Ein Unternehmen hat vor vielen Jahren ein Grundstück für 1 €/m² gekauft, dessen Wert mittlerweile auf 100 €/m² gestiegen ist. Der Gewinn von 99 €/m² bleibt dauerhaft unbesteuert, auch wenn das Grundstück nicht für die Produktion erforderlich ist und deshalb jederzeit verkauft werden könnte. Erst bei einem Verkauf des Grundstücks müsste der Wertzuwachs als Gewinn versteuert werden. Dies führt nicht nur zu dauerhaft niedrigeren Steuereinnahmen, sondern auch zu einer steuergetriebenen Verknappung von Bauland, also zu einer Investitionsbremsung durch eine verfehlte Steuerpolitik.

Es bleiben also Wertsteigerungen von Betriebsvermögen in Deutschland seit Jahrzehnten überwiegend dauerhaft unbesteuert, obwohl sie nach den Grundsätzen des geltenden Rechts zwingend zu besteuertem Einkommen darstellen [Jarass/Obermair 2006, S. 62ff.]: "Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ..." [§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG]. Der Ausschluss von bestimmten Vermögenmehrungen vom steuerpflichtigen Einkommen führte dazu, dass das zu versteuernde Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen immer weniger seinem ökonomischen Einkommen entspricht [Rädler 2006].

Die Nichtbesteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen wurde dabei vor allem mit zwei Argumenten begründet, die jedenfalls heute nicht mehr zutreffen:

- Es gebe erhebliche Bewertungsprobleme bei der Erfassung von Wertsteigerungen. Tatsächlich sind aber die Buchwerte, also die Anschaffungskosten minus Abschreibungen, in der Rechnungslegung des Unternehmens enthalten. Die Verkehrswerte sind häufig dem Unternehmen bekannt und in den Erläuterungen der betreffenden Bilanzpositionen dokumentiert, jedenfalls aber – von nicht börsennotierten Beteiligungen abgesehen – mit überschaubarem Aufwand erhebbbar.

- Es wird argumentiert, dass zur Vermeidung von Liquiditätsproblemen Wertsteigerungen nur besteuert werden dürften, soweit sie durch Verkauf realisiert wurden, und entsprechende Erträge zugeflossen sind (‘Realisationsprinzip’). Hingegen können alle als dauerhaft angesehenen Wertminderungen, auch wenn sie nicht durch Verkauf realisiert wurden (‘Vorsichtsprinzip’), steuerlich geltend gemacht werden (‘Imparitätsprinzip’).

Deshalb wird bisher auf die Besteuerung von unrealisierten Wertsteigerungen sowohl für betriebsnotwendiges wie für nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen gänzlich verzichtet. Für den Fall der Realisierung der Wertsteigerung (als Aufdeckung von ‘stillen Reserven’ im Steuerdeutsch bezeichnet) enthält das deutsche Steuerrecht komplizierte Überleitungs- und Stundungsregeln (z.B. bei Sitzverlagerung ins Ausland).

(2) Schrittweise Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte erforderlich

Derzeit bleiben also Wertsteigerungen vielfach dauerhaft unbesteuert. Die dadurch gebildeten unbesteuerten Vermögenswerte (‘stille Reserven’) sind eine vom Gesetzgeber geförderte Möglichkeit zur legalen Steuervermeidung und der Hauptgrund für die Komplexität der deutschen Unternehmensbesteuerung. Eine massive Steuervereinfachung könnte durch eine schrittweise Besteuerung von akkumulierten Wertsteigerungen und damit die schrittweise Verringerung der ‘stillen Reserven’ erreicht werden. Dabei ist zwischen betriebsnotwendigem und nicht betriebsnotwendigem Vermögen zu unterscheiden.

