

Lorenz J. JARASS

Gustav M. OBERMAIR

Angemessene Unternehmensbesteuerung

National umsetzbare Maßnahmen
gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
zur Unterstützung von international abgestimmten Maßnahmen

2., vollständig neu bearbeitete Auflage

Übersicht

| | |
|--|-----|
| Übersicht | 3 |
| Vorwort von Dr. Norbert WALTER-BORJANS | 5 |
| Inhaltsverzeichnis | 8 |
| Teil I : WAS IST DAS PROBLEM? | 19 |
| 1 Mangelhafte Unternehmensbesteuerung | 21 |
| 2 Die Kleinen zahlen zu viel und die Großen zu wenig | 41 |
| TEIL II : INTERNATIONAL ABGESTIMMTE MASSNAHMEN | 68 |
| 3 OECD-Maßnahmenpaket | 69 |
| 4 EU-Maßnahmenpaket | 81 |
| Teil III : REIN NATIONAL UMSETZBARE MASSNAHMEN | 111 |
| 5 Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland erforderlich | 112 |
| 6 Quellensteuern | 126 |
| 7 Steuerliche Abzugsbeschränkungen | 155 |
| 8 Vergleich der drei Reformvorschläge | 186 |
| 9 Weitere erforderliche Reformmaßnahmen | 204 |
| TEIL IV : ANHANG | 236 |
| 10 Beispiele für die Auswirkungen der Reformvorschläge | 236 |
| Quellen | 279 |
| Fußnoten | 301 |

Fußnoten

-
- ¹ OECD: Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung mit Sitz in Paris hat 35 westliche Industrieländer als Mitgliedsländer. Mit weiteren Ländern, insbesondere Schwellenländern, wurde eine verstärkte Zusammenarbeit mit Blick auf eine mögliche Mitgliedschaft vereinbart.
- ² [Gurría 2013].
- ³ [Pinkernell 2014, Vorwort, Absätze 1 und 2].
- ⁴ [ver.di 2013].
- ⁵ [DGB 2017].
- ⁶ [Gabriel 2014].
- ⁷ [OECD 2017b, S. 5], Übersetzung durch Jarass/Obermair.
- ⁸ Siehe die spätere Tab. 2.5.
- ⁹ Siehe etwa die spätere Abb. 4.2.
- ¹⁰ [OECD 2014].
- ¹¹ Z.B. [EU 2012].
- ¹² [OECD 2013, Kap. 4, S. 33ff.].
- ¹³ [ver.di 2013].
- ¹⁴ Siehe hierzu auch [Oxfam 2016] und [Steueroasen 2017].
- ¹⁵ Zum Folgenden siehe [Lux Leaks 2015, S. 6f.]; siehe auch die spätere Tab. 7.3.
- ¹⁶ [OECD 2013].
- ¹⁷ Siehe hierzu auch die spätere Tab. 2.8.
- ¹⁸ Siehe hierzu auch das spätere Kap. 1.2.2, das einige Beispiele erläutert.
- ¹⁹ Siehe hierzu [OECD 2017]].
- ²⁰ Zu Details siehe [Pinkernell 2014, S. 131f.].
- ²¹ [N-TV 2013].
- ²² [Faccio 2017].
- ²³ [Spiegel 2017].
- ²⁴ [Giegold 2017].
- ²⁵ Zum Folgenden siehe [BR 2016].
- ²⁶ [NRW 2016].
- ²⁷ [BASF 2016].
- ²⁸ Siehe hierzu auch die spätere Tab. 7.3.
- ²⁹ Siehe zum folgenden [Lux Leaks 2015, S. 12/13].
- ³⁰ Das Folgende basiert auf [Pinkernell 2013a].
- ³¹ Zu den Details siehe [Pinkernell 2013]; [Pinkernell 2014, S. 131ff.].
- ³² Siehe die spätere Tab. 7.3.
- ³³ 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 (Kap. 3.2.2) und EU-Maßnahmen (Kap. 4.2).
- ³⁴ Ausländische Schachteldividenden werden in den USA nicht ermäßigt besteuert, sondern unterliegen dem regulären Tarif, Spitzensteuersatz 35%.
- ³⁵ [EU 2014]]; vgl. zu dieser und weiteren EU-Maßnahmen Kap. 4.2.2.

³⁶ Siehe Kap. 4.2.2.

³⁷ Vgl. zum Folgenden [Pinkernell 2014, S. 135ff.].

³⁸ B2C: Business to Consumer, also Geschäfte mit Endverbrauchern.

³⁹ B2B: Business to Business, also Geschäfte nicht mit Endverbrauchern, sondern mit anderen Unternehmen.

⁴⁰ "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 zahlen, 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 [OECD 2015, Action 7]; [Schoppe/Reichel 2017]. 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.

⁴¹ Vgl. das spätere Kap. 3.2.1.

⁴² Zum Folgenden siehe [Lux Leaks 2015, S. 9].

⁴³ Siehe z.B. [Beckert 2017].

⁴⁴ [CbCR 2013a, S. 10/11].

⁴⁵ [CbCR 2013a, S. 9].

⁴⁶ [Jarass/Obermair 2006, Kap. 5, S. 44ff.].

⁴⁷ Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), siehe Kasten 3.1.

⁴⁸ Siehe die spätere Abb. 2.3b.

⁴⁹ Vgl. Kap. 1.2.2(3).

⁵⁰ Aber auch der in Deutschland ansässige Online-Buchhändler, z.B. BUECHER.de.

⁵¹ [Walter-Borjans/Gabriel 2016].

⁵² [OECD 2013]; [Henn 2017].

⁵³ "... ist von einem zusätzlichen staatlichen Investitionsbedarf in Höhe eines zweistelligen Milliardenbetrags pro Jahr auszugehen." [Rietzler 2014].

⁵⁴ Für detaillierte Informationen siehe [IBFD 2017].

⁵⁵ $47,5\% = 45\% * (1 + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag})$, siehe [BMF 2017b, Tab. 2.5].

⁵⁶ In Ostdeutschland beträgt die Beitragsbemessungsgrenze für die gesetzliche Renten- und Arbeitslosenversicherung im Jahr 2017 nur 5.700 € pro Monat.

⁵⁷ Dabei wird von einem durchschnittlichen Zusatzbeitrag für die Krankenversicherung von 1,1% ausgegangen; diesen Zusatzbeitrag muss allein der Arbeitnehmer tragen.

⁵⁸ Der für die Pflegeversicherung angegebene Beitragssatz von 1,525% gilt für einen Beitragsszahler ohne Kind(er). Mit Kind ist der Beitragssatz der Pflegeversicherung um 0,25 %-Punkte niedriger.

⁵⁹ Zu gezahlten sonstigen Sozialabgaben der Arbeitgeber siehe Abb. 2.1.

⁶⁰ Ein vergleichbares Einkommen aus Unternehmertätigkeit eines Selbständigen wird etwa gleich stark belastet wie das Arbeitsentgelt eines Arbeitnehmers, wenn man berücksichtigt, dass ein Selbständiger aus seinem Bruttoeinkommen alle Vorsorgeleistungen für Rente und Krankheit alleine aufbringen muss.

⁶¹ Das durchschnittliche Arbeitsentgelt eines vollbeschäftigten deutschen Arbeitnehmers betrug in 2017 ca. 4.000 €.

-
- ⁶² $26,4\% = 25\% \text{ Abgeltungsteuer} * (1 + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag})$, monatlicher Freibetrag 67 €. Im Gegenzug können keine für den Erwerb der privaten Kapitalerträge angefallenen Kosten (z.B. für gezahlte Zinsen, Kapitalverwaltung etc.) geltend gemacht werden.
- ⁶³ Dies ist für Einkommen mit einem Durchschnittssteuersatz von unter 26,4% vorteilhaft, wie z.B. bei einem monatlichen Einkommen aus privaten Kapitalerträgen von 3.000 €. Bei den Berechnungen für Tab. 2.2 wird davon ausgegangen, dass neben den privaten Kapitaleinkünften kein weiteres zu versteuerndes Einkommen vorliegt.
- ⁶⁴ Dies schließt alle erhaltenen Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie den Gewinn aus Beteiligungen an Personengesellschaften ein. Allerdings gibt es eine Vielzahl von Sonderregeln und Befreiungen. So unterliegen z.B. Dividenden von Kapitalgesellschaften nur zu 60% der deutschen Einkommensteuer.
- ⁶⁵ $47,5\% = 45\% * (1 + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag})$, siehe [BMF 2017b, Tab. 2.5].
- ⁶⁶ Gewerbesteuerpflichtig ist das einkommensteuerpflichtige Einkommen plus 1/4 der **gezahlten** Zinsen plus 1/16 der **gezahlten** Lizenzgebühren. Erhaltene Dividenden sind gewerbesteuerfrei, falls die Beteiligung $\geq 15\%$ ist.
- ⁶⁷ Minimaler Gewerbesteuersatz von 7% beim gesetzlich vorgegebenen Mindesthebesatz von 200%: $7\% = 200\% * 3,5$. Jährlicher Freibetrag 24.500 € pro Einzelunternehmer und pro Personengesellschaft.
- ⁶⁸ Z.B. 19,25% in Oberhausen mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 550%. In einigen wenigen kleinen Gemeinden liegt der Hebesatz weit darüber, z.B. 750% in Kernkraftwerksstandort Brokdorf in Schleswig-Holstein [Gewerbesteuer 2017], was einen Gewerbesteuersatz von 26,25% ergibt.
- ⁶⁹ Bis zu einem Gewerbesteuerhebesatz von 380% (§ 35 EStG) kann die gezahlte Gewerbesteuer mit der Einkommensteuerschuld verrechnet werden. Durch die Verringerung der Einkommensteuerschuld wird auch der Solidaritätszuschlag entsprechend verringert, sodass bis zu einem Gewerbesteuersatz von rund 14% nur verrechenbare Gewerbesteuer anfällt und damit keine Netto-Belastung resultiert.
- ⁷⁰ Plus 5,5% Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuerschuld. In Deutschland wurde der nominale Körperschaftsteuersatz von 40% in 2000 über 25% in 2001 auf 15% in 2008 gesenkt (zzgl. Solidaritätszuschlag von gut 1%-Punkt) und blieb seitdem unverändert [BMF 2017b, Tab. 3.5].
- ⁷¹ Minimaler Gewerbesteuersatz von 7% beim gesetzlich vorgegebenen Mindesthebesatz von 200%: $7\% = 200\% * 3,5$.
- ⁷² Z.B. 19,25% in Oberhausen mit einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 550%. In einigen wenigen kleinen Gemeinden liegt der Hebesatz weit darüber, z.B. 750% in Brokdorf (Kernkraftwerksstandort) in Schleswig-Holstein [Gewerbesteuer 2017], was einen Gewerbesteuersatz von 26,25% ergibt.
- ⁷³ Falls die Beteiligung $\geq 10\%$ ist, müssen normalerweise nur 5% der Dividenden von Kapitalgesellschaften versteuert werden, was typischerweise zu einem Steuersatz von 1,5% ($= 5\% * 30\%$) führt (siehe aber § 8b, Abs. 7 und 8 EStG).
- ⁷⁴ Die von den Unternehmen gezahlte Kapitalertragsteuer bleibt dabei unberücksichtigt, da sie zum größten Teil als Steuervorauszahlung für die Zahlungsempfänger geleistet wird.
- ⁷⁵ Tab. 2.8 gibt einen Überblick über die nominalen Steuersätze für Kapitalgesellschaften für das Jahr 2016. Deutschland liegt – trotz der massiven Senkung von 40% auf 30% durch die Unternehmensteuerreform 2008 – mit rund 30% im oberen Drittel, Frankreich, Japan und USA haben mit bis zu 38% allerdings noch höhere nominale Steuersätze.
- ⁷⁶ Auch bei den Steuern auf den privaten Konsum liegt das tatsächliche Aufkommen nur wenig unter dem rechnerisch zu erwartenden Aufkommen.
- ⁷⁷ Einkommensteuerspitzensatz 42%, typischer Steuersatz für Kapitalgesellschaften rund 30%.
- ⁷⁸ Beispiel: Das deutsche Volkseinkommen steigt nominal von 1.555 Mrd. € im Jahr 2000 auf prognostizierte 2.720 Mrd. € im Jahr 2020, eine nominale Steigerung um 75% ($= 2.720 \text{ Mrd. €} / 1.555 \text{ Mrd. €} - 1$). Der Preisindex mit Basis 2010 = 1,0 steigt von 0,86 im Jahr 2000 auf prognostizierte 1,15 im Jahr 2020. Damit steigt in Preisen von 2010 das deutsche Volkseinkommen von 1.808 Mrd. € ($= 1.555 \text{ Mrd. €} / 0,86$) im Jahr 2000 auf prognostizierte 2.357 Mrd. € ($= 2.720 \text{ Mrd. €} / 1,15$) im Jahr 2020, eine prognostizierte Steigerung um 30% ($= 2.357 \text{ Mrd. €} / 1.808 \text{ Mrd. €} - 1$) von 2000 bis 2020.

