

## **Luxemburg-Leaks und wie weiter?**

*Wie Steuervermeidung wirksam bekämpft und warum eine Gesamtkonzernsteuer auch einseitig eingeführt werden kann<sup>1</sup>*

*Vorbemerkung: Am 26. März 2015 hat das EU-Parlament erneut die Einführung der Gesamtkonzernsteuer (GKKB – Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage) gefordert.<sup>2</sup> Auch der neue Kommissionspräsident Juncker und der Finanzkommissar Moscovici haben sich dafür ausgesprochen.<sup>3</sup> Obwohl die EU-Kommission schon seit 2001 an einer grundlegenden Lösung des Steuervermeidungsproblems arbeitet und die viel gelobte GKKB-Richtlinie 2011 vom EU-Parlament mit großer Mehrheit beschlossen wurde, ist bis heute nichts passiert. In einem Gespräch mit dem Bundesfinanzministerium am 3.7.2015 wurde uns erneut gesagt, dass das BMF die Gesamtkonzernsteuer nicht unterstützt.*

***Es ist mittlerweile unerträglich, dass kleine und mittlere Unternehmen brav ihre Steuern zahlen, während internationale Konzerne sich dem entziehen und die deutsche Politik weiter in Untätigkeit verharrt.***

*Dieses Papier fasst die wichtigsten Argumente zusammen, warum die Gesamtkonzernsteuer (GKS) kommen muss und ist zugleich ein Appell an die Finanzminister und Regierungschefs, endlich die Blockade gegen eine der wichtigsten EU-Initiativen aufzugeben.*

### **Das Problem**

Das Problem der Steueroasen und –vermeidung hat weltweit ein bedrohliches Ausmaß erreicht: Mehr als ein Viertel des gesamten Weltvermögens dürfte bereits in Steueroasen liegen<sup>4</sup>. Die Steuervermeidung durch Konzerne ist nach Auffassung zahlreicher Experten der OECD, von Unternehmensberatungen und NGOs unkontrollierbar geworden.<sup>5</sup> Die Verluste bei der Unternehmenssteuer in Deutschland werden auf 30 Mrd. EURO jährlich geschätzt.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Dieses Papier ist ein Versuch, das komplexe Thema sowohl knapp als auch verständlich darzustellen, in der Hoffnung, dass damit Entscheidungsträger erreicht werden. Anlass für die Erstellung war ein Gespräch am 18.9.2014 von Attac (Jutta Sundermann, Markus Henn und Karl-Martin Hentschel) mit Walter Borjans, Finanzminister NRW und SPD-Verhandlungsführer bei den Koalitionsverhandlungen zum Thema Finanzen. Wir konnten naturgemäß in einer Stunde nicht alles klären und versprochen, die Argumente zusammenzustellen.

<sup>2</sup> Siehe Europäisches Parlament 2015

<sup>3</sup> Siehe Hallam 2014

<sup>4</sup> Siehe Annex 1 - Um dieses Papier auf das Thema „Gesamtkonzernsteuer“ zu konzentrieren, wurden alle anderen Aspekte in die Ergänzungen am Schluss (Annex 1 bis 5) ausgelagert.

<sup>5</sup> Eine Auflistung der Steuertricks der Konzerne nach dem Bericht der OECD findet sich in Annex 2

<sup>6</sup> Siehe Bach 2013

Die Mechanismen der Steuervermeidung durch internationale Konzerne<sup>7</sup> und die Besitzer sehr großer Vermögen<sup>8</sup> sind seit Jahren bekannt. So war der Erkenntnisgewinn von Luxemburg-Leaks für Kenner der Materie gleich Null. Alle dort enthüllten Steuertricks sind bereits in den BEPS-Papieren der OECD<sup>9</sup> nachzulesen – ebenso in den Papieren von TJN<sup>10</sup> und Attac<sup>11</sup>.

Gegen die Steuervermeidung der Unternehmen können eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen durch die nationalen Regierungen oder die EU ergriffen werden.<sup>12</sup> Dies sollte rasch getan werden!

Alle diese Maßnahmen lösen aber nicht das Grundproblem: Die Hälfte des Welthandels findet mittlerweile konzernintern statt. Der immaterielle Wertanteil von Produkten und Dienstleistungen überwiegt. Daher sind die Gewinnverschiebungen von einem Land in ein anderes praktisch nicht mehr durch die Steuerbehörden durchschaubar.<sup>13</sup>

### **Warum Gesamtkonzernsteuer?**

Viele Experten<sup>14</sup> und NGOs<sup>15</sup> halten das heutige System der Verrechnungspreise<sup>16</sup> für gescheitert und schlagen die Einführung der Gesamtkonzernsteuer (GKS, international als *Unitary Taxation* oder *Formulary Apportionment*<sup>17</sup> bezeichnet) als Alternative vor.

Angel Gurría, der Generalsekretär der OECD, hat für den Reformprozess folgendes Ziel formuliert: „Wir wollen einen Satz von Gesetzen und Vorschriften erreichen, der sicherstellt: Steuern werden da erhoben, wo die Werte geschaffen werden und die wirtschaftliche Aktivität stattfindet.“<sup>18</sup>

Genau dieses Ziel ist die grundlegende Idee der GKS, die vom EP seit 14 Jahren gefordert wird: Es wird nicht mehr dort besteuert, wo rechnerisch die Gewinne anfallen, sondern die Gewinne werden den Staaten bzw. Regionen zugeordnet, wo die Firma tatsächlich wirtschaftlich aktiv ist. Steueroasen, in denen weder produziert noch verkauft wird, sind damit systematisch außen vor.

Die Besteuerung mit GKS erfolgt in drei Schritten:

1. Jeder Konzern muss eine internationale Bilanz vorlegen, die Daten für alle Länder enthält, in denen der Konzern tätig ist: Gewinn, Umsatz, Investitionen, Mitarbeiter usw.

---

<sup>7</sup> Siehe Annex 2 und 3

<sup>8</sup> Siehe Annex 5.

