

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 III :

REIN NATIONAL UMSETZBARE MASSNAHMEN GEGEN GEWINNVERKÜRZUNG UND GEWINNVERLAGERUNG

International abgestimmte Maßnahmen haben zweifellos hinsichtlich der Erfassung der gesamten von transnationalen Unternehmen erwirtschafteten Kapitalentgelte den höchsten Wirkungsgrad²⁸⁹, d.h. das höchste Mehraufkommen im Verhältnis zum Mehraufwand. Vielfach ist aber eine internationale Abstimmung nicht oder, wenn überhaupt, nur sehr langfristig möglich, da diese Maßnahmen gegen die Widerstände der derzeit begünstigten Staaten durchgesetzt werden müssten. Wann aber die OECD-Länder die Maßnahmen des OECD-Maßnahmenpakets national umgesetzt haben werden, ist ungewiss.

Nationale Reformen, die den internationalen Zielsetzungen, z.B. dem OECD-Maßnahmenpaket entsprechen, können und sollten vorab national umgesetzt werden; dadurch wird nämlich eine internationale Umsetzung der EU- und OECD-Ziele beschleunigt. So haben EU und OECD den einzelnen Mitgliedsländern ja ausdrücklich den Auftrag erteilt, ihre nationalen Steuervorschriften zu reformieren und so die gesetzten Ziele zu erreichen. Versuche, die sehr unterschiedlichen nationalen Steuersysteme stärker international miteinander abzustimmen, und unilaterales²⁹⁰ Vorgehen schließen sich also nicht aus, sondern sind wechselseitig füreinander nützlich.

Das zentrale Problem für Deutschland und wohl auch für vergleichbare Staaten liegt doch offenbar darin, dass in hohem und noch wachsendem Umfang Unternehmenserträge, die in diesem Staat unter Benutzung der von diesem Staat zur Verfügung gestellten Infrastruktur erwirtschaftet werden, ganz legal der Besteuerung in diesem Staat entzogen werden können.²⁹¹

In den folgenden Kap. 5 bis Kap. 9 werden rein national umsetzbare Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erläutert.

5 Besteuerung der gesamten Wertschöpfung in Deutschland erforderlich

Kap. 5 besteht aus zwei Teilen:

- Erheblicher Reformbedarf bei der Unternehmensbesteuerung. ▶ Kap. 5.1
- Angemessene Besteuerung aller Kapitalentgelte erforderlich. ▶ Kap. 5.2



5.1 Erheblicher Reformbedarf bei der Unternehmensbesteuerung

Beispielhaft werden drei Bäckereien vorgestellt, um die wachsende Problematik der derzeitigen Unternehmensbesteuerung zu verdeutlichen:

Bäckermeister Altmeier

Der Bäckermeister Altmeier stellt zusammen mit einem Gesellen und einem Lehrling in seiner Bäckerei in Regensburg Backwaren her, die seine Frau im Laden verkauft:

- Bäckermeister Altmeier hat keine Kredite aufgenommen und zahlt deshalb keine Zinsen. Er vertraut wegen der hohen Qualität seiner Produkte auf Mund-zu-Mund-Werbung und macht deshalb keine Werbung. Seine Produkte stellt er nach altbewährten Verfahren her, benötigt deshalb keine Lizenzen und zahlt deshalb auch keine Lizenzgebühren.
- Sein Gewinn ergibt sich aus Umsatz minus Lohnkosten minus sonstige Kosten für Mehl, Strom etc. Dieser verbleibende Gewinn ist die Steuerbemessungsgrundlage, die Bäckermeister Altmeier in seiner Einkommensteuererklärung angibt. Da besteht keine Möglichkeit für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Damit ist eine deutsche Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Wertschöpfung gesichert.

Auf den Gewinn muss Bäckermeister Altmeier in Regensburg Gewerbesteuer von rund 15% zahlen, von denen rund 14 %-Punkte auf seine Einkommensteuerschuld angerechnet werden;

es verbleibt eine Netto-Belastung durch die Gewerbesteuer von rund 1 %-Punkt. Bei einem monatlichen Gewinn von 5.000 € muss er rund 31% Einkommensteuer zahlen. Insgesamt beträgt also seine Steuerbelastung 32%²⁹² des von ihm erwirtschafteten Gewinns.

Bäckerei "Beste Bayrische Brezen"

Bäckermeister Neumeier hat die Bäckerei "Beste bayrische Brezen" in Regensburg schrittweise aufgebaut. Sie hat mittlerweile 25 Angestellte und verkauft ihre Produkte regional in eigenen Filialen:

- Die Bäckerei "Beste Bayrische Brezen" GmbH hat zur Finanzierung von neuen Investitionen Kredite bei der Sparkasse Regensburg aufgenommen, die sich im Wesentlichen aus Regensburger Spareinlagen refinanziert. Von den resultierenden Zinserträgen zahlt die Sparkasse Regensburg ein Viertel Abgeltungsteuer an das Regensburger Finanzamt, die verbleibenden drei Viertel der Zinserträge erhalten die Regensburger Sparer. Damit ist eine deutsche Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Wertschöpfung gesichert.
- Die Bäckerei "Beste Bayrische Brezen" macht intensiv Werbung in der örtlichen "Mittelbayrischen Zeitung". Von den resultierenden Inseratserträgen zahlt die "Mittelbayrische Zeitung" Löhne und sonstige Kosten. Damit ist auch hier eine deutsche Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Wertschöpfung gesichert.
- Die Bäckerei "Beste Bayrische Brezen" macht die gezahlten Zinsen sowie die gezahlten Inse-ratsaufwendungen als Kosten geltend, was ihre Steuerlast mindert.