-
- ⁷⁹ Ohne Berücksichtigung von vermögenbezogenen Steuern (Grund-, Grunderwerb- und Erbschaftsteuer), die häufig nicht von den aktuellen Vermögensbesitzern getragen werden. Selbst bei voller Berücksichtigung würde sich allerdings derselbe Anstieg ergeben, weil diese vermögenbezogenen Steuern mit nominal 18 Mrd. € in 2000 auf nominal 35 Mrd. € in 2020 laut Prognose genauso stark steigen wie die Nettoeinkommen.
- ⁸⁰ Siehe die Hinweise zu Tab. 10.9.
- ⁸¹ Siehe Tab. 10.9, Z. (4.2) und Z. (4.4).
- ⁸² [USA 2017]. Diese Vorschläge beruhen auf [USA 2016].
- ⁸³ Deemed Repatriation Tax.
- ⁸⁴ Siehe das frühere Kap. 2.1.1(4).
- ⁸⁵ Die Hoffnung ist der größte Feind des Kaufmanns!
- ⁸⁶ [USA 2016].
- ⁸⁷ [Philipp 2017]; siehe hierzu auch [EU 2015].
- ⁸⁸ [USA 2017a].
- ⁸⁹ $47,5\% = 45\% * (1 + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlags})$, siehe [BMF 2017b, Tab. 2.5].
- ⁹⁰ [BMF 2017b, Tab. 3.5].
- ⁹¹ Nur Berücksichtigung der normalen Mehrwertsteuersätze, z.B. in Deutschland 19%. Daneben gibt es noch ermäßigte Mehrwertsteuersätze, z.B. in Deutschland 7% für Nahrungsmittel, Zeitungen, Bücher etc.
- ⁹² Siehe Kap. 2.2.1
- ⁹³ Siehe [USA 2017b]; [USA 2017c].
- ⁹⁴ Siehe z.B. [USA 2017b]; [USA 2017c]; [ESA 2010].
- ⁹⁵ Im Gegensatz dazu werden in den vorherigen Abb. 2.1, Abb. 2.4, Abb. 2.5 und Abb. 2.6 alle Sozialabgaben und nicht nur die gesetzlichen Sozialabgaben berücksichtigt.
- ⁹⁶ Die in der früheren Abb. 2.2b für Deutschland gezeigte Steuerbelastung für Unternehmens- und Vermögenseinkommen von knapp 25% in 2015 (ohne Grund-, Grunderwerb- und Erbschaftsteuer) stimmt gut mit dem entsprechenden Wert in Abb. 2.11b überein.
- ⁹⁷ OECD-Werte ab 2015 lagen bei Drucklegung des Buches noch nicht vor.
- ⁹⁸ Zu Reformvorschlägen bezüglich der Besteuerung von Arbeitnehmerentgelten sowie von Unternehmens- und Vermögenseinkommen siehe [DGB 2017a].
- ⁹⁹ [Lang 2013, S. 372].
- ¹⁰⁰ [OECD 2013].
- ¹⁰¹ [OECD 2013a]; siehe das spätere Kap. 3.2.
- ¹⁰² [OECD 1998] und viele folgende OECD-Papiere.
- ¹⁰³ Z.B. New York Times und Guardian, in Deutschland neben den großen Magazinen, Zeitungen und Fernsehsendern auch viele regionale Medien.
- ¹⁰⁴ [Gurría 2013].
- ¹⁰⁵ [G20 2014, Punkt 9], Übersetzung durch Jarass/Obermair.
- ¹⁰⁶ [OECD 2013a, S. 13].
- ¹⁰⁷ Zu IKEA siehe [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.1(1), S. 43ff.]; [Hentschel 2013].
- ¹⁰⁸ [BMF 2013d].
- ¹⁰⁹ [Gurría 2013].
- ¹¹⁰ [Sell 2013].
- ¹¹¹ [OECD 2013a, S. 14-24]. Zur besonders wichtigen digitalen Wirtschaft siehe [Pinkernell 2013]; [Pinkernell 2014].
- ¹¹² [OECD 2015]; Erläuterungen auch in deutsch [OECD 2015a].
- ¹¹³ [OECD 2015a, S. 12].
- ¹¹⁴ [OECD 2017b].
- ¹¹⁵ [OECD 2014b]; [Kofler 2017].

-
- ¹¹⁶ Ein Beispiel: AMAZON wickelte im Jahr 2012 Umsätze mit deutschen Kunden in Höhe von rund 6,5 Mrd. € (8,7 Mrd. US\$) über in Luxemburg sitzende Gesellschaften ab. In Deutschland wies AMAZON einen Gewinn von nur 10,2 Mio. € aus und zahlte darauf 3,2 Mio. € Steuern [Zeit 2013]. Siehe zum steuersparenden Geschäftsmodell von AMAZON auch das frühere Kap. 1.2.2(3).
- ¹¹⁷ [OECD 2012]; [BMF 2015, Aktionspunkt 2]; [OECD 2017].
- ¹¹⁸ Hybrid (griechisch): von zweifacher Herkunft; aus Verschiedenartigem zusammengesetzt; zweideutig.
- ¹¹⁹ Seit Ende Januar 2017 liegt der Abschlussbericht zu Maßnahme 2 auch in deutscher Sprache vor [OECD 2017c]. Zu weiteren Umsetzungsvorschlägen siehe [OECD 2017i].
- ¹²⁰ Das erinnert sehr an das Abzugsverbot des deutschen § 3c Abs. 1 EStG, der in Deutschland z.B. bei Aufwendungen für Auslandsinvestitionen seit Jahren nicht angewandt wird [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.2].
- ¹²¹ CFC: Controlled Foreign Corporation.
- ¹²² [BMF 2015, Aktionspunkt 3].
- ¹²³ Siehe hierzu das spätere Kap. 5.1.3.
- ¹²⁴ § 4h EStG.
- ¹²⁵ [BMF 2015, Aktionspunkt 4]; [OECD 2016].
- ¹²⁶ [OECD 2016c].
- ¹²⁷ [BMF 2015, Aktionspunkt 5]; [OECD 2015a, Aktionspunkt 5]. Auch die Europäische Kommission hat derartige Nexus-Regeln bezüglich der Besteuerung von Lizenzgebühren mittlerweile beschlossen, die auch von der deutschen Bundesregierung bei der Lizenzschranke berücksichtigt wurden, siehe das spätere Kap. 7.1.2(3).
- ¹²⁸ [OECD 2017d].
- ¹²⁹ [BMF 2015, Aktionspunkt 6]; [OECD 2015a, Aktionspunkt 6].
- ¹³⁰ [OECD 2017e].
- ¹³¹ Siehe Kap. 1.2.2(2).
- ¹³² Siehe Kap. 1.2.2(3).
- ¹³³ Vgl. Abb. 1.2.
- ¹³⁴ [BMF 2015, Aktionspunkte 8 bis 10]; [OECD 2015a, Aktionspunkte 8 bis 10].
- ¹³⁵ Mittlerweile liegt der Abschlussbericht zu den Punkten 8 bis 10 auch in deutscher Sprache vor [OECD 2017f]. Zu den aktuellen Änderungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien siehe [OECD 2017j].
- ¹³⁶ [OECD 2015a, Aktionspunkt 11].
- ¹³⁷ [OECD 2015a, Aktionspunkt 12].
- ¹³⁸ [OECD 2015a, Aktionspunkt 13].
- ¹³⁹ Siehe hier z.B. [Steueroasen 2017].
- ¹⁴⁰ Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].
- ¹⁴¹ [OECD 2017h].
- ¹⁴² EU Council Directive 2016/881/EU.
- ¹⁴³ [OECD 2015a, Aktionspunkt 14].
- ¹⁴⁴ [BMF 2015, Aktionspunkt 15].
- ¹⁴⁵ [OECD 2016a].
- ¹⁴⁶ [BMF 2017e].
- ¹⁴⁷ [OECD 2015a, S. 10].
- ¹⁴⁸ [Sell 2013].
- ¹⁴⁹ § 4h (1) EStG, § 8a (1) KStG.
- ¹⁵⁰ Funktionsverlagerungsverordnung aus 2008; erheblich abgeschwächt in 2010, und zwar rückwirkend bis 2008, durch § 1 Abs. 3 AStG.
- ¹⁵¹ [BMF 2016]; siehe hierzu auch [Jarass 2016a].
- ¹⁵² § 4i EStG: Aufwendungen eines Mitunternehmers dürfen zukünftig nicht mehr als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit diese Aufwendungen auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem

anderen Staat mindern. Dies wird von der OECD nicht angesprochen, weil Sonderbetriebsausgaben ein spezielles deutsches Thema sind.

¹⁵³ §§ 7, 7a, 9 GewStG n.F.

¹⁵⁴ EU-Amtshilfegesetz.

