

L. JARASS ■ G. M. OBERMAIR

UNTER- NEHMENS- STEUER- REFORM 2008

Kosten und
Nutzen
der Reform-
vorschläge

Unternehmenssteuerreform 2008

Kosten und Nutzen der Reformvorschläge

Wollten Sie das wirklich schon immer wissen?	4
1 Deutschland: Ein Sanierungsfall?	17
Teil A : Bestandsaufnahme und Analyse	20
2 Einkommen und Steuerzahlung 1998 bis 2005 im europäischen Vergleich	21
3 DAX30-Unternehmen: tatsächlich bezahlte Steuerbelastung 2001-2005	33
4 Warum ist die deutsche Besteuerung von Kapitalgesellschaften so niedrig?	41
5 Die deutsche Unternehmensbesteuerung zerstört Arbeitsplätze in Deutschland	45
Teil B : Reformvorschläge zur Unternehmensbesteuerung	53
6 Besteuerung aller laufenden Kapitalerträge erforderlich	54
7 Besteuerung aller Wertsteigerungen erforderlich	63
8 Reformvorschläge der Bundesregierung, der Bundesländer und der Kommunen	67
9 Auswirkungen der vorliegenden Reformvorschläge auf einzelne Unternehmen	84
10 Defizite der Regierungsvorschläge und ihre Begrenzung.....	103
Anhang: Datentabellen	125
11 DAX30-Daten.....	125
12 Modellrechnungen für die vorliegenden Reformvorschläge.....	137
13 Nominale Steuersätze; Verschuldung und Zinszahlungen von Unternehmen.....	148
Literatur	155

4 Warum ist die deutsche Besteuerung von Kapitalgesellschaften so niedrig?

4.1 Möglichkeiten der Steuervermeidung im deutschen Unternehmenssteuerrecht

Die Möglichkeiten der Steuervermeidung sind im deutschen Unternehmenssteuerrecht seit langem angelegt und durch die Steuerreform 2001 sogar noch erweitert worden; diese Möglichkeiten wurden in den letzten Jahren aufgrund der Globalisierung offenbar verstärkt genutzt⁵⁵. Dazu gehören:

- volle steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen in Deutschland, obwohl die korrespondierenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind;
- voller steuerlicher Abzug von Schuldzinsen, Leasingzahlungen, Lizenzgebühren etc. - eine Einladung zum Steuerminimieren durch Herausziehen des Eigenkapitals und zu übermäßiger Fremdfinanzierung;
- völlige Steuerfreistellung von Veräußerungserträgen;
- dauerhaft mögliche Steuerfreistellung von Erträgen ('stille Reserven');
- erhebliche Steuerrückerstattungen aus früheren Jahren⁵⁶;
- Verschiebung von steuerlichen Bemessungsgrundlagen in Niedrigsteuerländer ('Steuerdumping'),
- Zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung aus früheren Jahren⁵⁷;
- unbeschränkte Querverrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen ('Organschaft'), deren exzessive Nutzung vor allem großen, international vernetzten Konzernen einen massiven Konkurrenzvorteil gegenüber mittelständischen Unternehmen verschafft und zudem bei der Gewerbesteuer deren Finanzierungsfunktion für die kommunale Infrastruktur durch die vor Ort tätigen Betriebsstätten aushöhlt.

Der Rückgang des tatsächlich bezahlten Steuersatzes der Kapitalgesellschaften von rund 24% in 2000 auf 10% in 2001 und 16% in 2005 ist nur zu einem kleineren Teil⁵⁸ auf die Steuersatzsenkung der Unternehmenssteuerreform 2001 zurückzuführen, weit mehr dagegen haben die verstärkte Nutzung der genannten globalen Vermeidungsstrategien zur Steuerreduzierung beigetragen.

⁵⁵ Häufig wird behauptet, dass die deutschen Konzerne ihre Gewinne hauptsächlich im Ausland erzielen. Für die deutschen Konzerne, die in ihren Geschäftsberichten das Ergebnis für In- und Ausland separat ausweisen, stimmte das zumindest bis 2002 nicht, vgl. Jarass/Obermair (2005), S. 83.