Auf den verbleibenden Gewinn von z.B. 300.000 € werden an das Finanzamt Regensburg Gewerbesteuer von rund 15% und Körperschaftsteuer von rund 16% (inkl. Solidaritätszuschlag) gezahlt. Insgesamt ist also die Steuerbelastung mit rund 31% etwa genauso hoch wie beim kleinen Bäckermeister Altmeier.

Großbäckerei "Gesundes Brot"

Das Gegenbeispiel ist die Großbäckerei "Gesundes Brot" mit 150 Angestellten, die ihre Produkte an Lebensmittelketten liefert. Durch Initiative eines umtriebigen Regensburger Unternehmers wurde vor Jahren die Großbäckerei "Gesundes Brot" aufgebaut, der sie dann an internationale Finanzinvestoren verkaufte:

- Der Kaufpreis wird ganz überwiegend nicht etwa vom Käufer getragen, sondern der übernommenen Großbäckerei "Gesundes Brot" aufgehalst: Sie muss nämlich ihr Eigenkapital an den Käufer ausschütten, der damit den Kaufpreis bezahlt. Das nun fehlende Eigenkapital ersetzt die Großbäckerei "Gesundes Brot" durch einen Kredit, für den laufend Zinsen zu zahlen sind. Dieser Kredit wird auf Anweisung der internationalen Finanzinvestoren nicht bei der Sparkasse Regensburg aufgenommen, sondern bei der Schweizer Finanzfirma "Cheap Credits", die für ihre Zinserträge keine Steuern bezahlen muss.
- Die Großbäckerei verkauft ihre Produkte nun unter dem international bekannten Markennamen "Healthy Bread" und nutzt "Healthy Bread"-Vorgaben für die Herstellung ihrer Waren. Hierfür muss sie an die im Ausland ansässige "Healthy Bread Lizenzverwaltungsfirma" dauerhaft umsatzabhängige Lizenzgebühren zahlen.

- Die Großbäckerei macht intensiv Werbung im Internet, insbesondere auch bei GOOGLE.

Sowohl die erheblichen gezahlten Zinsen als auch die gezahlten Lizenzgebühren und Werbungsaufwendungen macht die Großbäckerei steuerlich als Kosten geltend, sodass trotz sehr guter Umsätze fast kein Gewinn in Regensburg ausgewiesen wird. Das Finanzamt Regensburg erhält deshalb von der Großbäckerei fast keine Gewinnsteuern. Damit wird systematisch eine deutsche Besteuerung der in Deutschland erwirtschafteten Wertschöpfung verhindert. Die in Regensburg erwirtschafteten Erträge bleiben aber auch im Ausland unbesteuert, weil Kreditgeber "Cheap Credits" und Lizenzverwaltungsfirma "Healthy Bread" steuerlich optimiert sind und deshalb nirgendwo Steuern zahlen. Dadurch entsteht in Deutschland zweifacher Schaden:

- Für die staatlichen Infrastrukturleistungen, die ja die Großbäckerei "Gesundes Brot" genauso wie Bäckermeister Altmeier und die Bäckerei "Beste Bayrische Brezen" für seine Produktion benötigt, erhält der Fiskus prozentual vom Backkonzern weit weniger Steuern.
- Damit verbunden ist eine drastische Verschlechterung der Wettbewerbsfähigkeit von Bäckermeister Altmeier und der Bäckerei "Beste Bayrische Brezen", die dadurch Schritt für Schritt vom Markt verdrängt werden.

Geplante Änderungen bei der Bäckerei "Beste Bayrische Brezen"

Durch den scharfen Wettbewerb mit der Regensburger Großbäckerei "Gesundes Brot" veranlasst, überlegt nun die Regensburger Bäckerei "Beste Bayrische Brezen", ob sie statt der Werbung in der örtlichen "Mittelbayrischen Zeitung" nicht auch stärker in ausländischen Internetmedien, z.B. bei GOOGLE, Werbung machen sollte.

Eine international tätige Firma bietet ein Lizenz- und Beratungspaket an, mit dessen Hilfe neue Produkte auf dem Regensburger Markt angeboten werden können inkl. Organisation einer Frei-Haus-Lieferung. Hierfür würden Lizenz- und Managementgebühren in Höhe von 3% des Umsatzes anfallen.

Die Werbungskosten wie auch die Lizenz- und Managementgebühren kann die Bäckerei "Beste Bayrische Brezen" steuerlich geltend machen und damit ihre Steuerlast reduzieren, auch wenn die ausländischen Empfänger der Zahlung darauf keine Steuern zahlen müssen.

Eine ausländische Bank bietet an, den demnächst auslaufenden Kredit der Regensburger Sparkasse zu günstigeren Konditionen zu verlängern. Diese günstigeren Konditionen kann die ausländische Bank anbieten, weil ihre ausländischen Geldgeber steueroptimiert sind und deshalb – im Gegensatz zu den Regensburger Sparern – auf ihre Zinserträge keine Steuern zahlen müssen.