<sup>9</sup> Siehe OECD 2013 – BEPS = Base Erosion and Profit Shifting

<sup>10</sup> Siehe Picciotti u. a. unter [www.taxjustice.net/](http://www.taxjustice.net/); Liebert 2012; Henn 2013

<sup>11</sup> Siehe Attac 2013, Sundermann u. a. 2013, Hentschel 2013 und 2014 unter [www.attac.de/kampagnen/konzernbesteuerung/materialien/](http://www.attac.de/kampagnen/konzernbesteuerung/materialien/)

<sup>12</sup> Siehe Annex 4. Es sieht aber leider so aus, dass auch der von der G20 gestartete BEPS-Prozess keinen wesentlichen Fortschritt bringen wird.

<sup>13</sup> Eine Lektüre der Verrechnungspreisrichtlinien der OECD macht deutlich, warum dieses Problem nicht lösbar ist. Größtes Problem ist die wachsende Bedeutung der immateriellen Werte, bei denen nicht feststellbar ist, wann und wo sie produziert wurden. (siehe OECD 2011)

<sup>14</sup> Siehe Sol Picciotto 2012; Clausing 2014; ebenso Kevin Nicholson, Head of Tax von Pricewaterhouse Coopers – siehe House of Commons 2013; ebenso Craig Cooper, Director Tax Services von RSMI – siehe RSM Bird Cameron 2013;

<sup>15</sup> Tax Justice Network, Attac (siehe Fußnote 5 und 6)

<sup>16</sup> Das heutige Verrechnungspreissystem sieht vor, in jedem Staat die dort ansässigen Teile eines Konzerns separat zu besteuern. Grundlage dafür ist das „Arm’s Length Principle“ (abgekürzt ALP – von englisch „to keep someone at arm’s length“, d. h. unabhängig von jemandem bleiben). Das ALP dient heute weltweit zur Berechnung der Gewinne und damit der Unternehmenssteuern und ist in den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD beschrieben (siehe OECD 2011).

<sup>17</sup> Da die Gewinne den Staaten aufgrund einer Formel zugeordnet werden, nennt man das Verfahren in den USA auch „formulary apportionment“

<sup>18</sup> Siehe Gurría 2013 (zitiert nach Jarass 2014)

2. Der Gesamtgewinn wird auf die Staaten aufgeteilt. Maßstab für die Aktivität eines Konzern in einem Land sind der Umsatz (sales), die Investitionen (assets) sowie die Mitarbeiter (payroll) in dem Staat. Aufgrund dieser Daten wird mithilfe einer Formel (deshalb auch die Bezeichnung „Formulary Apportionment“) ein Anteil des Gesamtgewinnes dem entsprechenden Staat zugeordnet.
3. Jeder Staat kann den errechneten Gewinn nach nationalen Gesetzen besteuern.

Das Prinzip ist nicht neu. Es wird seit vielen Jahrzehnten in den USA, in Kanada und der Schweiz intern angewandt, um zu verhindern, dass die Konzerne ihre Gewinne in einen Bundesstaat bzw. Kanton mit niedrigeren Steuern verschieben.<sup>19</sup>

In der EU hat die Kommission nach zehnjähriger Arbeit die GKKB-Richtlinie<sup>20</sup> vorgelegt, die 2011 vom Europa-Parlament verabschiedet wurde, aber seitdem vom Ministerrat blockiert wird. Diese Richtlinie wird von Experten geradezu als vorbildlich angesehen.

Allerdings hat die GKKB-Richtlinie noch zwei Mängel:

1. Die Richtlinie sieht noch keine weltweite Bilanz, sondern nur eine EU-weite Bilanz vor. Deshalb würde das Problem der Steueroasen außerhalb der EU noch nicht gelöst werden. Basis der GKKB sollte deshalb unbedingt eine weltweite Bilanz sein!
2. Die Anwendung des Konzepts soll zunächst für die Konzerne freiwillig sein. Dann würden nur die Konzerne dies nutzen, die sich davon Vorteile (z. B. durch Verlustverrechnungen) versprechen.

Außerdem muss die GKKB unbedingt mit der Einführung von Mindeststeuersätzen verbunden werden, damit der Steuerwettbewerb in der EU nicht noch weiter angeheizt wird.

### ***Kann eine Gesamtkonzernsteuer einseitig eingeführt werden?***

Ja. Jeder Staat könnte eine solche Steuer einführen. Er müsste alle Konzerne, die in dem Staat tätig sind, verpflichten, eine entsprechende Bilanz mit den benötigten Daten vorzulegen. Unternehmen könnten dies nur umgehen, wenn sie in dem betreffenden Staat nicht tätig sind. Bereits wenn eine relevante Gruppe von Staaten die Steuer einführt, dürfte jeder Konzern lieber diese Bilanz vorlegen, als auf das Geschäft zu verzichten.<sup>21</sup> Für Deutschland gilt das wegen seiner wirtschaftlichen Bedeutung sowieso.

Es ist dabei keineswegs notwendig, dass alle Staaten sich auf das gleiche System einigen. So gibt es in den Staaten der USA unterschiedliche Bilanzrichtlinien, unterschiedliche Formeln für die Gewinnzuordnung und unterschiedliche Steuersätze. Und trotzdem war die Gesamtkonzernsteuer in den USA eine Erfolgsgeschichte, wie Prof. Kimberley Clausing in ihrer Studie über das US-System bilanziert: „In comparison to separate accounting, formulary apportionment substantially reduces concerns regarding the shifting of income from high-tax to low-tax states.“<sup>22</sup> Die GKKB-Richtlinie der EU geht weiter: Sie schlägt einheitliche Bilanzrichtlinien und einheitliche Formeln vor. Wenn eine Gruppe von EU-Staaten mit Beteiligung Deutschlands ihr Steuerrecht entsprechend ändern würde, würden alle

---

<sup>19</sup> In den genannten Staaten haben die Teilstaaten (bzw. Regionen oder Kantone) unterschiedliche Unternehmenssteuern, so dass das Problem der Gewinnverschiebung dort auch zwischen den Teilstaaten auftritt.

<sup>20</sup> GKKB – Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer Basis

<sup>21</sup> Siehe z. B. Durst 2013; Durst 2014; Picciotto 2012

<sup>22</sup> Siehe Clausing 2014

Konzerne der Welt dies akzeptieren und die entsprechende Bilanz vorlegen, um in diesen Staaten weiter Geschäfte machen zu können.