⁵⁶ die durch die Unternehmenssteuerreform 2001 verursacht wurden und nach dem Auslaufen des seit 4/2003 gültigen und Ende 2005 ausgelaufenen Moratoriums ab 1.1.2006 wieder aufleben.

⁵⁷ Seit 2004 der Höhe nach auf 60% des laufenden Gewinns beschränkt. Die Begrenzung der Verlustverrechnung ist eine berechnete Notmaßnahme, da immer weniger der ökonomische Gewinn, sondern eine fiktive Größe besteuert wird. Auswirkungen hat das aber wiederum primär auf die in Deutschland ansässigen Konzerne. Inländische Töchter ausländischer Konzerne verschieben ohnehin wegen der hohen nominalen Steuersätze in Deutschland ihre Gewinne soweit irgend möglich ins Ausland, u.a. durch entsprechende Gestaltungen der Verrechnungspreise.

⁵⁸ Alle Steuersatzsenkungen in der Unternehmenssteuerreform 2001 (z.B. Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 40% auf 25%) führten zu rund 1/8 weniger Einnahmen; vgl. Jarass/Obermair (2004), S. 87.

4.2 Ein Beispiel: IKEA-Deutschland

„Den Mechanismus der Steuersparmodelle erläutert der Finanzwissenschaftler Stefan Homburg, ehemals Berater von Angela Merkel: „Eine Auslandstochter leiht Geld an die Deutsche Muttergesellschaft. Dafür überweist die Mutter Zinsen an ihre Tochter. Diesen Aufwand kann sie vom Gewinn abziehen, das mindert die Steuerlast in Deutschland. Im Gegenzug muss die Tochtergesellschaft ihre Zinseinnahmen im Gastland versteuern, freilich zu den dortigen, unschlagbar günstigen, Sätzen. Den so erzielten Gewinn kann die Tochter dann wieder steuerfrei an die Mutter ausschütten. Der Konzern hat dabei erheblich Steuern gespart und gegen kein Gesetz verstoßen. "Dieses Phänomen gibt es in großem Umfang", sagt Professor Homburg, der im Nebenberuf auch als Steuerberater tätig ist.“⁵⁹

Derzeit werden global wirtschaftende Konzerne steuerlich hoch privilegiert gegenüber mittelständischen, auf den deutschen Markt konzentrierte Unternehmen, wie das folgende Beispiel zeigt:

IKEA-Deutschland hatte 2003 einen Umsatz von 2.278 Mio. €, ein Eigenkapital von nur 3 Mio. € und ein Fremdkapital von 1.442 Mio. €. IKEA-Deutschland nutzt alle vom deutschen Steuerrecht erlaubten Möglichkeiten zum Steuersparen:

- 3% des Bruttoumsatzes werden als Lizenzgebühr⁶⁰ für die Nutzung des Namens 'IKEA' steuerfrei ins Ausland gezahlt, in 2003 insgesamt knapp 70 Mio. €;
- Über 60 Mio. € werden als Schuldzinsen bezahlt und so ebenfalls – in Deutschland fast unbesteuert⁶¹ – ins Ausland transferiert.

Trotz einer extrem hohen Umsatzrendite von 9% (vor Schuldzinsen & Lizenzgebühren) bezahlte IKEA damit auf einen Gewinn von knapp 300 Mio. € (vor Schuldzinsen & Lizenzgebühren) nur gut 50 Mio. € Steuern, also gut 15%, im Jahr zuvor auf einen Gewinn von rund 200 Mio. € (vor Schuldzinsen & Lizenzgebühren) nur knapp 20 Mio. €, also nur etwa 10%. Dabei ist noch unberücksichtigt, dass IKEA-Deutschland Teile seiner Expansion nach Osteuropa in Deutschland steuerlich (ganz legal) geltend macht, obwohl die dort später erzielten Erträge in Deutschland steuerfrei sind. Ein mittelständischer Möbelhändler muss bei gleicher Umsatzrendite mindestens doppelt so viel Steuern bezahlen und kann damit gegen IKEA nicht konkurrieren.