5.1.1 Steuerbemessungsgrundlage Gewinn ist vielfach nur noch künstliche Restgröße

Ein Unternehmen produziert Waren und Dienstleistungen und bietet sie am Markt an. Durch Verkauf dieser Waren und Dienstleistungen erzielt das Unternehmen Umsatz (= Verkaufsmenge mal Verkaufspreis).

Vom Brutto-Verkaufserlös seiner Produkte muss das Unternehmen seine laufenden Kosten bestreiten, z.B.:

- Löhne und Sozialabgaben für die Mitarbeiter,
- Einkauf von Mehl und Gewürzen,
- Strom und Wasser,
- Wartung der Maschinen,
- Reinigung,
- kommunale Abgaben etc.

Das Unternehmen muss also Löhne und Lohnnebenkosten zahlen und hat Kosten für Material, Vorprodukte, Energie, Mieten etc. Nach Abzug der gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren verbleibt eine Restgröße, die dem Unternehmen als Gewinn vor Steuern verbleibt. Auf diesen Gewinn muss das Unternehmen Steuern zahlen.

Aber: Wie schon im einführenden Beispiel zu Beginn von Kap. 5.1 (und im früheren Kap. 1.1.2(1)) erläutert, kann ein Konzern durch Zahlung hoher Zinsen und Lizenzgebühren die steuerliche Bemessungsgrundlage Gewinn erodieren und die darauf entfallenden Steuerzahlungen reduzieren. Das Unternehmen kann nun seine Maßnahmen so strukturieren, dass bei keiner der Zwischenstationen nennenswert Steuern fällig werden: Kredit- und Lizenzgeber sollten also möglichst Konzernunternehmen sein, die in Niedrigsteuerländern ansässig sind.

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

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 mit ihnen unverbundenen Kreditgebern Kredite aufnehmen, sodass dann keinerlei steuerschädliche Verbindung zwischen Kreditgebern und Kreditnehmern besteht.

Namen wie "Double Irish with Dutch Sandwich" für solche Steuervermeidungsstrategien zeigen, dass zur effektiven Steuervermeidung viele Zwischenstationen erforderlich sind: Gesellschaft "Irland 1", Gesellschaft "Irland 2", eine weitere Konzerngesellschaft in den Niederlanden und deren Niederlassung in einem autonomen niederländischen Überseegebiet (z.B. der Steueroase 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.

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

5.1.2 Geltendes Steuersystem führt zu unfairem Wettbewerb

Dort wo Konzerne Umsätze machen, Waren herstellen, Menschen beschäftigen und Forschung betreiben – also wirtschaftlich tätig sind – sind Steuersätze auf Gewinne zwischen 20% und 40% üblich²⁹³. Im jeweiligen Sitzland eines Konzernunternehmens wird deshalb die Steuerbemessungsgrundlage, also das zu versteuernde Einkommen, soweit wie möglich künstlich verkleinert durch solche Aufwendungen, die nach den Steuergesetzen des jeweiligen Landes als steuerlich abzugsfähige Kosten geltend gemacht werden können. Diese Aufwendungen werden dann in Steueroasen transferiert.

Das geltende Steuersystem benachteiligt in Deutschland ansässige Unternehmen gegenüber in Steueroasen ansässigen Unternehmen und führt deshalb zu einem unfairen Wettbewerb.

(1) Unfairer Wettbewerb um deutsche Kunden

Wenn das in Deutschland ansässige IT-Unternehmen SAP Software an ein deutsches Unternehmen liefert, muss es die aus dem Softwareverkauf resultierenden Gewinne voll in Deutschland versteuern. Untersuchungen haben gezeigt, dass SAP in Deutschland im Durchschnitt einen Steuersatz von rund 25% zahlt.²⁹⁴ Ein mit SAP konkurrierendes Unternehmen, z.B. Microsoft oder GOOGLE²⁹⁵, muss den aus einem Softwareverkauf an ein deutsches Unternehmen resultierenden Gewinn nicht in Deutschland versteuern, sondern kann ihn in einer Steueroase ausweisen, wo er dann letztlich weitgehend steuerfrei gestellt werden kann. Deshalb muss SAP Schritt für Schritt auch entsprechende Steuergestaltungen machen, um wettbewerbsfähig zu bleiben.

Aber nicht nur in Deutschland ansässige Unternehmen werden, wie gezeigt, durch das deutsche Steuerrecht gegenüber im Ausland ansässigen Unternehmen benachteiligt, sondern ganz generell auch lokal tätige gegenüber global tätigen deutschen Unternehmen, die internationale Steuergestaltungen besonders gut nutzen können.

Die in Kap. 5.2 vorgeschlagene Besteuerung am Ort der Erwirtschaftung der Kapitalentgelte, also bei dem Betrieb, der die Zinsen und Lizenzgebühren zahlt, dient der dringlichen Wiederherstellung fairer Bedingungen beim Wettbewerb um deutsche Kunden.

(2) Unfairer Wettbewerb um ausländische Kunden

Ohne Änderungen im deutschen Steuerrecht besteht auch ein unfairer Wettbewerb um ausländische Kunden. Während z.B. ein deutscher Lizenzgeber die Gewinne aus seinen Lizenzträgen mit bis zu 30% versteuern muss, kann ein ausländischer Lizenzgeber seine Lizenzträge bei entsprechender steuerlicher Gestaltung weitgehend steuerfrei stellen. Viele EU-Länder, z.B.

Luxemburg, besteuern erhaltene Zinsen gar nicht und erhaltene Lizenzgebühren nur sehr niedrig. Malta und Zypern verlangen für erhaltene Lizenzträge überhaupt keine Steuern, Liechtenstein 2,5%, die Niederlande 5%, Luxemburg 5,7% und Belgien 6,8%.²⁹⁶

Soweit die Kredit- bzw. Lizenznehmer in Deutschland ansässig sind, kann durch die in Kap. 6 und 7 vorgeschlagene Besteuerung der von ihnen **gezahlten** Zinsen und Lizenzgebühren durch den deutschen Fiskus der unfaire Wettbewerb durch Steueroasen (z.B. Lizenzboxen) deutlich verringert werden. Aber die Benachteiligung von deutschen Kredit- und Lizenzgebern beim Wettbewerb um ausländische Kunden kann nur durch eine Verringerung ihrer Steuerbelastung für **erhaltene** Zinsen und Lizenzgebühren reduziert werden.

Fazit:

Besteuerung von **gezahlten** Zinsen und Lizenzgebühren durch den deutschen Fiskus und Verringerung der Steuerbelastung von **erhaltenen** Zinsen und Lizenzgebühren ergänzen sich bestens. Dadurch kann der derzeitige unfaire Wettbewerb zwischen deutschen und ausländischen Kredit- bzw. Lizenzgebern deutlich verringert werden.

5.1.3 Deutschland diskriminiert in Deutschland ansässige Muttergesellschaften

Tab. 5.1 zeigt die systematische Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften gegenüber den nicht in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften.

Tab. 5.1 : Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften

		Muttergesellschaft ansässig in	
		Deutschland	Ausland
Tochtergesellschaft ansässig in	Deutschland	Alle Zins- und Lizenzgebührenzahlungen von in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften an ihre in Deutschland ansässige Muttergesellschaft sind in Deutschland voll steuerpflichtig	Alle Zins- und Lizenzgebührenezahlungen von in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften an ihre im Ausland ansässige Muttergesellschaft sind in Deutschland (weitgehend) steuerfrei und im Ausland ggf. auch steuerfrei
	Ausland	Gefahr von Zurechnungen zum Gewinn der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft (z.B. durch das deutsche Außensteuergesetz)	Gefahr von Zurechnungen zum Gewinn der im Ausland ansässigen Muttergesellschaft nur, falls der ausländische Ansässigkeitsstaat ebenfalls eine Art Außensteuergesetz anwendet

Quelle: [Jarass 2017, Tab. 1].

Die bisher in Deutschland praktizierten Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung benachteiligen systematisch vor allem die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften gegenüber den im Ausland ansässigen Muttergesellschaften. Die Einschränkungen gelten nämlich nur für in Deutschland ansässige Muttergesellschaften. Deutsche Tochtergesellschaften und deutsche Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Muttergesellschaften sind diesen Einschränkungen hingegen meist nicht ausgesetzt.

(1) Beispiele

Im Folgenden werden einige Beispiele erläutert²⁹⁷:

Deutsches Außensteuergesetz rechnet passives Einkommen nur den in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften zu

Versuche, im Ausland erzielte passive Kapitalerträge der deutschen Besteuerung zu entziehen, werden mehr schlecht als recht durch das deutsche Außensteuergesetz verringert. Das deutsche Außensteuergesetz sieht in bestimmten Fällen vor²⁹⁸, dass der deutschen Muttergesellschaft Kapitalerträge zugerechnet werden, die von im Ausland ansässigen und mit ihr eng verbundenen Unternehmen erzielt werden²⁹⁹. Diese Zurechnung greift insbesondere dann, wenn die deutsche Muttergesellschaft durch weitgehend steuerlich begründete Ausgliederungen³⁰⁰ die bisher in Deutschland anfallende Steuer reduzieren will.

Das deutsche Außensteuergesetz stellt eine ständige Bedrohung der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften (Konzern-Holding) und ihrer im Inland und im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften dar. Die im Ausland ansässigen Muttergesellschaften und ihre im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften sind dadurch nicht betroffen. Dadurch gibt es einen systematischen Druck, die in Deutschland ansässige Konzern-Holding und ihre hochbezahlten Arbeitsplätze ins Ausland zu verlegen.

Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung führen zu komplizierten und aufwändigen Konstruktionen

Die geltenden Regelungen (z.B. §§ 7 bis 14 AStG) bezüglich Hinzurechnungsbesteuerung und inländerbeherrschter ausländischer Gesellschaften bzw. Zwischengesellschaften etc. treffen primär in Deutschland ansässige Muttergesellschaften und nicht die eigentlichen Steuervermeider, nämlich die im Ausland ansässigen multinationalen Gesellschaften. Durch die geltende Rechtslage werden in Deutschland ansässige Muttergesellschaften zu komplizierten und aufwändigen Konstruktionen³⁰¹ gezwungen, damit sie im internationalen Wettbewerb mithalten können.

Bisherige deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erhöhen das Risiko von Sitzverlegungen von deutschen Muttergesellschaften

Das deutsche Außensteuergesetz begrenzt im Wesentlichen nur die Aktivitäten von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften, nicht aber die mit ihnen in Konkurrenz stehenden deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften. Diese Diskriminierung können

die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften durch Sitzverlegung in eine steuergünstigere Umgebung deutlich verringern, was zu Arbeitsplatzverlusten in Deutschland und damit auch zu erheblichen Aufkommensverlusten bei Steuern und Sozialabgaben führen würde. Die Diskriminierungen stellen also einen ständigen Anreiz dar, über eine Verlegung der Muttergesellschaft ins Ausland nachzudenken.

Früher war eine derartige Verlegung sehr steueraufwändig, da dann alle in Deutschland bisher unversteuerten Erträge (Stille Reserven) nachversteuert werden mussten. Wegen der vom Europäischen Gerichtshof erzwungenen Gleichstellung des steuerlichen Umzugs innerhalb Deutschlands von z.B. München nach Wiesbaden mit einem Umzug innerhalb Europas von z.B. München nach Mailand ist eine (sofortige) Nachversteuerung nicht mehr möglich und damit fällt eine weitere Barriere zur Verlegung der Hauptverwaltung ins Ausland.

(2) Änderungen bei den Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erforderlich

Die Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften führt zweifach zu einer unfairen Konkurrenz:

- In Deutschland tätigen Tochtergesellschaften, die eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft haben, droht eine deutlich höhere Steuerbelastung als in Deutschland tätigen Tochtergesellschaften, die eine im Ausland ansässige Muttergesellschaft haben.
- Aber auch im Ausland tätigen Tochtergesellschaften, die eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft haben, droht eine deutlich höhere Steuerbelastung als im Ausland tätigen Tochtergesellschaften, die eine im Ausland ansässige Muttergesellschaft haben.

Die in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften werden durch die deutschen Steuergesetze veranlasst, komplizierte und aufwändige steuerliche Konstruktionen zu nutzen, um u.a. die ausländische Niedrigbesteuerung von Zinserträgen und Lizenzerträgen (Lizenzboxen) genauso nutzen zu können wie ihre Wettbewerber. Letztlich werden dadurch die deutschen Muttergesellschaften veranlasst, ihre Aktivitäten schrittweise ins steuergünstige Ausland (z.B. in die Niederlande, nach Luxemburg oder in die Schweiz) zu verlagern. Die riesige neue Bürostadt von der Luxemburger Innenstadt zum Flughafen stellt eine völlig künstliche Steuergestaltung³⁰² dar, die wesentlich durch das veraltete deutsche Steuersystem veranlasst wurde.

Nun gibt es grundsätzlich mehrere Möglichkeiten, die Diskriminierung von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften zu vermindern:

- Man kann Maßnahmen zur Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ergreifen, so wie sie z.B. von der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts³⁰³ vorgeschlagen wurden. Dies ist ein langwieriger Prozess und führt letztlich nur zum Erfolg, wenn sich sehr viele Staaten anschließen. Aber warum sollten diejenigen Länder, die von der jetzigen Situation besonders profitieren, die OECD-Maßnahmen umsetzen?
- Man könnte die derzeitigen deutschen Maßnahmen zur Verringerung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, insbesondere auch wesentliche Teile des deutschen Außensteuergesetzes, **ersatzlos** abschaffen. Dies verringert zwar die Diskriminierung der in Deutschland

ansässigen Muttergesellschaften gegenüber den im Ausland ansässigen Muttergesellschaften, würde allerdings zu einer noch stärkeren unfairen Konkurrenz führen zwischen international tätigen Konzernen und regional in Deutschland tätigen mittelständischen Unternehmen, die diese Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung nicht nutzen können. Zudem würde das Steueraufkommen aus der Unternehmensbesteuerung noch weiter sinken, was zu einer entsprechend höheren Besteuerung von Arbeitseinkommen führen würde.

- Man sollte eine Besteuerung aller in Deutschland gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren einführen und so alle in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte (nicht nur Gewinne, sondern auch alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren) in Deutschland besteuern (siehe Kap. 5.2). Dann könnten eine Vielzahl von Maßnahmen des deutschen Außensteuergesetzes abgeschafft werden, ohne das deutsche Steueraufkommen zu gefährden. Im Inland und im Ausland ansässige Muttergesellschaften würden systematisch gleichbehandelt. Zudem würde die steuerliche Diskriminierung von regional in Deutschland tätigen mittelständischen Unternehmen gegenüber international tätigen Konzernen deutlich reduziert. Die Besteuerung aller in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte könnte Deutschland unilateral ohne vorherige internationale Abstimmung umsetzen.

(3) Namenslizenzen versus Produktionslizenzen

Bei der Beurteilung von Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist zwischen Namenslizenzen und Produktionslizenzen zu unterscheiden:

Namenslizenzen

Eine STARBUCKS-Filiale kann ihren Kaffee zum doppelten Preis verkaufen kann wie das in der Nähe ansässige Cafe einer Konditorei, weil die Leute für STARBUCKS-Kaffee mehr zu zahlen bereit sind als für Kaffee ohne STARBUCKS-Logo. Deshalb kann die STARBUCKS-Filiale eine Lizenzgebühr an die STARBUCKS-Zentrale (genauer: an eine STARBUCKS-Lizenzholding in einer Steueroase) zahlen ohne Verluste zu machen.

Dies ist eine reine Namenslizenz und sie kann voll in Deutschland besteuert werden, weil die STARBUCKS-Filiale nicht ins Ausland abwandern kann.

Produktionslizenzen

Wenn allerdings z.B. BOEHRINGER INGELHEIM für die Herstellung eines Medikaments eine Lizenz vom schweizerischen Pharmaunternehmen CIBA GEIGY benötigt, dann ist das schwieriger zu entscheiden. Lässt Deutschland den steuerlichen Abzug der Lizenzgebühren nicht zu, dann droht die Gefahr, dass das Medikament stattdessen in der Schweiz hergestellt und nach Deutschland importiert wird. BOEHRINGER INGELHEIM kann dann in Deutschland die vollen Einkaufskosten (die auch die Lizenzgebühren enthalten) steuerlich geltend machen.

Für die Zahlung reiner Produktionslizenzen könnte deshalb eine nur teilweise Abzugbeschränkung gerechtfertigt sein.

5.1.4 Einzelfallgerechtigkeit führt zwingend zu einem insgesamt ungerechten Steuersystem

Schon 2007 haben wir geschrieben: "Das derzeitige deutsche Steuersystem ist nur scheinbar gerecht. Es will mit einer Vielzahl von Einzelregelungen Gerechtigkeit für jeden Einzelfall gewährleisten. Denn viele Sonderregelungen scheinen im ersten Moment fair zu sein, da sie jeden Einzelfall berücksichtigen. Durch Sonderregelungen wird das Steuersystem aber undurchschaubar und damit ungerecht, denn Sonderregelungen kennen und nutzen vor allem Steuerspezialisten. Die resultierenden Steuermindereinnahmen müssen die normalen Steuerzahler durch überhöhte Steuersätze tragen. Weniger Sonderregeln zugunsten von niedrigeren Steuersätzen begünstigen also den normalen Steuerzahler. Gerechtigkeit für alle und strikte Einzelfallgerechtigkeit schließen sich aus! Nur ein von der Bevölkerung als gerecht angesehenes Steuersystem wird auch akzeptiert und lässt sich deshalb ohne eine Fülle weiterer verwaltungsaufwendiger Kontrollmaßnahmen durchsetzen."³⁰⁴

Ganz zu Recht erläutert der Präsident des deutschen Bundesfinanzhofs MELLINGHOFF: "Die Berücksichtigung einzelner Fallgestaltungen und Besonderheiten ist eine wesentliche Ursache des komplizierten Steuerrechts. Es lässt sich nur schwer administrieren und erzeugt die Illusion eines gerechten Steuerrechts."³⁰⁵

5.2 Angemessene Besteuerung aller Kapitalentgelte erforderlich

Es geht im Wesentlichen um die Frage, wo Zinsen und Lizenzgebühren besteuert werden sollen:

- Wie bisher erst im Sitzland des Empfängers dieser Zahlungen?
- Oder zukünftig besser im Sitzland des Unternehmens (= Quellenland), wo diese Zinsen und Lizenzgebühren erwirtschaftet werden?

Dabei sollte eine übermäßige Besteuerung vermieden, aber eine Einmalbesteuerung gesichert werden.

Tab. 5.2 gibt eine Übersicht zur vorgeschlagenen zukünftigen Besteuerung der Kapitalentgelte.

Die ausschließliche Besteuerung von Zinsen im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers und von Lizenzgebühren im Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebers mag steuerdogmatisch und handelspolitisch vorzugswürdig sein, soweit sich Industrieländer gegenüberstehen, die das Welteinkommensprinzip verwenden und annähernd symmetrische Handelsbeziehungen haben. Aber leider gibt es immer häufiger Fälle, wo Zinsen und Lizenzerträge geeignet strukturiert und dann nirgends mehr besteuert werden. Zudem haben sich viele Länder, so auch Deutschland, in der Praxis vom Welteinkommensprinzip verabschiedet.

Deshalb ist es zukünftig erforderlich, die erwirtschafteten Kapitalentgelte an der Quelle, nämlich bei demjenigen Unternehmen zu besteuern, das die Zinsen und Lizenzgebühren zahlt. In Ergänzung zu den von der OECD vorgeschlagenen und in einem langwierigen Prozess schrittweise vielleicht umsetzbaren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

wird in den folgenden Kapiteln eine einfache und rein national umsetzbare Maßnahme vorgeschlagen:

- Besteuerung aller Kapitalentgelte, nicht nur des Gewinns,
- und zwar durch das Sitzland desjenigen Unternehmens, das die Kapitalentgelte erwirtschaftet, zahlt und steuerlich geltend macht.

Tab. 5.2 : Derzeitige versus vorgeschlagene Besteuerung der Kapitalentgelte

		(1a) (1b)			(2a) (2b)	
		Besteuerung des Kapitalentgelts im Sitzland des Kapitalnehmers			Besteuerung des Kapitalentgelts im Sitzland des Kapitalgebers	
Kapitalentgelt für		derzeit	zukünftig		derzeit	zukünftig
(1) Fremdkapital	gezahlte Zinsen	nein	ja	erhaltene Zinsen	ja	ja
(2) Wissenskapital	gezahlte Lizenzgebühren	nein	ja	erhaltene Lizenzgebühren	ja	ja
(3) Eigenkapital	resultierender Gewinn	ja	ja	resultierender Gewinn	ja	ja

Das entspricht dem Prinzip, alle Kapitalentgelte für Eigen- wie auch für Fremdkapital am Ort der Wertschöpfung zu besteuern, da vor allem an diesem Ort die Öffentliche Hand die für die Wertschöpfung erforderliche Infrastruktur finanzieren muss. Zusätzlich kann der Empfänger der Zahlungen von seinem Sitzland besteuert werden.

Wie entscheidend derartige Maßnahmen für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung insbesondere im internationalen Bereich sind, hat sich z.B. bei der deutsch-amerikanischen Steuerkonferenz der INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (IFA) Mitte August 2013 in Hamburg gezeigt: Keines der dort vorgestellten "Steuroptimierungsmodelle" würde sich bei der im Folgenden erläuterten systematischen Besteuerung am Ort der Wertschöpfung für die Steuerplaner noch rechnen.

5.2.1 Besteuerung der Kapitalentgelte dort, wo sie erwirtschaftet werden

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wird nicht etwa durch den ausgewiesenen Gewinn bestimmt, sondern durch die im Unternehmen erwirtschaftete Wertschöpfung. Die erwirtschafteten Kapitalentgelte ergeben sich als Summe der folgenden drei Größen:

- gezahlte Zinsen als Kapitalentgelt für Fremdkapital,
- gezahlte Lizenzgebühren als Kapitalentgelt für Wissenskapital,
- resultierende Gewinne als Kapitalentgelt für Eigenkapital.

Der Gewinn ergibt sich also als Restgröße wie folgt:

- Gewinn = erwirtschaftetes Kapitalentgelt minus gezahlte Zinsen und Lizenzgebühren.

Die Löhne als ein Teil der Wertschöpfung werden bereits heute umgehungsresistent und entsprechend der nominalen Steuersätze mittels Besteuerung an der Quelle der Löhne besteuert: Jeder Arbeitgeber muss Lohnsteuer vom Lohn einbehalten und an den deutschen Fiskus abführen.

Die in den jeweiligen Ländern erwirtschafteten Kapitalentgelte hingegen können derzeit steuerfrei in Form von gezahlten Zinsen und gezahlten Lizenzgebühren in Niedrigsteuerländer oder Steueroasen abfließen (Profit Shifting). Ziel der Steuervermeidungsstrategie ist es, letztlich durch geeignete Transaktionen möglichst wenig Steuern auf das erwirtschaftete Kapitalentgelt zu zahlen.

Reformbedarf besteht also bei der Besteuerung der Kapitalentgelte, und hier insbesondere bei den gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren. Zukünftig – so das Prinzip der im Folgenden beschriebenen Reformvorschläge – soll in Deutschland nicht nur die Restgröße Gewinn besteuert werden, sondern die gesamten in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte, also alle gezahlten Zinsen und gezahlten Lizenzgebühren, die dann nicht mehr unbesteuert in Steueroasen fließen können:

- Besteuerung aller im Betrieb erwirtschafteten Kapitalentgelte beim Betrieb³⁰⁶, indem der auszahlende Betrieb von allen gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren eine 'Kapitalentgeltsteuer' als Steuervorauszahlung einbehält, genauso wie der Arbeitgeber Lohnsteuer vom Lohn als Steuervorauszahlung einbehält.
- Besteuerung unabhängig vom in- oder ausländischen Sitz des Kapitaleigentümers.

Kasten 5.1 : Angriff auf die Steueroasen

"Jarass schlägt eine Umstellung der Unternehmensbesteuerung vor. Er beruft sich auf OECD-Generalsekretär Ángel Gurría, der im Handelsblatt-Interview sagte: "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." ... Jarass will das Ziel, das Gurría ausgegeben hat, erreichen, indem alle Erträge besteuert werden, die in Unternehmen in einem Land erwirtschaftet werden, unabhängig davon, wie sie auf ... Eigenkapitalgeber (Gewinn), Fremdkapitalgeber (Zinsen) und Know-How-Lieferanten (Lizenzen) aufgeteilt werden. Besteuerungsgrundlage wäre dann in etwa das so genannte EBIT, also Erträge vor Zinsen und Steuern, das in der Unternehmensbewertung als Ausweis der Leistungsfähigkeit gilt. Die wichtigsten Hebel, um Gewinne zu verschieben, sind nämlich Lizenzgebühren und Fremdkapitalzinsen an Finanzholdings in Niedrigsteuerländern."³⁰⁷

Vor allem aber entfällt bei allgemeiner Durchsetzung dieser Prinzipien in Deutschland größtenteils der Nutzen von Steueroasen: Wenn die in Deutschland gezahlten Zinsen (also die erwirtschafteten Kapitalentgelte für Fremdkapital) und die gezahlten Lizenzgebühren (also die Entgelte für Wissenskapital) in Deutschland besteuert werden wie derzeit schon die Gewinne (Entgelt für Eigenkapital), dann können die in Deutschland erwirtschafteten Kapitalentgelte nicht mehr, wie derzeit, steuerfrei ins Ausland verlagert werden.

5.2.2 Zudem Besteuerung beim Kapitaleigentümer erforderlich

Nach Schaffung offener Grenzen und gleichzeitig fehlender Steuerharmonisierung zwischen den Ländern kann der Kapitaleigentümer, sei es eine Kapitalverwaltungsfirma, sei es eine reiche Privatperson, den Ort der steuerlichen Ansässigkeit weitgehend frei wählen. Zur Minimierung der steuerlichen Belastung wird als Ansässigkeitsort immer häufiger eine Steueroase gewählt:

- Nur bei Finanzkapital geht dies relativ leicht, weil eben die Verwaltung von Finanzkapital sehr leicht in andere Länder verlagert werden kann. Trotzdem kann jeder Staat versuchen herauszufinden, ob seine Unternehmen oder Privatpersonen Erträge aus Finanzkapital erhalten und für erhaltene Zinsen Steuern erheben.
- Bei der Produktion von materiellen Produkten, etwa von Rohstoffen über Halberzeugnisse bis zu Fertigprodukten ist der Ort der jeweiligen Betriebsstätte prinzipiell eindeutig feststellbar. Die dabei erwirtschafteten Erträge können vom Sitzland besteuert werden.
- Bei immateriellen Produkten, wie Patenten, digitalen Produkten etc., ist der Ort der jeweiligen Betriebsstätte weit schwerer zu bestimmen. Ist es der Ort des Forschungslabors, die Konzernzentrale, eine zwischengeschaltete Risikogesellschaft oder die in einem steuergünstigen Land angesiedelte Vertriebsgesellschaft?³⁰⁸ Jedem Land steht es frei, die in seinem Land erhaltenen Zinsen und Lizenzgebühren angemessen zu besteuern.

5.2.3 Maßnahmen für eine angemessene Besteuerung der Kapitalentgelte

Im vorherigen Teil II wurden Maßnahmen vorgestellt, die nur im Rahmen internationaler Abstimmung verwirklicht werden können. Vielfach ist dies, wenn überhaupt, dann nur sehr langfristig möglich. Internationale Abstimmung und spätere Harmonisierung können eher erreicht werden, wenn unilaterales Vorgehen die Vorteile fehlender internationaler Abstimmung für die dadurch begünstigten Länder und Steueroasen verringern. Andererseits erleichtern erste Schritte für eine internationale Abstimmung³⁰⁹ die Ausweitung nationaler unilateraler Maßnahmen auf eine größere Gruppe von Staaten, die durch eine derartige Zusammenarbeit begünstigt werden.

Was kann Deutschland ohne die immer noch fehlende internationale Abstimmung tun, um dem Fiskus wieder angemessene Einnahmen zu ermöglichen und den krassen Unterschied zwischen der hohen Belastung der Arbeitnehmer und der relativ geringen Belastung von Unternehmen und ihrer Eigentümer zu verringern?

In den folgenden Kapiteln werden nun Maßnahmen dargestellt, die von der Bundesrepublik Deutschland unilateral, also rein national OHNE vorherige internationale Harmonisierung umgesetzt werden könnten. Ein derartiges nationales unilaterales Vorgehen OHNE vorherige internationale Harmonisierung und Versuche, die sehr unterschiedlichen nationalen Steuersysteme stärker international miteinander abzustimmen, schließen sich nicht aus, sondern sind wechselseitig füreinander nützlich:

- Die Widerstände gegen internationale Harmonisierung werden geringer, wenn durch unilaterale nationale Maßnahmen die Vorteile der Nutzung von Steueroasen bereits in ersten Schritten verringert wurden.

- Andererseits erleichtern erste Schritte für eine internationale Harmonisierung die Ausweitung nationaler unilateraler Maßnahmen auf eine größere Gruppe von dadurch begünstigten Staaten.
- Bei der Umsetzung ist besonders auf Umgehungsresistenz zu achten, die eher erreicht wird, falls diese Reformvorschläge durch eine Gruppe von betroffenen Ländern gemeinsam umgesetzt werden. Häufig werden nämlich Gewinne unter Berufung auf EU-Richtlinien oder Doppelbesteuerungsabkommen zuerst steuerfrei transferiert in EU-Länder oder andere durch Doppelbesteuerungsabkommen begünstigte Drittländer, die keine Quellensteuern und keine Missbrauchsbekämpfung haben, bevor sie dann in Steueroasen landen. Derartige Steuerplanungspraktiken sind durch das gemeinsame Vorgehen einer Gruppe von Ländern leichter erkennbar und regulierbar.

Auch bei einer im ersten Schritt rein unilateralen Umsetzung von Reformmaßnahmen ist also eine internationale Abstimmung zwischen betroffenen Ländern sehr hilfreich (z.B. im Rahmen einer EU-Action-Group). Sobald Deutschland unilateral angefangen hat, werden sich andere Länder mit ähnlichen Problemen bei der Durchsetzung ihrer Steueransprüche nach kurzer Zeit anschließen, ähnlich wie beim Exportschlager der deutschen Zinsschranke, die in Deutschland 2008 Gesetz wurde und mittlerweile von vielen Ländern in ähnlicher Form eingeführt wurde.

Es gibt unterschiedliche Möglichkeiten der Umsetzung der Besteuerung der Wertschöpfung beim Betrieb. Im Folgenden werden hierzu in Kap. 6 und 7 Reformvorschläge dargestellt, die jedes Land ohne internationale Abstimmung einführen kann, und mittels Beispielrechnungen erläutert³¹⁰:

- Reformvorschlag I: Quellensteuer auf alle gezahlten Zinsen und Lizenzgebühren. ► **Kap. 6.2**
- (Kap. 6.2),
- Reformvorschlag II: 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 diese Reformvorschläge miteinander verglichen (Kap. 8).

Abschließend werden weitere Maßnahmen für Deutschland vorgestellt, die im vollen Wortsinn Reformen sind, indem Grundprinzipien des deutschen Einkommensteuerrechts wieder in Kraft gesetzt werden (Kap. 9).