¹⁵⁵ § 1 Abs. 1 AStG n.F.

¹⁵⁶ [BMF 2016a].

¹⁵⁷ [BMF 2016b].

¹⁵⁸ § 4j EStG-E [BMF 2017a].

¹⁵⁹ IFRS bzw. US-GAAP könnten durchaus als Startpunkt für die Ertragsbesteuerung genutzt werden. Da Manager nach Erfolg gezahlt 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 Mindestbesatz), der Rückgriff auf den konsolidierten Konzerngewinn würde eine eigene steuerliche Gewinnermittlung überflüssig machen.

¹⁶⁰ Wenn auch im Wesentlichen bisher nur für den gesamten Konzern, nicht notwendigerweise aber länderspezifisch und projektbezogen.

¹⁶¹ Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].

¹⁶² Die häufig in Industrieländern in Form von Finanzierungsgesellschaften angesiedelt sind.

¹⁶³ [CbCR 2013a, S. 9].

¹⁶⁴ Reformvorschläge werden in den späteren Kap. 6.2.1(1), Kap. 7.2.1 und Kap. 7.4.1 erläutert.

¹⁶⁵ [IMF 2014].

¹⁶⁶ [EU 2014a].

¹⁶⁷ [BMF 2014a]; § 117c AO (am 24. Dezember 2013 in Kraft getreten!) schaffte hierfür eine Ermächtigungsgrundlage.

¹⁶⁸ [EU 2016a, Kap. 1].

¹⁶⁹ [EU 2012, S.2/3].

¹⁷⁰ [EU 2012, S. 4ff.].

¹⁷¹ [EU 2013d]. Lang erkennt erhebliche Probleme an, verwirft aber die EU-Vorschläge und schlägt in seinem mit "Wo bleiben die Visionen?" überschriebenen Beitrag [Lang 2013] als Lösung vor: "Steuerharmonisierung als politisches Gebot der Stunde". Wie diese Steuerharmonisierung umgesetzt werden soll, bleibt allerdings bei Lang offen.

¹⁷² 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.

¹⁷³ Z.B. [EU 1990]; [EU 1990a]; [EU 2003]; [EU 2003a].

¹⁷⁴ [EU 2016a, Kap. 7: Ausblick].

¹⁷⁵ [EU 2016b].

¹⁷⁶ [EU 2016c, Art. 4].

¹⁷⁷ [EU 2016c, Art. 5]. Zur Besteuerung von Wertsteigerungen siehe auch das spätere Kap. 9.2.

¹⁷⁸ [EU 2016c, Art. 6].

¹⁷⁹ [EU 2016c, Art. 7].

¹⁸⁰ [EU 2016c, Art. 8/9].

¹⁸¹ [EU 2016c, Art. 10].

¹⁸² [EU 2017].

¹⁸³ [EP 2013].

¹⁸⁴ [BT 2014].

¹⁸⁵ [BMF 2017d].

-
- ¹⁸⁶ Siehe das frühere Kap. 3.2.
- ¹⁸⁷ Zum folgenden siehe [Jahressteuergesetze 2017].
- ¹⁸⁸ Siehe hierzu auch Kap. 9.4.1.
- ¹⁸⁹ Dies gelingt in sehr seltenen Fällen, so z.B. bei der Novellierung der Zinsrichtlinie [EU 2003a] in 2014 [EU 2014a].
- ¹⁹⁰ [EU 2014a, S. 20]; Übersetzung durch Jarass/Obermair. Die einzelnen Beihilfeverfahren werden veröffentlicht [EU 2017b].
- ¹⁹¹ Auslegung der geltenden Gesetze durch die Steuerbehörden und entsprechende (teilweise rechtsverbindliche) Auskünfte an einzelne Steuerpflichtige.
- ¹⁹² Vgl. Kap. 4.2.2.
- ¹⁹³ [EU 2014b].
- ¹⁹⁴ [Handelsblatt 2014a]: "In der Vergangenheit waren z.B. Irland, die Niederlande oder auch Luxemburg in die Kritik geraten."
- ¹⁹⁵ [EU 2014j].
- ¹⁹⁶ Siehe hierzu auch [Kofler 2017a].
- ¹⁹⁷ Die EU-Kommission verhängte die höchste Kartellstrafe der EU-Geschichte gegen GOOGLE. Die Firma habe ihre Marktmacht bei der Online-Shopping-Suche missbraucht [EU 2017d].
- ¹⁹⁸ [EU 2015a].
- ¹⁹⁹ Email an Jarass vom 17. Mai 2017 von Giegold, Mitglied des Europäischen Parlaments.
- ²⁰⁰ [BMF 2017f].
- ²⁰¹ [EU 2014e].
- ²⁰² Siehe Kap. 3.2.1.
- ²⁰³ [EU 2014h].
- ²⁰⁴ [EU 2014d, S. 18]: Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat (Aktion Nr. 25).
- ²⁰⁵ [EU 2014j]; [EU 2014d].
- ²⁰⁶ Art. 58, 359 ff. MwStSyst-RL.
- ²⁰⁷ [EU 2014a, S. 18/19].
- ²⁰⁸ Siehe auch des frühere Kap. 1.1.2(2).
- ²⁰⁹ Arm's Length Principle: "Welchen Preis hätten fremde Dritte miteinander vereinbart?"
- ²¹⁰ § 90 Abs. 3 AO.
- ²¹¹ Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, 13. November 2003, seitdem vielfach novelliert; Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BMF, 12. April 2005.
- ²¹² [Rasch 2014].
- ²¹³ [Nientimp/Roeder 2014].
- ²¹⁴ Vgl. Kap. 3.2.1, Maßnahmen 8, 9 und 10.
- ²¹⁵ [OECD 2011a]; zu den in 2017 aktualisierten Verrechnungspreisleitlinien siehe [OECD 2017j].
- ²¹⁶ [EU 2014a, S. 4].
- ²¹⁷ [EU 2017c].
- ²¹⁸ Siehe das frühere Kap. 3.2.1.
- ²¹⁹ [EU 1990a].
- ²²⁰ [EU 1990].
- ²²¹ [EU 2003].
- ²²² [EU 2013b].
- ²²³ [EU 2003]. Inwieweit auch Änderungen zur EU-Fusionsrichtlinie [EU 1990a] geplant sind, ist unklar.
- ²²⁴ [EU 2014a].
- ²²⁵ Siehe Kap. 6.2.2(2).
- ²²⁶ [EU 2003, Art. 1 Abs. 1].
- ²²⁷ [EU 2003, Art. 1 Abs. 7 i.V.m. Art. 3b].

-
- ²²⁸ [EU 2003, S. 1].
- ²²⁹ Siehe Kap. 6.2.2(2).
- ²³⁰ [EU 2009].
- ²³¹ [EU 2011a], unklar bleibt dabei, wie mit Niedrig-Steuersätzen für bestimmte Erträge (Präferenzsteuersatz) verfahren werden soll.
- ²³² [EU 2014a, S. 6].
- ²³³ [EU 2014a, S. 6].
- ²³⁴ [EU 2014k], die Steuerfreistellung von Gewinnen in Höhe einer üblichen Kapitalverzinsung (notional interest deduction) wird allerdings weiterhin erlaubt.
- ²³⁵ Vgl. den entsprechenden Vorschlag im späteren Kap. 6.2.1(1).
- ²³⁶ [OECD 2017h].
- ²³⁷ EU Council Directive 2016/881/EU.
- ²³⁸ Vgl. etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].
- ²³⁹ [CbCR 2013a, S. 9].
- ²⁴⁰ [Haldenwang/Kerkow 2013, S. 1]; vgl. zur Bedeutung der Transparenz etwa [Spengel/Evers/Meier 2014].
- ²⁴¹ Vgl. auch das frühere Kap. 3.2.2 für die OECD-Länder.
- ²⁴² [EU 2014].
- ²⁴³ [Jarass 2013, S. 2715].
- ²⁴⁴ [EU 2013].
- ²⁴⁵ [EU 2013a].
- ²⁴⁶ COM (2016) 198, Europäische Kommission, Brüssel, 12. April 2016.
- ²⁴⁷ [Jarass 2016a, Kap. 1.2(2)]. Zum Folgenden siehe [Bsirske 2017].
- ²⁴⁸ [EU 2017a]; siehe hierzu auch [Scheffler/Köstler 2017].
- ²⁴⁹ [EU 2011].
- ²⁵⁰ Siehe hierzu auch ähnliche Vorschläge für eine Gesamtkonzernsteuer (Unitary Tax) [Hentschel 2017].
- ²⁵¹ Also Konsolidierung ohne Verlustverrechnung über die Grenzen.
- ²⁵² Auch wenn der Wirtschaftsausschuss des Europäischen Parlaments im Mai 2013 die EU-Mitgliedstaaten noch einmal ausdrücklich zur Umsetzung der GKKB aufgefordert hat [EP 2013a].
- ²⁵³ [EU 2016d].
- ²⁵⁴ Siehe Tab. 10.8, Z. (1.4).
- ²⁵⁵ Siehe die Vorschläge in den späteren Kap. 6 und 7.
- ²⁵⁶ Siehe hierzu HEY in ihrem Vorwort zu [Scheffler/Köstler 2017].
- ²⁵⁷ Vgl. die spätere Tab. 10.8.
- ²⁵⁸ Dies wiederum hat zu einer Verstärkung antieuropäischer politischer Bewegungen in vielen EU-Ländern beigetragen [Finanzmarktkrise 2011].
- ²⁵⁹ [FTS 2017].
- ²⁶⁰ FTT – Financial Transaction Tax.
- ²⁶¹ [EU 2011c].
- ²⁶² [EU 2011c].
- ²⁶³ [EU 2013c].
- ²⁶⁴ [EuGH 2014b].
- ²⁶⁵ Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Österreich, Portugal, Slowenien, Slowakische Republik, Spanien.
- ²⁶⁶ Ähnlich wie die im späteren Kap. 4.4.2 erläuterte EU-weite Bodenwertabgabe.
- ²⁶⁷ Slowenien machte nicht mehr mit.
- ²⁶⁸ [CS 2013]; [DGB 2014].
- ²⁶⁹ [DGB 2014]; siehe hierzu auch [Ver.di 2017].
- ²⁷⁰ [DGB 2017b].

-
- ²⁷¹ [Smith 1776, S. 126ff.].
- ²⁷² [Bodenwert 2014].
- ²⁷³ [Ricardo 1817].
- ²⁷⁴ [Löhr/Harrison 2013].
- ²⁷⁵ Unterbrochen durch starke Zinssteigerungen in den durch die Bankenkrise besonders betroffenen südlichen Peripherieländern.
- ²⁷⁶ [Löhr/Harrison 2013, S. 706].
- ²⁷⁷ [Löhr/Harrison 2013, S. 707].
- ²⁷⁸ [Löhr/Harrison 2013, S. 708].
- ²⁷⁹ Wenn es trotz relativ geringer Bodenrenten in einigen Ländern der Peripherie in der Vergangenheit zu Immobilienpreisblasen kam, so war dies nicht hohen Bodenrenten, sondern vor allem niedrigen Realzinsen geschuldet, die ihrerseits durch den suboptimalen Währungsraum bedingt waren.
- ²⁸⁰ [Löhr/Harrison 2013, S. 709].
- ²⁸¹ [Piketty 2014].
- ²⁸² Ähnlich hoch wie vor dem 1. Weltkrieg.
- ²⁸³ [Piketty 2014a].
- ²⁸⁴ [Behringer/Theobald/Trecek 2014].
- ²⁸⁵ Siehe [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.1, S. 75ff.].
- ²⁸⁶ US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) vom 18. März 2010 [FATCA 2014].
- ²⁸⁷ [EU 2014g].
- ²⁸⁸ [EU 2014k]; vgl. auch Kap. 4.3.1(2).
- ²⁸⁹ Siehe z.B. [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, abstract].
- ²⁹⁰ Nationales Vorgehen auch ohne weitere Abstimmung mit anderen Ländern.
- ²⁹¹ Wie bereits in Kap. 1 erläutert.
- ²⁹² 32% = 15 %-Punkte Gewerbesteuer + 31 %-Punkte Einkommensteuer - 14 %-Punkte auf die Einkommensteuerschuld anrechenbare Gewerbesteuer.
- ²⁹³ Siehe hierzu Tab. 2.8.
- ²⁹⁴ [Jarass 2013].
- ²⁹⁵ Siehe Kap. 1.2.2(1).
- ²⁹⁶ Siehe die spätere Tab. 7.3.
- ²⁹⁷ [Jarass/Obermair 2014, S. 48ff.]; [Jarass 2017].
- ²⁹⁸ Z.B. bei Controlled Foreign Corporations.
- ²⁹⁹ [Jarass/Obermair 2014, S. 51ff.]. Weitere höchst komplizierte Maßnahmen werden erforderlich, um das deutsche Steuersubstrat bei Änderung der Rechtsform oder Übertragung oder bei Verlagerung ins Ausland für Wertsteigerungen europarechtskonform zu sichern (z.B. § 50i EStG). In der Theorie mögen die Vorschläge das deutsche Steuersubstrat sichern, in der Praxis erscheinen sie aber nur schwer durchsetzbar. Hier müsste man eigentlich ansetzen, indem man die Nichtbesteuerung von Gewinnen deutlich reduziert und die Besteuerung von früher unbesteuerten Gewinnen schrittweise nachholt; siehe hierzu Kap. 9.2.
- ³⁰⁰ Z.B. durch passive ausländische Kapitalverwaltungstöchter.
- ³⁰¹ Zu einem Beispiel für SAP siehe [Jarass/Obermair 2014, S. 50, Kasten 2.7].
- ³⁰² Übrigens hat im Zusammenhang mit Steuergestaltungen der Europäische Gerichtshof in verschiedenen Entscheidungen "wholly artificial"-Gestaltungen für rechtswidrig erklärt!
- ³⁰³ Siehe hierzu Kap. 3.2.
- ³⁰⁴ [Jarass/Obermair 2002, S. 54].
- ³⁰⁵ [Mellinghoff 2016].
- ³⁰⁶ Ggf. zusätzliche Besteuerung der Kapitalentgelte durch das Sitzland des Empfängers.
- ³⁰⁷ [Handelsblatt 2013b].

- ³⁰⁸ Mit diesen Fragen befassen sich die Maßnahmen 1 bis 7 des OECD-Maßnahmenpakets, die in Kap. 3.2 erläutert werden.
- ³⁰⁹ Vgl. die in Teil II dargestellten Maßnahmen von OECD und EU.
- ³¹⁰ Zu einer Kurzdarstellung der Vorschläge siehe [Jarass 2014a].
- ³¹¹ Zu einer Übersicht über die nominalen Körperschaftsteuersätze in der EU siehe die frühere Tab. 2.8; zu einer Übersicht über die nominalen Quellensteuersätze für Zinszahlungen zwischen verbundenen Unternehmen siehe [Spengel/Finke 2013, Tab. 3]; zu einer Übersicht über die Holdingregimes in unterschiedlichen EU-Ländern siehe [Hey 2014].
- ³¹² Art. 11 OECD-DBA-Musterabkommen [OECD 2014] sieht die Möglichkeit einer Quellensteuer auf gezahlte Zinsen in Höhe von 10% vor. Art. 12 OECD-DBA-Musterabkommen sieht hingegen einen grundsätzlichen Verzicht von Quellensteuern auf gezahlte Lizenzgebühren vor. Im Gegensatz dazu sieht das UN-DBA-Musterabkommen [UN 2011, Art. 11 und 12] die Möglichkeit von Quellensteuern sowohl auf gezahlte Zinsen als auch auf gezahlte Lizenzgebühren vor, wobei die Höhe des Quellensteuersatzes sich aus den jeweiligen bilateralen Verhandlungen ergeben soll.
- ³¹³ Beteiligung > 25% [EU 2003].
- ³¹⁴ Zum Verfahren nach § 50d EStG siehe [EU-MTRL 2017].
- ³¹⁵ Siehe das spätere Kap. 6.2.2(2).
- ³¹⁶ Vgl. etwa [Pinkernell 2014a, S. 76].
- ³¹⁷ Die folgenden Beispiele basieren auf Ausführungen von Pinkernell (Tax and Intellectual Property, 2. WCL Frankfurter Tax-Gespräche, Frankfurt, 02. April 2014), der dabei u.a. die enormen Probleme bei der Umsetzung der derzeit in Deutschland geltenden Quellensteuer-Rechtslage erläuterte.
- ³¹⁸ Per-Country-Limitation, § 68a EStDV.
- ³¹⁹ Auch wenn das Unternehmen in Deutschland insgesamt viele Steuern zahlen muss und damit genügend Anrechnungspotenzial hätte, § 34c Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG.
- ³²⁰ Zu den einzelnen DBAs siehe [BMF 2017].
- ³²¹ § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG verweist u.a. auf § 34c Abs. 6 Satz 1 EStG, wonach in DBA-Sachverhalten grundsätzlich nur die Anrechnung vorgesehen ist. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG lässt aber alternativ den Abzug gemäß § 34c Abs. 2 EStG zu, wenn die Quellensteuer nach dem DBA angerechnet werden dürfte, d.h. es muss sich um eine abkommenskonforme Quellensteuer handeln. Diese komplizierte Regelung verfolgt mehrere Zwecke: Erstens soll der Steuerpflichtige abkommenswidrig erhobene Quellensteuern nicht einfach anrechnen/abziehen können, sondern ein Verständigungsverfahren anstoßen. Zweitens wird ein Anreiz für den Steuerpflichtigen geschaffen, einen DBA-Anspruch auf Ermäßigung/Teilerstattung der Quellensteuer, den er gegenüber dem Quellenstaat hat, auch geltend zu machen. Drittens wird der Vorteil des Tax Sparing nicht gewährt, wenn der Steuerpflichtige statt der Anrechnung den Abzug wählt.
- ³²² Eine fiktive Quellensteueranrechnung (Tax Sparing), die in einigen älteren DBA noch enthalten ist, berechtigt nicht zum Abzug.
- ³²³ § 26 Abs. 1 KStG; eine Verrechnung der Quellensteuer ist gemäß deutschem Steuerrecht nur mit der anteiligen Körperschaftsteuerschuld möglich, nicht hingegen mit der anteiligen Gewerbesteuerschuld.
- ³²⁴ §§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG, 34c Abs. 2 EStG.
- ³²⁵ Mindestbesteuerung nach § 10d EStG muss dabei beachtet werden.
- ³²⁶ § 7 Abs. 1 GewStG; Mindestbesteuerung nach § 10a GewStG muss dabei beachtet werden.
- ³²⁷ $60 \text{ €} = 200 \text{ €} * 30\%$.
- ³²⁸ Zukünftig auch bei der Gewerbesteuer, soweit die Erträge nicht ohnehin zukünftig gewerbesteuerfrei sind (vgl. hierzu auch den im folgenden Kap. 7.4.1 erläuterten Reformvorschlag III für die Gewerbesteuer).
- ³²⁹ Siehe Tab. 6.2.
- ³³⁰ Eine derartige Anpassung des Zinssatzes ist in jedem Fall nach Auslaufen der Zinsfestschreibung, vielfach aber auch kurzfristig möglich, falls der Kreditvertrag eine bestimmte Zahlung an den Gläubiger vorsieht und deshalb Mehrbelastungen aus Änderungen der deutschen Rechtslage der deutsche Schuldner tragen muss.

-
- ³³¹ Ein derartiger Transfer von immateriellen Wirtschaftsgütern, z.B. Lizenzrechten, aus Deutschland heraus in ein anderes Land, insbesondere in ein Niedrigsteuerland, ist bereits nach derzeitiger deutscher Rechtslage (SEStEG und Nachfolgeregelungen) mit dem Risiko erheblicher Steuerzahlungen verbunden.
- ³³² Siehe das spätere Kap. 7.2.2(1).
- ³³³ Siehe Kap. 6.1.2(4).
- ³³⁴ [EU 2003].
- ³³⁵ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12], bzw. nur dann gezahlte Quellensteuer erstatten [EU 2003, Art. 1, Abs. 15].
- ³³⁶ [EU 2003, Gründe, Abs. 3]. [Staats 2014a] schreibt dazu ganz richtig: "Beim Abschluss der EU-Richtlinie für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen gingen alle beteiligten Mitgliedstaaten erkennbar davon aus, dass eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat stattfindet und man deshalb auf die Erhebung von Quellensteuern verzichten kann. Wenn nun aber gezielt Durchleitungen durchgeführt werden und (noch wichtiger) einzelne Mitgliedstaaten anfangen mit Zins- und Patentboxen zu arbeiten, stellt das die Geschäftsgrundlage der Richtlinie in Frage. Man könnte sich also auf den Standpunkt stellen, dass mittlerweile ein 'Wegfall der Geschäftsgrundlage' vorliegt und damit die Richtlinie insgesamt oder zumindest in den fraglichen Sachverhalten obsolet geworden ist."
- ³³⁷ [Steuersätze 2004]; Luxemburg 22,9%, alle anderen damaligen EU-Mitgliedstaaten lagen mehr oder weniger deutlich über 25%.
- ³³⁸ Siehe die frühere Tab. 2.8.
- ³³⁹ [EP 2012].
- ³⁴⁰ § 2 Abs. 2 Nr. 1 AStG.
- ³⁴¹ [EU 2003, Art. 1, Abs. 7 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 b)]; statt Mindestkapitalbeteiligung kann auch ein Mindestanteil an den Stimmrechten verlangt werden [EU 2003, Art. 3 Abs. 1 b) iii]. Hinweis: 10% Mindestbeteiligung statt der hier verlangten 25% gelten nur für Dividenden gemäß der Mutter-Tochter-Richtlinie [EU 1990].
- ³⁴² [EU 2003, Art. 1, Abs. 10].
- ³⁴³ [EU 2003, Art. 1, Abs. 13].
- ³⁴⁴ [EU 2003, Art. 1, Abs. 11]; nach geltendem Recht werden auf Antrag keine Quellensteuern (Kapitalertragsteuer) bei Zins- und Lizenzgebührenzahlungen an verbundene Unternehmen innerhalb der EU und der Schweiz erhoben (§ 50g EStG); hierfür ist vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung über die Inlandsansässigkeit auszustellen (§ 50h EStG).
- ³⁴⁵ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].
- ³⁴⁶ [EU 2003, Art. 1, Abs. 4].
- ³⁴⁷ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12 bzw. 15].
- ³⁴⁸ [EU 2003, Art. 5].
- ³⁴⁹ [EU 2003, Art. 1, Abs. 12].
- ³⁵⁰ Siehe [Staats 2014a].
- ³⁵¹ [EU 2003].
- ³⁵² [BMF 2013a, Art. 11 und 12]; ganz ähnlich das OECD-DBA-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung [OECD 2014].
- ³⁵³ Ohne Berücksichtigung der anteiligen Gewerbesteuerschuld.
- ³⁵⁴ So genannte indirekte Anrechnung.
- ³⁵⁵ [BMF 2017] zeigt den Stand der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen zum 01. Januar 2017.
- ³⁵⁶ Siehe das frühere Kap. 3.2.3.
- ³⁵⁷ [BMF 2013a].
- ³⁵⁸ Von manchen Praxisvertretern wird eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren allerdings strikt abgelehnt: "Die Wiedereinführung von Quellensteuern auf Lizenzgebühren, die EU und OECD aus guten Gründen abgeschafft haben, hätte gravierende Nachteile für die inländischen Unternehmen und passt steuerpolitisch nicht zum Status Deutschlands als Exportnation." [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit].
- ³⁵⁹ Bei Neuverhandlungen zu bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen sollte die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer näher in Betracht gezogen werden. Der Koalitionsvertrag aus 2013 schreibt

hierzu: "Die Bundesregierung wird die Arbeiten für die nationale Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) fortsetzen. DBA dienen nicht mehr alleine der Verhinderung von doppelter Besteuerung, sondern auch der Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung (so genannte weiße Einkünfte). Wir werden daher weiterhin entsprechende Klauseln in den DBAs verhandeln und in der Zwischenzeit diese Grundsätze in nationalen Regelungen absichern." [Koalitionsvertrag 2013, S. 65].

³⁶⁰ [BMF 2014, Art. 11 Zinsen, Art. 12 Lizenzgebühren].

³⁶¹ [BMF 2014d, Art. 11 Abs. 2 und Art. 12 Abs. 2].

³⁶² [OECD 2014, Art. 12].

³⁶³ Z.B. bleiben in ausländischen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften erzielte Einkünfte in Deutschland unbesteuert, dort erwirtschaftete und nach Deutschland transferierte Dividenden bleiben in Deutschland steuerfrei (§ 8b KStG).

³⁶⁴ [EuGH 2006, Zusammenfassung am Ende].

³⁶⁵ [BFH 2012]. Die vom Bundesfinanzhof geforderte "Ausgestaltung vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeits- und konkret des objektiven Nettoprinzips" [BFH 2012, Rz. 12] wird im Urteil des Europäischen Gerichtshofs nicht thematisiert.

³⁶⁶ Auf dieses Problem hat [Staats 2014a] hingewiesen.

³⁶⁷ Vgl. die Beispiele in Kap. 1.2. Häufig gehören die drei Firmen in Deutschland, Luxemburg und auf den Bahamas zum selben Konzern.

³⁶⁸ Zur Abgrenzung von unmittelbar im Zusammenhang mit den Erträgen stehenden Betriebsausgaben von sonstigen Betriebsausgaben siehe [BMF 2014g].

³⁶⁹ Zudem würde die Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland gemäß Reformvorschlag II (siehe Kap. 7.2.1) greifen, falls dieser parallel zum Reformvorschlag I: Quellensteuer umgesetzt würde.

³⁷⁰ 99 € (= 10% * 990 €).

³⁷¹ [OECD 2014, Art. 11].

³⁷² Die BMF-Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen [BMF 2013a] sieht derzeit für DBAs mit Industrieländern (noch?) keine Quellensteuern vor, sondern nur für Entwicklungsländer; vgl. das im März 2014 geschlossene DBA mit China, das eine Quellensteuer von 10% auf gezahlte Dividenden (5% bei verbundenen Unternehmen > 25%) und Zinsen vorsieht [BMF 2014, Art. 10 und 11].

³⁷³ Zum Folgenden siehe [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, S. 4ff.].

³⁷⁴ Arm's Length Principle; für einen Überblick siehe [Lohse/Riedel/Spengel 2012].

³⁷⁵ Siehe etwa [Burnett 2014].

³⁷⁶ § 8 Abs. 1 GewStG; für Finanzinstitutionen gelten Sonderregeln.

³⁷⁷ § 4h, Abs. 1 EStG; zu Ausnahmen siehe § 4h Abs. 2 EStG. Zu einer detaillierten Darstellung und kritischen Würdigung der Zinsschranke siehe [Pinkernell 2017a]. Zu den Auswirkungen auf die Praxis siehe [Pinkernell 2017a], wo deutlich wird, dass die Zinsschranke bei konsequenter Anwendung nur schwer umgangen werden kann, was aus Sicht des Steuerplaners unerfreulich ist.

³⁷⁸ Siehe das spätere Kap. 7.2.2(2).

³⁷⁹ [BMF 2014e, S. 3].

³⁸⁰ [Koalitionsvertrag 2013].

³⁸¹ Vgl. Kap. 3 und 4.

³⁸² [Gabriel 2014].

³⁸³ [Handelsblatt 2014c, S. 16]. Ganz anderer Meinung sind Vertreter der Unternehmens- und Steuerberatung: "Da es sich bei BEPS um ein internationales Problem handelt, und der OECD-Aktionsplan staatliche Alleingänge gerade verhindern will, sollte der deutsche Gesetzgeber nicht vorschnell durch unilaterale Maßnahmen handeln. Abzulehnen sind daher insbesondere Abzugsbeschränkungen für Lizenzgebühren, die zudem gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen würden und letztlich nur dem fragwürdigen Ziel dienen, ausländisches Steuersubstrat einer inländischen "Ersatzbesteuerung" zuzuführen. ... Gegen übereilte Maßnahmen zur Besteuerung von Lizenzgebühren spricht auch der Umstand, dass der OECD-

- Aktionsplan umfangreiche Änderungen der Verrechnungspreisgrundsätze vorsieht, um Gewinnverlagerungen schon an der Wurzel zu bekämpfen." [Ditz/Pinkernell/Quilitzsch 2014, Fazit].
- ³⁸⁴ [Hessen 2014, Maßnahme 1].
- ³⁸⁵ [Lizenzschranke 2017].
- ³⁸⁶ Diese Beschränkung auf konzerninterne Zahlungen erscheint nicht angemessen und erleichtert Umgehungen, siehe hierzu Kap. 7.2.3(3).
- ³⁸⁷ Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) inkl. der in Zahlungen anteilig enthaltenen Zinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).
- ³⁸⁸ Dabei wird alternativ mindestens die geltende Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer umgesetzt (vgl. Kap. 7.1.2(1)), die bei einem Steuersatz des Empfängers in einem kleinen Bereich von knapp unter 20% zu einer größeren Hinzurechnung führt als die hier vorgeschlagene Abzugsbeschränkung.
- ³⁸⁹ $22,83\% = 15\% \text{ Körperschaftsteuersatz} * (1 + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag}) + 3,5 \text{ Gewerbesteuermesszahl} * 200\% \text{ Hebesatz}$.
- ³⁹⁰ Siehe die frühere Tab. 2.8.
- ³⁹¹ [EuGH 2011].
- ³⁹² Siehe Kap. 7.2.2(2).
- ³⁹³ "Final Loss" laut Europäischem Gerichtshof, z.B. bei Betriebsaufgabe etc.
- ³⁹⁴ [BFH 2013, juris Tz. 28]: EuGH-Urteil vom 12. September 2006 C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Rz 55 ff.; EuGH-Beschluss vom 23. April 2008 C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Slg. 2008, I-2875, Rz 77 ff.
- ³⁹⁵ [Heuermann 2013]; ähnlich das nicht rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg [Zinsschranke 2012] sowie [Staats 2014].
- ³⁹⁶ [BFH 2014a].
- ³⁹⁷ Siehe auch Kap. 7.2.2(1).
- ³⁹⁸ Gesamtkapital = Eigenkapital plus Fremdkapital.
- ³⁹⁹ Kapitalentgelte = gezahlte Zinsen (Entgelt für Fremdkapital) plus gezahlte Lizenzgebühren (Entgelt für Eigenkapital) plus Gewinne.
- ⁴⁰⁰ § 4h, Abs. 1 EStG; zu Ausnahmen siehe § 4h Abs. 2 EStG.
- ⁴⁰¹ Verfahren I R 2/13 und I R 57/13.
- ⁴⁰² Beschluss vom 18. Dezember 2013 (I B 85/13) [BFH 2013, juris Tz. 27]: "Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG 2002 n.F. (so genannte Zinsschranke) mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist." Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs seien Maßnahmen gegen missbräuchliche Gestaltungen zwar zulässig, in der jetzigen Ausgestaltung seien sie "indes nicht zielgenau formuliert, sodass missbräuchliche Gestaltungen unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. EUR nicht erfasst werden ..., während andererseits Finanzierungsgestaltungen erfasst werden, die marktüblich, sinnvoll und typischerweise nicht missbräuchlich sind. ... Hinzu kommt, dass aufgrund der Regelungsstruktur der Zinsschranke insbesondere fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen werden, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsste. ... Gerade bei diesen Unternehmen kann die Zinsschranke zudem zu unangemessenen Belastungswirkungen in Form einer Substanzbesteuerung führen, die eine weitere Fremdkapitalaufnahme notwendig machen und zu einer weitgehenden Entwertung des Zinsvortrags sowie einem gesteigerten Insolvenzrisiko führen kann."
- ⁴⁰³ [BFH 2013, juris Tz. 28].
- ⁴⁰⁴ [Troost 2014].
- ⁴⁰⁵ "Verfassungsrechtliche Bedenken hatte der Bundesfinanzhof bisher lediglich zu Teilaspekten der Regelung der Zinsschranke, insb. der Regelung in § 8a Abs. 2, 3. Alternative KStG 2002 n.F. (d.h. so genannte Back-to-Back-Finanzierungen unter der Zinsschranke) geäußert (vgl. BFH, Beschluss vom 13.03.12 – I B 111/11, ebenfalls im Verfahren auf AdV). Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof in den beiden ebenfalls beim 1. Senat anhängigen Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke (vgl. die beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren I R 2/13 (Vorinstanz FG Baden-Württemberg) vom

