

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

4 EU-Maßnahmenpaket

Kap. 4 besteht aus vier Teilen:

- EU-Analyse der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. ► Kap. 4.1
- Beispiele für bereits umgesetzte EU-Maßnahmen. ► Kap. 4.2
- Beispiele für vorgeschlagene EU-Maßnahmen. ► Kap. 4.3
- Exkurs: Überlegungen zu einer supranationalen Vermögensbesteuerung. ► Kap. 4.4



4.1 EU-Analyse der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

4.1.1 Zuordnungs- und Gestaltungsmöglichkeiten verhindern Transparenz

Grundlage für jedwede Steueranalysen und Steuerreformen ist die Kenntnis der Steuerrealität. Hierfür ist eine umfassende und hoch disaggregierte weltweit greifende Rechnungslegungspflicht Voraussetzung. Diese Rechnungslegungspflicht ist im Bereich der handelsrechtlichen Bilanzierung durch die internationalen Rechnungslegungsstandards wie IFRS und US-GAAP¹⁵⁹ in einem ersten Schritt umgesetzt¹⁶⁰. Im Bereich der steuerlichen Bilanzierung existiert nur ein Flickenteppich einer Vielzahl von nationalen steuerlichen Bilanzierungsregimen, die miteinander nur in kleinen Teilen über Doppelbesteuerungsabkommen und OECD-Standards für die Bestimmung von Verrechnungspreisen abgestimmt sind.¹⁶¹

Nicht erst auf der Ebene der Besteuerung der über viele Länder mit gänzlich verschiedenen Steuersystemen und Steuersätzen verteilten Unternehmenszweige, sondern schon auf der Ebene der konzerninternen Bewertung und Rechnungslegung in dem jeweiligen Land wirtschaftlicher Aktivität bestehen ja so viele Varianten, Zuordnungs- und Gestaltungsmöglichkeiten, dass eine wirklichkeitsnahe Aufteilung der gesamten im Konzern erwirtschafteten Wertschöpfung auf die beteiligten Länder leicht verhindert werden kann. Ein einfaches Beispiel zur Illustration: Derzeit kann niemand überprüfen, ob einer im Land A verbuchten Auszahlung an ein im Land B ansässiges verbundenes oder drittes Unternehmen dort – währungskursgerecht – eine Einzahl-

lung in gleicher Höhe gegenübersteht, zumal häufig noch Firmen in den Ländern C, D, ... zwischengeschaltet werden und so ausreichend Gelegenheit besteht zur Abzweigung in Verdunkelungsoasen.¹⁶² Auch was einem Rohstoffe liefernden Land etwa an Steuern, Sozialabgaben, Royalties etc. zustehen würde, lässt sich so verschleiern.

Transparenz ist also für die Gewährleistung einer angemessenen Besteuerung sowohl in der EU als auch auf internationaler Ebene von grundlegender Bedeutung. Die Mitgliedstaaten müssen Zugang zu Informationen über in anderen Steuerhoheitsgebieten entrichtete Steuern erhalten, wenn sie aggressive Steuerplanung bekämpfen sollen.

Aus diesem Grund haben kirchliche Hilfswerke, wie BROT FÜR DIE WELT, MISEREOR und das GLOBAL POLICY FORUM, das Projekt Country-by-Country-Reporting als Beitrag zur Stärkung der öffentlichen Finanzen (vor allem auch in Entwicklungsländern) erarbeitet. Grundvoraussetzung für mehr Steuerehrlichkeit der Konzerne ist die Transparenz ihrer Zahlungsflüsse: 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 Regulierungsoasen – aber eben auch für Entwicklungsländer, deren Regierungen zumeist weder in der Lage noch willens sind, sich mit transnationalen Investoren anzulegen.¹⁶³

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

- Den Regierungen, insbesondere den jeweiligen Steuerbehörden in all den Ländern, in denen die multinationalen Unternehmen Geschäfte machen, fehlen daher quantitative, nachprüfbare Angaben, mit denen die nationalen Bilanzen und Steuererklärungen gegengeprüft werden könnten.
- Auch supranationale, quasistaatliche Organisationen sowie große Nicht-Regierungsorganisationen können nur durch spezielle und sehr aufwändige Untersuchungen einzelnen, besonders krassen Fällen von Missbrauch auf die Spur kommen, etwa bei der Ausbeutung von Bodenschätzen in armen Entwicklungsländern, deren Bewohner von diesem Reichtum oft nur in Gestalt ihrer zerstörten Umwelt und Gesundheit etwas mitbekommen.

4.1.2 Länder- und projektbezogene Offenlegungspflichten sind zwingend erforderlich

Zwingend erforderlich sind länder- und projektbezogene Offenlegungspflichten insbesondere für multinational tätige Unternehmen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Offenlegungspflichten gegenüber den Regierungen und Offenlegungspflichten gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit. Derartige Offenlegungspflichten können sowohl rein national ohne vorherige Harmonisierung als auch (besser) mit internationaler Harmonisierung geschehen.¹⁶⁴

Abb. 4.1 : Steueroasen laut EU



Quelle: [Handelsblatt 2017, S. 4/5].

Die Europäische Kommission hat rund 90 Länder aufgelistet, die wirtschaftlich eng mit der EU verflochten sind und über einen bedeutenden Finanzplatz verfügen. Länder ohne Klärungsbedarf gelten als unproblematisch, bei den meisten aber sieht Brüssel Risikoindikatoren. Dazu zählen mangelnde Transparenz, umstrittene Steuervergünstigungen für Unternehmen und ein Steuersatz von Null.

Abb. 4.1 zeigt gemäß einer Auflistung der EU Länder mit mangelnder Transparenz, umstrittenen Steuervergünstigungen für Unternehmen oder einem Steuersatz von Null.

Ein Bericht des Internationalen Währungsfonds¹⁶⁵ analysiert die Auswirkungen von nationalen Steuerregelungen auf Steuersysteme anderer Länder, vor allem in Bezug auf transnationale Konzerne. Der Bericht belegt, dass manche transnationale Konzerne durch legale und illegale Gestaltungen, wie die Manipulation von Verrechnungspreisen, dem Ausnutzen von vorteilhaften Doppelbesteuerungsabkommen (Treaty Shopping) oder Gewinnverlagerung, eine Unternehmensteuerquote von nahe 0% erreichen. Dies führt insbesondere in Entwicklungsländern zu einer Verschärfung des Steuerwettbewerbs und auch in den Industrieländern zu erheblichen Steueraufkommensverlusten.

Die Europäische Kommission hat hierzu Mitte März 2014 einen Bericht zu ihren Aktivitäten im Steuerbereich vorgelegt.¹⁶⁶ Es geht dabei vor allem um die Veröffentlichung detaillierter Angaben durch die nach Handels- und Bilanzrecht berichtspflichtigen Unternehmen über ihre weltweiten wirtschaftlichen Aktivitäten, geordnet nach Ländern und Projekten, zur Prüfung durch die Steuerbehörden der beteiligten Länder.

Ein Beispiel für eine erfolgreiche Erhöhung der Transparenz ist das Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den USA aus 2013.¹⁶⁷

4.1.3 Aggressive Steuerplanung verhindert Besteuerung am Ort der Wertschöpfung

Eine faire, effiziente und wachstumsfreundliche Unternehmensbesteuerung erfordert eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung. Eine aggressive Steuerplanung höhlt diesen Grundsatz aus. Viele, vor allem rein inländisch aufgestellte Unternehmen betreiben keine aggressive Steuerplanung und sind im Wettbewerb gegenüber Unternehmen, die dies tun, im Nachteil. Das aggressive Verhalten dieser Unternehmen verzerrt Preissignale und ermöglicht niedrigere Kapitalkosten, so dass im Binnenmarkt keine gleichen Wettbewerbsbedingungen mehr gegeben sind. Kleine und mittlere Unternehmen sind hier besonders benachteiligt. Derweil entgehen den Mitgliedstaaten aufgrund dieser aggressiven Steuerplanung bestimmter Unternehmen erhebliche Steuereinnahmen. Andere weniger aggressive und weniger mobile Steuerpflichtige müssen dann eine schwerere Last tragen.

Da Europa gerade eine schwierige Wirtschaftskrise hinter sich gelassen hat, ärgern sich die Bürger verständlicherweise, dass sie eine größere Steuerlast tragen müssen, während bestimmte Körperschaften bisweilen mit gewollter oder ungewollter Beteiligung nationaler Regie-

rungen ihren gerechten Steueranteil nicht entrichten. Diese ungleiche Lastenverteilung untergräbt eine faire Besteuerung, verringert die allgemeine Steuerzahlermoral und stellt eine Gefahr für den gesellschaftlichen Vertrag zwischen den Bürgern und ihren Regierungen dar. Das Europäische Parlament brachte die Anliegen der europäischen Bürger zum Ausdruck und verlangte, diesen Praktiken ein Ende zu bereiten.¹⁶⁸

Die Europäische Kommission hat bereits 2012 eine ausführliche Analyse zur aggressiven Steuerplanung erstellt¹⁶⁹: Aggressive Steuerplanung besteht danach darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d.h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit). Es ist daher angezeigt, den Mitgliedstaaten zu empfehlen, eine gemeinsame allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch anzunehmen, mit der auch die Komplexität mehrerer unterschiedlicher Vorschriften vermieden werden sollte. In diesem Zusammenhang müssen die mit dem Unionsrecht gesetzten Grenzen in Bezug auf Missbrauchsbekämpfungsvorschriften berücksichtigt werden.

Zudem wurden den EU-Mitgliedstaaten konkrete Empfehlungen gegeben zur Eindämmung der aggressiven Steuerplanung¹⁷⁰, die u.a. vorsehen:

- Sicherstellung einer Einmalbesteuerung, insbesondere auch in Doppelbesteuerungsabkommen.
- Erlass von allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch.
- Aufnahme einer Klausel in ihre nationalen Rechtsvorschriften, dass eine künstliche Gestaltung außer Acht bleibt, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden oder einen steuerlichen Vorteil zu erreichen.

Ende 2013 hat die Europäische Kommission den Kampf gegen Steuervermeidung zur Priorität erklärt und aufbauend auf die genannten konkreten Empfehlungen von Ende 2012 folgende Initiativen ergriffen¹⁷¹:

- Ausweitung des automatischen Informationsaustausches innerhalb der EU.
- Verschärfung von EU-Steuervorschriften gegen aggressive Steuerplanung.
- Beginn von Verhandlungen für größere Transparenz mit EU-Nachbarstaaten.
- Einführung einer Plattform für die korrekte Beachtung der Steuervorschriften.
- Beginn der Debatte über Besteuerung der digitalen Ökonomie.
- Vereinbarungen über neue Instrumente zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug.
- Vorschläge für eine neue Mehrwertsteuer-Form zur besseren Umsetzung der Steuergesetze.
- Veröffentlichung eines neuen Berichts zur Mehrwertsteuerlücke in der EU.
- Verhinderung von schädlichem Steuerwettbewerb.
- Einführung zusätzlicher Unternehmenstransparenz mittels einer neuen Bilanzierungs-Richtlinie.

4.2 Beispiele für bereits umgesetzte EU-Maßnahmen

Beratungsgremien wie OECD und G20¹⁷² können letztlich nicht in die legislative Souveränität ihrer Mitgliedsländer eingreifen, sondern nur Empfehlungen für Maßnahmen geben. Nichtsdestotrotz stehen Mitgliedsländer, die den Empfehlungen zugestimmt haben, unter starkem Druck, diese Empfehlungen in ihrer nationalen Gesetzgebung auch wirklich umzusetzen.