Noch besser wäre es natürlich, wenn die OECD eine Standard-Empfehlung für die Gesamtkonzernsteuer als internationale Norm herausgibt. Die Richtlinie der EU könnte dafür nach Meinung von Experten zum Vorbild werden.

### **Was leistet die Gesamtkonzernsteuer?**

Der große Vorteil der GKS besteht darin, dass die meisten bekannten Steuertricks<sup>23</sup> nicht mehr greifen, da den Steueroasen, in denen keine reale Geschäftstätigkeit des Konzerns stattfindet, keine Gewinne mehr zugeordnet werden. Folgende von der OECD beschriebene Methoden der Steuervermeidung, mit denen Gewinne zwischen Staaten verschoben werden können, werden durch die GKS wirkungslos:

- Die Gestaltung der Verrechnungspreise zwischen Tochterunternehmen
- Die Übertragung von Gewinnen in Form von Zinsen, Lizenzgebühren, Patentgebühren, Versicherungen, Derivate, Garantien
- Hybride Finanzinstrumente
- Das Problem des Internethandels wird gelöst, indem die Umsätze dem Staat, in dem der Kunde residiert, zugeordnet werden.
- Transportmittel wie Schiffe, Flugzeuge usw. werden nach dem Konzept der EU-Kommission anteilmäßig den Staaten zugeordnet, die von diesen angelaufen/-flogen werden.
- Auch das Problem der Nichtbesteuerung von stillen Reserven und der Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen stellt sich nicht mehr, da Unternehmen bei der GKS zeitnah bewertet werden sollen, wie dies im angelsächsischen Raum heute schon der Fall ist.

### **Welche Probleme werden durch die Gesamtkonzernsteuer nicht gelöst?**

Natürlich gibt es einige Probleme der Steuervermeidung, die durch die GSK nicht automatisch beseitigt werden und auf andere Weise gelöst werden müssen.

- Steuerdumping: Das Problem des Steuerdumpings bleibt.<sup>24</sup> Um dies zu vermeiden, muss es möglichst im Rahmen der WTO – zumindest aber in der EU – eine Vereinbarung über Mindeststeuersätze geben, die zur Diskriminierung von Staaten mit solchen unfairen Praktiken führt. Dabei könnte ein Korridor für die Steuersätze vorgesehen werden, innerhalb dessen sich die Steuersätze am BIP pro Einwohner ausrichten müssen (Einführung von Mindeststeuersätzen).
- In diesem Zusammenhang müssen auch andere Formen von Steuerdumping eingeschränkt werden. Dazu gehören insbesondere Steuerermäßigungen durch Patentboxen und für Stiftungen.<sup>25</sup>
- Auslandsinvestitionen und Verlustverrechnung: Das Problem der Absetzbarkeit von Auslandsinvestitionen wird nicht beseitigt. Vielmehr können bei Einführung der GKS im Rahmen der internationalen Gesamtbilanz die Verluste gegen die Gewinne weltweit verrechnet werden.

---

<sup>23</sup> Siehe Annex 2

<sup>24</sup> Steuerdumping in der EU: Estland 0%, Bulgarien und Zypern 10%, Irland 12,5 % usw.

<sup>25</sup> Zahlreiche Konzerne wie Amazon, IKEA, E-ON usw. haben z. B. Tochterfirmen mit Patentbox in den Niederlanden (Steuersatz 5%) und Luxemburg (ca. 6%).

Dies kann zu einer deutlichen Reduzierung der ausgewiesenen Gesamtgewinne führen.<sup>26</sup> Dieser Effekt ist um so größer, je größer der Konzern und je internationaler er aufgestellt ist. Das kann im Einzelfall bedeuten, dass Auslandsinvestitionen mit Mitteln aus Deutschland zu Steuererleichterungen führen. Dafür führen aber die daraus resultierenden Gewinne in Zukunft auch bei uns zu zusätzlichen Steuern. Im Übrigen führt diese Methode auch zu einer Verstärkung der Steuereinnahmen in allen an der GKS beteiligten Staaten, da die Schwankungen durch Anfangsinvestitionen und –verluste weltweit nivelliert werden.

- Eines der grundlegenden Probleme der Unternehmensbesteuerung besteht darin, dass große Konzerne systematisch um so größere Gewinne erzielen, je größer ihr Kapitalbesitz ist. Die durchschnittliche Rendite über die vergangenen 30 Jahre liegt bei kleinen Vermögen bei 2% pro anno, bei Vermögen über 10 Milliarden bei über 10%.<sup>27</sup> Um diesen Vorteil auszugleichen muss in Zukunft zu einer progressiven Unternehmensbesteuerung übergegangen werden.

### **Weitere Probleme in Verbindung mit der Gesamtkonzernsteuer**

Natürlich treten auch neue Probleme auf: Was sind Investitionen, Beschäftigte, Gewinne und Umsätze? Was ist ein Konzern? Diese Probleme sind jedoch lösbar. Der Richtlinienentwurf der EU, der sich an den kanadischen Regeln orientiert, die als besser als die in den USA gelten, hat nach Meinung von Experten für diese Probleme gute Antworten gefunden.<sup>28</sup>

- Was ist ein Konzern? Die GKKB-Richtlinie wählt dafür eine sehr weitgehende Definition. So würden die drei völlig unabhängigen Konzerne des IKEA-Imperiums als Gesamtheit besteuert werden, da die Stiftungen und Holdings alle von Mitgliedern der Familie Kamprad kontrolliert werden.
- Was sind Investitionen? Hier werden nur materielle Investitionen gezählt. Immaterielle Vermögenswerten wie Patente, Label usw. zählen nicht mit, da sie beliebig verschoben werden können.
- Was sind Beschäftigte? Hier wird ein weitgehender Ansatz gewählt, der sämtliche Unternehmensdienstleistungen von Dritten umfasst.
- Was sind Umsätze? Scheinumsätze in Steueroasen ohne reale Geschäftstätigkeit werden nicht mitgerechnet.
- Wie werden Gewinne berechnet? Die EU-Kommission hat dafür eine eigene Bilanzierungsmethode (die GKB – gemeinsame Körperschaftssteuer Basis) entwickelt.