Die Besteuerung der Wertsteigerung von betriebsnotwendigem Vermögen, etwa für die Produktion genutzte Immobilien und aufstehende Werkshallen, könnte tatsächlich die Liquidität des Unternehmens gefährden, wenn die gesamte buchmäßige Wertsteigerung als ‘Zuwachs des Betriebsvermögens’ [§ 4 Abs. 1 EStG] der Besteuerung unterworfen würde. Hingegen könnte die Besteuerung der Wertsteigerung von **nicht** betriebsnotwendigem Vermögen, etwa **nicht** für die Produktionsprozesse

erforderlicher Immobilien, sofort und in wenigen Jahresschritten erfolgen, da derartiges Vermögen verkauft oder beliehen werden kann.

Die akkumulierte Wertsteigerung des Betriebsvermögens ergibt sich als Differenz der Verkehrswerte und der Buchwerte. Eine Wertaufholung in kleinen Schritten, z.B. über 10 Jahre à 10% der aufgelaufenen Wertsteigerung, vermeidet jedenfalls eine Gefährdung der wirtschaftlichen Stabilität der Unternehmen, da dann bei einem Steuersatz von z.B. 30% jährlich nur 3% der Wertsteigerung als Steuern bezahlt werden müssen. Diese Wertaufholung führt zu einer drastischen Vereinfachung des deutschen Unternehmensteuerrechts, weil eine Vielzahl von speziellen Regelungen, etwa zum Problem der Sitzverlagerung innerhalb der EU, entfallen können.

Eine Modifizierung der derzeitigen gänzlichen Steuerfreistellung der Wertsteigerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften [§ 8b KStG], z.B. ein mäßiger Steuersatz von 15% ohne Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten mit den Erträgen aus laufender Geschäftstätigkeit, würde ein weiteres Mehraufkommen erbringen.

Nicht nur der Fiskus würde erheblich profitieren, sondern es ergäbe sich auch ein Vorteil für die Gesamtheit der Wirtschaft, da bisher volkswirtschaftlich ungenutzte Ressourcen in den Wirtschaftskreislauf einbezogen würden.

Erforderliche Maßnahme:

Dauerhaft unbesteuerte Vermögenserträge verringern durch schrittweise Annäherung der Buchwerte an die Verkehrswerte.

2.2.5 Ausbau der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer

Eine stärkere Besteuerung aller im Betrieb erwirtschafteten 'Kapitalentgelte' (vgl. Kap. 2.2.1(2)), nicht nur der 'Gewinne', wird in Deutschland bereits seit 2008 bei der Gewerbesteuer umgesetzt, allerdings noch in

einem sehr geringen Maß. Durch einen Ausbau der Gewerbesteuer zu einer 'Kommunalen Betriebssteuer' könnte ein weiterer Schritt zu einer gleichmäßigeren Besteuerung der Kapitalentgelte erfolgreich umgesetzt werden [ver.di 2008, S. 30].

(1) Gewerbesteuer wurde bis 2008 schrittweise kastriert

Die in der Bundesrepublik Deutschland bis 1980 praktizierte Form der Gewerbesteuer enthielt alle wesentlichen Elemente der oben in Kap. 2.2.1 vorgestellten Kapitalentgeltsteuer: Bemessungsgrundlage waren bis dahin die erwirtschafteten Kapitalentgelte, nämlich der Gewinn sowie die gesamten Dauerschuldzinsen, die früher den ganz überwiegenden Teil des Fremdkapitalentgelts darstellten. Zudem wurde das Gewerbekapital besteuert.

Die Gewerbesteuer wurde seitdem schrittweise so ausgedünnt und beschnitten, dass sie zwischendurch fast nur noch als eine bescheidene Extra-Gewinnsteuer für Großunternehmen wirkte. So wurde die Lohnsummensteuer abgeschafft (1980) und die Hinzurechnung der Fremdkapitalzinsen auf 50% beschränkt (1983). Einzelunternehmer und Personengesellschaften bekamen höhere Freibeträge (1978, 1980 und 1993) und eine Tarifprogression bei der Steuermesszahl (1991). Die Gewerbekapitalsteuer wurde 1998 abgeschafft. Schließlich können Personenunternehmen seit 2001 grundsätzlich die Gewerbesteuerschuld mit ihrer Einkommensteuerschuld verrechnen [Gewerbesteuer 2006].

