

L. JARASS ■ G.M. OBERMAIR

Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

2., vollständig neu bearbeitete Auflage erschienen



Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung

International geplante Maßnahmen und
national umsetzbare Reformvorschläge
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Inhaltsübersicht

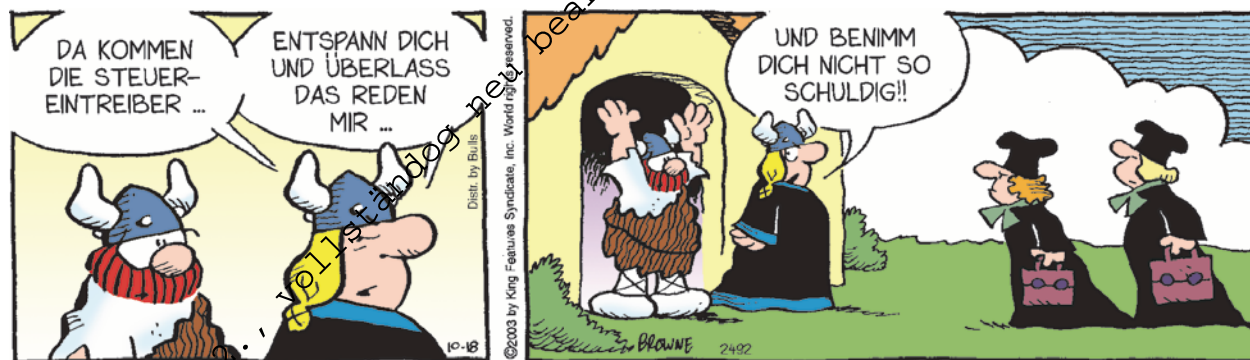
Zusammenfassung	5
1 Mangelhafte Besteuerung im Unternehmensbereich	17
Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen	27
2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen	28
3 Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmenserträgen, die nur MIT internationaler Abstimmung umsetzbar sind	51
4 Reformvorschläge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

Teil I : Besteuerung von Unternehmenserträgen

Die derzeitige Besteuerung von Unternehmens- und Kapitalerträgen insbesondere von international tätigen Unternehmen wird vielfach als unbefriedigend angesehen, wenn auch mit unterschiedlich, ja gegensätzlich motivierten und orientierten Kriterien:

- Kritiker, die staatliche und überstaatliche Institutionen vertreten wie OECD, G20³³ und EU-ECOFIN³⁴, sehen vor allem die negativen fiskalischen Auswirkungen der derzeitigen Situation und treiben deshalb Reformen voran.
- Vertreter der kleinen und mittleren Unternehmen kritisieren den unfairen Steuerwettbewerb zwischen ihnen und den multinational tätigen Konzernen.
- Interessenvertreter der Dritte-Welt-Länder beklagen die Rohstoffaneignung durch die Industrieländer, sehen sich einem unkontrollierten Steuerwettbewerb ausgesetzt und müssen kaum kontrollierbare und weit unter Wert angesetzte Verrechnungspreise akzeptieren.
- Die international operierenden hochprofessionellen Beratungskonzerne dagegen, die für ihre Klientel sehr erfolgreich die derzeitigen legalen Möglichkeiten unterschiedlicher nationaler Steuerregime zur doppelten oder vielfachen Nichtbesteuerung nutzen, unterstützen vor allem Maßnahmen gegen eine mögliche Doppelbesteuerung und warnen vor zusätzlichen Belastungen der Unternehmen und vor negativen volkswirtschaftlichen Auswirkungen von Reformschritten.

Jede dieser vier in dem derzeitigen Tauziehen aktiven Fraktionen vertritt neben ideologischen Standpunkten auch ganz pragmatisch die Interessen ihrer jeweiligen Klientel.



³³ Mitglieder der G20 [G20 2014a]: Argentinien, Australien, Brasilien, Canada, China, Frankreich, Deutschland, Indien, Indonesien, Italien, Japan, Mexiko, Russland, Saudi Arabien, Südafrika, Süd-Korea, Türkei, UK, USA, EU.

³⁴ EU Wirtschafts- und Finanzminister.

2 Defizite bei der Besteuerung von Unternehmenserträgen

Globalisierung und fehlende Harmonisierung der Steuersysteme ermöglichen vor allem international operierenden Unternehmen eine ganz legale Steuervermeidung. In 2013 hat die OECD Analysen zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerränder (BEPS) vorgelegt und die EU zu aggressiver Steuerplanung. Diese Analysen werden skizziert und mit Beispielen weltbekannter Konzerne wie AMAZON, APPLE und GOOGLE illustriert. Diese mangelhafte Unternehmensbesteuerung führt zu einem unfairen Wettbewerb gegenüber rein inländisch operierenden mittelständischen Firmen und sie benachteiligt Arbeitsplätze in Deutschland.



2.1 Steuervermeidung durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Die für die Besteuerung von Unternehmen maßgeblichen Grundlagen des deutschen Steuerrechts gehen auf die erste Hälfte des 20. Jahrhunderts zurück und waren auf eine reine Binnenwirtschaft zugeschnitten. Auch wenn es schon seit den 1920er Jahren intensive Auslandsbeziehungen gab – man denke an OPEL, seit 1929 eine Tochter von General Motors – so blieb doch der Verkehr von Gütern und Kapital über Grenzen hinweg sowohl aus rechtlichen wie aus technischen Gründen sehr beschränkt, staatlich strikt kontrolliert und häufig mit Zöllen belegt. Alle in Deutschland erwirtschafteten Erträge wie auch die von Deutschen im Ausland erwirtschafteten Erträge konnten so prinzipiell erfasst und besteuert werden.

In den letzten Jahrzehnten erfolgte die Durchsetzung einer echten Weltwirtschaft mit weitgehend offenen Grenzen für Güter und Dienstleistungen wie auch für Kapital, Kredite, Investitionen, Lizenzen etc. Dadurch wurde ein intensiver Austausch zwischen vielen Staaten eröffnet, die vielfach sehr unterschiedliche Rechts- und Steuersysteme haben. Dies resultierte in ganz neuen Problemen für eine angemessene Besteuerung insbesondere der großen multinational operierenden Unternehmen.

2.1.1 Globalisierung und fehlende Harmonisierung der Steuersysteme ermöglichen Steuervermeidung

Das in den letzten Jahren international in Gebrauch gekommene Akronym "BEPS" ist eine Abkürzung von "Base Erosion and Profit Shifting"³⁵ (Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung). Entwicklung und Nutzung derartiger Steuervermeidungsstrategien (Tax Planning) ist besonders leicht international operierenden und verflochtenen Unternehmen möglich. Diesen sogenannten multinationalen Unternehmen ist es dadurch in immer größerem Umfang gelungen – und zwar im Regelfall ganz legal – die Gesamtbesteuerung ihrer Erträge in allen Ländern, in denen sie mit Schwestern, Töchtern und Schwägerschaft tätig sind, auf einen

³⁵ [OECD 2013].

Bruchteil der im jeweiligen Land gültigen gesetzlichen Steuersätze³⁶ zu verringern. Dies steht ganz im Gegensatz zu rein inländisch operierenden mittelständischen Unternehmen, die diese Steuervermeidungsmöglichkeiten nicht haben, aber jeweils in ihrem Land mit den steuerbegünstigten Töchtern der Multinational Enterprises konkurrieren müssen.

Tab. 2.1 : Nominale Körperschaftsteuersätze in EU und Vergleichsländern, 2012

Steuersatz	
10% bis 15%	Bulgarien, Irland, Zypern
15% bis 20%	Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Slowenien, Tschechische Republik
20% bis 25%	Estland, Finnland, Griechenland, Kroatien, Ungarn, Schweden, Schweiz, Slowakische Republik, UK
25% bis 30%	Dänemark, Luxemburg, Niederlande, Norwegen, Österreich
30% bis 35%	Belgien, Deutschland, Italien, Portugal, Spanien
35% bis 40%	Frankreich, Japan, Malta, USA

Hinweis: Steuersätze inkl. lokale Steuern (wie z.B. deutsche Gewerbesteuer).

Quellen: Nach [Spengel/Finke 2013, Tab. 1, S. 3]; zu den detaillierten Steuersätzen für jedes einzelne Land siehe Tab. 8.3 unserer Untersuchung.

Die für die Steuervermeidung erforderlichen Maßnahmen der multinationalen Unternehmen, die im Folgenden beschrieben und durch Fallbeispiele veranschaulicht werden, sind nach geltender Rechtslage im Regelfall sowohl innerhalb ihrer jeweiligen Sitzländer, etwa in der EU, wie auch nach internationalem Wirtschafts- und Steuerrecht gänzlich legal, auch wenn diese Praxis mittlerweile sowohl von der Europäischen Kommission³⁷ als auch von der OECD³⁸ als "aggressive Steuergestaltung" bezeichnet wird. Der folgenden Feststellung ist deshalb leider zuzustimmen, nicht nur für den EU-Raum: "Die Wurzel des Übels liegt in der fehlenden Steuerharmonisierung: Erst unterschiedliche Regelungen innerhalb der EU und das nicht abgestimmte Vorgehen der EU-Mitgliedstaaten gegenüber Drittländern ermöglichen Besteuerungslücken. Die Steuerpflichtigen, die sich die Untätigkeit des [EU]Unions-Gesetzgebers zunutze machen, trifft dann der Vorwurf, ihre Steuerplanung zu "aggressiv" vorzunehmen."³⁹

Es sind also bestimmte Merkmale des heutigen Weltwirtschaftssystems und der darin vertretenen äußerst verschiedenen Steuerregime, die die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und die Gewinnverlagerung (BEPS) ermöglichen:

(1) Globalisierung

Es herrscht weitgehende Kapitalverkehrsfreiheit in großen Teilen des Globus. Bei sehr niedrigen Transaktionskosten ist es möglich, über Ländergrenzen und Kontinente hinweg Direktinvestitionen vorzunehmen, finanzielle Erträge auszutauschen, Kredite zu erhalten und zu vergeben, und Schuldzinsen, Lizenzgebühren, Patentkosten etc. zu bezahlen. Durch das Internet können immaterielle Güter wie z.B. Software fast kostenfrei weltweit geliefert werden. Auch der Transport materieller Güter ist selbst über große Entfernungen im Vergleich zu ihrem Wert äußerst preiswert geworden: Frische Trauben werden aus Chile eingeflogen, australische Kohle wird nach Europa verschifft.

Die Entwicklungen, die pauschal durchaus zutreffend als **Globalisierung** bezeichnet werden, sind von den Regierungen ebenso pauschal gebilligt oder einfach hingenommen worden, nicht zuletzt aufgrund der großen Erwartungen und Versprechungen von neoliberalen Wirtschaftsexperten bezüglich des dadurch ausgelösten Wirtschaftswachstums und neuer Arbeitsplätze sowie eines verbesserten Lebensstandards insbesondere in der Dritten Welt etc. Die dadurch erforderlich gewordenen von grundlegenden Reformen der nationalen und supranationalen wirtschafts-, finanz- und steuerpolitischen Rahmenbedingungen zum Schutz vor der unregulierten Macht multinationaler Oligopole wurde aber bis vor kurzem weder von den Einzelstaaten noch von supranationalen Institutionen wie der Europäischen Union wahrgenommen. Im Gegenteil: Mangels Transparenz und ohne hinreichende Regulierung grenzüberschreitender Handels- und

³⁶ Nominale Steuersätze.

³⁷ Z.B. [EU 2012].

³⁸ [OECD 2013, Kap. 4, S. 33ff.].

³⁹ [Lang 2013, S. 372].

Finanztransaktionen können sogar innerhalb des EU-Raums die in diesem Kap. 2 ausführlich dargestellten Dunkelzonen und Steueroasen eingerichtet und ganz legal genutzt werden.

Was hierzu in diesem Teil I bezüglich Einkommen und Gewinnen von Unternehmen ausgeführt wurde, gilt grundsätzlich auch für die im späteren Teil II beschriebenen Unternehmensvermögen, von denen ein wachsender Teil unbesteuert die Grenzen überschreiten und zum jeweils profitabelsten Platz transferiert werden können.

(2) Fehlende Harmonisierung der Steuersysteme

Im Zuge der Globalisierung sind die meisten großen Unternehmen in ein verschachteltes, über viele Nationen ausgedehntes System von Teilunternehmen, Mutter- und Tochterunternehmen, Holdings und Finanzierungsgesellschaften zerlegt, nicht zuletzt wegen der enormen steuerlichen Vorteile einer solchen Strategie. Damit ist es ihnen nämlich möglich, ein weiteres Charakteristikum der globalen Wirtschaftswelt zu ihrem Vorteil zu nutzen, nämlich die enorme Diversität der nationalen Steuersysteme: Innerhalb des globalen Wirtschaftsraums bestehen weiterhin äußerst unterschiedliche staatliche Rahmenbedingungen. Gänzlich verschiedene nationale und regionale Steuerregime sind sogar erst geschaffen worden etwa mit extrem niedrigen gesetzlichen Steuersätzen in einigen kleineren Staaten und autonomen Regionen. Durch die Schaffung solcher Steueroasen sollen Niederlassungen insbesondere von großen multinationalen Unternehmen aquiriert werden, selbst wenn diese nur Büros mit Briefkästen sind (Briefkastenfirma). In einer solchen Niederlassung deklariert der internationale Konzern dann möglichst viel von seinen weltweiten Erträgen. Beispiel SAP: "Zwar erwirtschaftet SAP laut Reuters nur 1% seines Umsatzes in Irland, meldet dort aber 20% seiner Gewinne."⁴⁰

Die nominalen Steuersätze für Kapitalgesellschaften haben selbst innerhalb der EU eine sehr große Spannweite, vgl. Tab. 2.1, nämlich von 10% in Bulgarien, 12,5% in Zypern und Irland, bis 35% in Malta und 38% in Frankreich (und in Japan und USA). Diese nominalen Steuersätze sind allerdings nur ein erster Anhaltspunkt. So ist das scheinbare Hochsteuerland Malta in Wirklichkeit eine Steueroase, weil dort durch eine Vielzahl von Ausnahmeregelungen ausländische Investoren weitgehend steuerfrei gestellt werden.

Kasten 2.1 : Was ist eine Steueroase?

"Der Begriff "Steueroase" bezeichnet umgangssprachlich ein Land oder ein Gebiet, das aufgrund der dort geltenden rechtlichen Regelungen und deren Anwendung für Steuervermeidung oder -unterziehung attraktiv ist. Hierfür spielen mehrere Faktoren eine Rolle, z.B.

- mangelnde Kooperation (kein Informationsaustausch nach OECD-Standard),
- fehlende Transparenz (z.B. striktes Bankgeheimnis), keine oder sehr niedrige Steuern bzw. Abgaben oder
- unfaire Methoden bei der Ermittlung der Steuerbasis (z.B. besonders vorteilhafte Sonderregelungen für nichtansässige Personen bzw. ausländische Einkünfte).

Es handelt sich dabei überwiegend um kleinere souveräne Staaten (z.B. Luxemburg, Zypern, Malta) oder autonome Außengebiete (z.B. Kanalinseln, Antillen, Bahamas, Bermudas), deren Ökonomie bei geringer eigener Produktion überwiegend auf Finanzdienstleistungen in enger wirtschaftlicher Verbindung mit größeren, hochentwickelten Industriestaaten ausgerichtet ist, in denen die in den Steueroasen verwalteten Kapitalerträge erwirtschaftet werden.

(3) Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Erst die Zusammenführung beider Entwicklungen, nämlich

- Globalisierung mit immer mehr rund um den Globus verbundenen Unternehmen und
- weltweit unterschiedliche Steuerregime und Steuersätze, teilweise speziell eingerichtet zur Schaffung von Steueroasen in Außengebieten von EU-Ländern,

haben es den Finanz- und Steuerabteilungen der multinationalen Konzerne sowie den sie beratenden internationalen Großkanzleien ermöglicht, die Doppelsysteme Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu kreieren.

⁴⁰ [Reuters 2013], zitiert nach [Troost 2013].

Obwohl multinationale Firmen global agieren, werden sie nicht global besteuert, sondern von jedem einzelnen Land separat nach meist ganz unterschiedlichen und teilweise höchst widersprüchlichen Gesetzen. Die Prinzipien werden durch das OECD-DBA-Musterabkommen⁴¹ vorgegeben:

- Gewinne werden im Sitzland des Unternehmens besteuert, also dort, wo sie erwirtschaftet werden (Quellenland).
- Zinsen und Lizenzgebühren sind im Quellenland als Kosten steuerlich abzugsfähig und werden im Sitzland des Empfängers besteuert.

Diese bis heute angewandten OECD-Steuerprinzipien stammen aus der Zeit nach dem I. Weltkrieg, als die USA an Europa hohe Kredite für den Wiederaufbau vergab und sicherstellen wollten, dass die Zinserträge nicht etwa in Europa, sondern bei den Kreditgebern in den USA versteuert wurden. Heute ermöglichen diese OECD-Steuerprinzipien letztlich vor allem den multinational tätigen Unternehmen, zwischen den Steuergesetzen des Quellenlands und des Sitzlands und damit zwischen deren Steuersätzen zu wählen.

Im jeweiligen Sitzland eines Konzernunternehmens wird die Steuerbemessungsgrundlage, also das zu versteuernde Einkommen, soweit wie nur möglich künstlich verkleinert durch Erosion, also durch Abspaltung von großen Teilen davon in Form von solchen Aufwendungen, die nach den Steuergesetzen des jeweiligen Landes als steuerlich abzugsfähige Kosten geltend gemacht werden können.

Modellfall: Produktion und Vertrieb von Markenprodukten auf Lizenz. Die steuerlich abzugsfähigen Lizenzgebühren, die häufig fast in der Größenordnung der Erträge des Lizenznehmers liegen, können gemäß geltender Rechtslage meist gänzlich unbesteuert dem ausländischen Lizenzgeber gezahlt werden. Beim inländischen Lizenznehmer verbleibt nach Abzug seiner sonstigen Kosten nur ein kleiner zu versteuernder Gewinn.

In ähnlicher Weise wird bei Auszahlungen von Schuldzinsen eines inländischen Kreditnehmers an einen ausländischen Kreditgeber verfahren: Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, verzichtet nach den derzeit in der EU angewandten Regeln der Quellenstaat auf die Besteuerung der ins Ausland gezahlten Schuldzinsen und Lizenzgebühren, mit der zum Anschein der Fairness und Effizienz des Steuersystems gerne aufrecht erhaltenen Begründung, dass die Schuldzinsen und Lizenzgebühren ja beim Empfänger angemessen besteuert würden.

Ziel der Steuervermeidungsstrategie ist es, letztlich nach allen Transaktionen möglichst wenig Steuern zu bezahlen auf das erwirtschaftete Kapitalentgelt:

- Nach seiner Herkunft ergibt sich das Kapitalentgelt durch:
Kapitalentgelt = Erlös minus eingekaufte Vorleistungen⁴² und minus Arbeitsentgelt.
- Nach seiner Verwendung setzt sich das Kapitalentgelt wie folgt zusammen:
Kapitalentgelt = gezahlte Schuldzinsen plus gezahlte Lizenzgebühren plus resultierender Gewinn.
- Der Gewinn ergibt sich also als Restgröße wie folgt:
Gewinn = Kapitalentgelt minus gezahlte Schuldzinsen und minus gezahlte Lizenzgebühren.

Durch Zahlung hoher Schuldzinsen und Lizenzgebühren hat der Konzern zwar die steuerliche Bemessungsgrundlage Gewinn erodiert und die darauf entfallenden Steuerzahlungen reduziert, aber eben auch möglichen Gewinn zu Kredit- und Lizenzgebern verschoben. Die einzelnen Gewinnverlagerungen müssen nun zu einem Kreis geschlossen werden, der wieder zur Konzernzentrale zurückführt, ohne dass bei den Zwischenstationen nennenswert Steuern fällig werden: Kredit- und Lizenzgeber sollten also möglichst Konzernunternehmen sein, die in Steueroasen ansässig sind.

Namen wie "Double Irish with Dutch Sandwich"⁴³ für solche Steuervermeidungsstrategien zeigen, dass zur effektiven Steuervermeidung viele Zwischenstationen erforderlich sind: Gesellschaft "Irland 1", Gesellschaft "Irland 2", eine weitere Konzerngesellschaft in den Niederlanden und deren Niederlassung in einem autonomen niederländischen Überseegebiet (z.B. der Steueroase Curacao) werden wie in einem elektrischen Schaltkreis hintereinander geschaltet, damit am Ende der vielfach verschobene Gewinn dem Konzern nach geringer Besteuerung wieder zur Verfügung steht.

⁴¹ [OECD 2012a].

⁴² Z.B. Maschinen, Rohstoffe etc.

⁴³ [NYT 2012].

Das Steuervermeidungssystem kann aber auch ohne jede formale Verbindung zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer organisiert werden, allerdings etwas komplizierter: Dank des internationalen Kapitalmarkts kann der Konzern seine eigenen Kapitalien am internationalen Kapitalmarkt anlegen, und seine Tochterfirmen können von formal ganz Fremden Kredite aufnehmen, sodass keinerlei formale Verbindung zwischen Kreditgebern und vom Konzern aufgenommenen Krediten besteht.

2.1.2 OECD-Analyse der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS)

Die einflussreiche Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat im Jahr 2013 zwei an die Wurzeln der Missstände gehende, hervorragend recherchierte und – hoffentlich – einschneidend folgenreiche Untersuchungen veröffentlicht⁴⁴:

- Bestandsaufnahme und Analyse der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS).⁴⁵
- Aktionsplan zur Verringerung der Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und der Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (Action Plan on BEPS).⁴⁶

Die Grundlagen für diese Analyse und den vorgeschlagenen Aktionsplan wurden bei der OECD schon seit längerem diskutiert.⁴⁷ Ausreichend Unterstützung durch viele wichtige Mitgliedsländer gab es aber letztlich erst, seit ab 2008 erst die Bankenkrise, in der Folge dann die Überschuldung vieler Länder etwa im Süden Europas äußerst kostspielige Rettungsmaßnahmen erforderlich machten. Die bisherige Steuerpolitik der laufenden Steuersenkungen für Unternehmen konnte damit nicht mehr weitergeführt werden. Vielmehr sollten, um die benötigten Gelder – wenn möglich ohne Steuererhöhungen – einzuheben, nun erst einmal möglichst viele der Steuerschlupflöcher geschlossen werden, auch und gerade solche, die einzelne Staaten zugunsten ihrer Finanzindustrie geschaffen hatten.

Hinzu kamen die laufenden Warnungen der Vertreter der Entwicklungsländer, deren Haushalte durch die aggressive internationale Steuervermeidung (Steuerplanung) der internationalen Konzerne besonders betroffen sind, und ebenso von Vertretern kleiner und mittlerer Unternehmen, die in einem immer unfairer werdenden Wettbewerb stehen, weil ihnen die Möglichkeiten der internationalen Konzerne zur Steuervermeidung nicht offenstehen.

Die zunehmend kritische Berichterstattung nationaler und internationaler Medien⁴⁸ ermunterte schließlich auch die anfangs zögerlichen nationalen Regierungen, dieses Thema endlich aktiv aufzugreifen. Damit war die Zeit reif für die Untersuchungen der OECD zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und für einen ausgearbeiteten Aktionsplan. Dabei wird die Einwirkung der Globalisierung⁴⁹ auf die Besteuerung der zunehmend multinational operierenden Unternehmen von der OECD umfassend analysiert:

"Diese Entwicklungen haben den multinationalen Unternehmen Möglichkeiten eröffnet, ihre Steuerbelastung weitgehend zu minimieren. ... Dies hat zu Problemen für alle Beteiligten geführt:

- Regierungen wurden und werden geschädigt: Viele Regierungen müssen mit geringerem Steueraufkommen auskommen und höhere Kosten aufwenden, um das Aufkommen einzutreiben. Darüber hinaus wird das Vertrauen zum Steuersystem als Ganzes untergraben, weil die Öffentlichkeit und die einzelnen Steuerzahler die vergleichsweise sehr niedrigen tatsächlich gezahlten Steuersätze der Konzerne für unfair halten.
- Der gewöhnliche Steuerzahler wird geschädigt, weil er mit seiner nicht umgeharen [vom Arbeitgeber] einbehaltenen Lohnsteuer das Minderaufkommen kompensieren muss.
- Auch die Unternehmen insgesamt werden geschädigt, weil ihr Ansehen angesichts der für ungenügend gehaltenen Steuerzahlung leidet und die steuerliche Vorzugsbehandlung der globalen Konzerne zu massiven Wettbewerbsnachteilen führt für Unternehmen, die nur im heimischen Markt operieren können wie z.B. kleinere Familienunternehmen."⁵⁰

⁴⁴ OECD-Analysen wie auch OECD-Aktionsplan werden im späteren Kap. 3.1 im Einzelnen vorgestellt.

⁴⁵ [OECD 2013].

⁴⁶ [OECD 2013a]; dieser Aktionsplan wird im späteren Kap. 3.1 unserer Untersuchung näher erläutert.

⁴⁷ [OECD 1998] und viele folgende OECD-Papiere.

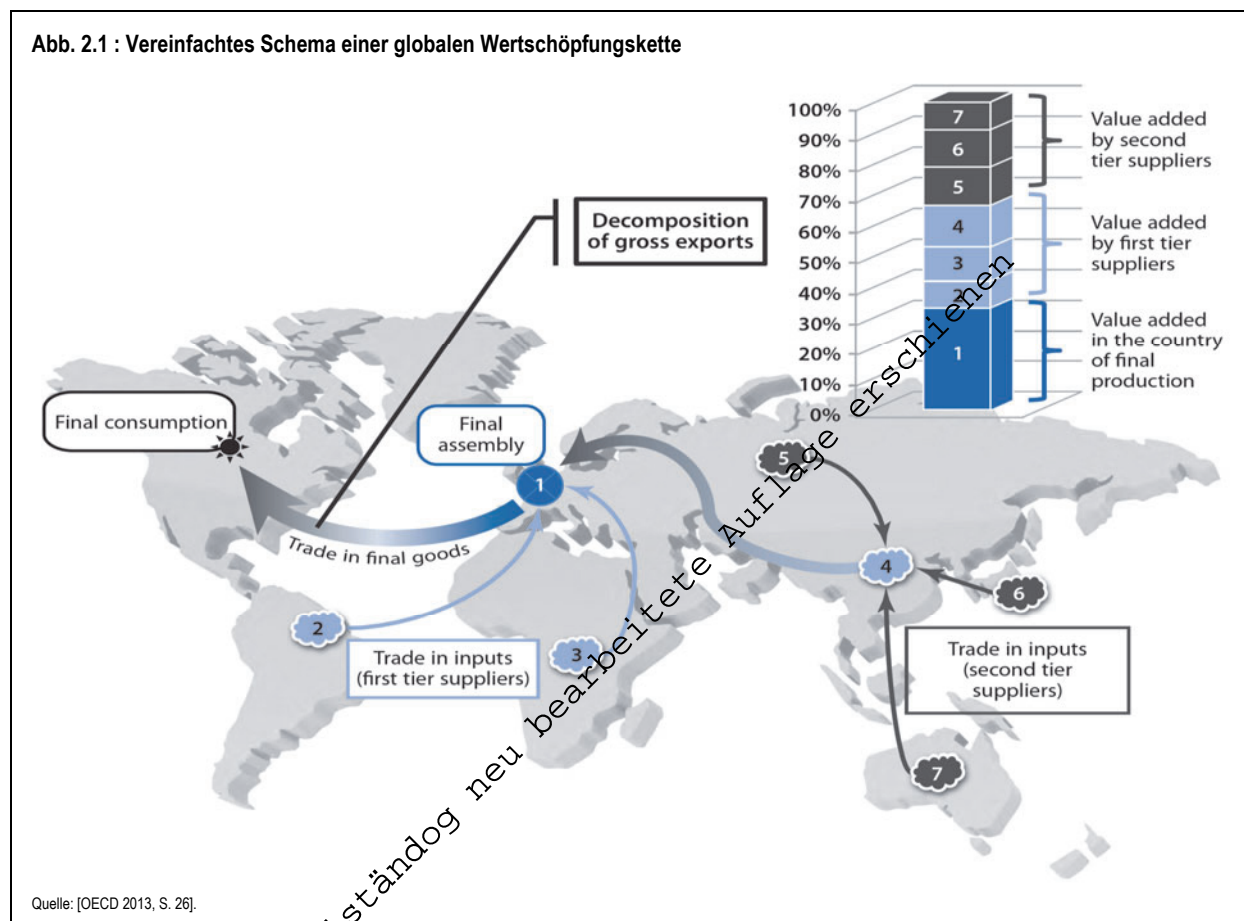
⁴⁸ Z.B. New York Times und Guardian, in Deutschland neben den großen Magazinen, Zeitungen und Fernsehsendungen auch viele regionale Medien.

⁴⁹ Vgl. hierzu auch unsere Ausführungen zur Globalisierung im vorherigen Kap. 2.1.1(1).

⁵⁰ [OECD 2013a, S. 8]; Übersetzung durch Jarass/Obermair.

Das Problem der sachgerechten und fairen Zuordnung der Besteuerungsrechte zu den Steuerregimen der einzelnen Länder wird durch Abb. 2.1 verdeutlicht. Sie zeigt ein vereinfachtes Schema einer globalen Wertschöpfungskette, die für die Produktion in der globalen Wirtschaft typisch geworden ist:

Rohstoffe aus den Ländern 2, 3 und 4 und Vorprodukte aus den Ländern 5, 6 und 7 – möglicherweise von Konzerntöchtern hergestellt – werden in Land 1 zu Endprodukten montiert und in die Länder des Endverbrauchs exportiert. Bisher war Land 1 häufig Sitz des Mutterkonzerns, immer häufiger sitzt der Mutterkonzern aber in besonders steuergünstigen Drittländern.



Die Skala rechts oben in Abb. 2.1 gibt eine prozentmäßige Aufteilung der gesamten Wertschöpfung auf die Glieder der Wertschöpfungskette an, wie sie ein supranationales Weltfinanzamt aufgrund der Bilanzen und Steuerklärungen aller beteiligten Unternehmen bestimmen und damit eine angemessene Besteuerung und faire Aufteilung sicherstellen könnte. Nun existiert aber kein Weltfinanzamt, sondern souveräne nationale Regierungen und deren Finanzbehörden, die auf der Grundlage des äußerst unterschiedlichen Steuerrechts der einzelnen Nationen⁵¹ bestenfalls unter Berücksichtigung von Richtlinien, Regeln und Empfehlungen einiger übernationaler Vereinigungen wie der EU und der OECD jeweils national Steuern festsetzen.

Doch hier setzt die vor kurzem noch für undenkbar gehaltene neue Entwicklung ein – sei es aus wirtschaftspolitischer Vernunft, sei es aus Angst vor gefährlichen Konflikten oder neuen Weltwirtschaftskrisen. Die Finanzminister und Zentralbankpräsidenten der G20-Länder, die zwei Drittel der Weltbevölkerung vertreten und fast 90% des weltweiten Bruttoinlandsprodukts, haben einstimmig folgende Beschlüsse zum Kampf gegen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung gefasst:

"Wir sind zu globalen Maßnahmen gegen Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und künstliche Gewinnverlagerung (BEPS) verpflichtet auf der Grundlage von soliden steuerpolitischen Prinzipien: Gewinne sollten dort besteuert werden, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden, aus denen die Gewinne resultieren, und wo die Wertschöpfung stattfindet. Wir unterstützen weiterhin in

⁵¹ Es gibt alleine schon 193 UN-Mitgliedstaaten.

vollem Umfang den G20/OECD-Maßnahmenplan und erwarten dessen Umsetzung wie in dem beschlossenen Zeitplan vorgesehen. Zum [G20]Gipfeltreffen in Brisbane⁵² werden wir anfangen effektive, umsetzbare und nachhaltige Maßnahmen vorzulegen, die überall in der immer stärker globalisierten Weltwirtschaft der Erosion der Bemessungsgrundlage und der künstlichen Verlagerung der Gewinne entgegenwirken werden, und zwar in allen Industriezweigen, nicht nur in den traditionellen Bereichen, sondern auch in der digitalen Wirtschaft. ... Wir erwarten den Beginn des automatischen Steuerdaten-Austausches unter den G20-Mitgliedstaaten bis Ende 2015."⁵³

Damit ist die Problemanalyse der OECD zur Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuere Länder (BEPS) zum Programm einer weltweiten Reform geworden, mit dem vom OECD-Generalsekretär Gurria schon angekündigten Ziel⁵⁴, anders als bisher, die Besteuerung grundsätzlich dort vorzunehmen, wo die Wertschöpfung tatsächlich stattfindet. Einzelne Maßnahmen hierzu enthält der BEPS-Aktionsplan.⁵⁵ Die wichtigsten Maßnahmen sind:

- Durchsetzung angemessener, marktkonformer Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden konzerninternen Lieferungen insbesondere zwischen Ländern mit sehr unterschiedlicher Steuerbelastung.
- Beschränkung der steuergetriebenen Fremd- statt Eigenkapitalfinanzierung, wodurch derzeit Gewinne in Form von im Herkunftsland unbesteuerten Schuldzinsen in Steueroasen transferiert werden können.
- Einführung einer Verpflichtung für multinationale Unternehmen, in allen Ländern, in denen sie Endkunden beliefern, Betriebsstätten zu errichten, die besteuert werden können.

Damit der von den G20-Ländern ab Ende 2015 vorgesehene automatische Datenaustausch von Steuerinformationen im vorgesehenen gemeinsamen Standard-Finanzbericht-Format überhaupt möglich ist, muss in allen G20-Ländern eine zentrale Steuerbehörde existieren, die den Zugriff auf die entsprechenden Daten der multinationalen Unternehmen hat. In Deutschland sind hierzu noch erhebliche Anstrengungen nötig, da die Steuerverwaltungen der 16 deutschen Bundesländer unzureichend vernetzt sind und auch deshalb derartige Daten derzeit nur unzureichend liefern können.⁵⁶

2.1.3 EU-Analyse der aggressiven Steuerplanung

Die Europäische Kommission hat bereits 2012 eine ausführliche Analyse zur aggressiven Steuerplanung erstellt⁵⁷:

"(1) Steuerplanung wird weltweit traditionell als rechtmäßige Praxis behandelt. Im Laufe der Zeit sind die Steuerplanungsstrukturen jedoch immer ausgefeilter geworden. Sie entwickeln sich länderübergreifend und bewirken die effektive Verlagerung steuerpflichtiger Gewinne in Staaten mit vorteilhaften Steuersystemen. Ein Hauptmerkmal dieser Praktiken ist, dass sie die Steuerschuld durch Vorkehrungen senken, die zwar durchaus legal sind, aber zur Absicht des Gesetzes im Widerspruch stehen.

(2) Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d.h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit).

(3) Trotz erheblicher Anstrengungen fällt es den Mitgliedstaaten schwer, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor der Erosion durch aggressive Steuerplanung zu schützen. Die diesbezüglichen nationalen Vorschriften sind oft nicht voll wirksam, was insbesondere auf die grenzübergreifende Dimension vieler Steuerplanungsstrukturen und die erhöhte Mobilität von Kapital und Personen zurückzuführen ist.

(4) Im Hinblick auf ein besseres Funktionieren des Binnenmarktes muss allen Mitgliedstaaten nahegelegt werden, in Bezug auf aggressive Steuerplanung dasselbe Grundkonzept zu verfolgen, was dazu beitragen würde, die bestehenden Verzerrungen zu verringern.

⁵² Im November 2014.

⁵³ [G20 2014, Punkt 9], Übersetzung durch Jarass/Obermair.

⁵⁴ [Gurria 2013].

⁵⁵ BEPS Aktionsplan der OECD [OECD 2013a], der im späteren Kap. 3.1.2 unserer Untersuchung genauer dargestellt wird.

⁵⁶ Siehe hierzu Kap. 3.1.2(3) und Kap. 3.2.2(2) unserer Untersuchung.

⁵⁷ [EU 2012, S.2/3].

(5) Zu diesem Zweck müssen Lösungen für Fälle gefunden werden, in denen ein Steuerpflichtiger sich dadurch steuerliche Vorteile verschafft, dass er seine Steuerangelegenheiten so gestaltet, dass seine Einkünfte in keiner der betroffenen Rechtsordnungen besteuert werden (doppelte Nichtbesteuerung). Das Fortbestehen dieser Situationen kann zu künstlichen Kapitalflüssen und künstlicher Mobilität von Steuerpflichtigen im Binnenmarkt führen und auf diese Weise dessen ordnungsgemäßes Funktionieren beeinträchtigen und die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitgliedstaaten aushöhlen.

(6) Die Kommission führte 2012 eine öffentliche Konsultation über die doppelte Nichtbesteuerung im Binnenmarkt durch. Da nicht alle bei dieser Konsultation behandelten Probleme durch eine einzige Lösung beseitigt werden können, sollte als erster Schritt das Problem in Angriff genommen werden, das mit bestimmten häufig angewandten Steuerplanungsstrukturen zusammenhängt, die Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen ausnutzen und oft zu doppelter Nichtbesteuerung führen.

(7) Staaten verpflichten sich in ihren Doppelbesteuerungsabkommen oft, bestimmte Einkünfte nicht zu besteuern. Daher berücksichtigen sie möglicherweise nicht, ob diese Einkünfte bei der anderen Partei des Abkommens besteuert werden oder nicht und ob somit eine Gefahr der doppelten Nichtbesteuerung besteht. Diese Gefahr besteht auch, wenn Mitgliedstaaten bestimmte ausländische Einkünfte einseitig von der Steuer befreien, unabhängig davon, ob sie im Quellenstaat der Steuer unterliegen. Auf beide Fälle muss in der vorliegenden Empfehlung eingegangen werden.

(8) Da die Steuerplanungsstrukturen immer ausgefeilter werden und die nationalen Gesetzgeber oft nicht genug Zeit haben zu reagieren, erweisen sich bestimmte Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung oft als ungeeignet, um mit neuen Strukturen der aggressiven Steuerplanung Schritt zu halten. Diese Strukturen können die nationalen Steuereinnahmen und das Funktionieren des Binnenmarktes beeinträchtigen. Es ist daher angezeigt, den Mitgliedstaaten zu empfehlen, eine gemeinsame allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch anzunehmen, mit der auch die Komplexität mehrerer unterschiedlicher Vorschriften vermieden werden sollte. In diesem Zusammenhang müssen die mit dem Unionsrecht gesetzten Grenzen in Bezug auf Missbrauchsbekämpfungsvorschriften berücksichtigt werden.⁵⁸

(9) Diese Empfehlung gilt nicht für die EU-Fusionsrichtlinie⁵⁹, die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie⁶⁰ und die EU-Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen⁶¹. "Die Kommission prüft zurzeit eine Überarbeitung dieser Richtlinien mit dem Ziel, die dieser Empfehlung zugrunde liegenden Grundsätze umzusetzen."

Die Europäische Kommission hat zur Umsetzung dieser Empfehlung eine Reihe von Maßnahmen ergriffen, die im späteren Kap. 3.2 näher erläutert werden.

2.1.4 Beispiele zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen

Im Folgenden werden einige Beispiele für Steuervermeidung der bekannten multinationalen Konzerne GOOGLE, APPLE und AMAZON dargestellt. Meist werden die dort geschilderten Steuervermeidungs-Maßnahmen geeignet kombiniert. Voraussetzung für eine legale Steuervermeidung sind steuerliche Vorzugsregime, zu denen auch Lizenzboxen gehören, die im abschließenden Beispiel (4) erläutert werden.

Zu den Grundprinzipien der Steuervermeidung schreibt PINKERNELL, der auch die späteren Beispiele zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen detailliert analysiert hat:

"Das Ziel der internationalen Steuergestaltung besteht oftmals darin, die Gewinne aus dem Europageschäft praktisch unbesteuert in Steueroasen umzuleiten. Während deutsche Unternehmen aufgrund des eher restriktiven deutschen Steuerrechts nicht im Zentrum der Diskussion stehen, hat vor allem der Internetgigant GOOGLE in eindrucksvoller Weise demonstriert, wie man ein ohnehin schon sehr profitables Geschäftsmodell durch steuerliche Gestaltungskniffe noch schlagkräftiger machen kann. ... Die Gewinnverlagerung in Steueroasen wird durch zwei Besonderheiten des E-Commerce wesentlich erleichtert: Erstens kann das Unternehmen den ausländischen Absatzmarkt direkt über das Internet bedienen, ohne eine eigene physische Präsenz im Quellenstaat zu haben. Die Vertriebsfunktion ist daher ein mobiler Wertschöpfungsfaktor, der sich leicht in einem Staat mit guter Infrastruktur und niedrigen Steuern ansiedeln lässt (z.B. Irland). Zweitens beruht der Unternehmenserfolg der E-Commerce-Unternehmen im Wesentlichen auf der Herstellung und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Software-Urheberrechten und Markenrechten. Zwar lässt sich das hochqualifizierte Personal nicht einfach in eine Steueroase verfrachten, aber die rechtliche Verselbständigung des Entwicklungsprodukts als immaterielles Wirtschaftsgut erlaubt grundsätzlich die Übertragung auf eine an-

⁵⁸ [EU 2012, S.2/3].

⁵⁹ [EU 1990a].

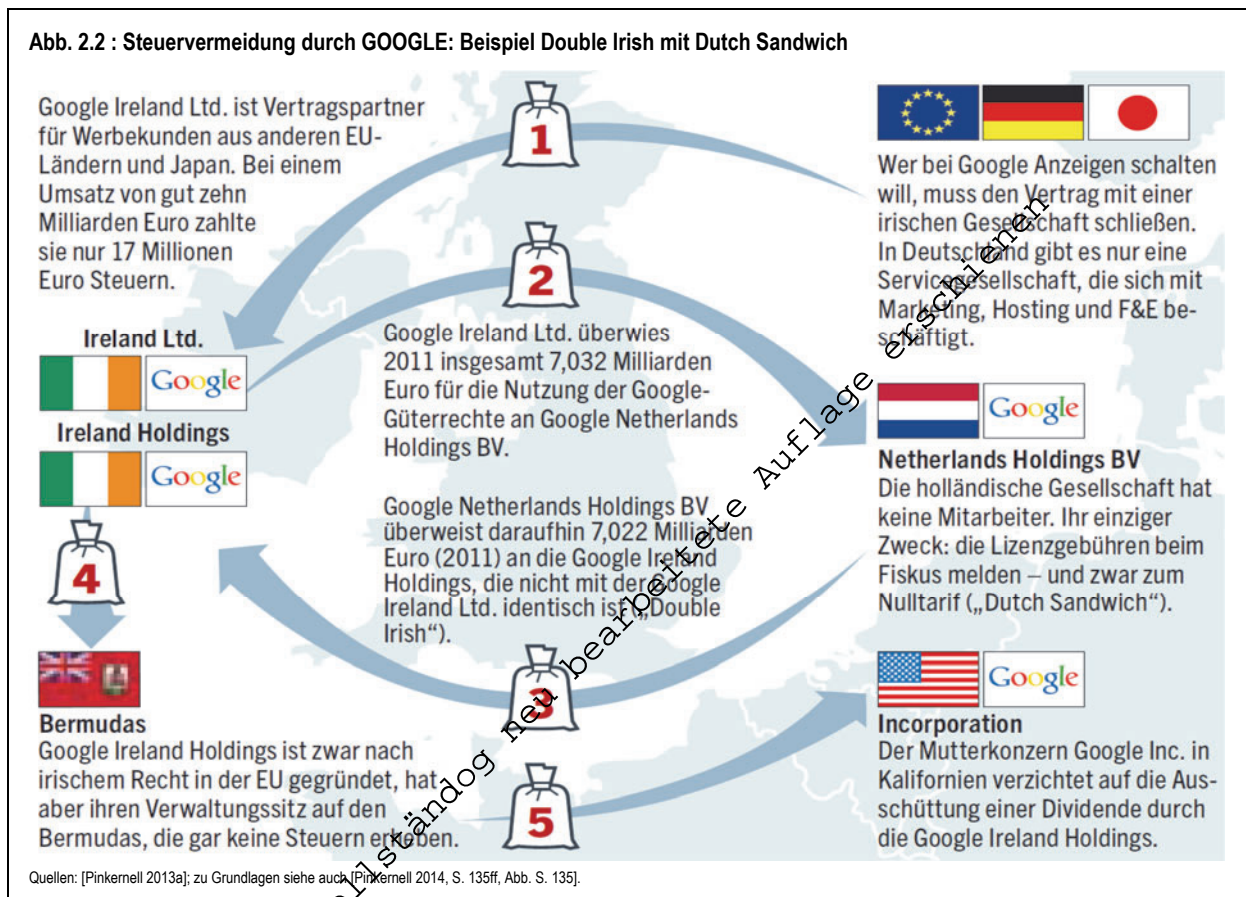
⁶⁰ [EU 1990].

⁶¹ [EU 2003].

dere Konzerngesellschaft, sodass auch dieser Wertschöpfungsfaktor letztlich mobil gemacht und in einer Steueroase untergebracht werden kann. ... Presseberichten zufolge hat Facebook eine ganz ähnliche Struktur für den europäischen Markt aufgesetzt."⁶²

(1) Beispiel GOOGLE

Abb. 2.2 zeigt am Beispiel von GOOGLE, wie Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen funktionieren und wie GOOGLE seine Steuerzahlungen in Deutschland und weltweit ganz legal minimiert⁶³, indem GOOGLE die Erträge aus Internet-Dienstleistungsentgelten in Steueroasen verlagert.



Das Mutterunternehmen GOOGLE hat am Unternehmenssitz in den USA umfangreiche Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. GOOGLE hat die werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die in den USA entwickelt worden sind, auf eine niedrig besteuerte Holding- und Lizenzgesellschaft in der Steueroase Bermuda übertragen. Die zivilrechtliche Abspaltung des Entwicklungsprodukts von der Entwicklungsfunktion, die weiterhin bei der Muttergesellschaft liegt, ist ohne Gewinnrealisierung im Rahmen eines Umlagevertrages mit Eintrittszahlung erfolgt.⁶⁴ Die Vertriebsgesellschaft ist in Irland ansässig und bedient von dort aus die lukrativen Absatzmärkte anderer OECD-Mitgliedstaaten ohne Auslösung einer dortigen beschränkten Steuerpflicht. Die von der in Irland ansässigen GOOGLE-Vertriebsgesellschaft an die GOOGLE-Lizenzverwaltungsgesellschaft auf den Bermudas gezahlten Lizenzgebühren könnten in der EU einer Quellensteuer unterliegen. GOOGLE benötigt daher eine EU-Durchlaufgesellschaft z.B. in den Niederlanden, die als weiterer Lizenznehmer zwischengeschaltet wird. Die niederländische Gesellschaft zahlt dann Lizenzgebühren an die irische GOOGLE-Lizenzverwaltungsgesellschaft und gibt der irischen GOOGLE-Vertriebsgesellschaft eine Unterlizenz. Die missbrauchsverdächtige Zwischenschaltung der niederländischen Gesellschaft hat zur Folge, dass der Ansässigkeitsstaat der irischen GOOGLE-Vertriebsgesellschaft,

⁶² [Pinkernell 2014, S. 131f.].

⁶³ Das Folgende basiert auf [Pinkernell 2014, S. 131ff.].

⁶⁴ CSA: Cost Sharing Arrangement mit Buy-in.

also Irland, die EU-Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie⁶⁵ anwendet und keine Quellensteuer erhebt; die Niederlande wiederum unterwerfen Lizenzgebühren schon nach nationalem Recht keiner Quellenbesteuerung. Im Ergebnis kann der Gewinn, den die irische GOOGLE-Vertriebsgesellschaft mit dem Internet-Geschäft erwirtschaftet, ganz legal fast unbesteuert zur GOOGLE-Gesellschaft auf die Steueroase Bermuda transferiert werden. "Ausweislich des Geschäftsberichts 2012 hat GOOGLE bereits 33,3 Mrd. Dollar angesammelt, die bislang keiner nennenswerten Besteuerung unterlegen haben und eine üppige Kriegskasse für die weitere Expansion bilden."⁶⁶

GOOGLE ist in Deutschland nur mit einer kleinen Servicefirma vertreten. Die schätzungsweise 3 Mrd. € Anzeigenumsatz in Deutschland wickelt der Konzern über eine irische Gesellschaft ab. In Deutschland werden die an GOOGLE-Irland gezahlten Anzeigen steuermindernd geltend gemacht, die von GOOGLE erzielten enormen Gewinne bleiben letztlich weltweit unbesteuert.⁶⁷ Und mit den in der Karibik gebunkerten steuerfreien Gewinnen kauft GOOGLE weltweit weitere Firmen auf. Ein in jeder Hinsicht krass unfairer Wettbewerb, hier besteht dringender Reformbedarf.

Zwei weitere Beispiele:

- Bei einer Bestellung eines Bildbands bei einem kleinen Wiesbadener Verlag erhält Paypal 3% vom Buchpreis von 57 €, also 1,71 € als Gebühr. Diese Gebühr wird nicht in Deutschland versteuert, sondern in Luxemburg, und bleibt dort wohl, gestützt auf optimale Steuerplanung, letztlich fast unbesteuert: Ein unfairer Wettbewerb gegenüber in Deutschland ansässigen Finanzdienstleistern wie Volksbanken und Sparkassen, die entsprechende Gebühren mit ca. 30% versteuern müssen.
- Ganz ähnlich macht es MICROSOFT, wie dessen Nutzungs- und Verkaufsbedingungen zeigen: "Willkommen beim MICROSOFT-Onlineshop unter www.microsoftstore.com (der "MICROSOFT Store" oder die "Website"). Beim MICROSOFT Store handelt es sich um eine Website, die von MICROSOFT Luxembourg S.à.r.l. betrieben wird. Wenn Sie elektronische Softwaredownloads erwerben, ist MICROSOFT Luxembourg S.à.r.l., mit Sitz in 20 Rue Eugene Ruppert, Immeuble Laccolith, 1st Floor, L-2543 Luxembourg, Luxemburg, die vertragsschließende Gesellschaft. Wenn Sie andere Produkte erwerben, ist MICROSOFT Ireland Operations Limited, mit Sitz in The Atrium Building, Block B, Carmanhall Road, Sandyford Business Estate, Dublin 18, Irland, (zusammen "MICROSOFT", "Wir", "Uns", "Unser") die vertragsschließende Gesellschaft."

(2) Beispiel APPLE

APPLE hat im Geschäftsjahr 2011/2012 einen Konzernumsatz in Höhe von 156,5 Mrd. Dollar erzielt, der Konzerngewinn belief sich auf 41,7 Mrd. Dollar. Während die Muttergesellschaft APPLE Inc. die Gewinne aus dem Nord- und Südamerikageschäft laufend in den USA versteuert (6 Mrd. Dollar Steuerzahlung im Jahr 2012), landen die Gewinne aus dem Europa- und Asien-geschäft praktisch unbesteuert in zwei irischen Konzerngesellschaften, wo sie Jahr für Jahr thesauriert werden.⁶⁸ APPLE hat dort mittlerweile ca. 102 Mrd. Dollar an flüssigen Mitteln angehäuft, die im Fall der Ausschüttung an die US-Muttergesellschaft voll steuerpflichtig wären.⁶⁹

Abb. 2.3 zeigt das Grundmodell der Steuervermeidung durch APPLE. Am Anfang steht die Übertragung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter auf niedrig besteuerte Holding- und Lizenzgesellschaften.

Bei APPLE handelt es sich dabei um zwei in Irland gegründete Gesellschaften (APPLE Operations Europe – AOE – und APPLE Sales International – ASI). Ein Cost Sharing Agreement (CSA) mit der Muttergesellschaft in den USA sorgt dafür, dass der für das Auslandsgeschäft benötigte Teil der immateriellen Wirtschaftsgüter fortwährend originär im Vermögen der irischen Gesellschaften entsteht und eine dauerhafte Gewinnzurechnung zur irischen Gesellschaft erlaubt, obwohl fast die gesamte Entwicklungsarbeit außerhalb Irlands stattfindet. Die US-Muttergesellschaft von APPLE fungiert rein formal als Auftragsentwicklerin der Tochtergesellschaften⁷⁰ und erhält dafür von ihrer Tochter in Irland nur Kostenbeiträge. Das enorme Gewinnpotenzial der dem

⁶⁵ [EU 2003].

⁶⁶ [Pinkernell 2014, S. 131f.].

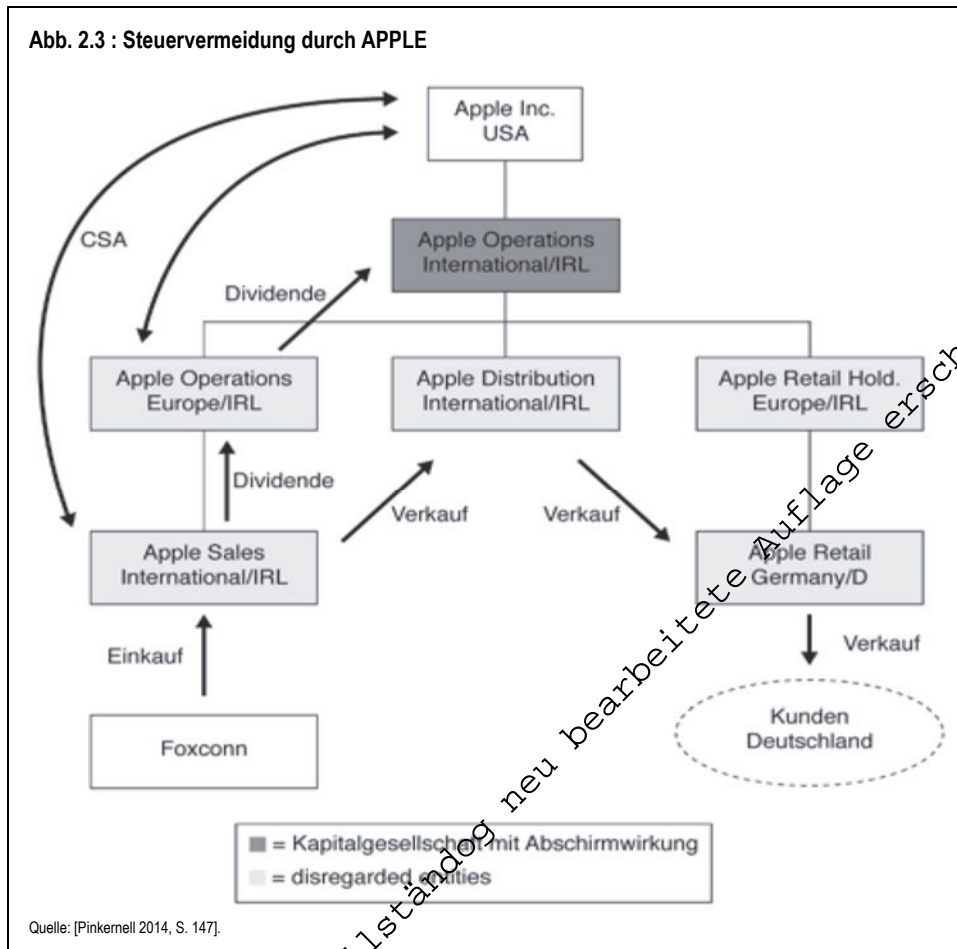
⁶⁷ Siehe hierzu auch [Pinkernell 2013].

⁶⁸ Die Ausführungen zum Beispiel APPLE basieren auf [Pinkernell 2014, S. 144ff.], der u.a. Informationen des Permanent Subcommittee on Investigations des US-Senats (PSI) ausgewertet hat, das sich in einer öffentlichen Anhörung am 21.05.2013 mit den Gestaltungsmaßnahmen des APPLE-Konzerns befasst hat, die vorher bereits in der Presse diskutiert worden waren. Man sieht auch hier wieder, wie wichtig Maßnahmen für eine erhöhte Transparenz sind; vgl. die entsprechenden OECD-Aktionen (vgl. Kap. 3.1.2(3) unserer Untersuchung) und EU-Maßnahmen (vgl. Kap. 3.2.2 unserer Untersuchung).

⁶⁹ Ausländische Schachteldividenden werden in den USA nicht ermäßigt besteuert, sondern unterliegen dem regulären Tarif, Spitzensteuersatz 35%.

⁷⁰ Z.B. wurde die irische Tochtergesellschaft ASI erst vor wenigen Jahren mit Personal ausgestattet.

Europa- und Asiangeschäft zugewiesenen immateriellen Wirtschaftsgüter (Patente, Software, Marken, Warenzeichen) wird daher ausschließlich im Ausland realisiert. Dort fallen aber fast keine Ertragsteuern an. Denn APPLE eliminiert mögliche Steuerbelastungen in den europäischen und asiatischen Quellenstaaten, wo die Produkte vertrieben werden, durch den Einsatz konzernangehöriger Low-Risk-Distributoren, die von der irischen APPLE-Sales-International lediglich eine geringe Vertriebsmarge erhalten, die kaum deren lokale Kosten deckt. So hat z.B. die APPLE Retail Germany GmbH im Geschäftsjahr 2010/2011 einen Verlust erzielt.⁷¹



Die zwischengeschalteten Holdinggesellschaften, die sowohl die immateriellen Wirtschaftsgüter als auch die Beteiligungen an den weltweiten Vertriebsgesellschaften halten, dienen als Abschirmungs- und Thesaurierungsvehikel. Die US-Hinzurechnungsbesteuerung wird durch Einsatz hybrider Gesellschaften ausgehebelt, die aus europäischer Sicht Kapitalgesellschaften sind, aber in den USA für eine transparente Besteuerung als Personengesellschaft⁷² optiert haben. Weitere Details werden in Kasten 2.2 erläutert.

Das nach US-Recht legale APPLE-Steuervermeidungsmodell hat zur Folge, dass aus US-Sicht ca. zwei Drittel des weltweiten Vorsteuergewinns des APPLE-Konzerns den irischen Gesellschaften zugeordnet werden, während nur ca. 4% der APPLE-Mitarbeiter und nur ca. 1% des APPLE-Umsatzes auf Irland entfallen.

Die Europäische Kommission hat mittlerweile offizielle Verfahren⁷³ eröffnet zur Untersuchung der Steuerplanungspraktiken von APPLE (Irland), von STARBUCKS (Niederlande) und von FIAT Finance and Trade (Luxemburg). Diese EU-Verfahren sind, falls erfolgreich, Prototypen für weitere Verfahren, mit denen die Steuervermeidungspraktiken von anderen multinationalen Konzernen wie GOOGLE und AMAZON näher untersucht werden sollen.

⁷¹ Betreiberin der deutschen APPLE Stores ist APPLE Retail Germany GmbH. Der APPLE Online Store (Versandhandel) gehört der APPLE Distribution International (Irland).

⁷² "Disregarded Entity" gemäß Check-the-Box-Wahlrecht in den USA.

⁷³ [EU 2014]; vgl. zu dieser und weiteren EU-Maßnahmen Kap. 3.2.3(2) unserer Untersuchung.

Kasten 2.2 : Details der Steuervermeidungspraktiken von APPLE

"Die APPLE-Gestaltung bringt im Vergleich zu den bisher bekannt gewordenen Strukturen einige Neuheiten, die man z.T. nicht für möglich gehalten hätte: Die Absaugung von Steuersubstrat durch Lizenzgebühren scheint nur eine untergeordnete Rolle zu spielen, was auch den Einsatz einer niederländischen Durchlaufgesellschaft zur Vermeidung der EU-Quellensteuern entbehrlich macht. An deren Stelle treten Verrechnungspreise, Dividenden und das nirgendwo steuerbare "ocean income" der APPLE Operations International (AOI), einer Gesellschaft ohne Mitarbeiter und Betriebsstätten. APPLE erzielt nach den Feststellungen des [US-Senats] 95% seines Umsatzes mit physischen Waren, die vom Auftragsfertiger FOXCONN hergestellt und dann in einer Vertragskette via Irland nach Europa und Asien verkauft werden. Die Warenbewegung nimmt zwar den direkten Weg vom asiatischen Hersteller nach Europa, doch auf dem virtuellen vertraglichen Umweg über Irland verwandeln sich die asiatischen Elektronikbauteile in luxuriöse Statussymbole, die schließlich in den deutschen APPLE Stores landen und dort reißenden Absatz finden.

Am Anfang der Lieferkette steht die [APPLE Sales International] ASI, die als wirtschaftliche Inhaberin der internationalen immateriellen Wirtschaftsgüter den Einkaufs- und Herstellungsprozess in Asien steuert ("der Gewinn liegt im Einkauf") und die Produkte mit dem APPLE-Branding veredelt. Die Gesellschaft ist zwar nach irischem Recht gegründet worden, unterliegt dort aber mangels Geschäftsleitungsorts nur einer beschränkten Steuerpflicht und profitiert mutmaßlich von einem "Deal" mit der irischen Regierung, wonach der Steuersatz maximal 2% betragen darf.⁷⁴ Nach den Feststellungen des [US-Senats] hat die ASI in den Jahren 2009 bis 2012 ca. 74 Mrd. Dollar mit dem Weiterverkauf der APPLE-Produkte an andere Konzerngesellschaften verdient, aber nur 21 Mio. Dollar Steuern gezahlt, d.h. Irland hat nicht einmal den mutmaßlichen 2%-Deal ausgeschöpft.

An sich unterliegen Einkünfte einer niedrig besteuerten ausländischen Basisgesellschaft, die Waren an nahe stehende Personen verkauft, der US-Hinzurechnungsbesteuerung.⁷⁵ Die Hinzurechnung greift aber nicht, weil alle Gesellschaften unterhalb der AOI aus US-Sicht transparent sind, sodass letztlich nur eine ausländische Gesellschaft vorliegt (AOI als oberste Zwischengesellschaft), die eigene immaterielle Wirtschaftsgüter durch Herstellung und Verkauf von Waren an fremde Dritte aktiv verwertet. Der amerikanische Fiskus kommt nach derzeitigem Recht auch nicht an die Dividenden heran, die von der ASI über die AOE zur AOI fließen. Zwar sind Dividenden passive Einkünfte im Sinne der US-Hinzurechnungsbesteuerung⁷⁶, sie sind im vorliegenden Fall aber steuerlich irrelevant, weil die ausschüttenden Gesellschaften aufgrund des [in den USA vorgesehenen] Check-the-Box-Wahlrechts nicht als Körperschaftsteuersubjekte gelten; es handelt sich [laut USA-Gesetzgebung] um schlichte Umschichtungen innerhalb des Betriebsvermögens der AOI.

Irland besteuert die Einkünfte der AOI auch nicht, weil die substanzlose Gesellschaft in Irland weder einen Ort der Geschäftsleitung noch eine sonstige Betriebsstätte hat. Die USA behandeln die AOI als irische Gesellschaft (nach irischem Recht gegründet), die keine Mitarbeiter hat und in den USA weder eine Betriebsstätte unterhält noch eine Geschäftstätigkeit ausübt.⁷⁷ Es liegt also eine quasi "staatenlose" Gesellschaft vor, die keine Steuererklärungen abgibt und ihre Gewinne mangels unbeschränkter Steuerpflicht nirgendwo versteuert.⁷⁸ Das keiner Steuerhoheit zuordenbare "Ocean Income" bzw. "Floating Income" ist nach deutschem Recht gar nicht vorstellbar, scheint jedoch nach US-Recht grundsätzlich möglich zu sein. ..."⁷⁹

(3) Beispiel AMAZON

Wer schon einmal Unterhaltungselektronik oder Bücher beim Online-Versandhändler AMAZON.de gekauft hat, wird sich vielleicht gewunder haben, warum sein Vertragspartner ausgerechnet ein luxemburgisches Unternehmen ist, nämlich AMAZON EU S.a.r.l.⁸⁰

Die bekanntesten europäischen Töchter des amerikanischen Unternehmens AMAZON sind nämlich:

- AMAZON EU S.à r.l. (Online-Versandhandel),
- APPLE iTunes S.à r.l. (europäischer iTunes Store),
- EBAY Europe S.à r.l. (Betreiberin der europäischen Versteigerungsplattform).

⁷⁴ Regulärer Körperschaftsteuersatz in Irland ist 12,5%, vgl. Tab. 2.1.

⁷⁵ Foreign Base Company Sales Income.

⁷⁶ Foreign Personal Holding Company Income.

⁷⁷ In den USA finden zwar Board Meetings statt, was nach US-Recht aber keine Steuerpflicht auslöst. Der geschätzte Steuerausfall in den Jahren 2009 bis 2012 beläuft sich auf ca. 26 Mrd. Dollar (74 Mrd. * 35%).

⁷⁸ Diesen erstaunlichen Befund hat der APPLE-Steuerabteilungsleiter, der als Zeuge bei der Anhörung des US-Senats zu den Gestaltungsmaßnahmen des APPLE-Konzerns am 21.05.2013 geladen war, ausdrücklich bestätigt.

⁷⁹ [Pinkernell 2014, S. 147-150]; in das Zitat wurden an einigen Stellen erläuternde Worte eingefügt, die mit eckigen Klammern gekennzeichnet sind.

⁸⁰ Vgl. zum Folgenden [Pinkernell 2014, S. 135ff.].

Kasten 2.3 : Details der Steuervermeidungspraktiken von AMAZON

"Das dienstleistungsorientierte Großherzogtum ist weder als Produktionsstandort noch als zentraler Warenumschlagplatz geeignet. Der Grund für die Zwischenschaltung einer luxemburgischen Gesellschaft liegt vielmehr im Steuerrecht, denn Luxemburg bietet eine ideale Kombination ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Anreize, was von zahlreichen internationalen Unternehmen genutzt wird. Gerade für E-Commerce-Unternehmen ist Luxemburg ein steuerlich attraktiver Standort, weil das Land nicht nur eine Vorzugsbesteuerung für bestimmte gewerbliche Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten bietet ("IP-Regime"), sondern auch Steuervorteile für die Beschäftigung zugewandelter IT- und Marketingexperten. Die Zahlung von Lizenzgebühren an ausländische Vergütungsgläubiger unterliegt schon nach nationalem Recht nicht dem Steuerabzug, sodass sich ähnliche Gestaltungsmöglichkeiten wie in den Niederlanden ergeben.⁸¹

...

Das breit aufgestellte AMAZON-Geschäftsmodell eignet sich in besonderer Weise zur umfassenden Ausschöpfung der luxemburgischen Standortvorteile: Es beruht auf immateriellen Wirtschaftsgütern (effiziente Plattform-Software, "One-Click Shopping", weltbekannte Marke AMAZON (Logistik-Know-How), die auf eine luxemburgische IP-Holdinggesellschaft verlagert werden können, und umfasst das eher margenschwache B2C-Geschäft mit digitalen Produkten, bei dem die Überwälzung einer hohen Umsatzsteuerbelastung auf den Verbraucher nicht immer gelingt.

Die AMAZON-Struktur folgt den bereits beschriebenen Gestaltungsschritten der amerikanischen IT-Unternehmen: Am Anfang stand die Aufspaltung der Immaterialgüterrechte in inlandsbezogene (d.h. USA-bezogene) und auslandsbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter, die sodann über mehrere Zwischenstationen auf eine luxemburgische Kommanditgesellschaft übertragen worden sind. Diese Kommanditgesellschaft (societe a commandite simple – SCS) scheint über ein Cost Sharing Agreement an der laufenden Fortentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter beteiligt zu sein, sodass das Gewinnpotenzial des Auslandsgeschäfts bereits dem US-Fiskus entzogen ist; die Wirtschaftsgüter entstehen originär im Vermögen der SCS, die lediglich einen Kostenbeitrag leistet.⁸²

Die SCS fungiert als Holding- und Lizenzgesellschaft für das Europageschäft und erhält von ihren operativen Töchtern Lizenzgebühren für die Nutzung der produkt- und marketingbezogenen immateriellen Wirtschaftsgüter. Luxemburg ist in Betracht einer regulären Ertragsteuerbelastung von ca. 29% an sich kein geeigneter Standort, um Gewinne aus operativen Versandhandelsgesellschaften in eine steuerlich transparente SCS abzusaugen, zumal sich die Steuerbelastung im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Kommanditisten grundsätzlich nicht verringert. Die Gewinnverlagerung auf die SCS könnte aber vorteilhaft zu sein, wenn diese Gesellschaft vom luxemburgischen IP-Regime Gebrauch macht, wodurch sich die Steuerbelastung auf knapp 6% verringern würde. Oder aber die SCS wird in Luxemburg gar nicht als gewerblich tätige Gesellschaft eingeordnet, sodass die Lizenzgebühren mangels Steuerabzugs ungeschmälert bei den Gesellschaftern anfallen. Lässt sich die in Luxemburg transparente besteuerte SCS für US-Steuerzwecke als Körperschaftsteuersubjekt einordnen ("Reverse Hybrid"), verfügt sie auch über die erforderliche Abschirmwirkung, um die laufende Besteuerung der Gewinne in den USA zu verhindern. Die US-Hinzurechnungsbesteuerung für "passive" Lizenz Einkünfte dürfte im Ergebnis nicht zum Zuge kommen, wenn alle nachgeordneten Gesellschaften, die aus europäischer Sicht Kapitalgesellschaften sind, in den USA zur transparenten Besteuerung optieren ("Disregarded Entity"). In diesem Fall wird die gesamte Handelstätigkeit der nachgeordneten Gesellschaften der aus US-Sicht intransparenten SCS zugerechnet, die aktive Einkünfte aus einer aktiven Handelstätigkeit mit fremden Dritten erzielt (Wareneinkauf und Warenverkauf); die an sich passiven Lizenz Einkünfte der SCS verschwinden im Rahmen einer steuerlichen Quasikonsolidierung, denn die Vergütungsschuldnerin AMAZON EU S.a.r.l. ist nur eine unselbständige Abteilung der Vergütungsgläubigerin SCS.

Während sich der Aufbau einer "Oasenstruktur" unter Ausnutzung des luxemburgischen IP-Regimes bzw. des Verzichts auf Quellensteuern noch relativ einfach gestaltet, muss ein großer Versandhändler wie AMAZON bezüglich der Eliminierung der Ertragsteuern in den europäischen Quellenstaaten besonders umsichtig agieren. Zwar ist das Unternehmen beim Verkauf digitaler Produkte und der Erbringung von Online-Dienstleistungen (Marketplace, Cloud Computing) nicht auf eine eigene physische Präsenz im jeweiligen Quellenstaat angewiesen. Anders verhält es sich aber bei der wichtigen B2C-Versandhandelssparte. Durch Ansiedelung der Vertriebsfunktion in Luxemburg und den Vertragsabschluss über das Internet wird in einem ersten Schritt sichergestellt, dass der jeweilige Quellenstaat keine Vertriebsgewinne besteuern darf. Dies entspricht dem OECD-Konsens, wonach das Besteuerungsrecht für Direktgeschäfte dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. AMAZON benötigt aber bei der Warenlieferung eine massive Unternehmenspräsenz im jeweiligen Quellenstaat, wie die Existenz großer Logistikzentren mit ca. 9.000 Mitarbeitern allein in Deutschland zeigt. Diese Logistikzentren erbringen nicht nur Dienstleistungen an die zahlreichen Marketplace-Kunden, die Waren über die AMAZON-Plattform verkaufen, sondern vor allem auch an die luxemburgische AMAZON-Versandhandelsgesellschaft.

Da ein inländisches Logistikzentrum immer eine Betriebsstätte gem. § 12 AO darstellt und eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auslösen würde, lässt AMAZON die Logistikzentren von separaten inländischen Konzerngesellschaften betreiben. Auf diese Weise kann das Unternehmen die steuerlichen Risiken der Inlandspräsenz besser beherrschen, denn die inländischen Gesellschaften sind als bloße Dienstleister einzuordnen, die Routinefunktionen ausüben und nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden. Bei einer Betriebsstätte könnte dagegen besteuert werden. Unklar ist, ob die inländischen Logistikgesellschaften aufgrund der Lagerhaltung als ständige Vertreter gem. § 13 Satz 2 Nr. 2 AO einzuordnen sind. Dies wäre nur der Fall, wenn sie den Sachweisungen der AMAZON EU S.a.r.l. unterlägen, was sich durch eine entsprechende vertragliche Gestaltung vermeiden lässt. Für die Unabhängigkeit der Logistikgesellschaften spricht zudem der Umstand, dass sie ihre Logistikdienstleistungen auch gegenüber fremden Dritten erbringen (Marketplace-Kunden). Doch selbst wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG, 13 AO erfüllt wären, dürfte Deutschland etwaige inländische Einkünfte der AMAZON EU S.a.r.l. nicht besteuern, weil die Mindestschwelle einer Vertreterbetriebsstätte nach dem DBA [Doppelbesteuerungsabkommen] mit Luxemburg nicht erreicht wird.⁸³

⁸¹ Z.B. Gewinnverlagerung auf eine Drittlandsgesellschaft, die weder DBA-noch Richtlinienchutz besitzt. Dazu kommen bei der Umsatzsteuer der EU-weit niedrigste Regelsteuersatz (15%) und eine "Super Reduced Rate" von 3% für Bücher und E-Books, die in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen im B2C-Geschäft einen erheblichen Preisvorteil bedeuten. Der ermäßigte Steuersatz für E-Books verstößt allerdings gegen Art. 98 Abs. 2 MwStSyst-RL, weshalb die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Luxemburg eingeleitet hat.

Der AMAZON-Konzern hat im Geschäftsjahr 2012 in Deutschland einen Umsatz in Höhe von ca. 8,73 Mrd. Dollar erzielt, der im Wesentlichen auf drei Geschäftsbereiche entfällt:

- Der bekannteste Geschäftsbereich ist der Versandhandel mit physischen Waren im B2C⁸⁴-Geschäft, unternehmensintern als "AMAZON Retail Business" bezeichnet (Verkauf von Büchern, Unterhaltungselektronik und Haushaltsgeräten an Endverbraucher). Vertragspartnerin der deutschen Kunden ist die bereits erwähnte AMAZON EU S.a.r.l. mit Sitz in Luxemburg. AMAZON betreibt außerdem einen schnell wachsenden B2C-Handel mit digitalen Produkten wie z.B. E-Books und MP3-Dateien. Zuständig hierfür ist die AMAZON Media EU S.a.r.l., die ebenfalls in Luxemburg ansässig ist.
- Die beiden anderen Sparten des AMAZON-Konzerns sind vornehmlich im B2B⁸⁵-Geschäft tätig. Es handelt sich dabei um den virtuellen Marktplatz "AMAZON Marketplace", einen EBAY-Konkurrenten, auf dem primär gewerbliche Verkäufer neue und gebrauchte Waren zu einem Festpreis an Dritte verkaufen können. AMAZON erhält dafür eine umsatzabhängige Provision, die ebenfalls über eine luxemburgische Gesellschaft abgerechnet wird. Die dritte, stark wachsende Sparte ist das Cloud Computing, das unter dem Markennamen "AMAZON Web Services" (AWS) angeboten wird.

Kasten 2.4 : Wie Steuerpolitik Tarifverträge behindert

BUECHER.de, in Deutschland ansässig, muss seinen Handelsgewinn (von z.B. 5 € pro E-Book) voll in Deutschland versteuern, AMAZON beliefert die gleichen Käufer in Deutschland und muss – ganz legal – auf seinen in Deutschland erzielten Handelsgewinn in Deutschland keine Einkommensteuer bezahlen, da AMAZON laut geltendem Recht in Deutschland keine Betriebsstätte hat.⁸⁶ Derzeit können die Erträge ganz legal als in Luxemburg anfallend konstruiert werden und dann über Lizenzverträge in Steueroasen verschoben werden.

Laut aktueller OECD-BEPS-Initiative gegen aggressive Steuerplanung⁸⁷ soll zukünftig ein Teil der in Deutschland erzielten (weitgehend) steuerfreien Handelsgewinne auch in Deutschland versteuert werden müssen.

Würde AMAZON einen (von der zuständigen Gewerkschaft ver.di geforderten) Einzelhandel-Tarifvertrag für seine Logistikzentren abschließen, hätte das für AMAZON (und vergleichbare Betriebe) erhebliche Risiken:

- Die breite Öffentlichkeit würden denken: AMAZON ist ein in Deutschland tätiger Einzelhändler, wie nun auch der neue Tarifvertrag (und bisher schon der gesunde Menschenverstand) vermuten lässt.
- Die deutschen Steuerbehörden würden angeregt nochmals darüber nachdenken, ob bei Vorliegen eines Einzelhandel-Tarifvertrags die sogenannten Logistikzentren nicht doch in Wirklichkeit eher Einzelhandelsbetriebe darstellen.
- Die aktuelle BEPS-Diskussion würde befeuert: Der neue Einzelhandel-Tarifvertrag zeigt doch, dass das geltende OECD-DBA-Musterabkommen und die darauf basierenden deutschen Doppelbesteuerungsabkommen zu realitätsfernen Ergebnissen führen.

AMAZON wird also unter anderem aus den genannten steuerpolitischen Gründen alles versuchen, einen Einzelhandel-Tarifvertrag zu vermeiden. Wenn AMAZON aufgrund des (von ver.di erfolgreich organisierten) öffentlichen Drucks höhere Löhne bezahlen muss, werden sie das ohne Tarifvertrag tun. Wenn man AMAZON zu einem Tarifvertrag zwingen könnte, würde AMAZON dies im Rahmen eines Logistikzentren-Tarifvertrags tun, um damit den Status eines Einzelhändlers zu vermeiden, auch wenn dieser Tarifvertrag möglicherweise genauso viel kostet wie ein Einzelhandel-Tarifvertrag.

Ergebnis: Die Steuerpolitik behindert den Abschluss realitätsnaher Tarifverträge.

AMAZON ist längst noch nicht so profitabel wie GOOGLE oder APPLE, weshalb die niedrig besteuerten Auslandsgewinne (und die öffentlichen Aufklärungsbemühungen) sehr viel geringer ausfallen. Die steueroptimierte Struktur des AMAZON-Konzerns ist daher nicht vollständig bekannt, aber – in Bezug auf die sichtbaren

⁸² Der amerikanische Fiskus (IRS) hat allerdings für die ursprüngliche Übertragung der immateriellen Wirtschaftsgüter eine Steuernachforderung in erheblicher Höhe festgesetzt, die AMAZON vor dem U.S. Tax Court angefochten hat (das Verfahren dürfte sich wegen der erforderlichen Verrechnungspreisgutachten noch eine Weile hinziehen).

⁸³ [Pinkernell 2014, S. 135ff.].

⁸⁴ B2C: Business to Consumer, also Geschäfte mit Endverbrauchern.

⁸⁵ B2B: Business to Business, also Geschäfte nicht mit Endverbrauchern, sondern mit anderen Unternehmen.

⁸⁶ "Nach Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen 2010 gelten Geschäftseinrichtungen unterstützender oder vorbereitender Art, wie z.B. Warenlager oder Einkaufs- und Informationsstellen, nicht als Betriebsstätten. Es handelt sich hierbei insbesondere um Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens." Hierauf beruhen auch die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Gemäß diesen Definitionen hat z.B. AMAZON in Deutschland keine Betriebsstätte und deshalb muss AMAZON in Deutschland auf seine deutschen Handelsgewinne keine Einkommensteuern bezahlen, sondern nur auf einen kalkulatorischen Gewinnzuschlag auf die Kosten seiner in Deutschland ansässigen Auslieferungslager. Dieser Gewinnzuschlag ist sehr gering (weil man von sehr geringen Risiken ausgeht) und deshalb sind die von AMAZON in Deutschland gezahlten Steuern sehr gering. Nur die AMAZON-Logistikzentren unterliegen einer Betriebsprüfung, nicht aber AMAZON selbst. ... Ob eine Firma von der Betriebsprüfung geprüft wird, hängt primär davon ab, ob sich überhaupt eine inländische Betriebsstätte ergibt, für die wir das Besteuerungsrecht haben." (Dank an W. STUPKA, ehemaliger Steuerprüfer aus Nürnberg für diese Ausführungen; zu Grundlagen des Doppelbesteuerungsrechts siehe [Betriebsstätte 2014]). Auch deshalb ist der Betriebsstättenbegriff der OECD seit einigen Jahren stark im Fluss [Bendlinger 2011]. Immaterielle Wirtschaftsgüter können letztlich nur effektiv besteuert werden, wenn man Betriebsstätten fingiert, auch wenn im jeweiligen Land keinerlei reale Aktivitäten (von reinen Logistikzentren abgesehen) stattfinden, so eine mittlerweile häufig vertretene Auffassung.

⁸⁷ Vgl. Kap.3.1.2(1) unserer Untersuchung.

Bauteile – dennoch hochinteressant. Denn erstens könnte die langfristig angelegte Wachstumsstrategie von AMAZON die europäische Konkurrenz in einigen Jahren dermaßen zurückgedrängt haben, dass das Unternehmen deutlich höhere Gewinne einfährt und das Steuerminderungspotenzial der Luxemburg-Gestaltung voll ausnutzen kann. Zweitens ist der AMAZON-Konzern – im Unterschied zu GOOGLE – bei seinem Versandhandelsgeschäft auf eine Unternehmenspräsenz im jeweiligen Quellenstaat angewiesen, um sein besonderes Logistik-Know-How voll zur Geltung bringen zu können.

Die Zentrale von AMAZON Deutschland hat ihren Sitz in München-Schwabing (seit 2010), Kundenservicezentren sind in Regensburg und in Berlin. Der AMAZON-Konzern betreibt in Deutschland acht Versandzentren in Bad Hersfeld, Breislang, Graben bei Augsburg, Koblenz, Leipzig, Pforzheim, Rheinberg und Werne. AMAZON achtet penibel darauf, dass seine Versandzentren als Logistikzentren und keinesfalls als Teil einer in Deutschland angesiedelten Einzelhandelskette vom deutschen Fiskus betrachtet werden, da eine Einzelhandelskette eine steuerliche Betriebsstätte darstellen würde und dann die in Deutschland erzielten Handelsgewinne auch in Deutschland versteuert werden müssten.

Dies hat Auswirkungen auf die derzeit laufenden Tarifauseinandersetzungen mit der Dienstleistungsgewerkschaft ver.di, vgl. Kasten 2.4. AMAZON weigert sich seit Jahren einen Tarifvertrag mit seinen Angestellten abzuschließen. Insbesondere wird aber die Forderung von ver.di abgelehnt, einen Einzelhandels-Tarifvertrag abzuschließen, weil AMAZON dann befürchtet, dass seine Logistikzentren zukünftig als Teil einer Einzelhandelskette angesehen würden.

(4) Beispiel Lizenzboxen

Das US-Steuerrecht ist eine wesentliche Ursache für Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen. Die US-Unternehmen können die Keimnalbesteuerung ihrer Gewinne erreichen, wenn es in der EU ein passendes Vorzugsregime gibt. Dieses Vorzugsregime wird unter anderem von Luxemburg, Niederlande und Irland angeboten. Die resultierende Keimnalbesteuerung von Unternehmensgewinnen schafft eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung zwischen den Unternehmen.⁸⁸ Ein aktuelles Beispiel sind steuerliche Vorzugsregimes für Lizenzzerträge (Lizenzboxen). Tab. 2.2 gibt Beispiele für steuerliche Vorzugsregimes für Lizenzzerträge.

Tab. 2.2 : Lizenzboxen in der EU

Nominaler Steuersatz [%]	für Lizenz-einkünfte	Standard-steuersatz	Jahr der Einführung
Belgien	7	34	2007
Frankreich	15	33	2000
Liechtenstein	3	18	2011
Luxemburg	6	30	2007
Malta	0	35	2007
Niederlande	5	25	2007
Portugal	12	23	2014
Schweiz Kanton Nidwalden	9	21	2011
Spanien	10	30	2008
Ungarn	10	19	2003
UK	10	22	2012
Zypern	0	10	2012

Quelle: [BMF 2014e, S. 2]; Werte wurden auf ganze Prozentzahlen gerundet.

Tab. 2.2 zeigt, dass in Europa zwölf Staaten Lizenz- oder Patentboxen eingerichtet haben, darunter zehn EU-Länder sowie Liechtenstein und die Schweiz (Kanton Nidwalden). Malta und Zypern verlangen auf Lizenz-einnahmen überhaupt keine Steuern, Liechtenstein 2,5%, die Niederlande 5%, Luxemburg 5,7% und Belgien 6,8%. Die regulären Unternehmensteuersätze sind in diesen Ländern viel höher, wie auch in Deutschland mit rund 30%, wobei in Deutschland eben auch Lizenzeinkünfte mit diesem normalen Steuersatz von

⁸⁸ [Pinkernell 2014a, S. 77].

rund 30% versteuert werden müssen. Immer mehr Länder führen – gezwungen durch den internationalen Steuerwettbewerb – derartige Vorzugsregime ein, in 2012 UK und Zypern, in 2014 Portugal.

Die deutsche Bundesregierung sieht Patentboxen kritisch⁸⁹: "Es bestehen Bedenken, dass es durch die steigende Zahl von Patentboxregelungen zunehmend zu einem volkswirtschaftlich schädlichen Steuerwettbewerb kommt, der das Besteuerungsniveau insbesondere für international operierende Unternehmen absenkt." Laut Bundesregierung "käme als Gegenmaßnahme ... die Versagung des Betriebsausgabenabzugs oder z.B. ein Quellensteuerabzug für Lizenzzahlungen in das niedrig besteuerte Ausland in Betracht", also genau diejenigen Maßnahmen, die als Reformvorschläge I und II im späteren Kap. 4 unserer Untersuchung erläutert werden und rein national OHNE weitere internationale Abstimmung umsetzbar sind.

2.2 Weitere Ursachen und Folgen mangelhafter Unternehmensbesteuerung

2.2.1 Mangelhafte Transparenz der Besteuerungsgrundlagen unterstützt Steuervermeidung

Grundlage für jedwede Steueranalysen und Steuerreformen ist die Kenntnis der Steuerrealität. Hierfür ist eine umfassende und hoch disaggregierte weltweit greifende Rechnungslegungspflicht Voraussetzung. Diese Rechnungslegungspflicht ist im Bereich der handelsrechtlichen Bilanzierung durch die internationalen Rechnungslegungsstandards wie IFRS und US-GAAP⁹⁰ in einem ersten Schritt umgesetzt⁹¹. Im Bereich der steuerlichen Bilanzierung existiert nur ein Flickenteppich einer Vielzahl von nationalen steuerlichen Bilanzierungsregimen, die miteinander nur in kleinen Teilen über Doppelbesteuerungsabkommen und OECD-Standards für die Bestimmung von Verrechnungspreisen abgestimmt sind.⁹²

(1) Zuordnungs- und Gestaltungsmöglichkeiten verhindern Transparenz

Nicht erst auf der Ebene der Besteuerung der über viele Länder mit gänzlich verschiedenen Steuersystemen und Steuersätzen verteilten Unternehmenszweige, sondern schon auf der Ebene der konzern-internen Bewertung und Rechnungslegung in dem jeweiligen Land wirtschaftlicher Aktivität bestehen ja so viele Varianten, Zuordnungs- und Gestaltungsmöglichkeiten, dass eine wirklichkeitsnahe Aufteilung der gesamten im Konzern erwirtschafteten Wertschöpfung auf die beteiligten Länder leicht verhindert werden kann. Ein einfaches Beispiel zur Illustration: Derzeit kann niemand überprüfen, ob einer im Land A verbuchten Auszahlung an ein im Land B ansässiges verbundenes oder drittes Unternehmen dort – währungskursgerecht – eine Einzahlung in gleicher Höhe gegenüber steht, zumal häufig noch Firmen in den Ländern C, D, ... zwischengeschaltet werden und so ausreichend Gelegenheit besteht zur Abzweigung in Verdunkelungsosen⁹³. Auch was einem Rohstoffe liefernden Land etwa an Steuern, Abgaben, Royalties etc. tatsächlich zustehen würde, lässt sich so verschleiern.

Aus diesem Grund haben kirchliche Hilfswerke wie BROT FÜR DIE WELT, MISEREOR und das GLOBAL POLICY FORUM das Projekt Country by Country Reporting als Beitrag zur Stärkung der öffentlichen Finanzen (vor allem auch in Entwicklungsländern) erarbeitet. Aus dem 2013 veröffentlichten Bericht des Global Policy Forums wird in Kasten 2.5 das Beispiel der MOPANI-Kupferminen in Sambia zitiert.

⁸⁹ [BMF 2014e, S. 3].

⁹⁰ IFRS bzw. US-GAAP könnten durchaus als Startpunkt für die Ertragsbesteuerung genutzt werden. Da Manager nach Erfolg bezahlt werden, ist ein natürlicher Anreiz gegeben, eher zu viel als zu wenig Gewinne auszuweisen, was ein systemisches Gegengewicht bildet zur Tendenz in den Steuerbilanzen, eher zu wenig als zu viel Gewinn auszuweisen. Die einzelnen Länder müssten sich allerdings auf eine Aufteilungsformel einigen, möglichst verbunden mit einem internationalen Mindeststeuersatz: ein schwieriges Unterfangen. Deutschland hat das bei der Gewerbesteuer schon vorexerziert (Zerlegung mit Mindesthebesatz), der Rückgriff auf den konsolidierten Konzerngewinn würde eine eigene steuerliche Gewinnermittlung überflüssig machen.

⁹¹ Wenn auch im Wesentlichen bisher nur für den gesamten Konzern, nicht notwendigerweise aber länder- und projektbezogen.

⁹² Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].

⁹³ Die häufig in Industrieländern in Form von Finanzierungsgesellschaften angesiedelt sind.

Kasten 2.5 : Intransparenz: Das Beispiel der MOPANI-Kupferminen in Sambia

Wie werden Gewinne aus rohstoffreichen Entwicklungsländern kleingerechnet?

"Sambia ist der nach Chile weltweit zweitgrößte Exporteur von Kupfer. Noch Anfang der 1970er Jahre gehörte Sambia deshalb zu den reichsten Ländern Afrikas mit einem höheren Bruttoinlandsprodukt (BIP) pro Einwohner als beispielsweise Kenia oder Ägypten. Im Laufe der Jahrzehnte hat sich die Situation allerdings erheblich gewandelt. Nach Jahren gefallener Kupferpreise, daraus resultierender Staatsverschuldung und Austeritäts- und Liberalisierungsprogrammen von IWF und Weltbank, machte der Rohstoffabbau Anfang des letzten Jahrzehnts gerade noch 2,8% des BIP Sambias aus. Seitdem kommen nur 10% bis 15% der Steuereinnahmen des Staates aus diesem Sektor, der größte Teil davon entspringt den Einkommensteuern der Minenarbeiter. Die Minenbetreiber tragen einen Anteil von nur 4% zum sambischen Steueraufkommen bei.

Vor diesem Hintergrund veranlasste die sambische Steuerbehörde 2008 eine großangelegte Steuerprüfung des Minensektors durch die internationalen Prüfungsgesellschaften GRANT THORNTON und ECON PÖYRY. Eine der geprüften Firmen war dabei die Firma MOPANI Copper Mines Plc., ein Tochterunternehmen der in der Schweiz ansässigen Unternehmensgruppe Glencore, des größten Rohstoffhändlers der Welt.

Die Ergebnisse der Prüfung, die im Jahr 2011 an die Öffentlichkeit gelangten, stellen fest, dass es Anlass zu der Vermutung gebe, dass MOPANI verschiedene Methoden angewandt habe, um sich von der Zahlung von Unternehmensteuern zu befreien. Zu den Auffälligkeiten gehörten:

- Anscheinend wurden höhere Produktionskosten veranschlagt als tatsächlich anfielen. ...
- Anscheinend wurden Produktionszahlen nach unten korrigiert. ...
- Die Produkte der Minen wurden anscheinend nicht zu üblichen Marktpreisen verkauft. MOPANI verkauft seine Erzeugnisse zum allergrößten Teil an die GLENCORE International AG, die gleichzeitig MOPANIs Muttergesellschaft ist. Die Preise, die MOPANI bei diesen Verkäufen erzielt, liegen regelmäßig unter den gängigen Marktpreisen – ein Verhalten, das zwischen unabhängigen Unternehmen kaum vorstellbar wäre. ...
- Es gibt Anzeichen, die auf den Missbrauch von Absicherungsgeschäften hindeuten. Unternehmen sichern sich gegen Schwankungen an den Rohstoffmärkten ab (sog. Hedging), indem sie langfristige Verkäufer-Käufer-Verträge eingehen. Der Verkäufer hat dabei ein Interesse daran, dass möglichst hohe Preise vereinbart werden. Ein Unternehmen, das Gewinne außer Landes bringen will, kann solche Preisvereinbarungen nutzen, um ständig niedrigere Gewinne zu erzielen – der Käufer (meist ein verbundenes Unternehmen) profitiert. ...

Country by Country Reporting hätte einen Beitrag dazu leisten können, dass die Auffälligkeiten bei MOPANI schon früher an die Öffentlichkeit gelangt wären. Alleine die Tatsache, dass unter einem solchen Regime jährlich Zahlen über die Produktion, die Kosten und Verkäufe hätten veröffentlicht werden müssen, hätte den Steuerbehörden schon frühzeitig Missstände anzeigen können. ... Zudem hätten den Steuerbehörden bessere Vergleichszahlen aus dem eigenen Land wie aus internationalen Zusammenhängen vorgelegen – eine Offenlegungspflicht nach Projekten wäre hier sicherlich sehr hilfreich gewesen. Zum Beispiel wären die Verkaufserlöse anderer Produzenten vorhanden gewesen. Das gäbe wichtige Anhaltspunkte über das Einhalten des Fremdvergleichsprinzips.

Ein weiterer Vorteil ergibt sich aus der besseren Sichtbarkeit der Konzernstrukturen mit ihren teilweise in Schattenfinanzzentren beheimateten Tochtergesellschaften. So sind zum Beispiel 21 der 46 Tochterunternehmen GLENCOREs in Schattenfinanzzentren angesiedelt, über die praktisch keine Informationen vorliegen. Ein internationales Country by Country Reporting Regime könnte auch hier Licht ins Dunkel bringen.⁹⁴

Grundvoraussetzung für mehr Steuertransparenz der Konzerne ist die Transparenz ihrer Zahlungsflüsse

"Eine Grundvoraussetzung für mehr Steuertransparenz der Konzerne ist die Transparenz ihrer Zahlungsflüsse. Ein Schlüssel dazu wären länderbezogene bzw. projektbezogene Berichtspflichten (Country by Country / Project by Project Reporting). Konzerne müssten danach in ihren Jahresabschlüssen und Finanzberichten für alle Tochterunternehmen und Beteiligungen lückenlos offenlegen, in welchen Ländern und Projekten sie in welchem Umfang Umsätze tätigen, Gewinne erwirtschaften und Steuern zahlen. Auf diese Weise erhielte man Anhaltspunkte, ob die gezahlten Steuern im Verhältnis zum Umsatz, ausgewiesenen Gewinn und den jeweiligen lokalen Steuersätzen angemessen sind, oder ob das Unternehmen seine Gewinne gezielt in Steueroasen verlagert.

Erstaunlicherweise werden diese Informationen bis heute von den Regierungen meist nicht verlangt und sind dementsprechend auch nicht verfügbar. Im Ergebnis ist es daher nicht möglich, etwas über die finanziellen Aktivitäten der größten Unternehmen der Welt in den einzelnen Ländern in Erfahrung zu bringen. Dies gilt insbesondere für Steuer- und Regulierungsstaaten – aber eben auch für Entwicklungsländer, deren Regierungen zumeist weder in der Lage noch willens sind, sich mit transnationalen Investoren anzulegen.⁹⁵

Es sind die hier ausführlich dargestellten Verhältnisse, die es vor allem multinationalen Unternehmen gestatten, eine ins Einzelne gehende, wirklichkeitstreuere Abbildung und Analyse ihrer weltweiten wirtschaftlichen Aktivitäten wirkungsvoll zu verhindern mit der äußerst sachkundigen Unterstützung der internationalen Beratungsfirmen:

- Den Regierungen, insbesondere den jeweiligen Steuerbehörden in all den Ländern, in denen die multinationalen Unternehmen Geschäfte machen, fehlen daher quantitative, nachprüfbar Angaben, mit denen die nationalen Bilanzen und Steuererklärungen gegengeprüft werden könnten.

⁹⁴ [CbCR 2013a, S. 10/11].

⁹⁵ [CbCR 2013a, S. 9].

- Auch supranationale, quasistaatliche Organisationen sowie große Nicht-Regierungsorganisationen können nur durch spezielle und sehr aufwändige Untersuchungen einzelnen, besonders krassen Fällen von Missbrauch auf die Spur kommen, etwa bei der Ausbeutung von Bodenschätzen in armen Entwicklungsländern, deren Bewohner von diesem Reichtum oft nur in Gestalt ihrer zerstörten Umwelt und Gesundheit etwas mitbekommen.

(2) Länder- und projektbezogene Offenlegungspflichten sind zwingend erforderlich

Zwingend erforderlich sind länder- und projektbezogene Offenlegungspflichten insbesondere für multinational tätige Unternehmen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Offenlegungspflichten gegenüber den Regierungen und Offenlegungspflichten gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit. Derartige Offenlegungspflichten können sowohl rein national ohne vorherige Harmonisierung als auch (besser) mit internationaler Harmonisierung geschehen.⁹⁶

Ein Beispiel für eine erfolgreiche Erhöhung der Transparenz ist das Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika, das am 11. Dezember 2013 in Kraft getreten ist.⁹⁷

Ein Bericht des Internationalen Währungsfonds⁹⁸ analysiert die Auswirkungen von nationalen Steuerregelungen auf Steuersysteme anderer Länder, vor allem in Bezug auf transnationale Konzerne. Der Bericht belegt, dass manche transnationale Konzerne durch verschiedene legale und illegale Tricks wie die Manipulation von Verrechnungspreisen, dem Ausnutzen von vorteilhaften Doppelbesteuerungsabkommen (Treaty Shopping) oder Gewinnverlagerung eine Unternehmensteuerquote von nahezu 0% erreichen. Dies führt insbesondere in Entwicklungsländern zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs und auch in den Industrieländern zu erheblichen Steueraufkommensverlusten.⁹⁹

2.2.2 Systemwidrige Sonderregeln

Das deutsche Steuersystem begünstigt systematisch¹⁰⁰

- Verwaltung von Werten (Passivität) gegenüber Schaffung von Werten (Aktivität),
- Fremdkapital gegenüber Eigenkapital
- Investitionen im Ausland gegenüber Investitionen in Deutschland.

(1) Kosten können abgezogen werden, auch wenn die resultierenden Gewinne steuerfrei sind

Das geltende deutsche Steuerrecht erlaubt – im direkten Widerspruch zu den in § 3c des deutschen Einkommensteuergesetzes niedergelegten Grundsätzen – im Rahmen von Sonderregelungen den steuerlichen Abzug von Aufwendungen in Deutschland, auch wenn die resultierenden Erträge in Deutschland steuerfrei sind.

Ein Beispiel, vgl. Kasten 2.6: Jedes in Deutschland ansässige Unternehmen, das Arbeitsplätze ins Ausland verlagert oder dort ganz neue Arbeitsplätze aufbaut, kann viele der damit zusammenhängenden Kosten mit seinem in Deutschland erwirtschafteten Gewinn verrechnen, obwohl die im Ausland erzielten Gewinne in Deutschland steuerfrei sind, z.B.:

- den Großteil der Planungskosten für die neue Investition sowie die laufenden Verwaltungskosten der Hauptverwaltung;
- alle Kosten für den Abbau von deutschen Arbeitsplätzen und deren Transfer ins Ausland;
- dauerhaft alle Schuldzinsen, die für die Kapitalausstattung der Tochterfirma anfallen.

⁹⁶ Reformvorschläge werden in den späteren Kap. 3.2.2(1) und vor allem auch in Kap. 4.5.3 unserer Untersuchung erläutert.

⁹⁷ [BMF 2014a]; § 117c AO (am 24. Dezember 2013 in Kraft getreten!) schaffte hierfür eine Ermächtigungsgrundlage.

⁹⁸ [IMF 2014].

⁹⁹ [TJN 2014].

¹⁰⁰ [Jarass/Obermair 2006, Kap. 5, S. 44ff.].

Kasten 2.6 : Das deutsche Steuersystem subventioniert den Arbeitsplatzexport

(a) Eine Kapitalgesellschaft habe 100 Mio. € Gewinn vor Steuern; davon seien

- 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft,
- 35 Mio. € aus Dividenden von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und
- 25 Mio. € aus Veräußerungsgewinnen aus Aktienverkäufen.

(b) Nur die 40 Mio. € aus laufendem Inlandsgeschäft sind in Deutschland voll mit rund 30%¹⁰¹ steuerpflichtig, von den Dividenden und Veräußerungsgewinnen von insgesamt 60 Mio. € sind nur max. 1/20, also max. 3 Mio. € steuerpflichtig, und zwar nur bei der Körperschaftsteuer, was einem Steuersatz von 0,8%¹⁰² entspricht.

(c) Die gesamten Aufwendungen seien 55 Mio. €; davon seien 30 Mio. € Schuldzinsen für den Erwerb der Beteiligungen. Alle Aufwendungen können steuerlich in Deutschland geltend gemacht werden, obwohl der zufließende **Beteiligungsertrag** (also Dividenden und Veräußerungsgewinne) in Deutschland **nur mit max. 0,8% besteuert** wird. Investitionen ins Ausland werden so doppelt belohnt: Die ausländischen Produktionskosten sind niedriger, und die in Deutschland geltend gemachten Zinskosten mindern die deutsche Steuerlast. In vielen anderen EU-Ländern ist dagegen ein derartiger Betriebsausgabenabzug nicht zulässig. Gerade auch deshalb werden immer stärker viele derartige Betriebsausgaben in Deutschland geltend gemacht.

(d) Der Ertrag für die Aktionäre ist 45 Mio. €¹⁰³, das zu versteuernde Einkommen hingegen ist **minus** 12 Mio. €¹⁰⁴. Damit resultiert trotz erheblicher ökonomischer Erträge für die Aktionäre jedes Jahr ein steuerlicher Verlust für den Fiskus.¹⁰⁵

(e) Dieser (künstliche) Verlust kann unbegrenzt in die folgenden Jahre vorgetragen werden oder über Organschaften mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden.¹⁰⁶ Im Gegensatz dazu können natürliche Personen Verluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht mit ihrem laufenden Einkommen verrechnen.

Nur die reinen Produktionskosten wie Löhne, Abschreibungen und Vorprodukte werden dann im Ausland geltend gemacht. Der im Ausland erzielte Gewinn wird dort häufig niedriger besteuert und kann dann z.B. in Form von Dividenden nach Deutschland transferiert werden, wo er mit 1,5% abschließend besteuert wird, während eine Kapitalgesellschaft mit rein inländischem Geschäft rund 30% Steuern auf ihren Gewinn bezahlen muss.

Die Steueroptimierung geschieht meist über im Ausland ansässige Finanzierungsgesellschaften, was zu einem weiteren Abbau von deutschen Bankarbeitsplätzen führt.

Die deutschen Arbeitnehmer, die mit ihren direkten und indirekten Steuern¹⁰⁷ für die Ausfälle bei den Unternehmensteuern aufkommen müssen, subventionieren so den Export ihrer eigenen Arbeitsplätze. Die Unternehmen müssen wegen der im deutschen Steuerrecht angelegten Begünstigung deutscher Investitionen im Ausland für Investitionen im Inland eine höhere Kapitalrendite erwirtschaften, um wettbewerbsfähig zu bleiben und die Arbeitsplätze in Deutschland zu halten.

In 2008 hat die Bundesregierung mit Einführung der Zinsschranke und Zurechnung von 25% der Schuldzinsen bei der Gewerbesteuer erste Schritte zur Milderung dieser Effekte unternommen.

(2) Das Ausschachten inländischer Unternehmen wird steuerlich begünstigt (Heuschrecken-Effekt)

Das aus den USA schon seit längerem bekannte Verfahren des Leveraged Buy Out wird seit vielen Jahren auch in Deutschland immer häufiger praktiziert¹⁰⁸:

- Erwerb eines grundsätzlich profitablen Unternehmens durch internationale Finanzierungsgesellschaften;
- Belastung des erworbenen Unternehmens mit hohen Krediten zur Bezahlung des Kaufpreises;

¹⁰¹ 15% Körperschaftsteuer + 0,83% Solidaritätszuschlag + 14% Gewerbesteuer (bei 400% Hebesatz).

¹⁰² $3 \text{ Mio. €} * (15\% \text{ Körperschaftsteuer} + 0,83\% \text{ Solidaritätszuschlag}) = 0,475 \text{ Mio. €}$, bezogen auf 60 Mio. €: $0,475 \text{ Mio. €} / 60 \text{ Mio. €} = 0,80\%$.

¹⁰³ $40 \text{ Mio. €} + 35 \text{ Mio. €} + 25 \text{ Mio. €} - 55 \text{ Mio. €}$.

¹⁰⁴ $40 \text{ Mio. €} + (35 \text{ Mio. €} + 25 \text{ Mio. €}) * 5\% - 55 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + 60 \text{ Mio. €} * 5\% - 55 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + 3 \text{ Mio. €} - 55 \text{ Mio. €}$.

¹⁰⁵ Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zur Verrechnung ausländischer Verluste mit inländischen Gewinnen (MARKS & SPENCER) verschärft die steuerliche Subventionierung des Arbeitsplatzexports. Bei Liquidierung der ausländischen Investition oder der endgültigen Unmöglichkeit der Verlustgeltendmachung im Ausland (z.B. bei dortiger zeitlicher Begrenzung des Verlustvortrags) muss der deutsche Fiskus zukünftig die Verrechnung der Auslandsverluste mit den in Deutschland erzielten Gewinnen gestatten.

¹⁰⁶ Zur Verlustverrechnung vgl. das folgende Kap. 2.2.2(3), zu Reformvorschlägen siehe Kap. 4.5.2.

¹⁰⁷ Vgl. den in der früheren Abb. 1.5 gezeigten Vergleich der Steuer- und Abgabenbelastung von Löhnen und der Steuerbelastung von Unternehmens- und Vermögenseinkommen.

¹⁰⁸ Siehe hierzu [Jarass/Obermair 2006, S. 45ff.]; zum grundsätzlichen Vorgehen siehe [Jarass/Obermair 2007].

- daraus resultierende hohe Belastung des erworbenen Unternehmens durch Schuldzinsen und Tilgung des Kredits;
- Lohnkürzungen und Entlassungen;
- häufig drastische Verringerung von langfristigen Investitionen in Forschung und Entwicklung;
- schließlich häufig Verlagerung oder Zerschlagung von Unternehmen.

Wenn, wie in Deutschland vom Steuergesetzgeber ermöglicht, ein erheblicher Teil der Finanzierungskosten dem im Ausland sitzenden Aufkäufer, meist einem sogenannten Private Equity Fond, vom deutschen Fiskus über legale steuerliche Gestaltungen geschenkt wird, so lässt sich der Wiederverkaufswert des Unternehmens in wenigen Jahren vervielfachen. Im Inland sitzende industrielle Aufkäufer erhalten diese steuerliche Unterstützung nicht und sind deshalb nur dann konkurrenzfähig, wenn sie ihre Kapitalverwaltung ins Ausland verlegen. Dadurch werden auch bisher in Deutschland tätige Finanzprovider massiv benachteiligt und ihre Arbeitsplätze durch die deutsche Steuerpolitik ins Ausland vertrieben.¹⁰⁹

Internationale Fonds kaufen also profitable deutsche Unternehmen mit hohem Eigenkapitalanteil und hohem Cashflow auf. Der Kaufpreis wird zu Lasten der aufgekauften Firma finanziert. Die laufenden Zinszahlungen für diese Kredite muss das aufgekaufte Unternehmen leisten. Das zu versteuernde Einkommen wird dadurch drastisch reduziert, die Schuldzinszahlungen können steuerfrei ins Ausland transferiert werden.

Ergebnis:

- Der Fiskus verliert dauerhaft Steuereinnahmen.
- Der internationale Aufkäufer hat alleine durch die erreichte Steuerfreistellung der Unternehmenserträge einen erheblichen Wertzuwachs seiner Beteiligung erreicht.
- Erfolgreiche inländische (mittelständische) Konkurrenten müssen weiter voll Steuern bezahlen, sind deshalb nicht mehr dauerhaft konkurrenzfähig und werden früher oder später auch von internationalen Fonds aufgekauft.

Neben den Steueraufkommensverlusten resultiert ein weiterer negativer Effekt dieser zur Erhöhung der Eigenkapitalrendite freiwillig herbeigeführten hohen Schuldzinsbelastung: Wegen der unabhängig von der Ertragslage anfallenden und zudem extrem hohen Zinsbelastung kommen die übernommenen Firmen bei schwächerer wirtschaftlicher Entwicklung leicht in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Sie bauen dann massiv Stellen ab und werden schließlich von neuen Eigentümern ausgeschlachtet und zerschlagen.

(3) Verlustverrechnung in Deutschland fast unbeschränkt

Die OECD hat bereits 2001 auf die Probleme der unbeschränkten Nutzung von steuerlichen Verlustvorträgen durch aggressive Steuerplanung hingewiesen¹¹⁰: Es besteht das Risiko, dass die steuerlichen Auswirkungen von Verlusten durch aggressive Steuerplanung entgegen den Absichten des Steuergesetzgebers vergrößert oder künstliche Verluste kreiert werden. Der Bericht unterstreicht die Bedeutung der Verlustvorträge gerade für Deutschland, das besonders hohe Verlustvorträge aufweist. Hier besteht dringender Reformbedarf.¹¹¹

(a) Verlustverrechnung aus früheren Jahren weitgehend unbeschränkt

Leider beziehen sich auch die aktuellen offiziellen Steuerstatistiken auf Zeiträume die fünf und mehr Jahre zurückliegen. Bisher ist es dem Statistischen Bundesamt leider nicht gelungen, die Statistiken schneller aufzubereiten.

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

¹⁰⁹ Die Hans Böckler Stiftung hat in [Finanzinvestoren 2014] eine vorzügliche Darstellung inkl. einer Reihe von konkreten Beispielen veröffentlicht, insbesondere auch zum Vorgehen und zur Auswirkung der steuerlichen Subventionierung im Fall GROHE AG.

¹¹⁰ [OECD 2011].

¹¹¹ In Kap. 4.5.2 unserer Untersuchung werden erforderliche Reformmaßnahmen vorgeschlagen.

aller Körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen von rund 104 Mrd. €¹¹². Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde schon in 2006 durch Verlustvorträge und Verlustrückträge um rund 27 Mrd. € vermindert, sodass nur ein zu versteuerndes Einkommen von rund 77 Mrd. € übrig blieb.¹¹³

Ende 2007¹¹⁴ betragen die Verlustvorträge bei der Einkommensteuer rund 65 Mrd. €, bei der Gewerbesteuer 569 Mrd. € und bei der Körperschaftsteuer 560 Mrd. €. "Auf 19.795 Körperschaftsteuerpflichtige mit den höchsten Verlustvorträgen (entspricht 2,2% aller Körperschaftsteuerpflichtigen) entfallen 503 Mrd. €¹¹⁵ bzw. 90,0% aller Verlustvorträge von Körperschaftsteuerpflichtigen."¹¹⁶ 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.¹¹⁷

(b) Verrechnung von Verlusten zwischen verbundenen Unternehmen begünstigt Konzerne

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.¹¹⁸

Gesellschaftsrechtlich voneinander unabhängige Tochtergesellschaften eines Konzerns können nämlich im Rahmen der steuerlichen Organschaft ihre Gewinne und Verluste saldieren und müssen nur auf den Saldo Steuern bezahlen. Von diesem Privileg waren 2006 nur 2,2% (s.o.) von insgesamt gut 900.000 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften begünstigt.¹¹⁹ Im Gegensatz dazu müssen alle Handwerksunternehmen auf ihren jeweiligen Gewinn Steuern bezahlen, Verluste können sie nur auf die Folgejahre vortragen¹²⁰, eine Saldierung der Gewinne und Verluste der Handwerksunternehmen, z.B. innerhalb einer Handwerkskammer, ist gesetzlich ausgeschlossen.

Die immer wieder geforderte Verlustverrechnung über die Grenze¹²¹ ist abzulehnen, solange es nicht eine EU-einheitliche konsolidierte Bemessungsgrundlage¹²² gibt.

Eine gewerbesteuerliche 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 Infrastrukturlösungen aufbringen, nicht die Sitzgemeinde der Konzernzentrale, zu der der Betrieb möglicherweise gehört.

(4) Deutsche Unternehmen werden gegenüber ausländischen Konzernmüttern benachteiligt

(a) Deutsches Gewerbesteuergesetz benachteiligt in Deutschland ansässige Konzernmütter

Tab. 2.3 gibt die Steuerbelastungen von Dividenden und Veräußerungsgewinnen in Abhängigkeit der jeweiligen unmittelbaren Beteiligungshöhe an.

Seit 2013 sind in Deutschland von Kapitalgesellschaften erhaltene Dividenden bei der Körperschaftsteuer nur dann steuerfrei¹²³, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.¹²⁴ Bei der Gewerbesteuer hingegen sind diese Dividenden nur

¹¹² [Destatis 2006, S. 23, Tab. 3.1].

¹¹³ [Destatis 2006, S. 24, Tab. 3.2].

¹¹⁴ 2007 ist das aktuellste Jahr der offiziellen Steuerstatistik, das Anfang 2014 zur Verfügung stand.

¹¹⁵ 2006, ein Jahr früher waren es 455,5 Mrd. €; eine Steigerung um 48 Mrd. € oder um rund 10% in einem Jahr!

¹¹⁶ [BMF 2013, S. 62].

¹¹⁷ [Jarass/Obermair 2005, S. 107, Tab. 5.3].

¹¹⁸ Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair 2012, S. 51f.].

¹¹⁹ [Destatis 2006, S. 20, Tab. 2.4].

¹²⁰ Und bis max. 1 Mio. € (bei einem Ehepaar 2 Mio. €) auf das letzte Jahr rücktragen.

¹²¹ [BMF 2011].

¹²² [EU 2011]; siehe auch Kap. 3.2.3(3).

¹²³ 5% der erhaltenen Dividenden müssen als nichtabziehbare Betriebsausgaben versteuert werden.

¹²⁴ § 8b Abs. 4neu gemäß EuGHDivUmsG: "Mit Urteil vom 20. Oktober 2011, C-284/09 "Kommission/Deutschland", hat der EuGH das deutsche System zur Besteuerung von Streubesitzdividenden an beschränkt steuerpflichtige Empfängergesellschaften mit Sitz im EU-/EWR-Ausland für europarechtswidrig erklärt. ...

steuerfrei, "wenn der Gesellschafter (i) zu Beginn des Erhebungszeitraums zu mindestens 15% an einer inländischen Gesellschaft bzw. (ii) seit Beginn des Erhebungszeitraums zu mindestens 15% an einer aktiven ausländischen Gesellschaft beteiligt ist oder die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind."¹²⁵

Tab. 2.3 : Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen bei Kapitalgesellschaften

	(1.1)	(1.2)	(2.1)	(2.2)
	Körperschaftsteuer		Gewerbsteuer	
unmittelbare Beteiligungshöhe	<10%	≥10%	<15%	≥15%
(1) Steuersatz Dividenden	15%	0,75%	14%	0,70%
(2) Steuersatz Veräußerungsgewinne	0%	0%	0%	0%

Hinweise:

Zu Z. (1), Sp. (1.2): $0,75\% = 5\% * 15\%$; zu Z. (1), Sp. (2.1): bei einem typischen Hebesatz von 400%; zu Z. (1), Sp. (2.2): $0,70\% = 5\% * 14\%$; zu Z. (1a), Sp. (2.1), (2.2): je 10%, falls sonstige Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind.

Dies ist eine klare Diskriminierung der von inländischen Kapitalgesellschaften erhaltenen Dividenden, da die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie¹²⁶ nur für von ausländischen EU-Gesellschaften erhaltene Dividenden gilt und dabei (neben diversen Formvorschriften) nur eine Mindestbeteiligung von 10% erforderlich ist.

Veräußerungsgewinne hingegen sind sowohl bei der Körperschaftsteuer als auch bei der Gewerbesteuer weiterhin steuerfrei¹²⁷, unabhängig von der jeweiligen Beteiligungshöhe des Empfängers.

(b) Deutsches Außensteuergesetz benachteiligt in Deutschland ansässige Konzernmütter

Das deutsche Außensteuergesetz sieht in bestimmten Fällen vor¹²⁸, dass der deutschen Muttergesellschaft Kapitalerträge zugerechnet werden, die von im Ausland ansässigen und mit ihr eng verbundenen Unternehmen erzielt werden¹²⁹. Diese Zurechnung greift insbesondere dann, wenn die deutsche Muttergesellschaft durch weitgehend steuerlich begründete Ausgliederungen¹³⁰ die bisher in Deutschland anfallende Steuer reduzieren will.

Dieses Außensteuergesetz ist so kompliziert, dass es nur selten wirklich zur Anwendung kommt, stellt aber eine ständige Bedrohung der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften (Konzern-Holdings) dar. Diese Bedrohungen gelten nur für in Deutschland ansässige Muttergesellschaften. Deutsche Töchter oder Betriebsstätten ausländischer Mütter sind diesen Bedrohungen und Einschränkungen nicht ausgesetzt. Dadurch werden in Deutschland ansässige Muttergesellschaften gegenüber im Ausland ansässigen Muttergesellschaften diskriminiert.

Versuche, im Ausland erzielte passive Kapitalerträge der deutschen Besteuerung zu entziehen, werden mehr schlecht als recht durch das deutsche Außensteuergesetz verringert. Zudem greift das deutsche Außensteuerrecht primär bei in Deutschland ansässigen Konzernen zu, die dadurch gegenüber im Ausland ansässigen Konzernen diskriminiert werden. Diese Diskriminierung können sie durch Sitzverlegung in eine steuergünstigere Umgebung deutlich verringern, was zu Arbeitsplatzverlusten in Deutschland und damit auch zu erheblichen Steuer- und Abgaben-Aufkommensverlusten führen würde.

Das Außensteuergesetz ist deshalb ein ständiger Anreiz, die Hauptverwaltung ins Ausland zu verlegen. Früher war eine derartige Verlegung sehr steueraufwändig, da dann alle in Deutschland bisher unversteuerten Erträge (stille Reserven) nachversteuert werden mussten. Wegen der vom EuGH erzwungenen Gleich-

Der verabschiedete Kompromiss sieht vor, dass steuerpflichtige Körperschaften Dividenden nicht mehr steuerfrei vereinnahmen können, sofern sie auf eine Beteiligung von weniger als 10% an der ausschüttenden Körperschaft gezahlt werden (Streubesitzbeteiligung). Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen sind jedoch weiterhin gemäß § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei." [Linklaters 2013, S. 1].

¹²⁵ [Linklaters 2013, S. 7]; d.h., ≥10% unmittelbare Beteiligungshöhe.

¹²⁶ [EU 1990].

¹²⁷ Hier fallen auch keine nichtabziehbaren Betriebsausgaben an, der Veräußerungsgewinn ist also ganz steuerfrei.

¹²⁸ Z.B. bei Controlled Foreign Corporations.

¹²⁹ [Jarass/Obermair 2006, S. 51ff].

¹³⁰ Z.B. durch passive ausländische Kapitalverwaltungstöchter.

stellung des steuerlichen Umzugs innerhalb Deutschlands von z.B. München nach Wiesbaden und innerhalb Europas von z.B. München nach Mailand ist eine derartige sofortige Nachversteuerung zukünftig nicht mehr möglich, und damit fällt eine weitere Barriere zur Verlagerung der Hauptverwaltung ins Ausland.

(c) Deutsche Sondermaßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung diskriminieren die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften

Die geltenden Regelungen (z.B. §§ 7 bis 14 AStG) bezüglich Hinzurechnungsbesteuerung und inländerbeherrschte ausländische Gesellschaft bzw. Zwischengesellschaften etc. treffen primär in Deutschland ansässige Muttergesellschaften und nicht die eigentlichen Steuervermeider, nämlich die im Ausland ansässigen multinationalen Gesellschaften. Durch die geltende Rechtslage werden in Deutschland ansässige Muttergesellschaften (z.B. SAP, vgl. Kasten 2.7) zu komplizierten und aufwändigen Konstruktionen gezwungen, damit sie im internationalen Wettbewerb mithalten können.

Kasten 2.7 : Steuervermeidungsstrategien, Beispiel SAP

Deutsche Muttergesellschaften sind gezwungen, ebenfalls Steuervermeidungsstrategien zu fahren, um im Wettbewerb bestehen zu können. Dies zeigt das Beispiel SAP: "SAP ist mit einer Marktkapitalisierung von knapp 70 Mrd. € das viertgrößte Unternehmen Deutschlands. Eines der Erfolgsrezepte liegt in Irland: So fährt SAP dort 20% des Konzerngewinns ein, erwirtschaftet aber nur 1% des Umsatzes mit ebenso wenigen Mitarbeitern. ... Das Unternehmen verkauft weltweit Software an Firmen. Ein Blick in die Bilanz der Software-Schmiede zeigt, dass sie ähnlich wie GOOGLE oder MICROSOFT Gewinne an Konzerntöchter in Irland verschiebt, das mit 12,5% einen der niedrigsten Unternehmensteuersätze in der EU erhebt. ... Die Töchter in Dublin verwalten weltweites SAP-Software-Know-How, das dann innerhalb des SAP-Konzerns lizenziert wird. Zum Steuersparmodell gehört es auch, dass eine Finanztochter in Irland anderen SAP-Gesellschaften Milliarden von Dollar verleiht – zu deutlich höheren Zinsen als am Markt üblich. Rechtlich ist das alles einwandfrei. ... Wenn der Gewinn dort versteuert würde, wo am meisten geforscht und verkauft wird, müsste der Konzern auf Basis der dortigen Sätze nach Reuters-Berechnungen über 60 Mio. € Steuern mehr zahlen. ...

Ein weiterer Hebel zum Steuersparen sitzt ebenfalls in Irland, nämlich die Finanztochter SAP Ireland US-Financial Services. Jeder der drei Beschäftigten hat im vergangenen Jahr im Schnitt 107 Mio. € Gewinn eingefahren. Die Tochter wurde nach Firmenangaben 2010 gegründet, um Währungsrisiken zu managen und Zukäufe in den USA zu finanzieren. Doch das Drei-Personen-Unternehmen hilft auch beim Steuersparen. Wie das funktioniert, zeigt ein Beispiel aus dem Jahr 2010. Damals sammelte die Konzernmutter am Kapitalmarkt 2,2 Mrd. € ein durch die Ausgabe von Euro-Anleihen und steckte das Geld als Eigenkapital in die irische Finanztochter. Dabei fielen für SAP 57 Mio. € an Zinsen an, die den zu versteuernden Konzerngewinn in etwa dieser Höhe reduzierten, weil es keine entsprechenden Zinseinnahmen aus Irland gab, wie ein Blick in die Bücher des Konzerns zeigt. Die irische Firma wiederum nahm Geld in den USA zum Zins von weniger als drei Prozent auf, leitete dieses an SAP in den USA weiter und kassierte dafür von der Schwestergesellschaft einen höheren Zins. Ende 2011 beliefen sich die Zinseinnahmen der Dubliner Tochter aus diesen Geschäften auf 300 Mio. US\$ – bei Krediten an die US-Tochter von 4,25 Mrd. US\$ entspricht dies einem Zins von rund 8% pro Jahr. Hätte SAP Amerika sich selbst das Geld am Markt geliehen, wäre nur ein Zins von 3% pro Jahr angefallen, der zu versteuernde Gewinn in den USA wäre entsprechend höher gewesen.¹³¹

¹³¹ [N-TV 2013].