All die in ihrer Kombination bisher in keinem anderen Industrieland gegebenen Gestaltungsmöglichkeiten stehen vor allem großen, international operierenden Konzernen offen, während kleine mittelständische Betriebe sie offenbar kaum nutzen können. Entgegen der noch immer verbreiteten Legende einer hohen Steuerbelastung ist Deutschland für Konzerne heute eher ein Steuerparadies. Der regional operierende Mittelstand kann diese Steuerstrategien hingegen kaum nutzen.

⁵⁹ FAZ (2006b).

⁶⁰ Mittlerweile verzichtet der IKEA-Konzern vorsorglich auf derartige Lizenzgebühren, die einen Bezug zu Kapitalerträgen haben. Statt dessen müssen nun die deutschen IKEA-Filialen so genannte 'management'-Gebühren an den Konzern bezahlen, die ebenso wie die Lizenzgebühren steuerfrei ins Ausland transferiert werden können.

⁶¹ Diese werden wegen der Nichtabzugsfähigkeit der halben Dauerschuldzinsen (= ca. 2/3 der gesamten Schuldzinsen) bei der deutschen Gewerbesteuer (durchschnittlicher Steuersatz von rund 16,7%) nur mit gut 5% (=16,7%*2/3*1/2) belastet.

4.3 Unbesteuerte Wertsteigerungen (so genannte 'stille Reserven')

Die Bemessungsgrundlage der Ertragssteuern, d.h. der Einkommensteuer wie der Körperschaftsteuer, ist für buchführungspflichtige Unternehmen eindeutig definiert⁶² als Zuwachs des Betriebsvermögens im jeweiligen Wirtschaftsjahr. Bei strikter Anwendung dieser klaren und einfachen Definition sind Wertsteigerungen⁶³, ob realisiert oder nicht, als ein Teil des Gewinns zu versteuern, so wie derzeit alle Wertminderungen, ob realisiert oder nicht, steuerlich geltend gemacht werden können. Obwohl die Betriebsvermögen, insbesondere die Immobilienvermögen seit Jahrzehnten nahezu jedes Jahr ohne Zutun der Eigentümer an Marktwert gewonnen haben, bleiben nach jetziger Praxis diese Wertsteigerungen bis zur 'Realisierung' durch Verkauf gänzlich unbesteuert. Zukünftig wird es wegen der zunehmenden Internationalisierung (z.B. EU-AG, Verschmelzung über die Grenze) sogar möglich sein, solche bisher unbesteuerten Erträge unkontrolliert durch den deutschen Fiskus und damit de facto auch unbesteuert zu realisieren, nämlich durch Sitzverlagerung ins Ausland.

In Kap. 7 wird eine detaillierte Beschreibung dieser steuerlichen Belohnung des Nichtstuns und deren negativen wirtschaftlichen Folgen, z.B. Verknappung von Bauland, gegeben und ein zeitgemäßer Reformvorschlag ('schrittweise Wertaufholung') vorgelegt.

4.4 Benachteiligung des deutschen Mittelstandes und von deutschen Holdingstandorten

Das deutsche Körperschaftsteuergesetz (§8a KStG) sieht eine Begrenzung der vom Unternehmen steuerlich geltend machbaren Schuldzinsen auf Gesellschafterdarlehen vor, soweit die Darlehen 60% des Gesamtkapitals überschreiten. Diese Begrenzung greift allerdings nur bei direkten Kreditverträgen zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter mit einem Gesellschaftsanteil von über 25%. Bürgschaften sind nur betroffen, insoweit der Gesellschafter direkt bei der kreditgebenden Bank Sicherheiten hinterlegt⁶⁴.