(2) Gewerbesteuer als eine bewährte Form der Kapitalentgeltbesteuerung an der Betriebsstätte erweitern

2008 wurde die Gewerbesteuer revitalisiert: Seitdem werden generell ein Viertel der bezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren der Gewerbesteuer unterworfen [§ 8 Nr. 1 GewStG]: Immerhin ein erster Schritt in Richtung Besteuerung der gesamten Kapitalentgelte, also der Gewinne plus geleistete Schuldzinsen und Lizenzgebühren statt nur der Gewinne.

In Zukunft sollte ein deutlich größerer Teil der geleisteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren der Gewerbesteuer unterworfen werden [ver.di 2008, S. 30].

Als kommunale Steuer dient die Gewerbesteuer zur Finanzierung der Infrastrukturaufwendungen, die bei der tatsächlichen Sitzgemeinde jedes einzelnen Betriebes anfallen. Die Gewerbesteuer muss deshalb dort erhoben werden, wo der Betrieb seine Kapitalentgelte tatsächlich erwirtschaftet.

Eine stärker gewinnunabhängige Besteuerung mag ein Problem sein bei kleineren Unternehmen. Deshalb gibt es im geltenden Gewerbesteuerrecht auch einen Freibetrag von 100.000 € pro Betrieb. Andererseits kann man nicht oft genug betonen, dass das kein zentrales Kriterium für Kommunalsteuern sein sollte. Auch andere Steuern und parafiskalische Abgaben werden ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Lage des Betriebs erhoben, z.B. die Umsatzsteuer und die Verbrauchsteuern, Sonderabgaben und Beiträge, ganz zu schweigen von den Gebühren.

Erforderliche Maßnahmen:

- **Deutlich höheren Anteil der geleisteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren der Gewerbesteuer unterwerfen.**
- **Keine Verlustverrechnung zwischen einzelnen Betriebsstätten, d.h. Aufhebung der 'gewerbesteuerlichen Organschaft'.**

(3) Ausbau der Gewerbesteuer zur Kommunalen Betriebssteuer ist EU-konform

Ein aktuelles EuGH-Urteil zur deutschen Gewerbesteuer stützt die europarechtliche Zulässigkeit einer Besteuerung aller in einem Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte durch Hinzurechnung aller erwirtschafteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren zum erwirtschafteten Gewinn [EuGH Gewerbesteuer 2011]: Geltendes EU-Recht steht einer Bestimmung des nationalen Steuerrechts nicht entgegen, "wonach die Darlehenszinsen, die

ein Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat an ein in einem anderen Mitgliedstaat gelegenes verbundenes Unternehmen zahlt, der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden".

2.2.6 Verringerung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

Vom Gesetzgeber zugelassene, also grundsätzlich legale Steuervermeidung und Steuerflucht sind zu unterscheiden von illegaler Steuerhinterziehung und Steuerbetrug:

- Steuerhinterziehung ist eine bewusste Nicht-Erklärung von Einkommen,
- Steuerbetrug erfordert darüber hinausgehende aktive Maßnahmen zur Verschleierung des tatsächlichen Einkommens.

Ein aktuelles Beispiel sind die von schweizer, aber auch von deutschen Banken in Lichtenstein, Irland, Luxemburg etc. gegründeten Versicherungstochtergesellschaften, die über Versicherungsmäntel den wahren Eigentümer ('final beneficiary') des Vermögens verschleiern; Alternativen zur Verschleierung sind Zwischengesellschaften etc.. Hiergegen muss mit geeigneten Organisationsformen der Finanzverwaltung und einer verbesserten Personalausstattung der Finanzbehörden vorgegangen werden [ver.di 2008, S. 33]. Dies würde auch den Umfang der mehr oder weniger freiwilligen Rückkehr von Steuerhinterziehern und Steuerbetrügern in die Legalität deutlich erhöhen, da entsprechende Selbstanzeigen wesentlich aus einem hohen Ermittlungsdruck resultieren.

