

Prof. Dr. Lorenz Jarass, Dipl.-Kfm.

Probleme des Steuersatzausweises von DAX30-Unternehmen

International tätige Unternehmen nutzen in den letzten Jahren verstärkt Möglichkeiten zur Steuerminimierung. In Deutschland tätige Töchter ausländischer Unternehmen nutzen die unterschiedlichen Steuersysteme der EU-Mitgliedsländer, indem sie die in einem Land erwirtschafteten Erträge steuerfrei in Niedrigsteuerrländer transferieren (Jarass/Obermair, Steuermaßnahmen zur nachhaltigen Staatsfinanzierung, 2012, S. 43 ff., z. B. Amazon, Google, IKEA, Starbucks). Die OECD hat hierzu Anfang 2013 einen Bericht vorgelegt (Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 12.2.2013). Seit Mitte 2013 liegen nun konkrete Reformvorschläge vor (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 27.6.2013), die vielfach auch kleine und mittlere Unternehmen betreffen. Im Folgenden wird beispielhaft untersucht, wie sich bei ausgewählten DAX30-Unternehmen die gesetzlich vorgeschriebenen, die bilanzierten und die tatsächlich gezahlten Steuersätze verändert haben.

I. Untersuchte DAX30-Unternehmen

Die Datenerhebung erfolgte schwerpunktmäßig für diejenigen DAX30-Unternehmen, die disaggregiert für Deutschland und Ausland Angaben zum Ergebnis vor Steuern und zum Steueraufwand machen. Insgesamt machen derartige Angaben für den Zeitraum 2010 bis 2012 nur die sechs DAX30-Unternehmen Allianz, BASF, Daimler, Fresenius, SAP, SIEMENS.

Zudem wurden noch die sieben DAX30-Unternehmen BMW, Continental AG¹, Dt. Bank, Dt. Post, E.ON, ThyssenKrupp und VW analysiert. Diese wiesen im Zeitraum 2001–2005 erhebliche Diskrepanzen zwischen bilanziertem Steuersatz und tatsächlich gezahltem Steuersatz auf, machen allerdings im Gegensatz zu den sechs vorher genannten DAX30-Unternehmen keine nach Deutschland und Ausland disaggregierten Angaben.

Für die Jahre 2010, 2011, 2012 wurden folgende Daten erhoben: Ergebnis vor Steuern („Gewinn“), bilanzierter Steueraufwand, Ergebnis nach Steuern, tatsächlich gezahlte Ertragsteuern, Verlustvorträge, gezahlte Dividenden, Eigen- und Fremdkapital, Zinszahlungen und Zinserträge². Soweit möglich wurde eine Aufteilung in Deutschland und Ausland vorgenommen.

II. Nominale, bilanzierte und tatsächlich gezahlte Steuersätze

Es werden im Folgenden drei verschiedene Steuersätze unterschieden:

- nominaler Steuersatz (gesetzlich vorgegeben, z. B. in Deutschland rund 30%³),
- bilanzierter Steuersatz (= Steueraufwand laut Bilanz dividiert durch Ergebnis vor Steuern laut Bilanz) und
- tatsächlich gezahlter Steuersatz (= tatsächlich gezahlte Ertragsteuern laut Kapitalflussrechnung⁴ dividiert durch Ergebnis vor Steuern laut Bilanz).

In den Bilanzanhängen wird für den Steueraufwand häufig der Begriff „effektiver Steueraufwand“⁵ verwendet. „Effektiv“ könnte irrtümlicherweise suggerieren⁶, das es sich hierbei um tatsächlich gezahlte Steuern handelt. Dieser „effektive Steueraufwand“ ist aber vielmehr eine kalkulatorische Größe, die für die Bestimmung des (bilanzierten) Steueraufwands Verwendung findet.

1. Nominaler Steuersatz

Der für Kapitalgesellschaften typische nominale Steuersatz wurde in Deutschland ab 2008 deutlich gesenkt von knapp 40%⁷ auf knapp 30%⁸. Der tatsächliche nominale Steuersatz variiert allerdings von Kommune zu Kommune, da er vom jeweiligen kommunalen Hebesatz der Gewerbesteuer abhängt.

- Bis 2004 gab es Kommunen, die einen Hebesatz von 0% erhoben, womit als Steuersatz nur noch die Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag, insgesamt also 26,4% resultierte. 2004 wurde zur Vermeidung derartiger innerdeutschen Steueroasen ein minimaler Hebesatz der Gewerbesteuer von 200%⁹ eingeführt; daraus resultierte ab 2004 ein minimaler nominaler Steuersatz von 33,1%¹⁰, seit 2008 nur noch von 22,8%¹¹.
- Eine gesetzliche Obergrenze des Hebesatzes bei der Gewerbesteuer gibt es nicht. In 2012 hatte die Stadt Oberhausen mit 520% deutschlandweit den höchsten Hebesatz¹², entsprechend einem nominalen Steuersatz von 34%, eine Differenz von immerhin über 11%-Punkten gegenüber dem minimalen nominalen Steuersatz.

2. Bilanzierte und tatsächlich gezahlte Steuersätze

Tab. 1 zeigt sowohl die bilanzierten wie auch die tatsächlich gezahlten Steuersätze für den Zeitraum 2010–2012 und zum Vergleich auch für 2001–2005¹³. Angegeben werden die Durchschnittswerte für den jeweiligen Zeitraum.

- 1 Continental veröffentlicht zwar eine Aufteilung des bilanzierten Steueraufwands nach Deutschland und Ausland, aber nicht des Ergebnisses vor Steuern.
- 2 Leasing- bzw. Lizenzgebühreneinzahlungen werden nicht separat ausgewiesen und konnten deshalb nicht weiter betrachtet werden.
- 3 Gewerbesteuer 14% (bei 400% Gewerbesteuer-Hebesatz) zzgl. 15% Körperschaftsteuer zzgl. 0,83% Solidaritätszuschlag.
- 4 Jedes nach IFRS bilanzierende Unternehmen muss Angaben zu den tatsächlich im jeweiligen Jahr bezahlten Ertragsteuern machen. Diese Angaben sind entweder in der Kapitalflussrechnung oder in den Erläuterungen zum Konzernabschluss zu finden.
- 5 Z. B. BASF, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter bericht.basf.com/2012/de/konzernabschluss/erklae-rungdesvorstands.html (Abruf: 12.5.2013), S. 176; s. auch das spätere Kap. IV. 1. dieses Aufsatzes.
- 6 Z. B. NSK 2013. Tax Rate Reconciliation. DAX 30 für 2011 und 2012. Übersicht der effektiven Steuersätze der DAX 30 Unternehmen. Nationale Steuerkonferenz 2013, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 2013.
- 7 Von 2001 bis 2007 betrug der nominale Steuersatz 38,7% (bei 400% Gewerbesteuer-Hebesatz): 25% Körperschaftsteuer zzgl. darauf 5,5% Soli = 26,38% zzgl. 12,3% Gewerbesteuer (= 5% Messzahl * 400% / (1+5% * 400%) * (1–25% * 1,055)); bis 2008 wurde nämlich die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer um die resultierende Gewerbesteuer gekürzt, zudem minderte damals die resultierende Gewerbesteuer die Bemessungsgrundlage bei der Körperschaftsteuer.
- 8 Seit 2008 beträgt der nominale Steuersatz nur noch 29,8% (bei einem angenommenen Hebesatz der Gewerbesteuer von 400%): 15% Körperschaftsteuer zzgl. darauf 5,5% Soli = 15,8% zzgl. 14,0% Gewerbesteuer (= 3,5% Messzahl * 400%).
- 9 § 16 (4) 2 GewStG.
- 10 33,1% = 25% * 1,055 + 5% * 200% / (1+5% * 200%) + (1–25% * 1,055).
- 11 22,8% = 15% * 1,055 + 3,5% * 200%.
- 12 Gewerbesteuer Hebesätze in Deutschland. Cyberlab GmbH, 2013, abrufbar unter gewerbesteuer-hebesatz.de/ (Abruf: 24.9.2013).
- 13 Vgl. Jarass/Obermair, Unternehmenssteuerreform 2008, 2006, abrufbar unter www.jarass.com/home/index.php/DE/steuern/buecher-und-umfangreiche-gutachten/58-unternehmenssteuerreform-2008 (Abruf: 12.5.2013).

Tabelle 1: **Bilanzierte und tatsächlich gezahlte Steuersätze**

Durchschnittlicher Steuersatz [%]	(1.1)		(1.2)		(2.1)		(2.2)		(3.1)		(3.2)	
	Ø 2001–2005				Ø 2010–2012				Änderung in Prozentpunkten [%P]			
	bilanziert		gezahlt		bilanziert		gezahlt		bilanziert		gezahlt	
(1) Allianz	14		43		35		27		20		–16	
(2) BASF	37		27		32		30		–5		3	
(2a) BASF ohne Ölförderung	k. A.		k. A.		22		20		k. A.		k. A.	
(3) BMW	80		37		34		32		–46		–4	
(4) Continental	44		34		32		28		–12		–5	
(5) Daimler	24		9		25		27		1		17	
(6) Dt. Bank	57		20		32		33		–25		13	
(7) Dt. Post	24		6		16		19		–8		13	
(8) E.ON	19		24		19		15		0		–9	
(9) Fresenius	40		38		30		27		–10		–10	
(10) SAP	40		35		26		26		–14		–9	
(11) SIEMENS	24		24		26		22		3		–2	
(12) ThyssenKrupp	35		16		–7		–22		–42		–38	
(13) VW	33		32		16		18		–18		–14	

Quellen: Wie erläutert, wird der bilanzierte Steuersatz als Steueraufwand dividiert durch Ergebnis vor Steuern bestimmt, der tatsächlich gezahlte Steuersatz als gezahlte Ertragsteuern dividiert durch Ergebnis vor Steuern. Die für diese Berechnungen erforderlichen Werte für Steueraufwand, Ergebnis vor Steuern sowie gezahlte Ertragsteuern stammen für 2001 bis 2005 aus früheren Untersuchungen¹⁴. Die entsprechenden Werte für 2010 bis 2012 wurden den jeweiligen Geschäftsberichten für 2012 entnommen, dort für 2010 nicht enthaltene Werte den jeweiligen Geschäftsberichten für 2011¹⁵.

Für den Zeitraum 2010–2012 lagen sowohl die bilanzierten wie auch die tatsächlich gezahlten Steuersätze für die meisten untersuchten DAX30-Unternehmen zwischen rund 25 % und gut 30 %, bei Dt. Post, E.ON und VW allerdings unter 20 %¹⁶.

Einige interessante Detailergebnisse:

- Bei VW war sowohl der bilanzierte wie auch der tatsächlich gezahlte Steuersatz im Zeitraum 2010–2012 nur halb so hoch wie 2001–2005.
- Daimler, Dt. Bank und Dt. Post hatten in 2001–2005 sehr niedrige tatsächlich gezahlte Steuersätze, die in 2010–2012 angestiegen sind. In Tab. 1 sind in den Spalten (3.1) und (3.2) die Änderungen der bilanzierten und der tatsächlich gezahlten Steuersätze angegeben. Die zeitliche Entwicklung der durchschnittlichen Steuersätze von 2010–2012 gegenüber 2001–2005 zeigt ein sehr gemischtes Bild:
- Bei BMW, Continental, Fresenius, SAP, ThyssenKrupp und VW sind sowohl die bilanzierten wie auch die tatsächlich gezahlten Steuersätze gesunken.
- Bei Allianz und SIEMENS ist der bilanzierte Steuersatz gestiegen, gleichzeitig aber der tatsächlich gezahlte Steuersatz gesunken.
- Bei Dt. Bank und Dt. Post ist der bilanzierte Steuersatz gesunken, gleichzeitig aber der tatsächlich gezahlte Steuersatz gestiegen.

22.9.2013), S. 120 ff.; Überarbeitungen gemäß Allianz, Geschäftsbericht 2005, abrufbar unter www.allianz.com/v_1366893745000/media/investor_relations/de/berichte_und_finanzdaten/geschaeftsbericht/archiv/2005_group_06_03_16_annual_report_allianz_deutsch.pdf (Abruf: 21.5.2013), S. 105; Deutsche Bank, Geschäftsbericht 2003, abrufbar unter www.deutsche-bank.de/2003/gb/serviceseiten/download.html (Abruf: 18.5.2013), S. 40; Deutsche Post, Geschäftsbericht 2003, abrufbar unter www.dp-dhl.com/content/dam/dpdl/investoren/de/investoren/publikationen/archiv/2003/finanzpublikationen/dpwn_annual_report_2003_de.pdf (Abruf: 21.5.2013), S. 10.

14 Jarass/Obermair (Fn. 13), S. 120 ff.

15 Sp. (2.1): zu Ergebnis vor Steuern und Steueraufwand: Allianz, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.allianz.com/v_1363795785000/media/investor_relations/de/berichte_und_finanzdaten/geschaeftsbericht/gb2012/gb2012_gruppe_final.pdf (Abruf: 14.5.2013), S. 344; BASF, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 5), S. 175; BASF, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.basf.com/group/corporate/de/function/conversions/publish/content/about-basf/facts-reports/reports/2011/Jahresabschluss_BASF_SE_2011.pdf (Abruf: 12.5.2013), S. 169; BMW, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.bmwgroup.com/bmwgroup/annual/2012/gb/German/pdf/bericht2012.pdf (Abruf: 18.5.2013), S. 78; BMW, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.bmwgroup.com/bmwgroup/annual/2011/gb/German/pdf/bericht2011.pdf (Abruf: 18.5.2013), S. 76; Continental, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter report.conti-online.com/pages/service/download/docs/gb_2012_de.pdf (Abruf: 14.5.2013), S. 156; Continental, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.continental-corporation.com/www/download/portal_com_de/themen/ir/finanzberichte/archiv/download/gb_2011_de.pdf (Abruf: 14.5.2013), S. 170; Daimler, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.daimler.com/Projects/c2c/channel/documents/2287151_Daimler_Geschaeftsbericht_2012.pdf (Abruf: 14.5.2013), S. 192; Daimler, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.daimler.com/Projects/c2c/channel/documents/2125318_Daimler_2011_Geschaeftsbericht.pdf (Abruf: 14.5.2013), S. 178; Deutsche Bank, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.deutsche-bank.de/ir/de/download/Deutsche_Bank_Geschaeftsbericht_2012.pdf (Abruf: 18.5.2013), S. 273; Deutsche Post, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.dp-dhl.com/de/investoren/finanzberichte/geschaeftsberichte.html (Abruf: 21.5.2013), S. 137; Deutsche Post, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.dp-dhl.com/de/investoren/finanzberichte/geschaeftsberichte.html (Abruf: 21.5.2013), S. 151; E.ON, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.eon.com/content/dam/eon-com/ueber-uns/GB_2012_D_eon.pdf (Abruf: 21.5.2013), S. 96; E.ON, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.eon.com/content/dam/eon-com/de/downloads/e/E.ON_Geschaeftsbericht_2011.pdf (Abruf: 21.5.2013), S. 68; Fresenius, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.fresenius.de/documents/gb_01.pdf (Abruf: 13.5.2013), S. 123; Fresenius, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.fresenius.de/documents/F_GB11_2011_d_Internet.pdf (Abruf: 13.5.2013), S. 122; SAP, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.sap.com/corporate-de/investors/pdf/SAP-2012-Geschaeftsbericht.pdf (Abruf: 15.5.2013), S. 193; Siemens, Geschäftsbericht 2011/12, abrufbar unter www.siemens.com/investor/pool/de/investor_relations/siemens_gb_2012.pdf (Abruf: 12.5.2013), S. 148; Siemens, Geschäftsbericht 2010/11, abrufbar unter www.siemens.com/annual/11/pdf/Siemens_GB_2011.pdf (Abruf: 15.5.2013), S. 166, jeweils Werte für „fortgeführte Aktivitäten“; ThyssenKrupp, Geschäftsbericht 2011/12, abrufbar unter www.thyssenkrupp.com/documents/investor/Finanzberichte/ger/ThyssenKrupp_2011_2012_GB.pdf (Abruf: 22.5.2013),

S. 120; ThyssenKrupp, Geschäftsbericht 2010/11, abrufbar unter www.thyssenkrupp.com/financial-reports/10_11/download/de/ThyssenKrupp_2010_2011_GB.pdf (Abruf: 22.5.2013), S. 129, jeweils Werte für „fortgeführte Aktivitäten“; VW, Geschäftsbericht 2012, abrufbar unter www.volkswagenag.com/content/vwcorp/content/de/investor_relations/bin.html/marginalparsys/textandimage_1/downloadFile/GB+2012_d.pdf (Abruf: 22.5.2013), S. 250; VW, Geschäftsbericht 2011, abrufbar unter www.volkswagenag.com/servicesseiten/downloads/files/gesamt_vw_gb11.pdf (Abruf: 22.5.2013), S. 242. Sp. (2.2): zu gezahlte Ertragsteuern: Allianz, Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 237; BASF, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 5), S. 204; BASF, Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 198; BMW, Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 80; BMW, Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 80; Continental, Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 158; Continental Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 172; Daimler Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 105; Daimler Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 99; Dt. Bank Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 278; Dt. Post Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 140; Dt. Post Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 154; E.ON Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 101; E.ON Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 73; Fresenius Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 195; Fresenius Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 195; SAP Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 162; Siemens, Geschäftsbericht 2011/12 (a. a. O.), S. 151; Siemens, Geschäftsbericht 2010/11 (a. a. O.), S. 169; ThyssenKrupp, Geschäftsbericht 2011/12 (a. a. O.), S. 122; ThyssenKrupp, Geschäftsbericht 2010/11 (a. a. O.), S. 132; VW Geschäftsbericht 2012 (a. a. O.), S. 256; VW, Geschäftsbericht 2011 (a. a. O.), S. 248.

16 ThyssenKrupp hatte in diesem Zeitraum große Verluste, wodurch ein negativer Steuersatz resultierte.

– Bei keinem der untersuchten DAX30-Unternehmen sind sowohl bilanzierte wie auch tatsächlich gezahlte Steuersätze gestiegen. Die Unterschiede zwischen den bilanzierten Steuern und den tatsächlich gezahlten Steuern waren 2010–2012 generell nicht sehr groß im Gegensatz zu 2001–2005.

III. Country-by-Country-Reporting

1. Neue EU-Vorgaben seit Mitte 2013

Seit Längerem gibt es Vorschläge, alle größeren Unternehmen zu länderspezifischen Angaben zu verpflichten (sogenanntes „country-by-country-reporting“)¹⁷. Für Unternehmen der Mineral- und Forstindustrie und dem Finanzbereich gibt es hierzu seit Mitte 2013 EU-weite gesetzliche Vorgaben:

- Eine neue EU-Verordnung¹⁸ von Juni 2013 verpflichtet alle größeren Unternehmen aus der Mineral- und Forstindustrie zu länderspezifischen Veröffentlichungen bezüglich Zahlungen an die jeweiligen nationalen Regierungen (für Genehmigungen, Ertragsteuern, Lizenzgebühren und Dividenden). Länderspezifische Bilanzangaben, insbesondere zu Ergebnis vor Steuern sowie zu bilanzierte und tatsächlich bezahlte Steuern, sind (noch?) nicht vorgesehen. Die EU-Kommission hat bereits erklärt, dass sie eine Ausdehnung dieser Vorschriften auf alle größeren Unternehmen für wünschenswert hält.
- Ab 2015 müssen alle Finanzunternehmen länderspezifische Angaben zu ihren Geschäftsbereichen, Umsätzen und Beschäftigten veröffentlichen. Länderspezifische Angaben zu Ergebnis vor Steuern, bilanzierte Steuern (auch tatsächlich bezahlte Steuern?) und erhaltenen Subventionen müssen (vorerst?) nur vertraulich an die Europäische Kommission gemeldet werden¹⁹.

2. Für Deutschland und für das Ausland bilanzierte Steuersätze

Nur sechs der dreißig DAX30-Unternehmen schlüsseln ihre Angaben zu Ergebnis und Steuern wenigstens nach Deutschland und Ausland auf, einige weitere DAX30-Unternehmen machen entsprechende Angaben zumindest für die bilanzierten Ertragsteuern, nicht aber für die zugrunde liegenden Erträge.

Tab. 2 zeigt in Sp. (2.1) nochmals die bilanzierten Steuersätze für 2010–2012 laut Tab. 1, Sp. (2.1). Zudem werden nun für diejenigen sechs DAX30-Unternehmen, die dazu in ihren Geschäftsberichten Angaben machen, in Sp. (2.1a) länderspezifische Steuersätze für Deutschland und in Sp. (2.1b) für das Ausland angegeben. Ergebnis: In Deutschland sind bei fünf der sechs DAX30-Unternehmen die bilanzierten Steuersätze niedriger als im Ausland²⁰.

Für die tatsächlich gezahlten Steuersätze werden keine länderspezifischen Angaben gemacht. Zum Vergleich werden nochmals die gezahlten Steuersätze für 2010–2012 laut Tab. 1, Sp. (2.2) angegeben.

IV. Warum haben einige DAX30-Unternehmen so niedrige Steuersätze?

Der bilanzierte Steueraufwand wird in der „Überleitungsrechnung“ der Geschäftsberichte bestimmt. Ausgangspunkt ist das Ergebnis vor Steuern multipliziert mit dem in Deutschland gültigen nominalen Steuersatz für Kapitalgesellschaften von rund 30%. Anschließend werden durch Zu- bzw. Abschläge die im Ausland teilweise höhe-

Tabelle 2: Vergleich der für Deutschland und für das Ausland bilanzierten Steuersätze

Durchschnittlicher Steuersatz 2010–2012 [%]	(2.1)	(2.1a)	(2.1b)	(2.2)
	bilanziert insgesamt	davon Deutschland	davon Ausland	gezahlt insgesamt
(1) Allianz	35	110	31	27
(2a) BASF ohne Ölförderung	22	19	23	20
(5) Daimler	25	22	26	27
(9) Fresenius	30	22	32	27
(10) SAP	26	26	27	26
(11) SIEMENS	26	21	30	22

Quellen: zu Sp. (2.1) siehe Tab. 1, Sp. (2.1); zu Sp. (2.1a) und Sp. (2.1b): Die länderspezifischen Werte für 2010 bis 2012 wurden den jeweiligen Geschäftsberichten für 2012 entnommen, dort für 2010 nicht enthaltene Werte den jeweiligen Geschäftsberichten für 2011²¹; zu Sp. (2.2) siehe Tab. 1, Sp. (2.2).

ren, teilweise niedrigeren Steuersätze berücksichtigt sowie weitere bilanztechnische Aspekte, v.a. im Bereich latenter Steuern, die teilweise zu höheren, meist aber zu niedrigeren bilanzierten Steueraufwänden führen. Der bilanzierte Steuersatz kann dann bestimmt werden als Quotient von bilanziertem Steueraufwand zu Ergebnis vor Steuern.

Wie Tab. 1, Sp. (2.2) zeigt, weisen BASF (ohne Ölförderung), Dt. Post, E.ON und VW besonders niedrige bilanzierte Steuersätze auf. Im Folgenden werden die hierfür in den Überleitungsrechnungen der jeweiligen Geschäftsberichte genannten Gründe erläutert. Zudem werden Hinweise gegeben, woraus die gleichzeitig sehr niedrigen tatsächlich gezahlten Steuersätze resultieren könnten.

1. BASF (ohne Ölförderung)

In der „Überleitungsrechnung auf den effektiven Steueraufwand und die Steuerquote“²² kommt BASF auf einen „effektiven Steueraufwand“ von 3214 Mio. Euro bzw. eine „effektive Steuerquote“ von 38%. Der von BASF verwendete Begriff „effektiv“ könnte irrtümlich-

17 Steuerzahlungen multinationaler Unternehmen transparent machen – Country-by-Country-Reporting in Deutschland einführen und in Europa vorantreiben. Antrag der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen. BT-Drs. 17/13717, 4.6.2013, abrufbar unter dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/13717/1713717.pdf (Abruf: 22.9.2013).

18 Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, Brussels, June 26, 2013, abrufbar unter eur-lex.europa.eu/LexUri.Serv/LexUri.Serv.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF (Abruf: 22.9.2013). S. auch Country by country reporting, European Commission, 26.6.2013, abrufbar unter ec.europa.eu/internal_market/accounting/country-reporting/index_en.htm (Abruf: 24.9.2013).

19 Commissioner Barnier welcomes European Parliament vote on the Accounting and Transparency Directives (including country by country reporting). European Commission, 12.6.2013, abrufbar unter ec.europa.eu/commission_2010-2014/barnier/headlines/speeches/2013/06/20130612_en.htm (Abruf: 24.9.2013).

20 Eine Ausnahme bildet Allianz: Der in Tab. 2, Sp. (2.1a) für Deutschland angegebene bilanzierte Steuersatz von 110% resultiert aus dem für Deutschland bilanzierten Steueraufwand von 330 Mio. Euro für 2010–2012 (laufend 493 Mio. Euro, latent –164 Mio. Euro) bei einem Ertrag vor Steuern von 301 Mio. Euro. Letztlich resultiert dieser hohe Steuersatz aus dem in 2011 für Deutschland bilanzierten Steueraufwand von 328 Mio. Euro (laufend 516 Mio. Euro, latent –188 Mio. Euro) bei einem (negativen) Ergebnis vor Steuern von –711 Mio. Euro.

21 Länderspezifisches Ergebnis vor Steuern: Allianz, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 343; BASF, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 5), S. 175; BASF, Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 169; Daimler Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 212; Daimler Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 197; Fresenius Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 151; Fresenius Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 151; SAP Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 193; Siemens, Geschäftsbericht 2011/12 (Fn. 15), S. 178; Siemens, Geschäftsbericht 2010/11 (Fn. 15), S. 200, jeweils Werte für „fortgeführte Aktivitäten“.

Länderspezifischer Steueraufwand: Allianz, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 344; BASF, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 5), S. 175; BASF, Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 169; Daimler Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 212; Daimler Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 197; Fresenius Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 151; Fresenius Geschäftsbericht 2011 (Fn. 15), S. 151; SAP Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 193; Siemens, Geschäftsbericht 2011/12 (Fn. 15), S. 178; Siemens, Geschäftsbericht 2010/11, S. 200, jeweils Werte für „fortgeführte Aktivitäten“.

22 BASF, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 5), S. 176.

cherweise suggerieren, das es sich hierbei um eine tatsächlich gezahlte Steuerbelastung handelt. Dieser „effektive Steueraufwand“ bzw. die „effektive Steuerquote“ sind aber vielmehr kalkulatorische Größen, die für die Bestimmung des (bilanzierten) Steueraufwands Verwendung finden²³.

Für die Ölförderung werden von den Förderländern hohe Gebühren für die Ölförderung erhoben, sei es als „royalties“, sei es als hohe Sondersteuern. Diese Beträge werden in der Überleitungsrechnung als Steuern für den Bereich „ausländische Betriebsstätten deutscher Gesellschaften zur Ölförderung“ berücksichtigt, was zu den genannten sehr hohen bilanzierten Steuersätzen führt. Deshalb wurden auch Steuersätze ohne Berücksichtigung der Ölförderung berechnet. Die in Tab. 2 für 2010–2012 ausgewiesenen Steuersätze für BASF (ohne Ölförderung) von 22% (bilanziert) sowie 20% (tatsächlich gezahlt) stellen wohl eine Obergrenze dar und sind in Wirklichkeit vermutlich noch etwas niedriger.

2. Dt. Post

Die Dt. Post geht bei einem Ergebnis vor Ertragsteuern von 2238 Mio. Euro²⁴ vom deutschen Nominalsteuersatz von knapp 30% aus und erhält so eine „Rechnerische Ertragsteuer“ (Ertragsteueraufwand) von 667 Mio. Euro. Wegen „auf steuerliche Verlustvorträgen und temporäre Differenzen nicht gebildete aktive latente Steuern in- und ausländischer Konzerngesellschaften“ resultiert ein bilanzierter Steuerertrag von insgesamt 242 Mio. Euro; unter Berücksichtigung von „Effekt für laufende Steuern aus Vorjahren“ (–70 Mio. Euro), „Steuerfreie Erträge und nicht abziehbare Ausgaben“ (–42 Mio. Euro) sowie „Steuersatzdifferenzen ausländischer Unternehmen“ (71 Mio. Euro) resultieren schließlich (bilanzierte) Ertragsteuern von nur noch 458 Mio. Euro, woraus der genannte bilanzierte Steuersatz von nur 20%²⁵ in 2012 resultiert.

Im Klartext: Der bilanzierte Steueraufwand wird v.a. gemindert, weil auf Verlustvorträge früher keine latenten Steuern gebildet wurden²⁶ und deshalb nun bei Nutzung der Verlustvorträge keine latenten Steuern ergebniserhöhend aufgelöst werden müssen.

Die Dt. Post hat enorm hohe Verlustvorträge, in 2012 rund das Sechsfache ihres Ergebnisses vor Steuern. Durch Nutzung dieser Verlustvorträge kann auch der tatsächlich gezahlte Steuersatz massiv abgesenkt werden. Weitere Gründe sind aus der „Überleitungsrechnung“ der Geschäftsberichte nicht erkennbar.

3. E.ON

E.ON weist bei einem Ergebnis vor Steuern von 3351 Mio. Euro in 2012 und einem verwendeten deutschen Ertragsteuersatz von 30% „Erwartete Ertragsteuern“ von 994 Mio. Euro aus²⁷. Nach Berücksichtigung u.a. von „Unterschied zu ausländischen Steuersätzen“ (–174 Mio. Euro), „Änderungen des Steuersatzes/Steuerrechts“ (–263 Mio. Euro), „Steuereffekte auf steuerfreies Einkommen“ (–264 Mio. Euro) und „Wertänderung aktive latente Steuern“ (659 Mio. Euro) resultiert ein „Effektiver Steueraufwand“ von 710 Mio. Euro bzw. ein „Effektiver Steuersatz“ von 21,4%.

Der tatsächlich gezahlte Steuersatz von nur 15% resultiert u.a., weil die „Wertänderung aktive latente Steuern“ (659 Mio. Euro) bei den tatsächlich gezahlten Steuern keine Rolle spielt. Weitere Gründe sind aus der „Überleitungsrechnung“ der Geschäftsberichte nicht erkennbar.

4. VW

Der erwartete Ertragsteueraufwand von 7520 Mio. Euro und der ausgewiesene Ertragsteueraufwand von nur 3608 Mio. Euro differieren

laut VW-Geschäftsbericht v.a. wegen „temporäre Differenzen, für die keine latenten Steuern erfasst wurden“.

Im Klartext: Das Ergebnis vor Steuern enthält in erheblichem Umfang Wertsteigerungen, die als Beteiligungserträge (fast) steuerfrei sind und für die deshalb keine latenten Steuern erfasst wurden.

Im VW-Geschäftsbericht wird dazu erläutert: „Der ausgewiesene Steueraufwand des Jahres 2012 von 3608 Mio. Euro (Vorjahr: 3126 Mio. Euro) war um 3912 Mio. Euro (Vorjahr 2457 Mio. Euro) niedriger als der erwartete Steueraufwand von 7520 Mio. Euro, der sich bei Anwendung eines Thesaurierungssatzes von 29,5% auf das Vorsteuerergebnis des Konzerns ergeben würde. Verursacht wurde diese Differenz im Wesentlichen durch Bewertung der Altanteile an der Porsche Holding Stuttgart zum Zeitwert im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses ... sowie der Zeitbewertung der Call- und Put-Option im Zusammenhang mit dem Erwerb der ausstehenden Anteile an der Porsche Holding Stuttgart, die im Konzern ohne Steuereffekt bleiben.“²⁸

Der tatsächlich gezahlte Steuersatz ist ebenfalls u.a. deshalb so niedrig, weil im Ergebnis vor Steuern Wertsteigerungen enthalten sind, die (fast) steuerfrei sind, oder wie es im VW-Geschäftsbericht heißt, „die im Konzern ohne Steuereffekt bleiben“. Weitere Gründe sind aus der „Überleitungsrechnung“ der Geschäftsberichte nicht erkennbar.

V. Zusammenfassung

Für 13 DAX30-Unternehmen wurden für den Zeitraum 2010–2012 relevante Kennzahlen zu Ertrag und Steuern erhoben; zum Vergleich wurden für 2001–2005 die entsprechenden Daten aus früheren Untersuchungen bereitgestellt. Ergebnis:

- In Deutschland wurde der für Kapitalgesellschaften typische nominale Steuersatz ab 2008 deutlich um rund 10%-Punkte von 40% auf 30% gesenkt.
- Im Zeitraum 2010–2012 lagen sowohl die bilanzierten wie auch die tatsächlich gezahlten Steuersätze zwischen 25% und gut 30%, bei Dt. Post, E.ON und VW allerdings unter 20% (vgl. Tab. 1).
- Die tatsächlich gezahlten Steuersätze lagen im Zeitraum 2010–2012 deutlich näher an den gesetzlich vorgegebenen nominalen Steuersätzen als im Zeitraum 2001–2005.

Ein Vergleich der Steuersätze von 2010–2012 gegenüber 2001–2005 zeigt (Tab. 1):

- Bei BMW, Continental, Fresenius, SAP, ThyssenKrupp, VW sind sowohl die bilanzierten als auch die tatsächlich gezahlten Steuersätze gesunken.
- Bei VW war sowohl der bilanzierte als auch der tatsächlich gezahlte Steuersatz in 2010–2012 nur halb so hoch wie in 2001–2005.

²³ Wie schon zu Beginn von Kap. II dieses Beitrags erläutert, ergibt sich der bilanzierte Steuersatz als Steueraufwand laut Bilanz dividiert durch Ergebnis vor Steuern laut Bilanz.

²⁴ Dt. Post Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 167.

²⁵ 20% = 458 Mio. Euro / 2238 Mio. Euro.

²⁶ Fällt im Jahr t ein Verlust von z. B. 100 Mio. Euro bei einem Ertragsteuersatz von z. B. 30% an, so kann ein latenter Steuerertrag von 30 Mio. Euro gebucht werden, so dass insgesamt nur ein Bilanzverlust nach Steuern von 70 Mio. Euro ausgewiesen wird. Bei einer späteren Nutzung des Verlustvortrags muss dieser latente Steuerertrag als Steueraufwand ausgewiesen werden. Wurde nun im Jahr t kein latenter Steuerertrag gebucht, so muss später bei Nutzung des Verlustvortrags auch kein latenter Steueraufwand ausgewiesen werden, was in der Überleitungsrechnung entsprechend berücksichtigt werden muss.

²⁷ E.ON Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 129.

²⁸ VW, Geschäftsbericht 2012 (Fn. 15), S. 291.

– Daimler, BASF, Dt. Bank und Dt. Post hatten in 2001–2005 sehr niedrige tatsächlich gezahlte Steuersätze, die in 2010–2012 angestiegen sind.

Nur sechs DAX30-Unternehmen machen länderspezifische Angaben, indem sie in der Bilanz zwischen Deutschland und Ausland unterscheiden. Ein Vergleich der bilanzierten Steuersätze zeigt, dass diese für Deutschland vielfach niedriger sind als im Ausland (Tab. 2).

Prof. Dr. Lorenz Jarass, Dipl.-Kfm. (Univ. Regensburg), M.S. (School of Engineering, Stanford Univ., USA), Hochschule RheinMain Wiesbaden.



Prof. Dr. Angelika Dölker, MBA International Taxation

Investitionen in den BRICS-Staaten aus steuerlicher Sicht – Teil 3: Indien

Dieser Beitrag setzt den Aufsatz Investitionen in den BRICS-Staaten aus steuerlicher Sicht mit Teil II. 3. Indien fort. Der erste Beitrag zu Brasilien ist in BB 2013, Heft 24 erschienen, der Beitrag zu Russland in Heft 38. Indien erleidet einen massiven Abschwung, der sich in einer Stagnation der Industrie, Abbau von Arbeitsplätzen und hoher Inflation äußert (vgl. StZ v. 17.8.2013, 15). Das Wirtschaftswachstum betrug 2012 nur noch 5% (vgl. StZ v. 25.7.2013, 7). Der Deutsche Industrie- und Handelskammertag sieht wenig Reformbemühungen (vgl. StZ v. 16.8.2013, 10), der Wechselkurs der Rupie ist unter massivem Druck (vgl. StZ v. 7.9.2013, 13).

I. Einleitung

s. BB 2013, Heft 24, 1431

II. Steuerliche Aspekte

3. Indien

a) Problematik der Doppelbesteuerung

Auch bei der Investition in Indien über eine Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft stellt sich das Problem der Doppelbesteuerung. Deutschland hat am 19.6.1995 ein DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen mit Indien geschlossen, das am 19.12.1996 in Kraft trat.¹ Das DBA folgt dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA),² allerdings wird auf Abweichungen im Art. 5 zur Betriebsstätte einzugehen sein.

b) Tochterkapitalgesellschaft oder Betriebsstätte im Ausland

aa) Betriebsstätte

Ein Investor kann eine Repräsentanz oder Zweigniederlassung eröffnen.³ Den international üblichen Tatbestand einer Betriebsstätte kennt das indische Steuerrecht für Zwecke der Bestimmung der beschränkten Steuerpflicht nicht. Die Rechtsprechung hat den Begriff

der Business Connection herausgearbeitet, der allerdings weiter ist als der Betriebsstätten-Begriff, da er alle Einkünfte aus indischen Quellen erfasst.⁴ Die Regelungen des Art. 5 Abs. 5 DBA Indien gehen dem nationalen indischen Recht vor, so dass die Gründung einer Repräsentanz nicht zur Annahme einer Betriebsstätte führt, falls dort nur Hilfsfunktionen ausgeübt werden. Das DBA Indien enthält jedoch einige wesentliche Abweichungen zum OECD-MA, auf dem es grundsätzlich aufgebaut ist.⁵ So haben Explorationsstätten für Bodenschätze Betriebsstätten-Eigenschaft (Art. 5 Abs. 2f) DBA Indien); Bauausführungen und Montagen bilden bereits nach dem Überschreiten von sechs Monaten eine Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 2i)). Eine wesentliche Erweiterung des Betriebsstätten-Begriffes gegenüber dem OECD-MA bildet die Regelung zur Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 5c) DBA Indien, da auch ein vollmachtloser Vertreter zu einer Betriebsstätte führt, wenn er einen Bestand von Gütern oder Waren für das Unternehmen unterhält, aus dem er regelmäßig Auslieferungen vornimmt. Die indische Finanzverwaltung wendet in manchen Fällen auch bei Tochtergesellschaften die Grundsätze der Betriebsstätten-Besteuerung an, teils mit der Einstufung der Räume der Tochter als feste Geschäftseinrichtung der Mutter, teils als Vertreterbetriebsstätte.⁶ Gesetzliche Grundlage sowohl für die Besteuerung der natürlichen Personen wie auch der Körperschaften ist der Income Tax Act von 1961.⁷ Die indische Regierung plant eine umfassende Steuerrechtsreform, ein Direct Tax Code soll den Income Tax Act 1961 ersetzen

¹ Vgl. BfMf, 22.1.2013 – IV B 2 – S 1301/07/10017-04 zum Stand der DBA am 1.1.2013, BStBl. I 2013, 162.

² Vgl. Vogel/Lehner, DBA, 2008, Übersicht über die DBA, die dem OECD-MA folgen, S. 27.

³ Vgl. Schmitz-Bauer, Recht kompakt Indien, Stand: Mai 2013, S. 5, abrufbar unter www.gtai.de (Abruf: 8.6.2013).

⁴ Vgl. Dave/Nayak, Cahiers de droit fiscal international, 2005, S. 339 ff.

⁵ Vgl. Stauß, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Stand: 1999, Art. 5 DBA Indien, Rn. 1, S. 30.

⁶ Vgl. Ruh/Beyer, IWB 2009, 104. In dem Fall der indischen Tochtergesellschaft von Rolls Royce ging das Delhi Income Tax Appellate Tribunal im Urteil vom 26.10.2007 trotz fehlender Verfügungsmacht des Stammhauses von einer festen Geschäftseinrichtung aus. Weitere Grundsatzurteile wie Morgan Stanley and Co. (Supreme Court Ruling), Ishikawajima-Harima Ltd. v. DIT 158 Taxman 259 (Supreme Court), Galileo International Inc. (Delhi High Court), Set Satellite (Singapore) Pte. Ltd. vs. DCIT (Mumbai High Court) und Convergys Customer Management Group Inc. (Delhi Tribunal) erläutern die Präsentation von Chaudhary/Maheshwari, Attribution of Business Profits, abrufbar unter icaitv.com/Art.7-AttributionofbusinessProfitsfor/CA/webinar.ppt (Abruf: 18.6.2013).

⁷ Vgl. KPMG, Global Corporate Tax Handbook, 2013, S. 519.