### **Weitere Bedenken gegen die Gesamtkonzernsteuer**

Neben den genannten lösbaren Problemen werden eine Reihe weiterer Bedenken gegen die GKS vorgetragen:<sup>29</sup>

- Die GKS kann nicht eingeführt werden, weil dann alle Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

---

<sup>26</sup> Cobham 2014

<sup>27</sup> Siehe Piketty 2014

<sup>28</sup> Im Rahmen der 10-jährigen (!) Erarbeitung der GKKB-Richtlinie wurden zahlreiche wissenschaftliche Begleituntersuchungen durchgeführt. Die Richtlinie basiert auf dem Verfahren, wie es in Kanada praktiziert wird und geht detailliert auf die genannten Probleme ein (siehe European Commission 2005; Herzig 2012).

<sup>29</sup> Zu den weiteren Argumenten gegen die Gesamtkonzernsteuer siehe auch Hentschel 2014

geändert werden müssen.

Antwort: Die DBAs müssen im Rahmen des von der OECD erarbeiteten Action-Plan<sup>30</sup> sowieso angefasst werden. Im Übrigen gibt es in den meisten DBAs Anpassungsklauseln bei Änderungen des Steuerrechts.

- Es wird nicht möglich sein, sich international auf eine einheitliche Formel zu einigen.

Antwort: Eine einheitliche Formel ist wünschenswert, aber nicht unbedingt Voraussetzung (siehe USA). Das EU-Parlament hatte sich bereits auf eine Formel geeinigt.

- Ein einheitlicher Steuersatz ist nicht möglich

Antwort: Ein einheitlicher Steuersatz ist nicht erforderlich. Das Problem des Steuerdumping muss unabhängig von der GKS sowieso gelöst werden – siehe Forderung 5.

- Eine einheitliche Bilanzierung ist nicht durchsetzbar

Antwort: Eine einheitliche Bilanzierung ist wünschenswert, aber nicht nötig (siehe USA). In der EU ist die Einführung der einheitlichen Bilanzierung (GKB) sowieso in Arbeit. Damit könnte die EU einen Standard für die OECD setzen.

- Es wird alles komplizierter und aufwändiger

Antwort: Ein einheitliches System in der EU würde vieles einfacher machen. Das ist übrigens das Hauptargument der EU-Kommission für die GKKB.

- Firmen müssen in allen Staaten eine Bilanz vorlegen, auch wenn sie nur Waren liefern

Antwort: Ja – das ist so gewollt und notwendig. Nur so ist die Besteuerung des Internethandels durchzusetzen. Für alle anderen Firmen ist das eine Frage der Fairness.

- Die GKS führt zu geringeren Steuereinnahmen

Antwort: Das ist nur so wenn die GKS schlecht gestaltet ist: Deshalb muss sie für alle Konzerne verpflichtend sein, es braucht einen Mindeststeuersatz (ähnlich wie es ihn schon bei der Mehrwertsteuer gibt) und Mindereinnahmen, die durch bessere internationale Verlustverrechnung entstehen können, müssen durch eine angemessene Steuerquote ausgeglichen werden.

### ***Forderungen und Schritte zur Gesamtkonzernsteuer in der EU***

In der EU existiert die Absurdität, dass es einen gemeinsamen Markt gibt, aber die Steuergesetzgebung rein national geblieben ist. Ergebnis ist ein Zustand, in dem die Nationalstaaten sich gegenseitig mit niedrigen Steuersätzen und besonderen Angeboten für Unternehmen unterbieten. Deswegen schlagen wir folgende Maßnahmen vor:

**Forderung 1:** Die Bundesregierung sollte im Rahmen der G20 darauf hinwirken, dass das Thema Gesamtkonzernsteuer auf die Agenda der Kampfes gegen Steuervermeidung gesetzt wird.

**Forderung 2:** Die EU sollte die GKKB-Richtlinie in Kraft setzen – siehe dazu die folgenden Schritte. Zugleich sollten die Voraussetzungen für die Einführung einer GKKB auf Basis einer weltweiten Bilanz für jeden Konzern geschaffen werden.

---

<sup>30</sup> Siehe Annex 1

- Forderung 3:** Sollte die EU keine Einigung zur Einführung der GKKB erzielen, dann sollte Deutschland mit einer Gruppe von willigen Staaten die GKKB national umsetzen.
- Forderung 4:** Die Einführung der GKKB muss in Deutschland mit einer Anpassung der Steuersätze verbunden werden, die den Rückgang der Steuerbasis durch die internationale Verlustverrechnung ausgleicht. Dabei sollte zu einer progressiven Unternehmenssteuer übergegangen werden, um die systematisch höhere Rendite großer Unternehmen im Vergleich zu kleinen und mittleren Unternehmen auszugleichen.
- Forderung 5:** Mindeststeuersätze einführen. Dabei könnte ein Korridor eingeführt werden, so dass die Mindesthöhe der Steuern sich grob am BIP/Einwohner orientiert. Allerdings muss die Einführung von Mindest- oder Richtsteuersätzen mit der Einführung der einheitlichen Bilanz in der EU (GKB – siehe unten Schritt 3) verbunden werden, da sie sonst zu manipulationsanfällig wären.
- Forderung 6:** Einrichtung einer gemeinsamen internationalen Steuerfahndung der EU für internationale Konzerne und die Kontrolle der Steueroasen. Erster Schritt muss eine Aufstockung der Referate in der EU-Kommission sein, die Untersuchungen gegen Luxemburg und andere EU-Staaten in Folge der Luxemburg-Leaks durchführen.