(1) Abgeltungssteuer erleichtert die Steuerhinterziehung

Seit 2009 müssen private Kapitaleinkünfte vom Steuerpflichtigen nicht mehr in der Steuererklärung angegeben werden, vielmehr wird die Abgeltungssteuer von 25% ohne Namensnennung des Steuerpflichtigen von der zuständigen deutschen Bank an den Fiskus abgeführt [§ 32d EStG].

Ergebnis: Die Wohlhabenden bezahlen nicht nur deutlich weniger Steuern auf ihre Kapitalerträge [ver.di 2008, S. 16; Jarass/Obermair 2002, Kap. 4.4], sondern der Fiskus hat damit auch keinerlei Informationen mehr über Kapitalvermögen und Kapitalerträge der Steuerpflichtigen. Steuerhinterzieher können nun nur noch mittels zufälliger Steueranzeigen, z.B. von verlassenen Ehefrauen oder durch CDs mit steuerrelevanten Bankdaten, ermittelt werden.

Erforderliche Maßnahmen:

- **Angabe aller Einkünfte aus Kapitalvermögen in der Einkommensteuererklärung.**
- **Versteuerung dieser Einkünfte nicht mehr pauschal mit 25%, sondern nach dem persönlichen Einkommensteuersatz.**

(2) Strafausschöpfung ist zu gering

Der Gesetzgeber sollte bei Steuerbetrug, also der aktiven Hinterziehung mittels steuerlicher Konstruktionen, von z.B. über 1 Mio. € oder bei Wiederholungstätern zwingend eine Gefängnisstrafe vorsehen, ohne die Möglichkeit einer Vereinbarung zwischen Gericht und Angeklagten, dass der Steuerbetrüger gesteht und im Gegenzug nicht ins Gefängnis muss. Nur bei Selbstanzeigen sollte eine Strafminderung möglich sein, keinesfalls aber – wie derzeit – eine völlige Straffreistellung.

Eine entsprechende gesetzliche Vorgabe ist erforderlich, da die lokalen Finanzbehörden primär an hohen Zahlungen interessiert sind und durch eine Vereinbarung gesichert viel Geld vom Angeklagten in die Kasse bekommen, ohne weitere Arbeit und ohne das Risiko einer langen gerichtlichen Beweisaufnahme. Derartige Vereinbarungen verringern das allgemeine Steueraufkommen zweifach:

- Zum einen wird die allgemeine Steuermoral beschädigt, wenn ein Steuerbetrüger, wie z.B. der frühere Postvorstand Zumwinkel, nicht eingesperrt wird, sondern weiterhin in seinem Schlösschen am Gardasee residieren kann.

- Zudem würde durch einen tatsächlichen Gefängnisaufenthalt eines prominenten Steuerbetrügers wohl eine nennenswerte Zahl von zusätzlichen Selbstanzeigen bewirkt werden [Jarass 2010b].

**Erforderliche Maßnahme:
Steuerbetrug über 1 Mio. € zwingend mit einer
Gefängnisstrafe ohne Bewährung ahnden.**

Aber was macht die Bundesregierung? "100 bis 300 Mrd. € Schwarzgeld aus Deutschland werden auf schweizer Konten vermutet. Jedes Jahr entgehen dem Staat dadurch Mrd. € Steuern auf die Kapitalerträge. Durch das geplante Steuerabkommen mit der Schweiz bleiben Steuerhinterzieher und Steuerbetrüger straffrei und können weiterhin anonym ihre Geschäfte mit schweizer Banken betreiben. Kripo-Beamte sprechen von "staatlich organisierter Geldwäsche"." [ver.di 2011].