Diese Begrenzung der Gesellschafterdarlehen diskriminiert deshalb insbesondere größere mittelständische Unternehmen; kleine mit einem Gesamtkapital von unter 5 Mio. € sind nicht betroffen, da sie selbst bei hoher Verschuldung eine Schuldzinszahlung von 250.000 € nicht überschreiten; dies ist aber die Freigrenze⁶⁵, unterhalb derer die Begrenzung der steuerlichen Abziehbarkeit von Schuldzinsen für Gesellschafterdarlehen nicht greift.

International operierende Konzerne sind mittlerweile prinzipiell durch diese Begrenzung der Gesellschafterdarlehen nicht betroffen. Der internationale Kapitalmarkt ermöglicht nämlich eine einfache Trennung der Beziehungen zwischen Eigentümer als Kreditgeber und Tochter als Kreditnehmer. Ein Beispiel: Die Tochter habe Risikoklasse BB und nimmt auf dieser Basis einen Kredit am Kapitalmarkt auf. Die Mutter

⁶² §4(1) EStG und §7(1) und 8(1) KStG.

⁶³ In einer Marktwirtschaft sind die Werte durch die am Markt erzielbaren Preise bestimmt.

⁶⁴ Sog. 'back-to-back'-Bürgschaft, vgl. das entsprechende BMF-Schreiben vom 15.7.2003.

⁶⁵ § 8a(1) KStG.

legt ihr Kapital am Kapitalmarkt an, z.B. in Risikoklasse BB. Der Spread zwischen Kredit und Anlage beträgt nur rund 0,2% pro Jahr. Gegebenenfalls kann die Mutter eine Bürgschaft (explizit oder de facto) übernehmen, die das Risiko für den Kreditgeber und damit den Zinssatz weiter reduziert.

Betroffen sind hingegen deutsche Mittelständler, insbesondere dann, wenn ihre prekäre wirtschaftliche Situation eine Kreditvergabe durch Banken ausschließt und die Eigentümer deshalb ihren Unternehmen Gesellschafterdarlehen in erheblichem Umfang geben müssen⁶⁶. Zinszahlungen für Kredite über der Grenze von 60% des Gesamtkapitals gelten dann als Gewinnausschüttungen, die zuerst im Unternehmen mit 40% versteuert werden müssen. Die entsprechenden Zinszahlungen an die Gesellschafter gelten dann als Dividenden, die vom Empfänger nochmals zur Hälfte versteuert werden müssen⁶⁷. Grundsätzlich bedroht sind auch in Deutschland ansässige Holdinggesellschaften bzw. deren Eigentümer, auch wenn sie durch verwaltungsaufwendige Gestaltungen tatsächliche Steuerzahlungen meist vermeiden können. Grundsätzlich unbelastet sind jedenfalls im Ausland ansässige Mütter und Finanzholdings, so dass durch die Begrenzung der Gesellschafterdarlehen für deutsche Konzernstandorte ein weiterer Anreiz geschaffen wird, den Konzernsitz ins Ausland zu verlagern⁶⁸.

Bei einer generellen Vorbelastung der in Deutschland erwirtschafteten Schuldzinsen und Lizenzgebühren durch den deutschen Fiskus⁶⁹ könnte und sollte dieser den Mittelstand diskriminierende §8a KStG sowie die Teile des Außensteuergesetzes zu 'controlled foreign corporations', wodurch deutsche Holdings gegenüber ausländischen Holdings benachteiligt werden, ersatzlos aufgehoben werden.

⁶⁶ Vgl. etwa die Beispiele in Tabellen 12.2 und 12.3.

⁶⁷ Vgl. auch die Beispielberechnungen in Tabelle 12.1ff.

⁶⁸ Bisher noch durch die dann fällige sofortige Nachversteuerung bisher unversteuerter Erträge ('stille Reserven') behindert, mittelfristig erzwingt das EU-Recht eine Gleichbehandlung der Sitzverlagerung von z.B. München nach Wiesbaden und von München nach Mailand.

⁶⁹ Z.B. durch die in Kap. 6ff. vorgeschlagene allgemeine Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen.