

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

## Teil I : WAS IST DAS PROBLEM?

Die zentralen Themen dieses Buches sind erst in den letzten Jahren zum Gegenstand einer zunehmend kritischen Berichterstattung geworden:

- In der knappsten Form hat den jetzigen Zustand der internationalen Steuerrealität und das angestrebte Ziel der OECD-Generalsekretär GURRÍA als Vertreter der wichtigsten westlichen Wirtschaftsorganisation<sup>1</sup> auf den Punkt gebracht: "Wir wollten verhindern, dass Unternehmen doppelt besteuert werden. Nun sind wir im Zustand doppelter Nichtbesteuerung angekommen. ... Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet."<sup>2</sup>
- Der renommierte internationale Steuerrechtler PINKERNELL schreibt: "Das Internet hat neuartige grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten hervorgebracht, denen ein Flickenteppich nationaler Steuerhoheiten gegenübersteht. Die erforderliche Zuordnung des Steuersubstrats erweist sich zunehmend als gestaltungsanfällig, zumal der ungebremste internationale Steuerwettbewerb zusätzliche Gestaltungsanreize schafft. Im Ergebnis findet oft weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine laufende Besteuerung statt, was nicht nur unfaire Wettbewerbsvorteile verursacht, sondern auch die Daseinsberechtigung der Unternehmensteuern in Frage stellt."<sup>3</sup>
- Die Gewerkschaft ver.di erläutert: "Während ganzen Ländern der Staatsbankrott droht, während sogar reiche Länder, wie Deutschland, Staatsschulden drücken und die öffentliche Infrastruktur Not leidet, werden den Staaten riesige Beträge vorenthalten. Die Firmen nutzen legale Schlupflöcher – also Möglichkeiten, die die nationalen Regierungen in der Vergangenheit geschaffen bzw. zugelassen haben."<sup>4</sup> Und der DGB fordert, Europas Steueroasen nicht zu verschonen.<sup>5</sup>
- Der damalige deutsche Wirtschaftsminister GABRIEL forderte ein Stoppschild für Steuerdumping: "Mindestbesteuerung in Europa ist ein Thema für die Hüter des Wettbewerbs in der digitalen Ära. Es kann doch nicht sein, dass der Internethandel durch aggressive Verlagerung der Gewinne in Steueroasen und Steuerunterbietungsländer radikal der Besteuerung ausweicht, während die normalen Einzelhändler vor Ort, die sich an die Regeln halten, zugrunde gehen. Mit solchen Methoden hat APPLE seine Steuern auf im Ausland erzielte Gewinne auf ein Prozent, GOOGLE auf drei Prozent und AMAZON auf fünf Prozent reduziert. Europa muss dagegen härter angehen – und das als solidarisches Handeln begreifen. In der digitalen Ökonomie müssen wir sicherstellen, dass der Ort der Wertschöpfung wieder mit dem Ort der Besteuerung übereinstimmt."<sup>6</sup>
- Der OECD-Generalsekretär GURRÍA hat in seinem Bericht für die G20-Tagung in Hamburg Anfang Juli 2017 nochmals ausdrücklich bekräftigt: "Für die G20 hatte von Anfang an höchste

Priorität: Schließung von Steuerschlupflöchern, Erhöhung der Steuertransparenz und Sicherstellung, dass die multinationalen Unternehmen in den Ländern Steuern zahlen, wo sie wirtschaftlich aktiv sind."<sup>7</sup>

Wegen der Erosion der Bemessungsgrundlage Gewinn müssen die Aufgaben der Öffentlichen Hand in zunehmendem Ausmaß aus dem Lohnsteuer- und Verbrauchsteueraufkommen finanziert werden<sup>8</sup>, also im Wesentlichen aus Lohnneinkommen von abhängig Beschäftigten sowie durch Belastung von regional tätigen kleinen und mittleren Unternehmen. Im Ergebnis hat dies zur Folge:

- Die Verteilung von Einkommen und Vermögen wird immer ungleicher<sup>9</sup>, weil durch die niedrige Steuerbelastung gerade von sehr großen Einkommen und Vermögen eine sehr kleine Minderung extrem begünstigt wird.
- Gleichzeitig stagniert das real verfügbare Einkommen der Ärmeren trotz Wirtschaftswachstum langfristig oder sinkt sogar und ein wachsender Teil der Bevölkerung lebt an der Armutsgrenze.

Die jüngsten Wahlergebnisse in mehreren EU-Ländern zeigen, dass diese Entwicklung letztlich auch die Legitimität demokratischer Politik in und für Europa gefährdet.

Teil I analysiert die Mängel der derzeitigen Unternehmensbesteuerung und zeigt, dass die Kleinen zu viel und die Großen zu wenig zahlen.

► **Kap. 1**

► **Kap. 2**

## 1 Mangelhafte Unternehmensbesteuerung

Kap.1 besteht aus drei Teilen:

- Wie funktioniert Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung? ▶ Kap. 1.1
- Beispiele zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. ▶ Kap. 1.2
- Ziel: Angemessene Unternehmensbesteuerung. ▶ Kap. 1.3



### 1.1 Wie funktionieren Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung?

#### 1.1.1 Wachsende Möglichkeiten der Steuervermeidung

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 und bis 2017 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.

Die wachsende Globalisierung ermöglicht in Verbindung mit den weltweit unterschiedlichen Steuersystemen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, wie im Folgenden gezeigt wird.

#### (1) Globalisierung

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 meist

sehr unterschiedliche Rechts- und Steuersysteme haben. Dies resultierte in ganz neuen Problemen für eine angemessene Besteuerung insbesondere der großen multinational operierenden Unternehmen.

Es sind also bestimmte Merkmale des heutigen Weltwirtschaftssystems und der darin vertretenen äußerst verschiedenen Steuerregime, die die Erosion der Steuerbemessungsgrundlage durch Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglichen. 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, Zinsen, Lizenzgebühren, Patentkosten zu zahlen und zu erhalten etc. 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 nationalen Regierungen vielfach gefördert worden, nicht zuletzt aufgrund der großen Erwartungen und Versprechungen bezüglich des dadurch ausgelösten Wirtschaftswachstums, neuer Arbeitsplätze sowie eines verbesserten Lebensstandards insbesondere in der Dritten Welt. Die dadurch eigentlich erforderlich gewordenen grundlegenden Reformen der nationalen und supranationalen wirtschafts-, finanz- und steuerpolitischen Rahmenbedingungen zum Schutz vor der unregulierten Macht multinationaler Oligopole wurden aber bis vor kurzem weder von den Einzelstaaten noch von supranationalen Institutionen wie der EU wahrgenommen. Im Gegenteil: Mangels Transparenz und ohne hinreichende Regulierung grenzüberschreitender Handels- und Finanztransaktionen können sogar innerhalb des EU-Raums Dunkelzonen und Steueroasen eingerichtet und ganz legal genutzt werden.

Dies gilt nicht nur bezüglich Einkommen und Gewinnen von Unternehmen, sondern grundsätzlich auch für Unternehmensvermögen, von denen wachsende Teile unbesteuert die Grenzen überschreiten und zum jeweils profitabelsten Platz transferiert und zudem bei entsprechender Gestaltung fast unbesteuert vererbt werden können.

## (2) Weltweit unterschiedliche Steuersysteme und Steuersätze

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 weiterhin durch das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung<sup>10</sup> 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 vergaben 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 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 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 acquiriert werden, selbst wenn diese Niederlassungen nur einen Schreibtisch und eine Sekretärin haben oder gar nur aus einer Büroadresse bestehen (Briefkastenfirma). In einer solchen Niederlassung deklariert der internationale Konzern dann möglichst viel von seinen weltweiten Erträgen.

Die Maßnahmen zur Steuervermeidung vor allem durch multinationale 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 – formalrechtlich gesehen – nicht illegal, auch wenn diese Praxis mittlerweile sowohl von der Europäischen Kommission<sup>11</sup> als auch von der OECD<sup>12</sup> als "aggressive Steuergestaltung" bezeichnet wird.

"Die Steuervermeidungsindustrie boomt: Weil es um riesige Summen geht, überlassen die Konzerne nichts dem Zufall. Hochbezahlte Beraterfirmen werden eingespannt, um Modelle zu entwickeln, damit so wenig Steuern wie irgend möglich gezahlt werden müssen. Ein hoch profitables Geschäft für beide Seiten! Die Branche der Steuerberater und Steueranwälte erlebt einen beispiellosen Boom. Die Zahl der deutschen Steuerberater stieg in den letzten zehn Jahren um 30%, die der Steueranwälte sogar um 60% – während gleichzeitig bei den deutschen Finanzämtern hierzulande das Personal um 5% reduziert worden ist."<sup>13</sup>

### (3) Steueroasen

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

- mangelnde Kooperation zwischen den einzelnen Staaten (z.B. kein Informationsaustausch nach OECD-Standard),
- fehlende Transparenz (z.B. striktes Bankgeheimnis),
- keine oder sehr niedrige Steuern,
- 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.<sup>14</sup> Abb. 1.1 zeigt die geografische Verteilung von Steueroasen.

**Abb. 1.1 : Geografische Verteilung von Steueroasen**



Quelle: [Lux Leaks 2015, S. 4].

Neben Steueroasen gibt es mittlerweile viele Länder, die zwar für Unternehmen normale Steuersätze erheben, aber besonders niedrige Steuern für Einnahmen aus der Verwaltung von Patenten und anderen immateriellen Vermögenswerten berechnen<sup>15</sup>.

Die Verlagerung des Ausweises von Gewinnen wird durch die Nutzung von funktionsarmen Firmen unterstützt, die dabei helfen, die Vorteile der Steueroasen auszunutzen, auch wenn man dort keine realen Geschäfte betreibt. In Luxemburg beispielsweise sind in einigen Bürotürmen tausende Firmen ohne relevante Aktivität gemeldet zum alleinigen Zweck, dort Gewinne auszuweisen und weitgehend steuerfrei zu vereinnahmen. Im amerikanischen Bundesstaat Delaware gibt es sogar Adressen mit hunderttausenden von derartigen Scheinfirmen.

Wie bei Patent- und Lizenzgebühren können konzerninterne Finanzierungen zur Steuervermeidung genutzt werden. Hierbei verschulden sich Konzernteile mit realer Wirtschaftstätigkeit bei Konzernteilen mit Sitz in Steueroasen. Die zu zahlenden Zinsen für diese Kredite mindern

den Gewinn im normal besteuerten Heimatsteuerland und verlagern den Gewinnausweis in ein Niedrigsteuerland.

Eine besondere Rolle spielen in diesem Zusammenhang so genannte hybride Finanzierungsinstrumente. Dies sind Kredit- bzw. Beteiligungsformen, die im Normalsteuerland als Fremdkapital und im Niedrigsteuerland als Eigenkapital angesehen werden. Das ist möglich, da verschiedene Rechtssysteme gewisse Finanzinstrumente unterschiedlich behandeln. Im Ergebnis reduzieren die gezahlten Zinsen (Kosten des Fremdkapitals) den Gewinn im Normalsteuerland, wie bei der konzerninternen Finanzierung zuvor. Im Empfängerland werden die Zahlungen allerdings nicht als Zinseinnahmen, sondern als Dividenden (Gewinne aus Eigenkapitalbeteiligung, die etwa an AktionärInnen ausgeschüttet werden) verbucht. Dies ist von Vorteil, da viele Länder, wie z.B. Deutschland, Gewinne aus erhaltenen Dividenden steuerlich bevorzugen.

Alle diese Steuervermeidungsmodelle sind für multinationale Konzerne immer mit einer gewissen Unsicherheit verbunden. Bei der Umsetzung der Maßnahmen zur Steuerverringerung hilft den Konzernen eine Armee aus hochbezahlten SteuerberaterInnen und AnwältInnen, insbesondere der großen Beratungsfirmen DELOITTE, ERNST & YOUNG, KPMG sowie PRICEWATERHOUSECOOPERS.

### **1.1.2 Globalisierung und weltweit unterschiedliche Steuerregime ermöglichen 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, das Doppelsystem Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu kreieren.

Das in den letzten Jahren international in Gebrauch gekommene Akronym "BEPS" ist eine Abkürzung von "Base Erosion and Profit Shifting"<sup>16</sup> (Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung). Entwicklung und Nutzung derartiger Steuervermeidungsstrategien (Tax Planning) ist besonders leicht international operierenden und verflochtenen Unternehmen möglich. Diesen so genannten 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 Schwägerschaften tätig sind, auf einen Bruchteil der im jeweiligen Land gültigen gesetzlichen Steuersätze 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 und letztendlich vom Markt verdrängt werden.

Als Folge des globalen Wirtschaftens ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage Gewinn vielfach nur noch als künstliche Restgröße, nachdem erhebliche, häufig steuervermeidungsgetriebene Aufwendungen für Zinsen und Lizenzgebühren vom Kapitalentgelt abgezogen und in Steueroasen transferiert worden sind.

Wo Konzerne Umsätze machen, Waren herstellen, Menschen beschäftigen und Forschung betreiben – also wirtschaftlich tätig sind – sind Steuersätze auf Gewinne zwischen 20% und 40% üblich<sup>17</sup>. Im jeweiligen Sitzland eines Konzernunternehmens wird deshalb 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.

### **(1) Zinsen und Lizenzgebühren als Mittel zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung**

Durch Zahlung hoher Zinsen und Lizenzgebühren in ein Niedrigsteuerland kann ein Konzern die steuerliche Bemessungsgrundlage im Normalsteuerland erodieren und die darauf entfallenden Steuerzahlungen im Normalsteuerland reduzieren. Die einzelnen Maßnahmen werden nun so strukturiert, dass bei keiner der Zwischenstationen nennenswert Steuern fällig werden: Kredit- bzw. Lizenzgeber sind Konzernunternehmen, die in Niedrigsteuerländern ansässig sind. Außerdem wird der Zahlungsweg so gestaltet, dass auch im Land des Kredit- bzw. Lizenznehmers keine Quellensteuer anfällt.

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.

Namen wie "Double Irish with Dutch Sandwich" für solche Steuervermeidungsstrategien zeigen, dass zur effektiven Steuervermeidung viele Zwischenstationen erforderlich sind<sup>18</sup>: Gesellschaft "Irland 1", Gesellschaft "Irland 2", eine weitere Konzerngesellschaft in den Niederlanden und deren Niederlassung in einem autonomen niederländischen Überseegebiet (z.B. der Steueroase Curaçao) werden wie in einem elektrischen Schaltkreis hintereinander geschaltet, damit am Ende der vielfach verlagerte Gewinn dem Konzern nach geringer Besteuerung wieder zur Verfügung steht.

## (2) Unangemessene Verrechnungspreise als Mittel zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Um die in einem Normalsteuerland erwirtschafteten Gewinne in einem Niedrigsteuerland ausweisen zu können, sind drei Steuergestaltungen für die Verrechnungspreise üblich:

- Ein Konzernunternehmen im Normalsteuerland bezieht Vorleistungen von einem Konzernunternehmen aus dem Niedrigsteuerland zu überhöhten Preisen. Dadurch fällt ein überhöhter Gewinn im Niedrigsteuerland und ein zu niedriger Gewinn im Normalsteuerland an.
- Ein Konzernunternehmen im Normalsteuerland liefert Vorleistungen an ein Konzernunternehmen in das Niedrigsteuerland zu künstlich niedrigen Preisen. Lieferungen von einem Normalsteuerland in ein Niedrigsteuerland werden also mit sehr niedrigen Preisen angesetzt, damit wird im Normalsteuerland wenig Gewinn und im Niedrigsteuerland viel Gewinn ausgewiesen. Dadurch kann der höhere Steuersatz im Normalsteuerland umgangen werden.
- Ein Konzernunternehmen im Normalsteuerland bezieht über eine Zwischengesellschaft in der Steueroase Vorleistungen von einem Konzernunternehmen aus dem Niedrigsteuerland zu überhöhten Preisen. Dadurch fällt ein künstlich erzeugter Gewinn in der Steueroase, ein angemessener Gewinn im Niedrigsteuerland und ein zu niedriger Gewinn im Normalsteuerland an.

Freilich müssten eigentlich Zahlungen zwischen miteinander verbundenen Unternehmen nach Preisen abgerechnet werden, die denen auf einem freien Markt zwischen unverbundenen Unternehmen entsprechen (Fremdvergleichsgrundsatz).<sup>19</sup> Grundsätzlich kann die Angemessenheit von Verrechnungspreisen von einem Betriebsprüfer nachgeprüft werden. Aber wie soll ein Betriebsprüfer dies angesichts der Masse an Transaktionen eines Unternehmens geeignet überprüfen können? Deshalb sind in Deutschland mittlerweile Aufzeichnungspflichten vorgegeben worden, die jedenfalls extreme Falschbewertungen verhindern können.

Ein Modellfall hierfür sind 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 ganz oder nahezu unbesteuert dem ausländischen Lizenzgeber gezahlt werden. Beim inländischen Lizenznehmer verbleibt nach Abzug seiner sonstigen Kosten nur ein kleiner zu versteuernder Gewinn.<sup>20</sup>

Hierzu ein Beispiel: Bei einer Bestellung eines Bildbands bei einem kleinen Wiesbadener Verlag und Zahlung über Paypal erhält Paypal ca. 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 den Gewinn aus den entsprechenden Gebühren mit ca. 30% versteuern müssen.

## 1.2 Beispiele zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

### 1.2.1 Beispiele aus Deutschland

#### (1) 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 US\$ 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 dort 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."<sup>21</sup>

#### (2) Deutsche Weltkonzerne und Malta

Eine Studie der GRÜNEN Fraktion im Europäischen Parlament belegt, dass Malta nach den Kriterien der Europäischen Kommission eine Steueroase ist.<sup>22</sup> Unternehmen müssen weniger als

10% Steuern zahlen, wenn es sich um Gewinne im Ausland handelt, bei Lizenz- und Patentgebühren sogar 0%.

Deutsche Weltkonzerne, wie z.B. BASF, BMW, K+S, Sixt, Schrauben-Würth, können über Handelstöchter im EU-Musterland Malta die Besteuerung eines bei der Tochter anfallenden Jahresüberschusses auf weniger als 7% verkürzen<sup>23</sup>:

- Der deutsche Konzern gründet in Malta die Malta Ltd., die Güter und Dienstleistungen der deutschen Muttergesellschaft handelt.
- Für die folgenden Berechnungen sei angenommen, dass diese Kapitalgesellschaft einen Gewinn vor Steuern von 100 Mio. € ausweist.
- Für diese 100 Mio. € Gewinn muss die Malta Ltd. im ersten Schritt 35% gleich 35 Mio. € an den maltesischen Fiskus zahlen.
- Die verbleibenden 65 Mio. € können an den deutschen Mutterkonzern quellensteuerfrei als Dividende ausgeschüttet werden.
- Der maltesische Fiskus erstattet im zweiten Schritt den ausländischen, nicht in Malta steuerpflichtigen Anteilseignern auf Antrag sechs Siebtel der gezahlten Steuern, also 30 Mio. €. Dem maltesischen Fiskus verbleiben 5 Mio. € dafür, dass Malta den Betrieb einer Briefkastenfirma erlaubt.
- Problem: Die Steuerrückerstattung von 30 Mio. € unterliegt in Deutschland der vollen Besteuerung.
- Lösung: Es wird eine Holding gegründet, die Anteilseignerin der Malta Ltd. wird und ausreichend eigene Aktivitäten hat, um nicht der deutschen Zurechnungsbesteuerung gemäß dem deutschen Außensteuergesetz zu unterfallen. Die Holding kann dann ihre Gewinne als Dividenden an den deutschen Mutterkonzern ausschütten.
- Der deutsche Mutterkonzern erhält also insgesamt 95 Mio. € (= 65 Mio. € + 30 Mio. €) Dividende.
- In Deutschland müssen nur 5% dieser Summe mit einem Steuersatz von rund 30% versteuert werden, also nur knapp 1,5 Mio. € Steuern gezahlt werden.

Dem deutschen Konzern verbleiben also von 100 Mio. € Gewinn vor Steuern gut 93,5 Mio. € Gewinn nach Steuern, eine Steuerbelastung von nur 6,5%.

Sonderwirtschaftszonen, die besonders niedrige Steuersätze anbieten, werden von der Europäischen Kommission erlaubt, wenn dadurch besonders benachteiligte Gebiete eine Chance zur wirtschaftlichen Entwicklung erhalten. Solche Freihandelszonen werden aber zur Steuervermeidung missbraucht. Z.B. bietet die portugiesische Insel Madeira Firmen einen Niedrigsteuersatz von 5% auf Unternehmensgewinne, selbst wenn keine substantiellen Investitionen auf der Insel durchgeführt und damit keine Arbeitsplätze geschaffen werden. "Sonderwirtschaftszonen dürfen nicht zur Steuervermeidung missbraucht werden. Die Europäische Kommission muss ihre laxen Genehmigungspraxis beenden"<sup>24</sup>, fordert zu Recht der EU-Abgeordnete GIEGOLD. Alle Sonderwirtschaftszonen sollten einem Steuer-Check unterzogen werden. Steuerliche Sonderregeln dürfen nur für reale Investitionen und Wertschöpfung in benachteiligten Regionen gelten. Jeder

Missbrauch zur Steuervermeidung für auswärts erwirtschaftete Gewinne und Einkommen muss unterbunden werden.

Seit Jahren wird in der nichtöffentlichen EU-Rat-Arbeitsgruppe Verhaltenskodex Steuern eine Leitlinie "Sonderwirtschaftszonen" ergebnislos verhandelt. Die Nicht-Öffentlichkeit in Verbindung mit dem Erfordernis der Einstimmigkeit führt zum Stillstand zum Schaden der Steuerzahler. Die Europäische Kommission und die deutsche Bundesregierung dürfen dieser Handlungsunfähigkeit in Sachen Steuergerechtigkeit nicht länger tatenlos zusehen und sollten hier endlich handeln und diese wichtigen Angelengheiten öffentlich diskutieren statt, wie derzeit, in intransparenten Gremien.

### **(3) Gewinnverlagerung bei der deutschen Gewerbesteuer**

Die Gewerbesteuer soll den Kommunen einen Ausgleich für die Lasten bieten, die ihnen durch das Vorhalten der für den Betrieb eines gewerblichen Unternehmens erforderlichen Infrastruktur entstehen. Für viele Gemeinden ist die Gewerbesteuer die wichtigste Einnahmenquelle.<sup>25</sup>

Es ist nun aber ein Gestaltungsmodell bekannt geworden, bei dem Unternehmen innerdeutsche Lizenzzahlungen dazu nutzen, Gewinne in Gemeinden mit sehr niedrigen Hebesätzen zu verlagern und so ihre Gewerbesteuerbelastung zu mindern:

- Hierfür wird das "geistige Eigentum" des Betriebs in Form verschiedener Patente, Markenrechte und Lizenzen steuerneutral zum Buchwert auf eine eigens zu diesem Zweck gegründete konzernzugehörige Tochter-Personengesellschaft ("Lizenzgesellschaft") übertragen.
- Die Lizenzgesellschaft überlässt die übertragenen Rechte sodann der operativ tätigen Konzerngesellschaft ("Produktionsgesellschaft") gegen Lizenzzahlungen zur Nutzung. Der Gewinn wird hierdurch in die Sitzgemeinde der Lizenzgesellschaft verlagert. Dabei handelt es sich um eine deutsche Gemeinde mit einem sehr niedrigen Hebesatz nahe dem Mindesthebesatz von 200% ("Gewerbesteueroase").

In der Sitzgemeinde der Lizenzgesellschaft wird keine über die dargestellte Nutzungsüberlassung hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt. Alle wichtigen Betriebsanlagen befinden sich auch weiterhin in der Stamm-Kommune, welche eine entsprechende Infrastruktur vorzuhalten und die Folgekosten zu tragen hat.

Erschwerend kommt hinzu, dass auch die Stillen Reserven der in der Sitzgemeinde der Produktionsgesellschaft entwickelten Lizenzen gewerbesteuerrechtlich in die niedrig besteuerte Gemeinde verlagert werden. Im Fall einer Veräußerung der Lizenzen erhöht ein Gewinn das Gewerbesteueraufkommen der Sitzgemeinde der Produktionsgesellschaft nicht.

Auf Initiative der nordrhein-westfälischen Landesregierung hat der Bundesrat bereits 2016 die Bundesregierung aufgefordert, ein Gesetz gegen Steueroasen in Deutschland zu schaffen.<sup>26</sup> Das Gesetz soll verhindern, dass Unternehmen künftig weiter Steuerschlupflöcher nutzen können, die sich durch Gestaltungsmodelle bei der Gewerbesteuer bieten.

#### (4) Beispiel BASF

Eine im Auftrag der GRÜNEN/EFA-Fraktion im Europäischen Parlament erstellte Studie<sup>27</sup> belegt, wie der deutsche Chemiekonzern BASF seit Jahren in großem Stil Steuern in der EU vermeidet. Das Unternehmen nutzt gezielt Steuervorteile in einzelnen Ländern und bedient sich dabei insbesondere der Steueroasen in Belgien, Malta und den Niederlanden. In den Jahren 2010 bis 2014 sparte BASF dadurch laut Studie insgesamt fast eine Mrd. € an Steuern:

- Belgien erlaubt den Abzug kalkulatorischer Eigenkapitalkosten (Notional Interest Deduction) und lockte zudem bis vor kurzem mit steuerlichen Erleichterungen für Übergewinne (Excess Profit Tax Scheme).
- In Malta winkt eine großzügige Steuerbefreiung von sechs Siebtel auf Dividendenerträge.
- Im Zentrum des Steuersparmodells von BASF stehen die Niederlande, die Einkünfte aus Lizenzen und Patenten mit nur 5% besteuern (Lizenzbox) und Dividenden aus konzerninternen Hybridanleihen vollständig steuerfrei stellen. Die zugehörigen Zinseinkünfte sind in Belgien wegen des Abzugs kalkulatorischer Eigenkapitalkosten komplett steuerfrei.
- Über das holländische Firmennetz gelangen außerdem in der EU erwirtschaftete Gewinne in niedrig besteuerte Tochtergesellschaften auf Puerto Rico und in der Schweiz.

Die Studie weist nach, dass die bisherigen Maßnahmen der EU das Steuersparmodell von BASF nicht unterbinden können. Steuerschlupflöcher, wie die niederländischen Lizenzboxen und die Abzugsfähigkeit kalkulatorischer Eigenkapitalzinsen in Belgien, bleiben bestehen.

Dennoch gab es laut dem finanz- und wirtschaftspolitischen Sprecher der GRÜNEN im Europäischen Parlament GIEGOLD bereits Fortschritte:

- Die EU-Kommission hat im Januar 2016 die von BASF in Belgien genutzte Übergewinnsteuer zur illegalen Staatsbeihilfe erklärt.
- Die im Juni 2016 verabschiedete Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung wird die von BASF genutzten Vorteile für konzerninterne Hybridanleihen in den Niederlanden beenden.

### 1.2.2 Internationale Beispiele

Im Folgenden werden einige Beispiele für Steuervermeidung von bekannten multinationalen Konzernen gezeigt. Meist werden die dort geschilderten Steuervermeidungs-Maßnahmen geeignet kombiniert. Voraussetzung sind steuerliche Vorzugsregime für bestimmte Einkünfte wie erhaltene Zinsen, erhaltene Lizenzgebühren etc.<sup>28</sup>

Die Informationen zu den folgenden Beispielen stammen überwiegend aus öffentlichen Anhörungen des US-Senats und von UK-Parlamentsausschüssen.

#### (1) Beispiel GOOGLE

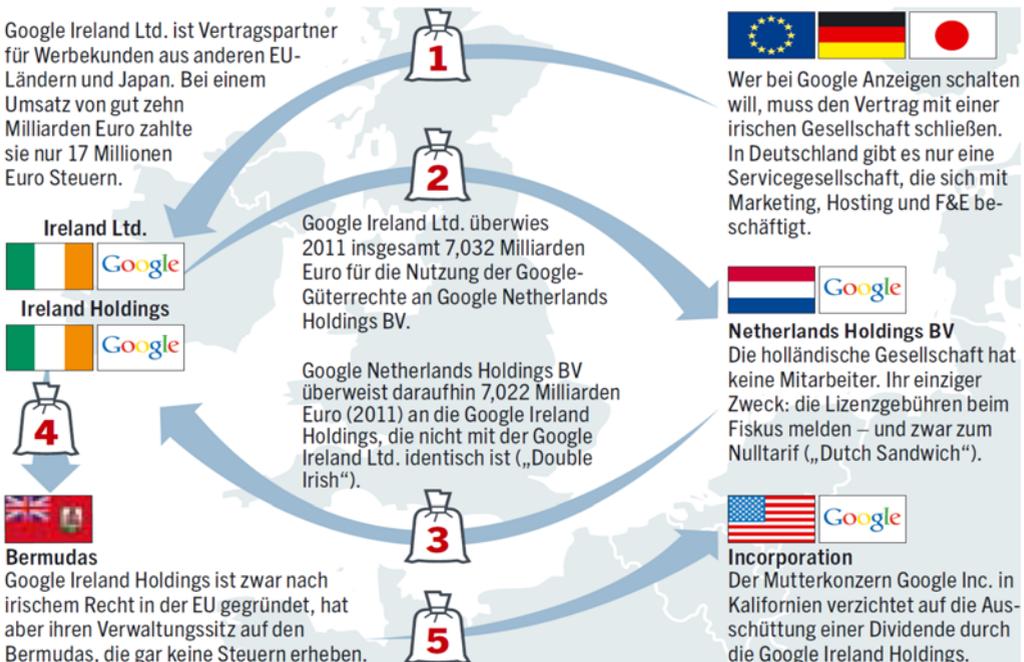
Weil Milliarden Menschen auf der Welt über Google das Internet durchforsten, ist Werbung auf Googles Seiten äußerst lukrativ. Google machte weltweit 2014 fast 13 Mrd. € Gewinn. Obwohl Deutschland ein wichtiger Markt ist, waren es hierzulande nur gut 0,008 Mrd. € Gewinn<sup>29</sup>, weil

GOOGLE ganz legal den Ausweis eines Großteils seiner in Deutschland erwirtschafteten Gewinne im steuergünstigen Ausland vornehmen kann.

Abb. 1.2 zeigt am Beispiel von GOOGLE, wie Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen funktionieren und wie GOOGLE seine Steuerzahlungen in Deutschland und weltweit ganz legal minimiert<sup>30</sup>, indem GOOGLE die Erträge aus Internet-Dienstleistungsentgelten in Steuer-oasen verlagert.

Wer aus Deutschland bei GOOGLE Werbung platzieren möchte, schließt einen Vertrag mit einer Firma in Irland, der GOOGLE Vertriebsgesellschaft, ab. 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.<sup>31</sup> 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.

**Abb. 1.2 : Steuervermeidung durch GOOGLE**



Quellen: [Pinkernell 2013a], grafische Gestaltung durch Wirtschaftswoche. Wirtschaftswoche, Heft 15/2013, 08. April 2013. Zu den Grundlagen siehe auch [Pinkernell 2014, S. 135ff., Abb. S. 135].

GOOGLE nutzt eine Kombination aus legalen Steuergestaltungsmöglichkeiten, um ganz legal Steuern zu vermeiden:

- Die GOOGLE Vertriebsgesellschaft mit Sitz in Irland hat keine deutsche Betriebsstätte und ist somit in Deutschland nicht steuerpflichtig. Dank Internethandel kann sie Werbeverträge an deutsche Kunden verkaufen, ohne vor Ort präsent zu sein. Google Deutschland wird hingegen zwar in Deutschland besteuert, führt aber lediglich Servicedienstleistungen wie Marketing oder Kundendienst durch und erwirtschaftet damit nur minimale Gewinne, die kaum zu Steuerzahlungen führen.
- Die GOOGLE Vertriebsgesellschaft zahlt in Irland Lizenzgebühren für die GOOGLE-Technologie an eine Briefkastenfirma in den Niederlanden, welche diese danach über Irland an eine GOOGLE Lizenzverwaltungsgesellschaft weitergibt, die auf den Bermudas ansässig ist und wo keine Steuern auf Unternehmensgewinne erhoben werden.

Ende 2014 hat Irland zwar auf Druck der EU gesetzliche Änderungen beschlossen, die allerdings erst ab 2021 greifen sollen. Die mit 12,5% ohnehin sehr niedrigen Steuersätze werden in Irland für in Irland verwaltete Lizenzerträge durch Steuervergünstigungen (so genannte Lizenzboxen) noch weiter reduziert.<sup>32</sup>

## (2) Beispiel APPLE

APPLE hat im Geschäftsjahr 2011/2012 einen Konzernumsatz in Höhe von 156,5 Mrd. US\$ erzielt, der Konzerngewinn belief sich auf 41,7 Mrd. US\$. Während die Muttergesellschaft APPLE Inc. die Gewinne aus dem Nord- und Südamerikageschäft laufend in den USA versteuert (6 Mrd. US\$ Steuerzahlung im Jahr 2012), landen die Gewinne aus dem Europa- und Asiengeschäft praktisch unbesteuert in zwei irischen Konzerngesellschaften, wo sie Jahr für Jahr thesauriert werden.<sup>33</sup> APPLE hatte dort bereits vor einigen Jahren über 100 Mrd. US\$ an flüssigen Mitteln angehäuft, die im Fall der Ausschüttung an die US-Muttergesellschaft voll steuerpflichtig wären.<sup>34</sup>

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 in Irland ansässige APPLE Sales International hat in den Jahren 2009 bis 2012 ca. 74 Mrd. US\$ mit dem Weiterverkauf der APPLE-Produkte an andere Konzerngesellschaften verdient, aber nur 21 Mio. US\$ Steuern gezahlt.

Die Europäische Kommission hat in 2014 offizielle Verfahren<sup>35</sup> eröffnet zur Untersuchung der Steuerplanungspraktiken von APPLE (Irland), von STARBUCKS (Niederlande) und von FIAT Finance and Trade (Luxemburg). Diese EU-Verfahren könnten, falls erfolgreich, Prototypen sein für weitere Verfahren, mit denen u.a. die Steuervermeidungspraktiken von anderen multinationalen Konzernen wie GOOGLE und AMAZON (gegen beide laufen schon Verfahren wegen Wettbewerbsbehinderung) näher untersucht werden sollen.

In 2016 hat die Europäische Kommission von APPLE eine Nachzahlung von 13 Mrd. € an den irischen Fiskus verlangt. Sowohl APPLE als auch der irische Fiskus halten dies für rechtswidrig. Anfang 2017 hat APPLE eine Klage beim Europäischen Gerichtshof eingereicht.<sup>36</sup>

### (3) Beispiel AMAZON

Wer schon einmal Unterhaltungselektronik oder Bücher beim Online-Versandhändler AMAZON.de gekauft hat, wird sich vielleicht gewundert haben, warum sein Vertragspartner ausgerechnet ein luxemburgisches Unternehmen ist, nämlich AMAZON EU S.a r.l.<sup>37</sup>

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).

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

- Der bekannteste Geschäftsbereich ist der Versandhandel mit physischen Waren im B2C<sup>38</sup>-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.à 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.à r.l., die ebenfalls in Luxemburg ansässig ist.
- Die beiden anderen Sparten des AMAZON-Konzerns sind vornehmlich im B2B<sup>39</sup>-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.

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 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 einführt und das Steuererminderungspotenzial 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 viele Versandzentren u.a. in Bad Hersfeld, Breiselang, 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 Tarifauseinandersetzungen mit der Dienstleistungsgewerkschaft ver.di, vgl. Kasten 1.1. AMAZON weigert sich seit Jahren, einen Tarifvertrag mit seinen Angestellten abzuschließen. Insbesondere wird aber die Forderung von ver.di abgelehnt, einen Einzelhandel-Tarifvertrag abzuschließen, weil AMAZON dann befürchtet, dass seine Logistikzentren zukünftig als Teil einer Einzelhandelskette angesehen würden und damit das AMAZON-Steuersparmodell gefährdet würde.

### **Kasten 1.1 : Wie Steuerpolitik die Einführung von Tarifverträgen 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 zahlen, da AMAZON laut geltendem Recht in Deutschland keine Betriebsstätte hat.<sup>40</sup> Derzeit kann AMAZON seine in Deutschland erwirtschafteten Erträge ganz legal als in Luxemburg anfallend konstruieren und dann über Lizenzverträge in Steueroasen verlagern.

Laut der OECD-BEPS-Initiative gegen aggressive Steuerplanung<sup>41</sup> soll zukünftig eher von einer AMAZON-Betriebsstätte in Deutschland ausgegangen werden. Aus Sicht von AMAZON besteht dann das Risiko, dass zukünftig ein Teil der in Deutschland erzielten (weitgehend) steuerfreien Handelsgewinne auch in Deutschland versteuert werden müssten.

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 würde 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 nachzudenken, ob bei Vorliegen eines Einzelhandel-Tarifvertrags die so genannten 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 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 zahlen 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.

#### (4) Beispiel McDONALD'S

McDONALD'S ist einer der größten Konzerne der Welt – in 36.000 Filialen arbeiten 1,9 Mio. Beschäftigte, Umsatz allein in Europa 20,3 Mrd. € in 2013<sup>42</sup>, siehe Abb. 1.3.

**Abb. 1.3 : Umsatz von McDONALD'S und gezahlte Steuern**



Quelle: [Lux Leaks 2015, S. 9].

Alle örtlichen McDONALD'S-Betriebe müssen Lizenzgebühren an die luxemburgische McDONALD'S Europe Franchising S.à r.l. zahlen, von 2009 und 2013 insgesamt 3,7 Mrd. €. Die entstehenden Gewinne werden dort aufgrund massiver Steuervergünstigungen auf geistiges Eigentum (Markenrechte, Patente etc.) mit nur 5,8% versteuert. Gleichzeitig fallen in Ländern wie Deutschland kaum mehr Steuereinnahmen an.

In nur fünf Jahren vermied McDONALD'S ganz legal so mehr als eine Mrd. € Steuern in den EU-Ländern, wo es Geschäfte betreibt und Infrastruktur nutzt. McDONALD'S zahlte in Luxemburg 2013 sogar nur 1,4% Steuern gegenüber der offiziellen Vergünstigung für Lizenzeinnahmen von 5,8%. Dies beruht sehr wahrscheinlich auf einer Steuerabsprache mit der luxemburgische Steuerverwaltung.

#### (5) Wie werden Gewinne aus rohstoffreichen Entwicklungsländern kleingerechnet?

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.<sup>43</sup> So beklagen z.B. die kirchlichen Organisationen MISEREOR und BROT FÜR DIE WELT:

"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 Bruttoinlandsprodukts 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 (so genanntes Hedging), indem sie langfristige Verkäufer-Käufer-Verträge eingehen. Der Verkäufer hat dabei ein Interesse daran, dass möglichst hohe Preise vereinbart werden. Ein Unternehmen allerdings, 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 früher 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 könnte auch hier Licht ins Dunkel bringen.<sup>44</sup>

"Eine Grundvoraussetzung für mehr Steuerehrlichkeit der Konzerne ist die Transparenz ihrer Zahlungsflüsse. Ein Schlüssel dazu wären länderbezogene bzw. projektbezogene Berichtspflichten (Country-by-Country-Reporting, 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."<sup>45</sup>

### 1.3 Ziel: Angemessene Unternehmensbesteuerung

Das deutsche Steuersystem lässt zu, dass erhebliche Anteile der in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte steuerfrei in Steueroasen transferiert werden können: Dadurch werden inländische Unternehmen, die nach wie vor den allergrößten Teil der Arbeitsplätze stellen, gegenüber multinationalen Unternehmen benachteiligt. Zudem werden Unternehmen, insbesondere aus dem Finanzierungs- und Kapitalverwaltungsbereich, samt ihren gutdotierten Arbeitsplätzen ins Ausland (z.B. nach Luxemburg) vertrieben.

Das deutsche Steuersystem fördert die steuergetriebene Fremdfinanzierung und behindert dadurch die Eigenkapitalbildung im Unternehmen. Zudem werden systematisch reale Investitionen gegenüber Finanztransaktionen<sup>46</sup> benachteiligt und Investitionen im Inland gegenüber Investitionen im Ausland.

#### 1.3.1 Was ist eine angemessene Unternehmensbesteuerung?

Ziel sollte eine angemessene Unternehmensbesteuerung sein. Eine Unternehmensbesteuerung ist angemessen, wenn sie fair und effizient ist.

**Fair** ist eine Unternehmensbesteuerung,

- wenn Vergleichbares gleich behandelt wird,
- wenn für große und für kleine Unternehmen die gleichen steuerlichen Regeln gelten,
- wenn alle in Deutschland tätigen Unternehmen gleich besteuert werden, unabhängig ob ihr formaler Sitz in Deutschland oder im Ausland ist,
- wenn in Deutschland tätige Unternehmen unabhängig vom Sitz ihrer Eigentümer besteuert werden.

**Effizient** ist eine Unternehmensbesteuerung,

- wenn sie keine Schlupflöcher hat, also keine Möglichkeiten bietet, Steuern, die nach den obigen Regeln erhoben werden, zu vermeiden oder zu hinterziehen,
- wenn die Besteuerung mit geringem Verwaltungsaufwand sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung durchgeführt werden kann.

Wie beschrieben, können insbesondere multinationale Unternehmen nach derzeitiger Rechtslage mit kunstreichen weltumspannenden Konstruktionen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Niedrigsteuerländer (BEPS<sup>47</sup>) ganz legal praktizieren. Der Beitrag der Kapitalgesellschaften zur Finanzierung der gerade für sie unabdingbar notwendigen staatlichen Infrastruktur liegt mit einer gezahlten Steuerbelastung von gut 15%<sup>48</sup> nur bei weniger als der Hälfte der Steuer- und Sozialabgabenbelastung der Arbeitnehmerentgelte.

In Deutschland tätige Töchter von ausländischen Konzernen nutzen die unterschiedlichen Steuersysteme der EU-Mitgliedsländer, indem sie die in einem Land erwirtschafteten Erträge steuerfrei in Niedrigsteuerländer transferieren. Namenslizenzen sind ein aktuelles Beispiel, wie internationale Konzerne (STARBUCKS, GOOGLE, IKEA etc.) ihre in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte weitgehend einer Besteuerung entziehen können. Solange Lizenzgeber und Lizenznehmer meist beide in Deutschland ansässig waren, war es offenbar fiskalisch irrelevant, ob die in Deutschland erwirtschafteten Lizenzgebühren beim Lizenzgeber oder beim Lizenznehmer besteuert wurden. Die freien Kapitalmärkte und die EU-Niederlassungsfreiheit ermöglichen nun die Ansiedlung des Lizenzgebers in einer Steueroase, früher auf weit entfernten Karibikinseln, heute in den Nachbarländern wie Luxemburg und den Niederlanden mit ihrer Niedrigstbesteuerung von Lizenzerträgen. Gezwungen durch den internationalen Steuerwettbewerb nutzen diese Möglichkeiten immer stärker auch in Deutschland ansässige Unternehmen.

Diese Steuervermeidung führt zu einem unfairen Wettbewerb: Während z.B. der amerikanische Konzern AMAZON in Deutschland ganz legal Steuern vermeiden kann<sup>49</sup>, müssen die in Deutschland ansässigen Buchhändler<sup>50</sup> Steuern und Sozialabgaben zahlen.

"Aggressive Steuermodelle, also das Ausnutzen aller erdenklichen Tricks zur Umgehung eines fairen Anteils an der Finanzierung unseres Gemeinwesens, richten einen immensen Schaden an. Nicht nur fehlen dadurch allein Deutschland Jahr für Jahr rund 130 Mrd. € für wichtige Investitionen in Bildung, Infrastruktur und Sicherheit, aber auch für die Entlastung der ehrlichen Steuerzahler – diese Steuertrickserie verzerrt auch den Wettbewerb zu Lasten der Unternehmen, die ihren Anteil ehrlich beisteuern. Sie untergräbt die Steuermoral insgesamt. Es ist höchste Zeit zu mehr Engagement auf internationaler Ebene – aber auch in Deutschland."<sup>51</sup>

So ist ein System von unfairen und aggressiver Steuervermeidung entstanden, das insbesondere international operierende Konzerne nutzen können.<sup>52</sup> Unternehmen und große private Vermögen sind zur Erwirtschaftung ihrer Kapitalentgelte aber in besonders starkem Umfang auf die Bereitstellung öffentlicher Infrastruktur angewiesen. Trotzdem werden sie nur etwa halb so hoch wie Arbeitnehmerentgelte mit Steuern und Sozialabgaben belastet. Eine der Folgen: Die Investitionshaushalte der Öffentlichen Hand sind auf allen Ebenen, vor allem bei den Kommunen, aber auch bei Bund und Ländern, heute zu niedrig, sie sind sogar unter das Niveau gesunken, das zur bloßen Aufrechterhaltung des status quo der Infrastruktur erforderlich wäre.<sup>53</sup>

### 1.3.2 Übersicht zu den Reformvorschlägen für eine angemessene Unternehmensbesteuerung

Reformvorschläge für eine angemessene Unternehmensbesteuerung, die alle OHNE internationale Abstimmung umgesetzt werden können, werden detailliert in Kap. 5 bis 8 erläutert:

- Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland, indem alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte in Deutschland besteuert werden (Kap. 5.2).
- Reformvorschlag I : Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren (Kap. 6.2).
- Reformvorschlag II: Steuerliche Abzugsbeschränkung bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland (Kap. 7.2).
- Reformvorschlag III : Abzugsbeschränkung durch Gewerbesteuerfreistellung sowohl der gezahlten wie auch der erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren (Kap. 7.4).
- Anschließend werden die drei Reformvorschläge miteinander verglichen (Kap. 8).

Weitere erforderliche Reformmaßnahmen, die Deutschland OHNE internationale Abstimmung umsetzen kann, werden in Kap. 9 erläutert:

- Gewinne angemessen ermitteln, Arbeitsplatzexport nicht mehr steuerlich begünstigen und Verlustverrechnung stärker beschränken (Kap. 9.1).
- Alle Wertsteigerungen wie Gewinne besteuern, Buchwerte an die Verkehrswerte annähern (Kap. 9.2).
- Unternehmensvermögen angemessen besteuern: Grundsteuerreform dringlich, Landes-Immobiliensteuer statt Vermögensteuer, Ausnahmen bei der Grunderwerbsteuer verringern (Kap. 9.3).
- Der Ehrliche darf nicht der Dumme sein: Hinterziehungszinsen müssen zukünftig höher sein als Säumniszuschläge, Anonymität darf nicht zur Verjährung führen, Befreiungsmöglichkeit von der Veröffentlichungspflicht abschaffen (Kap. 9.4).

In Kap. 1 wurden Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erläutert sowie eine Reihe von Beispielen dargestellt.

Bevor Maßnahmen für eine angemessene Unternehmensbesteuerung in den späteren Kapiteln erläutert werden, soll im folgenden Kap. 2 ein Vergleich der Belastung durch Steuern und Sozialabgaben für kleine und große Einkommen vorgenommen werden, mit besonderer Berücksichtigung des Unterschieds zwischen der Belastung von Arbeitnehmerentgelten und Einkommen aus Unternehmertätigkeit und Vermögen. Es wird dabei gezeigt, dass zwar die Arbeitnehmer die gesetzlich vorgesehenen Steuern und Sozialabgaben zahlen, die gezahlten Steuern auf Unternehmens- und Vermögenseinkommen aber weit unterhalb der gesetzlich vorgesehenen Steuersätze liegen.