Bei der Einführung der GKKB schlagen wir folgende Schritte vor:

- Schritt 1: Öffentliches Register für alle Unternehmen, Stiftungen, Banken und Fonds, das Eigentümer, Vorstände, Aufsichtsräte, Stiftungsräte, Nutznießer und sonstige natürliche oder juristische Personen benennt, die Einfluss haben oder rechtliche Nutznießer sind. Mit der neuen Geldwäsche-Richtlinie macht die EU bereits den ersten Schritt in diese Richtung.
- Schritt 2: Länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting - CbCR) über Umsätze, Investitionen, Beschäftigte und Personalkosten, Gewinne für alle Länder, in denen ein Konzern tätig ist. Dies wäre praktisch schon die Basis für eine weltweite Bilanz. Das CbCR wurde in der EU bereits für Banken und Rohstoffkonzerne eingeführt.
- Schritt 3: Sofortige verpflichtende Einführung der GKB (Gemeinsame Körperschaftssteuer-Basis – also der gemeinsamen Bilanzrichtlinie für die EU) – entspricht der ersten Stufe der GKKB. Dies ist bereits im Koalitionsvertrag der Großen Koalition so vorgesehen. Passiert ist aber noch nichts.
- Schritt 4: Einführung der GKKB für die EU oder einige willige Staaten gemäß der vom EP verabschiedeten Richtlinie. Anders als geplant muss die Richtlinie aber für alle Konzerne verbindlich sein. Dies wird absurderweise von der Bundesregierung weiter abgeblockt.
- Schritt 5: Einführung der GKKB in der EU unter Berücksichtigung aller Aktivitäten weltweit (internationale Gesamtbilanz als Grundlage, um die Steueroasen außerhalb der EU einzubeziehen).

### **Weitere Anmerkungen zur Gesamtkonzernsteuer**

Die größten Nutznießer einer Gesamtkonzernsteuer wären die Entwicklungsländer, die unter dem heutigen System besonders leiden.<sup>31</sup> Ein Drittel aller Vermögen in Steueroasen kommen von Entwicklungs- und Schwellenländern. Wenn die EU ein weltweites Unternehmensregister und eine weltweite

---

<sup>31</sup> Siehe Picciotto 2014

Bilanz verlangt, dann könnten die Entwicklungsländer auf die Daten zugreifen und hätten erstmals eine Basis für die Besteuerung von internationalen Konzernen. Alleine können kleine Staaten dies kaum durchsetzen.<sup>32</sup>

Die Gesamtkonzernsteuer würde auch zu einer Verstetigung der Unternehmenssteuern in den einzelnen Staaten führen. Heute können lokale Besonderheiten oder Investitionen extrem großen Schwankungen bei den Gewinnen und dadurch bei den Steuerzahlungen hervorrufen.

## **Ergänzungen**

### **Annex 1: Steueroasen – die Dimension des Problems**

Das Problem der Steueroasen hat weltweit ein bedrohliches Ausmaß erreicht: Nach den Schätzungen von Tax Justice Network (TJN) lagerten 2010 bereits 21 bis 32 Billionen Dollar in Steueroasen<sup>33</sup> – das sind zwischen 10% und 30% des gesamten Weltvermögens.<sup>34</sup> Davon sollen 10 Billionen aus Entwicklungsländern und Schwellenländern stammen. Die dadurch verursachten Mindereinnahmen bei der Unternehmenssteuer liegen in Deutschland bei ca. 30 Mrd. Euro pro Jahr.<sup>35</sup> Die Einnahmeverluste der Entwicklungsländer lagen 2008 bereits bei 160 Mrd. Dollar, mehr als die gesamte Entwicklungshilfe (134 Mrd. Dollar).<sup>36</sup>

Die Dimension des Problems ist auch bereits international erkannt worden. Die G20 hat im Oktober 2013 die OECD mit der Erstellung eines Action Plan beauftragt. Die ersten Berichte dazu liegen vor. Leider wird in diesem Auftrag das Thema „Gesamtkonzernsteuer“ (noch) bewusst ausgeklammert.

### **Annex 2: Die Tricks der internationalen Konzerne**

Das heutige System der internationalen Unternehmensbesteuerung geht davon aus, dass Gewinne in dem Land besteuert werden, in dem sie anfallen. Das kann auch eine Steueroase sein, wenn die Geschäfte so abgewickelt werden, dass der Gewinn dort hängen bleibt. Das heutige System funktioniert nicht mehr, weil

- die Hälfte des Welthandels mittlerweile konzernintern stattfindet;
- der immaterielle Wertanteil von Waren und Dienstleistungen längst größer als der eigentliche Produktionswert, der sich noch einigermaßen kontrollieren lässt;
- der Internethandel immer mehr wächst.

Bisher ist es sehr unterschiedlich, was die Staaten jeweils besteuern und in welcher Höhe. Die Steuervermeidungstechniken werden im BEPS-Bericht der OECD detailliert beschrieben. Im Prinzip bestehen sie stets darin, Gesetzeslücken zu nutzen und Gewinne innerhalb eines Konzerns oder einer Konzerngruppe dorthin zu verschieben, wo sie möglichst niedrig oder gar nicht besteuert werden – also in die Steueroasen. Dabei werden unterschiedliche rechtliche Regelungen und unterschiedliche Steuers-

---

<sup>32</sup> Siehe auch Annex 4, Forderung 13

<sup>33</sup> Siehe Henry 2012

<sup>34</sup> Die Bank Credit Suisse schätzt das Gesamtvermögen im Jahre 2014 auf 241 Bio. Dollar, die Boston Consulting Group auf 122 Bio. Dollar im Jahre 2012.

<sup>35</sup> Siehe Bach 2013

<sup>36</sup> Siehe Christian Aid 2008

ätze ausgenutzt. Die bekannteste Methode ist der „Double Irish with Dutch Sandwich“<sup>37</sup>, ein komplexes Modell, an dem in der Regel fünf Firmen eines Konzerns beteiligt sind. Gewinne können innerhalb eines Konzerns oder zwischen befreundeten Konzernen verschoben werden.<sup>38</sup> Die wichtigsten Instrumente der Steuervermeidung sind:

- Verrechnungspreise für Warenverkauf zwischen Tochterunternehmen, insbesondere für immaterielle Werte, werden so festgesetzt, dass die Gewinne in Niedrigsteuerländern landen;
- Zahlungen von Zinsen – dazu werden Investitionen in Hochsteuerländern fremdfinanziert;
- Lizenzgebühren und Franchisinggebühren – die Lizenzrechte besitzt eine Firma in einer Steueroase (z. B. die Namensrechte von IKEA hat eine Firma mit Patent-Box in den Niederlanden), an die große Teile der Gewinne überwiesen werden;
- Patentgebühren – das Patent hat eine Tochterfirma in Niedrigsteuerländern (z. B. der Google-Algorithmus auf den Bahamas);
- Versicherungen, Derivate, Garantien, Kundenkredite durch Konzerntöchter in Steueroasen – ermöglichen den Transfer von Gewinnen durch die Gestaltung der Kosten;
- Patentbox – eine Steuerermäßigung für Firmen, die technische oder konzeptionelle Entwicklungen durch hochqualifizierte Experten betreiben;
- Hybride Finanzinstrumente – unterschiedliche rechtliche Bewertung von Eigentum ermöglicht die Steuervermeidung – auch innerhalb der EU;
- Sandwich-Konstruktionen – der Geldtransfer erfolgt über mehrere Firmen in Staaten mit unterschiedlicher Rechtsprechung (bekannt ist der Double-Irish);
- Internethandel – versteuert wird nicht im Land des Kunden, sondern am Standort des Computers des Internethändlers, der in einer Steueroase steht;
- Stiftungen - die Privilegien für Gemeinnützigkeit bzw. andere Steuerbegünstigungen sind oft nicht gerechtfertigt;
- Weitere Methoden sind die Nichtbesteuerung von stillen Reserven, das Absetzen von Veräußerungsgewinnen und Auslandsinvestitionen sowie Verlustzuweisungen.

Diese Methoden sind meist legal, aber oft auch an der Grenze der Legalität.

### Annex 3: Typen von Steueroasen

Steueroasen sind Staaten (z. Bsp. Niederlande, Luxemburg, Singapur), Teilstaaten (US-Staat Delaware, Kanton Tessin) oder abhängige Gebiete (Bermuda [britisch], Curacao [niederländisch]) mit eigener Steuergesetzgebung, die spezielle Angebote an natürliche oder juristische Personen machen, um Steuerzahlungen zu vermeiden.

Grundsätzlich handelt es sich um zwei getrennte Komplexe:

- 1) Steueroasen für Unternehmen – betrifft Unternehmenssteuern. Bei den Vorgängen, die durch Luxemburg Leaks bekannt wurden, geht es um
  - a. reine Briefkastenfirmen. Die damit erwirkten Steuervorteile sind meist illegal;
  - b. komplizierte Gestaltungen aus steuerlichen Motiven, aber mit realer wirtschaftlicher Tätigkeit – diese sind in der Regel legal.

---

<sup>37</sup> Siehe den gleichlautenden Wikipedia-Eintrag – der Double Irish wird von zahlreichen Firmen wie Apple, Google, IKEA usw. genutzt. Er soll jetzt auf Druck anderer EU-Staaten durch eine Gesetzesänderung in Irland verhindert werden.

<sup>38</sup> Das am besten steueroptimierte Unternehmen ist vermutlich IKEA. Das Imperium der Familie Kamrad besteht aus drei separaten Konzernen mit ca. 500 Firmen, ein für Finanzämter schon aufgrund der Masse kaum durchschaubares Geflecht (siehe Hentschel 2013).

In Steueroasen werden Gewinne mit sehr niedrigen oder gar keinen Unternehmenssteuern belastet. Oft ist dies mit rechtlichen Konstruktionen verbunden, die bewirken, dass die Besteuerung von transferierten Gewinnen in anderen Staaten nicht greift. Die Nutzung dieser Angebote ist grundsätzlich legal. Allerdings werden von den Firmen oft Rechtskonstruktionen gewählt, deren Legalität umstritten ist oder die offen illegal sind (Beispiel in Luxemburg die Vergabe der Patent-Box an Firmen, die keine Beschäftigten in Luxemburg haben – also Briefkastenfirmen). Deshalb ist auch für diese Steueroasen wichtig, dass sie den Kunden ein Höchstmaß an Vertraulichkeit und Intransparenz bieten.

## 2) Steueroasen für Privatpersonen – betrifft Einkommens- und Vermögenssteuern<sup>39</sup>

Dort werden Einkommen und Vermögen kaum oder nicht besteuert. Hier geht es meist um illegale Steuervermeidung (Steuerflucht). Legal ist es, wenn die Personen ihren Wohnsitz in die Steueroase verlegen und der Heimatstaat dann auf die Einkommenssteuern verzichtet (wie Deutschland das tut).

Oft kombinieren Staaten Merkmale von Typ 1 und Typ 2 – z. B. die Schweiz und Liechtenstein, während sich andere Steueroasen auf bestimmte Angebote spezialisieren.

## Annex 4: Mögliche Maßnahmen unterhalb der Ebene der Gesamtkonzernbesteuerung

Natürlich gibt es auch ohne Gesamtkonzernsteuer eine Reihe von Möglichkeiten um Steuerschlupflöcher zu schließen. Allerdings lässt sich dadurch das Problem der Gewinnverschiebung – insbesondere wegen der Verrechnungspreisproblematik<sup>40</sup> nicht in Griff bekommen.<sup>41</sup>

### Maßnahmen in Deutschland:

Folgende Maßnahmen können in Deutschland einseitig durchgesetzt werden:

- Forderung 7:** Quellenbesteuerung von allen Überweisungen ins Ausland, Abzug nur von real gezahlten und nachgewiesenen Steuern (dies betrifft, Zinsen, Lizenzen, usw. und die Vorteile durch ausländische Patentboxen) – Alternativen sind Abzugsbeschränkungen<sup>42</sup>;
- Forderung 8:** Kündigung aller Doppelbesteuerungsabkommen mit Steueroasen;
- Forderung 9:** Pauschalbesteuerung des Internethandels, solange eine Besteuerung im Land des Käufers nicht durchgesetzt worden ist;
- Forderung 10:** Weitere Lücken schließen – dazu gehören die Kriterien für gemeinnützige Stiftungen, die Abzugsfähigkeit von Auslandsinvestitionen, die Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen usw.

Diese Maßnahmen erfordern zum Teil eine Neuverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen.

---

<sup>39</sup> Siehe Annex 5

<sup>40</sup> Siehe Annex 2

<sup>41</sup> Eine Lektüre der Verrechnungspreisrichtlinien der OECD macht deutlich, warum dieses Problem nicht lösbar ist. Größtes Problem ist die wachsende Bedeutung der immateriellen Werte, bei denen nicht feststellbar ist, wann, durch wen und wo sie produziert wurden (siehe OECD 2011).

<sup>42</sup> Siehe Jarass/Obermair 2015; Professor Jarass betont in seinen Interviews, dass diese Maßnahmen nach seinen Recherchen EU-konform sind.

## Maßnahmen der EU:

In der EU gibt es zwar einen gemeinsamen Markt, aber keine abgestimmte Steuergesetzgebung. Deshalb unterbieten sich die Nationalstaaten nicht nur gegenseitig mit niedrigen Steuersätzen, sondern schaffen auch noch gezielt Angebote und Gesetzeslücken für Unternehmen und gewähren sogar geheime Sonderkonditionen. Zugleich werden die Staaten durch EU-Recht daran gehindert, sich dagegen zu wehren (so im Cadbury-Schweppes-Urteil des EuGH<sup>43</sup>). Im Rahmen der EU könnten neben den oben beschriebenen Forderungen 1 bis 6 weitere Maßnahmen durchgesetzt werden:

**Forderung 11:** Die Einschränkung der Besteuerung von Gewinnen im Ausland (Quellensteuern) sollte abgeschafft werden (d. h. Aufhebung des Cadbury-Schweppes-Urteil durch eine Rechtsänderung der EU).

**Forderung 12:** Herstellung von mehr Transparenz durch Unternehmensregister, länderbezogene Berichterstattung (siehe oben Schritt 1 und 2 zur Gesamtkonzernsteuer) und automatischer Austausch von Steuerdaten<sup>44</sup>.

## Weitere Maßnahmen auf internationaler Ebene:

Die internationalen Regeln müssen insbesondere mit Rücksicht auf die Entwicklungsländer angepasst werden. Es ist eine Absurdität, dass ausgerechnet die ärmsten Staaten kaum eine Chance haben, die internationalen Konzerne effektiv und angemessen zu besteuern. Neben der Einführung der GKS, der Herstellung von mehr Transparenz (Forderung 12) und der Anerkennung der Quellenbesteuerung (siehe Forderung 7) gehört dazu:

**Forderung 13:** Internationale Anerkennung von Maßnahmen der Entwicklungsländer zur Durchsetzung einer angemessenen Besteuerung (dies betrifft u. a. die Betriebsstättendefinition, die Bewertung von Dienstleistungen [z. B. Managerhonorare] sowie Maßnahmen gegen Abkommensmissbrauch [treaty shopping]).

## Annex 5: Steuervermeidung von Privatpersonen

Die Steuervermeidung von Unternehmen (Steueroase Typ 1)<sup>45</sup> ist nur ein Teil des Problems. Eine vergleichbare Größenordnung hat auch die Steuerflucht von Privatpersonen<sup>46</sup> (Steueroase Typ 2) erreicht. Hier geht es vor allem darum, Kapital und Kapitaleinkünfte vor den Einkommens- und Vermögenssteuern zu verstecken. Das ist häufig illegal.

Die USA haben dieses Problem angegangen: Dort sind alle US-Bürger weltweit verpflichtet, ihre Einkommen in den USA zu versteuern. Um die Steueroasen auszutrocknen, hat der Kongress FATCA verabschiedet: Dieses Gesetz verpflichtet alle Finanzinstitute der Welt mit Sanktionsdrohungen, den US-Steuerbehörden schrittweise ab 2015 die Finanzdaten aller US-Bürger zu liefern. Selbst Liechtenstein und die Schweiz haben Kooperation zugesagt.

Mit der Richtlinie zum automatischen Steuerdatenaustausch innerhalb der EU<sup>47</sup> hat auch die EU einen ersten wichtigen Schritt in diese Richtung gemacht. Die OECD hat nun den *Common Reporting Stan-*

---

<sup>43</sup> 2006 hat das EuGH entschieden, dass die Besteuerung von konsolidierten Tochtergesellschaften in Steueroasen durch den Staat, in dem die Muttergesellschaft sitzt, nicht erlaubt ist. Daraufhin musste das deutsche Außensteuergesetz geändert werden.

<sup>44</sup> Siehe Annex 5, Forderung 15

<sup>45</sup> Siehe Annex 3

<sup>46</sup> Im jährlichen Reichtumsbericht der Credit Suisse werden die sehr reichen Personen als HNWI (High Net Worth Individuals) bezeichnet.

<sup>47</sup> Richtlinie 2011/16/EU (Verpflichtender automatischer Informationsaustausch von Steuerdaten)

ard für den Informationsaustausch von Steuerdaten vorgelegt.<sup>48</sup> Hier geht es nicht nur um Privatpersonen, sondern auch um die Daten von Unternehmen.

**Forderung 14:** Alle Einkommen und Vermögen von deutschen Staatsbürgern werden grundsätzlich in Deutschland steuerpflichtig. Steuerzahlungen im Ausland können gegengerechnet werden, aber weder Wohnsitz im Ausland, Arbeit im Ausland noch Kapitalverlagerung reduzieren die Steuerverpflichtung.

**Forderung 15:** Die EU soll ihre Richtlinie zum automatischen Steuerdatenaustausch konsequent umsetzen und analog zu FATCA ergänzen, um den Informationsaustausch gemäß dem neuen Common Reporting Standard der OECD weltweit – also auch gegenüber den nicht-EU-Steuerparadiesen – durchzusetzen.

Der größte Teil der Einkünfte auf große Vermögen sind aber nicht die ausgeschütteten Gewinne, sondern die Wertzuwächse von Immobilien, Aktien und anderen Papieren. Diese werden in vielen Staaten nicht oder kaum besteuert. Das ist in vielen Staaten sogar legal, so auch in Deutschland.<sup>49</sup> So schätzt Piketty die effektive Steuerquote von Einkommensmilliardären auf unter ein Prozent ihres Jahreseinkommens!<sup>50</sup>

**Forderung 16:** Wertzuwächse auf Vermögen sollen als Gewinne/Einkommen versteuert werden. Das oben geforderte Unternehmensregister und die internationale Bilanz würden dafür eine geeignete Grundlage schaffen.

Unabhängig davon wachsen Vermögen umso schneller, je größer sie sind. Piketty stellt dies in einer Reihe von Beispielen und Grafiken dar. Dieses Problem kann nur durch eine adäquate progressive Vermögensbesteuerung gelöst werden, da die Wertzuwächse auf Vermögen progressiv mit der Höhe des Vermögens wachsen.

**Forderung 17:** Progressive Vermögenssteuer – die Höhe sollte jährlich aufgrund eines Index von einer unabhängigen Kommission überprüft und ggf. neu justiert werden, mit der Vorgabe, dass eine vom Gesetzgeber angestrebte Vermögensverteilung mittelfristig erreicht wird.

Die Forderungen 16 und 17 betreffen übrigens nur eine sehr kleine Minderheit von Multimillionären. Im Gegenzug sollten in Deutschland die besonders hoch belasteten Einkommensgruppen mit Jahreseinkommen zwischen 40.000 Euro und 100.000 Euro entlastet werden.

### **Quellen:**

Attac - Bundes-AG Finanzmärkte und Steuern: *Positionspapier zur Reform der Unternehmenssteuern: Unternehmen müssen einen gerechten Beitrag zur Finanzierung der öffentlichen Aufgaben leisten.* Attac 2013

Bach, Stefan: *Unternehmensbesteuerung: Hohe Gewinne – mäßige Steuereinnahmen.* DIW Wochenbericht 22-23, Berlin 2013

Christian Aid: *Death and Taxes – The True Toll of Tax Dodging.* 2008

Clausing, Kimberly A.: *Lessons for International Tax Reform from the U.S. State Experience under Formula Apportionment.* Reed College, Woodstock, Januar 2014

---

<sup>48</sup> OECD 2014

<sup>49</sup> siehe Jarass 2014

<sup>50</sup> siehe Piketty 2014

Cobham, Alex; Loretz, Simon: *International Distribution of the Corporate Tax Base: Implications of Different Apportionment Factors under Unitary Taxation*. ICTD Working Paper 27, Institute of Development Studies, Brighton, November 2014

Credit Suisse: *Global Wealth Databook 2011*. Credit Suisse Research Institute, Zürich 2011

Durst, Michael C.: *Analysis of a Formulary System for Dividing Income, Part II: Examining Current Formulary and Arm's-Length Approaches*. The Bureau of National Affairs, Tax Management Transfer Pricing Report Vol. 22 Nr. 6, Juni 2013

Durst, Michael C.: *Analysis of a Formulary System, Part VIII: Suggested Statutory, Regulatory Language for Implementing Formulary Apportionment*. The Bureau of National Affairs, Tax Management Transfer Pricing Report Vol 23 Nr. 1, 5, Januar 2014

Europäisches Parlament: *Entschließung des Europäischen Parlaments vom 25. März 2015 zu dem jährlichen Steuerbericht*. In der Sitzung vom Mittwoch 25. März 2015 angenommene Texte - 2014/2144(INI) – Brüssel 26.3.2015

European Commission, Directorate-General Taxation & Customs Union: *Taxation Papers - Formulary Apportionment and Group Taxation in the European Union: Insights From the United States and Canada*. Working paper Nr. 8, Luxemburg 2005

Gurria, Angel: *Angriff auf die Steueroasen*. Interview mit dem OECD-Generalsekretär Angel Gurria, Handelsblatt, 25. Februar 2013

Hallam, Nicholas: *Der neue Chef – Pierre Moscovici*. International VAT Advice, November 2014, <http://www.accordancevat.de/der-neue-chef-pierre-moscovici/>

Henn, Markus: *Tax Havens and the Taxation of Transnational Corporations*. Friedrich Ebert Stiftung, International Policy Analysis, Juni 2013

Henry, James S.: *The Price of Offshore Revisited*. Tax Justice Network, Juli 2012

Hentschel, Karl-Martin: *Ein Dschungel namens IKEA*. Attac 2013, [www.attac.de/fileadmin/user\\_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/Fotos/Recherche\\_IKEA.pdf](http://www.attac.de/fileadmin/user_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/Fotos/Recherche_IKEA.pdf)

Hentschel, Karl-Martin: *Götterdämmerung bei der Unternehmensbesteuerung*. Attac 2014, [www.attac.de/fileadmin/user\\_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/KMHentschel\\_Goetterdaemmerung\\_1.pdf](http://www.attac.de/fileadmin/user_upload/Kampagnen/konzernbesteuerung/KMHentschel_Goetterdaemmerung_1.pdf)

Herzig, Dr. Norbert: *Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuerbemessungsgrundlage (GKKB)*. Referat, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, [www.zew.uni-bonn.de](http://www.zew.uni-bonn.de), Bonn, Januar 2012

House of Commons, Committee of Public Accounts: *Tax avoidance - The Role of Large Accountancy Firms*. Gelesen in <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/870/870.pdf>, April 2013

Jarass, Lorenz: *Die Rechnung bitte!* DATEV Magazin, 01/2014, <http://www.jarass.com/Steuer/B/Die%20Rechnung%20bitte%20-%20DATEV%20Magazin.pdf>

Jarass, Lorenz; Obermair, Gustav M.: *Faire und effiziente Unternehmensbesteuerung*. MV-Wissenschaft, Münster 2015

Liebert, Nicola: *Unitary Taxation und Harmonisierte Bemessungsgrundlage für die Konzernbesteuerung*. Unveröffentlichter Aufsatz, Berlin 2012

OECD: *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information – Common Reporting Standard*. Januar 2014

OECD (Committee on Fiscal Affairs): *Revised Draft Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Juni 2013

OECD: *OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010*. OECD Publishing 2011

Picciotto, Sol: *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. Tax Justice Network, Dezember 2012

Picciotto, Sol: *Briefing on Base Erosion and Profit-Shifting (BEPS) – Implications for Developing Countries*. Tax Justice Network, Februar 2014

Piketty, Thomas: *Capital in the Twenty-First Century*. The Belnap Press of Harvard University Press, London 2014

RSM Bird Cameron: *International Tax Wars? Or the End of the Arm's Length Principle as we Know it*. Sidney, Australien, 2013

Sundermann, Jutta; Hentschel, Karl-Martin; Henn, Markus: *Steuertricks der Konzerne stoppen! Für eine Gesamtkonzernsteuer (Unitary Taxation)*. Attac 2014