Im Gegensatz dazu ist etwa ein Staatenbündnis wie die EU im Prinzip in der Lage, Richtlinien oder Verordnungen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu beschließen:

- EU-Richtlinien gelten nicht direkt in den einzelnen Mitgliedstaaten, müssen aber zwingend in jeweiliges nationales Recht umgesetzt werden.
- EU-Verordnungen entfalten unmittelbare Rechtswirkung und müssen nicht durch nationale Rechtsakte umgesetzt werden.

Allerdings ist im Bereich der direkten Steuern im Regelfall Einstimmigkeit erforderlich. Deshalb wurden bisher nur wenige EU-Richtlinien¹⁷³ zur direkten Besteuerung beschlossen.

4.2.1 EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung

(1) Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb durch aggressive Steuerplanung

Teilweise in Abstimmung mit der OECD hat die EU Anfang 2016 Vorschläge erarbeitet, die insbesondere unfairen Steuerwettbewerb durch aggressive Steuerplanung verhindern sollen und neben einer Analyse von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eine Reihe von konkreten Vorschlägen enthält.¹⁷⁴ Die Richtlinie wurde am 20. Juni 2016 beschlossen.

Diese Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung¹⁷⁵ (ATAD1) enthält folgende konkrete Maßnahmen:

- Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen¹⁷⁶ ganz ähnlich wie durch die deutsche Zinsschranke.
- Wegzugsbesteuerung durch Besteuerung der unbesteuerten Wertsteigerungen¹⁷⁷ (so genannte Stille Reserven) der in das Ausland übertragenen Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Wegzugs.
- Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode (Switch-Over-Klausel) bei Zahlung in ein Niedrigsteuerland.¹⁷⁸
- Allgemeine Missbrauchsvorschrift: Unangemessene Gestaltungen, bei denen der wesentliche Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der Ziel oder Zweck der ansonsten geltenden Steuerbestimmungen zuwiderläuft, bleiben bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld unberücksichtigt.¹⁷⁹
- Zurechnung von ausländischen passiven Einkünften zur einheimischen Muttergesellschaft.¹⁸⁰
- Sicherstellung einer Einmalbesteuerung bei hybriden Gestaltungen, indem der Quellenstaat festlegt, ob die Zahlung als Dividenden oder Zinsen behandelt wird.¹⁸¹

(2) Maßnahmen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen

Bei hybriden Gestaltungen werden die Zahlungen als Zinsen deklariert und vom Zahler steuerlich als Kosten geltend gemacht. Vom ausländischen Empfänger hingegen werden sie als Dividenden deklariert, die vielfach, z.B. auch in Deutschland, von einer Kapitalgesellschaft steuerfrei vereinnahmt werden können.

Am 07. Juni 2017 wurde ATAD2 als Ergänzung zur Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidung (ATAD1) beschlossen, die hybride Gestaltungen bekämpfen sollen¹⁸². Damit soll sichergestellt werden, dass hybride Gestaltungen auch dann nicht zur Vermeidung von Körperschaftsteuer genutzt werden können, wenn Steuerpflichtige aus Drittstaaten an den Gestaltungen beteiligt sind. Dies soll im Falle einer doppelten Abzugsmöglichkeit durch die Nichtberücksichtigung eines Abzugs und im Falle eines Abzugs bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung entweder durch Nichtgewährung des Abzugs oder durch Hinzurechnung der Zahlung zu den steuerpflichtigen Einkünften gewährleistet werden.

(3) Umsetzung in deutsches Recht

Bereits Mitte Dezember 2013 hat das Europäische Parlament in einer Entschließung messbare und verbindliche Verpflichtungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung in der EU gefordert.¹⁸³ Diese Entschließung wurde Mitte März 2014 vom Deutschen Bundestag aufgegriffen.¹⁸⁴

Auch die deutsche Bundesregierung unterstützt derartige Maßnahmen, wie ihr im April 2014 vorgestelltes Maßnahmenpaket gegen Steuerbetrug, trickreiche Steuervermeidung und Geldwäsche zeigt.¹⁸⁵

Das OECD-Maßnahmenpaket und das EU-Maßnahmenpaket haben dieselbe Zielsetzung und überschneiden sich deshalb. Entsprechend dienen die gesetzlichen Maßnahmen in Deutschland zur Umsetzung des EU-Maßnahmenpakets auch der Umsetzung des OECD-Maßnahmenpakets.¹⁸⁶ Die folgende Auflistung zeigt einen Auszug aus der Vielzahl von Gesetzen und Verordnungen, die die deutsche Bundesregierung zur Umsetzung der EU-Vorgaben erlassen hat.

Gesetz zur Umsetzung der Maßnahmen zur Verhinderung von BEPS (BEPS1-Umsetzungsgesetz)

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen vom 20. Dezember 2016.

Steuerungsbekämpfungsgesetz

Den Kernpunkt des Gesetzbündels vom 02. Juni 2017¹⁸⁷ bildet eine Reihe an Maßnahmen, die insbesondere auf die Schaffung von mehr Transparenz abzielen. Beherrschende Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Personengesellschaften, Personenvereinigungen, Körperschaften oder anderen Vermögensmassen mit Sitz in einem Drittstaat sollen offengelegt und nachverfolgt werden können:

- **Aufhebung des Bankgeheimnisses in § 30a AO:** Das Vertrauensverhältnis zwischen Banken und Kunden wird dadurch gelockert, dass gespeicherte Daten über Kontakte zu ausländischen Gesellschaften von der Finanzverwaltung erfragt und für steuerliche Zwecke genutzt werden können.
- **Erweiterung des Sammelauskunftersuchens in § 93 Abs. 1 AO:** Die Voraussetzungen für ein Sammelauskunftersuchen werden klarer definiert. Es wird außerdem klargestellt, wann ein hinreichender Grund für Ermittlungen besteht. Ermittlungen ins Blaue hinein bleiben jedoch auch weiterhin untersagt.
- **Erweiterung des Kontenabrufverfahrens für Besteuerungszwecke in § 93 Abs. 7 AO:** Durch die Erweiterung sollen nun auch Fälle ermittelt werden können, in denen ein inländischer Steuerpflichtiger, Verfügungsberechtigter oder wirtschaftlich Berechtigter eines Depots oder Kontos einer natürlichen Person, Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Sitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs der AO ist. Zeitgleich werden Kreditinstitute dazu verpflichtet, die Daten zum Kontoabruf bei einer Kontoauflösung für zehn Jahre vorzuhalten.
- **Vereinheitlichung der Anzeigepflicht für den Erwerb von qualifizierten Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften in § 138 AO:** Die bisher bereits bestehende Anzeigepflicht in § 138 Abs. 2 Satz 1. Nr. 3 AO soll künftig für mittelbare und unmittelbare Beteiligungen gleichermaßen ab einer 10%-Hürde gelten. Die Pflicht zur Anzeige wurde jedoch erleichtert: Statt den Erwerb wie bisher innerhalb einer 5-Monats-Frist anzeigen zu müssen, soll er künftig erst mit der abzugebenden Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuererklärung anzugeben sein.
- **Erweiterte Anzeigepflicht für Steuerpflichtige in § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 AO:** Künftig müssen Steuerpflichtige auch Geschäftsbeziehungen zu Personengesellschaften, -vereinigungen, Körperschaften oder Vermögensmassen in Drittstaaten (so genannte Drittstaaten-Gesellschaften) anzeigen, wenn sie auf diese einen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss haben – und das auch unabhängig davon, ob sie an dem Unternehmen formal beteiligt sind oder nicht. Bei einer Pflichtverletzung droht ein Bußgeld von bis zu 25.000 €.
- **Neue Mitteilungspflicht für Finanzinstitute in § 138c AO:** Auch Finanzinstitute sollen dem Fiskus helfen, Steuersündern auf die Schliche zu gelangen. Künftig müssen sie die Verwaltung über von ihnen hergestellte oder vermittelte Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaaten-Gesellschaften informieren. Verletzen sie die Mitwirkungspflicht, droht eine Haftung für die dadurch verursachten Steuerausfälle sowie ein Bußgeld von bis zu 25.000 €.
- **Neue Aufbewahrungspflichten für Steuerpflichtige in § 147a Abs. 2 AO:** Für Steuerpflichtige, die i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG einen beherrschenden oder bestimmenden Einfluss – unmittelbar oder mittelbar – auf gesellschaftsrechtliche, finanzielle oder geschäftliche Angelegenheiten einer Drittstaaten-Gesellschaft ausüben, gilt bald eine neue Aufbewahrungspflicht.

Hiernach sind Unterlagen dann über einen Zeitraum von sechs Jahren aufzubewahren. Zudem wird bei den betroffenen Personen künftig eine Außenprüfung ohne besondere Begründung zulässig sein.

- **Aufzeichnung des steuerlichen Identifikationsmerkmals in § 154 Abs. 2 AO:** Im Rahmen einer Legitimationsprüfung sollen Kreditinstitute künftig auch das steuerliche Identifikationsmerkmal des Kontoinhabers und jedes anderen Verfügungsberechtigten und wirtschaftlich Berechtigten aufzeichnen. Diese Information soll allein der Finanzverwaltung im Rahmen des Kontenabrufverfahrens zugänglich gemacht werden. Handelt es sich bei dem Konto jedoch um ein Kreditkonto, das ausschließlich der Finanzierung privater Konsumgüter dient und das einen Rahmen von 12.000 € nicht überschreitet, so entfällt die Pflicht zur Erhebung des Identifikationsmerkmals.
- **Neue Festsetzungsfrist in § 170 Abs. 7 AO:** Für Steuern auf Einkünfte oder Erträge, die im Zusammenhang mit Beziehungen zu einer Drittstaaten-Gesellschaft entstehen, beginnt die Festsetzungsfrist frühestens mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese Beziehung bekannt geworden ist, spätestens nach 10 Jahren – vorausgesetzt der Steuerpflichtige teilt sie selbst mit. Verletzt er hingegen seine Mitteilungspflicht, so hemmt das den Beginn der steuerlichen Festsetzungsfrist und den Eintritt der Festsetzungsverjährung.
- **Neue Zahlungsverjährungsfrist in Fällen der Steuerhinterziehung in § 228 Satz 2 AO¹⁸⁸:** Die Zahlungsverjährungsfrist in Fällen der Steuerhinterziehung wird an die Dauer der Festsetzungsverjährung für hinterzogene Steuern in § 169 Abs. 2 Satz 2 AO angeglichen; sie verlängert sich damit von derzeit fünf auf künftig 10 Jahre.
- **Erweiterung des Katalogs der besonders schweren Steuerhinterziehung in § 370 Abs. 3 AO:** Die fortgesetzte Steuerhinterziehung durch verdeckte Geschäftsbeziehungen zu einer beherrschten Drittstaaten-Gesellschaft i.S.d. § 318 Abs.3. AO wird in den Katalog der besonders schweren Steuerhinterziehung aufgenommen. Zugleich wird die strafbefreiende Selbstanzeige in solchen Fällen ausgeschlossen.
- **Erweiterung des automatisierten Abrufs von Kontoinformationen nach § 24c Abs. 1 KWG:** Kreditinstitute müssen die nach § 24c Abs. 1 KWG zu führende Datei künftig auch im Rahmen von steuerlichen Zwecken als Kontenabruf-Datei führen. Zusätzlich muss in der Datei auch das jeweilige Identifikationsmerkmal jedes anderen Verfügungsberechtigten und wirtschaftlich Berechtigten i.S.d. § 154 Abs. 2 AO festgehalten werden.
- **Neue Regelung zu Sonderbetriebsausgabenabzug in § 4i EStG:** Ein neuer Paragraph regelt den Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug. Hiernach wird ein Abzug verhindert, wenn bereits in einem anderen Staat die steuerliche Bemessungsgrundlage gemindert wurde.

4.2.2 EU-Verfahren wegen unerlaubter Beihilfe durch Steuervergünstigungen

Die Einkommensteuervorschriften werden jeweils rein national von den einzelnen EU-Mitgliedsländern festgelegt. EU-einheitliche Bestimmungen und deren Änderungen müssen einstimmig von allen EU-Mitgliedstaaten beschlossen werden.¹⁸⁹ Im Gegensatz dazu hat die Europäische Kommission umfangreiche Befugnisse im Bereich des Wettbewerbsrechts, insbesondere auch wegen unerlaubter Beihilfe durch Steuervergünstigungen: "Die Beihilfevorschriften sind anzuwenden, wenn eine Steuervergünstigung selektiv ist, also Vorteile nur für bestimmte Unternehmen oder Aktivitäten gewährt werden und diskriminierend wirken. Alleine die Europäische Kommission hat gemäß EU-Vertrag das Recht zu entscheiden, ob eine Beihilfe mit dem Europäischen Recht vereinbar ist. Die Europäische Kommission kann verlangen, dass illegal gewährte Beihilfen zurückgezahlt werden ...".¹⁹⁰

Die Europäische Kommission hat hierzu auf Initiative des EU-Wettbewerbskommissars ALMUNIA, Vizepräsident der Europäischen Kommission, eine Task Force eingesetzt, die prüft, inwieweit die von einzelnen EU-Ländern gewährten Steuervergünstigungen, z.B. das Tax Ruling¹⁹¹, EU-widrige Beihilfen darstellen.¹⁹²

Die Europäische Kommission hat also von mehreren Staaten Informationen angefordert, deren Praxis für bedenklich gehalten wird.¹⁹³ ALMUNIA bekräftigte, "Fällen auf den Grund gehen zu wollen, in denen es Gesetze oder Behörden Großkonzernen erlaubten, Steuern zu vermeiden oder sie dazu sogar ermutigten. Es könne sich um illegale Beihilfen handeln."¹⁹⁴

Am 11. Juni 2014 hat die Europäische Kommission ein offizielles Verfahren¹⁹⁵ eröffnet zur Untersuchung der Steuerplanungspraktiken von APPLE (Irland), STARBUCKS (Niederlande) und FIAT Finance and Trade (Luxemburg)¹⁹⁶:

- In 2015 hat die Europäische Kommission von STARBUCKS (Niederlande) und von FIAT Finance and Trade (Luxemburg) Nachzahlungen von jeweils 20 bis 30 Mio. € an den jeweils zuständigen nationalen Fiskus verlangt.
- 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.

Diese EU-Verfahren könnten, falls erfolgreich, Prototypen für weitere Verfahren sein, mit denen u.a. die Steuervermeidungspraktiken von anderen multinationalen Konzernen, wie GOOGLE und AMAZON (gegen beide laufen schon Verfahren wegen Wettbewerbsbehinderung¹⁹⁷), näher untersucht werden sollen.

In diesem Zusammenhang wäre auch zu prüfen, inwieweit die Regeln der WORLD TRADE ORGANISATION (WTO) einen derartigen unfairen Steuerwettbewerb verbieten.

4.2.3 EU-Geldwäscherichtlinie

(1) Inhalt der Richtlinie

Am 25. Juni 2015 trat die Vierte EU-Geldwäscherichtlinie in Kraft¹⁹⁸:

- Zukünftig müssen die durch die Geldwäscherichtlinie Verpflichteten über ein ihrer Geschäftstätigkeit angemessenes Risikomanagement verfügen. Dies beinhaltet, dass die Verpflichteten ihr jeweiliges Risiko der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, vor allem unter Berücksichtigung der Kundenstruktur und der angebotenen Produkte und Dienstleistungen prüfen und ihre Maßnahmen zur Minderung des Risikos danach ausrichten.
- Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters der wirtschaftlich Berechtigten: Juristische Personen des Privatrechts, eingetragene Personengesellschaften, Trusts und Rechtsgestaltungen, die in ihrer Struktur und Funktion Trusts ähneln, müssen Angaben zu ihren wirtschaftlich Berechtigten an ein zentrales Register melden.
- Harmonisierung der Bußgeldbewehrung von Verstößen gegen geldwäscherechtliche Pflichten.

Die Vierte Geldwäscherichtlinie aus dem Jahr 2015 gibt der Europäischen Kommission den Auftrag, hoch riskante Drittländer zu ermitteln. Die schwarze Liste der Europäischen Kommission für unkooperative Geldwäsche-Staaten vom Juli 2016 umfasste folgende elf Länder: Afghanistan, Bosnien, Guyana, Irak, Laos, Syrien, Uganda, Vanuatu, Jemen, Nordkorea und Iran. Durch den delegierten Rechtsakt sollte Guyana von der schwarzen Liste gestrichen und Äthiopien hinzugefügt werden. Damit ist die Liste eine fast identische Übernahme der Vorlage der Financial Action Task Force (FATF), dem internationalen Forum, das zu Geldwäsche und Terrorfinanzierung arbeitet. Eine erste überarbeitete Fassung dieser schwarzen Liste wurde vom Europäischen Parlament im Januar 2017 abgelehnt, eine zweite überarbeitete Fassung wurde vom Europäischen Parlament am 17. Mai 2017 abgelehnt.¹⁹⁹

(2) Umsetzung in deutsches Recht

Das "Transparenz"-Register muss öffentlich einsehbar werden: Während im Referentenentwurf noch ein öffentliches Register vorgesehen war, soll der Zugang nun wieder beschränkt sein auf Personen mit "berechtigtem Interesse".

Am 31. März 2017 hat der Bundesrat zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie in deutsches Recht ein öffentlich zugängliches Transparenzregister der wahren EigentümerInnen von Unternehmen und Trusts gefordert. Ein öffentliches Register würde der globalen Bekämpfung von illegaler Steuerflucht, Geldwäsche und Korruption einen großen Dienst erweisen.

Die Entscheidung des Bundesrats steht im Gegensatz zu dem am 18. Mai 2017 verabschiedeten Gesetz²⁰⁰, das kein öffentlich zugängliches Register vorsieht, und zur deutschen Position auf EU-Ebene.

4.2.4 Besteuerung der Digital Economy

Die bis 2015 gültige Vorgehensweise soll anhand der Bestellung eines E-Books erläutert werden:

- Wird das E-Book über das Internet z.B. bei AMAZON bestellt, erfolgt die Lieferung aus Luxemburg, AMAZON stellt 3% Mehrwertsteuer in Rechnung und führt diese Mehrwertsteuer an den luxemburgischen Fiskus ab; der deutsche Fiskus erhält davon nichts.
- Wird das E-Book über das Internet hingegen z.B. bei BUECHER.de bestellt, erfolgt die Lieferung aus Deutschland, BUECHER.de muss die deutsche Mehrwertsteuer in Höhe von 19% in Rechnung stellen und an den deutschen Fiskus abführen.

Dies ist offensichtlich ein krasser Wettbewerbsnachteil der in Deutschland ansässigen Versandunternehmen und für das Ladengeschäft des traditionellen Buchhandels.

Umsatzbesteuerung am Ort des Verbrauchs statt am Ort der Produktion erforderlich

Die Europäische Kommission hat bereits am 22. Oktober 2013 mit Unterstützung des Ministerrats eine hochrangige Expertengruppe zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft²⁰¹ berufen. Die Gruppe soll die wesentlichen Probleme bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft identifizieren und mögliche Lösungen präsentieren. Die Ziele dieser Arbeitsgruppe waren sehr ähnlich wie Maßnahme 1 des OECD-Maßnahmenpakets.²⁰² Bereits Ende Mai 2014 wurde von der Expertengruppe ein ausführlicher Bericht vorgelegt.²⁰³

Der Leistungsort für sonstige Leistungen, die ein in der EU niedergelassenes Unternehmen (z.B. AMAZON und EBAY in Luxemburg) an Verbraucher in einem EU-Land erbringt, lag bis 2014 grundsätzlich am Verwaltungssitz des leistenden Unternehmens. Daraus ergab sich ein erheblicher Wettbewerbsnachteil der inländischen Anbieter, die den deutschen Steuersatz von 19% anwenden müssen, während der Anbieter aus Luxemburg die dortigen Steuersätze ansetzte (Regelsteuersatz damals 15%, ermäßigter Steuersatz 3% für E-Books). Außerdem kassierte Luxemburg auf diese Weise das Umsatzsteueraufkommen aus den Online-Geschäften mit deutschen Verbrauchern z.B. von AMAZON (E-Books), EBAY (Versteigerungsplattform) und APPLE (iTunes). Eine Weiterleitung an Deutschland war in der hier einschlägigen Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht vorgesehen.

Seit 2015 strikte Umsatzbesteuerung am Ort des Verbrauchs

Mit Wirkung zum 01. Januar 2015 wurde die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie geändert²⁰⁴: Bei einer Bestellung eines in Deutschland ansässigen Kunden ist nun immer, unabhängig ob der Lieferant im Ausland oder in Deutschland ansässig ist, einheitlich die deutsche Besteuerung mit dem deutschen Mehrwertsteuersatz von 19% anzuwenden. Die Mehrwertsteuer für Umsätze von deutschen Kunden fließt dann immer an den deutschen Fiskus, unabhängig davon, in welchem Land der Lieferant ansässig ist.

Seit 01. Januar 2015 liegt also der Leistungsort bei der Erbringung elektronischer Dienstleistungen an Verbraucher immer im Land des Verbrauchers, d.h. es macht für die Mehrwertsteuererhebung keinen Unterschied mehr, ob der Anbieter im Inland, in einem EU-Land oder in einem Drittland ansässig ist.²⁰⁵ Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie hat das Steuererhebungsproblem

bei den elektronisch erbrachten Dienstleistungen im Geschäft mit Endverbrauchern durch eine Registrierungs- und Erklärungsspflicht der im EU-Gebiet nicht niedergelassenen Drittlandsanbieter gelöst.²⁰⁶

One-Stop-Shop

Die Europäische Kommission hat Initiativen entwickelt zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen der digitalen Wirtschaft:²⁰⁷ Anmeldung einer Firma und Steuerabführung können dann in einem EU-Land in einem so genannten One-Stop-Shop gebündelt werden. Für elektronisch erbrachte Dienstleistungen sowie Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen kann dies bereits seit 01. Januar 2015 im so genannten Mini-One-Stop-Shop gemacht werden.

Dies stellt einen Schritt in die richtige Richtung dar. Darüber hinaus sollte die Europäische Kommission auch die Einführung eines weiter gefassten One-Stop-Shop für alle Geschäfte mit Endverbrauchern in Erwägung ziehen. Das Ergebnis wäre eine zusammengefasste Steuererklärung, in der sämtliche Umsätze des liefernden Unternehmens mit Endverbrauchern nach EU-Ländern aufgeschlüsselt und dem jeweiligen Steuersatz unterworfen werden. Der EU-Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, sollte dann die Steuereinnahmen an die anderen Mitgliedstaaten weiterleiten.

4.2.5 EU-Verrechnungspreis-Forum

Unangemessene Verrechnungspreise sind ein ganz wichtiges Mittel zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.²⁰⁸

In jedem Fall geht es um die Festlegung von angemessenen Preisen gemäß Fremdvergleichsgrundsatz²⁰⁹ bei Lieferungen zwischen verbundenen Konzernunternehmen und die Frage, ob durch Gestaltungen in Steueroasen ausgewiesene Gewinne berücksichtigt werden. Viele Länder, darunter auch Deutschland, haben bereits seit Jahren Maßnahmen ergriffen zur Vermeidung von fehlerhaften Verrechnungspreisen zwischen Konzernunternehmen. Bereits im Jahre 2003 wurden Steuerpflichtige verpflichtet²¹⁰, grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen in einer Verrechnungspreisdokumentation aufzuzeichnen; in den Folgejahren wurden die Aufzeichnungs- und Dokumentationspflichten weiter präzisiert²¹¹. In der Praxis wird bei der Betriebsprüfung durchaus kontrovers die Frage der Verwertbarkeit von solchen Verrechnungspreisdokumentationen diskutiert.²¹² Dabei geht es insbesondere auch um den Einfluss des europäischen Steuerrechts auf Verrechnungspreise und ihre Dokumentation.²¹³

Die nationalen Steuerverwaltungen prüfen die Verrechnungspreise und korrigieren fehlerhafte Verrechnungspreise zwischen Konzernunternehmen angemessen. Dies kann dann zu Doppelbesteuerung führen: Setzt z.B. der deutsche Betriebsprüfer eine Lieferung eines deutschen Unternehmens an seine Tochtergesellschaft im Niedrigsteuerausland höher an als in den ursprünglichen Lieferverträgen vereinbart, erhöht sich der Gewinn des deutschen Unternehmens und damit seine deutsche Steuerlast. Ob die ausländische Tochtergesellschaft nun die höheren Lieferpreise (nachträglich) steuerlich geltend machen kann, hängt von vielen Unwägbarkeiten ab.

Können sich die beteiligten nationalen Steuerverwaltungen nicht auf einen einheitlichen Preis einigen, kann es durchaus auch zu doppelter Besteuerung kommen, wenn z.B. die Steuerverwaltung in Deutschland höhere Bezugspreise (nachträglich) festlegt als die Steuerverwaltung im Niedrigsteuerland akzeptiert.

Sowohl die OECD²¹⁴ als auch die Europäische Kommission haben zu diesen enorm wichtigen Fragen eigene Arbeitsgruppen gegründet, die Vorschläge zur Vermeidung sowohl von Doppelbesteuerung als auch von doppelter Nichtbesteuerung weiterentwickeln. Die Europäische Kommission hat im Rahmen der Arbeiten des gemeinsamen Verrechnungspreis-Forums bereits im Jahr 2013 eine Reihe von Empfehlungen erarbeiten lassen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Beilegung von Streitpunkten zwischen nationalen Steuerverwaltungen. Die Arbeit des EU-Verrechnungspreis-Forums orientiert sich an den OECD-Verrechnungspreis-Leitlinien²¹⁵ und arbeitet auf der Basis von einvernehmlichen Vorschlägen zur Lösung von Problemen, die die tägliche Steuerpraxis mit sich bringt. Im Januar 2014 wurde ein Bericht angenommen, der Ausgleichszahlungen zwischen einzelnen Mitgliedstaaten vorsieht zur Vermeidung sowohl von Doppelbesteuerung als auch von doppelter Nichtbesteuerung.²¹⁶ Seitdem wurden eine Reihe von Studien erstellt und mehrere Berichte angenommen mit Empfehlungen zur Umsetzung angemessener Verrechnungspreise.²¹⁷

Die OECD hat in ihrem Maßnahmenpaket gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung insbesondere durch Maßnahmen 8, 9 und 10 zusätzliche Schritte zur Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung vorgeschlagen.²¹⁸

4.3 Beispiele für vorgeschlagene EU-Maßnahmen

Im Folgenden werden beispielhaft wichtige vorgeschlagene EU-Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erläutert.

4.3.1 Revisionsvorschläge für bestehende EU-Richtlinien

Die Europäische Kommission empfiehlt, die EU-Fusionsrichtlinie²¹⁹, die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie²²⁰ und die EU-Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen²²¹ geeignet zu reformieren. Entsprechend wurden von der Europäischen Kommission Ende November 2013 konkrete Änderungsvorschläge²²² für die EU-Mutter-Tochter-Richtlinie unterbreitet, damit diese Richtlinie nicht mehr zur aggressiven Steuerplanung genutzt werden kann. Ähnliche Maßnahmen sind zudem für die EU-Richtlinie für Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen²²³ geplant.

Im Bericht der Europäischen Kommission von Mitte März 2014 sind weitere Maßnahmen im Steuerbereich enthalten²²⁴, die allerdings, wie im Folgenden gezeigt, die Defizite der bisherigen Regelungen teilweise bestehen lassen und bei der vorgesehenen Präzisierung der EU-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren die bestehenden Defizite sogar verschärfen würden.

Prinzipiell kann eine Doppelbesteuerung systematisch durch Steuerfreistellung entweder im Empfängerstaat oder im Quellenstaat durch entsprechende Regeln vermieden werden:

- Wird die Doppelbesteuerung, wie in der Richtlinie vorgesehen, durch eine Steuerfreistellung im Quellenstaat vermieden, können die Erträge unbesteuert in ein anderes Land transferiert werden, z.B. in ein Land mit sehr niedrigen Steuersätzen. Dies führt zu einer endgültigen Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Erträge.
- Würde hingegen die Doppelbesteuerung durch eine Steuerfreistellung im Empfängerstaat vermieden, indem eine allgemeine Quellenbesteuerung im Quellenstaat bei gleichzeitiger voller Anrechnung der gezahlten Quellensteuer im Empfängerstaat²²⁵ eingeführt wird, könnte dadurch systematisch eine Einmalbesteuerung der Erträge sichergestellt und eine Nichtbesteuerung verhindert werden.

(1) Präzisierung der EU-Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren

In einem Mitgliedstaat angefallene Zahlungen in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren sollen von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern befreit werden, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen oder Lizenzgebühren ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats ist²²⁶ mit einer Beteiligung > 25% am zahlenden Unternehmen²²⁷. In der Richtlinie wird dies wie folgt begründet:

"(1) Im europäischen Binnenmarkt ... sollten Finanzbeziehungen zwischen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten nicht gegenüber gleichartigen Beziehungen zwischen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats steuerlich benachteiligt werden.

(2) Diese Forderung ist bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren gegenwärtig nicht erfüllt; die nationalen Steuervorschriften, ggf. in Verbindung mit bilateralen oder multilateralen Übereinkünften, können nicht immer die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleisten, ...

(3) Es muss gewährleistet sein, dass Einkünfte in Form von Zinsen und Lizenzgebühren einmal in einem Mitgliedstaat besteuert werden.

(4) Das geeignetste Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu gewährleisten, besteht darin, die Steuern ... bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; ...".²²⁸

Die Richtlinie eröffnet unnötig Möglichkeiten zur Steuervermeidung, weil dadurch eine allgemeine Quellenbesteuerung zwar nicht verhindert, aber erschwert wird. Die Richtlinie erlaubt andererseits den nationalen Staaten sehr wohl, gegen Missbrauch vorzugehen, wenn sie dies wollen.²²⁹ Auch die Europäische Kommission sieht seit längerem die enormen Probleme, die diese Richtlinie aufwirft.²³⁰ Am 11. November 2011 verabschiedete die Europäische Kommission einen neuen Richtlinienvorschlag um zu "präzisieren, dass die Mitgliedstaaten die Richtlinienvorteile den Unternehmen eines Mitgliedstaats nur dann gewähren müssen, wenn die Einkünfte aus der Zahlung von Zinsen oder Lizenzgebühren nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind"²³¹.

(2) Verbesserung der Besteuerung von Muttergesellschaften und ihrer Tochtergesellschaften

Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll Hindernisse bei der Gewinnverteilung für Mutter- und Tochtergesellschaften beseitigen, falls die einzelnen Gesellschaften in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind. Die Richtlinie verpflichtet den Mitgliedstaat, der bei ihm ansässigen Muttergesellschaft entweder eine Steuerbefreiung zu gewähren für Dividenden, die sie von ihrer Tochtergesellschaft erhalten hat, oder die von der Tochtergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat gezahlten Kapitalertragsteuern anzurechnen. Dies vermeidet gemäß Richtlinie das Risiko von Doppelbesteuerung, d.h. das Risiko einer Besteuerung desselben Einkommens sowohl auf der Ebene der Tochter- wie auch der Muttergesellschaft.²³²

Auch diese Richtlinie dient allerdings mittlerweile immer häufiger der Steuervermeidung. Dies hat nun auch die Europäische Kommission erkannt und hat Ende November 2013 eine Ergänzung der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgeschlagen: "Während die Richtlinie eigentlich eine Doppelbesteuerung vermeiden sollte, wird sie nun von Unternehmen genutzt, um jedwede Steuerzahlung in den EU-Mitgliedstaaten zu vermeiden. Einer dieser Fälle bezieht sich auf eine Steuergestaltung durch hybride Finanzierungen, die nach einer Untersuchung durch die Arbeitsgruppe EU-Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung für schädlich erklärt wurde."²³³

Der Europäischen Kommission ist es Ende Juni 2014 gelungen, einen einstimmigen Beschluss aller 28 EU-Mitgliedsländer zur Schließung eines Steuerschlupflochs zu erwirken, indem hybride Zahlungen, die im Quellenland als Kosten steuerlich geltend gemacht werden können und bisher im Empfängerland als Dividenden steuerfrei vereinnahmt werden können, ab Ende 2015 im Empfängerland zwingend besteuert werden müssen.²³⁴ Zudem wird hier eine verpflichtende Missbrauchsregel eingeführt, sodass alle Mitgliedsländer gegen diesen Missbrauch vorgehen müssen, und nicht nur, wie bisher, je nach eigener Interessenlage dagegen vorgehen können.

Die Richtlinie geht in die richtige Richtung. Aber eine einfache und umgehungsresistente Lösung wäre die Einführung einer allgemeinen Quellensteuer, die im Empfängerland voll angerechnet wird.²³⁵ Dies wäre allerdings zum Nachteil der EU-Niedrigsteuerländer und deshalb ist eine EU-weite Umsetzung einer solchen Maßnahme in absehbarer Zeit nicht zu erwarten.

4.3.2 EU-Richtlinienvorschlag zur Anwendung der länderbezogenen Berichterstattung der G20/OECD

Anfang Mai 2017 veröffentlichte die OECD eine Liste für den automatischen Informationsaustausch zwischen den beteiligten Ländern²³⁶, der 2018 beginnen soll. Diese Liste schließt die Beziehungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten ein, die sich 2016 zu einem Informationsaustausch nach EU-Recht ab 2017 verpflichtet haben.²³⁷ Gemäß dieser Liste gibt es mittlerweile mehr als 700 einzelne Beziehungen zwischen den beteiligten Ländern.

Die große Bedeutung der Erhöhung der Transparenz für eine wirkungsvolle Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurde in ausführlichen Untersuchungen analysiert.²³⁸ Für ein Country-by-Country-Reporting wurden folgende Vorschläge für länderbezogene Offenlegungspflichten vorgelegt²³⁹:

- Angabe der Länder und der jeweiligen Firmenstruktur, in denen das jeweilige multinationale Unternehmen tätig ist, zuzüglich der Benennung bedeutender Projekte.
- Umsätze, Vorkosten inkl. Einkauf, Finanzierungskosten, Finanzergebnis, alle Angaben für jedes Land sowohl konzernintern als auch nach außen; Lohn- und Gehaltskosten sowie Beschäftigtenzahlen; Gewinn vor Steuern.
- In jedem Land nominal zu zahlende und tatsächlich gezahlte Steuern, einschließlich Zuordnung zu den größeren Projekten, auf die sich diese Zahlungen beziehen.
- Details über den Buchwert des physischen Firmenkapitals in jedem Land.
- Details über das gesamte Brutto- und Nettovermögen für jedes Land.

Die Durchsetzung derartiger länderbezogener Berichtspflichten wäre von Vorteil für die Steuerbehörden aller beteiligten Länder. Darüber hinaus gibt es eine Reihe von weiteren Vorteilen:

- Die komplexen Strukturen transnationaler Konzerne würden durchsichtiger.²⁴⁰
- Die Datenlage zum weltweiten Handel mit Waren und Dienstleistungen würde verbessert.
- Wirkungsweise und Bedeutung von Steueroasen würden besser erkennbar.
- Die Bevölkerung in den jeweiligen Ländern könnte sich ein Bild machen über Kosten und Nutzen der jeweils in ihrem Land tätigen multinationalen Unternehmen.

Damit diese vorteilhaften Wirkungen eintreten, müssten allerdings möglichst viele derjenigen Länder, in denen große multinationale Unternehmen ansässig oder tätig sind, länderbezogene Offenlegungspflichten obligatorisch machen, also eine Art internationale Harmonisierung jedenfalls innerhalb einer Gruppe von wichtigen Ländern erreichen. Derartige Harmonisierungen sind auf gutem Weg.²⁴¹ Die EU hat hierzu bereits eine Reihe von Transparenzmaßnahmen umgesetzt.²⁴² So gibt es für Unternehmen der Mineral- und Forstindustrie und für Finanzunternehmen seit Mitte 2013 EU-weite gesetzliche Vorgaben²⁴³:

- Eine neue EU-Verordnung²⁴⁴ vom Juni 2013 verpflichtet alle größeren Unternehmen aus der Mineral- und Forstindustrie zu länderspezifischen Veröffentlichungen bezüglich Zahlungen an die jeweiligen nationalen Regierungen (für Genehmigungen, Ertragsteuern, Lizenzgebühren und Dividenden). Länderspezifische Bilanzangaben, insbesondere zu Ergebnis vor Steuern sowie zu bilanzierten und zu gezahlten Steuern, sind (noch?) nicht vorgesehen. Die Europäische Kommission hat bereits erklärt, dass sie eine Ausdehnung dieser Vorschriften auf alle größeren Unternehmen für wünschenswert hält.
- Ab 2015 müssen alle Finanzunternehmen länderspezifische Angaben zu ihren Geschäftsreichen, Umsätzen und Beschäftigten veröffentlichen. Länderspezifische Angaben zu Ergebnis vor Steuern, bilanzierte Steuern (auch gezahlte Steuern?) und erhaltenen Subventionen müssen (vorerst?) nur vertraulich an die Europäische Kommission gemeldet werden.²⁴⁵

Öffentliche länderbezogene steuerliche Berichterstattung erforderlich

Eine länderbezogene steuerliche Berichterstattung gegenüber der Öffentlichkeit steht allerdings nach wie vor auf der politischen Agenda. Nachdem sich zunächst das Europäische Parlament des Themas angenommen hatte, legte die Europäische Kommission im April 2016 einen Richtlinienentwurf vor, nach dem für Unternehmen ein öffentliches Country-by-Country-Reporting vorgeschrieben werden soll. Berichtet werden soll demnach – Land für Land – über die Art der Tätigkeiten, die Zahl der Beschäftigten, die Umsatzerlöse, den Gewinn vor Steuern und die erhaltenen Gewinne sowie die im jeweiligen Jahr geschuldete und gezahlte Ertragsteuer.

Im März 2015 legte die Europäische Kommission einen Vorschlag vor, mit dem durch den automatisierten Informationsaustausch über Steuervorbescheide mit grenzüberschreitender Wirkung eine größere Transparenz gegenüber den Steuerbehörden erreicht werden sollte. Der vom Rat im Dezember 2015 angenommene Vorschlag wird zu einer effektiveren Zusammenarbeit der Steuerbehörden beitragen und Regierungen dabei unterstützen, ihre Steuerbasis besser zu schützen.

Der Vorschlag der Europäischen Kommission²⁴⁶ zur länderbezogenen Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting – CbCR) hat zum Ziel, der heutigen Undurchsichtigkeit bei der Zahlung von Unternehmensteuern durch öffentliche Transparenz zu begegnen. Die Europäische Kommission schreibt hierzu, dass anhand dieser Berichterstattung die Öffentlichkeit die Steuerstrategien der Unternehmen und ihren Beitrag zum Wohlstand (wird) beurteilen können.

Vollständige Transparenz ist für eine effektive Steuerpolitik unabdingbar. Legale Transparenz durch US-Senatsanhörungen und UK-Parlamentsanhörungen sowie illegale Transparenz, wie Luxemburg-Leaks, Panama-Leaks und Bermuda-Leaks, waren Grundlage für eine erfolgreiche internationale Verständigung zu Gegenmaßnahmen.²⁴⁷ Deshalb sollte die Bundesregierung unbedingt – im Gegensatz zu bisher – im nächsten Schritt den EU-Vorschlag (im Rahmen der Rechnungslegungsvorschriften) für Country-by-Country-Reporting unterstützen.

Am 12. Juni 2017 haben der Rechtsausschuss und der Wirtschafts- und Währungsausschuss des Europäischen Parlaments über den Vorschlag der Europäischen Kommission für eine länderbezogene Finanzberichterstattung (Country-by-Country-Reporting) abgestimmt. Die Europäische Kommission hatte vorgeschlagen, dass große, grenzüberschreitend tätige Unternehmen ihre wichtigsten Steuerdaten nach Ländern veröffentlichen sollen – aufgeschlüsselt für EU-Länder und Steueroasen, aber lediglich zusammengefasst für alle weiteren Drittstaaten. Der beschlossene Text verbessert den Vorschlag der Europäischen Kommission entscheidend und bringt mehr Steuertransparenz.

Neue EU-Anzeigepflichten für grenzüberschreitende Steuerplanungsmodelle

Die Europäische Kommission schlägt neue Transparenzvorschriften für Intermediäre im Bereich der Steuerplanung vor. Am 21. Juni 2017 hat die Europäische Kommission neue strenge Transparenzvorschriften für Intermediäre wie Steuerberater, Buchhalter, Banken und Anwälte vorgeschlagen, die Steuerplanungsstrategien für Kunden ausarbeiten und empfehlen. Grenzüberschreitende Steuerplanungsstrategien, die bestimmte Merkmale und Kennzeichen aufweisen

und Regierungen Verluste verursachen können, müssen nun Steuerbehörden unaufgefordert gemeldet werden, bevor sie zum Einsatz kommen.²⁴⁸

Die Mitgliedstaaten werden Angaben, die sie zu Steuerplanungsstrategien erhalten, über eine zentrale Datenbank automatisch austauschen. Dadurch werden sie frühzeitig vor neuen Risiken im Bereich der Steuervermeidung gewarnt und in die Lage versetzt, Maßnahmen zur Unterbindung von schädlichen Vorgehensweisen zu ergreifen.

4.3.3 EU-Richtlinienvorschlag für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

(1) Darstellung

Schon 2011 hatte die Europäische Kommission einen Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vorgelegt.²⁴⁹ Um eine ausreichend breite Unterstützung mobilisieren zu können, sollte nach Meinung der Europäischen Kommission jeder EU-Mitgliedstaat weiter frei über den nationalen Körperschaftsteuersatz entscheiden können und jedes EU-Unternehmen sollte (jedenfalls vorläufig) im Rahmen eines Optionsmodells für diese harmonisierte Bemessungsgrundlage optieren oder alternativ weiter die nationalen Vorschriften anwenden können.

Die Gegner einer Harmonisierung des EU-Unternehmensteuerrechts befürchteten nicht ganz zu Unrecht, dass dieser Vorschlag der erste entscheidende Schritt für eine derartige Harmonisierung sei. Die Befürworter einer Harmonisierung, z.B. Deutschland, bemängelten die im Vorschlag vorgesehenen vielfältigen Optionsmöglichkeiten. Ein besonders strittiger Punkt ist die im Entwurf zunächst vorgesehene optionale Verlustverrechnung über EU-interne Grenzen hinweg²⁵⁰, die von Industrievertretern begrüßt wurde, während viele Mitgliedsländer erhebliche Aufkommenseinbußen befürchteten und deshalb als Zwischenschritt eine nicht konsolidierte²⁵¹ Bemessungsgrundlage vorschlugen. Damit verloren die Industrievertreter ihr ursprüngliches Interesse und der Vorschlag wurde politisch auf Eis gelegt.²⁵²

Am 25. Oktober 2016 hat die Europäische Kommission neue Vorschläge zur Umsetzung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vorgelegt.²⁵³ Änderungen gegenüber dem vorangegangenen Vorschlag aus dem Jahr 2011 sind:

- Für multinationale Konzerne mit weltweiten jährlichen Erträgen von über 750 Mio. € wird das neue System verpflichtend sein, die anderen Unternehmen können im Rahmen einer Meistbegünstigung optieren.
- Alle in einem EU-Land ausgewiesenen Gewinne sollen zukünftig mit Verlusten in anderen EU-Ländern verrechnet werden können.
- Ein Teil des ausgewiesenen Gewinns soll zukünftig unbesteuert bleiben: Ein Gewinn in Höhe von mindestens 2% des Eigenkapitals soll unbesteuert bleiben, oder falls höher, in Höhe der durchschnittlichen Umlaufrendite von 10-jährigen Euro-Staatspapieren. Wenn also ein Unternehmen 5 Mio. € Gewinn ausweist und 100 Mio. € Eigenkapital hat, sollen zukünftig mindestens 2 Mio. € Gewinn unbesteuert bleiben.

- Zusätzliche steuerliche Förderung für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, die mit einer realen Wirtschaftstätigkeit verbunden sind.
- Erst in einer zweiten Phase soll dann auch der grenzüberschreitende Verlustausgleich eingeführt werden, indem die Bemessungsgrundlagen miteinander konsolidiert werden, wodurch dann eine Gemeinsame **Konsolidierte** Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) umgesetzt würde.

(2) Bewertung

Eine konsolidierte einheitliche Bemessungsgrundlage wurde von den deutschen Konzernen (wie auch von vielen internationalen Konzernlobbys) unterstützt, weil sie sich durch die Konsolidierung und die so neu gegebenen Möglichkeiten der Verrechnung von deutschen Gewinnen mit ausländischen Verlusten weniger Steuerbelastung erhofften. Genau aus diesem Grund wird eine derartige Verlustverrechnung über die Grenze von vielen Staaten, auch von Deutschland, abgelehnt, weil man (zu Recht) erhebliche Steueraufkommensverluste befürchtet.

Ohne eine derartige Verlustverrechnung über die Grenze wird eine einheitliche Bemessungsgrundlage von den deutschen Konzernen (wie auch von vielen anderen internationalen Konzernlobbys) abgelehnt, weil man dadurch die Möglichkeiten einzelner Länder einschränkt, über eine vergünstigte Bemessungsgrundlage ausgewählten Branchen und Unternehmen Steuervorteile zu gewähren. Genau deshalb unterstützen große Industrieländer wie Deutschland eine einheitliche Bemessungsgrundlage, lehnen aber eine schrankenlose Verrechnung von inländischen Gewinnen mit von ihnen nicht überprüfbaren ausländischen Verlusten ab.

Jedwede Optionslösung führt zwangsläufig zu einer Verminderung des Steueraufkommens, weil nur Konzerne und Konzernteile, die durch das neue System geringere Steuern erwarten können, für die Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage optieren werden. Nachdem nun Konzerne mit weltweiten Umsätzen über 750 Mio. € zwangsweise das neue Steuersystem anwenden müssen, dürfte der Steuerausfall durch die Optionslösung, die weiterhin für kleinere Konzerne gültig sein soll, geringer werden. Eine Optionslösung ist abzulehnen, weil jedwede Option das Steuersystem komplizierter und weniger umgehungsresistent macht.

Die vorgeschlagene Steuerfreistellung von mindestens der ersten 2% Eigenkapitalrendite (Notional Interest Deduction) führt zu erheblichen Steuerausfällen und ist auch deshalb abzulehnen. Das hierfür vorgetragene Argument – dann können die Unternehmen mehr investieren – ist grundsätzlich richtig, führt aber in letzter Konsequenz zur Forderung einer völligen Steuerfreistellung aller unternehmerischen Gewinne und damit zum Ruin der öffentlichen Finanzen. Wenn man Investitionen über steuerliche Maßnahmen anregen will, sollte man höhere nominale Steuersätze in Verbindung mit höheren Abschreibungssätzen einführen:

- Wer investiert, zahlt weniger Steuern.
- Wer nicht investiert, zahlt mehr Steuern.

Hinzu kommt die EU-Forderung, dass zukünftig alle nationalen Systeme der Unternehmensbesteuerung sich an der vorgeschlagenen Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ausrichten sollen:

- Dies bedeutet eine existentielle Gefährdung der deutschen Gewerbesteuer, die jährlich fast 50 Mrd. € erbringt²⁵⁴. Die derzeitige Besteuerung eines kleinen Teils von **gezahlten** Zinsen und **gezahlten** Lizenzgebühren bei der deutschen Gewerbesteuer, aber auch bei der italienischen regionalen Unternehmensteuer IRAP und ähnlichen Steuern in der EU würde systematisch gefährdet.
- Zudem würde durch die von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen Art und Weise einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage die Umsetzung der zwingend erforderlichen Besteuerung der **gezahlten** Zinsen und **gezahlten** Lizenzgebühren im Quellenstaat²⁵⁵ je nach Aufteilungsschlüssel mehr oder weniger stark behindert.

Die im Richtlinienentwurf 2016 gegenüber 2011 vorgeschlagenen zusätzlichen Regelungen erschweren die Verabschiedung einer Richtlinie für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage und sollten deshalb zurückgenommen werden. Der Richtlinienentwurf sollte auf eine gemeinsame Steuer-Bemessungsgrundlage konzentriert werden ohne Verlustausgleich über die Grenze und ohne Aufkommensausgleich über die Grenze.²⁵⁶

Zudem sollte keinesfalls ein Teil des Gewinns unbesteuert bleiben, so wie im EU-Richtlinienentwurf vorgesehen. Vielmehr sollte die derzeitige steuerliche Benachteiligung von Eigenkapital durch die später vorgeschlagene Besteuerung aller im Unternehmen erwirtschafteten Kapitalentgelte, nicht nur der Gewinne, sondern auch aller **gezahlten** Zinsen und Lizenzgebühren sichergestellt werden (siehe das spätere Kap. 5 .2).

4.3.4 EU-Finanztransaktionssteuer

Das Konzept einer Finanztransaktionssteuer als Maßnahme gegen unbeschränkte Währungsspekulationen wurde erstmals 1936 von KEYNES vorgestellt und von seinem Schüler TOBIN 1972 weiterentwickelt. Für jede Devisentransaktion sollte eine Transaktionssteuer in Abhängigkeit von der Höhe des gehandelten Betrags und der Häufigkeit der Transaktionen erhoben werden.

Mittels der unkontrollierten weltweiten Verknüpfung der Märkte und einer überwiegend kreditfinanzierten Spekulation und Arbitrage haben Finanzinstitute und Finanzspekulantinnen eine ebenso weltweite Bankenkrise verursacht. Die resultierenden Maßnahmen zur Rettung des Banken- und Finanzsystems wurden nicht nur in den besonders betroffenen Ländern, sondern auch in den wirtschaftlich stärkeren Ländern aus Steuermitteln finanziert, also aufgrund der Zusammensetzung des Steueraufkommens²⁵⁷ ganz überwiegend den Löhnen aufgehalst. Die Staatsverschuldung vieler Länder wurde massiv erhöht, selbst einige EU-Länder gerieten an den Rand des Staatsbankrotts.²⁵⁸

Die Initiative 'Steuer gegen Armut', getragen von 98 gemeinnützigen Gruppen und Organisationen, hat die Einführung einer Finanztransaktionssteuer unterstützt. Zwar sei die "Finanztransaktionssteuer kein Allheilmittel gegen die Ursachen der letzten Krisen auf den Weltmärkten. Die Finanztransaktionssteuer habe aber viele Vorteile:

- Sie mache hochspekulative Geschäfte unrentabel.
- Der kleine, nicht spekulativ orientierte Anleger wird dabei von der Steuer ebenso wenig betroffen wie mittel- und langfristig ausgerichtete Investoren, die dem Gemeinwohl dienen.
- Während auf alle Produkte und Dienstleistungen eine Mehrwertsteuer entrichtet werden muss, gibt es auf den Finanzmärkten bisher keine vergleichbare Besteuerung.
- Die Steuer generiert hohe Einnahmen, die dringend benötigt werden."²⁵⁹

Ende September 2011 hat die Europäische Kommission konkrete Vorschläge für die Einführung einer Finanztransaktionssteuer²⁶⁰ vorgelegt²⁶¹. Das Ertragspotenzial einer EU-Finanztransaktionssteuer liegt nach Angaben der Europäischen Kommission pro Jahr im niedrigen zweistelligen Milliardenbereich.²⁶² Dies könnte einen guten Teil der Belastungen und Risiken abdecken, die für die Rettung des Euro und des Bankensystems entstanden sind, die wegen spekulativer Finanztransaktionen erforderlich waren.

Der Europäische Gerichtshof macht den Weg frei für eine EU-Finanztransaktionssteuer

Erwartungsgemäß scheiterte die für eine EU-Steuerrichtlinie erforderliche Einstimmigkeit aller 28 EU-Mitgliedsländer aus unterschiedlichen Gründen:

- Zum einen waren einige Länder aus grundsätzlichen Erwägungen gegen eine Steuerharmonisierung durch eine EU-weite Finanztransaktionssteuer.
- Zum anderen befürchteten einige Länder, dass die Konkurrenzfähigkeit ihrer Finanzinstitutionen gegenüber Nicht-EU-Standorten beeinträchtigt würde.
- Zudem wurde die Möglichkeit einer verwaltungsarmen und vor allem EU-konformen Umsetzung bezweifelt.

11 Mitgliedsländer beharrten auf der Einführung einer Finanztransaktionssteuer zumindest für ihre Länder und forderten die Europäische Kommission auf, einen entsprechenden Richtlinien-Vorschlag auszuarbeiten. Daraufhin legte die Europäische Kommission einen neuen Richtlinien-Vorschlag "Verstärkte Zusammenarbeit im Bereich Finanztransaktionssteuer"²⁶³ vor. Gegen diesen neuen Richtlinien-Vorschlag erhob die britische Regierung im Mai 2013 Klage beim Europäischen Gerichtshof, die im April 2014 vom Europäischen Gerichtshof abgewiesen wurde²⁶⁴. Damit war der Weg frei für eine abgestimmte Umsetzung zumindest in diesen 11 Ländern.²⁶⁵

Die Finanztransaktionssteuer ist laut EU-Recht eine Umsatzsteuer und steht deshalb unter der Jurisdiktion der Europäischen Union. Das Aufkommen soll nach Meinung der Europäischen Kommission eine eigene Ressource innerhalb des EU-Budgets darstellen, die ggf. zielgerichtet für die Unterstützung der durch die Bankenkrise besonders betroffenen EU-Randländer verwendet werden könnte.²⁶⁶

Erste kleine Schritte zur EU-Finanztransaktionssteuer

Ursprünglich sollten alle in den teilnehmenden Ländern ausgegebenen Finanztitel unabhängig vom Handelsplatz der Finanztransaktionssteuer unterliegen. Am 05. Mai 2014 einigten sich 10 Euroländer²⁶⁷, vorerst nur eine eng begrenzte Börsenumsatzsteuer auf Aktien und einige davon abgeleitete Derivate einzuführen. Einzelheiten zur Ausgestaltung der Steuer, insbesondere der Steuersatz und die detaillierte Umsetzung, müssen noch abschließend festgelegt werden.

Durch eine Börsenumsatzsteuer wird nur der Umsatz an der jeweiligen Börse besteuert. Dadurch ist eine Steuerumgehung leicht möglich, indem Finanztitel, z.B. die in Deutschland ausgegebene SIEMENS-Aktie, in London ohne Belastung durch diese Börsenumsatzsteuer gehandelt werden können, hingegen am Bankenplatz Frankfurt Börsenumsatzsteuer anfallen würde. Zudem werden wichtige Finanzmarktakteure wie Händler, die vorübergehend Finanztitel zum Wiederverkauf übernehmen (Market Maker), großzügig ausgenommen.

Die neue Steuer wird deshalb viel geringere Einnahmen erzielen als die ursprünglich avisierte Steuer auf alle Finanztransaktionen. Die Steuer wird die überschäumende Spekulation an den Finanzmärkten nur wenig bremsen, weil sie auf die meisten Derivate und Anleihen gar nicht erhoben wird.

Es bleibt abzuwarten, ob diese Börsenumsatzsteuer einen ersten Schritt zur Einführung einer echten Finanztransaktionssteuer darstellt. Aber bis Mitte 2017 wurde auch diese Börsenumsatzsteuer nicht eingeführt.

4.4 Exkurs: Überlegungen zu einer supranationalen Vermögensbesteuerung

4.4.1 Vermögen sind sehr ungleich verteilt

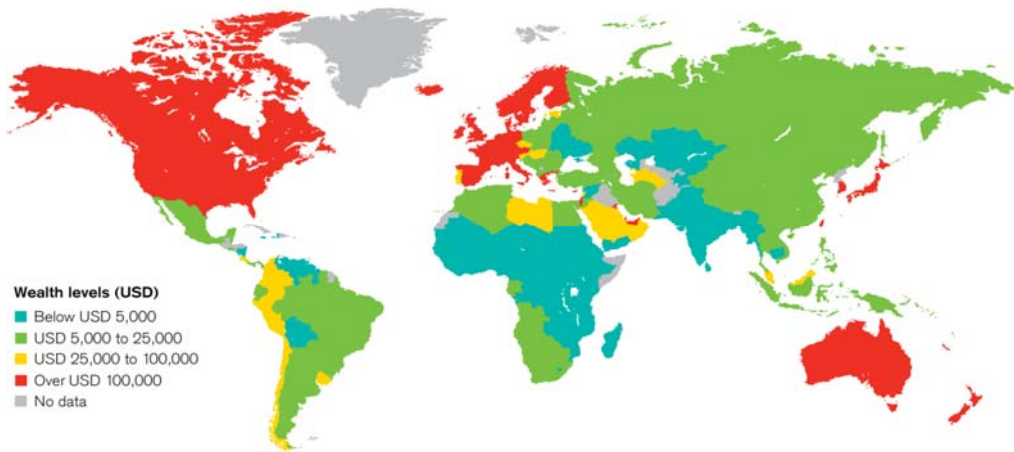
Abb. 4.2 zeigt die weltweite Verteilung des privaten Geldvermögens.

Fazit:

- Das Vermögen ist weltweit sehr ungleich verteilt.
- Besonders hohe durchschnittliche Vermögen von über 100.000 US\$ pro Kopf haben Nordamerika, West- und Nordeuropa sowie Japan, Südkorea, Australien und Neuseeland.
- Extrem niedrige Vermögen von unter 5.000 US\$ pro Kopf haben Bolivien und Venezuela, Schwarzafrika, Pakistan, Indien, Bangladesch sowie, überraschenderweise, Ukraine und Kasachstan.

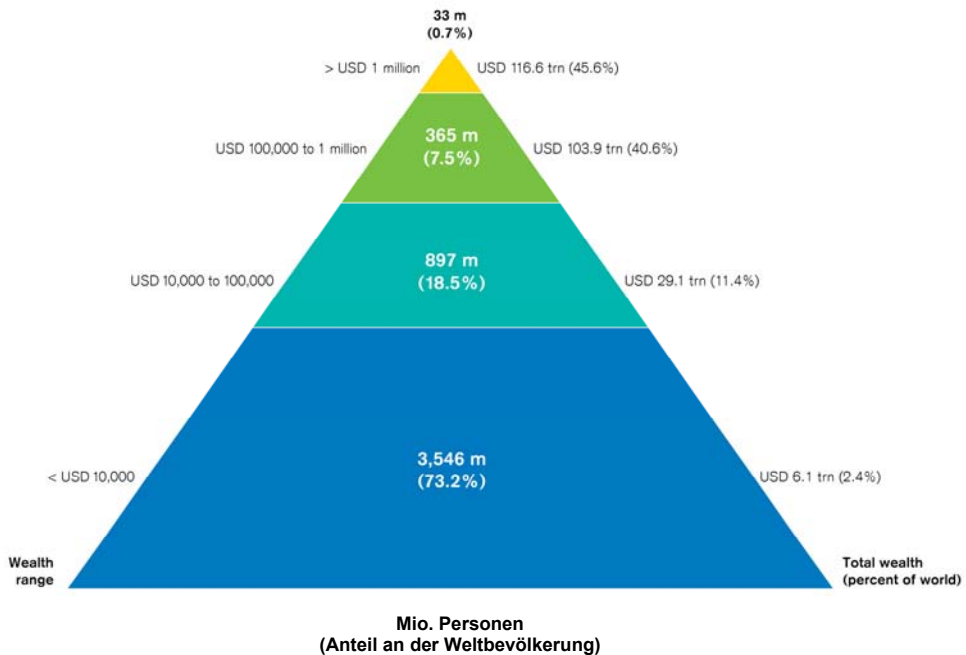
Abb. 4.3 zeigt die weltweite Verteilung des privaten Geldvermögens (Bargeld, Anleihen, Aktien) für das Jahr 2016.

Abb. 4.2 : Weltweite Verteilung des privaten Geldvermögens, 2016



Quelle: [CS 2016].

Abb. 4.3 : Globale Pyramide des privaten Geldvermögens, 2016



Quelle: [CS 2016]. Lesehilfe: "USD 116.6 trn" sind 116.600 Mrd. US\$.

Fazit:

- Die reichsten 0,7% der Weltbevölkerung, insgesamt 33 Mio. Personen, sind weltweit US\$-Millionäre und besitzen insgesamt 116.600 Mrd. US\$ und damit 45,6% des gesamten privaten Geldvermögens (Bargeld, Anleihen, Aktien) in Höhe von 255.700 Mrd. US\$.
- Die nächsten 7,5% der Weltbevölkerung besitzen insgesamt 103.900 Mrd. US\$ und damit 40,6% des privaten Geldvermögens.
- Die folgenden 18,5% der Weltbevölkerung besitzen insgesamt 29.100 Mrd. US\$ und damit 11,4% des privaten Geldvermögens.
- Die untersten 73,2% der Weltbevölkerung besitzen insgesamt 6.100 Mrd. US\$ und damit nur 2,4% des privaten Geldvermögens.

Die Vermögensanteile der reichsten 0,7% der Weltbevölkerung sind von 41%²⁶⁸ in 2013 deutlich gestiegen auf 45,6% in 2016. Alle anderen Vermögensgruppen hatten in 2016 geringere Anteile als in 2013.

Der deutsche Gewerkschaftsbund schrieb zur Vermögensverteilung in Europa für das Jahr 2013: "Die reichsten 0,008% der Europäer besitzen ein Geldvermögen von 7.700 Mrd. US\$. Ein Drittel dieses Vermögens und fast jeder dritte Superreiche Europas kommt aus Deutschland. Allein die oberen 1.068 von ihnen besitzen 992 Mrd. US\$. Es gibt in Deutschland 135 Milliardäre mit zusammen 420 Mrd. US\$. Doch selbst im hoch verschuldeten Griechenland mit viel Armut und hoher Arbeitslosigkeit haben 505 Superreiche ein Vermögen von 60 Mrd. US\$."²⁶⁹

Und in seinem Verteilungsbericht 2017 stellt der DGB fest: "Immer mehr Superreiche, immer mehr Einkommensschwache und Arme: Obwohl es in Deutschland noch nie so viel Wohlstand gab wie heute, ist die Ungleichheit in den letzten Jahren deutlich gestiegen. Das ist nicht nur sozial ungerecht, sondern schadet auch dem wirtschaftlichen Wachstum."²⁷⁰

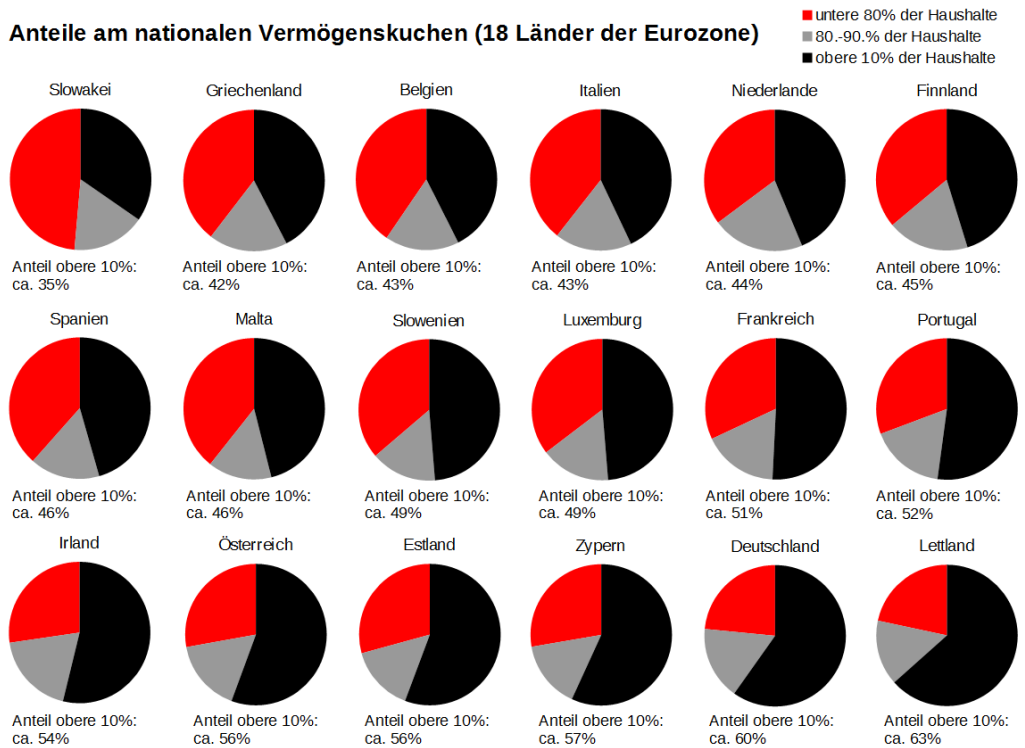
Abb. 4.4 zeigt die Vermögensverteilung in 18 Ländern der Eurozone für das Jahr 2016. Die Darstellung unterscheidet in drei Vermögensgruppen:

- Gruppe der reichsten 10% der Haushalte (schwarz);
- Gruppe der zweitreichsten 10% der Haushalte (hellgrau);
- Gruppe der ärmeren 80% der Haushalte (dunkelgrau/rot).

Die Länder wurden nach der Höhe des Vermögensanteils der reichsten 10% der Haushalte geordnet, beginnend mit dem niedrigsten Anteil von 35% in der Slowakei.

Fazit:

- Mit Ausnahme der Slowakei besitzen in allen Ländern die oberen 10% der Haushalte mehr als die unteren 80%.
- In Deutschland besitzen die oberen 10% der Haushalte ca. 60% des gesamten privaten Vermögens, nach Lettland der zweithöchste Werte der untersuchten Euro-Länder.

Abb. 4.4 : Vermögensverteilung in 18 Ländern der Eurozone, 2016

(Quelle: The Household Finance and Consumption Survey – Wave 2, EZB, April 2017; Berechnungen und Grafik: Maskenfall.de)

Quelle: [Jaworski 2017] basierend auf [ECB 2016].

Im Folgenden werden zwei ganz unterschiedliche Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmensvermögen vorgestellt, die nur in internationaler Abstimmung und Zusammenarbeit einer größeren Gruppe von Ländern realisierbar sind. Beide Maßnahmen gehen auf Ideen von berühmten alten volkswirtschaftlichen Autoren der klassischen Nationalökonomie zurück.

4.4.2 EU-weite Bodenwertabgabe

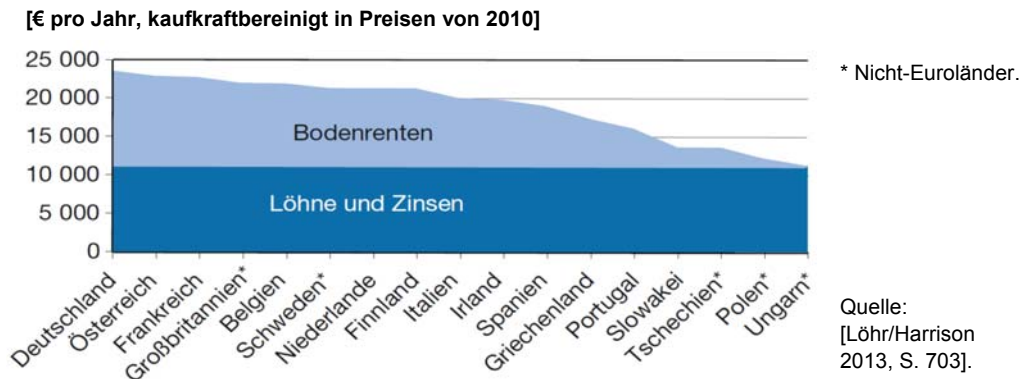
Nach Adam SMITH ist die Grundrente die Differenz zwischen dem Produktionsertrag einerseits und den Produktionskosten für Arbeitskräfte und Produktionsmittel plus Gewinn des Pächters andererseits. Sind beide Größen gleich groß, kann dementsprechend keine Rente für den Grundbesitzer anfallen. Dies ist laut SMITH ein wichtiges Charakteristikum der Grundrente: Sie gehe nicht wie Lohn und Profit als Faktor in die Preisbildung mit ein: "Hoher und niedriger Lohn und Gewinn sind die Ursache für einen hohen oder niedrigen Preis, während eine hohe oder niedrige [Boden]Rente die Folge von ihm ist."²⁷¹

Vor fast 200 Jahren entwickelte David RICARDO das Konzept des **Bodenwerts** als Ergebnis der durch staatlichen Schutz (Eigentumsgarantie, Rechtsstaat, öffentliche Infrastruktur, ...) bewirkten Steigerung der potenziellen Produktivität eines Grundstücks, die dem Grundstückseigentümer ohne eigene Aufwendungen als Wertsteigerung des Grundstücks zufällt.²⁷² Hierauf beruht die Idee einer EU-weiten Bodenwertabgabe. RICARDO hat 1817 das Konzept einer Bodenrente weiter konkretisiert²⁷³, mit der er jenen Teil der Entgelte eines Produzenten erklärte, die nicht durch den Einsatz von Arbeit und Kapital zustandekommen. Vielmehr resultiert dieser Teil aus der Nutzung von Produktionsfaktoren, die der Mensch nicht geschaffen hat, wie eben Boden im engeren Sinne, Wasser- und Rohstoffquellen, mittlerweile auch Luftwege für Transport (von Gütern und Menschen wie von elektromagnetischen Wellen für Kommunikation) etc.

Der Vorschlag einer EU-weiten Bodenwertabgabe²⁷⁴ von LÖHR und HARRISON greift dieses Konzept der klassischen Nationalökonomie auf. Die Bodenrenten, so zeigt sich in ihren Berechnungen, sind in den Peripherieländern der EU, insbesondere in den Krisenländern wie Griechenland und Portugal, und erst recht in der osteuropäischen EU-Peripherie um ein Vielfaches niedriger als in den EU-Kernländern, siehe Abb. 4.5. Die Entgelte für mobile Faktoren wie Kapital und Arbeit gleichen sich (kaufkraftbereinigt) im gemeinsamen EU-Wirtschaftsraum tendenziell immer stärker an.²⁷⁵

Ein Teil des Unterschieds der Bodenrenten zwischen Kern- und Peripherieländern hat zweifellos natürliche und technische Ursachen wie unterschiedliche Entfernungen zu den wichtigen Märkten. Zum größeren Teil aber ist die Ursache das Gefälle in der Qualität der Infrastruktur im weiteren Sinne: von Verkehr über öffentliche Sicherheit, Bildungs- und Ausbildungssystem, Rechtssicherheit bis hin zu den weichen Faktoren wie Kultur, Freizeit und Erholungsgebiete etc. All dies bestimmt das Produktionspotenzial eines Standorts und d.h. die Höhe der Bodenrente. Damit ist klar, dass die Höhe der Bodenrente und damit der Bodenwert größtenteils durch Aufwendungen der Öffentlichen Hand in den EU-Kernländern geschaffen wird. Diese Aufwendungen wiederum werden aus dem allgemeinen Steueraufkommen und damit überwiegend von den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern als Lohnsteuerzahlern und Konsumenten finanziert.²⁷⁶

Abb. 4.5 : Bodenrenten versus Löhne und erhaltene Zinsen



Von der Bodenrente profitieren neben (grund-)vermögenden Privatpersonen vor allem private Unternehmen in den EU-Kernländern. "Wird die (Boden-)Rente jedoch privatisiert, kann sie nicht für die Produktion öffentlicher Güter und Dienstleistungen verwendet werden. Die durch das Henry-George-Theorem statuierte sachgesetzliche Verknüpfung zwischen (Boden-)Rente und öffentlichen Leistungen wird aufgelöst. Die öffentlichen Güter und Dienstleistungen müssen dann konsequenterweise entweder heruntergefahren oder durch erhöhte Steuern (bzw. durch Schuldenaufnahme der Öffentlichen Hand, mit der Konsequenz einer höheren Besteuerung in der Zukunft) finanziert werden."²⁷⁷

Dieser Zusammenhang rechtfertigt und begründet laut LÖHR/HARRISON eine europäische Bodenwertabgabe, da die Bodenwerte durch Gemeinschaftsanstrengungen geschaffen werden: "Die Empfänger der ökonomischen Renten geben einen Teil hiervon der Gemeinschaft zurück."²⁷⁸

Das Aufkommen aus der Abgabe auf Bodenwerte würde größtenteils in den EU-Kernländern erzielt, eben wegen der dortigen hohen Bodenwerte. Durch die Aufnahme von neuen, wirtschaftlich schwächeren EU-Mitgliedsländern wurde die EU-Peripherie vergrößert und damit die Bedeutung der EU-Kernländer. Dies hat die ohnehin schon relativ hohen Bodenrenten in eben diesen EU-Kernländern noch weiter erhöht. "Den Krisenländern der Eurozone werden von der Troika Sparanstrengungen und Steuererhöhungen verordnet. In der ricardianischen Sichtweise stellen die Staaten der Peripherie "Grenzland" dar, in dem gerade noch kostendeckend gewirtschaftet werden kann. Anders als in den Kernländern ist kaum ein Überschuss (ökonomische Renten) vorhanden²⁷⁹ – und damit auch nicht das Steuersubstrat, aus dem die geforderten Abgabenerhöhungen schadlos finanziert werden könnten. ... Die in den Kernstaaten Europas reichliche Bodenrente [ist] die Abgabenquelle der Wahl. Deren teilweise Abschöpfung mittels einer auf EU-Ebene verankerten Bodenwertabgabe ... könnte die Staaten der Peripherie entlasten, ohne die ökonomische Effizienz der übrigen EU-Staaten zu beeinträchtigen."²⁸⁰

Soweit die Theorie zu diesem bemerkenswerten Vorschlag. Für die Umsetzung in der Praxis bestehen allerdings viele offene Fragen:

- Wie und von wem wird für jedes einzelne Grundstück in der EU entschieden, ob es abgabepflichtig ist und wie hoch sein Bodenwert als Bemessungsgrundlage der Abgabe ist?
- Wenn letztlich der Grundstückseigentümer der Abgabepflichtige ist, handelt es sich dann um eine Art von direkter Steuer, die nach derzeitiger Rechtslage nicht der EU-Jurisdiktion unterliegt?
- Wer ist ermächtigt, eine solche Steuer bzw. Abgabe zu beschließen und durchzusetzen? Das Europäische Parlament oder der Rat oder die einzelnen Regierungen? Soll Einstimmigkeit erforderlich sein?
- Wäre die vorgeschlagene Umverteilung von den EU-Zentren an die EU-Peripherie über die EU-Strukturfonds machbar?

4.4.3 Progressive weltweite Vermögensbesteuerung

Der in Paris lehrende Ökonom PIKETTY hat, ähnlich wie 150 Jahre zuvor MARX, untersucht, warum das weltweite Privatvermögen schneller wächst als das Nationaleinkommen und damit deutlich schneller als die Arbeitnehmerentgelte. Er schlägt eine progressive Steuer auf das Nettokapital in Privatbesitz vor. PIKETTY zeigt²⁸¹, dass die weltweiten Vermögen nach den tiefen Einschnitten durch den 1. Weltkrieg, die Weltwirtschaftskrise anfangs der 1930er Jahre und den 2. Weltkrieg seit 60 Jahren vom 2,5-fachen wieder auf das 4,5-fache²⁸² der jährlichen Nationaleinkommen angewachsen sind mit weiterhin steigender Tendenz. Mit dem Titel seines Buchs "Das Kapital im 21. Jahrhundert" erinnert PIKETTY bewusst an das Werk, mit dem MARX vor 150 Jahren die politische Ökonomie "vom Kopf auf die Füße stellen" wollte.

Doch verteidigt PIKETTY keineswegs den real existierenden Marxismus des 20. Jahrhunderts, sondern stellt fest²⁸³: "Wenn ein beträchtlicher Kapitalstock einmal in den Händen einer Minderheit ist, wird das ererbte Vermögen tendenziell wichtiger als das erarbeitete Vermögen." Dieser Prozess verstärkt sich selbst, nämlich dann, wenn wie von PIKETTY empirisch für die letzten Jahrzehnte nachgewiesen, die gesamten Kapitaleinkommen dauerhaft stärker steigen als die Summe der Arbeitseinkommen. Dieser Prozess ist "... weder ökonomisch sinnvoll noch sozial und politisch verträglich". Notwendig ist nach PIKETTY "eine progressive Steuer auf das Nettokapital in Privatbesitz. Sie könnte die kleinen Vermögen der Mittelschicht verschonen und die großen maßvoll belasten. Natürlich würde das Kapital versuchen, vor der Steuer zu fliehen. Das ideale Instrument wäre deshalb eine globale Kapitalsteuer auf der Grundlage einer größtmöglichen Transparenz der internationalen Kapitalmärkte."

Die PIKETTY-Methode führt gemäß einer Untersuchung des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung²⁸⁴ zu einer Unterschätzung des Anstiegs der Ungleichheit in Deutschland seit der Jahrtausendwende, weil ein großer Teil der steigenden Gewinne von den Unternehmen einbehalten und damit nicht als Haushaltseinkommen erfasst wurde. Seit der Außerkraftsetzung der Vermögensteuer in Deutschland im Jahr 1995, also seit etwa 20 Jahren, gibt es keinerlei amtliche Statistiken mehr über die Vermögensverteilung in Deutschland. Die Wiederinkraftsetzung einer Vermögensteuer²⁸⁵ würde wieder die Messung hoher Vermögen und dabei den Nachweis des genauen Ausmaßes der Ungleichheit der Vermögensverteilung in Deutschland ermöglichen.

Derzeit erscheint die Forderung PIKETTYs nach einer progressiven weltweiten Vermögensbesteuerung noch utopischer als die vorher dargestellte Idee einer EU-weiten Bodenwertabgabe. Aber auch der automatische Informationsaustausch zwischen den nationalen Steuerverwaltungen erschien noch vor wenigen Jahren utopisch, bis auf Druck der US-Regierung²⁸⁶ auch Länder wie die Schweiz gezwungen wurden, alle Steuerinformationen von US-Steuerpflichtigen an die amerikanischen Behörden zu liefern und letztlich, gestützt auf diese überraschende Entwicklung, auch EU-Steueroasen wie Luxemburg und Ende März 2014 **alle** EU-Länder einem automatischen Informationsaustausch zugestimmt haben.²⁸⁷ Ende Juni 2014 ist es zudem der Europäischen Kommission völlig unerwartet gelungen, einen einstimmigen Beschluss aller 28 EU-Mitgliedsländer zur Schließung eines Steuerschlupflochs zu erwirken.²⁸⁸

Man sieht: Wenn Problembewusstsein und Leidensdruck groß genug sind, gelingt es durchaus immer wieder, international abgestimmte Steuermaßnahmen umzusetzen.

In Teil II wurden Vorschläge zur Verhinderung oder zumindest Eindämmung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) vorgestellt, die eine internationale Abstimmung erfordern. Eines wird dabei deutlich: Die Versuche, Steuervermeidung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erhalten immer mehr Aufmerksamkeit und Unterstützung durch entscheidende politische Institutionen.

Im folgenden Teil III werden ausschließlich Maßnahmen vorgestellt, die rein national und OHNE vorherige internationale Abstimmung umsetzbar sind.