- 26.11.12, 6 K 3390/11) und I R 57/13) zum selben Ergebnis gelangt, wobei Entscheidungen zu den anhängigen Verfahren für dieses Jahr erwartet werden." [Linklaters 2014].
- ⁴⁰⁶ Vgl. etwa Streitfragen bei der Auslegung von § 8 Abs. 3 AStG: Ermittlung der Steuerbelastung nach ausländischem oder deutschem Steuerrecht (Schattenveranlagung?), Reduzierung der Steuerbelastung durch Verlustausgleich und Verlustabzug, steuerfreie Umwandlungen im Ausland etc.
- ⁴⁰⁷ Dies ist schon aus europarechtlichen Gründen geboten, vgl. etwa [EuGH 2006] und [BFH 2012].
- ⁴⁰⁸ Zu dieser Idee siehe [Pinkernell 2014d], der allerdings Abzugsbeschränkungen generell sehr skeptisch gegenübersteht.
- ⁴⁰⁹ Sie könnten aber trotzdem hilfreich sein.
- ⁴¹⁰ Vgl. Kap. 6.2.2(3).
- ⁴¹¹ Vgl. Kap. 7.2.3(2).
- ⁴¹² § 8b KStG.
- ⁴¹³ Vgl. Tab. 7.1.
- ⁴¹⁴ Siehe [Lodin 2011]; [Lodin 2013].
- ⁴¹⁵ [Österreich 2014].
- ⁴¹⁶ Siehe [Evershedes 2014].
- ⁴¹⁷ [Lizenzschranke 2017]. Die Lizenzschranke berücksichtigt den OECD-Nexus-Ansatz, der besagt: Steuerergünstigungen für Lizenzentnahmen (vgl. Tab. 7.3) dürfen nur gewährt werden, wenn der Begünstigte die begünstigte Lizenz ganz überwiegend selbst entwickelt hat. Falls dies belegt werden kann, greift die geplante deutsche Lizenzschranke nicht. Anderenfalls könnten z.B. bei Lizenzzahlungen in die Niederlande (mit derzeit 5% Steuersatz für Lizenzträge) vom deutschen Zahler nur noch ein Fünftel (= 5% / 25%) seiner Lizenzzahlungen steuerlich als Kosten geltend gemacht werden.
- ⁴¹⁸ § 90 Abs. 2 AO.
- ⁴¹⁹ Siehe das frühere Kap. 7.1.2(1).
- ⁴²⁰ Wie bei Reformvorschlag I (Quellensteuer) und Reformvorschlag II (Abzugsbeschränkung bei Zahlung in Niedrigsteuerland) inkl. in Zahlungen anteilig enthaltene Zinsen (z.B. Leasinggebühren) und Lizenzgebühren (z.B. Zahlungen für Know How, Beratungs- und IT-Leistungen).
- ⁴²¹ [Haas 2011].
- ⁴²² [EuGH 2011].
- ⁴²³ [EU 2003].
- ⁴²⁴ [BFH 2014a]; [BFH 2014c].
- ⁴²⁵ Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 06. Mai 2013, 1 BvR 821/13 .
- ⁴²⁶ Vgl. das frühere Kap. 7.2.2(1): Leistungsfähigkeit versus Nettoprinzip.
- ⁴²⁷ [Jarass/Obermair 2008, Kap. 3.4, S. 117].
- ⁴²⁸ Sie könnten aber trotzdem hilfreich sein.
- ⁴²⁹ Vgl. Kap. 6.2.2(3).
- ⁴³⁰ Siehe die Erläuterungen zu Tab. 8.1, Z. (1), Sp. (3a).
- ⁴³¹ Siehe Tab. 8.1, Z. (1), Sp. (3a).
- ⁴³² Als "Nicht-finanzielle Unternehmen" in der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung des Statistischen Bundesamts [Destatis 2017c] bezeichnet.
- ⁴³³ Gut 6 Mrd. € = 63 Mrd. € * 10%.
- ⁴³⁴ Gut 2 Mrd. € = 21 Mrd. € * 10%.
- ⁴³⁵ [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, ch. 6.3.1]; Anpassungsreaktionen und Verhaltensänderungen blieben unberücksichtigt.
- ⁴³⁶ Innerdeutsche Lizenzgeschäfte werden von der deutschen Außenhandelsbilanz nicht erfasst und können deshalb hier unberücksichtigt bleiben.
- ⁴³⁷ Siehe für Lizenzgebühren Abb. 8.1 und Abb. 8.2.
- ⁴³⁸ Siehe beispielhaft die früheren Tab. 7.4 für Zinsen und Tab. 7.5 für Lizenzgebühren.
- ⁴³⁹ Gesamte Abzugsbeschränkung also 63 Mrd. € * 1/5 * 1/2 = 6,3 Mrd. €.

-
- ⁴⁴⁰ 6,3 Mrd. € Abzugsbeschränkung * 29% Körperschaft- und Gewerbesteuersatz = 1,83 Mrd. €.
- ⁴⁴¹ [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, ch. 6.3.2]; Anpassungsreaktionen und Verhaltensänderungen blieben unberücksichtigt.
- ⁴⁴² Abzugsbeschränkung = (Quellenstaat-Steuersatz minus Empfängerstaat-Steuersatz) dividiert durch Quellenstaat-Steuersatz.
- ⁴⁴³ Vgl. Kap. 7.2.1.
- ⁴⁴⁴ [Destatis 2017b, Tab. 1, S. 15].
- ⁴⁴⁵ Siehe die frühere Tab. 8.3.
- ⁴⁴⁶ Zur Vereinfachung werden den Berechnungen folgende Annahmen zugrunde gelegt: Der durchschnittliche Einkommensteuersatz soll 29% betragen, soll also genauso hoch sein wie die Summe aus Körperschaftsteuersatz von 15% und Gewerbesteuersatz von 14%; bei der Verrechnung der gezahlten Gewerbesteuer mit der Einkommensteuerschuld sollen keine Verrechnungsüberhänge verbleiben; die Gewerbesteuer soll zu 62% auf körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen entfallen (vgl. hierzu Quelle zu Abb. 2.3, dortige Fußnote zur Abschätzung der Unternehmensgewinne).
- ⁴⁴⁷ 5,2 Mrd. € = 18 Mrd. € * 29%.
- ⁴⁴⁸ 18,3 Mrd. € = 63 Mrd. € * 29% Gewerbesteuer-/Einkommensteuer-/Körperschaftsteuersatz.
- ⁴⁴⁹ 2,2 Mrd. € = 63 Mrd. € * 1/4 * 14% Gewerbesteuersatz.
- ⁴⁵⁰ 0,8 Mrd. € = 2,2 Mrd. € * (100% - 62%).
- ⁴⁵¹ 11,7 Mrd. € = 5,2 Mrd. € - 18,3 Mrd. € + 2,2 Mrd. € - 0,8 Mrd. €.
- ⁴⁵² 1,7 Mrd. € = 18 Mrd. € * 62% (Anteil des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens) * 15%.
- ⁴⁵³ 2,0 Mrd. € = 18 Mrd. € * 38% (Anteil des einkommensteuerpflichtigen Einkommens) * 29%.
- ⁴⁵⁴ 18,3 Mrd. € = 63 Mrd. € * 29% Gewerbesteuer/Einkommensteuer/Körperschaftsteuersatz.
- ⁴⁵⁵ 8,8 Mrd. € = 63 Mrd. € * 14% Gewerbesteuersatz.
- ⁴⁵⁶ 3,3 Mrd. € = 8,8 Mrd. € * (100% - 62%, die auf Kapitalgesellschaften entfallen).
- ⁴⁵⁷ 9,1 Mrd. € = 1,7 Mrd. € + 2,0 Mrd. € - 18,3 Mrd. € + 8,8 Mrd. € - 3,3 Mrd. €.
- ⁴⁵⁸ 2,6 Mrd. € = -9,1 Mrd. € - (-11,7) Mrd. €.
- ⁴⁵⁹ [Bundesbank 2011, S. 19].
- ⁴⁶⁰ Siehe Abb. 8.2a.
- ⁴⁶¹ 2 Mrd. € = 14% * 14 Mrd. €.
- ⁴⁶² Siehe Abb. 8.2b.
- ⁴⁶³ 0,11 Mrd. € = 12,5 Mrd. € * 1/16 * 14%.
- ⁴⁶⁴ 1,75 Mrd. € = 12,5 Mrd. € * 14%.
- ⁴⁶⁵ -0,4 Mrd. € = 1,6 Mrd. € - 2 Mrd. €.
- ⁴⁶⁶ 0,6 Mrd. € = 1,6 Mrd. € - 1 Mrd. €.
- ⁴⁶⁷ Im Gegensatz dazu ist das Investmentsteuerreformgesetz kontraproduktiv, da es eine Legalisierung von künstlichen Steuergestaltungen ermöglicht [Jarass 2016].
- ⁴⁶⁸ Anhand von [Finke/Fuest/Nusser/Spengel 2014, Fig. 4] können die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen der ersten beiden Reformvorschläge abgeschätzt werden.
- ⁴⁶⁹ Siehe hierzu auch die frühere Tab. 5.2.
- ⁴⁷⁰ Eine Verknüpfung einer Finanztransaktionssteuer mit der steuerlichen Absetzbarkeit der gesamten Transaktionskosten könnte hilfreich sein, z.B. indem zukünftig bei der Gewerbesteuer auch die Kosten von Finanztransaktionen nicht mehr geltend gemacht werden können.
- ⁴⁷¹ Siehe Kap. 8.2.2.
- ⁴⁷² Siehe Kap. 8.2.3.
- ⁴⁷³ Siehe Kap. 8.2.4.
- ⁴⁷⁴ Siehe die frühere Abb. 8.1.
- ⁴⁷⁵ Beispiele GOOGLE, AMAZON etc., vgl. Kap. 1.2.2.
- ⁴⁷⁶ § 8b KStG; Aufweichung von § 3c EStG.

⁴⁷⁷ § 3c EStG.

⁴⁷⁸ Siehe Kap. 7.1.2(2).

⁴⁷⁹ Siehe Kap. 4.3.4.

⁴⁸⁰ 15% Körperschaftsteuer + 0,83% Solidaritätszuschlag + 14% Gewerbesteuer (bei 400% Hebesatz).

⁴⁸¹ $3 \text{ Mio. €} * (15\% \text{ Körperschaftsteuer} + 0,83\% \text{ Solidaritätszuschlag}) = 0,475 \text{ Mio. €}$, bezogen auf 60 Mio. €: $0,475 \text{ Mio. €} / 60 \text{ Mio. €} = 0,80\%$.

⁴⁸² $45 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + 35 \text{ Mio. €} + 25 \text{ Mio. €} - 55 \text{ Mio. €}$.

⁴⁸³ $12 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + (35 \text{ Mio. €} + 25 \text{ Mio. €}) * 5\% - 55 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + 60 \text{ Mio. €} * 5\% - 55 \text{ Mio. €} = 40 \text{ Mio. €} + 3 \text{ Mio. €} - 55 \text{ Mio. €}$.

⁴⁸⁴ Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 13. Dezember 2005 (Rs. C-446/03) zur Verrechnung ausländischer Verluste mit inländischen Gewinnen 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 die Verrechnung der Auslandsverluste mit den in Deutschland erzielten Gewinnen gestatten.

⁴⁸⁵ Zur Verlustverrechnung und zu Reformvorschlägen siehe Kap. 9.1.3.

⁴⁸⁶ 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.

⁴⁸⁷ Vgl. den in der früheren Abb. 2.4 gezeigten Vergleich der Lohnsteuer- und Sozialabgabenbelastung von Arbeitnehmerentgelten und der Ertragsteuerbelastung von Unternehmens- und Vermögenseinkommen.

⁴⁸⁸ [OECD 2011].

⁴⁸⁹ 2010 ist das letzte verfügbare Jahr der ausführlichen amtlichen Körperschaftsteuerstatistik. Eine Kurzfassung wurde für 2012 im Jahr 2016 veröffentlicht [Destatis 2016d].

⁴⁹⁰ [Destatis 2016d, Tab. 3.2].

⁴⁹¹ Und bis max. 1 Mio. € (bei einem Ehepaar 2 Mio. €) auf das letzte Jahr rücktragen.

⁴⁹² [BMF 2011].

⁴⁹³ [EU 2011]; siehe auch Kap. 4.3.3.

⁴⁹⁴ Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair 2012, S. 51f.].

⁴⁹⁵ Ähnliche Beschränkungen wurden mittlerweile in Österreich, Polen, Italien und Spanien eingeführt [BMF 2011, S. 20].

⁴⁹⁶ Vgl. § 10d Abs. 2 EStG; § 8 Abs. 1 KStG; § 10a GewStG. Die Zulässigkeit dieser Mindestgewinnbesteuerung wurde 2014 vom Bundesfinanzhof ausdrücklich bestätigt: "Mit seinem Urteil vom 22. August 2013 I R 9/11 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die so genannte Mindestbesteuerung, nach der Verluste, die weder in ihrem Entstehungsjahr noch im Wege des Verlustrücktrags ausgeglichen werden können, seit dem Veranlagungszeitraum 2004 nur noch begrenzt verrechnungsfähig sind, im Grundsatz keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet." [BFH 2014]. In dem Verfahren I R 59/12 geht es um einen Sonderfall, bei dem die durch diese Mindestbesteuerung verursachte "zeitliche Streckung der Verlustnutzung zu einer endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlustvorträgen führt und ob in diesen Fällen der Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung aus verfassungsrechtlichen Gründen zu reduzieren ist." Diese Frage hat der Bundesfinanzhof dem Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 26. Februar 2014 zur Entscheidung vorgelegt. Der Fall erinnert etwas an die endgültige Nichtberücksichtigung von grenzüberschreitenden Verlusten, die laut Europäischem Gerichtshof in sehr eingeschränkten Fällen im Sitzland der Muttergesellschaft berücksichtigt werden müssen [EuGH 2005]. Zu zukünftigen Entscheidungen des BFH siehe [BFH 2017a].

⁴⁹⁷ Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat am 29. März 2017 entschieden, dass die Regelung in § 8c Satz 1 Körperschaftsteuergesetz, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25% und bis zu 50% der Anteile übertragen werden (schädlicher Beteiligungserwerb), verfassungswidrig sei. Der Gesetzgeber muss bis 31. Dezember 2018 rückwirkend für die Zeit vom 01. Januar 2008 bis 31. Dezember 2015 eine Neuregelung treffen.

-
- ⁴⁹⁸ [Jarass 2016b]: Das Gesetz begünstigt Steuergestaltungen, sieht höchst komplizierte und für die Unternehmensentwicklung kontraproduktive Beschränkungen vor und behindert Unternehmensgründungen.
- ⁴⁹⁹ Siehe z.B. [BMF 2011].
- ⁵⁰⁰ [EU 2011a].
- ⁵⁰¹ Vgl. etwa [OECD 2011]; [OECD 2013, S. 46].
- ⁵⁰² Vgl. hierzu auch [Jarass/Obermair 2012, S. 52f.].
- ⁵⁰³ Siehe Kap. 7.2.2(1).
- ⁵⁰⁴ Kapitalflussrechnung.
- ⁵⁰⁵ Gewinn- und Verlustrechnung, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.
- ⁵⁰⁶ Und nur dann nach geltender Rechtslage das Risiko läuft, die Wertzuwächse versteuern zu müssen.
- ⁵⁰⁷ Siehe hierzu auch [Jarass/Obermair 2006, Kap. 7, S. 62ff.] sowie [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.4, S. 54ff.].
- ⁵⁰⁸ Es sei hierzu auf die umfangreichen Arbeiten zur Reaktivierung einer verfassungskonformen Vermögenssteuer verwiesen, u.a. [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.1.1, S. 66ff. und Kap. 3.2.1, S. 75ff.].
- ⁵⁰⁹ D.h. nach Verkauf des Wirtschaftsguts. Beteiligungen von Kapitalgesellschaften (z.B. AG, GmbH) an anderen Kapitalgesellschaften sind bisher auch bei Realisierung steuerfrei.
- ⁵¹⁰ § 4 Abs. 1 S. 1 EStG.
- ⁵¹¹ § 9 Abs. 1 und 2 BewG.
- ⁵¹² Z.B. § 6b EStG.
- ⁵¹³ Im Steuerdeutsch als Aufdeckung von Stillen Reserven bezeichnet.
- ⁵¹⁴ Z.B. § 6b EStG.
- ⁵¹⁵ Siehe z.B. Wegzugsbesteuerung, Übertragung bei Realisierung (§ 6b EStG), Umstrukturierungen etc.
- ⁵¹⁶ Wie bereits in Kap. 5.1.1 erläutert.
- ⁵¹⁷ Siehe Kap. 4.4.1.
- ⁵¹⁸ Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 22. November 2011 [Ehlig 2012].
- ⁵¹⁹ Vgl. § 6 Abs. 5 Satz 1 AStG.
- ⁵²⁰ Z.B. § 6b EStG.
- ⁵²¹ Z.B. bei Sitzverlagerung ins Ausland.
- ⁵²² Nach der klaren Definition in § 4 Abs. 1 EStG handelt es sich bei den Stillen Reserven um nichts anderes als bisher unbesteuerte Gewinnbestandteile.
- ⁵²³ Siehe hierzu [Jarass/Obermair 2012, S. 76f.].
- ⁵²⁴ Vgl. [Jarass/Obermair 2012, Kap. 2.2.6(1), S. 60/61].
- ⁵²⁵ Siehe Kap. 9.3.2.
- ⁵²⁶ So zeigt z.B. die Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises [BMF 2017c] wie Marktwerte für den Bodenanteil sich direkt aus den für alle Grundstücke vorliegenden amtlichen Bodenrichtwerten ergeben und wie der Wert des aufstehenden Gebäudes leicht aus amtlichen Richtsätzen abgeleitet werden kann; abschließend ist dann nur noch eine grobe Prüfung erforderlich, ob die Gesamtsumme plausibel als Marktwert verwendet werden kann. Bei Streitfällen ist "eine qualifizierte Schätzung ... sachverständig begründet widerlegbar".
- ⁵²⁷ Wegen des Vorsichtsprinzips des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB).
- ⁵²⁸ Etwa nicht für Produktionsprozesse erforderliche Immobilien.
- ⁵²⁹ Etwa für die Produktion genutzte Immobilien und aufstehende Werkshallen; eine Abgrenzung könnte wie im geltenden Erbschaftsteuerrecht vorgenommen werden.
- ⁵³⁰ Vgl. [Jarass/Obermair 2002, Kap. 10, Kasten 7].
- ⁵³¹ 20% bis 30% in Abhängigkeit von der Vermögensklasse: Bei Immobilien etwas geringer, bei Unternehmensbeteiligungen etwas höher.
- ⁵³² So ähnlich läuft die US-Grundsteuerbewertung.
- ⁵³³ Im Rahmen einer Entscheidung zur Grunderwerbsteuer stellte der Bundesfinanzhof Ende 2013 fest [BFH 2013a]: Ein vom Steuerpflichtigen per Sachverständigengutachten vorgelegter geringerer gemeiner Wert

- müsste den "vom Finanzamt festgestellten Grundstückswert so erheblich unterschreiten, dass sich der festgestellte Grundstückswert als extrem über das normale Maß hinausgehend erweist".
- ⁵³⁴ [Destatis 2016, Vermögensbilanz].
- ⁵³⁵ "Nicht-finanzielle Kapitalgesellschaften" in der Terminologie des Statistischen Bundesamts.
- ⁵³⁶ [Destatis 2016, Vermögensbilanz].
- ⁵³⁷ Z.B. ein mäßiger Steuersatz von 10% ohne Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten mit den Erträgen aus laufender Geschäftstätigkeit.
- ⁵³⁸ [EuGH 2014a, Rn. 47], Urteile vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie National Grid Indus, Rn. 45.
- ⁵³⁹ [EuGH 2014a, Rn. 52], Urteil National Grid Indus, Rn. 49.
- ⁵⁴⁰ 5% der erhaltenen Dividenden müssen als nichtabziehbare Betriebsausgaben versteuert werden.
- ⁵⁴¹ § 8b Abs. 4neu gemäß EuGHDivUmsG: "Mit Urteil vom 20. Oktober 2011, C-284/09 "Kommission/-Deutschland", hat der Europäische Gerichtshof das deutsche System zur Besteuerung von Streubesitzdividenden an beschränkt steuerpflichtige Empfängergesellschaften mit Sitz im EU-/EWR-Ausland für europarechtswidrig erklärt. ... 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].
- ⁵⁴² [Linklaters 2013, S. 7]; d.h. $\geq 10\%$ unmittelbare Beteiligungshöhe.
- ⁵⁴³ Bei erhaltenen Veräußerungsgewinnen müssen nicht, wie bei Dividenden, 5% der erhaltenen Veräußerungsgewinne als nichtabziehbare Betriebsausgaben versteuert werden, die Veräußerungskosten können aber zur Bestimmung des Veräußerungsgewinns voll steuerlich geltend gemacht werden.
- ⁵⁴⁴ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.1.1, S. 66-67]. Im Bundestagswahlkampf 2013 hatten SPD, GRÜNE und LINKE in unterschiedlichen Ausprägungen eine Wiedererhebung der Vermögensteuer gefordert, konnten sich damit aber nicht durchsetzen. Siehe hierzu auch [Reichtum 2017].
- ⁵⁴⁵ Z.B. [WSI 2014]; [ver.di 2014]; [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2].
- ⁵⁴⁶ Zur Verringerung einer Erbschaftsteuerbelastung kann es bei geltender Rechtslage allerdings zweckmäßig sein, gewisse Anteile des Privatvermögens dem Betriebsvermögen zuzuschlagen (§ 13a ErbStG), etwa Ausweis der Familienvilla als Direktorenvilla des Betriebs.
- ⁵⁴⁷ [BVerfG 1995].
- ⁵⁴⁸ So weist die ADIDAS AG laut ihrem Geschäftsbericht in 2013 ein Eigenkapital von rund 5,2 Mrd. € aus, davon sind die Hälfte aktivierte Namensrechte.
- ⁵⁴⁹ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.1.2]. Einen Überblick zu den Grundsteuern in der EU gibt [Claus/Nehls/Scheffler 2016].
- ⁵⁵⁰ §15 GrStG.
- ⁵⁵¹ Grundsteuer B für Immobilien außerhalb der Land- und Forstwirtschaft [Destatis 2016c, S. 4]. Gemeinden bis 10.000 Einwohner hatten einen Hebesatz von durchschnittlich rund 350%, Städte über 100.000 Einwohner von durchschnittlich rund 570%. Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gibt es einen separaten Hebesatz (Grundsteuer A) mit durchschnittlich nur rund 325% Hebesatz.
- ⁵⁵² [BMF 2016c, Tab. 11, S. 283].
- ⁵⁵³ § 19 BewG.
- ⁵⁵⁴ § 21 Abs. 1 BewG.
- ⁵⁵⁵ § 22 Abs. 1 BewG.
- ⁵⁵⁶ Art. 2 Abs. 1 S. 3 BewGÄndG 1965. BT-Drucksache VI/914. <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/06/009/0600914.pdf> (abgerufen am 20.06.2017).
- ⁵⁵⁷ Ähnlich wie bei der Vermögensteuer.
- ⁵⁵⁸ § 121a BewG.
- ⁵⁵⁹ § 133 BewG.
- ⁵⁶⁰ [Jarass/Obermair 2003, Kap. 4.4 und 4.5].

-
- ⁵⁶¹ [Destatis 2016c]; [Grundsteuer 2017]; zu einer sehr schönen grafischen Übersicht zu den Hebesätzen der Grund- und Gewerbesteuer in Deutschland siehe [Grundsteuer 2017a].
- ⁵⁶² Urteil vom 30. Juni 2010 (Az. II R 60/08): "Das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung führt darüber hinaus zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Defiziten beim Gesetzesvollzug. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Einheitsbewertung unterliegender Objekte ist nicht sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die Wertänderungen bewirken und zu Fortschreibungen nach § 22 BewG führen müssten, im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst werden."
- ⁵⁶³ Art. 3 Abs. 1 GG.
- ⁵⁶⁴ Az. 2 BvR 287/11. Schon 2007 hat das Bundesverfassungsgericht die Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke als nicht mehr mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar angesehen [BFH 2010, 15b].
- ⁵⁶⁵ [BVerfG 1995].
- ⁵⁶⁶ [BVerfG 2006].
- ⁵⁶⁷ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.4].
- ⁵⁶⁸ Zu den Grundlagen siehe z.B. [Grundsteuer 2017]; [Destatis 2016c].
- ⁵⁶⁹ Art. 106 Abs. 6 GG.
- ⁵⁷⁰ [BFH 2010, Abs. 20].
- ⁵⁷¹ Urteil vom 30. Juni 2010 (Az. II R 60/08): "Das jahrzehntelange Unterlassen einer erneuten Grundstücksbewertung führt darüber hinaus zwangsläufig zu verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbaren Defiziten beim Gesetzesvollzug. Ohne eine in regelmäßigen Abständen erfolgende Neubewertung sämtlicher der Einheitsbewertung unterliegender Objekte ist nicht sichergestellt, dass Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse, die Wertänderungen bewirken und zu Fortschreibungen nach § 22 BewG führen müssten, im Sinne des erforderlichen gleichmäßigen Gesetzesvollzugs durchgehend erfasst werden."
- ⁵⁷² Art. 3 Abs. 1 GG.
- ⁵⁷³ Az. 2 BvR 287/11. Schon 2007 hat das Bundesverfassungsgericht die Bedarfsbewertung unbebauter Grundstücke als nicht mehr mit den Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar angesehen [BFH 2010, 15b].
- ⁵⁷⁴ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.2]. Die Finanzminister der Länder hatten mit Beschluss vom 28. Januar 2010 einer länderübergreifenden Arbeitsgruppe unter Federführung von Nordrhein-Westfalen und unter Beteiligung des Bundesministeriums der Finanzen den Auftrag erteilt, alle Ansätze zur Reform der Grundsteuer zu bewerten und Vorschläge für das weitere Verfahren einzubringen. Auch die kommunalen Spitzenverbände wurden einbezogen [Löhr 2012, S. 1].
- ⁵⁷⁵ Auswertung von Kaufpreissammlungen.
- ⁵⁷⁶ Vorschlag der Nordländer Berlin, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Schleswig-Holstein [Grundsteuer 2010].
- ⁵⁷⁷ Vorschlag der Südländer Baden-Württemberg, Bayern und Hessen [Grundsteuer 2010a].
- ⁵⁷⁸ [Grundsteuer 2011].
- ⁵⁷⁹ Durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 07. Dezember 2011 [Löhr 2012].
- ⁵⁸⁰ Zum folgenden siehe [BR 2016a].
- ⁵⁸¹ Siehe zum Folgenden [Löhr 2012] sowie den in Kap. 4.4.2 erläuterten Vorschlag einer EU-weiten Bodenwertabgabe.
- ⁵⁸² [Löhr 2012].
- ⁵⁸³ [BMF 2017, Tab. 5.2, S. 78].
- ⁵⁸⁴ Herr MinDirig E. SCHMIDT, München, hat uns zu Recht (ohne weitere Bewertung des Vorschlags) darauf hingewiesen, dass statt einer Bundes-Immobiliensteuer mit separater Bemessungsgrundlage, wie in [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.1(2), S. 78/79] skizziert, ein Zuschlag zur Grundsteuer als Landes-Immobiliensteuer verwaltungsarm und umgehungsresistent eingeführt werden könnte.
- ⁵⁸⁵ Dies würde auch bei einer Wiederinkraftsetzung der Vermögensteuer gelten.
- ⁵⁸⁶ [Jarass/Obermair 2012, Kap. 3.2.1]. Eine Landes-Immobiliensteuer könnte in jedem Fall eine Vermögensteuer gut ergänzen, weil dann statt Vermögensteuer auf in Deutschland gelegene Immobilien eine Landes-Immobiliensteuer erhoben werden könnte. Die Vermögensteuer würde dann also alle in Deutschland

- liegenden Immobilien von einer Besteuerung ausnehmen. Alternativ könnten geleistete Zahlungen für die Landes-Immobiliensteuer bei der Vermögensteuerschuld angerechnet werden.
- ⁵⁸⁷ [Destatis 2016e, Vermögensbilanz]; zum Immobilienvermögen der privaten Haushalte siehe [BMF 2017, Tab. 5.2, S. 78].
- ⁵⁸⁸ § 1 GrEStG.
- ⁵⁸⁹ § 4 Nr. 9a UStG.
- ⁵⁹⁰ Art. 105 Abs. 2a GG.
- ⁵⁹¹ [Jarass 2011].
- ⁵⁹² [GrESt 2017].
- ⁵⁹³ [Jarass/Obermair 2012, Abb. 3.1a].
- ⁵⁹⁴ [BMF 2016c, Tab. 11, S. 315/316].
- ⁵⁹⁵ [Jarass 2011].
- ⁵⁹⁶ [Hessen 2016].
- ⁵⁹⁷ [BFH 2014b, juris, Tz. 10].
- ⁵⁹⁸ [BFH 2017].
- ⁵⁹⁹ [Hessen 2016].
- ⁶⁰⁰ Siehe dazu auch [Jarass 2012].
- ⁶⁰¹ § 240 AO: 1% pro Monat.
- ⁶⁰² § 238 AO.
- ⁶⁰³ § 234 AO.
- ⁶⁰⁴ Soll ab 2015 erhöht werden: Bereits bei über 25.000 € 10%, bei über 100.000 € 15%, bei über 1 Mio. € 20%.
- ⁶⁰⁵ Soweit die Steuerprüfer nicht schon in dieser Angelegenheit vor der Tür stehen. Die Strafbefreiung gilt mittlerweile nur noch dann, wenn der Steuerhinterzieher alle hinterzogenen Steuern nachmeldet und nicht nur die Teile, deren Aufdeckung er befürchtet.
- ⁶⁰⁶ Die strafrechtliche Verjährungsfrist beträgt bei einfacher Steuerhinterziehung 5 Jahre, bei schwerer Steuerhinterziehung 10 Jahre ab Eintritt der Steuerverkürzung. Die steuerrechtliche Verjährung beträgt immer 10 Jahre; erst nach Ablauf dieser 10 Jahre sind hinterzogene Steuern nicht mehr nachzuzahlen.
- ⁶⁰⁷ § 234 AO.
- ⁶⁰⁸ Zzgl. einmalig 5%, falls die Hinterziehungssumme je Steuerart und Besteuerungszeitraum den Betrag von 50.000 € übersteigt; dieser Satz soll ab 2015 erhöht werden.
- ⁶⁰⁹ [Walter-Borjans/Gabriel 2016].
- ⁶¹⁰ U.a. in §§ 228 (2), 231 AO [BMF 2016b].
- ⁶¹¹ § 264 HGB i.V.m. § 325 HGB. Kleinunternehmen können laut MicroBilG vom 20. Dezember 2012 ab dem Geschäftsjahr 2012 ihre Offenlegungspflichten anstatt durch Veröffentlichung auch durch bloße Hinterlegung beim Bundesanzeiger erfüllen.
- ⁶¹² § 264 Abs. 3 HGB.
- ⁶¹³ Zur Begründung siehe [EuGH 2014].
- ⁶¹⁴ [Handelsblatt 2014b].
- ⁶¹⁵ Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. September 2009.
- ⁶¹⁶ Zu einem Überblick über die Konzernstrukturen von IKEA siehe [Hentschel 2013].
- ⁶¹⁷ Suche im Unternehmensregister <https://www.bundesanzeiger.de> nach IKEA Deutschland GmbH & Co. KG.
- ⁶¹⁸ Und einzelnen Standorten, soweit sie, wie üblich, jeweils als separate juristische Person (z.B. als GmbH) organisiert sind.
- ⁶¹⁹ Auf eine kostenintensive Testierung könnte dabei durchaus verzichtet werden.
- ⁶²⁰ In der Praxis wird die Zinssenkung wohl niedriger ausfallen. Dies gilt auch für die späteren Beschreibungen zu Sp. (2b), sowohl für Zinssenkungen als auch für Senkungen der Lizenzgebühren.